Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
NIILO JÄÄSKINEN
prednesené 18. decembra 2014[1]

Vec C-357/13

Drukarnia Multipress sp. z o.o. w Krakowie
proti
Minister Finansów

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Wojewódzki Sąd Administracyjny (Poľsko)]

„Dane — Smernica 2008/7/ES — Článok 2 — Nepriame dane z navyšovania kapitálu — Výber kapitálovej dane z vkladov kapitálu do komanditnej spoločnosti na akcie — Možnosť považovať takú spoločnosť za kapitálovú spoločnosť — Oslobodenia od daní — Režim platný pre subjekty založené na účely zisku, ktoré nie sú považované za kapitálové spoločnosti“

I – Úvod

1. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka najmä výkladu pojmu „kapitálová spoločnosť“ v zmysle článku 2 ods. 1 písm. b) a c) smernice Rady 2008/7/ES z 12. februára 2008 o nepriamych daniach z navyšovania kapitálu[2].

2. Účastníkmi konania vo veci samej sú spoločnosť s ručením obmedzeným založená podľa poľského práva Drukarnia Multipress sp. z o.o. w Krakowie (ďalej len „Drukarnia“) a Minister Finansów (minister financií, ďalej len „Minister“) a jeho predmetom je skutočnosť, že Minister odmietol priznať komanditnej spoločnosti na akcie podľa poľského práva (ďalej len „KSA“) postavenie kapitálovej spoločnosti v zmysle smernice 2008/7 na účely výberu vnútroštátnej dane v rámci transformácie spoločnosti Drukarnia na KSA.

3. Táto vec je dôkazom autonómie smernice 2008/7 vo vzťahu k osobitostiam vnútroštátneho práva obchodných spoločnosti vzhľadom na to, že na určenie pôsobnosti pojmu „kapitálová spoločnosť“ v zmysle uvedenej smernice je potrebné ísť nad rámec formálnej klasifikácie dotknutej spoločnosti vo vnútroštátnom práve.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.
2 — Ú. v. EÚ L 46, s. 11.

II – **Právny rámec**

A – *Právo Únie*

4. Podľa článku 2 ods. 1 smernice 2008/7:

„Na účely tejto smernice ‚kapitálová spoločnosť' je:

a) akákoľvek spoločnosť, ktorá má formu uvedenú v prílohe I;

b) akákoľvek spoločnosť, združenie alebo právnická osoba, ktorej podiely na kapitáli alebo aktívach sú obchodovateľné na burze;

c) akákoľvek spoločnosť, združenie alebo právnická osoba založená na účely zisku, ktorej spoločníci majú právo previesť svoje podiely tretím stranám bez predchádzajúceho povolenia a ručia za záväzky spoločnosti, združenia alebo právnickej osoby len do výšky svojho podielu."

5. Podľa článku 2 ods. 2 tej istej smernice „na účely tejto smernice sa každá iná spoločnosť, združenie alebo právnická osoba založená na účely zisku považuje za kapitálovú spoločnosť".

6. Článok 9 smernice 2008/7 stanovuje:

„Členské štáty sa môžu na účely ukladania kapitálovej dane rozhodnúť nepovažovať subjekty uvedené v článku 2 ods. 2 za kapitálové spoločnosti."

B – *Poľské právo*

7. Článok 1 ods. 1 zákona o dani z občianskoprávnych úkonov [3] (ďalej len „zákon PCC") stanovuje, že dani podliehajú občianskoprávne úkony, medzi ktoré patria spoločenské zmluvy a zmeny spoločenských zmlúv, pokiaľ vedú k zvýšeniu základu dane z občianskoprávnych úkonov.

8. Článok 1 ods. 3 zákona PCC stanovuje, že pojem „zmena spoločenskej zmluvy" znamená v prípade osobnej spoločnosti „vklad alebo zvýšenie vkladu, ktorého hodnota vedie k zvýšeniu majetku spoločnosti alebo k zvýšeniu jej základného imania", a v prípade kapitálovej spoločnosti „zvýšenie základného imania vkladmi alebo z prostriedkov spoločnosti a doplatky".

9. Vklady do KSA teda podliehajú zdaneniu rovnakou daňou ako vklady do kapitálovej spoločnosti. Článok 2 ods. 6 zákona PCC však upravuje oslobodenie od zdanenia spoločenských zmlúv a ich zmien, keď súvisia s tým, že sa do kapitálovej spoločnosti za poskytnutie podielov alebo akcií uvedenej spoločnosti vložia vklad podniku prevádzkovaného kapitálovou spoločnosťou alebo dcérskou spoločnosťou uvedenej spoločnosti, ako aj podiely alebo akcie inej kapitálovej spoločnosti, pričom vklad vedie k dosiahnutiu väčšiny hlasov tejto spoločnosti. Týmto ustanovením je splnená povinnosť

3 — Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych z 9. septembra 2000, (Dz. U, 2010, č. 101, pozícia 649).

prebrať článok 5 ods. 1 písm. e)[4] v spojení s článkom 4 ods. 1 písm. b)[5] smernice 2008/7, a teda povinnosť členských štátov nevyberať nijakú formu nepriamych daní z reštrukturalizácie kapitálových spoločností. Toto oslobodenie stanovené zákonom PCC sa vzťahuje na kapitálové spoločnosti, v dôsledku čoho je z neho vylúčená KSA, ktorú poľské právo považuje za osobnú spoločnosť.

III – **Okolnosti predchádzajúce sporu vo veci samej, prejudiciálne otázky a konanie pred Súdnym dvorom**

10. Vzhľadom na svoj zámer transformovať sa na KSA a následne zvýšiť svoje základné imanie nepeňažným vkladom skladajúcim sa z akcií inej KSA, z akcií akciovej spoločnosti, ako aj z podielov spoločnosti s ručením obmedzeným podala spoločnosť Drukarnia na poľskú daňovú správu 21. septembra 2012 žiadosť o výklad ustanovení týkajúcich sa dane z občianskoprávnych úkonov. Ako totiž uvádza Wojewódzki Sąd Administracyjny (Poľsko), zákon PCC upravuje výber kapitálovej dane v zmysle smernice 2008/7[6].

11. Spoločnosť Drukarnia tvrdila, že KSA sú kapitálovými spoločnosťami v zmysle článku 2 ods. 1 písm. b) smernice 2008/7. Domnievala sa teda, že podľa článku 4 ods. 1 písm. b) v spojení s článkom 5 ods. 1 písm. e) tejto smernice by vyššie uvedená transformácia nemala podliehať uvedenej dani.

12. V individuálnych výkladoch z 20. novembra 2012 Minister konštatoval, že KSA založené podľa poľského práva nepatria do pôsobnosti smernice 2008/7. Na jednej strane poukázal na to, že len časť podielov a spoločníkov KSA spĺňa podmienky, na základe ktorých by sa mohli považovať za kapitálové spoločnosti v zmysle článku 2 ods. 1 písm. b) alebo c) smernice 2008/7. Na druhej strane uviedol, že Poľsko sa rozhodlo nezapísať KSA do prílohy I[7] smernice 2008/7, ale radšej využilo možnosť ponúkanú článkom 9 tejto smernice, takže KSA nemožno považovať za kapitálové spoločnosti ani v zmysle článku 2 ods. 2 uvedenej smernice. Články 4, 5 a 7 smernice 2008/7 sa v dôsledku toho nevzťahujú na KSA.

13. Spoločnosť Drukarnia podala na vnútroštátny súd žalobu o neplatnosť vyššie uvedených individuálnych výkladov s odôvodnením, že sú najmä v rozpore s článkom 2 ods. 1 smernice 2008/7. Minister zopakoval svoju argumentáciu a navrhol žalobu zamietnuť.

14. Za týchto podmienok vnútroštátny súd rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto dve prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 2 ods. 1 písm. b) a c) smernice 2008/7… vykladať v tom zmysle, že KSA sa má považovať za kapitálovú spoločnosť, keď z právnej povahy tejto spoločnosti vyplýva, že len časť jej kapitálu a spoločníkov môže spĺňať podmienky stanovené v článku 2 ods. 1 písm. b) a c) uvedenej smernice?

4 — Článok 5 ods. 1 písm. e) smernice 2008/7 znie takto: „Členské štáty neuplatňujú na kapitálové spoločnosti žiadnu formu nepriamej dane, pokiaľ ide o… e) reštrukturalizačné operácie uvedené v článku 4.“

5 — Uvedený článok 4 ods. 1 písm. b) stanovuje: „Na účely tejto smernice sa za vklad kapitálu nepovažujú tieto ‚reštrukturalizačné operácie‘… b) keď kapitálová spoločnosť, ktorá sa zakladá alebo ktorá už existuje, získa podiely, ktoré predstavujú väčšinu hlasovacích práv inej kapitálovej spoločnosti, za podmienky, že protihodnotou získaných podielov je aspoň časť cenných papierov, ktoré predstavujú kapitál pôvodnej spoločnosti. V prípade, že sa väčšina hlasovacích práv dosiahne prostredníctvom dvoch alebo viacerých transakcií, za reštrukturalizačné operácie sa považuje len transakcia, pri ktorej došlo k dosiahnutiu väčšiny hlasovacích práv, a akékoľvek následné transakcie“.

6 — Pozri rozsudok Logstor ROR Polska (C-212/10, EU:C:2011:404).

7 — Príloha I smernice 2008/7 obsahuje zoznam „kapitálových spoločností“, ktoré za také považuje vnútroštátne právo. V tomto smere chcem poukázať na to, že komanditná spoločnosť na akcie je v prílohe I uvedená podľa nemeckého, francúzskeho, španielskeho a talianskeho práva.

2. Má sa v prípade zápornej odpovede na prvú otázku článok 9 smernice 2008/7… vykladať v tom zmysle, že tým, že členskému štátu dáva právomoc, aby subjekty uvedené v článku 2 ods. 2 smernice [2008/7] nepovažoval za kapitálové spoločnosti, ponecháva výber kapitálovej dane od týchto subjektov na slobodné rozhodnutie členského štátu?“

15. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol doručený Súdnemu dvoru 27. júna 2013. Písomné pripomienky podali spoločnosť Drukarnia, Minister, poľská vláda, ako aj Európska komisia. Spoločnosť Drukarnia, poľská vláda a Komisia boli vypočuté na pojednávaní, ktoré sa konalo 22. októbra 2014.

IV – **O prvej otázke**

A – *Úvodné pripomienky*

16. Spor vo veci samej sa týka výkladu článku 2 smernice 2008/7. V tomto smere treba zdôrazniť, že uvedené ustanovenie sa týka štyroch kategórií spoločností bez ohľadu na konkrétnu spoločenskú formu dotknutého subjektu [8]. Podľa článku 2 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice tak pojem „kapitálová spoločnosť“ označuje v prvom rade kapitálové spoločnosti, ktoré sa členské štáty rozhodli uviesť v prílohe I smernice 2008/7. Podľa tohto článku 2 ods. 1 písm. b) pojem „kapitálová spoločnosť“ ďalej označuje akúkoľvek spoločnosť, združenie alebo právnickú osobu, ktorej podiely na kapitáli alebo aktívach sú obchodovateľné na burze. Podľa článku 2 ods. 1 písm. c) sa pojem „kapitálová spoločnosť“ vzťahuje aj na akúkoľvek spoločnosť, združenie alebo právnickú osobu založenú na účely zisku, ktorej spoločníci majú právo previesť svoje podiely tretím stranám bez predchádzajúceho povolenia a ručia za záväzky len do výšky svojho podielu. Štvrtá kategória je napokon upravená v článku 2 ods. 2 smernice 2008/7, podľa ktorého je kapitálovou spoločnosťou na účely uvedenej smernice „každá iná spoločnosť, združenie alebo právnická osoba založená na účely zisku“.

17. V prejednávanej veci sa vnútroštátny súd Súdneho dvora pýta, či všetok kapitál a všetci spoločníci spoločnosti musia spĺňať podmienky stanovené v článku 2 ods. 1 písm. b) a c) smernice 2008/7 alebo či vzhľadom na právnu povahu spoločnosti postačuje, ak tieto podmienky spĺňa časť kapitálu a spoločníkov dotknutej spoločnosti.

18. Zo spisu totiž vyplýva, že KSA vykazuje z hľadiska rozlíšenia medzi osobnými spoločnosťami a kapitálovými spoločnosťami hybridné znaky, pričom poľské právo ju považuje za osobnú spoločnosť [9]. KSA teda umožňuje spojenie aktívneho investora (komplementár) a pasívneho investora (akcionár) [10].

19. Ako uvádza vnútroštátny súd, spoločníkom KSA musí byť najmenej jeden komplementár a najmenej jeden akcionár. Na komplementára sa vzťahuje režim spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti alebo jednoduchej komanditnej spoločnosti, zatiaľ čo na akcionára sa vzťahuje režim akcionára kapitálovej spoločnosti. Na všetky záležitosti, ktoré nie sú osobitne upravené pre prípad KSA, sa okrem toho príslušným spôsobom uplatnia ustanovenia vzťahujúce sa na akciové spoločnosti, s výnimkou právnych vzťahov medzi komplementármi, na ktoré sa uplatnia ustanovenia o verejnej obchodnej spoločnosti, ktorá je osobnou spoločnosťou *par excellence*.

8 — Pozri ďalej typológiu vychádzajúcu z troch kategórií subjektov, ktorú navrhol generálny advokát Darmon vo svojich návrhoch predniesených vo veci Amro Aandelen Fonds (112/86, EU:C:1987:338, body 7 a 8).

9 — Z prednesov na pojednávaní vyplýva, že osobné spoločnosti založené podľa poľského práva vrátane KSA nemajú právnu subjektivitu. V tomto smere síce možno pripustiť, že smernica 2008/7 vychádza z pojmu právnická osoba (v tom zmysle, že sa vzťahuje na spoločnosti, združenia a ďalšie právnické osoby), no pojem právnická osoba v práve Únie nie je harmonizovaný. Z toho vyplýva, že právne diskusie na túto tému sú na účely uplatnenia smernice 2008/7 bezpredmetné. Zo spisu v každom prípade vyplýva, že KSA má spôsobilosť byť účastníkom konania a môže byť nositeľom práv a povinností vo vlastnom mene.

10 — KIDYBA, A.: *Komentarz aktualizowany do art. 1 300 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych*; komentár k článku 1 ods. 6 a k článku 125 poľského zákona o obchodných spoločnostiach; LEWANDOWSKI, R.: *Polska koncepcja legislacyjna spółki komandytowo akcyjnej*, body 1.1. a nasl., Kluwer 2007.

20. Vzhľadom na zmiešanú povahu KSA sa jej kapitál skladá z dvoch druhov kapitálu: na jednej strane zo základného imania („*kapitał zakładowy*“) zodpovedajúceho akciám, na ktoré sa *mutatis mutandis* vzťahujú ustanovenia poľského zákona o obchodných spoločnostiach [11] (ďalej len „ZOS“) týkajúce sa akciovej spoločnosti, a na druhej strane z kapitálu tvoreného vkladmi komplementárov („*kapitał udziałowy*“), na ktorý sa uplatnia ustanovenia upravujúce verejnú obchodnú spoločnosť v zmysle ZOS.

21. Spoločnosť Drukarnia a Komisia v tomto smere vo svojich pripomienkach presadzujú výklad, podľa ktorého sú KSA kapitálovými spoločnosťami v zmysle článku 2 ods. 1 písm. b) a c) smernice 2008/7, keďže tieto ustanovenia nevyžadujú, aby všetky podiely na základnom imaní a všetci spoločníci spĺňali stanovené podmienky. Minister a poľská vláda zas majú opačný názor. Na jednej strane tvrdia, že Poľská republika túto formu spoločností nezapísala do prílohy I smernice 2008/7 vzhľadom na jej prevládajúcu osobnú povahu, a na druhej strane, že z článku 2 ods. 1 písm. b) alebo c) smernice 2008/7 nevyplýva, že postačuje, ak len časť kapitálu a spoločníkov určitej spoločnosti spĺňa stanovené podmienky.

B – *O výklade článku 2 ods. 1 písm. b) a c) smernice 2008/7*

1. O cieľoch a systematike smernice 2008/7

22. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že pri výklade ustanovenia práva Únie je potrebné prihliadať na jeho znenie a na ciele, ktoré sleduje, ako aj na jeho kontext, pričom genéza tohto ustanovenia môže byť tiež jedným z dôležitých prvkov jeho výkladu. [12]

23. Z potreby jednotného uplatňovania práva Únie, ako aj zo zásady rovnosti zaobchádzania rovnako vyplýva, že znenie ustanovenia práva Únie, ktoré neobsahuje nijaký výslovný odkaz na právo členských štátov s cieľom určiť jeho zmysel a pôsobnosť, si v zásade vyžaduje autonómny výklad v celej Európskej únii. [13] Článok 2 ods. 1 smernice 2008/7 záväzným a jednotným spôsobom určuje pre všetky členské štáty, ktoré spoločnosti sa majú považovať za kapitálové spoločnosti v zmysle tejto smernice. [14] Podľa môjho názoru z toho vyplýva, že uvedené ustanovenie upravuje autonómny pojem „kapitálová spoločnosť“ a subjekt, ktorý sa za ňu považuje, pričom stanovuje, že uvedené spoločnosti musia byť spoločnosťami, združeniami alebo inými právnickými osobami v zmysle vnútroštátneho práva. [15]

24. V prejednávanej veci doslovný výklad naráža na znenie článku 2 ods. 1 smernice 2008/7, ktorý neumožňuje poskytnúť jednoduchú odpoveď na položenú otázku.

11 — Ustawa Kodeks spółek handlowych z 15. septembra 2000 (Dz.U., 2013, pozícia 1030).

12 — V tomto zmysle pozri najmä rozsudok Inuit Tapiriit Kanatami a i./Parlament a Rada (C-583/11 P, EU:C:2013:625, bod 50 a citovaná judikatúra).

13 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Ekro (327/82, EU:C:1984:11, bod 11).

14 — Pozri *mutatis mutandis* rozsudok ING. AUER (C-251/06, EU:C:2007:658, bod 28).

15 — Pokiaľ ide o vymedzenie uvedené v článku 5 ods. 2 smernice Rady 69/335 zo 17. júla 1969 o nepriamych daniach z tvorby a navyšovania základného imania (Ú. v. ES L 249, s. 25; Mim. vyd. 09/001, s. 11), pozri rozsudok Felicitas Rickmers-Linie (270/81, EU:C:1982:281, bod 14).

25. Z teleologického hľadiska z odôvodnení 2 až 14 smernice 2008/7, ktorou bola rekodifikovaná smernica 69/335[16], vyplýva, že nepriame zdaňovanie navyšovania kapitálu spôsobuje diskrimináciu, dvojité zdanenie a nerovnosti, ktoré sú prekážkou voľného pohybu kapitálu, a že najlepším riešením by bolo zrušiť kapitálovú daň. Keďže však členské štáty uplatňujúce kapitálovú daň považovali za neprijateľné straty príjmov, ktoré by vyplývali z okamžitého uplatnenia takého opatrenia, bola zachovaná možnosť naďalej vyberať harmonizovanú kapitálovú daň z určitých transakcií[17] s výnimkou niektorých reštrukturalizačných transakcií vrátane majetkového vkladu do kapitálovej spoločnosti.[18]

26. Je však nesporné, že cieľom smernice 2008/7 je podporovať voľný pohyb kapitálu považovaný za základ vytvorenia hospodárskej únie, ktorej charakteristiky sú podobné charakteristikám vnútorného trhu.[19] Cieľom smernice 2008/7 je teda čo najviac obmedziť negatívne účinky kapitálovej dane na voľný pohyb kapitálu a na podmienky hospodárskej súťaže v rámci Únie a dosiahnuť zrušenie nepriamych daní z navyšovania kapitálu.[20]

27. Okrem toho vzhľadom na skutočnosť, že smernica 2008/7 prevzala do svojho článku 2 pojem „kapitálové spoločnosti“ v zmysle smernice 69/335, judikatúra Súdneho dvora vytvorená v súvislosti s poslednou uvedenou smernicou si zachováva relevantnosť na účely výkladu smernice 2008/7.

28. Vyplýva z neho najmä „široká charakteristika pojmu kapitálové spoločnosti, ktorá sa nespája s konkrétnou formou spoločnosti“,[21] čo podľa môjho názoru hovorí v prospech otvoreného výkladu uvedeného pojmu z hľadiska celkovej systematiky a cieľov smernice 2008/7.[22] Súdny dvor tak pripustil, že smernica sa vzťahuje na každé navýšenie kapitálu aj bez právnej subjektivity, ktorého cieľom je dosahovať zisk prostredníctvom vkladu kapitálu do samostatného majetku.[23]

29. Ako zdôraznil generálny advokát Darmon, nejde o „vytvorenie taxatívneho zoznamu spoločností, ktoré sa na základe právnej štruktúry považujú za kapitálové spoločnosti, ale len o to, aby sa v čo najväčšej možnej miere obsiahli všetky subjekty, ktoré môžu uskutočňovať zdaniteľné plnenia“.[24]

2. O skúmaní podmienok stanovených v článku 2 ods. 1 písm. b) smernice 2008/7

30. Článok 2 ods. 1 písm. b) smernice 2008/7 stanovuje, že pojem „kapitálová spoločnosť“ označuje „[akúkoľvek] spoločnosť, združenie alebo právnick[ú] osob[u], ktorej podiely na kapitáli alebo aktívach sú obchodovateľné na burze“.

16 — Táto smernica mala dva ciele, a to, po prvé, taxatívnym spôsobom harmonizovať dane z tvorby a navyšovania kapitálu (kapitálová daň, daň vyberaná kolkami a daň z reštrukturalizačných transakcií) z hľadiska ich štruktúry a sadzby a, po druhé, zabrániť členským štátom v zavádzaní alebo výbere ďalších daní rovnakej povahy.

17 — Komisia musí každé tri roky predložiť správu o uplatňovaní smernice s cieľom zrušiť túto daň.

18 — Na základe uplatnenia článku 4 ods. 1 písm. b) v spojení s článkom 5 ods. 1 písm. e) smernice 2008/7.

19 — Rozsudok Gielen (C-299/13, EU:C:2014:2266, bod 20).

20 — Súdny dvor totiž konštatoval, že je to „hlavný cieľ“ smernice [69/335]; pozri v tomto zmysle rozsudky Senior Engineering Investments (C-494/03, EU:C:2006:17, bod 43); Optimus – Telecomunicações (C-366/05, EU:C:2007:366, bod 31), a Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, bod 49). Zdá sa však, že v nedávnych legislatívnych prácach je kapitálová daň znova aktuálna v podobe myšlienky dane z finančných transakcií [návrh smernice Rady o spoločnom systéme dane z finančných transakcií, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2008/7/ES, KOM (2011) 594 v konečnom znení], pozri JurisClasseur Europe, fascicule 1650, Nepriame dane, aktualizovaný 1. októbra 2012].

21 — Rozsudok Amro Aandelen Fonds (112/86, EU:C:1987:488, bod 8), pokiaľ ide o článok 3 ods. 1 smernice 69/335.

22 — Pozri rozsudok Komisia/Grécko (C-178/05, EU:C:2007:317, bod 43).

23 — BERLIN, D.: Chronique de jurisprudence fiscale européenne. In: *RTDE*. 24(2), apríl – jún 1998, s. 380, komentár k rozsudku Amro Aandelen Fonds (EU:C:1987:488).

24 — Pozri návrhy, ktoré predniesol vo veci Amro Aandelen Fonds (EU:C:1987:338, bod 6).

31. Na úvod treba poukázať na to, že v uvedenom ustanovení nie je stanovená hranica, od ktorej sa má vychádzať z toho, že určitá spoločnosť spĺňa podmienky pojmu „kapitálová spoločnosť“. [25]

32. Uvedená smernica navyše vôbec nestanovuje požiadavku, že s akciami danej spoločnosti sa už skutočne muselo obchodovať na burze. Skôr z nej vyplýva, že obyčajná možnosť obchodovania je postačujúca na to, aby sa subjekt považoval za kapitálovú spoločnosť v zmysle tej istej smernice. [26]

33. Treba však pamätať na to, že zo smernice 2008/7 vyplýva, že sa má uplatňovať len na také kapitálové spoločnosti, aké sú v tejto smernici vymedzené, ako aj na spoločnosti, združenia alebo právnické osoby založené na účely zisku, ktoré sa považujú za kapitálové spoločnosti. Podľa rozsudku Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft by členský štát na účely výberu kapitálovej dane mal za také považovať aj posledné uvedené spoločnosti. [27] V dôsledku toho sa domnievam, že vnútroštátne právo nemôže vylúčiť subjekt spĺňajúci kritériá uvedené v článku 2 ods. 1 uvedenej smernice z pôsobnosti pojmu „kapitálová spoločnosť“ v zmysle tejto smernice.

34. V prejednávanej veci je síce nesporné, že poľská KSA nie je uvedená v prílohe I smernice 2008/7, na ktorú odkazuje článok 2 ods. 1 písm. a) tejto smernice 2008/7, [28] táto forma spoločnosti však v právnych predpisoch Únie nie je neznáma vzhľadom na to, že je uvedená najmä v článku 1 kodifikovaného znenia prvej smernice o obchodných spoločnostiach. [29] Vzťahujú sa teda na ňu záruky určené na ochranu záujmov spoločníkov, ako aj tretích osôb. KSA patrí aj do pôsobnosti ustanovení štvrtej smernice o obchodných spoločnostiach. [30] Podľa článku 1 smernice 2013/34 v spojení s prílohami I a II tejto smernice normotvorca Únie jasne klasifikoval KSA ako kapitálovú spoločnosť, zatiaľ čo jednoduchá komanditná spoločnosť podľa poľského práva nepatrí do pôsobnosti tejto smernice s výnimkou prípadu, že jej komplementár je kapitálovou spoločnosťou vrátane KSA. [31]

25 — Z legislatívnych prác nevyplýva, že by sa stanovenie takej hranice vôbec plánovalo. Pozri v tomto smere návrh smernice Rady o nepriamych daniach z navyšovania kapitálu (rekodifikovaná verzia), KOM (2006) 760 v konečnom znení, návrh správy o návrhu smernice Rady o nepriamych daniach z navyšovania kapitálu [KOM(2006)0760-C6-0043/2007-2006/0253(CNS)], PE 388.476v01-00, ako aj správu o návrhu smernice A6-0472/2007.

26 — Pokiaľ ide o klasifikáciu poľnohospodárskeho družstva, ktorého podiely podľa gréckeho práva nie sú obchodovateľné na burze, pozri rozsudok Komisia/Grécko (EU:C:2007:317, bod 41).

27 — C-508/99, EU:C:2002:295, bod 26. Chcem poukázať na to, že prejednávaná vec sa líši od uvedenej veci Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft, ktorá sa týkala výberu kapitálovej dane pri transformácii osobnej spoločnosti na kapitálovú spoločnosť v osobitnom časovom kontexte. Naopak, v prejednávanej veci ide o transformáciu kapitálovej spoločnosti (sp z o.o.) na osobnú spoločnosť podľa poľského práva (KSA) z hľadiska vnútroštátneho práva.

28 — Zo spisu vyplýva, že komanditná spoločnosť na akcie sa považuje za kapitálovú spoločnosť najmä vo francúzskom, luxemburskom, nemeckom, portugalskom, španielskom a talianskom práve.

29 — Smernica 68/151/EHS o koordinácii ochranných opatrení, ktoré členské štáty vyžadujú od obchodných spoločností na ochranu záujmov spoločníkov a tretích osôb v zmysle druhého odseku článku 58 zmluvy s cieľom zabezpečiť rovnocennosť týchto ochranných opatrení v rámci celého spoločenstva (Ú. v. ES L 65, s. 8; Mim. vyd. 17/001, s. 3). Táto smernica bola zrušená smernicou Európskeho parlamentu a Rady 2009/101/ES zo 16. septembra 2009 o koordinácii záruk, ktoré sa od obchodných spoločností v zmysle článku 48 druhého odseku zmluvy vyžadujú v členských štátoch na ochranu záujmov spoločníkov a tretích osôb s cieľom zabezpečiť rovnocennosť týchto záruk (Ú. v. EÚ L 258, s. 11).

30 — Smernica Rady z 25. júla 1978 o ročnej účtovnej závierke niektorých typov spoločností, vychádzajúca z článku 54 ods. 3 písm. g) zmluvy (Ú. v. ES L 222, s. 11; Mim. vyd. 17/001, s. 21). Táto smernica bola zrušená smernicou Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov, ktorou sa mení smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES a zrušujú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS (Ú. v. EÚ L 182, s. 19).

31 — Podľa článku 1 ods. 1 smernice 2013/34:
„Koordinačné opatrenia stanovené touto smernicou sa vzťahujú na zákony… členských štátov týkajúce sa druhov podnikov, ktoré sú uvedené:
a) v prílohe I;
b) v prílohe II, pričom všetci priami alebo nepriami spoločníci v podniku, ktorí inak ručia neobmedzene, v skutočnosti ručia obmedzene, pretože títo spoločníci sú podnikmi:
i) druhu uvedeného v prílohe I; alebo
ii) na ktoré sa nevzťahuje právo niektorého členského štátu, ale ktorý má právnu formu porovnateľnú s formami uvedenými v prílohe I.“
KSA je uvedená v prílohe I tejto smernice.

35. ZOS [32] okrem toho stanovuje, že ustanovenia upravujúce akciovú spoločnosť sa uplatnia na KSA, pokiaľ ide o všetky aspekty porovnateľné s kapitálovou spoločnosťou. V dôsledku toho sa na ňu vzťahujú najmä ustanovenia smernice 2001/34/ES [33]. Táto smernica bola do poľského práva prebratá zákonom o transakciách s finančnými nástrojmi [34], ktorý stanovuje, že pojem cenné papiere označuje aj akcie. [35]

36. Z toho vyplýva, že akcie KSA môžu byť obchodované na burze za rovnakých podmienok ako akcie akciovej spoločnosti. [36] Naopak ako vyplýva zo spisu, podiely komplementára nemôžu byť obchodované na burze.

37. V tejto súvislosti chcem poukázať na to, že myšlienka „neúplnosti“ cenných papierov prijatých na kótovanie na burze nie je v práve obchodných spoločností Únie ojedinelá v tom zmysle, že ju umožňuje aj už citovaná smernica 2001/34. [37] Ak sa teda v prejednávanej veci pripustí, že len časť kapitálu je obchodovateľná na burze, je to súčasťou širších súvislostí vyplývajúcich z práva obchodných spoločností Únie.

38. Okrem toho hoci sa KSA považuje za najkomplexnejšiu formu osobnej spoločnosti, pre ktorú platia určité črty právneho režimu kapitálových spoločností, z hľadiska vnútroštátneho práva ide stále o osobnú spoločnosť. [38] Treba však konštatovať, že vnútroštátne právo pripúšťa možnosti, ktoré idú nad rámec jednoduchej symetrie medzi postavením komplementára a akcionára, keď za určitých podmienok umožňuje zámenu ich úloh. [39]

39. Zo spisu nakoniec vyplýva, že vnútroštátna judikatúra sa zaoberala klasifikáciou KSA ako kapitálovej spoločnosti, najmä judikatúra poľského Najvyššieho správneho súdu, ktorý sa vyslovil v prospech takejto klasifikácie KSA. [40]

40. Všetky tieto skutočnosti podporujú stanovisko, podľa ktorého KSA má črty subjektu, v ktorom je zhromaždený kapitál, ktorý by mal mať možnosť pohybovať sa bez prekážok v rámci Únie v súlade s cieľom smernice 2008/7.

32 — Pozri článok 126 ods. 1 bod 2 ZOS.

33 — Smernica Európskeho parlamentu a Rady z 28. mája 2001 o prijímaní cenných papierov na kótovanie na burze cenných papierov a o informáciách, ktoré sa o týchto cenných papieroch musia zverejňovať (Ú. v. ES L 184, s. 1; Mim. vyd. 06/004, s. 24), zmenená a doplnená smernicou Európskeho parlamentu a Rady 2003/71/ES zo 4. novembra 2003 (Ú. v. EÚ L 345, s. 64; Mim. vyd. 06/006, s. 356, ďalej len „smernica 2001/34“).

34 — Ustawa o obrocie instrumentami finansowymi z 29. júla 2005, Dz U, 2005, č. 183, pozícia 1538, ktorého článok 2 ods. 1 bod 1 v spojení s článkom 3 ods. 1 písm. a) sa týka akcií.

35 — V tomto smere nemožno prijať tvrdenie poľskej vlády, podľa ktorého by kapitál KSA nebol obchodovateľný na burze, keby akcionár KSA vlastnil len akcie na meno, lebo ide len o jednu z možností vyplývajúcich zo ZOS. Uvedená vláda okrem toho pripúšťa, že akcionár KSA môže byť držiteľom akcií na doručiteľa obchodovateľných na burze.

36 — Pozri tiež judikatúru poľského Najvyššieho správneho súdu, z ktorej vyplýva, že KSA obsahujú prvok kapitálového vkladu (*element wkładu kapitałowego*), ktorý znamená, že akcie môžu byť kótované najmä na burze. Na obchodovanie na regulovanom trhu teda nie je prijatá spoločnosť, ale finančné nástroje, ktoré vydá (rozsudok Najvyššieho správneho súdu z 3. júna 2014, II FSK 1667/12, dostupný na adrese: www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

37 — Pozri článok 43 ods. 4 a článok 49 smernice 2001/34.

38 — Pozri KIDYBA, A.: c. d.; OSAJDA, K.: O mankamentach regulacji spółek osobowych w KSH, In: *PPH*. 10/2012.

39 — Článok 127 ods. 3 ZOS tak stanovuje, že komplementárom môže byť právnická osoba, čo znamená, že túto úlohu môže v zásade vykonávať spoločnosť s ručením obmedzeným alebo dokonca akciová spoločnosť. Článok 132 ZOS okrem toho nevylučuje, aby komplementár za určitých podmienok uskutočnil vklad do základného imania KSA. Hoci je totiž zakázané pristúpiť k zvýšeniu základného imania po uskutočnení vkladu komplementára do základného imania, takéto zvýšenie je možné po upísaní akcií na meno akcionárom aj prípade, že uvedený akcionár je komplementárom; pozri NOWACKI, A.: Kapitały własne spółki komandytowo akcyjnej. In: *PPH*. 3/2008.

40 — Pozri rozsudok poľského Najvyššieho správneho súdu zo 7. mája 2014, II FSK 1980/12, ako aj právnu analýzu podporujúcu takú klasifikáciu, SZYMANIAK, K.: Opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych przekształcenia spółki kapitałowej w komandytowo akcyjną a dyrektywa Rady 2008/7/WE. In: *Przegląd Podatkowy*, apríl/2014, s. 41.

41. Ako totiž zdôraznil generálny advokát Tizzano, „rozhodnutie obmedziť pôsobnosť harmonizácie Spoločenstva na kapitálovú daň z kapitálových spoločností pravdepodobne vyplýva zo stanoviska, podľa ktorého sa kapitál zhromaždený v spoločnostiach tohto typu môže jednoducho pohybovať v rámci Spoločenstva: práve na tieto spoločnosti sa bolo potrebné obrátiť s cieľom ‚presadzovať voľný pohyb kapitálu'… Pojem ‚kapitálová spoločnosť' sa vzťahuje na formy spoločností, ktoré majú v každom prípade umožniť alebo uľahčiť pohyb podielov" [41].

42. Na základe predchádzajúcich pripomienok teda konštatujem, že na poľskú KSA sa vzťahuje pojem „kapitálová spoločnosť" v zmysle článku 2 ods. 1 písm. b) smernice 2008/7.

3. O subsidiárnom preskúmaní podmienok stanovených v článku 2 ods. 1 písm. c) smernice 2008/7

43. Podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice 2008/7 pojem „kapitálová spoločnosť" označuje aj „[akúkoľvek] spoločnosť, združenie alebo právnick[ú] osob[u] založen[ú] na účely zisku, ktorej spoločníci majú právo previesť svoje podiely tretím stranám bez predchádzajúceho povolenia a ručia za záväzky spoločnosti, združenia alebo právnickej osoby len do výšky svojho podielu".

44. V prejednávanej veci zo spisu vyplýva, že komplementár ručí za záväzky spoločnosti neobmedzene a prevod jeho práv a povinností v zásade podlieha súhlasu spoločníkov. Naopak, akcionár za záväzky spoločnosti neručí a akcie KSA sú prevoditeľné. Prevod akcií na meno môže podliehať súhlasu spoločnosti alebo byť inak obmedzený rovnako ako v prípade akcií na meno akciových spoločností. [42] Napokon je nesporné, že KSA je spoločnosťou založenou na účely zisku.

45. Vzhľadom na tvrdenia uvedené v bodoch 35 až 37 týchto návrhov, ktoré sa týkajú neexistencie požiadavky úplnosti, analýza súvisiaca s článkom 2 ods. 1 písm. c) smernice 2008/7podporuje aj stanovisko, podľa ktorého treba KSA považovať za kapitálovú spoločnosť v zmysle tejto smernice.

46. V každom prípade chcem v rámci odpovede na tvrdenie poľskej vlády na pojednávaní, podľa ktorého článok 12 ods. 2 smernice 2008/7 bráni tomu, aby KSA patrila do pôsobnosti smernice, zdôrazniť, že podľa môjho názoru má znenie tohto ustanovenia, ktorého cieľom je zabrániť dvojitému zdaneniu a ide v ňom o vyňatie z vymeriavacieho základu kapitálovej dane, naopak, úplne opačné smerovanie. Z uvedeného ustanovenia totiž vyplýva, že členský štát môže z vymeriavacieho základu kapitálovej dane vyňať najmä sumu vkladu uskutočneného spoločníkom, ktorý neobmedzene ručí za záväzky kapitálovej spoločnosti. Taká štruktúra je však možná len v komanditnej spoločnosti na akcie alebo v akomkoľvek podobnom hybridnom subjekte, čo potvrdzuje, že taká spoločnosť skutočne patrí do pôsobnosti smernice 2008/7.

47. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prvú otázku v tom zmysle, že na poľskú KSA sa vzťahuje pojem kapitálová spoločnosť v zmysle smernice 2008/7.

V – **O druhej otázke**

48. Vnútroštátny súd v prejednávanej veci kladie Súdnemu dvoru druhú otázku pre prípad zápornej odpovede na prvú otázku. Na prvú otázku síce navrhujem kladnú odpoveď, no chcel by som uviesť jednu pripomienku v súvislosti s pôsobnosťou článku 9 smernice 2008/7. Vnútroštátny súd sa totiž druhou otázkou v podstate pýta, či článok 9 smernice 2008/7 umožňuje členským štátom oslobodiť KSA od kapitálovej dane alebo či toto ustanovenie naopak umožňuje členským štátom vylúčiť z pôsobnosti smernice 2008/7 daň z vkladov do takých spoločností.

41 — Pozri jeho návrhy vo veci Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft (C-508/99, EU:C:2002:9, bod 26).

42 — Pozri článok 337 ods. 2 ZOS.

49. Návrh smernice 2008/7 predložený Komisiou stanovoval, že „predmetom článku 2… je zabrániť tomu, aby výber určitej právnej formy viedol k rôznemu zdaňovaniu činností, ktoré sú v zásade ekvivalentné. Druhá veta bývalého článku 3 ods. 2 bola z redakčných dôvodov presunutá do článku 9. Podľa tohto ustanovenia členské štáty nie sú povinné považovať niektoré subjekty za kapitálové spoločnosti na účely ukladania kapitálovej dane“. [43]

50. Súdny dvor v tomto smere už rozhodol, že článok 3 ods. 2 smernice 69/335 (teraz článok 2 ods. 2 smernice 2008/7) sa v kontexte vyrubenia kapitálovej dane zameriava na spoločnosti, združenia alebo právnické osoby, ktoré síce sledujú rovnaký hospodársky cieľ ako kapitálové spoločnosti v pravom slova zmysle, teda dosiahnutie zisku z vlastného majetku vytvoreného zhromaždením kapitálu, avšak nespĺňajú kritériá pojmu „kapitálová spoločnosť“, ako je definovaný v odseku 1 tohto článku. Článok 3 ods. 2 smernice 69/335 však ponecháva členským štátom právo zúžiť okruh spoločností, ktoré majú byť považované za kapitálové spoločnosti, vymedzený v tomto odseku, a to tým spôsobom, že im dovoľuje vyňať zo zdanenia kapitálovou daňou určité kategórie spoločností považovaných za kapitálové spoločnosti. [44]

51. Keď sa teda členský štát rozhodne, že nebude považovať za kapitálové spoločnosti určité subjekty, ktoré nepatria do pôsobnosti článku 2 ods. 1 smernice 2008/7, a využije možnosť ponúkanú článkom 9 smernice 2008/7, kapitálová daň ukladaná týmto subjektom nepatrí do pôsobnosti tejto smernice, a teda ju môžu slobodne upravovať ustanovenia vnútroštátneho práva. [45] Z takto priznanej právomoci voľnej úvahy členských štátov, ktorá neexistuje v súvislosti so spoločnosťami uvedenými v článku 2 ods. 1 smernice 2008/7, teda môže vyplynúť, že určitý subjekt bude považovaný za kapitálovú spoločnosť v jednom členskom štáte, zatiaľ čo v inom štáte nie. [46]

52. Článok 9 smernice 2008/7 v dôsledku toho členským štátom umožňuje vylúčiť dotknuté subjekty z pôsobnosti uvedenej smernice.

VI – **Návrh**

53. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prvú otázku, ktorú položil Wojewódzki Sąd Administracyjny, takto:

Článok 2 ods. 1 písm. b) a c) smernice Rady 2008/7/ES z 12. februára 2008 o nepriamych daniach z navyšovania kapitálu sa má vykladať v tom zmysle, že taká komanditná spoločnosť na akcie založená podľa poľského práva, aká je predmetom konania vo veci samej, v ktorej len časť kapitálu a spoločníkov môže spĺňať podmienky stanovené v uvedených ustanoveniach, sa má považovať za kapitálovú spoločnosť v zmysle smernice 2008/7.

43 — Návrh smernice, KOM(2006) 760 v konečnom znení, bod 2.

44 — Rozsudok Komisia/Grécko (EU:C:2007:317, body 43 a 44).

45 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft (EU:C:2002:295).

46 — Rozsudok ING. AUER (EU:C:2007:658, bod 32).