Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
NIILA JÄÄSKINENA,
predstavljeni 18. decembra 2014[1]

Zadeva C-357/13

Drukarnia Multipress sp. z o.o. w Krakowie
proti
Minister Finansów
(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,

ki ga je vložilo Wojewódzki Sąd Administracyjny (Poljska))

„Davki — Direktiva 2008/7/ES — Člen 2 — Posredni davki na zbiranje kapitala — Zavezanost dajatvi na kapital glede vložkov kapitala v obliki delnic v komanditno delniško družbo — Možnost, da se taka družba opredeli kot kapitalska družba — Oprostitve — Sistem, ki se uporablja za subjekte, ki poslujejo zaradi pridobivanja dobička in se ne štejejo za kapitalske družbe“

I – **Uvod**

1. Predlog za sprejetje predhodne odločbe se v bistvu nanaša na razlago pojma „kapitalska družba“ v smislu člena 2(1)(b) in (c) Direktive Sveta 2008/7/ES z dne 12. februarja 2008 o posrednih davkih na zbiranje kapitala[2].

2. Spor o glavni stvari med družbo z omejeno odgovornostjo poljskega prava Drukarnia Multipress sp. z o.o. w Krakowie (v nadaljevanju: Drukarnia) in Minister Finansów (minister za finance, v nadaljevanju: minister), ker je ta zavrnil možnost, da komanditni delniški družbi poljskega prava (v nadaljevanju: KDD) prizna status kapitalske družbe v smislu Direktive 2008/7 za obračunavanje nacionalnega davka v okviru spremembe družbe Drukarnia v KDD.

3. Ta zadeva prikazuje avtonomijo Direktive 2008/7 glede posebnosti nacionalnega prava družb, če določitev področja uporabe pojma „kapitalska družba“ v smislu navedene direktive presega formalno opredelitev zadevne družbe v nacionalnem pravu.

1 — Jezik izvirnika: francoščina.

2 — UL L 46, str. 11.

II – **Pravni okvir**

A – *Pravo Unije*

4. Člen 2(1) Direktive 2008/7 določa:

„Za namene te direktive ‚kapitalska družba' pomeni:

(a) katero koli družbo, ki ustreza eni od oblik, navedenih v Prilogi I;

(b) katero koli družbo, združenje ali pravno osebo z deleži v kapitalu ali sredstvih, s katerimi se lahko trguje na borzi;

(c) katero koli družbo, združenje ali pravno osebo, ki posluje zaradi pridobivanja dobička, katere člani imajo pravico ravnanja s svojimi deleži v korist tretjih oseb brez poprejšnjega dovoljenja in odgovarjajo za dolgove te družbe, združenja ali pravne osebe samo v višini svojih deležev."

5. V skladu s členom 2(2) te direktive „se katera koli druga družba, združenje ali pravna oseba, ki posluje zaradi pridobivanja dobička, šteje za kapitalsko družbo".

6. Člen 9 Direktive 2008/7 določa:

„Države članice se lahko odločijo, da za namene obračunavanja dajatve na kapital subjektov iz člena 2(2) ne obravnavajo kot kapitalske družbe".

B – *Poljsko pravo*

7. Člen 1(1) zakona o davku na civilnopravne posle[3] (v nadaljevanju: zakon PCC) določa, da so predmet davka civilnopravni posli, kot so družbene pogodbe in spremembe pogodb, če te povzročijo povečanje davčne osnove za davek na civilnopravne posle.

8. Člen 1(3) zakona PCC podrobneje določa, da pojem „spremembe družbene pogodbe" za osebno družbo pomeni „vložek ali povečanje vložka, katerega vrednost poveča premoženje ali osnovni kapital družbe" in za kapitalsko družbo „povečanje osnovnega kapitala z vložki ali sredstvi družbe ter dodatna vplačila".

9. Vložki v KDD se torej obdavčijo enako kot vložki v kapitalsko družbo. Vendar člen 2, točka 6, zakona PCC izključuje obdavčitev družbenih pogodb in njihovih sprememb zaradi vložka v kapitalsko družbo v zameno za deleže ali delnice navedene družbe, podjetja kapitalske družbe ali organiziranega dela navedene družbe in deleže ali delnice druge kapitalske družbe, ki zanjo pomenijo večino glasovalnih pravic. Ta določba pomeni izvedbo obveznosti prenosa povezanih določb členov 5(1)(e)[4] in

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

4 — Člen 5(1)(e) Direktive 2008/7 določa:
„Države članice kapitalskih družb ne zavežejo nobeni obliki posrednega davka v zvezi z:
[…]
(e) prestrukturiranjem iz člena 4."

4(1)(b) Direktive 2008/7[5] in torej obveznost držav članic, da kapitalskim družbam iz naslova dejavnosti prestrukturiranja ne naložijo nikakršne posredne obdavčitve v kakršni koli obliki. Ta oprostitev, ki jo določa zakon PCC, se uporablja za kapitalske družbe, vendar ne za KDD, ki se je v poljskem pravu štela za osebno družbo.

III – **Dejansko stanje v sporu o glavni stvari, vprašanji za predhodno odločanje in postopek pred Sodiščem**

10. Družba Drukarnia se je nameravala preoblikovati v KDD in nato povečati osnovni kapital s stvarnimi vložki v obliki delnic druge KDD, delnic delniške družbe in deležev družbe z omejeno odgovornostjo, zato je poljskemu davčnemu organu 21. septembra 2012 predložila predlog za razlago določb o davku na civilnopravne posle. Kot namreč navaja Wojewódzki Sąd Administracyjny (Poljska), zakon PCC ureja naložitev dajatve na kapital v smislu Direktive 2008/7[6].

11. Družba Drukarnia je zatrjevala, da so KDD kapitalske družbe v smislu člena 2(1)(b) Direktive 2008/7. Zato po njenem mnenju zgoraj navedene spremembe v skladu s skupno uporabo členov 4(1)(b) in 5(1)(e) te direktive ne bi smele biti predmet navedenega davka.

12. Minister je v odločbah z dne 20. novembra 2012 navedel, da KDD poljskega prava ne spadajo na področje uporabe Direktive 2008/7. Navedel je, da je, prvič, le del deležev in članov KDD izpolnjeval pogoje, v skladu s katerimi jih je mogoče šteti za kapitalske družbe v smislu člena 2(1)(b) ali (c) Direktive 2008/7. Drugič, Republika Poljska se je odločila, da KDD ne uvrsti v Prilogo I[7] k Direktivi 2008/7, in je izbrala možnost iz člena 9 te direktive, tako da se komanditne delniške družbe ne štejejo za kapitalske družbe v smislu člena 2(2) navedene direktive. Zato naj se členi 4, 5 in 7 Direktive 2008/7 ne bi uporabljali za KDD.

13. Družba Drukarnia je pri predložitvenem sodišču vložila ničnostno tožbo proti zgoraj navedenim odločbam, ker naj bi bil z njimi zlasti kršen člen 2(1) Direktive 2008/7. Minister je ponovil svoje trditve in predlagal zavrnitev tožbe.

14. V teh okoliščinah je Wojewódzki Sąd Administracyjny prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba člen 2(1)(b) in (c) Direktive 2008/7 […] razlagati tako, da se za kapitalsko družbo v smislu teh določb šteje KDD, če lahko glede na pravno naravo te družbe le del njenega kapitala in družbenikov izpolnjuje pogoje, ki jih določa člen 2(1)(b) in (c) navedene direktive?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen, ali je treba člen 9 Direktive 2008/7 […] razlagati tako, da se s priznanjem državi članici pravice do neobravnavanja subjektov iz člena 2(2) Direktive [2008/7] kot kapitalskih družb prizna svoboda v obdavčevanju teh subjektov z dajatvijo na kapital?“

5 — Navedeni člen 4(1)(b) določa:
„Za namene te uredbe [direktive] naslednje dejavnosti ‚prestrukturiranja‘ ne štejejo za vložek kapitala:
[…]
(b) pridobitev, s strani kapitalske družbe, ki je v postopku ustanavljanja ali že obstaja, deležev, ki pomenijo večino glasovalnih pravic druge kapitalske družbe, pod pogojem, da plačilo za pridobljene deleže vsaj delno vključuje vrednostne papirje, ki pomenijo kapital prve družbe. Če se večina glasovalnih pravic doseže s pomočjo dveh ali več transakcij, veljajo za dejavnosti prestrukturiranja samo transakcije, pri katerih se doseže večina glasovalnih pravic, in kakršne koli nadaljnje transakcije.“

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

7 — Priloga I k Direktivi 2008/7 obsega seznam „kapitalskih družb“, ki štejejo za take družbe v skladu z nacionalnim pravnim redom. V zvezi s tem ugotavljam, da je bila komanditna delniška družba vključena v Prilogo I s stališča nemškega, španskega in italijanskega prava.

15. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je na Sodišče prispel 27. junija 2013. Pisna stališča so predložili družba Drukarnia, minister, poljska vlada in Evropska komisija. Družba Drukarnia, poljska vlada in Komisija so ustno podale stališča na obravnavi 22. oktobra 2014.

IV – **Prvo vprašanje**

A – *Uvodne ugotovitve*

16. Spor o glavni stvari se nanaša na razlago člena 2 Direktive 2008/7. V zvezi s tem je treba navesti, da se ta določba nanaša na štiri kategorije družb, neodvisno od posebne družbene oblike zadevnega subjekta [8]. Zato pomeni pojem „kapitalska družba“ v skladu s členom 2(1)(a) navedene direktive najprej kapitalske družbe, glede katerih so se države članice odločile, da jih uvrstijo v Prilogo I k Direktivi 2008/7. V skladu s tem členom 2(1)(b) pojem „kapitalska družba“ poleg tega vključuje katero koli družbo, združenje ali pravno osebo z deleži v kapitalu ali sredstvih, s katerimi se lahko trguje na borzi. V skladu s tem členom 2(1)(c) pojem „kapitalska družba“ pomeni tudi katero koli družbo, združenje ali pravno osebo, ki posluje zaradi pridobivanja dobička, katere člani imajo pravico do prenosa svojih deležev v korist tretjih oseb brez poprejšnjega dovoljenja in odgovarjajo za dolgove te družbe, združenja ali pravne osebe samo v višini svojih deležev. Nazadnje, četrta kategorija je določena v členu 2(2) Direktive 2008/7, v skladu s katerim se kot kapitalska družba za namene te direktive šteje tudi „katera koli druga družba, združenje ali pravna oseba, ki posluje zaradi pridobivanja dobička“.

17. Nacionalno sodišče v obravnavanem primeru Sodišče sprašuje, ali morajo biti pogoji iz člena 2(1)(b) in (c) Direktive 2008/7 izpolnjeni za celoten kapital in vse družbenike družbe ali pa s stališča pravne narave družbe zadošča, da so ti pogoji izpolnjeni za del kapitala ali družbenikov zadevne družbe.

18. Iz spisa namreč izhaja, da ima KDD mešane značilnosti s stališča razlikovanja med osebnimi in kapitalskimi družbami, saj jo poljsko pravo opredeljuje kot osebno družbo [9]. KDD torej omogoča aktivnemu vlagatelju (komplementarju) in pasivnemu vlagatelju (komanditnemu delničarju), da se združita [10].

19. Kot razlaga predložitveno sodišče, mora KDD imeti vsaj enega komplementarja in vsaj enega komanditnega delničarja. Sistem, ki se uporablja za komplementarja, je sistem za družbenika družbe z neomejeno odgovornostjo ali komanditne družbe, medtem ko za komanditnega delničarja velja sistem, ki se uporablja za delničarja kapitalske družbe. Poleg tega se za vse zadeve, ki niso posebej urejene, analogno uporabljajo določbe o delniških družbah, razen za pravna razmerja med komplementarji, za katera se uporabljajo določbe o družbi z neomejeno odgovornostjo, ki je značilen primer osebne družbe.

8 — Glej med drugim tipologijo, ki temelji na treh kategorijah subjektov in jo je predlagal generalni pravobranilec M. Darmon v sklepnih predlogih v zadevi Amro Aandelen Fonds (112/86, EU:C:1987:338, točki 7 in 8).

9 — Iz razprave na obravnavi izhaja, da osebne družbe poljskega prava, vključno s KDD, nimajo pravne osebnosti. V zvezi s tem kljub upoštevanju, da Direktiva 2008/7 temelji na pojmu pravne osebe (če se uporablja za družbe, združenja in druge pravne osebe), ostaja dejstvo, da pojem pravne osebe v pravu Unije ni usklajen. Iz tega sledi, da teoretična razprava o tem vprašanju ni upoštevna za uporabo Direktive 2008/7. V vsakem primeru pa iz spisa izhaja, da ima KDD sposobnost biti stranka ter je lahko nosilka pravic in dolžnosti v lastnem imenu.

10 — Kidyba, A., *Komentarz aktualizowany do art. 1-300 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych*; komentar člena 1, točka 6, in člena 125 poljskega zakona o gospodarskih družbah; Lewandowski, R., *Polska koncepcja legislacyjna spółki komandytowo akcyjnej*, točka 1.1 in naslednje. Kluwer 2007.

20. Kapital KDD je glede na svojo mešano naravo sestavljen iz dveh vrst kapitala: na eni strani osnovnega kapitala („kapitał zakładowy“) v obliki delnic, ki jih smiselno urejajo določbe o delniški družbi v poljskem zakonu o gospodarskih družbah [11] (v nadaljevanju: CSC), in na drugi strani kapitala, ki ga sestavljajo vložki komplementarjev („kapitał udziałowy“) in za katerega se uporabljajo določbe, ki urejajo družbo z neomejeno odgovornostjo v smislu CSC.

21. V zvezi s tem družba Drukarnia in Komisija v svojih stališčih zagovarjata razlago, da so KDD kapitalske družbe v smislu člena 2(1)(b) in (c) Direktive 2008/7, ker ti določbi ne določata, da morajo vsi deli osnovnega kapitala in vsi člani ustrezati postavljenim pogojem. Na drugi strani pa minister in poljska vlada zagovarjata nasprotno stališče. Navajata, da po eni strani Republika Poljska zaradi prevlade osebne narave te oblike družb ni uvrstila v Prilogo I k Direktivi 2008/7 in da po drugi strani iz člena 2(1)(b) in (c) Direktive 2008/7 ne izhaja, da bi zadoščalo, da družba izpolni navedene pogoje le za del svojega kapitala in del družbenikov.

B – *Razlaga člena 2(1)(b) in (c) Direktive 2008/7*

1. Cilji in sistematika Direktive 2008/7

22. Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da pri razlagi določbe prava Unije ni treba upoštevati le njenega besedila in ciljev, ki jih uresničuje, temveč tudi njeno sobesedilo in vse določbe prava Unije, pri čemer je lahko tudi zgodovina določbe prava Unije vir informacij, ki so upoštevne za razlago [12].

23. Iz zahtev po enotni uporabi prava Unije in načela enakega obravnavanja izhaja tudi, da se določba prava Unije, ki se pri določitvi svojega pomena in obsega izrecno ne sklicuje na pravo držav članic, običajno avtonomno razlaga v celotni Evropski uniji [13]. Člen 2(1) Direktive 2008/7 za vse države članice zavezujoče in enotno določa družbe, ki se v smislu te direktive štejejo za kapitalske družbe [14]. Menim, da iz tega izhaja, da navedena določba določa avtonomni pojem „kapitalska družba“ in izenačen subjekt in zahteva, da gre pri navedenih družbah za družbe, združenja ali druge pravne osebe v smislu nacionalnega prava [15].

24. V obravnavanem primeru si z jezikovno razlago besedila člena 2(1) Direktive 2008/7 ni mogoče pomagati, kar ne omogoča preprostega odgovora na postavljeno vprašanje.

25. Teleološko izhaja iz uvodnih izjav od 2 do 14 Direktive 2008/7, ki so nastale iz prenove Direktive 69/335 [16], da posredni davki na zbiranje kapitala povzročajo diskriminacijo, dvojno obdavčitev in neskladja, ki ovirajo prosti pretok kapitala, in da bi bila najboljša rešitev za doseganje teh ciljev odprava dajatve na kapital. Vendar so države članice, ki so uporabljale dajatev na kapital, ugotovile, da so nesprejemljive izgube prihodkov, ki bi bile posledica takojšnje uporabe takega ukrepa, zato je bila ohranjena možnost nadaljevanja uporabe usklajene dajatve na kapital za nekatere transakcije [17], razen nekaterih prestrukturiranj, med katerimi je tudi vložek v premoženje kapitalske družbe [18].

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

12 — Glej v zvezi s tem zlasti sodbo Inuit Tapiriit Kanatami in drugi/Parlament in Svet (C-583/11 P, EU:C:2013:625, točka 50 in navedena sodna praksa).

13 — V zvezi s tem glej sodbo Ekro (327/82, EU:C:1984:11, točka 11).

14 — Glej v tem smislu sodbo ING. AUER (C-251/06, EU:C:2007:658, točka 28).

15 — Glej v zvezi z opredelitvijo iz člena 5(2) Direktive Sveta z dne 17. julija 1969 o posrednih davkih na zbiranje kapitala (69/335/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 11), sodbo Felicitas Rickmers-Linie (270/81, EU:C:1982:281, točka 14).

16 — Ta direktiva je imela dvojni cilj, in sicer, prvič, izčrpno uskladitev posrednih davkov na zbiranje kapitala (dajatev na kapital, kolkovina in dajatev na prestrukturiranje) glede sistematike in stopnje, ter drugič, preprečitev državam članicam, da bi ustvarjale ali pobirale druge davke z enakimi značilnostmi.

17 — Komisija mora vsaka tri leta predstaviti poročilo o uporabi navedene direktive zaradi odprave te dajatve.

18 — Na podlagi uporabe člena 4(1)(b) v povezavi s členom 5(1)(e) Direktive 2008/7.

26. Vendar ni sporno, da je namen Direktive 2008/7 pospeševanje prostega pretoka kapitala, ki je bistvena predpostavka za uvedbo gospodarske unije s podobnimi značilnostmi, kot jih ima notranji trg [19]. Direktiva 2008/7 torej skuša, kolikor je mogoče, omejiti negativne učinke, ki jih ima dajatev na kapital na prosti pretok kapitala in pogoje konkurenčnosti v Uniji, ter odpraviti posredne davke na zbiranje kapitala [20].

27. Poleg tega velja, da ker je v členu 2 Direktive 2008/7 povzet pojem „kapitalska družba“ v smislu Direktive 69/335, praksa Sodišča, ki se je razvila v okviru te zadnje direktive, v celoti ohranja pomen za razlago Direktive 2008/7.

28. Iz te zlasti izhaja „široka opredelitev pojma kapitalskih družb, ki ni povezana s posebno obliko družbe“ [21], kar po mojem mnenju daje prednost široki razlagi navedenega pojma glede na splošno sistematiko in cilje Direktive 2008/7 [22]. Sodišče je tako dopustilo, da se je Direktiva uporabljala za vsako zbiranje kapitala, četudi brez pravne osebnosti, katerega cilj je slediti dobičku z zbiranjem kapitala v ločenem premoženju [23].

29. Kot je poudaril generalni pravobranilec M. Darmon, ne gre za „oblikovanje izčrpnega seznama družb, katerih pravna struktura je podobna kapitalskim družbam, temveč le za čim širše zbiranje vseh subjektov, ki lahko izvajajo obdavčljive transakcije“ [24].

2. Preučitev pogojev, ki so določeni v členu 2(1)(b) Direktive 2008/7

30. Člen 2(1)(b) Direktive 2008/7 določa, da pojem „kapitalska družba“ pomeni „katero koli družbo, združenje ali pravno osebo z deleži v kapitalu ali sredstvih, s katerimi se lahko trguje na borzi“.

31. Na začetku je treba navesti, da zgoraj navedena določba natančno ne določa praga, od katerega bi se moralo šteti, da družba izpolnjuje pogoje za „kapitalsko družbo“. [25]

32. Poleg tega se v navedeni direktivi nikjer ne zahteva, da je treba z delnicami družbe dejansko že trgovati na borzi. Iz tega prej izhaja, da možnost trgovanja povsem zadošča, da se subjekt opredeli kot kapitalska družba v smislu iste direktive [26].

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

20 — Sodišče je namreč menilo, da je to „temeljni cilj“ Direktive 69/335; glej v tem smislu sodbe Senior Engineering Investments (C-494/03, EU:C:2006:17, točka 43); Optimus – Telecomunicações (C-366/05, EU:C:2007:366, točka 31) in Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, točka 49). Dejstvo je, da nedavni zakonodajni postopek ponovno daje pomen aktualnosti dajatve na kapital z zamislijo o davku na finančne transakcije (predlog Direktive Sveta o skupnem sistemu davka na finančne transakcije in spremembi Direktive 2008/7 (COM(2011) 594 final), glej Jurisclasseur Europe, knjižica 1650, Fiscalité indirecte, posodobljeno 1. oktobra 2012).

21 — Sodba Amro Aandelen Fonds (112/86, EU:C:1987:488, točka 8), glede na člen 3(1) Direktive 69/335.

22 — Glej sodbo Komisija/Grčija (C-178/05, EU:C:2007:317, točka 43).

23 — Berlin, D., *Chronique de jurisprudence fiscale européenne*, Revue trimestrielle de droit européen, 24(2), april–junij 1998, str. 380, komentar sodbe Amro Aandelen Fonds (EU:C:1987:488).

24 — Glej njegove sklepne predloge v zadevi Amro Aandelen Fonds (EU:C:1987:338, točka 6).

25 — Zakonodajni postopek ne kaže, da naj bi bil takšen prag sploh predviden. Glej v zvezi s tem predlog Direktive Sveta o posrednih davkih na zbiranje kapitala COM(2006) 760 final, predlog poročila o predlogu Direktive Sveta o posrednih davkih na zbiranje kapitala (COM(2006) 0760-C6-0043/2007-2006/0253(CNS)), PE 388.476v01 00, in poročilo o predlogu Direktive A6-0472/2007.

26 — V zvezi z opredelitvijo kmetijske zadruge, s katere deleži ni mogoče trgovati na grški borzi, glej sodbo Komisija/Grčija (EU:C:2007:317, točka 41).

33. Vendar je kljub temu treba upoštevati, da iz Direktive 2008/7 izhaja, da se navedena direktiva uporablja le za kapitalske družbe, kot so opredeljene s to direktivo, ter družbe, združenja in pravne osebe, ki so zaradi pridobivanja dobička izenačene s temi družbami. Glede na sodbo Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft bi morala te družbe kot takšne pri pobiranju dajatve na kapital priznati država članica [27]. Zato menim, da nacionalno pravo ne more izključevati subjekta, ki ustreza merilom iz člena 2(1) navedene direktive, s področja pojma „kapitalska družba“ v smislu te direktive.

34. Čeprav v obravnavanem primeru ni sporno, da poljska KDD ni navedena v Prilogi I k Direktivi 2008/7 in na to prilogo se sklicuje v členu 2(1)(a) te direktive [28], pa ta oblika družbe ni nepoznana v zakonodaji Unije, saj se pojavlja zlasti v členu 1 Prve direktive o družbah, kakor je bila sprejeta [29]. Zato se zanjo uporabljajo zaščitni ukrepi za varovanje interesov družbenikov in tretjih oseb. Za KDD veljajo tudi določbe Četrte direktive o družbah [30]. Zakonodajalec Unije je na podlagi člena 1 Direktive 2013/34 v povezavi z njenima prilogama I in II jasno opredelil KDD kot kapitalsko družbo, medtem ko komanditna družba poljskega prava ne spada na področje uporabe te direktive, razen če je njen komplementar kapitalska družba, vključno s KDD [31].

35. Poleg tega CSC [32] določa uporabo določb, ki urejajo delniško družbo, za KDD, kar zadeva vidike, ki so primerljivi z vidiki kapitalske družbe. Zato se zanjo uporabljajo zlasti določbe Direktive 2001/34/ES [33]. Ta direktiva je bila v poljsko pravo prenesena z zakonom o transakcijah s finančnimi instrumenti [34], ki določa, da se pojem vrednostnih papirjev nanaša tudi na delnice. [35]

36. Iz tega izhaja, da se lahko z delnicami KDD na borzi trguje pod enakimi pogoji kot z delnicami delniške družbe [36]. Kot izhaja iz spisa, pa na borzi ni mogoče trgovati z deleži komplementarja.

27 — C-508/99, EU:C:2002:295, točka 26. Ugotavljam, da se ta zadeva razlikuje od navedene zadeve Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft, ki je obravnavala pobiranje dajatve na kapital med preoblikovanjem osebne družbe v kapitalsko družbo v posebnem časovnem okviru. V obravnavanem primeru pa gre s stališča nacionalnega prava za preoblikovanje kapitalske družbe (sp z o.o.) v osebno družbo poljskega prava (KDD).

28 — Iz spisa izhaja, da se komanditna delniška družba med drugim šteje za kapitalsko družbo v nemškem, španskem, francoskem, italijanskem, luksemburškem in portugalskem pravu.

29 — Prva direktiva Sveta z dne 9. marca 1968 o uskladitvi zaščitnih ukrepov za varovanje interesov družbenikov in tretjih oseb, ki jih države članice zahtevajo od gospodarskih družb v skladu z drugim odstavkom člena 58 Pogodbe, zato da se oblikujejo zaščitni ukrepi z enakim učinkom v vsej Skupnosti (68/151/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 17, zvezek 1, str. 3). Ta direktiva je bila razveljavljena z Direktivo 2009/101/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. septembra 2009 o uskladitvi zaščitnih ukrepov za varovanje interesov družbenikov in tretjih oseb, ki jih države članice zahtevajo od gospodarskih družb v skladu z drugim pododstavkom člena 48 Pogodbe, zato da se oblikujejo zaščitni ukrepi z enakim učinkom v vsej Skupnosti (UL L 258, str. 11).

30 — Četrta direktiva Sveta z dne 25. julija 1978 o letnih računovodskih izkazih posameznih vrst družb, ki temelji na členu 54(3)(g) Pogodbe (78/660/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 17, zvezek 1, str. 21). Ta direktive je bila razveljavljena z Direktivo 2013/34/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 26. junija 2013 o letnih računovodskih izkazih, konsolidiranih računovodskih izkazih in povezanih poročilih nekaterih vrst podjetij, spremembi Direktive 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta ter razveljavitvi direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS (UL L 182, str. 19).

31 — Člen 1(1) Direktive 2013/34 določa:
„Usklajevalni ukrepi, določeni s to direktivo, se uporabljajo za zakone […] držav članic v zvezi z vrstami podjetij s seznama:
(a) v Prilogi I;
(b) v Prilogi II, kadar imajo vsi neposredni ali posredni družbeniki podjetja, ki imajo sicer neomejeno odgovornost, dejansko omejeno odgovornost, ker so ti družbeniki podjetja:
(i) vrste iz seznama v Prilogi I, ali
(ii) za katera ne velja pravo države članice, imajo pa pravno obliko, primerljivo s tistimi s seznama iz Priloge I.“
KDD je v Prilogi I k tej direktivi.

32 — Glej člen 126(1), točka 2, CSC.

33 — Direktiva Evropskega parlamenta in Sveta z dne 28. maja 2001 o sprejemu vrednostnih papirjev v uradno kotacijo na borzi in o informacijah, ki jih je treba objaviti v zvezi s temi vrednostnimi papirji (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 6, zvezek 4, str. 24), kakor je bila spremenjena z Direktivo 2003/71/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 4. novembra 2003 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 6, zvezek 6, str. 356, v nadaljevanju: Direktiva 2001/34).

34 — Ustawa o obrocie instrumentami finansowymi, z dne 29. julija 2005 (Dz U 2005, št. 183, del 1538, katerega člen 2(1), točka 1, v povezavi s členom 3(1)(a) se nanaša na delnice.

35 — V zvezi s tem trditev poljske vlade, da s kapitalom KDD ni mogoče trgovati na borzi, če ima delničar KDD le nominalne delnice, ne more uspeti, saj gre le za možnost, ki izhaja iz CSC. Poleg tega navedena vlada priznava, da lahko ima delničar KDD prinosniške delnice, s katerimi je mogoče trgovati na borzi.

36 — Glej tudi sodno prakso poljskega vrhovnega upravnega sodišča, iz katere izhaja, da KDD vsebuje element kapitalskega vložka („*element wkładu kapitałowego*“), kar pomeni, da je mogoče z delnicami med drugim trgovati na borzi. Zato ni družba, ampak so finančni instrumenti, ki jih družba izda, dopuščeni v trgovanje na organiziranem trgu (sodba vrhovnega upravnega sodišča z dne 3. junija 2014, II FSK 1667/12, na voljo na spletni strani: www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

37. V tem okviru ugotavljam, da zamisel „necelovitosti“ sprejema vrednostnih papirjev v uradno kotacijo ni osamljen primer v pravu Unije, saj jo dopušča tudi Direktiva 2001/34 [37]. V obravnavanem primeru tako priznanje, da se lahko na borzi trguje le z delom kapitala, spada v širši okvir, ki izhaja iz prava družb Unije.

38. Poleg tega ostaja dejstvo, da gre s stališča nacionalnega prava za osebno družbo, čeprav se KDD šteje za najbolj zapleteno obliko osebne družbe, ki ima izposojene značilnosti pravnega sistema kapitalskih družb [38]. Vendar je treba ugotoviti, da nacionalno pravo dopušča domneve, ki presegajo preprosto ravnovesje med statusom komplementarja in statusom komanditnega delničarja in pod določenimi pogoji dovoljuje mešanje obeh vlog [39].

39. Nazadnje, iz spisa izhaja, da je bila opredelitev KDD kot kapitalske družbe obravnavana v nacionalni sodni praksi, zlasti pa v praksi poljskega vrhovnega upravnega sodišča, ki se je izreklo v prid takšni opredelitvi KDD [40].

40. Vsi ti elementi potrjujejo tezo, v skladu s katero ima KDD značilnosti subjekta, v katerem je zbran kapital, ki bi moral znotraj Unije prosto krožiti v skladu s ciljem Direktive 2008/7.

41. Kot je namreč poudaril generalni pravobranilec A. Tizziano, „izbira omejitve področja usklajevanja Skupnosti na dajatev na kapital kapitalskih družb je verjetno narekovana s stališča, da lahko zbrani kapital v teh vrstah družb lažje kroži v Skupnosti: torej se je treba za spodbujanje prostega pretoka kapitala obrniti na te družbe […]. Pojem ‚kapitalska družba‘ zajema modele družb, ki so v vsakem primeru namenjeni dovoljevanju ali spodbujanju pretoka deležev družb“ [41].

42. Zgoraj navedene ugotovitve me torej vodijo do sklepa, da poljska KDD spada med „kapitalske družbe“ v smislu člena 2(1)(b) Direktive 2008/7.

3. Podredna preučitev pogojev iz člena 2(1)(c) Direktive 2008/7

43. V skladu s členom 2(1)(c) Direktive 2008/7 pomeni „kapitalska družba“ tudi „katero koli družbo, združenje ali pravno osebo, ki posluje zaradi pridobivanja dobička, katere člani imajo pravico ravnanja s svojimi deleži [pravico do prenosa svojih deležev] v korist tretjih oseb brez poprejšnjega dovoljenja in odgovarjajo za dolgove te družbe, združenja ali pravne osebe samo v višini svojih deležev“.

44. V obravnavanem primeru iz spisa izhaja, da komplementar neomejeno odgovarja za dolgove družbe, prenos pravic in obveznosti družbe pa je načeloma odvisen od soglasja družbenikov. Nasprotno komanditni delničar za obveznosti družbe ne odgovarja, delnice KDD pa so prenosljive. Prenos nominalnih delnic je lahko odvisen od soglasja družbe ali drugače omejen kot pri nominalnih delnicah delniških družb [42]. Ni sporno, da je KDD družba, ki posluje zaradi pridobivanja dobička.

37 — Glej člena 43(4) in 49 Direktive 2001/34.

38 — Glej Kidyba, A., zgoraj navedeno; Osajda, K., *O mankamentach regulacji spółek osobowych w KSH*, PPH, oktober 2012.

39 — Tako je lahko v skladu s členom 127(3) CSC komplementar pravna oseba, kar pomeni, da lahko ima to vlogo načeloma tudi družba z omejeno odgovornostjo in celo delniška družba. Poleg tega člen 132 CSC ne izključuje, da komplementar pod določenimi pogoji izvede vložek v osnovni kapital KDD. Čeprav je zaporedno povečanje osnovnega kapitala z vložki komplementarja v osnovni kapital družbe prepovedano, je takšno povečanje dopustno na podlagi vpisa nominalnih delnic s strani delničarja, vključno s primerom, kadar je ta delničar komplementar; glej Nowacki, A., *Kapitały własne spółki komandytowo akcyjnej*, PPH, marec 2008.

40 — Glej sodbo poljskega vrhovnega upravnega sodišča z dne 7. maja 2014, II FSK 1980/12, in teoretično analizo, ki potrjuje takšno opredelitev: Szymaniak, K., *Opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych przekształcenia spółki kapitałowej w komandytowo akcyjną a dyrektywa Rady 2008/7/WE*, Przegląd Podatkowy, april 2014, str. 41.

41 — Glej njegove sklepne predloge v zadevi Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft (C-508/99, EU:C:2002:295, točka 26).

42 — Glej člen 337(2) CSC.

45. Ob upoštevanju trditev iz točk od 35 do 37 teh sklepnih predlogov o neobstoju zahteve po celovitosti analiza člena 2(1)(c) Direktive 2008/7 govori tudi v prid tezi, da je treba KDD šteti za kapitalsko družbo v smislu te direktive.

46. V vsakem primeru želim pri odgovoru na trditev poljske vlade, ki je bila predstavljena na obravnavi, da člen 12(2) Direktive 2008/7 nasprotuje temu, da KDD spada na področje uporabe navedene direktive, poudariti, da po mojem mnenju besedilo te določbe, ki se nanaša na izogibanje dvojni obdavčitvi in izključitev iz osnove za odmero dajatve na kapital, nakazuje na popolnoma nasprotno. Iz navedene določbe namreč izhaja, da lahko država članica med drugim iz osnove za odmero dajatve na kapital izključi znesek vložka, ki ga vplača družbenik, ki je neomejeno odgovoren za obveznosti kapitalske družbe. Vendar je takšna sistematika določena le za KDD ali vsak podoben hibridni subjekt, kar potrjuje, da takšna družba res spada na področje uporabe Direktive 2008/7.

47. Glede na predhodno navedeno predlagam, naj se na prvo postavljeno vprašanje odgovori, da poljska KDD spada v okvir pojma kapitalske družbe v smislu Direktive 2008/7.

V – **Drugo vprašanje**

48. Nacionalno sodišče v tej zadevi Sodišču postavlja drugo vprašanje, če bi bil odgovor na prvo vprašanje nikalen. Čeprav predlagam pritrdilen odgovor na prvo vprašanje, želim kljub temu podati stališče glede obsega člena 9 Direktive 2008/7. Predložitveno sodišče namreč z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali člen 9 Direktive 2008/7 državam članicam dovoljuje, da KDD oprostijo dajatve na kapital, oziroma nasprotno, ali ta določba državam članicam dovoljuje, da dajatev na kapital v takih družbah izvzamejo s področja uporabe Direktive 2008/7.

49. Predlog Komisije v zvezi z Direktivo 2008/7 je določal: „namen člena 2(2) je preprečiti, da bi se zaradi izbire določene pravne oblike dejavnosti, ki so v bistvu enakovredne [enakovrstne], davčno obravnavale na različen način. Drugi stavek prejšnjega člena 3(2) se zaradi redakcijskih razlogov prestavi v člen 9. V skladu s to določbo državam članicam za namene obračunavanja dajatve na kapital nekaterih subjektov ni treba obravnavati kot kapitalskih družb.“ [43]

50. V zvezi s tem je Sodišče že razsodilo, da člen 3(2) Direktive 69/335 (zdaj člen 2(2) Direktive 2008/7) poskuša zaradi pobiranja dajatve na kapital zajeti družbe, združenja in pravne osebe, ki imajo enako gospodarsko funkcijo kot prave kapitalske družbe, in sicer pridobivanje dobička z umestitvijo v ločeno premoženje, ne izpolnjujejo pa meril za pojem „kapitalska družba“, kakor je opredeljen v odstavku 1 istega člena. Člen 3(2) Direktive 69/335 državam članicam kljub temu daje možnost, da omejijo obseg izenačevanja, ki je tam določen, s tem da jim dovoljuje, da iz obračunavanja dajatve na kapital izvzamejo nekatere s kapitalskimi družbami izenačene družbe, združenja ali pravne osebe [44].

51. Če se država članica torej odloči, da se za kapitalske družbe ne štejejo določeni subjekti, ki ne spadajo na področje uporabe člena 2(1) Direktive 2008/7, s tem da uporabijo možnost, ki jo dovoljuje člen 9 Direktive 2008/7, dajatev na kapital za take subjekte ne spada na področje uporabe te direktive in je lahko zato svobodno urejena s predpisi nacionalnega prava [45]. Prosta presoja, ki je s tem priznana državam članicam, ne obstaja, kar zadeva družbe iz člena 2(1) Direktive 2008/7, saj bi lahko to pomenilo, da je določen subjekt izenačen s kapitalskimi družbami v eni državi članici, medtem ko v drugi ni [46].

43 — Predlog Direktive, COM(2006) 760 final, točka 2.

44 — Sodba Komisija/Grčija (EU:C:2007:317, točki 43 in 44).

45 — Glej v tem smislu sodbo Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft (EU:C:2002:295).

46 — Sodba ING. AUER (EU:C:2007:658, točka 32).

52. Zato člen 9 Direktive 2008/7 državam članicam dovoljuje, da izključijo zadevne subjekte s področja uporabe navedene direktive.

VI – **Predlog**

53. Na podlagi navedenega predlagam, naj Sodišče na prvo vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo Wojewódzki Sąd Administracyjny, odgovori:

Člen 2(1)(b) in (c) Direktive Sveta 2008/7/ES z dne 12. februarja 2008 o posrednih davkih na zbiranje kapitala je treba razlagati tako, da je treba komanditno delniško družbo poljskega prava – kakršna je v postopku v glavni stvari – v kateri le del kapitala in družbenikov lahko izpolnjuje pogoje, določene v navedenih določbah, šteti za kapitalsko družbo v smislu Direktive 2008/7.