



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 22. aprila 2015 *

„Predhodno odločanje — Obdavčenje — Direktiva 2008/7/ES — Člen 2(1)(b) in (c) — Posredni davki na zbiranje kapitala — Zavezanost dajatvi na kapital — Vložki kapitala v komanditno delniško družbo — Opredelitev take družbe kot kapitalske družbe“

V zadevi C-357/13,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Poljska) z odločbo z dne 12. aprila 2013, ki je prispela na Sodišče 27. junija 2013, v postopku

Drukarnia Multipress sp. z o.o.

proti

Minister Finansów,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta, predsednica senata, J.-C. Bonichot, A. Arabadžiev, J. L. da Cruz Vilaça (poročevalec) in C. Lycourgos, sodniki,

generalni pravobranilec: N. Jääskinen,

sodni tajnik: M. Aleksejev, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 22. oktobra 2014,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Drukarnia Multipress sp. z o.o. K. Turzyński in M. Kolibski, doradcy podatkowi,
- za Minister Finansów A. Ćwik-Bury, agentka,
- za poljsko vlado B. Majczyna in A. Kramarczyk-Szaładzińska, agenta,
- za Evropsko komisijo K. Herrmann in W. Roels, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 18. decembra 2014

izreka naslednjo

* Jezik postopka: poljščina.

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 2(1)(b) in (c) ter (2) in člena 9 Direktive Sveta 2008/7/ES z dne 12. februarja 2008 o posrednih davkih na zbiranje kapitala (UL L 46, str. 11).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Drukarnia Multipress sp. z o.o. (v nadaljevanju: Drukarnia) in Minister Finansów (minister za finance, v nadaljevanju: minister) zaradi obdavčitve nekaterih dejavnosti prestrukturiranja, ki jih je izvedla komanditna delniška družba (v nadaljevanju: KDD) poljskega prava, s tako imenovanim „davkom na civilnopravne posle“.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Direktiva 2008/7 je v skladu s členom 16 1. januarja 2009 razveljavila in nadomestila Direktivo 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), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/98/ES z dne 20. novembra 2006 (UL L 363, str. 129).
- 4 V uvodnih izjavah od 2 do 6 Direktive 2008/7 je navedeno:
 - „(2) Posredni davki na zbiranje kapitala, in sicer dajatev na kapital (dajatev, ki se obračunava družbam na vloške kapitala), kolkovina na vrednostne papirje in dajatev na prestrukturiranje povzročajo diskriminacijo, dvojno obdavčenje in neskladja, ki so v nasprotju s prostim pretokom kapitala, ne glede na to, ali te operacije dejavnosti vključujejo povečanje kapitala. Isto velja za druge posredne davke z enakimi značilnostmi, kakor jih imata dajatev na kapital in kolkovina na vrednostne papirje.
 - (3) Posledično je v interesu notranjega trga, da se zakonodaja o posrednih davkih na zbiranje kapitala uskladi, da se bo v največji možni meri odpravilo dejavnike, ki lahko izkrivljajo pogoje konkurence ali ovirajo prosto gibanje kapitala.
 - (4) Gospodarski učinki dajatve na kapital so škodljivi za prestrukturiranje in razvoj podjetij. Taki učinki so še zlasti škodljivi v sedanjih gospodarskih razmerah, v katerih je nujno potrebno dati prednost spodbudnim naložbam.
 - (5) Najboljša rešitev za doseganje teh ciljev bi bilo odpraviti dajatve na kapital.
 - (6) Vendar so izgube prihodka, ki bi ga povzročilo takojšnje izvajanje takega ukrepa, za države članice, ki trenutno uporabljajo dajatev na kapital, nesprejemljive. Zato bi morale te države članice imeti možnost, da vse transakcije ali del zadevnih transakcij še naprej zavežejo dajatvi na kapital, pri čemer je razumljivo, da se mora v isti državi članici davek obračunati po enotni davčni stopnji. Če se država članica odloči, da ne bo obračunavala dajatve na kapital za vse transakcije ali del transakcij v okviru te direktive, ne sme imeti možnosti, da bi te dajatve ponovno uvedla.“
- 5 Člen 2 Direktive 2008/7, naslovljen „Kapitalska družba“, določa:
 - „1. Za namene te direktive ‚kapitalska družba‘ pomeni:
 - (a) katero koli družbo, ki ustreza eni izmed oblik, naštetih 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 [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.

2. Za namene te direktive se katera koli druga družba, združenje ali pravna oseba, ki posluje zaradi pridobivanja dobička, šteje za kapitalsko družbo.“

- 6 Člen 4 navedene direktive, naslovljen „Prestrukturiranje“, v odstavku 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.“

- 7 Člen 5 iste direktive, naslovljen „Transakcije, ki niso posredno obdavčene“, v odstavku 1(e) določa:

„Države članice kapitalskih družb ne zavežejo nobeni obliki posrednega davka v zvezi z:
[...]

- (e) prestrukturiranjem iz člena 4.“

- 8 Člen 9 Direktive 2008/7, naslovljen „Izključitev nekaterih subjektov iz področja uporabe“, določa:

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

- 9 Člen 12 navedene direktive, naslovljen „Izključitev iz osnove za odmero dajatve na kapital“, v odstavku 2, prvi pododstavek, določa:

„Država članica lahko iz osnove za odmero dajatve na kapital izključi znesek kapitala, ki ga je vložil član z neomejeno odgovornostjo za obveznosti kapitalske družbe, pa tudi delež takega člana v sredstvih družbe.“

- 10 Priloga I k isti direktivi vsebuje seznam z naslovom „Seznam družb iz člena 2(1)([a])“, v katerem so v točki 21 navedene delniške družbe (spółka akcyjna) in družbe z omejeno odgovornostjo (spółka z ograniczoną odpowiedzialnością) poljskega prava.

Poljsko pravo

- 11 Člen 1 zakona o davku na civilnopravne posle (ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych) z dne 9. septembra 2000 v različici, ki se uporablja v sporu o glavni stvari (Dz. U 2010, št. 101, točka 649, v nadaljevanju: zakon PCC), določa:

„1. Davku so zavezani:

1. naslednji civilnopravni posli:

[...]

(k) družbene pogodbe;

2. spremembe pogodb, navedenih v točki 1, če te povzročijo povečanje davčne osnove za davek na civilnopravne posle [...]

[...]

3. V primeru družbene pogodbe sprememba pogodbe pomeni:

1. za osebno družbo: vložek ali povečanje vložka, katerega vrednost poveča sredstva ali osnovni kapital družbe; posojilo, ki ga družbenik daje družbi; dodatna vplačila in brezplačni prenos stvari ali premoženjskopravnih pravic družbenika na družbo;

[...]“

- 12 Člen 1a, točka 1, zakona PCC določa:

„Za namene tega zakona je:

1. osebna družba: [...] komanditna delniška družba [spółka komandytowo-akcyjna]“

- 13 Člen 2, točka 6(c), zakona PCC določa:

„Davku niso zavezane:

[...]

6. družbene pogodbe in njihove spremembe, povezane z:

[...]

(c) vložkom v kapitalsko družbo v zameno za njene deleže ali delnice:

- podjetja kapitalske družbe ali njegovega organiziranega dela,
- deležev ali delnic druge kapitalske družbe, ki pomenijo večino njenih glasovalnih pravic ali dodatnih deležev ali delnic, če družba, v katero se vlagajo ti deleži ali delnice, že ima večino glasovalnih pravic.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

- 14 Družba Drukarnia, ki se je nameravala preoblikovati v KDD in nato povečati kapital s stvarnimi vložki v obliki delnic druge KDD, delnic delniške družbe in deležev družbe z omejeno odgovornostjo, je pri ministru 21. avgusta 2012 vložila predlog za razlago določb zakona PCC.
- 15 Družba Drukarnia je zatrjevala, da je KDD kapitalska družba v smislu člena 2(1)(b) Direktive 2008/7. Zato navedene dejavnosti prestrukturiranja v skladu s členom 4(1)(b) v povezavi s členom 5(1)(e) te direktive ne bi smele biti obdavčene z davkom na civilnopravne posle.
- 16 Minister je v odločbi o razlagi z dne 20. novembra 2012 navedel, da stališče družbe Drukarnia ni pravilno in da KDD ni „kapitalska družba“ v smislu navedene direktive.
- 17 Minister je v zvezi s tem ugotovil, da na podlagi člena 2(1)(b) in (c) Direktive 2008/7 za kapitalsko družbo ni mogoče opredeliti družbe, katere le del deležev in članov izpolnjuje pogoje, določene s to določbo. Tako so države članice, ki so želele KDD vključiti na področje uporabe Direktive 2008/7, zagotovile, da je ta kategorija družb vključena v seznam iz Priloge I k tej direktivi. Republika Poljska se predvsem zaradi prevlade osebne narave KDD ni odločila za vpis te oblike družb na seznam iz Priloge I, ampak je raje izbrala možnost iz člena 9 Direktive 2008/7 in z zakonom PCC KDD opredelila kot osebno družbo. Zato KDD tudi ni mogoče šteti za kapitalsko družbo na podlagi člena 2(2) Direktive 2008/7, tako da naj se člena 4(1)(b) in 5(1)(e) te direktive ne bi mogla uporabljati v postopku v glavni stvari.
- 18 Družba Drukarnia je pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (vojvodsko upravno sodišče v Krakovu) vložila ničnostno tožbo zoper odločbo o razlagi, ki jo je minister izdal 20. novembra 2012, ker naj bi bil z njo zlasti kršen člen 2(1) navedene direktive. Minister je ponovil svoje trditve in predlagal zavrnitev te tožbe.
- 19 Predložitveno sodišče pojasnjuje, da je KDD na podlagi poljskega gospodarskega prava osebna družba z namenom opravljanja dejavnosti pod lastno firmo, ki ima tako značilnosti osebne družbe kot elemente, ki so značilni za kapitalske družbe. Natančneje, v KDD vsaj en družbenik, imenovan „komplementar“, za obveznosti družbe odgovarja upnikom neomejeno, vsaj en družbenik pa za obveznosti družbe osebno ne odgovarja. Kapital KDD sestavljajo delnice zadnjenavedenih in vložki komplementarjev. Medtem ko z vložki komplementarjev ni mogoče trgovati na borzi, pa je to mogoče z delnicami KDD po istih pravilih, kot se uporabljajo za kapital delniških družb. Poleg tega je prenos pravic in obveznosti komplementarja načeloma pogojen z dovoljenjem preostalih družbenikov, medtem ko so delnice KDD prenosljive, vendar pa je lahko prenos nominalnih delnic, kot pri nominalnih delnicah delniških družb, omejen.
- 20 V teh okoliščinah je Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie 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 [...] 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 neobravnave subjektov iz člena 2(2) te direktive kot kapitalskih družb prizna svoboda v obdavčevanju teh subjektov z dajatvijo na kapital?“

Vprašnji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

- 21 Najprej je treba navesti, da ker je v določbah člena 2 Direktive 2008/7 v povezavi s Prilogo I k tej direktivi in določbah člena 9 navedene direktive v bistvenem povzeta vsebina člena 3 Direktive 69/335, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2006/98, razlaga Sodišča v zvezi s tem členom 3 velja tudi za te določbe.
- 22 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je treba pri razlagi določbe prava Unije upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi sobesedilo in cilje, ki se želijo doseči z ureditvijo, katere del je, ter po potrebi zgodovinski razvoj te ureditve (glej v tem smislu sodbe *Inuit Tapiriit Kanatami* in drugi/Parlament in Svet, C-583/11 P, EU:C:2013:625, točka 50; *Koushkaki*, C-84/12, EU:C:2013:862, točka 34, in *Bouman*, C-114/13, EU:C:2015:81, točka 31).
- 23 V obravnavanem primeru je treba, prvič, preučiti sobesedilo, v katerega je umeščen člen 2(1)(b) in (c) Direktive 2008/7. Iz člena 2(1) te direktive je razvidna široka opredelitev pojma „kapitalska družba“, ki ni povezana s posebno obliko družbe (glej v tem smislu sodbo *Amro Aandelen Fonds*, 112/86, EU:C:1987:488, točka 8).
- 24 Po eni strani člen 2(1)(a) Direktive 2008/7 v povezavi s Prilogo I k tej direktivi napotuje na nekatere kategorije kapitalskih družb nacionalnega prava različnih držav članic. Po drugi strani pa pojem „kapitalska družba“ vključuje katero koli družbo, združenje ali pravno osebo, ki izpolnjuje merila, ki se običajno uporabljajo pri opredelitvi kapitalskih družb iz člena 2(1)(b) in (c) navedene direktive.
- 25 Zato okoliščina, da v postopku v glavni stvari v točki 21 Priloge I k Direktivi 2008/7 KDD ni navedena med družbami poljskega prava, ki jih je treba šteti za kapitalske družbe na podlagi člena 2(1)(a) te direktive, ne preprečuje, da se ji prizna status kapitalske družbe, če ima značilnosti, navedene v členu 2(1)(b) in (c) navedene direktive.
- 26 Poleg tega člen 2(2) Direktive 2008/7 izenačuje s kapitalskimi družbami katero koli drugo družbo, združenje ali pravno osebo, ki posluje zaradi pridobivanja dobička. Namen te določbe je izogniti se temu, da bi izbira določene pravne oblike lahko vplivala na različno davčno obravnavanje transakcij, ki so z gospodarskega vidika enakovredne, saj bi bilo z navedeno določbo tako mogoče zajeti družbe, ki ob tem, da imajo isto gospodarsko funkcijo kot prave kapitalske družbe, torej zasledovanje dobička z zbiranjem kapitala v ločenem premoženju, ne izpolnjujejo meril pojma „kapitalska družba“, kot je opredeljen v členu 2(1) te direktive (glej v tem smislu sodbo *Komisija/Grčija*, C-178/05, EU:C:2007:317, točka 43 in navedena sodna praksa).
- 27 Medtem ko člen 9 Direktive 2008/7 državam članicam pušča možnost, da za namene pobiranja dajatve na kapital subjekte iz člena 2(2) te direktive obravnavajo kot kapitalske družbe, pa v zvezi s subjekti, ki so navedeni v členu 2(1) navedene direktive, ki za vse države članice zavezujoče in enotno določa družbe, ki se v smislu iste direktive štejejo za kapitalske družbe, ni predvidena možnost odstopanja (sodba *ING. AUER*, C-251/06, EU:C:2007:658, točka 21).
- 28 Zato je vsaka družba, ki izpolnjuje merila, določena v členu 2(1)(b) ali (c) Direktive 2008/7, ne glede na njeno opredelitev v pravu vsake države članice „kapitalska družba“ za namene te direktive.
- 29 Drugič, ugotoviti je treba, da v besedilu člena 2(1)(b) in (c) navedene direktive ni nobene navedbe o tem, da je zakonodajalec Unije iz pojma „kapitalska družba“ nameraval izključiti hibridne pravne subjekte, kot je KDD, pri kateri se lahko na borzi trguje le z delom deležev v kapitalu ali sredstvih ali pri kateri ima le del članov pravico do prenosa svojih deležev v korist tretjih oseb brez poprejšnjega dovoljenja, ti člani pa za dolgove družbe odgovarjajo samo v višini svojega deleža.

- 30 V navedeni določbi zlasti ni določen prag, pod katerim družbe na podlagi iste določbe ni mogoče šteti za kapitalsko družbo, niti glede obsega deležev v kapitalu ali sredstvih družbe, s katerimi se lahko trguje na borzi, niti glede števila članov družbe, ki posluje zaradi pridobivanja dobička, ki imajo pravico do prenosa svojih deležev v korist tretjih oseb brez poprejšnjega dovoljenja in ki za dolgove družbe odgovarjajo samo v višini svojega deleža.
- 31 Tretjič, v zvezi s ciljem Direktive 2008/7 je treba ugotoviti – kot izhaja iz njenih uvodnih izjav od 2 do 4 – da se z njo želi uskladiti zakonodaja o posrednih davkih na zbiranje kapitala, da se bodo v največji možni meri odpravili dejavniki, ki lahko izkrivljajo pogoje konkurence ali ovirajo prosti pretok kapitala, in se bo s tem zagotovilo dobro delovanje notranjega trga.
- 32 Pogoj za popolno uresničitev ciljev, ki se uresničujejo z navedeno direktivo, je, da se zbiranje kapitala, ki lahko po merilih iz člena 2(1)(b) in (c) iste direktive nakazuje na lastnost kapitalske družbe, obdavči s posrednimi davki le pod strogimi pogoji, ki jih je določil zakonodajalec Unije.
- 33 Ozka razlaga člena 2(1)(b) in (c) Direktive 2008/7, ki jo v postopku v glavni stvari zagovarja minister, pa bi državam članicam dovoljevala, da v nasprotju s ciljem te direktive zbiranje kapitala, ki ustreza navedenim merilom, obdavčijo s posrednimi davki brez upoštevanja pogojev, ki so bili opredeljeni v okviru uskladitve, ki je bila izvedena z navedeno direktivo.
- 34 Četrtrič, zgodovinski razvoj iste direktive govori v prid razlagi pojma „kapitalska družba“, ki omogoča vključitev kar največjega možnega števila subjektov, ki lahko izvedejo transakcije zbiranja kapitala na notranjem trgu. V uvodnih izjavah 5 in 6 Direktive 2008/7 je namreč navedeno, da bi bila najboljša rešitev za doseganje ciljev iz te direktive odpraviti dajatve na kapital. Države članice, ki se niso odločile, da ne bodo obračunavale dajatev na kapital, lahko to dajatev ohranijo le iz razloga proračunskih težav, s katerimi se srečujejo zaradi odprave take dajatve. Poleg tega država članica, ki se odloči, da ne bo obračunavala dajatev na kapital, nima možnosti, da bi te dajatve ponovno uvedla.
- 35 Petič, navesti je treba, da člen 12(2) navedene direktive določa, da lahko država članica iz osnove za odmero dajatev na kapital izključi znesek kapitala, ki ga je vložil član z neomejeno odgovornostjo za obveznosti kapitalske družbe, pa tudi delež takega člana v sredstvih družbe. Kot je generalni pravobranilec ugotovil v točki 46 sklepnih predlogov, dejstvo, da se ta določba nanaša na poseben položaj KDD, potrjuje ugotovitev, da te družbe, tako kot vsak podoben hibriden pravni subjekt, spadajo na področje uporabe iste direktive.
- 36 Glede na vse preudarke je treba na prvo postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 2(1)(b) in (c) Direktive 2008/7 razlagati tako, da je treba KDD poljskega prava obravnavati kot kapitalsko družbo v smislu te določbe, čeprav lahko le del njenega kapitala in njenih članov izpolnjuje pogoje iz te določbe.

Drugo vprašanje

- 37 Ker je predložitveno sodišče postavilo drugo vprašanje le za primer nikalnega odgovora na prvo vprašanje, nanj ni treba odgovoriti.

Stroški

- 38 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

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 obravnavati kot kapitalsko družbo v smislu te določbe, čeprav lahko le del njenega kapitala in njenih članov izpolnjuje pogoje iz te določbe.

Podpisi