



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
NIILA JÄÄSKINENA
přednesené dne 18. prosince 2014¹

Věc C-357/13

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

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Wojewódzki Sąd Administracyjny (Polsko)]

„Daně — Směrnice 2008/7/ES — Článek 2 — Nepřímé daně z kapitálových vkladů — Uložení daně z kapitálu na kapitálové vklady ve prospěch komanditní společnosti na akcie — Možnost považovat takovou společnost za kapitálovou společnost — Osvobození — Režim použitelný na subjekty založené za účelem zisku, které nejsou považovány za kapitálové společnosti“

I – Úvod

1. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se v zásadě týká výkladu pojmu „kapitálová společnost“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. b) a c) směrnice Rady 2008/7/ES ze dne 12. února 2008 o nepřímých daních z kapitálových vkladů².
2. Předmětem sporu v původním řízení, v němž proti sobě stojí Drukarnia Multipress sp. z o.o. w Krakowie (dále jen „Drukarnia“), společnost s ručením omezeným založená podle polského práva, proti Minister Finansów (ministr financí, dále jen „Minister“), je odmítnutí posledně jmenovaného přiznat komanditní společnosti na akcie, založené podle polského práva (dále jen „KSA“), postavení kapitálové společnosti ve smyslu směrnice 2008/7 pro účely uložení vnitrostátní daně, a to v souvislosti s přeměnou společnosti Drukarnia na KSA.
3. Projednávaná věc dokládá svébytné postavení, jež zaujímá směrnice 2008/7 ve vztahu ke specifickým rysům vnitrostátního práva obchodních společností, neboť vymezení působnosti pojmu „kapitálová společnost“ ve smyslu výše uvedené směrnice zjevně přesahuje rámec formální kvalifikace dotyčné společnosti ve vnitrostátním právu.

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Úř. věst. L 46, s. 11.

II – Právní rámec

A – *Unijní právo*

4. Jak je stanoveno v čl. 2 odst. 1 směrnice 2008/7, „[k]apitálovou společností se pro účely této směrnice rozumějí“:

- a) jakákoli společnost, která má jednu z forem uvedených v příloze I;
- b) jakákoli společnost, sdružení nebo právnická osoba, jsou-li podíly na jejím základním kapitálu obchodovatelné na burze;
- c) jakákoli společnost, sdružení nebo právnická osoba založená za účelem zisku, jejíž společníci mají právo převést své podíly bez předchozího schválení na třetí osoby a odpovídají za závazky společnosti, sdružení nebo právnické osoby jen do výše svého členského podílu.“

5. Podle čl. 2 odst. 2 téže směrnice se „[p]ro účely této směrnice [...] za kapitálovou společnost považuje každá další společnost, sdružení nebo právnická osoba založená za účelem zisku.“

6. Článek 9 směrnice 2008/7 stanoví toto:

„Členské státy nemusí za kapitálové společnosti pro účely ukládání daně z kapitálu považovat subjekty uvedené v čl. 2 odst. 2.“

B – *Polské právo*

7. Článek 1 odst. 1 zákona o dani z občanskoprávních úkonů³ (dále jen „zákon PCC“) stanoví, že dani podléhají občanskoprávní úkony včetně společenských smluv a změn společenských smluv, pokud vedou ke zvýšení vyměřovacího základu daně z občanskoprávních úkonů [...].

8. Článek 1 odst. 3 zákona PCC stanoví, že pojem „změna společenské smlouvy“ zahrnuje v případě osobních společností „vklad nebo zvýšení vkladu do společnosti, jehož hodnota vede ke zvýšení majetku společnosti nebo jejího základního kapitálu“; a v případě kapitálových společností „zvýšení základního kapitálu vklady nebo z vlastních zdrojů společnosti, jakož i doplatky“.

9. Vklady do KSA tak podléhají stejnému zdanění jako vklady do kapitálové společnosti. Článek 2 bod 6 zákona PCC však vylučuje zdanění společenských smluv a jejich změn, pokud souvisejí s tím, že do kapitálové společnosti je za protihodnotu ve formě podílů nebo akcií vložen podnik nebo část podniku kapitálové společnosti nebo podíly nebo akcie jiné kapitálové společnosti, které vedou k dosažení většiny hlasovacích práv v této společnosti. Prostřednictvím tohoto ustanovení je splněna povinnost provést čl. 5 odst. 1 písm. e)⁴ ve spojení s čl. 4 odst. 1 písm. b) směrnice 2008/7/ES⁵, tedy

3 — Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych ze dne 9. září 2000 (Dz. U z roku 2010, č. 101, položka 649).

4 — Článek 5 odst. 1 písm. e) směrnice 2008/7 zní takto:

„Členské státy neukládají kapitálovým společnostem žádnou nepřímou daň jakékoli formy na [...]

e) restrukuralizační operace uvedené v článku 4.“

5 — Podle čl. 4 odst. 1 písm. b):

„Pro účely této směrnice se za kapitálové vklady nepovažují tyto ‚restrukuralizační operace‘:

[...]

b) nabytí podílů kapitálovou společností, jež je zakládána nebo již existuje, které představují většinu hlasovacích práv jiné kapitálové společnosti, pokud protihodnotou získaných podílů je alespoň část cenných papírů představujících základní kapitál první společnosti. Pokud je většina hlasovacích práv dosažena prostřednictvím dvou nebo více operací, považuje se za restrukuralizační operaci pouze operace, jíž bylo dosaženo většiny hlasovacích práv, a jakékoli následné operace.“

povinnost členských států neukládat žádnou nepřímou daň jakékoli formy na restrukturalizační operace kapitálových společností. Toto osvobození, které stanoví zákon PCC, se týká kapitálových společností, což znamená, že se nevztahuje na KSA, která je podle polského práva považována za osobní společnost.

III – Skutkové okolnosti původního řízení, předběžné otázky a řízení před Soudním dvorem

10. Drukarnia měla v úmyslu přeměnit se na KSA a následně zvýšit svůj kapitál prostřednictvím nepeněžitého vkladu sestávajícího z akcií jiné KSA, akcií akciové společnosti a podílů ve společnosti s ručením omezeným, a za tímto účelem podala k polskému daňovému orgánu dne 21. září 2012 žádost o výklad ustanovení týkajících se daně z občanskoprávních úkonů. Jak uvádí Wojewódzki Sąd Administracyjny (Polsko), zákon PCC totiž upravuje daň z kapitálu ve smyslu směrnice 2008/7⁶.

11. Drukarnia tvrdila, že KSA jsou kapitálovými společnostmi ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. b) směrnice 2008/7. To podle jejího názoru znamená, že na základě použití čl. 4 odst. 1 písm. b) ve spojení s čl. 5 odst. 1 písm. e) této směrnice nepodléhají výše uvedené transformační operace zmíněné dani.

12. Minister ve svém závazném stanovisku ze dne 20. listopadu 2012 uvedl, že KSA založené podle polského práva nespádají do působnosti směrnice 2008/7. Poukázal zaprvé na to, že pouze určitá část podílů a společníků KSA splňuje podmínky nutné k tomu, aby tyto společnosti mohly být považovány za kapitálové společnosti ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. b) nebo c) směrnice 2008/7. Dále uvedl, že Polská republika se rozhodla nezařadit KSA do přílohy I⁷ směrnice 2008/7, a namísto toho využila možnosti, kterou nabízí článek 9 této směrnice, takže KSA nemohou být považovány ani za kapitálové společnosti ve smyslu čl. 2 odst. 2 výše uvedené směrnice. Články 4, 5 a 7 směrnice 2008/7 se tedy na KSA nevztahují.

13. Proti výše uvedenému závaznému stanovisku podala Drukarnia k předkládajícímu soudu žalobu na neplatnost, s odůvodněním, že toto stanovisko porušuje zejména čl. 2 odst. 1 směrnice 2008/7. Minister zopakoval své argumenty a navrhl zamítnutí žaloby.

14. Za těchto podmínek se Wojewódzki Sąd Administracyjny rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující dvě předběžné otázky:

- „1) Je třeba čl. 2 odst. 1 písm. b) a c) směrnice 2008/7 [...] vykládat tak, že KSA je nutno považovat za kapitálovou společnost ve smyslu těchto ustanovení, pokud z právní povahy této společnosti vyplývá, že pouze část jejího kapitálu a společníků může splnit podmínky stanovené v čl. 2 odst. 1 písm. b) a c) uvedené směrnice?
- 2) V případě záporné odpovědi na první otázku – je třeba článek 9 směrnice 2008/7 [...] vykládat tak, že toto ustanovení tím, že členskému státu umožňuje nepovažovat subjekty uvedené v čl. 2 odst. 2 směrnice za kapitálové společnosti, ponechává uložení daně [z kapitálu uvedeným subjektům] na svobodném rozhodnutí členského státu?“

15. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla zapsána do rejstříku kanceláře Soudního dvora dne 27. června 2013. Písemná vyjádření předložili Drukarnia, Minister, polská vláda a Evropská komise. Drukarnia, polská vláda a Komise byly vyslechnuty na jednání konaném dne 22. října 2014.

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

7 — Příloha I směrnice 2008/7 obsahuje výčet společností, které jsou podle jednotlivých vnitrostátních právních řádů považovány za „kapitálové společnosti“. V této souvislosti připomínám, že ve světle německého, španělského francouzského a italského práva patří do přílohy I i komanditní společnost na akcie.

IV – K první otázce

A – Úvodní poznámky

16. Jádrem sporu v původním řízení je výklad článku 2 směrnice 2008/7. V této souvislosti by mělo být připomenuto, že toto ustanovení se týká čtyř kategorií společností bez ohledu na to, jakou konkrétní formu dotyčný subjekt má⁸. Podle čl. 2 odst. 1 písm. a) uvedené směrnice zahrnuje pojem „kapitálová společnost“ především kapitálové společnosti, jež se členské státy rozhodly zařadit do přílohy I směrnice 2008/7. Podle čl. 2 odst. 1 písm. b) se kromě toho kapitálovou společností rozumí toho jakákoli společnost, sdružení nebo právnická osoba, jsou-li podíly na jejím základním kapitálu obchodovatelné na burze. Podle čl. 2 odst. 1 písm. c) se kapitálovou společností rozumí také jakákoli společnost, sdružení nebo právnická osoba založená za účelem zisku, jejíž společníci mají právo převést své podíly bez předchozího schválení na třetí osoby a odpovídají za závazky společnosti jen do výše svého podílu. A konečně čtvrtou kategorií stanoví čl. 2 odst. 2 směrnice 2008/7, podle něhož se pro účely výše uvedené směrnice za kapitálovou společnost považuje „každá další společnost, sdružení nebo právnická osoba založená za účelem zisku.“

17. V projednávané věci se vnitrostátní soud táže Soudního dvora, zda je nutné, aby podmínky stanovené v čl. 2 odst. 1 písm. b) a c) směrnice 2008/7 splňoval veškerý kapitál společnosti a všichni její společníci, nebo zda s ohledem na právní povahu společnosti postačí, že tyto podmínky splňuje pouze určitá část kapitálu a společníků dotčené společnosti.

18. Ze spisu totiž vyplývá, že z hlediska rozlišování mezi osobními společnostmi a kapitálovými společnostmi vykazuje KSA hybridní rysy, přičemž podle polského práva je považována za osobní společnost⁹. Společníkem KSA se tedy může stát jak aktivní investor (komplementář), tak pasivní investor (akcionář)¹⁰.

19. Jak vysvětluje předkládající soud, mezi společníky KSA musí být alespoň jeden komplementář a alespoň jeden akcionář. Režimem, který se použije na komplementáře, je režim použitelný na společníka veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti, zatímco na akcionáře se použije režim, který je použitelný na akcionáře kapitálové společnosti. Na všechny záležitosti, které nejsou zvláštním způsobem upraveny, se kromě toho použijí obdobně ustanovení o akciové společnosti, s výjimkou právních vztahů komplementářů, na které se použijí ustanovení o veřejné obchodní společnosti, která představuje osobní společnost v pravém slova smyslu.

20. Kapitál KSA sestává s ohledem na smíšenou povahu této společnosti ze dvou typů kapitálu, a to zaprvé z kapitálu společnosti („*kapitał zakładowy*“), který je tvořen akciemi a který je *mutatis mutandis* upraven ustanoveními týkajícími se akciové společnosti obsaženými v polském zákoně o obchodních společnostech¹¹ (dále jen „CSC“), a zadruhé z kapitálu tvořeného vklady komplementářů („*kapitał udziałowy*“), na něž se použijí ustanovení, která upravují veřejné obchodní společnosti ve smyslu CSC.

8 — Mimo jiné viz typologii založenou na třech kategoriích subjektů, kterou navrhl generální advokát Darmon ve svém stanovisku předneseném ve věci Amro Aandelen Fonds (112/86, EU:C:1987:338, body 7 a 8).

9 — Z diskusí vedených během jednání vyplývá, že osobní společnosti založené podle polského práva, včetně KSA, nemají právní subjektivitu. I když je třeba připustit, že směrnice 2008/7 vychází z pojmu „právnická osoba“ (neboť se vztahuje na společnosti, sdružení a další právnické osoby), nemění to nic na tom, že pojem právnické osoby není v unijním právu harmonizován. Z toho vyplývá, že diskuse na úrovni právní teorie nemá pro účely směrnice 2008/7 žádný význam. V každém případě ze spisu vyplývá, že KSA je způsobilá být účastníkem řízení před soudy a může nést svým vlastním jménem práva i povinnosti.

10 — Kidyba, A., *Komentarz aktualizowany do art. 1-300 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych*; komentář k čl. 1 bodu 6 a k článku 125 polského zákona o obchodních společnostech; Lewandowski, R., *Polska koncepcja legislacyjna spółki komandytowo akcyjnej*, bod 1.1. a násl., Kluwer 2007.

11 — Ustawa Kodeks spółek handlowych ze dne 15. září 2000 (Dz.U. z roku 2013, položka 1030).

21. Drukarnia a Komise v této souvislosti prosazují ve svých vyjádřeních takový způsob výkladu, podle něhož jsou KSA kapitálovými společnostmi ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. b) a c) směrnice 2008/7, neboť tato ustanovení nepožadují, aby stanovené podmínky splňovaly všechny podíly na kapitálu společnosti a všichni její společníci. Minister a polská vláda vyjadřují opačný postoj. Tvrdí zaprvé, že Polská republika nezařadila tuto formu společností do přílohy I směrnice 2008/7 vzhledem k tomu, že má převážně osobní povahu, a zadruhé, že z čl. 2 odst. 1 písm. b) nebo c) směrnice 2008/7 nevyplývá, že by postačovalo, aby stanovené podmínky splňovala pouze část kapitálu společnosti a část jejích společníků.

B – K výkladu čl. 2 odst. 1 písm. b) a c) směrnice 2008/7

1. K cílům a systematické směrnice 2008/7

22. Z ustálené judikatury vyplývá, že při výkladu ustanovení unijního práva je třeba vzít v úvahu nejen jeho znění a cíle, které sleduje, ale i jeho kontext, přičemž i historie vzniku tohoto ustanovení může poskytnout informace relevantní pro jeho výklad¹².

23. Kromě toho vyplývá jak z požadavků jednotného použití unijního práva, tak ze zásady rovnosti, že znění ustanovení unijního práva, které výslovně neodkazuje na právo členských států za účelem vymezení svého smyslu a dosahu, musí být zpravidla vykládáno autonomním a jednotným způsobem v celé Evropské unii¹³. Článek 2 odst. 1 směrnice 2008/7 přitom kogentně a jednotně pro všechny členské státy stanoví, které společnosti je nutno považovat za kapitálové společnosti ve smyslu této směrnice¹⁴. Podle mého názoru to znamená, že výše uvedené ustanovení zavádí samostatný koncept „kapitálové společnosti“ a subjektu jí postaveného na roveň, přičemž stanoví, že takto lze kvalifikovat pouze společnosti, sdružení nebo jiné právnické osoby ve smyslu vnitrostátního práva¹⁵.

24. V projednávané věci naráží doslovný výklad na znění čl. 2 odst. 1 směrnice 2008/7, které značně ztěžuje odpověď na položenou otázku.

25. Z teleologického hlediska lze z bodů 2 až 14 odůvodnění směrnice 2008/7, kterou byla přepracována směrnice 69/335/EHS¹⁶, vyvodit, že nepřímé daně z kapitálových vkladů vedou k diskriminaci, ke dvojímu zdanění a nerovnostem, které narušují volný pohyb kapitálu, a že nejlepším řešením by bylo zrušit daň z kapitálu. Členské státy, v nichž byla daň z kapitálu zavedena, se nicméně domnívaly, že okamžité uplatnění takového opatření přinese nepřijatelné ztráty z příjmu, a proto byla nadále zachována možnost uplatnit na některé operace harmonizovanou daň z kapitálu¹⁷, a to s výjimkou určitých restrukturalizačních operací, včetně vkladu majetku do kapitálové společnosti¹⁸.

12 — V tomto smyslu viz zejména rozsudek Inuit Tapiriit Kanatami a další v. Parlament a Rada (C-583/11 P, EU:C:2013:625, bod 50 a citovaná judikatura).

13 — V tomto smyslu viz rozsudek Ekro (327/82, EU:C:1984:11, bod 11).

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

15 — V souvislosti s definicí uvedenou v čl. 5 odst. 2 směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů (Úř. věst. L 249, s. 25; Zvl. vyd. 09/01, s. 11) viz rozsudek Felicitas Rickmers-Linie (270/81, EU:C:1982:281, bod 14).

16 — Tato směrnice sledovala dva cíle, a sice zaprvé v plném rozsahu harmonizovat daně z kapitálových vkladů (daň z kapitálu, kolkovné z cenných papírů a daň z restrukturalizačních operací), a to co do struktury i sazeb, a zadruhé zabránit členským státům v tom, aby zaváděly nebo vybíraly další daně s obdobnými vlastnostmi.

17 — Komise je povinna každé tři roky podávat zprávu o uplatňování uvedené směrnice za účelem zrušení této daně.

18 — Na základě použití čl. 4 odst. 1 písm. b) ve spojení s čl. 5 odst. 1 písm. e) směrnice 2008/7.

26. Je však nesporné, že směrnice 2008/7 usiluje o podporu volného pohybu kapitálu, který je považován za nezbytný pro vytvoření hospodářské unie mající charakteristické rysy obdobné rysům vnitřního trhu¹⁹. Cílem směrnice 2008/7 tedy je co nejvíce snížit negativní dopady daně z kapitálu na volný pohyb kapitálu a na podmínky hospodářské soutěže v Unii a dosáhnout zrušení nepřímých daní z kapitálových vkladů²⁰.

27. Vzhledem k tomu, že směrnice 2008/7 převzala v článku 2 pojem „kapitálová společnost“ ve smyslu směrnice 69/335, judikatura, kterou vydal Soudní dvůr v souvislosti s posledně jmenovanou směrnicí, je nadto v plném rozsahu relevantní i pro účely výkladu směrnice 2008/7.

28. Z této judikatury vyplývá „široký význam pojmu „kapitálová společnost“, který není vázán na žádnou konkrétní formu společnosti“²¹, což podle mého mínění hovoří ve prospěch otevřeného výkladu tohoto pojmu, s přihlédnutím k obecné systematice a cílům směrnice 2008/7²². Soudní dvůr tak uznal, že se směrnice použije na veškeré kapitálové vklady, jejichž účelem je dosažení zisku sloučením kapitálu v samostatném majetku, a to i v případě, že nemají právní subjektivitu²³.

29. Jak zdůraznil generální advokát Darmon, účelem není „sestavit úplný výčet společností, jejichž právní struktura je podobná jako u kapitálových společností, ale pouze co možná nejobsažněji vymezit, jaké subjekty mohou vykonávat operace podléhající zdanění.“²⁴

2. K přezkumu podmínek uvedených v čl. 2 odst. 1 písm. b) směrnice 2008/7

30. Článek 2 odst. 1 písm. b) směrnice 2008/7 stanoví, že „kapitálovou společností“ se rozumí „jakákoli společnost, sdružení nebo právnická osoba, jsou-li podíly na jejím základním kapitálu obchodovatelné na burze“.

31. Především je třeba poukázat na to, že výše uvedené ustanovení nezavádí žádnou prahovou hodnotu, od které je třeba mít za to, že společnost splňuje podmínky pojmu „kapitálová společnost“²⁵.

32. Uvedená směrnice navíc v žádném případě nepožaduje, aby s akcemi společnosti bylo již skutečně obchodováno na burze. Vyplývá z ní spíše to, že k tomu, aby mohl být určitý subjekt považován za kapitálovou společnost ve smyslu této směrnice, postačuje pouhá možnost takového obchodování²⁶.

33. Současně je však zapotřebí neztrácet ze zřetele ani to, že – jak vyplývá ze směrnice 2008/7 – tuto směrnicí lze použít pouze na takové kapitálové společnosti, které jsou v této směrnicí definovány, jakož i na společnosti, sdružení nebo právnické osoby založené za účelem zisku, které jsou za kapitálové společnosti považovány. Podle rozsudku Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft musí členské

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

20 — To je totiž podle názoru Soudního dvora „hlavním cílem“ směrnice 69/335, viz, v tomto smyslu, 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). To však nemění nic na tom, že legislativní práce v poslední době zdá se činí daň z kapitálu znovu aktuální, a to zavedením myšlenky daně z finančních transakcí [návrh směrnice Rady o společném systému daně z finančních transakcí a změně směrnice 2008/7/ES, COM(2011)594 final], viz Jurisclasseur Europe, sv. 1650, Fiscalité indirecte, aktualizováno k 1. říjnu 2012).

21 — Rozsudek Amro Aandelen Fonds (112/86, EU:C:1987:488, bod 8), ve vztahu k čl. 3 odst. 1 směrnice 69/335.

22 — Viz rozsudek Komise v. Řecko (C-178/05, EU:C:2007:317, bod 43).

23 — Berlin, D., *Chronique de jurisprudence fiscale européenne*, Revue trimestrielle de droit européen, 24(2), duben-červen 1998, s. 380, komentář k rozsudku Amro Aandelen Fonds (EU:C:1987:488).

24 — Viz stanovisko přednesené ve věci Amro Aandelen Fonds (EU:C:1987:338, bod 6).

25 — Z legislativních prací nevyplyvá, že by se na stanovení takovéto prahové hodnoty vůbec pomyslelo. V tomto ohledu viz návrh směrnice Rady o nepřímých daních z kapitálových vkladů, COM(2006) 760 final, návrh zprávy o návrhu směrnice Rady o nepřímých daních z kapitálových vkladů (COM(2006)0760-C6-0043/2007-2006/0253(CNS)) PE 388.476v01-00 a rovněž zprávu o návrhu směrnice A6-0472/2007.

26 — Co se týče kvalifikace zemědělského družstva, u něhož podle řeckého práva nejsou podíly na jeho kapitálu obchodovatelné na burze, viz rozsudek Komise v. Řecko (EU:C:2007:317, bod 41).

státy posledně jmenované subjekty považovat za kapitálové společnosti rovněž pro účely ukládání daně z kapitálu²⁷. Domnívám se proto, že vnitrostátní právo nemůže subjekty, které odpovídají kritériím uvedeným v čl. 2 odst. 1 uvedené směrnice vylučovat z působnosti pojmu „kapitálová společnost“ ve smyslu této směrnice.

34. Přestože je v projednávané věci nesporné, že polská KSA není uvedena v příloze I směrnice 2008/7, na niž odkazuje čl. 2 odst. 1 písm. a) této směrnice²⁸, v unijních právních předpisech není tato forma společnosti ničím neznámým, neboť je uvedena zvláště v článku 1 kodifikovaného znění první směrnice o společnostech²⁹. Vztahují se na ni tedy opatření na ochranu zájmů společníků a třetích osob. KSA spadá rovněž do působnosti ustanovení čtvrté směrnice o společnostech³⁰. Podle článku 1 směrnice 2013/34, vykládaného ve spojení s jejími přílohami I a II, unijní zákonodárce jednoznačně považuje KSA za kapitálovou společnost, zatímco komanditní společnost založená podle polského práva do působnosti této směrnice nespadá, ledaže by jejím komplementářem byla kapitálová společnost, včetně KSA³¹.

35. CSC³² navíc stanoví, že ve všech bodech, v nichž lze KSA přirovnat ke kapitálové společnosti, podléhají KSA ustanovením, jimiž se řídí akciová společnost. Vztahují se tedy na ně mimo jiné ustanovení směrnice 2001/34/ES³³. Posledně jmenovaná směrnice byla do polského právního řádu provedena prostřednictvím zákona o operacích s finančními nástroji³⁴, v němž se stanoví, že pod pojem „cenné papíry“ spadají také akcie³⁵.

36. Akcie KSA jsou tedy obchodovatelné na burze za stejných podmínek jako akcie akciové společnosti³⁶. Naopak s podíly komplementáře nelze, jak vyplývá ze spisu, žádným způsobem obchodovat na burze.

27 — C-508/99, EU:C:2002:295, bod 26. Je třeba podotknout, že projednávaná věc se od uvedené věci Palais am Stadpark Hotelbetriebsgesellschaft, která se týkala výběru daně z kapitálu při přeměně osobní společnosti na kapitálovou společnost ve specifickém časovém kontextu, liší. Naproti tomu v projednávané věci se z pohledu vnitrostátního práva jedná o přeměnu kapitálové společnosti (sp. z o.o.) na osobní společnost podle polského práva (KSA).

28 — Ze spisu vyplývá, že komanditní společnost na akcie je považována za kapitálovou společnost zejména v německém, španělském, francouzském, italském, lucemburském a portugalském právu.

29 — Směrnice 68/151/EHS ze dne 9. března 1968 o koordinaci ochranných opatření, která jsou na ochranu zájmů společníků a třetích osob vyžadována v členských státech od společnosti ve smyslu čl. 58 druhého pododstavce Smlouvy, za účelem dosažení rovnocennosti těchto opatření (Úř. věst. L 65, s. 8; Zvl. vyd. 17/01, s. 3). Tato směrnice byla zrušena směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2009/101/ES ze dne 16. září 2009 o koordinaci ochranných opatření, která jsou na ochranu zájmů společníků a třetích osob vyžadována v členských státech od společnosti ve smyslu čl. 48 druhého pododstavce Smlouvy, za účelem dosažení rovnocennosti těchto opatření (Úř. věst. L 258, s. 11).

30 — Směrnice Rady 78/660/EHS ze dne 25. července 1978, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy, o ročních účetních závěrkách některých forem společností (Úř. věst. L 222, s. 11; Zvl. vyd. 17/01, s. 21). Tato směrnice byla zrušena směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS (Úř. věst. L 182, s. 19).

31 — Podle článku 1 směrnice 2013/34:

„Koordináční opatření stanovená touto směrnicí se použijí na [...] předpisy členských států, které se vztahují na formy podniků uvedené

a) v příloze I;

b) v příloze II, jestliže všichni přímí či nepřímí společníci podniku, jejichž ručení jinak není omezeno, fakticky ručí jen omezeně, neboť jsou sami podniky, které

c) mají formu, která je uvedena v příloze I, nebo

d) se neřídí právem některého členského státu, avšak jejich právní forma je srovnatelná s formami uvedenými v příloze I.“

e) KSA je uvedena v příloze I této směrnice.

32 — Viz čl. 126 odst. 1 bod 2) CSC.

33 — Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/34/ES ze dne 28. května 2001 o přijetí cenných papírů ke kotování na burze cenných papírů a o informacích, které k nim mají být zveřejněny (Úř. věst. L 184, s. 1; Zvl. vyd. 06/04, s. 24), ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/71/ES ze dne 4. listopadu 2003 (Úř. věst. L 345, s. 64, dále jen „směrnice 2001/34“).

34 — Ustawa o obrocie instrumentami finansowymi ze dne 29. července 2005, Dz U z roku 2005, č. 183, položka 1538, jehož čl. 2 odst. 1 bod 1, vykládaný ve spojení s čl. 3 odst. 1 písm. a), se týká akcií.

35 — Argument polské vlády, podle něhož by kapitál KSA nebyl obchodovatelný na burze, pokud by akcionář KSA vlastnil pouze akcie na jméno, nelze v tomto ohledu přijmout, neboť z CSC vyplývá pouze to, že takováto možnost existuje. Vláda ostatně připouští, že akcionář KSA může být držitelem akcií na majitele, které jsou obchodovatelné na burze.

36 — Viz rovněž judikaturu polského nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že KSA obsahují prvek kapitálového vkladu („*element wkładu kapitałowego*“), což znamená, že akcie mohou být kotovány, a to zejména na burze. K obchodování na regulovaném trhu není tedy přijímána společnost, nýbrž finanční nástroje, jež tato společnost vydává (rozsudek nejvyššího správního soudu ze dne 3. června 2014, II FSK 1667/12, který je dostupný na internetových stránkách www.orzeczenia.nsa.gov.pl)

37. V tomto ohledu je namístě podotknout, že myšlenka „neúplnosti“ cenných papírů přijímaných ke kotování na burze cenných papírů není v unijním právu ojedinělá, neboť ji umožňuje směrnice 2001/34³⁷. Pokud tedy v projednávané věci připustíme, že způsobilá k obchodování na burze je pouze část kapitálu společnosti, zapadá to do širšího kontextu vyplývajícího z unijního práva obchodních společností.

38. Dále, i když je KSA považována za nejsložitější formu osobní společnosti, jejíž právní režim převzal vlastnosti kapitálových společností, z pohledu vnitrostátního práva přesto zůstává osobní společností³⁸. Je však nutné poukázat na to, že vnitrostátní právo připouští případy, které překračují pouhou symetrii mezi statutem komplementáře a statutem akcionáře a za určitých podmínek umožňují, aby se jejich úlohy vzájemně propojily³⁹.

39. Ze spisu konečně vyplývá, že otázka, zda má být KSA považována za kapitálovou společnost, byla již řešena ve vnitrostátní judikatuře, konkrétně v judikatuře polského nejvyššího správního soudu, který se vyjádřil v tom smyslu, že takováto kvalifikace KSA je namístě⁴⁰.

40. Veškeré tyto skutečnosti svědčí pro tezi, podle níž KSA vykazuje charakteristické rysy subjektu, v němž je soustředěn kapitál, jemuž by mělo být v souladu s cílem směrnice 2008/7 umožněno pohybovat se v rámci Unie bez překážek.

41. Jak totiž zdůraznil generální advokát Tizzano, „rozhodnutí omezit působnost harmonizace na úrovni Společenství pouze na daň z vkladů do kapitálových společností zřejmě vychází z postoje, podle něhož se kapitál, který je v tomto typu společností soustředěn, může snadno pohybovat v rámci Společenství: ‚podporu volného pohybu kapitálu‘ tedy bylo třeba zaměřit právě na tyto společnosti [...]. Pojem ‚kapitálová společnost‘ zahrnuje typy společností, které mají v každém případě umožňovat nebo podporovat oběh podílů“⁴¹.

42. S ohledem na výše uvedené úvahy se tedy domnívám, že polská KSA spadá pod pojem „kapitálová společnost“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. b) směrnice 2008/7.

3. K podpůrnému přezkumu podmínek stanovených v čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2008/7

43. Podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2008/7 se pojmem „kapitálová společnost“ rozumí také „jakákoli společnost, sdružení nebo právnická osoba založená za účelem zisku, jejíž společníci mají právo převést své podíly bez předchozího schválení na třetí osoby a odpovídají za závazky společnosti, sdružení nebo právnické osoby jen do výše svého členského podílu“.

37 — Viz čl. 43 odst. 4 a článek 49 směrnice 2001/34.

38 — Viz Kidyba, A., op. cit.; Osajda, K., *O mankamentach regulacji spółek osobowych w KSH*, PPH, říjen 2012.

39 — Podle čl. 127 odst. 3 CSC se komplementářem může stát právnická osoba, což znamená, že tuto úlohu může v zásadě vykonávat společnost s ručením omezeným či dokonce i akciová společnost. Článek 132 CSC nadto nevylučuje, že komplementář může za určitých podmínek provést vklad do základního kapitálu KSA. Zatímco je totiž zakázáno přistoupit ke zvýšení základního kapitálu na základě vkladu do základního kapitálu společnosti, provedeného komplementářem, takovéto zvýšení je přípustné v případě, že dojde k úpisu akcií na jméno ze strany akcionáře, a to i za předpokladu, že je tímto akcionářem komplementář; viz Nowacki, A., *Kapitały własne spółki komandytowo-akcyjnej*, PPH, březen 2008.

40 — Viz rozsudek polského nejvyššího správního soudu ze dne 7. května 2014, II FSK 1980/12, jakož i právně teoretickou analýzu prosazující takovouto kvalifikaci: Szymaniak, K., *Opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych przekształcenia spółki kapitałowej w komandytowo-akcyjną a dyrektywa Rady 2008/7/WE*, Przegląd Podatkowy, duben 2014, s. 41.

41 — Viz stanovisko přednesené ve věci Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft (C-508/99, EU:C:2002:9, bod 26).

44. V projednávané věci ze spisu vyplývá, že komplementář odpovídá neomezeně za závazky společnosti a svá práva a povinnosti může v zásadě převádět pouze se souhlasem společníků. Naproti tomu akcionář za závazky společnosti neodpovídá a akcie KSA jsou převoditelné. Převod akcií na jméno může být vázán na souhlas společnosti nebo jiným způsobem omezen, stejně jako je tomu u akcií na jméno v případě akciových společností⁴². Konečně je nesporné, že KSA představuje společnost založenou za účelem zisku.

45. Vezmeme-li v úvahu argumenty, které jsou uvedeny v bodech 35 až 37 tohoto stanoviska v souvislosti s neexistencí požadavku na úplnost, analýza týkající se čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2008/7 hovoří ve prospěch teze, podle níž musí být KSA považována za kapitálovou společnost ve smyslu této směrnice.

46. V souvislosti s argumentem, který vznesla během jednání polská vláda a podle něhož čl. 12 odst. 2 uvedené směrnice 2008/7 brání tomu, aby KSA spadala do působnosti směrnice, bych však v každém případě rád zdůraznil, že smysl, který vyplývá ze znění tohoto ustanovení, jehož cílem je zamezit dvojímu zdanění a jehož předmětem je vyloučení z vyměřovacího základu daně z kapitálu, je podle mého názoru zcela opačný. Z uvedeného ustanovení totiž vyplývá, že členský stát může vyloučit z vyměřovacího základu daně z kapitálu vklad společníka s neomezeným ručením za závazky kapitálové společnosti. Takovéto uspořádání je možné pouze v KSA nebo v jakémkoli obdobném hybridním subjektu, což potvrzuje, že takováto společnost skutečně spadá do působnosti směrnice 2008/7.

47. S ohledem na výše uvedené úvahy tedy navrhuji odpovědět na první položenou otázku v tom smyslu, že polská KSA spadá pod pojem „kapitálová společnost“ ve smyslu směrnice 2008/7.

V – Ke druhé otázce

48. Druhou otázku pokládá vnitrostátní soud v projednávané věci Soudnímu dvoru pro případ, že bude odpověď na první otázku záporná. Přestože navrhuji odpovědět na první otázku kladně, rád bych nicméně učinil poznámku týkající se působnosti článku 9 směrnice 2008/7. Podstatou druhé otázky položené předkládajícím soudem je totiž zjistit, zda článek 9 směrnice 2008/7 umožňuje členským státům, aby osvobodily KSA od daně z kapitálu, nebo zda toto ustanovení naopak členským státům umožňuje, aby daň z vkladů do takovýchto společností vyňaly z působnosti směrnice 2008/7.

49. V návrhu Komise týkajícím se směrnice 2008/7 je uvedeno, že „[p]ředmětem čl. 2 odst. 2 je zamezit tomu, aby volba určité právní formy vedla k odlišnému zdanění činností, které jsou v zásadě rovnocenné. Druhá věta bývalého čl. 3 odst. 2 se z redakčních důvodů přesunula do článku 9. Podle tohoto ustanovení nejsou členské státy povinny pro účely ukládání daně z kapitálu považovat určité subjekty za kapitálové společnosti.“⁴³

50. V této souvislosti již Soudní dvůr rozhodl, že čl. 3 odst. 2 směrnice 69/335 (nyní čl. 2 odst. 2 směrnice 2008/7) se má pro účely výběru daně z kapitálu vztahovat na společnosti, sdružení nebo právnické osoby, které sice mají tutéž hospodářskou funkci jako kapitálové společnosti ve vlastním smyslu slova, totiž dosažení zisku sloučením kapitálu v samostatném majetku, avšak nesplňují kritéria pojmu „kapitálová společnost“, jak je definován v odstavci 1 téhož článku. Článek 3 odst. 2 směrnice 69/335 však členským státům ponechává možnost omezit jím stanovený rozsah, v němž se některé subjekty považují za kapitálové společnosti, tím, že jim dovoluje z ukládání daně z kapitálu vyjmout určité typy společností považovaných za kapitálové společnosti⁴⁴.

42 — Viz čl. 337 odst. 2 CSC.

43 — Návrh směrnice, COM(2006)760 final, bod 2.

44 — Rozsudek Komise v. Řecko (EU:C:2007:317, body 43 a 44).

51. Pokud členský stát využije možnosti, kterou mu poskytuje článek 9 směrnice 2008/7, a rozhodne se nepovažovat za kapitálové společnosti některé subjekty nespádající do působnosti čl. 2 odst. 1 směrnice 2008/7, daň z vkladu do takovýchto subjektů nespadá do působnosti této směrnice a může být tedy volně upravena ustanoveními vnitrostátního práva⁴⁵. Prostor pro posouzení, který je členským státům tímto způsobem přiznán a který neexistuje v souvislosti se společnostmi uvedenými v čl. 2 odst. 1 směrnice 2008/7, může tedy vést k situaci, kdy je určitý subjekt v jednom členském státě postaven na roveň kapitálovým společnostem a v druhém členském státě tomu tak není⁴⁶.

52. Článek 9 směrnice 2008/7 tedy umožňuje členským státům, aby vyloučily dotyčné subjekty z působnosti výše uvedené směrnice.

VI – Závěry

53. S ohledem na předcházející úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr na první otázku položenou Wojewódzki Sąd Administracyjny odpověděl následovně:

„Článek 2 odst. 1 písm. b) a c) směrnice Rady 2008/7/ES ze dne 12. února 2008 o nepřímých daních z kapitálových vkladů musí být vykládán v tom smyslu, že taková komanditní společnost na akcie založená podle polského práva, jako je společnost dotčená v původním řízení, u níž podmínky stanovené výše uvedenými ustanoveními může splnit pouze určitá část kapitálu této společnosti a jejích společníků, musí být považována za kapitálovou společnost ve smyslu směrnice 2008/7.“

45 — V tomto smyslu viz rozsudek Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft (EU:C:2002:295).

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