EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

16. juuni 2011 *

Kohtuasjas C-212/10,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Poola) 15. märtsi 2010. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 3. mail 2010, menetluses

Logstor ROR Polska sp. z o.o.

versus

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja esimees J.-C. Bonichot (ettekandja), kohtunikud K. Schiemann, C. Toader, A. Prechal ja E. Jarašiūnas,

* Kohtumenetluse keel: poola.

kohtujurist: P. Mengozzi,
kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 7. aprilli 2011. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– Logstor ROR Polska sp. z o.o., esindajad: T. Konik, ja *doradcy podatkowi* K. Gil,

– Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, esindaja: G. Pasterczyk,

– Poola valitsus, esindajad: M. Szpunar, A. Kramarczyk ja A. Kraińska,

– Euroopa Komisjon, esindajad: M. Afonso ja K. Herrmann,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. juuli 1969. aasta direktiivi 69/335/EMÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta (EÜT L 249, lk 25; ELT eriväljaanne 09/01, lk 11), muudetud nõukogu 10. juuni 1985. aasta direktiiviga 85/303/EMÜ (EÜT L 156, lk 23; ELT eriväljaanne 09/01, lk 122, edaspidi „direktiiv 69/335") artikli 4 lõiget 2.

2 Taotlus on esitatud Zabrzes (Poola) asuva äriühingu Logstor ROR Polska sp. z o.o. (edaspidi „Logstor ROR Polska") ja Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach (Katowice maksuameti juhataja) vahelises kohtuvaidluses seoses „tsiviilõiguslikelt tehingutelt tasumisele kuuluva maksu" tasumisega, mille tagastamist nõuti seoses Logstor ROR Polska asutamislepingu muutmisega laenude tõttu, mida sellele äriühingule andis tema osanik.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Vastavalt direktiivi 69/335 põhjendusele 1 on direktiivi eesmärk soodustada kapitali vaba liikumist, mida peetakse siseturu loomisel oluliseks põhivabaduseks. Seepärast on direktiivi põhjenduste 6, 7 ja 8 kohaselt selle eesmärk ühtlustada Euroopa Liidus

asuvate äriühingute kapitali sissemaksetelt võetavat maksu, kehtestades kapitali koondumistele ühtse maksu, mida võib ühisturul kohaldada ühekordselt ja kaotades kõik muud ühtse kapitalimaksuga samaväärsed kaudsed maksud.

4 Seetõttu nähakse kõnealuse direktiivi artiklites 1–9 ette kapitaliühingute kapitali sissemaksetelt ühtlustatud maksu ehk „kapitalimaksu" võtmine.

5 Direktiivi 69/335 artikli 4 lõige 1 sätestab:

„Kapitalimaksuga maksustatakse järgmised tehingud:

[…]

c) kapitaliühingu kapitali suurendamine mis tahes varalise sissemaksega;

d) kapitaliühingu kapitali suurendamine mis tahes varalise sissemakse abil, mille puhul vastu ei saada osa ühingu kapitalist või varadest, vaid liikmetega samaväärsed õigused, näiteks hääleõigus, õigus osale kasumist või likvideerimise puhul osale ülejäägist;

[…]".

6 Sama direktiivi artikli 4 lõige 2 sätestab:

„Järgmisi tehinguid võib ulatuses, milles neile 1. juuli 1984. aasta seisuga kohaldati 1% suurust maksumäära, olla edaspidi maksustatud kapitalimaksuga:

[…]

c) kapitaliühingu poolt võetud laen, kui laenuandja omandab õiguse osale või aktsiale äriühingu kasumist;

d) kapitaliühingu poolt oma liikmelt, tema abikaasalt või lapselt võetud laen või kolmandalt isikult võetud laen, mida tagab ühingu liige, tingimusel, et nimetatud laenude toime on samaväärne ühingu kapitali suurendamisega;

[…]".

7 Direktiivi 69/335 artikli 7 lõiked 1 ja 2 sätestavad:

„1. Liikmesriigid vabastavad kapitalimaksust artiklis 9 nimetamata tehingud, mis 1. juuli 1984. aasta seisuga olid maksust vabastatud või millele kohaldati maksumäära kuni 0,5%.

Vabastamise aluseks on nimetatud kuupäeval vabastuse saamiseks või vajaduse korral kuni 0,5% suuruse maksumäära kehtestamiseks kehtinud tingimused.

[…]

2. Liikmesriigid võivad kõik lõikes 1 nimetamata tehingud kapitalimaksust vabastada või kohaldada neile ühetaolist maksumäära suurusega kuni 1%."

8 Direktiivi 85/303, mis kehtestas direktiivi 69/335 põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kehtinud sõnastuse, põhjendustes 2 ja 3 öeldakse:

„kapitalimaksu majanduslik mõju kahjustab ettevõtjate liitumist ja arengut; selline mõju on eriti kahjulik praeguses majandusolukorras, kus on tungivalt tarvis eelistada investeerimise soodustamist;

nimetatud eesmärkide saavutamise parim vahend oleks kapitalimaksu kaotamine; teatavatele liikmesriikidele on siiski vastuvõetamatu tulude vähenemine, mis sellisest meetmest tuleneks; liikmesriikidele tuleb seepärast anda võimalus vabastada kapitalimaksust või allutada kapitalimaksule osa või kõik selle kohaldamisalasse kuuluvad tehingud, kusjuures ühes liikmesriigis tuleb kohaldada ühetaolist maksumäära."

9 Direktiiv 69/335 tunnistati kehtetuks alates 1. jaanuarist 2009 nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/7/EÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta (ELT L 46, lk 11).

Siseriiklik õigus

10 Poola Vabariik ühines Euroopa Liiduga 1. mail 2004.

Kapitalimaksu käsitlevad õigusnormid, mis kehtisid 1. juulil 1984

11 19. detsembri 1975. aasta seadus tempelmaksude kohta (*Dz. U* nr 45, rubriik 226), nägi ette, et füüsiliste ja juriidiliste isikute äriühingu asutamise toimingud on tempelmaksuga maksustatavad. Ministrite nõukogu 16. mai 1983 aasta dekreet (*Dz. U* nr 34, rubriik 161), mis jõustus 1. juulil 1983, määras kindlaks tempelmaksu eesmärgi ja määra. Selle dekreedi artikli 54 lõige 5 sätestas:

„Aktsiakapitali kuuluvad ka laenud, mida äriühingule annab aktsionär või osanik, kui tagasimaksmata laenude kogusumma laenu andmise päeval ületab 50% äriühingu kapitalist."

12 Sellisel juhul oli maksumäär 5% laenu väärtusest.

Kapitalimaksu käsitlevad õigusnormid, mis kehtisid ajavahemikus 1. jaanuarist 2001 kuni 30. aprillini 2004

13 Ajavahemikus 1. jaanuarist 2001 kuni 30. aprillini 2004 kohaldati samadele toimingutele regresseeruva maksumääraga tsiviilõiguslikelt tehingutelt tasumisele kuuluvat maksu.

14 9. septembri 2000. aasta tsiviilõiguslikelt tehingutelt tasumisele kuuluva maksu seaduse (*Dz. U* nr 86, rubriik 959, edaspidi „TTMs 2000") artikli 1 lõike 1 järgi kohaldati tsiviilõiguslikelt tehingutelt tasumisele kuuluvat maksu äriühingu asutamislepingule ja selle muudatustele, kuna need tehingud muudavad selle maksu baasi.

15 TTMs 2000 artikli 1 lõige 3 sätestab:

„Asutamislepingu muudatusena käsitatakse:

[…]

4) osanike (aktsionäride) poolt äriühingule tehtud lisamakseid, antud laene ja osanike (aktsionäride) poolt äriühingule asjade või varaliste õiguste tasuta üleandmist."

16 TTMs 2000 artikli 7 lõike 1 punkt 9 kehtestab laenu suuruse alusel kahaneva maksumäära 1%–0,5%-ni tehingu väärtusest. Põhikohtuasjas arutusel olevale laenule kohaldati seega maksumäära 0,5%.

Kapitalimaksu käsitlevad õigusnormid, mis kehtisid ajavahemikus 1. maist 2004 kuni 31. detsembrini 2006

17 19. detsembri 2003. aasta seadus, millega muudetakse tsiviilõiguslikelt tehingutelt tasumisele kuuluva maksu seadust (*Dz. U* nr 6, rubriik 42), muutis TTMs 2000, vabastades sellest maksust kapitaliühingule osaniku või aktsionäri poolt antud laenud. TTMs

2000 1. mail 2004 jõustunud konsolideeritud versiooni (*Dz. U* nr 41, rubriik 399) artikli 9 punkti 10 alapunkt h sätestab:

„Tsiviilõiguslikelt tehingutelt tasumisele kuuluvast maksust on vabastatud järgmised tehingud:

[…]

10) laenud […]

h) mille on kapitaliühingule andnud osanik või aktsionär;

[…]”.

Kapitalimaksu käsitlevad õigusnormid, mis kehtisid ajavahemikus 1. jaanuarist 2007 kuni 31. detsembrini 2008

18 1. mail 2004 jõustunud TTMs 2000 konsolideeritud versiooni artikli 9 punkti 10 alapunkt h, mis vabastas kapitalimaksust kapitaliühingule osaniku või aktsionäri poolt antud laenud, tunnistati alates 1. jaanuarist 2007 kehtetuks 15. novembri 2006. aasta seaduse, millega muudetakse esiteks pärandi- ja kinkemaksu seadust ja teiseks tsiviilõiguslikelt tehingutelt tasumisele kuuluva maksu seadust (*Dz. U* nr 222, rubriik 1629, edaspidi „TTMs 2007”), artikli 2 punkti 9 alapunkti c) kolmanda lõiguga.

19 Laene käsitati TTMs 2007 artikli 1 lõike 3 punkti 2 kohaselt äriühingu asutamislepingu muudatusena ja neile kohaldati selle seaduse artikli 7 lõike 1 punkti 9 alusel 0,5% ühtset maksumäära.

Kapitalimaksu käsitlevad õigusnormid, mis kehtivad alates 1. jaanuarist 2009

20 7. novembri 2008. aasta seadusega (*Dz. U* nr 209, rubriik 1319) võeti Poola õigusesse üle direktiiv 2008/7 ja selle seaduse artikli 9 punkti 10 alapunkti i alusel vabastati tsiviilõiguslikelt tehingutelt tasumisele kuuluvast maksust kapitaliühingule osaniku või aktsionäri poolt antud laenud.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

21 Logstor ROR Polska sõlmis 9. juulil 2007 oma osaniku Logstor Holding AS-iga 15. septembri 2004. aasta laenulepingut täiendava lisa, millega suurendati varem antud laenu 2 600 000 euro võrra 5 233 000 euroni. Logstor ROR Polska sõlmis 14. augustil 2007 sama osanikuga täiendava laenulepingu 8 000 000 Poola zloti suurusele summale.

22 Nimetatud laenutehingute sõlmimise kuupäevadel kehtinud õigusnormide kohaselt kuulusid need tehingud maksustamisele tsiviilõiguslikelt tehingutelt tasumisele kuuluva maksuga.

23 Kuna Logstor ROR Polska leidis, et direktiivi 69/335 kohaselt on tal õigus nõuda nende tehingute alusel vabastust tsiviilõiguslikelt tehingutelt tasumisele kuuluva maksu tasumisest, taotles ta, et maksuhaldur tuvastaks enammakstud maksu tasumise selle äriühingu poolt tasutud maksu kogusumma ulatuses.

24 Pärast seda, kui nimetatud taotlus ja selle tagasi lükkamise otsuse peale esitatud kaebus olid rahuldamata jäetud, esitas Logstor ROR Polska kaebuse Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicachile (Gliwice vojevoodkonna halduskohus).

25 Neil asjaoludel otsustas Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [direktiivi 69/335] artikli 4 lõige 2 lubab liikmesriigil kehtestada 1. jaanuarist 2007 uuesti kapitalimaksu, millega maksustatakse kapitaliühingu võetud laen, kui laenuandjal on õigus osale äriühingu kasumist, juhul kui liikmesriik on ühinemise päevaks (1. mai 2004) loobunud selle maksuga maksustamisest?"

Eelotsuse küsimus

26 Esitatud küsimusega soovib siseriiklik kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 69/335 artikli 4 lõiget 2 põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kehtinud versioonis tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus see, kui liikmesriik kehtestab uuesti kapitalimaksu äriühingu poolt võetud laenule, kui võlausaldajal on õigus teatud osale äriühingu kasumist, juhul kui liikmesriik on varem loobunud selle maksu nõudmisest.

27 Sissejuhatuseks tuleb märkida, et Poola valitsus on Euroopa Kohtu menetluses vastu vaielnud sellele, kuidas eelotsusetaotluse esitanud kohus on siseriiklikku õigust tõlgendanud.

28 Ta väidab nimelt, et ei ole õige väita, nagu seda teeb eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Poola Vabariik oli Euroopa Liiduga ühinemise kuupäevaks loobunud selliste nagu põhikohtuasjas arutusel olevate laenutehingute maksustamisest kapitalimaksuga. Selle valitsuse arvates oli äriühingutele ajavahemikus 1. maist 2004 kuni 31. detsembrini 2006 osanike poolt antud laenude maksuvabastuse eesmärk vältida asjaomase kapitali topelt maksustamist, esiteks siis, kui osanik annab äriühingule laenu ja teiseks siis, kui tagastamata laen arvestatakse ümber äriühingu osadeks või aktsiateks.

29 Nimelt väidab see valitsus esiteks, et kuigi osaniku või aktsionäri poolt äriühingule antud laenud olid aastatel 2004 ja 2006 tsiviilõiguslikelt tehingutelt tasumisele kuuluvast maksust vabastatud, ei olnud see nii nende võlgade ümberarvestamise tulemusel tekkinud kapitali suurenemise puhul, ja teiseks, et vastupidi, TTMs 2007-ga lõpetati osaniku või aktsionäri poolt äriühingule antud sellisest laenust tulenevalt toimunud kapitali suurendamise maksustamine, mida oli tsiviilõiguslikelt tehingutelt tasumisele kuuluva maksuga juba maksustatud, samas kui selle seaduse kohaselt kohaldati seda maksu uuesti osaniku või aktsionäri poolt äriühingule antud laenudele.

30 Selles osas piisab, kui meenutada, et Euroopa Kohus ei pea ELTL artiklis 267 ette nähtud õigusalase koostöö süsteemi raames seadma kahtluse alla ega kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt siseriiklikele õigusnormidele antud tõlgenduse täpsust (vt selle kohta 14. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-449/06: Gysen, EKL 2008, lk I-553, punkt 17, ja 11. septembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-11/07: Eckelkamp jt, EKL 2008, lk I-6845, punkt 32).

31 Seega tuleb Euroopa Kohtul vastata talle esitatud küsimusele lähtuvalt eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud faktilisest asjaolust, mille kohaselt Poola Vabariik oli Euroopa Liiduga ühinemise kuupäevaks, st 1. maiks 2004, loobunud põhikohtuasjas arutusel olevat maksu kohaldamast.

32 Direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 2 kohaselt võib teatud tehinguid „ulatuses, milles neile 1. juuli 1984. aasta seisuga kohaldati 1,1% suurust maksumäära, olla edaspidi maksustatud kapitalimaksuga […]”.

33 See kuupäev, mis on direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 2 kohaselt võetud viitekuupäevaks, kehtib ka Poola Vabariigi suhtes. Ühinemise korral on ühenduse õiguses sätestatud kuupäevale viitamine, välja arvatud kui ühinemisaktis või mõnes teises liidu aktis ei ole sätestatud teisiti, siduv ka ühinevale riigile, isegi kui see kuupäev on varasem kui ühinemiskuupäev (21. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-366/05: Optimus – Telecomunicações, EKL 2007, lk I-4985, punkt 32). Ent Poola Vabariigi kohta ei ole ühinemisaktis ega ka teistes aktides midagi muud sätestatud.

34 Kuna sellised tehingud nagu põhikohtuasjas arutusel olevad laenutehingud kuulusid 1. juulil 1984 direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 2 tähenduses maksustamisele, oli Poola Vabariigil seega Euroopa Liiduga ühinemisel võimalik jätkata seda liiki tehingute maksustamist kapitalimaksuga.

35 Siiski ei olnud tal õigust – olles Euroopa Liiduga ühinemise kuupäevaks või alates sellest kuupäevast loobunud, nagu tuleneb eelotsusetaotluse esitanud kohtu tehtud siseriiklike õigusnormide analüüsist, selle maksu kohaldamisest – otsustada seda maksu pärast nimetatud kuupäeva sisse nõuda.

36 Nimelt tuleb direktiivi 69/335 artikli 4 lõiget 2, mille sõnastus viitab jätkuvusele, tõlgendada lähtuvalt direktiivi 85/303 põhjenduses 2 ja 3 nimetatud eesmärgist piirata kapitalimaksu kohaldamist või see kaotada. Seda eemärki silmas pidades tuleneb põhjendusest 3, et liikmesriigid, kes ei ole kapitalimaksu nõudmisest loobunud, võivad nimetatud maksu säilitada üksnes juhul, kui selle nõudmisest loobumine toob neile kaasa eelarveraskused.

37 Direktiivi 69/335 artikli 4 lõikes 2 kasutatud väljendit „[o]lla edaspidi maksustatud kapitalimaksuga", tuleb seega tõlgendada nii, et see väljend viitab, et selleks, et liikmesriigil oleks võimalik selles lõikes nimetatud tehingud kapitalimaksuga maksustada, peavad need olema mitte üksnes 1. juulil 1984 kehtinud siseriiklike õigusnormide kohaselt maksustatavad selle sätte tähenduses, vaid olema ka edaspidi olnud selle maksuga püsivalt maksustatud. Muul juhul ei saa liikmesriik õigustada maksutulu vähenemist, mille tõttu tuleb kapitalimaksu jätkuvalt sisse nõuda.

38 Direktiivi 69/335 artikli 4 lõikes 2 sisalduv viide kuupäevale 1. juuli 1984 kujutab endast niisiis selliste liikmesriikide jaoks, kes sellel kuupäeval kõnealuseid tehinguid kapitalimaksuga maksustasid, luba kehtestada see maks uuesti pärast seda, kui nad oli selle nõudmisest loobunud, kuna see oleks vastuolus selle sätte sõnastusega ja kõnealuse direktiivi eesmärgiga piirata kapitalimaksu kohaldamist või see kaotada.

39 Järelikult ei ole liikmesriigil, kes on direktiivi 69/335 artikli 7 lõike 2 kohaselt pärast 1. juulit 1984 loobunud teatud tehingute maksustamisest kapitalimaksuga, seda maksu nendele tehingutele taas kehtestada.

40 Järelikult tuleb esitatud küsimusele vastata, et direktiivi 69/335 artikli 4 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus see, kui liikmesriik kehtestab uuesti kapitalimaksu äriühingu poolt võetud laenule, kui võlausaldajal on õigus teatud osale äriühingu kasumist, juhul kui liikmesriik on varem loobunud selle maksu nõudmisest.

Kohtukulud

41 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

Nõukogu 17. juuni 1969. aasta direktiivi 69/335/EMÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta (muudetud nõukogu 10. juuni 1985. aasta direktiiviga 85/303/EMÜ) artikli 4 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus see, kui liikmesriik kehtestab uuesti kapitalimaksu äriühingu poolt võetud laenule, kui võlausaldajal on õigus teatud osale äriühingu kasumist, juhul kui liikmesriik on varem loobunud selle maksu nõudmisest.

Allkirjad