TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2011. gada 16. jūnijā *

Lieta C-212/10

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach* (Polija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2010. gada 15. martā un kas Tiesā reģistrēts 2010. gada 3. maijā, tiesvedībā

Logstor ROR Polska sp. z o.o.

pret

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents), tiesneši K. Šīmans [*K. Schiemann*], K. Toadere [*C. Toader*], A. Prehala [*A. Prechal*] un E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*],

* Tiesvedības valoda — poļu.

ģenerāladvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],
sekretārs K. Malaceks [*K. Malacek*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2011. gada 7. aprīļa tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Logstor ROR Polska sp. z o.o.* vārdā — T. Koniks [*T. Konik*] un K. Gils [*K. Gil*], *doradcy podatkowi*,

— *Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach* vārdā — G. Pasterčiks [*G. Pasterczyk*], pārstāvis,

— Polijas valdības vārdā — M. Špunars [*M. Szpunar*], kā arī — A. Kramarčika [*A. Kramarczyk*] un A. Krainska [*A. Kraińska*], pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā — M. Afonso [*M. Afonso*] un K. Hermane [*K. Herrmann*], pārstāves,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1969. gada 17. jūlija Direktīvas 69/335/EEK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai (OV L 249, 25. lpp.), kas grozīta ar Padomes 1985. gada 10. jūnija Direktīvu 85/303/EEK (OV L 156, 23. lpp.; turpmāk tekstā — "Direktīva 69/335"), 4. panta 2. punktu.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Logstor ROR Polska sp. z o.o.* (turpmāk tekstā — "*Logstor ROR Polska*"), kas reģistrēta Zabrzē [*Zabrze*] (Polija), un *Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach* (Katovices Finanšu kameras direktors) par nodokļa, sauktu par "civiltiesisko darījumu nodokli", samaksu, kas tika pieprasīta grozījuma dēļ *Logstor ROR Polska* sabiedrības līgumā, kurš tika veikts ar aizdevumu, ko [sabiedrībai] piešķīra tās dalībnieks.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Atbilstoši Direktīvas 69/335 preambulas pirmajam apsvērumam tās mērķis bija veicināt kapitāla aprites brīvību, kas ir uzskatāma par iekšējā tirgus izveidošanai būtiskāko pamatbrīvību. Šajā nolūkā šīs direktīvas mērķis, kā tas izriet arī no tās preambulas sestā līdz astotajam apsvērumam, ir saskaņot nodokli, kas sabiedrībām Eiropas

Savienībā ir jāmaksā par kapitālu, ieviešot vienotu kapitāla piesaistīšanas nodokli, ko kopējā tirgū var uzlikt tikai vienu reizi, un atceļot citus netiešos nodokļus, kuriem ir tādas pašas pamatiezīmes kā šim vienotajam kapitāla nodoklim.

4 Šajā saistībā minētās direktīvas 1.–9. pantā ir paredzēta saskaņota nodokļa iekasēšana par kapitāla iemaksu kapitāla sabiedrībās, saukta par "kapitāla nodokli".

5 Saskaņā ar Direktīvas 69/335 4. panta 1. punktu:

"Kapitāla nodokli uzliek šādiem darījumiem:

[..]

c) kapitāla sabiedrības kapitāla palielināšanai ar jebkādu aktīvu iemaksām;

d) kapitāla sabiedrības aktīvu palielināšanai ar jebkādu aktīvu iemaksām, kas nav uzņēmējsabiedrības kapitāla daļas vai aktīvi, bet ir tādas pašas tiesības kā dalībniekiem, piemēram, balsstiesības, tiesības uz peļņas daļu vai tiesības uz atlikuma daļu likvidācijas gadījumā;

[..]."

6 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 4. panta 2. punktu:

"Kapitāla nodokli joprojām var piemērot šādiem darījumiem, ja tiem 1984. gada 1. jūlijā ir bijis uzlikts nodoklis ar 1 % likmi:

[..]

c) kapitāla sabiedrības ņemtam aizņēmumam, ja kreditoram ir tiesības uz šīs uzņēmējsabiedrības peļņas daļu;

d) kapitāla sabiedrības ņemtam aizņēmumam, ko piešķir dalībnieks, dalībnieka laulātais vai bērns, vai aizņēmumam, ko piešķir trešā persona, ja to garantē kāds dalībnieks, ar nosacījumu, ka šādiem aizņēmumiem ir tāda pati funkcija kā uzņēmējsabiedrības kapitāla palielinājumam.

[..]"

7 Saskaņā ar Direktīvas 69/335 7. panta 1. un 2. punktu:

"1. Dalībvalstis no kapitāla nodokļa atbrīvo darījumus, kas nav 9. pantā minētie darījumi un kam 1984. gada 1. jūlijā bija piešķirts atbrīvojums no nodokļa vai kuriem uzliktā nodokļa likme bija 0,50 % vai mazāka.

Atbrīvošana no nodokļa ir atkarīga no nosacījumiem, ko tajā dienā piemēroja, piešķirot atbrīvojumu vai atkarībā no apstākļiem uzliekot nodokli ar 0,50 % vai mazāku likmi.

[..]

2. Dalībvalstis var vai nu piešķirt atbrīvojumu no kapitāla nodokļa visiem darījumiem, kas nav minēti 1. punktā, vai uzlikt tiem nodokli ar vienotu likmi, kas nepārsniedz 1 %."

8 Direktīvas 85/303 preambulas otrajā un trešajā apsvērumā, kuros ir noteikts Direktīvas 69/335 teksts, kāds tas bija spēkā pamata lietas faktu rašanās brīdī, bija noteikts:

"tā kā kapitāla nodoklis ekonomiskā ziņā kaitē uzņēmumu pārgrupēšanai un attīstībai; tā kā tas ir īpaši kaitīgs pašreizējā tautsaimniecības situācijā, kad ir ārkārtīgi svarīgi piešķirt prioritāti investīciju veicināšanai;

tā kā labākais risinājums šo mērķu sasniegšanai būtu atcelt kapitāla nodokli; tā kā tomēr ieņēmumu zudumi šādu pasākumu dēļ dažām dalībvalstīm nav pieņemami; tā kā šā iemesla dēļ dalībvalstīm ir jādod iespēja piešķirt atbrīvojumu no kapitāla nodokļa vai uzlikt šo nodokli visiem darījumiem vai daļai darījumu, kam to var piemērot, protams, vienā dalībvalstī nodokli iekasējot ar vienotu likmi."

9 Direktīva 69/335 tika atcelta no 2009. gada 1. janvāra ar Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīvas 2008/7/EK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai (OV L 46, 11. lpp.), 16. pantu.

Valsts tiesības

10 Polijas Republika pievienojās Eiropas Savienībai 2004. gada 1. maijā.

Tiesību akti kapitāla nodokļa jomā, kas bija spēkā 1984. gada 1. jūlijā

11 1975. gada 19. decembra likumā par zīmogu nodevu (*Dz. U* Nr. 45, 226. pozīcija) bija paredzēts, ka ar zīmoga nodevu apliek sabiedrības dibināšanas darbības, kuras veic fiziskas un juridiskas personas. Ministru padomes 1983. gada 16. maija dekrētā (*Dz. U* Nr. 34, 161. pozīcija), kas stājās spēkā 1983. gada 1. jūlijā, bija noteikta šī zīmoga nodevas likme. Tā 54. panta 5. punktā bija noteikts:

"Par pamatkapitālu tiek uzskatīti arī aizdevumi, ko sabiedrībai piešķir kāds no tās dalībniekiem vai akcionāriem, ja neatmaksātā aizdevuma kopējā summa aizdevuma piešķiršanas dienā pārsniedz 50 % no pamatkapitāla."

12 Šādā gadījumā nodokļa likme sasniedza 5 % no aizdevuma vērtības.

Tiesību akti kapitāla nodokļa jomā, kas bija spēkā laikā no 2001. gada 1. janvāra līdz 2004. gada 30. aprīlim

13 Laikā no 2001. gada 1. janvāra līdz 2004. gada 30. aprīlim šie paši darījumi tika aplikti ar civiltiesisko darījumu nodokli, kam tika piemērota regresīvā likme.

14 2000. gada 9. septembra likuma par civiltiesisko darījumu nodokli (*Dz. U* Nr. 86, 959. pozīcija; turpmāk tekstā — "2000. gada *PCC* likums") 1. panta 1. punktā bija noteikts, ka ar civiltiesisko darījumu nodokli tiek aplikti sabiedrības līgumi, kā arī to grozījumi, ciktāl ar tiem tiek grozīta šī nodokļa bāze.

15 2000. gada *PCC* likuma 1. panta 3. punktā bija noteikts:

"Sabiedrības līguma gadījumā par līguma grozījumu uzskata:

[..]

4) papildu maksājumus, aizdevumus, ko sabiedrībai piešķīruši sabiedrības dalībnieki (akcionāri), kā arī īpašuma vai īpašumtiesību nodošana sabiedrībai, ko veicis sabiedrības dalībnieks (akcionārs), nesaņemot atlīdzību."

16 2000. gada *PCC* likuma 7. panta 1. punkta 9. apakšpunktā, ņemot vērā aizdevumu apmēru, tika noteikta regresīvā nodokļa likme robežās no 1 % līdz 0,5 % no darījumu apmēra. Tādējādi pamata lietā aplūkotajam aizdevumam tika piemērota 0,5 % likme.

Tiesību akti kapitāla nodokļa jomā, kas bija spēkā no 2004. gada 1. maija līdz 2006. gada 31. decembrim

17 Ar 2003. gada 19. decembra likumu par grozījumiem likumā par civiltiesisko darījumu nodokli (*Dz. U* Nr. 6, 42. pozīcija) tika grozīts 2000. gada *PCC* likums, no šī nodokļa atbrīvojot aizdevumus, ko kapitālsabiedrībai piešķīris tās dalībnieks vai akcionārs. Saskaņā ar 2000. gada *PCC* likuma, redakcijā, kas izriet no šī likuma vienotā

teksta, kas ir spēkā kopš 2004. gada 1. maija (*DZ. U* Nr. 41, 399. pozīcija), 9. panta 10) punkta h) apakšpunktu:

"No civiltiesisko darījumu nodokļa tiek atbrīvoti:

[..]

10) aizdevumi, kurus piešķīruši [..]

h) kapitālsabiedrībai tās dalībnieki (vai akcionāri);

[..]."

Tiesību akti kapitāla nodokļa jomā, kas bija spēkā no 2007. gada 1. janvāra līdz 2008. gada 31. decembrim

18 2000. gada *PCC* likuma, redakcijā, kas bija spēkā kopš 2004. gada 1. maija, 9. panta 10) punkta h) apakšpunkts, ar kuru [no nodokļa] tika atbrīvoti aizdevumi, ko kapitālsabiedrībai piešķīruši sabiedrības dalībnieki vai akcionāri, tika atcelts no 2007. gada 1. janvāra ar 2006. gada 15. novembra likuma, ar kuru, pirmkārt, tiek grozīts likums par mantošanas un dāvinājuma nodokli, kā arī, otrkārt, likums par civiltiesisko darījumu nodokli (*Dz. U.* Nr. 222, 1629. pozīcija; turpmāk tekstā — "2007. gada *PCC* likums"), 2. panta 9) punkta c) apakšpunkta trešo ievilkumu.

19 Attiecīgi šie aizdevuma darījumi tika uzskatīti par sabiedrības līguma grozījumiem saskaņā ar 2007. gada *PCC* likuma 1. panta 3. punkta 2. apakšpunktu un tiem saskaņā ar šī likuma 7. panta 1. punkta 9. apakšpunktu tika piemērota vienota likme 0,5 % apmērā.

Tiesību akti kapitāla nodokļa jomā, kas ir spēkā 2009. gada 1. janvārī

20 Ar 2008. gada 7. novembra likumu (*DZ. U* Nr. 209, 1319. pozīcija) Polijas tiesībās tika transponēta Direktīva 2008/7, un saskaņā ar šī paša likuma 9. panta 10) punkta i) apakšpunktu aizdevumi, ko kapitālsabiedrībai piešķīruši tās dalībnieki vai akcionāri, tika atbrīvoti no civiltiesisko darījumu nodokļa.

Pamata lieta un prejudiciālais jautājums

21 2007. gada 9. jūlijā *Logstor ROR Polska* ar savu dalībnieku, proti, *Logstor Holding A/S*, noslēdza 2004. gada 15. septembra aizdevuma līguma papildu līgumu, pamatojoties uz kuru iepriekš izsniegtā aizdevuma summa tika palielināta no EUR 2 600 000 līdz EUR 5 233 000. 2007. gada 14. augustā *Logstor ROR Polska* ar minēto dalībnieku noslēdza vēl vienu aizdevuma līgumu par summu PLN 8 000 000 apmērā.

22 Atbilstoši Polijas tiesību aktiem, kas bija spēkā minēto aizdevuma darījumu dienā, tie tika aplikti ar civiltiesisko darījumu nodokli.

23 Uzskatot, ka, piemērojot Direktīvu 69/335, tai bija tiesības pretendēt uz attiecīgo darījumu atbrīvojumu no civiltiesisko darījumu nodokļa, *Logstor ROR Polska* lūdza nodokļu administrācijai konstatēt pārmaksu, kas atbilst visai tās samaksātā nodokļa summai.

24 Pēc tam, kad tika noraidīts šis lūgums un par šo noraidījumu iesniegtā administratīvā sūdzība, *Logstor ROR Polska* vērsās *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach* (Glivices vojevodistes Administratīvā tiesa).

25 Šādos apstākļos *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai saskaņā ar [Direktīvas 69/335] 4. panta 2. punktu dalībvalsts ir tiesīga no 2007. gada 1. janvāra ieviest no jauna kapitāla nodokli, kas tiek uzlikts kapitālsabiedrību saņemtajiem aizdevumiem, ja aizdevuma devējam ir tiesības saņemt daļu no sabiedrības peļņas, ja dalībvalsts sākotnēji tās pievienošanās dienā [Savienībai] (2004. gada 1. maijā) ir atteikusies no šī nodokļa iekasēšanas?"

Par prejudiciālo jautājumu

26 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 69/335, redakcijā, kas ir piemērojama pamata lietā, 4. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā dalībvalsts no jauna ieviests kapitāla nodoklis, kas tiek uzlikts kapitālsabiedrību saņemtajiem aizdevumiem, ja aizdevuma devējam ir tiesības saņemt daļu no sabiedrības peļņas, ja šī dalībvalsts sākotnēji ir atteikusies no šī nodokļa iekasēšanas.

27 Vispirms ir jānorāda, ka Polijas valdība Tiesā apstrīd iesniedzējtiesas sniegto valsts tiesību izklāstu.

28 Tā norāda, ka būtu neprecīzi apgalvot, kā to dara iesniedzējtiesa, ka Polijas Republika dienā, kad tā pievienojās Savienībai, atteicās no kapitāla nodokļa iekasēšanas par tādiem aizdevuma darījumiem, kādi ir minēti pamata lietā. Šī valdība norāda, ka aizdevumu, ko sabiedrībai piešķīruši tās akcionāri, atbrīvošanas [no nodokļa] mērķis laikposmā no 2004. gada 1. maija līdz 2006. gada 31. decembrim esot bijis izvairīties no kapitāla dubultas aplikšanas ar nodokli — pirmo reizi, kad akcionārs aizdevumu piešķir sabiedrībai, un otro reizi brīdī, kad aizdevuma daļa, kas nav jāatlīdzina, tiek pārvērsta kapitāldaļās.

29 Tā norāda, ka, pirmkārt, pat ja aizdevumi, ko kapitālsabiedrībai piešķīruši tās dalībnieki vai akcionāri, laikā no 2004. līdz 2006. gadam tika atbrīvoti no civiltiesisko darījumu nodokļa, tā tas nebija tāda pamatkapitāla palielinājuma gadījumā, kas tika radīts šādu aizdevumu pārvēršanas [kapitāldaļās] dēļ, un, otrkārt, pretēji — ar 2007. gada *PCC* likumu tika atcelta pamatkapitāla palielināšanas, kas izriet no akcionāra vai dalībnieka aizdevuma, kurš jau ir aplikts ar civiltiesisko darījumu nodokli, aplikšana ar nodokli, vienlaicīgi aizdevumus, ko sabiedrībai piešķīruši tās dalībnieki vai akcionāri, no jauna apliekot ar šo nodokli.

30 Šajā saistībā pietiek atgādināt, ka saskaņā ar LESD 267. pantā paredzēto tiesu sadarbības sistēmu Tiesai nav jāapstrīd vai jāpārbauda iesniedzējtiesas veiktās valsts tiesību interpretācijas precizitāte (šajā ziņā skat. 2008. gada 14. februāra spriedumu lietā C-449/06 *Gysen*, Krājums, I-553. lpp., 17. punkts, kā arī 2008. gada 11. septembra spriedumu lietā C-11/07 *Eckelkamp* u.c., Krājums, I-6845. lpp., 32. punkts).

31 Tādējādi Tiesai uz tai uzdoto jautājumu ir jāatbild, pamatojoties uz iesniedzējtiesas veikto konstatējumu, saskaņā ar kuru Polijas Republika dienā, kad tā pievienojās Savienībai, proti, 2004. gada 1. maijā, atteicās no pamata lietā aplūkotā nodokļa iekasēšanas.

32 Saskaņā ar Direktīvas 69/335 4. panta 2. punktu atsevišķiem darījumiem "kapitāla nodokli joprojām var piemērot [..], ja tiem 1984. gada 1. jūlijā ir bijis uzlikts nodoklis ar 1 % likmi".

33 Šis datums, kas ir pieņemts par atskaites dienu atbilstoši minētajam Direktīvas 69/335 4. panta 2. punktam, ir saistošs arī Polijas Republikai. Pievienošanās gadījumā, ja pievienošanās aktā vai kādā citā Savienības tiesību aktā nav tiesību normas ar norādi uz pretējo, atsauce uz Savienības tiesībās noteikto datumu ir piemērojama arī jaunajai dalībvalstij pat tad, ja šis datums ir pirms pievienošanās dienas (2007. gada 21. jūnija spriedums lietā C-366/05 *Optimus - Telecomunicações*, Krājums, I-4985. lpp., 32. punkts). Polijas Republikai šajā saistībā nav paredzēta atšķirīga atruna ne aktā par šīs valsts pievienošanās nosacījumiem Eiropas Savienībai, ne kādā citā minēto tiesību dokumentā.

34 Tiktāl, ciktāl tādi aizdevuma darījumi, kādi ir aplūkoti pamata lietā, 1984. gada 1. jūlijā tika aplikti ar nodokli Direktīvas 69/335 4. panta 2. punkta izpratnē, Polijas Republikai brīdī, kad tā pievienojās Savienībai, bija jāpieņem lēmums par šāda veida darījumu aplikšanu ar kapitāla nodokli arī turpmāk.

35 Tomēr pēc tam, kad tā, kā tas izriet no iesniedzējtiesas veiktās valsts tiesību analīzes, bija atteikusies no šī nodokļa dienā, kad tā pievienojās Savienībai, vai no šīs dienas tā nevarēja nolemt pēc šī datuma [nodokli] ieviest no jauna.

36 Direktīvas 69/335 4. panta 2. punkts, kura tekstā ir atsauce uz nepārtrauktības jēdzienu, ir jāinterpretē, ņemot vērā mērķi ierobežot, pat atcelt, kapitāla nodokli, kas ir izteikts Direktīvas 85/303 preambulas otrajā un trešajā apsvērumā. Ņemot vērā šo mērķi, no minētā trešā apsvēruma izriet, ka tikai budžeta grūtību dēļ, ar kurām tās būtu saskārušās, atceļot kapitāla nodokli, dalībvalstis, kas nav atteikušās no tā iekasēšanas, var šādu nodokli atstāt spēkā.

37 Direktīvas 69/335 4. panta 2. punktā ietvertā frāze "kapitāla nodokli joprojām var piemērot" tādējādi ir jāinterpretē tādējādi, ka tā paredz, ka, lai dalībvalstis tiem varētu piemērot kapitāla nodokli, minētajā punktā paredzētajiem darījumiem ne tikai bija jābūt apliktiem ar nodokli, kā paredz šī norma, saskaņā ar 1984. gada 1. jūlijā spēkā esošām valsts tiesībām, bet tiem šis nodoklis bija arī nepārtraukti jāpiemēro. Pretējā gadījumā dalībvalsts nevarētu pamatot ieņēmumu zaudējumu, kas ir nepieciešams kapitāla nodokļa atstāšanai spēkā.

38 Direktīvas 69/335 4. panta 2. punktā veiktā atsauce uz 1984. gada 1. jūliju tādējādi dalībvalstīm, kuras šajā datumā attiecīgos darījumus aplika ar kapitāla nodokli, neatļauj šādu nodokli ieviest no jauna pēc tam, kad tā no šī nodokļa ir atteikusies, jo tas būtu pretrunā šīs tiesību normas tekstam un minētās direktīvas mērķim ierobežot, pat atcelt kapitāla nodokli.

39 No tā izriet, ka dalībvalsts, kas saskaņā ar Direktīvas 69/335 7. panta 2. punktu pēc 1984. gada 1. jūlija atteicās no atsevišķu darījumu aplikšanas ar kapitāla nodokli, nevar šādu nodokli ieviest no jauna šādiem pašiem darījumiem.

40 Attiecīgi uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 69/335 4. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā dalībvalsts no jauna ieviests kapitāla nodoklis, kas tiek uzlikts kapitālsabiedrību saņemtajiem aizdevumiem, ja aizdevuma devējam ir tiesības saņemt daļu no sabiedrības peļņas, ja šī dalībvalsts sākotnēji ir atteikusies no šī nodokļa iekasēšanas.

Par tiesāšanās izdevumiem

41 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

Padomes 1969. gada 17. jūlija Direktīvas 69/335/EEK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai, kas grozīta ar Padomes 1985. gada 10. jūnija Direktīvu 85/303/EEK, 4. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā dalībvalsts no jauna ieviests kapitāla nodoklis, kas tiek uzlikts kapitālsabiedrību saņemtajiem aizdevumiem, ja aizdevuma devējam ir tiesības saņemt daļu no sabiedrības peļņas, ja šī dalībvalsts sākotnēji ir atteikusies no šī nodokļa iekasēšanas.

[Paraksti]