TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. birželio 16 d.*

Byloje C-212/10

dėl *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach* (Lenkija) 2010 m. kovo 15 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2010 m. gegužės 3 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Logstor ROR Polska sp. z o.o.

prieš

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J.-C. Bonichot (pranešėjas), teisėjai K. Schiemann, C. Toader, A. Prechal ir E. Jarašiūnas,

* Proceso kalba: lenkų.

generalinis advokatas P. Mengozzi,
posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2011 m. balandžio 7 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Logstor ROR Polska sp. z o.o.,* atstovaujamos mokesčių konsultantų T. Konik ir K. Gil,

— *Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach,* atstovaujamo G. Pasterczyk,

— Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos M. Szpunar bei A. Kramarczyk ir A. Kraińska,

— Europos Komisijos, atstovaujamos M. Afonso ir K. Herrmann,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyvos dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalui pritraukti [dėl netiesioginių pritraukto kapitalo mokesčių] (OL L 249, p. 25; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 11), iš dalies pakeistos 1985 m. birželio 10 d. Tarybos direktyva 85/303/EEB (OL L 156, p. 23; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 122; toliau – Direktyva 69/335), 4 straipsnio 2 dalies išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant bylą tarp *Logstor ROR Polska sp. z o.o.* (toliau – *Logstor ROR Polska*), įsteigtos Zabže (Lenkija) ir *Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach* (Katovicų mokesčių inspekcijos viršininkas, toliau – mokesčių inspekcijos viršininkas) dėl vadinamojo „civilinių sandorių mokesčio“, kurį reikalaujama sumokėti dėl bendrovės *Logstor ROR Polska* steigimo sutarties pakeitimo gavus paskolas, kurias jai suteikė jos dalininkė.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Remiantis Direktyvos 69/335 pirma konstatuojamąja dalimi, jos tikslas – skatinti laisvą kapitalo judėjimą, pripažįstamą pagrindine laisve, kuri yra esminė siekiant sukurti vidaus rinką. Siekiant šio tikslo, kaip tai išplaukia iš direktyvos šeštos–aštuntos konstatuojamųjų dalių, ji skirta suderinti apmokestinimą, taikomą kapitalo įnašams į

bendroves Europos Sąjungoje, nustatant vienodą mokestį už pritrauktą kapitalą, kuris bendrojoje rinkoje gali būti taikomas tik vieną kartą, ir panaikinant visus kitus netiesioginius mokesčius, kurių požymiai yra tokie patys kaip ir šis vienodas mokestis.

4 Dėl to šios direktyvos 1–9 straipsniuose numatytas suderinto mokesčio už įnašus į kapitalo bendroves, vadinamojo „kapitalo mokesčio“, taikymas.

5 Direktyvos 69/335 4 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Kapitalo mokesčiu apmokestinami tokie sandoriai:

<…>

c) kapitalo bendrovės kapitalo padidinimas bet kokios rūšies turto įnašais;

d) kapitalo bendrovės turto padidinimas bet kokios rūšies turto įnašais, atsilyginant už juos ne bendrovės akcijomis (dalimis), bet tos pačios rūšies teisėmis, kaip turi dalyviai, pvz., balsavimo teise, teise į dalį pelno arba į perviršį bendrovę likviduojant;

<…>“

6 Pagal šios direktyvos 4 straipsnio 2 dalį:

„Šiems sandoriams, jeigu 1984 m. liepos 1 dieną jiems buvo taikoma 1 % mokesčio norma, gali būti ir toliau taikomas kapitalo mokestis:

<...>

c) kapitalo bendrovės skolinimasis, jeigu kreditorius turi teisę į bendrovės pelno dalį;

d) kapitalo bendrovės skolinimasis iš dalyvio arba dalyvio sutuoktinio ar vaiko, arba iš trečiosios šalies, jeigu už paskolą garantuoja dalyvis, su sąlyga, kad tokių paskolų funkcijos yra tokios pačios kaip bendrovės kapitalo padidinimo;

<...>“

7 Pagal Direktyvos 69/335 7 straipsnio 1 ir 2 dalis:

„1. Valstybės narės atleidžia nuo kapitalo mokesčio sandorius, išskyrus 9 straipsnyje minimus sandorius, kurie 1984 m. liepos 1 dieną buvo atleisti nuo šio mokesčio arba apmokestinami taikant 0,5 % ar mažesnę mokesčio normą.

Nuo mokesčio atleidžiama taikant tuos pačius reikalavimus, kokie tą dieną galiojo atleidžiant nuo mokesčio arba, jei tai taikytina, apmokestinant taikant 0,5 % arba mažesnę mokesčio normą.

<...>

2. Valstybės narės gali visus sandorius, nenurodytus 1 straipsnio dalyje, arba atleisti nuo kapitalo mokesčio, arba jiems visiems nustatyti vienodą mokesčio normą, kurios dydis neviršytų 1 %.<...>“

8 Direktyvos 85/303, kuria buvo įtvirtintas susiklostant pagrindinės bylos aplinkybėms taikomas Direktyvos 69/335 tekstas, antroje ir trečioje konstatuojamosiose dalyse numatyta:

„kadangi kapitalo mokesčių ekonominis poveikis kenkia įmonių pergrupavimui ir plėtrai; kadangi šis poveikis ypač kenksmingas esant dabartinei ekonominei padėčiai, kai būtina teikti pirmenybę investicijų skatinimui;

kadangi geriausias sprendimas siekiant šių tikslų būtų panaikinti kapitalo mokestį; tačiau kadangi mokestinių pajamų praradimas dėl tokios priemonės tam tikroms valstybėms narėms yra nepriimtinas; kadangi todėl valstybėms narėms turi būti suteikta galimybė atleisti nuo kapitalo mokesčio arba apmokestinti šiuo mokesčiu visus ar dalį sandorių, laikomų jo objektu, toje pačioje valstybėje narėje nustatant vieną mokesčio normą.“

9 Nuo 2009 m. sausio 1 d. Direktyva 69/335 buvo pakeista 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/7/EB dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalo pritraukimui (OL L 46, p. 11), 16 straipsniu.

Nacionalinė teisė

10 Lenkijos Respublika įstojo į Europos Sąjungą 2004 m. gegužės 1 d.

1984 m. liepos 1 d. galioję kapitalo mokestį reglamentavę teisės aktai

11 1975 m. gruodžio 19 d. Žyminio mokesčio įstatyme (Dz. U. Nr. 45, pozicija 226) buvo numatyta, kad bendrovės steigimo, kai steigėjai yra fiziniai ir juridiniai asmenys, sandoriai apmokestinami žyminiu mokesčiu. 1983 m. liepos 1 d. įsigaliojusiame 1983 m. gegužės 16 d. Ministrų tarybos nutarime (Dz. U. Nr. 34, pozicija 161) buvo apibrėžti šio žyminio mokesčio objektas ir norma. Šio nutarimo 54 straipsnio 5 dalyje nustatyta:

„Bendrovės įstatinio kapitalo dalimi taip pat pripažįstamos jos dalininko ar akcininko jai suteiktos paskolos, jeigu paskolos suteikimo dieną bendra negrąžintų paskolų suma viršija 50 % įstatinio kapitalo."

12 Tokiu atveju mokesčio norma buvo 5 % paskolos vertės.

Nuo 2001 m. sausio 1 d. iki 2004 m. balandžio 30 d. galioję kapitalo mokestį reglamentavę teisės aktai

13 Nuo 2001 m. sausio 1 d. iki 2004 m. balandžio 30 d. tokie patys sandoriai buvo apmokestinami civilinių sandorių mokesčiu taikant proporcingai mažėjančias mokesčio normas.

14 Pagal 2000 m. rugsėjo 9 d. Civilinių sandorių mokesčio įstatymo (Dz. U. Nr. 86, pozicija 959; toliau – 2000 m. CSMĮ) 1 straipsnio 1 dalį civilinių sandorių mokesčiu buvo apmokestinamos steigimo sutartys ir jų pakeitimai, jeigu dėl jų keitėsi apmokestinimo šiuo mokesčiu bazė.

15 2000 m. CSMĮ 1 straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„Steigimo sutarties atveju sutarties pakeitimu laikomas:

<...>

4) papildomos įmokos, bendrovei jos dalininkų (akcininkų) suteiktos paskolos, ir neatlygintinis dalininko (akcininko) turto objektų ar turtinių teisių perleidimas bendrovei."

16 2000 m. CSMĮ 7 straipsnio 1 punkto 9 papunktyje atsižvelgiant į paskolų dydį buvo mažėjančia tvarka apibrėžtos mokesčio normos nuo 1 % iki 0,5 % sandorių vertės. Pagrindinėje byloje nagrinėjamai paskolai buvo taikoma 0,5 % norma.

Nuo 2004 m. gegužės 1 d. iki 2006 m. gruodžio 31 d. galioję kapitalo mokestį reglamentavę teisės aktai

17 2003 m. gruodžio 19 d. Civilinių sandorių mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymu (Dz. U. Nr. 6, pozicija 42) 2000 m. CSMĮ buvo pakeistas, atleidus nuo šio mokesčio kapitalo bendrovei jos dalininko ar akcininko suteiktas paskolas. Pagal nuo 2004 m.

gegužės 1 d. galiojusios suvestinės redakcijos 2000 m. CSMĮ (DZ. U, Nr. 41, pozicija 399) 9 straipsnio 10 punkto h papunktį:

„Nuo mokesčio atleidžiami tokie civiliniai sandoriai:

<...>

10) paskolos, suteiktos <...>

h) kapitalo bendrovei jos dalininko (ar akcininko);

<...>“

Nuo 2007 m. sausio 1 d. iki 2008 m. gruodžio 31 d. galioję kapitalo mokestį reglamentavę teisės aktai

18 Nuo 2004 m. gegužės 1 d. galiojusios redakcijos 2000 m. CSMĮ 9 straipsnio 10 punkto h papunktis, kuriame buvo numatytas dalininko ar akcininko paskolos kapitalo bendrovei atleidimas nuo mokesčio, nuo 2007 m. sausio 1 d. buvo panaikintas 2006 m. lapkričio 15 d. Paveldimo ir dovanojamo turto mokesčio įstatymo bei Civilinių sandorių mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymo (Dz. U. Nr. 222, pozicija 1629; toliau – 2007 m. CSMĮ) 2 straipsnio 9 punkto c papunkčio trečia įtrauka.

19 Taigi pagal 2007 m. CSMĮ 1 straipsnio 3 dalies 2 punktą šie paskolų sandoriai buvo laikomi steigimo sutarties pakeitimais ir remiantis to paties įstatymo 7 straipsnio 1 dalies 9 punktu apmokestinami vienoda 0,5 % mokesčio norma.

Nuo 2009 m. sausio 1 d. galiojantys kapitalo mokestį reglamentuojantys teisės aktai

20 2008 m. lapkričio 7 d. Įstatymu (DZ. U. Nr. 209, pozicija 1319) į Lenkijos teisę buvo perkelta Direktyva 2008/7 ir pagal šio įstatymo 9 straipsnio 10 punkto i papunktį dalininko ar akcininko paskolos kapitalo bendrovei buvo atleistos nuo civilinių sandorių mokesčio.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

21 2007 m. liepos 9 d. *Logstor ROR Polska* papildė su savo dalininke *Logstor Holding A/S* sudarytą 2004 m. rugsėjo 15 d. paskolos sutartį ir susitarė dėl pirma suteiktos paskolos padidinimo 2 600 000 eurų, t. y. iki 5 233 000 eurų sumos. 2007 m. rugpjūčio 14 d. *Logstor ROR Polska* sudarė su šia dalininke dar vieną sutartį dėl 8 000 000 zlotų paskolos.

22 Remiantis sudarant šiuos paskolų sandorius galiojusiais Lenkijos teisės aktais, šie sandoriai buvo apmokestinami civilinių sandorių mokesčiu.

23 Manydama, kad pagal Direktyvą 69/335 aptariamų sandorių atveju turėjo teisę būti atleista nuo civilinių sandorių mokesčio, *Logstor ROR Polska* paprašė mokesčių administracijos pripažinti viso jos sumokėto mokesčio permoką.

24 Atmetus šį prašymą ir administracinį skundą dėl tokio sprendimo, *Logstor ROR Polska* pateikė teisminį skundą *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach* (Vaivadijos administracinis teismas Glivicuose).

25 Tokiomis aplinkybėmis *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar [Direktyvos 69/335] 4 straipsnio 2 dalimi valstybei narei leidžiama 2007 m. sausio 1 d. grąžinti kapitalo mokesčio taikymą kapitalo bendrovės imamai paskolai, kai kreditorius turi teisę į šios bendrovės pelno dalį, jeigu prieš tai valstybė narė atsisakė taikyti šį mokestį nuo įstojimo [į Sąjungą] dienos, (t. y. nuo 2004 m. gegužės 1 d.)?“

Dėl prejudicinio klausimo

26 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar pagrindinėje byloje taikomos redakcijos Direktyvos 69/335 4 straipsnio 2 dalis aiškintina taip, kad ja draudžiama valstybei narei grąžinti kapitalo mokesčio taikymą kapitalo bendrovės imamai paskolai, kai kreditorius turi teisę į šios bendrovės pelno dalį, jeigu prieš tai valstybė narė atsisakė taikyti šį mokestį.

27 Pirmiausia pažymėtina, kad Teisingumo Teisme Lenkijos vyriausybė ginčijo tai, kaip prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pristatė nacionalinės teisės aktus.

28 Ji tvirtina, kad neteisinga teigti, kaip tai daro prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, jog Lenkijos Respublika atsisakė tokių paskolų sandorių, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, apmokestinimo kapitalo mokesčiu nuo įstojimo į Sąjungą dienos. Anot šios vyriausybės, akcininkų kapitalo bendrovėms suteikiamų paskolų atleidimu nuo mokesčio 2004 m. gegužės 1 d.–2006 m. gruodžio 31 d. buvo siekiama išvengti dvigubo to paties kapitalo apmokestinimo: pirmą kartą – kai akcininkas teikė paskolą bendrovei, ir antrą kartą – kai negrąžinta paskolos dalis buvo konvertuojama į bendrovės kapitalo dalis.

29 Ji teigia, kad nors dalininkų ar akcininkų kapitalo bendrovėms suteiktos paskolos 2004–2006 m buvo atleistos nuo civilinių sandorių mokesčio, tai nebuvo padaryta įstatinio kapitalo padidinimo konvertavus tokias paskolas atveju, o savo ruožtu 2007 m. CSMĮ įstatinio kapitalo padidinimo jau apmokestintomis dalininko ar akcininko paskolomis apmokestinimas civilinių sandorių mokesčiu buvo panaikintas, kartu vėl apmokestinus šiuo mokesčiu dalininkų ar akcininkų kapitalo bendrovėms suteiktas paskolas.

30 Šiuo klausimu pakanka priminti, kad pagal SESV 267 straipsniu įtvirtintą teisminio bendradarbiavimo sistemą Teisingumo Teismas neturi kelti klausimo ar tikrinti, kaip tiksliai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas išaiškino nacionalinę teisę (šiuo klausimu žr. 2008 m. vasario 14 d. Sprendimo *Gysen*, C-449/06, Rink. p. I-553, 17 punktą bei 2008 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Eckelkamp ir kt.*, C-11/07, Rink. p. I-6845, 32 punktą).

31 Taigi Teisingumo Teismas turi atsakyti į jam pateiktą klausimą remdamasis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo konstatavimu, kad Lenkijos Respublika atsisakė pagrindinėje byloje nagrinėjamo apmokestinimo savo įstojimo į Sąjungą dieną, t. y. 2004 m. gegužės 1 d.

32 Pagal Direktyvos 69/335 4 straipsnio 2 dalį tam tikriems sandoriams, „jeigu 1984 m. liepos 1 dieną jiems buvo taikoma 1 % mokesčio norma, gali būti ir toliau taikomas kapitalo mokestis“.

33 Ši pagal Direktyvos 69/335 4 straipsnio 2 dalį referencinė data taikoma ir Lenkijos Respublikai. Kai stojimo atveju nurodoma Sąjungos teisėje numatyta data, jeigu Stojimo ar kitame Sąjungos akte nėra priešingos nuostatos, ji taip pat taikoma įstojančiai valstybei, net jei ši data yra ankstesnė už šio stojimo datą (2007 m. birželio 21 d. Sprendimo *Optimus – Telecomunicações,* C-366/05, Rink. p. I-4985, 32 punktas). Tačiau Lenkijos Respublikos atveju šiuo klausimu nei akte dėl šios valstybės stojimo į Europos Sąjungą sąlygų, nei kitame Sąjungos teisės akte nėra jokios kitokios nuostatos.

34 Kadangi tokiems paskolų sandoriams, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, 1984 m. liepos 1 d. buvo taikomas apmokestinimas, kaip numatyta Direktyvos 69/335 4 straipsnio 2 dalyje, įstodama į Sąjungą Lenkijos Respublika galėjo nuspręsti toliau taikyti kapitalo mokestį šio tipo sandoriams.

35 Tačiau atsisakiusi tokio apmokestinimo įstojimo į Sąjungą dieną ar nuo šio įstojimo, kaip tai matyti iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo išdėstyto nacionalinės teisės išaiškinimo, ji negalėjo nuspręsti grąžinti šį apmokestinimą po šios datos.

36 Direktyvos 69/335 4 straipsnio 2 dalis, kurios tekste yra nuoroda į tęstinumo sąvoką, turi būti aiškinama atsižvelgiant į Direktyvos 69/335 antroje ir trečioje konstatuojamosiose dalyse numatytą tikslą apriboti ar net panaikinti kapitalo mokestį. Turint omenyje šį tikslą, trečia konstatuojamoji dalis reiškia, kad toliau taikyti kapitalo mokestį tokio apmokestinimo neatsisakiusios valstybės narės gali tik dėl biudžetinių sunkumų, su kuriais jos būtų susidūrusios kapitalo mokesčio panaikinimo atveju.

37 Taigi Direktyvos 69/335 4 straipsnio 2 dalyje esanti frazė „gali būti ir toliau taikomas kapitalo mokestis“ turi būti aiškinama kaip reiškianti, jog tam, kad valstybės narės galėtų taikyti kapitalo mokestį šioje dalyje minimiems sandoriams, šie sandoriai turėjo būti ne tik apmokestinami pagal 1984 m. liepos 1 d. galiojusius nacionalinės teisės aktus, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, bet vėliau šis apmokestinimas jiems taip pat turėjo būti nuolat taikomas. Priešingu atveju valstybė narė negalėtų pasiteisinti pajamų praradimu, dėl kurio reikėtų išlaikyti kapitalo mokestį.

38 Todėl Direktyvos 69/335 4 straipsnio 2 dalyje esanti nuoroda į 1984 m. liepos 1 d. negali būti suprantama kaip leidimas valstybėms narėms, kurios šią dieną taikė aptariamiems sandoriams kapitalo mokestį, grąžinti tokį apmokestinimą po to, kai jo buvo atsisakyta; tai prieštarautų šios nuostatos tekstui ir aptariama direktyva siekiamam tikslui apriboti ar net panaikinti kapitalo mokestį.

39 Iš to išplaukia, kad valstybė narė, po 1984 m. liepos 1 d. atsisakiusi tam tikrų sandorių apmokestinimo kapitalo mokesčiu pagal Direktyvos 69/335 7 straipsnio 2 dalį, negali grąžinti tokio tų pačių sandorių apmokestinimo.

40 Todėl į pateiktą klausimą reikia atsakyti, jog Direktyvos 69/335 4 straipsnio 2 dalis aiškintina taip, kad ja draudžiama valstybei narei grąžinti kapitalo mokesčio taikymą kapitalo bendrovės imamai paskolai, kai kreditorius turi teisę į šios bendrovės pelno dalį, jeigu prieš tai valstybė narė atsisakė taikyti šį mokestį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

41 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyvos 69/335/EEB dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalui pritraukti, iš dalies pakeistos 1985 m. birželio 10 d. Tarybos direktyva 85/303/EEB, 4 straipsnio 2 dalis aiškintina taip, kad ja draudžiama valstybei narei grąžinti kapitalo mokesčio taikymą kapitalo bendrovės imamai paskolai, kai kreditorius turi teisę į šios bendrovės pelno dalį, jeigu prieš tai valstybė narė atsisakė taikyti šį mokestį.

Parašai.