РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

16 юни 2011 година *

По дело C-212/10

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Полша) с акт от 15 март 2010 г., постъпил в Съда на 3 май 2010 г., в рамките на производство по дело

Logstor ROR Polska sp. z o.o.

срещу

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: г-н J.-C. Bonichot (докладчик), председател на състав, г-н K. Schiemann, г-жа C. Toader, г-жа A. Prechal и г-н E. Jarašiūnas, съдии,

* Език на производството: полски.

генерален адвокат: г-н P. Mengozzi,
секретар: г-н K. Malacek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 7 април 2011 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Logstor ROR Polska sp. z o.o., от г-н T. Konik и г-н K. Gil, doradcy podatkowi,

— за Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, от г-н G. Pasterczyk, в качеството на представител,

— за полското правителство, от г-н M. Szpunar, както и от г-жа A. Kramarczyk и г-жа A. Kraińska, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от г-жа M. Afonso и г-жа K. Herrmann, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 4, параграф 2 от Директива 69/335/ЕИО на Съвета от 17 юли 1969 година относно косвените данъци върху набирането на капитал (ОВ L 249, стр. 25; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 9), изменена с Директива 85/303/ЕИО на Съвета от 10 юни 1985 година (ОВ L 156, стр. 23; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 75, наричана по-нататък „Директива 69/335“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Logstor ROR Polska sp. z o.o. (наричано по-нататък „Logstor ROR Polska“), установено в Zabrze (Полша), и Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach (директор на данъчната служба в Катовице) относно заплащането на данък, който е наречен „данък върху гражданскоправните сделки“ и чието заплащане се иска вследствие на изменение на дружествения договор на Logstor ROR Polska поради заеми, отпуснати на дружеството от съдружник в него.

Правна уредба

Право на Съюза

3 Съгласно първо съображение от Директива 69/335 тя има за цел да насърчи свободното движение на капитали, считано като основна свобода, съществена за създаването на вътрешен пазар. За тази цел, както произтича от шесто, седмо и осмо съображение от директивата, тя е насочена към хармонизирането на данъка, с който се облагат вноските в дружества в Европейския съюз, чрез

въвеждането на единен данък върху набирането на капитал, който може да бъде налаган само веднъж в рамките на общия пазар, и чрез премахването на всички други косвени данъци, които имат същите характеристики като този единен данък.

4 В това отношение членове 1—9 от посочената директива предвиждат облагане на вноските в капиталови дружества с хармонизиран данък, наричан „данък върху вноск[ите в капитала]“.

5 Съгласно член 4, параграф 1 от Директива 69/335:

„Следните трансакции са облагаеми с данък върху вноск[ите в капитала]:

[…]

в) увеличаването на капитала на капиталово дружество чрез вноски на активи от всякакъв вид;

г) увеличаването на активите на капиталово дружество чрез вноски на активи от всякакъв вид, като не се вземат предвид акциите в капитала или активите на дружеството, а правата […], идентични с тези на членовете, като право на глас, дял при разпределението на печалбата или дял при разпределението на салдото след ликвидация;

[…]“

6 Съгласно член 4, параграф 2 от същата директива:

„Следните трансакции могат да продължат да [се облагат с данък върху вноските в капитала, доколкото към 1 юли 1984 г. са били облагани със ставка от 1 %]:

[…]

в) заем[, отпуснат на] капиталово дружество, ако кредиторът има право на дял от печалбата на дружеството;

г) заем, [отпуснат на] капиталово дружество от [съдружник в него], съпруг/а или дете на [съдружник в него], или заем, [отпуснат] от трето лице, ако е гарантиран от [съдружник], при условие че такива заеми имат същата функция като тази на увеличаването на капитала на дружеството;

[…]“

7 Съгласно член 7, параграфи 1 и 2 от Директива 69/335:

„1. Държавите членки освобождават от [данък върху вноските в капитала] трансакциите, които са различни от посочените в член 9 и които към 1 юли 1984 г. са били освободени или облагани по ставка от 0,50 % или по-малко.

Освобождаването се извършва при условията, които са били приложими на тази дата за предоставянето на освобождаването и [при необходимост] за [облагането по] ставка от 0,50 % или по-малко.

[…]

2. Държавите членки могат или да освобождават от [данък върху вноските в капитала] всички трансакции, различни от упоменатите в параграф 1, или да ги облагат с [данък] по единна ставка, която не превишава 1 %."

8 Съгласно второ и трето съображение от Директива 85/303, с която се установява редакцията на Директива 69/335, в сила към датата на настъпване на фактите по главното производство:

„като има предвид, че икономическите [последици] от [данъка върху вноските в капитала] са в ущърб на прегрупирането и развитието на предприятията; като има предвид, че тези [последици] са особено вредни в настоящата икономическа ситуация, и когато има огромна нужда да се даде приоритет на стимулирането на инвестициите;

като има предвид, че най-доброто разрешение за постигането на тези цели би било премахването на [данъка върху вноските в капитала]; като има предвид обаче, че загубите от приходи, които биха се появили в резултат на такава мярка, са неприемливи за определени държави членки; като има предвид, че поради това на държавите членки трябва да се даде възможността да освобождават от [данък върху вноските в капитала] всички или част от трансакциите, попадащи в неговия обхват, като се прилага единна ставка на данъка в рамките на една и съща държава членка".

9 Директива 69/335 е отменена, считано от 1 януари 2009 г., с член 16 от Директива 2008/7/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година относно косвените данъци върху набирането на капитал (ОВ L 46, стр. 11).

Национално право

10 Република Полша се присъединява към Европейския съюз на 1 май 2004 г.

Действащото към 1 юли 1984 г. законодателство относно данъка върху вноските в капитала

11 Законът за гербовия налог от 19 декември 1975 г. (Dz. U № 45, позиция 226) предвижда, че учредяването на дружества от физически или юридически лица се облага с гербов налог. Предметът и ставката на този гербов налог се определят с постановление на Министерския съвет от 16 май 1983 г. (Dz. U № 34, позиция 161), влязло в сила на 1 юли 1983 г. Член 54, параграф 5 от него предвижда:

„Заемите, отпуснати от един от съдружниците или акционерите, също се приемат за част от капитала на дружеството, ако към датата на отпускане на заема общият размер на неизплатените заеми надхвърля 50 % от капитала на дружеството."

12 В този случай данъчната ставка е 5 % от размера на заема.

Действащото между 1 януари 2001 г. и 30 април 2004 г. законодателство относно данъка върху вноските в капитала

13 Между 1 януари 2001 г. и 30 април 2004 г. същите трансакции се облагат с данък върху гражданскоправните сделки при намаляваща ставка.

14 Член 1, параграф 1 от Закона за данъчното облагане на гражданскоправните сделки от 9 септември 2000 г. (Dz. U № 86, позиция 959, наричан по-нататък „ЗДОГС от 2000 г.“) предвижда, че с данък върху гражданскоправните сделки се облагат дружествените договори, както и измененията им, ако последните водят до изменение на данъчната основа на този данък.

15 Член 1, параграф 3 от ЗДОГС от 2000 г. предвижда:

„За изменение на дружествен договор се считат:

[…]

4) допълнителните вноски, отпуснатите на дружеството заеми от съдружници (акционери), както и предоставянето от страна на съдружник (акционер) на вещи или имуществени права за безвъзмездно ползване от дружеството.“

16 В член 7, параграф 1, точка 9 от ЗДОГС от 2000 г. в зависимост от размера на заемите се определя намаляваща данъчна ставка, вариращa между 1 % и 0,5 % от размера на заемите. Така разглежданият в главното производство заем се облага при ставка от 0,5 %.

Действащото между 1 май 2004 г. и 31 декември 2006 г. законодателство относно данъка върху вноските в капитала

17 Със Закона за изменение на Закона за данъчното облагане на гражданскоправните сделки от 19 декември 2003 г. (Dz. U № 6, позиция 42) се изменя ЗДОГС от 2000 г., като от този данък се освобождават заемите, отпуснати на капиталово дружество от съдружник или акционер. Съгласно член 9, точка 10, буква h) от

ЗДОГС от 2000 г., в редакцията му в единния текст на последния закон, в сила от 1 май 2004 г. (DZ. U № 41, позиция 399):

„Освобождават се от данък следните гражданскоправни сделки:

[…]

10) заеми, предоставени […]

h) от съдружник (или акционер) на капиталово дружество;

[…]“

Действащото между 1 януари 2007 г. и 31 декември 2008 г. законодателство относно данъка върху вноските в капитала

18 Член 9, точка 10, буква h) от ЗДОГС от 2000 г., в редакцията му в сила от 1 май 2004 г., с който се освобождават заемите, предоставени на капиталово дружество от съдружник или акционер, е отменен, считано от 1 януари 2007 г., с член 2, точка 9, буква c), трето тире от Закона за изменение на Закона за данъците върху наследствата и даренията и на Закона за данъчното облагане на гражданскоправните сделки от 15 ноември 2006 г. (Dz. U № 222, позиция 1629, наричан по-нататък „ЗДОГС от 2007 г.“).

19 Така тези заеми се приемат за изменение на дружествения договор съгласно член 1, параграф 3, точка 2 от ЗДОГС от 2007 г. и се облагат при единна ставка от 0,5 % съгласно член 7, параграф 1, точка 9 от този закон.

Действащото от 1 януари 2009 г. законодателство относно данъка върху вноските в капитала

20 Директива 2008/7 е транспонирана в полското право със Закона от 7 ноември 2008 г. (DZ. U № 209, позиция 1319), като съгласно член 9, точка 10, буква i) от този закон заемите, отпуснати на капиталово дружество от съдружник или акционер в него, се освобождават от данък върху гражданскоправните сделки.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

21 На 9 юли 2007 г. Logstor ROR Polska сключва с Logstor Holding A/S, което е съдружник в него, допълнително споразумение към договор за заем от 15 септември 2004 г., съгласно което размерът на първоначално отпуснатия заем е увеличен с 2 600 000 EUR и достига 5 233 000 EUR. На 14 август 2007 г. Logstor ROR Polska сключва със същия съдружник друг договор за заем в размер на 8 000 000 PLN [полски злоти].

22 Съгласно полското законодателство, в сила към момента на сключване на посочените договори за заем, последните се облагат с данък върху гражданскоправните сделки.

23 Като смята, че съгласно Директива 69/335 има право на освобождаване от данък върху гражданскоправните сделки за разглежданите трансакции, Logstor ROR Polska иска от данъчната администрация да установи, че е надвзета сума в размер на целия заплатен от него данък.

24 След отхвърляне на това искане и на подадената срещу отказа административна жалба Logstor ROR Polska сезира Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Административен съд на воеводство Гливице).

25 При тези обстоятелства Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Член 4, параграф 2 от [Директива 69/335] дава ли право на държава членка, считано от 1 януари 2007 г., да въведе отново данък върху вноските в капитала, който се начислява върху отпуснатите на капиталово дружество заеми, ако заемодателят има право на участие в печалбата на това дружество, при положение че от датата на присъединяването [към Съюза] — 1 май 2004 г. — държавата членка е отменила този данък?“

По преюдициалния въпрос

26 С въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 4, параграф 2 от Директива 69/335, в приложимата към спора по главното производство редакция, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска държава членка да въведе отново данък върху вноските в капитала, който се начислява върху отпуснатите на капиталово дружество заеми, ако заемодателят има право на участие в печалбата на това дружество, при положение че по-рано държавата членка е отменила този данък.

27 В самото начало следва да се отбележи, че полското правителство оспорва пред Съда начина, по който запитващата юрисдикция е представила националното право.

28 Всъщност то поддържа, че не било точно да се твърди, както прави запитващата юрисдикция, че към датата на присъединяването си към Съюза Република Полша била отменила данъка върху вноските в капитала, начисляван върху заеми като разглежданите в главното производство. Според това правителство с освобождаването между 1 май 2004 г. и 31 декември 2006 г. на заемите, отпуснати на капиталови дружества от техни акционери, се целяло да се избегне двойното облагане на един и същи капитал, а именно облагането му за първи път при отпускане на заема на дружеството от акционера и за втори път — при преобразуването на неизплатената част от заема в дружествени дялове.

29 Всъщност правителството твърди, от една страна, че макар заемите, отпуснати на капиталови дружества от съдружник или акционер, да са били освободени от данък върху гражданскоправните сделки между 2004 г. и 2006 г., това не важало за увеличението на дружествения капитал вследствие на преобразуването на такива заеми и от друга страна, че със ЗДОГС от 2007 г. се отменяло облагането на увеличението на дружествения капитал вследствие на заем от акционер или съдружник, който вече се облага с данък върху гражданскоправните сделки, като същевременно отново се предвиждало облагане с този данък на заемите, отпуснати на капиталови дружества от съдружници или акционери в тях.

30 В това отношение е достатъчно да се посочи, че в рамките на системата за съдебно сътрудничество, установена от член 267 ДФЕС, не е задължение на Съда да поставя под въпрос даденото от запитващата юрисдикция тълкуване на националното право, нито да проверява дали то е правилно (вж. в този смисъл Решение от 14 февруари 2008 г. по дело Gysen, C-449/06, Сборник, стр. I-553, точка 17 и Решение от 11 септември 2008 г. по дело Eckelkamp и др., C-11/07, Сборник, стр. I-6845, точка 32).

31 Ето защо Съдът трябва да отговори на поставения въпрос, като се основава на направената от запитващата юрисдикция констатация, а именно че към датата на присъединяването си към Съюза — 1 май 2004 г. — Република Полша е била отменила разглеждания в главното производство данък.

32 Съгласно член 4, параграф 2 от Директива 69/335 някои трансакции могат да „продължат да [се облагат с данък върху вноските в капитала, доколкото към 1 юли 1984 г. са били облагани със ставка от 1 %]“.

33 Тази дата, която е референтна по силата на посочения член 4, параграф 2 от Директива 69/335, е валидна и за Република Полша. В действителност в случаите на присъединяване, при липсата на разпоредба в обратен смисъл в акта за присъединяване или в друг акт на Съюза препращането към датата, предвидена в правото на Съюза, важи също за присъединилата се държава дори ако тази дата е по-ранна от датата на присъединяването (Решение от 21 юни 2007 г. по дело Optimus – Telecomunicações, C-366/05, Сборник, стр. I-4985, точка 32). В това отношение обаче нищо различно не се предвижда за Република Полша нито в акта относно условията за присъединяване на тази държава към Европейския съюз, нито в друг акт от правото на Съюза.

34 Ето защо, доколкото към 1 юли 1984 г. заеми като разглежданите в главното производство се облагат с данък по смисъла на член 4, параграф 2 от Директива 69/335, при присъединяването си към Съюза Република Полша е можела да реши да продължи да облага този вид трансакции с данък върху вноските в капитала.

35 Тя обаче не може да реши да въведе отново този данък след датата на присъединяването си към Съюза, след като — както е видно от направения от запитващата юрисдикция анализ на националното право — го е отменила към или считано от тази дата.

36 Всъщност член 4, параграф 2 от Директива 69/335, чийто текст се основава на концепцията за продължителност, трябва да се тълкува с оглед на целта да се ограничи или дори да се отмени посоченият във второ и трето съображение от Директива 85/303 данък върху вноските в капитала. Във връзка с тази цел от посоченото трето съображение следва, че държавите членки, които не са отменили този данък, могат да продължат да го налагат само поради финансовите затруднения, които биха срещнали в случай на отмяната му.

37 Така изразът „могат да продължат да [се облагат с данък върху вноските]“, употребен в член 4, параграф 2 от Директива 69/335, трябва да се тълкува в смисъл, че за да се облагат от държавите членки с данък върху вноските в капитала, посочените в този параграф трансакции трябва не само да са били облагаеми по смисъла на тази разпоредба съгласно действащото към 1 юли 1984 г. национално право, но и впоследствие да са били облагани без прекъсване с този данък. В противен случай държавата членка не би могла да обоснове загуби на приходи, които да налагат оставянето в сила на данъка върху вноските в капитала.

38 Ето защо не може да се приеме, че с посочването на датата 1 юли 1984 г. в член 4, параграф 2 от Директива 69/335 на държавите членки, които към тази дата облагат разглежданите трансакции с данък върху вноските в капитала, се дава разрешение да въведат отново подобен данък, след като са го отменили, тъй като това би било в противоречие с текста на тази разпоредба и с преследваната с посочената директива цел за ограничаване или дори отмяна на данъка върху вноските в капитала.

39 От посоченото следва, че държава членка, която съгласно член 7, параграф 2 от Директива 69/335 е решила да не облага някои трансакции с данък върху вноските в капитала след 1 юли 1984 г., не може да въведе отново такъв данък за същите трансакции.

40 Поради това на поставения въпрос следва да се отговори, че член 4, параграф 2 от Директива 69/335 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска държава членка да въведе отново данък върху вноските в капитала, който се начислява върху отпуснатите на капиталово дружество заеми, ако заемодателят има право на участие в печалбата на това дружество, при положение че по-рано държавата членка е отменила този данък.

По съдебните разноски

41 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

Член 4, параграф 2 от Директива 69/335/ЕИО на Съвета от 17 юли 1969 година относно косвените данъци върху набирането на капитал, изменена с Директива 85/303/ЕИО на Съвета от 10 юни 1985 година, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска държава членка да въведе отново данък върху вноските в капитала, който се начислява върху отпуснатите на капиталово дружество заеми, ако заемодателят има право на участие в печалбата на това дружество, при положение че по-рано държавата членка е отменила този данък.

Подписи