Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

16 февруари 2012 година*

„Данъчни въпроси — Косвени данъци върху набирането на капитал — Данък върху вноските в капитала, с който се облагат капиталовите дружества — Задължение на държавата членка да вземе предвид директиви, които вече не са в сила към датата на присъединяването ѝ — Изключване от облагаемата основа на сумата на активите, принадлежащи на капиталовото дружество, които са заделени за увеличаване на капитала и които вече са били обложени с данък върху вноските в капитала“

По дело C-372/10

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Naczelny Sąd Administracyjny (Полша) с акт от 26 май 2010 г., постъпил в Съда на 26 юли 2010 г., в рамките на производство по дело

Pak-Holdco sp. zoo

срещу

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

СЪДЪТ (четвърти състав),

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

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,

секретар: г-жа K. Sztranc-Sławiczek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 6 октомври 2011 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Pak-Holdco sp. zoo, от N. Półtorak, radca prawny, и г-н L. Mazur, doradca podatkowy,

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

— за Европейската комисия, от г-жа L. Lozano Palacios 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

* Език на производството: полски.

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 5, параграф 3, първо тире 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) и член 7, параграф 1 от Директива 69/335, изменена с Директива 85/303/ЕИО на Съвета от 10 юни 1985 г. (ОВ L 156, стр. 23; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 75).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Pak-Holdco sp. zoo (наричано по-нататък „Pak-Holdco“) и Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu по повод облагането на гражданскоправни сделки.

Правна уредба

Правна уредба на Съюза

3 Съгласно член 5, параграф 3 от Директива 69/335:

„Сумата, върху която се начислява данъкът при увеличение на капитала не включва:

— сумата на активите, принадлежащи на капиталовото дружество, които са [заделени за увеличаване] на капитала и които вече са обложени с данък върху вноската,

[…]“.

4 Член 7, параграф 1 от Директива 69/335 е многократно изменян. В първоначалната си редакция гласи:

„До влизането в сила на разпоредбите, които следва да се приемат от Съвета съгласно параграф 2:

а) ставката на данъка върху вноската не може да надвишава 2 % или да бъде по-малка от 1 %;

б) тази ставка се намалява с 50 % или повече, когато едно или повече капиталови дружества прехвърлят всички техни активи и задължения, или [един или повече клонове на дейността им], към едно или повече капиталови дружества, които са в процес на създаване или които вече съществуват.

Това намаление се извършва, при условие че:

— вноските се разглеждат изключително като [заплащане] на дялове в дружеството или дружествата, въпреки че държавите членки имат правото да разширяват прилагането на намалението в случаите, в които вноските се разглеждат като [заплащане] на дялове в дружеството или дружествата, заедно с плащане в брой, което не надвишава 10 % от номиналната стойност на дяловете,

— дружествата, вземащи участие в транзакцията, имат [място на действително] управление или [седалище] на територията на държава членка;

[…]“.

5 Директива 73/79/ЕИО на Съвета от 9 април 1973 година за изменение на приложното поле на намалената ставка на данъка върху вноските в капитала, предвидена по отношение на някои транзакции за преобразуване на дружества съгласно член 7 параграф 1, буква б) от Директивата относно косвените данъци върху набирането на капитал (ОВ L 103, стр. 13), изменя член 7, параграф 1 от Директива 69/335, включвайки в него буква б)а със следната редакция:

„б)*а* ставката на данъка върху вноските в капитала може също да бъде намалена с 50 % или повече, когато капиталово дружество, което е в процес на учредяване или вече е учредено, получава дялове, представляващи поне 75 % от дружествения капитал, емитиран преди това от друго капиталово дружество В случай че посоченият процент е достигнат в резултат на две или повече транзакции, намалената ставка се прилага само за транзакцията, вследствие на която е достигнат този процент, както и за последващите транзакции, които водят до увеличаване на процента.

[…]“ [неофициален превод].

6 Директива 73/80/ЕИО на Съвета от 9 април 1973 година относно определянето на общи ставки на данъка върху вноските в капитала (ОВ L 103, стр. 15) гласи:

„Член 1

Ставката на данъка върху вноските в капитала, предвидена в член 7, параграф 1 от Директива [69/335, изменена с Директива 73/79,] се определя на 1 %, считано от 1 януари 1976 г.

Член 2

Намалените ставки, предвидени в член 7 параграф 1, букви б) и б)а от същата [изменена] директива, са от 0 % до 0,50 %, считано от 1 януари 1976 г.“

[…]“ [неофициален превод].

7 Накрая, член 1, точка 2 от Директива 85/303 изменя член 7 от Директива 69/335 по следния начин:

„Член 7 [от Директива 69/335] се заменя със следното:

„Член 7

1. Държавите членки освобождават от [данък върху вноските в] капитала транзакциите, 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 в зависимост от случая, за налагането на ставка от 0,50 % или по-малко.

Република Гърция определя кои транзакции са освободени от [данък върху вноските в] капитала.

[…]“.

8 Освен това Директива 85/303 отменя Директива 73/80.

9 Директива 69/335 е отменена с Директива 2008/7/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година относно косвените данъци върху набирането на капитал (ОВ L 46, стр. 11). Тази отмяна обаче е последваща спрямо фактите в главното производство.

Национална правна уредба

10 Член 1, параграф 1, точка 3, буква d) от Закона за гербовите налози от 19 декември 1975 г. (Dz. U № 45, позиция 226) в редакцията му, приложима към спора в главното производство, гласи:

„Гербов налог се събира:

[…]

3) върху актовете, удостоверяващи гражданскоправни сделки:

[…]

d) актовете, удостоверяващи учредяването на дружество от физически и юридически лица, които не упражняват дейността си в рамките на плановата икономика“.

11 Член 54, параграф 1 от Постановление на Министерския съвет от 16 май 1983 г. относно гербовия налог (Dz. U № 34, позиция 161) в редакцията му, приложима към спора по главното производство (наричано по-нататък „Постановлението относно гербовия налог“), гласи:

„Гербовият налог върху дружествените договори, начисляван върху облагаемата основа, е в размер на:

1) 10 % за вноските на право на собственост върху недвижими имоти или на право на безсрочно ползване,

2) 5 % за останалите вноски“.

12 Член 54, параграф 3 от Постановлението относно гербовия налог предвижда:

„Облагаемата основа за определяне на гербовия налог е:

[…]

2) в случай на увеличение на капитала: размерът, с който се увеличава дружественият капитал“.

13 Съгласно член 54, параграф 4 от Постановлението относно гербовия налог:

„Дружественият капитал обхваща всички вноски на съдружниците, с изключение на апортите в знания и умения, както и допълнителните вноски в дружествата с ограничена отговорност“.

14 Съгласно член 1, параграф 1 от изменения Закон за данъчното облагане на гражданскоправните сделки от 9 септември 2000 г. (Dz. U от 2005 г., № 41, позиция 399, наричан по-нататък „ЗДОГС“):

„С данък се облагат:

1) следните гражданскоправни сделки:

[…]

k) дружествени договори (учредителни актове),

2) измененията, направени в посочените в точка 1 договори, ако те водят до увеличаване на данъчната основа на данъка върху гражданскоправните сделки […]“.

15 Член 1, параграф 3, точка 2 от ЗДОГС гласи:

„За изменение на дружествен договор се считат:

[…]

2) за капиталово дружество: вноската или увеличаването на вноската в дружеството, чиято стойност има за последица нарастването на дружествения капитал, както и допълнителните вноски“.

16 Член 6, параграф 1, точка 8 от ЗДОГС гласи:

„1. Данъчната основа е:

[…]

8) за дружествения договор:

[…]

b) в случай на изменение на договора — стойността на вноските, увеличаващи дружествения капитал или размерът на увеличението на дружествения капитал“.

17 Съгласно член 7, параграф 1, точка 9 от ЗДОГС:

„1. Размерите на данъчните ставки се определят, както следва:

[…]

9) за дружествените договори: 0,5 %“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

18 Elektrowna Pątnów II sp. zoo (наричано по-нататък „EP II“) и Pak-Holdco са две дъщерни дружества на Zespol Elektrowni Patnow Adamov Konin SA (наричано по-нататък „ZEPAK“).

19 На 17 август 2005 г. ZEPAK прехвърля всички дялове, които притежава в EP II, на Pak-Holdco чрез непарична вноска в полза на последното дружество. На следващия ден Pak-Holdco увеличава капитала със стойността на тази вноска, увеличавайки стойността на дяловете на ZEPAK в Pak-Holdco с тази на дяловете, които ZEPAK е притежавало по-рано в EP II. Тъй като съгласно ЗДОГС тази транзакция представлява изменение на дружествения договор на Pak-Holdco, последното е обложено с данък върху гражданскоправните сделки в размер на 0,5 %.

20 На 31 август 2006 г. Pak-Holdco иска от данъчните органи да установят наличието на надплатен данък върху гражданскоправните сделки, а именно данъкът, платен в приложение на разпоредбите на ЗДОГС, доколкото този закон противоречал на Директива 69/335, член 7, параграф 1 от който, тълкуван във връзка с Директиви 73/79, 73/80 и 85/303, не допускал облагането с данък върху вноските в капитала въпросната транзакция и поради това с

предимство следвало да се приложи Директива 69/335. Нещо повече, Pak-Holdco счита, че член 5, параграф 3, първо тире от тази директива изключва от облагаемата основа направената от друго дружество вноска на активи, които вече са били обложени с такъв данък.

21 След отказа на данъчната администрация да уважи искането му, Pak-Holdco подава жалба пред Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Областен административен съд, гр. Познан), който потвърждава отказа. Посочената юрисдикция основава решението си на обстоятелството, че Директиви 73/79 и 73/80 са отменени преди присъединяването на Република Полша към Европейския съюз и поради това не пораждат правни последици по отношение на жалбоподателя. Освен това тя приема, че член 5, параграф 3, първо тире от Директива 69/335 е неприложима към фактите по делото.

22 Сезиран с касационна жалба, Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд) си задава въпроса как следва да се тълкува член 7, параграф 1 от Директива 69/335, изменена с Директива 85/303 — граматически или исторически. Според запитващата юрисдикция няма ясно установена практика на Съда. Всъщност, макар в Решение от 21 юни 2007 г. по дело Optimus-Telecomunicações (C-366/05, Сборник, стр. I-4985, точка 27) да се произнесъл срещу историческото тълкуване на тази разпоредба, в Решение от 9 юли 2009 г. по дело Комисия/Испания (C-397/07, Сборник, стр. I-6029, точка 21) Съдът направил именно такова тълкуване.

23 При тези условия Najvyšší súd Slovenskej republiky решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли при тълкуването на член 7, параграф 1 от Директива 69/335 [изменена с Директива 85/303] националната юрисдикция да вземе предвид разпоредбите на директивите за изменение, и по-специално на Директива 73/79[…] и на Директива 73/80[…], макар тези директиви вече да не са били в сила към момента на присъединяването на Република Полша към Европейския съюз?

2) При отрицателен отговор на първия въпрос, изключването на активите на капиталово дружество от облагаемата основа на данъка върху вноските в капитала, което е предвидено в член 5, параграф 3, първо тире от Директива 69/335[…], отнася ли се само до активите на капиталовото дружество, чийто капитал е увеличен?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

24 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество пита дали, когато става въпрос за държава като Република Полша, която се е присъединила към Съюза на 1 май 2004 г., член 7, параграф 1 от Директива 69/335, изменена с Директива 85/303, трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в него задължително освобождаване се отнася само до транзакциите от приложното поле на тази изменена директива, които към 1 юли 1984 г. са освободени във въпросната държава от данък върху вноските в капитала или които са облагани с този данък по намалена ставка, по-ниска или равна на 0,50 %.

25 За да се отговори на този въпрос, при тълкуването и прилагането на Директива 69/335 трябва да се има предвид особеното положение на държава като Република Полша, която се е присъединила към Съюза на 1 май 2004 г.

26 На първо място, от това обстоятелство следва, че преди тази дата Директива 69/335 не се е прилагала в тази държава. Преди горепосочената дата всяка мярка в областта на облагането или освобождаването на транзакциите, включващи се в понятието за набиране на капитал, е приета в полския правен ред само на основание на националното право (вж. Решение по дело Optimus-Telecomunicações, посочено по-горе, точка 26).

27 На второ място, от това обстоятелство следва, че за целите на тълкуването и прилагането на Директива 69/335 по отношение на Република Полша „историческото“ тълкуване на целите на тази директива не може да повлияе на тълкуването на същата, както тя е в сила след присъединяването на тази държава (вж. Решение по дело Optimus-Telecomunicações, посочено по-горе, точка 27).

28 Член 7, параграф 1, първа алинея от Директива 69/335, изменена с Директива 85/303, съдържа ясно и безусловно задължение за държавите членки да освобождават от данък върху вноските в капитала транзакциите, които към 1 юли 1984 г. са били освободени или облагани по ставка, по-ниска или равна на 0,50 %. Това задължение, което е недвусмислено, обвързва и Република Полша, считано от 1 май 2004 г. (вж. в този смисъл Решение по дело Optimus-Telecomunicações, посочено по-горе, точка 30).

29 Това тълкуване съответства не само на ясния текст на посочения член 7, параграф 1, но и на духа и първоначалната цел на Директива 69/335, която е насочена към ограничаване, доколкото е възможно, на последиците от данъка върху вноските в капитала върху свободното движение на капитали (вж. в този смисъл Решение по дело Optimus-Telecomunicações, посочено по-горе, точка 31).

30 Следва да се посочи, на последно място, че датата 1 юли 1984 г., определена като референтна дата по силата на член 7, параграф 1 от Директива 69/335, изменена с Директива 85/303, е валидна и за Република Полша. Всъщност в случаите на присъединяване към Съюза, при липсата на разпоредба в обратен смисъл в акта за присъединяване към Съюза 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. В това отношение обаче нищо различно не се предвижда относно Република Полша нито в акта за присъединяване на тази държава към Съюза, нито в друг акт на Съюза (вж. в този смисъл Решение по дело Optimus-Telecomunicações, посочено по-горе, точка 32 и Решение от 16 юни 2011 г. по дело Logstor ROR Polska, C-212/10, Сборник, стр. I-5453, точка 33).

31 От изложеното следва, че за държава, която като Република Полша се е присъединила към Европейския съюз на 1 май 2004 г., при липсата на дерогационни разпоредби в акта за присъединяване на тази държава към Съюза или в друг акт на Съюза член 7, параграф 1 от Директива 69/335, изменена с Директива 85/303, следва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в него задължително освобождаване се отнася само до транзакциите от приложното поле на тази изменена директива, които към 1 юли 1984 г. са освободени във въпросната държава от данък върху вноските в капитала или които са облагани с този данък по намалена ставка, по-ниска или равна на 0,50 % (вж. в този смисъл Решение по дело Optimus-Telecomunicações, посочено по-горе, точка 33).

32 Това тълкуване не се поставя под въпрос с точка 21 от Решение по дело Комисия/Испания, посочено по-горе, в което Съдът само очертава обхвата на изложените по това дело от Европейската комисия твърдения за нарушения, като уточнява транзакциите, които, считано от 1 януари 1986 г., датата на присъединяване на Кралство Испания към Европейските общности, задължително са освободени от облагане с данък върху вноските в капитала.

33 Ето защо на първия въпрос следва да се отговори, че за държава, която като Република Полша се е присъединила към Съюза на 1 май 2004 г., при липсата на дерогационни разпоредби в акта за присъединяване на тази държава към Съюза или в друг акт на Съюза член 7, параграф 1 от Директива 69/335, изменена с Директива 85/303, следва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в него задължително освобождаване се отнася само до транзакциите от приложното поле на тази изменена директива, които към 1 юли 1984 г. са освободени във въпросната държава от данък върху вноските в капитала или които са облагани с този данък по намалена ставка, по-ниска или равна на 0,50 %.

По втория въпрос

34 С втория си въпрос запитващата юрисдикция пита по същество дали член 5, параграф 3, първо тире от Директива 69/335, който изключва от облагаемата основа „сумата на активите, принадлежащи на капиталовото дружество, които са [заделени за увеличаване] на капитала и които вече са обложени с данък върху вноската“, трябва да се тълкува в смисъл, че от облагаемата основа са изключени само активите на капиталовото дружество, чийто капитал е увеличен, или са изключени и активите от друго дружество, с които се увеличава този капитал.

35 Член 5, параграф 3, първо тире от Директива 69/335 обвързва предвиденото в него изключване от облагаемата основа с две условия, а именно съответните активи да са заделени за увеличаване на капитала на капиталово дружество и вече да са били обложени с данък върху вноските в капитала.

36 Така от текста на тази разпоредба следва, че тя се отнася не само до активите на капиталовото дружество, чийто капитал е увеличен. Добавянето на друго условие, а именно тези активи освен това да принадлежат на дружеството, чийто капитал е увеличен, би било в противоречие с граматическото тълкуване на текста на въпросната разпоредба.

37 Подобно добавяне би било в противоречие и с целта, преследвана със самата разпоредба, която изключва от данъчната основа сумите, вече обложени с данък върху вноските в капитала, за да се избегне двойното им облагане и така да се насърчи свободното движение на капитали (вж. по аналогия Решение от 18 март 1993 г. по дело Viessmann, C-280/91, Recueil, стр. I-971, точка 21 и Решение от 12 ноември 2009 г. по дело Elektrownia Pątnów II, C-441/08, Сборник, стр. I-10799, точка 40). Всъщност добавянето на допълнително условие към предвидените в член 5, параграф 3, първо тире от Директива 69/335, а именно съответните активи освен това да принадлежат на дружеството, чийто капитал е увеличен, би довело до двойно облагане на една и съща сума, когато в съответната транзакция участват различни дружества.

38 Поради това на втория въпрос следва да се отговори, че член 5, параграф 3, първо тире от Директива 69/335, който изключва от облагаемата основа „сумата на активите, принадлежащи на капиталовото дружество, които са [заделени за увеличаване] на капитала и които вече са обложени с данък върху вноската“, трябва да се тълкува в смисъл, че се прилага без значение дали става въпрос за активи на дружеството, чийто капитал е увеличен, или за активи от друго дружество, с които се увеличава този капитал.

По съдебните разноски

39 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:

1) **За държава, която като Република Полша се е присъединила към Съюза на 1 май 2004 г., при липсата на дерогационни разпоредби в акта за присъединяване на тази държава към Съюза или в друг акт на Съюза член 7, параграф 1 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, следва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в него задължително освобождаване се отнася само до транзакциите от приложното поле на тази изменена директива, които към 1 юли 1984 г. са освободени във въпросната държава от данък върху вноските в капитала или които са облагани с този данък по намалена ставка, по-ниска или равна на 0,50 %.**

2) **Член 5, параграф 3, първо тире от Директива 69/335, който изключва от облагаемата основа „сумата на активите, принадлежащи на капиталовото дружество, които са [заделени за увеличаване] на капитала и които вече са обложени с данък върху вноската“, трябва да се тълкува в смисъл, че се прилага без значение дали става въпрос за активи на дружеството, чийто капитал е увеличен, или за активи от друго дружество, с които се увеличава този капитал.**

Подписи