EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

12. november 2009 *

Kohtuasjas C-441/08,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola) 8. juuli 2008. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 7. oktoobril 2008, menetluses

Elektrownia Pątnów II sp. zoo

versus

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: neljanda koja esimees J.-C. Bonichot (ettekandja) kuuenda koja esimehe ülesannetes, ning kohtunikud K. Schiemann ja P. Kūris,

* Kohtumenetluse keel: poola.

kohtujurist: J. Mazák,
kohtusekretär: ametnik R. Şereş,

arvestades kirjalikus menetluses ja 17. septembri 2009. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– Elektrownia Pątnów II sp. zoo, esindaja *radca prawny* N. Półtorak,

– Poola valitsus, esindajad: M. Dowgielewicz, A. Rutkowska ja A. Kraińska,

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

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab 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), mida on muudetud aktiga Tšehhi Vabariigi, Eesti Vabariigi, Küprose Vabariigi, Läti Vabariigi, Leedu Vabariigi, Ungari Vabariigi, Malta Vabariigi, Poola Vabariigi, Sloveenia Vabariigi ja Slovaki Vabariigi ühinemistingimuste ja Euroopa Liidu aluslepingutesse tehtavate muudatuste kohta (ELT 2003, L 236, lk 33; edaspidi „direktiiv 69/335") artikli 5 lõike 3 teise taande tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotlus esitati vaidluses, mille poolteks on Elektrownia Pątnów II sp. zoo (edaspidi „Elektrownia Pątnów") ja Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (Poznani maksukoja direktor) ning mis puudutab kapitali koondumisega seotud tehingute maksustamist reguleeriva Poola seaduse kohaldamist.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigus

3 Direktiivi 69/335 artikkel 1 lubab liikmesriikidel võtta kapitaliühingute kapitali sissemaksetelt selle direktiivi artiklite 2–9 sätetele vastavalt ühtlustatud maksu, edaspidi nimetatud „kapitalimaks".

4 Kapitaliühingu mõiste on lahti mõtestatud direktiivi 69/335 artiklis 3. Poola Vabariiki puudutavas osas on kapitaliühinguteks Poola õiguse alusel asutatud ühingud, mille nimetused on järgmised: „spółka akcyjna” (aktsiaselts) ja „spółka z ograniczoną odpowiedzialnością” (osaühing).

5 Tehingute hulgas, millelt kapitalimaksu tasutakse, on direktiivi artikli 4 lõike 1 punktis c märgitud „kapitaliühingu kapitali suurendamine mis tahes varalise sissemaksega”.

6 Artikli 4 lõike 2 punktis c on märgitud:

„2. 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 […] äriühingu kasumist”. [täpsustatud tõlge]

7 Direktiivi 69/335 artiklis 5 määratakse kindlaks kapitalimaksuga maksustatav summa. Selle artikli lõige 1 on sõnastatud järgnevalt:

„ Maksu võetakse:

a) artikli 4 lõike 1 punktides a, c ja d nimetatud kapitaliühingu moodustamise või selle kapitali või vara suurendamise puhul: mis tahes liikmete poolt sissemakstud või sissemakstava vara tegelikult väärtuselt pärast võetud kohustuste ning sissemaksest äriühingule tulenevate kulude mahaarvamist. […]

[…]

e) artikli 4 lõike 2 punktides c ja d nimetatud laenude puhul: võetud laenu nominaalsummalt”.

8 Nimetatud direktiivi artikli 5 lõike 3 teine taane sätestab:

„3. Kapitali suurendamisel maksustatav summa ei hõlma:

[…]

– kapitaliühingu poolt võetud laene, mis arvestatakse ümber äriühingu osadeks või aktsiateks ning millelt on kapitalimaks juba tasutud”.

9 Nimetatud direktiivi artikkel 10 täpsustab:

„Kapitalimaksule lisaks ei võta liikmesriigid tulunduslikelt äriühingutelt, ühistutelt või muudelt juriidilistelt isikutelt mis tahes muid makse:

a) artiklis 4 nimetatud tehingutelt;

b) artiklis 4 nimetatud tehingutega hõlmatud sissemaksetelt, laenudelt või teenustelt.

[…]”.

Liikmesriigi õigus

Enne Poola Vabariigi Euroopa Liiduga liitumist kehtinud õigus

10 9. septembri 2000. aasta ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych (seadus tsiviilõiguslike tehingute maksustamise kohta; edaspidi „pcc seadus") artiklis 1 sätestati:

„1. Maksuga maksustatakse:

1) järgmised tsiviilõiguslikud tehingud:

[…]

k) äriühingu asutamisleping (asutamistehing),

2) punktis 1 nimetatud lepingutesse tehtud muudatus, kui sellega suurendatakse tsiviilõigusliku tehingu maksustatavat summat,

[…]

3. Äriühingu asutamislepingu muudatusena käsitletakse:

[…]

4) täiendavaid sissemakseid, osaniku (aktsionäri) poolt äriühingule laenu andmist ja osaniku (aktsionäri) poolt äriühingule asja või varalise õiguse tasuta üleandmist".

11 Pcc seaduse artikli 4 lõikes 1 sätestati:

„Tsiviilõiguslikelt tehingutelt tasumisele kuuluvat maksu tasuvad:

1) tsiviilõigusliku tehingu pooled […]".

12 Selle seaduse artikli 5 lõikes 1 märgiti:

„Maksu tasumise kohustus on solidaarselt füüsilistel isikutel, juriidilistel isikutel ja iseseisva õigusvõimeta üksustel, kes on tsiviilõigusliku tehingu poolteks, kui artiklis 2 ei ole sätestatud teisti […]".

13 Seaduse artikli 6 lõike 1 punkti 8 alapunkti d kohaselt on maksustatav summa:

„osaniku või aktsionäri poolt äriühingule antud laenu puhul – laenatud summa või laenu väärtus”.

14 19. detsembri 2003. aasta ustawa o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (seaduse tsiviilõiguslike tehingute maksustamise kohta muutmise seadus) artiklis 2 on märgitud:

„Tsiviilõiguslikule tehingule, millelt maksu tasumise kohustus tekkis enne käesoleva seaduse jõustumist, kohaldatakse sätteid, mis kehtisid enne käesoleva seaduse jõustumist”.

Pärast Poola Vabariigi Euroopa Liiduga liitumist kehtima hakanud ja kuni 31. detsembrini 2006 kehtinud õigus

15 Pcc seadust muudeti 19. detsembril 2003 seadusega ustawa o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (edaspidi „muudetud pcc seadus”) ja kehtestati artikkel 1 järgmises sõnastuses:

„1. Maksuga maksustatakse:

1) järgmised tsiviilõiguslikud tehingud:

[…]

k) äriühingu asutamisleping (asutamistehing),

2) punktis 1 nimetatud lepingutesse tehtud muudatus, kui sellega suurendatakse tsiviilõigusliku tehingu maksustatavat summat […]

3. Äriühingu asutamislepingu muudatusena käsitletakse:

[…]

2) kapitaliühingu puhul: äriühingu kapitali sissemakse tegemist või sissemakse suurendamist, kui äriühingu kapital suureneb selle väärtuse võrra, ja täiendavaid sissemakseid […]".

16 Muudetud pcc seaduse artiklis 1a on sätestatud:

„Käesolevas seaduses kasutatud mõistetel on järgmine tähendus:

[…]

2) kapitaliühing: osaühing või aktsiaselts […]”.

17 Selle seaduse artiklis 3 on märgitud:

„1. Maksu tasumise kohustus tekib:

[…]

2) juriidilisest isikust äriühingu kapitali suurendamise otsuse vastuvõtmise kuupäeval”.

18 Nimetatud seaduse artiklis 4 on märgitud:

„ Tsiviilõiguslikelt tehingutelt tasumisele kuuluvat maksu tasuvad:

[…]

2) kapitali suurendamise korral – juriidilisest isikust äriühing”.

19 Nimetatud seaduse artiklis 6 on märgitud:

„1. Maksustatav summa on:

[…]

8) äriühingu asutamislepingu puhul:

[…]

b) lepingu muutmise korral – kapitali suurendava sissemakse väärtus või summa, mille võrra kapitali suurendatakse.

[…]”.

20 Muudetud pcc seaduse artiklis 7 on märgitud:

„1. Maksumäärad on järgmised:

[…]

9) äriühingu asutamisleping: 0,5%”.

21 Nimetatud seaduse artiklis 9 on sätestatud:

„Maksust on vabastatud järgmised tsiviilõiguslikud tehingud:

[…]

10) laen, mille on andnud:

[…]

h) kapitaliühingu osanik (aktsionär)”.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

22 Elektrownia Pątnów on äriühingu Zespół Elektrowni Pątnów-Adamów-Konin SA (edaspidi „emaettevõtja”) tütarettevõtja. Emaettevõtja andis Elektrownia Pątnów'le aastatel 2002–2004 mitu laenu. Vastavalt sel ajal Poolas kehtinud õigusele maksis Elektrownia Pątnów võetud laenudelt tsiviilõiguslikelt tehingutelt tasumisele kuuluvat maksu.

23 Elektrownia Pątnów ja emaettevõtja sõlmisid 25. juulil 2005 lepingu, mille tingimuste kohaselt loovutas emaettevõtja Elektrownia Pątnów'le laenulepingutest tulenevad nõuded, saades vastu õiguse märkida Elektrownia Pątnów aktsiaid.

24 Selle tehinguga tasuti Elektrownia Pątnów võlgnevus emaettevõtjale ja suurendati tütarettevõtja kapitali.

25 Lisaks märkis emaettevõtja iga aktsia ülekursiga nii, et tema sissemakse koguväärtus oli võrdne tema nõudega Elektrownia Pątnów vastu.

26 Elektrownia Pątnów kapitali suurendamine, mis otsustati selle äriühingu 27. juuli 2005. aasta aktsionäride üldkoosolekul, oli Poola õiguse alusel käsitletav asutamislepingu muutmisena. Vastavalt Poola õigusele maksustati seda tehingut tsiviilõiguslikelt tehingutelt tasumisele kuuluva maksuga.

27 Elektrownia Pątnów esitas maksuasutustele vaide, põhjendusel, et ta peab laenu aktsiateks ümberarvestamisel maksma kapitalimaksu kahekordselt, mis on vastuolus Poola Vabariigi Euroopa Liiduga ühinemisel selle riigi territooriumil 1. mail 2004 kehtima hakanud direktiivi 69/335 artikli 5 lõike 3 teise taandega.

28 Kuna Elektrownia Pątnów vaie jäeti rahuldamata, pöördus ta halduskohtusse. Viimane jättis samuti tema kaebuse rahuldamata. Seejärel esitas Elektrownia Pątnów kassatsioonkaebuse. Neid asjaolusid arvestades otsustas Naczelny Sąd Administracyjny menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas ühenduse õiguse kohaselt (eelkõige direktiivi 69/335[…] alusel) peab maksuhaldur kapitali suurendamise maksustamisel kapitalimaksuga arvestama tehinguid, mis puudutavad sama sissemakset ning millelt on kapitalimaks tasutud juba enne Poola ühinemist Euroopa Liiduga?

Täpsemalt, kas direktiivi 69/335[…] artikli 5 lõike 3 teises taandes sätestatud mehhanism on kohaldatav, kui tehing, millega kapitaliühingu võetud laen arvestatakse ümber osadeks või aktsiateks direktiivi artikli 4 lõike 2 punkti c mõttes, tehakse pärast Euroopa Liiduga ühinemist, kuid seda laenu on juba eelnevalt maksustatud siseriikliku,

kuni ühinemiseni kehtinud õiguse alusel [pcc] seaduses kehtestatud põhimõtete kohaselt?"

Eelotsuse küsimus

29 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib sisuliselt, kas direktiivi 69/335 artikli 5 lõike 3 teises taandes sätestatud keeldu võtta kapitali suurendamise korral maksustatava summa arvutamisel arvesse kapitaliühingu võetud laene, mis arvestatakse ümber selle ühingu osadeks või aktsiateks ja millelt on kapitalimaks juba tasutud, kohaldatakse juhul, kui äriühingule antud laenude ümberarvestamine osadeks või aktsiateks toimub pärast liikmesriigi ühinemist Euroopa Liiduga, kuid need laenud anti enne seda sündmust ning neid on juba maksustatud sel ajal kehtinud siseriiklike seaduste alusel.

30 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb direktiivi 69/335 tõlgendamisel ja kohaldamisel arvestada sellise riigi nagu Poola Vabariik, kelle liitumine Euroopa Liiduga jõustus 1. mail 2004, spetsiifilist olukorda (vt selle kohta 21. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-366/05: Optimus – Telecomunicações, EKL 2007, lk I-4985, punkt 25).

31 Sellest asjaolust tuleneb, et direktiiv 69/335 ei olnud enne seda kuupäeva selles riigis kohaldatav. Kõik kapitali koondumise tehingute maksustamise või maksust vabastamise meetmed võeti Poola õiguskorras enne eespool nimetatud kuupäeva ainult siseriikliku õiguse alusel (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Optimus – Telecomunicações, punkt 26).

32 Samuti tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et varasema õigusnormi kehtivusajal tekkinud olukorra tulevikus tekkivate tagajärgede suhtes kohaldatakse kohe uut õigusnormi (vt eelkõige 10. juuli 1986. aasta otsus kohtuasjas 270/84: Licata *vs*. Euroopa

Majandus- ja Sotsiaalkomitee, EKL 1986, lk 2305, punkt 31). Seda põhimõtet kohaldades on Euroopa Kohus otsustanud, et kui aktis liikmesriigi ühinemistingimuste kohta puudub EÜ asutamislepingu sätte kohaldamist reguleeriv erinorm, tuleb EÜ asutamislepingu sätet pidada kohe kohaldatavaks ja liikmesriigile õiguslikult siduvaks alates liitumise kuupäevast, mistõttu kohaldatakse seda sätet enne uue liikmesriigi ühendusega ühinemist tekkinud olukorra tulevikus tekkivate tagajärgede suhtes (vt selle kohta 2. oktoobri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-122/96: Saldanha ja MTS, EKL 1997, lk I-5325, punkt 14, ja 29. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-162/00: Pokrzeptowicz-Meyer, EKL 2002, lk I-1049, punkt 50).

33 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb ka, et ühenduse materiaalõigusnorme tuleb õiguskaitse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtete järgimise tagamiseks tõlgendada nii, et need on enne nende jõustumist tekkinud olukordade suhtes kohaldatavad üksnes siis, kui selline võimalus tuleneb selgelt nende sõnastusest, eesmärgist või ülesehitusest (vt eelkõige 10. veebruari 1982. aasta otsus kohtuasjas 21/81: Bout, EKL 1982, lk 381, punkt 13, ja 15. juuli 1993. aasta otsus kohtuasjas C-34/92: GruSa Fleisch, EKL 1993, lk I-4147, punkt 22, ning eespool viidatud kohtuotsus Pokrzeptowicz-Meyer, punkt 49).

34 Kui aktis Poola Vabariigi Euroopa Liiduga ühinemise tingimuste kohta puudub direktiivi 69/335 kohaldamise ajalisi tingimusi reguleeriv erinorm, tuleb esitatud eelotsuse küsimusele vastamiseks järelikult kindlaks teha, kas põhikohtuasjas arutluse all olev olukord on käsitletav olukorrana, mis on tekkinud enne direktiivi 69/335 jõustumist Poolas ja mille suhtes saab nimetatud direktiivi tagasiulatuvalt kohaldada seega üksnes juhul, kui see direktiiv on selgelt mõeldud selliseks kohaldamiseks või kui tegemist on olukorraga, mis tekkis enne kõnealuse direktiivi jõustumist Poolas, kuid mille tulevikus tekkivaid tagajärgi see direktiiv alates tema jõustumisest reguleerib, nagu nõuab põhimõte, et uut õigusnormi kohaldatakse kohe kõigile sel ajal kestvatele olukordadele (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Pokrzeptowicz-Meyer, punkt 51).

35 Tuleb märkida, et põhikohtuasjas arutluse all olevate laenude – mis võeti enne Poola Vabariigi liitumist Euroopa Liiduga – maksustamine toimus õigusnormide kohaselt, mis kehtisid maksukohustuse tekkimise aluseks olnud asjaolu asetleidmise kuupäeval,

st laenu võtmiseks sõlmitud tsiviilõiguslike lepingute kuupäeval. Sel kuupäeval ei kehtinud Poolas õigusnorme, mis oleksid keelanud nende tehingute maksustamise esiteks laenuna ja teist korda ajal, mil need laenud võidakse kapitali suurendamisel ümber arvestada.

36 Poola õiguses normi kehtestamist, mis keelab sama summa teistkordse maksustamise selle üleandmisel äriühingu kapitali, ei saa käsitleda kui juba tasutud maksude õiguspärasuse kahtluse alla seadmist ja seetõttu käsitleda seda normi kui tagasiulatuva mõjuga õigusnormi.

37 Selle õigusnormi ainus eesmärk ja mõju on takistada sama maksustatava summa topeltmaksustamist ning seda kohaldatakse alates tema jõustumisest nii laenudele, mis võeti enne, kui Poola Vabariik ühines Euroopa Liiduga ja see õigusnorm jõustus Poola õiguskorras, ja mis pärast seda ühinemist arvestati ümber äriühingu osadeks või aktsiateks, kui ka laenudele, mis võetakse pärast seda ühinemist.

38 Eeltoodust järeldub, et direktiivi 69/335 artikli 5 lõike 3 teine taane on lihtsalt uus õigusnorm, mida kohaldati kohe selle normi kohaldamisalasse kuuluvatele tehingutele, mis tehti pärast nimetatud direktiivi jõustumist Poolas.

39 Sellest tuleneb, et kui pärast Poola Vabariigi liitumist Euroopa Liiduga arvestatakse äriühingu kapitali suurendamisel osadeks või aktsiateks ümber laen, mille äriühing on võtnud enne nimetatud liitumist, kohustab direktiivi 69/335 artikli 5 lõike 3 teine taane sellisel kapitali suurendamisel tasutava kapitalimaksu maksustatava summa kindlaksmääramisel võtma arvesse laenu varasemat maksustamist sel ajal kehtinud siseriiklike õigusnormide alusel.

40 Erinevalt sellest, mida väidab Poola Vabariik, ei tähenda direktiivi 69/335 selline tõlgendamine, et direktiivi tuleks kohaldada tagasiulatuvalt asjaoludele, mis leidsid aset enne nimetatud liikmesriigi liitumist, vaid lihtsalt seda, et alates direktiivi jõustumisest tuleb kohaldada selles sätestatud topeltmaksustamise keeldu, mis paratamatult tähendab ka seda, et tuleb arvestada juba enne direktiivi jõustumist tasutud maksudega.

41 Lisaks ei kuulu Euroopa Kohtu ülesannete hulka uurida, nagu Poola Vabariik kohtuistungil tundus väitvat, kas enne liitumist selles riigis kehtinud õigusnormidest tulenev maksu objekt vastab täielikult või osaliselt pärast liitumist kehtestatud maksu objektile; seda saab uurida ainult põhikohtuasja lahendav kohus.

42 Neid kaalutlusi arvestades tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et kui pärast Poola Vabariigi liitumist Euroopa Liiduga arvestatakse äriühingu kapitali suurendamisel osadeks või aktsiateks ümber laen, mille äriühing on võtnud enne nimetatud liitumist, kohustab direktiivi 69/335 artikli 5 lõike 3 teine taane sellisel kapitali suurendamisel tasutava kapitalimaksu maksustatava summa kindlaksmääramisel võtma arvesse laenu varasemat maksustamist sel ajal kehtinud siseriiklike õigusnormide alusel.

Kohtukulud

43 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 (kuues koda) otsustab:

Kui pärast Poola Vabariigi liitumist Euroopa Liiduga arvestatakse äriühingu kapitali suurendamisel osadeks või aktsiateks ümber laen, mille äriühing on võtnud enne nimetatud liitumist, kohustab nõukogu 17. juuli 1969. aasta direktiivi 69/335/EMÜ, kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta, mida on muudetud aktiga Tšehhi Vabariigi, Eesti Vabariigi, Küprose Vabariigi, Läti Vabariigi, Leedu Vabariigi, Ungari Vabariigi, Malta Vabariigi, Poola Vabariigi, Sloveenia Vabariigi ja Slovaki Vabariigi ühinemistingimuste ja Euroopa Liidu aluslepingutesse tehtavate muudatuste kohta, artikli 5 lõike 3 teine taane sellisel kapitali suurendamisel tasutava kapitalimaksu maksustatava summa kindlaksmääramisel võtma arvesse laenu varasemat maksustamist sel ajal kehtinud siseriiklike õigusnormide alusel.

Allkirjad