TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2009 m. lapkričio 12 d.*

Byloje C-441/08

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Lenkija) 2008 m. liepos 8 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2008 m. spalio 7 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Elektrownia Pątnów II sp. zoo

prieš

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro šeštosios kolegijos pirmininko pareigas einantis ketvirtosios kolegijos pirmininkas J.-C. Bonichot (pranešėjas), teisėjai K. Schiemann ir P. Kūris,

* Proceso kalba: lenkų.

generalinis advokatas J. Mazák,
posėdžio sekretorė R. Şereş, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2009 m. rugsėjo 17 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Elektrownia Pątnów II sp. zoo*, atstovaujamos teisės patarėjo N. Półtorak,

— Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos M. Dowgielewicz ir A. Rutkowska ir A. Kraińska,

— Europos Bendrijų 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 pateiktas dėl 1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyvos 69/335/EEB dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalui pritraukti [dėl netiesioginių pritraukto kapitalo mokesčių] (OL L 249, p. 25; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 skyrius, 1 tomas, p. 11), iš dalies pakeistos Aktu dėl Čekijos Respublikos, Estijos Respublikos, Kipro Respublikos, Latvijos Respublikos, Lietuvos Respublikos, Vengrijos Respublikos, Maltos Respublikos, Lenkijos Respublikos, Slovėnijos Respublikos ir Slovakijos Respublikos stojimo sąlygų ir Sutarčių, kuriomis yra grindžiama Europos Sąjunga, pritaikomųjų pataisų (OL 2003, L 236, p. 3), (toliau – Direktyva 69/335), 5 straipsnio 3 dalies antros įtraukos išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant bylą tarp *Elektrownia Pątnów II sp. zoo* (toliau – *Elektrownia Pątnów*) ir *Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu* (Poznanės teritorinės mokesčių inspekcijos viršininkas) dėl Lenkijos teisės aktų taikymo apmokestinant pritraukto kapitalo sandorius.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisė

3 Direktyvos 69/335 1 straipsniu valstybės narės įgaliojamos apmokestinti kapitalo įnašus į kapitalo bendroves mokesčiu, suderintu pagal 2–9 straipsnių nuostatas ir vadinamu kapitalo mokesčiu.

4 Direktyvos 69/335 3 straipsnyje apibrėžiama „kapitalo bendrovės“ sąvoka. Kiek tai susiję su Lenkijos Respublika, tai, be kita ko, yra pagal Lenkijos teisę įsteigtos bendrovės, vadinamos „spółka akcyjna“ (akcinė bendrovė) ir „spółka z ograniczoną odpowiedzialnością“ (uždaroji akcinė bendrovė).

5 Šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies c punkte tarp sandorių, kuriems taikomas kapitalo mokestis, minimas „kapitalo bendrovės kapitalo padidinimas bet kokios rūšies turto įnašais“.

6 To paties straipsnio 2 dalies c punkte nustatyta:

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

<…>

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

7 Direktyvos 5 straipsnyje apibrėžiama apmokestinimo kapitalo mokesčiu bazė. Pagal šio straipsnio 1 dalį:

„Mokestis apskaičiuojamas nuo:

a) steigiant kapitalo bendrovę arba didinant jos kapitalą arba turtą, kaip nurodyta 4 straipsnio 1 dalies a, c ir d punktuose, – dalyvių įnešto arba planuojamo įnešti bet kokios rūšies turto faktinės vertės, atėmus bendrovės prisiimtus įsipareigojimus ir patirtas išlaidas, susijusias su šiuo įnašu <…>

<…>

e) skolinantis 4 straipsnio 2 dalies c ir d punktuose nurodytais atvejais – paimtų paskolų nominalios sumos“.

8 Šios direktyvos 5 straipsnio 3 dalies antroje įtraukoje nustatyta:

„3. Didinant kapitalą į mokesčio bazę neįtraukiama:

<…>

— kapitalo bendrovės paimtų paskolų, kurios buvo konvertuotos į bendrovės akcijas (dalis) ir kurioms kapitalo mokestis jau buvo taikytas, vertė.“

9 Aptariamos direktyvos 10 straipsnyje nustatyta:

„Be kapitalo mokesčio, valstybės narės netaiko jokio kito mokesčio bendrovėms, firmoms, asociacijoms ar pelno siekiantiems juridiniams asmenims:

a) už 4 straipsnyje minimus sandorius;

b) už įnašus, paskolas arba teikiamas paslaugas, kurios yra 4 straipsnyje minimų sandorių dalis

<…>“

Nacionalinės teisės aktai

Prieš Lenkijos Respublikai įstojant į Europos Sąjungą galiojęs teisinis pagrindas

10 Pagal 2000 m. rugsėjo 9 d. Civilinių sandorių mokesčio įstatymo (Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych) (toliau – CSMĮ) 1 straipsnį:

„1. Apmokestinami:

1) tokie civiliniai sandoriai:

<…>

k) bendrovių steigimo sutartys (steigimo aktai);

2) 1 punkte nurodytų sutarčių pakeitimai, jeigu jie lemia civilinių sandorių mokesčio bazės padidėjimą;

<…>

3. Bendrovės steigimo sutarties pakeitimu laikomi:

<…>

4) priemokos, dalininkų (akcininkų) bendrovei suteiktos paskolos bei dalininko (akcininko) įvykdytas daiktų ar turtinių teisių perleidimas bendrovei neatlygintinai naudotis.“

11 CSMĮ 4 straipsnio 1 punkte nustatyta:

„4. Pareiga mokėti civilinių sandorių mokestį tenka:

1) civilinių sandorių šalims <…>.“

12 Pagal šio įstatymo 5 straipsnio 1 dalį:

„Nepažeidžiant 2 dalies, mokestinė prievolė solidariai tenka civilinių sandorių šalimis esantiems fiziniams asmenims, juridiniams armenims ir juridinio asmens statuso neturintiems organizaciniams vienetams <…>.“

13 Pagal šio įstatymo 6 straipsnio 1 dalies 8 punkto d papunktį mokesčio bazę sudaro:

„dalininkui ar akcininkui suteikus bendrovei paskolą – paskolos dydis arba jos vertė.“

14 Remiantis 2003 m. gruodžio 19 d. Civilinių sandorių mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymo (Ustawa o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych) 2 straipsniu:

„Civiliniams sandoriams, dėl kurių mokestinė prievolė atsirado iki šio įstatymo įsigaliojimo, taikomos anksčiau galiojusios nuostatos.“

Po Lenkijos Respublikos įstojimo į Europos Sąjungą ir iki 2006 m. gruodžio 31 d. galiojęs teisinis pagrindas

15 Pagal 2009 m. gruodžio 19 d. Įstatymu pateisto CSMĮ (toliau – pakeistas CSMĮ) 1 straipsnį:

„1. Apmokestinami:

1) tokie civiliniai sandoriai:

<…>

k) bendrovių steigimo sutartys (steigimo aktai);

2) 1 punkte nurodytų sutarčių pakeitimai, jeigu jie lemia civilinių sandorių mokesčio bazės padidėjimą <…>

3. Bendrovės steigimo sutarties pakeitimu laikomi:

<…>

2) kapitalo bendrovių atveju – įnašas ar įnašo į bendrovę padidinimas, kurio vertė lemia įstatinio kapitalo padidėjimą, bei priemokos <…>.“

16 Pakeisto SCMĮ 1a straipsnyje nustatyta:

„Šiame įstatyme:

<…>

2) kapitalo bendrovė – tai uždaroji akcinė arba akcinė bendrovė <…>.“

17 Pagal šio įstatymo 3 straipsnį:

„1. Mokestinė prievolė <…> atsiranda:

<…>

2) priėmus sprendimą padidinti juridinio asmens statusą turinčios bendrovės kapitalą.“

18 Remiantis aptariamo įstatymo 4 straipsniu:

„Pareiga mokėti civilinių sandorių mokestį tenka:

<…>

2) juridinio asmens statusą turinčiai bendrovei įstatinio kapitalo padidinimo atveju.“

19 Pagal to paties įstatymo 6 straipsnį:

„1. Mokesčio bazę sudaro:

<…>

8) bendrovės steigimo sutarties atveju:

<…>

b) keičiant sutartį – bendrovės turtą padidinančių įnašų vertė arba suma, kuria buvo padidintas įstatinis kapitalas.

<…>.“

20 Pakeisto CSMĮ 7 straipsnyje nustatyta:

„1. Taikomi tokie mokesčių tarifai:

<…>

9) bendrovės steigimo sutarties atveju – 0,5 %.“

21 Pagal šio įstatymo 9 straipsnį:

„Nuo mokesčio atleidžiami tokie civiliniai sandoriai:

<…>

10) paskolos;

<…>

h) kurias kapitalo bendrovei suteikia jos dalininkas (akcininkas).“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

22 *Elektrownia Pątnów* – tai bendrovės *Zespół Elektrowni Pątnów-Adamów-Konin SA* (toliau – patronuojanti bendrovė) padalinys. 2002 m.–2004 m. laikotarpiu ši bendrovė suteikė *Elektrownia Pątnów* kelias paskolas. Pagal tuo metu galiojusį Lenkijos įstatymą *Elektrownia Pątnów* sumokėjo už gautas paskolas civilinių sandorių mokestį.

23 2005 m. liepos 25 d. patronuojanti bendrovė sudarė su *Elektrownia Pątnów* sutartį dėl patronuojančios bendrovės iš paskolų kylančių reikalavimų užskaitymo *Elektrownia Pątnów* akcijomis.

24 Dėl šio užskaitymo išnyko *Elektrownia Pątnów* skola patronuojančiai bendrovei ir padidėjo jos įstatinis kapitalas.

25 Be to, kiekvienos prieš tai patronuojančios bendrovės turėtos dalies vertė padidėjo ir šis padidėjimas atitiko *Elektrownia Pątnów* įsiskolinimų patronuojančiai bendrovei vertę.

26 *Elektrownia Pątnów* įstatinio kapitalo padidinimas, dėl kurio buvo nuspręsta 2007 m. liepos 27 d. šios bendrovės visuotiniame akcininkų susirinkime, pagal Lenkijos įstatymą buvo bendrovės steigimo sutarties pakeitimas. Remiantis Lenkijos teise, ši operacija buvo apmokestinama civilinių sandorių mokesčiu.

27 *Elektrownia Pątnów* pateikė mokesčių administracijai skundą dėl to, kad konvertuojant paskolas į įstatinį kapitalą pažeidžiama Lenkijos Respublikai įstojus į Europos Sąjungą 2004 m. gegužės 1 d. jos teritorijoje įsigaliojusios Direktyvos 69/335 5 straipsnio 3 dalies antra įtrauka.

28 Atmetus jos skundą, *Elektrownia Pątnów* kreipėsi į administracinį teismą. Šis teismas atmetė jos skundą. Šį teismo sprendimą *Elektrownia Pątnów* apskundė kasacine tvarka. Tokiomis aplinkybėmis, *Naczelny Sąd Administracyjny* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar atsižvelgiant į Bendrijos teisę (visų pirma į Direktyvą 69/335) nustatydamos kapitalo padidinimo sandoriui taikomą kapitalo mokestį mokesčių institucijos privalo atsižvelgti į su ta pačia kapitalo dalimi susijusius sandorius, kurie buvo apmokestinami kapitalo mokesčiu prieš Lenkijai įstojant į Europos Sąjungą?

Visų pirma, ar Direktyvos 69/335 5 straipsnio 3 dalies antroje įtraukoje numatytas mechanizmas taikomas tuomet, kai kapitalo bendrovei suteiktos paskolos, numatytos direktyvos 4 straipsnio 2 dalies c punkte, konvertuojamos po stojimo, o prieš tai,

remiantis iki stojimo dienos galiojusiais nacionalinės teisės aktais, šios paskolos jau buvo apmokestintos vadovaujantis Lenkijos [CSMĮ] įtvirtintais principais?“

Dėl prejudicinio klausimo

29 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyvos 69/335 5 straipsnio 3 dalies antroje įtraukoje nustatytas draudimas, apskaičiuojant kapitalo mokesčio bazę įstatinio kapitalo padidinimo atveju, atsižvelgti į kapitalo bendrovės paimtų paskolų, kurios buvo konvertuotos į bendrovės dalis ir kurioms kapitalo mokestis jau buvo taikytas, vertę, taikomas ir tuomet, kai kapitalo bendrovei suteiktos paskolos konvertuojamos po stojimo į Europos Sąjungą, o šios paskolos buvo paimtos iki stojimo ir tuomet buvo apmokestintos pagal tuo metu galiojusį nacionalinį įstatymą.

30 Siekiant atsakyti į šį klausimą dėl Direktyvos 69/335 aiškinimo ir taikymo reikia atsižvelgti į ypatingą konkrečios valstybės, kuri, kaip antai Lenkijos Respublika, tapo Europos Sąjungos nare 2004 m. gegužės 1 d., padėtį (šiuo klausimu žr. 2007 m. birželio 21 d. Sprendimo *Optimus – Telecomunicações*, C-366/05, Rink. p. I-4985, 25 punktą).

31 Iš šio konstatavimo matyti, kad iki šios datos šiai valstybei Direktyva 69/335 nebuvo taikoma. Prieš nurodytą datą visų sandorių, patenkančių į pritraukto kapitalo sąvoką, apmokestinimo ir atleidimo nuo mokesčio priemonių Lenkijos teisinėje sistemoje buvo imamasi remiantis vien nacionaline teise (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Optimus – Telecomunicações* 26 punktą).

32 Be to, iš nusistovėjusios praktikos išplaukia, kad nauja taisyklė nedelsiant taikoma būsimoms galiojant ankstesnei taisyklei susiklosčiusios situacijos pasekmėms (žr., be kita ko, 1986 m. liepos 10 d. Sprendimo *Licata prieš EESRK*, 270/84, Rink. p. 2305,

31 punktą). Pavyzdžiui, taikydamas šį principą Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad akte dėl valstybės narės stojimo sąlygų nesant specialios nuostatos dėl tam tikros EB sutarties nuostatos taikymo, ši nuostata laikytina taikytina nedelsiant bei saistančia šią valstybę narę nuo jos įstojimo datos, ir todėl ji galioja būsimoms iki šios naujos valstybės narės įstojimo į Bendrijas susiklosčiusios situacijos pasekmėms (šiuo klausimu, žr. 1997 m. spalio 2 d. Sprendimo *Saldanha ir MTS*, C-122/96, Rink. p. I-5325, 14 punktą bei 2002 m. sausio 29 d. Sprendimo *Pokrzeptowicz-Meyer*, C-162/00, Rink. p. I-1049, 50 punktą).

33 Iš nusistovėjusios teismo praktikos taip pat išplaukia, kad siekiant užtikrinti teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principų paisymą Bendrijos teisės materialinės normos turi būti aiškinamos taip, kad jos taikomos iki jų įsigaliojimo susiklosčiusioms situacijoms, tik jeigu iš jų formuluotės, tikslų ar bendros struktūros akivaizdžiai matyti, jog joms turi būti pripažintas toks poveikis (žr., be kita ko, 1982 m. vasario 10 d. Sprendimo *Bout*, 21/81, Rink. p. 381, 13 punktą; 1993 m. liepos 15 d. Sprendimo *GruSa Fleisch*, C-34/92, Rink. p. I-4147, 22 punktą bei minėto sprendimo *Pokrzeptowicz-Meyer* 49 punktą).

34 Todėl, kadangi akte dėl Lenkijos Respublikos stojimo į Europos Sąjungą sąlygų nėra specialios nuostatos dėl Direktyvos 69/335 taikymo laiko atžvilgiu sąlygų, siekiant atsakyti į pateiktą klausimą reikia nustatyti, ar tokia situacija, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, yra iki Direktyvos 69/335 įsigaliojimo Lenkijoje susiklosčiusi situacija, kuriai dėl to ši direktyva galėtų būti taikoma atgaline data tik su sąlyga, kad jai aiškiai siekiama suteikti tokį poveikį, ar vis dėlto tai yra iki įsigaliojant šiai direktyvai Lenkijoje susiklosčiusi situacija, tačiau, remiantis principu, jog naujos taisyklės nedelsiant taikomos neužbaigtoms situacijoms, jos pasekmes ši direktyva reglamentuoja nuo savo įsigaliojimo (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Pokrzeptowicz-Meyer* 51 punktą).

35 Šiuo atžvilgiu konstatuotina, kad iki Lenkijos Respublikos įstojimo į Europos Sąjungą paimtos paskolos buvo apmokestintos remiantis susiklostant apmokestinamą lėmusioms aplinkybėms, t. y. sudarant civilinius teisinius dokumentus, kuriuose konsta-

tuotas šių paskolų suteikimas, galiojusiais teisės aktais. Tuo metu Lenkijos teisės aktuose nebuvo taisyklių, draudžiančių, kad šie sandoriai būtų apmokestinti iš pradžių kaip paskolos, paskui antrą kartą per jų galimą konvertavimą į kapitalo padidinimą.

36 Tokios naują tų pačių sumų apmokestinimą dėl jų įtraukimo į kapitalą draudžiančios taisyklės įvedimas Lenkijos teisėje negali būti laikomas darančiu įtaką jau įvykusiems apmokestinimams ir dėl to galiojančiu atgaline data.

37 Šia taisykle siekiama vienintelio tikslo ir ji turi vienintelę prasmę – užkirsti kelią dvigubam tos pačios mokesčio bazės apmokestinimui, be to, ji nuo įsigaliojimo taikoma ir toms paskoloms, kurios buvo paimtos iki Lenkijos Respublikai įstojant į Europos Sąjungą, taigi ir iki jos įsigaliojimo Lenkijos teisės sistemoje, bei konvertuotos į bendrovės dalis po šio stojimo, ir toms paskoloms, kurios buvo paimtos po stojimo.

38 Iš to, kas pasakyta, išplaukia, kad Direktyvos 69/335 5 straipsnio 3 dalies antra įtrauka yra tik nauja taisyklė, kuri pradedama nedelsiant taikyti po jos įsigaliojimo Lenkijoje sudarytiems ir į jos taikymo sritį patenkantiems sandoriams.

39 Tai reiškia, jog pagal Direktyvos 69/335 5 straipsnio 3 dalies antrą įtrauką reikalaujama, kad, apskaičiuojant bendrovės kapitalo padidinimui po Lenkijos Respublikos įstojimo į Europos Sąjungą konvertuojant į bendrovės dalis jos iki stojimo paimtas paskolas taikomo kapitalo mokesčio bazę, būtų atsižvelgta į ankstesnį šių paskolų apmokestinimą, remiantis tuo metu galiojusiais nacionalinės teisės aktais.

40 Priešingai nei tvirtina Lenkijos Respublika, toks Direktyvos 69/335 aiškinimas reiškia ne tai, jog ji taikoma atgaline data prieš šios valstybės narės stojimą susiklosčiusioms aplinkybėms, o tik tai, kad nuo jos įsigaliojimo taikomas joje įtvirtintas dvigubo apmokestinimo draudimas, ir tai neišvengiamai lemia atsižvelgimą į apmokestinimus iki jos įsigaliojimo.

41 Be to, Teisingumo Teismas neturi tikrinti, ar prieš stojimą, remiantis tuo metu galiojusiais nacionalinės teisės aktais, apmokestinti elementai visiškai, ar iš dalies atitinka po stojimo apmokestintus elementus, kaip tai per teismo posėdį teigė Lenkijos Respublika; tai turi išsiaiškinti tik pagrindinę bylą nagrinėjantis teismas.

42 Šiomis aplinkybėmis, į prejudicinį klausimą reikia atsakyti, jog pagal Direktyvos 69/335 5 straipsnio 3 dalies antrą įtrauką reikalaujama, kad, apskaičiuojant bendrovės kapitalo padidinimui po Lenkijos Respublikos įstojimo į Europos Sąjungą konvertuojant į bendrovės dalis jos iki stojimo paimtas paskolas taikomo kapitalo mokesčio bazę, būtų atsižvelgta į ankstesnį šių paskolų apmokestinimą, remiantis tuo metu galiojusiais nacionalinės teisės aktais.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

43 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 (šeštoji kolegija) nusprendžia:

Pagal 1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyvos 69/335/EEB dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalui pritraukti [dėl netiesioginių pritraukto kapitalo mokesčių], iš dalies pakeistos Aktu dėl Čekijos Respublikos, Estijos Respublikos, Kipro Respublikos, Latvijos Respublikos, Lietuvos Respublikos, Vengrijos Respublikos, Maltos Respublikos, Lenkijos Respublikos, Slovėnijos Respublikos ir Slovakijos Respublikos stojimo sąlygų ir Sutarčių, kuriomis yra grindžiama Europos Sąjunga, pritaikomųjų pataisų, 5 straipsnio 3 dalies antrą įtrauką reikalaujama, kad, apskaičiuojant bendrovės kapitalo padidinimui po Lenkijos Respublikos įstojimo į Europos Sąjungą konvertuojant į bendrovės dalis jos iki stojimo paimtas paskolas taikomo kapitalo mokesčio bazę, būtų atsižvelgta į ankstesnį šių paskolų apmokestinimą, remiantis tuo metu galiojusiais nacionalinės teisės aktais.

Parašai.