РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

12 ноември 2009 година*

По дело C-441/08

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Naczelny Sąd Administracyjny (Полша) с акт от 8 юли 2008 г., постъпил в Съда на 7 октомври 2008 г., в рамките на производство по дело

Elektrownia Pątnów II sp. zoo

срещу

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: г-н J.-C. Bonichot (докладчик), председател на четвърти състав и изпълняващ функцията на председател на шести състав, г-н K. Schiemann и г-н P. Kūris, съдии,

* Език на производството: полски.

генерален адвокат: г-н J. Mazák,
секретар: г-жа R. Şereş, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 17 септември 2009 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Elektrownia Pątnów II sp. Zoo, от г-жа N. Półtorak, radca prawny,

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

— за Комисията на Европейските общности, 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 5, параграф 3, второ 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), изменена с Акт относно условията на присъединяването на Чешката република, Република Естония, Република Кипър, Република Латвия, Република Литва, Република Унгария, Република Малта, Република Полша, Република Словения и Словашката република и промените в учредителните договори на Европейския съюз (ОВ L 236, 2003 г., стр. 33, наричана по-нататък „Директива 69/335“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Elektrownia Pątnów II sp. zoo (наричано по-нататък „Elektrownia Pątnów“) и Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (директор на данъчната служба в Познан) относно прилагането на полския закон за данъчното облагане на сделките по набиране на капитал.

Правна уредба

Общностно право

3 Член 1 от Директива 69/335 допуска държавите членки да облагат вноските в капиталови дружества с данък, който е хармонизиран в съответствие с разпоредбите на членове 2—9 от тази директива, наричан по-нататък „данък върху вноската“.

4 В член 3 от Директива 69/335 се съдържа определение на понятието „капиталово дружество“. Що се отнася до Република Полша, това са по-конкретно дружества, които са учредени съгласно полското право и са познати като: „spółka akcyjna“ (акционерно дружество) и „spółka z ograniczoną odpowiedzialnością“ (дружество с ограничена отговорност).

5 Член 4, параграф 1, буква в) от тази директива изброява сред транзакциите, които са облагаеми с данък върху вноската, „увеличаването на капитала на капиталово дружество чрез вноски на активи от всякакъв вид“.

6 Текстът на член 4, параграф 2, буква в) гласи:

„2. Следните транзакции могат да продължат да бъдат [облагани с данък върху вноската, доколкото към 1 юли 1984 г. са били облагани със ставка 1 %]:

[…]

в) заем от капиталово дружество, ако кредиторът има право на дял от печалбата на дружеството.“

7 Член 5 от Директива 69/335 определя данъчната основа при облагането с данък върху вноската. Съгласно параграф 1 от него:

„Данък се дължи:

а) при формирането на капиталово дружество или увеличаването на капитала или активите му, посочено в член 4, параграф 1, точки а), в) и г): върху действителната стойност на активите от всякакъв вид, внесени или предстоящи за внасяне от членовете, след приспадане на поетите задължения и разходите, поети от дружеството в резултат на всяка вноска. […]

[…]

д) в случаите на заеми, посочени в член 4, параграф 2, букви в) и г): върху номиналния размер на взетия заем.“

8 Член 5, параграф 3, второ тире от тази директива гласи:

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

[…]

— Сумата на заемите, взети от капиталовото дружество, която е преобразувана в акции на дружеството и която вече е била обект на облагане с данък върху вноската.“

9 В член 10 от посочената директива се уточнява следното:

„Независимо от данъка върху вноската, държавите членки не облагат с каквито и да било данъци дружествата, асоциациите или юридическите лица, осъществяващи стопанска дейност:

а) по отношение на транзакциите, посочени в член 4;

б) по отношение на вноските, заемите или предоставянето на услуги, явяващи се като част от транзакциите, посочени в член 4.

[…]“

Национално законодателство

Законодателството, което се прилага преди присъединяването на Република Полша към Европейския съюз

10 Съгласно член 1 от Закона за данъчното облагане на гражданскоправните сделки (ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych) от 9 септември 2009 г. (наричан по-нататък „ЗДОГС“):

„1. 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,

[…]

3. 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.“

11 Член 4, точка 1 от ЗДОГС гласи:

„4. Дължат данък върху гражданскоправните сделки:

1) страните по гражданскоправните сделки […].“

12 Съгласно член 5, параграф 1 от този закон:

„Без да се накърнява действието на параграф 2, физическите лица, юридическите лица и неперсонифицираните дружества, които са страни по гражданскоправни сделки, отговарят солидарно за задължението за заплащане на данъка […]“.

13 Съгласно член 6, параграф 1, точка 8, буква г) от посочения закон данъчната основа:

„в случай на отпуснат на дружеството заем от съдружника или акционера е размерът или стойността на заема.“

14 Съгласно член 2 от Закона за изменение на Закона за данъчното облагане на гражданскоправните сделки (ustawa o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych) от 19 декември 2003 г.:

„Гражданскоправните сделки, за които е възникнало данъчното задължение преди датата на влизане в сила на настоящия закон, се уреждат от действалите преди него разпоредби.“

Законодателството, което се прилага от приемането на Република Полша в Европейския съюз до 31 декември 2006 г.

15 Съгласно член 1 от ЗДОГС, изменен със Закона от 19 декември 2003 г. (наричан по-нататък „измененият ЗДОГС“):

„1. С данък се облагат:

1) следните гражданскоправни сделки:

[…]

k) дружествените договори (учредителни актове),

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

3. За изменение на дружествения 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 на допълнителните вноски […].“

16 Член 1а от изменения ЗДОГС гласи:

„По смисъла на настоящия закон е:

[…]

2) капиталово дружество: дружеството с ограничена отговорност или акционерното дружество […].“

17 Съгласно член 3 от този закон:

„1. Данъчното задължение възниква:

[…]

2) към датата на приемане на решението за увеличаване на капитала на дружествата юридически лица.“

18 Съгласно член 4 от посочения закон:

„Дължи данък върху гражданскоправните сделки:

[…]

2) дружеството, което има качеството на юридическо лице — в случай на увеличаване на дружествения капитал.“

19 Съгласно член 6 от същия закон:

„1. Данъчната основа е:

[…]

8) за дружествения договор:

[…]

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

[…].“

20 Член 7 от изменения ЗДОГС гласи:

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

[…]

9) за дружествените договори: 0,5 %.“

21 Съгласно член 9 от посочения закон:

„Освобождават се от данък следните гражданскоправни сделки:

[…]

10) заеми, предоставени:

[…]

з) от съдружник (акционер) на капиталово дружество.“

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

22 Elektrownia Pątnów е дъщерно дружество на дружеството Zespół Elektrowni Pątnów-Adamów-Konin SA (наричано по-нататък „дружеството майка“). В периода 2002—2004 г. последното отпуска на Elektrowni Pątnów поредица от заеми. Съгласно полския закон, който е бил приложим към този момент, Elektrowni Pątnów заплаща данък върху гражданскоправните сделки за взетите от него заеми.

23 На 25 юли 2005 г. дружеството майка сключва с Elektrownia Pątnów договор, който предвижда на последното дружество да бъдат прехвърлени притежавани от дружеството майка вземания по заеми срещу записване на дялове от Elektrownia Pątnów.

24 Това прихващане води до погасяване на задължението на Elektrownia Pątnów спрямо дружеството майка и до увеличаване на дружествения капитал на дъщерното дружество.

25 Освен това дружеството майка получава увеличението на дотогавашната стойност на всеки от посочените дялове, като общият размер на това увеличение съответства на нейното вземане към Elektrownia Pątnów.

26 Увеличаването на дружествения капитал на Elektrownia Pątnów, за което общото събрание на съдружниците на това дружество взема решение на 27 юли 2005 г., представлява съгласно полския закон изменение на дружествения договор. Съгласно полското законодателство тази транзакция подлежи на облагане с данък върху гражданскоправните сделки.

27 При това положение Elektrownia Pątnów подава жалба до данъчната администрация с довода, че е била двойно обложена с данък върху вноската при преобразуването на заеми в капитал, което е в противоречие с член 5, параграф 3, второ тире от Директива 69/335, влязла в сила на територията на Република Полша на 1 май 2004 г. вследствие на присъединяването на тази държава към Европейския съюз.

28 Вследствие на отхвърлянето на неговата жалба Elektrownia Pątnów сезира административния съд. Същият отхвърля жалбата му. Тогава Elektrownia Pątnów подава касационна жалба. В този контекст Naczelny Sąd Administracyjny решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Задължава ли общностното право (по-конкретно Директива 69/335 […]) данъчната администрация, когато облага увеличаването на капитала с данък върху вноската, да вземе предвид свързани със същата вноска транзакции, които са били обложени с данък върху вноската преди датата на присъединяване на Република Полша към Европейския съюз?

По-конкретно, прилага ли се предвиденият в член 5, параграф 3, второ тире от Директива 69/335 […] механизъм в случая, когато преобразуването в дялове на заеми, предоставени на капиталово дружество по смисъла на член 4, параграф 2 буква в) от Директивата, се извършва след присъединяването, а по силата на

действащото до този момент национално законодателство въпросните заеми вече са били обложени с данък съгласно принципите, определени в полския ЗДОГС?“

По преюдициалния въпрос

29 Запитващата юрисдикция иска да установи по същество дали установената в член 5, параграф 3, второ тире от Директива 69/335 забрана при изчисляването на сумата, върху която се дължи данъкът в случай на увеличаване на капитала, да се има предвид сумата на заемите, взети от капиталовото дружество, които са преобразувани в дружествени дялове и които вече са били обложени с данък върху вноската, се прилага в хипотезата, при която преобразуването в дружествени дялове на заеми, предоставени на капиталово дружество, се извършва след присъединяването на държавата членка към Европейския съюз, въпреки че тези заеми са взети преди това присъединяване и са били обложени съгласно действащия към онзи момент национален закон.

30 За да се отговори на този въпрос, при тълкуването и прилагането на Директива 69/335 следва да се има предвид особеното положение на държава като Република Полша, която се е присъединила към Европейския съюз, считано от 1 май 2004 г. (вж. в този смисъл Решение от 21 юни 2007 г. по дело Optimus — Telecomunicações, C-366/05, Сборник, стр. I-4985, точка 25).

31 От тази констатация 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. в този смисъл Решение по дело Optimus — Telecomunicações, посочено по-горе, точка 26).

32 Освен това от постоянната съдебна практика следва, че новата правна норма се прилага незабавно по отношение на бъдещите правни последици на положение, което е възникнало при действието на старата правна норма (вж. по-конкретно

Решение от 10 юли 1986 г. по дело Licata/CES, 270/84, Recueil, стр. 2305, точка 31). Така съгласно този принцип Съдът е постановил, че ако в Акта относно условията на присъединяването на дадена държава членка липсва специална разпоредба по отношение на прилагането на разпоредба от Договора за ЕО, трябва да се приеме, че същата се прилага незабавно и обвързва тази държава членка от датата на присъединяването ѝ, така че се прилага по отношение на бъдещите правни последици на положения, възникнали преди присъединяването на тази нова държава членка към Общностите (вж. в този смисъл Решение от 2 октомври 1997 г. по дело Saldanha и MTS, C-122/96, Recueil, стр. I-5325, точка 14 и Решение от 29 януари 2002 г. по дело Pokrzeptowicz-Meyer, C-162/00, Recueil, стр. I-1049, точка 50).

33 От постоянната съдебна практика е видно също, че за да се гарантират принципите на правна сигурност и защита на оправданите правни очаквания, общностните материалноправни норми следва да се тълкуват в смисъл, че се отнасят до заварени при влизането им в сила положения само доколкото от тяхната формулировка, предназначение или структура ясно произтича, че трябва да им бъде придадено именно такова действие (вж. по-конкретно Решение от 10 февруари 1982 г. по дело Bout, 21/81, Recueil, стр. 381, точка 13, Решение от 15 юли 1993 г. по дело GruSa Fleisch, C-34/92, Recueil, стр. I-4147, точка 22 и Решение по дело Pokrzeptowicz-Meyer, посочено по-горе, точка 49).

34 При липсата в Акта относно условията на присъединяването на Република Полша към Европейския съюз на специална разпоредба относно условията за прилагане във времето на Директива 69/335, за да се отговори на поставения въпрос, следователно е уместно да се прецени дали положение като разглежданото в спора по главното производство представлява заварено положение при влизането в сила на Директива 69/335 в Полша, спрямо което тази директива би могла поради това да се приложи с обратно действие само при условие че ясно е посочено, че поражда такова действие или става въпрос за положение, което е възникнало преди влизането в сила в Полша на тази директива, но чиито бъдещи правни последици са уредени от тази директива, считано от нейното влизане в сила, съгласно принципа, според който новите правни норми се прилагат незабавно по отношение на заварените положения (вж. в този смисъл Решение по дело Pokrzeptowicz-Meyer, посочено по-горе, точка 51).

35 В това отношение следва да се отбележи, че разглежданото в главното производство данъчно облагане на заеми, които са взети преди присъединяването на Република Полша към Европейския съюз, се извършва въз основа на действащото законодателство към датата на данъчното събитие, настъпило със

сключването на гражданскоправните сделки, с които се създава заемно правоотношение. Към тази дата в полското законодателство не съществуват правни норми, които да забраняват тези сделки да се облагат един път като заеми и втори път — към момента на тяхното евентуално преобразуване при увеличаването на капитала.

36 Не може да се приеме, че въвеждането в полското право на такава правна норма, която забранява повторно данъчно облагане на същите суми поради включването им в капитала, поставя под въпрос извършеното вече данъчно облагане и че поради това обстоятелство има обратно действие.

37 Единственият предмет и единствената цел на тази правна норма е да се възпрепятства двойното данъчно облагане на една и съща данъчна основа, като въпросната норма се прилага от момента на влизането ѝ в сила както по отношение на заемите, които са взети преди присъединяването на Република Полша към Европейския съюз и следователно преди влизането ѝ в сила като част от полския правов ред и които са преобразувани след това присъединяване в дружествени дялове, така и по отношение на заеми, които са били сключени след присъединяването.

38 От гореизложеното следва, че член 5, параграф 3, второ тире от Директива 69/335 представлява само нова правна норма, която се прилага незабавно по отношение на транзакции, които са осъществени след нейното влизане в сила в Полша и които попадат в нейното приложно поле.

39 От това следва, че при определянето на данъчната основа на данъка върху вноската, с който се облага увеличаването на дружественият капитал, извършено след присъединяването на Република Полша към Европейския съюз чрез преобразуване в дружествени дялове на заеми, взети от дружеството преди присъединяването, член 5, параграф 3, второ тире от Директива 69/335 изисква да се вземе предвид предишното данъчно облагане на тези заеми въз основа на тогава действащото национално законодателство.

40 Противно на това, което твърди Република Полша, такова тълкуване на Директива 69/335 изобщо не води до нейното прилагане с обратно действие по отношение на обстоятелства, предхождащи присъединяването на тази държава членка, а само до прилагането, считано от влизането в сила на директивата, на съдържащата се в нея забрана за двойно данъчно облагане, което задължително налага да се вземе предвид и извършеното вече преди това влизане в сила данъчно облагане.

41 Освен това не е необходимо Съдът да изследва дали — както, изглежда, Република Полша твърди в съдебното заседание — сумите, които преди нейното присъединяване са обложени въз основа на действащото към този момент национално законодателство, съответстват изцяло или отчасти на сумите, обложени след това присъединяване, което следва да установи единствено сезираният със спора по главното производство съд.

42 При тези условия на преюдициалния въпрос следва да се отговори, че при определянето на данъчната основа на данъка върху вноската, с който се облага увеличаването на дружествения капитал, извършено след присъединяването на Република Полша към Европейския съюз чрез преобразуване в дружествени дялове на заеми, взети от дружеството преди присъединяването, член 5, параграф 3, второ тире от Директива 69/335 изисква да се вземе предвид предишното данъчно облагане на тези заеми въз основа на тогава действащото национално законодателство.

По съдебните разноски

43 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 (шести състав) реши:

При определянето на данъчната основа на данъка върху вноската, с който се облага увеличаването на дружествения капитал, извършено след присъединяването на Република Полша към Европейския съюз чрез преобразуване в дружествени дялове на заеми, взети от дружеството преди присъединяването, член 5, параграф 3, второ тире от Директива 69/335/ЕИО на Съвета от 17 юли 1969 година относно косвените данъци върху набирането на капитал, изменена с Акта относно условията на присъединяването на Чешката република, Република Естония, Република Кипър, Република Латвия, Република Литва, Република Унгария, Република Малта, Република Полша, Република Словения и Словашката република и промените в учредителните договори на Европейския съюз, изисква да се вземе предвид предишното данъчно облагане на тези заеми въз основа на тогава действащото национално законодателство.

Подписи