Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
N. JÄÄSKINEN
представено на 18 декември 2014 година [1]

**Дело C-357/13**

**Drukarnia Multipress sp. z o.o. w Krakowie**
**срещу**
**Minister Finansów**
**(Преюдициално запитване,**

отправено от Wojewódzki Sąd Administracyjny (Полша)

„Данъчни въпроси — Директива 2008/7/ЕО — Член 2 — Косвени данъци върху набирането на капитал — Облагане на вноските в капитала на командитно дружество с акции с данък върху вноските — Възможност за квалифициране на такова дружество като капиталово — Случаи на освобождаване — Режим, приложим по отношение на субектите, осъществяващи дейност с цел печалба, които не се считат за капиталови дружества“

## I – **Въведение**

1. Преюдициалното запитване по настоящото дело се отнася основно до тълкуването на понятието „капиталово дружество“ по смисъла на член 2, параграф 1, букви б) и в) от Директива 2008/7/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година относно косвените данъци върху набирането на капитал [2].

2. Спорът по главното производство е между Drukarnia Multipress sp. z o.o. w Krakowie, дружество с ограничена отговорност по полското право (наричано по-нататък „Drukarnia“), и Minister Finansów (министър на финансите, наричан по-нататък „министърът“) по повод на отказа на последния да признае командитните дружества с акции по полското право (наричани по-нататък „КДА“) за капиталови дружества по смисъла на Директива 2008/7 за целите на облагането с национален данък при преобразуването на Drukarnia в КДА.

3. Това дело илюстрира независимостта на Директива 2008/7 по отношение на особеностите на националното дружествено право, доколкото определянето на обхвата на понятието „капиталово дружество“ по смисъла на посочената директива налага да се отиде по-далеч от формалното квалифициране на съответното дружество в националното право.

1 — Език на оригиналния текст: френски.

2 — ОВ L 46, стр. 11.

## II – **Правна уредба**

### А– *Правото на Съюза*

4. Член 2, параграф 1 от Директива 2008/7 гласи:

„За целите на настоящата директива „капиталово дружество“ означава:

а) всяко дружество от видовете, посочени в приложение I;

б) всяко дружество, компания, сдружение или юридическо лице, чиито дялове от дружествения капитал или активи могат да се търгуват на фондова борса;

в) всяко дружество, компания, сдружение или юридическо лице, осъществяващо дейност с цел печалба, чиито членове имат право без предварително разрешение да прехвърлят дружествените си дялове на трети лица и които отговарят за задълженията на дружеството, сдружението или юридическото лице само до размера на дяловото си участие“.

5. Съгласно член 2, параграф 2 от същата директива „всяко друго дружество, компания, сдружение или юридическо лице, осъществяващо дейност с цел печалба, се счита за капиталово дружество“.

6. Член 9 от Директива 2008/7 гласи:

„Държавите членки могат, по отношение на облагането с данък върху вноските в капитала, да решат да не разглеждат като капиталови дружества [субектите], посочени в член 2, параграф 2“.

### Б– *Полското право*

7. Член 1, параграф 1 от Закона за данъчното облагане на гражданскоправните сделки[3] (наричан по-нататък „ЗДОГС“) предвижда, че с данък се облагат гражданскоправните сделки, включително дружествените договори и направените в тях изменения, ако последните водят до увеличаване на данъчната основа на данъка върху гражданскоправните сделки.

8. В член 1, параграф 3 от ЗДОГС се уточнява, че при персоналните дружества за „изменение на дружествения договор“ се считат „извършването или увеличаването на вноска, което води до нарастване на имуществото на дружеството или до увеличаване на дружествения капитал […]“; а при капиталовите дружества — „увеличаването на дружествения капитал посредством вноски в капитала или със средства на дружеството, както и допълнителните плащания“.

9. Вноските в КДА следователно подлежат на облагане по същия начин както вноските в капиталово дружество. Член 2, точка 6 от ЗДОГС обаче изключва облагането на дружествените договори и измененията в тях, свързани с внасянето в капиталово дружество в замяна на негови дялове или акции, на предприятие или обособена част от предприятие на капиталово дружество, както и на дялове или акции на друго капиталово дружество, които осигуряват на последното мнозинство от правата на глас. С посочената разпоредба се изпълнява

3 — Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych от 9 септември 2000 г. (Dz. U, 2010 г., бр. 101, позиция 649).

задължението за транспониране на член 5, параграф 1, буква д)[4] във връзка с член 4, параграф 1, буква б) от Директива 2008/7[5] и следователно на задължението на държавите членки да не облагат с никакви косвени данъци операциите по преструктуриране. Предвиденото в ЗДОГС освобождаване на въпросните операции от облагане се прилага за капиталовите дружества, което следователно изключва КДА, считани съгласно полското право за персонални дружества.

## III – **Обстоятелствата, предхождащи спора в главното производство, преюдициалните въпроси и производството пред Съда**

10. Тъй като възнамерява да се преобразува в КДА и впоследствие да увеличи дружествения капитал чрез внасяне на непарична вноска във вид на акции на друго КДА, акции на акционерно дружество и дялове на дружество с ограничена отговорност, на 21 септември 2012 г. Drukarnia иска от полската данъчна администрация указания за тълкуването на разпоредбите относно данъка върху гражданскоправните сделки. Всъщност, както отбелязва Wojewódzki Sąd Administracyjny (Полша), ЗДОГС урежда облагането с данък върху вноските в капитала по смисъла на Директива 2008/7[6].

11. Drukarnia твърди, че КДА са капиталови дружества по смисъла на член 2, параграф 1, буква б) от Директива 2008/7. В този смисъл според него в съответствие с член 4, параграф 1, буква б) във връзка с член 5, параграф 1, буква д) от тази директива споменатите по-горе операции по преобразуване не подлежат на облагане с посочения данък.

12. С писмени указания от 20 ноември 2012 г. министърът приема, че КДА по полското право не попадат в приложното поле на Директива 2008/7. Той отбелязва, от една страна, че само част от дяловете и от членовете на КДА отговарят на условията, за да бъдат считани тези дружества за капиталови по смисъла на член 2, параграф 1, буква б) или буква в) от Директива 2008/7. От друга страна, Република Полша е решила да не включва КДА в приложение I[7] към Директива 2008/7, а е предпочела да се възползва от предоставената ѝ с член 9 от тази директива възможност, така че КДА не можели да се считат за капиталови дружества и по смисъла на член 2, параграф 2 от посочената директива. Следователно членове 4, 5 и 7 от Директива 2008/7 не се прилагали по отношение на КДА.

13. Drukarnia сезира запитващата юрисдикция с жалба за отмяна на горепосочените указания, поради това че те нарушават по-специално член 2, параграф 1 от Директива 2008/7. Министърът повтаря своите доводи и иска жалбата да се отхвърли.

4 — Член 5, параграф 1, буква д) от Директива 2008/7 гласи:
„Държавите членки не облагат капиталовите дружества с никакъв вид косвен данък по отношение на следното:
[…]
д) операциите по преструктуриране, посочени в член 4“.

5 — Съгласно посочения член 4, параграф 1, буква б):
„За целите на настоящата директива следните „операции по преструктуриране“ не се считат за вноски в капитала:
[…]
б) придобиването от капиталово дружество, което е в процес на учредяване или вече съществува, на дружествени дялове, представляващи мнозинство от правата на глас на друго капиталово дружество, при условие че за придобитите дружествени дялове се заплаща поне частично с ценни книжа, представляващи капитала на първото дружество. Когато мнозинството от правата на глас е постигнато вследствие на две или повече транзакции, за „операции по преструктуриране“ се приемат само транзакцията, с която е постигнато мнозинството от правата на глас, и последвалите я транзакции“.

6 — Вж. решение Logstor ROR Polska (C-212/10, EU:C:2011:404).

7 — Приложение I към Директива 2008/7 включва списък с „капиталови дружества“, които се считат за такива съгласно националната правна уредба. В това отношение отбелязвам, че за германското, испанското, френското и италианското право приложение I включва командитното дружество с акции.

14. При тези обстоятелства Wojewódzki Sąd Administracyjny решава да спре производството и да постави на Съда следните два преюдициални въпроса:

„1) Трябва ли член 2, параграф 1, букви б) и в) от Директива 2008/7 […] да се тълкува в смисъл, че КДА следва да се счита за капиталово дружество по смисъла на посочените разпоредби, ако от правното естество на това дружество следва, че само част от капитала и от съдружниците могат да отговарят на условията, предвидени в член 2, параграф 1, букви б) и в) от тази директива?

2) При отрицателен отговор на първия въпрос — трябва ли член 9 от Директива 2008/7 […] да се тълкува в смисъл, че като допуска държава членка да не счита за капиталови дружества посочените в член 2, параграф 2 от Директива [2008/7] субекти, той предоставя на държавата членка свободата да реши дали да облага тези субекти с данък върху вноските в капитала?“.

15. Преюдициалното запитване постъпва в секретариата на Съда на 27 юни 2013 г. Писмени становища представят Drukarnia, министърът, полското правителство, както и Европейската комисия. Drukarnia, полското правителство и Комисията са изслушани в съдебното заседание, проведено на 22 октомври 2014 г.

## IV – **По първия въпрос**

### A– *Предварителни бележки*

16. Основният въпрос в спора по главното производство е свързан с тълкуването на член 2 от Директива 2008/7. В това отношение следва да се отбележи, че тази разпоредба се отнася до четири категории дружества, независимо от конкретната правноорганизационна форма на съответния субект[8]. Така съгласно член 2, параграф 1, буква а) от посочената директива понятието „капиталово дружество“ обхваща най-напред капиталовите дружества, които държавите членки са избрали да включат в приложение I към Директива 2008/7. Съгласно член 2, параграф 1, буква б) от същата „капиталово дружество“ означава освен това всяко дружество, компания, сдружение или юридическо лице, чиито дялове от капитала или активи могат да се търгуват на фондова борса. Съгласно член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2008/7 понятието „капиталово дружество“ обхваща и всяко дружество, компания, сдружение или юридическо лице, осъществяващо дейност с цел печалба, чиито членове имат право без предварително разрешение да прехвърлят дружествените си дялове на трети лица и отговарят за задълженията само до размера на дяловото си участие. Накрая, четвъртата категория е предвидена в член 2, параграф 2 от Директива 2008/7, който за целите на същата счита за капиталово дружество „всяко друго дружество, компания, сдружение или юридическо лице, осъществяващо дейност с цел печалба“.

17. В случая националният съд пита Съда дали целият капитал и всички съдружници в дружеството трябва да отговарят на условията по член 2, параграф 1, букви б) и в) от Директива 2008/7, или е достатъчно, с оглед на правното естество на дружеството, на тези условия да отговарят само част от капитала и от съдружниците на въпросното дружество.

8 — Вж. освен това типологията, основана на три категории субекти, която предлага генералният адвокат Darmon в заключението си по дело Amro Aandelen Fonds (112/86, EU:C:1987:338, т. 7 и 8).

18. Всъщност от преписката по делото е видно, че КДА има хибридни характеристики от гледна точка на разграничението между персоналните и капиталовите дружества, но с уточнението, че съгласно полското право КДА се счита за персонално дружество [9]. Следователно КДА позволява сдружаването на неограничено отговорен съдружник (комплементар) с ограничено отговорен съдружник (акционер) [10].

19. Както посочва запитващата юрисдикция, съдружници в КДА трябва да са най-малко един комплементар и най-малко един акционер. По отношение на комплементаря се прилага режимът за съдружниците в събирателно дружество или обикновено командитно дружество, докато по отношение на акционера — режимът за акционерите в капиталово дружество. За всички неуредени въпроси се прилагат съответно разпоредбите относно акционерното дружество, освен за отношенията между комплементарите и дружеството, към които се прилагат разпоредбите относно събирателното дружество, което е типично персонално дружество.

20. Като хибриден капиталът на КДА се състои от два вида капитал: от една страна, дружествен капитал („kapitał zakładowy“), който съответства на акциите и по отношение на който се прилагат mutatis mutandis отнасящите си до акционерното дружество разпоредби на полския Кодекс на търговските дружества [11] (наричан по-нататък „КТД“), и от друга страна, капитал, формиран от вноските на комплементарите („kapitał udziałowy“), по отношение на който се прилагат разпоредбите относно събирателното дружество по смисъла на КТД.

21. В това отношение в становищата си Drukarnia и Комисията застъпват тълкуването, че КДА са капиталови дружества по смисъла на член 2, параграф 1, букви б) и в) от Директива 2008/7, доколкото тези разпоредби не изискват всички дялове от дружествения капитал и членове на дружеството да отговарят на установените условия. От своя страна министърът и полското правителство изразяват обратното мнение. Те поддържат, от една страна, че предвид по-голямата тежест на персоналния елемент тази форма на дружество не е била включена от Република Полша в приложение I към Директива 2008/7, а от друга страна, че от член 2, параграф 1, букви б) или в) от Директива 2008/7 не следва, че е достатъчно само част от капитала и от съдружниците на дружеството да отговарят на посочените условия.

Б– *Относно тълкуването на член 2, параграф 1, букви б) и в) от Директива 2008/7*

1. Цели и система на Директива 2008/7

22. Съгласно постоянната съдебна практика при тълкуването на разпоредба на правото на Съюза следва да се взема предвид нейният текст и преследваните от нея цели, както и нейният контекст, като генезисът на тази разпоредба също може да разкрие обстоятелства, които са релевантни за тълкуването ѝ [12].

9 — От обсъждането в съдебното заседание става ясно, че персоналните дружества по полското право, в т.ч. и КДА, са неправосубектни. В това отношение, дори и да се допусне, че Директива 2008/7 изхожда от понятието за юридическо лице (доколкото се прилага за дружества, компании, сдружения и други юридически лица), това не променя обстоятелството, че понятието за юридическо лице не е хармонизирано в правото на Съюза. От това следва, че дебатът в правната теория по този повод е без значение за прилагането на Директива 2008/7. При всички положения, видно от преписката по делото, КДА има процесуална правоспособност и може да бъде носител на права и задължения.

10 — *Kidyba*, A. Komentarz aktualizowany do art. 1-300 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych. Коментар на член 1, точка 6 и член 125 от полския Кодекс на търговските дружества; *Lewandowski*, R. Polska koncepcja legislacyjna spółki komandytowo akcyjnej. point 1.1. et sq., Kluwer, 2007.

11 — Ustawa Kodeks spółek handlowych от 15 септември 2000 г. (Dz.U, 2013 г., позиция1030).

12 — Вж. в този смисъл по-специално решение Inuit Tapiriit Kanatami и др./Парламент и Съвет (C-583/11 P, EU:C:2013:625, т. 50 и цитираната съдебна практика).

23. От изискването за еднакво прилагане на правото на Съюза, както и от принципа за равно третиране следва също, че разпоредба от правото на Съюза, чийто текст не съдържа изрично препращане към правото на държава членка с оглед на определянето на нейния смисъл и обхват, трябва по принцип да получи самостоятелно тълкуване навсякъде в Европейския съюз [13]. Член 2, параграф 1 от Директива 2008/7 обаче определя по императивен и еднакъв за всички държави членки начин дружествата, които следва да се считат за капиталови по смисъла на тази директива [14]. Според мен от това следва, че посочената разпоредба установява автономно понятие за капиталово дружество и за приравнен на него субект, като едновременно с това изисква посочените дружества да са дружества, компании, сдружения или други юридически лица по смисъла на националното право [15].

24. В случая граматическото тълкуване на практика е невъзможно поради текста на член 2, параграф 1 от Директива 2008/7, който не позволява да се отговори с лекота на поставения въпрос.

25. От телеологическа гледна точка от съображения 2—14 от Директива 2008/7, която представлява преработен вариант на Директива 69/335 [16], следва, че косвените данъци върху набирането на капитал пораждат дискриминация, двойно данъчно облагане и несъответствия, които препятстват свободното движение на капитали, и че най-доброто разрешение би било премахването на данъка върху вноските в капитала. Въпреки това, понеже държавите членки, които прилагат данък върху вноските в капитала, считат за неприемливо да загубят постъпления в резултат от незабавното прилагане на такава мярка, възможността на държавите членки да продължат да облагат някои операции с хармонизирания данък върху вноските в капитала се запазва [17], освен за някои операции по преобразуване, сред които е и прехвърлянето на имущество в капиталово дружество [18].

26. Безспорно е обаче, че Директива 2008/7 цели да насърчи свободата на движение на капитали, която е едно от основните условия за създаване на икономически съюз, чиито характеристики са идентични с тези на вътрешния пазар [19]. Следователно тя има за цел да ограничи, доколкото е възможно, отрицателните последици от данъка върху вноските в капитала за свободното движение на капитали и условията на конкуренция в рамките на Съюза, както и да постигне премахването на косвените данъци върху набирането на капитал [20].

27. Освен това, тъй като член 2 от Директива 2008/7 възпроизвежда понятието „капиталови дружества“ по смисъла на Директива 69/335, практиката на Съда в контекста на последната директива е съвсем релевантна и за целите на тълкуването на Директива 2008/7.

13 — Вж. в този смисъл решение Ekro (327/82, EU:C:1984:11, т. 11).

14 — Вж. по аналогия решение ING. AUER (C-251/06, EU:C:2007:658, т. 28).

15 — Вж. във връзка с определението, съдържащо се в член 5, 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), решение Felicitas Rickmers-Linie (270/81, EU:C:1982:281, т. 14).

16 — Тази директива има две цели, а именно, първо, изчерпателно да хармонизира данъците върху набирането на капитал (данък върху вноската, гербов налог върху ценните книжа и данък върху операциите по преобразуване) от гледна точка както на структурата на данъчното облагане, така и на данъчните ставки, и второ, да възпрепятства държавите членки да въвеждат или да събират други данъци със същите характеристики.

17 — От Комисията се изисква да представя на всеки три години доклад относно прилагането на посочената директива с оглед на премахването на този данък.

18 — В съответствие с член 4, параграф 1, буква б) във връзка с член 5, параграф 1, буква д) от Директива 2008/7.

19 — Решение Gielen (C-299/13, EU:C:2014:2266, т. 20).

20 — Всъщност Съдът приема, че такава е била „първоначалната цел“ на Директива 69/335, вж. в този смисъл решения Senior Engineering Investments (C-494/03, EU:C:2006:17, т. 43); Optimus — Telecomunicações (C-366/05, EU:C:2007:366, т. 31) и Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, т. 49). Това не променя факта, че неотдавна взети законодателни решения изглежда отново правят актуален данъка върху вноските в капитала чрез идеята за данък върху финансовите сделки (Предложение за Директива на Съвета относно обща система на данък върху финансовите сделки и за изменение на Директива 2008/7, COM(2011) 594 окончателен), вж. Jurisclasseur Europe, fascicule 1650, Fiscalité indirecte, актуализиран на 1 октомври 2012 г.

28. От нея следва по-специално, че „определението на понятието за капиталово дружество е широко и не е обвързано с конкретна форма на дружество“[21], което според мен позволява по-свободно тълкуване на посоченото понятие с оглед на общата система и цели на Директива 2008/7[22]. В този смисъл Съдът приема, че Директивата намира приложение по отношение на всяко набиране на капитал в дружество, дори неправосубектно, чиято цел е осъществяване на печалба чрез обединяване на капитали в обособено имущество[23].

29. Както подчертава генералният адвокат Darmon, не става въпрос „да се изготви изчерпателен списък на дружества, чиято правна структура се приравнява на тази на капиталови дружества, а само да се обхванат във възможно най-голяма степен всички субекти, които могат да извършват облагаеми сделки“[24].

2. Анализ на условията, посочени в член 2, параграф 1, буква б) от Директива 2008/7

30. Член 2, параграф 1, буква б) от Директива 2008/7 предвижда, че понятието „капиталово дружество“ следва да се разбира като отнасящо се до „всяко дружество, компания, сдружение или юридическо лице, чиито дялове от дружествения капитал или активи могат да се търгуват на фондова борса“.

31. На първо място, следва да се отбележи, че цитираната разпоредба не уточнява праговете, над които дадено дружество следва да се счита за отговарящо на условията на понятието „капиталово дружество“[25].

32. Освен това посочената директива изобщо не изисква акциите на дадено дружество действително да са били вече търгувани на фондова борса. От това по-скоро следва, че възможността за търгуването им на фондова борса е достатъчна, за да се квалифицира съответният субект като капиталово дружество по смисъла на същата директива[26].

33. Следва обаче да се има предвид, че от Директива 2008/7 става ясно, че тя се прилага единствено за определените в нея капиталови дружества, както и за дружествата, компаниите, сдруженията или юридическите лица, осъществяващи дейност с цел печалба, които се считат за капиталови дружества. Съгласно решение Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft последните трябва също да се считат за такива от държавите членки за целите на облагането с данък върху вноските в капитала[27]. Ето защо считам, че националното право не може да изключи от обхвата на понятието „капиталово дружество“ по смисъла на тази директива субект, който отговаря на критериите по член 2, параграф 1 от нея.

21 — Решение Amro Aandelen Fonds (112/86, EU:C:1987:488, т. 8) по отношение на член 3, параграф 1 от Директива 69/335.

22 — Вж. решение Комисия/Гърция (C-178/05, EU:C:2007:317, т. 43).

23 — *Berlin*, D. Chronique de jurisprudence fiscale européenne. — Revue trimestrielle de droit européen, 24(2), 4-6/1998, p. 380, коментари относно решение Amro Aandelen Fonds (EU:C:1987:488).

24 — Вж. заключението му по дело Amro Aandelen Fonds (EU:C:1987:338, т. 6).

25 — От законодателната работа не личи дори да са предлагани такива прагове. Вж. в този смисъл Предложение за директива на Съвета относно косвените данъци върху набирането на капитал COM(2006) 760 окончателен, проектодоклад по предложението за директива на Съвета относно косвените данъци върху набирането на капитал (COM(2006)0760-C6-0043/2007-2006/0253(CNS)), PE 388.476v01-00, както и доклада относно предложението за директива A6-0472/2007.

26 — Относно квалифицирането на земеделските кооперации, чиито дружествени дялове съгласно гръцкото право не могат да се търгуват на фондова борса, вж. решение Комисия/Гърция (EU:C:2007:317, т. 41).

27 — C-508/99, EU:C:2002:295, т. 26. Бих искал да отбележа, че настоящото дело се различава от посоченото дело Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft, което се отнася до облагането с данък върху вноските в капитала при преобразуването на персонално дружество в капиталово дружество в особен времеви контекст. В настоящия случай всъщност става въпрос, от гледна точка на националното право, за преобразуване на капиталово дружество (sp. z o.o.) в персонално дружество по полското право (KДA).

34. Макар в случая полското КДА безспорно да не фигурира в приложение I към Директива 2008/7, посочено в член 2, параграф 1, буква а) от нея[28], този вид дружества не е непознат в законодателството на Съюза, доколкото е посочен по-специално в член 1 от кодифицираната редакция на Първа директива относно дружествата[29]. Така гаранциите за защита на интересите на членовете и на трети лица се прилагат за този вид дружества. КДА попада и в обхвата на разпоредбите на Четвърта директива относно дружествата[30]. Съгласно член 1 от Директива 2013/34 във връзка с приложения I и II от нея законодателят на Съюза ясно определя КДА като капиталово дружество, докато обикновеното командитно дружество по полското право не попада в приложното поле на тази директива, освен ако комплементарят му е капиталово дружество, включително КДА[31].

35. Освен това КТД[32] предвижда разпоредбите, уреждащи акционерните дружества, да се прилагат и за КДА, когато става въпрос за аспекти, сравними с тези на капиталовото дружество. Ето защо спрямо КДА са приложими в частност разпоредбите на изменената Директива 2001/34/ЕО[33] относно допускането на ценни книжа до официална регистрация на фондова борса и относно информацията, която подлежи на публикуване. Последната директива е транспонирана в полското право със Закона за търговията с финансови инструменти[34], който гласи, че понятието „ценни книжа“ обхваща и акциите[35].

28 — От преписката по делото става ясно, че командитното дружество с акции се счита за капиталово дружество по-специално в германското, испанското, френското, италианското, люксембургското и португалското право.

29 — Директива 68/151/ЕИО на Съвета от 9 март 1968 година за съгласуване на гаранциите, които държавите членки изискват от дружествата по смисъла на член 58, втора алинея от Договора, за защита на интересите на съдружниците и на трети лица, с цел тези гаранции да станат равностойни на цялата територия на Общността (ОВ L 65, стр. 8; Специално издание на български език, 2007 г., глава 17, том 1, стр. 3). Тази директива е отменена с Директива 2009/101/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 16 септември 2009 година за координиране на гаранциите, които държавите членки изискват от дружествата по смисъла на член 48, втора алинея от Договора, за защита на интересите на членовете и на трети лица с цел тези гаранции да станат равностойни (ОВ L 258, стр. 11).

30 — Директива 78/660/ЕИО на Съвета от 25 юли 1978 година приета на основание член 54, параграф 3, буква ж) от Договора относно годишните счетоводни отчети на някои видове дружества (ОВ L 222, стр. 11; Специално издание на български език, 2007 г., глава 17, том 1, стр. 21). Тази директива е отменена с Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 26 юни 2013 година относно годишните финансови отчети, консолидираните финансови отчети и свързаните доклади на някои видове предприятия и за изменение на Директива 2006/43/ЕО на Европейския парламент и на Съвета и за отмяна на Директиви 78/660/ЕИО и 83/349/ЕИО (ОВ L 182, стр. 19).

31 — Съгласно член 1, параграф 1 от Директива 2013/34:
„Мерките за координиране, предвидени от настоящата директива, се прилагат по отношение на […] разпоредби на държавите членки, свързани с видовете предприятия, изброени:
а) в приложение I;
б) в приложение II, [когато] всички преки или непреки съдружници в предприятието, които по принцип са с неограничена отговорност, всъщност са с ограничена отговорност, тъй като тези съдружници са […] предприятия, които:
i) са от видовете, изброени в приложение I; или
ii) не са уредени от законодателството на държава членка, но които имат правна форма, съпоставима с тази на предприятията, изброени в приложение I“.
КДА фигурира в приложение I към тази директива.

32 — Вж. член 126, параграф 1, точка 2 от КТД.

33 — Директива на Европейския парламент и на Съвета от 28 май 2001 година относно допускането на ценни книжа до официална регистрация на фондова борса и относно информацията, която подлежи на публикуване (ОВ L 184, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 6, том 4, стр. 43), изменена с Директива 2003/71/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 4 ноември 2003 година (ОВ L 345, стр. 64; Специално издание на български език, 2007 г., глава 6, том 7, стр. 23, наричана по-нататък „Директива 2001/34“).

34 — Ustawa o obrocie instrumentami finansowymi от 29 юли 2005 г. (Dz. U, 2005 г., бр. 183, позиция 1538), чийто член 2, параграф 1, точка 1 във връзка с член 3, параграф 1, буква а) се отнася до акциите.

35 — В това отношение доводът на полското правителство, че капиталът на КДА не се търгувал на фондова борса, ако акционерът в КДА притежава единствено поименни акции, не може да се приеме, тъй като става въпрос само за следваща от КТД възможност. Освен това посоченото правителство признава, че акционер в КДА може да притежава акциите на приносител, които могат да се търгуват на фондова борса.

36. От това следва, че акциите на КДА могат да се търгуват на фондова борса при същите условия както акциите на акционерно дружество [36]. За сметка на това дяловете на комплементаря не могат да се търгуват на фондова борса, както става ясно от преписката по делото.

37. В този контекст бих искал да отбележа, че идеята за „непълно котиране“ на ценните книжа на фондовите борси не е изолирана в правото на Съюза, доколкото се допуска и от Директива 2001/34 [37]. Затова и в настоящия случай схващането, че само част от капитала може да се търгува на фондова борса, се вписва в един по-широк контекст, следващ от дружественото право на Съюза.

38. Освен това, макар КДА да се счита за най-сложния вид персонално дружество, тъй като заимства елементи на правния режим от капиталовите дружества, погледнато от перспективата на националното право, то продължава да бъде персонално дружество [38]. Следва все пак да се констатира, че в националното право има хипотези, които се отклоняват от обикновената симетрия между положението на комплементаря и това на акционера, като при определени условия се допуска смесване на ролите им [39].

39. На последно място, от преписката следва, че въпросът за определянето на КДА като капиталово дружество е разглеждан в националната съдебна практика, по-конкретно в практиката на полския Върховен административен съд, който се произнася в подкрепа на квалифицирането на КДА като такова дружество [40].

40. Всички това потвърждава тезата, че КДА притежава характеристиките на субект, в който е съсредоточен капитал, чието движение трябва да е безпрепятствено в рамките на Съюза в съответствие с целта на Директива 2008/7.

41. Всъщност, както подчертава генералният адвокат Tizzano, „решението да се ограничи хармонизацията на общностно равнище до данъка върху вноските в капитала, с който се облагат капиталовите дружества, най-вероятно се основава на това, че съсредоточеният в този вид дружества капитал може лесно да се движи в рамките на Общността: ето защо именно на равнището на тези дружества „се насърчава свободното движение на капитали“ […]. Понятието „капиталово дружество“ включва дружествени форми, които във всички случаи имат за цел да направят възможно или да улеснят движението на дружествени дялове“ [41].

42. С оглед на изложеното смятам, че полското КДА попада в обхвата на понятието „капиталово дружество“ по смисъла на член 2, параграф 1, буква б) от Директива 2008/7.

36 — Вж. също практиката на полския Върховен административен съд, от която е видно, че КДА съдържат елемент на набиране на капитал („element wkładu kapitałowego“), което по-специално означава, че акциите могат да бъдат котирани на фондова борса. В този смисъл не дружеството, а финансовите инструменти, които то издава, са допуснати до търговия на регулиран пазар (решение на Върховния административен съд от 3 юни 2014 г. II FSK 1667/12; текстът му може да се намери на уебсайт www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

37 — Вж. член 43, параграф 4 и член 49 от Директива 2001/34.

38 — Вж. *Kidyba*, op. cit; *Osajda*, K. O mankamentach regulacji spółek osobowych w KSH. — PPH, 10/2012.

39 — В този смисъл съгласно член 127, параграф 3 от КТД юридическо лице може да бъде комплементар, което означава, че дружество с ограничена отговорност и дори акционерно дружество по принцип могат да изпълняват тази роля. Освен това член 132 от КТД не изключва възможността при определени условия комплементарят да направи вноска в дружествения капитал на КДА. Всъщност увеличаване на дружествения капитал се допуска след записване на поименни акции от страна на акционер и в случаите, в които този акционер е комплементар, докато увеличаване на дружествения капитал вследствие на вноска от комплементар е забранено, вж. *Nowacki*, A. Kapitały własne spółki komandytowo-akcyjnej. — PPH, 3/2008.

40 — Вж. решение на полския Върховен административен съд от 7 май 2014 г., II FSK 1980/12, както и основаният на правната доктрина анализ в подкрепа на такава квалификация — *Szymaniak*, K. Opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych przekształcenia spółki kapitałowej w komandytowo-akcyjną a dyrektywa Rady 2008/7/WE. — Przegląd Podatkowy, 4/2014, p. 41.

41 — Вж. заключението му по дело Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft (C-508/99, EU:C:2002:9, т. 26).

3. Субсидиарен анализ на условията, предвидени в член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2008/7

43. Съгласно член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2008/7 понятието „капиталово дружество“ обхваща и „всяко дружество, компания, сдружение или юридическо лице, осъществяващо дейност с цел печалба, чиито членове имат право без предварително разрешение да прехвърлят дружествените си дялове на трети лица и които отговарят за задълженията на дружеството, сдружението или юридическото лице само до размера на дяловото си участие“.

44. В случая от преписката по делото е видно, че комплементарят отговаря неограничено за задълженията на дружеството и за прехвърлянето на правата и задълженията му по принцип е необходимо съгласие на съдружниците. Обратно, акционерът не отговаря за задълженията на дружеството и акциите на КДА са прехвърлими. За прехвърлянето на поименни акции може да се изисква съгласие на дружеството или да са предвидени други ограничения, както при поименните акции на акционерните дружества[42]. Накрая, безспорно е, че КДА е дружество, осъществяващо стопанска дейност.

45. Като се имат предвид доводите относно отсъствието на изискване за пълно котиране, развити в точки 35—37 от настоящото заключение, анализът по отношение на член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2008/7 също е в подкрепа на тезата, че КДА трябва да се счита за капиталово дружество по смисъла на тази директива.

46. Във всеки случай в отговор на изтъкнатия от полското правителство в съдебното заседание довод, че член 12, параграф 2 от Директива 2008/7 е пречка да се счита, че КДА попада в приложното поле на Директивата, бих искал да подчертая, че текстът на тази разпоредба, която цели избягване на двойното данъчно облагане и предвижда възможност за изключване на някои суми от основата за определяне на данъка върху вноските в капитала, според мен, напротив, подкрепя точно обратната теза. В действителност от посочената разпоредба следва, че държавите членки могат да изключат от основата за определяне на данъка върху вноските в капитала сумата на вноската, направена от съдружник, който отговаря неограничено за задълженията на капиталовото дружество. Такава конфигурация обаче е възможна само при КДА или сходен хибриден субект, което потвърждава, че такова дружество действително попада в приложното поле на Директива 2008/7.

47. Предвид гореизложените съображения предлагам на поставения първи въпрос да се отговори в смисъл, че полското КДА попада в обхвата на понятието за капиталово дружество по смисъла на Директива 2008/7.

## V – **По втория въпрос**

48. По настоящото дело запитващата юрисдикция поставя на Съда и втори въпрос в случай на отрицателен отговор на първия въпрос. Въпреки че предлагам да се отговори утвърдително на първия въпрос, бих искал все пак да дам становище във връзка с обхвата на член 9 от Директива 2008/7. Всъщност с втория си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 9 от Директива 2008/7 допуска държавите членки да освободят КДА от данък върху вноските в капитала, или, напротив, тази разпоредба допуска държавите членки да изключат от приложното поле на Директива 2008/7 данъка върху вноските в капитала на такива дружества.

42 — Вж. член 337, параграф 2 от КТД.

49. В предложението на Комисията относно Директива 2008/7 се уточнява, че „[ц]елта на член 2, параграф 2 е да се избегне положение, при което изборът на определена правноорганизационна форма може да доведе до различно данъчно третиране на дейности, които по принцип са равностойни. По редакционни причини второто изречение от предишния член 3, параграф 2 е преместено в член 9. Съгласно тази разпоредба държавите членки не са длъжни да считат определени субекти за капиталови дружества за целите на облагането с данъка върху вноските в капитала“ [неофициален превод] [43].

50. В това отношение Съдът вече е постановил, че член 3, параграф 2 от Директива 69/335 (понастоящем член 2, параграф 2 от Директива 2008/7) има за цел да обхване, с оглед на събирането на данъка върху вноски в капитала, дружествата, сдруженията или юридическите лица, които, макар да имат еднаква икономическа функция с капиталовите дружества в тесен смисъл, а именно осъществяване на печалба чрез обединяване на капитали в едно обособено имущество, не отговарят на критериите, свързани с понятието „капиталово дружество“ съгласно дефиницията, съдържаща се в параграф 1 от същия член. Член 3, параграф 2 от Директива 69/335 все пак оставя възможност на държавите членки да ограничат обхвата на предвиденото в тази разпоредба приравняване, като им позволява да освободят от облагане с данък върху вноски в капитала определени категории приравнени капиталови дружества [44].

51. В този смисъл, когато държава членка реши да не счита за капиталови дружества определени субекти, които не попадат в приложното поле на член 2, параграф 1 от Директива 2008/7, възползвайки се от предоставената в член 9 от Директива 2008/7 възможност, данъкът върху вноските в капитала на такива субекти не се включва в приложното поле на тази директива, поради което може свободно да се урежда в национално право [45]. Следователно така признатата на държавите членки свобода на преценка, която не съществува във връзка с дружествата, посочени в член 2, параграф 1 от Директива 2008/7, може да доведе до това определен субект да бъде считан за капиталово дружество в една държава членка и да не бъде считан за такова в друга [46].

52. Ето защо член 9 от Директива 2008/7 позволява на държавите членки да изключат съответните субекти от приложното поле на посочената директива.

## VI – **Заключение**

53. Предвид изложените съображения предлагам на Съда да отговори на поставения от Wojewódzki Sąd Administracyjny първи въпрос по следния начин:

Член 2, параграф 1, букви б) и в) от Директива 2008/7/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година относно косвените данъци върху набирането на капитал трябва да се тълкува в смисъл, че командитно дружество с акции по полското право като разглежданото в главното производство, на което само част от капитала и от съдружниците могат да отговарят на условията, предвидени в посочените разпоредби, следва да се счита за капиталово дружество по смисъла на Директива 2008/7.

43 — Предложение за директива COM(2006) 760 окончателен, точка 2.

44 — Решение Комисия/Гърция (EU:C:2007:317, т. 43 и 44).

45 — Вж. в този смисъл решение Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft (EU:C:2002:295).

46 — Решение ING. AUER (EU:C:2007:658, т. 32).