



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
NIILO JÄÄSKINEN IŠVADA,
pateikta 2014 m. gruodžio 18 d.¹

Byla C-357/13

Drukarnia Multipress sp. z o.o. w Krakowie
prieš
Minister Finansów
(Wojewódzki Sąd Administracyjny (Lenkija) pateiktas prašymas
priimti prejudicinį sprendimą)

„Apmokestinimas — Direktyva 2008/7/EB — 2 straipsnis — Netiesioginiai mokesčiai, taikomi kapitalui pritraukti — Kapitalo įnašų į komanditinę akcinę bendriją apmokestinimas kapitalo mokesčiu — Galimybė tokią akcinę bendriją laikyti kapitalo bendrove — Atleidimas nuo mokesčio — Sistema, taikoma pelno siekiantiems subjektams, kurie nelaikomi kapitalo bendrovėmis“

I – Įvadas

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs iš esmės su sąvokos „kapitalo bendrovė“, kaip ji suprantama 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/7/EB dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalo pritraukimui², 2 straipsnio 1 dalies b ir c punktuose, išaiškinimu.
2. Ginčas pagrindinėje byloje kilo tarp pagal Lenkijos teisę įsteigtos ribotos atsakomybės bendrovės *Drukarnia Multipress sp. z o.o. w Krakowie* (toliau – *Drukarnia*) ir *Minister Finansów* (toliau – finansų ministras) dėl šio ministro atsisakymo taikant nacionalinį mokestį pripažinti pagal Lenkijos teisę įsteigtą komanditinę akcinę bendriją (toliau – KAB), į kurią pertvarkyta *Drukarnia*, kapitalo bendrove, kaip ji suprantama pagal Direktyvą 2008/7.
3. Ši byla patvirtina Direktyvos 2008/7 autonomiškumą nacionalinės įmonių teisės ypatumų atžvilgiu, nes sąvokos „kapitalo bendrovės“ taikymo srities apibrėžimas pagal minėtą direktyvą reiškia, kad tai reikia padaryti atsižvelgiant ne vien į formalų atitinkamos bendrovės kvalifikavimą pagal nacionalinę teisę.

II – Teisinis pagrindas

A – Sąjungos teisė

4. Pagal Direktyvos 2008/7 2 straipsnio 1 dalį „kapitalo bendrovė“ – tai:
 - a) bet kuri bendrovė, kuri yra vienos iš I priede išvardytų formų;

¹ — Originalo kalba: prancūzų.

² — OL L 46, p. 11.

- b) kiekviena bendrovė, firma, asociacija arba juridinis asmuo, kurio kapitalo arba turto akcijomis (dalimis) gali būti prekiaujama vertybinių popierių biržoje;
- c) bet kuri bendrovė, firma, asociacija arba juridinis asmuo, siekiantys pelno, kurių dalyviai turi teisę perleisti savo akcijas (dalis) trečiosioms šalims be jų išankstinio leidimo ir kurie už bendrovės, firmos, asociacijos arba juridinio asmens skolas atsako tikrai savo akcijomis (dalimis).

5. Pagal minėtos direktyvos 2 straipsnio 2 dalį „šios direktyvos tikslais, bet kuri kita bendrovė, firma, asociacija arba juridinis asmuo, siekiantys pelno, laikomi kapitalo bendrovėmis“.

6. Direktyvos 2008/7 9 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės kapitalo mokesčio rinkimo tikslais gali nelaikyti kapitalo bendrovėmis 2 straipsnio 2 dalyje nurodytų vienetų.“

B – *Lenkijos teisė*

7. 2000 m. rugsėjo 9 d. civilinių sandorių mokesčio įstatyme (toliau – CSMĮ)³ numatyta, kad mokesčiu apmokestinami tokie civiliniai sandoriai kaip bendrovių steigimo sutartys ir jų pakeitimai, jeigu dėl to padidėja civilinių sandorių mokesčio bazė.

8. CSMĮ 1 straipsnio 3 dalyje patikslinta, kad jeigu tai yra ūkinė bendrija, „bendrovės steigimo sutarties pakeitimu“ laikomas „įnašas arba įnašo į bendrovę padidėjimas, kurio vertė lemia bendrovės turto ar jos įstatinio kapitalo padidėjimą <...>“, o jeigu tai yra kapitalo bendrovė, sutarties pakeitimu laikomas „įstatinio kapitalo padidėjimas įnašais arba bendrovės lėšomis ir priemokos“.

9. Taigi įnašai į KAB apmokestinami tuo pačiu mokesčiu kaip ir įnašai į kapitalo bendrovę. Tačiau pagal CSMĮ 2 straipsnio 6 dalį neapmokestinamos bendrovių steigimo sutartys ir jų pakeitimai dėl įnašų į kapitalo bendrovę mainais į jos kapitalo dalis ar akcijas, kuriuos sudaro kitos kapitalo bendrovės verslas ar jo dalis, taip pat kitos kapitalo bendrovės dalys ar akcijos, suteikiančios joje balsavimo teisių daugumą. Šia nuostata įvykdoma pareiga perkelti Direktyvos 2008/7 5 straipsnio 1 dalies e punktą⁴ ir 4 straipsnio 1 dalies b punktą⁵, t. y. valstybių narių pareiga neapmokestinti kapitalo bendrovių vykdomų restruktūrizavimo operacijų jokios formos netiesioginiu mokesčiu. Šis CSMĮ numatytas atleidimas nuo mokesčio taikomas kapitalo bendrovėms, taigi netaikomas KAB, kuri pagal Lenkijos teisę buvo laikoma ūkine bendrija.

3 — 2000 m. rugsėjo 9 d. *Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych* (2010 m. Dz. U, Nr. 101, 649 pozicija).

4 — Direktyvos 2008/7 5 straipsnio 1 dalies e punktas suformuluotas taip:

„valstybės narės kapitalo bendrovių neapmokestina jokios formos netiesioginiais mokesčiais, renkama is už

<...>

e) 4 straipsnyje nurodytas restruktūrizavimo operacijas“.

5 — 4 straipsnio 1 dalies b punkte nurodyta:

„šios direktyvos tikslais, toliau nurodytos „restruktūrizavimo operacijos“ nelaikomos kapitalo įnašais:

<...>

b) formuojamos arba jau egzistuojančios kapitalo bendrovės įsigijimas akcijų (dalių), kurios liudija didžiąją dalį kitos kapitalo bendrovės balsavimo teisių, jeigu už įsigytas akcijas (dalis) atlyginama bent iš dalies vertybiniais popieriais, sudarančiais pirmosios bendrovės kapitalą. Jeigu dauguma balsavimo teisių įgyjama dviem ar daugiau sandorių, tai restruktūrizavimo operacijomis laikomi tik tas sandoris, kuriuo pasiekama balsavimo teisių dauguma, ir visi vėlesni sandoriai.“

III – Pagrindinės bylos aplinkybės, prejudiciniai klausimai ir procesas Teisingumo Teisme

10. Norėdama persitvarkyti į KAB ir tuomet padidinti savo įstatinį kapitalą įnašu, kurį sudarė kitos KAB akcijos, akcinės bendrovės akcijos ir ribotos atsakomybės bendrovės akcijos (dalys), 2012 m. rugsėjo 21 d. *Drukarnia* Lenkijos mokesčių administratoriui pateikė prašymą išaiškinti nuostatas, susijusias su civilinių sandorių mokesčiu. Iš tiesų, kaip pažymi *Wojewódzki Sąd Administracyjny* (Lenkija), CSMĮ reglamentuojamas apmokestinimas kapitalo mokesčiu, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2008/7⁶.

11. *Drukarnia* teigė, kad KAB – tai kapitalo bendrovės, kaip jos suprantamos pagal Direktyvos 2008/7 2 straipsnio 1 dalies b punktą. Taigi, jos teigimu, taikant minėtos direktyvos 4 straipsnio 1 dalies b punktą kartu su jos 5 straipsnio 1 dalies e punktu, minėtos pertvarkymo operacijos neturi būti apmokestinamos minėtu mokesčiu.

12. 2012 m. lapkričio 20 d. išaiškinimuose finansų ministras pareiškė, kad Lenkijos teisės reglamentuojamos KAB nepatenka į Direktyvos 2008/7 taikymo sritį. Jis pažymėjo, viena, kad tik dalis KAB kapitalo ir dalyvių atitinka sąlygas, pagal kurias ją galima būtų laikyti kapitalo bendrove, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2008/7 2 straipsnio 1 dalies b arba c punktą. Kita vertus, Lenkijos Respublika nusprendė neįtraukti KAB į Direktyvos 2008/7 I priedą⁷ ir pasinaudoti šios direktyvos 9 straipsnyje numatyta galimybe, todėl KAB negalima laikyti kapitalo bendrovėmis, kaip jos suprantamos pagal minėtos direktyvos 2 straipsnio 2 dalį. Todėl Direktyvos 2008/7 4, 5 ir 7 straipsniai netaikomi KAB.

13. *Drukarnia* prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme pareiškė ieškinį dėl minėtų išaiškinimų panaikinimo remdamasi tuo, kad jais visų pirma pažeidžiama Direktyvos 2008/7 2 straipsnio 1 dalis. Finansų ministras pakartojo savo argumentus ir prašė atmesti ieškinį.

14. Šiomis aplinkybėmis *Wojewódzki Sąd Administracyjny* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar Direktyvos 2008/7 <...> 2 straipsnio 1 dalies b ir c punktus reikia aiškinti taip, kad kapitalo bendrove, kaip ji suprantama pagal šias nuostatas, pripažintina [KAB], jei iš jos teisinio pobūdžio matyti, kad tik dalis jos kapitalo ir dalyvių gali atitikti direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b ir c punktuose įtvirtintus reikalavimus?
2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą būtų neigiamas, ar Direktyvos 2008/7 <...> 9 straipsnį reikia aiškinti taip, kad suteikiant valstybei narei teisę nelaikyti Direktyvos [2008/7] 2 straipsnio 2 dalyje nurodytų vienetų kapitalo bendrovėmis, juo valstybei narei suteikiama laisvė apmokestinti šiuos vienetus kapitalo mokesčiu?“

15. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismo kanceliarijoje užregistruotas 2013 m. birželio 27 d. Pastabas raštu pateikė *Drukarnia*, finansų ministras, Lenkijos vyriausybė ir Komisija. *Drukarnia*, Lenkijos vyriausybė ir Komisija buvo išklaustytos per 2014 m. spalio 22 d. vykusį posėdį.

6 — Žr. Sprendimą *Logstor ROR Polska* (C-212/10, EU:C:2011:404).

7 — Direktyvos 2008/7 I priede pateikiamas „kapitalo bendrovių“, kurios laikomos tokiomis pagal nacionalinę teisinę sistemą, sąrašas. Šiuo atžvilgiu pažymiu, kad, atsižvelgiant į Vokietijos, Ispanijos Prancūzijos ir Italijos teisę, komanditinė akcinė bendrija buvo įtraukta į I priedą.

IV – Dėl pirmojo klausimo

A – Įvadinės pastabos

16. Pagrindinės bylos ginčas susijęs su Direktyvos 2008/7 2 straipsnio aiškinimu. Šiuo atžvilgiu reikia pažymėti, kad toje nuostatoje numatytos keturios bendrovių kategorijos, nepriklausančios nuo konkrečios atitinkamo vieneto formos⁸. Taigi, pagal direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą sąvoka „kapitalo bendrovė“ visų pirma apima kapitalo bendroves, kurias valstybės narės nusprendė įtraukti į Direktyvos 2008/7 I priedą. Pagal 2 straipsnio 1 dalies b punktą sąvoka „kapitalo bendrovė“ taip pat apima visas bendroves, asociacijas ar juridinius asmenis, kurių kapitalo arba turto akcijomis (dalimis) gali būti prekiaujama vertybinių popierių biržoje. Pagal 2 straipsnio 1 dalies c punktą sąvoka „kapitalo bendrovė“ taip pat apima visas bendroves, asociacijas arba juridinius asmenis, kurie siekia pelno, o jų dalyviai turi teisę perleisti savo akcijas (dalis) trečiosioms šalims be išankstinio leidimo ir už bendrovės skolas atsako tikrai savo akcijomis (dalimis). Galiausiai ketvirtoji kategorija numatyta Direktyvos 2008/7 2 straipsnio 2 dalyje, pagal kurią šioje direktyvoje kapitalo bendrovei prilyginama „bet kuri kita bendrovė, firma, asociacija ar juridinis asmuo, siekiantys pelno“.

17. Šioje byloje nacionalinis teismas klausia Teisingumo Teismo, ar Direktyvos 2008/7 2 straipsnio 1 dalies b ir c punktuose numatytas sąlygas turi atitikti visas bendrovės kapitalas ir visi jos dalyviai, ar, atsižvelgiant į bendrovės teisinį pobūdį, pakanka, kad šias sąlygas atitiktų nagrinėjamos bendrovės kapitalo ir dalyvių dalis.

18. Iš tiesų iš bylos medžiagos matyti, kad KAB būdingos mišrios savybės, atsižvelgiant į skirtumą tarp ūkinių bendrijų ir kapitalo bendrovių, turint omenyje, kad pagal Lenkijos teisę ji laikoma ūkine bendrija⁹. Taigi KAB atveju leidžiama susijungti aktyviajam investuotojui (komanditoriui) ir pasyviajam investuotojui (akcininkui)¹⁰.

19. Kaip paaiškina prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, KAB dalyviais turi būti bent vienas komanditorius ir bent vienas akcininkas. Komanditoriui taikoma tokia pati tvarka kaip ir tikrosios ūkinės bendrijos ar paprastosios komanditinės ūkinės bendrijos dalyviui, o akcininkui taikoma tokia pati tvarka kaip kapitalo bendrovės akcininkui. Be to, visiems konkrečiai nereglamentuotiems atvejams pagal analogiją taikomos atitinkamos nuostatos dėl akcinių bendrovių, išskyrus komanditorių teisinius santykius, kuriems taikomos nuostatos dėl tikrųjų ūkinių bendrijų, kurios neabejotinai yra ūkinės bendrijos.

20. Atsižvelgiant į mišrų KAB pobūdį, jos kapitalas yra dviejų rūšių: viena, įstatinis kapitalas (lenkų k. *kapitał zakładowy*), prilygstantis akcijoms, ir jam *mutatis mutandis* taikomos Lenkijos komercinių bendrovių kodekso¹¹ (toliau – LKBK) nuostatos, susijusios su akcinėmis bendrovėmis, ir, kita, kapitalas, kurį sudaro komanditorių įnašai (lenkų k. *kapitał udziałowy*) ir kuriam taikomos nuostatos, reglamentuojančios tikrąsias ūkines bendrijas, kaip jos suprantamos pagal LKBK.

8 — Žr., be kita ko, tipologiją, grindžiamą trimis subjektų kategorijomis, kurią generalinis advokatas M. Darmon pasiūlė savo išvadoje byloje *Amro Aandelen Fonds* (112/86, EU:C:1987:338, 7 ir 8 punktai).

9 — Iš diskusijų per posėdį matyti, kad ūkinės bendrijos pagal Lenkijos teisę, įskaitant KAB, neturi juridinio asmens statuso. Nors šiuo atžvilgiu reikia pripažinti, kad Direktyva 2008/7 grindžiama juridinio asmens sąvoka (nes ji taikoma bendrovėms, asociacijoms ir kitiems juridiniams asmenims), vis dėlto juridinio asmens sąvoka Sąjungos teisėje nėra suderinta. Tai rodo, kad doktrinoje vykstančios diskusijos šiuo klausimu neturi reikšmės Direktyvos 2008/7 taikymui. Bet kuriuo atveju iš bylos medžiagos matyti, kad KAB turi galimybę kreiptis į teismą ir gali savo vardu įgyti teises ir pareigas.

10 — A. Kidyba „Komentarz aktualizowany do art. 1-300 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych“; Lenkijos komercinių bendrovių kodekso 6 straipsnio 1 dalies ir 125 straipsnio komentarai; R. Lewandowski „Polska koncepcja legislacyjna spółki komandytowej“, 1.1 ir paskesni punktai. Kluwer 2007.

11 — 2000 m. rugsėjo 15 d. *Ustawa. Kodeks spółek handlowych* (2013 m. Dz. U., 1030 pozicija).

21. Šiuo atžvilgiu *Drukarnia* ir Komisija savo pastabose pateikia aiškinimą, pagal kurį KAB yra kapitalo bendrovės, kaip jos suprantamos pagal Direktyvos 2008/7 2 straipsnio 1 dalies b ir c punktus, nes šiose nuostatose nereikalaujama, kad nustatytas sąlygas atitiktų visos įstatinio kapitalo dalys ir visi nariai. Tačiau Lenkijos vyriausybė ir finansų ministras laikosi priešingo požiūrio. Jie teigia, viena, kad, atsižvelgiant į vyraujančią šios formos bendrovių teisinį pobūdį, Lenkijos Respublika neįtraukė jų į Direktyvos 2008/7 I priedą, ir, kita, iš Direktyvos 2008/7 2 straipsnio 1 dalies b ar c punktų negalima daryti išvados, jog pakanka, kad reikalavimus atitiktų tik bendrovės kapitalo ir dalyvių dalis.

B – Dėl Direktyvos 2008/7 2 straipsnio 1 dalies b ir c punktų aiškinimo

1. Direktyvos 2008/7 tikslai ir struktūra

22. Pagal nusistovėjusią teismų praktiką, aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti į jos formuluotę ir siekiamus tikslus, taip pat į jos priėmimo aplinkybes; šios nuostatos genezė taip pat gali būti reikšminga jai aiškinti¹².

23. Be to, siekiant vienodai taikyti Sąjungos teisę ir vadovaujantis vienodo požiūrio principu, tuomet, kai Sąjungos teisės nuostatose nedaroma aiški nuoroda į valstybių narių teisę, taikomą norint nustatyti jų prasmę bei apimtį, jų reikšmė visoje Europos Sąjungoje paprastai turi būti aiškinama autonomiškai¹³. Tačiau Direktyvos 2008/7 2 straipsnio 1 dalyje imperatyviai ir vienodai visoms valstybėms narėms nustatoma, kokios bendrovės pagal šią direktyvą turi būti laikomos kapitalo bendrovėmis¹⁴. Mano nuomone, iš to darytina išvada, kad toje nuostatoje įtvirtinta autonomiška „kapitalo bendrovės“ ir jai prilyginamo vieneto sąvoka, kartu reikalaujant, kad šiomis bendrovėmis būtų laikomos bendrovės, asociacijos ar kiti juridiniai asmenys, kaip jie suprantami pagal nacionalinę teisę¹⁵.

24. Šioje byloje pažodinis aiškinimas neatitinka Direktyvos 2008/7 2 straipsnio 1 dalies teksto, kuris neleidžia lengvai atsakyti į pateiktą klausimą.

25. Teleologiniu požiūriu iš Direktyvos 2008/7, kuria Direktyva 69/335¹⁶ išdėstyta nauja redakcija, 2–14 konstatuojamųjų dalių matyti, kad netiesioginiai mokesčiai, taikomi kapitalui pritraukti, lemia diskriminaciją, dvigubą apmokestinimą ir skirtumus, kliudančius laisvam kapitalo judėjimui, ir kad geriausia būtų panaikinti kapitalo mokestį. Tačiau jei valstybės narės, kurios taiko kapitalo mokestį, mano, kad būtų nepriimtina prarastos pajamos, gaunamos tuoj pat taikant tokią priemonę, jos gali toliau taikyti suderintą kapitalo mokestį kai kurioms operacijoms¹⁷, išskyrus tam tikras restruktūrizavimo operacijas, tarp kurių yra turto įnašas į kapitalo bendrovę¹⁸.

12 — Šiuo atžvilgiu visų pirma žr. Sprendimą *Inuit Tapiriit Kanatami ir kt. / Parlamentas ir Taryba* (C-583/11 P, EU:C:2013:625, 50 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

13 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Ekro* (327/82, EU:C:1984:11, 11 punktas).

14 — Žr. *mutatis mutandis* Sprendimą *ING. AUER* (C-251/06, EU:C:2007:658, 28 punktas).

15 — Atsižvelgiant į 1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyvos 69/335 dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalui pritraukti (OL L 249, p. 25; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 11) 5 straipsnio 2 dalyje pateiktą apibrėžtį, žr. Sprendimą *Felicitas Rickmers-Linie* (270/81, EU:C:1982:281, 14 punktas).

16 — Šia direktyva buvo siekiama dvejopo tikslo, t. y. pirma, išsamiai suderinti mokesčius, taikomus kapitalui pritraukti (kapitalo mokestį, žyminį mokestį ir restruktūrizavimo operacijų mokestį), visų pirma jų struktūrą ir tarifus; ir, antra, neleisti valstybėms narėms nustatyti ar rinkti kitų panašių savybių turinčių mokesčių.

17 — Komisija visus trejus metus turi teikti ataskaitą dėl direktyvos taikymo, kad šis mokestis būtų panaikintas.

18 — Kartu taikant Direktyvos 2008/7 4 straipsnio 1 dalies b punktą ir 5 straipsnio 1 dalies e punktą.

26. Vis dėlto neginčijama, kad Direktyva 2008/7 siekiama skatinti kapitalo judėjimo laisvę, laikomą esmine kuriant ekonominę sąjungą, kurios savybės būtų panašios į vidaus rinkos¹⁹. Taigi Direktyva 2008/7 siekiama kuo labiau apriboti neigiamus kapitalo mokesčio padarinius laisvam kapitalo judėjimui ir konkurencijos sąlygoms Sąjungoje ir panaikinti netiesioginius mokesčius, taikomus kapitalui pritraukti²⁰.

27. Be to, kadangi Direktyvos 2008/7 2 straipsnyje sąvoka „kapitalo bendrovės“ paimta iš Direktyvos 69/335, Teisingumo Teismo praktika, išplėtotą pagal Direktyvą 69/335, išlieka tokia pat reikšminga aiškinant Direktyvą 2008/7.

28. Pagal tą praktiką „kapitalo bendrovių“ sąvoka apibrėžiama plačiai ir nesiejama su konkrečia įmonės forma²¹, todėl, mano supratimu, minėtą sąvoką reikėtų aiškinti plačiai, atsižvelgiant į Direktyvos 2008/7 bendrą struktūrą ir tikslus²². Teisingumo Teismas taip pat yra pripažinęs, kad direktyva taikoma visokiam kapitalo pritraukimui, nors vienetas ir neturi juridinio asmens statuso, tačiau siekiama gauti pelno suteikiant kapitalą atskiram vienetui²³.

29. Kaip pabrėžė generalinis advokatas M. Darmon, ja „nesiekama sudaryti išsamaus bendrovių, kurių teisinė struktūra prilygtų kapitalo bendrovėms, katalogo, o norima tik kuo išsamiau išvardyti visus vienetus, galinčius vykdyti apmokestinamas operacijas“²⁴.

2. Dėl Direktyvos 2008/7 2 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytų sąlygų nagrinėjimo

30. Direktyvos 2008/7 2 straipsnio 1 dalies b punkte numatyta, kad „kapitalo bendrovė“ yra „kiekviena bendrovė, firma, asociacija arba juridinis asmuo, kurio kapitalo arba turto akcijomis (dalimis) gali būti prekiaujama vertybinių popierių biržoje“.

31. Pirmiausia reikėtų pažymėti, kad minėtoje nuostatoje nenurodyta riba, nuo kurios bendrovę reikia laikyti atitinkančia „kapitalo bendrovės“ reikalavimus²⁵.

32. Be to, nė vienoje minėtos direktyvos nuostatoje nereikalaujama, kad bendrovės akcijomis faktiškai jau būtų prekiaujama biržoje. Taip pat darytina išvada, jog paprastos prekybos biržoje galimybės pakanka, kad subjektas pagal direktyvą būtų laikomas kapitalo bendrove²⁶.

19 — Sprendimas *Gielen* (C-299/13, EU:C:2014:2266, 20 punktas).

20 — Iš tiesų Teisingumo Teismas laikėsi nuomonės, kad tai yra Direktyvos [69/335] „pagrindinis tikslas“; šiuo klausimu žr. sprendimus *Senior Engineering Investments* (C-494/03, EU:C:2006:17, 43 punktas); *Optimus Telecomunicações* (C-366/05, EU:C:2007:366, 31 punktas) ir *Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta* (C-377/13, EU:C:2014:1754, 49 punktas). Vis dėlto atrodo, kad naujausiuose teisėkūros darbuose kapitalo mokestis vėl aktualizuojamas per finansinių sandorių mokesčio idėją (Tarybos direktyvos dėl bendros finansinių sandorių mokesčio sistemos ir kuria iš dalies keičiama Direktyva 2008/7/EB, COM(2011) 594 *final*) pasiūlymas; žr. *JurisClasseur Europe, Fasc. 1650, Fiscalité indirecte*, pastarąjį kartą atnaujinta 2012 m. spalio 1 d.).

21 — Sprendimas *Amro Aandelen Fonds* (112/86, EU:C:1987:488, 8 punktas) dėl Direktyvos 69/335 3 straipsnio 1 dalies.

22 — Žr. Sprendimą *Komisija / Graikija* (C-178/05, EU:C:2007:317, 43 punktas).

23 — D. Berlin „Chronique de jurisprudence fiscale européenne“, *Revue trimestrielle de droit européen*, 24(2), 1998 m. balandžio–birželio mėn., p. 380, Sprendimo *Amro Aandelen Fonds* komentaras (EU:C:1987:488).

24 — Generalinio advokato M. Darmon išvada byloje *Amro Aandelen Fonds* (EU:C:1987:338, 6 punktas).

25 — Teisėkūros darbai nerodo, kad tokia riba bent jau būtų svarstyta. Šiuo atžvilgiu žr. Tarybos direktyvos dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalui pritraukti, pasiūlymą COM(2006) 760 *final*, ir Tarybos direktyvos dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalui pritraukti, pasiūlymo ataskaitos projektą (COM(2006)0760-C6-0043/2007-2006/0253(CNS)), PE 388.476v01-00, taip pat direktyvos pasiūlymo ataskaitą A6-0472/2007.

26 — Dėl žemės ūkio kooperatyvo, kurio akcijomis (dalimis) negalima prekiauti biržoje, kvalifikavimo pagal Graikijos teisę žr. Sprendimą *Komisija / Graikija* (EU:C:2007:317, 41 punktas).

33. Tačiau reikia turėti omenyje, jog iš Direktyvos 2008/7 aišku, kad ji skirta taikyti tik kapitalo bendrovėms, kaip jos yra apibrėžtos šioje direktyvoje, taigi šioms bendrovėms prilygintoms pelno siekiančioms bendrovėms, asociacijoms ar juridiniams asmenims. Remiantis Sprendimu *Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft*, valstybės narės turėtų minėtus subjektus laikyti kapitalo bendrovėmis ir rinkdamos kapitalo mokestį²⁷. Todėl manau, kad pagal nacionalinę teisę subjekto, atitinkančio direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nurodytus kriterijus, negalima neįtraukti į sąvoką „kapitalo bendrovė“, kaip ji suprantama toje direktyvoje.

34. Nors šioje byloje neginčijama, kad Lenkijos KAB nėra Direktyvos 2008/7 2 straipsnio 1 dalies a punkte nurodytame I priede²⁸, šios formos bendrovė vis dėlto nėra nežinoma Sąjungos teisės aktuose, nes ji visų pirma nurodyta Pirmosios bendrovių direktyvos (kodifikuotos)²⁹ 1 straipsnyje. Taigi jai taikytinos garantijos, kuriomis siekiama apsaugoti ir dalyvių, ir trečiųjų asmenų interesus. KAB taip pat taikomos Ketvirtosios bendrovių direktyvos, panaikintos Direktyva 2013/34 dėl metinių finansinių ataskaitų³⁰, nuostatos. Pagal Direktyvos 2013/34 1 straipsnį, aiškinamą kartu su jos I ir II priedais, Sąjungos teisės aktų leidėjas aiškiai kvalifikavo KAB kaip kapitalo bendrovę, o Lenkijos teisės reglamentuojama paprastoji komanditinė ūkinė bendrija nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį, nebent jos komanditorius yra kapitalo bendrovė, įskaitant KAB³¹.

35. Be to, LKKB³² numatyta, kad akcinei bendrovei galiojančios nuostatos taikomos KAB visais aspektais, kurie yra panašūs į kapitalo bendrovės aspektus. Todėl jai visų pirma taikomos Direktyvos 2001/34/EB nuostatos³³. Pastaroji direktyva į Lenkijos teisę perkelta Finansinių priemonių sandorių įstatymu³⁴, kuriame nustatyta, kad vertybinių popierių sąvoka taip pat apima akcijas³⁵.

27 — C-508/99, EU:C:2002:295, 26 punktas. Pažymiu, kad nagrinėjama byla skiriasi nuo bylos *Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft*, kuri buvo susijusi su kapitalo mokesčiu, taikomu pertvarkant ūkinę bendriją į kapitalo bendrovę specifinėmis laiko aplinkybėmis. Pagrindinis klausimas nagrinėjamoje byloje yra tai, kaip nacionalinės teisės požiūriu vertinti kapitalo bendrovės (*sp z o.o.*) pertvarkymą į pagal Lenkijos teisę įsteigtą ūkinę bendriją (KAB).

28 — Iš bylos medžiagos matyti, kad komanditinė akcinė bendrija laikoma kapitalo bendrove būtent pagal Vokietijos, Ispanijos, Prancūzijos Italijos, Liuksemburgo ir Portugalijos teisę.

29 — 1968 m. kovo 9 d. Tarybos direktyva 68/151 dėl apsaugos priemonių, kurių valstybės narės, siekdamos suvienodinti tokias apsaugos priemones visoje Bendrijoje, reikalauja iš Sutarties 58 straipsnio antroje pastraipoje apibrėžtų bendrovių, jų narių ir kitų interesų apsaugai, koordinavimo (OL L 65, p. 8; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 17 sk., 1 t., p. 3), panaikinta 2009 m. rugsėjo 16 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2009/101/EB dėl apsaugos priemonių, kurių valstybės narės reikalauja iš Sutarties 48 straipsnio antroje pastraipoje apibrėžtų bendrovių siekiant apsaugoti narių ir trečiųjų asmenų interesus, koordinavimo, siekiant suvienodinti tokias apsaugos priemones (OL L 258, p. 11).

30 — 1978 m. liepos 25 d. Tarybos direktyva 78/660/EEB, grindžiama Europos ekonominės bendrijos steigimo sutarties 54 straipsnio 3 dalies g punktu, dėl tam tikrų tipų bendrovių metinių ataskaitomybių (OL L 222, p. 11; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 17 sk., 1 t., p. 21). Ši direktyva buvo panaikinta 2013 m. birželio 26 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2013/34/ES dėl tam tikrų rūšių įmonių metinių finansinių ataskaitų, konsoliduotųjų finansinių ataskaitų ir susijusių pranešimų, kuria iš dalies keičiama Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/43/EB ir panaikinamos Tarybos direktyvos 78/660/EEB ir 83/349/EEB (OL L 182, p. 19).

31 — Pagal Direktyvos 2013/34 1 straipsnio 1 dalį:
„Šioje direktyvoje nustatytos derinimo priemonės taikomos valstybių narių <...> teisės aktams, susijusiems su įmonėmis, kurių rūšys išvardytos:

a) I priede;
b) II priede, kai visi įmonės tiesioginiai ar netiesioginiai nariai, kitu atveju esantys neribotos atsakomybės, faktiškai yra ribotos atsakomybės todėl, kad tie nariai yra įmonės:
i) kurių rūšys išvardytos I priede; arba
ii) kurios nėra reglamentuojamos valstybės narės teisės aktais, tačiau jų juridinis statusas yra panašus į išvardytųjų I priede.“
KAB nurodyta šios direktyvos I priede.

32 — Žr. LKKB 126 straipsnio 1 dalies 2 punktą.

33 — 2001 m. gegužės 28 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2001/34/EB dėl vertybinių popierių įtraukimo į biržos oficialųjį prekybos sąrašą ir dėl informacijos, kuri turi būti skelbiama apie tuos vertybinius popierius (OL L 184, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 6 sk., 4 t., p. 24) su pakeitimais, padarytais 2003 m. lapkričio 4 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2003/71/EB dėl prospekto, kuris turi būti skelbiamas, kai vertybiniai popieriai siūdomi visuomenei ar įtraukiami į prekybos sąrašą (OL L 345, p. 64; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 6 sk., 4 t., p. 24; toliau – Direktyva 2001/34).

34 — 2005 m. liepos 29 d. *Ustawa o obrocie instrumentami finansowymi* (2005 m. Dz U, Nr. 183, 1538 pozicija), kurio 2 straipsnio 1 dalies 1 punkte, aiškinamame kartu su 3 straipsnio 1 dalies a punktu, numatytos akcijos.

35 — Šiuo atžvilgiu Lenkijos vyriausybės argumento, kad KAB kapitalu negalima prekiauti vertybinių popierių biržoje, jeigu KAB akcininkas turi tik vardines akcijas, negalima laikyti pagrįstu, nes kalbama apie galimybę tik pagal LKKB. Be to, minėtoji vyriausybė pripažįsta, kad KAB akcininkas gali turėti pareikštes akcijas, kuriomis galima prekiauti vertybinių popierių biržoje.

36. Iš to darytina išvada, kad KAB akcijomis galima prekiauti biržoje tokiomis pat sąlygomis kaip ir akcinės bendrovės akcijomis³⁶. Tačiau komanditoriaus dalimis negalima prekiauti biržoje, kaip tai matyti ir iš bylos medžiagos.

37. Tokiomis aplinkybėmis pažymiu, kad vertybinių popierių įtraukimo į oficialų vertybinių popierių biržos prekybos sąrašą kriterijaus „neišsamumo“ idėja nėra būdinga tik Sąjungos teisei, nes ji pripažinta ir pagal Direktyvą 2001/34³⁷. Taigi šioje byloje pripažinimas, kad vertybinių popierių biržoje galima prekiauti tik kapitalo dalimi, atitiktų platesnį Sąjungos įmonių teisės kontekstą.

38. Be to, nors KAB laikoma sudėtingiausia ūkinės bendrijos forma ir jos teisinio režimo aspektai pasiskolinti iš kapitalo bendrovių, vis dėlto nacionalinės teisės požiūriu tai yra ūkinė bendrija³⁸. Tačiau reikia konstatuoti, kad nacionalinėje teisėje pripažįstami atvejai, kai komanditoriaus ir akcininko statusai nėra įprastai simetriški ir tam tikromis sąlygomis jų funkcijoms leidžiama susipinti tarpusavyje³⁹.

39. Galiausiai iš bylos medžiagos matyti, kad KAB kvalifikavimo kaip kapitalo bendrovės klausimas buvo nagrinėtas nacionalinių teismų praktikoje, visų pirma Lenkijos vyriausiojo administracinio teismo, kuris yra priėmęs tokiam KAB kvalifikavimui palankų sprendimą⁴⁰.

40. Visos šios aplinkybės patvirtina teiginį, kad KAB pasižymi subjekto, pritraukusio kapitalą, kuriam, vadovaujantis Direktyvos 2008/7 tikslu, turi būti nekliudoma judėti Sąjungoje, savybėmis.

41. Iš tiesų, kaip pabrėžė generalinis advokatas A. Tizzano, „sprendimą apriboti Bendrijos derinimo sritį tik kapitalo mokesčiu tikriausiai lėmė požiūris, kad šio tipo bendrovių pritrauktas kapitalas galėtų laisvai judėti Bendrijoje: būtent šios bendrovės gali „skatinti laisvą kapitalo judėjimą“ <...>. „Kapitalo bendrovės“ apima asociacijas, kurių tikslas visais atvejais yra leisti arba palengvinti akcijų (dalių) judėjimą“⁴¹.

42. Taigi remdamasis pirmiau pateiktomis pastabomis esu linkęs manyti, kad Lenkijos KAB patenka į sąvoką „kapitalo bendrovė“, kaip ji suprantama Direktyvos 2008/7 2 straipsnio 1 dalies b punkte.

3. Dėl subsidaraus Direktyvos 2008/7 2 straipsnio 1 dalies c punkte numatytų sąlygų nagrinėjimo

43. Pagal Direktyvos 2008/7 2 straipsnio 1 dalies c punktą „kapitalo bendrovė“ taip pat yra „bet kuri bendrovė, firma, asociacija arba juridinis asmuo, siekiantys pelno, kurių dalyviai turi teisę perleisti savo akcijas (dalis) trečiosioms šalims be jų išankstinio leidimo ir kurie už bendrovės, firmos, asociacijos arba juridinio asmens skolas atsako tiktai savo akcijomis (dalimis)“.

36 — Taip pat žr. Lenkijos vyriausiojo administracinio teismo praktiką, iš kurios aišku, kad KAB turi kapitalo įnašo elementą (lenkų k. *element wkładu kapitałowego*), o tai reiškia, kad akcijos gali būti kotiruojamos būtent vertybinių popierių biržoje. Taigi, reguliuojamoje rinkoje leidžiama prekiauti ne pačia bendrove, bet jos išleidžiamomis finansinėmis priemonėmis (2014 m. birželio 3 d. Vyriausiojo administracinio teismo sprendimas II FSK 1667/12, skelbiamas adresu www.orzeczenia.nsa.gov.pl)

37 — Žr. Direktyvos 2001/34 43 straipsnio 4 dalį ir 49 straipsnį.

38 — Žr. minėtą A. Kidyba, *op. cit.*; K. Osajda „O mankamentach regulacji spółek osobowych w KSH“, PPH, 2012 m. spalio mėn.

39 — Taigi pagal LKBK 127 straipsnio 3 dalį juridinis asmuo gali būti komanditorius, o tai reiškia, kad ši vaidmenį iš esmės gali atlikti ribotos atsakomybės bendrovė arba net akcinė bendrovė. Be to, LKBK 132 straipsnyje neatmetama, kad tam tikromis sąlygomis komanditorius įneša įnašą į KAB įstatinį kapitalą. Iš tiesų, nors yra draudžiama didinti įstatinį kapitalą komanditoriaus įnašu į įstatinį kapitalą, toks padidinimas leidžiamas, jeigu akcininkas pasirašo vardines akcijas, įskaitant atvejus, kai šis akcininkas yra komanditorius, žr. A. Nowacki *Kapitały własne spółki komandytowo-akcyjnej*, PPH, 2008 m. kovo mėn.

40 — Žr. 2014 m. gegužės 7 d. Lenkijos vyriausiojo administracinio teismo sprendimą II FSK 1980/12 ir doktrinoje pateiktą analizę, kuri rodo, kad tokiam kvalifikavimui pritariama, K. Szymaniak „Opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych przekształcenia spółki kapitałowej w komandytowo-akcyjną a dyrektywa Rady 2008/7/WE“, *Przegląd Podatkowy*, 2014 m. balandžio mėn., p. 41.

41 — Žr. šios išvados byloje *Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft* (C-508/99, EU:C:2002:9) 26 punktą.

44. Iš šios bylos medžiagos aišku, kad komanditorius neribotai atsako už bendrovės skolas, o jo teisių ir pareigų pabaiga iš esmės priklauso nuo dalyvių sutikimo. Akcininkas, priešingai, neatsako už bendrovės prievolės, o KAB akcijas galima perleisti. Vardinių akcijų perleidimas gali priklausyti nuo bendrijos sutikimo ar būti kitaip apribotas, panašiai kaip akcinių bendrovių vardinių akcijų atveju⁴². Galiausiai neginčijama, kad KAB yra pelno siekianti bendrovė.

45. Atsižvelgdamas į šios išvados 35–37 punktuose pateiktus argumentus, susijusius su nedalumo reikalavimo nebuvimu, analizė, susijusi su Direktyvos 2008/7 2 straipsnio 1 dalies c punktu, taip pat patvirtina teiginį, kad KAB reikia laikyti kapitalo bendrove, kaip ji suprantama pagal šią direktyvą.

46. Bet kuriuo atveju atsakant į Lenkijos vyriausybės per posėdį pateiktą argumentą, kad Direktyvos 2008/7 12 straipsnio 2 dalis yra kliūtis įtraukti KAB į direktyvos taikymo sritį, norėčiau pabrėžti, kad, mano nuomone, šios nuostatos, kuria siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir kuri susijusi su kapitalo mokesčio neįtraukimu į mokesčio bazę, tekstas kaip tik rodo priešingą prasmę. Iš minėtos nuostatos matyti, kad valstybė narė į kapitalo mokesčio apskaičiavimo bazę gali neįtraukti neribotos atsakomybės dalyvio už kapitalo bendrovės išipareigojimus įnešto kapitalo sumos. Tačiau tokia struktūra galima tik KAB ar bet kurio panašaus mišraus subjekto atveju, ir tai patvirtina, kad tokia bendrovė patenka į Direktyvos 2008/7 taikymo sritį.

47. Atsižvelgdamas į pateiktus svarstymus, siūlau į pirmąją pateiktą klausimą atsakyti taip, kad Lenkijos KAB yra kapitalo bendrovė, kaip ji suprantama pagal Direktyvą 2008/7.

V – Dėl antrojo klausimo

48. Šioje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pateikia Teisingumo Teismui antrąjį klausimą tuo atveju, jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai. Nors į pirmąjį klausimą siūlau atsakyti teigiamai, vis dėlto norėčiau pateikti pastabą dėl Direktyvos 2008/7 9 straipsnio taikymo srities. Iš tiesų antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti, ar pagal Direktyvos 2008/7 9 straipsnį valstybėms narėms leidžiama atleisti KAB nuo kapitalo mokesčio, o gal yra priešingai ir šia nuostata valstybėms narėms leidžiama į Direktyvos 2008/7 taikymo sritį neįtraukti tokių bendrovių kapitalo mokesčio.

49. Komisijos pasiūlyme, susijusiame su Direktyva 2008/7, buvo paaiškinta, kad „2 straipsnio 2 dalimi siekiama užkirsti kelią tam, kad iš esmės panašioms veikloms dėl pasirinktos teisinės formos nebūtų taikomos skirtingos apmokestinimo taisyklės. Redakciniais tikslais ankstesnio 3 straipsnio 2 dalies antrasis sakinytis perkeltas į 9 straipsnį. Pagal šią nuostatą valstybės narės taikydamos kapitalo mokestį neprivalo laikyti tam tikrų subjektų kapitalo bendrovėmis“⁴³.

50. Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad Direktyvos 69/335 3 straipsnio 2 dalyje (dabar – Direktyvos 2008/7 2 straipsnio 2 dalis) kapitalo mokesčio apmokestinimo tikslais minimos bendrovės, asociacijos ir juridiniai asmenys, kurie turėdami tapačią tikrosioms kapitalo bendrovėms ekonominę paskirtį, t. y. naudos siekimas kartu su kitais asmenimis suteikiant kapitalą atskiram vienetui, neatitinka to paties straipsnio 1 dalyje apibrėžtos „kapitalo bendrovės“ kriterijų. Tačiau Direktyvos 69/335 3 straipsnio 2 dalyje valstybėms narėms palikta galimybė riboti jame numatyto prilyginimo apimtį, leidžiant nerinkti kapitalo mokesčio iš tam tikros kategorijos bendrovių, kurios prilyginamos kapitalo bendrovėms⁴⁴.

42 — Žr. LKBB 337 straipsnio 2 dalį.

43 — Direktyvos pasiūlymo, COM(2006) 760 *final*, 2 punktas.

44 — Sprendimas *Komisija / Graikija* (EU:C:2007:317, 43 ir 44 punktai).

51. Taigi, jeigu valstybė narė, pasinaudojusi jai Direktyvos 2008/7 9 straipsnyje suteikta galimybe, nusprendžia nelaikyti kapitalo bendrovėmis tam tikrų subjektų, kurie nepatenka į Direktyvos 2008/7 2 straipsnio 1 dalies taikymo sritį, tokių subjektų kapitalo mokestis nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį, todėl gali būti laisvai reglamentuojamas nacionalinės teisės nuostatomis⁴⁵. Tad tokia valstybėms narėms pripažįstama diskrecija, kurios nėra Direktyvos 2008/7 2 straipsnio 1 dalyje numatytų bendrovių atveju, gali lemti konkretaus subjekto prilyginimą kapitalo bendrovėms vienoje, bet ne kitoje valstybėje narėje⁴⁶.

52. Todėl Direktyvos 2008/7 9 straipsnyje valstybėms narėms leidžiama į šios direktyvos taikymo sritį neįtraukti atitinkamų subjektų.

VI – Išvada

53. Atsižvelgdamas į pateiktus svarstymus, siūlau Teisingumo Teismui į *Wojewódzki Sąd Administracyjny* pateiktą pirmąjį klausimą atsakyti taip:

2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/7/EB dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalo pritraukimui, 2 straipsnio 1 dalies b ir c punktus reikia aiškinti taip, kad pagal Lenkijos teisę įsteigtą komanditinę akcinę bendriją, kaip nagrinėjamą pagrindinėje byloje, kurios tik dalis kapitalo ir dalyvių gali atitikti minėtose nuostatose įtvirtintas sąlygas, reikia laikyti kapitalo bendrove, kaip ji suprantama pagal Direktyvą 2008/7.

45 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft* (EU:C:2002:295).

46 — Sprendimas *ING. AUER* (EU:C:2007:658, 32 punktas).