DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

16. juni 2011 *

I sag C-212/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Polen) ved afgørelse af 15. marts 2010, indgået til Domstolen den 3. maj 2010, i sagen:

Logstor ROR Polska sp. z o.o.

mod

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.-C. Bonichot (refererende dommer), og dommerne K. Schiemann, C. Toader, A. Prechal og E. Jarašiūnas,

* Processprog: polsk.

generaladvokat: P. Mengozzi
justitssekretær: fuldmægtig K. Malacek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 7. april 2011,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Logstor ROR Polska sp. z o.o. ved doradcy podatkowi T. Konik og K. Gil

— Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach ved G. Pasterczyk, som befuldmægtiget

— den polske regering ved M. Szpunar samt ved A. Kramarczyk og A. Kraińska, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved M. Afonso og K. Herrmann, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 4, stk. 2, i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969, s. 405), som ændret ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985 (EFT L 156, s. 23, herefter »direktiv 69/335«).

2 Denne anmodning er indgivet i forbindelse med en sag mellem Logstor ROR Polska sp. z o.o. med hjemsted i Zabrze (Polen) (herefter »Logstor ROR Polska«) og Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach (direktøren for skatteforvaltningen i Katowice) vedrørende betaling af en afgift kaldet »afgift af civilretlige dispositioner«, som er blevet opkrævet på grundlag af en ændring af Logstor ROR Polskas selskabsvedtægter som følge af lån, som selskabet var blevet ydet af en selskabsdeltager.

Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

3 Direktiv 69/335 havde som anført i sin første betragtning til formål at fremme de frie kapitalbevægelser, der betragtes som en grundlæggende frihed, som er væsentlig for skabelsen af et indre marked. Med henblik herpå havde det, som det fremgår af sjette til ottende betragtning, til formål at harmonisere afgiften på indskud i selskaber i Den

Europæiske Union ved indførelse af en enkelt kapitaltilførselsafgift, som kun må opkræves én gang inden for det fælles marked, og ved ophævelse af andre afgifter med samme kendetegn som denne enkeltstående afgift.

4 I den henseende foreskrev artikel 1-9 i direktiv 69/335 en harmoniseret opkrævning af afgiften på kapitaltilførsel til kapitalselskaber benævnt »kapitaltilførselsafgift«.

5 Artikel 4, stk. 1, i direktiv 69/335 bestemmer:

»Følgende dispositioner er undergivet kapitaltilførselsafgiften:

[…]

c) udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art

d) udvidelse af selskabsformuen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art, for hvilke der ikke indrømmes selskabsrettigheder, der repræsenterer nogen andel i kapitalen eller i selskabsformuen, men sådanne rettigheder, som indrømmes deltagere, som f.eks. stemmeret, ret til andel i overskuddet eller til likvidationsprovenu

[…]«

6 Direktivets artikel 4, stk. 2, har følgende ordlyd:

»Følgende dispositioner kan, for så vidt de den 1. juli 1984 var pålagt 1 %-satsen, fortsat pålægges kapitaltilførselsafgift:

[…]

c) et kapitalselskabs optagelse af lån, når långiveren har krav på andel i selskabsoverskuddene

d) et kapitalselskabs optagelse af lån hos en andelshaver, hos en deltagers ægtefælle eller barn samt optagelse af lån hos tredjemand, når en deltager stiller sikkerhed for et sådant lån; det er en forudsætning, at sådanne lån har samme funktion som en udvidelse af kapitalen.

[…]«

7 Artikel 7, stk. 1 og 2, i direktiv 69/335 bestemmer:

»1. Medlemsstaterne indrømmer fritagelse for kapitaltilførselsafgift for andre end de i artikel 9 omhandlede dispositioner, som den 1. juli 1984 var fritaget for afgift eller pålagt en afgift på 0,50 % eller derunder.

Fritagelsen er undergivet de betingelser, der på nævnte dato gjaldt for fritagelsen eller i givet fald for pålæggelsen af en afgift på 0,50 % eller derunder.

[…]

2. Medlemsstaterne kan for alle andre dispositioner end de i stk. 1 nævnte enten indrømme fritagelse for kapitaltilførselsafgift eller anvende denne afgift med en enhedssats på højst 1 %.«

8 Anden og tredje betragtning til direktiv 85/303, hvilket direktiv fastsatte den affattelse af direktiv 69/335, som var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, har følgende ordlyd:

»De økonomiske virkninger af kapitaltilførselsafgiften hæmmer virksomhedsomgrupperinger og virksomhedernes udvikling; disse virkninger er særlig negative i den nuværende konjunktursituation, som gør det bydende nødvendigt at fremme investeringerne.

Den bedste løsning i denne situation ville være at ophæve kapitaltilførselsafgiften; de indtægtstab, som en sådan foranstaltning ville indebære, forekommer imidlertid at være uacceptable for visse medlemsstater; følgelig bør medlemsstaterne kunne fritage for eller pålægge kapitaltilførselsafgift i forbindelse med alle eller en del af de dispositioner, der falder ind under denne afgifts anvendelsesområde, forudsat at der anvendes en enhedsafgiftssats inden for samme medlemsstat.«

9 Direktiv 69/335 blev ophævet med virkning fra den 1. januar 2009 ved artikel 16 i Rådets direktiv 2008/7/EF af 12. februar 2008 om kapitaltilførselsafgifter (EUT L 46, s. 11).

Nationale bestemmelser

10 Republikken Polen tiltrådte Den Europæiske Union den 1. maj 2004.

Gældende lovgivning om kapitalafgift den 1. juli 1984

11 Lov af 19. december 1975 om stempelafgift (Dz. U. nr. 45, pos. 226) foreskrev, at stiftelsesdokumenter for et selskab stiftet af fysiske og juridiske personer blev pålagt en stempelafgift. Ministerrådets forordning af 16. maj 1983 (Dz. U. nr. 34, pos. 161), som trådte i kraft den 1. juli 1983, fastsatte genstanden og satsen for denne stempelafgift. Forordningens § 54, stk. 5, bestemte:

»Lån, som en selskabsdeltager eller andelshaver yder selskabet, anses for at være indskudskapital i det omfang de samlede, ikke-tilbagebetalte lån på tidspunktet for ydelsen af lånet overstiger 50 % af indskudskapitalen.«

12 I sådanne tilfælde er stempelafgiftsatsen på 5 % af lånets værdi.

Gældende lovgivning om kapitalafgift fra den 1. januar 2001 til den 30. april 2004

13 Fra den 1. januar 2001 til den 30. april 2004 blev de samme transaktioner pålagt afgift af civilretlige dispositioner med degressive satser.

14 I henhold til artikel 1, stk. 1, i loven af 9. september 2000 om afgift af civilretlige dispositioner (Dz. U. nr. 86, pos. 959, herefter »PCC-loven af 2000«) blev selskabsvedtægter såvel som ændringer heraf pålagt afgift, når de indebar en ændring af beregningsgrundlaget for afgiften.

15 Artikel 1, stk. 3, i PCC-loven af 2000 fastsatte:

»For så vidt angår selskabsvedtægter anses følgende for ændring af vedtægterne:

[…]

4) overkurs, lån fra selskabsdeltagerne (aktionærerne) til selskabet såvel som overdragelse uden vederlag af goder eller økonomiske rettigheder fra selskabsdeltagerne (aktionærer) til selskabet.«

16 Artikel 7, stk. 1, nr. 9), i PPC-loven af 2000 fastsætter en degressiv afgiftssats mellem 1 % og 0,5 % af transaktionens beløb som funktion af lånebeløbet. Det i hovedsagen omhandlede lån er således blevet pålagt afgift med en sats på 0,5 %.

Gældende lovgivning om kapitalafgift fra den 1. maj 2004 til den 31. december 2006

17 Loven om ændring af loven om afgift af civilretlige dispositioner af 19. december 2003 (Dz. U. nr. 6, pos. 42) ændrede PCC-loven af 2000, idet den fritog lån ydet af en selskabsdeltager eller aktionær til et kapitalselskab fra denne afgift. Artikel 9, stk. 10,

litra h), i PCC-loven af 2000 har i den udgave, der var gældende fra den 1. maj 2004 (Dz. U. nr. 41, pos. 399), følgende ordlyd:

»Følgende civilretlige dispositioner fritages for afgift:

[…]

10) lån ydet […]

h) af en selskabsdeltager (eller aktionær) til et kapitalselskab

[…]«

Gældende lovgivning om kapitalafgift fra den 1. januar 2007 til den 31. december 2008

18 Artikel 9, nr. 10), litra h), i PCC-loven af 2000 i den udgave, der var gældende fra den 1. maj 2004, som fritog lån ydet af en selskabsdeltager (eller aktionær) til et kapitalselskab fra afgift, blev ophævet med virkning fra den 1. januar 2007 ved artikel 2, nr. 9), litra c), tredje led, i lov af 15. november 2006 om ændring af loven om arve- og gavebeskatning og loven om afgift af civilretlige dispositioner (Dz. U. nr. 222, pos. 1629, herefter »PCC-loven af 2007«).

19 Disse lånetransaktioner blev i henhold til artikel 1, stk. 3, nr. 2), i PCC-loven af 2007 anset for ændringer af selskabsvedtægterne og blev i henhold til denne lovs artikel 7, stk. 1, nr. 9), pålagt afgift med en fælles sats på 0,5 %.

Gældende lovgivning om kapitalafgift fra den 1. januar 2009

20 Lov af 7. november 2008 (Dz. U. nr. 209, pos. 1319), gennemførte direktiv 2008/7 i polsk ret og fritager i henhold til lovens artikel 9, nr. 10), litra i), lån, der ydes af en selskabsdeltager eller aktionær til selskabet, fra afgift af civilretlige dispositioner.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

21 Den 9. juli 2007 indgik Logstor ROR Polska og dennes andelshaver, Logstor Holding A/S, en tillægsaftale til en låneaftale dateret den 15. september 2004, hvorved beløbet for det tidligere ydede lån på 2 600 000 EUR blev forhøjet til 5 233 000 EUR. Den 14. august 2007 indgik Logstor ROR Polska en yderligere låneaftale med denne andelshaver på 8 000 000 PLN.

22 I henhold til den polske lovgivning, der var gældende på tidspunktet for disse lånetransaktioner, blev de pålagt afgift af civilretlige dispositioner.

23 Logstor ROR Polska anmodede skattemyndighederne om afgørelse vedrørende overbetaling af det samlede beløb for den af selskabet betalte afgift, idet selskabet var af den opfattelse, at det i henhold til direktiv 69/335 var berettiget til fritagelse for afgift af civilretlige dispositioner på de omhandlede transaktioner.

24 Efter at denne anmodning var blevet afslået tillige med den administrative klage, som Logstor ROR Polska indgav over afslaget, anlagde Logstor ROR Polska sag ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (forvaltningsdomstolen i Gliwice).

25 På den baggrund har Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Tillader artikel 4, stk. 2, i [direktiv 69/335] en medlemsstat at genindføre en kapitaltilførselsafgift den 1. januar 2007, som pålægges kapitalselskabers optagelse af lån, når långiver har ret til en andel af selskabets overskud, hvis medlemsstaten på tidspunktet for sin tiltrædelse [af Unionen] (den 1.5.2004) havde givet afkald på denne afgift?«

Om det præjudicielle spørgsmål

26 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 4, stk. 2, i direktiv 69/335 i den affattelse, som finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstat genindfører en kapitaltilførselsafgift, som pålægges kapitalselskabers optagelse af lån, når långiver har ret til en andel af selskabets overskud, hvis medlemsstaten tidligere har givet afkald på denne afgift.

27 Det bemærkes indledningsvis, at den polske regering for Domstolen har anfægtet den beskrivelse, den forelæggende instans har givet af gældende national ret.

28 Den polske regering har anført, at det er upræcist at påstå — som den forelæggende ret har gjort — at Republikken Polen havde afstået fra at opkræve kapitaltilførselsafgift på lånetransaktioner som de i hovedsagen omhandlede på tidspunktet for medlemsstatens tiltrædelse af Unionen. Ifølge den polske regering havde fritagelsen for lån udstedt til kapitalselskaber af deres aktionærer fra den 1. maj 2004 til den 31. december 2006 til formål at undgå en dobbelt afgiftspålæggelse på den samme kapital — første gang når aktionæren tildelte selskabet lånet, og anden gang når den ikke tilbagebetalte del af lånet blev konverteret til selskabsandele.

29 Den polske regering har dels gjort gældende, at selv om de lån, der i årene 2004 til 2006 tildeltes et kapitalselskab af en selskabsdeltager eller en aktionær, blev fritaget fra afgiften på civilretlige dispositioner, var dette ikke tilfældet for forhøjelser af selskabskapitalen som følge af en konvertering af sådanne lån, dels at PCC-loven af 2007 omvendt afskaffede afgiften ved en forøgelse af selskabskapitalen, der hidrører fra lån ydet af en selskabsdeltager eller en aktionær, som allerede var blevet pålagt afgift af civilretlige dispositioner, samtidig med at loven på ny pålagde lån udstedt til kapitalselskaber af deres selskabsdeltagere eller aktionærer denne afgift.

30 Hertil er det tilstrækkeligt at bemærke, at det ikke inden for rammerne af det ved artikel 267 TEUF fastsatte retslige samarbejde tilkommer Domstolen at anfægte eller efterprøve rigtigheden af den fortolkning af den nationale lovgivning, som den forelæggende ret har foretaget (jf. i denne retning dom af 14.2.2008, sag C-449/06, Gysen, Sml. I, s. 553, præmis 17, og af 11.9.2008, sag C-11/07, Eckelkamp m.fl., Sml. I, s. 6845, præmis 32).

31 Domstolen er derfor forpligtet til at besvare det spørgsmål, den er blevet stillet på grundlag af den konstatering, som den forelæggende ret har foretaget, ifølge hvilken Republikken Polen på datoen for medlemsstatens tiltrædelse af Unionen, den 1. maj 2004, havde afstået fra at opkræve den i hovedsagen omhandlede afgift.

32 I henhold til artikel 4, stk. 2, i direktiv 69/335 kan visse »dispositioner […], for så vidt de den 1. juli 1984 var pålagt 1 %-satsen, fortsat pålægges kapitaltilførselsafgift«.

33 Denne dato, der er fastsat som referencedato i henhold til artikel 4, stk. 2, i direktiv 69/335, gælder også for Republikken Polen. I tilfælde af tiltrædelse gælder en henvisning til en dato, der er fastsat i EU-retten, medmindre andet er bestemt i tiltrædelsesakten eller en anden EU-retsakt, også for den tiltrædende stat, selv om denne dato ligger forud for datoen for denne tiltrædelse (dom af 21.6.2007, sag C-366/05, Optimus - Telecomunicações, Sml. I, s. 4985, præmis 32). Der er i denne henseende hverken i akten vedrørende vilkårene for denne medlemsstats tiltrædelse af Unionen eller i nogen anden retsakt fastsat nogen anden bestemmelse med hensyn til Republikken Polen.

34 Såfremt lånetransaktioner som de i hovedsagen omhandlede var pålagt beskatning som omhandlet i artikel 4, stk. 2, i direktiv 69/335 den 1. juli 1984, kunne Republikken Polen således efter sin tiltrædelse af Unionen beslutte at fortsætte med at pålægge denne type transaktioner kapitaltilførselsafgift.

35 Medlemsstaten kan imidlertid ikke — således som det fremgår af den forelæggende rets analyse af den nationale lovgivning — efter at have afstået fra denne afgiftspålæggelse på datoen for sin tiltrædelse af Unionen eller fra denne dato at regne beslutte at genindføre afgiftspålæggelsen efter denne dato.

36 Artikel 4, stk. 2, i direktiv 69/335, der efter sin ordlyd henviser til et kontinuitetsbegreb, skal fortolkes i lyset af det formål om at begrænse, endog afskaffe, kapitaltilførselsafgiften, som fremgår af anden og tredje betragtning til direktiv 85/303. Med hensyn til dette formål fremgår det af denne tredje betragtning, at det kun var grundet de budgetmæssige vanskeligheder, som de medlemsstater, der ikke havde afstået fra at opkræve kapitaltilførselsafgift, kunne møde ved dennes ophævelse, at de kunne opretholde en sådan afgiftspålæggelse.

37 Ordene »kan […] fortsat pålægges kapitaltilførselsafgift« i artikel 4, stk. 2, i direktiv 69/335 bør derfor fortolkes således, at de indebærer, at de omhandlede transaktioner for at kunne pålægges kapitaltilførselsafgift ikke blot skulle være afgiftspligtige som omhandlet i denne bestemmelse i henhold til den nationale lovgivning, der var i kraft den 1. juli 1984, men også efterfølgende uafbrudt skal have været underlagt en sådan beskatning. I modsat fald kan medlemsstatens opretholdelse af kapitaltilførselsafgiften ikke begrundes med et tab af indkomst.

38 Henvisningen til datoen den 1. juli 1984 i artikel 4, stk. 2, i direktiv 69/335 kan derfor ikke udgøre en bemyndigelse for de medlemsstater, der på denne dato pålagde de omhandlede transaktioner kapitaltilførselsafgift, til at genindføre en sådan afgift efter at have givet afkald på denne, hvilket ville være i strid med bestemmelsens ordlyd og direktivets formål om at begrænse, endog afskaffe, kapitaltilførselsafgift.

39 Det følger heraf, at en medlemsstat, der i henhold til artikel 7, stk. 2, i direktiv 69/335 efter den 1. juli 1984 har afstået fra at pålægge visse transaktioner kapitaltilførselsafgift, ikke kan genindføre en sådan afgiftspålæggelse på de samme transaktioner.

40 Det forelagte spørgsmål må derfor besvares med, at artikel 4, stk. 2, i direktiv 69/335 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstat genindfører en kapitaltilførselsafgift, som pålægges kapitalselskabers optagelse af lån, når långiver har ret til en andel af selskabets overskud, hvis medlemsstaten tidligere har givet afkald på denne afgift.

Sagens omkostninger

41 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

Artikel 4, stk. 2, i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter, som ændret ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985, skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstat genindfører en kapitaltilførselsafgift, som pålægges kapitalselskabers optagelse af lån, når långiver har ret til en andel af selskabets overskud, hvis medlemsstaten tidligere har givet afkald på denne afgift.

Underskrifter