ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 16ης Ιουνίου 2011 *

Στην υπόθεση C-212/10,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Πολωνία) με απόφαση της 15ης Μαρτίου 2010, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 3 Μαΐου 2010, στο πλαίσιο της δίκης

Logstor ROR Polska sp. z o.o.

κατά

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-C. Bonichot (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, K. Schiemann, C. Toader, A. Prechal και E. Jarašiūnas, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi
γραμματέας: K. Malacek, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 7ης Απριλίου 2011,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Logstor ROR Polska sp. z o.o., εκπροσωπούμενη από τους T. Konik και K. Gil, doradcy podatkowi,

— ο Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, εκπροσωπούμενος από τον G. Pasterczyk,

— η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Szpunar και από τις A. Kramarczyk και A. Kraińska,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις M. Afonso και K. Herrmann,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985 (ΕΕ L 156, σ. 23, στο εξής: οδηγία 69/335).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Logstor ROR Polska sp. z o.o. (στο εξής: Logstor ROR Polska), η οποία εδρεύει στο Zabrze (Πολωνία), και του Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach (προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του Κατοβίτσε), σχετικά με την καταβολή φόρου ονομαζόμενου «φόρου επί των πράξεων αστικού δικαίου», ο οποίος απαιτήθηκε λόγω τροποποιήσεως της εταιρικής συμβάσεως της Logstor ROR Polska κατόπιν δανείων που της χορήγησε εταίρος της.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ενώσεως

3 Σύμφωνα με την πρώτη αιτιολογική σκέψη της, η οδηγία 69/335 σκοπεί να προωθήσει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, η οποία θεωρείται θεμελιώδης ελευθερία ουσιώδης για τη δημιουργία εσωτερικής αγοράς. Προς τούτο, όπως προκύπτει από την έκτη έως την όγδοη αιτιολογική σκέψη της, η οδηγία αυτή σκοπεί να εναρμονίσει τη φορολογία στην οποία υπόκεινται οι εισφορές κεφαλαίου σε εταιρίες

εντός της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, καθιερώνοντας ενιαίο φόρο επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων που να μπορεί να επιβληθεί μόνον άπαξ και μόνον εντός της κοινής αγοράς και καταργώντας όλους τους άλλους έμμεσους φόρους που έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά με τον ενιαίο φόρο αυτό.

4 Προς τούτο, βάσει των άρθρων 1 έως 9 της οδηγίας αυτής προβλέπεται η είσπραξη εναρμονισμένου φόρου επί των εισφορών κεφαλαίου σε κεφαλαιουχικές εταιρίες, ο οποίος αποκαλείται «φόρος εισφοράς».

5 Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335:

«Υπόκεινται στον φόρο εισφοράς οι ακόλουθες πράξεις:

[…]

γ) η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας δι' εισφορών σε είδος οποιασδήποτε μορφής·

δ) η αύξηση της εταιρικής περιουσίας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας δι' εισφορών σε είδος, οποιασδήποτε μορφής, αμειβομένων όχι διά μεριδίων αντιπροσωπευτικών του εταιρικού κεφαλαίου ή της εταιρικής περιουσίας, αλλά διά δικαιωμάτων της ιδίας φύσεως προς εκείνα των εταίρων, όπως το δικαίωμα ψήφου, το δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ή στο εκκαθαριστικό υπόλοιπο·

[…].»

6 Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 2, της ιδίας αυτής οδηγίας:

«Οι ακόλουθες πράξεις μπορούν να συνεχίσουν να υπόκεινται στον φόρο εισφοράς, εφόσον υπάγονται στον φορολογικό συντελεστή 1 % την 1η Ιουλίου 1984:

[…]

γ) το δάνειο, το οποίο συνάπτει μία κεφαλαιουχική εταιρία, εφόσον ο πιστωτής έχει δικαίωμα επί ενός ποσοστού των εταιρικών κερδών·

δ) το δάνειο το οποίο συνάπτει μια κεφαλαιουχική εταιρία με έναν εταίρο, με τη σύζυγο ή τέκνο ενός εταίρου, καθώς επίσης το δάνειο που συνάπτεται με τρίτο πρόσωπο, εάν τούτο είναι εγγυημένο από έναν εταίρο, υπό τον όρο ότι τα δάνεια αυτά έχουν την ιδία λειτουργία με την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου.

[…]»

7 Το άρθρο 7 της οδηγίας 69/335 προβλέπει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο εισφοράς τις πράξεις εκτός από τις αναφερόμενες στο άρθρο 9 οι οποίες, την 1η Ιουλίου 1984, απαλλάσσονταν ή υπάγονταν στη φορολογία με συντελεστή 0,50 % ή μικρότερο.

Η απαλλαγή υπόκειται στους όρους που ίσχυαν κατά την ημερομηνία αυτή για τη χορήγηση απαλλαγής, ή, ενδεχομένως, για την επιβολή φορολογικού συντελεστή 0,50 % ή μικρότερου.

[…]

2. Τα κράτη μέλη μπορούν είτε να απαλλάσσουν του φόρου εισφοράς όλες τις πράξεις, εκτός από εκείνες που αναφέρονται στην παράγραφο 1, είτε να επιβάλλουν ενιαίο συντελεστή που δεν θα υπερβαίνει το 1 %.»

8 Η δεύτερη και η τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 85/303, βάσει της οποίας καθορίσθηκε το γράμμα της οδηγίας 69/335, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, είχαν ως εξής:

«Εκτιμώντας ότι οι οικονομικές συνέπειες του φόρου εισφοράς είναι δυσμενείς για τη συνένωση και την ανάπτυξη των επιχειρήσεων· ότι οι συνέπειες αυτές είναι ιδιαίτερα αρνητικές στη σημερινή συγκυρία, που απαιτεί επιτακτικά να δοθεί προτεραιότητα στην ανάκαμψη των επενδύσεων·

Εκτιμώντας ότι η καλύτερη λύση για την επίτευξη των στόχων αυτών θα ήταν η κατάργηση του φόρου εισφοράς· ότι οι απώλειες εσόδων που θα προέκυπταν από ένα τέτοιο μέτρο φαίνονται, εντούτοις, απαράδεκτες για ορισμένα κράτη μέλη· ότι επιβάλλεται, ως εκ τούτου, να δοθεί στα κράτη μέλη η δυνατότητα να απαλλάξουν από το φόρο εισφοράς ή να τον επιβάλουν σε όλες ή σε μερικές από τις πράξεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του φόρου αυτού, εννοουμένου ότι ο φορολογικός συντελεστής που εφαρμόζεται πρέπει να είναι ενιαίος μέσα σε κάθε κράτος μέλος.»

9 Η οδηγία 69/335 καταργήθηκε, από 1ης Ιανουαρίου 2009, από το άρθρο 16 της οδηγίας 2008/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, περί των έμμεσων φόρων των επιβαλλόμενων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ L 46, σ. 11).

Το εθνικό δίκαιο

10 Η Δημοκρατία της Πολωνίας προσχώρησε στην Ευρωπαϊκή Ένωση την 1η Μαΐου 2004.

Η ισχύουσα την 1η Ιουλίου 1984 νομοθεσία περί φόρου εισφοράς

11 Ο νόμος της 19ης Δεκεμβρίου 1975, περί τελών χαρτοσήμου (Dz. U αριθ. 45, θέση 226), προέβλεπε ότι οι πράξεις που αφορούσαν τη σύσταση εταιρίας από φυσικά ή νομικά πρόσωπα υπέκειντο σε τέλος χαρτοσήμου. Βάσει διατάγματος του Υπουργικού Συμβουλίου, της 16ης Μαΐου 1983 (Dz. U αριθ. 34, θέση 161), το οποίο τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιουλίου 1983, καθορίσθηκε το αντικείμενο και ο συντελεστής υπολογισμού αυτού του τέλους χαρτοσήμου. Το άρθρο 54, παράγραφος 5, του διατάγματος αυτού όριζε τα εξής:

«Τα δάνεια που χορηγούνται από εταίρους ή από μετόχους αποτελούν επίσης μέρος του εταιρικού κεφαλαίου, εφόσον το συνολικό ποσό των δανείων που δεν έχουν εξοφληθεί υπερβαίνει το 50 % του εταιρικού κεφαλαίου κατά τον χρόνο χορηγήσεως του δανείου.»

12 Στην περίπτωση αυτή, ο φορολογικός συντελεστής ανερχόταν στο 5 % της αξίας του δανείου.

Η νομοθεσία περί φόρου εισφοράς, η οποία ίσχυε μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 2001 και 30ής Απριλίου 2004

13 Μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 2001 και 30ής Απριλίου 2004, οι ίδιες πράξεις φορολογούνταν βάσει του φόρου επί των πράξεων αστικού δικαίου κατά φθίνοντα συντελεστή.

14 Βάσει του άρθρου 1, παράγραφος 1, του νόμου της 9ης Σεπτεμβρίου 2000, περί φόρου επί των πράξεων αστικού δικαίου (Dz. U αριθ. 86, θέση 959, στο εξής: νόμου PCC του 2000), υπέκειντο στον φόρο επί των πράξεων αστικού δικαίου οι εταιρικές συμβάσεις και οι τροποποιήσεις τους, εφόσον συνεπάγονταν μεταβολή της φορολογικής βάσεως όσον αφορά τον φόρο αυτό.

15 Το άρθρο 1, παράγραφος 3, του νόμου PCC του 2000 όριζε ότι:

«Στην περίπτωση εταιρικής συμβάσεως, ως τροποποίηση της συμβάσεως νοούνται:

[…]

4) οι πρόσθετες εισφορές, τα δάνεια που χορηγούν στην εταιρία εταίροι (μέτοχοι) και η, με χαριστική αιτία, μεταβίβαση προς την εταιρία περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων από εταίρο (μέτοχο).»

16 Βάσει του άρθρου 7, παράγραφος 1, σημείο 9, του νόμου PCC του 2000 καθοριζόταν, αναλόγως του ύψους του δανείου, φθίνων φορολογικός συντελεστής ο οποίος κυμαινόταν μεταξύ του 1 % και του 0,5 % του ποσού της πράξεως. Το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης δάνειο υπαγόταν επομένως σε φόρο υπολογιζόμενο με συντελεστή 0,5 %.

Η νομοθεσία περί φόρου εισφοράς, η οποία ίσχυε μεταξύ 1ης Μαΐου 2004 και 31ης Δεκεμβρίου 2006

17 Ο νόμος τροποποιήσεως του νόμου περί φόρου επί των πράξεων αστικού δικαίου, της 19ης Δεκεμβρίου 2003 (Dz. U αριθ. 6, θέση 42), τροποποίησε τον νόμο PCC του 2000, απαλλάσσοντας του φόρου αυτού τα δάνεια που χορηγεί σε κεφαλαιουχική

εταιρία εταίρος ή μέτοχός της. Κατά το άρθρο 9, σημείο 10, στοιχείο h, του νόμου PCC του 2000, όπως ίσχυε από 1ης Μαΐου 2004 (DZ. U αριθ. 41, θέση 399):

«Απαλλάσσονται του φόρου οι εξής πράξεις αστικού δικαίου:

[…]

10) τα δάνεια που χορηγεί […]

h) σε κεφαλαιουχική εταιρία εταίρος (ή μέτοχος)·

[…].»

Η νομοθεσία περί φόρου εισφοράς, η οποία ίσχυε μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 2007 και 31ης Δεκεμβρίου 2008

18 Το άρθρο 9, σημείο 10, στοιχείο h, του νόμου PCC του 2000, όπως ίσχυε από 1ης Μαΐου 2004, το οποίο απήλλαξε του φόρου τα δάνεια που χορηγούνταν σε κεφαλαιουχική εταιρία από εταίρο ή μέτοχο, καταργήθηκε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, από το άρθρο 2, σημείο 9, στοιχείο c, τρίτη περίπτωση, του νόμου της 15ης Νοεμβρίου 2006, περί τροποποιήσεως, αφενός, του νόμου περί κληρονομιών και δωρεών και, αφετέρου, του νόμου περί φόρου επί των πράξεων αστικού δικαίου (Dz. U αριθ. 222, θέση 1629, στο εξής: νόμου PCC του 2007»).

19 Τα δάνεια αυτά θεωρήθηκαν ότι συνιστούν τροποποίηση της εταιρικής συμβάσεως, βάσει του άρθρου 1, παράγραφος 3, σημείο 2, του νόμου PCC του 2007, και υπέκειντο σε φόρο με ενιαίο συντελεστή ύψους 0,5 % βάσει του άρθρου 7, παράγραφος 1, σημείο 9, του νόμου αυτού.

Η νομοθεσία περί φόρου εισφοράς, η οποία ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2009

20 Με τον νόμο της 7ης Νοεμβρίου 2008 (DZ. U αριθ. 209, θέση 1319) μεταφέρθηκε στην πολωνική έννομη τάξη η οδηγία 2008/7, βάσει δε του νόμου αυτού απαλλάχθηκαν του φόρου επί των πράξεων αστικού δικαίου τα δάνεια που χορηγεί σε κεφαλαιουχική εταιρία εταίρος ή μέτοχός της, βάσει του άρθρου 9, σημείο 10, στοιχείο i, του ιδίου αυτού νόμου.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

21 Στις 9 Ιουλίου 2007, η Logstor ROR Polska και εις εκ των εταίρων της, δηλαδή η Logstor Holding A/S, τροποποίησαν την από 15 Σεπτεμβρίου 2004 σύμβαση δανείου που είχαν συνάψει, προκειμένου το ποσό του αρχικώς χορηγηθέντος δανείου να αυξηθεί κατά 2 600 000 ευρώ και να ανέλθει πλέον στα 5 233 000 ευρώ. Στις 14 Αυγούστου 2007, η Logstor ROR Polska σύναψε με τον ίδιο εταίρο νέα σύμβαση δανείου, ύψους 8 000 000 PLN.

22 Σύμφωνα με την πολωνική νομοθεσία που ίσχυε κατά τον χρόνο συνάψεώς τους, τα ως άνω δάνεια υπήχθησαν στον φόρο επί των πράξεων αστικού δικαίου.

23 Φρονώντας ότι, κατ' εφαρμογήν της οδηγίας 69/335, είχε δικαίωμα να ζητήσει την απαλλαγή των επίμαχων συμβάσεων από τον φόρο επί των πράξεων αστικού δικαίου, η Logstor ROR Polska ζήτησε από τις φορολογικές αρχές να διαπιστώσουν την ύπαρξη αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού αντιστοίχου του συνολικού ποσού του φόρου που είχε καταβάλει η εταιρία.

24 Κατόπιν της απορρίψεως της αιτήσεως αυτής και της διοικητικής προσφυγής που ασκήθηκε κατά της εν λόγω απορριπτικής αποφάσεως, η Logstor ROR Polska προσέφυγε στο Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (διοικητικό δικαστήριο της περιφέρειας — Βοεβοδίας — του Gliwice).

25 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Επιτρέπεται σε κράτος μέλος, βάσει του άρθρου 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335 [...], να επιβάλει εκ νέου, από 1ης Ιανουαρίου 2007, φόρο εισφοράς στο δάνειο που συνάπτει κεφαλαιουχική εταιρία, σε περίπτωση κατά την οποία ο πιστωτής έχει δικαίωμα επί ποσοστού των εταιρικών κερδών, μολονότι το κράτος μέλος είχε προηγουμένως παραιτηθεί από την είσπραξη του φόρου αυτού, κατά την ημερομηνία της προσχωρήσεώς του στην [Ένωση] (την 1η Μαΐου 2004);»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

26 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαγορεύει σε κράτος μέλος να επιβάλει εκ νέου φόρο εισφοράς στο δάνειο που συνάπτει κεφαλαιουχική εταιρία, σε περίπτωση κατά την οποία ο πιστωτής έχει δικαίωμα επί ποσοστού των εταιρικών κερδών, εφόσον αυτό το κράτος μέλος είχε προηγουμένως παραιτηθεί από την είσπραξη του εν λόγω φόρου.

27 Καταρχάς, πρέπει να επισημανθεί ότι η Πολωνική Κυβέρνηση αμφισβήτησε ενώπιον του Δικαστηρίου τον τρόπο με τον οποίο το αιτούν δικαστήριο παρουσίασε το εθνικό δίκαιο.

28 Η κυβέρνηση αυτή υποστηρίζει συγκεκριμένα ότι δεν είναι ακριβής η διαπίστωση του αιτούντος δικαστηρίου περί του ότι η Δημοκρατία της Πολωνίας παραιτήθηκε κατά τον χρόνο της προσχωρήσεώς της στην Ένωση από την είσπραξη του φόρου εισφοράς επί δανείων όπως τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης. Κατά την κυβέρνηση αυτή, η, ισχύσασα μεταξύ της 1ης Μαΐου 2004 και της 31ης Δεκεμβρίου 2006, απαλλαγή από τον φόρο στην περίπτωση των δανείων που χορήγησαν στις κεφαλαιουχικές εταιρίες οι μέτοχοί τους σκοπούσε στην αποφυγή της διπλής φορολογήσεως του ιδίου κεφαλαίου, δηλαδή, πρώτον, κατά την εκ μέρους του μετόχου χορήγηση του δανείου στην εταιρία και, δεύτερον, κατά τη μετατροπή σε εταιρικά μερίδια του μη εξοφληθέντος μέρους του δανείου.

29 Η Πολωνική Κυβέρνηση ισχυρίζεται συγκεκριμένα ότι, αφενός, μολονότι τα δάνεια που χορήγησε σε κεφαλαιουχική εταιρία εταίρος ή μέτοχος απαλλάχθηκαν από τον φόρο επί των πράξεων αστικού δικαίου μεταξύ του έτους 2004 και του έτους 2006, δεν συνέβη το ίδιο και στην περίπτωση των αυξήσεων μετοχικού κεφαλαίου λόγω μετατροπής των δανείων αυτών και ότι, αφετέρου, αντιστρόφως, βάσει του νόμου PCC του 2007 καταργήθηκε η φορολόγηση των αυξήσεων του εταιρικού κεφαλαίου λόγω δανείου το οποίο χορήγησε μέτοχος ή εταίρος και για το οποίο επιβλήθηκε ήδη φόρος επί των πράξεων αστικού δικαίου, ενώ ταυτοχρόνως επέβαλε εκ νέου τον φόρο αυτό στα δάνεια που χορηγούν στις κεφαλαιουχικές εταιρίες οι εταίροι ή οι μέτοχοί τους.

30 Συναφώς, αρκεί να υπομνησθεί ότι, στο πλαίσιο του συστήματος δικαστικής προστασίας που θεσπίζεται με το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, δεν απόκειται στο Δικαστήριο να θέτει εν αμφιβόλω ή να ελέγχει την ακρίβεια της εκ μέρους του αιτούντος δικαστηρίου ερμηνείας του εθνικού δικαίου (βλ., σχετικώς, αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 2008, C-449/06, Gysen, Συλλογή 2008, σ. I-553, σκέψη 17, και της 11ης Σεπτεμβρίου 2008, C-11/07, Eckelkamp κ.λπ., Συλλογή 2008, σ. I-6845, σκέψη 32).

31 Επομένως, το Δικαστήριο πρέπει να δώσει απάντηση στο ερώτημα που του υποβλήθηκε στηριζόμενο στη διαπίστωση του αιτούντος δικαστηρίου ότι, κατά την ημερομηνία προσχωρήσεώς της στην Ένωση, δηλαδή την 1η Μαΐου 2004, η Δημοκρατία της Πολωνίας παραιτήθηκε από την είσπραξη του επίμαχου στην υπόθεση της κύριας δίκης φόρου.

32 Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335, ορισμένες πράξεις μπορούσαν να «συνεχίσουν να υπόκεινται στον φόρο εισφοράς [...] καθόσον υπάγονταν στον φορολογικό συντελεστή του 1 % την 1η Ιουλίου 1984».

33 Η ημερομηνία αυτή, η οποία συνιστά την ημερομηνία αναφοράς βάσει του εν λόγω άρθρου 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335, ισχύει και για τη Δημοκρατία της Πολωνίας. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση προσχωρήσεως, η παραπομπή σε ημερομηνία προβλεπόμενη από το δίκαιο της Ενώσεως, ελλείψει αντίθετης διατάξεως περιλαμβανομένης στην πράξη προσχωρήσεως ή σε άλλη πράξη της Ενώσεως, ισχύει και για το κράτος που προσχωρεί, ακόμη και αν η ημερομηνία αυτή είναι προγενέστερη της ημερομηνίας της εν λόγω προσχωρήσεως (απόφαση της 21ης Ιουνίου 2007, C-366/05, Optimus - Telecomunicações, Συλλογή 2007, σ. I-4985, σκέψη 32). Όσον αφορά, πάντως, τη Δημοκρατία της Πολωνίας, δεν υφίσταται σχετικώς καμία διαφορετική διάταξη ούτε στην πράξη περί των όρων προσχωρήσεως του κράτους αυτού στην Ευρωπαϊκή Ένωση, ούτε σε άλλη πράξη του δικαίου της Ενώσεως.

34 Καθόσον συμβάσεις δανείου όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης υπέκειντο, την 1η Ιουλίου 1984, σε φορολόγηση κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335, η Δημοκρατία της Πολωνίας είχε επομένως το δικαίωμα, κατά την προσχώρησή της στην Ένωση, να αποφασίσει ότι πράξεις αυτού του είδους εξακολουθούν να υπόκεινται στον φόρο εισφοράς.

35 Αφότου, όμως, όπως προκύπτει από την ανάλυση του εθνικού δικαίου στην οποία προέβη το αιτούν δικαστήριο, παραιτήθηκε από την είσπραξη αυτού του φόρου κατά την ημερομηνία προσχωρήσεώς της στην Ένωση ή κατόπιν αυτής, δεν είχε πλέον το δικαίωμα να τον επιβάλει εκ νέου μετά την ημερομηνία αυτή.

36 Συγκεκριμένα, το άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335, του οποίου το γράμμα παραπέμπει στην έννοια της συνέχειας, πρέπει να ερμηνεύεται με γνώμονα τον σκοπό του περιορισμού ή ακόμη και της καταργήσεως του φόρου εισφοράς, όπως εκτίθεται στη δεύτερη και στην τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 85/303. Λαμβανομένου υπόψη του σκοπού αυτού, από την εν λόγω τρίτη αιτιολογική σκέψη προκύπτει ότι τα κράτη μέλη που δεν παραιτήθηκαν από την είσπραξη του φόρου εισφοράς είχαν τη δυνατότητα να διατηρήσουν σε ισχύ τη φορολογία αυτή αποκλειστικώς λόγω των δημοσιονομικών δυσχερειών τις οποίες θα αντιμετώπιζαν σε περίπτωση καταργήσεως του εν λόγω φόρου.

37 Η φράση «μπορούν να συνεχίσουν να υπόκεινται στον φόρο εισφοράς», η οποία περιλαμβάνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335, έχει επομένως την έννοια ότι, για να υπόκεινται στον επιβληθέντα από τα κράτη μέλη φόρο εισφοράς, οι διαλαμβανόμενες στην παράγραφο αυτή πράξεις πρέπει όχι μόνο να φορολογούνταν, κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, βάσει του ισχύοντος την 1η Ιουλίου 1984 εθνικού δικαίου, αλλά και, ακολούθως, να υπόκεινται συνεχώς στον φόρο αυτό. Σε αντίθετη περίπτωση, το κράτος μέλος δεν μπορεί να επικαλεσθεί την απώλεια εσόδων ως δικαιολογία που καθιστά αναγκαία τη διατήρηση του φόρου εισφοράς.

38 Η μνεία της ημερομηνίας της 1ης Ιουλίου 1984 στο άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335 δεν επιτρέπει, ως εκ τούτου, στα κράτη μέλη τα οποία, κατά την ημερομηνία αυτή, εισέπρατταν φόρο εισφοράς επί των επίμαχων πράξεων να επιβάλουν εκ νέου τον φόρο αυτό μολονότι είχαν παραιτηθεί από την είσπραξή του, καθόσον αυτό θα αντέβαινε στο γράμμα της διατάξεως αυτής και στον επιδιωκόμενο από την εν λόγω οδηγία σκοπό του περιορισμού ή ακόμη και της καταργήσεως του φόρου εισφοράς.

39 Ως εκ τούτου, κράτος μέλος το οποίο, σύμφωνα με το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335, παραιτήθηκε, μετά την 1η Ιουλίου 1984, από την επιβολή φόρου εισφοράς σε ορισμένες πράξεις, δεν μπορεί να επιβάλει εκ νέου τέτοιο φόρο στις ίδιες αυτές πράξεις.

40 Συνεπώς, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335 έχει την έννοια ότι απαγορεύει σε κράτος μέλος να επιβάλει εκ νέου φόρο εισφοράς στο δάνειο που συνάπτει κεφαλαιουχική εταιρία, σε περίπτωση κατά την οποία ο πιστωτής έχει δικαίωμα επί ποσοστού των εταιρικών κερδών, εφόσον το κράτος μέλος αυτό είχε προηγουμένως παραιτηθεί από την είσπραξη του εν λόγω φόρου.

Επί των δικαστικών εξόδων

41 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985, έχει την έννοια ότι απαγορεύει σε κράτος μέλος να επιβάλει εκ νέου φόρο εισφοράς στο δάνειο που συνάπτει κεφαλαιουχική εταιρία, σε περίπτωση κατά την οποία ο πιστωτής έχει δικαίωμα επί ποσοστού των εταιρικών κερδών, εφόσον το κράτος μέλος αυτό είχε προηγουμένως παραιτηθεί από την είσπραξη του εν λόγω φόρου.

(υπογραφές)