DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 16 juni 2011 *

I mål C-212/10,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Polen) genom beslut av den 15 mars 2010, som inkom till domstolen den 3 maj 2010, i målet

Logstor ROR Polska sp. z o.o.

mot

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-C. Bonichot (referent) samt domarna K. Schiemann, C. Toader, A. Prechal och E. Jarašiūnas,

* Rättegångsspråk: polska.

generaladvokat: P. Mengozzi,
justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 7 april 2011,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Logstor ROR Polska sp. z o.o., genom T. Konik, och K. Gil, doradcy podatkowi,

— Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, genom G. Pasterczyk, i egenskap av ombud,

— Polens regering, genom M. Szpunar, A. Kramarczyk och A. Kraińska, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom M. Afonso och K. Herrmann, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 4.2 i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, s. 25), i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 (EGT L 156, s. 23) (nedan kallat direktiv 69/335).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Logstor ROR Polska sp. z o.o. (nedan kallat Logstor ROR Polska), med hemvist i Zabrze (Polen), och Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach (direktören vid skattekontoret i Katowice), angående betalningen av en så kallad ”skatt på rättshandlingar på civilrättens område”, vilken påförts till följd av att Logstor ROR Polskas bolagsavtal ändrats genom lån som bolagsmannen beviljat bolaget.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 Enligt första skälet i direktiv 69/335 syftade direktivet till att främja den fria rörligheten för kapital, vilken anses utgöra en grundläggande frihet med avgörande betydelse för upprättandet av en inre marknad. Som framgår av sjätte–åttonde skälen syftade direktivet av denna anledning till att harmonisera den skatt som tas ut på

kapitaltillskott till bolag inom Europeiska unionen, genom att det införs en enda skatt på kapitalanskaffning som bara får påföras en gång inom den gemensamma marknaden och genom att alla andra indirekta skatter som har samma egenskaper som denna enda skatt avskaffas.

4 I artiklarna 1–9 i direktiv 69/335 föreskrevs därför att en harmoniserad skatt, en så kallad skatt på kapitaltillskott, ska tas ut på kapitaltillskott till kapitalassociationer.

5 Enligt artikel 4.1 i direktiv 69/335 gäller följande:

”Följande transaktioner är skattepliktiga till skatt på kapitaltillskott:

…

c) En ökning av en kapitalassociations kapital genom ett tillskott av varje slags tillgångar.

d) En ökning av en kapitalassociations tillgångar genom ett tillskott av varje slags tillgångar, varvid ersättningen inte utgörs av andelar i associationens kapital eller tillgångar utan av sådana rättigheter som delägare eller medlemmar har i associationen, exempelvis rösträtt, andel i vinsten eller andel i ett överskott efter en avveckling.

…”

6 Enligt artikel 4.2 i nämnda direktiv gäller följande:

”Under förutsättning att skattesatsen uppgick till 1 procent per den 1 juli 1984, får skatt på kapitaltillskott även fortsättningsvis tas ut på följande transaktioner:

…

c) Ett lån som tas upp av en kapitalassociation, om borgenären får rätt till en andel i associationens vinst.

d) Ett lån som en kapitalassociation tar upp hos en delägare eller medlem eller dennes make/maka eller barn, eller hos tredje part om en säkerhet för det ställs av en delägare eller medlem, på villkor att sådana lån har samma funktion som en ökning av associationens kapital.

…”

7 Enligt artikel 7.1 och 7.2 i direktiv 69/335 gäller följande:

”1. Medlemsstaterna ska inte tillämpa skatt på kapitaltillskott på andra transaktioner än dem som avses i artikel 9, vilka var undantagna från sådan skatt eller vilka den 1 juli 1984 beskattades enligt en skattesats på 0,50 procent eller lägre.

Undantaget gäller på de villkor som var tillämpliga vid ovannämnda datum för beviljande av undantag eller i förekommande fall för tillämpning av en skattesats på högst 0,5 procent.

…

2. Medlemsstaterna får beträffande andra transaktioner än dem som avses i punkt 1 antingen undanta dessa från skatt på kapitaltillskott eller beskatta dem efter en enhetlig skattesats på högst 1 procent.”

8 Andra och tredje skälen i direktiv 85/303, som fastställde den lydelse av direktiv 69/335 som gällde vid tidpunkterna för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, var avfattade enligt följande:

”Skatt på kapitaltillskott har negativa ekonomiska effekter på företags ombildningar och utveckling. Sådana effekter är särskilt skadliga i den nuvarande ekonomiska situationen, när det är ytterst viktigt att prioritera investeringsstimulanser.

Bästa sättet att nå dessa mål är att avskaffa skatt på kapitaltillskott. Med hänsyn till att de förlorade skatteintäkter som följer av en sådan åtgärd skulle vara oacceptabelt för vissa medlemsstater ska medlemsstaterna ges möjlighet att avgöra om alla eller delar av de transaktioner som omfattas av tillämpningsområdet för skatt på kapitaltillskott ska undantas eller omfattas av denna skatt, varvid den tillämpade skattesatsen ska vara densamma inom en medlemsstat.”

9 Direktiv 69/335 upphävdes med verkan från den 1 januari 2009 genom artikel 16 i rådets direktiv 2008/7/EG av den 12 februari 2008 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EUT L 46, s. 11).

Nationell rätt

10 Republiken Polen anslöt sig till Europeiska unionen den 1 maj 2004.

Den per den 1 juli 1984 gällande lagstiftningen om skatt på kapitaltillskott

11 I lagen av den 19 december 1975 om stämpelskatt (Dz. U nr 45, position 226), föreskrevs att stämpelskatt skulle tas ut på handlingarna för fysiska och juridiska personers bildande av ett bolag. I ett dekret som ministrarnas råd utfärdade den 16 maj 1983 (Dz. U nr 34, position 161), vilket trädde i kraft den 1 juli 1983, angavs skatteobjekt och skattesats för stämpelskatten. I artikel 54.5 i lagen föreskrevs följande:

”I bolagskapitalet anses även ingå lån som någon av bolagsmännen eller aktieägarna beviljat, om det sammanlagda beloppet av ej återbetalda lån överstiger 50 procent av bolagskapitalet vid tidpunkten för lånets beviljande.”

12 För detta fall uppgick skattesatsen till 5 procent av värdet på lånet.

Den mellan den 1 januari 2001 och den 30 april 2004 gällande lagstiftningen om skatt på kapitaltillskott

13 Mellan den 1 januari 2001 och den 30 april 2004 togs en degressiv skatt på rättshandlingar på civilrättens område ut på samma transaktioner.

14 Enligt artikel 1.1 i lag av den 9 september 2000 om skatt på rättshandlingar på civilrättens område (Dz. U nr 86, position 959) (nedan kallad 2000 års PCC-lag), togs sådan skatt ut på bolagsavtal och på sådana ändringar av bolagsavtalen som ledde till ett ändrat underlag för denna skatt.

15 I artikel 1.3 i 2000 års PCC-lag föreskrevs följande:

”När det gäller bolagsavtal förstås med ändring av avtalet följande:

…

4) kompletterande inbetalningar, lån som bolagsmännen (aktieägarna) beviljar bolaget, samt en bolagsmans (aktieägares) vederlagsfria tillskott av egendom eller tillgångar till bolaget.”

16 I artikel 7.1 punkt 9 i 2000 års PCC-lag angavs en skattesats som var degressiv i förhållande till lånets storlek och som varierade mellan 1 och 0,5 procent av transaktionsbeloppet. Det lån som är i fråga i målet vid den nationella domstolen beskattades i enlighet därmed med 0,5 procent.

Den mellan den 1 maj 2004 och den 31 december 2006 gällande lagstiftningen om skatt på kapitaltillskott

17 Lagen om ändring av lagen om skatt på rättshandlingar på civilrättens område av den 19 december 2003 (Dz. U nr 6, position 42) medförde en ändring av 2000 års PCC-lag genom att lån som en bolagsman eller aktieägare beviljade ett kapitalbolag undantogs från denna skatt. I artikel 9 punkt 10 h) i 2000 års PCC-lag, i dess lydelse enligt den

konsoliderade version som gällde från och med den 1 maj 2004 (Dz. U nr 41, position 399), föreskrivs följande:

”Följande rättshandlingar på civilrättens område är inte skattepliktiga:

…

10) lån som beviljats …

h) av en bolagsman (eller en aktieägare) till ett kapitalbolag,

…”

Den mellan den 1 januari 2007 och den 31 december 2008 gällande lagstiftningen om skatt på kapitaltillskott

18 Artikel 9 punkt 10 h i 2000 års PCC-lag, i den lydelse som gällde från och med den 1 maj 2004, enligt vilken lån som en bolagsman eller aktieägare beviljat ett kapitalbolag var undantagna från skatteplikt, upphävdes med verkan från och med den 1 januari 2007 genom artikel 2 punkt 9 c tredje strecksatsen i lag av den 15 november 2006 om ändring dels av lagen om skatt på arv och gåva, dels av lagen om skatt på rättshandlingar på civilrättens område (Dz. U nr 222, position 1629) (nedan kallad 2007 års PCC-lag).

19 Dessa lånetransaktioner ansågs följaktligen utgöra en ändring av bolagsavtalet enligt artikel 1.3 punkt 2 i 2007 års PCC-lag, varför de beskattades efter en enhetlig skattesats på 0,5 procent med stöd av artikel 7.1 punkt 9 i denna lag.

Den från och med den 1 januari 2009 gällande lagstiftningen om skatt på kapitaltillskott

20 Genom lag av den 7 november 2008 (Dz. U nr 209, position 1319) införlivades direktiv 2008/7 med polsk rätt, och rättshandlingar på civilrättens område avseende lån som någon av bolagsmännen eller aktieägarna i ett kapitalbolag beviljat detta bolag undantogs från skatt, med stöd av artikel 9 punkt 10 i i nämnda lag.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

21 Den 9 juli 2007 ingick Logstor ROR Polska ett tilläggsavtal till ett låneavtal av den 15 september 2004 med sin bolagsman, Logstor Holding A/S. Enligt detta tilläggsavtal ökades det ursprungligen beviljade lånebeloppet med 2 600 000 euro till 5 233 000 euro. Den 14 augusti 2007 tecknade Logstor ROR Polska ytterligare ett avtal om lån från nämnda bolagsman avseende ett belopp på 8 000 000 PLN.

22 Enligt den polska lagstiftning som var i kraft vid tidpunkten för nämnda lånetransaktioner, påfördes dessa transaktioner skatt på rättshandlingar på civilrättens område.

23 Eftersom Logstor ROR Polska med tillämpning av direktiv 69/335 hade rätt att kräva undantag från skatten på rättshandlingar på civilrättens område när det gäller de aktuella transaktionerna, yrkade bolaget att skattemyndigheten skulle fastställa att bolaget ålagts en för hög debitering, motsvarande hela den skatt som det erlagt.

24 Till följd av att skattemyndigheten avslog detta yrkande och till följd av att även den förvaltningsrättsliga talan som väcktes mot detta beslut avslogs, överklagade Logstor ROR Polska till Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (förvaltningsdomstol i vojvodskapet Gliwice).

25 Mot denna bakgrund beslutade Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Har en medlemsstat med stöd av artikel 4.2 i [direktiv 69/335] rätt att den 1 januari 2007 återinföra en skatt på kapitaltillskott på lån som en kapitalassociation tar upp, om långivaren har rätt till en andel i kapitalassociationens vinst, när medlemsstaten vid tidpunkten för anslutningen [till unionen], den 1 maj 2004, avskaffat denna skatt?”

Prövning av tolkningsfrågan

26 Den nationella domstolen har ställt sin tolkningsfråga för att få klarhet i huruvida artikel 4.2 i direktiv 69/335, i den lydelse som gällde vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet, ska tolkas så, att den utgör hinder för att en medlemsstat återinför en skatt på kapitaltillskott på lån som en kapitalassociation tar upp, om långivaren har rätt till en andel i kapitalassociationens vinst, när denna medlemsstat dessförinnan har avskaffat denna skatt.

27 Domstolen påpekar inledningsvis att den polska regeringen i förfarandet vid domstolen har bestritt den nationella domstolens beskrivning av polsk rätt.

28 Den polska regeringen har nämligen anfört att det är fel att, såsom den nationella domstolen har gjort, hävda att Republiken Polen hade avstått från att ta ut skatt på kapitaltillskott på sådana lånetransaktioner som de som är i fråga vid det nationella målet vid tidpunkten för landets anslutning till unionen. Enligt regeringen var syftet med undantaget för lån som aktieägare beviljade sina kapitalassociationer mellan den 1 maj 2004 och den 31 december 2006 att undvika dubbelbeskattning av ett och samma kapital, i ett första led när aktieägaren beviljade lånet till bolaget och därefter i ett andra led när den del av lånet som inte återbetalats konverterades till andelar i bolaget.

29 Den polska regeringen har nämligen gjort gällande att även om det är riktigt att de lån som någon av bolagsmännen eller aktieägarna beviljat en kapitalassociation var undantagna från skatt på rättshandlingar på civilrättens område mellan år 2004 och år 2006, så gällde detta inte för ökningar av bolagets kapital till följd av att sådana lån konverterades. Omvänt avskaffade 2007 års PCC-lag beskattningen av ökningar av bolagskapitalet till följd av lån från aktieägare eller bolagsmän som redan påförts skatt på rättshandlingar på civilrättens område, samtidigt som denna skatt ånyo påfördes lån som bolagsmän eller aktieägare beviljat sina kapitalassociationer.

30 Domstolen erinrar i detta avseende endast om att det inte ankommer på domstolen att, inom ramen för det system för samarbete mellan domstolar som införts genom artikel 267 FEUF, ifrågasätta eller kontrollera huruvida den nationella domstolens tolkning av den nationella rätten är korrekt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 februari 2008 i mål C-449/06, Gysen, REG 2008, s. I-553, punkt 17, och av den 11 september 2008 i mål C-11/07, Eckelkamp m.fl., REG 2008, s. I-6845, punkt 32).

31 Domstolen ska således besvara den ställda frågan med utgångspunkt i den nationella domstolens konstaterande att Republiken Polen vid tidpunkten för sin anslutning till unionen, det vill säga den 1 maj 2004, hade avstått från att ta ut den skatt som är i fråga i det nationella målet.

32 Enligt artikel 4.2 i direktiv 69/335 gällde att ”[u]nder förutsättning att skattesatsen uppgick till 1 procent per den 1 juli 1984, [fick] skatt på kapitaltillskott även fortsättningsvis tas ut på” vissa transaktioner.

33 Detta datum, som utgör referens enligt nämnda artikel 4.2 i direktiv 69/335, gäller även för Republiken Polen. När en stat ansluter sig till unionen gäller nämligen hänvisningar till datum i unionsrätten även för den anslutande staten, även om hänvisningarna rör datum som föregår datumet för anslutningen, om inget annat föreskrivs i anslutningsakten eller i en annan unionsrättsakt (dom av den 21 juni 2007 i mål C-366/05, Optimus - Telecomunicações, REG 2007, s. I-4985, punkt 32). För Republiken Polen gäller inte någon i detta avseende annorlunda bestämmelse, vare sig enligt akten om villkoren för denna stats anslutning till Europeiska unionen eller enligt någon annan unionsrättsakt.

34 I den mån sådana lånetransaktioner som de som är i fråga i det nationella målet per den 1 juli 1984 var skattepliktiga i den mening som avses i artikel 4.2 i direktiv 69/335, kunde alltså Republiken Polen i samband med sin anslutning till unionen besluta att fortsätta att ta ut skatt på kapitaltillskott på denna typ av transaktioner.

35 Republiken Polen kunde dock inte – efter att i enlighet med vad som framgår av den nationella domstolens analys av den nationella rätten ha avstått från denna beskattning vid tidpunkten för sin anslutning till unionen eller från och med denna tidpunkt – besluta att efter detta datum återinföra nämnda beskattning.

36 Artikel 4.2 i direktiv 69/335, som hänvisar till begreppet kontinuitet, ska nämligen tolkas mot bakgrund av det syfte att begränsa och till och med avskaffa skatt på kapitaltillskott som anges i andra och tredje skälen i direktiv 85/303. Enligt tredje skälet är det endast på grund av att ett avskaffande av kapitaltillskottsskatten skulle vara ansträngande för deras budget som de medlemsstater som inte avskaffat denna skatt får behålla nämnda skatt.

37 Formuleringen ”får skatt på kapitaltillskott även fortsättningsvis tas ut” i artikel 4.2 i direktiv 69/335 ska följaktligen tolkas så, att medlemsstaternas påförande av skatt på kapitaltillskott på de transaktioner som avses i nämnda punkt förutsätter dels att dessa ska ha varit skattepliktiga i den mening som avses i nämnda bestämmelse enligt nationell rätt som var i kraft den 1 juli 1984, dels att de därefter kontinuerligt varit skattepliktiga till sådan skatt. I annat fall har medlemsstaten inte påvisat något intäktsbortfall som fordrar att skatten på kapitaltillskott behålls.

38 Hänvisningen i artikel 4.2 i direktiv 69/335 till datumet den 1 juli 1984 kan följaktligen inte ge de medlemsstater som vid detta datum tog ut en skatt på kapitaltillskott på de ifrågavarande transaktionerna någon rätt att återinföra en sådan skatt efter det att de avskaffat densamma, eftersom detta skulle strida mot ordalydelsen i denna bestämmelse och mot det syfte att begränsa eller till och med avskaffa skatten på kapitaltillskott som eftersträvas med direktivet.

39 Härav följer att en medlemsstat, som i enlighet med artikel 7.2 i direktiv 69/335 efter den 1 juli 1984 har avskaffat skatten på kapitaltillskott när det gäller vissa transaktioner, inte kan återinföra en sådan skatt för dessa transaktioner.

40 Den fråga som ställts ska följaktligen besvaras enligt följande. Artikel 4.2 i direktiv 69/335 ska tolkas så, att den utgör hinder för att en medlemsstat återinför en skatt på kapitaltillskott på lån som en kapitalassociation tar upp, om långivaren har rätt till en andel i kapitalassociationens vinst, när denna medlemsstat dessförinnan har avskaffat denna skatt.

Rättegångskostnader

41 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

Artikel 4.2 i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning, i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985, ska tolkas så, att den utgör hinder för att en medlemsstat återinför en skatt på kapitaltillskott på lån som en kapitalassociation tar upp, om långivaren har rätt till en andel i kapitalassociationens vinst, när denna medlemsstat dessförinnan har avskaffat denna skatt.

Underskrifter