Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

16. februar 2012 *

»Moms — kapitaltilførselsafgifter — kapitaltilførselsafgift pålagt kapitalselskaber — en medlemsstats forpligtelse til at tage hensyn til direktiver, der ikke længere var i kraft på tidspunktet for denne stats tiltrædelse — undtagelse af kapitalselskabers egne midler, som anvendes til forhøjelse af selskabskapitalen, og som allerede er blevet pålagt kapitaltilførselsafgift, fra afgiftsgrundlaget«

I sag C-372/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) ved afgørelse af 26. maj 2010, indgået til Domstolen den 26. juli 2010, i sagen:

Pak-Holdco sp. zoo

mod

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

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

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: fuldmægtig K. Sztranc-Sławiczek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 6. oktober 2011,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Pak-Holdco sp. zoo ved radca prawny N. Półtorak og doradca podatkowy L. Mazur

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

— Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og K. Herrmann, som befuldmægtigede,

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

* Processprog: polsk.

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 5, stk. 3, første led, i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405) og artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335, som ændret ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985 (EFT L 156, s. 23).

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem Pak-Holdco sp. zoo (herefter »Pak-Holdco«) og Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu vedrørende en afgiftspålæggelse af civilretlige dispositioner.

Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

3 Artikel 5, stk. 3, i direktiv 69/335 bestemmer:

»Det beløb, hvoraf afgiften opkræves ved udvidelse af kapitalen, omfatter ikke:

— beløb, der ved kapitaludvidelsen udgøres af kapitalselskabets egne midler, der allerede har været undergivet kapitaltilførselsafgift.

[...]«

4 Artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335 er blevet ændret flere gange. I sin oprindelige affattelse bestemte den:

»Indtil de bestemmelser træder i kraft, der udstedes af Rådet i henhold til stk. 2:

a) må kapitaltilførselsafgiftens sats ikke ligge over 2% og ikke under 1%

b) nedsættes denne sats med 50% eller mere, når et eller flere kapitalselskaber indskyder deres samlede selskabsformue eller en eller flere dele af deres virksomhed i et eller flere kapitalselskaber, der er under stiftelse eller allerede består.

Nedsættelse er afhængig af,

— at der alene ydes selskabsandele for indskuddene, idet medlemsstaterne kan udstrække nedsættelsen til tilfælde, i hvilke der for indskuddene ydes selskabsandele og en kontant betaling, der ikke udgør over 10% af deres pålydende værdi

— at selskaber, der deltager i dispositionen, har deres sæde for den virkelige ledelse eller deres vedtægtsmæssige hjemsted inden for en medlemsstats område.

[…]«

5 Rådets direktiv 73/79/EØF af 9. april 1973 om ændring af anvendelsesområdet for den nedsatte sats for kapitaltilførselsafgiften, der for bestemte dispositioner med henblik på omstrukturering af selskaber er fastsat i artikel 7, stk. 1, litra b), i direktivet om kapitaltilførselsafgifter (EFT L 103, s. 13), ændrede artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335 ved at tilføje et litra b a) med følgende ordlyd:

»ba) Satsen for kapitaltilførselsafgiften kan nedsættes med 50% eller mere, når et kapitalselskab, der er under stiftelse eller som allerede består, opnår andele, som repræsenterer mindst 75% af et andet kapitalselskabs tidligere udbudte selskabskapital. Såfremt denne procentdel nås som følge af flere dispositioner, er det kun den disposition, hvorved denne procentdel nås, såvel som de derpå følgende dispositioner, som forhøjer denne procentdel, der nyder godt af den nedsatte sats.

[...]«

6 Rådets direktiv 73/80/EØF af 9. april 1973 om fastsættelse af fælles satser for kapitaltilførselsafgiften (EFT L 103, s. 15) bestemte:

»*Artikel 1*

Den sats for kapitaltilførselsafgiften, der er omhandlet i artikel 7 i [direktiv 69/335, som ændret ved direktiv 73/79], fastsættes til 1% fra den 1. januar 1976.

Artikel 2

De nedsatte satser, der omhandles i artikel 7, stk. 1, litra b) og b a), i samme direktiv, [som ændret,] fastsættes fra 0% til 0,50% fra den 1. januar 1976.

[…]«

7 Endelig ændrede artikel 1, nr. 2), i Rådets direktiv 85/303 direktiv 69/335, idet den bestemmer:

»Artikel 7 [i direktiv 69/335] affattes således:

»Artikel 7

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.

Den hellenske Republik fastlægger, hvilke dispositioner der i Grækenland skal fritages for kapitaltilførselsafgift.

[…]««

8 Direktiv 85/303 ophævede i øvrigt direktiv 73/80.

9 Direktiv 69/335 blev ophævet ved Rådets direktiv 2008/7/EF af 12. februar 2008 om kapitaltilførselsafgifter (EUT L 46, s. 11). Denne ophævelse fandt imidlertid sted efter tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen.

Nationale bestemmelser

10 Artikel 1, stk. 1, nr. 3, litra d), i lov af 19. december 1975 om stempelafgift (Dz. U. nr. 45, pos. 226) foreskriver i den affattelse, der finder anvendelse i hovedsagen:

»Stempelafgiften pålægges:

[...]

3) de følgende dokumenter vedrørende civilretlige dispositioner:

[...]

d) dokumenter, hvorved fysiske og juridiske personer, der ikke udøver deres virksomhed inden for planøkonomiens rammer, opretter et selskab.«

11 § 54, stk. 1, i ministerrådets forordning af 16. maj 1983 om stempelafgift (Dz. U nr. 34, Pos. 161) i den affattelse, der finder anvendelse i hovedsagen (herefter »stempelafgiftsforordningen«), bestemmer:

»Stempelafgift pålægges selskabsvedtægter med følgende satser, som anvendes på afgiftsgrundlaget:

1) 10% af indskud i form af fast ejendom eller tidsubegrænset ret til brug deraf

2) 5% af indskud i anden form.«

12 Stempelafgiftsforordningens § 54, stk. 3, foreskriver:

»Afgiftsgrundlaget for stempelafgiften er:

[...]

2) i tilfælde af en forhøjelse af selskabskapitalen: det beløb, hvormed selskabskapitalen forhøjes.«

13 Stempelafgiftsforordningens § 54, stk. 4, har følgende ordlyd:

»Ved selskabskapital forstås samtlige selskabsdeltageres indskud, med undtagelse af indskud i form af arbejdsydelser, samt overkurs i selskaber med begrænset hæftelse.«

14 Artikel 1, stk. 1, i lov om afgift af civilretlige dispositioner af 9. september 2000, som ændret (Dz. U. af 2005, nr. 41, Pos. 399, herefter »pcc-loven«), har følgende ordlyd:

»1. Afgiften pålægges:

1) følgende civilretlige dispositioner:

[...]

k) selskabsvedtægter (stiftelsesdokumenter)

2) ændringer i de i nr. 1 nævnte vedtægter, når de indebærer et højere beregningsgrundlag for afgiften af civilretlige dispositioner [...]«

15 Pcc-lovens artikel 1, stk. 3, nr. 2, bestemmer:

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

[...]

2) ved et kapitalselskab: indskud eller forhøjelse af et indskud i et selskab, hvis værdi fører til en forhøjelse af selskabskapitalen og overkurs.«

16 Pcc-lovens artikel 6, stk. 1, nr. 8, bestemmer:

»Beregningsgrundlaget er:

[...]

8) ved selskabsvedtægter

[...]

b) i tilfælde af en ændring af vedtægterne – værdien af de indskud, som forhøjer selskabskapitalen, eller den værdi, hvormed selskabskapitalen forhøjes.«

17 Pcc-lovens artikel 7, stk. 1, nr. 9, bestemmer:

»Satserne for afgiften er fastsat til følgende beløb:

[...]

9) på selskabsvedtægter: 0,5%.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

18 Elektrowna Pątnów II sp. zoo (herefter »EP II«) og Pak-Holdco er to datterselskaber til Zespol Elektrowni Patnow Adamov Konin SA (herefter »ZEPAK«).

19 ZEPAK afstod den 17. august 2005 alle de andele, selskabet besad i EP II, til Pak-Holdco i form af et apportindskud i Pak-Holdco. Dagen efter foretog Pak-Holdco en kapitalforhøjelse på apportindskudets værdi, idet selskabet forhøjede værdien af ZEPAK's andele i Pak-Holdco med beløbet på de andele, som ZEPAK før havde besiddet i EP II. Da denne transaktion udgjorde en ændring af Pak-Holdcos selskabsvedtægter som omhandlet i pcc-loven, blev den pålagt afgift af civilretlige dispositioner med en sats på 0,5%.

20 Den 31. august 2006 anmodede Pak-Holdco skattemyndighederne om at anerkende en overbetaling af afgift af civilretlige dispositioner på det beløb, der var blevet betalt i henhold til pcc-lovens bestemmelser, med den begrundelse, at loven var i strid med direktiv 69/335, hvis artikel 7, stk. 1, fortolket i sammenhæng med direktiv 73/79, 73/80 og 85/303, forbyder, at den omhandlede disposition pålægges kapitaltilførselsafgift, og at direktiv 69/335 derfor skulle gives forrang. Pak-Holdco gjorde endvidere gældende, at dette direktivs artikel 5, stk. 3, første led, undtager et andet selskabs indskud af aktiver, der allerede tidligere er blevet pålagt kapitaltilførselsafgift.

21 Efter skattemyndighedernes afslag anlagde Pak-Holdco sag ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (forvaltningsretten i Poznań), som stadfæstede denne afgørelse. Denne ret baserede bl.a. sin afgørelse på den omstændighed, at direktiv 73/79 og 73/80 var blevet ophævet, inden Republikken

Polen tiltrådte Den Europæiske Union, og at de følgelig ikke kunne have retsvirkning i forhold til sagsøgeren. Derudover fandt retten, at artikel 5, stk. 3, første led, i direktiv 69/335 ikke fandt anvendelse på sagens omstændigheder.

22 Naczelny Sąd Administracyjny (den øverste forvaltningsdomstol), hvortil der er indgivet kassationsanke, er i tvivl om, hvorvidt artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335, som ændret ved direktiv 85/303, skal gives en bogstavelig eller historisk fortolkning. Ifølge den forelæggende ret er Domstolens praksis ikke klar. Selv om Domstolen i dom af 21. juni 2007, Optimus-Telecomunicações (sag C-366/05, Sml. I, s. 4985, præmis 27), udtalte sig imod en historisk fortolkning af denne bestemmelse, har den til gengæld foretaget en sådan fortolkning i dom af 9. juli 2009, Kommissionen mod Spanien (sag C-397/07, Sml. I, s. 6029, præmis 21).

23 Naczelny Sąd Administracyjny har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal den nationale ret ved fortolkningen af artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335/EØF [som ændret ved direktiv 85/303] tage hensyn til bestemmelserne i visse ændringsdirektiver, især direktiv 73/79[…] og 73/80[…], selv om disse direktiver var blevet ophævet, da Republikken Polen tiltrådte Den Europæiske Union?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende, spørges: Gælder bestemmelsen i artikel 5, stk. 3, første led, i direktiv 69/355 […] om, at det beløb, hvoraf der opkræves kapitaltilførselsafgift, ikke omfatter kapitalselskabets egne midler, alene for midlerne i det kapitalselskab, der udvider sin kapital?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

24 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335, som ændret ved direktiv 85/303, for så vidt angår en stat som Republikken Polen, der har tiltrådt Unionen med virkning fra den 1. maj 2004, skal fortolkes således, at den i denne bestemmelse fastsatte obligatoriske fritagelse kun finder anvendelse på dispositioner, der er omfattet af anvendelsesområdet for dette direktiv, som ændret, og som den 1. juli 1984 i den pågældende stat var fritaget for kapitaltilførselsafgift eller pålagt denne afgift med en nedsat afgiftssats på 0,50% eller derunder.

25 For at besvare dette spørgsmål skal der med hensyn til fortolkningen og anvendelsen af direktiv 69/335 tages hensyn til den særlige situation i en stat som Republikken Polen, der blev medlem af Den Europæiske Union den 1. maj 2004.

26 Det følger for det første af denne konstatering, at direktiv 69/335 ikke fandt anvendelse i denne stat før denne dato. Enhver foranstaltning på området for afgiftspålæggelse på eller fritagelse for dispositioner, som er omfattet af begrebet kapitaltilførsel, blev før denne dato i den polske retsorden alene truffet på grundlag af national ret (jf. Optimus-Telecomunicações-dommen, præmis 26).

27 Det følger for det andet med hensyn til fortolkningen og anvendelsen af direktiv 69/335 for så vidt angår Republikken Polen, at en historisk fortolkning af formålene med dette direktiv ikke vil kunne indvirke på fortolkningen af direktivet, som det var gældende efter denne stats tiltrædelse (jf. Optimus-Telecomunicações-dommen, præmis 27).

28 Artikel 7, stk. 1, første afsnit, i direktiv 69/335, som ændret ved direktiv 85/303, indeholder en klar og ubetinget forpligtelse for medlemsstaterne til at indrømme fritagelse for kapitaltilførselsafgift for dispositioner, som den 1. juli 1984 var fritaget for afgift eller pålagt en afgift på 0,50% eller derunder. Denne forpligtelse, hvis indhold er utvetydigt, gælder også for Republikken Polen med virkning fra den 1. maj 2004 (jf. i denne retning Optimus-Telecomunicações-dommen, præmis 30).

29 Denne fortolkning er ikke blot i overensstemmelse med den klare ordlyd af artikel 7, stk. 1, men også med ånden bag og hovedformålet med direktiv 69/335, der er i videst muligt omfang at mindske kapitaltilførselsafgiftens virkning på kapitalens frie bevægelighed (jf. Optimus-Telecomunicações-dommen, præmis 31).

30 Endelig bemærkes, at datoen den 1. juli 1984, der er fastsat som referencedato i henhold til artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335, som ændret ved direktiv 85/303, også gælder for Republikken Polen. I tilfælde af tiltrædelse af Unionen 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. Der er i denne henseende hverken i akten om denne stats tiltrædelse af Unionen eller i nogen anden retsakt fastsat nogen anden bestemmelse med hensyn til Republikken Polen (jf. i denne retning Optimus-Telecomunicações-dommen, præmis 32, og dom af 16.6.2011, sag C-212/10, Logstor ROR Polska, Sml. I, s. 5453, præmis 33).

31 Det følger heraf, at artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335, som ændret ved direktiv 85/303, for så vidt angår en stat som Republikken Polen, der har tiltrådt Unionen med virkning fra den 1. maj 2004, når der hverken er fastsat undtagelsesbestemmelser i akten om denne stats tiltrædelse af Unionen eller i nogen anden EU-retsakt, skal fortolkes således, at den i denne bestemmelse fastsatte obligatoriske fritagelse kun finder anvendelse på dispositioner, der er omfattet af anvendelsesområdet for dette direktiv, som ændret, og som den 1. juli 1984 i den pågældende stat var fritaget for kapitaltilførselsafgift eller pålagt denne afgift med en nedsat afgiftssats på 0,50% eller derunder (jf. i denne retning Optimus-Telecomunicações-dommen, præmis 33).

32 Denne fortolkning berøres ikke af præmis 21 i dommen i sagen Kommissionen mod Spanien, hvor Domstolen indskrænkede sig til at afgrænse rækkevidden af Europa-Kommissionens klagepunkter i den sag, der gav anledning til den nævnte dom, idet Domstolen præciserede, hvilke dispositioner der med virkning fra den 1. januar 1986, som er datoen for Kongeriget Spaniens tiltrædelse af De Europæiske Fællesskaber, var obligatorisk fritaget for kapitaltilførselsafgift.

33 Det første spørgsmål skal herefter besvares med, at artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335, som ændret ved direktiv 85/303, for så vidt angår en stat som Republikken Polen, der har tiltrådt Den Europæiske Union med virkning fra den 1. maj 2004, når der hverken er fastsat undtagelsesbestemmelser i akten om denne stats tiltrædelse af Unionen eller i nogen anden EU-retsakt, skal fortolkes således, at den i denne bestemmelse fastsatte obligatoriske fritagelse kun finder anvendelse på dispositioner, der er omfattet af anvendelsesområdet for dette direktiv, som ændret, og som den 1. juli 1984 i den pågældende stat var fritaget for kapitaltilførselsafgift eller pålagt denne afgift med en nedsat afgiftssats på 0,50% eller derunder.

Det andet spørgsmål

34 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 5, stk. 3, første led, i direktiv 69/335, som undtager »beløb, der ved kapitaludvidelsen udgøres af kapitalselskabets egne midler, der allerede har været undergivet kapitaltilførselsafgift«, fra afgiftsgrundlaget, skal fortolkes således, at kun midler fra det selskab, hvis selskabskapital forhøjes, undtages fra afgiftsgrundlaget, eller om undtagelsen også omfatter midler hidrørende fra et andet selskab, som forhøjer selskabskapitalen.

35 Artikel 5, stk. 3, første led, i direktiv 69/335 fastsætter to betingelser for undtagelsen fra afgiftsgrundlaget, nemlig for det første at de omhandlede midler anvendes til forhøjelsen af et kapitalselskabs selskabskapital, og for det andet at midlerne allerede er blevet pålagt kapitaltilførselsafgift.

36 Det følger således af denne bestemmelses ordlyd, at den ikke udelukkende omfatter midler tilhørende det selskab, hvis selskabskapital forhøjes. En tilføjelse af en yderligere betingelse, i henhold til hvilken disse midler ydermere skal tilhøre det selskab, hvis selskabskapital forhøjes, ville være i strid med en bogstavelig fortolkning af den pågældende bestemmelses ordlyd.

37 En sådan tilføjelse ville ligeledes være i strid med bestemmelsens formål, som er at undtage beløb, der allerede er blevet pålagt kapitaltilførselsafgift fra beregningsgrundlaget for at undgå dobbelt afgiftspålæggelse med det formål at fremme de frie kapitalbevægelser (jf. analogt dom af 18.3.1993, sag C-280/91, Viessmann, Sml. I, s. 971, præmis 21, og af 12.11.2009, sag C-441/08, Elektrownia Pątnów II, Sml. I, s. 10799, præmis 40). En tilføjelse af en supplerende betingelse til de i ordlyden af artikel 5, stk. 3, første led, i direktiv 69/335 fastsatte, i henhold til hvilken de omhandlede midler ydermere skulle tilhøre det selskab, hvis kapital forhøjes, ville således tillade en dobbelt afgiftspålæggelse af ét og samme beløb, hvis den omhandlede disposition vedrørte forskellige selskaber.

38 Det andet spørgsmål skal herefter besvares med, at artikel 5, stk. 3, første led, i direktiv 69/335, som undtager »beløb, der ved kapitaludvidelsen udgøres af kapitalselskabets egne midler, der allerede har været undergivet kapitaltilførselsafgift«, fra afgiftsgrundlaget, skal fortolkes således, at bestemmelsen finder anvendelse uafhængigt af, om der er tale om midler fra det selskab, hvis selskabskapital forhøjes, eller midler hidrørende fra et andet selskab, som forhøjer denne selskabskapital.

Sagens omkostninger

39 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:

1) **Artikel 7, stk. 1, 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, for så vidt angår en stat som Republikken Polen, der har tiltrådt Den Europæiske Union med virkning fra den 1. maj 2004, når der hverken er fastsat undtagelsesbestemmelser i akten om denne stats tiltrædelse af den Europæiske Union eller i nogen anden EU-retsakt, fortolkes således, at den i denne bestemmelse fastsatte obligatoriske fritagelse kun finder anvendelse på dispositioner, der er omfattet af anvendelsesområdet for dette direktiv, som ændret, og som den 1. juli 1984 i den pågældende stat var fritaget for kapitaltilførselsafgift eller pålagt denne afgift med en nedsat afgiftssats på 0,50% eller derunder.**

2) **Artikel 5, stk. 3, første led, i direktiv 69/335, som undtager »beløb, der ved kapitaludvidelsen udgøres af kapitalselskabets egne midler, der allerede har været undergivet kapitaltilførselsafgift«, fra afgiftsgrundlaget, skal fortolkes således, at bestemmelsen finder anvendelse uafhængigt af, om der er tale om midler fra det selskab, hvis selskabskapital forhøjes, eller midler hidrørende fra et andet selskab, som forhøjer denne selskabskapital.**

Underskrifter