Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 16 februari 2012 *

”Beskattning — Indirekta skatter på kapitalanskaffning — Skatt på kapitaltillskott som påförs kapitalassociationer — Skyldighet för en medlemsstat att beakta direktiv som inte längre var i kraft vid tidpunkten för denna stats anslutning — Beloppet av de tillgångar tillhörande kapitalassociationen som hänförs till kapitalökningen och på vilka skatt på kapitaltillskott redan har tagits ut undantas från beskattningsunderlaget”

I mål C-372/10,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) genom beslut av den 26 maj 2010, som inkom till domstolen den 26 juli 2010, i målet

Pak-Holdco sp. zoo

mot

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

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

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren K. Sztranc-Sławiczek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 6 oktober 2011,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Pak-Holdco sp. zoo, genom N. Półtorak, radca prawny, och L. Mazur, doradca podatkowy,

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

— Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och K. Herrmann, båda i egenskap av ombud,

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

* Rättegångsspråk: polska.

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 5.3 första strecksatsen i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, s. 25), och artikel 7.1 i direktiv 69/335, i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 (EGT L 156, s. 23).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Pak-Holdco sp. zoo (nedan kallat Pak-Holdco) och Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu angående skatt på rättshandlingar på civilrättens område.

Tillämpliga bestämmelser

Unionslagstiftningen

3 I artikel 5.3 i direktiv 69/335 föreskrivs följande:

”Det belopp på vilket skatten uttas vid ökning av kapitalet omfattar inte

— beloppet av de tillgångar tillhörande kapitalassociationen som hänförs till kapitalökningen och på vilka skatt på kapitaltillskott redan har tagits ut,

...”

4 Artikel 7.1 i direktiv 69/335 har ändrats vid flera tillfällen. Ursprungligen hade den följande lydelse:

”Till dess att de föreskrifter som ska antas av rådet enligt punkt 2 träder i kraft gäller följande:

a) Skattesatsen för skatt på kapitaltillskott får inte överstiga två procent eller understiga en procent.

b) Denna skattesats reduceras med 50 procent eller mer om ett eller flera kapitalbolag tillskjuter samtliga tillgångar och skulder – eller en eller flera verksamhetsgrenar – till en eller flera befintliga kapitalassociationer eller kapitalassociationer under bildande.

För denna reduktion krävs att

— vederlag för tillskotten uteslutande utges i form av tilldelning av andelar; medlemsstaterna får utsträcka beviljandet av reduktion till fall där vederlag för tillskotten utges i form av tilldelning av andelar i kombination med betalning av ett belopp motsvarande högst 10 procent av andelarnas nominella värde,

— de associationer som är parter i transaktionen har sin verkliga ledning eller sitt stadgeenliga säte i en medlemsstat.

…”

5 Rådets direktiv 73/79/EEG av den 9 april 1973 om ändring av tillämpningsområdet för den sänkta skattesatsen för skatt på kapitaltillskott som föreskrivs för vissa transaktioner avseende omstrukturering av bolag i artikel 7.1 b i direktivet om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 103, s. 13) innebar en ändring av artikel 7.1 i direktiv 69/335 genom införandet av en punkt b a med följande lydelse:

”b *a* skattesatsen för skatt på kapitaltillskott kan sänkas med 50 procent eller mer när en kapitalassociation under bildande eller en befintlig kapitalassociation erhåller andelar motsvarande minst 75 procent av det sedan tidigare utgivna bolagskapitalet från en annan kapitalassociation. Om denna procentsats uppnås efter flera transaktioner omfattas endast den transaktion genom vilken denna procentsats uppnås, och efterföljande transaktioner som ökar denna procentsats, av en sänkt skattesats.

…”

6 I rådets direktiv 73/80/EEG av den 9 april 1973 om fastställande av gemensamma satser för avgifter på kapitaltillskott (EGT L 103, s. 15) föreskrevs följande:

”Artikel 1

Den skatt på kapitaltillskott som avses i artikel 7 i direktiv [69/335, i dess lydelse enligt direktiv 73/79,] tas ut med 1 procent från den 1 januari 1976.

Artikel 2

De sänkta skattesatser som avses i artikel 7.1 b och 7.1 b *a* i … nämnda direktiv[, i dess ändrade lydelse,] fastställs till lägst 0 procent och högst 0,50 procent från och med den 1 januari 1976.

…”

7 Slutligen ändrades artikel 7 i direktiv 69/335 genom följande bestämmelse i artikel 1.2 i direktiv 85/303:

”Artikel 7 i direktiv [69/335] ska ersättas med följande:

’Artikel 7

Medlemsstaterna ska från skatt på kapitaltillskott undanta transaktioner som inte omfattas av artikel 9 och som den 1 juli 1984 var undantagna från skatteplikt eller som då beskattades enligt en skattesats på högst 0,50 procent.

För undantag från skatteplikt gäller de villkor som vid nämnda datum gällde för beviljande av undantag eller, i förekommande fall, för påförande av skatt enligt en skattesats på 0,50 procent eller lägre.

Republiken Grekland ska fastställa vilka transaktioner som ska undantas från skatt på kapitaltillskott.

…’”

8 Genom direktiv 85/303 upphävdes dessutom direktiv 73/80.

9 Direktiv 69/335 upphävdes genom rådets direktiv 2008/7/EG av den 12 februari 2008 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EUT L 46, s. 11). Upphävandet skedde dock efter omständigheterna i det nationella målet.

Den nationella lagstiftningen

10 I artikel 1.1.3 d i lag av den 19 december 1975 om stämpelskatt (Dz. U nr 45, position 226), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, föreskrivs följande:

”Stämpelskatt påförs:

...

3) följande handlingar som bekräftar transaktioner på civilrättens område:

...

d) handlingar som bekräftar bildandet av ett bolag av fysiska eller juridiska personer vilka inte bedriver verksamhet inom ramen för planekonomin”.

11 I artikel 54.1 i ministerrådets dekret av den 16 maj 1983 om stämpelskatt (Dz. U nr 34, position 161), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallat dekretet om stämpelskatt), föreskrivs följande:

”Den stämpelskatt på bolagsavtal som tas ut på beskattningsunderlaget uppgår till:

1) 10 procent på tillskott av fast egendom eller evig nyttjanderätt,

2) 5 procent på övriga tillskott.”

12 I artikel 54.3 i dekretet om stämpelskatt föreskrivs följande:

”Stämpelskatt tas ut på följande underlag:

...

2) vid ökning av bolagskapitalet, det belopp varmed bolagskapitalet har ökats.”

13 Enligt artikel 54.4 i dekretet om stämpelskatt gäller följande:

”Bolagskapitalet omfattar samtliga tillskott från bolagsmännen, med undantag av tillskott in natura, samt kompletterande inbetalningar i bolag med begränsat ansvar för bolagsmännen.”

14 Enligt artikel 1.1 i lagen om skatt på rättshandlingar på civilrättens område av den 9 september 2000, i dess ändrade lydelse (Dz. U av år 2005, nr 41, position 399) (nedan kallad PCC-lagen), gäller följande:

”Skatteplikten omfattar

1) följande rättshandlingar på civilrättens område:

...

k) avtal om bildande av en association (stiftelseurkund);

2) Ändringar i det i punkt 1 nämnda avtalet om dessa leder till en ökning av beräkningsunderlaget för skatt på rättshandlingar på civilrättens område …”

15 I artikel 1 stycke 3 punkt 2 i PCC-lagen föreskrivs följande:

”Med avtalsändring i samband med avtal om bildande av en association avses följande:

...

2) för kapitalassociationer: tillskott eller ökning av ett tillskott till associationen, när värdet på tillskottet eller ökningen av tillskottet medför en ökning av associationskapitalet, samt kompletterande inbetalningar …”

16 Artikel 6 stycke 1 punkt 8 i PCC-lagen har följande lydelse:

”Skatten tas ut på följande underlag:

...

8) För associationsavtal:

...

b) vid avtalsändring – värdet på de tillskott som ökar associationens tillgångar eller det värde med vilket associationens kapital ökas”.

17 I artikel 7 stycke 1 punkt 9 i PCC-lagen föreskrivs:

”Följande skattesatser ska gälla:

...

9) associationsavtal: 0,5 procent.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

18 Elektrowna Pątnów II sp. zoo (nedan kallat EP II) och Pak-Holdco är två dotterbolag till Zespol Elektrowni Patnow Adamov Konin SA (nedan kallat ZEPAK).

19 Den 17 augusti 2005 tillsköt ZEPAK samtliga sina andelar i EP II till Pak-Holdco såsom apportegendom. Påföljande dag ökade Pak-Holdco kapitalet med ett belopp motsvarande värdet på den tillskjutna egendomen, vilket ökade värdet på ZEPAK:s andelar i Pak-Holdco med ett belopp motsvarande värdet på de andelar som ZEPAK tidigare innehaft i EP II. Denna transaktion innebar en ändring av Pak-Holdcos associationsavtal i den mening som avses i PCC-lagen, och därför påfördes Pak-Holdco en skatt på rättshandlingar på civilrättens område med 0,5 procent.

20 Den 31 augusti 2006 framställde Pak-Holdco ett yrkande till skattemyndigheten om fastställande av att Pak-Holdco hade betalat för mycket skatt på rättshandlingar på civilrättens område med ett belopp motsvarande den skatt som erlagts med tillämpning av bestämmelserna i PCC-lagen. Den rättsliga grunden för yrkandet var att PCC-lagen strider mot direktiv 69/335. Enligt artikel 7.1 i det direktivet, tolkad tillsammans med direktiv 73/79, 73/80 och 85/303, är det nämligen inte tillåtet att ta ut skatt på kapitaltillskott på den aktuella transaktionen. Direktiv 69/335 ska därmed ges företräde. Pak-Holdco ansåg dessutom att enligt artikel 5.3 första strecksatsen i det direktivet fick beskattningsunderlaget inte omfatta ett annat bolags apport av egendom vilken redan tidigare påförts skatt på kapitaltillskott.

21 Skattemyndigheten avslog yrkandet. Pak-Holdco överklagade skattemyndighetens beslut hos Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (förvaltningsdomstolen i vojvodskapet Poznan), som inte ändrade skattemyndighetens beslut. Domstolen motiverade sitt avgörande med att direktiven 73/79 och 73/80 hade upphävts före Republiken Polens anslutning till Europeiska unionen, varför de inte kunde få någon rättsverkan för klagandens del. Domstolen fann inte heller att artikel 5.3 första strecksatsen i direktiv 69/335 var tillämplig på omständigheterna i målet.

22 Pak-Holdco överklagade förvaltningsdomstolens avgörande hos Naczelny Sąd Administracyjny (högsta förvaltningsdomstolen). Högsta förvaltningsdomstolen anser det vara oklart huruvida artikel 7.1 i direktiv 69/335, i dess lydelse enligt direktiv 85/303, ska ges en lexikalisk eller historisk tolkning. Enligt högsta förvaltningsdomstolen ger EU-domstolens praxis inte något definitivt svar på den frågan. Medan EU-domstolen i sin dom av den 21 juni 2007 i mål C-366/05, Optimus-Telecomunicações (REG 2007, s. I-4985), punkt 27, avfärdade en historisk tolkning av denna bestämmelse, gjorde den nämligen tvärtom i sin dom av den 9 juli 2009 i mål C-397/07, kommissionen mot Spanien (REG 2009, s. I-6029), punkt 21, just en sådan tolkning.

23 Mot denna bakgrund beslutade Naczelny Sąd Administracyjny att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Ska den nationella domstolen vid en tolkning av artikel 7.1 i direktiv 69/335 [i dess lydelse enligt direktiv 85/303] beakta de direktiv genom vilka ändringar har införts, i synnerhet [direktiv 73/79] och [direktiv 73/80], fastän dessa direktiv hade upphört att gälla vid den tidpunkt då Republiken Polen anslöt sig till Europeiska unionen …?

2) Om den första frågan besvaras nekande, ska då det i artikel 5.3 första strecksatsen i [direktiv 69/335] föreskrivna uteslutandet av kapitalassociationens egendom från underlaget för skatten på kapitaltillskott uteslutande anses avse egendomen i den kapitalassociation vars kapital har ökats?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

24 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artikel 7.1 i direktiv 69/335, i dess lydelse enligt direktiv 85/303, i det fallet att en stat, såsom Republiken Polen, anslutit sig till unionen den 1 maj 2004 ska tolkas så, att det obligatoriska undantag som föreskrivs i denna bestämmelse endast är tillämpligt på transaktioner som omfattas av det direktivets tillämpningsområde i dess ändrade lydelse, och som den 1 juli 1984 var undantagna i den staten från skatt på kapitaltillskott eller som då beskattades enligt en sänkt skattesats på högst 0,50 procent.

25 Vid besvarandet av denna fråga kommer domstolen vid tolkningen och tillämpningen av direktiv 69/335 att beakta den särskilda situationen för en sådan stat som Republiken Polen, som blev medlem i unionen den 1 maj 2004.

26 För det första följer av detta konstaterande att direktiv 69/335 inte var tillämpligt i denna stat före nämnda datum. Samtliga bestämmelser om skatteplikt eller skattefrihet för transaktioner som omfattas av begreppet kapitalanskaffning, och som hade införts i det polska rättssystemet före nyssnämnda datum, hade antagits enbart med stöd av nationell rätt (se domen i det ovannämnda målet Optimus-Telecomunicações, punkt 26).

27 Vad beträffar tolkningen och tillämpningen av direktiv 69/335 innebär ovannämnda omständighet för det andra att en historisk tolkning av ändamålen med direktiv 69/335 i Republiken Polens fall inte kan tillåtas påverka tolkningen av direktivet sådant det gällde efter det att denna stat hade anslutit sig (se domen i det ovannämnda målet Optimus-Telecomunicações, punkt 27).

28 I artikel 7.1 första stycket i direktiv 69/335, i dess lydelse enligt direktiv 85/303, föreskrivs en klar och ovillkorlig skyldighet för medlemsstaterna att undanta transaktioner som per den 1 juli 1984 var undantagna från skatteplikt, eller som beskattades enligt en skattesats på högst 0,5 procent, från skatt på kapitaltillskott. Denna skyldighet, vars innebörd är helt klar, gäller även för Republiken Polen sedan den 1 maj 2004 (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Optimus-Telecomunicações, punkt 30).

29 Denna tolkning överensstämmer inte bara med den faktiska lydelsen av nämnda artikel 7.1, utan även med andan i och huvudsyftet med direktiv 69/335, vilket är att så långt som möjligt minimera effekterna av kapitaltillskottsskatten på den fria rörligheten för kapital (se domen i det ovannämnda målet Optimus-Telecomunicações, punkt 31).

30 Slutligen konstaterar domstolen att den 1 juli 1984, som är den relevanta tidpunkten enligt artikel 7.1 i direktiv 69/335, i dess lydelse enligt direktiv 85/303, också gäller för Republiken Polen. När en stat ansluter sig till unionen gäller nämligen en hänvisning till ett datum i unionsrätten även för den anslutande staten, även om hänvisningen avser ett datum som föregår datumet för anslutningen, om inget annat föreskrivs i anslutningsakten eller i någon annan unionsakt. För Republiken Polen har inget annat föreskrivits i anslutningsakten eller i någon annan unionsakt (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Optimus-Telecomunicações, punkt 32, och dom av den 16 juni 2011 i mål C-212/10, Logstor ROR Polska, REU 2011, s. I-5453, punkt 33).

31 Av det ovan anförda följer att artikel 7.1 i direktiv 69/335, i dess lydelse enligt direktiv 85/303, ska tolkas så, att det obligatoriska undantag som föreskrivs i denna bestämmelse bara gäller de transaktioner som avses i detta direktiv, i dess ändrade lydelse, och som i nämnda stat undantogs från skatteplikt eller beskattades enligt en sänkt skattesats på högst 0,5 procent per den 1 juli 1984, när en stat i likhet med Republiken Polen har anslutit sig till unionen med verkan från den 1 maj 2004, och det inte har föreskrivits några undantagsbestämmelser i statens anslutningsakt eller i någon annan unionsakt (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Optimus-Telecomunicações, punkt 33).

32 Denna tolkning ändras inte av punkt 21 i domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Spanien. I denna punkt begränsade domstolen endast Europeiska kommissionens invändningar i det målet, genom att precisera vilka transaktioner som från och med den 1 januari 1986, då Konungariket Spanien anslöt sig till Europeiska gemenskaperna, var obligatoriskt undantagna från skatten på kapitaltillskott.

33 Den första frågan ska därmed besvaras enligt följande. Artikel 7.1 i direktiv 69/335, i dess lydelse enligt direktiv 85/303, ska tolkas så, att det obligatoriska undantag som föreskrivs i denna bestämmelse bara gäller de transaktioner som avses i detta direktiv, i dess ändrade lydelse, och som i nämnda stat undantogs från skatteplikt eller beskattades enligt en sänkt skattesats på högst 0,5 procent per den 1 juli 1984, när en stat i likhet med Republiken Polen har anslutit sig till unionen med verkan från den 1 maj 2004, och det inte har föreskrivits några undantagsbestämmelser i statens anslutningsakt eller i någon annan unionsakt.

Den andra frågan

34 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida artikel 5.3 första strecksatsen i direktiv 69/335 – enligt vilken ”beloppet av de tillgångar tillhörande kapitalassociationen som hänförs till kapitalökningen och på vilka skatt på kapitaltillskott redan har tagits ut” undantas från beskattningsunderlaget – ska tolkas så, att den enda egendom som undantas från beskattningsunderlaget är den som tillhör den kapitalassociation vars associationskapital har ökats, eller om även den egendom som härrör från en annan association och som ökar nämnda kapital ska omfattas av detta undantag.

35 Enligt artikel 5.3 första strecksatsen i direktiv 69/335 ska två villkor vara uppfyllda för att uteslutandet från beskattningsunderlaget ska gälla, nämligen dels att egendomen i fråga används för att öka kapitalet i en kapitalassociation, dels att den redan påförts skatt på kapitaltillskott.

36 Av bestämmelsens lydelse framgår således att den inte uteslutande avser egendomen i den kapitalassociation vars kapital ökats. Det extra villkoret att denna egendom dessutom ska tillhöra den kapitalassociation vars kapital ökats, skulle strida mot den lexikaliska tolkningen av bestämmelsens lydelse.

37 Detta extra villkor skulle även strida mot ändamålet med bestämmelsen som är att från beskattningsunderlaget undanta de belopp på vilka skatt på kapitaltillskott redan påförts, så att dubbelbeskattning undviks och därmed fri rörlighet för kapital främjas (se, analogt, dom av den 18 mars 1993 i mål C-280/91, Viessmann, REG 1993, s. I-971, punkt 21, och av den 12 november 2009 i mål C-441/08, Elektrownia Pątnów II, REG 2009, s. I-10799, punkt 40). Ett ytterligare villkor vid sidan av dem som uppställs i artikel 5.3 första strecksatsen i direktiv 69/335, enligt vilket villkor tillgångarna i fråga dessutom ska tillhöra den association vars kapital ökats, skulle nämligen möjliggöra dubbelbeskattning av ett och samma belopp eftersom den aktuella transaktionen skulle avse olika associationer.

38 Den andra frågan ska därmed besvaras enligt följande. Artikel 5.3 första strecksatsen i direktiv 69/335 – enligt vilken ”beloppet av de tillgångar tillhörande kapitalassociationen som hänförs till kapitalökningen och på vilka skatt på kapitaltillskott redan har tagits ut” undantas från beskattningsunderlaget – ska tolkas så, att den är tillämplig oberoende av huruvida det är fråga om egendom i den kapitalassociation vars kapital ökats eller egendom som härrör från en annan association och som ökar detta kapital.

Rättegångskostnader

39 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:

1) **Artikel 7.1 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 det obligatoriska undantag som föreskrivs i denna bestämmelse bara gäller de transaktioner som avses i detta direktiv, i dess ändrade lydelse, och som i staten undantogs från skatteplikt eller beskattades enligt en sänkt skattesats på högst 0,5 procent per den 1 juli 1984, när en stat i likhet med Republiken Polen har anslutit sig till Europeiska unionen med verkan från den 1 maj 2004, och det inte har föreskrivits några undantagsbestämmelser i statens anslutningsakt eller i någon annan unionsakt.**

2) **Artikel 5.3 första strecksatsen i direktiv 69/335 – enligt vilken ”beloppet av de tillgångar tillhörande kapitalassociationen som hänförs till kapitalökningen och på vilka skatt på kapitaltillskott redan har tagits ut” undantas från beskattningsunderlaget – ska tolkas så, att den är tillämplig oberoende av huruvida det är fråga om egendom i den kapitalassociation vars kapital ökats eller egendom som härrör från en annan association och som ökar detta kapital.**

Underskrifter