DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

12. november 2009 *

I sag C-441/08,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) ved afgørelse af 8. juli 2008, indgået til Domstolen den 7. oktober 2008, i sagen:

Elektrownia Pątnów II sp. zoo

mod

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af formanden for Fjerde Afdeling, J.-C. Bonichot (refererende dommer), som fungerende formand for Sjette Afdeling, og dommerne K. Schiemann og P. Kūris,

* Processprog: polsk.

generaladvokat: J. Mazák
justitssekretær: fuldmægtig R. Şereş,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 17. september 2009,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Elektrownia Pątnów II sp. zoo ved radca prawny N. Półtorak

— den polske regering ved M. Dowgielewicz, A. Rutkowska og A. Kraińska, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber 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 Denne anmodning om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 5, stk. 3, andet led, i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405), som ændret ved akten vedrørende vilkårene for Den Tjekkiske Republiks, Republikken Estlands, Republikken Cyperns, Republikken Letlands, Republikken Litauens, Republikken Ungarns, Republikken Maltas, Republikken Polens, Republikken Sloveniens og Den Slovakiske Republiks tiltrædelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union (EUT 2003 L 236, s. 33, herefter »direktiv 69/335«).

2 Anmodningen er fremsat inden for rammerne af en sag mellem Elektrownia Pątnów II sp. zoo (herefter »Elektrownia Pątnów«) og Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (skattevæsenets direktør i Poznan) vedrørende anvendelsen af den polske lov om beskatning af dispositioner på området for kapitaltilførselsafgifter.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Artikel 1 i direktiv 69/335 tillader medlemsstaterne at opkræve en i overensstemmelse med bestemmelserne i artikel 2-9 harmoniseret afgift på kapitaltilførsel til kapitalselskaber, der betegnes som »kapitaltilførselsafgift«.

4 Artikel 3 i direktiv 69/335 definerer begrebet »kapitalselskab«. Dette indebærer, for så vidt angår Republikken Polen, selskaber i henhold til polsk ret, som bærer et af de følgende navne: »spółka akcyjna« (aktieselskab) og »spółka z ograniczoną odpowiedzialnością« (anpartsselskab).

5 Nævnte direktivs artikel 4, stk. 1, litra c), anfører blandt de transaktioner, som kan undergives kapitalafgift, »udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art«.

6 Samme artikel 4, stk. 2, litra c), bestemmer:

»2. 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.«

7 Artikel 5 i direktiv 69/335 fastlægger afgiftsgrundlaget for kapitaltilførselsafgiften. Artikel 5, stk. 1, fastsætter:

»Afgiften opkræves:

a) ved stiftelse af et kapitalselskab, udvidelse af kapitalen eller af selskabsformuen i henhold til artikel 4, stk. 1, litra a), c) og d): af den faktiske værdi af de indskud af enhver art, der er ydet eller skal ydes af deltagerne, med fradrag af den gæld og de forpligtelser, der pålægges selskabet i forbindelse med indskuddet. […]

[…]

e) ved en optagelse af lån i henhold til artikel 4, stk. 2, litra c) og d): af de optagne låns pålydende værdi.«

8 Direktivets artikel 5, stk. 3, andet led, bestemmer:

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

[…]

— beløb, der hidrører fra de af kapitalselskabet optagne lån, der er omdannet til selskabsandele og allerede har været undergivet kapitaltilførselsafgift.«

9 Direktivets artikel 10 præciserer:

»Bortset fra kapitaltilførselsafgiften opkræver medlemsstaterne af selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer med erhvervsformål ingen andre skatter eller afgifter af nogen art på:

a) de i artikel 4 nævnte dispositioner

b) indskud, lån eller ydelser i forbindelse med de i artikel 4 nævnte dispositioner.

[…]«

National lovgivning

Bestemmelserne i national ret før Republikken Polens tiltrædelse af Den Europæiske Union

10 Artikel 1 i lov af 9. september 2000 om afgift af civilretlige dispositioner (ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych) (herefter »pcc-loven«) bestemmer:

»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.

[…]

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

[…]

4) overkurs, lån fra selskabsdeltagerne (aktionærer) til selskabet samt overdragelse af goder eller formuerettigheder fra en selskabsdeltager (aktionær) til selskabet til fri afbenyttelse.«

11 Artikel 4, nr. 1), i pcc-loven bestemmer:

»4. Afgiftspligten med hensyn til afgiften af civilretlige dispositioner påhviler:

1) parterne i civilretlige dispositioner […]«

12 Artikel 5, stk. 1, i denne lov bestemmer:

»Medmindre andet er fastsat i stk. 2, påhviler afgiftsforpligtelsen med solidarisk hæftelse fysiske personer, juridiske personer såvel som enheder organiseret uden juridisk personlighed, som er parter i civilretlige dispositioner […]«

13 Ifølge artikel 6, stk. 1, nr. 8), litra d), i nævnte lov er beregningsgrundlaget:

»i tilfælde af lån — som en selskabsdeltager eller en aktionær yder selskabet — lånets beløb eller værdi«.

14 I artikel 2 i lov af 19. december 2003 om ændring af loven om afgift af civilretlige dispositioner (ustawa o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych) bestemmes:

»På civilretlige dispositioner, for hvilke afgiftspligten er opstået før ikrafttrædelsen af denne lov, finder de hidtidige bestemmelser anvendelse«.

Gældende ret efter Republikken Polens tiltrædelse af Den Europæiske Union og indtil den 31. december 2006

15 Artikel 1 i pcc-loven, som ændret ved loven af 19. december 2003 (herefter »den ændrede pcc-lov«), bestemmer:

»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 […]

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

[…]

2) ved et kapitalselskab: indbetaling eller forhøjelse af en indbetaling i et selskab, hvilket beløb fører til en forhøjelse af selskabskapitalen og overkurs […]«

16 Artikel 1a i den ændrede pcc-lov bestemmer:

»I denne lov forstås ved:

[…]

2) kapitalselskab: et selskab med begrænset hæftelse eller et aktieselskab […]«

17 Artikel 3 i denne lov har følgende ordlyd:

»1. Afgiftspligten opstår:

[…]

2) på det tidspunkt, hvor der træffes beslutning om forhøjelse af kapitalen i et selskab med status som juridisk person.«

18 Nævnte lovs artikel 4 bestemmer:

»Afgiftspligten med hensyn til afgiften af civilretlige dispositioner påhviler:

[…]

2) et selskab med status som juridisk person — i tilfælde af en forhøjelse af selskabskapitalen.«

19 Artikel 6 i samme lov bestemmer:

»1. 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.

[…]«

20 Artikel 7 i den ændrede pcc-lov bestemmer:

»1. Satserne for afgiften er fastsat til følgende beløb:

[…]

9) på selskabsvedtægter: 0,5%.«

21 Artikel 9 i nævnte lov bestemmer:

»Følgende civilretlige dispositioner er fritaget for afgiften:

[…]

10) lån, som

[…]

h) en selskabsdeltager (aktionær) yder et kapitalselskab.«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

22 Elektrownia Pątnów er et datterselskab af selskabet Zespół Elektrowni Pątnów-Adamów-Konin SA (herefter »moderselskabet«). Sidstnævnte havde i årene 2002-2004 ydet en række lån til Elektrowni Pątnów. I overensstemmelse med gældende polsk lov for dette tidsrum betalte Elektrowni Pątnów afgiften for civilretlige dispositioner på de lån, som Elektrowni Pątnów havde optaget.

23 Ved aftale af 25. juli 2005 indgik moderselskabet og Elektrownia Pątnów en kontrakt om overførsel til sidstnævnte af de fordringer, som moderselskabet rådede over i henhold til disse lån til gengæld for en tegning af andele i Elektrownia Pątnów.

24 Denne udveksling medførte, at Elektrownia Pątnów blev fritaget for sin gæld til moderselskabet, og at datterselskabets selskabskapital blev forøget.

25 Endvidere tegnede moderselskabet en forhøjelse af den nominelle værdi af hver af disse andele for et beløb, der samlet svarede til moderselskabets fordring mod Elektrowni Pątnów.

26 Forhøjelsen af Elektrownia Pątnóws selskabskapital, der blev vedtaget ved beslutning truffet af generalforsamlingen for dette selskab den 27. juli 2005, udgjorde i henhold til polsk lov en ændring af selskabets vedtægter. Denne disposition var i henhold til polsk lovgivning undergivet afgift på civilretlige dispositioner.

27 Elektrownia Pątnów indgav derefter en klage til afgiftsmyndigheden med den begrundelse, at selskabet blev undergivet dobbelt pålæggelse af kapitaltilførselsafgift ved konvertering af lån til egenkapital i strid med artikel 5, stk. 3, andet led, i direktiv 69/335, som trådte i kraft i Republikken Polen den 1. maj 2004 efter denne stats tiltrædelse af Den Europæiske Union.

28 Efter at denne klage var blevet afvist, anlagde Elektrownia Pątnów sag ved forvaltningsdomstolen. Denne gav ikke Elektrownia Pątnów medhold. Elektrownia Pątnów har dernæst indgivet kassationsappel. Det er under disse omstændigheder, at Naczelny Sąd Administracyjny har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal afgiftsmyndighederne i lyset af fællesskabsretten (særligt bestemmelserne i direktiv 69/335[…]), når de opkræver kapitaltilførselsafgift af kapitaludvidelser, tage hensyn til dispositioner, der vedrører den samme kapitalandel, og som før Polens tiltrædelse af Den Europæiske Union var underlagt kapitaltilførselsafgifter?

Finder særligt mekanismen i artikel 5, stk. 3, andet led, i direktiv 69/335[…] anvendelse, når konverteringen af et lån, der er ydet et kapitalselskab, som omhandlet i direktivets

artikel 4, stk. 2, litra c), finder sted efter tiltrædelsen, og dette lån allerede tidligere i henhold til den nationale lovgivning, der var gældende indtil tiltrædelsen, blev beskattet efter principperne i [pcc-loven]?«

Om det præjudicielle spørgsmål

29 Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om det i artikel 5, stk. 3, andet led, i direktiv 69/335 indeholdte forbud mod ved beregningen af det beløb, hvorpå afgift pålægges ved forøgelse af selskabskapitalen, at medtage beløbet for lån, som kapitalselskabet har optaget, som konverteres til kapitalandele, og som allerede har været undergivet kapitaltilførselsafgift, finder anvendelse i det tilfælde, hvor konverteringen til kapitalandele af lån ydet til et kapitalselskab finder sted efter medlemsstatens tiltrædelse af Den Europæiske Union, selv om disse lån hidrører fra før tiltrædelsen og dengang blev gjort til genstand for afgiftspålæggelse i henhold til den dagældende nationale lovgivning.

30 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 tiltrådte Den Europæiske Union med virkning fra den 1. maj 2004 (jf. i denne retning dom af 21.6.2007, sag C-366/05, Optimus — Telecomunicações, Sml. I, s. 4985, præmis 25).

31 Det følger 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 nævnte dato i den polske retsorden alene truffet på grundlag af national ret (jf. i denne retning Optimus — Telecomunicações-dommen, præmis 26).

32 Det følger desuden af fast retspraksis, at en ny regel finder øjeblikkelig anvendelse på endnu ikke indtrådte virkninger af en situation, der er opstået, mens den gamle regel var gældende (jf. bl.a. dom af 10.7.1986, sag 270/84, Licata mod ØSU, Sml. s. 2305,

præmis 31). Domstolen har således under anvendelse af dette princip fastslået, at i fraværet af en konkret bestemmelse i en medlemsstats tiltrædelsesakt om særlige betingelser for anvendelsen af en bestemmelse i EF-traktaten skal denne bestemmelse anses for at gælde umiddelbart og for at være bindende for denne medlemsstat fra tiltrædelsesdatoen, således at den finder anvendelse på de fremtidige virkninger af forhold, der er opstået før denne nye medlemsstats tiltrædelse af Fællesskaberne (jf. i denne retning dom af 2.10.1997, sag C-122/96, Saldanha og MTS, Sml. I, s. 5325, præmis 14, og af 29.1.2002, sag C-162/00, Pokrzeptowicz-Meyer, Sml. I, s. 1049, præmis 50).

33 Det følger ligeledes af fast retspraksis, at de materielle fællesskabsretlige regler for at sikre overholdelsen af retssikkerhedsprincippet og princippet om den berettigede forventning skal fortolkes således, at de kun omfatter forhold, som ligger forud for deres ikrafttrædelse, såfremt det af ordlyden, bestemmelsernes formål eller opbygning klart fremgår, at dette har været meningen (jf. navnlig dom af 10.2.1982, sag 21/81, Bout, Sml. s. 381, præmis 13, og af 15.7.1993, sag C-34/92, GruSa Fleisch, Sml. I, s. 4147, præmis 22, samt Pokrzeptowicz-Meyer-dommen, præmis 49).

34 Da akten vedrørende vilkårene for Republikken Polens tiltrædelse af Den Europæiske Union ikke indeholder en konkret bestemmelse om betingelserne for den tidsmæssige anvendelse af direktiv 69/335, skal det derfor med henblik på at besvare det forelagte spørgsmål afgøres, om en situation som den i hovedsagen omhandlede udgør en situation, der er indtrådt, før direktiv 69/335 trådte i kraft i Polen, og som direktivet derfor kun vil kunne finde anvendelse på med tilbagevirkende kraft, hvis det klart fremgår, at det skal have denne virkning, eller om det drejer sig om en situation, der er opstået før direktivets ikrafttræden i Polen, men hvis fremtidige virkninger reguleres af direktivet fra det tidspunkt, hvor det trådte i kraft, i overensstemmelse med princippet om, at nye regler finder øjeblikkelig anvendelse på en eksisterende situation (jf. i denne retning Pokrzeptowicz-Meyer-dommen, præmis 51).

35 Det bemærkes herved, at den i hovedsagen omtvistede afgiftspålæggelse af lån, som er aftalt før Republikken Polens tiltrædelse af Den Europæiske Union, fandt sted på grundlag af den lovgivning, som var i kraft på tidspunktet for den omstændighed, der udløste afgiftspålæggelsen, hvilket bestod i udfærdigelsen af de civilretlige dokumenter,

som dokumenterede disse lån. På dette tidspunkt fandtes der ikke i polsk lovgivning bestemmelser, som var til hinder for, at disse dokumenter kunne pålægges afgift først en gang som lån og dernæst en anden gang i tilfælde af deres konvertering til kapitalforhøjelse.

36 Indførelsen i polsk ret af en sådan bestemmelse, som forbyder fornyet afgiftspålæggelse på de samme beløb ved deres konvertering til kapital, kan ikke anses for en anfægtelse af afgiftspålæggelser, som allerede har fundet sted, og for derved at have tilbagevirkende kraft.

37 Denne bestemmelse har som sit eneste formål og sin eneste konsekvens at forhindre dobbelt afgiftspålæggelse på det samme beregningsgrundlag og finder anvendelse fra dens ikrafttræden såvel på lån, der allerede er optaget før Republikken Polens tiltrædelse af Den Europæiske Union, og således ved sin ikrafttræden i den polske retsorden, og konverteret til kapitalandele efter denne tiltrædelse, som på lån, der optages efter denne tiltrædelse.

38 Det følger af det foregående, at artikel 5, stk. 3, andet led, i direktiv 69/335 blot er en ny bestemmelse, som finder umiddelbar anvendelse på dispositioner, som gennemføres efter bestemmelsens ikrafttræden i Polen, og som falder inden for dens anvendelsesområde.

39 Det følger heraf, at artikel 5, stk. 3, andet led, i direktiv 69/335 kræver, at der ved fastlæggelse af beregningsgrundlaget for kapitaltilførselsafgift ved et selskabs kapitalforhøjelse, efter Republikken Polens tiltrædelse af Den Europæiske Union, ved konvertering af lån optaget før denne tiltrædelse til kapitalandele skal tages hensyn til tidligere afgiftspålæggelser af disse lån i henhold til den da gældende nationale lovgivning.

40 I modsætning til det af Republikken Polen anførte udgør en sådan fortolkning af direktiv 69/335 på ingen måde en anvendelse af direktivet med tilbagevirkende kraft på faktiske omstændigheder, der fandt sted før denne medlemsstats tiltrædelse, men blot en anvendelse af forbuddet mod dobbelt afgiftspålæggelse fra direktivets ikrafttræden, hvilket nødvendigvis medfører, at afgiftspålæggelser, der fandt sted før denne ikrafttræden, ligeledes skal tages i betragtning.

41 Det er desuden ikke fornødent, at Domstolen undersøger, hvorvidt genstanden for beskatning i henhold til national lovgivning før Republikken Polens tiltrædelse helt eller delvist svarer til genstanden for beskatning efter denne tiltrædelse, således som Republikken Polen synes at have hævdet under retsmødet. Det tilkommer den ret, som tvisten i hovedsagen er indbragt for, at træffe afgørelse herom.

42 Under disse omstændigheder skal det præjudicielle spørgsmål besvares med, at artikel 5, stk. 3, andet led, i direktiv 69/335 kræver, at der ved fastlæggelse af beregningsgrundlaget for kapitaltilførselsafgift på et selskabs kapitalforhøjelse, efter Republikken Polens tiltrædelse af Den Europæiske Union, ved konvertering af lån optaget af dette selskab før denne tiltrædelse til kapitalandele, skal tages hensyn til tidligere afgiftspålæggelser af disse lån på grundlag af den da gældende nationale lovgivning.

Sagens omkostninger

43 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 (Sjette Afdeling) for ret:

Artikel 5, stk. 3, andet led, i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter, som ændret ved akten vedrørende vilkårene for Den Tjekkiske Republiks, Republikken Estlands, Republikken Cyperns, Republikken Letlands, Republikken Litauens, Republikken Ungarns, Republikken Maltas, Republikken Polens, Republikken Sloveniens og Den Slovakiske Republiks tiltrædelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union, kræver, at der ved fastlæggelse af beregningsgrundlaget for kapitaltilførselsafgift på et selskabs kapitalforhøjelse, efter Republikken Polens tiltrædelse af Den Europæiske Union, ved konvertering af lån optaget af dette selskab før denne tiltrædelse til kapitalandele, skal tages hensyn til tidligere afgiftspålæggelser af disse lån på grundlag af den da gældende nationale lovgivning.

Underskrifter