ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 12ης Νοεμβρίου 2009 *

Στην υπόθεση C-441/08,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία) με απόφαση της 8ης Ιουλίου 2008, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 7 Οκτωβρίου 2008, στο πλαίσιο της δίκης

Elektrownia Pątnów II sp. zoo

κατά

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-C. Bonichot (εισηγητή), πρόεδρο του τετάρτου τμήματος, προεδρεύοντα του έκτου τμήματος, K. Schiemann και P. Kūris, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

γενικός εισαγγελέας: J. Mazák
γραμματέας: R. Şereş, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 17ης Σεπτεμβρίου 2009,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Elektrownia Pątnów II sp. zoo, εκπροσωπούμενη από τη N. Półtorak, radca prawny,

— η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Dowgielewicz και τις A. Rutkowska και A. Kraińska,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, 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 για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 5, παράγραφος 3, δεύτερη περίπτωση, 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 πράξη περί των όρων προσχωρήσεως της Τσεχικής Δημοκρατίας, της Δημοκρατίας της Εσθονίας, της Δημοκρατίας της Κύπρου, της Δημοκρατίας της Λεττονίας, της Δημοκρατίας της Λιθουανίας, της Δημοκρατίας της Ουγγαρίας, της Δημοκρατίας της Μάλτας, της Δημοκρατίας της Πολωνίας, της Δημοκρατίας της Σλοβενίας και της Σλοβακικής Δημοκρατίας, και των προσαρμογών των Συνθηκών επί των οποίων βασίζεται η Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ 2003, L 236, σ. 33, στο εξής: οδηγία 69/335).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Elektrownia Pątnów II sp. zoo (στο εξής: Elektrownia Pątnów) και του Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (διευθυντή του τμήματος φορολογικών υποθέσεων του Poznan) σχετικά με την εφαρμογή του πολωνικού νόμου περί της φορολογήσεως των πράξεων στον τομέα των συγκεντρώσεων κεφαλαίων.

Το νομικό πλαίσιο

Το κοινοτικό δίκαιο

3 Το άρθρο 1 της οδηγίας 69/335 επιτρέπει στα κράτη μέλη να εισπράττουν φόρο επί των εισφορών σε κεφαλαιουχικές εταιρίες, εναρμονισμένο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 έως 9 της οδηγίας αυτής, ο οποίος ονομάζεται «φόρος εισφοράς».

4 Το άρθρο 3 της οδηγίας 69/335 ορίζει την έννοια του όρου «κεφαλαιουχική εταιρία». Πρόκειται κυρίως, όσον αφορά τη Δημοκρατία της Πολωνίας, για εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με το πολωνικό δίκαιο και φέρουν τα εξής ονόματα: «spółka akcyjna» (ανώνυμη εταιρία) και «spółka z ograniczoną odpowiedzialnością» (εταιρία περιορισμένης ευθύνης).

5 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της οδηγίας αυτής αναφέρει, μεταξύ των πράξεων που υπόκεινται στον φόρο εισφοράς, «[την] αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας δι εισφορών σε είδος, οποιασδήποτε μορφής».

6 Το εν λόγω άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο γ΄, προβλέπει τα εξής:

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

[…]

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

7 Το άρθρο 5 της οδηγίας 69/335 καθορίζει τη φορολογική βάση όσον αφορά τον φόρο εισφοράς. Σύμφωνα με την παράγραφό του 1:

«Ο φόρος εκκαθαρίζεται:

α) στην περίπτωση της συστάσεως κεφαλαιουχικής εταιρίας, αυξήσεως του εταιρικού της κεφαλαίου ή της εταιρικής της περιουσίας, δηλαδή πράξεων αναφερομένων στο άρθρο 4 παράγραφος 1 περιπτώσεις α), γ), και δ), επί της πραγματικής αξίας των αγαθών οποιασδήποτε φύσεως, τα οποία έχουν εισφερθεί ή πρέπει να εισφερθούν από τους εταίρους, αφού αφαιρεθούν οι υποχρεώσεις οι οποίες έχουν αναληφθεί και οι επιβαρύνσεις στις οποίες έχει υποβληθεί η εταιρία εξ αφορμής κάθε μιας εισφοράς. […]

[…]

ε) στην περίπτωση δανείων, τα οποία αναφέρονται στο άρθρο 4, παράγραφος 2, περιπτώσεις γ΄ και δ΄, επί του ονομαστικού ποσού του δανείου, το οποίο έχει συναφθεί».

8 Το άρθρο 5, παράγραφος 3, δεύτερη περίπτωση, της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«3. Το ποσό επί του οποίου ο φόρος εκκαθαρίζεται στην περίπτωση αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου δεν συμπεριλαμβάνει:

[…]

— το ποσό των δανείων, τα οποία έχουν συναφθεί από την κεφαλαιουχική εταιρία και μετατραπεί σε εταιρικά μερίδια και τα οποία έχουν ήδη υποβληθεί στον φόρο εισφοράς».

9 Το άρθρο 10 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Πλην του φόρου εισφοράς, τα κράτη μέλη δεν εισπράττουν, όσον αφορά τις εταιρίες, ενώσεις προσώπων ή νομικά πρόσωπα, που επιδιώκουν κερδοσκοπικούς σκοπούς, κανένα φόρο υπό οποιαδήποτε μορφή:

α) για τις πράξεις, οι οποίες αναφέρονται στο άρθρο 4

β) για τις εισφορές, δάνεια ή παροχές, που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο των πράξεων των αναφερομένων στο άρθρο 4.

[…]»

Η εθνική νομοθεσία

Η εφαρμοστέα νομοθεσία πριν από την προσχώρηση της Δημοκρατίας της Πολωνίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση

10 Σύμφωνα με το άρθρο 1 του νόμου περί του φόρου επί πράξεων αστικού δικαίου (ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych), της 9ης Σεπτεμβρίου 2000 (στο εξής: νόμος pcc):

«1. Υπόκεινται στον φόρο:

1) οι ακόλουθες πράξεις αστικού δικαίου:

[…]

k) οι συμβάσεις εταιρίας (ιδρυτικές πράξεις)

2) οι τροποποιήσεις των αναφερομένων στο σημείο 1 συμβάσεων, αν αυτές επιφέρουν αύξηση της φορολογικής βάσεως όσον αφορά τις πράξεις αστικού δικαίου,

[…]

3. Στην περίπτωση συμβάσεως εταιρίας, ως τροποποιήσεις της συμβάσεως νοούνται:

[…]

4) οι πρόσθετες εισφορές, τα δάνεια των εταίρων (μετόχων) προς την εταιρία, καθώς και η εκχώρηση άνευ ανταλλάγματος αντικειμένων ή περιουσιακών δικαιωμάτων από έναν εταίρο (μέτοχο) προς την εταιρία».

11 Το άρθρο 4, σημείο 1, του νόμου pcc ορίζει τα εξής:

«4. Η φορολογική υποχρέωση όσον αφορά τον φόρο επί των πράξεων αστικού δικαίου επιβαρύνει:

1) τα συμβαλλόμενα μέρη των πράξεων αστικού δικαίου […]».

12 Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, του νόμου αυτού:

«Υπό την επιφύλαξη της παραγράφου 2, η υποχρέωση εξοφλήσεως του φόρου βαρύνει αλληλεγγύως τα φυσικά πρόσωπα, τα νομικά πρόσωπα και τις οργανωμένες μονάδες που δεν έχουν νομική προσωπικότητα και είναι συμβαλλόμενα μέρη των πράξεων αστικού δικαίου […]».

13 Κατά το άρθρο 6, παράγραφος 1, σημείο 8, στοιχείο d', του εν λόγω νόμου, η φορολογική βάση αποτελείται:

«σε περίπτωση δανείου προς την εταιρία από τον εταίρο ή τον μέτοχο — από το ποσό ή την αξία του δανείου».

14 Κατά το άρθρο 2 του νόμου περί τροποποιήσεως του νόμου περί του φόρου επί πράξεων αστικού δικαίου (ustawa o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych), της 19ης Δεκεμβρίου 2003:

«Επί πράξεων αστικού δικαίου, ως προς τις οποίες η φορολογική υποχρέωση δημιουργήθηκε πριν από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις που ίσχυαν πριν από αυτόν».

Η εφαρμοστέα νομοθεσία μετά την προσχώρηση της Δημοκρατίας της Πολωνίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση και έως τις 31 Δεκεμβρίου 2006

15 Κατά το άρθρο 1 του νόμου pcc, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο της 19ης Δεκεμβρίου 2003 (στο εξής: τροποποιηθείς νόμος pcc):

«1. Στον φόρο υπόκεινται:

1) οι ακόλουθες πράξεις αστικού δικαίου:

[…]

k) οι συμβάσεις εταιρίας (ιδρυτικές πράξεις),

2) οι τροποποιήσεις των αναφερομένων στο σημείο 1 συμβάσεων, αν αυτές επιφέρουν αύξηση της φορολογικής βάσεως όσον αφορά τις πράξεις αστικού δικαίου […].

3. Στην περίπτωση συμβάσεως εταιρίας, ως τροποποιήσεις της συμβάσεως νοούνται:

[…]

2) στην περίπτωση κεφαλαιουχικής εταιρίας: η εισφορά ή η αύξηση εισφοράς στην εταιρία, της οποίας η αξία επιφέρει αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, καθώς και οι συμπληρωματικές εισφορές […]».

16 Το άρθρο 1a του τροποποιηθέντος νόμου pcc ορίζει τα εξής:

«Υπό την έννοια του παρόντος νόμου, νοείται ως:

[…]

2) κεφαλαιουχική εταιρία: εταιρία περιορισμένης ευθύνης ή ανώνυμη εταιρία […]».

17 Κατά το άρθρο 3 του νόμου αυτού:

«1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται:

[…]

2) κατά την ημερομηνία λήψεως της αποφάσεως σχετικά με την αύξηση του κεφαλαίου της εταιρίας με νομική προσωπικότητα».

18 Κατά το άρθρο 4 του εν λόγω νόμου:

«Η φορολογική υποχρέωση όσον αφορά τον φόρο επί των πράξεων αστικού δικαίου βαρύνει:

[…]

2) την εταιρία με νομική προσωπικότητα –σε περίπτωση αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου».

19 Κατά το άρθρο 6 του ιδίου νόμου:

«1. η φορολογική βάση αποτελείται:

[…]

8) για τη σύμβαση εταιρίας:

[…]

b) σε περίπτωση τροποποιήσεως της συμβάσεως –από την αξία των εισφορών που αυξάνουν το εταιρικό κεφάλαιο ή από το ποσόν της αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου.

[…]»

20 Το άρθρο 7 του τροποποιηθέντος νόμου pcc ορίζει τα εξής:

«1. Οι φορολογικοί συντελεστές καθορίζονται ως εξής:

[…]

9) επί των εταιρικών συμβάσεων: 0,5 %».

21 Κατά το άρθρο 9 του εν λόγω νόμου:

«Απαλλάσσονται του φόρου οι ακόλουθες πράξεις αστικού δικαίου:

[…]

10) τα δάνεια τα οποία:

[…]

h) χορηγεί εταίρος (μέτοχος) κεφαλαιουχικής εταιρίας».

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

22 Η Elektrownia Pątnów είναι η θυγατρική της εταιρίας Zespół Elektrowni Pątnów-Adamów-Konin SA (στο εξής: μητρική εταιρία). Η τελευταία, μεταξύ του 2002 και του 2004, χορήγησε στην Elektrowni Pątnów σειρά δανείων. Σύμφωνα με τον πολωνικό νόμο που ίσχυε την εποχή εκείνη, η Elektrowni Pątnów εξόφλησε τον επί των δανείων, που είχε συνάψει, φόρο επί πράξεων αστικού δικαίου.

23 Με συμφωνία της 25ης Ιουλίου 2005, η μητρική εταιρία συνήψε με την Elektrownia Pątnów σύμβαση που προέβλεπε τη μεταβίβαση στην τελευταία των απαιτήσεων που αυτή είχε βάσει των δανείων, ως αντιπαροχή προεγγραφής στα μερίδια της Elektrownia Pątnów.

24 Ο συμψηφισμός αυτός είχε ως αποτέλεσμα την απόσβεση του χρέους της Elektrownia Pątnów έναντι της μητρικής εταιρίας και την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της θυγατρικής εταιρίας.

25 Επιπλέον, η μητρική εταιρία δέχθηκε την ονομαστική αύξηση καθενός εκ των εν λόγω μεριδίων, το συνολικό ποσό των οποίων αντιστοιχούσε στην απαίτησή της έναντι της Elektrownia Pątnów.

26 Η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της Elektrownia Pątnów, η οποία αποφασίστηκε με απόφαση της 27ης Ιουλίου 2005 της γενικής συνελεύσεως της εν λόγω εταιρίας, αποτελούσε, σύμφωνα με τον πολωνικό νόμο, τροποποίηση του καταστατικού της εταιρίας. Η πράξη αυτή φορολογήθηκε, σύμφωνα με την πολωνική νομοθεσία, με τον φόρο επί πράξεων αστικού δικαίου.

27 Η Elektrownia Pątnów άσκησε τότε διοικητική ένσταση ενώπιον της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον λόγο ότι φορολογήθηκε δύο φορές με τον φόρο εισφοράς σε περίπτωση μετατροπής δανείων σε κεφάλαιο, αντίθετα προς το άρθρο 5, παράγραφος 3, δεύτερη περίπτωση, της οδηγίας 69/335, που άρχισε να ισχύει στο έδαφος της Δημοκρατίας της Πολωνίας την 1η Μαΐου 2004 λόγω της προσχωρήσεως του κράτους αυτού στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

28 Μετά την απόρριψη της ενστάσεώς της, η Elektrownia Pątnów προσέφυγε ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου. Αυτό απέρριψε την προσφυγή της. Η Elektrownia Pątnów άσκησε τότε αναίρεση. Στο πλαίσιο αυτό, το Naczelny Sąd Administracyjny αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Πρέπει οι φορολογικές αρχές, υπό το φως του κοινοτικού δικαίου (ειδικότερα, των διατάξεων της οδηγίας 69/335[…]), να λαμβάνουν υπόψη, κατά την επιβολή φόρου εισφοράς επί αυξήσεως μετοχικού κεφαλαίου, πράξεις που αφορούν την ίδια εισφορά και οι οποίες φορολογήθηκαν πριν από την προσχώρηση της Πολωνίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση με φόρο εισφοράς;

Έχει εφαρμογή, ειδικότερα, ο προβλεπόμενος από το άρθρο 5, παράγραφος 3, δεύτερη περίπτωση, της οδηγίας 69/335[…] μηχανισμός, οσάκις η μετατροπή δανείων, που συνήφθησαν από κεφαλαιουχική εταιρία υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, στοιχείο γ΄, της οδηγίας, πραγματοποιείται μετά την προσχώρηση και τα εν λόγω

δάνεια έχουν ήδη φορολογηθεί βάσει του εθνικού, μέχρι την προσχώρηση ισχύοντος δικαίου, σύμφωνα με τις αρχές που διατυπώνονται στον πολωνικό νόμο περί φόρου επί πράξεων αστικού δικαίου;»

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

29 Το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν η απαγόρευση του άρθρου 5, παράγραφος 3, δεύτερη περίπτωση, της οδηγίας 69/335 να λαμβάνεται υπόψη, για τον υπολογισμό του ποσού επί του οποίου ο φόρος εκκαθαρίζεται σε περίπτωση αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου, το ποσό των δανείων τα οποία έχουν συναφθεί από την κεφαλαιουχική εταιρία και μετατραπεί σε εταιρικά μερίδια και τα οποία έχουν ήδη υποβληθεί στον φόρο εισφοράς εφαρμόζεται στην περίπτωση κατά την οποία η μετατροπή σε εταιρικά μερίδια των χορηγηθέντων δανείων σε κεφαλαιουχική εταιρία πραγματοποιήθηκε μετά την προσχώρηση του κράτους μέλους στην Ευρωπαϊκή Ένωση, ενώ τα εν λόγω δάνεια είναι προγενέστερα αυτής και αποτέλεσαν αντικείμενο την εποχή εκείνη φορολογήσεως σύμφωνα με τον εθνικό νόμο που ίσχυε τότε.

30 Προκειμένου να δοθεί απάντηση σε αυτό το ερώτημα, πρέπει να ληφθεί υπόψη, για την ερμηνεία και την εφαρμογή της οδηγίας 69/335, η ιδιαίτερη κατάσταση ενός κράτους, όπως η Πολωνική Δημοκρατία, το οποίο προσχώρησε στην Ευρωπαϊκή Ένωση την 1η Μαΐου 2004 (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 21ης Ιουνίου 2007, C-366/05, Optimus — Telecomunicações, Συλλογή 2007, σ. I-4985, σκέψη 25).

31 Από τη διαπίστωση αυτή προκύπτει ότι η οδηγία 69/335 δεν είχε εφαρμογή σε αυτό το κράτος πριν από την ημερομηνία εκείνη. Κάθε μέτρο σχετικά με τη φορολόγηση ή την απαλλαγή των πράξεων που υπάγονται στην έννοια της συγκεντρώσεως κεφαλαίων είχε ληφθεί εντός της πολωνικής εννόμου τάξεως, πριν από την πιο πάνω ημερομηνία, βάσει μόνο του εθνικού δικαίου (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Optimus — Telecomunicações, σκέψη 26).

32 Εξάλλου, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι ένας νέος κανόνας εφαρμόζεται αμέσως στα μελλοντικά αποτελέσματα μιας καταστάσεως που γεννήθηκε υπό το κράτος παλαιότερου κανόνα (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 10ης Ιουλίου 1986, 270/84,

Licata κατά ΟΚΕ, Συλλογή 1986, σ. 2305, σκέψη 31). Κατ' εφαρμογήν της αρχής αυτής, το Δικαστήριο έκρινε επομένως ότι, ελλείψει ειδικών διατάξεων σχετικά με την εφαρμογή διατάξεως της Συνθήκης ΕΚ στην πράξη περί των όρων προσχωρήσεως κράτους μέλους, η διάταξη αυτή πρέπει να θεωρηθεί ότι έχει άμεση εφαρμογή και δεσμεύει το εν λόγω κράτος μέλος από την ημερομηνία προσχωρήσεώς του, με συνέπεια να εφαρμόζεται επί των μελλοντικών αποτελεσμάτων των καταστάσεων που δημιουργήθηκαν πριν από την προσχώρηση στις κοινότητες του νέου αυτού κράτους μέλους (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 2ας Οκτωβρίου 1997, C-122/96, Saldanha και MTS, Συλλογή 1997, σ. I-5325, σκέψη 14, και της 29ης Ιανουαρίου 2002, C-162/00, Pokrzeptowicz-Meyer, Συλλογή 2002, σ. I-1049, σκέψη 50).

33 Ομοίως, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι οι ουσιαστικοί κανόνες του κοινοτικού δικαίου, προκειμένου να διασφαλίζεται η τήρηση των αρχών της ασφαλείας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, πρέπει να ερμηνεύονται ως έχοντες εφαρμογή επί καταστάσεων που έχουν ήδη διαμορφωθεί προ της ενάρξεως της ισχύος τους, μόνον εφόσον προκύπτει σαφώς από τη διατύπωσή τους, τους σκοπούς ή την οικονομία τους ότι πρέπει να τους αναγνωριστεί τέτοια ισχύς (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 10ης Φεβρουαρίου 1982, 21/81, Bout, Συλλογή 1982, σ. 381, σκέψη 13 της 15ης Ιουλίου 1993, C-34/92, GruSa Fleisch, Συλλογή 1993, σ. I-4147, σκέψη 22, και Pokrzeptowicz-Meyer, προπαρατέθηκε, σκέψη 49).

34 Ελλείψει ειδικής διατάξεως στην πράξη περί των όρων προσχωρήσεως της Δημοκρατίας της Πολωνίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, που να αφορά τους όρους διαχρονικής εφαρμογής της οδηγίας 69/335, πρέπει συνεπώς, προκειμένου να δοθεί απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα, να προσδιοριστεί αν μια κατάσταση, όπως η επίδικη στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, αποτελεί κατάσταση δημιουργηθείσα πριν από την έναρξη ισχύος της οδηγίας 69/335 στην Πολωνία και επί της οποίας η οδηγία αυτή δεν μπορεί επομένως να τύχει αναδρομικής εφαρμογής παρά μόνον υπό την προϋπόθεση ότι υπήρξε σαφής πρόθεση επελεύσεως του αποτελέσματος αυτού, ή αν πρόκειται για κατάσταση γεννηθείσα προ της ενάρξεως ισχύος στην Πολωνία της εν λόγω οδηγίας αλλά της οποίας τα μελλοντικά αποτελέσματα διέπονται από την οδηγία αυτή από της ενάρξεως ισχύος της, σύμφωνα με την αρχή ότι οι νέοι κανόνες εφαρμόζονται πάραυτα επί των τρεχουσών καταστάσεων (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Pokrzeptowicz-Meyer, σκέψη 51).

35 Σχετικώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η φορολόγηση των επίδικων στο πλαίσιο της κύριας δίκης δανείων, τα οποία συνήφθησαν πριν από την προσχώρηση της Δημοκρατίας της Πολωνίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, πραγματοποιήθηκε βάσει της νομοθεσίας που ίσχυε κατά τον χρόνο της γενεσιουργού αιτίας της φορολογίας,

δηλαδή της συντάξεως πράξεων αστικού δικαίου με τις οποίες διαπιστώθηκαν τα εν λόγω δάνεια. Κατά τον χρόνο αυτόν δεν υπήρχαν στην πολωνική νομοθεσία κανόνες που να απαγορεύουν την φορολόγηση των πράξεων αυτών πρώτα ως δανείων, κατόπιν δε, για δεύτερη φορά, κατά τον χρόνο της ενδεχόμενης μετατροπής τους σε αύξηση κεφαλαίου.

36 Η εισαγωγή στο πολωνικό δίκαιο αυτού του κανόνα περί απαγορεύσεως της νέας φορολογίας των ιδίων ποσών λόγω της ενσωματώσεώς τους στο κεφάλαιο δεν μπορεί να θεωρηθεί ως αμφισβήτηση των φορολογιών που έχουν ήδη πραγματοποιηθεί και ως έχουσα γι' αυτό τον λόγο αναδρομικό χαρακτήρα.

37 Ο κανόνας αυτός έχει μοναδικό σκοπό και μοναδικό περιεχόμενο την παρεμπόδιση διπλής φορολογίας του ίδιου φορολογήσιμου ποσού και εφαρμόζεται, από την έναρξη της ισχύος του, τόσο στα δάνεια που είχαν ήδη συναφθεί πριν από την προσχώρηση της Δημοκρατίας της Πολωνίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, και επομένως, πριν από την έναρξη της ισχύος του στην πολωνική έννομη τάξη, και μετατράπηκαν μετά την εν λόγω προσχώρηση σε εταιρικά μερίδια, όσο και στα δάνεια που συνήφθησαν μετά από την εν λόγω προσχώρηση.

38 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι το άρθρο 5, παράγραφος 3, δεύτερη περίπτωση, της οδηγίας 69/335 αποτελεί μόνον ένα νέο κανόνα που, μετά την έναρξη της ισχύος του στην Πολωνία, εφαρμόζεται άμεσα στις πραγματοποιηθείσες πράξεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του.

39 Συνεπώς, το άρθρο 5, παράγραφος 3, δεύτερη περίπτωση, της οδηγίας 69/335 επιβάλλει να λαμβάνεται υπόψη, κατά τον καθορισμό της βάσεως του φόρου εισφοράς επί της αυξήσεως κεφαλαίου εταιρίας, η οποία πραγματοποιήθηκε με τη μετατροπή σε εταιρικά μερίδια, μετά από την προσχώρηση της Δημοκρατίας της Πολωνίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, δανείων που είχαν συναφθεί από την ίδια αυτή εταιρία πριν από την εν λόγω προσχώρηση, η προγενέστερη φορολόγηση των εν λόγω δανείων βάσει της εθνικής νομοθεσίας που ίσχυε τότε.

40 Αντίθετα προς τους ισχυρισμούς της Δημοκρατίας της Πολωνίας, αυτή η ερμηνεία της οδηγίας 69/335 ουδόλως έχει ως αποτέλεσμα την αναδρομική εφαρμογή της σε γεγονότα προγενέστερα της προσχωρήσεως του εν λόγω κράτους μέλους, αλλά έχει ως αποτέλεσμα μόνο την εφαρμογή, από της ενάρξεως της ισχύος της, της απαγορεύσεως της διπλής φορολογίας που αυτή συνεπάγεται, γεγονός το οποίο κατ' ανάγκην έχει ως αποτέλεσμα να λαμβάνονται επίσης υπόψη φορολογίες που είχαν ήδη επιβληθεί πριν από την εν λόγω έναρξη ισχύος.

41 Επιπλέον, δεν συντρέχει λόγος να εξετάσει το Δικαστήριο αν, όπως φάνηκε να υποστηρίζει η Δημοκρατία της Πολωνίας κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, τα φορολογηθέντα πριν από την προσχώρησή της στοιχεία βάσει της εθνικής νομοθεσίας που ίσχυε τότε αντιστοιχούν εξ ολοκλήρου ή μερικώς με τα φορολογηθέντα μετά από την εν λόγω προσχώρηση στοιχεία, πράγμα το οποίο εμπίπτει μόνο στην αρμοδιότητα του επιληφθέντος της διαφοράς της κύριας δίκης δικαστή.

42 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί ως απάντηση ότι το άρθρο 5, παράγραφος 3, δεύτερη περίπτωση, της οδηγίας 69/335 επιβάλλει να λαμβάνεται υπόψη, κατά τον καθορισμό της βάσεως του φόρου εισφοράς επί της αυξήσεως κεφαλαίου εταιρίας, η οποία πραγματοποιήθηκε με τη μετατροπή σε εταιρικά μερίδια, μετά από την προσχώρηση της Δημοκρατίας της Πολωνίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, δανείων που είχαν συναφθεί από την ίδια αυτή εταιρία πριν από την εν λόγω προσχώρηση, η προγενέστερη φορολόγηση των δανείων αυτών βάσει της τότε ισχύουσας εθνικής νομοθεσίας.

Επί των δικαστικών εξόδων

43 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 (έκτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 5, παράγραφος 3, δεύτερη περίπτωση, 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 πράξη περί των όρων προσχωρήσεως στην Ευρωπαϊκή Ένωση της Τσεχικής Δημοκρατίας, της Δημοκρατίας της Εσθονίας, της Δημοκρατίας της Κύπρου, της Δημοκρατίας της Λεττονίας, της Δημοκρατίας της Λιθουανίας, της Δημοκρατίας της Ουγγαρίας, της Δημοκρατίας της Μάλτας, της Δημοκρατίας της Πολωνίας, της Δημοκρατίας της Σλοβενίας και της Σλοβακικής Δημοκρατίας και των προσαρμογών των Συνθηκών επί των οποίων βασίζεται η Ευρωπαϊκή Ένωση, επιβάλλει να λαμβάνεται υπόψη, κατά τον καθορισμό της βάσεως του φόρου εισφοράς επί της αυξήσεως κεφαλαίου εταιρίας, η οποία πραγματοποιήθηκε με τη μετατροπή σε εταιρικά μερίδια, μετά από την προσχώρηση της Δημοκρατίας της Πολωνίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, δανείων που είχαν συναφθεί από την ίδια αυτή εταιρία πριν από την εν λόγω προσχώρηση, η προγενέστερη φορολόγηση των δανείων αυτών βάσει της τότε ισχύουσας εθνικής νομοθεσίας..

(υπογραφές)