DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 12 november 2009 *

I mål C-441/08,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) genom beslut av den 8 juli 2008, som inkom till domstolen den 7 oktober 2008, i målet

Elektrownia Pątnów II sp. zoo

mot

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av ordföranden på fjärde avdelningen J.-C. Bonichot (referent), tillförordnad ordförande på sjätte avdelningen, samt domarna K. Schiemann och P. Kūris,

* Rättegångsspråk: polska.

generaladvokat: J. Mazák,
justitiesekreterare: handläggaren R. Şereş,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 17 september 2009,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Elektrownia Pątnów II sp. zoo, genom N. Półtorak, radca prawny,

— Polens regering, genom M. Dowgielewicz och A. Rutkowska och A. Kraińska, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, 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 5.3 andra strecksatsen 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 akten om villkoren för Republiken Tjeckiens, Republiken Estlands, Republiken Cyperns, Republiken Lettlands, Republiken Litauens, Republiken Ungerns, Republiken Maltas, Republiken Polens, Republiken Sloveniens och Republiken Slovakiens anslutning och om anpassning av de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen (EUT L 236, 2003, s. 33) (nedan kallat direktiv 69/335).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Elektrownia Pątnów II sp. zoo (nedan kallat Elektrownia Pątnów) och Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (direktören för skattekontoret i Poznan) angående tillämpningen av den polska lagen om beskattning av rättshandlingar avseende kapitalanskaffning.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrätten

3 Enligt artikel 1 i direktiv 69/335 får medlemsstaterna ta ut en skatt på kapitaltillskott till kapitalassociationer. Skatten är harmoniserad enligt artiklarna 2–9 i direktivet och benämns skatt på kapitaltillskott.

4 I artikel 3 i direktiv 69/335 definieras begreppet kapitalassociation. Härmed avses bland annat, när det gäller Republiken Polen, bolag som bildats enligt polsk rätt och har någon av följande beteckningar: ”spółka akcyjna” (aktiebolag) och ”spółka z ograniczoną odpowiedzialnością” (bolag med begränsat ansvar för delägarna).

5 Enligt artikel 4.1 c i direktivet ingår bland de transaktioner som är skattepliktiga till skatt på kapitaltillskott ”en ökning av en kapitalassociations kapital genom ett tillskott av varje slags tillgångar”.

6 I artikel 4.2 c anges följande:

”2. 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.”

7 I artikel 5 i direktiv 69/335 fastställs beskattningsunderlaget för skatten på kapitalanskaffning. Enligt artikel 5.1 gäller följande:

”Skatt på kapitaltillskott påförs

a) vid bildande av en kapitalassociation, vid ökning av dess kapital eller dess tillgångar, vid transaktioner som avses i artikel 4.1 a, c och d: på det verkliga värdet av varje slags tillgångar som delägarna eller medlemmarna skjuter till eller kommer att skjuta till, efter avdrag för övertagna skulder och associationens kostnader för varje kapitaltillskott....

…

e) vid upptagande av lån enligt artikel 4.2 c och d: på det upptagna lånets nominella belopp.”

8 I artikel 5.3 andra strecksatsen i direktivet föreskrivs följande:

”3. Det belopp som utgör beräkningsgrund vid ökning av kapitalassociationens kapital omfattar inte:

…

— Beloppet av de av kapitalassociationen upptagna lån som omvandlas till andelar i associationen och på vilka skatt på kapitaltillskott redan har tagits ut.”

9 I artikel 10 i nämnda direktiv anges följande:

”Utöver skatt på kapitaltillskott får medlemsstaterna, när det gäller associationer, sammanslutningar eller juridiska personer som bedriver verksamhet i vinstsyfte, inte ta ut några som helst skatter på

a) transaktioner som avses i artikel 4,

b) tillskott, lån eller tillhandahållande av tjänster inom ramen för transaktioner som avses i artikel 4.

…”

Den nationella lagstiftningen

Tillämplig lagstiftning före Republiken Polens anslutning till Europeiska unionen

10 I artikel 1 i lagen om skatt på civilrättsliga rättshandlingar (ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych), av den 9 september 2000 (nedan kallad pcc-lagen) föreskrivs följande:

”1. Skatteplikten omfattar

1) följande civilrättsliga rättshandlingar:

…

k) associationsavtal (stiftelseurkund),

2) ändringar i de avtal som anges i punkt 1 om dessa leder till en ökning av beräkningsunderlaget för skatt på civilrättsliga rättshandlingar,

…

3. Med avtalsändring förstås, när det gäller associationsavtal, följande:

…

4) tillskott, lån från delägare i associationen (aktieägare) till associationen samt vederlagsfri överföring av lös egendom eller förmögenhetsrättigheter till associationen från en delägare i densamma (aktieägare).”

11 I artikel 4.1 pcc-lagen föreskrivs följande:

”4. Skattskyldiga till skatt på civilrättsliga rättshandlingar är

1) parterna i civilrättsliga rättshandlingar …”

12 Enligt artikel 5.1 i lagen gäller följande:

”Om inte annat föreskrivs i punkt 2 är de fysiska personer, juridiska personer eller organiserade enheter som inte utgör rättssubjekt, vilka är parter i civilrättsliga rättshandlingar, skyldiga att erlägga skatten …”

13 Enligt artikel 6.1.8 d i lagen ska följande ingå i beskattningsunderlaget:

”Vid lån till associationen från dess delägare, medlem eller aktieägare – lånebeloppet eller lånets värde.”

14 Enligt artikel 2 i lag om ändring av lag om skatt på civilrättsliga rättshandlingar (ustawa o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych) av den 19 december 2003 gäller följande:

”På civilrättsliga rättshandlingar, för vilka skatteplikten har uppkommit före denna lags ikraftträdande, är de tidigare bestämmelserna tillämpliga.”

Tillämplig lagstiftning efter Republiken Polens anslutning till Europeiska unionen och fram till och med den 31 december 2006

15 I artikel 1 i ppc-lagen, i dess lydelse enligt lagen av den 19 december 2003 (nedan kallad ppc-lagen i ändrad lydelse), föreskrivs följande:

”1. Skatteplikt gäller för

1) följande civilrättsliga rättshandlingar:

…

k) associationsavtal (stiftelseurkund),

2) sådana ändringar av avtal som anges i punkt 1 om dessa leder till en ökning av beräkningsunderlaget för skatt på civilrättsliga rättshandlingar …

3. Beträffande associationsavtal utgör följande en avtalsändring:

…

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 I artikel 1a i ppc-lagen i ändrad lydelse föreskrivs följande:

”I denna lag avses med

…

2) kapitalassociation: en association med begränsat ansvar eller ett aktiebolag …”

17 I artikel 3 i lagen föreskrivs följande:

”1. Skatteplikt uppkommer

…

2) när beslutet att öka kapitalet i en association som utgör en juridisk person fattas.”

18 I artikel 4 i nämnda lag föreskrivs följande:

”Skattskyldig till skatt på civilrättsliga rättshandlingar är:

…

2) association som utgör en juridisk person – vid ökning av kapitalet i associationen.”

19 Enligt artikel 6 i lagen gäller följande:

”1. Beskattningsunderlaget omfattar

…

8) beträffande associationsavtal:

…

b) vid avtalsändring – värdet på tillskott som ökar kapitalet i associationen eller det belopp som motsvarar ökningen av kapitalet i associationen.

…”

20 I artikel 7 i ppc-lagen i ändrad lydelse föreskrivs följande:

”1. Följande skattesatser ska gälla:

…

9) associationsavtal: 0,5 procent.”

21 Enligt artikel 9 i nämnda lag gäller följande:

”Följande civilrättsliga rättshandlingar är skattebefriade:

…

10) lån som beviljats

…

h) av en delägare (aktieägare) i en kapitalassociation.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

22 Elektrownia Pątnów är dotterbolag till bolaget Zespół Elektrowni Pątnów-Adamów-Konin SA (nedan kallat moderbolaget). Elektrowni Pątnów erhöll mellan åren 2002 och 2004 en rad lån från moderbolaget för vilka Elektrowni Pątnów erlade den skatt på civilrättsliga rättshandlingar som gällde enligt den polska lag som var tillämplig under den aktuella perioden.

23 Enligt avtal av den 25 juli 2005 skulle moderbolaget överlåta lånefordringar till Elektrowni Pątnów som ersättning för att moderbolaget tecknade andelar i Elektrowni Pątnów.

24 Ersättningen medförde att Elektrownia Pątnóws skuld till moderbolaget upphörde och att kapitalet i dotterbolaget ökade.

25 Moderbolaget tecknade sig vidare för en ökning av det nominella värdet på varje andel med ett belopp som totalt motsvarade dess fordran på Elektrownia Pątnów.

26 Den ökning av bolagskapitalet i Elektrownia Pątnów som beslutades av bolagsstämman den 27 juli 2005 medförde i enlighet med den polska lagen en ändring av bolagsavtalet, och med stöd av nämnda lag blev transaktionen föremål för påförande av skatt på civilrättsliga rättshandlingar.

27 Elektrownia Pątnów begärde omprövning vid skattemyndigheten och anförde att det skett en dubbelbeskattning när skatt på kapitaltillskott påförts vid omvandlingen av lån till kapital, vilket var i strid med artikel 5.3 andra strecksatsen i direktiv 69/335. Direktivet trädde i kraft den 1 maj 2004 i Republiken Polen som en följd av dess anslutning till Europeiska unionen.

28 Skattemyndigheten fann vid omprövning inte skäl att ändra det tidigare beslutet. Elektrowni Pątnów överklagade omprövningsbeslutet till förvaltningsdomstolen, som ogillade överklagandet. Elektrowni Pątnów överklagade förvaltningsdomstolens avgörande till Naczelny Sąd Administracyjny, som beslutade att vilandeförklara målet och hänskjuta följande fråga till EG-domstolen:

”Innebär gemenskapsrätten (särskilt bestämmelserna i direktiv 69/335 …) en skyldighet för skattemyndigheten, när den tar ut skatt på kapitaltillskott vid en kapitalökning, att beakta transaktioner avseende samma tillskott vilka påförts skatt på kapitaltillskott före Republiken Polens anslutning till Europeiska unionen?

Ska då särskilt den mekanism som föreskrivs i artikel 5.3 andra strecksatsen i direktiv 69/335 … tillämpas, när omvandlingen av lån som en kapitalassociation upptagit, i den mening som avses i artikel 4.2 c i direktivet, äger rum efter anslutningen,

men när dessa lån redan tidigare har beskattats enligt principerna i de nationella bestämmelserna i lagen om skatt på civilrättsliga rättshandlingar som gällde fram till och med anslutningen?”

Tolkningsfrågan

29 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida förbudet i artikel 5.3 andra strecksatsen i direktiv 69/335 mot att vid beräkningen av beskattningsunderlaget i samband med en ökning av kapitalet i associationen beakta lån som kapitalassociationen upptagit, lån som omvandlats till andelar i associationen och redan påförts skatt på kapitaltillskott, är tillämpligt när omvandlingen av lån, som beviljats en kapitalassociation, till andelar i associationen sker efter medlemsstatens anslutning till Europeiska unionen, samtidigt som dessa lån hänför sig till tiden före anslutningen och vid denna tidpunkt beskattades i enlighet med den då gällande nationella lagen.

30 För att besvara denna fråga ska domstolen, vad avser tolkningen och tillämpningen av direktiv 69/335, beakta den speciella situation som en stat som Republiken Polen, som anslöt sig till Europeiska unionen med verkan från den 1 maj 2004, befinner sig i (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 juni 2007 i mål C-366/05, Optimus – Telecomunicações, REG 2007, s. I-4985, punkt 25).

31 Av detta konstaterande följer 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 med stöd av nationell rätt (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Optimus – Telecomunicações, punkt 26).

32 Av fast rättspraxis framgår vidare att en ny bestämmelse i princip ska tillämpas omedelbart på framtida verkningar av en situation som har uppkommit under en äldre bestämmelses giltighetstid (se, bland annat, dom av den 10 juli 1986 i mål 270/84, Licata

mot ESK, REG 1986, s. 2305, punkt 31). Domstolen har därför, med tillämpning av denna princip, slagit fast att eftersom akten om villkoren för en medlemsstats anslutning inte innehåller någon särskild bestämmelse om hur en bestämmelse i EG-fördraget ska tillämpas, ska denna bestämmelse vara omedelbart tillämplig och bindande för medlemsstaten från dagen för dess anslutning och därmed vara tillämplig på de framtida verkningarna av situationer som uppstått innan denna nya medlemsstat anslöt sig till gemenskaperna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 oktober 1997 i mål C-122/96, Saldanha och MTS, REG 1997, s. I-5325, punkt 14, och av den 29 januari 2002 i mål C-162/00, Pokrzeptowicz-Meyer, REG 2002, I-1049, punkt 50).

33 Av fast rättspraxis framgår även att de materiella gemenskapsbestämmelserna ska tolkas så, att de avser situationer som har inträffat innan de trädde i kraft endast i den mån det av deras lydelse, syfte eller struktur klart framgår att de ska ges en sådan verkan, detta för att säkerställa att rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar iakttas (se, bland annat, dom av den 10 februari 1982 i mål 21/81, Bout, REG 1982, s. I-381, punkt 13, och av den 15 juli 1993 i mål C-34/92, GruSa Fleisch, REG 1993, s. I-4147, punkt 22, samt domen i det ovannämnda målet Pokrzeptowicz-Meyer, punkt 49).

34 Akten om villkoren för Republiken Polens anslutning till Europeiska unionen innehåller inte någon specifik bestämmelse om villkoren för tillämpningen i tiden av direktiv 69/335. I syfte att besvara den hänskjutna tolkningsfrågan ska domstolen följaktligen avgöra huruvida en sådan situation som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör en situation som uppkom innan direktiv 69/335 trädde i kraft i Polen och på vilken detta direktiv alltså skulle kunna tillämpas retroaktivt bara om det tydligt framgick att direktivet är avsett att ha sådan verkan, eller huruvida det är fråga om en situation som uppkom innan direktivet trädde i kraft i Polen, men vars framtida verkningar regleras genom detta direktiv från och med den tidpunkt då detta träder i kraft, i enlighet med principen att nya bestämmelser är omedelbart tillämpliga på pågående situationer (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämna målet Pokrzeptowicz-Meyer, punkt 51).

35 Domstolen konstaterar i detta hänseende att beskattningen av de ifrågavarande lånen, vilka upptogs före Republiken Polens anslutning till Europeiska unionen, grundade sig på den lagstiftning som gällde vid tidpunkten för den beskattningsutlösande händelsen, nämligen företagandet av rättshandlingar som avsåg dessa lån. Polsk lagstiftning

innehöll vid denna tidpunkt inte några bestämmelser som hindrade att dessa rättshandlingar beskattades först som lån och därefter i samband med att de eventuellt omvandlades till en ökning av kapitalet.

36 Införandet i polsk rätt av en sådan bestämmelse, med ett förbud mot ytterligare beskattning av samma belopp till följd av att det införlivas med kapitalet, kan inte anses innebära att beskattning som redan ägt rum ifrågasätts och att bestämmelsen därför är av retroaktiv karaktär.

37 Det enda syftet med denna bestämmelse är att dubbelbeskattning av ett och samma beskattningsunderlag ska undvikas, och bestämmelsen sträcker sig inte heller längre än så. Den är i och med sitt ikraftträdande tillämplig på såväl lån som upptagits redan innan Republiken Polen anslöt sig till Europeiska unionen – och alltså även före bestämmelsens ikraftträdande i den polska rättsordningen – och som efter anslutningen omvandlas till andelar i associationen, som lån som upptagits efter anslutningen.

38 Av det ovan anförda följer att artikel 5.3 andra strecksatsen i direktiv 69/335 endast utgör en ny bestämmelse som är omedelbart tillämplig på transaktioner som företagits efter dess ikraftträdande i Polen och som omfattas av dess tillämpningsområde.

39 Av detta följer att artikel 5.3 andra strecksatsen i direktiv 69/335 innebär att fastställandet av underlaget för den skatt på kapitaltillskott som tas ut på en ökning av kapitalet i en association i form av att lån, som associationen upptagit före Republiken Polens anslutning till Europeiska unionen, omvandlas till andelar i associationen efter anslutningen ska ske med beaktande av den tidigare beskattningen av dessa lån enligt den då gällande nationella lagstiftningen.

40 I motsats till vad Republiken Polen har hävdat innebär en sådan tolkning av direktiv 69/335 inte på något sätt att detta tillämpas retroaktivt på omständigheter som inträffade innan denna medlemsstat anslöt sig till Europeiska unionen, utan endast att det i direktivet föreskrivna förbudet mot dubbelbeskattning tillämpas från den tidpunkt då det trädde i kraft, vilket oundvikligen medför att även beskattning som skett före detta ikraftträdande ska beaktas.

41 Det finns inte heller någon anledning för domstolen att utreda huruvida de delar som beskattats före Republiken Polens anslutning med stöd av den nationella lagstiftning som då var i kraft helt eller delvis motsvarar de delar som beskattats efter denna anslutning, vilket denna medlemsstat tycktes hävda vid förhandlingen. Denna prövning ankommer nämligen uteslutande på den nationella domstolen.

42 Under dessa förhållanden ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 5.3 andra strecksatsen i direktiv 69/335 innebär att fastställandet av underlaget för den skatt på kapitaltillskott som tas ut på en ökning av kapitalet i en association i form av att lån, som associationen upptagit före Republiken Polens anslutning till Europeiska unionen, omvandlas till andelar i associationen efter anslutningen ska ske med beaktande av den tidigare beskattningen av dessa lån enligt den då gällande nationella lagstiftningen.

Rättegångskostnader

43 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 (sjätte avdelningen) följande:

Artikel 5.3 andra strecksatsen i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning, i dess lydelse enligt Akt om villkoren för Republiken Tjeckiens, Republiken Estlands, Republiken Cyperns, Republiken Lettlands, Republiken Litauens, Republiken Ungerns, Republiken Maltas, Republiken Polens, Republiken Sloveniens och Republiken Slovakiens anslutning och om anpassning av de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen, innebär att fastställandet av underlaget för den skatt på kapitaltillskott som tas ut på en ökning av kapitalet i en association i form av att lån, som associationen upptagit före Republiken Polens anslutning till Europeiska unionen, omvandlas till andelar i associationen efter anslutningen ska ske med beaktande av den tidigare beskattningen av dessa lån enligt den då gällande nationella lagstiftningen.

Underskrifter