Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
N. JÄÄSKINEN
fremsat den 18. december 2014[1]

Sag C-357/13

Drukarnia Multipress sp. z o.o. w Krakowie
mod
Minister Finansów

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Wojewódzki Sąd Administracyjny (Polen))

»Beskatning — direktiv 2008/7/EF — artikel 2 — kapitaltilførselsafgifter — kapitaltilførselsafgift af kapitaltilførsler til et kommanditaktieselskab — mulighed for at betragte et sådant selskab som et kapitalselskab — fritagelser — regler for enheder med erhvervsformål, der ikke betragtes som kapitalselskaber«

I – **Indledning**

1. Den foreliggende anmodning om en præjudiciel afgørelse drejer sig i det væsentlige om fortolkningen af begrebet »kapitalselskab« som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra b) og c), i Rådets direktiv 2008/7/EF af 12. februar 2008 om kapitaltilførselsafgifter[2].

2. Tvisten i hovedsagen er opstået mellem et polsk selskab med begrænset hæftelse, Drukarnia Multipress sp. z o.o. w Krakowie (herefter »Drukarnia«), og Minister Finansów (finansministeren, herefter »finansministeren«) om sidstnævntes afslag på at indrømme et polsk kommanditaktieselskab (herefter »KAS«) status som et kapitalselskab som omhandlet i direktiv 2008/7 for så vidt angår pålæggelsen af en national afgift i forbindelse med omdannelsen af Drukarnia til et KAS.

3. Sagen eksemplificerer direktiv 2008/7's selvstændighed i forhold til de særlige træk i national selskabsret, idet anvendelsesområdet for begrebet »kapitalselskab« som omhandlet i direktivet er bredere end den formelle klassifikation af det berørte selskab i national ret.

II – **Relevante retsforskrifter**

A – *EU-retten*

4. Det hedder i artikel 2, stk. 1, i direktiv 2008/7:

»Med henblik på dette direktiv skal der ved »kapitalselskab« forstås:

a) ethvert selskab, der antager en af de i bilag I anførte former

1 — Originalsprog: fransk.
2 — EUT L 46, s. 11.

b) ethvert selskab, enhver sammenslutning eller enhver juridisk person, hvis kapital eller aktiver er omsættelige på børsen

c) ethvert selskab, enhver sammenslutning eller enhver juridisk person med erhvervsformål, hvis medlemmer er berettigede til uden forudgående godkendelse at afhænde deres andele til tredjemand, og hvis medlemmer kun hæfter for selskabets, sammenslutningens eller den juridiske persons gæld med deres andele.«

5. Ifølge samme direktivs artikel 2, stk. 2, »anses alle andre selskaber, sammenslutninger eller juridiske personer, der har et erhvervsformål, for at være kapitalselskaber«.

6. Artikel 9 i direktiv 2008/7 bestemmer:

»Medlemsstaterne kan med henblik på opkrævning af kapitaltilførselsafgift vælge ikke at betragte de i artikel 2, stk. 2, omhandlede enheder som kapitalselskaber.«

B – *Polsk ret*

7. Det bestemmes i artikel 1, stk. 1, i lov om afgift af civilretlige dispositioner [3] (herefter »PCC-loven«), at civilretlige dispositioner, herunder stiftelsesoverenskomster og ændringer af stiftelsesoverenskomster, der indebærer et højere beregningsgrundlag for afgiften af civilretlige dispositioner, pålægges afgift.

8. I PCC-lovens artikel 1, stk. 3, bestemmes, at begrebet »ændringer af stiftelsesoverenskomster« for så vidt angår personselskaber henviser til »indskud eller forhøjelse af indskud, hvis værdi fører til en forøgelse af selskabets aktiver eller en forhøjelse af selskabskapitalen«, og for så vidt angår kapitalselskaber »forhøjelse af selskabskapitalen ved hjælp af indskud eller selskabets midler samt supplerende indbetalinger«.

9. Der pålægges således indskud i KAS'er samme afgift som indskud i kapitalselskaber. Ifølge PCC-lovens artikel 2, nr. 6, er stiftelsesoverenskomster og ændringer af sådanne, som følger af indskud i et kapitalselskab mod tildeling af andele eller aktier i det pågældende selskab, i den virksomhed, som drives af et kapitalselskab eller af en enhed inden for dette selskab, eller i andele eller aktier i et andet kapitalselskab, hvorved der opnås et flertal af stemmerettighederne, imidlertid fritaget for afgift. Ved denne bestemmelse opfyldes forpligtelsen til at gennemføre artikel 5, stk. 1, litra e) [4], i direktiv 2008/7, sammenholdt med direktivets artikel 4, stk. 1, litra b) [5], og dermed medlemsstaternes forpligtelse til ikke at opkræve nogen form for afgift af kapitalselskabers omstruktureringsdispositioner. Den nævnte fritagelse i PCC-loven gælder for kapitalselskaber og dermed ikke for KAS'er, der betragtes som personselskaber i polsk ret.

3 — Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych, af 9.9.2000 (Dz. U. 2010 nr. 101, position 649).

4 — Artikel 5, stk. 1, litra e), i direktiv 2008/7 har følgende ordlyd:
»Medlemsstaterne må ikke af kapitalselskaber opkræve afgifter af nogen art af følgende dispositioner:
[...]
e) de i artikel 4 omhandlede omstruktureringsdispositioner.«

5 — I artikel 4, stk. 1, litra b), bestemmes:
»Med henblik på dette direktiv anses følgende »omstruktureringsdispositioner« ikke for at være kapitaltilførsler:
[...]
b) erhvervelse af et kapitalselskab, der er under stiftelse, eller som allerede består, af andele, som repræsenterer et flertal af stemmerettighederne i et andet kapitalselskab, forudsat at vederlaget for de erhvervede andele i det mindste delvis udgøres af værdipapirer, der repræsenterer det førstnævnte selskabs kapital. Hvis flertallet af stemmerettighederne nås som følge af flere dispositioner, er det kun den disposition, hvorved flertallet af stemmerettighederne nås, og alle efterfølgende dispositioner, der anses for at være omstruktureringsdispositioner.«

III – **Baggrund for tvisten i hovedsagen, de præjudicielle spørgsmål og forhandlingerne for Domstolen**

10. Med henblik på at omdanne sig til KAS og derpå udvide sin selskabskapital gennem et apportindskud bestående i aktier i et andet KAS, aktier i et aktieselskab samt andele i et selskab med begrænset hæftelse indgav Drukarnia den 21. september 2012 til de polske afgiftsmyndigheder en anmodning vedrørende fortolkningen af bestemmelserne om afgift af civilretlige dispositioner. Som oplyst af Wojewódzki Sąd Administracyjny (Polen), er reglerne for kapitaltilførselsafgift som omhandlet i direktiv 2008/7 nemlig fastsat i PCC-loven [6].

11. Drukarnia gjorde gældende, at KAS'er er kapitalselskaber som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra b), i direktiv 2008/7. Efter selskabets opfattelse kan ovennævnte omstruktureringsdispositioner derfor i medfør af artikel 4, stk. 1, litra b), sammenholdt med artikel 5, stk. 1, litra e), i dette direktiv ikke være omfattet af den nævnte afgift.

12. Finansministeren anførte i forhåndsbeskeder af 20. november 2012, at polske KAS'er ikke er omfattet af anvendelsesområdet for direktiv 2008/7. Han bemærkede for det første, at kun en del af andelene i KAS'er og af deres medlemmer opfylder betingelserne for at blive betragtet som kapitalselskaber som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra b) eller c), i direktiv 2008/7. For det andet havde Republikken Polen valgt ikke at opføre KAS'er i bilag I [7] til direktiv 2008/7, men foretrukket at udnytte den i direktivets artikel 9 fastsatte mulighed, hvorfor kapitalselskaber heller ikke betragtes som kapitalselskaber som omhandlet i direktivets artikel 2, stk. 2. Ifølge finansministeren er KAS'er følgelig ikke omfattet af artikel 4, 5 og 7 i direktiv 2008/7.

13. Drukarnia anlagde ved den forelæggende ret et søgsmål med påstand om annullation af ovennævnte forhåndsbeskeder med den begrundelse, at de strider imod navnlig artikel 2, stk. 1, i direktiv 2008/7. Finansministeren gentog sin argumentation og nedlagde påstand om frifindelse.

14. Wojewódzki Sąd Administracyjny har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende to præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 2, stk. 1, litra b) og c), i Rådets direktiv 2008/7 [...] fortolkes således, at et [KAS] skal anses for et kapitalselskab som omhandlet i disse bestemmelser, selv om det følger af dette selskabs retlige karakter, at kun en del af kapitalen og selskabsdeltagerne kan opfylde de i direktivets artikel 2, stk. 1, litra b) og c), fastsatte betingelser?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende, skal artikel 9 i [direktiv 2008/7] da fortolkes således, at den ved at indrømme en medlemsstat beføjelse til ikke at betragte de i direktivets artikel 2, stk. 2, omhandlede enheder som kapitalselskaber lader medlemsstaten frit afgøre, om den vil opkræve kapitaltilførselsafgift af disse enheder?«

15. Anmodningen om præjudiciel afgørelse indgik til Domstolen den 27. juni 2013. Der er indgivet skriftlige indlæg af Drukarnia, finansministeren, den polske regering og Europa-Kommissionen. Drukarnia, den polske regering og Kommissionen har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet, der blev afholdt den 22. oktober 2014.

6 — Jf. dom Logstor ROR Polska (C-212/10, EU:C:2011:404).

7 — Bilag I til direktiv 2008/7 indeholder listen over »kapitalselskaber«, der betragtes som sådanne i henhold til den nationale retsorden. Det bemærkes i denne forbindelse, at kommanditaktieselskaber er optaget i bilag I i henhold til tysk, spansk, fransk og italiensk ret.

IV – **Det første spørgsmål**

A – *Indledende bemærkninger*

16. Det centrale spørgsmål i tvisten i hovedsagen er, hvorledes artikel 2 i direktiv 2008/7 skal fortolkes. Det bemærkes i denne forbindelse, at den nævnte bestemmelse omhandler fire kategorier af selskaber, idet der ikke tages hensyn til den pågældende enheds selskabsform [8]. Ifølge ordlyden af nævnte direktivs artikel 2, stk. 1, litra a), skal der således ved »kapitalselskab« indledningsvis forstås kapitalselskaber, som medlemsstaterne har valgt at opføre i bilag I til direktiv 2008/7. Ifølge ordlyden af artikel 2, stk. 1, litra b), skal der desuden ved »kapitalselskab« forstås ethvert selskab, enhver sammenslutning eller enhver juridisk person, hvis kapital eller aktiver er omsættelige på børsen. Ifølge ordlyden af nævnte artikel 2, stk. 1, litra c), omfatter begrebet »kapitalselskab« ligeledes ethvert selskab, enhver sammenslutning eller enhver juridisk person med erhvervsformål, hvis medlemmer er berettigede til uden forudgående godkendelse at afhænde deres andele til tredjemand, og hvis medlemmer kun hæfter for selskabets, sammenslutningens eller den juridiske persons gæld med deres andele. Endelig fastlægges den fjerde kategori i artikel 2, stk. 2, i direktiv 2008/7, hvorefter »alle andre selskaber, sammenslutninger eller juridiske personer, der har et erhvervsformål«, anses for kapitalselskaber med henblik på direktivet.

17. I den foreliggende sag anmoder den forelæggende ret Domstolen om at oplyse, om betingelserne i artikel 2, stk. 1, litra b) og c), i direktiv 2008/7 skal opfyldes af hele kapitalen og af samtlige selskabsdeltagere, eller om det i betragtning af selskabets retlige karakter er tilstrækkeligt, at betingelserne kun opfyldes af en del af kapitalen og deltagerne i det pågældende selskab.

18. Det fremgår nemlig af sagens akter, at KAS'er for så vidt angår sondringen mellem personselskaber og kapitalselskaber udviser blandede kendetegn, idet det skal præciseres, at de anses for personselskaber i polsk ret [9]. Et KAS gør det således muligt for en aktiv investor (komplementaren) og en passiv investor (aktionæren) at være deltagere i det samme selskab [10].

19. Således som den forelæggende ret har forklaret, skal deltagerne i et KAS omfatte mindst én komplementar og mindst én aktionær. Komplementaren er omfattet af de samme regler som deltageren i et interessentskab eller i et almindeligt kommanditselskab, mens aktionæren er omfattet af de samme regler som aktionæren i et kapitalselskab. Endvidere gælder bestemmelserne for aktieselskaber analogt for samtlige anliggender, for hvilke der ikke gælder specifikke regler, bortset fra retsforholdet mellem komplementarerne, for hvilke bestemmelserne for interessentskaber, som udgør personselskaber i særlig høj grad, finder anvendelse.

20. I kraft af sin blandede karakter består et KAS' kapital af to former, nemlig dels selskabskapitalen (»*kapitał zakładowy*«) svarende til aktierne, som mutatis mutandis er omfattet af bestemmelserne for aktieselskaber i den polske lov om handelsselskaber [11] (herefter »LOH«), dels den kapital, som udgøres af komplementarernes indskud (»*kapitał udziałowy*«), og som er omfattet af bestemmelserne for interessentskaber som omhandlet i LOH.

8 — Jf. desuden den inddeling på grundlag af tre kategorier af enheder, som generaladvokat Darmon opstillede i sit forslag til afgørelse Amro Aandelen Fonds (112/86, EU:C:1987:338, punkt 7 og 8).

9 — Det fremgik af forhandlingerne under retsmødet, at personselskaber i henhold til polsk ret, herunder også KAS'er, ikke har nogen juridisk personlighed. Det skal i denne forbindelse nævnes, at direktiv 2008/7 ganske vist bygger på begrebet juridisk person (idet det gælder for selskaber, sammenslutninger og andre juridiske personer), men at dette begreb ikke er harmoniseret på EU-retligt plan. Heraf følger, at debatten i den juridiske litteratur om dette emne er irrelevant for anvendelsen af direktiv 2008/7. Under alle omstændigheder fremgår det af sagens akter, at et KAS kan optræde som part i en retssag og have rettigheder og forpligtelser i eget navn.

10 — A. Kidyba: *Komentarz aktualizowany do art. 1-300 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych*; kommentar til LOH's artikel 1, nr. 6), og artikel 125 i den polske lov om handelsselskaber; R. Lewandowski: *Polska koncepcja legislacyjna spółki komandytowo akcyjnej*, punkt 1.1 ff. og S. Kluwer 2007.

11 — Ustawa Kodeks spółek handlowych, af 15.9.2000 (Dz.U.2013 1030).

21. I denne forbindelse har Drukarnia og Kommissionen i deres skriftlige indlæg gjort gældende, at KAS'er er kapitalselskaber som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra b) og c), i direktiv 2008/7, eftersom det ikke kræves i disse bestemmelser, at samtlige andele af selskabskapitalen og samtlige deltagere opfylder de opstillede betingelser. Finansministeren og den polske regering har givet udtryk for det modsatte standpunkt. De har gjort gældende, dels at Republikken Polen ikke opførte denne selskabsform i bilag I til direktiv 2008/7 på grund af dens overvejende personlige karakter, dels at det ikke fremgår af artikel 2, stk. 1, litra b) eller c), i direktiv 2008/7, at det er tilstrækkeligt til, at et selskab opfylder de omhandlede betingelser, at kun en del kapitalen og af deltagerne gør det.

B – *Fortolkningen af artikel 2, stk. 1, litra b) og c), i direktiv 2008/7*

1. Formålene med og opbygningen af direktiv 2008/7

22. Det er fast retspraksis, at der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse ikke blot skal tages hensyn til dennes ordlyd og de mål, den forfølger, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og at bestemmelsens tilblivelse ligeledes kan give relevante elementer med henblik på dens fortolkning [12].

23. Det følger ligeledes af såvel kravene om en ensartet anvendelse af EU-retten som af lighedsprincippet, at ordlyden af en EU-retlig bestemmelse, som ikke indeholder nogen udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes ret med hensyn til fastlæggelsen af dens betydning og rækkevidde, normalt i hele Den Europæiske Union skal undergives en selvstændig og ensartet fortolkning [13]. I artikel 2, stk. 1, i direktiv 2008/7 opregnes bindende og ensartet for alle medlemsstater de selskaber, der skal anses for kapitalselskaber i direktivets forstand [14]. Heraf følger efter min opfattelse, at »kapitalselskab« og dermed ligestillet enhed i den nævnte bestemmelse fastlægges som et selvstændigt begreb, idet det samtidig forudsættes, at sådanne selskaber udgør selskaber, sammenslutninger eller andre juridiske personer som omhandlet i national ret [15].

24. I det foreliggende tilfælde strider den bogstavelige fortolkning imod ordlyden af artikel 2, stk. 1, i direktiv 2008/7, som ikke gør det let at besvare det forelagte spørgsmål.

25. Ud fra en formålsfortolkning fremgår det af 2.-14. betragtning til direktiv 2008/7, som udgør en omarbejdning af direktiv 69/335 [16], at afgifterne på kapitaltilførsel er årsag til forskelsbehandling, dobbeltbeskatning og uligheder, der hæmmer de frie kapitalbevægelser, og at den bedste løsning ville være at afskaffe kapitaltilførselsafgiften. Da de medlemsstater, som anvender en kapitaltilførselsafgift, imidlertid har fundet de indtægtstab uacceptable, som den umiddelbare anvendelse af en sådan foranstaltning ville indebære, er muligheden for at pålægge visse dispositioner en harmoniseret kapitaltilførselsafgift blevet opretholdt [17], undtagen for visse omstruktureringsdispositioners vedkommende, herunder tilførsel af aktiver og passiver i et kapitalselskab [18].

12 — I denne retning jf. bl.a. dom Inuit Tapiriit Kanatami m.fl. mod Parlamentet og Rådet (C-583/11 P, EU:C:2013:625, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).

13 — Jf. i denne retning dom Ekro (327/82, EU:C:1984:11, præmis 11).

14 — Jf. mutatis mutandis dom ING. AUER (C-251/06, EU:C:2007:658, præmis 28).

15 — Jf. med hensyn til definitionen i artikel 5, stk. 2, i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17.7.1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT L 249, s. 25) dom Felicitas Rickmers-Linie (270/81, EU:C:1982:281, præmis 14).

16 — Dette direktiv havde et dobbelt formål, nemlig for det første at harmonisere kapitaltilførselsafgifterne (kapitaltilførselsafgift, stempelafgift og afgift på omstruktureringsdispositioner) udtømmende, både med hensyn til deres struktur og med hensyn til deres satser, og for det andet at hindre medlemsstaterne i at indføre eller opkræve andre afgifter med samme kendetegn.

17 — Kommissionen skal hvert tredje år forelægge en rapport om anvendelsen af direktivet med henblik på at afskaffe denne afgift.

18 — I medfør af anvendelsen af artikel 4, stk. 1, litra b), sammenholdt med artikel 5, stk. 1, litra e), i direktiv 2008/7.

26. Det står imidlertid fast, at direktiv 2008/7 har til formål at fremme de frie kapitalbevægelser, der er en væsentlig forudsætning for tilvejebringelse af en økonomisk union med lignende egenskaber som et internt marked [19]. Direktiv 2008/7 har således til formål at begrænse kapitaltilførselsafgiftens negative indvirkning på de frie kapitalbevægelser og konkurrencevilkårene i Unionen så meget som muligt og at føre til afskaffelse af kapitaltilførselsafgifterne [20].

27. Endvidere er den retspraksis, Domstolen har udviklet i relation til direktiv 69/335, ligeledes relevant for fortolkningen af direktiv 2008/7, eftersom begrebet »kapitalselskaber« som omhandlet i førstnævnte direktiv gentages i artikel 2 i direktiv 2008/7.

28. Dette indeholder bl.a. »en bred karakteristik af begrebet kapitalselskab, som ikke er bundet til en speciel selskabsform« [21], hvilket efter min opfattelse taler for en åben fortolkning af begrebet i lyset af den generelle opbygning af og formålene med direktiv 2008/7 [22]. Domstolen har således fastslået, at direktivet finder anvendelse på enhver kapitaltilførsel, selv hvis den ikke har nogen juridisk personlighed, som har til formål at søge fortjeneste ved at samle kapital i en fælles særskilt formue [23].

29. Som generaladvokat Darmon har fremhævet, drejer det sig ikke om »at harmonisere [kapitalselskabers] retlige struktur, men kun om at give den bredest mulige definition på alle de organisationer, der kan udføre de afgiftspligtige transaktioner« [24].

2. Undersøgelse af de betingelser, der fastsættes i artikel 2, stk. 1, litra b), i direktiv 2008/7

30. Det bestemmes i artikel 2, stk. 1, litra b), i direktiv 2008/7, at der ved »kapitalselskaber« skal forstås »ethvert selskab, enhver sammenslutning eller enhver juridisk person, hvis kapital eller aktiver er omsættelige på børsen«.

31. Det skal indledningsvis påpeges, at det ikke fastsættes i ovennævnte bestemmelse, fra og med hvilken tærskel et selskab skal anses for at opfylde de til begrebet »kapitalselskab« knyttede betingelser [25].

32. Desuden forudsættes det ikke i direktivet, at aktierne i et selskab rent faktisk allerede er blevet omsat på børsen. Det fremgår snarere af det, at den blotte mulighed for omsætning er tilstrækkelig til at anse en enhed for at være et kapitalselskab som omhandlet i direktivet [26].

19 — Dom Gielen (C-299/13, EU:C:2014:2266, præmis 20).

20 — Domstolen har således udtalt, at dette var »hovedformålet« med direktiv [69/335]; jf. i denne retning domme Senior Engineering Investments (C-494/03, EU:C:2006:17, præmis 43), Optimus – Telecomunicacões (C-366/05, EU:C:2007:366, præmis 31) og Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, præmis 49). Ikke desto mindre synes kapitaltilførselsafgiften at have fået fornyet aktualitet i nyere forberedende lovgivningsarbejder i skikkelse af tanken om en afgift på finansielle transaktioner (forslag til Rådets direktiv om en fælles ordning for beskatning af finansielle transaktioner og om ændring af direktiv 2008/7/EF (KOM(2011) 594 endelig), jf. JurisClasseur Europe, Fasc. 1650, Fiscalité indirecte, ajourført 1.10.2012).

21 — Dom Amro Aandelen Fonds (112/86, EU:C:1987:488, præmis 8) i forbindelse med artikel 3, stk. 1, i direktiv 69/335.

22 — Jf. dom Kommissionen mod Grækenland (C-178/05, EU:C:2007:317, præmis 43).

23 — D. Berlin: *Chronique de jurisprudence fiscale européenne*, Revue trimestrielle de droit européen, 24(2), april-juni 1998, s. 380, kommentar til dom Amro Aandelen Fonds (EU:C:1987:488).

24 — Jf. dennes forslag til afgørelse Amro Aandelen Fonds (EU:C:1987:338, punkt 6).

25 — Det fremgår ikke af de forberedende lovgivningsarbejder, at en sådan tærskel overhovedet er blevet overvejet. Jf. hvad dette angår forslag til Rådets direktiv om kapitaltilførselsafgifter, KOM(2006) 760 endelig udg., udkast til betænkning om forslag til Rådets direktiv om kapitaltilførselsafgifter (KOM(2006)0760 – C6-0043/2007 – 2006/0253(CNS)), PE 388.476v01-00, samt betænkningen om forslaget til direktiv, A6-0472/2007.

26 — Om klassificeringen af et landbrugskooperativ, hvis andele ikke er omsættelige på børsen efter græsk ret, jf. dom Kommissionen mod Grækenland (EU:C:2007:317, præmis 41).

33. Det skal dog haves in mente, at det fremgår af direktiv 2008/7, at dette kun har til formål at finde anvendelse på kapitalselskaber som defineret i direktivet og på selskaber, sammenslutninger og juridiske personer med erhvervsformål, der anses som sådanne selskaber. Sidstnævnte skal ifølge dom Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft også betragtes som kapitalselskaber af en medlemsstat med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsafgiften [27]. Efter min opfattelse kan national ret følgelig ikke udelukke en enhed, der opfylder kriterierne i direktivets artikel 2, stk. 1, fra anvendelsesområdet for begrebet »kapitalselskab« som omhandlet i samme direktiv.

34. I det foreliggende tilfælde er det ganske vist ubestridt, at det polske KAS ikke er opført i bilag I til direktiv 2008/7, hvortil der henvises i direktivets artikel 2, stk. 1, litra a) [28], men denne selskabsform er ikke desto mindre ikke ukendt i EU-lovgivningen, idet der bl.a. henvises til den i artikel 1 i første selskabsdirektiv, som kodificeret [29]. Den er således omfattet af de garantier, som har til formål at beskytte såvel selskabsdeltagernes som tredjemands interesser. KAS'et er ligeledes omfattet af bestemmelserne i fjerde selskabsdirektiv [30]. I artikel 1 i direktiv 2013/14, sammenholdt med bilag I og II til dette direktiv, klassificerede EU-lovgiver klart KAS'er som kapitalselskaber, hvorimod almindelige kommanditselskaber i henhold til polsk ret ikke er omfattet af direktivets anvendelsesområde, medmindre deres komplementar er et kapitalselskab, herunder også et KAS [31].

35. Desuden bestemmes det i LOH [32], at reglerne for aktieselskaber finder anvendelse på KAS'er for så vidt angår alle de aspekter, der er sammenlignelige med KAS'ers aspekter. KAS'er er følgelig bl.a. omfattet af bestemmelserne i direktiv 2001/34/EF [33]. Dette direktiv blev gennemført i polsk ret ved lov om dispositioner vedrørende finansielle instrumenter [34], hvori det bestemmes, at begrebet værdipapirer ligeledes omfatter aktier [35].

27 — C-508/99, EU:C:2002:295, præmis 26. Det skal bemærkes, at den foreliggende sag er forskellig fra sagen Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft, der drejede sig om opkrævning af kapitaltilførselsafgift i forbindelse med et personselskabs omdannelse til kapitalselskab i en særlig tidsmæssig sammenhæng. I det foreliggende tilfælde drejer det sig derimod, set fra den nationale rets synsvinkel, om omdannelse af et kapitalselskab (sp z o.o.) til et personselskab i henhold til polsk ret (KAS).

28 — Det fremgår af sagens akter, at kommanditaktieselskaber betragtes som kapitalselskaber i bl.a. fransk, tysk, italiensk, spansk, luxembourgsk og portugisisk ret.

29 — Direktiv 68/151, som kodificeret i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2009/101/EF af 16.1.2009 om samordning af de garantier, som kræves i medlemsstaterne af de i traktatens artikel 48, stk. 2, nævnte selskaber til beskyttelse af såvel selskabsdeltagernes som tredjemands interesser, med det formål at gøre disse garantier lige byrdefulde (EUT L 258, s. 11).

30 — Rådets direktiv 78/660/EØF af 25.7.1978 på grundlag af traktatens artikel 54, stk. 3, litra g), om årsregnskaberne for visse selskabsformer. Dette direktiv er blevet ophævet ved Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2013/34/EU af 26.1.2013 om årsregnskaber, konsoliderede regnskaber og tilhørende beretninger for visse virksomhedsformer, om ændring af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF og om ophævelse af Rådets direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF (EUT L 182, s. 19).

31 — Artikel 1, stk. 1, i direktiv 2013/14 har følgende ordlyd:

»De i direktivet foreskrevne samordningsforanstaltninger finder anvendelse på medlemsstaternes [...] bestemmelser om de virksomhedsformer, der er opført: a) i bilag I, b) i bilag II, såfremt alle de direkte eller indirekte deltagere i virksomheden, der ellers ville hæfte ubegrænset, reelt har begrænset hæftelse, fordi disse deltagere er virksomheder: i) som er af de former, som er opført i bilag I, eller ii) som ikke henhører under en medlemsstats lovgivning, men som har en retlig form, der kan sammenlignes med de former, der er opført i bilag I.«

32 — Jf. LOH's artikel 126, stk. 1, nr. 2.

33 — Europa-Parlamentets og Rådets direktiv af 28.5.2001 vedrørende betingelserne for værdipapirers optagelse til officiel notering på en fondsbørs samt oplysninger, der skal offentliggøres om disse værdipapirer (EFT L 184, s. 1), som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2003/71/EF af 4.11.2003 (EUT L 345, s. 64, herefter »direktiv 2001/34«).

34 — Ustawa o obrocie instrumentami finansowymi af 29.7.2005, Dz Urz 2005 nr. 183, position 1538, hvis artikel 2, stk. 1, nr. 1, sammenholdt med artikel 3, stk. 1, litra a), omfatter aktier.

35 — I denne forbindelse kan den polske regerings argument om, at et KAS' kapital ikke er omsættelig på børsen, hvis aktionæren i KAS'et udelukkende ejer aktier noteret på navn, ikke tiltrædes, eftersom dette kun er en mulighed, der følger af LOH. Desuden har den polske regering medgivet, at en aktionær i et KAS kan eje ihændehaveraktier, som er omsættelige på børsen.

36. Heraf følger, at aktier i et KAS kan omsættes på børsen på samme betingelser som aktier i et aktieselskab [36]. Derimod kan komplementarens andele ikke omsættes på børsen, således som det fremgår af sagens akter.

37. Det bemærkes i denne forbindelse, at det »manglende krav om fuldstændighed« af de værdipapirer, der kan optages til officiel notering, ikke står alene inden for EU-selskabsretten, idet »manglende fuldstændighed« ligeledes accepteres i førnævnte direktiv 2001/34 [37]. Godtages det i det foreliggende tilfælde, at kun en del af kapitalen er omsættelig på børsen, vil det således falde i tråd med en bredere sammenhæng inden for EU-selskabsretten.

38. Skønt KAS'et endvidere betragtes som den mest komplekse form for personselskab, idet nogle af de regler, det er undergivet, hidrører fra kapitalselskaber, er det ikke desto mindre stadig et personselskab i henhold til national ret [38]. Det skal dog siges, at national ret giver muligheder, som går ud over en ren symmetri mellem komplementarens og aktionærens stilling, idet den – på visse betingelser – accepterer en sammenblanding af disses roller [39].

39. Endelig fremgår det af sagens akter, at klassificeringen af KAS'er som kapitalselskaber er blevet behandlet i national retspraksis, navnlig praksis ved den polske administrative højesteret, som har udtalt sig positivt om en sådan klassificering af KAS'er [40].

40. Alle ovennævnte faktorer støtter den opfattelse, at et KAS udviser de kendetegn, som en enhed har, hvori der er samlet kapital, der bør kunne bevæge sig uhindret inden for Unionen i overensstemmelse med formålet med direktiv 2008/7.

41. Som generaladvokat Tizzano har anført, »[skyldes] [ø]nsket om at begrænse den fællesskabsretlige harmonisering af kapitaltilførselsafgiften til kapitalselskaber [nemlig] sandsynligvis synspunktet om, at den kapital, der er samlet i den type selskaber, frit kan bevæge sig inden for Fællesskabet. Det er således til disse selskaber, der skal rettes henvendelse for »at fremme [...] de frie kapitalbevægelser« [...] [B]egrebet »kapitalselskaber« [...] dækker selskabsformer, der under alle omstændigheder giver mulighed for eller fremmer anparternes bevægelighed [...]« [41].

42. Ovenstående bemærkninger foranlediger mig således til at mene, at det polske KAS er omfattet af begrebet »kapitalselskab« som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra b), i direktiv 2008/7.

36 — Jf. ligeledes praksis ved den polske administrative højesteret, hvoraf det fremgår, at KAS indeholder et element af kapitalindskud (*element wkładu kapitałowego*), hvilket indebærer, at aktierne bl.a. kan noteres på børsen. Det er således ikke selskabet, men de finansielle instrumenter, det udsteder, der kan optages til handel på et reguleret marked (den administrative højesterets dom af 3.6.2014, II FSK 1667/12, der er tilgængelig på webstedet www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

37 — Jf. artikel 43, stk. 4, og artikel 49 i direktiv 2001/34.

38 — Jf. A. Kidyba, op.cit., K. Osajda: *O mankamentach regulacji spółek osobowych w KSH*, PPH, oktober 2012.

39 — Ifølge ordlyden af LOH's artikel 127, stk. 3, kan en juridisk person således være komplementar, hvilket indebærer, at selskab med begrænset hæftelse, endog et aktieselskab, i princippet kan varetage denne rolle. Desuden udelukker LOH's artikel 132 ikke, at komplementaren på visse betingelser foretager et indskud i KAS'ets selskabskapital. Det er ganske vist ikke tilladt at foretage en udvidelse af selskabskapitalen gennem et indskud i selskabskapitalen fra en komplementar, men en sådan udvidelse er tilladt i forlængelse af en tegning af navneaktier gennemført af en aktionær, herunder også hvis aktionæren er komplementar; jf. A. Nowacki: *Kapitały własne spółki komandytowo-akcyjnej*, PPH, marts 2008.

40 — Jf. den polske administrative højesterets dom II FSK 1980/12 af 7.5.2014 og den vurdering i den juridiske litteratur, der slår til lyd for en sådan klassifikation, K. Szymaniak: *Opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych przekształcenia spółki kapitałowej w komandytowo-akcyjną a dyrektywa Rady 2008/7/WE*, Przegląd Podatkowy, 4/2014, s. 41.

41 — Jf. dennes forslag til afgørelse i sag Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft (C-508/99, EU:C:2002:9, præmis 26).

3. Subsidiær undersøgelse af de betingelser, der fastsættes i artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2008/7

43. Ifølge artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2008/7 omfatter begrebet »kapitalselskab« ligeledes »ethvert selskab, enhver sammenslutning eller enhver juridisk person med erhvervsformål, hvis medlemmer er berettigede til uden forudgående godkendelse at afhænde deres andele til tredjemand, og hvis medlemmer kun hæfter for selskabets, sammenslutningens eller den juridiske persons gæld med deres andele«.

44. I det foreliggende tilfælde fremgår det af sagens akter, at komplementaren hæfter ubegrænset for selskabets gæld, og at afhændelse af dettes rettigheder og forpligtelser i princippet er betinget af deltagernes samtykke. Derimod hæfter aktionæren ikke for selskabets forpligtelser, og et KAS' aktier er afhændelige. Afhændelse af navneaktier kan være betinget af selskabets samtykke eller begrænset på anden måde på samme måde som navneaktier i aktieselskaber [42]. Endelig er det ubestridt, at et KAS er et selskab med erhvervsformål.

45. I betragtning af de argumenter om manglende krav om fuldstændighed, som jeg fremsætter i punkt 35-37 i nærværende forslag til afgørelse, taler vurderingen vedrørende artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2008/7 ligeledes for, at KAS'er bør betragtes som kapitalselskaber som omhandlet i dette direktiv.

46. Under alle omstændigheder vil jeg gerne understrege som svar på det argument, den polske regering fremsatte under retsmødet, og hvorefter artikel 12, stk. 2, i direktiv 2008/7 er til hinder for, at KAS'er er omfattet af direktivets anvendelsesområde, at ordlyden af denne bestemmelse, som har til formål at undgå dobbeltbeskatning og vedrører en udelukkelse fra beregningsgrundlaget for kapitaltilførselsafgiften, forekommer mig at tale for det stik modsatte. Det fremgår nemlig af bestemmelsen, at en medlemsstat fra beregningsgrundlaget for kapitaltilførselsafgiften bl.a. kan udelukke kapital tilført af en deltager, der hæfter ubegrænset for et kapitalselskabs forpligtelser. En sådan struktur er kun tænkelig i et KAS eller en lignende blandet enhed, hvilket bekræfter, at et sådant selskab rent faktisk er omfattet af anvendelsesområdet for direktiv 2008/7.

47. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen, at den besvarer det første forelagte spørgsmål med, at polske KAS'er er omfattet af begrebet kapitalselskab som omhandlet i direktiv 2008/7.

V – **Det andet spørgsmål**

48. Den forelæggende ret har i den foreliggende sag stillet Domstolen yderligere et spørgsmål for det tilfælde, at det første spørgsmål besvares benægtende. Selv om jeg foreslår, at det første spørgsmål besvares bekræftende, vil jeg alligevel gerne fremsætte en bemærkning om rækkevidden af artikel 9 i direktiv 2008/7. Ved sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nemlig i det væsentlige oplyst, om artikel 9 i direktiv 2008/7 giver medlemsstaterne mulighed for at fritage KAS'er for kapitaltilførselsafgift, eller om bestemmelsen i modsat fald giver dem mulighed for at undtage afgiften af kapitaltilførsel til sådanne selskaber fra anvendelsesområdet for direktiv 2008/7.

49. Det hed i Kommissionens forslag vedrørende direktiv 2008/7, at »[f]ormålet med artikel 2, stk. 2, er at forhindre, at valget af en bestemt retlig form medfører en forskelligartet afgiftsmæssig behandling af aktiviteter, som i princippet er ensartede. Andet punktum af den tidligere artikel 3, stk. 2, er blevet flyttet til artikel 9 af redaktionelle grunde. Ifølge denne bestemmelse er medlemsstaterne ikke forpligtet til at betragte visse enheder som kapitalselskaber med henblik på opkrævning af kapitaltilførselsafgift« [43].

42 — Jf. artikel 337, stk. 2, i LOH.

43 — Forslag til direktiv, KOM(2006) 760 endelig udg., punkt 2.

50. I denne forbindelse har Domstolen allerede fastslået, at artikel 3, stk. 2, i direktiv 69/335 (nu artikel 2, stk. 2, i direktiv 2008/7) har til formål at undgå, at de selskaber, sammenslutninger eller juridiske personer, der har samme økonomiske funktion som egentlige kapitalselskaber, nemlig stræben efter fortjeneste ved fælles placering af kapital i en særskilt formue, ikke opfylder kriterierne for begrebet »kapitalselskab« som fastlagt i samme artikels stk. 1. Artikel 3, stk. 2, i direktiv 69/335 giver imidlertid medlemsstaterne mulighed for at begrænse rækkevidden af den deri foreskrevne ligestilling, idet den giver dem mulighed for at undtage visse ligestillede kategorier af kapitalselskaber fra opkrævning af kapitaltilførselsafgift [44].

51. Når en medlemsstat derfor beslutter ikke at betragte visse enheder, som ikke er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 2, stk. 1, i direktiv 2008/7, som kapitalselskaber ved at benytte sig af den mulighed, som artikel 9 i direktiv 2008/7 giver den, er kapitaltilførselsafgiften for sådanne enheder ikke omfattet af direktivets anvendelsesområde og kan følgelig frit reguleres af nationale bestemmelser [45]. Den mulighed for at udøve et skøn, som medlemsstaterne således er tillagt, og som ikke foreligger for så vidt angår de selskaber, der er omfattet af artikel 2, stk. 1, i direktiv 2008/7, kan derfor føre til, at en bestemt enhed er ligestillet med kapitalselskaber i én medlemsstat, skønt den ikke er det i en anden [46].

52. Artikel 9 i direktiv 2008/7 giver følgelig medlemsstaterne mulighed for at udelukke de pågældende enheder fra direktivets anvendelsesområde.

VI – **Forslag til afgørelse**

53. På baggrund af de ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen, at den besvarer de af Wojewódzki Sad Administracyjny forelagte spørgsmål på følgende måde:

»Artikel 2, stk. 1, litra b) og c), i Rådets direktiv 2008/7/EF af 12. februar 2008 om kapitaltilførselsafgifter skal fortolkes således, at et kommanditaktieselskab i henhold til polsk ret som det i hovedsagen omhandlede, hvoraf kun en del af kapitalen og selskabsdeltagerne kan opfylde de betingelser, der er fastsat i de nævnte bestemmelser, skal betragtes som et kapitalselskab som omhandlet i direktiv 2008/7.«

44 — Dom Kommissionen mod Grækenland (EU:C:2007:317, præmis 43 og 44).

45 — Jf. i denne retning dom Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft (EU:C:2002:295).

46 — Dom ING. AUER (EU:C:2007:658, præmis 32).