



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

22. april 2015 *

»Præjudiciel forelæggelse — beskatning — direktiv 2008/7/EF — artikel 2, stk. 1, litra b) og c) — kapitaltilførselsafgifter — pålæggelse af kapitaltilførselsafgift — kapitaltilførsler til et kommanditaktieselskab — kvalifikation af et sådant selskab som et kapitalselskab«

I sag C-357/13,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Polen) ved afgørelse af 12. april 2013, indgået til Domstolen den 27. juni 2013, i sagen:

Drukarnia Multipress sp. z o.o.

mod

Minister Finansów,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta, og dommerne J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, J.L. da Cruz Vilaça (refererende dommer) og C. Lycourgos,

generaladvokat: N. Jääskinen

justitssekretær: fuldmægtig M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 22. oktober 2014,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Drukarnia Multipress sp. z o.o. ved doradcy podatkowi K. Turzyński og M. Kolibski
- Minister Finansów ved A. Ćwik-Bury, som befuldmægtiget
- den polske regering ved B. Majczyna og A. Kramarczyk-Szaładzińska, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved K. Herrmann og W. Roels, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 18. december 2014,

* Processprog: polsk.

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, stk. 1, litra b) og c), artikel 2, stk. 2, og artikel 9 i Rådets direktiv 2008/7/EF af 12. februar 2008 om kapitaltilførselsafgifter (EUT L 46, s. 11).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Drukarnia Multipress sp. z o.o. (herefter »Drukarnia«) og Minister Finansów (finansministeren, herefter »Minister«) vedrørende pålæggelsen af en afgift benævnt »afgift af civilretlige dispositioner« på visse omstruktureringsdispositioner foretaget af et kommanditaktieselskab (herefter »KAS«) stiftet i henhold til polsk ret.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Direktiv 2008/7 har i overensstemmelse med direktivets artikel 16 ændret og ophævet Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405), som ændret ved Rådets direktiv 2006/98/EF af 20. november 2006 (EUT L 363, s. 129), med virkning fra den 1. januar 2009.
- 4 Anden til sjette betragtning til direktiv 2008/7 har følgende ordlyd:
 - »(2) Afgifterne på kapitaltilførsel, dvs. afgiften på kapitaltilførsel til selskaber, stempelafgiften på værdipapirer og afgiften på omstruktureringsdispositioner er, uanset om disse dispositioner indebærer en kapitalforhøjelse eller ej, årsag til forskelsbehandling, dobbeltbeskatning og uligheder, der hæmmer de frie kapitalbevægelser. Det samme gælder andre afgifter med samme karakteristika som kapitaltilførselsafgiften og stempelafgiften på værdipapirer.
 - (3) Derfor er det i det indre markedes interesse at harmonisere lovgivningen om kapitaltilførselsafgifter for så vidt muligt at eliminere faktorer, som kan fordreje konkurrencevilkårene eller hæmme de frie kapitalbevægelser.
 - (4) De økonomiske virkninger af kapitaltilførselsafgiften hæmmer virksomhedsomgrupperinger og virksomhedernes udvikling. Disse virkninger er særlig negative i den nuværende konjunktursituation, hvor det er bydende nødvendigt at fremme investeringerne.
 - (5) Den bedste løsning for at nå disse mål ville være at afskaffe kapitaltilførselsafgiften.
 - (6) De indtægtstab, som den umiddelbare anvendelse af en sådan foranstaltning ville indebære, er imidlertid uacceptable for visse medlemsstater, som på nuværende tidspunkt anvender kapitaltilførselsafgiften. Følgelig bør disse medlemsstater have mulighed for at fortsætte med at pålægge alle eller en del af de pågældende dispositioner kapitaltilførselsafgift, forudsat at der anvendes en enhedsafgiftssats inden for samme medlemsstat. Har en medlemsstat én gang valgt ikke at opkræve kapitaltilførselsafgift af alle eller en del af dispositionerne under dette direktiv, bør det ikke være muligt for den at genindføre sådanne afgifter.«

5 Artikel 2 i direktiv 2008/7 med overskriften »Kapitalselskab« har følgende ordlyd:

»1. Ved »kapitalselskab« forstås i dette direktiv:

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

2. Med henblik på dette direktiv anses alle andre selskaber, sammenslutninger eller juridiske personer, der har et erhvervsformål, for at være kapitalselskaber.«

6 Direktivets artikel 4, der har overskriften »Omstruktureringsdispositioner«, fastsætter følgende i sit stk. 1, litra b):

»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.«

7 Samme direktivs artikel 5, der har overskriften »Dispositioner, som ikke er afgiftspligtige«, bestemmer følgende i sit stk. 1, litra e):

»Medlemsstaterne må ikke af kapitalselskaber opkræve afgifter af nogen art af følgende dispositioner:

[...]

- e) de i artikel 4 omhandlede omstruktureringsdispositioner.«

8 Artikel 9 i direktiv 2008/7 med overskriften »Udelukkelse af visse enheder fra anvendelsesområdet« har følgende ordlyd:

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

9 Direktivets artikel 12 med overskriften »Udelukkelse fra beregningsgrundlaget for kapitaltilførselsafgiften« fastsætter følgende i sit stk. 2, første afsnit:

»En medlemsstat kan fra beregningsgrundlaget for kapitaltilførselsafgiften udelukke beløb for kapital, der er tilført af en deltager, der hæfter ubegrænset for et kapitalselskabs forpligtelser, samt en sådan deltagers andel i selskabets aktiver.«

- 10 Bilag I til samme direktiv indeholder en liste med overskriften »Liste over selskaber, jf. artikel 2, stk. 1, litra a)«, hvis nr. 21) omfatter de i henhold til polsk ret stiftede aktieselskaber (»spółka akcyjna«) og anpartsselskaber (»spółka z ograniczoną odpowiedzialnością«).

Polsk ret

- 11 Artikel 1 i ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych (lov om afgift af civilretlige dispositioner) af 9. september 2000 bestemmer i den affattelse heraf, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (Dz. U. 2010, nr. 101, position 649, herefter »PCC-loven«), følgende:

»1. Afgiften pålægges:

- 1) følgende civilretlige dispositioner:

[...]

k) stiftelsesoverenskomster

- 2) ændringer i de i nr. 1) omhandlede overenskomster, når de indebærer et højere beregningsgrundlag for afgiften af civilretlige dispositioner [...]

[...]

3. For så vidt angår stiftelsesoverenskomster anses følgende for ændring af overenskomsterne:

- 1) ved et personselskab: indskud eller forhøjelse af et indskud, hvis værdi fører til en forøgelse af selskabets aktiver eller en forhøjelse af selskabskapitalen, lån fra selskabsdeltagerne, supplerende indbetalinger samt overdragelse af goder eller formuerettigheder fra en selskabsdeltager til selskabet til fri afbenyttelse.

[...]«

- 12 PPC-lovens artikel 1a, nr. 1), fastsætter:

»I denne lov forstås ved:

- 1) personselskab: [...] et kommanditaktieselskab [(»spółka komandytowo-akcyjna«)]«

- 13 PCC-lovens artikel 2, nr. 6), litra c), har følgende ordlyd:

»Fritaget for afgiftspligten er:

[...]

- 6) Stiftelsesoverenskomster og ændringer heraf i forbindelse med:

[...]

c) indskud i et kapitalselskab mod tildeling af andele eller aktier i selskabet:

— af en af et kapitalselskab drevet virksomhed eller en del heraf

- af et andet kapitalselskabs andele eller aktier, når indskuddet fører til erhvervelse af stemmeflertallet i det andet kapitalselskab, eller yderligere andele eller aktier, når det selskab, hvori andelene eller aktierne indskydes, allerede har stemmeflertallet.»

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 14 Med henblik på at omdanne sig til et KAS og derpå udvide sin selskabskapital gennem et apportindskud bestående i aktier i et andet KAS, aktier i et aktieselskab og andele i et selskab med begrænset hæftelse indgav Drukarnia den 21. august 2012 til Minister en anmodning om afgivelse af en skriftlig forhåndsbesked vedrørende fortolkningen af PCC-loven.
- 15 Drukarnia gjorde gældende, at et KAS er et kapitalselskab som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra b), i direktiv 2008/7. I medfør af direktivets artikel 4, stk. 1, litra b), sammenholdt med artikel 5, stk. 1, litra e), i dette direktiv, kan de nævnte omstruktureringsdispositioner følgelig ikke pålægges afgift af civilretlige dispositioner.
- 16 Ved forhåndsbeskeder af 20. november 2012 anførte Minister, at Drukarnias standpunkt var fejlbehæftet, og at et KAS ikke udgjorde »et kapitalselskab« i direktivets forstand.
- 17 Minister anførte i denne henseende, at artikel 2, stk. 1, litra b) og c), i direktiv 2008/7 ikke gjorde det muligt at anse et selskab, hvori kun en del af andelene og medlemmerne opfylder de i denne bestemmelse fastsatte betingelser, for at være et kapitalselskab. De medlemsstater, der ønskede at lade KAS'er være af omfattet af anvendelsesområdet for direktiv 2008/7, har således sørget for, at denne form for selskaber er opført på listen i bilag I til direktivet. Republikken Polen valgte ikke at opføre KAS'er på listen i dette bilag I, navnlig på grund af disses dominerende personelle karakter, men foretrak at udnytte den i artikel 9 i direktiv 2008/7 fastsatte mulighed, hvorved KAS'erne i henhold til PCC-loven blev anset for personselskaber. Følgelig kan et KAS heller ikke betragtes som et kapitalselskab på grundlag af artikel 2, stk. 2, i direktiv 2008/7, hvorfor direktivets artikel 4, stk. 1, litra b), og artikel 5, stk. 1, litra e), ikke finder anvendelse i hovedsagen.
- 18 Drukarnia anlagde ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (den regionale forvaltningsdomstol i Krakow) et annulationssøgsmaal til prøvelse af Ministers forhåndsbeskeder af 20. november 2012 med den begrundelse, at disse strider imod bl.a. artikel 2, stk. 1, i det nævnte direktiv. Minister gentog sin argumentation og nedlagde påstand om frifindelse.
- 19 Den forelæggende ret har anført, at et KAS i medfør af polsk erhvervsret er et personselskab, der har til formål at drive virksomhed under eget navn, og som både frembyder elementer, der er karakteristiske for et personselskab, og elementer, som er særegne for et kapitalselskab. Navnlig forholder det sig således i et KAS, at mindst én selskabsdeltager, benævnt »komplementar«, hæfter ubegrænset for selskabets forpligtelser over for fordringshaverne, og mindst én selskabsdeltager ikke hæfter personligt for selskabets forpligtelser. Kapitalen i et KAS består af sidstnævntes aktier og komplementarernes indskud. Mens komplementarernes indskud ikke er omsættelige på børsen, kan aktierne i et KAS omsættes der i henhold til de samme regler som dem, der finder anvendelse på aktieselskabers kapital. Desuden er en komplementars overdragelse af sine rettigheder og forpligtelser i princippet betinget af de øvrige selskabsdeltageres godkendelse, hvorimod aktierne i et KAS kan overdrages, om end afhændelsen af navneaktier imidlertid kan begrænses, ligesom det er tilfældet for navneaktierne i aktieselskaber.

- 20 Det er under disse omstændigheder, at Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen de følgende to præjudicielle spørgsmål:
- »1) Skal artikel 2, stk. 1, litra b) og c), i [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?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første spørgsmål

- 21 Indledningsvis bemærkes, at for så vidt som bestemmelserne i artikel 2 i direktiv 2008/7, sammenholdt med bilag I til dette direktiv, og i nævnte direktivs artikel 9 i det væsentlige gengiver indholdet af artikel 3 i direktiv 69/335, som ændret ved direktiv 2006/98, gælder Domstolens fortolkning af denne artikel 3 ligeledes disse bestemmelser.
- 22 Det fremgår af Domstolens faste praksis, at der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse ikke blot skal tages hensyn til dennes ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af, samt i givet fald til denne ordnings tilblivelse (jf. i denne retning domme Inuit Tapiriit Kanatami m.fl. mod Parlamentet og Rådet, C-583/11 P, EU:C:2013:625, præmis 50, Koushkaki, C-84/12, EU:C:2013:862, præmis 34, og Bouman, C-114/113, EU:C:2015:81, præmis 31).
- 23 I det foreliggende tilfælde skal der for det første foretages en prøvelse af den sammenhæng, hvori artikel 2, stk. 1, litra b) og c), i direktiv 2008/7 indgår. Direktivets artikel 2, stk. 1, indeholder en bred karakteristisk af begrebet »kapitalselskab«, som ikke er bundet til en speciel selskabsform (jf. i denne retning dom Amro Aandelen Fonds, 112/86, EU:C:1987:488, præmis 8).
- 24 På den ene side henviser artikel 2, stk. 1, litra a), i direktiv 2008/7, sammenholdt med bilag I til direktivet, til bestemte former for kapitalselskaber i henhold til national ret i de forskellige medlemsstater. På den anden side omfatter begrebet »kapitalselskab« ethvert selskab, enhver sammenslutning eller enhver juridisk person, der opfylder de i direktivets artikel 2, stk. 1, litra b) og c), fastsatte kriterier, som sædvanligvis benyttes til at karakterisere kapitalselskaber.
- 25 Den omstændighed, at det i hovedsagen forholder sig således, at nr. 21) i bilag I til direktiv 2008/7 ikke henfører KAS'er under de selskaber i henhold til polsk ret, som skal anses for kapitalselskaber på grundlag af direktivets artikel 2, stk. 1, litra a), er derfor ikke til hinder for, at de skal betragtes som kapitalselskaber, når de opfylder de karakteristika, der er fastsat i direktivets artikel 2, stk. 1, litra b) og c).
- 26 I henhold til artikel 2, stk. 2, i direktiv 2008/7 anses alle andre selskaber, sammenslutninger eller juridiske personer, der har et erhvervsformål, desuden for at være kapitalselskaber. Formålet med denne bestemmelse er at undgå, at valget af en bestemt retlig form medfører, at dispositioner, der ud fra et økonomisk synspunkt er ligeværdige, behandles forskelligt afgiftsmæssigt, hvorved bestemmelsen således gør det muligt at omfatte enheder, der har samme økonomiske funktion som egentlige kapitalselskaber, nemlig stræben efter fortjeneste ved fælles placering af kapital i en særskilt formue,

uden dog at fremvise kendetegnene ved begrebet »kapitalselskab« som defineret i direktivets artikel 2, stk. 1 (jf. i denne retning dom Kommissionen mod Grækenland, C-178/05, EU:C:2007:317, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

- 27 Mens artikel 9 i direktiv 2008/07 indrømmer medlemsstaterne muligheden for med henblik på opkrævning af kapitaltilførselsafgiften ikke at anse de i direktivets artikel 2, stk. 2, omhandlede enheder for kapitalselskaber, er der ikke foreskrevet en sådan fritagelsesmulighed i forhold til de enheder, som er omfattet af direktivets artikel 2, stk. 1, der bindende og ensartet for alle medlemsstater fastsætter de selskaber, som skal anses for kapitalselskaber i direktivets forstand (dom ING. AUER, C-251/06, EU:C:2007:658, præmis 21).
- 28 Følgelig udgør ethvert selskab, der opfylder de i artikel 2, stk. 1, litra b) eller c), i direktiv 2008/7 fastsatte kriterier, et »kapitalselskab« i direktivets forstand, uanset hvordan selskabet bliver kvalificeret i hver enkelt medlemsstats retsorden.
- 29 For det andet bemærkes, at ordlyden af direktivets artikel 2, stk. 1, litra b) og c), ikke indeholder nogen angivelse, der gør det muligt at fastslå, at EU-lovgiver har haft et ønske om, at begrebet »kapitalselskab« ikke skal omfatte sammensatte juridiske konstruktioner, såsom KAS'er, hvori kun en del af de andele, der repræsenterer kapitalen eller aktiverne, er omsættelig på børsen, eller hvori kun en del af medlemmerne er berettiget til uden forudgående godkendelse at afhænde deres andele til tredjemand og alene hæfter for selskabets gæld med deres andele.
- 30 Navnlig foreskriver den nævnte bestemmelse ikke – hverken for så vidt angår størrelsen på selskabets kapital eller aktiver, som er omsættelig på børsen, eller for så vidt angår antallet af de medlemmer i et selskab med et erhvervsformål, som er berettigede til uden forudgående godkendelse at afhænde deres andele til tredjemand og alene hæfter for selskabets gæld med deres andele – en mindstetærskel, hvorunder et selskab ikke kan anses for et kapitalselskab på grundlag af den samme bestemmelse.
- 31 Hvad for det tredje angår formålet med direktiv 2008/7 skal det bemærkes, således som det fremgår af anden til fjerde betragtning hertil, at direktivet har til formål at harmonisere lovgivningen om kapitaltilførselsafgifter for så vidt muligt at eliminere faktorer, som kan fordreje konkurrencevilkårene eller hæmme de frie kapitalbevægelser, og således sikre et velfungerende indre marked.
- 32 Den fuldstændige opfyldelse af de med direktivet forfulgte mål forudsætter, at de kapitalkoncentrationer, der kan have karakter af kapitalselskaber i henhold til de i direktivets artikel 2, stk. 1, litra b) og c), fastsatte kriterier, kun pålægges afgifter under de strenge betingelser, der er blevet fastsat af EU-lovgiver.
- 33 Den restriktive fortolkning af artikel 2, stk. 1, litra b) og c), i direktiv 2008/7, som Minister taler for i hovedsagen, vil imidlertid gøre det muligt for medlemsstaterne i strid med direktivets formål at pålægge kapitalkoncentrationer, der opfylder de nævnte kriterier, afgifter uden hensyntagen til de betingelser, som er blevet fastsat i forbindelse med den ved direktivet foretagne harmonisering.
- 34 For det fjerde taler direktivets tilblivelse ligeledes for en fortolkning af begrebet »kapitalselskab«, der gør det muligt at omfatte det størst mulige antal enheder, som kan foretage kapitaltilførselsdispositioner i det indre marked. Det fremgår således af femte og sjette betragtning til direktiv 2008/7, at den bedste løsning for at nå de med direktivet forfulgte mål ville være at afskaffe kapitaltilførselsafgiften. De medlemsstater, der ikke har valgt at afstå fra at opkræve en sådan afgift, kan kun opretholde afgiften på grundlag af de budgetproblemer, som de ville stå over for, hvis kapitaltilførselsafgiften blev afskaffet. Desuden har en medlemsstat, der har valgt ikke at opkræve kapitaltilførselsafgift, ikke mulighed for at genindføre sådanne afgifter.

- 35 For det femte bemærkes, at direktivets artikel 12, stk. 2, fastsætter, at en medlemsstat fra beregningsgrundlaget for kapitaltilførselsafgiften kan udelukke beløb for kapital, der er tilført af en deltager, der hæfter ubegrænset for et kapitalselskabs forpligtelser, samt en sådan deltagers andel i selskabets aktiver. Som anført af generaladvokaten i punkt 46 i forslaget til afgørelse, bliver den konklusion, hvorefter KAS'er samt enhver lignende sammensat juridisk konstruktion er omfattet af direktivets anvendelsesområde, bekræftet af den omstændighed, at bestemmelsen omhandler den specifikke situation, som disse selskaber befinder sig i.
- 36 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 2, stk. 1, litra b) og c), i direktiv 2008/7 skal fortolkes således, at et KAS, der er stiftet i henhold til polsk ret, skal anses for et kapitalselskab i bestemmelsens forstand, selv om de i denne bestemmelse fastsatte betingelser alene opfyldes af en del af selskabets kapital eller medlemmer.

Om det andet spørgsmål

- 37 Det er ufornuddent at besvare det andet spørgsmål, da det kun er blevet forelagt af den forelæggende ret i tilfælde af, at det første spørgsmål blev besvaret benægtende.

Sagens omkostninger

- 38 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 parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

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, der er stiftet i henhold til polsk ret, skal anses for et kapitalselskab i bestemmelsens forstand, selv om de i denne bestemmelse fastsatte betingelser alene opfyldes af en del af selskabets kapital eller medlemmer.

Underskrifter