



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
NIILO JÄÄSKINEN
föredraget den 18 december 2014¹

Mål C-357/13

**Drukarnia Multipress sp. z o.o. w Krakowie
mot
Minister Finansów**

(Begäran om förhandsavgörande från Wojewódzki Sąd Administracyjny (Polen))

”Beskattning — Direktiv 2008/7/EG — Artikel 2 — Indirekta skatter som drabbar kapitalanskaffning — Skyldighet att erlagga skatt på kapitaltillskott för tillskott av kapital till ett kommanditaktiebolag — Möjlighet att kvalificera ett sådant bolag som kapitalassociation — Undantag från skatteplikt — Bestämmelser som är tillämpliga på enheter som bedriver verksamhet med vinstsyfte vilka inte betraktas som kapitalassociationer”

I – Inledning

1. Detta förslag till avgörande rör väsentligen tolkningen av begreppet ”kapitalassociation” i den mening som avses i artikel 2.1 b och c i rådets direktiv 2008/7/EG av den 12 februari 2008 om indirekta skatter på kapitalanskaffning.²

2. Målet i den nationella domstolen gäller en tvist mellan det polska bolaget med begränsat ansvar, Drukarnia Multipress sp. z o.o. w Krakowie (nedan kallat Drukarnia), och Minister Finansów (nedan kallad ministern) med anledning av den senares vägran att tillerkänna ett polskt kommanditaktiebolag egenskap av kapitalassociation i den mening som avses i direktiv 2008/7 vid nationell beskattning i samband med Drukarnias ombildning till kommanditaktiebolag.

3. Detta mål illustrerar att direktiv 2008/7 är oberoende i förhållande till de specifika bestämmelserna i den nationella associationsrätten, eftersom fastställandet av tillämpningsområdet för begreppet kapitalassociation i den mening som avses i direktiv 2008/7 innebär ett överskridande av den formella kvalificeringen av det berörda bolaget i nationell rätt.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionsrätt

4. Enligt artikel 2.1 i direktiv 2008/7 avses med kapitalassociationer följande:

”a) Alla företag med någon av de former som anges i bilaga I.

¹ — Originalspråk: franska.

² — EUT L 46, s. 11; svensk specialutgåva, område 5, volym 6, s. 160.

- b) Alla företag, bolag, föreningar eller juridiska personer vars andelar i deras kapital eller tillgångar kan köpas och säljas på en fondbörs.
- c) Alla företag, bolag, föreningar eller juridiska personer som bedriver verksamhet i vinstsyfte och vars delägare eller medlemmar har rätt att avyttra sina andelar till tredje part utan tillstånd i förväg och bara är ansvariga för företagets, bolagets, föreningarnas eller de juridiska personernas skulder i den utsträckning som motsvaras av deras andelar.”

5. Enligt artikel 2.2 i direktivet ska varje annan typ av företag, bolag, förening eller juridisk person som bedriver verksamhet i vinstsyfte i detta direktiv anses vara en kapitalassociation.

6. I artikel 9 i direktiv 2008/7 stadgas följande:

”Vid beskattning av kapitaltillskott får medlemsstaterna anse att de företagsenheter som avses i artikel 2.2 inte är kapitalassociationer.”

B – Polsk rätt

7. Artikel 1.1 i lagen av den 9 september 2000 om skatt på rättshandlingar på civilrättens område (nedan kallad PCC-lagen)³ föreskriver att skatteplikten omfattar rättshandlingar på civilrättens område, däribland associationsavtal och ändringar i sådana avtal om dessa leder till en ökning av beräkningsunderlaget för skatt på rättshandlingar på civilrättens område.

8. Artikel 1.3 i PCC-lagen preciserar att begreppet ändring av ett associationsavtal i en situation med en personassociation avser ”tillskott eller ökning av ett tillskott till associationen, vars värde medför en ökning av associationens tillgångar eller en ökning av dess kapital ...”, och i en situation med en kapitalassociation ”ökning av associationens kapital genom tillskott eller genom ökning av associationens medel samt kompletterande inbetalningar”.

9. Tillskott till ett kommanditaktiebolag beskattas sålunda med samma skatt som tillskott till en kapitalassociation. I artikel 2 punkt 6 i PCC-lagen föreskrivs emellertid ett undantag från beskattning av associationsavtal och ändringar av dessa om de hänger samman med att en kapitalassociation mot beviljande av andelar eller aktier, tillförs en kapitalassociations verksamhet eller en verksamhetsgren, andelar eller aktier i en annan kapitalassociation som medför uppnåendet av en majoritet av rösträttigheterna i denna. Genom bestämmelsen fullgörs skyldigheten att införliva artikel 5.1 e⁴ jämförd med artikel 4.1 b i direktiv 2008/7⁵, och således medlemsstaternas skyldighet att inte i någon som helst form ta ut indirekta skatter på omstruktureringar av kapitalassociationer. Denna befrielse från skattskyldighet som föreskrivs i PPC-lagen är tillämplig på kapitalassociationer, med undantag följaktligen, av kommanditaktiebolag, vilka enligt polsk rätt har betraktats som personassociationer.

3 — Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych, av den 9 september 2000 (Dz. U 2010, n° 101, position 649).

4 — Artikel 5.1 e har följande lydelse: ”Medlemsstaterna får inte av kapitalassociationer ta ut någon som helst form av indirekt skatt på ...: e) De typer av ombildningar som avses i artikel 4.”

5 — Artikel 4.1 b har följande lydelse: ”I detta direktiv ska följande typer av ombildningar inte anses utgöra kapitaltillskott

...

b) Ett förvärv, som görs av en kapitalassociation som håller på att bildas eller som redan bildats, av andelar som representerar en majoritet av rösträttigheterna i en annan kapitalassociation, förutsatt att ersättningen för de förvärvade andelarna åtminstone delvis består av värdepapper som representerar kapital i den förstnämnda associationen. Om en majoritet av rösträttigheterna uppnås genom två eller flera transaktioner ska endast den transaktion genom vilken röstmajoriteten uppnås samt efterföljande transaktioner anses utgöra ombildningar.”

III – Bakgrund till tvisten, tolkningsfrågorna och förfarandet vid domstolen

10. Då avsikten var att Drukarnia skulle ombildas till ett kommanditaktiebolag och att öka dess aktiekapital med ett tillskott av blandad karaktär, bestående av ett annat kommanditaktiebolags aktier, ett aktiebolags aktier samt andelar av ett bolag med begränsat ansvar, inkom bolaget den 21 september 2012 till den polska skattemyndigheten med en begäran angående tolkningen av bestämmelserna om skatt på rättshandlingar på det civilrättsliga området. Såsom den hänskjutande domstolen har angett är det PCC-lagen som reglerar beskattningen av kapitaltillskott i den mening som avses i direktiv 2008/7.⁶

11. Drukarnia hävdade att kommanditaktiebolag var kapitalassociationer i den mening som avses i artikel 2.1 b i direktiv 2008/7. Med tillämpning av artikel 4.1 b jämförd med artikel 5.1 e i detta direktiv, kan således enligt bolaget ovannämnda ombildning inte vara föremål för denna skatt.

12. I skriftligt tolkningsbesked av den 20 november 2012 fann ministern att kommanditaktiebolag enligt polsk rätt inte omfattades av tillämpningsområdet för direktiv 2008/7. Han anförde dels att endast en del av andelarna och en del av delägarna i ett kommanditaktiebolag uppfyllde de villkor som gjorde det möjligt att betrakta det som en kapitalassociation i den mening som avses i artikel 2.1 b eller c i direktiv 2008/7. Dels hade Republiken Polen valt att inte införa kommanditaktiebolag i bilaga I⁷ till direktiv 2008/7 utan hade föredragit att använda det val som erbjuds i artikel 9 i direktivet, och kommanditaktiebolag kunde således inte heller betraktas som kapitalassociationer i den mening som avses i artikel 2.2 i direktivet. Följaktligen är artiklarna 4, 5 och 7 i direktiv 2008/7 inte tillämpliga på kommanditaktiebolag.

13. Drukarnia väckte talan vid den hänskjutande domstolen om ogiltigförklaring av ovannämnda skriftliga tolkningsbesked med motiveringen att de utgjorde en överträdelse av artikel 2.1 direktiv 2008/7. Ministern upprepade sina argument och fann att talan skulle ogillas.

14. Under dessa omständigheter beslutade den hänskjutande domstolen att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

- ”1) Ska artikel 2.1 b och c i [direktiv 2008/7] tolkas så, att ett kommanditaktiebolag ska anses utgöra en kapitalassociation i den mening som avses i denna bestämmelse om det följer av bolagets rättsliga ställning att enbart en del av kapitalet och en del av delägarna uppfyller de krav som ställs i artikel 2.1 b och c i direktivet?
- 2) Om den första frågan besvaras nekande: Ska artikel 9 i [direktiv 2008/7] tolkas så, att den rätt för medlemsstaterna som föreskrivs i direktivet att inte betrakta de företagsenheter som anges i artikel 2.2 i [direktiv 2008/7] som kommanditaktiebolag, innebär att det står medlemsstaterna fritt att bestämma huruvida de ska påföra skatt [på kapitaltillskott på dessa enheter]?”

15. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 27 juni 2013. Skriftliga yttranden har inkommit från Drukarnia, ministern, den polska regeringen samt Europeiska kommissionen. Drukarnia, den polska regeringen och kommissionen hördes vid förhandlingen den 22 oktober 2014.

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

7 — Bilaga I till direktiv 2008/7 innehåller en förteckning över kapitalassociationer som betraktas som sådana enligt den nationella rättsordningen. Jag noterar härvidlag att vad angår tysk, spansk, fransk och italiensk rätt har kommanditaktiebolag inbegripits i bilaga I.

IV – Den första frågan

A – Inledande synpunkter

16. Tvisten vid den nationella domstolen handlar om tolkningen av artikel 2 i direktiv 2008/7. Det ska framhållas att denna bestämmelse avser fyra kategorier av bolag oberoende av den berörda organisationens associationsform.⁸ Enligt artikel 2.1 a ska begreppet kapitalassociationer först och främst avse kapitalassociationer som medlemsstaterna har valt att införa i bilaga I till direktiv 2008/7. Enligt artikel 2.1 b avses med kapitalassociationer "alla företag, bolag, föreningar eller juridiska personer vars andelar i deras kapital eller tillgångar kan köpas och säljas på en fondbörs. Enligt artikel 2.1 c i direktiv 2008/7 avser begreppet kapitalassociationer även alla företag, bolag, föreningar eller juridiska personer som bedriver verksamhet i vinstsyfte och vars delägare eller medlemmar har rätt att avyttra sina andelar till tredje part utan tillstånd i förväg och bara är ansvariga för företagets, bolagets, föreningarnas eller de juridiska personernas skulder i den utsträckning som motsvaras av deras andelar. Den fjärde kategorin slutligen anges i artikel 2.2 i direktiv 2008/7 som föreskriver att "varje annan typ av företag, bolag, förening eller juridisk person som bedriver verksamhet i vinstsyfte ska anses vara en kapitalassociation".

17. I förevarande mål har den nationella domstolen frågat domstolen huruvida de villkor som anges i artikel 2.1 b och c i direktiv 2008/7 måste vara uppfyllda av hela kapitalet och av bolagets samtliga delägare eller om det räcker, med hänsyn till bolagets rättsliga ställning, att dessa villkor uppfylls av en del av kapitalet och en del av ifrågasatt bolags delägare.

18. Det framgår nämligen av handlingarna i målet att kommanditaktiebolag har särdrag som gör att de är hybrider, med avseende på distinktionen mellan personassociationer och kapitalassociationer, och det ska preciseras att polsk rätt kvalificerar dem som personassociationer.⁹ Ett kommanditaktiebolag gör det således möjligt för en aktiv investerare (komplementären) och en passiv investerare (aktieägaren) att gå samman.¹⁰

19. Såsom den hänskjutande domstolen har förklarat ska delägarna i ett kommanditaktiebolag utgöras av minst en komplementär och minst en aktieägare. De bestämmelser som ska tillämpas på komplementären är desamma som för en delägare i ett handelsbolag eller ett kommanditbolag medan de som är tillämpliga på aktieägaren är samma som för en aktieägare i en kapitalassociation. I samtliga frågor som inte är särskilt reglerade för kommanditaktiebolag är bestämmelserna om aktiebolag analogt tillämpliga, med undantag för det rättsliga förhållandet mellan komplementärerna, på vilka bestämmelserna om handelsbolag, som ju är typiska personassociationer, ska tillämpas.

20. Med hänsyn till sin blandande karaktär består kapitalet i ett kommanditaktiebolag av två typer av kapital, dels aktiekapital (*kapitał zakładowy*), som motsvarar aktierna, vilka omfattas i tillämpliga delar av reglerna om aktiebolag i den polska lagen om handelsbolag,¹¹ dels av det kapital som består av komplementärernas kapitaltillskott (*kapitał udziałowy*), på vilket bestämmelserna om handelsbolag, i den mening som avses i lagen om handelsbolag, är tillämpliga.

8 — Se, vidare, den typologi som bygger på tre kategorier av enheter vilken har föreslagits av generaladvokat Darmon i hans förslag till avgörande Amro Aandelen Fonds (112/86, EU:C:1987:338, punkterna 7 och 8).

9 — Det framgår av diskussionen vid förhandlingen att personassociationer i polsk rätt, inklusive kommanditaktiebolag, inte är juridiska personer. Även om det medges att direktiv 2008/7 grundas på begreppet juridisk person (såtillvida att den är tillämplig på bolag, föreningar och andra juridiska personer), kvarstår inte desto mindre att begreppet juridisk person inte har harmoniserats i unionsrätten. Härav följer att diskussionen i doktrinen i detta ämne saknar relevans för tillämpningen av direktiv 2008/7. I vart fall framgår det av handlingarna i målet att kommanditaktiebolag äger behörighet att föra talan i domstol och innehar rättigheter och skyldigheter.

10 — Kidyba, A., *Komentarz aktualizowany do art. 1 300 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych*; kommentar till artikel 1 punkt 6 och artikel 125 i den polska lagen om handelsbolag, Lewandowski, R., *Polska koncepcja legislacyjna spółki komandytowo akcyjnej*, punkt 1.1. och följande punkter. Kluwer 2007.

11 — Ustawa Kodeks spółek handlowych, av den 15 september 2000 (Dz.U. 2013. 1030).

21. Drukarnia och kommissionen har i sina yttranden försvarat den tolkningen enligt vilken kommanditaktiebolag är kapitalassociationer i den mening som avses i artikel 2.1 b och c i direktiv 2008/7, eftersom dessa bestämmelser inte kräver att alla andelar i aktiekapitalet och alla delägare uppfyller de krav som ställs. Den polska regeringen och ministern har för sin del uttryckt ett motsatt synsätt. De har hävdat att denna associationsform inte har införts av Republiken Polen i bilaga I till direktiv 2008/7 på grund av att den till övervägande delen är personlig. Dessutom framgår det inte av artikel 2.1 b eller c i direktiv 2008/7 att det skulle räcka att ett bolag uppfyller de villkor som föreskrivs, enbart i fråga om en del av dess kapital och en del av dess delägare.

B – Tolkningen av artikel 2.1 b och c i direktiv 2008/7

1. Syftet med direktiv 2008/7 och dess struktur

22. Enligt fast rättspraxis ska tolkningen av en unionsrättslig bestämmelse ske inte endast utifrån bestämmelsens ordalydelse och det ändamål som eftersträvas med densamma, utan även utifrån sammanhanget. Tillblivelsen av en unionsrättslig bestämmelse kan även vara relevant för tolkningen av den.¹²

23. Likaledes följer det såväl av kravet på en enhetlig tillämpning av unionsrätten som av principen om likabehandling att en unionsrättslig bestämmelse som inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar för att bestämma dess betydelse och räckvidd normalt ska ges en självständig och enhetlig tolkning inom hela Europeiska unionen.¹³ I artikel 2.1 i direktiv 2008/7 fastställs emellertid på ett tvingande och för samtliga medlemsstater enhetligt sätt vilka bolag som skall anses utgöra kapitalassociationer i den mening som avses i direktivet.¹⁴ Härav följer enligt min mening att direktivet inför ett självständigt begrepp för kapitalassociationer och liknande enheter, samtidigt som det kräver att kapitalassociationer utgör bolag, föreningar eller andra juridiska personer i den mening som avses i den nationella rätten.¹⁵

24. I detta fall strider en bokstavstrogen tolkning mot ordalydelsen i artikel 2.1 i direktiv 2008/7, vilket inte gör det lätt att besvara frågan.

25. På det teleologiska planet framgår det av skälen 2–14 i direktiv 2008/7, som innebär en omarbetning av direktiv 69/335,¹⁶ att indirekta skatter som drabbar kapitalanskaffningar ger upphov till diskriminering, dubbelbeskattning och olikheter som hindrar den fria rörligheten för kapital och att den bästa lösningen skulle vara att avskaffa skatten på kapitaltillskott. Eftersom de medlemsstater som tillämpade en skatt på kapitaltillskott fann det oacceptabelt med de förlorade skatteintäkter som skulle bli en följd av en omedelbar tillämpning av en sådan åtgärd, har möjligheten att fortsätta att påföra vissa transaktioner skatt på kapitaltillskott behållits,¹⁷ utom i fråga om vissa transaktioner i samband med ombildningar, däribland förvärv av tillgångar i en kapitalassociation.¹⁸

12 — Se, för ett liknande resonemang, bland annat dom Inuit Tapiriit Kanatami m.fl. mot parlamentet och rådet (C-583/11 P, EU:C:2013:625, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

13 — Se, för ett liknande resonemang, dom Ekro (327/82, EU:C:1984:11, punkt 11).

14 — Se, i tillämpliga delar, dom ING. AUER (C-251/06, EU:C:2007:658, punkt 28).

15 — Se, i förhållande till den definition som finns i artikel 5.2 i rådets direktiv 69/335/CEE av den 17 juli 1969 angående indirekt skatt på kapitalanskaffning (EUT L 249, s. 25), dom Felicitas-Rickmers Linie (270/81, EU:C:1982:281, punkt 14).

16 — Detta direktiv hade två syften, det vill säga för det första att på ett utförligt sätt harmonisera skatt på kapitalanskaffning (skatt på kapitaltillskott, kupongskatt och skatt som tas ut i samband med omstrukturering) vad gäller såväl deras struktur som deras skattesatser och för det andra att hindra medlemsstaterna från att skapa eller ta ut andra skatter av samma slag.

17 — Kommissionen är skyldig att lägga fram en rapport var tredje år angående tillämpningen av direktivet i syfte att på sikt avskaffa denna skatt.

18 — Med tillämpning av artikel 4.1 b jämförd med artikel 5.1 e i direktiv 2008/7.

26. Inte desto mindre är det vedertaget att syftet med direktiv 2008/7 är att främja den fria rörligheten för kapital som anses väsentlig för inrättandet av en ekonomisk union med egenskaper som dem hos en inre marknad.¹⁹ Direktiv 2008/7 syftar således till att i möjligaste mån begränsa de negativa verkningarna av skatten på kapitalstillskott för den fria rörligheten för kapital och konkurrensvillkoren inom unionen och att uppnå att de indirekta skatter som drabbar kapitalanskaffning avskaffas.²⁰

27. Eftersom direktiv 2008/75 återger i artikel 2 begreppet kapitalassociationer i den mening som avses i direktiv 69/335, har domstolens rättspraxis som utvecklats i samband med det sistnämnda direktivet bevarat hela sin relevans för tolkningen av direktiv 2008/7.

28. Härav framgår, bland annat, ”en vid innebörd av begreppet kapitalassociationer som inte är bunden till en speciell associationsform”,²¹ vilket enligt min åsikt talar för en öppen tolkning av begreppet mot bakgrund av den allmänna strukturen i direktiv 2008/7 och dess syften.²² Domstolen har således medgett att direktivet ska tillämpas på all kapitalanskaffning, även på enheter som inte är juridiska personer men som har en strävan att generera vinst genom att kapital läggs samman i en avskild förmögenhet.²³

29. Som generaladvokaten Darmon har betonat, handlar det inte om ”att upprätta en uttömmande katalog över bolag vilkas rättsliga struktur kan likställas med en kapitalassociation, utan enbart om att inbegripa i största möjliga mån alla organisationer som kan genomföra skattepliktiga transaktioner”.²⁴

2. Prövning av de villkor som fastställs i artikel 2.1 b i direktiv 2008/7

30. Artikel 2.1 b i direktiv 2008/7 föreskriver att kapitalassociationer avser ”alla företag, bolag, föreningar eller juridiska personer vars andelar i deras kapital eller tillgångar kan köpas och säljas på en fondbörs”.

31. Det ska först påpekas att ovannämnda bestämmelse inte preciserar vid vilken tröskel ett bolag ska anses uppfylla villkoren för begreppet kapitalassociation.²⁵

32. Dessutom kräver direktivet inte alls att ett bolags aktier redan har omsatts på börsen. Av direktivet följer snarare att redan möjligheten att omsätta dem är tillräcklig för att en enhet ska kunna kvalificeras som kapitalassociation i den mening som avses i direktivet.²⁶

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

20 — Domstolen har nämligen konstaterat att detta var det främsta syftet med direktiv [69/335], se, för ett liknande resonemang, dom Senior Engineering Investments (C-494/03, EU:C:2006:17, punkt 43), Optimus-Telecomunicações (C-366/05, EU:C:2007:366, punkt 31) och dom Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, punkt 49). Det kvarstår inte desto mindre att de senaste förarbetena verkar ge ny aktualitet åt skatten på kapitalstillskott genom idén om skatt på finansiella transaktioner (förslag till rådets direktiv om ett gemensamt system för en skatt på finansiella transaktioner och om ändring av direktiv 2008/7/EG, COM(2011)594 slutlig), se *JurisClasseur Europe*, Fasc. 1650, Fiscalité indirecte, uppdaterad den 1 oktober 2012).

21 — Dom Amro Aandelen Fonds (112/86, EU:C:1987:488, punkt 8), med avseende på artikel 3.1 i direktiv 69/335.

22 — Se dom kommissionen mot Grekland (C-178/05, EU:C:2007:317, punkt 43).

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

24 — Se förslag till avgörande i mål Amro Aandelen Fonds (EU:C:1987:338, punkt 6).

25 — Förarbetena anger inte att någon sådan tröskel ens har varit aktuell. Se härvidlag förslag till rådets direktiv om indirekta skatter på kapitalanskaffning COM(2006) 760 slutlig, utkast till rapport angående rådets förslag till direktiv om indirekt skatt på kapitalanskaffning (COM(2006)0760-C6-0043/2007-2006/0253(CNS)), PE 388.476v01-00 och rapporten angående förslag till direktiv A6 0472/2007.

26 — Angående kvalificeringen av ett jordbrukskooperativ vars andelar, enligt grekisk rätt, inte kan omsättas på börsen, se dom kommissionen/Grekland (EU:C:2007:317, punkt 41).

33. Det får inte glömmas bort att det framgår av direktiv 2008/7 att det är avsett att tillämpas endast på kapitalassociationer såsom de definieras i detta direktiv och på bolag, föreningar eller juridiska personer som bedriver verksamhet i vinstsyfte och kan likställas med kapitalassociationer. Enligt dom Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft borde de sistnämnda också betraktas som sådana av en medlemsstat vid beskattning av kapitaltillskott.²⁷ Följaktligen anser jag att nationell rätt inte kan utesluta en enhet som uppfyller kriterierna i artikel 2.1 i direktiv från tillämpningsområdet för kapitalassociationer i den mening som avses i direktiv 2008/7.

34. Även om det är utrett i förevarande mål att polska kommanditaktiebolag inte har införts i bilaga I, som artikel 2.1 a i direktiv 2008/7²⁸ hänvisar till, är denna associationsform dock inte okänd i unionslagstiftningen, eftersom den återfinns lagstadgad²⁹ i artikel 1 i första bolagsdirektivet. Således är de garantier som är ämnade att skydda såväl delägarnas som tredjemans intressen tillämpliga på kommanditaktiebolag. De omfattas även av bestämmelserna i det fjärde bolagsdirektivet.³⁰ Enligt artikel 1 jämförd med bilagorna I och II till direktiv 2013/34 har unionslagstiftaren tydligt kvalificerat kommanditaktiebolag som kapitalassociationer medan polska kommanditbolag inte omfattas av tillämpningsområdet för detta direktiv, utom om komplementären är en kapitalassociation, inklusive ett kommanditaktiebolag.³¹

35. I lagen om handelsbolag³² föreskrivs vidare att bestämmelserna om aktiebolag ska tillämpas på kommanditaktiebolag vad gäller alla aspekter av dem som påminner om kapitalassociationer. Följaktligen är bestämmelserna i det ändrade direktiv 2001/34/EG³³ tillämpliga angående upptagande av värdepapper till officiell notering och uppgifter som ska offentliggöras beträffande sådana värdepapper. Det sistnämnda direktivet har införlivats med polsk rätt genom lagen om transaktioner med finansiella instrument³⁴ i vilken det föreskrivs att begreppet värdepapper även omfattar aktier.³⁵

27 — (C-508/99, EU:C:2002:295, punkt 26). Jag noterar att förevarande mål skiljer sig från målet Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft, som rörde uttag av skatt på kapitaltillskott vid en personassociations omvandling till kapitalassociation i ett särskilt tidssammanhang. I förevarande mål handlar det däremot ur den nationella rättens synvinkel om en kapitalassociations (sp z o.o.) omvandling till en personassociation enligt polsk rätt (ett kommanditaktiebolag).

28 — Det framgår av handlingarna i målet att kommanditaktiebolaget betraktas som en kapitalassociation i bland annat fransk, tysk, italiensk, spansk, luxemburgsk och portugisisk rätt.

29 — Rådets första direktiv 68/151/EEG av den 9 mars 1968 om samordning av de skyddsåtgärder som krävs i medlemsstaterna av de i artikel 58 andra stycket i fördraget avsedda bolagen i bolagsmännens och tredje mans intressen, i syfte att göra skyddsåtgärderna likvärdiga inom gemenskapen (EGT L 65, s. 8; svensk specialutgåva, område 17, volym 1, s. 3), i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/101/EG av den 16 september 2009 om samordning av de skyddsåtgärder som krävs i medlemsstaterna av de i artikel 48 andra stycket i fördraget avsedda bolagen i delägarnas och tredje mans intressen, i syfte att göra skyddsåtgärderna likvärdiga inom gemenskapen (EUT L 258, s. 11).

30 — Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag (EGT L 222, s. 11; svensk specialutgåva, område 17, volym 1, s. 17). Detta direktiv har upphävts genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG (EUT L 182, s. 19).

31 — Enligt artikel 1.1 i direktiv 2013/34 gäller följande:

"De samordningsåtgärder som detta direktiv föreskriver ska vidtas i fråga om bestämmelserna i medlemsstaterna... om de företagsformer som förtecknas

a) i bilaga I,

b) i bilaga II, om alla direkta eller indirekta delägare i företaget som i övrigt har obegränsat ansvar i själva verket har begränsat ansvar, på grund av att dessa delägare är företag som

i) är av den typ som förtecknas i bilaga I, eller

ii) inte omfattas av lagstiftningen i en medlemsstat men har en rättslig form som är jämförbar med de former som förtecknas i bilaga I."

Kommanditaktiebolag nämns i bilaga I till detta direktiv.

32 — Se artikel 126.1 punkt 2 i lagen om handelsbolag.

33 — Europaparlamentets och rådets direktiv 2001/34/EG av den 28 maj 2001 om upptagande av värdepapper till officiell notering och om uppgifter som skall offentliggöras beträffande sådana värdepapper (EGT L 184, s. 1), i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/71/EG av den 4 november 2003 om de prospekt som skall offentliggöras när värdepapper erbjuds till allmänheten eller tas upp till handel (EGT L 345, s. 64) (nedan kallat direktiv 2001/34).

34 — Ustawa o obrocie instrumentami finansowymi, av den 29 juli 2005 (Dz Urz 2005 nr 183, position 1538), vars artikel 2.1 punkt 1 jämförd med artikel 3.1 a rör aktier.

35 — Den polska regeringens argument att kapitalet i kapitalassociationer inte skulle kunna omsättas på börsen om aktieägaren i kapitalassociationer endast ägde aktier med nominellt värde kan inte godtas, eftersom det endast rör sig om en möjlighet som följer av lagen om handelsbolag. Dessutom har regeringen medgett att en aktieägare i en kapitalassociation kan äga innehavaraktier som går att omsätta på börsen.

36. Härav följer att aktier i ett kommanditaktiebolag kan vara föremål för börshandel på samma villkor som aktier i ett aktiebolag³⁶. Däremot kan en komplementärs andelar inte bli föremål för börshandel, såsom framgår av handlingarna i målet.

37. Jag noterar i detta sammanhang att idén om att inte alla värdepapper kan upptas till officiell notering inte är unik i unionens associationsrätt, såtillvida att den har tillåtits även i det ovannämnda direktiv 2001/34.³⁷ Medgivandet i förevarande mål av att endast en del av kapitalet kan omsättas på börsen ingår således i ett större sammanhang som följer av unionens associationsrätt.

38. Även om kommanditaktiebolag för övrigt betraktas som den mest komplexa formen av personassociationer som lånar drag från reglerna om kapitalassociationer, utgör de inte desto mindre personassociationer i den nationella rätten.³⁸ Det måste likväl konstateras att den nationella rätten godtar situationer som överskrider symmetrin mellan komplementärens och aktieägarens respektive ställning, genom att den på vissa villkor tillåter att de sistnämndas roller sammanblandas.³⁹

39. Det framgår slutligen av handlingarna i målet att kvalificeringen av kommanditaktiebolaget som kapitalassociation har behandlats i nationell rättspraxis, särskilt i praxis från polska högsta förvaltningsdomstolen, som har uttalat sig till förmån för denna kvalificering av kommanditaktiebolag.⁴⁰

40. Alla dessa omständigheter bekräftar uppfattningen att ett kommanditaktiebolag är en enhet som kännetecknas av att kapital har anskaffats till den som kan röra sig utan hinder inom unionen i överensstämmelse med syftet för direktiv 2008/7.

41. Generaladvokaten Tizzano har framhållit att "[t]ill grund för valet att begränsa området för den gemenskapsrättsliga harmoniseringen till en skatt på kapitaltillskotten till kapitalassociationer ligger förmodligen bedömningen att kapital som anskaffats inom sådana associationer lätt kan sättas i omlopp inom gemenskapen. Det är till dessa som man därför måste vända sig för att "främja den fria rörligheten för kapital" ... [B]egreppet kapitalassociation ... omfattar associationsmodeller som i vart fall är avsedda att möjliggöra eller underlätta rörligheten för bolagsandelar⁴¹."

42. Föregående anmärkningar föranleder mig således att anse att polska kommanditaktiebolag ingår i begreppet kapitalassociationer i den mening som avses i artikel 2.1 b i direktiv 2008/7.

36 — Se även praxis från polska högsta förvaltningsdomstolen varav framgår att kommanditaktiebolag innehåller ett element av kapitaltillskott (element wkładu kapitałowego), vilket innebär att aktier kan noteras på börsen. Det är således inte bolaget utan de finansiella instrument som bolaget emitterar som kan omsättas på en reglerad marknad (dom av högsta förvaltningsdomstolen av den 3 juni 2014, II FSK 1667/12, tillgänglig på följande webbplats: www.orzeczenia.nsa.gov.pl)

37 — Se artiklarna 43.4 och 49 i direktiv 2001/34.

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

39 — I artikel 127.3 i lagen om handelsbolag anges således att en juridisk person kan vara komplementär, vilket innebär att ett bolag med begränsat ansvar eller till och med ett aktiebolag i princip kan inneha denna roll. Artikel 132 i lagen om handelsbolag utesluter inte att komplementären på vissa villkor genomför ett kapitaltillskott till kommanditaktiebolaget. Medan det är förbjudet att öka aktiekapitalet efter ett tillskott av en komplementär till aktiekapitalet, är nämligen en sådan ökning tillåten efter det att en aktieägare tecknat aktier med nominellt värde, inklusive i en situation då denne aktieägare är komplementär, se, Nowacki, A., *Kapitały własne spółki komandytowo akcyjnej*, PPH, mars 2008.

40 — Se dom av polska högsta förvaltningsdomstolen, II FSK 1980/12 av 07/05/2014, samt en analys i doktrinen som talar för en sådan kvalificering, Szymaniak, K., *Opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych przekształcenia spółki kapitałowej w komandytowo akcyjną a dyrektywa Rady 2008/7/WE*, Przegląd Podatkowy, april 2014, sidan 41.

41 — Se förslag till avgörande i målet Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft (C-508/99, EU:C:2002:9, punkt 26).

3. Prövning i andra hand av de villkor som uppställs i artikel 2.1 c i direktiv 2008/7

43. Enligt artikel 2.1 c i direktiv 2008/7 avses med kapitalassociationer även “varje företag, sammanslutning eller juridisk person som bedriver verksamhet i vinst, vars medlemmar har rätt att utan föregående tillstånd sälja sina andelar till tredje man och vars medlemmar endast iklätt sig skyldigheten att med sin andel svara för företagets, sammanslutningens eller den juridiska personens skulder”.

44. I förevarande mål framgår det av handlingarna att komplementären är obegränsat ansvarig för bolaget skulder, och en överlåtelse av hans rättigheter och skyldigheter måste i princip godkännas av delägarna. Omvänt ansvarar inte en aktieägare för bolagets åtaganden, och aktierna i ett kommanditaktiebolag kan överlätas. En överlåtelse av aktier med nominellt värde kan villkoras av bolagets medgivande eller på annat sätt begränsas i likhet med aktier med nominellt värde i aktiebolag.⁴² Slutligen är det utrett att kommanditaktiebolaget är ett bolag som har ett vinstsyfte.

45. Mot bakgrund av de resonemang som förts i punkterna 35–37 i detta förslag till avgörande om att det inte krävs att alla värdepapper kan omsättas, talar analysen av artikel 2.1 c i direktiv 2008/7 likaledes för uppfattningen att ett kommanditaktiebolag måste betraktas som en kapitalassociation i den mening som avses i direktiv 2008/7.

46. Som svar på det argument som framförts vid förhandlingen av den polska regeringen att artikel 12.2 i direktiv 2007/8 utgör hinder mot att kommanditaktiebolag omfattas av direktivets tillämpningsområde, vill jag i vart fall framhålla att ordalydelsen i denna bestämmelse – som syftar till undvikande av dubbelbeskattning och gäller undantag från beräkningsgrunden för skatt på kapitaltillskott – förefaller mig tvärtom tala i helt motsatt riktning. Det framgår nämligen av nämnda bestämmelse att en medlemsstat kan undanta, från beräkningsgrunden för skatt på kapitaltillskott, beloppet av det kapital som en delägare med obegränsad ansvarighet för en kapitalassociations förpliktelser har skjutit till. En sådan struktur är emellertid endast tänkbar i ett kommanditaktiebolag eller någon annan liknande enhet som utgör en hybrid, vilket bekräftar att ett sådant bolag omfattas av tillämpningsområdet för direktiv 2008/7.

47. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar den första frågan så, att polska kommanditaktiebolag ingår i begreppet kapitalassociation i den mening som avses i direktiv 2008/7.

V – Den andra frågan

48. I förevarande mål har den nationella domstolen ställt en andra fråga till domstolen, för det fall den första frågan skulle besvaras nekande. Även om jag föreslår att den första frågan får ett jakande svar, önskar jag inte desto mindre framföra några synpunkter på räckvidden av artikel 9 i direktiv 2008/7. Den hänskjutande domstolen har nämligen i sin andra fråga väsentligen velat få klarhet i huruvida artikel 9 i direktiv 2008/7 gör det möjligt för medlemsstaterna att undanta kommanditaktiebolag från skatt på kapitaltillskott eller om denna bestämmelse tvärtom gör det möjligt för medlemsstaterna att utesluta skatt på kapitaltillskott för sådana bolag från tillämpningsområdet för direktiv 2008/7.

49. Kommissionens förslag till direktiv 2008/7 preciserade att “[s]yftet med artikel 2.2 är att förhindra att visst val av organisationsform kan leda till att verksamheter som i princip är identiska beskattas olika. Den andra meningen i f.d. artikel 3.2 har av redaktionella skäl flyttats till artikel 9. Enligt denna bestämmelse måste medlemsstaterna inte betrakta vissa företagsenheter som kapitalassociationer vid beskattning av kapitaltillskott”.⁴³

42 — Se artikel 337.2 i lagen om handelsbolag.

43 — Förslag till direktiv KOM/2006/0760 slutlig, punkt 2.

50. Domstolen har i detta hänseende redan slagit fast, när det gäller påförandet av skatt på kapitaltillskott, att avsikten med artikel 3.2 i direktiv 69/335 (nu artikel 2.2 i direktiv 2008/7) är att denna skall inbegripa de bolag, sammanslutningar eller andra juridiska personer som har samma ekonomiska funktion som kapitalassociationer i egentlig mening, nämligen en strävan att generera vinst genom att kapital läggs samman i en avskild förmögenhet, men som inte uppfyller kraven för att utgöra kapitalassociationer i den mening som avses i artikel 3.1 i direktiv 69/335. Enligt artikel 3.2 i direktiv 69/335 har medlemsstaterna emellertid möjlighet att begränsa räckvidden av det föreskrivna likställandet genom att de ges rätt att undanta vissa kategorier av likställda kapitalassociationer från skatt på kapitaltillskott.⁴⁴

51. När en medlemsstat således beslutar att inte betrakta vissa enheter som inte omfattas av tillämpningsområdet för artikel 2.1 i direktiv 2008/7 som kapitalassociationer och använder sig av den möjlighet som tillhandahålls genom artikel 9 i direktiv 2008/7, omfattas den skatt på kapitaltillskott som påförs sådana enheter inte av tillämpningsområdet för detta direktiv, och den kan således regleras fritt genom bestämmelser i nationell rätt.⁴⁵ Det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna därigenom har getts, vilket inte föreligger i fråga om de bolag som avses i artikel 2.1 i direktiv 2008/7, kan således leda till att en viss association kvalificeras som kapitalassociation i en medlemsstat, men inte i en annan medlemsstat.⁴⁶

52. Följaktligen är det tillåtet för medlemsstaterna enligt artikel 9 i direktiv 2008/7 att utesluta de berörda enheterna från tillämpningsområdet för direktivet.

VI – Förslag till avgörande

53. Mot bakgrund av det ovan anförda, föreslår jag att domstolen besvarar den första fråga som har ställts av Wojewódzki Sąd Administracyjny enligt följande:

”Artikel 2.1 b och c i rådets direktiv 2008/7/EG av den 12 februari 2008 om indirekta skatter på kapitalanskaffning ska tolkas så, att ett polskt kommanditaktiebolag, som det aktuella i målet vid den nationella domstolen, beträffande vilket endast en del av kapitalet och en del av delägarna kan uppfylla de villkor som föreskrivs i nämnda bestämmelser, ska betraktas som en kapitalassociation i den mening som avses i direktiv 2008/7.”

44 — Dom kommissionen/Grekland (EU:C:2007:317, punkterna 43 och 44).

45 — Se, för ett liknande resonemang, dom Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft (EU:C:2002:295).

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