Zbiór Orzeczeń

POSTANOWIENIE TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 31 stycznia 2019 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Artykuł 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem – Podatki pośrednie od gromadzenia kapitału – Dyrektywa 69/335/EWG – Artykuły 4 i 7 – Utworzenie spółki kapitałowej – Opłata skarbowa obowiązująca w dniu 1 lipca 1984 r. – Zniesienie tej opłaty skarbowej i ponowne jej wprowadzenie

W sprawie C-373/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel (sąd administracyjny i podatkowy w Penafiel, Portugalia) postanowieniem z dnia 30 maja 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 7 czerwca 2018 r., w postępowaniu:

**Prosa – Produtos e Serviços Agrícolas SA**

przeciwko

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: J.C. Bonichot (sprawozdawca), prezes izby, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen i M. Safjan, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

postanowiwszy, po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, orzec w formie postanowienia z uzasadnieniem, zgodnie z art. 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem,

wydaje następujące

**Postanowienie**

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 7 ust. 1 dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U. 1969, L 249, s. 25), zmienionej dyrektywą Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r. (Dz.U. 1985, L 156, s. 23).

* Język postępowania: portugalski.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Prosa – Produtos e Serviços Agrícolas SA (zwaną dalej „Prosa”) a Fazenda Pública (skarbem państwa, Portugalia) dotyczącego zapłaty opłaty skarbowej mającej zastosowanie do aktu założycielskiego tej spółki.

## Ramy prawne

### *Prawo Unii*

3 Jak wynika z motywu pierwszego dyrektywy 69/335, miała ona na celu wspieranie swobodnego przepływu kapitału, uznanego za podstawową swobodę niezbędną do utworzenia rynku wewnętrznego. W tym zakresie, zgodnie z motywami od szóstego do ósmego, dyrektywa ta zmierza do ujednolicenia podatku od wkładów kapitałowych wnoszonych do spółek w Unii Europejskiej przez wprowadzenie jednolitego podatku od gromadzenia kapitału, który w ramach rynku wewnętrznego może być nałożony tylko jednorazowo, oraz przez zniesienie wszystkich innych podatków pośrednich o takich samych cechach jak ten jednolity podatek.

4 Artykuł 1 dyrektywy 69/335 przewidywał w tym względzie, co następuje:

„Państwa członkowskie naliczają podatek od wkładu kapitałowego do spółek kapitałowych, ujednolicony zgodnie z przepisami art. 2 i 9, zwany dalej »podatkiem kapitałowym«”.

5 Na mocy dyrektywy 85/303 wprowadzono zasadnicze zmiany do dyrektywy 69/335, zwłaszcza w jej art. 4 ust. 2 i art. 7. Motywy drugi i trzeci dyrektywy 85/303 miały następujące brzmienie:

„konsekwencje gospodarcze podatku kapitałowego są niekorzystne dla łączenia i rozwoju przedsiębiorstw; takie konsekwencje są szczególnie szkodliwe przy obecnej koniunkturze gospodarczej, w której istnieje potrzeba uznania wspierania inwestycji za nadrzędny priorytet;

najlepszym rozwiązaniem w tym celu byłoby zniesienie podatku kapitałowego; utrata przychodów, która byłyby wynikiem podjęcia takich środków, jest nie do przyjęcia dla niektórych państw członkowskich; w związku z tym należy dać państwom członkowskim możliwość uzyskania zwolnienia z podatku kapitałowego lub nakładania go na wszystkie lub część operacji objętych jego zakresem, zakładając, że w jednym i tym samym państwie członkowskim musi być stosowana jednolita stawka podatku”.

6 Artykuł 4 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 69/335, w brzmieniu wynikającym z dyrektywy 85/303 (zwanej dalej „dyrektywą 69/335”) stanowił:

„1. Podatkowi kapitałowemu podlegają następujące operacje:

a) utworzenie spółki kapitałowej;

[…]

c) podwyższenie kapitału spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju”.

7 Na podstawie art. 7 ust. 1 akapity pierwszy i drugi oraz art. 7 ust. 2 dyrektywy 69/335:

„1. Państwa członkowskie zwolnią z podatku kapitałowego operacje inne niż operacje określone w art. 9, które w dniu 1 lipca 1984 r. były zwolnione z podatku lub opodatkowane stawką 0,50% lub niższą.

Zwolnienie zależy od warunków, które w tamtym dniu były stosowane do przyznania zwolnienia lub, zależnie od okoliczności, nałożenia podatku według stawki 0,50% lub niższej.

[…]

2. Państwa członkowskie mogą zwolnić z podatku kapitałowego wszystkie operacje inne niż określone w ust. 1 lub naliczyć od nich podatek o jednolitej stawce nieprzekraczającej 1%”.

8 Termin do dokonania transpozycji dyrektywy 85/303 został ustalony na dzień 1 stycznia 1986 r.

9 Dyrektywa 69/335 została uchylona przez dyrektywę Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotyczącą podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U. 2008, L 46, s. 11). Jednakże uchylenie to miało miejsce później niż okoliczności faktyczne sprawy w postępowaniu głównym.

### *Prawo portugalskie*

10 Artykuł 155 lit. b) Código do Imposto de Selo (kodeksu opłat skarbowych), w brzmieniu obowiązującym w dniu 1 lipca 1984 r., stanowił, że zakładanie spółek kapitałowych podlega opłacie skarbowej w wysokości 1% kapitału zakładowego.

11 Na mocy ustawy nr 150/99 z dnia 11 września 1999 r. owa czynność została zwolniona z opłaty skarbowej.

12 Została ona ponownie poddana opłacie skarbowej w wysokości 0,4% na podstawie pkt 26.1 Tabela Geral do Imposto de Selo (ogólnej tabeli opłat skarbowych), w brzmieniu zmienionym dekretem z mocą ustawy nr 322-B/2001 z dnia 14 grudnia 2001 r., który wszedł w życie w dniu 1 stycznia 2002 r.

### Spór w postępowaniu głównym i pytanie prejudycjalne

13 Aktem notarialnym z dnia 29 października 2004 r. Prosa została utworzona jako spółka akcyjna z kapitałem w wysokości 50 000 EUR, w całości pokrytym w gotówce.

14 W związku z tym spółka ta musiała uiścić opłatę skarbową w wysokości 200 EUR zgodnie z przepisami wskazanymi w pkt 12 niniejszego postanowienia.

15 Prosa zaskarżyła decyzję określającą wysokość owej opłaty skarbowej do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel (sądu administracyjnego i podatkowego w Penafiel, Portugalia), podnosząc zasadniczo, że opłata ta jest niezgodna z art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335.

16 Opierając się na wyroku z dnia 21 czerwca 2007 r., Optimus – Telecomunicações (C-366/05, EU:C:2007:366), Prosa podnosi w szczególności, że obowiązek przewidziany w tym przepisie stoi na przeszkodzie temu, by Republika Portugalska objęła opłatą akt utworzenia spółki kapitałowej, ponieważ jakkolwiek w dniu 1 lipca 1984 r., tj. w dniu, do którego odsyła art. 7 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 69/335, uregulowanie portugalskie nie przewidywało zwolnienia z opłaty skarbowej dla czynności utworzenia takiej spółki, to jednak na mocy przepisów portugalskich czynność ta została następnie zwolniona z opłaty skarbowej.

17 Administracja podatkowa i celna twierdzi natomiast, że art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335 nakłada na państwa członkowskie obowiązek zwolnienia z podatku kapitałowego jedynie czynności, które w dniu 1 lipca 1984 r. były zwolnione lub opodatkowane według stawki 0,5% lub niższej. Tymczasem nie jest

tak w przypadku czynności utworzenia spółki kapitałowej, która w dniu 1 lipca 1984 r. podlegała opłacie skarbowej. Dlatego też administracja podatkowa i celna uważa, że nic nie stało na przeszkodzie temu, by Republika Portugalska ponownie wprowadziła taką opłatę.

18 Administracja podatkowa i celna wskazuje, że w sprawie, w której wydany został wyrok z dnia 21 czerwca 2007 r., Optimus – Telecomunicações (C-366/05, EU:C:2007:366), rozpatrywana czynność, a mianowicie podwyższenie kapitału, była zwolniona z opłaty skarbowej w dniu 1 lipca 1984 r., natomiast utworzenie spółki kapitałowej nie było zwolnione z tej opłaty. Jej zdaniem orzeczenie to nie znajduje zatem zastosowania do okoliczności faktycznych niniejszej sprawy.

19 Mając na uwadze, że wykładnia art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335 jest konieczna dla rozstrzygnięcia toczącego się przed nim sporu, Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel (sąd administracyjny i podatkowy w Penafiel), postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy pozycja 26.1 ogólnej tabeli opłaty skarbowej w brzmieniu nadanym jej przez […] dekret z mocą ustawy nr 322-B/2001 z dnia 14 grudnia 2001 r., przewidująca pobór opłaty skarbowej w przypadku utworzenia spółki kapitałowej (spółki akcyjnej), której kapitał zakładowy został w całości pokryty wkładami pieniężnymi, narusza art. 7 ust. 1 dyrektywy nr 69/335 […]?”.

**W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

20 Zgodnie z art. 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem jeżeli odpowiedź na pytanie prejudycjalne można wywieść w sposób jednoznaczny z orzecznictwa lub nie pozostawia ona żadnych uzasadnionych wątpliwości, Trybunał może w każdej chwili, na wniosek sędziego sprawozdawcy i po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, orzec w formie postanowienia z uzasadnieniem.

21 Przepis ten należy zastosować w niniejszej sprawie.

22 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 4 ust. 1 lit. a) i art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335 stoją na przeszkodzie przepisom krajowym takim jak przepisy rozpatrywane w postępowaniu głównym, na mocy których państwo członkowskie ponownie wprowadziło opłatę skarbową z tytułu czynności utworzenia spółki kapitałowej, które podlegały takiej opłacie w dniu 1 lipca 1984 r., ale które zostały następnie z niej zwolnione.

23 W niniejszej sprawie, jak wynika z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, w dniu 1 lipca 1984 r. zgodnie z prawem krajowym utworzenie spółki kapitałowej tego rodzaju jak rozpatrywane w postępowaniu głównym podlegało opłacie skarbowej w wysokości 1%. Po zniesieniu w roku 1991 poboru owego podatku kapitałowego został on ponownie wprowadzony w wysokości 0,40% od dnia 1 stycznia 2002 r. na mocy przepisów, których zgodność z prawem Unii jest przedmiotem wątpliwości sądu krajowego.

24 W tym względzie należy przypomnieć, że jak wynika z orzecznictwa Trybunału, celem dyrektywy 69/335 jest ograniczenie, a nawet zniesienie podatku kapitałowego, i jedynie ze względu na trudności budżetowe, jakie napotkałyby państwa członkowskie w razie zniesienia podatku kapitałowego, te spośród nich, które nie zaniechały jego poboru, mogły utrzymać taki podatek (zob. podobnie wyrok z dnia 12 czerwca 2014 r., Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta, C-377/13, EU:C:2014:1754, pkt 49).

25 Trybunał orzekł już, że wskazanie w art. 7 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 69/335 daty 1 lipca 1984 r. nie upoważnia państw członkowskich, w których w owym dniu omawiane czynności były opodatkowane podatkiem kapitałowym według stawki wyższej od 0,5%, do ponownego wprowadzenia

takiego podatku po jego zniesieniu. Wolą prawodawcy Unii było bowiem zniesienie podatku kapitałowego, a możliwość jego utrzymania jest tylko wyjątkiem uzasadnionym obawą utraty dochodów przez państwa członkowskie. Zatem nawet jeśli utrata dochodów budżetowych mogła uzasadniać utrzymanie podatku kapitałowego po dniu 1 lipiec 1984 r., w granicach określonych w art. 7 ust. 2 wspomnianej dyrektywy, to nie mogła ona uzasadniać ponownego wprowadzenia takiego podatku (wyrok z dnia 12 czerwca 2014 r., Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta, C-377/13, EU:C:2014:1754, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 W niniejszej sprawie rozpatrywane pytanie różni się od pytania, na które Trybunał udzielił odpowiedzi w wyroku z dnia 12 czerwca 2014 r., Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754) tym, że sporny podatek kapitałowy nie ma zastosowania do podwyższenia kapitału zakładowego spółki kapitałowej, lecz do utworzenia takiej spółki, które to czynności zostały wskazane odpowiednio w art. 4 ust. 1 lit. c) i art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335. Taka różnica nie jest jednak w stanie skłonić Trybunału do odstąpienia od wykładni dokonanej przez niego we wspomnianym wyroku.

27 Obowiązki wynikające dla państw członkowskich z art. 7 dyrektywy 69/335, w szczególności wskazane w pkt 25 niniejszego postanowienia, dotyczą wszystkich czynności objętych zakresem stosowania tej dyrektywy, a zatem wszystkich czynności podlegających jej art. 4 (zob. wyrok z dnia 12 czerwca 2014 r., Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta, C-377/13, EU:C:2014:1754, pkt 51).

28 W konsekwencji na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, że art. 4 ust. 1 lit. a) i art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335 należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których państwo członkowskie ponownie wprowadziło opłatę skarbową z tytułu objętych pierwszym z tych przepisów czynności utworzenia spółki kapitałowej, które podlegały takiej opłacie w dniu 1 lipca 1984 r., ale które zostały następnie z niej zwolnione.

## W przedmiocie kosztów

29 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 4 ust. 1 lit. a) i art. 7 ust. 1 dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, zmienionej dyrektywą Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r., należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których państwo członkowskie ponownie wprowadziło opłatę skarbową z tytułu objętych pierwszym z tych przepisów czynności utworzenia spółki kapitałowej, które podlegały takiej opłacie w dniu 1 lipca 1984 r., ale które zostały następnie z niej zwolnione.**

Podpisy