WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 16 czerwca 2011 r.*

W sprawie C-212/10

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Polska) postanowieniem z dnia 15 marca 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 maja 2010 r., w postępowaniu:

Logstor ROR Polska sp. z o.o.

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej w Katowicach,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: J.C. Bonichot (sprawozdawca), prezes izby, K. Schiemann, C. Toader, A. Prechal i E. Jarašiūnas, sędziowie,

* Język postępowania: polski.

rzecznik generalny: P. Mengozzi,
sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 7 kwietnia 2011 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Logstor ROR Polska sp. z o.o. przez doradców podatkowych T. Konika i K. Gila,

— w imieniu Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach przez G. Pasterczyka, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu polskiego przez M. Szpunara, A. Kramarczyk i A. Kraińską, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Afonso i K. Herrmann, działające w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 4 ust. 2 dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U. L 249, s. 25), zmienionej dyrektywą Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r. (Dz.U. L 156, s. 23, zwanej dalej „dyrektywą 69/335").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Logstor ROR Polska sp. z o.o. (zwaną dalej „spółką Logstor ROR Polska"), z siedzibą w Zabrzu (Polska), a Dyrektorem Izby Skarbowej w Katowicach w przedmiocie zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych, wymaganego z tytułu zmiany umowy spółki Logstor ROR Polska dokonanej wskutek udzielenia owej spółce przez jednego z jej udziałowców pożyczki.

Ramy prawne

Prawo Unii Europejskiej

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 celu, jak wynika z motywów od szóstego do ósmego, dyrektywa zmierzała do ujednolicenia podatków od wkładów kapitałowych

do spółek w ramach Unii Europejskiej przez wprowadzenie jednolitego podatku od gromadzenia kapitału, który może być naliczany tylko raz w ramach wspólnego rynku, a także przez zniesienie wszelkich innych podatków pośrednich o takich samych cechach jak ten podatek.

4 W tym celu art. 1–9 dyrektywy 69/335 przewidywały pobieranie ujednoliconego podatku kapitałowego od wkładów do spółek, zwanego „podatkiem kapitałowym".

5 W myśl art. 4 ust. 1 dyrektywy 69/335:

„Podatkowi kapitałowemu podlegają następujące operacje:

[…]

c) podwyższenie kapitału spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju;

d) podwyższenie majątku spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju, jednak nie w zamian za udział w kapitale lub majątku spółki, lecz za prawa tego samego rodzaju jak te, które posiadają członkowie, takie jak prawo głosu, udział w zyskach lub udział w podziale nadwyżki powstałej po likwidacji spółki;

[…]".

6 Zgodnie z art. 4 ust. 2 tej dyrektywy:

„Następujące operacje mogą, w zakresie, w jakim były opodatkowane stawką 1% w dniu 1 lipca 1984 r., nadal podlegać podatkowi kapitałowemu:

[…]

c) zaciągnięcie pożyczki przez spółkę kapitałową, jeśli wierzyciel uprawniony jest do udziału w zyskach spółki;

d) zaciągnięcie pożyczki przez spółkę kapitałową u członka, współmałżonka lub dziecka członka, a także zaciągnięcie pożyczki u strony trzeciej, jeżeli jest ona gwarantowana przez członka, pod warunkiem że takie pożyczki mają taką samą funkcję jak zwiększenie kapitału spółki.

[…]”.

7 Zgodnie z art. 7 ust. 1 i 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 W motywach drugim i trzecim dyrektywy 85/303, która nadała dyrektywie 69/335 brzmienie obowiązujące w czasie zdarzenia będącego przedmiotem sprawy przed sądem odsyłającym, stwierdzono:

„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, które 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".

9 Dyrektywa 69/335 została uchylona z dniem 1 stycznia 2009 r. na mocy art. 16 dyrektywy Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U. L 46, s. 11).

Prawo krajowe

10 Rzeczpospolita Polska przystąpiła do Unii Europejskiej w dniu 1 maja 2004 r.

Ustawodawstwo dotyczące podatku kapitałowego obowiązujące w dniu 1 lipca 1984 r.

11 Ustawa z dnia 19 grudnia 1975 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. nr 45, poz. 226) przewidywała objęcie opłatą skarbową czynności polegających na utworzeniu spółki przez osoby fizyczne lub prawne. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 16 maja 1983 r. (Dz.U. nr 34, poz. 161), które weszło w życie z dniem 1 lipca 1983 r., określało przedmiot i stawkę opłaty skarbowej. Zgodnie z § 54 ust. 5 tego rozporządzenia:

„Za kapitał zakładowy uważa się również pożyczki udzielone spółce przez jednego ze wspólników lub udziałowców, jeżeli ogólna suma niespłaconych pożyczek w dniu udzielenia pożyczki przekracza 50% kapitału zakładowego".

12 W takim wypadku stawka opodatkowania wynosiła 5% kwoty pożyczki.

Ustawodawstwo dotyczące podatku kapitałowego obowiązujące od dnia 1 stycznia 2001 r. do dnia 30 kwietnia 2004 r.

13 Między 1 stycznia 2001 r. a 30 kwietnia 2004 r. te same czynności były objęte podatkiem od czynności cywilnoprawnych, ze stawką degresywną.

14 Artykuł 1 ust. 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. nr 86, poz. 959, zwanej dalej „ustawą o PCC z 2000 r.") poddawał opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych zawarcie umowy spółki, a także jej zmianę, o ile prowadziła do zmiany podstawy opodatkowania tym podatkiem.

15 Artykuł 1 ust. 3 ustawy o PCC z 2000 r. stanowił:

„W przypadku umowy spółki za zmianę umowy uważa się:

[…]

4) dopłaty, pożyczki udzielane spółce przez wspólników (akcjonariuszy) oraz oddanie przez wspólnika (akcjonariusza) spółce rzeczy lub praw majątkowych do nieodpłatnego używania".

16 Artykuł 7 ust. 1 pkt 9 ustawy o PCC z 2000 r. określał, degresywną stawkę opodatkowania, wahającą się, w zależności od kwoty pożyczki, od 1% do 0,5% wartości czynności. Pożyczka będąca przedmiotem sprawy przed sądem krajowym podlegała na tej podstawie stawce 0,5%.

Ustawodawstwo dotyczące podatku kapitałowego obowiązujące od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 31 grudnia 2006 r.

17 Ustawą z dnia 19 grudnia 2003 r. o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2004 r., nr 6, poz. 42) dokonano zmiany ustawy o PCC z 2000 r., zwalniając z tego podatku pożyczki udzielone spółce kapitałowej przez wspólnika lub

akcjonariusza. Zgodnie z art. 9 pkt 10 lit. h) ustawy o PCC z 2000 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. (tekst jednolity: Dz.U. z 2005 r., nr 41, poz. 399):

„Zwalnia się od podatku następujące czynności cywilnoprawne:

[…]

10) pożyczki udzielane […]

h) przez wspólnika (akcjonariusza) spółce kapitałowej;

[…]".

Ustawodawstwo dotyczące podatku kapitałowego obowiązujące od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r.

18 Artykuł 9 pkt 10 lit. h) ustawy o PCC z 2000 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r., który zwalniał od opodatkowania pożyczki udzielone spółce kapitałowej przez wspólnika lub akcjonariusza, został uchylony z dniem 1 stycznia 2007 r. na mocy art. 2 pkt 9 lit. c) tiret trzecie ustawy z dnia 15 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności prawnych (Dz.U. nr 222, poz. 1629, zwanej dalej „ustawą o PCC z 2007 r.").

19 Pożyczki te zostały uznane za zmianę umowy spółki na mocy art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o PCC z 2007 r. i objęte jednolitą stawką opodatkowania w wysokości 0,5% na mocy art. 7 ust. 1 pkt 9 tej ustawy.

Ustawodawstwo dotyczące podatku kapitałowego obowiązujące od dnia 1 stycznia 2009 r.

20 Ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. (Dz.U. nr 209, poz. 1319) dokonano transpozycji do prawa polskiego dyrektywy 2008/7. Na mocy art. 9 pkt 10 lit. i) tej ustawy zwolniono z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych pożyczki udzielane spółce kapitałowej przez wspólników lub akcjonariuszy.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

21 W dniu 9 lipca 2007 r. spółka Logstor ROR Polska podpisała ze swoim udziałowcem Logstor Holding A/S aneks do umowy pożyczki z dnia 15 września 2004 r., na podstawie którego kwota pożyczki została podniesiona o 2 600 000 EUR, to jest do sumy 5 233 000 EUR. W dniu 14 sierpnia 2007 r. spółka Logstor ROR Polska zawarła z tym samym udziałowcem nową umowę pożyczki, na kwotę 8 000 000 PLN.

22 Zgodnie z polskimi przepisami obowiązującymi w momencie dokonywania tych czynności zostały one poddane opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

23 Spółka Logstor ROR Polska, uznawszy, że na podstawie dyrektywy 69/335 ma prawo domagać się zwolnienia owych czynności z podatku od czynności cywilnoprawnych, wniosła do organów skarbowych o stwierdzenie nadpłaty w kwocie odpowiadającej całości uiszczonego podatku.

24 Po odmowie uwzględnienia tego wniosku oraz oddaleniu odwołania do organu wyższego stopnia spółka Logstor ROR Polska wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach.

25 W tych okolicznościach Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 4 ust. 2 [dyrektywy 69/335] uprawniał państwo członkowskie do ponownego wprowadzenia z dniem 1 stycznia 2007 r. podatku kapitałowego z tytułu zaciągnięcia pożyczki przez spółkę kapitałową, jeżeli wierzyciel uprawniony jest do udziału w zyskach tej spółki, w przypadku gdy państwo członkowskie uprzednio zrezygnowało z pobierania tego podatku z dniem akcesji [do Unii Europejskiej], tj. z dniem 1 maja 2004 r.?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

26 Poprzez pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 4 ust. 2 dyrektywy 69/335, w brzmieniu znajdującym zastosowanie do sporu przed tym sądem, należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie ponownemu wprowadzeniu przez państwo członkowskie podatku kapitałowego od pożyczki udzielonej spółce kapitałowej przez wierzyciela uprawnionego do udziału w zyskach tej spółki, jeżeli państwo to wcześniej zaniechało pobierania owego podatku.

27 Na wstępie należy zaznaczyć, że rząd polski zakwestionował przed Trybunałem sposób, w jaki prawo krajowe zostało przedstawione przez sąd odsyłający.

28 Uznaje on bowiem za niesłuszne twierdzenie sądu odsyłającego, iż Rzeczpospolita Polska zaniechała z chwilą przystąpienia do Unii Europejskiej pobierania podatku kapitałowego od czynności tego rodzaju, jak pożyczka będąca przedmiotem sprawy. Zdaniem rządu polskiego zwolnienie pożyczek udzielanych spółkom kapitałowym przez ich akcjonariuszy, w okresie od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 31 grudnia 2006 r., miało na celu uniknięcie podwójnego opodatkowania tego samego kapitału, za pierwszym razem z chwilą udzielenia przez akcjonariusza pożyczki spółce, a za drugim razem z chwilą przekształcenia niespłaconej części pożyczki w udziały w kapitale.

29 Rząd polski utrzymuje po pierwsze, że o ile pożyczki udzielane spółkom kapitałowym przez wspólników lub akcjonariuszy były w latach 2004–2006 zwolnione z podatku od czynności prawnych, o tyle podatkowi temu podlegało podwyższenie kapitału zakładowego w wyniku przekształcenia takich pożyczek. Po drugie, ustawa o PCC z 2007 r. zniosła opodatkowanie podwyższenia kapitału zakładowego związanego z pożyczką od akcjonariusza lub wspólnika objętą już podatkiem od czynności cywilnoprawnych, a jednocześnie ponownie objęła tym podatkiem pożyczki udzielane spółkom kapitałowym przez ich wspólników lub akcjonariuszy.

30 W tej kwestii wystarczy przypomnieć, że zadaniem Trybunału w ramach systemu współpracy sądowej ustanowionego na podstawie art. 267 TFUE nie jest kwestionowanie ani weryfikowanie prawidłowego charakteru wykładni prawa krajowego dokonanej przez sąd odsyłający (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 lutego 2008 r. w sprawie C-449/06 Gysen, Zb.Orz. s. I-553, pkt 17; a także z dnia 11 września 2008 r. w sprawie C-11/07 Eckelkamp i in., Zb.Orz. s. I-6845, pkt 32).

31 Trybunał winien zatem udzielić odpowiedzi na postawione pytanie, opierając się na ustaleniu sądu odsyłającego, zgodnie z którym Rzeczpospolita Polska zaniechała z dniem przystąpienia do Unii Europejskiej, czyli z dniem 1 maja 2004 r., pobierania podatku będącego przedmiotem postępowania w sprawie przed sądem odsyłającym.

32 Zgodnie z art. 4 ust. 2 dyrektywy 69/335 określone operacje mogły, „w zakresie, w jakim były opodatkowane stawką 1% w dniu 1 lipca 1984 r., nadal podlegać podatkowi kapitałowemu".

33 Data 1 lipca 1984 r., która na mocy wspomnianego art. 4 ust. 2 dyrektywy 69/335 traktowana jest jako data odniesienia, dotyczy również Rzeczypospolitej Polskiej. W wypadku bowiem przystąpienia do Unii Europejskiej zawarte w prawie Unii odniesienie do określonej daty, w razie braku odmiennego postanowienia w akcie przystąpienia lub innym akcie prawa Unii, dotyczy również państwa przystępującego, nawet jeśli data ta jest wcześniejsza od daty przystąpienia (wyrok z dnia 21 czerwca 2007 r. w sprawie C-366/05 Optimus – Telecomunicações, Zb.Orz. s. I-4985, pkt 32). Co się zaś tyczy Rzeczypospolitej Polskiej, nie ma w tym zakresie żadnego odmiennego postanowienia ani w akcie dotyczącym warunków przystąpienia tego państwa do Unii Europejskiej, ani w jakimkolwiek innym akcie prawa Unii.

34 Ponieważ zaś czynności tego rodzaju, jak pożyczka będąca przedmiotem postępowania w sprawie przed sądem odsyłającym podlegały w dniu 1 lipca 1984 r. opodatkowaniu w rozumieniu art. 4 ust. 2 dyrektywy 69/335, Rzeczpospolita Polska miała prawo, przystępując do Unii Europejskiej, utrzymać opodatkowanie tych czynności podatkiem kapitałowym.

35 Jednakże po tym, jak zgodnie z wykładnią dokonaną przez sąd odsyłający Rzeczpospolita Polska zrezygnowała z dniem przystąpienia do Unii Europejskiej z tego opodatkowania, nie miała już prawa go później przywrócić.

36 Artykuł 4 ust. 2 dyrektywy 69/335, którego brzmienie odwołuje się do pojęcia ciągłości, należy bowiem interpretować w świetle celu wskazanego w motywach drugim i trzecim dyrektywy 85/303, jakim jest ograniczenie, a nawet zniesienie podatku kapitałowego. Z motywu trzeciego dyrektywy wynika, że z punktu widzenia owego celu tylko trudności budżetowe, jakie napotkałyby państwa członkowskie w razie zniesienia podatku kapitałowego, uzasadniają możliwość jego utrzymania przez te państwa, które nie zaniechały jego pobierania.

37 Zawarte w art. 4 ust. 2 dyrektywy 69/335 sformułowanie „mogą […] nadal podlegać podatkowi kapitałowemu" należy więc interpretować w ten sposób, że możliwość opodatkowania przez państwa członkowskie wymienionych w owym ustępie czynności podatkiem kapitałowym wymaga nie tylko, by były one opodatkowane w rozumieniu tego przepisu na podstawie przepisów krajowych obowiązujących w dniu 1 lipca 1984 r., lecz także by podlegały następnie opodatkowaniu w sposób nieprzerwany. W przeciwnym razie państwo członkowskie nie może powoływać się na utratę przychodów jako uzasadnienie utrzymania podatku kapitałowego.

38 Wskazanie w art. 4 ust. 2 dyrektywy 69/335 daty 1 lipca 1984 r. nie upoważnia więc państw członkowskich, które w owym dniu poddawały omawiane czynności opodatkowaniu podatkiem kapitałowym, do ponownego wprowadzenia takiego podatku po jego zniesieniu. Byłoby to sprzeczne z brzmieniem wspomnianego przepisu, a także z celem omawianej dyrektywy, jakim jest ograniczenie, a nawet zniesienie podatku kapitałowego.

39 W związku z powyższym państwo członkowskie, które po dniu 1 lipca 1984 r. zwolniło zgodnie z art. 7 ust. 2 dyrektywy 69/335 określone czynności z opodatkowania podatkiem kapitałowym, nie może ponownie wprowadzić takiego podatku od tych czynności.

40 Na postawione pytanie trzeba zatem odpowiedzieć, iż art. 4 ust. 2 dyrektywy 69/335 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie ponownemu wprowadzeniu przez państwo członkowskie podatku kapitałowego od pożyczki udzielonej spółce kapitałowej przez wierzyciela uprawnionego do udziału w zyskach owej spółki, jeżeli państwo to wcześniej zaniechało pobierania owego podatku.

W przedmiocie kosztów

41 Dla stron postępowania przed sądem odsyłającym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem odsyłającym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 4 ust. 2 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 stoi on na przeszkodzie ponownemu wprowadzeniu przez państwo członkowskie podatku kapitałowego od pożyczki udzielonej spółce kapitałowej przez wierzyciela uprawnionego do udziału w zyskach owej spółki, jeżeli państwo to wcześniej zaniechało pobierania owego podatku.

Podpisy