WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 12 listopada 2009 r.*

W sprawie C-441/08

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 8 lipca 2008 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 7 października 2008 r., w postępowaniu:

Elektrownia Pątnów II sp. z o.o.

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej w Poznaniu,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: J.C. Bonichot (sprawozdawca), prezes czwartej izby, pełniący obowiązki prezesa szóstej izby, K. Schiemann i P. Kūris, sędziowie,

* Język postępowania: polski.

rzecznik generalny: J. Mazák,
sekretarz: R. Şereş, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 17 września 2009 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Elektrowni Pątnów II sp. z o.o. przez N. Półtorak, radcę prawnego,

— w imieniu rządu polskiego przez M. Dowgielewicza oraz A. Rutkowską i A. Kraińską, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez M. Afonso oraz 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 ma za przedmiot interpretację art. 5 ust. 3 tiret drugie dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U. L 249, s. 25), w brzmieniu zmienionym Aktem dotyczącym warunków przystąpienia Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej oraz dostosowań w traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej (Dz.U. 2003, L 236, s. 33) (zwanej dalej „dyrektywą 69/335").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Elektrownią Pątnów II sp. z o.o. (zwaną dalej „Elektrownią Pątnów") a Dyrektorem Izby Skarbowej w Poznaniu co do stosowania polskiej ustawy dotyczącej opodatkowania czynności dokonywanych w zakresie gromadzenia kapitału.

Ramy prawne

Prawo wspólnotowe

3 Artykuł 1 dyrektywy 69/335 pozwala państwom członkowskim na pobieranie podatku od wkładów kapitałowych do spółek kapitałowych, ujednoliconego zgodnie z art. 2–9 tej dyrektywy, zwanego „podatkiem kapitałowym".

4 Artykuł 3 dyrektywy 69/335 definiuje pojęcie „spółka kapitałowa”. W odniesieniu do Rzeczypospolitej Polskiej obejmuje ono między innymi spółki utworzone zgodnie z prawem polskim i określone jako „spółka akcyjna” oraz „spółka z ograniczoną odpowiedzialnością”.

5 Artykuł 4 ust. 1 lit. c) wymienia wśród czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem kapitałowym „podwyższenie kapitału spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju”.

6 Artykuł 4 ust. 2 lit. c) stanowi:

„2. 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”.

7 Artykuł 5 dyrektywy 69/335 określa podstawę opodatkowania podatkiem kapitałowym. Zgodnie z jego ust. 1:

„Podatek nalicza się:

a) przy utworzeniu spółki kapitałowej, podwyższeniu kapitału lub zwiększeniu majątku spółki, jak określono w art. 4 ust. 1 lit. a), c) i d): od rzeczywistej wartości aktywów jakiegokolwiek rodzaju wniesionych lub mających być wniesionymi przez członków, po pomniejszeniu o przyjęte zobowiązania i poniesione wydatki przez spółkę w następstwie każdego wkładu […];

[…]

e) w wypadku pożyczek, o których mowa w art. 4 ust. 2 lit. c) i d): od wartości nominalnej zaciągniętej pożyczki".

8 Artykuł 5 ust. 3 tiret drugie tej dyrektywy stanowi:

„3. Suma, od której naliczany jest podatek w przypadku podwyższenia kapitału, nie obejmuje:

[…]

— sumy zaciągniętych przez spółkę kapitałową pożyczek, które są zamieniane na udziały w spółce i które już zostały objęte podatkiem kapitałowym".

9 Artykuł 10 przywołanej dyrektywy wyjaśnia:

„Oprócz podatku kapitałowego państwa członkowskie nie naliczają żadnych podatków w odniesieniu do spółek, przedsiębiorstw, stowarzyszeń lub osób prawnych prowadzących działalność skierowaną na zysk w odniesieniu do:

a) operacji, o których mowa w art. 4;

b) wkładów, pożyczek lub świadczenia usług w ramach operacji, o których mowa w art. 4;

[…]".

Ustawodawstwo krajowe

Ustawodawstwo obowiązujące przed przystąpieniem Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej

10 Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (zwanej dalej „ustawą pcc"):

„1. Podatkowi podlegają:

1) następujące czynności cywilnoprawne:

[…]

k) umowy spółki (akty założycielskie),

2) zmiany umów wymienionych w pkt 1, jeżeli powodują one podwyższenie podstawy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych,

[…]

3. 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".

11 Artykuł 4 pkt 1 ustawy pcc stanowi:

„4. Obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych ciąży na:

1) stronach czynności cywilnoprawnych,

[…]".

12 Zgodnie z art. 5 ust. 1 tej ustawy:

„Obowiązek zapłaty podatku, z zastrzeżeniem ust. 2, ciąży solidarnie na osobach fizycznych, osobach prawnych i jednostkach organizacyjnych niemających osobowości prawnej będących stronami czynności cywilnoprawnej […]".

13 Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 8 lit. d) tej ustawy podstawę opodatkowania stanowi:

„przy pożyczce wspólnika (akcjonariusza) na rzecz spółki — kwota lub wartość pożyczki".

14 Zgodnie z art. 2 ustawy z dnia 19 grudnia 2003 r. o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych:

„[d]o czynności cywilnoprawnych, z tytułu których obowiązek podatkowy powstał przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, stosuje się przepisy dotychczasowe".

Ustawodawstwo obowiązujące od dnia akcesji Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej do dnia 31 grudnia 2006 r.

15 Zgodnie z art. 1 ustawy pcc, w brzmieniu zmienionym ustawą z dnia 19 grudnia 2003 r. (zwanej dalej „zmienioną ustawą pcc"):

„1. Podatkowi podlegają:

1) następujące czynności cywilnoprawne:

[…]

k) umowy spółki (akty założycielskie)

2) zmiany umów wymienionych w pkt 1, jeżeli powodują one podwyższenie podstawy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych […].

3. W przypadku umowy spółki za zmianę umowy uważa się:

[…]

2) przy spółce kapitałowej — wniesienie lub podwyższenie wniesionego do spółki wkładu, którego wartość powoduje podwyższenie kapitału zakładowego, oraz dopłaty;

[…]".

16 Artykuł 1a zmienionej ustawy pcc stanowi:

„Użyte w ustawie określenia oznaczają:

[…]

2) spółka kapitałowa — spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością lub akcyjną;

[…]”.

17 Zgodnie z art. 3 tej ustawy:

„1. Obowiązek podatkowy powstaje:

[…]

2) z chwilą podjęcia uchwały o podwyższeniu kapitału spółki mającej osobowość prawną;

[…]”.

18 Zgodnie z art. 4 tej ustawy:

„Obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych ciąży na:

[…]

2) spółce mającej osobowość prawną — w przypadku podwyższenia kapitału zakładowego”.

19 Na mocy art. 6 tej ustawy:

„1. Podstawę opodatkowania stanowi:

[…]

8) przy umowie spółki:

[…]

b) przy zmianie umowy — wartość wkładów powiększających majątek spółki albo wartość, o którą podwyższono kapitał zakładowy,

[…]”.

20 Artykuł 7 zmienionej ustawy pcc stanowi:

„1. Stawki podatku wynoszą:

[…]

9) od umowy spółki 0,5%;

[…]”.

21 Na mocy art. 9 tej ustawy:

„Zwalnia się od podatku następujące czynności cywilnoprawne:

[…]

10) pożyczki udzielane:

[…]

h) przez wspólnika (akcjonariusza) spółce kapitałowej;

[…]”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

22 Elektrownia Pątnów jest spółką zależną Zespołu Elektrowni Pątnów-Adamów-Konin S.A. (zwanej dalej „spółką dominującą”). Ta ostatnia pomiędzy 2002 r. a 2004 r. udzieliła Elektrowni Pątnów kilku pożyczek. Zgodnie z obowiązującą wówczas polską ustawą Elektrownia Pątnów zapłaciła podatek od czynności cywilnoprawnych z tytułu zaciągniętych pożyczek.

23 W dniu 25 lipca 2005 r. spółka dominująca zawarła z Elektrownią Pątnów porozumienie przewidujące zamianę wierzytelności przysługujących jej z tytułu pożyczek na udziały w Elektrowni Pątnów.

24 W wyniku powyższego potrącenia doszło do umorzenia długu Elektrowni Pątnów wobec spółki dominującej, a także do podwyższenia kapitału tej spółki zależnej.

25 Ponadto spółka dominująca objęła podwyższoną wartość nominalną każdego z dotychczasowych udziałów w łącznej kwocie stanowiącej równowartość jej wierzytelności wobec Elektrowni Pątnów.

26 Podwyższenie kapitału zakładowego Elektrowni Pątnów, uchwalone w dniu 27 lipca 2005 r. przez nadzwyczajne zgromadzenie wspólników tej spółki, stanowiło zgodnie z prawem polskim zmianę umowy spółki. Czynność ta była opodatkowana, zgodnie z prawem polskim, podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

27 Elektrownia Pątnów wszczęła następnie postępowanie przed organami podatkowymi, twierdząc, że została podwójnie opodatkowana podatkiem od czynności cywilnoprawnych z tytułu konwersji pożyczki na kapitał zakładowy, z naruszeniem art. 5 ust. 3 tiret drugie dyrektywy 69/335, obowiązującej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej od dnia 1 maja 2004 r. w następstwie przystąpienia tego państwa do Unii Europejskiej.

28 Wobec oddalenia przez organy podatkowe wniosku o stwierdzenie nadpłaty Elektrownia Pątnów wniosła skargę do sądu administracyjnego. Jako że sąd ten skargę oddalił, Elektrownia Pątnów wszczęła postępowanie kasacyjne. Na tym właśnie etapie Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy w świetle prawa wspólnotowego (w szczególności przepisów dyrektywy 69/335[…]) nakładając podatek kapitałowy na operację podwyższenia kapitału, organy podatkowe zobowiązane są uwzględnić operacje dotyczące tego samego składnika kapitału, które podlegały opodatkowaniu podatkiem kapitałowym przed dniem akcesji Polski do Unii Europejskiej?

W szczególności czy mechanizm przewidziany w art. 5 ust. 3 tiret drugie dyrektywy 69/335[…] ma zastosowanie do sytuacji, gdy konwersja pożyczek udzielonych spółce kapitałowej, o których mowa w art. 4 ust. 2 lit. c) dyrektywy, ma miejsce po akcesji,

a pożyczki te były już uprzednio, na podstawie ustawodawstwa krajowego obowiązującego do dnia akcesji, opodatkowane na zasadach określonych w polskiej ustawie [pcc]?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

29 Sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy wynikający z art. 5 ust. 3 tiret drugie dyrektywy 69/335 zakaz uwzględniania, przy obliczaniu sumy, od której naliczany jest podatek w wypadku podwyższenia kapitału, kwoty zaciągniętych przez spółkę kapitałową pożyczek, które są zamieniane na udziały w spółce i które już zostały objęte podatkiem kapitałowym, znajduje zastosowanie w sytuacji, gdy zamiana pożyczek udzielonych spółce kapitałowej na udziały miała miejsce po przystąpieniu państwa członkowskiego do Unii Europejskiej, natomiast pożyczki te zostały udzielone wcześniej i były już wówczas przedmiotem opodatkowania zgodnie z obowiązującym wtedy prawem krajowym.

30 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie, przy interpretacji i stosowaniu dyrektywy 69/335, należy wziąć pod uwagę szczególną sytuację państwa, takiego jak Rzeczpospolita Polska, które przystąpiło do Unii Europejskiej w dniu 1 maja 2004 r. (zob. podobnie wyrok z dnia 21 czerwca 2007 r. w sprawie C-366/05 Optimus — Telecomunicações, Zb.Orz. s. I-4985, pkt 25).

31 Ze stwierdzenia tego wynika, że przed wskazanym dniem dyrektywa 69/335 nie znajdowała w tym państwie zastosowania. Wszelkie środki dotyczące opodatkowania lub zwolnienia czynności objętych zakresem pojęcia gromadzenia kapitału były do tego dnia przyjmowane w polskim porządku prawnym wyłącznie na podstawie prawa krajowego (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Optimus — Telecomunicações, pkt 26).

32 Z utrwalonego orzecznictwa wynika ponadto, że nowa norma ma natychmiastowe zastosowanie do przyszłych skutków sytuacji powstałej w czasie obowiązywania poprzedniej normy (zob. między innymi wyrok z dnia 10 lipca 1986 r. w sprawie 270/84

Licata przeciwko CES, Rec. s. 2305, pkt 31). Zgodnie z tą zasadą Trybunał orzekł, że jeżeli w akcie dotyczącym warunków przystąpienia państwa członkowskiego brak jest szczególnego przepisu dotyczącego stosowania danego postanowienia traktatu WE, należy uznać, że postanowienie to ma natychmiastowe zastosowanie i wiąże państwo członkowskie od dnia akcesji, a zatem stosuje się do przyszłych skutków sytuacji powstałych przed przystąpieniem tego nowego państwa członkowskiego do Wspólnot (zob. podobnie wyroki: z dnia 2 października 1997 r. w sprawie C-122/96 Saldanha i MTS, Rec. s. I-5325, pkt 14; z dnia 29 stycznia 2002 r. w sprawie C-162/00 Pokrzeptowicz-Meyer, Rec. s. I-1049, pkt 50).

33 Z utrwalonego orzecznictwa wynika również, że w celu zapewnienia poszanowania zasady pewności prawa i zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań materialnoprawne przepisy wspólnotowe należy interpretować jako dotyczące sytuacji zaistniałych przed ich wejściem w życie jedynie w wypadku, gdy z ich treści, celu i struktury jasno wynika, że należy im przypisać taki skutek (zob. w szczególności wyroki: z dnia 10 lutego 1982 r. w sprawie 21/81 Bout, Rec. s. 381, pkt 13; z dnia 15 lipca 1993 r. w sprawie C-34/92 GruSa Fleisch, Rec. s. I-4147, pkt 22; ww. wyrok w sprawie Pokrzeptowicz-Meyer, pkt 49).

34 Skoro w akcie dotyczącym warunków przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej brak jest szczególnego przepisu dotyczącego warunków stosowania w czasie dyrektywy 69/335, to w konsekwencji w celu udzielenia odpowiedzi na zadane pytanie należy ustalić, czy sytuacja taka jak badana w sprawie przed sądem krajowym zaistniała przed wejściem w życie dyrektywy 69/335 w Polsce i w związku z tym dyrektywa ta może być do niej stosowana z mocą wsteczną tylko pod warunkiem, że skutek taki wynika z niej w sposób wyraźny, czy też chodzi tu o sytuację powstałą przed wejściem w życie tej dyrektywy w Polsce, której przyszłe skutki podlegają jednak regulacji tej dyrektywy od dnia jej wejścia w życie, zgodnie z zasadą, że nowe reguły znajdują natychmiastowe zastosowanie do bieżących sytuacji (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Pokrzeptowicz-Meyer, pkt 51).

35 W tym zakresie należy stwierdzić, że opodatkowanie pożyczek będących przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, które zostały zaciągnięte przed przystąpieniem Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej, miało miejsce na podstawie ustawodawstwa obowiązującego w dniu wystąpienia zdarzenia podatkowego, którym było

sporządzenie aktów prawnych stwierdzających udzielenie pożyczek. W tym dniu w prawie polskim nie było przepisów sprzeciwiających się opodatkowaniu wskazanych czynności najpierw jako pożyczek, a następnie po raz drugi w chwili ich ewentualnej konwersji na podwyższenie kapitału.

36 Wprowadzenie do prawa polskiego regulacji zakazującej ponownego opodatkowania tych samych kwot z tytułu włączenia ich do kapitału zakładowego nie może być traktowane jako zakwestionowanie dokonanego już opodatkowania, czyli tym samym jako środek retroaktywny.

37 Jedynym celem oraz jednym zakresem powyższej regulacji jest uniemożliwienie podwójnego opodatkowania tej samej podstawy opodatkowania. Regulacja ta znajduje zastosowanie od chwili jej wejścia w życie zarówno do pożyczek już zaciągniętych przed przystąpieniem Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej, a więc przed wejściem w życie powyższej regulacji w polskim porządku prawnym, zamienionych następnie na udziały po akcesji, jak i do pożyczek zaciągniętych po przystąpieniu.

38 Z powyższego wynika, że art. 5 ust. 3 tiret drugie dyrektywy 69/335 stanowi jedynie nową regulację, która ma natychmiastowe zastosowanie do objętych jej zakresem czynności dokonanych po wejściu w życie tej dyrektywy w Polsce.

39 Wynika z tego, że art. 5 ust. 3 tiret drugie dyrektywy 69/335 wymaga, aby przy obliczaniu podstawy opodatkowania podatkiem kapitałowym podwyższenia kapitału spółki w drodze konwersji pożyczek zaciągniętych przez tę spółkę przed przystąpieniem Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej na udziały, dokonanej już po przystąpieniu, uwzględniać wcześniejsze opodatkowanie tych pożyczek na podstawie obowiązującego wówczas ustawodawstwa krajowego.

40 Wbrew twierdzeniom Rzeczypospolitej Polskiej taka interpretacja dyrektywy 69/335 w żaden sposób nie jest równoznaczna ze stosowaniem jej z mocą wsteczną do okoliczności faktycznych poprzedzających akcesję tego państwa członkowskiego, lecz oznacza tylko stosowanie, od chwili wejścia w życie tej dyrektywy, zawartego w niej zakazu podwójnego opodatkowania. Musi to prowadzić do uwzględnienia również opodatkowania mającego miejsce przed jej wejściem w życie.

41 Nie ma także konieczności, aby Trybunał badał — jak to zdawała się twierdzić Rzeczpospolita Polska na rozprawie — czy elementy podstawy opodatkowania dokonanego przed akcesją na mocy obowiązującego wówczas ustawodawstwa krajowego odpowiadają całkowicie lub częściowo elementom podstawy opodatkowania dokonanego po akcesji. Wyłącznie na sądzie krajowym rozstrzygającym spór spoczywa zadanie dokonania takiej oceny.

42 W tych okolicznościach na pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, że art. 5 ust. 3 tiret drugie dyrektywy 69/335 wymaga, aby przy obliczaniu podstawy opodatkowania podatkiem kapitałowym podwyższenia kapitału spółki w drodze konwersji pożyczek zaciągniętych przez tę spółkę przed przystąpieniem Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej na udziały, w sytuacji gdy konwersja miała miejsce po przystąpieniu, uwzględniać wcześniejsze opodatkowanie tych pożyczek na podstawie obowiązującego wówczas ustawodawstwa krajowego.

W przedmiocie kosztów

43 Dla stron postępowania przed sądem krajowym 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 krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 5 ust. 3 tiret drugie dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, w brzmieniu zmienionym Aktem dotyczącym warunków przystąpienia Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej oraz dostosowań w traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej, wymaga, aby przy obliczaniu podstawy opodatkowania podatkiem kapitałowym podwyższenia kapitału spółki w drodze konwersji pożyczek zaciągniętych przez tę spółkę przed przystąpieniem Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej na udziały, w sytuacji gdy konwersja miała miejsce po przystąpieniu, uwzględniać wcześniejsze opodatkowanie tych pożyczek na podstawie obowiązującego wówczas ustawodawstwa krajowego.

Podpisy