

## **Podatki pośrednie od gromadzenia kapitału**

W dniu 16 lutego 2012 r. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) wydał długo oczekiwany wyrok w sprawie o sygnaturze C-372/10 w przedmiocie odpowiedzi na pytanie prejudycjalne Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie sposobu interpretacji art. 7 ust. 1 dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U. L 249, s. 25), dalej jako: Dyrektywa 69/335/EWG.

W wyroku TSUE stwierdził, że w wypadku państwa takiego jak Rzeczpospolita Polska, które przystąpiło do Unii ze skutkiem od dnia 1 maja 2004 r., wobec braku postanowień wprowadzających odstępstwa w akcie przystąpienia tego państwa do Unii Europejskiej lub w innym akcie prawa Unii Europejskiej, art. 7 ust. 1 Dyrektywy 69/335/EWG dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, zmienionej dyrektywą Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r., powinien być interpretowany w ten sposób, że przewidziane w nim obowiązkowe zwolnienie dotyczy wyłącznie czynności objętych zakresem zastosowania tej dyrektywy, ze zmianami, które to czynności w dniu 1 lipca 1984 r. były w owym państwie zwolnione od podatku kapitałowego lub były opodatkowane owym podatkiem według stawki obniżonej wynoszącej 0,50% lub niższej.

Istota tej interpretacji art. 7 ust. 1 Dyrektywy 69/335/EWG jest tyleż rewolucyjna co kuriozalna. TSUE uznał bowiem, że zwolnienie z podatku kapitałowego w Polsce zależne jest od przepisów obowiązujących w tym zakresie w Polsce w dacie 1 lipca 1984 r. i zróżnicował de facto zasady opodatkowania operacji restrukturyzacyjnych w Polsce i pozostałych krajach członkowskich Unii Europejskiej. Wolne od wad ustalenie treści normy prawnej pomieszczonej w art. 7 ust. 1 Dyrektywy 69/335/EWG, wbrew temu co stwierdził TSUE, nie wymagało wykładni historycznej ale wymagało procesu polegającego na skrupulatnym ustaleniu zakresu operacji, które w dniu 1 lipca 1984 r. były obowiązkowo zwolnione z podatku kapitałowego.

Kilkukrotne nawiązanie przez TSUE do wyroku z dnia 21 czerwca 2007 r. w sprawie C-366/05 Optimus - Telecomunicações, zostało oparte o błędną interpretację treści tego wyroku. W istocie rzeczy z wyroku C-366/05 wynika, że państwa członkowskie mają obowiązek kierować się swoim wewnętrznym stanem prawnym obowiązującym w dniu 1 lipca 1984 r. jedynie gdy chodzi o dodatkowe zwolnienia, czyli takie których dyrektywa nie wymagała bezwzględnie od państw członkowskich. Wdrożenie obowiązkowych zwolnień nie może być przecież uzależnione od tego czy w tej dacie dane państwo rzeczywiście określił rodzaj transakcji zwalniającego z opodatkowania podatkiem kapitałowym. Zwolnienie z podatku kapitałowego operacji restrukturyzacyjnych było zwolnieniem obligatoryjnym, stąd data 1 lipca 1984 r. nie mogła mieć do niego zastosowania. Jest oczywiste, że zwolnienia obligatoryjne na mocy Dyrektywy 69/335/EWG nie były w ogóle objęte dyspozycją art. 7 ust. 1 Dyrektywy 69/335/EWG, gdyż każde państwo członkowskie już w dacie 1 lipca 1984 r. musiało we własnym ustawodawstwie zwolnić określone transakcje.

Zdumiewa, że TSUE pominął w swoim wyroku analizę skutków zaprezentowanej przez siebie wykładni. Zgodne z tą wykładnią uzależnienie stosowania art. 7 ust. 1 Dyrektywy 69/335/EWG od tego, czy w dniu 1 lipca 1984 r. prawo polskie przewidywało preferencje w zakresie, w jakim przepisy Dyrektywy 69/335/EWG nakazywały wprowadzenie obowiązkowych zwolnień dla czynności restrukturyzacyjnych, prowadziłoby bowiem do sytuacji, w której państwo wbrew przepisom dyrektywy nie implementujące wcześniejszych zwolnień, nie byłoby zobowiązane do wprowadzenia zwolnienia zgodnie z art. 7 ust. 1 Dyrektywy 69/335.

Taka wykładnia jest wykładnią głęboko nieracjonalna i wprost trudno uwierzyć, że stała się udziałem TSUE.

Prawidłowa rekonstrukcja normy prawnej, która od 1 maja 2004 r. obowiązywała Polskę zawarta została w wyroku TSUE z dnia 9 lipca 2009 r. w sprawie C-397/07 Komisja przeciwko Hiszpanii. Deprecjonowanie w wyroku z 16 lutego 2012 r. znaczenia wykładni zawartej w wyroku C-397/07 nie ma racjonalnych podstaw. W wyroku C-397/07 TSUE wykazał, że wysokość stawek podatku kapitałowego, określonych Dyrektywą 69/335/EWG, uległa zmianie z dniem 1 stycznia 1976 r. na mocy Dyrektywy Rady 73/80/EWG z dnia 9 kwietnia 1973 r. dotyczącej ustalenia wspólnych stawek podatku kapitałowego (Dz.U. L 103, s. 15), która to dyrektywa stawkę kapitałową określoną w pierwotnym brzmieniu art. 7 ust. 1 lit. b) w odniesieniu do działań restrukturyzacyjnych z udziałem spółek kapitałowych ustaliła w przedziale od 0% do 0,50 %. Jednocześnie Dyrektywą nr 73/79/EWG z dnia 9 kwietnia 1973 r. państwa członkowskie uzyskały możliwość rozszerzenia zakresu stosowania obniżonej stawki podatku kapitałowego (a więc od 0 % do 0,50%) na czynności podobne do działań restrukturyzacyjnych z udziałem spółek kapitałowych. W rezultacie, na skutek wskazanych wyżej zmian Dyrektywy 69/335/EWG doszło na terenie Unii Europejskiej do takiego ukształtowania stawek podatku kapitałowego, według którego wszelkie operacje kapitałowe podjęte w ramach działań restrukturyzacyjnych określonych w jej art. 7 ust. 1 lit. b) i lit. bb) podlegały obligatoryjnie (lit. b) bądź mogły podlegać (lit. bb) opodatkowaniu maksymalną stawką 0,50 %. Taki stan prawny w na obszarze Unii Europejskiej obowiązywał również w dniu 1 lipca 1984 r., który to dzień przyjęty został jako punkt odniesienia dla dokonania kolejnych zmian w zakresie dotyczącym opodatkowania podatkiem kapitałowym, do których doszło w następstwie przyjęcia Dyrektywy 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1984 r. (Dz.U. UE L z 15.06.1985 r.). Mocą Dyrektywy 85/303/EWG, zwolnieniem od podatku kapitałowego objęte zostały obowiązkowo wszelkie operacje kapitałowe podjęte w ramach działań restrukturyzacyjnych, a więc określone przepisem art. 7 ust. 1 lit. b) i lit. bb) w jego brzmieniu wynikającym z Dyrektyw nr 73/80/EWG i nr 73/79/EWG z dnia 9 kwietnia 1973 r.

Z powyższego wynika jednoznacznie, że przystępując zatem z dniem 1 maja 2004 r. do Unii Europejskiej, Polska w zakresie dotyczącym opodatkowania operacji kapitałowych zastała wynikający z treści Dyrektywy nr 69/335/EWG stan prawny, według którego wszystkie państwa członkowskie (a więc także i Polska) zobowiązane zostały do zwolnienia od podatku kapitałowego operacji kapitałowych o charakterze restrukturyzacyjnym.

Brak odmiennych postanowień w Akcie przystąpienia względnie w innych aktach prawa wspólnotowego (na który powołuje się TSUE w wyroku z 16 lutego 2012 r.) wbrew stanowisku

TSUE oznacza, że Polska zobowiązała się zatem do dokonania takiej implementacji do prawa krajowego aktualnych na dzień 1 maja 2004 r. postanowień Dyrektywy 69/335/EWG, w następstwie której operacje kapitałowe o charakterze restrukturyzacyjnym wyłączone zostałyby z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

Jak widać z powyższego wyrok TSUE w sprawie C-372/10 stanowi jaskrawy przykład błędnej wykładni przepisów prawa wspólnotowego. Przyczyną tej wadliwej wykładni był zapewne tylko złożony charakter przepisów prawa wspólnotowego i wielokrotna nowelizacja art. 7 ust. 1 Dyrektywy 69/335/EWG czyniąca odkodowanie normy prawnej pomieszczonej w art. 7 ust. 1 Dyrektywy 69/335/EWG procesem trudnym.

Trudno przecież dopuścić głosy uważnych obserwatorów rzeczywistości społeczno-gospodarczej, którzy wskazują, że wykładnia zaprezentowana przez TSUE w wyroku z 16 lutego 2012 r. może mieć wiele wspólnego z dławiącym Europę kryzysem gospodarczym i faktem, że należne przedsiębiorcom zwroty nadpłaconego podatku od czynności cywilnoprawnych wraz z oprocentowaniem liczone byłyby w dziesiątki milionów złotych i zmusiłyby gminy (których dochodem był nienależnie pobrany podatek) oraz Skarb Państwa (który musiałby sfinansować zwrot oprocentowania nadpłat) do nadzwyczajnego wysiłku finansowego. Skonsumowanych przez gminy pieniędzy zwyczajnie nie ma i konieczne byłoby ich sfinansowanie przez Skarb Państwa.

Ceną, jaką przyjdzie zapłacić będzie więc „tylko” dalszy spadek poszanowania przez obywateli i przedsiębiorców dla państwa i prawa a także dla instytucji Trybunału Sprawiedliwości jako ostoji wartości, którą ten Trybunał posiada w swojej nazwie. Trybunał Sprawiedliwości, który nazywany był motorem integracji europejskiej potrafi, jak widać, dokonać takich zabiegów interpretacyjnych, które integracji przeczą i różnicują zasady opodatkowania czynności restrukturyzacyjnych w Polsce i w innych krajach członkowskich Unii Europejskiej w sposób, który nie ma oparcia w obowiązujących w miarodajnym okresie przepisach prawa wspólnotowego.

Autor: Jarosław Augustyn, doradca podatkowy, Kancelaria Piszcz i Wspólnicy