

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba),
z dnia 25 października 2007 r.*

W sprawie C-240/06

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Korkein hallinto-oikeus (Finlandia) postanowieniem z dnia 26 maja 2006 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 29 maja 2006 r., w postępowaniu wszczętym przez

Fortum Project Finance SA

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, A. Tizzano, A. Borg Barthet, M. Ilešič (sprawozdawca) i E. Levits, sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,
sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 19 kwietnia 2007 r.,

* Język postępowania: fiński.

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Fortum Project Finance SA przez M. Tunturiego, oraz T. Kanervę, asiamiehet,
- w imieniu rządu fińskiego przez E. Bygglin oraz J. Heliskoskiego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez V. Jackson, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez R. Hilla, barrister,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz P. Aalta, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 5 lipca 2007 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 56 ust. 1 WE i art. 12 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U. L 249, str. 25), w brzmieniu nadanym jej dyrektywą Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r. (Dz.U. L 156, str. 23, zwanej dalej „dyrektywą 69/335”).

- 2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania pomiędzy spółką prawa luksemburskiego Fortum Project Finance SA (zwaną dalej „Fortum Project Finance”) a Uudenmaan verovirasto (organem podatkowym w Uusimaa, Finlandia) dotyczącego opodatkowania fińskim podatkiem od przeniesienia aktywów (varainsiirtovero, zwanym dalej „podatkiem od przeniesienia aktywów”) całości udziału, który spółka prawa fińskiego Fortum Oyj (zwana dalej „Fortum”) posiadała w kapitale innej spółki prawa fińskiego Fortum Heat and Gas Oy (zwanej dalej „Fortum Heat and Gas”) i który przeniosła w charakterze wkładu do Fortum Project Finance w zamian za nowo wyemitowane akcje tej ostatniej.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

- 3 Artykuł 56 ust. 1 WE stanowi:

„W ramach postanowień niniejszego rozdziału zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między państwami członkowskimi [...]”.

- 4 Jak wynika z pierwszego i drugiego motywu preambuły dyrektywy 69/335, ma ona na celu wspieranie swobodnego przepływu kapitału — podstawowej swobody, mającej zasadnicze znaczenie dla tworzenia rynku wewnętrznego. W związku z tym jej celem jest eliminowanie barier podatkowych w zakresie gromadzenia kapitału, w szczególności w odniesieniu do wkładów kapitałowych do spółek, to znaczy wkładów wnoszonych do spółek kapitałowych przez ich wspólników lub akcjonariuszy.

- 5 W tym celu art. 1–9 dyrektywy 69/335 przewidują pobieranie zharmonizowanego podatku od wkładów kapitałowych do spółek kapitałowych (zwanego dalej „podatkiem kapitałowym”).
- 6 Artykuł 4 ust. 1 tej dyrektywy określa wykaz czynności podlegających podatkowi kapitałowemu, wśród których w lit. c) wymienione zostało „podwyższenie kapitału spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju”.
- 7 Zgodnie z art. 7 tej dyrektywy tego rodzaju czynność wniesienia wkładów może być opodatkowana podatkiem kapitałowym o jednolitej stawce nieprzekraczającej 1%.
- 8 Artykuł 10 dyrektywy 69/335 stanowi, że oprócz podatku kapitałowego, państwa członkowskie nie naliczają żadnych podatków w odniesieniu do spółek, przedsiębiorstw, stowarzyszeń lub osób prawnych prowadzących działalność zarobkową, między innymi w odniesieniu do czynności, o których mowa w art. 4 tej dyrektywy.
- 9 Zgodnie z art. 11 dyrektywy 69/335:

„Państwa członkowskie nie pobierają żadnego podatku od:

- a) tworzenia, emisji, dopuszczenia do notowania na giełdzie, wprowadzenia na rynek lub obrotu akcjami, obligacjami lub innymi papierami wartościowymi tego samego rodzaju, a także świadectwami udziałowymi, bez względu na osobę remitenta;

- b) pożyczek, łącznie z obligacjami państwowymi, zaciągniętych poprzez emisję obligacji lub innych zbywalnych papierów wartościowych, bez względu na osobę emitenta, lub jakichkolwiek związanych z tym formalności, ani od tworzenia, emisji, dopuszczenia do notowania na giełdzie, wprowadzenia na rynek lub obrotu tymi obligacjami lub innymi zbywalnymi papierami wartościowymi”.

10 Jednakże art. 12 ust. 1 dyrektywy 69/335 wyjaśnia, że niezależnie od art. 10 i 11, państwa członkowskie mogą pobierać między innymi:

- „a) podatki od przeniesienia papierów wartościowych, o stawce zryczałtowanej bądź nie;

- b) podatki od przeniesienia, włączając w to podatek od wpisu do księgi wieczystej, od przeniesienia, na rzecz spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawnej prowadzących działalność w celu uzyskania zysku, przedsiębiorstwa lub nieruchomości położonych na ich terytorium;

- c) podatki od przeniesienia aktywów jakiegokolwiek rodzaju przekazanych spółce, przedsiębiorstwu, stowarzyszeniu lub osobie prawnej prowadzących działalność skierowaną na zysk, o ile przeniesienie tego majątku jest dokonywane w zamian za inną rekompensatę niż udziały w spółce;

[...]”.

Uregulowania krajowe

- 11 Zgodnie z art. 15 varainsiirtoverolaki (931/1996) (fińskiej ustawy dotyczącej podatku od przeniesienia aktywów) w przypadku przeniesienia praw do papierów wartościowych nabywca zobowiązany jest do zapłaty podatku na rzecz państwa.
- 12 Na mocy art. 20 ust. 1 tej ustawy w przypadku zbycia papierów wartościowych podatek wynosi 1,6% ceny nabycia albo wartości świadczenia wzajemnego.
- 13 Zgodnie z art. 9 ust. 1 pkt 1 tuloverolaki (1535/1992) (fińskiej ustawy z dnia 30 grudnia 1992 r. o podatku dochodowym) podatnikiem w zakresie dochodów uzyskanych w Finlandii i za granicą jest osoba fizyczna lub prawna, wspólnota interesów lub masa majątkowa znajdująca się lub otwarta w Finlandii w danym roku podatkowym.
- 14 Państwo fińskie nie pobiera podatku kapitałowego w rozumieniu dyrektywy 69/335.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

- 15 Fortum przeniosła całość posiadanego przez siebie udziału w kapitale Fortum Heat and Gas na Fortum Project Finance. Ta ostatnia spółka podwyższyła swój kapitał zakładowy o kwotę równą wartości otrzymanych akcji i wyemitowała nowe akcje dla Fortum.

- 16 W wyniku tej czynności Fortum Project Finance musiała zapłacić w Luksemburgu podatek kapitałowy od kapitału nabytego w drodze wymiany akcji o stawce wynoszącej 1%.
- 17 Jako że Fortum Project Finance nie była pewna, czy z tytułu tego nabycia podlega również opodatkowaniu podatkiem od przeniesienia aktywów, zwróciła się w tej sprawie do Uudenmaan verovirasto, który wydał decyzję wstępną potwierdzającą, że spółka ta musi zapłacić powyższy podatek wynoszący 1,6% wartości akcji Fortum Heat and Gas otrzymanych tytułem wkładu.
- 18 Fortum Project Finance wniosła do Helsingin hallinto-oikeus (sądu administracyjnego w Helsinkach) o stwierdzenie nieważności tej decyzji. Podniosła w szczególności, że opodatkowanie podatkiem od przeniesienia aktywów oznaczałoby podwójne opodatkowanie nabycia kapitału, co jest sprzeczne z art. 56 ust. 1 WE oraz z dyrektywą 69/335.
- 19 Na wniosek Helsingin hallinto-oikeus fińskie ministerstwo finansów wydało opinię, w której uznało, po pierwsze, że dyrektywa 69/335 nie uniemożliwia państwowemu członkowskim pobierania podatku od przeniesienia papierów wartościowych, a po drugie, że wymiana akcji oznacza ich przeniesienie, które podlega temu podatkowi. Ministerstwo dodało, że zgodnie z wyrokami z dnia 11 grudnia 1997 r. w sprawie C-42/96 Immobiliare SIF, Rec. str. I-7089 i z dnia 17 grudnia 1998 r. w sprawie C-236/97 Codan, Rec. str. I-8679, zakres zastosowania art. 12 ust. 1 lit. c) powyższej dyrektywy jest ściśle określony.
- 20 W odpowiedzi Fortum Project Finance stwierdziła, że ww. wyrok w sprawie Codan nie dotyczy ani zakresu zastosowania art. 12 ust. 1 lit. c) dyrektywy 69/335, ani kwestii wkładów kapitałowych. W odniesieniu do ww. wyroku w sprawie Immobiliare SIF podniosła, że okoliczność, iż opłata określona jest procentowo, sama w sobie nie stanowi bezwzględного dowodu jej fiskalnego charakteru.

- 21 Helsingin hallinto-oikeus oddalił skargę Fortum Project Finance i orzekł, że podatek od przeniesienia aktywów, który znajduje zastosowanie nie do objęcia akcji przez Fortum w ramach emisji dokonanej przez Fortum Project Finance i podwyższenia kapitału zakładowego, lecz do przeniesienia akcji Fortum Heat and Gas Oy, nie może być w konsekwencji uznany za sprzeczny z art. 12 ust. 1 lit. c) dyrektywy 69/335.
- 22 Sąd ten uznał, że skoro opodatkowanie przeniesienia aktywów dotyczy przeniesienia akcji, a nie przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi, to podatek ten nie może być uznany za sprzeczny z art. 56 ust. 1 WE i nie ma powodu, by zmieniać decyzję wstępną.
- 23 W swojej skardze Fortum Project Finance wniosła do sądu odsyłającego o uchylenie wyroku Helsingin hallinto-oikeus i o orzeczenie, że podatek od przeniesienia aktywów nie znajduje zastosowania do akcji otrzymanych przez nią w zamian za zapłatę ceny za ich objęcie.
- 24 Sąd odsyłający uważa, że wydanie orzeczenia w toczącej się przed nim sprawie wymaga interpretacji art. 56 ust. 1 WE i art. 12 ust. 1 lit. c) dyrektywy 69/335.
- 25 W tych okolicznościach Korkein hallinto-oikeus (Najwyższy Sąd Administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 56 WE oraz art. 12 ust. 1 lit. c) [dyrektywy 69/335/EWG] należy interpretować w ten sposób, że sprzeczne z nimi jest nałożenie fińskiego podatku od

przeniesienia aktywów [...], gdy papiery wartościowe zostają przeniesione w sposób opisany we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, jako aport do spółki akcyjnej, która w zamian przekazuje akcje wyemitowane przez nią w tym celu?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 26 Przedkładając powyższe pytanie, sąd krajowy w istocie zmierza do ustalenia, czy art. 56 ust. 1 WE i art. 12 ust. 1 lit. c) dyrektywy 69/335 stoją na przeszkodzie pobieraniu podatku, takiego jak podatek od przeniesienia aktywów, w przypadku, gdy papiery wartościowe przenoszone są jako wkład do spółki akcyjnej, która w zamian przekazuje nowe akcje własne.
- 27 Na wstępie należy podnieść, że w niniejszym przypadku nie ma konieczności dokonywania interpretacji art. 56 ust. 1 WE, ponieważ ustawa o podatku od przeniesienia aktywów zakłada takie same zasady opodatkowania w odniesieniu do przenoszenia papierów wartościowych dokonywanego w kraju, jak i w odniesieniu do transgranicznego przenoszenia papierów wartościowych, a zatem przepis ten, jak można wnioskować z dokumentów przedłożonych Trybunałowi, nie wywołuje bezpośrednich ani pośrednich skutków dyskryminujących.
- 28 Następnie, jeśli chodzi o kwestię stosowania dyrektywy 69/335 w niniejszej sprawie, to rząd Zjednoczonego Królestwa wychodzi od twierdzenia, że czynność taka jak będąca przedmiotem sporu przed sądem krajowym nie jest objęta zakresem jej zastosowania, skoro dyrektywa ta dotyczy jedynie czynności gromadzenia kapitału zwiększających potencjał ekonomiczny stron tych czynności. Tymczasem w niniejszym przypadku wymiana akcji nie doprowadziła do zwiększenia potencjału ekonomicznego grupy Fortum rozważanej jako całość.

- 29 Argumentacji tej nie można jednak przyjąć. Omawiana czynność, polegająca na podwyższeniu kapitału na skutek wniesienia wkładu w postaci akcji, należy bezspornie do zakresu art. 4 ust. 1 lit. c) dyrektywy 69/335, który obejmuje ujednoliconym podatkiem kapitałowym podwyższenie kapitału zakładowego spółki przez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju, bez żadnego odwoływania się do skutków ekonomicznych, jakie tego rodzaju czynność wywołuje dla jej uczestników.
- 30 Trybunał w swoim wyroku z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-46/04 Aro Tubi Trafilerie, Zb.Orz. str. I-3009, pkt 33, zdefiniował „podwyższenie kapitału” w rozumieniu art. 4 ust. 1 lit. c) dyrektywy 69/335 jako formalne podwyższenie kapitału w drodze emisji nowych udziałów lub akcji spółki albo w drodze podwyższenia nominalnej wartości istniejących udziałów lub akcji spółki.
- 31 Skoro dyrektywa 69/335 znajduje zastosowanie do czynności takiej jak będąca przedmiotem sporu przed sądem krajowym, to czynność ta opodatkowana jest w Luksemburgu podatkiem kapitałowym. Należy zatem zbadać, czy fińskie organy podatkowe mogą również pobierać podatek od przeniesienia aktywów, czy też przeciwnie, pobieranie tego podatku jest zakazane na mocy art. 12 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy, jak to twierdzą Fortum Project Finance i Komisja Wspólnot Europejskich.
- 32 W tym zakresie rząd fiński i rząd Zjednoczonego Królestwa twierdzą, że opodatkowanie, którego dotyczy sprawa przed sądem krajowym, jest dopuszczalne na mocy powołanego art. 12 ust. 1 lit. a), który stosuje się do pobierania podatków od przenieszenia papierów wartościowych takich jak akcje. Ich zdaniem art. 12 ust. 1 lit. c) dyrektywy 69/335 należy rozumieć jako znajdujący zastosowanie do podatków od przeniesienia aktywów innych niż wymienione w art. 12 ust. 1 lit. a) lub b) tej dyrektywy, to znaczy aktywów, które nie są ani papierami wartościowymi, ani nieruchomościami, ani też przedsiębiorstwami. Na poparcie tego argumentu rządy te powołują się na

wyroki w ww. sprawach Immobiliare SIF i Codan, w których Trybunał w okolicznościach podobnych do okoliczności sprawy przed sądem krajowym nie dokonywał interpretacji art. 12 ust. 1 lit. c) dyrektywy 69/335, lecz dokonał interpretacji lit. a) i b) tego przepisu.

33 Komisja, wspierana w tym zakresie przez Fortum Project Finance, podkreśla natomiast, że art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335 zawiera zasadę ogólną w dziedzinie opodatkowania przenoszenia papierów wartościowych, podczas gdy art. 12 ust. 1 lit. c) ustanawia zasadę bardziej szczegółową dotyczącą opodatkowania przeniesienia papierów wartościowych i innych aktywów na spółkę tytułem wkładu. Wyroki w ww. sprawach Immobiliare SIF i Codan nie są w stanie podważyć tej oceny, skoro Trybunał nie zajmował się w tych wyrokach interpretacją art. 12 ust. 1 lit. c) dyrektywy 69/335.

34 Jednakże argumentacja Komisji i Fortum Project Finance nie może zostać uwzględniona.

35 Jak podniósł rzecznik generalny w pkt 51 swojej opinii głównym problemem w niniejszym postępowaniu w sprawie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest określenie, czy art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335 upoważnia państwa członkowskie do opodatkowania przenoszenia papierów wartościowych również w przypadku, gdy spółka otrzymująca te papiery wartościowe wydaje w zamian swoje własne akcje, bez naruszenia art. 12 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy. Innymi słowy, chodzi o stwierdzenie, czy art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335 należy uznać za przepis szczególnie w stosunku do art. 12 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy, mający pierwszeństwo zastosowania w tych sytuacjach, które ma wyraźnie regulować.

- 36 Należy w tej kwestii na wstępie przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybunału spośród kilku możliwych interpretacji przepisu prawa wspólnotowego pierwszeństwo należy dać wykładni zapewniającej jego skuteczność (wyrok z dnia 24 lutego 2000 r. w sprawie C-434/97 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-1129, pkt 21 i przywołane tam orzecznictwo).
- 37 Należy stwierdzić, że podczas gdy lit. a) i b) w art. 12 ust. 1 dyrektywy 69/335 dotyczą szczególnych kategorii aktywów, to znaczy po pierwsze papierów wartościowych, a po drugie nieruchomości i przedsiębiorstw, lit. c) odnosi się do ogólnej kategorii aktywów, to znaczy do „aktywów jakiegokolwiek rodzaju”, i uzależnia ponadto pobieranie podatków od przeniesienia aktywów od warunku, by przeniesienie to było dokonywane „w zamian za inną rekompensatę niż udziały w spółce”.
- 38 W tych okolicznościach zgodnie z zasadą skuteczności przywołaną w pkt 36 niniejszego wyroku zakres pojęcia aktywów jakiegokolwiek rodzaju zawartego w art. 12 ust. 1 lit. c) dyrektywy 69/335 może obejmować tylko aktywa o innym charakterze niż wymienione w art. 12 ust. 1 lit. a) i b), czyli inne niż odpowiednio „papiery wartościowe” i „przedsiębiorstwa lub nieruchomości”.
- 39 Jak to podniósł rzecznik generalny w pkt 63 swojej opinii, interpretowanie art. 12 ust. 1 lit. c) dyrektywy 69/335 jako odnoszącego się do „aktywów jakiegokolwiek rodzaju” włącznie z wymienionymi w art. 12 ust. 1 lit. a) i b) tej dyrektywy oznaczałoby, że mieściłby on w sobie całkowicie treść tych dwóch ostatnich przepisów, a zatem ich istnienie nie miałyby żadnego sensu ani żadnego celu.

- 40 Wobec tego należy stwierdzić, że w sytuacji takiej, jak w sprawie przed sądem krajowym, w której chodzi, po pierwsze, o przeniesienie papierów wartościowych, a po drugie, o wynagrodzenie z tego tytułu w postaci przyznania praw udziałowych, art. 12 ust. 1 lit. c) dyrektywy 69/335 nie stoi na przeszkodzie pobieraniu podatku takiego jak podatek od przeniesienia aktywów.
- 41 Przeciwnie, czynność będąca przedmiotem sprawy przed sądem krajowym objęta jest zakresem zastosowania art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335, a zatem pobieranie podatku od przeniesienia aktywów w niniejszym przypadku zgodne jest z tym przepisem.
- 42 Ponadto ze względów podanych przez rzecznika generalnego w pkt 67–70 opinii powyższa interpretacja zgodna jest z ww. wyrokiem w sprawie Codan, w którym Trybunał orzekł, że w okolicznościach takich samych jak okoliczności niniejszej sprawy art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335 pozwalał, w przypadku przeniesienia akcji, na pobieranie innego podatku obok podatku kapitałowego stosowanego z tytułu podwyższenia kapitału zakładowego.
- 43 Biorąc pod uwagę wszystkie powyższe rozważania, na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że dyrektywę 69/335 należy interpretować w ten sposób, iż jej art. 12 ust. 1 lit. c) nie znajduje zastosowania do pobierania podatku takiego jak podatek od przeniesienia aktywów w przypadku przeniesienia papierów wartościowych tytułem wkładu do spółki kapitałowej, która w zamian przekazuje nowe akcje własne. Pobieranie tego rodzaju podatku jest dopuszczalne na mocy art. 12 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

⁴⁴ 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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Dyrektywę Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącą podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, w brzmieniu nadanym jej dyrektywą Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r., należy interpretować w ten sposób, że jej art. 12 ust. 1 lit. c) nie znajduje zastosowania do pobierania podatku takiego jak fiński podatek od przeniesienia aktywów (varainsiirtovero) w przypadku przeniesienia papierów wartościowych tytułem wkładu do spółki kapitałowej, która w zamian przekazuje nowe akcje własne. Pobieranie tego rodzaju podatku jest dopuszczalne na mocy art. 12 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy.

Podpisy