

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 1 grudnia 2011 r.*

W sprawie C-492/10

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Austria) postanowieniem z dnia 6 października 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 października 2010 r., w postępowaniu:

Immobilien Linz GmbH & Co. KG

przeciwko

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, M. Safjan, A. Borg Barthet (sprawozdawca), E. Levits i J.-J. Kasel, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,
sekretarz: A. Impellizzeri, administrator,

* Język postępowania: niemiecki.

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 8 września 2011 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Immobilien Linz GmbH & Co. KG przez J. Mitterera, Rechtsanwalt,
- w imieniu Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr przez G. Wössa, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu austriackiego przez C. Pesendorfer oraz F. Koppensteinera, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez G. Aiella, avvocato dello Stato,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz W. Möllsa, działających 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 lit. b) 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 Immobilien Linz GmbH & Co. KG (zwaną dalej „Immobilien Linz”), dawniej Immobilien Linz GmbH & Co. KEG (zwaną dalej „Immobilien Linz KEG”), a Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (organem skarbowym w Freistadt Rohrbach Urfahr, zwanym dalej „Finanzamt”) dotyczącego poboru podatku kapitałowego od przejęcia przez miasto Linz (Austria), będące jedynym współnikiem tej spółki, strat poniesionych przez nią w 2006 r.

Ramy prawne

Uregulowania Unii

- 3 Artykuł 1 dyrektywy 69/335 stanowi:

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

- 4 Artykuł 3 wskazanej dyrektywy definiuje pojęcie spółki kapitałowej dla potrzeb tej dyrektywy. Ustęp 2 tego artykułu stanowi:

„Do celów stosowania niniejszej dyrektywy wszelkie inne spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawne prowadzące działalność skierowaną na zysk uważa się za spółki kapitałowe. Jednak państwa członkowskie mają prawo do celów naliczenia [poboru] podatku kapitałowego nie uważać ich za takie spółki”.

- 5 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:

[...]

- b) zwiększenie majątku spółki kapitałowej w drodze świadczenia usług przez członka [wspólnika lub akcjonariusza], które nie powoduj[e] zwiększenia kapitału spółki, ale powoduj[e] zmianę w prawach spółki bądź mogą [może] zwiększyć wartość udziałów spółki [lub akcji].

[...]"

Uregulowania austriackie

- 6 Paragraf 2 pkt 2 i 4 Kapitalverkehrssteuergesetz (ustawy o podatku od przepływów kapitałowych) w brzmieniu znajdującym zastosowanie w sporze przed sądem krajowym (BGBl. I, 52/2009, zwanej dalej „KVG”), stanowi:

„Podatkowi kapitałowemu podlegają:

2. świadczenia spełniane przez wspólników krajowej spółki kapitałowej na podstawie zobowiązania ustanowionego w ramach stosunku spółki (np. dalsze wkłady, dodatkowe wpłaty). Pokrycie zobowiązania wspólnika przez spółkę z własnych środków jest traktowane tak samo jak świadczenie wspólnika;

[...]

4. następujące dobrowolne świadczenia wspólnika na rzecz krajowej spółki kapitałowej, jeśli takie świadczenie podnosi wartość praw spółki:

a) dodatkowe wkłady,

[...]"

7 Paragraf 4 ust. 2 KVG, zatytułowany „Spółka kapitałowa”, stanowi:

„Za spółki kapitałowe w rozumieniu niniejszej ustawy uznaje się również:

1. spółki komandytowe (»Kommanditgesellschaften«, »KG«), których komplementariuszem jest spółka kapitałowa,
2. spółki komandytowe o ograniczonym zakresie działania (»Kommandit-Erwerbsgesellschaften«, »KEG«), których komplementariuszem jest spółka kapitałowa,

[...]"

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

- 8 Rada miasta Linz na posiedzeniu w dniu 16 grudnia 2004 r. podjęła decyzję o wyodrębnieniu nieruchomości należących do miasta i przekazaniu spółkom Immobilien Linz GmbH oraz Immobilien Linz KEG – obecnie spółka Immobilien Linz – zadań w zakresie bieżącego zarządzania wyodrębnionym majątkiem i jego eksploatacji. Na posiedzeniu tym przyjęto również decyzję, że począwszy od roku obrachunkowego 2005 miasto Linz zapewni tym dwóm spółkom zajmującym się nieruchomościami coroczny dodatkowy wkład wspólnika w wysokości kwoty zaplanowanej w tym celu w projekcie budżetu.

- 9 Umową spółki z dnia 22 kwietnia 2005 r. została utworzona spółka Immobilien Linz KEG. W jej ramach spółką, której odpowiedzialność jest nieograniczona, jest Immobilien Linz GmbH, której jedynym wspólnikiem jest miasto Linz. Miasto Linz jest również jedynym komandytariuszem Immobilien Linz.

- 10 W dniu 21 grudnia 2005 r. rada nadzorcza Immobilien Linz zatwierdziła plan gospodarczy na 2006 r. W tym samym dniu miasto Linz, reprezentowane przez burmistrza, zobowiązało się do przekazania tej spółce dodatkowego wkładu wspólnika na pokrycie jej strat w wymaganej wysokości, nieprzekraczającej jednak kwoty 11 862 000 EUR przewidzianej w tym planie gospodarczym. Ten dodatkowy wkład został przyznany na podstawie uchwały rady miasta z dnia 16 grudnia 2004 r.

- 11 Miasto Linz w rzeczywistości przyznało Immobilien Linz na 2006 r. dodatkowy wkład w wysokości 11 645 290,17 EUR.

- 12 Decyzją z dnia 29 stycznia 2008 r. Finanzamt naliczył podatek kapitałowy w kwocie 116 452,90 EUR, stanowiący 1% rzeczywiście przyznanego dodatkowego wkładu. Decyzja ta została uzasadniona w następujący sposób:

„Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem świadczenia wspólników na rzecz ich spółek podlegają podatkowi kapitałowemu. Wyłącznie przejście strat w ramach umowy o transferze zysków lub strat nie podlega podatkowi kapitałowemu. W przypadku złożenia przez wspólnika obietnicy finansowania na podstawie szczegółowego planu finansowego przekazywane świadczenia nie stanowią świadczeń obowiązkowych zgodnie z § 2 pkt 2 KVG. Są to dobrowolne świadczenia wspólnika podlegające podatkowi kapitałowemu zgodnie z § 2 pkt 4 lit. a) KVG”.

- 13 Immobilien Linz zaskarżyła wskazaną decyzję Finanzamt do sądu krajowego z uwagi na fakt, że na podstawie uchwały rady miasta z dnia 16 grudnia 2004 r. i ogólnej uchwały rady miasta zezwalającej na pokrycie strat związanych z zarządaniem nieruchomościami miasta Linz miasto to jako wspólnik podjęło – wynikające ze stosunku spółki – zobowiązanie względem Immobilien Linz do pokrycia strat.
- 14 Sąd krajowy wyraża wątpliwości co do tego, czy dla zwiększenia majątku spółki w rozumieniu art. 4 pkt 2 lit. b) dyrektywy 69/335 decydujące jest, w jakiej formie prawnej wspólnik zobowiązał się do pokrycia przyszłych strat spółki. Z jednej strony bowiem austriacki organ skarbowy oraz sądy krajowe wychodzą z założenia, że wyłącznie w sytuacji gdy przejście strat następuje na podstawie umowy o transferze zysków lub strat, nie prowadzi ono do zwiększenia majątku spółki; z drugiej strony Trybunał w wyroku z dnia 28 marca 1990 r. w sprawie C-38/88 Siegen, Rec. s. I-1447, przyjął jako jedyne kryterium ustalenia, czy ma miejsce bądź nie ma miejsca zwiększenie majątku spółki fakt, czy wspólnik zobowiązał się wcześniej do ich pokrycia, co oznacza, że przyszłe straty spółki nie mają wpływu na wysokość majątku spółki.

- 15 Sąd krajowy zauważa, że szczególne zobowiązanie do przejęcia strat Immobilien Linz przed rozpoczęciem danego roku gospodarczego w wysokości przewidzianej w tym celu w projekcie budżetu albo w planie gospodarczym tej spółki powoduje przyznanie jej prawa, na które spółka ta może powołać się przed sądem. Jest tak w przypadku zobowiązania podjętego przez burmistrza miasta Linz w dniu 21 grudnia 2005 r.
- 16 W tych okolicznościach Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy przejęcie strat spółki przez jedynego wspólnika, osobę prawną prawa publicznego, której przedstawicielowi właściwy organ zlecił coroczne zagwarantowanie dodatkowego wkładu wniesionego przez wspólnika na pokrycie strat w wysokości kwoty zaplanowanej w tym celu przed rozpoczęciem roku gospodarczego w przyjętym przez spółkę projekcie budżetu lub planie gospodarczym, zwiększa majątek tej spółki w rozumieniu art. 4 ust. 2 lit. b) dyrektywy 69/335/EWG [...]?”

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 17 Poprzez swe pytanie sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy wyłącznie przejęcie strat spółki przez wspólnika w wykonaniu umowy o transferze zysków i strat zawartej przed powstaniem rzeczonych strat jest transakcją, która nie prowadzi do zwiększenia majątku tej spółki w rozumieniu art. 4 ust. 2 lit. b) dyrektywy 69/335, czy też jest tak również w przypadku przejęcia strat w wyniku uprzednio podjętego przez wspólnika zobowiązania, które ma na celu wyłącznie pokrycie przyszłych strat tej spółki.

- 18 Należy na wstępie przypomnieć, że na mocy art. 4 ust. 2 lit. b) dyrektywy 69/335 mogą podlegać podatkowi kapitałowemu świadczenia wspólnika lub akcjonariusza, które prowadzą do zwiększenia majątku spółki kapitałowej, nie powodując przy tym zwiększenia kapitału spółki, i które mogą prowadzić do zwiększenia wartości udziałów lub akcji spółki.
- 19 Jeżeli chodzi o pierwszą przesłankę dotyczącą zwiększenia majątku spółki należy przypomnieć, że w zakresie w jakim majątek spółki definiowany jest jako ogół dóbr wniesionych przez wspólników do wspólnej masy majątkowej wraz z przyrostem ich wartości, to zwiększenie majątku spółki obejmuje w zasadzie każdą postać powiększenia aktywów spółki kapitałowej (wyrok z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-46/04 Aro Tubi Trafilerie, Zb.Orz. s. I-3009, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo). Trybunał orzekł zatem, że przejście strat spółki przez jednego z jej wspólników stanowi świadczenie prowadzące do zwiększenia majątku tej spółki, w zakresie w jakim w jego wyniku wartość majątku spółki zostaje przywrócona do wysokości, jaką miał on przed powstaniem strat (ww. wyrok w sprawie Siegen, pkt 13).
- 20 Co się tyczy drugiej przesłanki dotyczącej zwiększenia wartości udziałów lub akcji spółki należy zauważyć, że w zakresie w jakim w wyniku przejścia strat spółki przez jednego z jej wspólników wartość majątku spółki zostaje przywrócona do wysokości, jaką miał on przed powstaniem strat, transakcja ta prowadzi do zwiększenia potencjału ekonomicznego tej spółki. Należy zatem uznać, że takie przejście może powodować zwiększenie wartości udziałów lub akcji w rozumieniu art. 4 ust. 2 lit. b) dyrektywy 69/335 (zob. podobnie wyroki: z dnia 5 lutego 1991 r. w sprawie C-15/89 Deltakabel, Rec. s. I-241, pkt 13; w sprawie C-249/89 Trave-Schiffahrtsgesellschaft, Rec. s. I-257, pkt 13).
- 21 Wynika stąd, że przejście strat spółki przez jednego z jej wspólników prowadzi do zwiększenia majątku tej spółki w rozumieniu art. 4 ust. 2 lit. b) dyrektywy 69/335.

- 22 Jednakże w pkt 13 i 14 ww. wyroku w sprawie Siegen, Trybunał orzekł, że jeżeli przejęcie przez wspólnika strat powstałych w spółce powinno być uznane za świadczenie prowadzące do zwiększenia majątku tej spółki, nie jest tak w przypadku gdy przejęcie to następuje w wykonaniu umowy o transferze zysków lub strat zawartej przed powstaniem rzeczonych strat, gdyż zobowiązanie to oznacza, że straty poniesione następnie przez spółkę nie będą miały żadnego wpływu na wysokość jej majątku.
- 23 Z ww. wyroku w sprawie Siegen wynika, że Trybunał uznał wyjątek, w sytuacji gdy wspólnik przejmuje straty na mocy zobowiązania, które podjął przed poniesieniem tych strat, gdyż zobowiązanie to oznacza, że straty poniesione przez spółkę w przeszłości nie będą miały wpływu na wysokość jej majątku. Ta wykładnia zawarta w rzeczonym wyroku w sprawie Siegen potwierdzona została w wyroku z dnia 17 września 2002 r. w sprawie C-392/00 Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, Rec. s. I-7397, pkt 21.
- 24 Wyjątek ten uzasadnia fakt, że na mocy podjętego uprzednio przez jej wspólnika zobowiązania spółka, na rzecz której takie zobowiązanie podjęto, nie będzie mogła niezależnie od wyników swej działalności gospodarczej odnotować żadnej straty, gdyż straty te zostaną automatycznie przeniesione na wspólnika. W rezultacie w szczególnej sytuacji, takiej jak ta w postępowaniu przed sądem krajowym, w której takie zobowiązanie zostało podjęte przed odnotowaniem strat spółki, nie ulega wątpliwości, że wyniki działalności gospodarczej spółki nie będą miały wpływu na jej potencjał ekonomiczny.
- 25 W tej sytuacji pobranie podatku kapitałowego od transakcji przejęcia strat tej spółki przez wspólnika nie jest uzasadnione, gdyż w tym przypadku nie dochodzi do zwiększenia majątku spółki.

- 26 Na przedłożone pytanie należy zatem odpowiedzieć, iż wykładni art. 4 ust. 2 lit. b) dyrektywy 69/335 należy dokonywać w ten sposób, że przejęcie strat spółki przez wspólnika w wykonaniu zobowiązania, które podjął on przed powstaniem tych strat i które ma na celu wyłącznie pokrycie tych strat, nie powoduje zwiększenia majątku tej spółki.

W przedmiocie kosztów

- 27 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:

Wykładni art. 4 ust. 2 lit. b) 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 dokonywać w ten sposób, że przejęcie strat spółki przez wspólnika w wykonaniu zobowiązania, które podjął on przed powstaniem tych strat i które ma na celu wyłącznie pokrycie tych strat, nie powoduje zwiększenia majątku tej spółki.

Podpisy