Mgr Magdalena Banach

doktorantka, Uniwersytet Warszawski

Ewolucja podatku kapitałowego pod wpływem prawa wspólnotowego. Czy dwie rozbieżne linie orzecznicze sądów krajowych znajdują poparcie w prawie Unii Europejskiej?

Podatek od czynności cywilnoprawnych uregulowany ustawą z dnia 9 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. 2017.1150 tj. 2017.06.14) jest podatkiem kapitałowym w rozumieniu Dyrektywy Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 roku dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U.UE.L.2008.46.11), która zastąpiła Dyrektywę Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 roku dotyczącą podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U.UE.L.1969.249.25). Zakres przedmiotowy i podmiotowy tego podatku został jednak określany w inny sposób w ustawie a w inny w Dyrektywie. Najwięcej wątpliwości powstało w odniesieniu do pojęcia spółki kapitałowej. Po zapoznaniu się z wyrokami wojewódzkich sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego można wskazać dwie dominujące interpretacje m. in pojęcia spółki kapitałowej.

Zgodnie z ustawą o podatku od czynności cywilnoprawnych spółka kapitałowa to spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, akcyjna i europejska. Ustawa osobno definiuje spółkę osobową jako spółkę cywilną, jawną, partnerską, komandytową lub komandytowo akcyjną.

W świetle Dyrektywa spółkę kapitałową należy rozumieć:

„a) każdą spółkę, która przyjmuje jedną z form wyszczególnionych w załączniku I;

b) każdą spółkę, przedsiębiorstwo, stowarzyszenie lub osobę prawną, których udziały w kapitale lub majątku mogą być przedmiotem transakcji na giełdzie;

c) każdą spółkę, przedsiębiorstwo, stowarzyszenie lub osobę prawną prowadzącą działalność skierowaną na zysk, których członkowie mają prawo zbytu swoich udziałów stronom trzecim bez uprzedniego upoważnienia oraz odpowiadają za długi spółki, przedsiębiorstwa lub osoby prawnej tylko do wysokości swoich udziałów”

Art. 2 ust. 2 Dyrektywy 2008/07WE stanowi ponadto, że „na użytek niniejszej dyrektywy wszelkie inne spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawne prowadzące działalność skierowaną na zysk uważa się za spółki kapitałowe”.

Podczas dokonywania wykładni zapisów Dyrektywy należy zwrócić uwagę na preambułę, w szczególności na punkt 3 preambuły, Dyrektywy 2008/7/WE, w którym zostało wskazane, iż „*w interesie rynku wewnętrznego leży ujednolicenie prawodawstwa dotyczącego podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, tak aby w możliwie największym stopniu wyeliminować czynniki, które mogą zakłócać warunki konkurencji lub utrudniać swobodny przepływ kapitału.*”

W świetle powyższego powstaje pytanie, jaki jest zakres pojęcia spółki kapitałowej? Czy zbiór podmiotów, w którym polski ustawodawca umieścił spółki kapitałowe pokrywa się ze zbiorem wskazanym w Dyrektywie dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału. Stanowisko krajowych sądów administracyjnych w tej sprawie wciąż ewoluuje.

Najczęściej pojawiają się pytanie o status spółki komandytowej i spółki komandytowo-akcyjnej w świetle Dyrektywy dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, które zgonie z art. 1a pkt 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych są spółkami osobowymi.

Naczelny Sąd Administracyjny już wielokrotnie udzielał odpowiedzi na powyższe pytanie, m. in.: - „*spółkę komandytowo-akcyjną prawa polskiego uznaje się za spółkę kapitałową w rozumieniu owego przepisu, nawet jeżeli jedynie część jej kapitału i członków może spełnić przesłanki przewidziane w tym przepisie*. (Wyrok NSA z dnia 2 lutego 2016 roku, sygn. akt: II FSK 3067/13)

-  *„Spółka komandytowa, choć w świetle handlowego prawa krajowego jest niewątpliwie spółką osobową, na potrzeby Dyrektywy 69/335/EWG i ewentualnego opodatkowania podatkiem kapitałowym na podstawie u.p.c.c. uznana być musi za spółkę kapitałową.”  (Wyrok NSA z dnia 4 lipca 2014 roku, sygn. akt II FSK 1615/12)*

*- „Spółka komandytowa prawa polskiego jest spółką kapitałową w rozumieniu dyrektyw 69/335/EWG i 2007/8/W*E.” (NSA w wyroku z dnia 30 czerwca 2015 roku, sygn. akt: II FSK 1402/13);

Odmienne stanowisko zaprezentował Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 12 października 2016 roku, sygn. akt: II FSK 2399/14 wskazując „uwzględniając obowiązujące przepisy prawa Unii Europejskiej oraz prawa krajowego, w treści zaskarżonego wyroku potwierdzono stanowisko organów podatkowych, zgodnie z którym polska spółka komandytowa, jako niespełniająca kryteriów spółki kapitałowej, nie podlega przepisom powołanych wyżej Dyrektyw, w świetle natomiast przepisów prawa krajowego nie ma podstaw prawnych do nieobejmowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych wniesienia lub podwyższenia wkładów do tej spółki.”

W przedmiotowy problem został również rozpoznany przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z dnia 22 kwietnia 2015 roku, w sprawie C-357/13 Drukarnia Multipress sp. z o.o. przeciwko Ministrowi Finansów-wskazał, że „*geneza omawianej dyrektywy również przemawia za taką wykładnią pojęcia „spółki kapitałowej”, która pozwala objąć możliwie jak największą liczbę podmiotów zdolnych do przeprowadzania transakcji gromadzenia kapitału w ramach rynku wewnętrznego. Motywy 5 i 6 dyrektywy 2008/7 wyjaśniają bowiem, iż najlepszym rozwiązaniem dla osiągnięcia celów realizowanych przez dyrektywę byłoby zniesienie podatku kapitałowego. To jedynie ze względu na trudności budżetowe, jakie stałyby się udziałem państw członkowskich w razie zniesienia podatku kapitałowego, te z państw, które go nie zniosły, są uprawnione do jego utrzymania. Ponadto państwo członkowskie, które postanowiło znieść stosowanie podatku kapitałowego, nie ma możliwości przywrócenia go*.”

Zgodnie ze stanowiskiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy brać pod uwagę nie tylko jego brzmienie, lecz także jego kontekst i cele realizowane przez regulację, w której skład on wchodzi oraz, w stosownym wypadku, genezę danej regulacji (tak m. in.: Inuit Tapiriit Kanatami i in./Parlament i Rada, C-583/11 P, EU: C: 2013:625, pkt 50; Koushkaki, C-84/12, EU: C:2013:862, pkt 34; Bouman, C-114/13, EU: C: 2015:81, pkt 31).

Materia tytułowych rozważań prowadzi do próby odpowiedzi na pytanie, jaki jest wpływ orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w odniesieniu do podatku kapitałowego, spowodowały. Czy orzecznictwo TSUE w zakresie podatku kapitałowego ma wpływ na unifikację krajowych linii orzeczniczych?

Plan wystąpienia:

1. Obowiązek uiszczenia podatku od czynności cywilnoprawnych.
2. Zakres przedmiotowy i podmiotowy podatku od czynności cywilnoprawnych.
3. Definicja spółki kapitałowej zrekonstruowana w oparciu o przepisy Dyrektywy oraz orzecznictwo
4. Definicja spółki kapitałowej w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych
5. Analiza dwóch rozbieżnych linii orzeczniczych w odniesieniu do pojęcia spółki kapitałowej.
6. Wpływ orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-357/13 Drukarnia Multipress sp. z o.o. przeciwko Ministrowi Finansów na orzecznictwo sądów krajowych.