

Sprawa C-193/04

Fazenda Pública

przeciwko

Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez Supremo Tribunal Administrativo)

Podatki pośrednie od gromadzenia kapitału – Dyrektywa 69/335/EWG – Zbycie udziałów w
spółce z ograniczoną odpowiedzialnością

Streszczenie wyroku

*Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki pośrednie od gromadzenia
kapitału – Podatek kapitałowy pobierany od spółek kapitałowych*

(dyrektywa Rady 69/335, art. 12 ust. 1 lit. a))

Dyrektywę Rady 69/335 dotyczącą podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, zmienioną
dyrektywą 85/303, należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona przepisom
krajowym, które przewidują, w przypadku sporządzenia aktu notarialnego dokumentującego
zbycie udziałów niezwiązane z podwyższeniem kapitału, pobieranie opłat ustalanych w sposób
zryczałtowany lub według wartości zbywanych udziałów.

W istocie podatek, który stanowi takie opłaty, mieści się w zakresie odstępstwa przewidzianego
w art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335, który pozwala na pobór podatku od przeniesienia
papierów wartościowych, a więc jego pobieranie nie jest sprzeczne z tą dyrektywą. Na wniosek
ten nie ma wpływu okoliczność, iż wysokość powyższych opłat wzrasta bezpośrednio i bez
ograniczeń odpowiednio do wartości zbywanych udziałów, ponieważ art. 12 ust. 1 lit. a)
dyrektywy 69/335, stanowi, iż pobierane podatki przewidziane przez ten przepis mogą być „o
stawce zryczałtowanej bądź nie”, pozostawia państwom członkowskim możliwość swobodnego
ustalania ich wysokości.

(por. pkt 21–25 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 7 września 2006 r. (*)

Podatki pośrednie od gromadzenia kapitału – Dyrektywa 69/335/EWG – Zbycie udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością

w sprawie C-193/04

mając za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Supremo Tribunal Administrativo (Portugalia) postanowieniem z dnia 17 marca 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 26 kwietnia 2004 r., w postępowaniu:

Fazenda Pública

przeciwko

Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda,

przy udziale:

Ministério Público,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues, E. Juhász (sprawozdawca) i E. Levits, sędziowie,

rzecznik generalny: C. Stix-Hackl,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 12 maja 2005 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda, przez I. Vieirę, advogada,
- w imieniu rządu portugalskiego, przez L. Fernandes i A. F. Ferreirę, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego, przez A. Tiemann, działającego w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu rządu hiszpańskiego, przez F. Díez Morena, działającego w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez L. Ström, G. Braga da Cruz i M. Afonso, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, 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. 3, art. 10 lit. c) i art. 12 ust. 1 lit. e) dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U. L 249, str. 25), zmienionej 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 sporu pomiędzy Fazenda Pública (skarbowi państwa) a spółką Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda (zwaną dalej „Organon Portuguesa”) dotyczącego uiszczenia opłaty za sporządzenie aktu notarialnego dokumentującego zbycie udziałów spółki.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Motyw pierwszy dyrektywy 69/335 dotyczy celu traktatu, jakim jest wspieranie swobodnego przepływu kapitału, aby stworzyć unię gospodarczą o cechach podobnych do cech rynku krajowego.

4 Motyw drugi dyrektywy 69/335 stwierdza, że obowiązujące obecnie w państwach członkowskich podatki pośrednie od gromadzenia kapitału powodują nierówne traktowanie, podwójne opodatkowanie i dysproporcje, które zakłócają swobodny przepływ kapitału i dlatego powinny zostać usunięte w drodze ujednolicenia.

5 W motywie szóstym i siódmym dyrektywy 69/335 stwierdza się, że niezbędną jest zastosowanie podatku od gromadzenia kapitału, który w ramach wspólnego rynku może być naliczany tylko jednorazowo oraz że wysokość tego podatku powinna być identyczna we wszystkich państwach członkowskich i ujednolicona zarówno pod względem jego struktury, jak i stawek. Motyw ósmy tej dyrektywy przewiduje zniesienie wszelkich innych podatków pośrednich o takich samych cechach jak jednolity podatek kapitałowy.

6 Zgodnie z art. 1 dyrektywy 69/335 „państwa członkowskie naliczają podatek od wkładu kapitałowego do spółek kapitałowych, ujednolicony [...]”.

7 Artykuł 4 ust. 1 dyrektywy 69/335 ustala listę czynności podlegających podatkowi kapitałowemu. Czynności te, co do zasady, dotyczą albo utworzenia spółki kapitałowej w rozumieniu tej dyrektywy albo podwyższenia kapitału takiej spółki. Ustęp 3 tego artykułu brzmi następująco:

„Utworzenie spółki kapitałowej, w rozumieniu ust. 1 lit. a) nie obejmuje jakiegokolwiek zmiany aktu założycielskiego lub statutu spółki kapitałowej, w szczególności:

- a) przekształcenia spółki kapitałowej w inny rodzaj spółki kapitałowej;
- b) przeniesienia z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego rzeczywistego centrum zarządzania spółki lub statutowej siedziby spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawnej, która do celów naliczania podatku kapitałowego jest uważana w obu państwach członkowskich za spółkę kapitałową;
- c) zmiany przedmiotu działalności spółki kapitałowej;
- d) przedłużenia okresu istnienia spółki kapitałowej”.

8 Artykuł 10 dyrektywy 69/335 przewiduje:

„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;
- c) rejestracji lub jakichkolwiek innych formalności wymaganych przed rozpoczęciem prowadzenia działalności gospodarczej, które mogą być wymagane od spółek, przedsiębiorstw, stowarzyszeń lub osób prawnych prowadzących działalność skierowaną na zysk ze względu na ich formę prawną”.

9 Artykuł 11 dyrektywy 69/335 stanowi:

„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 [...];
- [...]”.

10 Wreszcie, art. 12 dyrektywy 69/335 przewiduje:

„1. Niezależnie od art. 10 i 11, państwa członkowskie mogą naliczać:

- a) podatki od przeniesienia papierów wartościowych, o stawce zryczałtowanej bądź nie;
- [...]
- e) podatki w formie opłat lub należności;
- [...]”.

Uregulowania krajowe

11 Zgodnie z art. 228 ust. 1 kodeksu spółek handlowych oraz art. 80 ust. 2 lit. h) kodeksu notarialnego zbycie udziałów w spółce kapitałowej wymaga formy aktu notarialnego. Opłaty za sporządzenie takiego aktu są ustalane zgodnie z taryfą opłat notarialnych przyjętą zarządzeniem nr 996/98 z dnia 25 listopada 1998 r. (*Diário da República* I, seria B, nr 273 z dnia 25 listopada 1998 r., zwaną dalej „taryfą”). Opłaty te składają się z kwoty stałej (art. 4 taryfy) i kwoty

zmiennej, obliczanej na podstawie ??cznej warto?ci transakcji (art. 5 ust. 1 taryfy).

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytania prejudycjalne

12 Z akt post?powania wynika, ?e Organon Portuguesa, sp?ka z ograniczon? odpowiedzialno?ci? prawa portugalskiego, a zatem sp?ka kapita?owa w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335, aktem notarialnym, sporz?dzonym w dniu 25 pa?dziernika 2001 r. w kancelarii notarialnej w Lizbonie, udokumentowa?a zbycie udzia?ów. Zbycie to nie by?o zwi?zane z podwy?szeniem kapita?u tej sp?ki.

13 Za sporz?dzenie tego aktu notarialnego wymaganego na podstawie ww. przepisów i na podstawie przewidzianego w nich sposobu obliczenia Organon Portuguesa musia?a ui?ci? op?aty notarialne w ??cznej wysoko?ci 2 577 150 PTE.

14 Tribunal Tributário de Primeira Instância w Lizbonie uwzgl?dni? skarg? Organon Portuguesa z?o?on? w zwi?zku z pobraniem tych op?at notarialnych. Fazenda Pública wnios?a odwo?anie od tego orzeczenia do Supremo Tribunal Administrativo, który postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1. Czy op?aty pobrane z tytu?u sporz?dzenia aktu notarialnego dokumentuj?cego zbycie udzia?ów w sp?ce podlegaj? przepisom art. 4 ust. 3 [dyrektywy 69/335]?

2. Czy art. 5 ust. 1 w zwi?zku z art. 3 lit. c) taryfy op?at notarialnych [...], w brzmieniu obowi?zuj?cym w czasie, gdy mia?y miejsce fakty b?d?ce przedmiotem sporu, jest niezgodny z art. 10 lit. c) i art. 12 ust. 1 lit. e) dyrektywy 69/335 [...] w zakresie, w jakim stanowi on, ?e op?aty za sporz?dzenie aktu notarialnego dokumentuj?cego zbycie udzia?ów s? ustalane wy??cznie w zale?no?ci od warto?ci zbywanych udzia?ów, bez ograniczenia kwotowego i bez uwzgl?dnienia warto?ci wykonanej us?ugi?”

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

15 W pytaniach tych, które nale?y rozpatrywa? ??cznie, s?d krajowy zasadniczo d??y do ustalenia, czy postanowienia dyrektywy 69/335 sprzeciwiaj? si? przepisom krajowym, takim jak te stanowi?ce przedmiot post?powania przed tym s?dem, które przewiduj?, ?e za sporz?dzenie aktu notarialnego dokumentuj?cego zbycie udzia?ów niezwi?zane z podwy?szeniem kapita?u, pobiera si? op?aty ustalane wy??cznie w zale?no?ci od warto?ci zbywanych udzia?ów, bez ograniczenia kwotowego i bez uwzgl?dnienia warto?ci wykonanej us?ugi.

16 Trybuna? ograniczy si? do badania przepisów dyrektywy 69/335, które s? w?a?ciwe dla udzielenia u?ytecznej odpowiedzi na pytania s?du krajowego.

17 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u, op?aty pobierane za sporz?dzenie aktu notarialnego dokumentuj?cego czynno?? obj?t? zakresem dyrektywy 69/335 w ramach systemu, takiego jak w post?powaniu przed s?dem krajowym, w którym notariusze s? urz?dnikami pa?stwowymi i cz??? tych op?at jest przekazywana pa?stwu w celu finansowania jego zada?, stanowi? opodatkowanie w rozumieniu tej dyrektywy (wyroki z dnia 29 wrze?nia 1999 r. w sprawie C?56/98 Modelo, Rec. str. I?6427, pkt 23, oraz z dnia 21 wrze?nia 2000 r. w sprawie C?19/99 Modelo, Rec. str. I?7213, pkt 23).

18 Artyku? 11 lit. a) dyrektywy 69/335 zakazuje jakiegokolwiek opodatkowania tworzenia, emisji, dopuszczenia do notowania na gie?dzie, wprowadzenia na rynek lub obrotu akcjami, obligacjami lub innymi papierami warto?ciowymi tego samego rodzaju, a tak?e ?wiadectwami udzia?owymi, bez wzgl?du na osob? emitenta.

19 Zatem przepis ten dotyczy tak?e podatków pobieranych od istotnych formalno?ci zwi?zanych ze zbyciem udzia?ów, takich jak op?aty notarialne b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym.

20 Artyku? 12 dyrektywy 69/335 przewiduje jednak?e odst?pstwa od postanowie? art. 10 i 11 tej dyrektywy. W?ród tych odst?pstw w art. 12 ust. 1 lit. a) znajdu? si? „podatki od przeniesienia papierów warto?ciowych, o stawce zrycza?towanej b?d? nie”. Zbycie udzia?ów bezspornie mie?ci si? w zakresie poj?cia przeniesienia papierów warto?ciowych.

21 W tym zakresie z orzecznictwa Trybuna?u (wyrok z dnia 17 grudnia 1998 r. w sprawie C?236/97 Codan, Rec. str. I?8679, pkt 31, oraz postanowienie z dnia 5 lutego 2004 r. w sprawie C?357/02 SONAE Distribui?ão, niepublikowane w Zbiorze, pkt 23) wynika, ?e art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335 dopuszcza pobieranie podatku w przypadku przeniesienia papierów warto?ciowych, niezale?nie od tego, czy spó?ka, która wyemitowa?a te papiery, jest dopuszczona do obrotu gie?dowego i czy przeniesienie tych papierów nast?pi?o na gie?dzie, czy te? bezpo?rednio pomi?dzy zbywc? a nabywc?.

22 Podatek taki jak ten, który stanowi op?aty b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym, mie?ci si? zatem w zakresie odst?pstwa przewidzianego w art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335, a wi?c jego pobieranie nie jest sprzeczne z t? dyrektyw?.

23 Nale?y doda? w tym zakresie, ?e na wniosek ten nie ma wp?ywu okoliczno??, i? wysoko?? powy?szych op?at wzrasta bezpo?rednio i bez ogranicze? odpowiednio do warto?ci zbywanych udzia?ów (ww. postanowienie w sprawie SONAE Distribui?ão, pkt 25).

24 W istocie, art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335, stanowi?c i? pobierane podatki przewidziane przez ten przepis mog? by? „o stawce zrycza?towanej b?d? nie”, pozostawia pa?stwowi cz?onkowskim mo?liwo?? swobodnego ustalania ich wysoko?ci. Ponadto podatki te nie powinny stanowi? finansowego ?wiadczenia wzajemnego za wykonan? us?ug?, zatem ich wysoko?? nie powinna mie? zwi?zku z nak?adami na t? us?ug?, a kryteria ustalone przez orzecznictwo (zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 21 czerwca 2001 r. w sprawie C?206/99 SONAE, Rec. str. I?4679, pkt 32–34, oraz powo?ane orzecznictwo), dla rozró?nienia podatków w formie op?at lub nale?no?ci w rozumieniu dyrektywy 69/335 od podatków nienale??cych do tej kategorii, nie znajdu? tu zastosowania (ww. postanowienie w sprawie SONAE Distribui?ão, pkt 26 i 27).

25 W ?wietle tych rozwa?a? na zadane pytania nale?y odpowiedzie? tak, ?e dyrektyw? 69/335 nale?y interpretowa? w ten sposób, i? nie sprzeciwia si? ona przepisom krajowym, które przewiduj?, w przypadku sporz?dzenia aktu notarialnego dokumentuj?cego zbycie udzia?ów niezwi?zane z podwy?szeniem kapita?u, pobieranie op?at ustalanych w sposób zrycza?towany lub wed?ug warto?ci zbywanych udzia?ów.

W przedmiocie kosztów

26 Dla stron post?powania przed s?dem krajowym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym s?dem, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi,

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, zmienioną dyrektywą Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r., należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona przepisom krajowym, które przewidują, w przypadku sporządzenia aktu notarialnego dokumentującego zbycie udziałów niezwiązane z podwyższeniem kapitału, pobieranie opłat ustalanych w sposób zryczałtowany lub według wartości zbywanych udziałów.

Podpisy

* Język postępowania: portugalski.