WYROK TRYBUNŁU (pierwsza izba)
z dnia 30 marca 2006 r. *

W sprawie C-46/04

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Corte Suprema di Cassazione (Republika Włoska) postanowieniem z dnia 6 listopada 2003 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 lutego 2004 r., w postępowaniu:

Aro Tubi Trafilerie SpA

przeciwko

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

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

* Język postępowania: włoski.

rzecznik generalny: J. Kokott,
sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Aro Tubi Trafilerie SpA, przez G. Bianco, avvocato,

— w imieniu rządu włoskiego, przez I.M. Braguglię, działającego w charakterze pełnomocnika oraz G. De Bellisa, avvocato dello Stato;

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez R. Lyala i M. Velardo, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 26 maja 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym co do zasady dotyczy wykładni art. 4, 7 i 10 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 73/80/EWG z dnia 9 kwietnia 1973 r. dotyczącą ustalenia wspólnych stawek podatku kapitałowego (Dz.U. L 103, str. 15) oraz 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 spółką Aro Tubi Trafilerie SpA (zwaną dalej „Aro Tubi", będącą „spółką przejmującą") a Ministero dell'Economia e delle Finance, dotyczącego pobrania opłat za wpis do rejestru z tytułu podwójnego połączenia, w ramach którego Aro Tubi przejęła dwie spółki, to jest, po pierwsze, swoją spółkę zależną, Aro Tubi Estrusi e Profilati SpA (zwaną dalej „Aro Tubi Estrusi", będącą „spółką przejmowaną"), a po drugie, spółkę względem niej dominującą, Fratelli Gaggini SpA (zwaną dalej „Fratelli Gaggini", będącą „spółką przejmowaną").

Ramy prawne

Uregulowanie wspólnotowe

3 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 kapitałowych.

4 W tym celu artykuły 1–9 dyrektywy 69/335 przewidują naliczanie zharmonizowanego podatku od wkładów kapitałowych do spółek kapitałowych (zwanego dalej „podatkiem kapitałowym").

5 Artykuł 4 dyrektywy 69/335 zawiera wykaz czynności, które państwa członkowskie, w zależności od przypadku, mogą lub muszą objąć podatkiem kapitałowym (zwanych dalej „wkładami kapitałowymi").

6 Artykuł 4 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy przewiduje zatem, że państwa członkowskie są obowiązane opodatkować podatkiem kapitałowym „podwyższenie kapitału spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju".

7 Zgodnie z art. 4 ust. 2 lit. b) tej dyrektywy, państwa członkowskie mogą nałożyć podatek kapitałowy na „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]".

8 Artykuł 7 dyrektywy 69/335 określa stawki podatku kapitałowego.

9 W odniesieniu do łączenia spółek art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335 w pierwotnym brzmieniu przewidywał w pewnych przypadkach obniżoną stawkę podatku:

„Do czasu wejścia w życie przepisów, które mają być przyjęte przez Radę zgodnie z ust. 2:

[...]

b) stawka zostanie zmniejszona o 50% lub więcej, jeżeli jedna lub kilka spółek kapitałowych przeniesie wszystkie swoje aktywa i pasywa lub jedną bądź więcej gałęzi swojej działalności do jednej lub więcej spółek kapitałowych, które są w trakcie tworzenia lub już istnieją.

Zmniejszenie zależy od następujących warunków:

— rekompensatą za wkłady będzie wyłącznie przyznanie udziałów [...]

— spółki biorące udział w operacji mają swoje rzeczywiste centrum zarządzania lub statutową siedzibę na terytorium państwa członkowskiego;

[...]"

10 Ustalona w ten sposób stawka była dwukrotnie zmieniana.

11 Najpierw art. 2 dyrektywy 73/80 przewidywał, że „[o]bniżone stawki przewidziane w art. 7 ust. 1 lit. b) [...] dyrektywy [69/335], od dnia 1 stycznia 1976 r. zostają ustalone na poziomie od 0% do 0,50%".

12 Następnie, na podstawie art. 1 ust. 2 dyrektywy 85/303, obowiązującej od dnia 1 stycznia 1986 r., art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335 otrzymał następujące brzmienie:

„Państwa członkowskie zwolnią z podatku kapitałowego operacje, inne niż operacje określone w art. 9, które w dniu 1 lipca 1984 r. były zwolnione z podatku lub opodatkowane stawką 0,50% lub niższą.

Zwolnienie zależy od warunków, które w tamtym dniu były stosowane do przyznania zwolnienia lub, zależnie od okoliczności, nałożenia podatku według stawki 0,50% lub niższej.

[...]"

13 W konsekwencji art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335 przewiduje obecnie, po wyżej wskazanych zmianach, zwolnienie od podatku kapitałowego, pod warunkiem wystąpienia trzech przesłanek: i) przeniesienie wszystkich aktywów i pasywów spółki kapitałowej lub jednej bądź więcej gałęzi jej działalności do jednej lub więcej spółek kapitałowych, które są w trakcie tworzenia lub już istnieją; ii) wynagrodzenie następuje wyłącznie w postaci przyznania udziałów lub akcji; oraz iii) rzeczywiste centrum zarządzania lub statutowe siedziby spółek biorących udział w operacji znajdują się na terytorium państwa członkowskiego. Dla takich przypadków łączenia się spółek stawka podatku kapitałowego została więc z upływem lat zmniejszona do zera.

14 Dodatkowo art. 10 dyrektywy 69/335, odczytywany w świetle ostatniego motywu preambuły, przewiduje zniesienie podatków o takich samych cechach jak podatek kapitałowy (zwanych dalej „podatkami podobnymi do podatku kapitałowego").

Uregulowania krajowe

15 Zgodnie z art. 1 decretto del Presidente della Repubblica (dekretu Prezydenta Republiki) nr 131/1986 z dnia 26 kwietnia 1986 r. (Supplemento Oridinario do GURI nr 99 z dnia 30 kwietnia 1986 r.), w brzmieniu obowiązującym w chwili miarodajnej dla niniejszej sprawy, „opłacie za wpis do rejestru podlegają [...] zarówno czynności, których wpis do rejestru jest obowiązkowy, jak i czynności, których zgłoszenie do rejestru jest dobrowolne".

16 Na mocy art. 2 lit. a) dekretu nr 131/1986, czynności wskazane w załączonej tabeli podlegają opłacie za wpis do rejestru, zgodnie z przepisami kolejnych artykułów, jeżeli zostały dokonane w formie pisemnej na terytorium kraju.

17 W tym zakresie, art. 4 akapit pierwszy lit. b) części pierwszej wspomnianej tabeli przewiduje, że połączenie spółek podlega stosunkowej opłacie za wpis do rejestru wynoszącej 1%.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

18 Aro Tubi jest spółką akcyjną prawa włoskiego, której akcje zostały w całości objęte przez inną spółkę akcyjną prawa włoskiego, Fratelli Gaggini. Z kolei Aro Tubi posiada całość akcji trzeciej spółki akcyjnej prawa włoskiego, Aro Tubi Estrusi.

19 Na mocy uchwały z dnia 19 grudnia 1995 r. Aro Tubi przejęła, w ramach połączenia, swoją spółkę zależną, Aro Tubi Estrusi (połączenie określane jako „nieprawidłowe").

20 Tą samą czynnością Aro Tubi przejęła również spółkę względem siebie dominującą, Fratelli Gaggini (połączenie określane jako „odwrotne"). Aro Tubi nabyła w ten sposób cały majątek spółki Fratelli Gaggini, włączając w to nieruchomości, patenty i znaki towarowe. W zamian akcjonariusze Fratelli Gaggini otrzymali wszystkie akcje Aro Tubi.

21 Z tytułu obu przejęć Aro Tubi musiała zapłacić w dniu 2 stycznia 1996 r. opłatę za wpis do rejestru w wysokości 1% wartości majątku obu przejętych spółek, tj. Aro Tubi Estrusi i Fratelli Gaggini, która wyniosła łącznie 54 761 000 ITL.

22 W dniu 29 lipca 1996 r. Aro Tubi złożyła wniosek do Ufficio Atti Pubblici di Milano o zwrot zapłaconych opłat za wpis do rejestru. Wobec milczącego oddalenia wniosku przez organ podatkowy, Aro Tubi wniosła skargę, zarzucając niezasadność tej opłaty. Jej wniosek został początkowo uwzględniony przez Commissione Tributaria Provinciale di Milano, lecz później, na skutek odwołania wniesionego przez Amministrazione Finanziaria dell Stato, został oddalony przez Commissione Tributaria Regionalne della Lombardia. W związku z tym Aro Tubi wniosła kasację od decyzji organu drugiej instancji.

23 Wobec wątpliwości co do zgodności z prawem wspólnotowym uregulowania włoskiego przewidującego pobieranie opłaty za wpis do rejestru w przypadku połączenia określanego jako „odwrotne", to znaczy połączenia przez przejęcie, w którym spółka przejmowana posiada wszystkie akcje spółki przejmującej, Corte Suprema di Cassazione postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z pytaniem, czy takie uregulowanie jest sprzeczne z dyrektywą 69/335.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

24 Zwracając się z pytaniem prejudycjalnym sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy w okolicznościach, takich jak w sprawie będącej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, dyrektywa 69/335 sprzeciwia się pobieraniu stosunkowej opłaty za wpis do rejestru w wysokości 1% wartości transakcji, w przypadku połączenia „odwrotnego", to znaczy połączenia przez przejęcie, w którym spółka przejmowana posiada wszystkie akcje spółki przejmującej.

25 W tym celu należy na wstępie zbadać, czy opłata za wpis do rejestru, której dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, posiada cechy „podatku kapitałowego" w rozumieniu artykułów 1-9 dyrektywy 69/335, czy też powinna być uznana za „podatek podobny do podatku kapitałowego" w rozumieniu art. 10 tej dyrektywy.

26 W tej kwestii należy zwrócić uwagę, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, Trybunał musi dokonać kwalifikacji obciążenia, podatku lub opłaty, na gruncie prawa wspólnotowego, w oparciu o jego obiektywne cechy, niezależnie od sposobu zakwalifikowania go na gruncie prawa krajowego (zob. wyrok z dnia 13 lutego 1996 r. w sprawach połączonych C-197/94 i C-252/94 Bautiaa i Société française maritime, Rec. str. I-505, pkt 39).

27 W niniejszej sprawie, odnosząc się do stosunkowej opłaty w wysokości 1% wartości wkładu kapitałowego do spółki kapitałowej należy stwierdzić, że przedmiotem tej opłaty jest sam wkład, a nie jakakolwiek czynność lub wstępna formalność, zatem musi być ona uznana dla celów dyrektywy 69/335 za „podatek kapitałowy", a nie za „podatek podobny do podatku kapitałowego" (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Bautiaa i Société française maritime, pkt 40).

28 Z powyższego wynika zatem, że zgodność z prawem opłaty będącej przedmiotem postępowania krajowego musi być oceniana w świetle artykułów 1–9 dyrektywy 69/335.

29 Na wstępie należy przypomnieć, że czynności, które podlegają opodatkowaniu, lub które państwa członkowskie mogą opodatkować podatkiem kapitałowym, określone są w art. 4 dyrektywy 69/335 (zob. podobnie w szczególności wyrok z dnia 18 marca 1993 r. w sprawie C-280/91 Viessmann, Rec. str. I-971, pkt 12, ww. wyrok w sprawach połączonych Bautiaa i Société française maritime, pkt 31 i 32, jak również wyrok z dnia 27 października 1998 r. w sprawie C-152/97 Agas, Rec. str. I-6553, pkt 19 i 20).

30 Transakcja rozważana w postępowaniu przed sądem krajowym stanowi połączenie przez przejęcie. Ten rodzaj połączenia może być analizowany, co do zasady, albo w świetle art. 4 ust. 1 lit. c), albo w świetle art. 4 ust. 2 lit. b) dyrektywy 69/335.

31 Artykuł 4 ust. 1 lit. c) dyrektywy 69/335 przewiduje, że podatkowi kapitałowemu podlega podwyższenie kapitału spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju.

32 Artykuł 4 ust. 2 lit. b) tej dyrektywy stanowi, że państwa członkowskie mogą objąć podatkiem kapitałowym zwiększenie majątku spółki kapitałowej w drodze świadczenia usług przez wspólnika lub akcjonariusza, które nie powoduje zwiększenia kapitału spółki, ale powoduje zmianę w prawach spółki, bądź może zwiększyć wartość udziałów lub akcji spółki.

33 Zatem porównawszy oba te przepisy należy stwierdzić, że „podwyższenie kapitału" w rozumieniu art. 4 ust. 1 lit. c) dyrektywy 69/335 oznacza formalne podwyższenie kapitału w drodze emisji nowych udziałów lub akcji spółki albo w drodze podwyższenia nominalnej wartości istniejących udziałów lub akcji spółki (zob. podobnie wyrok z dnia 15 lipca 1982 r., 270/81 Felicitas Rickmers-Linie, Rec. str. 2771, pkt 15 oraz wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. C-494/03 Senior Engineering Investments, Zb.Orz. str. I-525, pkt 33).

34 Z drugiej strony, skoro „majątek spółki" definiowany jest jako ogół dóbr wniesionych przez wspólników do wspólnej masy majątkowej wraz z przyrostem ich wartości (zob. podobnie wyrok z dnia 28 marca 1990 r. w sprawie C-38/88 Siegen, Rec. str. I-1447, pkt 12), to „zwiększenie majątku" w rozumieniu art. 4 ust. 2 lit. b) dyrektywy 69/335 obejmuje w zasadzie każdą postać powiększenia aktywów spółki kapitałowej (ww. wyrok w sprawie Senior Engineering Investments, pkt 34). W ten sposób Trybunał zakwalifikował jako „zwiększenie majątku" w rozumieniu tego

przepisu na przykład transfer zysków (zob. wyrok z dnia 13 października 1992 r. w sprawie C-49/91 Weber Haus, Rec. str. I-5207, pkt 10), nieoprocentowaną pożyczkę (zob. w szczególności wyrok z dnia 17 września 2002 r. w sprawie C-392/00 Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, Rec. str. I-7397, pkt 18), przejęcie strat (zob. ww. wyrok w sprawie Siegen, powołany wyżej, pkt 13), zrzeczenie się wierzytelności (zob. wyrok z dnia 5 lutego 1991 r. w sprawie C-15/89 Deltakabel, Rec. str. I-241, pkt 12).

35 W sprawie będącej przedmiotem postępowania krajowego nie było kwestionowane, że połączenie spółek nie doprowadziło do „podwyższenia kapitału" spółki przejmującej (Aro Tubi). Połączenie to nie jest zatem objęte zakresem art. 4 ust. 1 lit. c) dyrektywy 69/335.

36 Jest jednakże objęte zakresem stosowania art. 4 ust. 2 lit. b) tej dyrektywy.

37 Po pierwsze, jak wynika z uchwały o połączeniu, spółka przejmowana (Fratelli Gaggini), z jednej strony, nie była zadłużona, a z drugiej — posiadała nie tylko akcje spółki przejmującej (Aro Tubi), ale również inne aktywa, takie jak na przykład nieruchomości, patenty i znaki towarowe. Z dniem połączenia aktywa te zostały wniesione do spółki przejmującej (Aro Tubi). W wyniku połączenia nastąpiło więc „zwiększenie majątku" tej spółki.

38 Po drugie, w związku ze zwiększeniem majątku spółki, połączenie rozważane w postępowaniu krajowym „mogło zwiększyć wartość udziałów" spółki przejmującej (Aro Tubi). W następstwie tego połączenia akcje spółki przejmującej mają de facto większą wartość.

39 Po trzecie, rozważane połączenie ma charakter „usługi świadczonej przez wspólnika lub akcjonariusza" w rozumieniu art. 4 ust. 2 lit. b) dyrektywy 69/335.

40 Z powyższego wynika, że połączenie rozważane w postępowaniu przed sądem krajowym stanowi wkład kapitałowy do spółki, o którym mowa w art. 4 ust. 2 lit. b) dyrektywy 69/335, który co do zasady może podlegać opodatkowaniu podatkiem kapitałowym.

41 Jednakże, należy przypomnieć, że art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335 zwalnia od podatku kapitałowego niektóre czynności, opodatkowane w dniu 1 lipca 1984 r. podatkiem według stawki 0,50% lub niższej.

42 Z poprzednich wersji tego przepisu (omówionych w punktach 9–11 niniejszego wyroku) wynika, że w tym dniu, to jest 1 lipca 1984 r., połączenia spółek podlegały opodatkowaniu według stawki od 0 do 0,50%, jeżeli spełniały trzy przesłanki: i) przeniesienie wszystkich aktywów i pasywów spółki kapitałowej, lub jednej bądź więcej gałęzi jej działalności do jednej lub więcej spółek kapitałowych, które są w trakcie tworzenia lub już istnieją; ii) wynagrodzenie nastąpiło wyłącznie w postaci przyznania udziałów lub akcji; oraz iii) rzeczywiste centrum zarządzania lub statutowe siedziby spółek biorących udział w operacji znajdowały się na terytorium państwa członkowskiego.

43 Jeśli chodzi o połączenie rozważane w postępowaniu przed sądem krajowym, to należy po stwierdzić, po pierwsze, że spółka kapitałowa, Fratelli Gaggini, wniosła wszystkie swoje aktywa do innej, już istniejącej spółki kapitałowej, Aro Tubi.

44 Po drugie, wynagrodzeniem za ten wkład było wyłącznie przyznanie akcji spółki przejmującej (Aro Tubi). W istocie, własne akcje, które Aro Tubi nabyła wraz z wszystkimi aktywami i pasywami Fratelli Gaggini, zostały następnie (ponownie) przyznane wspólnikom Fratelli Gaggini.

45 Po trzecie, obydwie spółki, Aro Tubi i Fratelli Gaggini, mają siedziby we Włoszech.

46 W konsekwencji połączenie rozważane w postępowaniu przed sądem krajowym objęte jest zakresem art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335. Tym samym objęte jest ono zwolnieniem i nie może podlegać opodatkowaniu podatkiem kapitałowym.

47 W świetle powyższego na pytanie sądu krajowego należy odpowiedzieć, że w okolicznościach, takich jak w sprawie będącej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, dyrektywa 69/335 sprzeciwia się pobieraniu stosunkowej opłaty za wpis do rejestru w wysokości 1% wartości transakcji w przypadku połączenia „odwrotnego", to znaczy połączenia przez przejęcie, w którym spółka przejmowana posiada wszystkie akcje spółki przejmującej.

W przedmiocie kosztów

48 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:

W okolicznościach, takich jak w sprawie będącej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, dyrektywa Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, zmieniona dyrektywą Rady 73/80/EWG z dnia 9 kwietnia 1973 r. dotycząca ustalenia wspólnych stawek podatku kapitałowego oraz dyrektywą Rady 85/303/EWG, sprzeciwia się pobieraniu stosunkowej opłaty za wpis do rejestru w wysokości 1% wartości transakcji w przypadku połączenia „odwrotnego", to znaczy połączenia przez przejęcie, w ramach którego spółka przejmowana posiada wszystkie akcje spółki przejmującej.

Podpisy