WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 1 lipca 2010 r. *

W sprawie C-35/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Corte suprema di cassazione (Włochy) postanowieniem z dnia 3 grudnia 2008 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 28 stycznia 2009 r., w postępowaniu:

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

przeciwko

Paolowi Speranzy,

* Język postępowania: włoski.

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: J.N. Cunha Rodrigues, prezes izby, P. Lindh, A. Rosas, U. Lõhmus i A. Arabadżiew (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,
sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 28 stycznia 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu P. Speranzy przez W. Viscardini oraz G. Donę, avvocati,

— w imieniu rządu włoskiego przez I. Bruni, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez P. Gentilego oraz D. Del Gaiza, avvocati dello Stato,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Aresu oraz M. Afonso, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 25 marca 2010 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 4 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, s. 25) w brzmieniu ustalonym na mocy dyrektywy Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r. (Dz.U. L 156, s. 23), (zwanej dalej „dyrektywą 69/335"), jak również wykładni zasady proporcjonalności.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Ministero dell'Economia e delle Finanze (ministrem gospodarki i finansów) oraz Agenzia delle Entrate (włoską administracją podatkową) z jednej strony, a P. Speranzą, notariuszem w Padwie (Włochy) z drugiej strony; przedmiotem sporu jest decyzja podatkowa wydana przez Ufficio del Registro di Padova (urząd skarbowy w Padwie, będący lokalnym organem Agenzia delle Entrate) dotycząca zobowiązania podatkowego ciążącego solidarnie na spółce LEJA Srl z siedzibą w Padwie (zwanej dalej „spółką LEJA") oraz na P. Speranzy wskutek zarejestrowania czynności podwyższenia kapitału zakładowego wskazanej spółki.

Ramy prawne

Prawo Unii Europejskiej

3 Artykuł 1 dyrektywy 69/335 stanowi, że „[p]aństwa członkowskie naliczają podatek od wkładu kapitałowego do spółek kapitałowych, ujednolicony zgodnie z przepisami art. 2–9, zwany dalej »podatkiem kapitałowym«".

4 Na mocy art. 3 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy za spółki kapitałowe uznaje się między innymi spółki prawa włoskiego określane jako „società per azioni" (spółka akcyjna) oraz „società a responsabilità limitata" (spółka z ograniczoną odpowiedzialnością).

5 Artykuł 4 ust. 1 lit. c) omawianej dyrektywy stanowi, że „[p]odatkowi kapitałowemu podlegają […] podwyższenie kapitału [zakładowego] spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju".

6 Zgodnie z art. 5 ust. 1 lit. a) tejże dyrektywy podatek nalicza się „przy […] podwyższeniu kapitału [zakładowego spółki kapitałowej] od rzeczywistej wartości aktywów jakiegokolwiek rodzaju wniesionych lub mających być wniesionymi przez członków [wspólników lub akcjonariuszy], po pomniejszeniu o przyjęte zobowiązania i poniesione wydatki przez spółkę w następstwie każdego wkładu. Państwa członkowskie mogą odłożyć naliczenie podatku kapitałowego do czasu wniesienia wkładów".

7 Zgodnie z art. 7 dyrektywy 69/335 dla czynności podlegających opodatkowaniu ma zastosowanie stawka, która w chwili miarodajnej dla stanu faktycznego sprawy przed sądem krajowym nie mogła przekraczać 1%, z zastrzeżeniem wyjątków określonych w tej dyrektywie.

Prawo krajowe

8 Zgodnie z art. 1 Testo unico delle disposizioni concernenti la imposta di registro (tekstu jednolitego przepisów dotyczących opłat za wpis do rejestru), zatwierdzonego na mocy decreto del Presidente della Repubblica (dekretu prezydenta republiki) nr 131/1986 z dnia 26 kwietnia 1986 r. (dodatek zwyczajny do GURI nr 99 z dnia 30 kwietnia 1986 r.) w brzmieniu obowiązującym w chwili miarodajnej dla stanu faktycznego sprawy przed sądem krajowym (zwanego dalej „tekstem jednolitym"), „opłacie za wpis do rejestru podlegają […] zarówno czynności, których wpis do rejestru jest obowiązkowy, jak i czynności, których zgłoszenie do rejestru jest dobrowolne".

9 Na mocy art. 2 oraz art. 27 ust 5 tekstu jednolitego, jak również na mocy art. 4 lit. a) pkt 5 tabeli I załączonej do tekstu jednolitego, czynności podwyższenia kapitału zakładowego podlegają zgłoszeniu do rejestru po ich zatwierdzeniu, a także podlegają podatkowi w wysokości 1% uchwalonej kwoty podwyższenia.

10 Sąd krajowy dodaje, że opłata za wpis do rejestru jest podatkiem od czynności prawnej, wobec czego okoliczność, czy wkład został w rzeczywistości wniesiony, czy też nie, pozbawiona jest znaczenia dla potrzeb ustalenia zobowiązania podatkowego.

11 Na mocy art. 38 tekstu jednolitego nieważność lub unieważnialność czynności nie zwalnia z obowiązku podatkowego, zaś podatek zapłacony podlega zwrotowi

wyłącznie w wypadku uprawomocnienia się wyroku cywilnego stwierdzającego nieważność czynności prawnej albo unieważniającego ją z przyczyn niedających się przypisać stronom. Z tego względu wykluczone jest, by sąd właściwy w sprawach podatkowych wpadkowo stwierdził nieważność czynności, jak przewiduje to, w sposób ogólny, gdy chodzi o taki sąd, art. 2 ust. 3 decreto legislativo n. 546 – Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 (dekretu ustawodawczego nr 546 – przepisy postępowania podatkowego wydane na mocy upoważnienia udzielonego rządowi w art. 30 ustawy nr 413 z dnia 30 grudnia 1991 r., dodatek zwyczajny do GURI nr 9 z dnia 13 stycznia 1993 r., zwanego dalej „decreto legislativo n. 546").

12 Zgodnie z art. 57 ust. 1 i 2 tekstu jednolitego zobowiązanie podatkowe ciąży solidarnie zarówno na spółce, której kapitał zakładowy podlega podwyższeniu, jak i na funkcjonariuszu publicznym, który sporządza protokół z tej czynności.

13 Zdaniem Corte suprema di cassazione (najwyższego sądu kasacyjnego), z art. 27 legge n. 89, sull'ordinamento del notariato e degli archivi notarili (ustawy nr 89 o ustroju notariatu oraz o archiwach notarialnych z dnia 16 lutego 1913 r., *Gazzetta ufficiale* nr 55 z dnia 7 marca 1913 r., zwana dalej „legge n. 89") wynika, że notariusz zobowiązany jest do wykonywania swych obowiązków, ilekroć zostanie do tego wezwany.

14 Artykuł 28 omawianej ustawy zezwala notariuszowi odmówić sporządzenia żądanego aktu jakiegokolwiek rodzaju, „jeżeli strony nie zdeponują u niego kwoty odpowiadającej taksom, honorariom i wydatkom związanym z tym aktem".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

15 W dniu 30 lipca 1993 r. zgromadzenie wspólników spółki LEJA postanowiło dokonać przekształcenia tej spółki w spółkę akcyjną oraz podwyższyć jej kapitał zakładowy z 20 000 000 ITL (ok. 10 329 EUR) do 58 400 000 000 ITL (ok. 30 161 083 EUR).

16 Protokół z obrad zgromadzenia wspólników sporządził P. Speranza w charakterze notariusza. Protokół ten stwierdzał, że jeden ze wspólników spółki LEJA, spółka Tecnoitalia Srl, obejmuje całość podwyższonego, zgodnie z uchwałą, kapitału zakładowego poprzez wniesienie wkładu w postaci 6 244 akcji spółki Lama dd, wpisanej do rejestru prowadzonego przez sąd w Koprze (Słowenia). Biegły powołany przez Tribunale di Padova (sąd rejonowy w Padwie) wycenił wartość tych akcji na 58 380 000 000 ITL (ok. 30 150 754 EUR).

17 Po zatwierdzeniu uchwały przez Corte d'appello di Venezia (sąd apelacyjny w Wenecji) czynność podwyższenia kapitału zakładowego została poddana opodatkowaniu według stawki proporcjonalnej przewidzianej przez właściwe przepisy prawa krajowego, a Ufficio del Registro di Padova (urząd skarbowy w Padwie) wydał decyzję podatkową nakazującą zapłatę 578 102 000 ITL (ok. 298 565 EUR), skierowaną zarówno do spółki LEJA, jak i do P. Speranzy jako notariusza.

18 Ten ostatni wniósł skargę na wskazaną decyzję podatkową do sądu podatkowego właściwego w pierwszej instancji, która to skarga została oddalona. Wyrok tego sądu został zmieniony w instancji odwoławczej.

19 Ministero dell'Economia e delle Finanze oraz Agenzia delle Entrate złożyły skargę kasacyjną od orzeczenia zapadłego w instancji odwoławczej, powołując się na naruszenie oraz błędne zastosowanie licznych przepisów tekstu jednolitego.

20 P. Speranza twierdzi, że podwyższenie kapitału zakładowego, którego dotyczy sprawa przed sądem krajowym, nie miało w rzeczywistości miejsca, albowiem spółka Tecnoitalia Srl nie mogła wnieść akcji spółki Lama dd, co doprowadziło do niewypłacalności spółki LEJA. Podnosi on ponadto, że przepisy prawa krajowego są niezgodne z przepisami dyrektywy 69/335 w zakresie, w jakim, po pierwsze, przepisy dotyczące opłat za wpis do rejestru pozwalają na opodatkowanie czynności podwyższenia kapitału zakładowego pomimo braku rzeczywistego wniesienia wkładów oraz, po drugie, w zakresie, w jakim przewidują one solidarną odpowiedzialność notariusza sporządzającego akt notarialny.

21 Corte suprema di cassazione jest zdania, że na gruncie prawa krajowego skargę kasacyjną wniesioną przez Ministero dell'Economia e delle Finanze oraz Agenzia delle Entrate należałoby uznać za zasadną.

22 Corte suprema di cassazione podaje w wątpliwość zgodność przepisów krajowych z art. 4 ust. 1 lit. c) dyrektywy 69/335, ponieważ, po pierwsze, opłatę za wpis do rejestru, której dotyczy spór przed sądem krajowym, należy zakwalifikować jako „podatek kapitałowy" w rozumieniu art. 4 ust. 1 lit. c) dyrektywy 69/335 oraz, po drugie, art. 4 lit. a) pkt 5 tabeli I załączonej do tekstu jednolitego w związku z art. 38 tekstu jednolitego, stanowi, że opodatkowaniu podlega sama uchwała o podwyższeniu kapitału zakładowego, niezależnie od jej wykonania lub ważności.

23 Sąd krajowy żywi podobne wątpliwości co do zgodności art. 57 tekstu jednolitego z prawem Unii w zakresie, w jakim przepis ten stanowi, że notariusz, który sporządził akt notarialny, jest solidarnie odpowiedzialny za zapłatę podatku.

24 Sąd krajowy podnosi także, że gdyby uznać, iż solidarna odpowiedzialność notariusza jest zgodna z dyrektywą 69/335, to środki obrony, jakimi dysponuje notariusz będący osobą postronną w stosunku do sporu pomiędzy zainteresowanym przedsiębiorcą a organami skarbowymi, mogłyby być niewystarczające.

25 W tych okolicznościach Corte suprema di cassazione postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 4 ust. 1 lit. c) dyrektywy [69/335], zgodnie z którym podatkowi kapitałowemu podlega podwyższenie kapitału zakładowego spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju, powinien być interpretowany w ten sposób, że opodatkowaniu podlega rzeczywiste wniesienie wkładów a nie sama uchwała o podwyższeniu kapitału, która nie została w rzeczywistości wykonana?

2) Czy art. 4 ust. 1 lit. c) dyrektywy [69/335] powinien być interpretowany w ten sposób, że obowiązek zapłaty podatku ciąży wyłącznie na spółce, do której wnoszone są wkłady, a nie również na funkcjonariuszu publicznym, który sporządza lub przyjmuje akt?

3) W każdym razie czy środki obrony przyznane przez uregulowanie włoskie funkcjonariuszowi publicznemu są zgodne z zasadą proporcjonalności, biorąc pod uwagę, że art. 38 [tekstu jednolitego] stanowi, iż nieważność lub zaskarżalność uchwały o podwyższeniu kapitału zakładowego są pozbawione znaczenia, oraz dopuszcza zwrot zapłaconego podatku dopiero po uprawomocnieniu się wyroku cywilnego, w którym stwierdza się nieważność lub uchyla sporny akt?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności pytania trzeciego

26 Rząd włoski zgłasza wątpliwości co do właściwości Trybunału w odniesieniu do udzielenia odpowiedzi na pytanie trzecie dotyczące poszanowania zasady proporcjonalności.

27 Zdaniem tego rządu zasada proporcjonalności jest zasadą ogólną wynikającą z traktatu WE, wobec czego Trybunał może dokonywać jej wykładni jedynie na tle stanów faktycznych o charakterze ponadgranicznym. Tymczasem stan faktyczny sprawy przed sądem krajowym ma charakter czysto wewnętrzny. W konsekwencji zasada proporcjonalności nie może stanowić przeszkody do zastosowania przepisów krajowych spornych przed sądem krajowym, zaś Trybunał nie jest właściwy do orzekania co do istoty tej sprawy.

28 Wystarczy w tej kwestii przypomnieć, że z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż wymogi związane z ochroną ogólnych zasad uznanych w unijnym porządku prawnym wiążą również państwa członkowskie, gdy wprowadzają one w życie przepisy unijne, i że państwa te są następnie zobowiązane, w najszerszym możliwym zakresie, stosować te przepisy na warunkach, które nie naruszają tych wymogów (wyrok z dnia 27 czerwca 2006 r. w sprawie C-540/03 Parlament przeciwko Radzie, Zb.Orz. s. I-5769, pkt 105 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 W niniejszej sprawie sąd krajowy powołuje się na zasadę proporcjonalności, biorąc pod uwagę skutki wynikające z zastosowania art. 38 tekstu jednolitego do stanu faktycznego sprawy przed tym sądem. Okazuje się zaś, że omawiany tekst jednolity, a w szczególności jego art. 1, 2, 10, 13, 14, 27, 38 i 57 mają na celu wdrożenie przepisów dyrektywy 69/335 do prawa włoskiego.

30 W konsekwencji pytanie trzecie jest dopuszczalne, albowiem sąd krajowy odwołał się do zasady proporcjonalności w kontekście wdrożenia przez Republikę Włoską przepisów dyrektywy 69/335.

W przedmiocie pytań pierwszego i trzeciego

31 Zadane przez sąd krajowy pytania prejudycjalne pierwsze i trzecie – które należy zbadać łącznie – mają w istocie na celu ustalenie, czy przepisy krajowe, na mocy których rejestracja czynności podwyższenia kapitału zakładowego spółki podlega opodatkowaniu podatkiem kapitałowym, są niezgodne z art. 4 ust. 1 lit. c) dyrektywy 69/335, a także, czy przepisy krajowe ograniczające w postępowaniu przed sądami podatkowymi dostępność środków dowodowych mających na celu wykazanie braku rzeczywistego wniesienia wkładu odpowiadającego temu podwyższeniu w ten sposób, że dopuszczają one jedynie dowód w postaci prawomocnego wyroku cywilnego stwierdzającego nieważność albo unieważniającego rejestrację, tak iż w każdym wypadku podatek kapitałowy musi zostać zapłacony i podlega on zwrotowi jedynie w razie powołania się na taki wyrok cywilny, są niezgodne z zasadą proporcjonalności.

32 Trybunał orzekł już, że zdarzeniem powodującym powstanie zobowiązania z tytułu podatku kapitałowego jest samo wniesienie wkładów podwyższających kapitał zakładowy spółki, a nie jakakolwiek czynność lub formalność (wyrok z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-46/04 Aro Tubi Trafilerie, Zb.Orz. s. I-3009, pkt 27).

33 Niemniej jednak Trybunał podniósł także, że art. 4 ust. 1 lit. c) oraz art. 5 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335 nie dookreślają, w jakim momencie następuje zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania z tytułu podatku kapitałowego (wyrok z dnia 17 października 2002 r. w sprawie C-339/99 ESTAG, Rec. s. I-8837, pkt 49).

34 Ponieważ art. 5 ust. 1 lit. a) wskazanej dyrektywy zezwala na naliczenie podatku kapitałowego od mienia wniesionego jako wkład oraz od mienia, które ma zostać wniesione jako wkład przez wspólników lub akcjonariuszy w miarę rzeczywistego wnoszenia wkładów, państwa członkowskie mogą żądać zapłaty podatku, o którym mowa, albo po rzeczywistym wniesieniu wkładów, albo równocześnie z ich wniesieniem, a nawet przed ich wniesieniem, pod warunkiem jednak, że jest ono pewne (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie ESTAG, pkt 50).

35 Wynika stąd, że art. 4 ust. 1 lit. c) dyrektywy 69/335 nie wyklucza, by państwo członkowskie ustaliło, że chwila zarejestrowania czynności podwyższenia kapitału zakładowego spółki jest chwilą wystąpienia zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego z tytułu podatku kapitałowego, pod warunkiem jednak zachowania związku pomiędzy pobraniem tego podatku a rzeczywistym wniesieniem wkładów do spółki będącej beneficjentem (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie ESTAG, pkt 49 i 50).

36 Jeżeli bowiem w chwili dokonywania tej czynności rzeczywiste wniesienie wkładów jeszcze nie nastąpiło i jeśli nie jest pewne, czy wkłady zostaną wniesione, zapłata podatku kapitałowego nie może być wymagana przez zainteresowane państwo członkowskie, dopóki wniesienie wkładów nie stanie się pewne (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie ESTAG, pkt 50 i 51).

37 W niniejszej sprawie z akt sprawy przedstawionych Trybunałowi wynika, że w chwili dokonywania rejestracji czynności podwyższenia kapitału zakładowego spółki LEJA dowód z dokumentu przedstawiony na poparcie wniosku o zarejestrowanie wskazywał, że wkłady już zostały wniesione albo przynajmniej że ich wniesienie jest pewne.

38 Niemniej jednak z akt tych wynika także, że okazało się następnie, i to przed zapłatą spornego podatku, że z uwagi na popełnione oszustwo, w chwili dokonywania rejestracji nie nastąpiło jeszcze rzeczywiste wniesienie wkładów oraz że było pewne, iż nie dojdzie ono do skutku. Z tego względu, w świetle powyższych okoliczności, a także zważywszy na rozważania zawarte w pkt 32, 34 i 36 niniejszego wyroku, nie można było żądać zapłaty podatku kapitałowego.

39 Sąd krajowy zauważa tymczasem, że zgodnie z art. 38 tekstu jednolitego z chwilą dokonania czynności, na podstawie której zarejestrowano wniesienie wkładów, podatek kapitałowy musi zostać w każdym wypadku zapłacony, a jego zwrot może zostać uzyskany jedynie w wypadku powołania się przed sądem podatkowym na prawomocny wyrok cywilny stwierdzający nieważność tej czynności.

40 Zważywszy na rozważania zawarte w pkt 32, 34 i 36 niniejszego wyroku, a w szczególności na fakt, iż można żądać zapłaty podatku kapitałowego jedynie w wypadku, gdy późniejsze wniesienie wkładów ma charakter pewny, art. 4 ust. 1 lit. c) oraz art. 5 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335 należy interpretować w ten sposób, iż tego rodzaju przepisy krajowe są z nimi niezgodne.

41 W tym względzie, chociaż rząd włoski twierdzi, zresztą słusznie, że dyrektywa 69/335 nie odnosi się w żaden sposób do organizacji sądownictwa w sprawach podatkowych przez państwa członkowskie ani też do przepisów postępowania przed takimi sądami, to jednak zgodnie z utrwalonym orzecznictwem unormowanie procesowe przyjęte przez wewnętrzny porządek prawny państwa członkowskiego nie może uniemożliwiać w praktyce lub nadmiernie utrudniać wykonywania praw przyznanych przez porządek prawny Unii (zasada skuteczności) (zob. w szczególności wyrok z dnia 15 kwietnia 2010 r. w sprawie C-542/08 Barth, Zb.Orz. s. I-3189, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 Wymóg skuteczności wyraża ogólny obowiązek państw członkowskich polegający na zapewnieniu sądowej ochrony uprawnień przysługujących jednostkom na podstawie prawa Unii. Obowiązuje on zarówno w odniesieniu do wyznaczania sądów właściwych w przedmiocie rozpoznawania skarg wnoszonych na podstawie tego prawa, jak i w odniesieniu do przyjmowania unormowań procesowych (zob. podobnie wyrok z dnia 18 marca 2010 r. w sprawach połączonych od C-317/08 do C-320/08 Alassini i in., Zb.Orz. s. I-2213, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 Trybunał stwierdził, że każdy przypadek, w którym wyłania się zagadnienie, czy krajowe przepisy procesowe uniemożliwiają lub nadmiernie utrudniają stosowanie prawa Unii, należy rozpatrywać z uwzględnieniem miejsca danego przepisu w całości procedury, jej przebiegu i jej cech szczególnych, przed poszczególnymi sądami krajowymi (wyrok z dnia 6 października 2009 r. w sprawie C-40/08 Asturcom Telecomunicaciones, Zb.Orz. s. I-9579, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 W niniejszej sprawie sąd krajowy wskazał, że zgodnie z art. 2 ust. 3 decreto legislativo n. 546, sądom podatkowym przysługuje ogólna właściwość do wpadkowego badania ważności czynności prawnych. Wynika z tego, że w konsekwencji stwierdzenia nieważności w tym trybie podatnicy mogą uniknąć płacenia podatku, gdyż nie jest on już wymagalny.

45 Niemniej jednak, gdy chodzi o podatek kapitałowy, z treści wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że sąd podatkowy nie może wpadkowo stwierdzić nieważności czynności prawnej, gdyż nieważność lub unieważnialność czynności, na mocy której dokonano zarejestrowania wkładu, nie zwalnia podatnika, na mocy art. 38 tekstu jednolitego, z obowiązku zapłacenia spornego podatku.

46 Wynika stąd, że w stanie faktycznym takim jak ten przed sądem krajowym skarga do włoskiego sądu podatkowego mająca na celu uniknięcie ściągnięcia podatku kapitałowego, którego zapłaty nie można żądać zgodnie z przepisami dyrektywy 69/335, pozbawiona jest, wbrew twierdzeniom rządu włoskiego, wszelkiej skuteczności, podczas gdy zgodnie z ogólnymi uwarunkowaniami procesowymi, wskazanymi przez sąd krajowy, podobne skargi w odniesieniu do innych podatków mogą prowadzić do zwolnienia podatnika z obowiązku płacenia nienależnego podatku.

47 Z tego względu należy przyjąć, jak słusznie podnieśli P. Speranza i Komisja Europejska, że przepisy krajowe, które ograniczają możliwości udowodnienia przez sądami podatkowymi braku rzeczywistego wniesienia wkładów na pokrycie uchwalonego przez spółkę podwyższenia kapitału zakładowego do powołania się na prawomocny wyrok cywilny stwierdzający nieważność lub unieważniający rejestrację, tak iż podatek kapitałowy musi zostać w każdym wypadku zapłacony, a jego zwrot może być uzyskany jedynie w oparciu o taki wyrok cywilny, czyni praktycznie niemożliwym albo co najmniej nadmiernie trudnym wykonywanie praw przyznanych na mocy dyrektywy 69/335.

48 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania i bez potrzeby dokonywania wykładni zasady proporcjonalności, na pytania pierwsze i trzecie należy udzielić odpowiedzi, iż art. 4 ust. 1 lit. c) oraz art. 5 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335 należy interpretować w ten sposób, że przepisy te nie zabraniają państwu członkowskiemu określić, iż chwila zarejestrowania czynności podwyższenia kapitału zakładowego spółki jest chwilą, w której następuje zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego z tytułu podatku kapitałowego, pod warunkiem jednak, że zachowany zostanie związek pomiędzy pobraniem tego podatku a rzeczywistym wniesieniem wkładów na rzecz spółki będącej beneficjentem. Jeżeli w czasie dokonywania tej czynności wkłady nie zostały jeszcze wniesione i jeśli nie jest pewne, czy zostaną one wniesione, państwo członkowskie nie może żądać zapłaty podatku kapitałowego, dopóki wniesienie wkładów nie stanie się pewne. Zasadę skuteczności należy interpretować w ten sposób, iż niezgodne z nią są przepisy krajowe, które ograniczają dostępność środków dowodowych służących do wykazania przed sądami podatkowymi braku rzeczywistego wniesienia wkładów na pokrycie uchwalonego przez spółkę podwyższenia kapitału zakładowego do możliwości powołania się na prawomocny wyrok cywilny stwierdzający nieważność lub unieważniający rejestrację, tak iż podatek kapitałowy musi zostać

w każdym wypadku zapłacony, a jego zwrot może być uzyskany jedynie w oparciu o taki wyrok cywilny.

W przedmiocie pytania drugiego

49 Drugie pytanie sądu krajowego zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 4 ust. 1 lit. c) dyrektywy 69/335 zakazuje obejmowania zobowiązaniem podatkowym z tytułu podatku kapitałowego, poza spółką będącą beneficjentem, funkcjonariusza publicznego, który sporządził bądź przyjął akt podwyższenia kapitału zakładowego.

50 Z orzecznictwa wynika, że zgodnie ze strukturą i systematyką dyrektywy 69/335 podatek kapitałowy pobierany jest od spółki kapitałowej, do której dany wkład jest wnoszony. Jest to zazwyczaj spółka, na której rzecz dane środki lub usługi są fizycznie przekazywane, lub świadczone. Jedynie w wyjątkowych przypadkach sytuacja mogłaby być odmienna i konieczne byłoby poszukiwanie „rzeczywistego beneficjenta" danych środków lub usług (wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawie C-494/03 Senior Engineering Investments, Zb.Orz. s. I-525, pkt 25).

51 Z tejże struktury i systematyki wynika też, że państwa członkowskie nie mogą zwalniać spółek będących beneficjentami podwyższenia kapitału zakładowego z podatku kapitałowego poza wypadkami określonymi w art. 6–9 i 11 omawianej dyrektywy.

52 Niemniej jednak, jak podniósł rzecznik generalny w pkt 38, 39 i 47 swej opinii, dyrektywa 69/335 nie ma na celu dokonywania harmonizacji zasad poboru podatku kapitałowego, które to zasady mają na celu zagwarantowanie wykonania zobowiązania podatkowego ciążącego na podatniku, jak również uproszczenie poboru podatku.

53 Należy przyjąć, że odpowiedzialność solidarna funkcjonariusza publicznego, który sporządził lub przyjął akt podwyższenia kapitału zakładowego spółki, stanowi zarówno gwarancję wykonania zobowiązania podatkowego ciążącego na spółce będącej beneficjentem omawianego podwyższenia, jak i środek mający na celu uproszczenie poboru podatku kapitałowego.

54 Wynika stąd, że wprowadzenie przez państwo członkowskie solidarnej odpowiedzialności funkcjonariusza publicznego, który sporządził lub otrzymał akt podwyższenia kapitału zakładowego, jest, co do zasady, zgodne z dyrektywą 69/335.

55 Niemniej, jak wynika to z pkt 50 i 51 niniejszego wyroku, podatek kapitałowy pobierany jest od spółki kapitałowej, która jest odbiorcą wkładu, o którym mowa, zaś państwa członkowskie nie mogą zwolnić spółki kapitałowej będącej beneficjentem podwyższenia kapitału z podatku kapitałowego poza wypadkami, o których mowa w art. 6–9 i 11 omawianej dyrektywy.

56 Nałożenie na funkcjonariusza publicznego solidarnego zobowiązania podatkowego z tytułu podatku kapitałowego wykraczałoby poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celów określonych w pkt 53 i 54 niniejszego wyroku, jeżeli wskazanemu funkcjonariuszowi nie przysługiwałoby roszczenie zwrotne przeciwko spółce będącej beneficjentem wkładu.

57 W niniejszej sprawie z akt wynika, po pierwsze, że art. 28 legge n. 89 zezwala notariuszowi odmówić sporządzenia żądanego aktu, jeżeli strony nie zdeponują u niego

kwoty odpowiadającej taksom, honorariom i wydatkom związanym z aktem, a po drugie, że notariuszowi przysługuje roszczenie zwrotne przeciwko spółce będącej beneficjentem wkładu.

58 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, na pytanie drugie należy udzielić odpowiedzi, iż dyrektywę 69/335 należy interpretować w ten sposób, że nie zabrania ona państwu członkowskiemu wprowadzania odpowiedzialności solidarnej funkcjonariusza publicznego, który sporządził lub przyjął akt podwyższenia kapitału zakładowego spółki, pod warunkiem że funkcjonariuszowi temu przysługuje roszczenie zwrotne przeciwko spółce będącej beneficjentem wkładu.

W przedmiocie kosztów

59 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 (druga izba) orzeka, co następuje:

1) Artykuł 4 ust. 1 lit. c) oraz art. 5 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału w brzmieniu ustalonym na mocy dyrektywy Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r. należy interpretować w ten sposób, że przepisy te

nie zabraniają państwu członkowskiemu określić, że chwila zarejestrowania czynności podwyższenia kapitału zakładowego spółki jest chwilą, w której następuje zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego z tytułu podatku kapitałowego, pod warunkiem jednak, że zachowany zostanie związek pomiędzy pobraniem tego podatku a rzeczywistym wniesieniem wkładów na rzecz spółki będącej beneficjentem podwyższenia kapitału. Jeżeli w czasie dokonywania tej czynności wkłady nie zostały jeszcze wniesione i jeśli nie jest pewne, czy zostaną one wniesione, państwo członkowskie nie może żądać zapłaty podatku kapitałowego, dopóki wniesienie wkładów nie stanie się pewne. Zasadę skuteczności należy interpretować w ten sposób, iż niezgodne z nią są przepisy krajowe, które ograniczają dostępność środków dowodowych służących do wykazania przed sądami podatkowymi braku rzeczywistego wniesienia wkładów na pokrycie uchwalonego przez spółkę podwyższenia kapitału zakładowego do możliwości powołania się na prawomocny wyrok cywilny stwierdzający nieważność lub unieważniający rejestrację, tak iż podatek kapitałowy musi zostać w każdym wypadku zapłacony, a jego zwrot może być uzyskany jedynie w oparciu o taki wyrok cywilny.

2) **Dyrektywę 69/335 w brzmieniu ustalonym na mocy dyrektywy 85/303 należy interpretować w ten sposób, że nie zabrania ona państwu członkowskiemu wprowadzania odpowiedzialności solidarnej funkcjonariusza publicznego, który sporządził lub przyjął akt podwyższenia kapitału zakładowego spółki, pod warunkiem że funkcjonariuszowi temu przysługuje roszczenie zwrotne przeciwko spółce będącej beneficjentem wkładu.**

Podpisy