Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 12 stycznia 2012 r.[1]

Sprawa C-443/09

CCIAA di Cosenza
przeciwko
Grillo Star Srl Fallimento
[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

złożony przez Tribunale di Cosenza, Sezione fallimentare (Włochy)]

Dyrektywa 2008/7/WE — Podatki pośrednie od gromadzenia kapitału — Coroczny podatek uiszczany na rzecz lokalnych izb przemysłowych i handlowych

I – Wprowadzenie

1. W niniejszej sprawie Trybunał ma sposobność sprecyzować – w nawiązaniu do wyroku w sprawie Denkavit Internationaal i in.[2] swe orzecznictwo dotyczące zakazanych na mocy dyrektywy 2008/7/WE[3] podatków pośrednich od spółek kapitałowych. Przedmiotem postępowania przed sądem krajowym jest coroczny podatek uiszczany na rzecz włoskich izb przemysłowych i handlowych, do czego zobowiązani są wszyscy przedsiębiorcy, którzy są wpisani do prowadzonych przez owe izby rejestrów przedsiębiorców.

II – Ramy prawne

A – *Prawo Unii*

2. Dyrektywa 2008/7 dokonuje ponownego sformułowania dyrektywy 69/335[4]. W związku z tym, że dyrektywa ta była kilkakrotnie w zasadniczy sposób zmieniana, Rada zdecydowała dokonać ponownego jej sformułowania celem zachowania przejrzystości. Zasadniczo dyrektywa 2008/7 odpowiada jednak owej poprzednio obowiązującej w tym zakresie dyrektywie.

3. Artykuł 5 dyrektywy 2008/7 nosi tytuł „Operacje niepodlegające podatkowi pośredniemu" i stanowi, co następuje:

„1. Państwa członkowskie nie nakładają na spółki kapitałowe podatku pośredniego w żadnej formie w odniesieniu do:

[…]

1 — Język oryginału: niemiecki.
2 — Wyrok z dnia 11 czerwca 1996 r. w sprawie C-2/94 Denkavit Internationaal i in., Rec. s. I-2827.
3 — Dyrektywa Rady z dnia 12 lutego 2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U. L 46, s. 11).
4 — Dyrektywa Rady z dnia 17 lipca 1969 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U. L 249, s. 25).

c) rejestracji lub jakichkolwiek innych formalności wymaganych przed rozpoczęciem prowadzenia działalności gospodarczej, które mogą być wymagane od spółki kapitałowej ze względu na jej formę prawną […]".

4. Artykuł 6 dyrektywy 2008/7/ stanowi, co następuje:

„1. Nie naruszając przepisów art. 5, państwa członkowskie mogą naliczać następujące opłaty i podatki:

[…]

e) podatki w formie opłat lub należności […]".

B – *Prawo krajowe*

5. Właściwe przepisy prawa włoskiego przewidywały w wersji mającej zastosowanie do rozpatrywanego sporu, co następuje:

6. Artykuł 2188 ust. 1 Codice Civile (włoskiego kodeksu cywilnego, zwanego dalej „CC") wprowadził rejestr przedsiębiorców. Wpisowi do owego rejestru podlegają wszystkie przedsiębiorstwa przemysłowe, handlowe i finansowe. Obowiązek wpisu dotyczy zarówno przedsiębiorców indywidualnych, jak również na podstawie art. 2200 CC spółek z ograniczoną odpowiedzialnością. Ma to zastosowanie również wówczas, gdy przedsiębiorstwa te nie wykonują działalności. Zgodnie z art. 8 ustawy nr 580 z dnia 29 grudnia 1993 r.[5] rejestr przedsiębiorców jest prowadzony przez izby przemysłowe i handlowe.

7. Kwota, którą zobowiązane są uiszczać przedsiębiorstwa wpisane do rejestru na rzecz izb przemysłowych i handlowych, jest określana każdorazowo na mocy dekretu ministerialnego. Z art. 3 odpowiedniego dekretu z 2009 r. wynika, że w przypadku przedsiębiorstw o rocznych obrotach nieprzekraczających 100 000 EUR coroczny podatek opiewa na ryczałtową kwotę w wysokości 200 EUR. Dla przedsiębiorstw osiągających wyższe obroty wysokość podatku jest określana w stawkach procentowych.

III – Stan faktyczny, postępowanie w sprawie przed sądem krajowym i postępowanie przed Trybunałem

8. W zakresie dotyczącym majątku włoskiej spółki Grillo Star Srl[6] wszczęte zostało postępowanie upadłościowe.

9. Zadaniem Tribunale di Cosenza, Sezione fallimentare (Włochy) jest stwierdzenie zobowiązań obciążających masę upadłościową spółki Grillo Star. Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura Cosenza (izba handlu, przemysłu, rzemiosła i rolnictwa w Cosenzie[7]) zgłosiła w postępowaniu upadłościowym kwotę 200 EUR z tytułu corocznego podatku za rok 2009[8], do którego zapłaty było zobowiązane każde przedsiębiorstwo wpisane do rejestru na podstawie art. 2188 CC.

10. Sąd krajowy ma wątpliwości co do zgodności owego podatku z dyrektywą 2008/7[9] i w związku z tym zawiesił postępowanie, by przedłożyć Trybunałowi następujące pytania:

„1) Czy kryteria ustalania corocznego podatku, o którym mowa w art. 18 lit. b) włoskiej ustawy nr 580 z dnia 29 grudnia 1993 r., które określone są w akapitach trzecim, czwartym, piątym i szóstym tego artykułu są niezgodne z dyrektywą Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotyczącą podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, gdyż nie wchodzą one w zakres odstępstwa przewidzianego w art. 6 lit. e) tej dyrektywy?

5 — Ustawa dotycząca reorganizacji izb przemysłowych i handlowych (GURI nr 6 z dnia 11 stycznia 1994 r.).

6 — Zwanej dalej „Grillo Star" lub „Grillo Star w upadłości".

7 — Zwanej dalej „CCIAA Cosenza".

8 — Wraz z odsetkami w wysokości 113,39 EUR.

9 — Możliwość zastosowania dyrektywy do wskazanej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością wynika wprost z ujęcia „società a responsabilità limitata" w pkt 12 załącznika I do dyrektywy 2008/7.

2) W szczególności:

a) Czy coroczny podatek, przy ustalaniu którego bierze się pod uwagę potrzebę wykonywania usług, których świadczenie na całym terytorium krajowym stanowi obowiązek izb handlowych, ma charakter opłaty lub należności?

b) Czy ustanowienie »funduszu wyrównawczego« mającego na celu ujednolicenie w ramach całego terytorium państwowego wykonywania wszystkich »zadań administracyjnych« powierzonych na mocy przepisów izbom handlowym skutkuje tym, że coroczny podatek nie ma charakteru opłaty lub należności?

c) Czy przyznana poszczególnym izbom handlowym możliwość podwyższenia corocznego podatku o maksymalnie 20% w celu współfinansowania inicjatyw zmierzających do zwiększenia produkcji i poprawy sytuacji gospodarczej jednostki terytorialnej, w której izba ma siedzibę, jest zgodna z tym, że podatek ma charakter opłaty lub należności?

d) Czy brak wyszczególnienia warunków ustalania potrzeb związanych z obsługą i aktualizacją przez izby handlowe wpisów lub adnotacji w rejestrze przedsiębiorstw stoi na przeszkodzie ustaleniu, czy coroczny podatek ma charakter opłaty lub należności?

e) Czy ustanowienie corocznego podatku w formie ryczałtu, przy równoczesnym braku jakichkolwiek przepisów pozwalających na sprawdzanie »w regularnych odstępach czasu«, czy jest on dostosowany do przeciętnego kosztu usługi, jest zgodne z tym, że podatek ma charakter opłaty lub należności?”.

11. Postanowieniem z dnia 13 września 2010 r. sąd krajowy uzupełnił swój wniosek o dwa następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy obowiązek zapłaty podatku rejestracyjnego ciążący na spółce kapitałowej, która nie prowadzi, tudzież nigdy nie prowadziła żadnej działalności gospodarczej i w efekcie nie jest aktywna, jest sprzeczny z dyrektywą [2008/7]?

2) Czy konstytutywny charakter wpisu do rejestru przedsiębiorstw stanowiący we włoskim prawie krajowym okoliczność nierozerwalnie związaną z nabyciem przez spółkę kapitałową osobowości prawnej i obowiązek zapłaty związanego z tym corocznego podatku są sprzeczne ze wspomnianą dyrektywą?”.

12. W postępowaniu przed Trybunałem Grillo Star w upadłości, CCIAA Cosenza, Republika Austrii, Republika Federalna Niemiec, Republika Włoska oraz Komisja Europejska przedstawiły uwagi pisemne. W rozprawie w dniu 20 października 2011 r. udział wzięły Grillo Star w upadłości, CCIAA Cosenza, Republika Federalna Niemiec, Republika Włoska oraz Komisja Europejska.

IV – Ocena prawna

A – *Dopuszczalność wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym*

13. W pisemnej odpowiedzi na pytania Trybunału skierowane do uczestników postępowania CCIAA Cosenza podniosła po raz pierwszy, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niedopuszczalny, ponieważ sąd odsyłający nie jest uprawniony do złożenia tego rodzaju wniosku. Okoliczność, że zarzut ten został złożony w tak późnym momencie postępowania, jest bez znaczenia, ponieważ uprawnienie do składania wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym podlega badaniu z urzędu.

14. Postępowanie w sprawie przed sądem krajowym dotyczy ustalenia zobowiązań ciążących na masie upadłościowej spółki Grillo Star. CCIAA Cosenza jest zdania, że sąd przedkładający pytania prejudycjalne ma w stadium postępowania upadłościowego jedynie funkcję nadzorczą i kontrolną. Brak jest zawisłego sporu, ponieważ sprawa nie jest rozpatrywana w postępowaniu kontradyktoryjnym.

15. Zgodnie z art. 267 TFUE wszystkie sądy państw członkowskich są uprawnione do przedłożenia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Pojęcie sądu należy definiować w sposób autonomiczny na gruncie prawa Unii. Trybunał rozwinął szereg kryteriów, na podstawie których sądowy charakter organu podlega globalnej ocenie. Zgodnie z owymi kryteriami musi chodzić o organ niezależny, utworzony na podstawie ustawy, mający stały i obligatoryjny charakter i wydający w postępowaniu kontradyktoryjnym orzeczenie o charakterze sądowym [10].

16. Na podstawie wskazanych kryteriów Trybunał odrzucił wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożone przez sądy działające w ramach postępowania nieprocesowego jako organy administracji. Chodziło przy tym np. o orzeczenie w przedmiocie wniosku o zatwierdzenie statutu spółki celem jej wpisania do rejestru handlowego [11] lub o sądowe powołanie likwidatora następczego dla pozostałego majątku spółki wykreślonej z rejestru [12]. W tego rodzaju sprawach sąd jest uprawniony dopiero wówczas, gdy rozpatruje środek odwoławczy [13].

17. W niniejszym kontekście jest bezsporne, że organ zwracający się z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym spełnia formalne wymogi sądu w rozumieniu art. 267 TFUE. Pozostaje jednak wątpliwe, czy zawisłe przed nim rozpatrywane postępowanie jest kontradyktoryjne oraz czy w każdym razie ma ono na celu wydanie orzeczenia o charakterze sądowym.

1. Postępowanie kontradyktoryjne

18. Trybunał stwierdził, że wymóg postępowania kontradyktoryjnego nie stanowi kryterium absolutnego [14]. Uznał on, że w ramach postępowania weryfikacji udzielenia zamówienia publicznego jest wystarczające, by uczestnicy postępowania toczącego się przed instytucją zamawiającą zostali wysłuchani. Różnorodność postępowań i autonomia procesowa w państwach członkowskich przemawiają za tym, że kryterium postępowania spornego nie powinno być rozumiane zbyt formalnie. W przeciwnym razie istniałoby zagrożenie uzyskania arbitralnych wniosków w kwestii uprawnienia do przedłożenia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w zależności od konkretnego krajowego postępowania przy materialnie identycznej konstelacji sporu.

19. Nawet jeśli w rozpatrywanym postępowaniu przed sądem krajowym brak jest dwóch formalnie przeciwstawionych sobie stron w charakterze powoda i pozwanego – jak wynika z wprowadzenia wniosku sądu odsyłającego – to uczestnicy, syndyk masy upadłościowej i wierzyciele mają jednak najwyraźniej możliwość wyrażenia przed sądem odsyłającym swego stanowiska zarówno pisemnie, jak również na rozprawie. Jako uczestnicy postępowania CCIAA Cosenza i Grillo Star w upadłości miały zatem możliwość ustosunkowania się do wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Należy zatem potwierdzić spełnienie kryterium postępowania kontradyktoryjnego.

2. Orzeczenie o charakterze sądowym

20. Trudniejsze jest pytanie, czy sąd odsyłający działa jedynie jako organ administracji, czy też wydaje decyzję o charakterze sądowym.

10 — Zobacz ostatnio wyroki: z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-118/09 Koller, Zb.Orz. s. I-13627, pkt 22; z dnia 14 czerwca 2011 r. w sprawie C-196/09 Miles i in., Zb.Orz. s. I-5105, pkt 37. W międzyczasie Trybunał w sposób wyraźny zrezygnował z wymogu spornego lub kontradyktoryjnego postępowania, zob. wyroki: z dnia 17 maja 1994 r. w sprawie C-18/93 Corsica Ferries, Rec. s. I-1783, pkt 12; z dnia 19 października 1995 r. w sprawie C-111/94 Job Centre, Rec. s. I-3361, pkt 9; z dnia 15 stycznia 2002 r. w sprawie C-182/00 Lutz, Rec. s. I-547, pkt 13.

11 — Wyżej wymieniony w przypisie 10 wyrok w sprawie Job Centre, pkt 9.

12 — Postanowienie z dnia 12 stycznia 2010 r. w sprawie C-497/08 Amiraike Berlin, Rec. s. I-101, pkt 19.

13 — Wyżej wymienione w przypisie 12 postanowienie w sprawie Amiraike Berlin, pkt 20.

14 — Wyrok z dnia 17 września 1997 r. w sprawie C-54/96 Dorsch Consult, Rec. s. I-4961, pkt 31.

21. Z orzecznictwa Trybunału nie wynika wyraźna definicja kryterium „orzeczenia o charakterze sądowym". Trybunał uznał jednak między innymi za decydujące, czy wydane zostanie orzeczenie, które może stać się prawomocne [15].

22. CCIAA Cosenza i Grillo Star w upadłości przedstawiły przeczące sobie wzajemnie wyjaśnienia w kwestii prawomocności przyszłego orzeczenia sądu odsyłającego. CCIAA Cosenza zanegowała prawomocność orzeczenia sądu odsyłającego Richters, natomiast Grillo Star ją potwierdziła, określiła ją jednakże jako „wykonalną".

23. Niezależnie od technicznej kwestii prawomocności mamy moim zdaniem do czynienia z orzeczeniem o charakterze sądowym. Zgodnie bowiem z niekwestionowanymi wskazaniami CCIAA zadaniem sądu w postępowaniu krajowym jest ustalenie – po wysłuchaniu uczestników na rozprawie – zobowiązań dopuszczonych do spisu wierzytelności w drodze uzasadnionego orzeczenia. Orzeczenie to ma poprzez kwotę wypłacaną po ustaleniu wierzytelności wpływ na wszystkich pozostałych wierzycieli. A zatem, ponieważ orzeczenie sądu odsyłającego skutkuje powstaniem wiążących skutków prawnych – w związku z wpisaniem spornego zobowiązania podatkowego do spisu wierzytelności, co stanowi materialny przedmiot sporu zaistniałego pomiędzy uczestnikami postępowania – ma ono charakter sądowy.

24. Komisja wskazała ponadto, że kwestia sądowego charakteru ustalenia spisu wierzytelności jest we włoskiej doktrynie bardzo kontrowersyjna. Niektórzy autorzy dopatrują się w tym zakresie raczej czynności administracyjnej, natomiast wedle innych istotnych głosów ustalenie zobowiązań stanowi prawdziwą działalność sądową. Również wobec owej niejasnej kwalifikacji danego postępowania w prawie krajowym Trybunał powinien w razie wątpliwości przyjąć, że sąd jest uprawniony do złożenia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

25. Ostatecznie należy przedstawić pragmatyczny argument w odniesieniu do innego aktu prawnego, na którego interpretację wpływ wywarłoby zanegowanie uprawnienia do przedłożenia w niniejszej sprawie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Rozporządzenie (WE) nr 1346/2000 [16] zawiera bowiem postanowienia dotyczące zgłaszania wierzytelności w postępowaniu upadłościowym. Aby umożliwić dokonywanie wykładni tych postanowień rozporządzenia przez Trybunał, również w ramach pierwszego stadium postępowania, wymogi co do uprawnienia do składania wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w zakresie sądowego ustalania zobowiązań w ramach spisu wierzytelności nie mogą być zbyt wysokie. Względy ekonomii procesowej przemawiają bowiem na korzyść dopuszczenia takiego wniosku na możliwie najwcześniejszym etapie postępowania, przez co unika się konieczności późniejszego wszczęcia postępowania odwoławczego, aby umożliwić złożenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym [17].

26. Trybunał jest zatem uprawniony do udzielenia odpowiedzi na przedłożone pytania.

B – *Odpowiedź na pytania prejudycjalne*

27. Pytania przedłożone w pierwszej kolejności przez sąd krajowy dotyczyły kwestii, czy coroczny podatek na rzecz izb przemysłowych i handlowych ma charakter opłaty lub należności w rozumieniu art. 6 ust. 1 lit. e) dyrektywy 2008/7.

15 — Wyrok z dnia 30 czerwca 2005 r. w sprawie C-165/03 Längst, Rec. s. I-5637, pkt 26; ww. w przypisie 14 wyrok w sprawie Dorsch Consult, pkt 37.

16 — Rozporządzenie Rady z dnia 29 maja 2000 r. w sprawie postępowania upadłościowego (Dz.U L 160, s. 1).

17 — Zobacz opinia rzecznika generalnego F.G. Jacobsa z dnia 28 października 2004 r. w sprawie C-53/03 Syfait i in. (wyrok z dnia 31 maja 2005 r.), Zb.Orz. s. I-4609, pkt 45; w innym kontekście również moje opinie: z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-175/06 Tedesco (wyrok z dnia 27 września 2007 r.), Zb.Orz. s. I-7929, pkt 22; z dnia 2 września 2010 r. w sprawie C-283/09 Weryński (wyrok z dnia 17 lutego 2011 r.), Zb.Orz. s. I-601, pkt 16.

28. Na wstępie należy jednak wyjaśnić, czy w ogóle chodzi o podatek pośredni zabroniony na mocy dyrektywy w rozumieniu art. 5 dyrektywy 2008/7. Jedynie wówczas, gdy podatek włoski stanowiłby tego rodzaju pośredni podatek, powstaje w konsekwencji pytanie, czy w drodze odstępstwa jest on dopuszczalny jako opłata lub należność. Artykuł 6 jest bowiem przepisem ustanawiającym odstępstwo, które ma zastosowanie jedynie wówczas, gdy sporny podatek jest objęty jednym z zakazów art. 5 jako podatek pośredni [18]. Przedłożone przez sąd krajowy obydwa pytania uzupełniające służą również kwalifikacji jako podatek pośredni w rozumieniu art. 5 dyrektywy 2008/7.

1. Podatek pośredni w rozumieniu art. 5 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2008/7

29. Należy rozpatrzyć zakaz ustanowiony w art. 5 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2008/7. Zgodnie z tym przepisem państwa członkowskie nie nakładają podatku pośredniego w odniesieniu do rejestracji lub jakichkolwiek innych formalności wymaganych przed rozpoczęciem prowadzenia działalności gospodarczej, które mogą być wymagane od spółki kapitałowej ze względu na jej formę prawną. Należy zatem zbadać obydwa kryteria art. 5 ust. 1 lit. c), a mianowicie: a) czy coroczny podatek stanowi podatek pośredni w odniesieniu do rejestracji lub innych formalności, oraz b) czy jest on zależny od formy prawnej spółki.

a) Podatek w odniesieniu do rejestracji lub innych formalności

30. Artykuł 5 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2008/7 zabrania ustanawiania podatków pośrednich w odniesieniu do rejestracji lub innych formalności wymaganych przed rozpoczęciem prowadzenia działalności gospodarczej. Musi zatem chodzić po pierwsze o rejestrację lub inną formalność i po drugie musi ona być wymagana przed rozpoczęciem prowadzenia działalności gospodarczej. Drugiej przesłanki nie należy rozumieć wyłącznie pod kątem czasowym, w związku z czym nie jest decydujące, by rejestracja następowała czasowo przed wykonywaniem działalności przez spółkę. Przesłankę tę należy natomiast rozumieć w ten sposób, że rejestracja lub inna formalność jest warunkiem prowadzenia działalności lub zdolności do dokonywania czynności przez daną spółkę.

31. Pytanie sądu krajowego dotyczy uiszczanego corocznie podatku na rzecz izb przemysłowych i handlowych, do czego zobowiązane jest każde przedsiębiorstwo wpisane do rejestru przedsiębiorców.

32. Rząd federalny słusznie wskazał, że przynajmniej z pierwszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie wynika, czy sporny podatek jest pobierany w ogóle w *związku z rejestracją* spółki. We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sposób wyraźny wskazano jedynie, że podatek ponoszą przedsiębiorstwa wpisane do rejestru przedsiębiorców. Z tego sformułowania nie wynika w sposób jasny, czy wpis w rejestrze przedsiębiorców stanowi czynność niezależną od podatku i czy chodzi jedynie o odesłanie do przedsiębiorstw wskazanych w rejestrze dla celów ustalenia jednostek zobowiązanych do zapłaty. Możliwe jest również, że rejestr przedsiębiorców ma jednocześnie funkcję rejestru handlowego, w ramach którego wpisowi podlegają spółki kapitałowe, w związku z czym podatek jest przesłanką rejestracji spółki w rejestrze handlowym.

33. Z uzupełnienia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zdaje się jednak wynikać, że w każdym razie pierwszy podatek uiszczany na rzecz izb przemysłowych i handlowych jest związany z wpisem do rejestru przedsiębiorców, a ów wpis jest z kolei przesłanką uzyskania osobowości prawnej danej spółki.

18 — Zobacz wyrok z dnia 2 grudnia 1997 r. w sprawie C-188/95 Fantask i in., Rec. s. I-6783, pkt 20 dotyczący merytorycznie identycznego przepisu dyrektywy 69/335/EWG obowiązującej w tej dziedzinie poprzednio (ww. w przypisie 4).

34. Włoski podatek należy zatem zrównać z przepisami niderlandzkimi, które były przedmiotem sprawy Denkavit Internationaal i in.[19]. W sprawie tej chodziło o podatek uiszczany corocznie w związku z wpisem przedsiębiorstwa do izby przemysłowej lub handlowej, przy czym wpis ów był uznawany również za wpis spółki kapitałowej będącej właścicielką przedsiębiorstwa. Ów rejestr przedsiębiorców był zatem równocześnie rejestrem handlowym, jak zdaje się mieć miejsce również w przypadku przepisów włoskich.

35. We wskazanym wyroku Trybunał przyjął bez dalszych wyjaśnień, że niderlandzki coroczny podatek stanowił podatek w odniesieniu do rejestracji wymaganej przed wykonywaniem działalności gospodarczej. Nie podjął on szczegółowego badania, czy podatek był związany *z utrzymaniem rejestracji* spółki w rejestrze i stanowił w związku z tym warunek jej zdolności do podejmowania czynności[20]. W szczególności nie dokonał on rozróżnienia pomiędzy podatkiem związanym z pierwszą rejestracją a następnymi corocznymi podatkami. Zgodnie z tym rozumowaniem również w niniejszym przypadku należałoby automatycznie potwierdzić spełnienie pierwszego kryterium art. 5 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2008/7.

36. Należy jednak dokonać rozróżnienia pomiędzy podatkiem związanym z pierwszą rejestracją, a następnie corocznie uiszczanymi podatkami. W niniejszej sprawie chodzi bowiem jedynie o podatek coroczny. Aby zakwalifikować coroczny podatek jako podatek w odniesieniu do rejestracji lub innych formalności związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, należałoby w związku z tym wykazać, że jest on związany *z utrzymaniem rejestracji* spółki i stanowi warunek jej dalszej zdolności do dokonywania czynności. W niniejszej sprawie nie jest to jasne.

37. Komisja i rząd włoski podkreślili w swych stanowiskach dotyczących pierwszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, że coroczny podatek na rzecz izb handlowych nie jest warunkiem utrzymania wpisu spółki w rejestrze przedsiębiorców. Brak zapłaty podatku nie prowadzi ani do wykreślenia spółki z rejestru, ani do utraty przez nią osobowości prawnej. W tej sytuacji podatek nie byłby zatem przesłanką utrzymania działalności spółki.

38. Uzupełnienie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym można by jednak rozumieć w ten sposób, że zapłata corocznego podatku jest przesłanką dalszego istnienia spółki kapitałowej na mocy prawa. Jeśli zachodziłaby ta sytuacja, wówczas coroczny podatek byłby przesłanką zdolności do dokonywania czynności przez spółkę i byłby objęty art. 5 dyrektywy 2008/7. Grillo Star wskazała w tym zakresie na rozprawie, że w wypadku braku zapłaty corocznego podatku odpowiednie izby handlowe nie wystawiają określonych zaświadczeń, które potrzebuje przedsiębiorstwo, by brać udział w czynnościach handlowych. Również te zaświadczenia mogłyby stanowić formalność, która jest warunkiem wykonywania czynności przez spółkę.

39. W braku konkretnych informacji w tym zakresie brak jest możliwości dokonania ostatecznej oceny. Wyjaśnienie wskazanej sprzeczności jest zatem zadaniem sądu krajowego.

40. Jeżeli coroczny podatek nie jest warunkiem dla podejmowania czynności przez spółkę, to już z tego powodu nie byłby podatkiem pośrednim w rozumieniu art. 5 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2008/7. Gdyby jednak był on warunkiem podjęcia czynności przez spółkę, byłby zabroniony jedynie o ile zostałby nałożony na spółkę kapitałową *ze względu na formę prawną*. Kwestię tę zbadam poniżej.

19 — Wyżej wymieniony w przypisie 2 wyrok.

20 — Zobacz wyrok z dnia 20 kwietnia 1993 r. w sprawach połączonych C-71/91 i C-178/91 Ponente Carni i Cispadana Construzioni, Rec. s. I-1915, pkt 31. Moim zdaniem w wyroku tym w sposób wyraźny przyjęto jednak, że sporny podatek służył utrzymaniu rejestracji spółki.

b) Wymaganie ze względu na formę prawną

41. Dla zrozumienia omawianego kryterium konieczne jest po pierwsze rozpatrzenie ratio legis dyrektywy 2008/7. Ma ona na celu wspieranie swobodnego przepływu kapitału [21]. Wobec tego Trybunał uzasadnił zakaz ustanowiony w art. 5 dyrektywy 2008/7 w ten sposób, że wskazane w nim podatki wprawdzie nie są pobierane od przychodów kapitałowych jako takich, ale jednak w związku z formalnościami odnoszącymi się do formy prawnej spółki, będącej instrumentem do uzyskiwania kapitału, a zatem utrzymanie tych podatków sprzeciwiałoby się celom zamierzonym przez tę dyrektywę [22].

i) Wyrok w sprawie Denkavit Internationaal i in.

42. Przyjmując za podstawę rozważań wskazany cel dyrektywy 2008/7, Trybunał zbadał w sprawie Denkavit Internationaal i in. [23] niderlandzką opłatę związaną z rejestrem handlowym, która podlegała uiszczeniu corocznie na podstawie wpisu przedsiębiorstwa w izbie handlowej i przemysłowej, przy czym wpis ten był również uznawany za wpis spółki kapitałowej będącej właścicielem przedsiębiorstwa. Jednoczesny wpis spółki kapitałowej nie prowadził przy tym do zwiększenia opłaty na rzecz izby handlowej.

43. Trybunał stwierdził, że niderlandzki podatek nie stanowi podatku zabronionego w rozumieniu dyrektywy 2008/7. Decydujące było natomiast, że obowiązek uiszczenia podatku na podstawie prawa niderlandzkiego nie powstał w związku z wpisem spółki będącej właścicielem przedsiębiorstwa, lecz w związku z wpisem samego przedsiębiorstwa [24]. W związku z tym podatek ów nie jest pobierany ze względu na formę prawną spółki jako spółki kapitałowej. Chodzi raczej o obciążenie, które nakładane jest w odniesieniu do majątku na wszystkie jednostki gospodarcze biorące udział w obrocie gospodarczym.

44. Dla celów uzasadnienia braku zależności pomiędzy niderlandzkim podatkiem a formą prawną spółki Trybunał przyjął za okoliczność decydującą, że przy poborze podatku nie miało znaczenia, czy właściciel przedsiębiorstwa działał jako osoba fizyczna lub osoba prawna i ewentualnie jako spółka osobowa lub spółka kapitałowa. Obowiązek zapłaty podatku przez spółki osobowe i osoby fizyczne stanowił potwierdzenie, że opodatkowanie nie jest nakładane ze względu na formę prawną spółki kapitałowej.

ii) Zastosowanie wskazanych kryteriów w niniejszej sprawie

45. Stosując wskazane kryteria, należy w niniejszej sprawie przyjąć, że sporny podatek nie jest pobierany ze względu na formę prawną spółki kapitałowej.

46. O ile trochę lakoniczne wyjaśnienia w postanowieniu odsyłającym umożliwiają przyjęcie ostatecznego stanowiska, to włoski podatek odpowiada zasadniczo charakterystyce podatku niderlandzkiego. Obowiązkowi jego zapłaty podlegają przedsiębiorstwa, a nie spółki. Jeżeli wpis do rejestru przedsiębiorców lub utrzymanie tego wpisu spełnia w przypadku spółek również funkcję rejestru handlowego, ale nie jest z tym związane zwiększenie podatku, wówczas odpowiada to regulacji niderlandzkiej.

47. Wszyscy uczestnicy postępowania poza Grillo Star wskazują, że również w prawie włoskim podatek na rzecz izb handlowych nie jest ponoszony wyłącznie przez spółki kapitałowe, lecz również przez spółki osobowe. W związku z tym kryterium powstania podatku nie jest forma prawna spółki, lecz przedsiębiorstwo.

21 — Zobacz motyw 2 dyrektywy 2008/7.

22 — Wyżej wymieniony w przypisie 2 wyrok w sprawie Denkavit Internationaal i in., pkt 23.

23 — Wyżej wymieniona w przypisie 2.

24 — Wyżej wymieniony w przypisie 2 wyrok w sprawie Denkavit Internationaal i in., pkt 24.

48. W przeciwieństwie do sprawy Denkavit Internationaal i in., w której Trybunał mógł argumentować w ten sposób, że wedle prawa niderlandzkiego również spółki osobowe podlegały podatkowi i w związku z tym spółki kapitałowe nie były obciążane ze względu na formę prawną, argument ów zdaje się nie mieć zastosowania na podstawie nowego brzmienia dyrektywy 2008/7.

49. Artykuł 2 ust. 2 dyrektywy 2008/7 stanowi bowiem, że na użytek dyrektywy wszelkie inne spółki, stowarzyszenia lub osoby prawne prowadzące działalność skierowaną na zysk uważa się za spółki kapitałowe. Obowiązująca poprzednio w tym zakresie dyrektywa 69/335[25] zawierała wprawdzie w art. 3 ust. 2 identyczny przepis, przewidywała jednak ponadto możliwość, w ramach której państwo członkowskie mogło odstąpić od owego zrównania innych spółek ze spółkami kapitałowymi. W związku z tym spółki osobowe nie powinny być w dalszym ciągu brane pod uwagę jako grupa porównawcza.

50. W niniejszej sprawie nie ma to jednak znaczenia, ponieważ zgodnie z art. 2195 CC nie tylko spółki prowadzące działalność skierowaną na zysk, ale również osoby fizyczne działające jako przedsiębiorstwa jednoosobowe są wpisywane do włoskiego rejestru przedsiębiorców i podlegają w związku z tym obowiązkowi zapłaty corocznego podatku na rzecz izb przemysłowych i handlowych. Objęcie osób fizycznych jako przedsiębiorstw jednoosobowych corocznym opodatkowaniem może zatem służyć za potwierdzenie, że coroczny podatek na rzecz izb przemysłowych i handlowych nie jest związany z formą spółki, lecz z przedsiębiorstwem, którego właścicielem jest spółka.

51. Zasadniczo sporny podatek nie stanowi zatem zabronionego podatku pośredniego w rozumieniu art. 5 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2008/7.

iii) Uzupełniające pytanie prejudycjalne – Obowiązek podatkowy spółek nieaktywnych

52. W uzupełnieniu wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd krajowy zwrócił uwagę na kolejny aspekt włoskiej regulacji. Postawił on pytanie, czy jest do pogodzenia z art. 5 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2008/7 sytuacja, w której zapłaty corocznego podatku żąda się od spółki, która nigdy nie wykonywała działalności gospodarczej. Sąd wskazał także, ze Grillo Star nigdy nie wykonywała działalności gospodarczej.

53. Tłem dla wskazanego pytania jest stanowisko sądu krajowego, wedle którego wówczas, gdy opodatkowana jest spółka nieprowadząca działalności nie można mówić o tym, że kryterium dla spornego podatku stanowi rejestracja przedsiębiorstwa, a nie rejestracja spółki w rozumieniu wyroku w sprawie Denkavit Internationaal i in. W przypadku spółki nieaktywnej, a więc u której brak jest przedsiębiorstwa, kryterium dla opodatkowania może stanowić tylko sama spółka, a nie przedsiębiorstwo. Byłoby to jednak niezgodne z dyrektywą. Najistotniejszym elementem pytania uzupełniającego jest zatem, czy dyrektywa 2008/7 wymaga, by nieaktywna spółka była wyłączona z zakresu corocznego podatku.

54. Sąd krajowy zdaje się opierać swą argumentację na jednym z twierdzeń Trybunału w sprawie Denkavit Internationaal i in. Przy ocenie niderlandzkich przepisów Trybunał wskazał w tym zakresie, że obowiązek podatkowy na podstawie prawa niderlandzkiego nie obejmuje „spółek »wydmuszek«, a więc spółek nieposiadających aktywów i niewykonujących w związku z tym dalszej działalności”[26]. W zakresie dotyczącym wskazanego twierdzenia Trybunału należy na wstępie wskazać, że nie chodziło o argument zasadniczy dla wyroku. Nie należy go zatem w sposób automatyczny przenosić na inne przypadki.

25 — Wyżej wymieniona w przypisie 4.

26 — Wyżej wymieniony w przypisie 2 wyrok w sprawie Denkavit Internationaal i in., pkt 29.

55. Uzupełniające pytanie sądu krajowego dotyczące obowiązku podatkowego spółek nieaktywnych można by rozumieć w ten sposób, że odnosi się ono do oceny spółek „zapasowych", to znaczy spółek nieaktywnych, ale które – inaczej, niż spółki „wydmuszki", o których mowa w sprawie Denkavit Internationaal i in. – posiadają aktywa. Tego rodzaju spółki „zapasowe" są tworzone, by nie prowadzić działalności na początku i rozwinąć ją później, np. po dokonaniu zbycia. Kwestia, czy spółki „zapasowe" mogą podlegać obowiązkowi podatkowemu, jest bez wątpienia interesująca. Należałoby między innymi wyjaśnić, jakie znaczenie należy w tym zakresie w ogóle przypisać wskazanemu twierdzeniu Trybunału i w danym przypadku, czy z dalszego twierdzenia Trybunału w sprawie Denkavit Internationaal i in., a mianowicie, że „każde założenie spółki ma na celu co do zasady prowadzenie przedsiębiorstwa" [27] wynikałoby, że wystarczy, aby spółka „zapasowa" zamierzała podjąć działalność kiedykolwiek, np. po dokonaniu zbycia.

56. Nie podzielam argumentacji Komisji, która w niniejszym postępowaniu wskazywała, że nieaktywne spółki są często używane do unikania opodatkowania i prania pieniędzy i w związku z tym nie zasługują na korzystne traktowanie, bowiem spółki „zapasowe" mogą jak najbardziej służyć celom zgodnym z prawem i w tym zakresie nawet ułatwiać korzystanie ze swobód podstawowych. Dla zagranicznego inwestora albo przedsiębiorcy może być prostsze założenie przedsiębiorstwa w innym państwie członkowskim poprzez zakupienie założonej w tym celu spółki „zapasowej", unikając w ten sposób straty czasu i możliwych trudności, które wiążą się z zakładaniem i rejestracją spółki.

57. Jednakże wskazana kwestia oceny nieaktywnych spółek jest – jak wykażę poniżej – w niniejszym przypadku hipotetyczna i w związku z tym nie należy na nią udzielać odpowiedzi, ponieważ Grillo Star nie jest spółką nieaktywną w tym znaczeniu.

58. W uzupełnieniu wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd krajowy stosunkowo nieprecyzyjnie wyjaśnił, że Grillo Star nigdy nie była aktywna gospodarczo. W tym względzie Komisja słusznie wyraziła wątpliwości, czy jest w ogóle możliwe, aby Grillo Star w istocie nigdy nie była aktywna gospodarczo. Jeżeli wyjdzie się z założenia, że spółka miała na początku wymagany kapitał zakładowy, to jest trudne do wyobrażenia, w jaki sposób, nie będąc nigdy aktywną gospodarczo, mogła dojść do stanu upadłości. Podzielam tę wątpliwość.

59. W odpowiedzi na zapytanie Grillo Star przyznała na rozprawie, że spółka była aktywna w pewnej formie, jej aktywność ograniczała się jednak do czynności przygotowawczych dla podjęcia planowanej działalności. Rząd włoski wyjaśnił w tym względzie, że Grillo Star nabyła nieruchomości i towary w celu podjęcia działalności w branży hotelowej.

60. W niniejszej sprawie nie należy zatem odpowiadać na pytanie, czy dyrektywa wymaga, by nieaktywne spółki były zwolnione z corocznego podatku, a raczej czy dyrektywa wymaga, by przedsiębiorstwa, które wykonują jedynie czynności przygotowawcze i które nie podjęły jeszcze swej właściwej, planowanej działalności, były zwolnione z corocznego podatku. Wyjaśnić należy zatem, czy również w przypadku spółek prowadzących jedynie tak rozumianą działalność przygotowawczą, można mówić o tym, że kryterium corocznego podatku stanowi przedsiębiorstwo, a nie spółka.

61. Jak wskazano powyżej, Trybunał podkreślił w sprawie Denkavit Internationaal i in. w związku z badaniem niderlandzkich przepisów, że „każde założenie spółki ma na celu co do zasady prowadzenie przedsiębiorstwa". Zdaniem Trybunału decydujące nie jest zatem, czy kryterium dla zastosowania podatku stanowi *rzeczywista* działalność gospodarcza spółki. Trybunał wychodzi natomiast z założenia, że kryterium dla zastosowania podatku stanowi wówczas również przedsiębiorstwo, a nie sama spółka, gdy celem spółki jest z założenia prowadzenie przedsiębiorstwa.

62. Zgodnie z wyjaśnieniami Komisji wedle włoskiej definicji pojęcia przedsiębiorstwa okolicznością decydującą nie jest rzeczywista działalność gospodarcza, lecz możliwość podjęcia w przyszłości działalności gospodarczej. W takim razie musi jednak być tym bardziej wystarczające, by spółka podjęła czynności przygotowawcze w celu wszczęcia działalności i w ten sposób rozpoczęła realizację planowanej działalności przedsiębiorstwa.

27 — Wyżej wymieniony w przypisie 2 wyrok w sprawie Denkavit Internationaal i in., pkt 29.

63. Ponadto Trybunał wskazał, że definicja pojęcia przedsiębiorstwa w odniesieniu do art. 5 dyrektywy 2008/7 jest określana przez prawo krajowe [28]. Z tego względu Trybunał nie uwzględnił zarzutu, że działalność spółki holdingowej ograniczona do administrowania swą spółką córką nie stanowi działalności przedsiębiorstwa we właściwym znaczeniu.

64. Również w konsekwencji powyższego stwierdzenia włoski ustawodawca ma swobodę w zakresie uznania czynności przygotowawczych za działalność przedsiębiorstwa w odniesieniu do kryterium zastosowania podatku. W tym zakresie również rozważania natury praktycznej mogą skłonić ustawodawcę do uznania takiej spółki za przedsiębiorstwo, ponieważ może być trudne rozróżnienie pomiędzy czynnościami przygotowawczymi a czynnościami stanowiącymi cel działalności, a tego rodzaju ustalenia mogłyby oznaczać istotny nakład administracyjny.

65. Z powyższych względów nic innego nie może mieć zastosowania w odniesieniu do argumentu podniesionego przez Grillo Star na rozprawie, wedle którego w każdym razie w odniesieniu do upadłości i związanego z tym zakończenia działalności gospodarczej spółka nie może być traktowana jako przedsiębiorstwo. Państwa członkowskie mają swobodę, by przyjąć działalność przedsiębiorstwa również w zakresie dotyczącym spółki odznaczającej się słabymi wynikami gospodarczymi, która w związku z tym redukuje lub wstrzymuje swą działalność.

66. Jest zatem zrozumiałe, że również wówczas, gdy spółka wykonuje jedynie czynności przygotowawcze w celu podjęcia swej właściwej, planowanej działalności, kryterium dla zastosowania podatku stanowi rejestracja przedsiębiorstwa, a nie rejestracja spółki.

67. W związku z tym, ponieważ w niniejszej sprawie nie wystąpił podatek zabroniony w rozumieniu art. 5 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2008/7, brak jest konieczności badania charakteru opłaty lub należności na podstawie art. 6 dyrektywy.

V – Wnioski

68. W kontekście powyższych rozważań proponuję udzielenie następującej odpowiedzi na pytania Tribunale di Cosenza, Sezione fallimentare:

Artykuł 5 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału nie stoi na przeszkodzie obowiązkowi zapłaty corocznego podatku uiszczanego na rzecz izby przemysłowej i handlowej, któremu podlega każde przedsiębiorstwo wpisane do rejestru przedsiębiorców i związanego z rejestracją spółki kapitałowej warunkującej dalsze wykonywanie działalności, wówczas gdy kryterium dla zastosowania podatku stanowi rejestracja przedsiębiorstwa, a nie rejestracja spółki kapitałowej będącej właścicielem przedsiębiorstwa. W tych celach państwa członkowskie dysponują swobodą w zakresie uznania za przedsiębiorstwa spółek wykonujących jedynie czynności przygotowawcze względem ich właściwej działalności.

28 — Wyżej wymieniony w przypisie 2 wyrok w sprawie Denkavit Internationaal i in., pkt 32 w odniesieniu do obowiązującego poprzednio przepisu ww. w przypisie 4 dyrektywy 69/335.