WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 28 czerwca 2007 r. *

W sprawie C-466/03

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym oraz dodatkowy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożone przez Landgericht Baden-Baden (Niemcy) postanowieniami z dnia 20 października 2003 r. oraz z dnia 10 października 2005 r., które wpłynęły do Trybunału odpowiednio, w dniu 6 listopada 2003 r. i w dniu 31 października 2005 r., w postępowaniu:

Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH

przeciwko

Land Baden-Württemberg,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann (sprawozdawca), prezes izby, K. Lenaerts, E. Juhász, M. Ilešič i E. Levits, sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznicy generalni: L.A. Geelhoed, a następnie V. Trstenjak,
sekretarze: R. Grass, a następnie B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 9 listopada 2006 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH przez A. Febera i H. Sandwega, Rechtsanwälte,

— w imieniu landu Badenii Wirtembergii przez K. Ehmanna, M. Steindorfnera oraz F. Maucha, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz K. Grossa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opiniami rzeczników generalnych na posiedzeniach w dniu 16 czerwca 2005 r. oraz w dniu 8 marca 2007 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym oraz dodatkowy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 10 i 12

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 Wnioski te zostały skierowane w ramach postępowania pomiędzy spółką Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH (zwaną dalej „spółką Reiss") a landem Badenii Wirtembergii dotyczącego zapłaty opłat notarialnych za sporządzenie w formie aktu notarialnego przeniesienia udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością na rzecz spółki Reiss, które nastąpiło tytułem wkładu w ramach podniesienia kapitału zakładowego tej spółki.

Ramy prawne

Uregulowanie wspólnotowe

3 Jak wynika z motywów pierwszego i drugiego, dyrektywa 69/335 ma 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.

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

8 W ten sposób, zgodnie z art. 10 lit. c) tej dyrektywy, oprócz podatku kapitałowego państwa członkowskie nie naliczają żadnych podatków w odniesieniu do spółek, stowarzyszeń lub osób prawnych prowadzących działalność skierowaną na zysk, niezależnie od ich formy, od 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 Niemniej jednak, zgodnie z art. 12 ust. 1 lit. a) i e) dyrektywy 69/335:

„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;

[…]”.

10 Jeżeli chodzi o podatki od przeniesienia papierów wartościowych, to zgodnie z uzasadnieniem projektu dyrektywy Komisji z dnia 14 grudnia 1964 r. [COM(64) 526 wersja ostateczna], na którego podstawie została przyjęta dyrektywa 69/335:

„Wśród [pośrednich] podatków [od przepływu kapitału] można rozróżnić podatki od gromadzenia kapitału i podatki od obrotu papierami wartościowymi. Poniższy projekt dyrektywy dotyczy podatków pośrednich od gromadzenia kapitału; należą do nich: podatek kapitałowy od kapitałów własnych spółek, opłata skarbowa od krajowych papierów wartościowych, opłata skarbowa pobierana od wprowadzenia lub emisji papierów wartościowych pochodzenia zagranicznego na krajowym rynku, jak

również inne podatki pośrednie, które wykazują te same cechy. Podatki pośrednie pobierane od obrotu papierami wartościowymi, jak na przykład podatki od publicznego obrotu papierami wartościowymi, zostaną uregulowane osobno w późniejszej dyrektywie. Zatem projekt nie dotyczy tych podatków".

Uregulowanie krajowe

11 Paragraf 15 ust. 3 Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (niemieckiej ustawy dotyczącej spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, zwanej dalej „GmbH-Gesetz") z dnia 20 kwietnia 1892 r. (RGBl.1892 I, str. 477), w wersji mającej zastosowanie do sprawy przed sądem krajowym, przewiduje, że „przeniesienie udziałów przez wspólników powinno nastąpić w drodze umowy zawartej w formie aktu notarialnego".

12 Wysokość opłat, które mogą pobierać notariusze, jest ustalona przez Kostenordnung [federalną ustawę o kosztach w sprawach z zakresu sądownictwa niespornego] z dnia 26 lipca 1957 r. (BGBl. 1957 I, str. 960, zwaną dalej „Kostenordnung"), w wersji mającej zastosowanie do postępowania przed sądem krajowym.

13 Paragraf 32 ust. 1 KostenO przewiduje, że wysokość opłaty za czynności, których wartość nie przekracza 1000 euro, wynosi 10 euro. Opłata ta zostaje podwyższona:

— w przypadku czynności, których wartość nie przekracza 5000 euro, o 8 euro za każde dodatkowe 1000 euro;

— w przypadku czynności, których wartość nie przekracza 50 000 euro, o 6 euro za każde dodatkowe 3000 euro;

— w przypadku czynności, których wartość nie przekracza 5 000 000 euro, o 15 euro za każde dodatkowe 10 000 euro;

— w przypadku czynności, których wartość nie przekracza 25 000 000 euro, o 16 euro za każde dodatkowe 25 000 euro;

— w przypadku czynności, których wartość nie przekracza 50 000 000 euro, o 11 euro za każde dodatkowe 50 000 euro;

— w przypadku czynności, których wartość przekracza 50 000 000 euro, o 7 euro za każde dodatkowe 250 000 euro.

14 Zgodnie z § 36 ust. 2 Kostenordnung „za poświadczenie umów pobiera się opłatę w dwukrotnej wysokości stawki".

15 W landzie Badenii Wirtembergii stosunki wewnętrzne pomiędzy notariuszami będącymi urzędnikami a Staatskasse (skarbem państwa) zostały określone w szczególności w Landesjustizkostengesetz [ustawie o kosztach sądowych landu] z dnia 15 stycznia 1993 r. (GBl. str. 110, zwanej dalej „Landesjustizkostengesetz").

16 Pierwotnie ustawa ta przewidywała, że notariusze będący urzędnikami działającymi w okręgu Oberlandesgericht Karlsruhe nie byli bezpośrednimi wierzycielami z tytułu opłat za sporządzenie aktu notarialnego, zaś opłaty te przypadały bezpośrednio landowi. Notariusze będący urzędnikami korzystali ze swojej urzędniczej pensji, do której dodawana była zmienna kwota, odpowiadająca części przysporzonych przez nich opłat. W ten sposób, jeżeli chodzi na przykład o opłatę pobraną za sporządzenie w formie aktu notarialnego umów, o których mowa w § 15 ust. 3 GmbHG-Gesetz, to mają oni prawo do 50% wartości tych opłat.

17 System ten został zmieniony z mocą wsteczną od 1 czerwca 2002 r. przez ustawę z dnia 28 lipca 2005 r. (GBl. nr 12 z dnia 5 sierpnia 2005 r., str. 580).

18 Zgodnie ze zmienionym brzmieniem §10 Landesjustizkostengesetz:

„1) Opłaty i koszty notarialne są płacone na rzecz skarbu państwa.

2) Notariusze są wierzycielami z tytułu opłat i kosztów wynikających z ich działalności zgodnie z § 3 ust. 1 Landesgesetz über die freiwillige Gerichtsbarkeit [(ustawy krajowej o sądownictwie niespornym)] oraz z tytułu ewentualnych odsetek zgodnie z § 154a Kostenordnung. […]

3) Poza wynagrodzeniem przysługującym na podstawie Landesbesoldungsgesetz [ustawy krajowej o wynagrodzeniach urzędników] notariusze pobierają opłaty, koszty i odsetki, o których mowa w ust. 2 zdanie pierwsze […]".

19 Zmieniony § 11 ust. 1 Landesjustizkostengesetz, stanowi, iż skarb państwa pobiera zasadniczo jedynie 15% opłat pobieranych przez notariuszy będących funkcjonariuszami landu za sporządzenie aktu notarialnego na podstawie imperatywnych przepisów prawa spółek.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

20 W dniu 30 lipca 2002 r. spółka Reiss podwyższyła swój kapitał zakładowy w drodze wniesienia wkładu niepieniężnego o wartości 100 000 euro. W tym celu jedyny wspólnik tej spółki A. Reiss przeniósł w drodze aktu notarialnego z dnia 30 lipca 2002 r. (sporządzonego przez notariusza będącego funkcjonariuszem okręgu Oberlandesgericht Karlsruhe) na spółkę Reiss jedyny posiadany przez siebie udział w innej spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, a mianowicie w spółce Arku Maschinenbau GmbH (zwanej dalej „spółką Arku").

21 W dniu 4 listopada 2002 r. podwyższenie kapitału zakładowego w spółce Reiss zostało wpisane do rejestru handlowego Amtsgericht Baden-Baden. Poza innymi opłatami, urzędnik odpowiedzialny za pobór opłat zażądał od spółki Reiss za sporządzenie aktu notarialnego przeniesienia jedynego udziału w spółce Arku, zapłaty opłaty notarialnej w wysokości 11 424 euro. Kwota ta została obliczona w oparciu o wartość transakcji 3 763 443,90 euro.

22 Spółka Reiss wniosła odwołanie, w którym zakwestionowała zasadność tego opodatkowania w świetle prawa wspólnotowego.

23 Ponieważ odwołanie zostało oddalone przez Amtsgericht Baden-Baden, spółka Reiss wniosła skargę na tę decyzję do sądu krajowego.

24 W tych okolicznościach Landgericht Baden-Baden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 10 lit. c) dyrektywy Rady [69/335] obejmuje także opłaty za notarialne poświadczenie przeniesienia udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością?".

25 W ramach rozpoznawania sprawy Trybunał najpierw postanowił orzekać w drodze postanowienia na podstawie art. 104 § 3 regulaminu. Niemniej jednak w wyniku sprzeciwu landu Badenii Wirtembergii, zgodnie z którym niektóre aspekty odpowiedzi na pytanie prejudycjalne nie mogą zostać w sposób oczywisty wyprowadzone z istniejącego orzecznictwa, Trybunał ponownie rozpatrzył pytanie prejudycjalne i postanowił orzec wyrokiem w przedmiocie pytania prejudycjalnego.

26 Postanowieniem z dnia 10 października 2005 r. Landgericht Baden-Baden zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości z dodatkowym pytaniem prejudycjalnym, w celu uwzględnienia zmian w ustawodawstwie dokonanych przez ustawę z dnia 28 lipca 2005 r.:

„Czy opłaty notarialne tracą charakter podatku w rozumieniu dyrektywy 69/335/EWG, w przypadku gdy państwo zrezygnuje z poboru swojej części [opłaty] od czynności prawnej, pozostawiając opłaty notarialne (po odliczeniu kompensaty ryczałtowej na rzecz państwa w wysokości 15%) samemu notariuszowi będącemu urzędnikiem, przy czym notariusz ten wchodzi ponadto w skład aparatu administracyjnego i otrzymuje wynagrodzenie od państwa za realizację zadań publicznych?".

27 Pismem złożonym w sekretariacie Trybunału w dniu 16 marca 2007 r. spółka Reiss zwróciła się do Trybunału o zarządzenie, na podstawie art. 61 regulaminu, ponownego otwarcia procedury ustnej na nowo, w celu określenia środków dowodowych w rozumieniu art. 45 i nast. regulaminu, w celu udowodnienia faktów, o których mowa w pkt 50 opinii rzecznik generalnej V. Trstenjak.

W przedmiocie wniosków o ponowne otwarcie procedury ustnej i określenia środków dowodowych

28 Spółka Reiss zmierza do ponownego otwarcia procedury ustnej w celu zweryfikowania wysuniętych w opinii przez rzecznik generalnej V. Trstenjak twierdzeń dotyczących ryzyka gospodarczego i odpowiedzialności notariuszy będących urzędnikami.

29 W tym zakresie należy przypomnieć, iż Trybunał może z urzędu lub na wniosek rzecznika generalnego, a także na wniosek stron, zarządzić otwarcie procedury ustnej na nowo, zgodnie z art. 61 regulaminu, jeżeli uzna, że sprawa nie została dostatecznie wyjaśniona lub że winna zostać rozstrzygnięta w oparciu o argument, który nie był przedmiotem debaty między stronami (zob. w szczególności wyroki z dnia 19 lutego 2002 r. w sprawie C-309/99 Wouters i in., Rec. str. I-1577, pkt 42, oraz z dnia 14 grudnia 2004 r. w sprawie C-210/03 Swedish Match, Zb.Orz. str. I-11893, pkt 25).

30 Niemniej jednak w niniejszym przypadku Trybunał — po wysłuchaniu rzecznika generalnego — uważa, iż dysponuje wszelkimi danymi koniecznymi do udzielenia odpowiedzi na postawione mu pytania. W konsekwencji należy oddalić wniosek o ponowne otwarcie procedury ustnej.

31 W tych okolicznościach należy również oddalić wniosek o określenie środków dowodowych.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

32 Poprzez swoje pytania, które należy rozpatrywać łącznie, sąd odsyłający zasadniczo zastanawia się nad tym, czy dyrektywa 69/335 nie sprzeciwia się poborowi opłat notarialnych za sporządzenie w formie aktu notarialnego przeniesienia udziałów w spółce, dokonanego tytułem wniesienia wkładu w ramach podwyższenia kapitału zakładowego w spółce kapitałowej, w systemie charakteryzującym się tym, iż notariusze są urzędnikami, a opłaty notarialne, przynajmniej częściowo są przekazywane państwu na pokrycie wydatków publicznych.

W kwestii dopuszczalności

33 Utrzymując, iż na pierwsze pytanie należy udzielić odpowiedzi przeczącej, to znaczy, że sporne w postępowaniu przed sądem krajowym opłaty nie należą do zakresu zastosowania dyrektywy 69/335, a w szczególności do zakresu zastosowania art. 10 lit. c) tej dyrektywy, rząd landu Badenii Wirtembergii twierdzi, że w rzeczywistości nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie dodatkowe oraz że jest ono niedopuszczalne.

34 W tym zakresie należy przypomnieć, że oddalenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, o które wnioskował sąd odsyłający, jest możliwe tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa wspólnotowego, o którą wnioskowano,

nie ma żadnego związku z rzeczywistością lub przedmiotem sporu przed sądem krajowym, lub gdy problem jest natury hipotetycznej lub gdy Trybunał nie dysponuje elementami stanu faktycznego albo prawnego, które są konieczne do udzielenia użytecznej odpowiedzi na pytania, które zostały mu przedstawione (zob. w szczególności wyrok z dnia 10 stycznia 2006 r. w sprawie C-344/04 IATA i ELFAA, Zb.Orz. str. I-403, pkt 24 oraz powołane tam orzecznictwo).

35 Niemniej jednak z przypadkiem tym nie mamy do czynienia w postępowaniu przed sądem krajowym. W rzeczywistości bowiem nie do końca oczywiste jest, że sporne opłaty są wyłączone z zakresu zastosowania dyrektywy 69/335 oraz, co za tym idzie, że dodatkowe pytanie prejudycjalne należy uznać za niepozostające w związku z przedmiotem sporu przed sądem krajowym.

36 Ponadto pytanie, czy owe opłaty należą czy też nie do zakresu zastosowania dyrektywy 69/335, nie jest pytaniem o dopuszczalność, lecz pytaniem dotyczącym istoty sprawy, i w tych ramach powinno być rozpatrywane.

37 W związku z tym należy udzielić odpowiedzi na dodatkowe pytanie prejudycjalne.

Co do istoty sprawy

38 W pierwszej kolejności należy zbadać, czy opłaty, takie jak opłaty w postępowaniu przed sądem krajowym, stanowią „podatek” w rozumieniu dyrektywy 69/335, a następnie, czy opłaty te objęte są zakazem z art. 10 dyrektywy 69/335, oraz wreszcie, czy w danym przypadku nie należą one do zakresu odstępstw przewidzianych w jej art. 12.

W przedmiocie kwalifikacji jako „podatku" w rozumieniu dyrektywy 69/335

39 Z orzecznictwa wynika, że z uwagi na cele, do osiągnięcia których zmierza dyrektywa 69/335, pojęcie „podatek" w rozumieniu tej dyrektywy powinno co do zasady być interpretowane w sposób szeroki (zob. podobnie wyroki z dnia 19 marca 2002 r. w sprawie C-426/98 Komisja przeciwko Grecji, Rec. str. I-2793, pkt 25, oraz z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie C-22/03 Optiver i in., Zb.Orz. str. I-1839, pkt 30 i 31).

40 Zgodnie z orzecznictwem daną opłatę notarialną należy uznać za „podatek" w rozumieniu dyrektywy 69/335, jeżeli jest ona pobierana przez notariuszy będących urzędnikami państwowymi od czynności objętej zakresem dyrektywy oraz jeżeli przynajmniej część tej opłaty jest przekazywana państwu na pokrycie wydatków publicznych (zob. podobnie postanowienie z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-264/00 Gründerzentrum, Rec. str. I-3333, pkt 27; wyroki: z dnia 30 czerwca 2005 r. w sprawie C-165/03 Längst, Zb.Orz. str. I-5637, pkt 37, oraz z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-193/04 Organon Portuguesa, Zb.Orz. str. I-7271, pkt 17).

41 Jeżeli chodzi o sporne w postępowaniu przed sądem krajowym opłaty, to należy przypomnieć, że Trybunał orzekł już, iż przesłanki te zostały spełnione w systemie, który obowiązywał wcześniej w okręgu Oberlandesgericht Karlsruhe, do którego należy Amtsgericht Baden-Baden, gdzie notariusze byli urzędnikami oraz gdzie opłaty pobierane za sporządzenie aktu notarialnego były częściowo przekazywane państwu na finansowanie należących do niego zadań (zob. podobnie ww. postanowienie w sprawie Gründerzentrum, pkt 28).

42 Wydaje się, że zmiany wprowadzone w tym systemie przez ustawę z dnia 28 lipca 2005 r. nie są w stanie uzasadnić innego wniosku w sprawie przed sądem krajowym.

43 W rzeczywistości bowiem, po pierwsze, notariusze nadal pozostają urzędnikami zatrudnianymi przez państwo. Po drugie, nadal mają obowiązek przekazania części owych opłat państwu. Ponadto ustawa ta wyraźnie stanowi, iż opłaty i koszty wynikające z działalności notariuszy są płacone na rzecz skarbu państwa.

44 Twierdzenia tego nie osłabia okoliczność, iż notariusze będący urzędnikami działającymi w okręgu Oberlandesgericht Karlsruhe stali się od czasu ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. wierzycielami z tytułu spornych opłat oraz że część opłat, którą przekazują na rzecz państwa, jest stosunkowo umiarkowana, to znaczy 15% tej opłaty.

45 Po pierwsze, w sprawach, które zakończyły się wydaniem wyroków: z dnia 29 września 1999 r. w sprawie C-56/98 Modelo, zwanym „wyrokiem w sprawie Modelo I", Rec. str. I-6427, pkt 19 i 23, z dnia 21 września 2000 r. w sprawie C-19/99 Modelo, zwanym „wyrokiem w sprawie Modelo II", Rec. str. I-7213, pkt 19 i 23, oraz w ww. wyrokach w sprawach: Längst i Organon Portuguesa (odpowiednio pkt 41–43 oraz pkt 11 i 17, sporne opłaty najpierw również były pobierane przez będących urzędnikami notariuszy, po to aby następnie zostały częściowo przekazane na rzecz państwa.

46 Po drugie, w tych samych sprawach, jak również w sprawie, w której zapadło powołane wyżej postanowienie Gründerzentrum, sporne opłaty zostały zakwalifikowane jako „podatki" w rozumieniu dyrektywy 69/335 niezależnie od tego, jaka część tych opłat była przekazywana państwu. W rzeczywistości bowiem, pomimo iż z okoliczności faktycznych przedstawionych w powołanym wyroku w sprawie Längst, wynika, iż państwo pobierało ok. 66% opłat, to jednak Trybunał nie podniósł tej okoliczności jako czynnika mającego znaczenie dla dokonania takiej kwalifikacji. Podobnie żaden z pozostałych wyżej wymienionych wyroków nie wskazuje wartości części przekazywanej państwu. Tym samym kwestia określonej wartości części [opłaty] przekazywanej przez będącego urzędnikiem notariusza na rzecz państwa, nie ma a priori wpływu na kwalifikację danej opłaty jako „podatku".

47 Z powyższego wynika zatem, iż w świetle powołanego orzecznictwa opłaty, takie jak opłaty sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, nie stanowią „podatku" w rozumieniu dyrektywy 69/335.

W kwestii zakazu wprowadzania podatków podobnych do podatku kapitałowego [art. 10 lit. c) dyrektywy 69/335]

48 W pierwszej kolejności należy przypomnieć, iż art. 10 dyrektywy 69/335 w związku z jej ostatnim motywem, zakazuje podatków, które mają te same cechy, co podatki kapitałowe (zob. w szczególności wyroki: z dnia 20 kwietnia 1993 r. w sprawach połączonych C-71/91 i C-178/91 Ponente Carni i Cispadana Costruzioni, Rec. str. I-1915, pkt 29, oraz z dnia 11 czerwca 1996 r. w sprawie C-2/94 Denkavit Internationaal i in., Rec. str. I-2827, pkt 23).

49 Artykuł 10 lit. c) dyrektywy 69/335 przewiduje w szczególności podatki, które bez względu na ich formę są pobierane od rejestracji lub jakiejkolwiek innej formalności wymaganej przed rozpoczęciem działalności gospodarczej, którym spółka może zostać poddana ze względu na jej formę prawną.

50 Zakaz ten łączy się z zakazami, o których mowa w art. 10 lit. a) i b) dyrektywy, które dotyczą sytuacji opisanych w jej art. 4, i tłumaczy się go tym, że chociaż podatki, o których mowa, nie dotyczą wkładów kapitałowych jako takich, niemniej pobierane są w związku z dopełnieniem istotnych formalności, związanych z formą prawną spółki, tj. instrumentu służącego gromadzeniu kapitałów, tak że ich utrzymanie mogłoby zaszkodzić celom, do realizacji których dąży rzeczona dyrektywa (zob. podobnie wyrok z dnia 15 czerwca 2006 r. w sprawie C-264/04 Badischer Winzerkeller, Zb.Orz. str. I-5275, pkt 19, oraz powołane tam orzecznictwo).

51 Na tej podstawie Trybunał przyjął, iż art. 10 lit. c) dyrektywy 69/335 powinien zasadniczo być interpretowany w sposób szeroki, jako obejmujący nie tylko formalności wymagane przed rozpoczęciem działalności przez spółkę kapitałową, ale także formalności, od dopełnienia których uzależnione jest dalsze prowadzenie działalności przez tę spółkę (zob. podobnie wyroki: z dnia 2 grudnia 1997 r. w sprawie C-188/95 Fantask i in., Rec. str. I-6783, pkt 22; z dnia 5 marca 1998 r. w sprawie C-347/96 Solred, Rec. str. I-937, pkt 22, oraz ww. wyrok w sprawie Badischer Winzerkeller, pkt 25).

52 W kwestii tej Trybunał wielokrotnie już stwierdzał, że gdy czynność dokonywana przez spółkę kapitałową, taka jak np. podwyższenie jej kapitału zakładowego lub zmiana jej statutu, nabycie nieruchomości bądź podział lub połączenie, wymaga zgodnie z prawem krajowym dopełnienia formalności prawnej, to formalność ta stanowi warunek prowadzenia i kontynuowania działalności tej osoby prawnej (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Badischer Winzerkeller, pkt 26 i 27 oraz powołane tam orzecznictwo).

53 W ten sposób Trybunał uznał za zakazane w rozumieniu art. 10 lit. c) dyrektywy 69/335 na przykład opłaty pobierane od rejestracji nowej spółki (ww. wyroki w sprawach: Ponente Carni i Cispadana Costruzioni, pkt 30 i 31, oraz Fantask i in., pkt 22), od sporządzenia w formie aktu notarialnego aktu założycielskiego spółki (ww. postanowienie w sprawie Gründerzentrum, pkt 30), od rejestracji podwyższenia kapitału zakładowego (ww. wyrok w sprawie Fantask i in., pkt 22; wyroki: z dnia 26 września 2000 r. w sprawie C-134/99 IGI, Rec. str. I-7717, pkt 25, oraz z dnia 21 czerwca 2001 r. w sprawie C-206/99 SONAE, Rec. str. I-4679, pkt 31), od aktu notarialnego dotyczącego podwyższenia kapitału zakładowego spółki (ww. wyrok w sprawie Modelo I, pkt 26), a także od notarialnego poświadczenia pozostających do zapłaty wpłat na kapitał zakładowy (ww. wyrok w sprawie Solred, pkt 23).

54 W postępowaniu przed sądem krajowym, co podniósł również rzecznik generalny L.A. Geelhoed w pkt 20–23 opinii, sporna w postępowaniu przed sądem krajowym opłata jest nakładana z tytułu notarialnego poświadczenia przeniesienia udziałów spółki (Arku), dokonanego jako wkład w ramach podniesienia kapitału zakładowego spółki kapitałowej (spółka Reiss). Ów akt notarialny poświadcza zatem czynność, od której uzależnione jest podwyższenie kapitału zakładowego spółki kapitałowej. Taka

czynność przeniesienia udziałów zgodnie z prawem niemieckim powinna obowiązkowo zostać sporządzona w fomie aktu notarialnego, natomiast ów akt notarialny powinien zostać uznany za formalność, od której uzależnione jest wykonywanie i kontynuacja działalności danej spółki kapitałowej (spółka Reiss). Sporny akt notarialny w rzeczywistości stanowi uprzednią formalność, której podlega spółka kapitałowa ze względu na swoją formę prawną.

55 Z powyższego wynika, że opłata, taka jak opłata sporna w postępowaniu przed sądem krajowym, jest objęta zakresem art. 10 lit. c) dyrektywy 69/335, co oznacza, że jej pobór jest co do zasady zakazany.

56 W związku z powyższym należy jeszcze sprawdzić, czy owa opłata nie należy do zakresu zastosowania jednego z przepisów przewidzianych w art. 12 dyrektywy 69/335.

W przedmiocie przepisu zezwalającego na pobór podatku od przeniesienia papierów wartościowych [art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335]

57 Artykuł 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335 przewiduje, że państwa członkowskie mogą pobierać podatek od przeniesienia papierów wartościowych.

58 Ponieważ art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335 stanowi wyjątek od zakazów przewidzianych w art. 10 i 11 tej dyrektywy, przepis ten powinien być interpretowany w sposób ścisły i nie powinien być rozumiany jako obejmujący podatki inne niż „podatki od przeniesienia papierów wartościowych" we właściwym znaczeniu tego słowa.

59 Z powyższego wynika, że ponieważ sporne opłaty nie stanowią podatku od przeniesienia papierów wartościowych, a wręcz przeciwnie, stanowią one opłaty notarialne należące do zakresu art. 10 lit. c) dyrektywy 69/335, nie są one objęte zakresem zastosowania art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335.

W przedmiocie przepisu zezwalającego na pobór opłat mających charakter wynagrodzenia [art. 12 ust. 1 lit. e) dyrektywy 69/335]

60 Artykuł 12 ust. 1 lit. e) dyrektywy 69/335 przewiduje, że państwa członkowskie mogą pobierać podatki w formie opłat i należności.

61 W tym zakresie należy podnieść, iż „opłatami mającymi charakter wynagrodzenia" są opłaty pobrane jako wynagrodzenie za wykonaną usługę (zob. podobnie wyrok z dnia 19 marca 2002 r. w sprawie C-426/98 Komisja przeciwko Grecji, Rec. str. I-2793, pkt 36).

62 W związku z tym, tak jak to stwierdził rzecznik generalny L.A. Geelhoed w pkt 32 opinii, za „opłaty mające charakter wynagrodzenia" w rozumieniu art. 12 ust. 1 lit. e) dyrektywy 69/335 mogą zostać uznane jedynie wynagrodzenia, których wysokość jest obliczona w oparciu o koszt wykonanej usługi. Z kolei wynagrodzenie, którego wysokość nie pozostaje w jakimkolwiek związku z kosztem danej usługi lub też którego wysokość jest obliczona nie na podstawie kosztu usługi, za którą stanowi zapłatę, lecz na podstawie wszystkich kosztów funkcjonowania i kosztów inwestycyjnych organu administracyjnego, należy uznać za podatek zakazany na podstawie art. 10 i 11 dyrektywy (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Ponente Carni i Cispadana Costruzioni, pkt 41 i 42, a także ww. postanowienie w sprawie Gründerzentrum, pkt 31).

63 W ten sposób opłata, której wysokość określana jest według wartości leżącej u podstaw transakcji gospodarczej i która wzrasta w bezpośredniej proporcji i bez ograniczenia w stosunku do tej wartości, nie może z uwagi na swój charakter stanowić „opłaty mającej charakter wynagrodzenia" w rozumieniu art. 12 ust. 1 lit. e) dyrektywy 69/335. Nawet jeżeli w niektórych przypadkach może istnieć związek pomiędzy złożonością usługi świadczonej przez organ administracyjny a wartością leżącej u jej podstaw transakcji gospodarczej, to jednak wysokość tej opłaty zasadniczo nie będzie pozostawać w związku z kosztami poniesionymi w tym konkretnym przypadku przez organ administracyjny (zob. podobnie ww. wyroki w sprawach: Modelo I, pkt 30, oraz IGI, pkt 31).

64 W postępowaniu przed sądem krajowym wysokość spornej opłaty wzrasta bezpośrednio i proporcjonalnie do wartości przenoszonych udziałów, a zatem bezpośrednio i proporcjonalnie do leżącej u podstaw transakcji gospodarczej. Ponadto z uwagi na to, że opłaty są pobierane bez ograniczenia, mogą one osiągnąć znaczną wysokość, której wartości rząd niemiecki nie usiłował nawet bronić jako odpowiadającej kosztom wykonanej usługi.

65 W tych okolicznościach opłaty te nie mają charakteru wynagrodzenia w rozumieniu art. 12 ust. 1 lit. e) dyrektywy 69/335.

66 Z uwagi na powyższe na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, że art. 10 lit. c) dyrektywy 69/335 sprzeciwia się poborowi opłaty notarialnej za sporządzenie w formie aktu notarialnego przeniesienia udziałów w spółce dokonanego tytułem wkładu w ramach podwyższenia kapitału zakładowego spółki kapitałowej w systemie, który charakteryzuje się tym, że notariusze są urzędnikami a opłata jest przynajmniej częściowo płacona na rzecz państwa na pokrycie wydatków publicznych.

W przedmiocie kosztów

67 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:

Artykuł 10 lit. c) dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, zmienionej dyrektywą Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r. sprzeciwia się poborowi opłaty notarialnej za sporządzenie w formie aktu notarialnego przeniesienia udziałów w spółce dokonanego tytułem wkładu w ramach podwyższenia kapitału zakładowego spółki kapitałowej w systemie, który charakteryzuje się tym, że notariusze są urzędnikami, a opłata jest przynajmniej częściowo płacona na rzecz państwa na pokrycie wydatków publicznych.

Podpisy