

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

L.A. GEELHOEDA

przedstawiona w dniu 16 czerwca 2005 r.¹

I — Wprowadzenie

1. We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Landgericht Baden-Baden (sąd okręgowy w Baden-Baden, Niemcy) pyta Trybunał o to, czy nałożenie opłat za notarialne poświadczenie umowy, na podstawie której udziały jednej spółki zostały wniesione do drugiej spółki tytułem wkładu na podniesienie jej kapitału, jest zakazane na podstawie art. 10 lit. c) dyrektywy 69/335 dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału². Następnie w postępowaniu przed Trybunałem pytanie zostało poszerzone o kwestię, czy takie opłaty są dopuszczalne na zasadzie wyjątku określonego w art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy dotyczącego podatków od przeniesienia papierów wartościowych.

1 — Język oryginału: angielski.

2 — Dyrektywa Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U. L 249, str. 25) zmieniona dyrektywą Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r. (Dz.U. L 156, str. 23, zwana dalej „dyrektywą 69/335”).

II — Przepisy znajdujące zastosowanie w sprawie

A — Prawo wspólnotowe

2. W niniejszej sprawie znajdują zastosowanie następujące przepisy dyrektywy 69/335:

„Artykuł 3

1. Do celów niniejszej dyrektywy »spółki kapitałowe« to:

- a) spółki na mocy prawa belgijskiego, niemieckiego, francuskiego, włoskiego, luksemburskiego i niderlandzkiego, znane pod następującymi nazwami, odpowiednio:

[...]

- société de personnes à responsabilité limitée/personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, société à responsabilité limitée, società a responsabilità limitata, société à responsabilité limitée;

Artykuł 10

[...].

Oprócz podatku kapitałowego państwa członkowskie nie naliczają żadnych podatków w odniesieniu do spółek, przedsiębiorstw, stowarzyszeń lub osób prawnych prowadzących działalność skierowaną na zysk w odniesieniu do:

Artykuł 4

1. Podatkowi kapitałowemu podlegają następujące operacje:
- a) operacji, o których mowa w art. 4;

- a) utworzenie spółki kapitałowej;

- b) wkładów, pożyczek lub świadczenia usług w ramach operacji, o których mowa w art. 4;

[...]

- c) podwyższenie kapitału spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju;

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

[...]

Artykuł 12

o kosztach w sprawach z zakresu postępowania nieprocesowego, w skrócie Kostenordnung, dalej zwanej KostO)³ za poświadczenie umów pobiera się dwukrotność ustalonej stawki.

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

- a) podatki od przeniesienia papierów wartościowych, o stawce zryczałtowanej bądź nie [niezryczałtowanej];

4. Paragraf 15 ust. 3 Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung⁴ (ustawy dotyczącej spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, dalej zwanej GGmbH) stanowi, że przeniesienie udziałów przez wspólników powinno nastąpić w drodze notarialnie poświadczonych umowy.

[...]

III — Stan faktyczny, postępowanie i pytanie prejudycjalne

- e) podatki w formie opłat lub należności;

[...]”.

5. W dniu 30 lipca 2002 r. spółka Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH (zwana dalej ARBmbH), postanowiła dokonać przeliczenia na euro swojego kapitału zakładowego o wartości 100 000 DEM i jednocześnie podwyższyć kapitał do 100 000 EUR poprzez wniesienie wkładu niepieniężnego. Wkład ten stanowił całościowy pakiet udziałów w spółce ARKU Maschinenbau GmbH. W tym czasie Albert Reiss był jedynym

B — Prawo krajowe

3. Zgodnie z § 36 ust. 2 Gesetz über die Kosten in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit (federalnej ustawy

3 — Ustawa z dnia 26 lipca 1957 r. (BGBl. I, str. 960) ze zmianami wynikającymi z ustawy z dnia 22 lutego 2002 r. (BGBl. I, str. 981).

4 — Ustawa z dnia 20 kwietnia 1892 r. (RGBl., str. 477) ze zmianami wynikającymi z ustawy z dnia 19 lipca 2002 r. (BGBl. I, str. 2681).

udziałowcem obu spółek. Umowa wniesienia wkładu została zawarta w formie załącznika do formalnego aktu podwyższenia kapitału.

6. Podwyższenie kapitału zostało wpisane do rejestru handlowego prowadzonego przez Amtsgericht (sąd rejonowy) w Baden-Baden w dniu 4 listopada 2002 r. Oprócz innych opłat na podstawie § 36 ust. 2 KostO naliczono także tak zwaną „opłatę 20/10” (stanowiącą dwukrotność zwykłej stawki) z tytułu przeniesienia udziałów w ARKU Maschinenbau GmbH w wysokości 11 424,00 EUR plus podatek VAT, na podstawie wartości transakcji odpowiadającej rzeczywistej wartości przeniesionego pakietu udziałów w kwocie 3 763 443,90 EUR.

7. ARBmbH zakwestionowała zasadność naliczonej opłaty, wnosząc skargę do Amtsgericht Baden-Baden. Sąd ten stwierdził, że skarga jest bezpodstawna, ponieważ, art. 10 lit. c) dyrektywy 69/335 nie znajduje zastosowania w sprawie, szczególnie wymagania formalne dotyczące przeniesienia udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością wynikają z § 15 ust. 3 GGmbH, a obowiązek zapłaty opłaty istnieje niezależnie od tego, czy chodzi o spółkę kapitałową, czy osobę fizyczną.

8. Następnie ARBmbH wniosła do Landgericht Baden-Baden odwołanie od tego postanowienia, twierdząc, że opłaty z tytułu notarialnego poświadczenia umowy przeniesienia pakietu udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, wymagane na podstawie § 15 ust. 3 GGmbH, stanowią podatek zakazany przez art. 10 lit. c) dyrektywy 69/335.

9. Uznając, że w tych okolicznościach wynik toczącego się przed nim postępowania zależy od wykładni art. 10 lit. c) dyrektywy 69/335 oraz że nie zostały spełnione przesłanki niezbędne do zastosowania wyjątku przewidzianego w art. 12 dyrektywy, a w szczególności w art. 12 ust. 1 lit. e), Landgericht Baden-Baden postanowił zawiesić postępowanie i na podstawie art. 234 WE skierować do Trybunału następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 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. obejmuje także opłaty za notarialne poświadczenie przeniesienia udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością?”.

10. Pisemne uwagi przedstawili rząd landu Baden-Württemberg (zwany dalej landem) i Komisja.

11. Rozpatrując niniejszą sprawę, Trybunał początkowo postanowił orzec postanowieniem z uzasadnieniem na podstawie art. 104 § 3 regulaminu Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich. Jednakże w wyniku zastrzeżeń zgłoszonych przez land, iż nie wszystkie aspekty odpowiedzi na pytanie prejudycjalne mogą zostać w sposób jednoznaczny wyprowadzone z istniejącego orzecznictwa, Trybunał po ponownym rozważeniu swojej decyzji postanowił wydać wyrok w przedmiocie odesłania prejudycjalnego.

IV — Co do istoty sprawy

12. Pytanie prejudycjalne przedstawione przez Landgericht jest sformułowane raczej ogólnie i nie zawiera wszystkich elementów mających znaczenie dla udzielenia odpowiedzi, która byłaby użyteczna dla rozstrzygnięcia sprawy toczącej się przed tym sądem. W oparciu o informacje zawarte w aktach sprawy należy uściślić, że pytanie dotyczy opłat nałożonych przez notariuszy, którzy są urzędnikami landu, oraz że przeniesienie udziałów związane jest z podwyższeniem kapitału spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Ponadto z pisemnych uwag

przedstawionych przez land wynika, że rozstrzygnięcie sprawy może także zależeć od ewentualnego zastosowania wyjątku zawartego w art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335. Przy udzielaniu odpowiedzi konieczne jest zatem uwzględnienie także i tych aspektów.

13. Land twierdzi, że na zadane pytanie należy udzielić odpowiedzi przeczącej. Zwraca uwagę, że wymóg poświadczenia notarialnego wynikający z § 15 ust. 3 GGmbH nie jest skierowany do spółki, której udziały są przenoszone (ARKU Maschinenbau), lecz do dotychczasowego (Alberta Reissa) i nowego udziałowca (ARBmbH). To na nich, a nie na spółce, w której udziały zostały przeniesione, spoczywa obowiązek zapłaty należności. Z tej przyczyny transakcja ta, zdaniem landu, nie podlega artykułowi 10 lit. c) dyrektywy 69/335. Land wskazuje dalej, że jeżeli już, to do przedmiotowej opłaty można byłoby stosować art. 10 lit. b) dyrektywy 69/335, jako że stanowi ona wynagrodzenie za usługi świadczone w ramach operacji, o których mowa w art. 4 dyrektywy 69/335, w niniejszym przypadku podwyższenia kapitału ARBmbH. Jednakże niezależnie od tego, czy sporna opłata jest sprzeczna z art. 10 lit. c) dyrektywy 69/335, to należy ją uznać za podatek od przeniesienia papierów wartościowych w rozumieniu art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335, a tym samym za wyłączonej spod zakazu ustanowionego w pierwszym z wymienionych przepisów.

14. Komisja jest przeciwnego zdania. Powołuje się na ustalone orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym opłaty naliczane

przez notariuszy w związku z formalnościami wymaganymi przy podwyższeniu kapitału są zabronione na podstawie art. 10 lit. c) dyrektywy 69/335⁵. Pomimo że zauważa, iż notarialne poświadczenie umowy przeniesienia udziałów jako takie jest niezależne od formy prawnej, jaką mają strony umowy, to jednak podkreśla, że w niniejszej sprawie przeniesienie udziałów jest warunkiem koniecznym podwyższenia kapitału ARBmbH. Wynika to z faktu, że umowa dotycząca przeniesienia udziałów stanowi załącznik do aktu podwyższenia kapitału. Ponieważ przeniesienie udziałów należy uznać za integralną część operacji podwyższenia kapitału, a opłata została nałożona z tytułu formalności związanej z tą operacją, ową opłatę należy uznać za zakazaną na podstawie art. 10 lit. c) dyrektywy 69/335. Komisja dodaje, że zgodnie z art. 12 ust. 1 lit. e) dyrektywy 69/335 tego rodzaju opłaty nie mogą być nakładane w kwocie przekraczającej faktycznie poniesione koszty.

15. Chociaż Trybunał nie rozstrzygał dotąd kwestii w pełni pokrywającej się z tą, której dotyczy niniejsze odesłanie prejudycjalne, to jednak orzecznictwo dotyczące dyrektywy 69/335 dostarcza wystarczających wskazań do udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy w okolicznościach faktycznych niniejszej sprawy znajdzie zastosowanie art. 10 lit. c)

dyrektywy. Z kolei kwestia dotycząca zastosowania art. 12 ust. 1 lit. a) jest stosunkowo nowa i należy jej poświęcić więcej uwagi.

16. W pierwszej kolejności warto przypomnieć funkcję, jaką art. 10 lit. c) pełni w systemie dyrektywy pojmowanej jako całość. Dyrektywa 69/335 zastępuje różne rodzaje podatków pośrednich od gromadzenia kapitału pobieranych przez państwa członkowskie jednym podatkiem kapitałowym. Podatek ten może być naliczany tylko jednorazowo w oparciu o zharmonizowaną strukturę i zharmonizowane stawki. Zawarty w art. 10 zakaz stosowania innych podatków o cechach podobnych do podatku kapitałowego ma na celu ochronę owego systemu jednego podatku kapitałowego i zapewnienie, że nie będzie on w sposób celowy lub niezamierzony obchodzony poprzez wprowadzanie takich opłat⁶. Ten cel z pewnością przyświecał Trybunałowi przy określaniu zakresu stosowania tego przepisu.

17. Trybunał udzielił już odpowiedzi na pytanie, czy opłaty notarialne, takie jak opłaty będące przedmiotem niniejszego postępowania, należą do kategorii „innych podatków” w rozumieniu art. 10 lit. c) dyrek-

5 — Wyrok z dnia 2 grudnia 1997 r. w sprawie C-188/95 Fantask i in., Rec. str. I-6783, pkt 22, wyrok z dnia 29 września 1999 r. w sprawie C-56/98 Modelo, Rec. str. I-6427, pkt 25 i wyrok z dnia 21 września 2000 r. w sprawie C-19/99 Modelo Contiente, Rec. str. I-7213, pkt 25.

6 — Zobacz ostatni motyw preambuły. Zobacz także wyrok z dnia 29 września 1999 r. w sprawie C-56/98 Modelo, powołany w poprzednim przypisie, pkt 27.

tywy 69/335, w wyroku w sprawie Modelo⁷, a następnie w postanowieniu w sprawie Gründerzentrum⁸. Postanowienie to dotyczyło zresztą sytuacji w landzie Baden-Württemberg. Zgodnie z tym orzecnictwem⁹ dane opłaty są podatkami w rozumieniu dyrektywy 69/335 wówczas, gdy:

- są pobierane za sporządzenie aktów notarialnych poświadczających transakcje objęte dyrektywą 69/335,
- są pobierane w ramach systemu, w którym notariusze są urzędnikami państwowymi,
- a przedmiotowe opłaty częściowo są płacone na rzecz państwa i przeznaczane na finansowanie jego działania.

Z uwagi na to, że Trybunał ustalił już, iż system notarialny landu Baden-Württemberg jest takiego rodzaju systemem, opłaty,

o których mowa, są ze względu na swój charakter podatkami w znaczeniu art. 10 dyrektywy 69/335 i są zabronione w stopniu, w jakim odnoszą się do operacji lub transakcji objętej zakresem tego przepisu.

18. Zakaz wynikający z art. 10 lit. c) dyrektywy 69/335 odnosi się do podatków naliczanych z tytułu rejestracji lub jakichkolwiek innych formalności wymaganych przed rozpoczęciem prowadzenia działalności gospodarczej, które mogą być wymagane od spółek ze względu na ich formę prawną. Wyjaśniając powody tego zakazu, Trybunał zauważył w wyroku w sprawie Denkavit Internationaal¹⁰, że zakaz ten jest uzasadniony okolicznością, że pomimo iż sporne podatki nie są pobierane od wniesienia kapitału jako takiego, to jednak są one pobierane od istotnych formalności związanych z formą prawną spółki, to znaczy od narzędzia gromadzenia kapitału. Ich utrzymanie mogłoby więc zaszkodzić celom, do realizacji których dąży dyrektywa¹¹.

19. Dokładniej Trybunał stwierdził, że zakaz wynikający z art. 10 lit. c) dyrektywy 69/335 obejmuje nie tylko opłaty za rejestrację nowych spółek, lecz także podatki płacone przez spółki w związku z rejestracją podwyższenia kapitału z tego względu oraz że również i one są pobierane od istotnych formalności związanych z formą prawną danej spółki. Pomimo tego że rejestracja

7 — Wyrok z dnia 29 września 1999 r. w sprawie C-56/98 Modelo, powołany w przypisie 5.

8 — Postanowienie z dnia 21 marca 2001 r. w sprawie C-264/00 Gründerzentrum, Rec. str. I-3333.

9 — Zobacz pkt 27 postanowienia. Zobacz także wyrok z dnia 29 września 1999 r. w sprawie C-56/98 Modelo, powołany w przypisie 5, pkt 22.

10 — Wyrok z dnia 11 czerwca 1996 r. w sprawie C-2/94 Denkavit Internationaal i in., Rec. str. I-2827.

11 — W punkcie 23 wyroku oraz w pkt 24 wyroku w sprawie C-56/98 Modelo, powołanego w przypisie 5.

podwyższenia kapitału nie jest w ścisłym tego słowa znaczeniu formalnością wymaganą przed rozpoczęciem prowadzenia działalności gospodarczej przez spółkę, to jednak jest ona niezbędna do dalszego prowadzenia tej działalności gospodarczej¹².

kapitału. W takich okolicznościach wszystkie opłaty naliczane z tytułu formalności przewidzianych prawem krajowym w celu dopełnienia różnych wymogów operacji podwyższenia kapitału są związane z formą prawną danej spółki i muszą zostać uznane za podatki zakazane na podstawie art. 10 lit. c) dyrektywy 69/335.

20. Sporna w postępowaniu przed sądem krajowym opłata jest nakładana z tytułu notarialnego poświadczenia przeniesienia udziałów przez wspólników spółki kapitałowej. Zgodnie z § 15 ust. 3 GGmbH jest to formalność istotna do dokonania takiego przeniesienia. W znaczeniu ogólnym wymóg ten stosuje się niezależnie od formy prawnej zbywcy i nabywcy udziałów. Mogłoby zatem się wydawać, że jako taka opłata pobierana w związku z tą formalnością nie mieści się w zakresie art. 10 lit. c) dyrektywy 69/335. Niemniej jednak takie rozumowanie nie znajduje uzasadnienia w świetle okoliczności niniejszej sprawy, w której istnieje bezpośredni prawny i ekonomiczny związek pomiędzy przeniesieniem udziałów a podwyższeniem kapitału ARBmbH. Podzielałam zdanie Komisji, że w tej sytuacji przeniesienie udziałów musi być traktowane jako integralna część operacji podwyższenia kapitału. W rzeczywistości bowiem transakcja przeniesienia udziałów została zawarta w celu sfinansowania podwyższenia kapitału przejmującej spółki kapitałowej, a umowa została załączona do aktu podwyższenia

21. Przyjęcie innego stanowiska równałoby się zezwoleniu na nałożenie dodatkowej opłaty od operacji związanej z gromadzeniem kapitału. Byłoby to sprzeczne z zasadą jednego podatku kapitałowego i zmniejszałoby skuteczność art. 10 lit. c) dyrektywy 69/335 ustanowionej dla ochrony tej zasady.

22. Natomiast gdy brak jest prawnego i ekonomicznego związku pomiędzy przeniesieniem udziałów a gromadzeniem lub podwyższeniem kapitału spółki kapitałowej, co ma miejsce w sprawie równolegle toczącej się obecnie przed Trybunałem¹³, wszelkie opłaty naliczane przez notariusza z tytułu formalności odnoszących się do przenie-

12 — Wyrok z dnia 2 grudnia 1997 r. w sprawie C-188/95 Fantask i in., cytowanej w przypisie 5, pkt 22.

13 — Sprawa C-193/04 Organon Portuguesa, w której Trybunał, stosując art. 20 ust. 5 Statutu Trybunału Sprawiedliwości, rozstrzygnie sprawę bez wniosku rzecznika generalnego.

sienia udziałów w systemie takim, jak system opisany powyżej w pkt 17, nie są objęte zakresem art. 10 lit. c) dyrektywy 69/335.

23. Wreszcie w odniesieniu do zastosowania art. 10 lit. c) dyrektywy 69/335 chciałbym jeszcze zauważyć, że nie ma żadnego znaczenia okoliczność, na którą zwracał uwagę land, iż spółka, której udziały są przenoszone (ARKU Maschinenbau), nie jest zobowiązana z tytułu opłaty notarialnej za poświadczenie umowy przeniesienia [udziałów]. Znaczenie ma jedynie fakt, iż pobiera się opłatę, która jest formalnie związana z transakcją należącą do zakresu zastosowania dyrektywy i która może potencjalnie zniechęcać do swobodnego przepływu kapitału.

24. Kolejną kwestią wymagającą rozważenia jest, czy zgodnie z tym, co twierdzi land, opłata z tytułu przeniesienia udziałów może być wyłączona spod zakazu zawartego w art. 10 lit. c) dyrektywy 69/335 jako stanowiąca „podatek od przeniesienia papierów wartościowych” w rozumieniu art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy. Zgodnie z tym przepisem „niezależnie od art. 10 i 11” państwa członkowskie mogą naliczać tego rodzaju podatki zarówno o stawce zryczałtowanej, jak i niezryczałtowanej.

25. Trybunał miał okazję dokonać wykładni art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335 w sprawie Codan¹⁴, w kontekście podobnym do sprawy przed sądem krajowym. Sprawa Codan powstała w związku z nałożeniem w Danii podatku od przeniesienia udziałów w sytuacji, gdy spółka nabywająca udziały podwyższyła swój kapitał o kwotę równą wartości przeniesionych udziałów. Pytanie przedłożone Trybunałowi przez sąd krajowy dotyczyło tego, czy art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy znajdował zastosowanie do podatków z tytułu przeniesienia papierów wartościowych niezależnie od tego, czy akcje danej spółki dopuszczone zostały do obrotu na giełdzie papierów wartościowych, i niezależnie od tego, czy przeniesienie akcji nastąpiło za pośrednictwem giełdy, czy też bezpośrednio pomiędzy zbywcą a nabywcą. Sąd krajowy nie przedłożył żadnych pytań dotyczących możliwości zastosowania art. 10 dyrektywy 69/335, albowiem strony postępowania przed sądem krajowym zgadzały się co do tego, że transakcja była objęta zakresem stosowania dyrektywy. Trybunał udzielił zatem odpowiedzi na pytanie przedłożone przez sąd duński i nie zajmował się bezpośrednio dokładnym zakresem zastosowania art. 12 ust. 1 lit. a) ani też związkiem pomiędzy tym przepisem a art. 10 i 11 dyrektywy.

26. Związek pomiędzy art. 12 z jednej strony, a art. 10 i 11 z drugiej strony został określony w pierwszych słowach pierwszego z wymie-

14 — Wyrok z dnia 12 grudnia 1998 r. w sprawie C-236/97 Codan, Rec. str. I-8679.

nionych przepisów, które odsyłają bezpośrednio do art. 10 i 11. Jednakże sposób sformułowania tego związku różni się w poszczególnych wersjach językowych art. 12. Podczas gdy w jednych wersjach w sposób wyraźny zostało stwierdzone, że art. 12 stanowi odstępstwo od art. 10 i 11 („Par dérogation”, „In Abweichung”, „in deroga”, „In afwijking”, „Em derrogação”, „poiketen”), to w innych wersjach językowych posłużono się terminologią, która sugeruje, że art. 12 określa swój zakres zastosowania poprzez zestawienie z art. 10 i 11 („Notwithstanding”, „No obstante”, „Uanset”, „Utan hinder”). Różnica ta jest istotna. Jeśli art. 12 dyrektywy ma być rozumiany jako odstępstwo od art. 10 i 11, oznaczałoby to, że wymienione w nim podatki mogą być naliczane niezależnie od faktu, czy objęte są zakresem zakazów zawartych w dwóch poprzedzających artykułach. Natomiast jeżeli przepis ten miałby wyznaczać zakres zastosowania art. 10 i 11, oznaczałoby to, że podatki, o których mowa, mogą jedynie zostać objęte zakresem zastosowania albo art. 10 i 11, albo art. 12.

27. Zasady wykładni przepisów prawa wspólnotowego w przypadku różnicy pomiędzy wersjami językowymi zostały dobrze utrwalone [w orzecznictwie Trybunału]. Podkreślając konieczność jednolitej wykładni, Trybunał konsekwentnie stwierdzał, że w przypadku rozbieżności pomiędzy wersjami językowymi dany przepis musi być interpretowany poprzez odniesienie do celu

i ogólnego systemu zasad, których część stanowi¹⁵.

28. Jeśli chodzi o cel dyrektywy 69/335, to Trybunał również w wyroku w sprawie Codan przypomniał, powołując się na przedstawienie motywów zawarte w preambule dyrektywy, że „jej celem [...] jest wspieranie swobodnego przepływu kapitału, który uważa się za podstawowy warunek stworzenia unii gospodarczej, posiadającej cechy zbliżone do rynku wewnętrznego. W przypadku podatków od gromadzenia kapitału dążenie do realizacji tego celu oznacza zniesienie podatków pośrednich dotychczas obowiązujących w państwach członkowskich i stosowanie w ich miejsce podatku pobieranego tylko jeden raz w obrębie wspólnego rynku i w tej samej wysokości we wszystkich państwach członkowskich”¹⁶. Jak już zwracałem uwagę w pkt 16 niniejszej opinii, art. 10 dyrektywy ma na celu zapewnienie w szczególności, że przepisy o jednym podatku kapitałowym nie będą obchodzone w sposób celowy lub niezamierzony poprzez wprowadzanie innych opłat obciążających gromadzenie lub podwyższenie kapitału.

29. W związku z tym zarówno cel dyrektywy 69/335, jak i funkcja art. 10 w systemie dyrektywy powinny mieć decydujące znaczenie przy określaniu sposobu dokonywania wykładni art. 12. Przepis ten nie

15 — Wyrok z dnia 12 grudnia 1998 r. w sprawie C-236/97 Codan, powołany w poprzednim przypisie, pkt 26 i powołane tam orzecznictwo. Zobacz także wyrok z dnia 1 września 2003 r. w sprawie C-257/00 Nani Givane, Rec. str. I-345, pkt 37.

16 — Punkt 27 wyroku.

powinien w żadnym wypadku być interpretowany w sposób, który mógłby negatywnie wpłynąć na skuteczność czy też „effet utile” dyrektywy.

kapitałowego wprowadzonego dyrektywą 69/335.

30. Zgodnie z powyższym rozumowaniem uważam, że zezwolenie na podstawie art. 12 dyrektywy na nakładanie opłaty, która została uznana za stanowiącą podatek pośredni od gromadzenia kapitału w rozumieniu art. 10 dyrektywy, czyniłoby drugi z wymienionych przepisów bezcelowym. Z tego też powodu uważam, że art. 12 nie może być traktowany jako odstępstwo od zakazu zawartego w art. 10. Wyznacza on raczej zakres zastosowania tego przepisu poprzez wskazanie kategorii podatków, które ze względu na swój charakter zazwyczaj nie będą utrudniały gromadzenia kapitału.

31. W świetle przedstawionej powyżej wykładni art. 10 lit. c) dyrektywy 69/335 art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy nie może tym samym wyłączać [z zakresu dyrektywy] opłat od poświadczenia transakcji, które ekonomicznie i prawnie związane są z gromadzeniem kapitału lub z podwyższeniem kapitału spółki kapitałowej. Artykuł ten może być stosowany jedynie do podatków z tytułu przeniesienia udziałów w przypadkach, gdy brak jest takiego związku. Gdyby art. 12 ust. 1 lit. a) miał być interpretowany w inny sposób, oznaczałoby to możliwość osłabienia skuteczności systemu jednego podatku

32. Wreszcie mając na uwadze okoliczność, że kwestia ta została podniesiona przez Komisję, należy dodać, że sporne opłaty notarialne nie mogą zostać wyłączone na podstawie art. 12 ust. 1 lit. e) dyrektywy 69/335, który ustanawia wyjątek od art. 10 i 11 dyrektywy w odniesieniu do „podatków w formie opłat lub należności”. Zgodnie z ustalonym orzecznictwem „rozróżnienie na podatki zakazane przez art. 10 dyrektywy 69/335 i na opłaty mające charakter wynagrodzenia, których pobór jest dozwolony, oznacza, że te drugie obejmują wyłącznie wynagrodzenie, którego wysokość obliczona została w oparciu o koszt wykonanej usługi. Wynagrodzenie, którego wysokość jest pozbawiona jakiegokolwiek związku z kosztami danej usługi lub została obliczona nie na podstawie kosztów danej transakcji, za którą stanowi zapłatę, lecz na podstawie wszystkich kosztów funkcjonowania i kosztów inwestycyjnych poniesionych przez organ odpowiedzialny za daną transakcję, należy uznać za podatek podlegający wyłącznie zakazowi wynikającemu z art. 10 dyrektywy 69/335”¹⁷.

17 — Zobacz m.in. wyrok z dnia 20 kwietnia 1993 r. w sprawach połączonych C-71/91 i C-178/91 *Ponente Carni i Cispadana Costruzioni*, Rec. I-1915, pkt 41 i 42, wyrok z dnia 29 września 1999 r. w sprawie C-56/98 *Modelo*, powołany w przypisie 5, pkt 29, wyrok z dnia 21 czerwca 2001 r. w sprawie C-206/99 *SONAE*, Rec. I-4679, pkt 32, a także postanowienie z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-264/00 *Gründerzentrum*, powołane w przypisie 8, pkt 31.

V — Wnioski

33. W świetle powyższych rozważań stwierdzam, że na pytanie przedstawione przez Landgericht Baden-Baden Trybunał powinien udzielić następującej odpowiedzi:

Artykuł 10 lit. c) dyrektywy Rady nr 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. zakazuje pobierania opłat za notarialnie poświadczony przeniesienie udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością w okolicznościach takich jak w postępowaniu przed sądem krajowym, to znaczy, gdy notariusze są urzędnikami publicznymi, a opłaty częściowo są płacone zatrudniającym ich organom administracji i są przeznaczane na finansowanie ich działalności oraz gdy przeniesienie udziałów jest ekonomicznie i prawnie związane z podwyższeniem kapitału spółki kapitałowej. Tego rodzaju opłata nie może zostać uznana za „podatek od przeniesienia papierów wartościowych” w rozumieniu art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335.