

ORGANON PORTUGUESA

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)  
z dnia 7 września 2006 r. \*

W sprawie C-193/04

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Supremo Tribunal Administrativo (Portugalia) postanowieniem z dnia 17 marca 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 26 kwietnia 2004 r., w postępowaniu:

**Fazenda Pública**

przeciwko

**Organon Portuguesa — Produtos Químicos e Farmacêuticos L<sup>da</sup>,**

przy udziale:

**Ministério Público,**

\* Język postępowania: portugalski.

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

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

rzecznik generalny: C. Stix-Hackl,  
sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 12 maja 2005 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Organon Portuguesa — Produtos Químicos e Farmacêuticos L<sup>da</sup>,  
przez I. Vieirę, advogada,
- w imieniu rządu portugalskiego, przez L. Fernandesa i A.F. Ferreirę, działających  
w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego, przez A. Tiemann, działającą w charakterze  
pełnomocnika,
- w imieniu rządu hiszpańskiego, przez F. Díez Morena, działającego  
w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez L. Ström, G. Bragę da Cruz i M. Afonso, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

### Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 4 ust. 3, art. 10 lit. c) i art. 12 ust. 1 lit. e) 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 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Fazenda Pública (skarb państwa) a spółką Organon Portuguesa — Produtos Químicos e Farmacêuticos L<sup>da</sup> (zwaną dalej „Organon Portuguesa”) dotyczącego uiszczenia opłat za sporządzenie aktu notarialnego dokumentującego zbycie udziałów spółki.

## Ramy prawne

### *Uregulowania wspólnotowe*

- 3 Motyw pierwszy dyrektywy 69/335 dotyczy celu traktatu, jakim jest wspieranie swobodnego przepływu kapitału, aby stworzyć unię gospodarczą o cechach podobnych do cech rynku krajowego.
- 4 Motyw drugi dyrektywy 69/335 stwierdza, że obowiązujące obecnie w państwach członkowskich podatki pośrednie od gromadzenia kapitału powodują nierówne traktowanie, podwójne opodatkowanie i dysproporcje, które zakłócają swobodny przepływ kapitału i dlatego powinny zostać usunięte w drodze ujednoczenia.
- 5 W motywie szóstym i siódmym dyrektywy 69/335 stwierdza się, że niezbędne jest zastosowanie podatku od gromadzenia kapitału, który w ramach wspólnego rynku może być naliczany tylko jednorazowo oraz że wysokość tego podatku powinna być identyczna we wszystkich państwach członkowskich i ujednolicona zarówno pod względem jego struktury, jak i stawek. Motyw ósmy tej dyrektywy przewiduje zniesienie wszelkich innych podatków pośrednich o takich samych cechach jak jednolity podatek kapitałowy.
- 6 Zgodnie z art. 1 dyrektywy 69/335 „państwa członkowskie naliczają podatek od wkładu kapitałowego do spółek kapitałowych, ujednolicony [...]”.

- 7 Artykuł 4 ust. 1 dyrektywy 69/335 ustala listę czynności podlegających podatkowi kapitałowemu. Czynności te, co do zasady, dotyczą albo utworzenia spółki kapitałowej w rozumieniu tej dyrektywy albo podwyższenia kapitału takiej spółki. Ustęp 3 tego artykułu brzmi następująco:

„Utworzenie spółki kapitałowej, w rozumieniu ust. 1 lit. a) nie obejmuje jakiegokolwiek zmiany aktu założycielskiego lub statutu spółki kapitałowej, w szczególności:

- a) przekształcenia spółki kapitałowej w inny rodzaj spółki kapitałowej;
  
- b) przeniesienia z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego rzeczywistego centrum zarządzania spółki lub statutowej siedziby spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawnej, która do celów naliczania podatku kapitałowego jest uważana w obu państwach członkowskich za spółkę kapitałową;
  
- c) zmiany przedmiotu działalności spółki kapitałowej;
  
- d) przedłużenia okresu istnienia spółki kapitałowej”.

8 Artykuł 10 dyrektywy 69/335 przewiduje:

„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:

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

9 Artykuł 11 dyrektywy 69/335 stanowi:

„Państwa członkowskie nie pobierają żadnego podatku od:

- a) tworzenia, emisji, dopuszczenia do notowania na giełdzie, wprowadzenia na rynek lub obrotu akcjami, obligacjami lub innymi papierami wartościowymi tego samego rodzaju [...];

[...]”.

10 Wreszcie, art. 12 dyrektywy 69/335 przewiduje:

„1. 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;

[...]”.

### *Uregulowania krajowe*

11 Zgodnie z art. 228 ust. 1 kodeksu spółek handlowych oraz art. 80 ust. 2 lit. h) kodeksu notarialnego zbycie udziałów w spółce kapitałowej wymaga formy aktu notarialnego. Opłaty za sporządzenie takiego aktu są ustalane zgodnie z taryfą opłat notarialnych przyjętą zarządzeniem nr 996/98 z dnia 25 listopada 1998 r. (*Diário da*

*República* I, seria B, nr 273 z dnia 25 listopada 1998 r., zwaną dalej „taryfą”). Opłaty te składają się z kwoty stałej (art. 4 taryfy) i kwoty zmiennej, obliczanej na podstawie łącznej wartości transakcji (art. 5 ust. 1 taryfy).

### **Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne**

- 12 Z akt postępowania wynika, że Organon Portuguesa, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością prawa portugalskiego, a zatem spółka kapitałowa w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335, aktem notarialnym, sporządzonym w dniu 25 października 2001 r. w kancelarii notarialnej w Lizbonie, udokumentowała zbycie udziałów. Zbycie to nie było związane z podwyższeniem kapitału tej spółki.
  
- 13 Za sporządzenie tego aktu notarialnego wymaganego na podstawie ww. przepisów i na podstawie przewidzianego w nich sposobu obliczenia Organon Portuguesa musiała uiścić opłaty notarialne w łącznej wysokości 2 577 150 PTE.
  
- 14 Tribunal Tributário de Primeira Instância w Lizbonie uwzględnił skargę Organon Portuguesa złożoną w związku z pobraniem tych opłat notarialnych. Fazenda Pública wniosła odwołanie od tego orzeczenia do Supremo Tribunal Administrativo, który postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1. Czy opłaty pobrane z tytułu sporządzenia aktu notarialnego dokumentującego zbycie udziałów w spółce podlegają przepisom art. 4 ust. 3 [dyrektywy 69/335]?”



2. Czy art. 5 ust. 1 w związku z art. 3 lit. c) taryfy opłat notarialnych [...], w brzmieniu obowiązującym w czasie, gdy miały miejsce fakty będące przedmiotem sporu, jest niezgodny z art. 10 lit. c) i art. 12 ust. 1 lit. e) dyrektywy 69/335 [...] w zakresie, w jakim stanowi on, że opłaty za sporządzenie aktu notarialnego dokumentującego zbycie udziałów są ustalane wyłącznie w zależności od wartości zbywanych udziałów, bez ograniczenia kwotowego i bez uwzględnienia wartości wykonanej usługi?”

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

- 15 W pytaniach tych, które należy rozpatrywać łącznie, sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy postanowienia dyrektywy 69/335 sprzeciwiają się przepisom krajowym, takim jak te stanowiące przedmiot postępowania przed tym sądem, które przewidują, że za sporządzenie aktu notarialnego dokumentującego zbycie udziałów niezwiązane z podwyższeniem kapitału, pobiera się opłaty ustalane wyłącznie w zależności od wartości zbywanych udziałów, bez ograniczenia kwotowego i bez uwzględnienia wartości wykonanej usługi.
- 16 Trybunał ograniczy się do badania przepisów dyrektywy 69/335, które są właściwe dla udzielenia użytecznej odpowiedzi na pytania sądu krajowego.
- 17 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, opłaty pobierane za sporządzenie aktu notarialnego dokumentującego czynność objętą zakresem dyrektywy 69/335 w ramach systemu, takiego jak w postępowaniu przed sądem krajowym, w którym notariusze są urzędnikami państwowymi i część tych opłat jest przekazywana państwu w celu finansowania jego zadań, stanowią opodatkowanie w rozumieniu tej dyrektywy (wyroki z dnia 29 września 1999 r. w sprawie C-56/98 Modelo, Rec. str. I-6427, pkt 23, oraz z dnia 21 września 2000 r. w sprawie C-19/99 Modelo, Rec. str. I-7213, pkt 23).

- 18 Artykuł 11 lit. a) dyrektywy 69/335 zakazuje jakiegokolwiek opodatkowania tworzenia, emisji, dopuszczenia do notowania na giełdzie, wprowadzenia na rynek lub obrotu akcjami, obligacjami lub innymi papierami wartościowymi tego samego rodzaju, a także świadectwami udziałowymi, bez względu na osobę emitenta.
- 19 Zatem przepis ten dotyczy także podatków pobieranych od istotnych formalności związanych ze zbyciem udziałów, takich jak opłaty notarialne będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym.
- 20 Artykuł 12 dyrektywy 69/335 przewiduje jednakże odstępstwa od postanowień art. 10 i 11 tej dyrektywy. Wśród tych odstępstw w art. 12 ust. 1 lit. a) znajdują się „podatki od przeniesienia papierów wartościowych, o stawce zryczałtowanej bądź nie”. Zbycie udziałów bezspornie mieści się w zakresie pojęcia przeniesienia papierów wartościowych.
- 21 W tym zakresie z orzecznictwa Trybunału (wyrok z dnia 17 grudnia 1998 r. w sprawie C-236/97 Codan, Rec. str. I-8679, pkt 31, oraz postanowienie z dnia 5 lutego 2004 r. w sprawie C-357/02 SONAE Distribuição, niepublikowane w Zbiorze, pkt 23) wynika, że art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335 dopuszcza pobieranie podatku w przypadku przeniesienia papierów wartościowych, niezależnie od tego, czy spółka, która wyemitowała te papiery, jest dopuszczona do obrotu giełdowego i czy przeniesienie tych papierów nastąpiło na giełdzie, czy też bezpośrednio pomiędzy zbywcą a nabywcą.
- 22 Podatek taki jak ten, który stanowi opłaty będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, mieści się zatem w zakresie odstępstwa przewidzianego w art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335, a więc jego pobieranie nie jest sprzeczne z tą dyrektywą.

- 23 Należy dodać w tym zakresie, że na wniosek ten nie ma wpływu okoliczność, iż wysokość powyższych opłat wzrasta bezpośrednio i bez ograniczeń odpowiednio do wartości zbywanych udziałów (ww. postanowienie w sprawie SONAE Distribuição, pkt 25).
- 24 W istocie, art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335, stanowiąc iż pobierane podatki przewidziane przez ten przepis mogą być „o stawce zryczałtowanej bądź nie”, pozostawia państwu członkowskim możliwość swobodnego ustalania ich wysokości. Ponadto podatki te nie powinny stanowić finansowego świadczenia wzajemnego za wykonaną usługę, zatem ich wysokość nie powinna mieć związku z nakładami na tę usługę, a kryteria ustalone przez orzecznictwo (zob. w szczególności wyrok z dnia 21 czerwca 2001 r. w sprawie C-206/99 SONAE, Rec. str. I-4679, pkt 32–34, oraz powołane orzecznictwo), dla rozróżnienia podatków w formie opłat lub należności w rozumieniu dyrektywy 69/335 od podatków nienależących do tej kategorii, nie znajdują tu zastosowania (ww. postanowienie w sprawie SONAE Distribuição, pkt 26 i 27).
- 25 W świetle tych rozważań na zadane pytania należy odpowiedzieć tak, że dyrektywę 69/335 należy interpretować w ten sposób, iż nie sprzeciwia się ona przepisom krajowym, które przewidują, w przypadku sporządzenia aktu notarialnego dokumentującego zbycie udziałów niezwiązane z podwyższeniem kapitału, pobieranie opłat ustalanych w sposób zryczałtowany lub według wartości zbywanych udziałów.

### **W przedmiocie kosztów**

- 26 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:

**Dyrektywę Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącą podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, zmienioną dyrektywą Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r., należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona przepisom krajowym, które przewidują, w przypadku sporządzenia aktu notarialnego dokumentującego zbycie udziałów niezwiązane z podwyższeniem kapitału, pobieranie opłat ustalanych w sposób zryczałtowany lub według wartości zbywanych udziałów.**

Podpisy