

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 21 czerwca 2007 r.*

W sprawie C-366/05

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Supremo Tribunal Administrativo (Portugalia) postanowieniem z dnia 6 lipca 2005 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 29 września 2005 r., w postępowaniu:

Optimus — Telecomunicações SA

przeciwko

Fazenda Pública,

przy udziale:

Ministério Público,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, E. Juhász (sprawozdawca), R. Silva de Lapuerta, G. Arestis i T. von Danwitz, sędziowie,

* Język postępowania: portugalski.

rzecznik generalny: E. Sharpston,
sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 26 października 2006 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Optimus — Telecomunicações SA przez J. Vieirę Peresa oraz C. Botelho Moniza, advogados,
- w imieniu rządu portugalskiego przez L. Fernandes, S. Vasquesa oraz A. Ferreirę, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz M. Afonso, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 25 stycznia 2007 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 7 ust. 1 dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U. L 249, str. 25) w brzmieniu wynikającym z dyrektywy 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 postępowania pomiędzy Optimus — Telecomunicações SA (zwaną dalej „Optimus”) a portugalskimi organami podatkowymi w przedmiocie zapłaty podatku zwanego „opłatą skarbową”, wymaganego z tytułu podwyższenia kapitału zakładowego przez wniesienie wkładów pieniężnych.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

- 3 Jak wynika z pierwszego motywu dyrektywy 69/335, ma ona na celu wspieranie swobodnego przepływu kapitału, co jest uznawane za podstawową swobodę, niezbędną do utworzenia rynku wewnętrznego. W tym celu, jak wynika z motywów od szóstego do ósmego, dyrektywa zmierza do ujednoczenia podatków od wkładów kapitałowych do spółek w Europejskiej Wspólnocie Gospodarczej przez wprowadzenie jednolitego podatku od gromadzenia kapitału, który może być naliczany tylko raz w ramach wspólnego rynku, a także przez zniesienie wszelkich innych podatków pośrednich o takich samych cechach jak ten podatek.
- 4 W tym celu art. 1–9 dyrektywy 69/335 przewidują pobieranie ujednoczonego podatku kapitałowego od wkładów do spółek (zwanego dalej „podatkiem kapitałowym”).
- 5 Artykuł 4 ust. 1 tej dyrektywy zawiera wykaz czynności, które państwa członkowskie muszą opodatkować podatkiem kapitałowym. Wykaz ten w lit. c) zawiera „podwyższenie kapitału spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju”. W art. 4 ust. 2 zawarty jest wykaz czynności, które państwa członkowskie

mogą opodatkować podatkiem kapitałowym. Państwa członkowskie miały również możliwość, zgodnie z art. 7 ust. 4 dyrektywy 69/335 w pierwotnym brzmieniu, stosowania do czynności objętych zakresem art. 4 ust. 2 obniżonej stawki podatku kapitałowego.

- 6 Stawki podatku kapitałowego określone zostały w art. 7 dyrektywy 69/335. Ten przepis dyrektywy 69/335 w swym pierwotnym brzmieniu w ust. 1 lit. a) przewidywał, że stawka podatku kapitałowego „nie może być wyższa niż 2% i niższa niż 1%”, a w ust. 1 lit. b) stanowił, że „ta stawka zostanie zmniejszona o 50% lub więcej, jeżeli jedna lub kilka spółek kapitałowych przeniesie wszystkie swoje aktywa i pasywa, lub jedną bądź więcej gałęzi swojej działalności do jednej lub więcej spółek kapitałowych, które są w trakcie tworzenia lub już istnieją”. W tym ostatnim przypadku chodzi o czynności łączenia się spółek, a obniżenie stawki podatku kapitałowego uzależnione jest od spełnienia określonych warunków.
- 7 Artykuł 8 dyrektywy 69/335 daje państwom członkowskim możliwość całkowitego lub częściowego zwolnienia od podatku kapitałowego czynności, o których mowa w art. 4 ust. 1 i 2, dotyczących spółek kapitałowych świadczących usługi użyteczności publicznej, pod warunkiem że państwo lub jednostki samorządu terytorialnego posiadają co najmniej połowę ich kapitału zakładowego, a także dotyczących spółek realizujących cele kulturalne, dobroczynne, pomocy lub edukacyjne.
- 8 Artykuł 9 dyrektywy 69/335 zawiera ogólną klauzulę wyjątkową, zgodnie z którą „[n]iektóre rodzaje operacji lub spółek kapitałowych mogą być przedmiotem wyłączeń, obniżenia lub podwyższenia stawek, o ile przemawiają za tym względy sprawiedliwości podatkowej, względy społeczne bądź też aby umożliwić państwu członkowskiemu właściwe postępowanie w szczególnych sytuacjach”.

9 Wreszcie art. 10 dyrektywy 69/335 stanowi:

„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;

[...]

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”.

10 Dyrektywa Rady 73/79/EWG z dnia 9 kwietnia 1973 r. (Dz.U. L 103, str. 13) rozszerzyła zakres zastosowania obniżonych stawek podatku kapitałowego. Dodała ona lit. bb) do art. 7 ust. 1 lit. b) dyrektywy 69/335 w pierwotnym brzmieniu, dając państwom członkowskim możliwość stosowania opodatkowania takiego jak w przypadku czynności łączenia się spółek, „jeżeli spółka kapitałowa w trakcie tworzenia lub już istniejąca otrzyma udziały stanowiące przynajmniej 75% kapitału innej spółki kapitałowej”. Obniżenie stawki podatku kapitałowego lub zwolnienie od tego podatku zostało uzależnione od spełnienia pewnych warunków.

- 11 Dyrektywa Rady 73/80/EWG z dnia 9 kwietnia 1973 r. dotycząca ustalenia wspólnych stawek podatku kapitałowego (Dz.U. L 103, str. 15) wprowadziła, począwszy od dnia 1 stycznia 1976 r., ogólne obniżenie stawek podatku kapitałowego. W związku z tym pełna stawka została ustalona na 1%, a państwa członkowskie uzyskały możliwość ustalenia stawek obniżonych, o których mowa w art. 7 ust. 1 lit. b) i bb) dyrektywy 69/335 w brzmieniu wynikającym z dyrektywy 73/79, w wysokości od 0% do 0,50%.
- 12 Na koniec określone istotne zmiany dyrektywy 69/335 zostały wprowadzone na mocy dyrektywy 85/303. Dyrektywa 85/303 opiera się na założeniu, że podatek kapitałowy niesie ze sobą niekorzystne konsekwencje gospodarcze dla łączenia się i rozwoju przedsiębiorstw, szczególnie podatnych na nie w ówczesnej sytuacji gospodarczej, która wymagała wspierania inwestycji. Motywy trzeci, czwarty i piąty tej dyrektywy stanowią:

„najlepszym rozwiązaniem w tym celu byłoby zniesienie podatku kapitałowego; utrata przychodów, która byłaby wynikiem podjęcia takich środków, jest nie do przyjęcia dla niektórych państw członkowskich; w związku z tym należy dać państwom członkowskim możliwość uzyskania zwolnienia z podatku kapitałowego lub nakładania go na wszystkie lub część operacji objętych jego zakresem, zakładając, że w jednym i tym samym państwie członkowskim musi być stosowana jednolita stawka podatku; [...]

dla operacji podlegających obecnie zmniejszonej stawce podatku kapitałowego należy ustanowić obowiązkowe zwolnienie;

w dniu 1 lipca 1984 r. w Grecji nie było podatku kapitałowego; dlatego też należy przewidzieć możliwość wprowadzenia tego podatku w tym kraju, jak również zwolnienia z niego niektórych operacji”.

13 Na mocy art. 1 dyrektywy 85/303 zostały dokonane następujące zmiany dyrektywy 69/335:

„[w] art. 4 ust. 2:

— zdanie wstępne otrzymuje brzmienie:

»2. Następujące operacje mogą, w zakresie, w jakim były opodatkowane stawką 1% w dniu 1 lipca 1984 r., nadal podlegać podatkowi kapitałowemu«;

— na końcu dodaje się następujący akapit:

»jednakże Republika Grecka określi, które z wymienionych wyżej operacji zostaną objęte podatkiem kapitałowym«;

2) artykuł 7 otrzymuje brzmienie:

»*Artykuł 7*

1. Państwa członkowskie zwolnią z podatku kapitałowego operacje inne niż operacje określone w art. 9, które w dniu 1 lipca 1984 r. były zwolnione z podatku lub opodatkowane stawką 0,50% lub niższą.

Zwolnienie zależy od warunków, które w tamtym dniu były stosowane do przyznania zwolnienia lub, zależnie od okoliczności, nałożenia podatku według stawki 0,50% lub niższej.

Republika Grecka określi, które operacje zostaną zwolnione z podatku kapitałowego.

2. Państwa członkowskie mogą zwolnić z podatku kapitałowego wszystkie operacje inne niż określone w ust. 1 lub naliczyć od nich podatek o jednolitej stawce nieprzekraczającej 1%.

[...]«

3) w art. 8 zdanie wstępne otrzymuje brzmienie:

»Z zastrzeżeniem art. 7 ust. 1 państwa członkowskie mogą przyznać zwolnienie z podatku kapitałowego dla operacji określonych w art. 4 ust. 1 i 2, odnoszących się do [...]«”.

¹⁴ Termin na dokonanie transpozycji dyrektywy 85/303 został ustalony na dzień 1 stycznia 1986 r.

Uregulowania krajowe

- 15 Z akt sprawy przedstawionych Trybunałowi wynika, że na mocy obowiązujących w Republice Portugalskiej przepisów dotyczących opodatkowania spółek kapitałowych (ogólnej tabeli opłaty skarbowej załączonej do Kodeksu opłaty skarbowej) w brzmieniu zmienionym dekretem z mocą ustawy nr 257/81 z dnia 1 września 1981 r. czynności polegające na podwyższeniu kapitału spółek kapitałowych opodatkowane były podatkiem zwanym „opłatą skarbową”, wynoszącą 1% odpowiedniej kwoty.
- 16 Dekret z mocą ustawy nr 154/84 z dnia 16 maja 1984 r., który wszedł w życie w dniu 21 maja 1984 r., wprowadził wyjątek dotyczący czynności podwyższenia kapitału zakładowego za pomocą wkładów pieniężnych, zwalniając je od opłaty skarbowej.
- 17 Wreszcie dekret z mocą ustawy nr 322-B/2001 z dnia 14 grudnia 2001 r., który wszedł w życie 1 stycznia 2002 r., ponownie wprowadził ogólne opodatkowanie czynności podwyższenia kapitału spółek kapitałowych, niezależnie od rodzaju wnoszonych wkładów, w wysokości 0,40% rzeczywistej wartości netto wkładów wniesionych lub które mają być wniesione przez współników lub akcjonariuszy.
- 18 Republika Portugalska przystąpiła do Wspólnot Europejskich w dniu 1 stycznia 1986 r.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

- 19 Optimus, mająca siedzibę w Portugalii, podwyższyła swój kapitał zakładowy o 100 000 000 EUR wyłącznie za pomocą wkładów pieniężnych. Przy sporządzaniu

w dniu 12 listopada 2002 r. aktu notarialnego obejmującego podwyższenie kapitału spółka ta zobowiązana była do zapłaty opłaty skarbowej w wysokości 0,40%, czyli 400 000 EUR, na podstawie dekretu z mocą ustawy nr 322-B/2001.

- 20 Optimus zaskarżyła czynność poboru tej opłaty skarbowej do Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto (sądu podatkowego pierwszej instancji w Porto), obecnie Tribunal administrativo e fiscal do Porto (sąd administracyjny i podatkowy w Porto), powołując się zasadniczo na jej sprzeczność z przepisami art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335. Zdaniem Optimus przepis ten uniemożliwiał bowiem Republice Portugalskiej opodatkowanie podwyższenia jej kapitału zakładowego na mocy dekretu z mocą ustawy nr 322-B/2001, ponieważ w dniu 1 lipca 1984 r., czyli w dniu określonym w powołanym przepisie prawa wspólnotowego jako data odniesienia, przepisy portugalskie zwalniały od opłaty skarbowej czynności podwyższenia kapitału spółek handlowych za pomocą wkładów pieniężnych.
- 21 Tribunal administrativo e fiscal do Porto oddalił skargę, uzasadniając, że obowiązek przewidziany w art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335 nie znajduje zastosowania do czynności, o których mowa w art. 4 ust. 1 tej dyrektywy, lecz wyłącznie do czynności, o których mowa w jej art. 4 ust. 2 i art. 8. Supremo Tribunal Administrativo (najwyższy sąd administracyjny), który rozpoznaje skargę na powyższe orzeczenie wniesioną przez Optimus, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335 [...] w brzmieniu wynikającym z dyrektywy 85/303 [...] należy interpretować zawężająco w ten sposób, że warunkiem nałożonego w tym przepisie na państwa członkowskie obowiązku zwolnienia określonych czynności gromadzenia kapitału będzie wymóg, by były to czynności, które zgodnie z brzmieniem dyrektywy sprzed 1985 r. mogły być zwolnione od podatku lub opodatkowane według obniżonej stawki podatku — to znaczy jedynie te, o których mowa w art. 4 ust. 2 i art. 8 — i które ponadto znajdowały się w takiej sytuacji w dniu 1 lipca 1984 r.?

- 2) Czy art. 7 ust. 1 oraz art. 10 dyrektywy 69/335 [...] w brzmieniu wynikającym z dyrektywy 85/303 [...] należy interpretować w ten sposób, że zakazują one nakładania opłaty skarbowej na podstawie przepisów krajowych, takich jak zawarte w dekrete z mocą ustawy nr 322-B/2001 z dnia 14 grudnia 2001 r., wprowadzającym pkt 26 — Wnoszenie kapitału — do ogólnej tabeli opłaty skarbowej, na spółkę akcyjną prawa portugalskiego w związku z podwyższeniem kapitału zakładowego dokonanym przez wniesienie wkładów pieniężnych, jeżeli w dniu 1 lipca 1984 r. czynność taka objęta była zakresem przedmiotowym tej opłaty, lecz była od niej zwolniona?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- 22 Zwracając się z tym pytaniem, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335 ma być interpretowany w ten sposób, że przewidziane w nim obowiązkowe zwolnienie dotyczy wyłącznie czynności objętych zakresem art. 4 ust. 2 i art. 8 tej dyrektywy, o ile w dniu 1 lipca 1984 r. były one zwolnione lub opodatkowane według stawki obniżonej wynoszącej 0,50% lub niższej.
- 23 Rząd portugalski popierany przez Komisję Wspólnot Europejskich podnosi w tym zakresie, że art. 4 dyrektywy 69/335 w swym pierwotnym brzmieniu rozróżniał pomiędzy czynnościami objętymi ust. 1, które były obowiązkowo opodatkowane podatkiem kapitałowym, i czynnościami objętymi ust. 2, których opodatkowanie było jedynie dobrowolne. Zatem obowiązkowe zwolnienie przewidziane w art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335 w brzmieniu wynikającym z dyrektywy 85/303 dotyczy tylko czynności, które przed wejściem w życie tej ostatniej dyrektywy korzystały ze zwolnienia lub z opodatkowania według stawki obniżonej, to znaczy czynności objętych zakresem art. 4 ust. 2 dyrektywy 69/335.

- 24 Natomiast Optimus twierdzi, że obecnie, na mocy zmian wprowadzonych dyrektywą 85/303, głównym celem dyrektywy 69/335 jest wyeliminowanie podatku kapitałowego, a nie jedynie harmonizacja przepisów krajowych. Dlatego też w świetle tego celu oraz zasady swobodnego przepływu kapitału wspomniany art. 7 ust. 1 musi być interpretowany rozszerzająco, jako oznaczający, że przewidziany w nim obowiązek zwolnienia dotyczy także czynności objętych zakresem art. 4 ust. 1 dyrektywy 69/335, które — tak jak w sprawie przed sądem krajowym — w dniu 1 lipca 1984 r. były zwolnione od podatku kapitałowego. Taka interpretacja wynika również z brzmienia art. 7 ust. 1, który w tym zakresie wprowadza dla państw członkowskich jasne i bezwarunkowe zobowiązanie.
- 25 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie sądu krajowego należy uwzględnić, przy interpretacji i stosowaniu dyrektywy 69/335, szczególną sytuację państwa takiego jak Republika Portugalska, które stało się członkiem Wspólnot Europejskich ze skutkiem od dnia 1 stycznia 1986 r.
- 26 Ze stwierdzenia tego wynika po pierwsze, że przed powyższym dniem dyrektywa 69/335 nie znajdowała w tym państwie zastosowania. Wszelkie zasady dotyczące opodatkowania lub zwolnienia czynności należących do zakresu pojęcia gromadzenia kapitału były do tego dnia wprowadzane do portugalskiego porządku prawnego wyłącznie na podstawie prawa krajowego.
- 27 Po drugie, wynika z tego, że dla potrzeb wykładni i stosowania dyrektywy 69/335 w odniesieniu do Republiki Portugalskiej historyczna interpretacja celów tej dyrektywy nie może wpłynąć na interpretację dyrektywy w brzmieniu obowiązującym po przystąpieniu tego państwa do Wspólnot. W tym zakresie w przypadku Republiki Portugalskiej nie można powoływać względów budżetowych, które przez dniem 1 stycznia 1986 r. powstrzymały niektóre państwa członkowskie od wyrażenia zgody na zniesienie podatku kapitałowego.

- 28 Należy dalej stwierdzić, że dzień, z którym Republika Portugalska przystąpiła do Wspólnot, to jest 1 stycznia 1986 r., zbiega się z ostatecznym dniem terminu na transponowanie istotnych zmian dyrektywy 69/335 wprowadzonych dyrektywą 85/303. Ponadto żadne postanowienie Aktu dotyczącego warunków przystąpienia Królestwa Hiszpanii i Republiki Portugalskiej oraz dostosowań w traktatach (Dz.U. 1985, L 302, str. 23) ani jakiegokolwiek innego aktu nie określa innego terminu na transponowanie przez to ostatnie państwo dyrektywy 85/303. W konsekwencji jedyną wersją dyrektywy 69/335 wiążącą Republikę Portugalską jest wersja wynikająca z dyrektywy 85/303.
- 29 Za powyższym wnioskiem przemawia również okoliczność, że art. 4 ust. 2 i art. 7 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy 69/335 zawierają odstępstwa na rzecz Republiki Greckiej dotyczące stosowania tej dyrektywy. Natomiast tego rodzaju odstępstwa nie zostały wprowadzone w doniesieniu do Republiki Portugalskiej.
- 30 Artykuł 7 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 69/335 nakłada na państwa członkowskie jasny i bezwarunkowy obowiązek zwolnienia od podatku kapitałowego czynności, które w dniu 1 lipca 1984 r. były zwolnione lub opodatkowane według stawki 0,50% lub niższej. Obowiązek ten, którego treść jest jednoznaczna, dotyczy również Republiki Portugalskiej, począwszy od dnia 1 stycznia 1986 r.
- 31 Interpretacja taka jest zgodna nie tylko z niebudzącym wątpliwości brzmieniem art. 7 ust. 1, lecz również z kontekstem i naczelnym celem dyrektywy 69/335, która jak trafnie zauważa rzecznik generalny w pkt 59 swojej opinii, ma na celu ograniczenie w jak największym stopniu skutków podatku kapitałowego dla swobody przepływu kapitału (zob. podobnie wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawie C-494/03 Senior Engineering Investments, Zb.Orz. str. I-525, pkt 43).

32 Należy wreszcie podnieść, że data 1 lipca 1984 r., która na mocy art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335 traktowana jest jako data odniesienia, wiąże również Republikę Portugalską. Bowiern w przypadku przystępowania do Wspólnot zawarte w prawie wspólnotowym odwołanie się do określonej daty, wobec braku postanowienia o przeciwnej treści w akcie przystąpienia lub innym akcie prawa wspólnotowego, dotyczy również państwa przystępującego, nawet jeśli ta data jest wcześniejsza od daty przystąpienia. Co się bowiern tyczy Republiki Portugalskiej, nie ma w tym zakresie żadnego innego postanowienia ani w akcie przystąpienia, ani w jakimkolwiek innym akcie. Wprowadzenie takiego postanowienia byłoby możliwe, jak tego dowodzą przepisy wprowadzające odstępstwa na rzecz Republiki Greckiej.

33 Z powyższego wynika, że w przypadku państwa takiego jak Republika Portugalska, które przystąpiło do Wspólnot Europejskich ze skutkiem od dnia 1 stycznia 1986 r., wobec braku postanowień wprowadzających odstępstwa w akcie przystąpienia tego państwa lub w innym akcie prawa wspólnotowego art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335 musi być interpretowany w ten sposób, że przewidziane w nim obowiązkowe zwolnienie dotyczy wszystkich czynności objętych zakresem zastosowania tej dyrektywy, które w dniu 1 lipca 1984 r. były w tym państwie członkowskim zwolnione od podatku kapitałowego lub które były opodatkowane tym podatkiem według stawki obniżonej wynoszącej 0,50% lub niższej.

W przedmiocie drugiego pytania

34 Zwracając się z drugim pytaniem, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy w przypadku państwa takiego jak Republika Portugalska, które przystąpiło do Wspólnot ze skutkiem od dnia 1 stycznia 1986 r., art. 7 ust. 1 i art. 10 dyrektywy 69/335 muszą być interpretowane w ten sposób, że zakazują one wprowadzania po dniu 1 stycznia 1986 r. opłaty skarbowej od czynności podwyższenia kapitału zakładowego objętej zakresem zastosowania tej dyrektywy, która w dniu 1 lipca 1984 r. była zwolniona z tej opłaty na gruncie prawa krajowego.

35 Bezsporne jest, że w dniu 1 lipca 1984 r. podwyższenie kapitału zakładowego przez wniesienie wkładów pieniężnych było zgodnie z prawem portugalskim zwolnione od opłaty skarbowej, normalnie wymaganej w przypadku podwyższenia kapitału zakładowego dokonanego w inny sposób.

36 Rząd portugalski podnosi jednak, że ta opłata skarbowa nie stanowiła jedyne­go sposobu opodatkowania czynności gromadzenia kapitału w ówczesnym portugał­skim systemie prawnym. Czynności te podlegały bowiem również, w sposób kumu­lacyjny, opłatom rejestracyjnym i notarialnym. Pierwsza kategoria tych opłat, to znaczy opłaty za wpis dokumentu dotyczącego danej czynności do rejestru handlo­wego, stanowiła opodatkowanie progresywne według stawek wynoszących od 1% w przypadku czynności, których wartość nie przekraczała 200 000 PTE, do 0,30% dla czynności o wartości przekraczającej 10 000 000 PTE. Opłaty notarialne miały również charakter progresywny.

37 Zatem zgodnie z argumentacją rządu portugalskiego opłaty rejestracyjne i opłaty notarialne, przez swój kumulacyjny efekt, stanowiły w dniu 1 lipca 1984 r. obciążenie wynoszące 0,60% wartości czynności i przekraczały tym samym granicę 0,50% przewidzianą w art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335. W konsekwencji, biorąc pod uwagę, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału opłaty te stanowią podatki mające te same cechy co podatek kapitałowy, władze portugalskie mogły po dniu 1 stycznia 1986 r. wprowadzić opłatę skarbową odpowiadającą podatkowi kapitałowemu.

38 Nie można przychylić się do tego argumentu.

39 W tym zakresie należy przypomnieć, że jak wynika z jej motywów drugiego, szóstego, siódmego i ósmego, dyrektywa 69/335 od czasu jej przyjęcia ma na celu ustanowienie, w miejsce podatku kapitałowego i opłaty skarbowej obowiązujących w państwach

członkowskich, jednego i ujednoliczonego podatku od czynności gromadzenia kapitału w ramach wspólnego rynku, jak również zniesienie wszelkich innych podatków mających te same cechy co podatek kapitałowy lub opłata skarbowa.

40 To wyraźne rozróżnienie pomiędzy podatkiem kapitałowym, stosowanym według ujednoliczonej stawki, oraz innymi podatkami mającymi te same cechy, które są zakazane, jest zawarte w sposób jednoznaczny w dyrektywie 69/335 od czasu jej przyjęcia. Artykuł 4 tej dyrektywy wymienia czynności, które muszą lub mogą być opodatkowane podatkiem kapitałowym, a jej art. 10 zakazuje państwom członkowskim pobierania poza podatkiem kapitałowym wszelkich innych podatków od tych czynności w jakiegokolwiek formie.

41 Powyższe rozróżnienie było bez wątpienia przestrzegane na wszystkich etapach ewolucji legislacyjnej dyrektywy 69/335. I tak dyrektywa 73/79 rozszerzyła zakres zastosowania obniżonych stawek podatku kapitałowego, dyrektywa 73/80 wprowadziła ogólne obniżenie stawek tego podatku, a dyrektywa 85/303 wskazuje na jednoznaczny zamiar rozszerzenia zwolnienia od podatku kapitałowego na jak największą liczbę czynności, które wchodzą w zakres zastosowania tego podatku. Natomiast ta legislacyjna ewolucja w niczym nie zmieniła pierwotnego celu w postaci zniesienia i całkowitego zakazania wszelkich innych podatków mających te same cechy co podatek kapitałowy.

42 Należy ponadto podnieść, że art. 7 ust. 1 dyrektywy 9/335 poświęcony jest wyłącznie uregulowaniu stosowania podatku kapitałowego lub opłaty skarbowej, a nie stosowania innych podatków. Dlatego też odnosząc się do czynności „innych niż operacje określone w art. 9, które w dniu 1 lipca 1984 r. były zwolnione z podatku lub opodatkowane stawką 0,50% lub niższą”, przepis ten dotyczy czynności, które w tym dniu

były zwolnione od podatku kapitałowego lub opłaty skarbowej lub też obciążone tym podatkiem lub tą opłatą według stawki 0,50% lub niższej.

43 W niniejszej sprawie nie budzi wątpliwości, że opłaty rejestracyjne i notarialne, na które powołuje się rząd portugalski, nie stanowią podatku kapitałowego ani opłaty skarbowej, lecz inny rodzaj opodatkowania.

44 W tym zakresie należy podkreślić, że w wyroku z dnia 21 czerwca 2001 r. w sprawie C-206/99 SONAE, Rec. str. I-4679 oraz w postanowieniu z dnia 24 stycznia 2002 r. w sprawie C-45/00 SONAE Turismo, nieopublikowanym w Zbiorze, Trybunał orzekł, iż opłaty wymagane w Portugalii za wpis do krajowego rejestru handlowego podwyższenia kapitału zakładowego spółki kapitałowej, objętego zakresem dyrektywy 69/335, stanowią podatki w rozumieniu tej dyrektywy i jako takie są zakazane na mocy jej art. 10 lit. c). W wyrokach z dnia 29 września 1999 r. w sprawie C-56/98 Modelo, Rec. str. I-6427 i z dnia 21 września 2000 r. w sprawie C-19/99 Modelo, Rec. str. I-7213, Trybunał doszedł do takiego samego wniosku w odniesieniu do opłat wymaganych w Portugalii za sporządzenie aktu notarialnego stwierdzającego dokonanie podwyższenia kapitału spółki objętego zakresem dyrektywy 69/335.

45 W związku z tym sprzeczne z brzmieniem art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335 oraz z jej celami byłoby ponowne wprowadzenie do portugalskiego systemu prawnego, po dniu 1 stycznia 1986 r., opłaty skarbowej od podwyższenia kapitału zakładowego spółek kapitałowych w rozumieniu dyrektywy 69/335, dokonanego przez wniesienie wkładów pieniężnych, w przypadku gdy tego rodzaju czynności nie były w dniu 1 lipca 1984 r. obciążone opłatą skarbową, powołując na uzasadnienie ponownego jej wprowadzenia okoliczność, że w tym państwie członkowskim wspomniane czynności były podstawą pobierania opłat, które zostały uznane przez Trybunał za zakazane na mocy dyrektywy 69/335.

⁴⁶ Z powyższego wynika zatem, że w przypadku państwa takiego jak Republika Portugalska, które przystąpiło do Wspólnot Europejskich ze skutkiem od dnia 1 stycznia 1986 r., art. 7 ust. 1 i art. 10 dyrektywy 69/335 zakazują wprowadzania po dniu 1 stycznia 1986 r. opłaty skarbowej od czynności podwyższenia kapitału zakładowego objętej zakresem zastosowania tej dyrektywy, która w dniu 1 lipca 1984 r. była zwolniona od tej opłaty na gruncie prawa krajowego.

W przedmiocie kosztów

⁴⁷ Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem krajowym; 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 (czwarta izba) orzeka, co następuje:

- 1) W przypadku państwa takiego jak Republika Portugalska, które przystąpiło do Wspólnot Europejskich ze skutkiem od dnia 1 stycznia 1986 r., wobec braku postanowień wprowadzających odstępstwa w akcie przystąpienia tego państwa lub w innym akcie prawa wspólnotowego art. 7 ust. 1 dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału w brzmieniu wynikającym z dyrektywy Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r. musi być interpretowany w ten sposób, że przewidziane w nim obowiązkowe zwolnienie dotyczy wszystkich czynności objętych zakresem zastosowania dyrektywy 69/335, które w dniu 1 lipca 1984 r. były w tym państwie członkowskim zwolnione od podatku kapitałowego lub które były opodatkowane tym podatkiem według stawki obniżonej wynoszącej 0,50% lub niższej.**

- 2) **W przypadku państwa takiego jak Republika Portugalska, które przystąpiło do Wspólnot Europejskich ze skutkiem od dnia 1 stycznia 1986 r., art. 7 ust. 1 i art. 10 dyrektywy 69/335 w brzmieniu wynikającym z dyrektywy 85/303 zakazują wprowadzania po dniu 1 stycznia 1986 r. opłaty skarbowej od czynności podwyższenia kapitału zakładowego objętej zakresem zastosowania dyrektywy 69/335, która w dniu 1 lipca 1984 r. była zwolniona od tej opłaty na gruncie prawa krajowego.**

Podpisy