

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JÁNA MAZÁKA

przedstawiona w dniu 25 marca 2010 r.¹

1. Corte suprema di cassazione (najwyższy sąd kasacyjny, Włochy) skierował do Trybunału trzy pytania prejudycjalne dotyczące dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału² (zwanej dalej „dyrektywą 69/335”), sformułowane następująco:

„1) Czy art. 4 ust. 1 lit. c) dyrektywy 69/335, zgodnie z którym podatkowi kapitałowemu podlega podwyższenie kapitału spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju, powinien być interpretowany w ten sposób, że opodatkowaniu podlega rzeczywiste wniesienie wkładów, a nie sama uchwała o podwyższeniu kapitału, która nie została wykonana co do istoty?

2) Czy art. 4 ust. 1 lit. c) dyrektywy 69/335 powinien być interpretowany w ten sposób, że obowiązek zapłaty podatku ciąży wyłącznie na spółce, do której wnoszone są wkłady, a nie również na urzędniku

państwowym, który sporządza lub przyjmuje akt?

3) W każdym razie czy środki obrony przyznane przez uregulowanie włoskie urzędnikowi państwowemu są zgodne z zasadą proporcjonalności, biorąc pod uwagę, że art. 38 dekretu prezydenta republiki nr 131 z dnia 26 kwietnia 1986 r. [dodatek zwyczajny do GURI nr 99 z dnia 30 kwietnia 1986 r., w wersji obowiązującej w czasie zaistnienia okoliczności faktycznych istotnych dla sprawy (zwanego dalej »dekretem nr 131/1986«)] stanowi, iż nieważność lub zaskarżalność uchwały o podwyższeniu kapitału są pozbawione znaczenia, oraz dopuszcza zwrot zapłaconego podatku dopiero po uprawomocnieniu się wyroku cywilnego, w którym stwierdza się nieważność lub uchyla sporny akt?”.

2. Sąd krajowy uważa, że konieczne jest udzielenie przez Trybunał odpowiedzi na postawione pytania, aby mógł on orzec w przedmiocie odwołania wniesionego przez Ministero dell’Economia e delle Finanze (ministerstwo gospodarki i finansów) i Agenzia delle Entrate (agencję ds. przychodów) od wyroku wydanego w dniu 5 lipca 2004 r. przez Commissione tributaria regionale del Veneto (regionalną komisję podatkową Wenecji Euganejskiej (Włochy), w którym ta ostatnia, orzekając w drugiej instancji, uwzględniła

¹ — Język oryginału: francuski.

² — Dz.U. L 249, s. 25. Ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2009 r. dyrektywa 69/335 została uchylona przez dyrektywę Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotyczącą podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U. L 46, s. 11).

wniesioną przez Paola Speranzę – notariusza w Padwie (Włochy) – skargę na wezwanie do zapłaty dotyczące opłaty za wpis.

3. Początki tego sporu sięgają dnia 30 lipca 1993 r., w którym nadzwyczajne zgromadzenie wspólników spółki z ograniczoną odpowiedzialnością LEJA Srl (zwanej dalej „spółką LEJA”), z siedzibą w Padwie, podjęło uchwałę o przekształceniu tej spółki w spółkę akcyjną i podwyższeniu jej kapitału o 20 000 000 ITL do 58 400 000 000 ITL (zwaną dalej „uchwałą z dnia 30 lipca 1993 r.”). Całość podwyższenia kapitału miała być subskrybowana przez jednego z dwóch wspólników spółki LEJA, czyli spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością Tecnoitalia Srl za pośrednictwem wkładu składającego się z 6 244 akcji spółki prawa słoweńskiego Lama dd, których wartość została ustalona w drodze ekspertyzy przeprowadzonej ad hoc na 58 380 000 000 ITL.

4. Protokół ww. zgromadzenia nadzwyczajnego został sporządzony przez notariusza P. Speranzę, który stał się w ten sposób solidarnie odpowiedzialny za zapłatę opłaty za wpis, zakładając, że opłata ta zostanie zakwalifikowana jako podatek główny, a nie podatek uzupełniający.

5. Zważywszy, że uchwała z dnia 30 lipca 1993 r. została ostatecznie zatwierdzona przez Corte d'appello di Venezia (sąd apelacyjny w Wenecji, Włochy) i że na podstawie wniosku notariusza P. Speranzы została ona zarejestrowana, akt podwyższenia kapitału został objęty opłatą za wpis.

6. Organ podatkowy doręczył wezwanie do zapłaty na 578 102 000 ITL zarówno spółce LEJA, jak i P. Speranzie, jako osobie solidarnie odpowiedzialnej za zapłatę.

7. Jednakże podwyższenie kapitału uchwalone przez spółkę LEJA nie zostało zrealizowane, ponieważ okazało się, że spółka Tecnoitalia Srl, która miała subskrybować całość podwyższonego kapitału, nigdy nie dysponowała akcjami, które miały zostać w tym celu wniesione. Ogłoszono zatem upadłość spółki LEJA. W konsekwencji P. Speranza, jako notariusz dokonujący czynności notarialnej, pozostał jedynym dłużnikiem opłaty za wpis.

8. P. Speranza wniósł skargę na wezwanie do zapłaty, które zostało oddalone w pierwszej instancji, a następnie uwzględnione przez Commissione tributaria regionale del Veneto orzekającą w postępowaniu odwoławczym.

9. W przeciwieństwie do Commissione tributaria regionale del Veneto, która zakwalifikowała opłatę jako podatek uzupełniający, sąd krajowy skłania się ku zakwalifikowaniu jej jako podatku głównego i w konsekwencji uważa, że na podstawie przepisów krajowych skarga P. Speranzы powinna zostać oddalona. Niemniej jednak podzieliła ona wątpliwości wyrażone przez P. Speranzę co do zgodności z prawem przepisów krajowych z dyrektywą 69/335.

10. W ramach postępowania przed Trybunałem uwagi na piśmie złożyli P. Speranza, rząd włoski, a także Komisja Wspólnot Europejskich. Wszyscy stawili się podczas rozprawy, która odbyła się w dniu 28 stycznia 2010 r. na wniosek P. Speranzy i rządu włoskiego.

Ramy prawne

Dyrektywa 69/335

11. Jak wynika z motywu drugiego dyrektywy 69/335, jej celem jest usunięcie w drodze ujednoczenia przeszkód zakłócających swobodny przepływ kapitału, polegających na nierównym traktowaniu, podwójnym opodatkowaniu i dysproporcjach spowodowanych przez podatki pośrednie od gromadzenia kapitału stosowane w państwach członkowskich.

12. W motywie siódmym wspomnianej dyrektywy wyjaśniono, że niezbędne jest ujednoczenie podatku od gromadzenia kapitału, zarówno pod względem jego struktury, jak i stawek.

13. Artykuł 1 dyrektywy 69/335 stanowi, że państwa członkowskie naliczają podatek od wkładów kapitałowych do spółek kapitałowych, ujednoczony zgodnie z art. 2 i 9 tej dyrektywy.

14. Artykuł 4 dyrektywy 69/335 zawiera wykaz czynności, które państwa członkowskie, w zależności od przypadku, mogą lub muszą objąć podatkiem kapitałowym. A zatem art. 4 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy stanowi, że państwa członkowskie obejmują podatkiem kapitałowym „podwyższenie kapitału spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju”.

15. Zgodnie z art. 5 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335:

„Podatek nalicza się:

- a) przy utworzeniu spółki kapitałowej, podwyższeniu kapitału lub zwiększeniu majątku spółki, jak określono [w] art. 4 ust. 1 lit. a), c) i d): od rzeczywistej wartości aktywów jakiegokolwiek rodzaju wniesionych lub mających być wniesionymi przez członków [wspólników], po pomniejszeniu o przyjęte zobowiązania i poniesione wydatki przez spółkę w następstwie każdego wkładu. Państwa członkowskie mogą odłożyć naliczenie podatku kapitałowego do czasu wniesienia wkładów”.

Przepisy krajowe

16. Opłata za wpis jest uregulowana w dekrete nr 131/1986.

17. Zgodnie z art. 1 dekretu nr 131/1986 „opłacie za wpis do rejestru podlegają [...] zarówno czynności, których wpis do rejestru jest obowiązkowy, jak i czynności, których zgłoszenie do rejestru jest dobrowolne”.

18. Na podstawie art. 2 lit. a) dekretu nr 131/1986 czynności wskazane w tabeli załączonej do tego dekretu podlegają opłacie za wpis do rejestru zgodnie z przepisami kolejnych artykułów, jeżeli zostały dokonane w formie pisemnej na terytorium kraju.

19. Według art. 4 lit. a) pozycja 5 część I tej tabeli od podwyższenia kapitału naliczany jest podatek wynoszący 1% uchwalonego podwyższenia.

20. Zgodnie z art. 27 ust. 5 dekretu nr 131/1986 podwyższenie kapitału podlega opodatkowaniu w momencie jego zatwierdzenia.

21. Artykuł 38 dekretu nr 131/1986 stanowi:

„Nieważność lub zaskarżalność aktu nie zwalnia z obowiązku złożenia wniosku o rejestrację i uiszczenia związanego z tym podatku.

Podatek uiszczony zgodnie z ust. 1 powinien zostać zwrócony w części przekraczającej stałą stawkę, w przypadku gdy akt został uznany za nieważny lub uchylony z przyczyn, za które strony nie ponoszą odpowiedzialności, na podstawie prawomocnego orzeczenia niewymagającego ratyfikacji, zatwierdzenia lub potwierdzenia”.

22. Osoby zobowiązane do zapłaty podatku są określone w art. 57 dekretu nr 131/1986, który ma następujące brzmienie:

„Poza urzędnikami państwowymi, którzy sporządzili, przyjęli lub poświadczyli akt, i osobami, w interesie których zwrócono się o wpis, solidarnie odpowiedzialne za uiszczenie podatku są strony umowy, strony, których akt dotyczy, osoby, które podpisały lub powinny były podpisać oświadczenia, o których mowa w art. 12 i 19, a także osoby, które zwróciły się o zastosowanie przepisów, o których mowa w art. 633, 796, 800 i 825 kodeksu postępowania cywilnego.

Odpowiedzialność urzędników państwowych nie obejmuje zapłaty podatków uzupełniających lub nałożonych w ramach korekty”.

z ww. wyroku. W świetle linii orzeczniczej wynikającej z wyroku w sprawie *Fantask i in.*⁵ należy jednak wskazać, że biorąc pod uwagę okoliczności faktyczne opisane w aktach sprawy, nie bez wahania kwalifikuję omawianą tu włoską opłatę za wpis jako podatek kapitałowy w rozumieniu art. 1–9 dyrektywy 69/335, a nie jako podatek podobny do podatku kapitałowego w rozumieniu art. 10 tej dyrektywy. Gdyby włoska opłata za wpis stanowiła podatek podobny do podatku kapitałowego, przepisy krajowe byłyby sprzeczne z dyrektywą, a w konsekwencji postawione pytania utraciłyby sens.

Ocena

23. Pragnę przypomnieć na wstępie, że Trybunał zajmował się już kwestią opłaty za wpis uregulowanej w dekrete nr 131/1986 w sprawie *Aro Tubi Trafilerie* zakończonej wydaniem wyroku³. Sprawa ta dotyczyła opłaty za wpis pobieranej w przypadku fuzji spółek. W owym wyroku Trybunał orzekł, że wspomniana opłata wykazuje cechy podatku kapitałowego w rozumieniu art. 1–9 dyrektywy 69/335⁴. Nawet jeśli w niniejszej sprawie chodzi o opłatę za wpis pobieraną od podwyższenia kapitału, to stanowi ona jednak podatek kapitałowy w rozumieniu art. 1–9 dyrektywy 69/335.

25. Rząd włoski jest zdania, że porządek logiczny postawionych pytań prejudycjalnych powinien być zmieniony, ponieważ w jego opinii pytanie drugie stanowi w niniejszym przypadku pytanie podstawowe.

24. W konsekwencji za podstawę dalszych rozważań przyjmę to założenie wynikające

26. Nie podzielam tego punktu widzenia. Biorąc po uwagę, że konieczność udzielenia odpowiedzi na drugie i trzecie pytanie prejudycjalne zależy od odpowiedzi na pytanie pierwsze, zbadam pytania w kolejności, w której zostały one postawione.

3 — Wyrok z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-46/04, Zb.Orz. s. I-3009.

4 — Zobacz podobnie ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie *Aro Tubi Trafilerie*, pkt 28.

5 — Wyrok z dnia 2 grudnia 1997 r. w sprawie C-188/95, Rec. s. I-6783. W wyrokach: z dnia 26 września 2000 r. w sprawie C-134/99 IGI, Rec. s. I-7717; z dnia 21 czerwca 2001 r. w sprawie C-206/99 SONAE, Rec. s. I-4679 przyjęto takie samo podejście.

W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

27. Poprzez pierwsze pytanie prejudycjalne sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy objęcie podatkiem kapitałowym podwyższenia kapitału spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju, o którym mowa w art. 4 ust. 1 lit. c) dyrektywy 69/335, zależy od rzeczywistego wniesienia tego wkładu.

28. Na wstępie pragnę przypomnieć, że wyrażenie „objąć podatkiem” zastosowane zarówno przez sąd krajowy, jak i w art. 4 ust. 1 dyrektywy 69/335 opisuje proces podatkowy, który rozpoczyna pewne zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania do zapłaty podatku i składa się z kilku etapów.

29. W art. 4 ust. 1 dyrektywy 69/335 wyliczone jedynie czynności, które podlegają podatkowi kapitałowemu, wśród których figuruje także podwyższenie kapitału spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju. Przepis ten nie uwzględnia poszczególnych etapów procesu podatkowego, takich jak naliczenie i pobranie. Z powyższego wynika, że wspomniany przepis nie może przyczynić się, ani bezpośrednio, ani pośrednio, do udzielenia odpowiedzi na pierwsze pytanie postawione przez sąd krajowy.

30. Należy jednak zbadać, czy dyrektywa 69/335 nie zawiera innych przepisów, które mogłyby być użyteczne dla rozwiązania przedstawionego problemu.

31. Moim zdaniem w rachubę wchodzi art. 5 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335, który w świetle naliczenia podatku kapitałowego pobieranego od podwyższenia kapitału spółki kapitałowej określa podstawę takiego opodatkowania. W rozumieniu tego przepisu podstawę stanowi rzeczywista wartość aktywów jakiegokolwiek rodzaju wniesionych lub „mających być wniesionymi”⁶ przez wspólników, po pomniejszeniu o przyjęte zobowiązania i wydatki poniesione przez spółkę w następstwie każdego wkładu.

32. Ponadto art. 5 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335 umożliwia państwowym członkowskim naliczenie podatku kapitałowego dopiero wtedy, gdy wkłady zostaną rzeczywiście wniesione.

33. Jak już orzekł Trybunał, artykuł ten, jak i art. 4 ust. 1 dyrektywy 69/335, nie wyjaśniają, w jakim momencie ma miejsce zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania do zapłaty podatku kapitałowego. Wkłady, które mają zostać wniesione, także mogą prowadzić do naliczenia podatku kapitałowego. Za wkłady objęte tym przepisem należy uznać te,

⁶ — Wyróżnienie autora.

które osoba fizyczna lub prawna ma obowiązek wnieść i które mają charakter pewny⁷.

34. Wynikający z ww. orzecznictwa wymóg, by wkład, który ma być wniesiony, miał charakter pewny, należy moim zdaniem rozumieć w ten sposób, że wkład ma być bezwarunkowy.

35. Uważam, że zgodnie z ww. orzecznictwem z art. 5 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335 można wywieść, że naliczenie podatku kapitałowego – jako jeden z etapów procesu podatkowego, który polega na obliczeniu podatku poprzez zastosowanie stawki do podstawy opodatkowania – może poprzedzać samo wniesienie wkładu.

36. Artykuł 5 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335 przyznaje państwowi członkowskim pewien zakres uznania w odniesieniu do określenia momentu naliczenia przez nie podatku. Zapewniona państwowi członkowskim możliwość naliczenia podatku kapitałowego dopiero wtedy, gdy wkłady zostaną rzeczywiście wniesione, oznacza, że państwa członkowskie mogą także naliczyć podatek kapitałowy jeszcze przed wniesieniem wkładu.

37. A zatem możliwość naliczenia podatku kapitałowego jeszcze przed wniesieniem

wkładu oznacza, że zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania do zapłaty podatku kapitałowego, które powinno poprzedzać naliczenie podatku kapitałowego, może mieć formę czynności prawnej⁸, jak w niniejszym przypadku⁹.

38. Należy jednak dodać, że naliczenie podatku kapitałowego nie może być mylone lub identyfikowane z jego pobraniem. Naliczenie jako etap obliczenia podatku poprzez zastosowanie stawki do podstawy opodatkowania i pobranie jako etap rzeczywistej zapłaty podatku stanowią dwa różne etapy procesu podatkowego.

39. Podczas gdy na naliczenie podatku kapitałowego przez państwa członkowskie ma częściowo wpływ art. 5 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335, dyrektywa ta nie zawiera żadnego przepisu dotyczącego pobrania podatku. Ponadto należy pamiętać, że zgodnie z motywem siódmym dyrektywy 69/335 jej celem jest ujednoczenie podatku kapitałowego, zarówno pod względem jego struktury, jak i stawek. Z powyższego wynika, że celem dyrektywy 69/335 nie jest ujednoczenie całego procesu podatkowego – jako takiego – dotyczącego podatku kapitałowego. W konsekwencji

8 — Powyższe podejście może wydawać się sprzeczne z podejściem przyjętym przez Trybunał w ww. w przypisie 3 wyroku w sprawie Aro Tubi Trafilerie, pkt 27, w którym mając na uwadze proporcjonalny charakter rozpatrywanej opłaty za wpis pobieranej w wysokości 1% od wartości wkładów do spółki, uznał on, że należy przyjąć, iż zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania do zapłaty takiej opłaty stanowi sam wkład. Jednakże podejście to należy oceniać w kontekście tego konkretnego przypadku, w którym Trybunałowi zależało na rozróżnieniu podatku kapitałowego od podatku podobnego do podatku kapitałowego dla celów dyrektywy 69/335.

9 — Należy zauważyć, że we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd krajowy stwierdził, że opłata za wpis stanowi w prawie krajowym typowy podatek od czynności prawnych.

7 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 17 października 2002 r. w sprawie C-339/99 ÉSTAG, Rec. s. I-8837, pkt 49, 50.

uregulowanie dotyczące pobrania podatku kapitałowego i obowiązku uiszczenia należnego podatku wchodzi w zakres kompetencji państw członkowskich.

podatkowego poprzez zgłoszenie sprzeciwu, że wkład nie może zostać wniesiony.

40. Niemniej jednak należy także uwzględnić fakt, że dokonanie naliczenia i pobrania podatku kapitałowego niezależnie od wniesienia wkładu mogłoby naruszyć materialny zakres stosowania art. 1 dyrektywy 69/335, zgodnie z którym państwa członkowskie naliczają ujednolicony zgodnie z art. 2 i 9 tej dyrektywy podatek od wkładów kapitałowych do spółek kapitałowych.

W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

41. Naliczenie i pobranie podatku kapitałowego bez wniesienia wkładu prowadziłyby do takiej ochrony interesu państwa w zakresie naliczenia i pobrania podatków, która ostatecznie byłaby niesprawiedliwa dla podatników i powodowałaby wzbogacenie się państwa z uiszczonych podatków pomimo faktu, że wkład nie został rzeczywiście wniesiony.

43. Poprzez drugie pytanie sąd krajowy zmierza co do zasady do ustalenia, do kogo stosuje się podatek kapitałowy bądź, mówiąc dokładniej, kto jest dłużnikiem zobowiązania podatkowego z tytułu podwyższenia kapitału spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju w rozumieniu art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/335.

42. Uważam zatem, że Trybunał powinien odpowiedzieć na pierwsze pytanie prejudycjalne w ten sposób, że art. 4 ust. 1 lit. c) dyrektywy 69/335 powinien być interpretowany w ten sposób, iż możliwe jest objęcie podatkiem kapitałowym samej uchwały o podwyższeniu kapitału spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju. Jednakże dłużnik musi mieć możliwość skutecznej obrony w trakcie procesu

44. Punktem wyjścia dla udzielenia odpowiedzi na to pytanie jest wyjaśnienie pojęcia „zobowiązanie podatkowe”. Co do zasady chodzi o obowiązek uiszczenia przez podatnika podatku, który został wobec niego naliczony na mocy ustawy i zgodnie z jej przepisami.

45. Powstanie takiego obowiązku podatnika zależy zawsze od zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania do zapłaty podatku, które umożliwia państwu dokonanie naliczenia, a następnie pobranie podatku.

W niniejszym przypadku uchwała o podwyższeniu podatku spółki akcyjnej poprzez wniesienie akcji innej spółki stanowi zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania do zapłaty opłaty za wpis.

46. Trybunał już orzekł, że zgodnie ze strukturą i systematyką dyrektywy 69/335 podatek kapitałowy pobierany jest od spółki kapitałowej, do której dany wkład jest wnoszony¹⁰. Oznacza to, że w niniejszym przypadku spółka LEJA powinna być podatnikiem podatku kapitałowego, a nie P. Speranza jako notariusz dokonujący czynności notarialnej. To spółka LEJA skorzystała, lub raczej miała skorzystać, z uchwalonego wkładu.

47. W tym względzie należy jednak przypominieć, że dyrektywa 69/335 jako taka nie reguluje zasad pobierania podatku kapitałowego. W konsekwencji wydaje się, że generalnie kwestia ta leży w zakresie kompetencji przyznanych państwom członkowskim. Jednakże zasady pobierania podatku kapitałowego obejmują moim zdaniem każdy przepis, który może zagwarantować wykonanie zobowiązania podatkowego przez podatnika.

48. Solidarna odpowiedzialność osób, które z pewnych względów określonych w ustawie lub na mocy ustawy mają wpływ na powstanie zobowiązania podatkowego, stanowi jeden

ze środków powszechnie stosowanych przez państwa w celu zagwarantowania wykonania zobowiązania podatkowego przez podatnika. Tak jest również w niniejszym przypadku.

49. Nawet jeśli notariusz ma obowiązek uiszczenia kwoty równoważnej opłacie za wpis, w jego przypadku nie chodzi tu o zobowiązanie podatkowe, które wynika ze zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania do uiszczenia opłaty za wpis. Obowiązek uiszczenia przez notariusza opłaty za wpis wynika z jego solidarnej odpowiedzialności.

50. Należy także dodać, że w przypadku notariusza chodzi o odpowiedzialność solidarną i o zobowiązanie solidarne. W konsekwencji jest wykluczone, by opłata za wpis była uiszczana dwukrotnie. W przypadku odpowiedzialności solidarnej wykonanie zobowiązania przez jednego z zobowiązanych prowadzi bowiem do wygaśnięcia zobowiązania wobec pozostałych zobowiązanych.

51. Na drugie pytanie prejudycjalne należy zatem odpowiedzieć, że jedyną osobą, na której ciąży zobowiązanie podatkowe z tytułu podwyższenia kapitału spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju, o którym mowa w art. 4 ust. 1 lit. c) dyrektywy 69/335, jest spółka, do której wnoszone są wkłady. Nie należy mylić tego zobowiązania podatkowego z ciężącym na notariuszu obowiązku uiszczenia kwoty równoważnej opłacie za wpis z tytułu odpowiedzialności solidarnej przewidzianej przez prawo krajowe w ramach gwarancji.

10 — Zobacz podobnie wyroki: z dnia 17 października 2002 r. w sprawie C-339/99 ESTAG, Rec. s. I-8837, pkt 44–47; z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawie C-494/03 Senior Engineering Investments, Zb.Orz. s. I-525, pkt 25.

W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego

52. Poprzez trzecie pytanie prejudycjalne sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy środki obrony przyznane przez uregulowanie włoskie urzędnikowi państwowemu są zgodne z zasadą proporcjonalności, biorąc pod uwagę, że zgodnie z art. 38 dekretu nr 131/1986 nieważność lub zaskarżalność uchwały o podwyższeniu kapitału są pozbawione znaczenia oraz że uzyskanie zwrotu zapłaconego podatku jest możliwe dopiero po uprawomocnieniu się wyroku cywilnego, w którym stwierdza się nieważność spornego aktu lub go uchyla.

53. Jak już wskazałem, biorąc pod uwagę, że dyrektywa 69/335 jako taka nie reguluje zasad pobierania podatku kapitałowego, nie reguluje ona także gwarancji wykonania zobowiązania podatkowego. Kwestie te nie mają nic wspólnego z przedmiotem i celami dyrektywy 69/335.

54. W konsekwencji zasady pobierania podatku kapitałowego i ochrona osoby solidarnie odpowiedzialnej, czyli w niniejszym przypadku notariusza dokonującego czynności notarialnej, przed naliczeniem i pobraniem opłaty za wpis stanowiącej podatek kapitałowy pobierany z tytułu podwyższenia kapitału

spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju w rozumieniu dyrektywy 69/335, w przypadku gdy wkład w rzeczywistości nie został wniesiony, objęte są zakresem kompetencji państw członkowskich. Należy podkreślić, że – moim zdaniem – ani pozycja notariusza jako osoby solidarnie odpowiedzialnej za uiszczenie opłaty za wpis, ani środki obrony, z jakich może skorzystać ta osoba, nie mają wpływu na osiągnięcie celów przewidzianych przez dyrektywę 69/335.

55. Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, uważam, że rząd włoski słusznie powołuje się na brak właściwości Trybunału do udzielenia odpowiedzi na trzecie pytanie prejudycjalne.

56. Jednakże dla kompletności wyводу zbadam stosunek, jaki może istnieć pomiędzy zasadą proporcjonalności, w postaci ustalonej w orzecznictwie Trybunału w podobnych przypadkach, a ochroną notariusza przed naliczeniem i pobraniem opłaty za wpis objętej zakresem stosowania dyrektywy 69/335, w przypadku gdy wkład w rzeczywistości nie został wniesiony.

57. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że zgodnie z zasadą proporcjonalności państwa członkowskie muszą stosować środki, które

umożliwiając im efektywne osiągnięcie określonego celu, jednocześnie w jak najmniejszym stopniu zagrażając celom i zasadom wynikającym z odpowiednich przepisów wspólnotowych, w niniejszym przypadku z dyrektywy 69/335¹¹.

58. W niniejszym przypadku z powyższego wynika, że nawet jeśli państwa członkowskie mogą przyjmować środki, aby jak najlepiej chronić swoje interesy finansowe, a zatem także interes w zakresie naliczenia i pobierania podatku kapitałowego, wspomniane środki nie mogą wykraczać poza to, co jest niezbędne dla osiągnięcia tego celu.

59. Z opisu włoskiego uregulowania opłaty za wpis przedstawionego przez sąd krajowy wynika, że uregulowanie to przewiduje możliwość zwrotu uiszczzonego podatku pod warunkiem stwierdzenia nieważności lub uchylecia aktu, na mocy którego podatek został naliczony. Jednakże sąd podatkowy nie jest właściwy do wydania takiego orzeczenia, gdyż należy to do właściwości sądów cywilnych.

60. We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd krajowy wskazał, że zgodnie z art. 27 ustawy nr 89 z dnia 16 lutego 1913 r. o notariacie notariusz jest ponadto

zobowiązany do wykonywania swych funkcji wtedy, gdy zostanie o to poproszony. Jednakże rząd włoski wyjaśnił, że zgodnie z art. 28 ustawy o notariacie notariusz może odmówić sporządzenia każdego aktu, gdy strony nie uiszczą opłat lub honorarium albo nie pokryją wydatków związanych ze sporządzeniem aktu. Uprawnienie to można rozumieć jako środek ochronny mający na celu zapobieżenie powstaniu ewentualnego zobowiązania do uiszczenia opłaty za wpis z tytułu odpowiedzialności solidarnej.

61. Poza tym nie można pomijać tego, że notariusz ma możliwość wystąpienia z roszczeniem regresowym wobec spółki kapitałowej, w przypadku gdy musiał on wywiązać się z ciężącego na nim zobowiązania solidarnego.

62. Nie wydaje się, by przysługujące notariuszowi prawo odmowy sporządzenia aktu, a także prawo wystąpienia z roszczeniem regresowym wobec spółki kapitałowej mogły mieć decydujący wpływ na odpowiedź, jakiej należy udzielić na trzecie pytanie prejudycjalne. Oczywiście nie oznacza to, że można podważyć znaczenie tego rodzaju możliwości.

63. Uważam, że znaczenie ma jedynie możliwość ochrony prawnej notariusza, który dąży do uzyskania zwrotu kwoty odpowiadającej opłacie uiszczzonej z tytułu odpowiedzialności solidarnej.

11 — Zobacz podobnie wyroki: z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawach połączonych C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96 *Molenheide i in.*, Rec. s. I-7281, pkt 46, 47; z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 *Teleos i in.*, Zb.Orz. s. I-7797, pkt 52; z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 *Netto Supermarket*, Zb.Orz. s. I-771, pkt 19, 20; a także z dnia 10 lipca 2008 r. w sprawie C-25/07 *Sosnowska*, Zb.Orz. s. I-5129, pkt 23.

64. Jak już zauważyłem, uchwała o podwyższeniu kapitału spółki, która musi być sporządzona przez notariusza, stanowi zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania do uiszczenia we Włoszech opłaty za wpis. Zdarzenie to istnieje jako fakt obiektywny i dopóki ono istnieje, dopóty rodzi ono skutki prawne przewidziane przez ustawę.

65. W konsekwencji w przypadku braku stwierdzenia nieważności lub uchylecia uchwały o podwyższeniu kapitału spółki ww. zdarzenie istnieje i wystarczy do uzasadnienia

prawa państwa do naliczenia i pobrania podatku kapitałowego.

66. Z tego względu i biorąc pod uwagę fakt, że uzyskanie zwrotu uiszczzonego podatku możliwe jest dopiero po wydaniu wyroku cywilnego, w którym stwierdza się nieważność uchwały o podwyższeniu kapitału danej spółki lub ją uchyla, uważam, że środki obrony przyznane notariuszowi przez uregulowanie włoskie są zgodne z zasadą proporcjonalności, ponieważ w rzeczywistości chodzi o jedyny sposób wykluczenia z obrotu prawnego spornej uchwały stanowiącej zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania do zapłaty podatku kapitałowego, a także jej skutków prawnych.

Wnioski

67. W świetle powyższych rozważań proponuję, by Trybunał odpowiedział w następujący sposób na pytania prejudycjalne postawione przez Corte suprema di cassazione:

„1) Artykuł 4 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału powinien być interpretowany w ten sposób, że możliwe jest objęcie podatkiem kapitałowym samej uchwały o podwyższeniu kapitału spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju. Jednakże dłużnik musi mieć możliwość skutecznej

obrony w trakcie procesu podatkowego poprzez zgłoszenie sprzeciwu, że wkład nie może zostać wniesiony.

- 2) Jedyną osobą, na której ciąży zobowiązanie podatkowe z tytułu podwyższenia kapitału spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju, o którym mowa w art. 4 ust. 1 lit. c) dyrektywy 69/335, jest spółka, do której wnoszone są wkłady. Nie należy mylić tego zobowiązania podatkowego z ciążącym na notariuszu obowiązkiem uiszczenia kwoty równoważnej opłacie za wpis z tytułu odpowiedzialności solidarnej przewidzianej przez prawo krajowe w ramach gwarancji.

- 3) Przyznana urzędnikowi państwowemu, który sporządził, przyjął lub poświadczył akt podwyższenia kapitału spółki kapitałowej, solidarnie odpowiedzialnemu za uiszczenie podatku kapitałowego, możliwość uzyskania zwrotu uiszczanego podatku dopiero po uprawomocnieniu się wyroku cywilnego, w którym stwierdza się nieważność uchwały o podwyższeniu kapitału spółki kapitałowej lub ją uchyla, jest w świetle skutków prawnych wpływu notariusza na akt podwyższenia kapitału spółki kapitałowej zgodna z zasadą proporcjonalności”.