



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 12 czerwca 2014 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Pojęcie „sądu państwa członkowskiego” — Tribunal Arbitral Tributário — Dyrektywa 69/335/EWG — Artykuły 4 i 7 — Podwyższenie kapitału zakładowego spółki kapitałowej — Opłata skarbową obowiązująca w dniu 1 lipca 1984 r. — Późniejsze zniesienie tej opłaty skarbowej, a następnie ponowne jej wprowadzenie

W sprawie C-377/13

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugalia) postanowieniem z dnia 31 maja 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 lipca 2013 r., w postępowaniu:

Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA

przeciwko

Autoridade Tributária e Aduaneira,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, K. Lenaerts (sprawozdawca), wiceprezes Trybunału, G. Arestis, J.C. Bonichot i A. Arabadjiev, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA przez F. Fernandes Lourença, advogado,
- w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandes, J. Menezesa Leitão oraz A. Cunhę, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez P. Guerrę e Andradego oraz L. Lozano Palacios, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 8 kwietnia 2014 r.,

* Język postępowania: portugalski.

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 4, 7 i 10 lit. a) dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U. L 249, s. 25), zmienionej dyrektywą Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r. (Dz.U. L 156, s. 23).
- 2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA (zwaną dalej „Ascendi”) a Autoridade Tributária e Aduaneira (organem podatkowym i celnym), dotyczącego decyzji tego organu z dnia 6 sierpnia 2012 r. o odmowie zwrotu na rzecz Ascendi opłaty skarbowej uiszczonej przez nią z tytułu czterech czynności podwyższenia kapitału, których dokonała w okresie od grudnia 2004 r. do listopada 2006 r. (zwanej dalej „sporną decyzją”).

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Jak wynika z motywu pierwszego dyrektywy 69/335, miała ona na celu wspieranie swobodnego przepływu kapitału, uznanego za podstawową swobodę niezbędną do utworzenia rynku wewnętrznego. W tym zakresie, zgodnie z motywami szóstym, siódmym i ósmym, dyrektywa ta zmierza do ujednoczenia podatku od wkładów kapitałowych wnoszonych do spółek w Unii przez wprowadzenie jednolitego podatku od gromadzenia kapitału, który w ramach rynku wewnętrznego może być nałożony tylko jednorazowo, oraz przez zniesienie wszystkich innych podatków pośrednich o takich samych cechach jak ten jednolity podatek.
- 4 W tym celu art. 1 dyrektywy 69/335 stanowił, że „[p]aństwa członkowskie naliczają podatek od wkładu kapitałowego do spółek kapitałowych, ujednoczony zgodnie z przepisami art. 2–9, zwany dalej »podatkiem kapitałowym«”.
- 5 Na mocy dyrektywy 85/303 wprowadzono pewne zasadnicze zmiany do dyrektywy 69/335, zwłaszcza w art. 4 ust. 2 i art. 7 tejże dyrektywy. Motywy drugi, trzeci i czwarty dyrektywy 85/303 stanowią:

„konsekwencje gospodarcze podatku kapitałowego są niekorzystne dla łączenia i rozwoju przedsiębiorstw; takie konsekwencje są szczególnie szkodliwe przy obecnej koniunkturze gospodarczej, w której istnieje potrzeba uznania wspierania inwestycji za nadrzędny priorytet;

najlepszym rozwiązaniem w tym celu byłoby zniesienie podatku kapitałowego; utrata przychodów, które byłyby 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 [czynności] objętych jego zakresem [...];

dla operacji [czynności] podlegających obecnie zmniejszonej stawce podatku kapitałowego należy ustanowić obowiązkowe zwolnienie”.

- 6 Artykuł 4 dyrektywy 69/335 w brzmieniu wynikającym z dyrektywy 85/303 (zwanej dalej „dyrektywą 69/335”) stanowił:

„1. Podatkowi kapitałowemu podlegają następujące operacje [czynności]:

[...]

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

[...]

2. Następujące operacje [czynności] mogą, w zakresie, w jakim były opodatkowane stawką 1% w dniu 1 lipca 1984 r., nadal podlegać podatkowi kapitałowemu:

- a) podwyższenie kapitału spółki kapitałowej w drodze kapitalizacji zysków lub rezerwy stałej lub tymczasowej;

[...]”.

- 7 W myśl art. 7 dyrektywy 69/335:

„1. Państwa członkowskie zwolnią z podatku kapitałowego operacje [czynności] inne niż operacje [czynności] 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.

[...]

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

[...]”.

- 8 Artykuł 10 lit. a) 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 [czynności], o których mowa w art. 4;

[...]”.

- 9 Termin do dokonania transpozycji dyrektywy 85/303 został ustalony na dzień 1 stycznia 1986 r.

- 10 Dyrektywa 69/335 została uchylona dyrektywą Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotyczącą podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U. L 46, s. 11). Jednakże uchylenie to miało miejsce później niż okoliczności faktyczne sprawy w postępowaniu głównym.

Prawo krajowe

- 11 Artykuł 145 Tabela Geral do Imposto de Selo (ogólnej tabeli opłaty skarbowej, zwanej dalej „TGIS”), zatwierdzonej na mocy rozporządzenia z mocą ustawy nr 21196 z dnia 28 listopada 1932 r., w wersji obowiązującej w dniu 1 lipca 1984 r., stanowił:
- „Wzmocnienie lub podwyższenie kapitału spółek, kwota podwyższenia:
- spółki cywilne – 5 na tysiąc (opłata skarbową);
 - spółki kapitałowe [...] – 2 na sto (opłata skarbową);
 - pozostałe spółki – 7 na tysiąc (opłata skarbową).
1. W odniesieniu do spółek, o których mowa w lit. a) i c), dodaje się opłatę skarbową, o której mowa w art. 93.
2. Wzmocnienie lub podwyższenie kapitału następujące w formie wkładów pieniężnych jest zwolnione z opłaty”.
- 12 Następnie rozporządzenie z mocą ustawy nr 223/91 z dnia 18 czerwca 1991 r., nadając nowe brzmienie art. 145 ust. 2 TGIS, zwolniło z opłaty skarbowej „[z]asilenie lub podwyższenie kapitału zakładowego spółek kapitałowych”, zwalniając tym samym z opłaty skarbowej jakiekolwiek podwyższenie kapitału zakładowego spółek kapitałowych niezależnie od sposobu jego dokonania.
- 13 Na mocy rozporządzenia z mocą ustawy nr 322-B/2001 z dnia 14 grudnia 2001 r., poprzez dodanie art. 26.3 do TGIS, każde podwyższenie kapitału zakładowego spółek kapitałowych, niezależnie od sposobu jego dokonania, zostało poddane opłacie skarbowej według stawki 0,4% od wartości podwyższenia.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

- 14 W okresie od dnia 15 grudnia 2004 r. do dnia 29 listopada 2006 r. Ascendi, spółka kapitałowa, dokonała czterech czynności podwyższenia kapitału zakładowego poprzez przekształcenie w kapitał zakładowy wierzytelności posiadanych przez akcjonariuszy z tytułu dokonanych wcześniej świadczeń akcesoryjnych na rzecz tej spółki. W związku z tymi czynnościami spółka Ascendi zapłaciła łączną kwotę 205 381,95 EUR z tytułu opłaty skarbowej oraz opłat sądowych i notarialnych.
- 15 W dniu 28 marca 2008 r. Ascendi wniosła do Autoridade Tributária e Aduaneira o zwrot kwot zapłaconych z tytułu opłaty skarbowej przy okazji wspomnianych czynności podwyższenia kapitału. Wniosek ten został oddalony sporną decyzją.
- 16 Ascendi wszczęła postępowanie przed Tribunal Arbitral Tributário (podatkowym sądem arbitrażowym).
- 17 W postanowieniu odsyłającym Tribunal Arbitral Tributário stwierdza przede wszystkim, że spełnia wszystkie przewidziane w art. 267 TFUE przesłanki niezbędne do uznania go za sąd państwa członkowskiego w rozumieniu tego artykułu.
- 18 Następnie Tribunal Arbitral Tributário zastanawia się nad kwestią, czy rozporządzenie z mocą ustawy nr 322-B/2001, na którym opiera się sporna decyzja, jest zgodne z art. 4, 7 i art. 10 lit. a) dyrektywy 69/335. W tym celu odnosi się przede wszystkim do argumentacji Ascendi, która przypomina, że zgodnie z rozporządzeniem z mocą ustawy nr 223/91 czynności podwyższenia kapitału zakładowego

w Portugalii są zwolnione z opłaty skarbowej od 1991 r. oraz że w szczególnym przypadku podwyższenia kapitału poprzez wniesienie wkładów pieniężnych zwolnienie obowiązywało nawet od maja 1984 r. A zatem ponowne wprowadzenie w 2001 r. na mocy rozporządzenia z mocą ustawy nr 322-B/2001 opłaty skarbowej narusza zdaniem Ascendi przepisy tej dyrektywy.

- 19 Tribunal Arbitral Tributário podkreśla, że Autoridade Tributária e Aduaneira zakwestionował tę argumentację. Zdaniem tego organu w odniesieniu do czynności podwyższenia kapitału art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335 nakłada na państwa członkowskie obowiązek zwolnienia z podatku kapitałowego tylko tych czynności, które w dniu 1 lipca 1984 r. były zwolnione z podatku lub opodatkowane stawką równą lub niższą od 0,50%. Przepis ten nie dotyczy czynności podwyższenia kapitału rozpatrywanych w postępowaniu głównym, które nie zostały dokonane w formie wkładów pieniężnych. W dniu 1 lipca 1984 r. przepisy krajowe przewidywały bowiem w odniesieniu do tych czynności stosowanie opłaty skarbowej o stawce wyższej niż 0,50%.
- 20 Wreszcie Tribunal Arbitral Tributário stwierdza, że na podstawie orzecznictwa nie można sformułować jasnej odpowiedzi. W sporze, w którym wydano wyrok Optimus – Telecomunicações (C-366/05, EU:C:2007:366), czynność podwyższenia kapitału została bowiem dokonana w formie wkładów pieniężnych. Tymczasem wspomniana czynność, w przeciwieństwie do czynności rozpatrywanych w sprawie w postępowaniu głównym, w dniu 1 lipca 1984 r. była zwolniona z opłaty skarbowej.
- 21 W tych okolicznościach Tribunal Arbitral Tributário postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 4 ust. 1 lit. c), art. 4 ust. 2 lit. a), art. 7 ust. 1 i art. 10 lit. a) dyrektywy 69/335 [...] stoją na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu takiemu jak rozporządzenie z mocą ustawy nr 322-B/2001 z dnia 14 grudnia 2001 r., które poddaje opłacie skarbowej czynności podwyższenia kapitału spółek kapitałowych dokonane poprzez konwersję na kapitał zakładowy wierzytelności akcjonariuszy z tytułu dokonanych wcześniej świadczeń akcesoryjnych na rzecz spółki, nawet jeżeli świadczenia te miały formę pieniężną, biorąc pod uwagę, że w dniu 1 lipca 1984 r. przepisy krajowe poddawały podwyższenie kapitału dokonane w takiej formie opłacie skarbowej w wysokości 2%, a jednocześnie zwalniały od tej opłaty podwyższenie kapitału w formie wkładów pieniężnych?”.

W przedmiocie właściwości Trybunału

- 22 Na wstępie należy zbadać kwestię, czy Tribunal Arbitral Tributário powinien być uznany za sąd państwa członkowskiego w rozumieniu art. 267 TFUE.
- 23 Należy w tym zakresie przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału przy ustalaniu, czy organ występujący z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym ma charakter sądu w rozumieniu art. 267 TFUE, co jest kwestią objętą wyłącznie zakresem prawa Unii, Trybunał bierze pod uwagę wszystkie okoliczności sprawy, a w szczególności fakt, czy organ jest ustanowiony na podstawie ustawy, jego stały charakter, obligatoryjny charakter jego właściwości, kontradiktoryjny charakter postępowania, stosowanie przez organ przepisów prawa oraz jego niezależność (wyrok Bełow, C-394/11, EU:C:2013:48, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo). Ponadto sądy krajowe są uprawnione do skierowania sprawy do Trybunału wyłącznie wtedy, gdy zawiśnie przed nimi spór i muszą wydać rozstrzygnięcie w ramach postępowania mającego na celu wydanie orzeczenia o charakterze sądowym (zob. w szczególności wyroki Syfait i in., C-53/03, EU:C:2005:333, pkt 29; Bełow, EU:C:2013:48, pkt 39).
- 24 W sprawie w postępowaniu głównym z informacji podanych w postanowieniu odsyłającym wynika, że podatkowe sądy arbitrażowe są ustanawiane na podstawie ustawy. Sądy arbitrażowe znajdują się bowiem w wykazie sądów krajowych zamieszczonym w art. 209 konstytucji Republiki Portugalskiej. Ponadto art. 1 rozporządzenia z mocą ustawy nr 10/2011 z dnia 20 stycznia 2011 r. dotyczącego

sądowego systemu arbitrażu podatkowego przewiduje, że arbitraż podatkowy stanowi alternatywną formę sądowego rozstrzygnięcia sporów w dziedzinie podatków, a art. 2 tegoż rozporządzenia z mocą ustawy przyznaje podatkowym sądom arbitrażowym ogólną właściwość w zakresie oceny zgodności z prawem naliczenia wszelkich podatków.

- 25 Ponadto jako element systemu sądowego rozstrzygnięcia sporów w zakresie podatków podatkowe sądy arbitrażowe spełniają wymóg stałego charakteru.
- 26 Jak bowiem podniósł rzecznik generalny w pkt 37 opinii, choć składy sędziowskie Tribunal Arbitral Tributário mają charakter doraźny i kończą swą działalność wraz ze sprawą, do rozstrzygnięcia której zostały powołane, niemniej jednak jako całość Tribunal Arbitral Tributário, będący elementem wspomnianego systemu, ma charakter stały.
- 27 Co do obligatoryjnej właściwości sądu należy przypomnieć, że brak jest tego elementu w ramach arbitrażu umownego, ponieważ strony umowy nie mają prawnego ani faktycznego obowiązku powierzania ich sporów do rozstrzygnięcia przez sąd arbitrażowy, zaś władze publiczne danego państwa członkowskiego nie są ani włączone w proces podejmowania decyzji co do wyboru drogi arbitrażu, ani nie mają one możliwości ingerencji z urzędu w przebieg postępowania przed sędzią sądu arbitrażowego (wyrok Denuit i Cordenier, C-125/04, EU:C:2005:69, pkt 13 i przytoczone tam orzecznictwo; a także postanowienie Merck Canada, C-555/13, EU:C:2014:92, pkt 17).
- 28 Niemniej jednak Trybunał orzekł o dopuszczalności pytań prejudycjalnych przedstawionych przez sąd arbitrażowy ustanowiony ustawą, którego orzeczenia były wiążące dla stron i którego właściwość nie zależała od umowy pomiędzy stronami (postanowienie Merck Canada, EU:C:2014:92, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 29 Tymczasem, jak podniósł rzecznik generalny w pkt 28 i 40 opinii, Tribunal Arbitral Tributário, którego decyzje są wiążące dla stron na mocy art. 24 ust. 1 rozporządzenia z mocą ustawy nr 10/2011, różni się od sądu arbitrażowego sensu stricto. Jego właściwość wynika bowiem bezpośrednio z przepisów rozporządzenia z mocą ustawy nr 10/2011 i w konsekwencji nie jest uzależniona od uprzedniego wyrażenia przez strony woli poddania sporu rozstrzygnięciu arbitrażowemu (zob. analogicznie wyrok Danfoss, 109/88, EU:C:1989:383, pkt 7). A zatem w przypadku gdy skarżący podatnik poddaje spór rozstrzygnięciu podatkowego sądu arbitrażowego, właściwość Tribunal Arbitral Tributário ma zgodnie z art. 4 ust. 1 rozporządzenia z mocą ustawy nr 10/2011 charakter obligatoryjny dla organu podatkowego i celnego.
- 30 Kontradyktoryjny charakter postępowania przed podatkowymi sądami arbitrażowymi jest zagwarantowany przez art. 16 i 28 rozporządzenia z mocą ustawy nr 10/2011. Ponadto zgodnie z art. 2 ust. 2 tego rozporządzenia podatkowe sądy arbitrażowe „orzekają na podstawie przepisów prawa, a rozstrzygnięcie w oparciu o zasadę słuszności jest wykluczone”.
- 31 W odniesieniu do niezależności podatkowych sądów arbitrażowych, po pierwsze, z postanowienia odsyłającego wynika, że arbitrzy wchodzący w skład Tribunal Arbitral Tributário, do którego został wniesiony spór w postępowaniu głównym, zostali wyznaczeni zgodnie z art. 6 rozporządzenia z mocą ustawy nr 10/2011 przez Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (radę etyki zawodowej centrum arbitrażu administracyjnego) z opracowanej przez tę instytucję listy arbitrów.
- 32 Po drugie, art. 9 rozporządzenia z mocą ustawy nr 10/2011 przewiduje, że do arbitrów zastosowanie mają zasady bezstronności i niezawisłości. Ponadto zgodnie z art. 8 ust. 1 tego rozporządzenia z mocą ustawy przeszkodę w wykonywaniu funkcji arbitra stanowi istnienie jakiegokolwiek więzi rodzinnej lub zawodowej pomiędzy arbitrem a jedną ze stron sporu. Istnieje zatem gwarancja, że dany sąd arbitrażowy jest podmiotem trzecim w stosunku do organu, który wydał zaskarżoną decyzję (zob. wyrok RTL Belgium, C-517/09, EU:C:2010:821, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo, a także postanowienie Devillers, C-167/13, EU:C:2013:804, pkt 15).

- 33 Wreszcie z art. 1 rozporządzenia z mocą ustawy nr 10/2011 wynika, że podatkowe sądy arbitrażowe orzekają w ramach postępowania, które prowadzi do wydania orzeczenia o charakterze sądowym.
- 34 Z całości powyższych rozważań wynika, że organ występujący z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym posiada wszystkie właściwości konieczne do uznania go za sąd państwa członkowskiego w rozumieniu art. 267 TFUE.
- 35 Wobec powyższego Trybunał jest właściwy w zakresie udzielenia odpowiedzi na pytanie przedstawione przez sąd odsyłający.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 36 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 4, 7 i art. 10 lit. a) dyrektywy 69/335 sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego ponownie wprowadzającym opłatę skarbową od czynności podwyższenia kapitału zakładowego spółki kapitałowej, które podlegały takiej opłacie w dniu 1 lipca 1984 r., ale zostały następnie z niej zwolnione.
- 37 Zdaniem Ascendi czynności takie jak rozpatrywane w sprawie w postępowaniu głównym były już zwolnione z opłaty skarbowej w dniu 1 lipca 1984 r. na mocy obowiązującego prawa krajowego.
- 38 W tym zakresie należy jednakże przypomnieć, że w kompetencji Trybunału nie leży wypowiedanie się, w ramach procedury odesłania prejudycjalnego, w przedmiocie wykładni przepisów krajowych ani w przedmiocie oceny okoliczności faktycznych sporu w postępowaniu głównym, gdyż to zadanie należy wyłącznie do sądu odsyłającego (zob. wyroki: Angelidaki i in., od C-378/07 do C-380/07, EU:C:2009:250, pkt 48; a także van Delft i in., C-345/09, EU:C:2010:610, pkt 114).
- 39 Tymczasem z brzmienia pytania prejudycjalnego wynika, że w dniu 1 lipca 1984 r. przepisy krajowe poddawały czynności podwyższenia kapitału takie jak rozpatrywane w sprawie w postępowaniu głównym opłacie skarbowej w wysokości 2%.
- 40 W odniesieniu do kwestii, czy przepisy dyrektywy 69/335 sprzeciwiają się przepisom krajowym takim jak rozpatrywane w sprawie w postępowaniu głównym, należy przede wszystkim przypomnieć, że przepisy te poddają opłacie skarbowej czynności podwyższenia kapitału zakładowego spółki kapitałowej. Ponieważ opłacie skarbowej podlega gromadzenie kapitału jako takie, wspomniana opłata stanowi podatek kapitałowy w rozumieniu art. 1 dyrektywy 69/335.
- 41 W takich okolicznościach wykładnia art. 10 dyrektywy 69/335, który dotyczy wyłącznie podatków pośrednich innych niż podatek kapitałowy, nie ma znaczenia dla rozwiązania sporu w postępowaniu głównym.
- 42 Następnie należy stwierdzić, że czynności rozpatrywane w sprawie w postępowaniu głównym objęte są zakresem stosowania art. 4 ust. 1 lit. c) dyrektywy 69/335. Poszczególne czynności podwyższenia kapitału zostały bowiem dokonane „poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju”, w rozumieniu tego przepisu, czyli poprzez przekształcenie w kapitał zakładowy wierzytelności posiadanych przez akcjonariuszy tej spółki z tytułu dokonanych przez nich wcześniej świadczeń akcesoryjnych na rzecz wspomnianej spółki.
- 43 W odniesieniu do czynności, o których mowa w art. 4 ust. 1 dyrektywy 69/335, przepis ten przewiduje, że podlegają one „podatkowi kapitałowemu”.
- 44 Jednakże, pomimo brzmienia tego art. 4 ust. 1, z art. 7 wspomnianej dyrektywy wynika, że nie istnieje żaden obowiązek poddania podatkowi kapitałowemu czynności objętych zakresem stosowania pierwszego z tych przepisów.

- 45 Przeciwnie, Trybunał orzekł, że art. 7 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 69/335 nakłada na państwa członkowskie wyraźny 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 (zob. wyroki: *Optimus – Telecomunicações*, EU:C:2007:366, pkt 30; *Pak-Holdco*, C-372/10, EU:C:2012:86, pkt 28). Obowiązek ten, a także pozostałe obowiązki wynikające z dyrektywy 69/335, wiążą Republikę Portugalską od dnia 1 stycznia 1986 r., czyli daty przystąpienia tego państwa do Unii Europejskiej.
- 46 Jednakże ponieważ czynności takie jak rozpatrywane w sprawie w postępowaniu głównym, objęte zakresem stosowania art. 4 ust. 1 dyrektywy 69/335, podlegały w dniu 1 lipca 1984 r. opodatkowaniu podatkiem kapitałowym według stawki wyższej od 0,50%, Republika Portugalska, przystępując do Unii w dniu 1 stycznia 1986 r., zgodnie z art. 7 ust. 2 tej dyrektywy miała prawo utrzymać opodatkowanie tych czynności podatkiem kapitałowym (zob. podobnie wyrok *Logstor ROR Polska*, C-212/10, EU:C:2011:404, pkt 34).
- 47 Wreszcie pozostaje jeszcze do zbadania kwestia, czy państwo członkowskie, po zaprzestaniu w 1991 r. naliczania podatku kapitałowego od czynności objętych zakresem stosowania art. 4 ust. 1 dyrektywy 69/335, mogło ponownie wprowadzić taki podatek w 2001 r.
- 48 Ponieważ art. 4 ust. 1 i art. 7 ust. 1 i 2 dyrektywy 69/335 nie odnoszą się wyraźnie do sytuacji podatku zniesionego, a następnie ponownie wprowadzonego po dniu 1 lipca 1984 r., należy odwołać się do wykładni teleologicznej rozważanych przepisów, poszukując celów, dla których zostały one ustanowione.
- 49 A zatem z motywów drugiego i trzeciego dyrektywy 85/303 wynika, że celem dyrektywy 69/335 jest ograniczenie, a nawet zniesienie podatku kapitałowego. W świetle tego celu z motywu trzeciego wynika, że tylko trudności budżetowe, jakie napotkałyby państwa członkowskie w razie zniesienia podatku kapitałowego, uzasadniają możliwość jego utrzymania przez te państwa, które nie zaprzestały jego naliczania (zob. podobnie wyrok *Logstor ROR Polska*, EU:C:2011:404, pkt 36).
- 50 Wskazanie w art. 7 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 69/335 daty 1 lipca 1984 r. nie upoważnia więc państw członkowskich, które w owym dniu poddawały omawiane czynności opodatkowaniu podatkiem kapitałowym według stawki wyższej od 0,5%, do ponownego wprowadzenia takiego podatku po jego zniesieniu. Wolą prawodawcy Unii było bowiem zniesienie podatku kapitałowego, a możliwość jego utrzymania jest tylko wyjątkiem uzasadnionym obawą utraty przez państwa członkowskie dochodów budżetowych. Nawet jeśli utrata dochodów budżetowych mogła uzasadniać utrzymanie podatku kapitałowego po dniu 1 lipca 1984 r., w granicach określonych w art. 7 ust. 2 wspomnianej dyrektywy, nie mogła ona uzasadniać ponownego wprowadzenia takiego podatku (zob. podobnie wyrok *Logstor ROR Polska*, EU:C:2011:404, pkt 37–39).
- 51 Wbrew temu, co utrzymuje rząd portugalski, obowiązek standstill wynikający z dyrektywy 69/335 dotyczy zarówno czynności, o których mowa w art. 4 ust. 2 tej dyrektywy, jak i czynności wymienionych w jej art. 4 ust. 1. W sytuacji takiej jak rozpatrywana w sprawie w postępowaniu głównym obowiązek ten wynika z art. 7 ust. 1 i 2 dyrektywy 69/335, interpretowanego w świetle celu tejże dyrektywy. Tymczasem, jak wynika z pkt 45 niniejszego wyroku, obowiązki, jakie na państwa członkowskie nakłada art. 7 dyrektywy 69/335, dotyczą każdej czynności objętej zakresem stosowania tej dyrektywy, a w konsekwencji każdej czynności objętej zakresem stosowania jej art. 4, niezależnie od kwestii, czy jest ona wymieniona w ust. 1, czy też w ust. 2 tego drugiego artykułu.
- 52 W konsekwencji na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, że art. 4 ust. 1 lit. c) i art. 7 ust. 1 i 2 dyrektywy 69/335 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one ponownemu wprowadzeniu przez państwo członkowskie podatku kapitałowego od czynności podwyższenia kapitału zakładowego objętych zakresem stosowania pierwszego z tych przepisów, które podlegały takiemu podatkowi w dniu 1 lipca 1984 r., ale następnie zostały z niego zwolnione.

W przedmiocie kosztów

- ⁵³ Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 4 ust. 1 lit. c) i art. 7 ust. 1 i 2 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. należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one ponownemu wprowadzeniu przez państwo członkowskie podatku kapitałowego od czynności podwyższenia kapitału zakładowego objętych zakresem stosowania pierwszego z tych przepisów, które podlegały takiemu podatkowi w dniu 1 lipca 1984 r., ale następnie zostały z niego zwolnione.

Podpisy