

USNESENÍ SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

6. října 2010(*)

„článek 104 odst. 3 první pododstavec jednacího řádu – Směrnice 69/335/EHS – Nepřímé daně – Kapitálové vklady – Převody cenných papírů – Základní kapitál z větší části tvořený nemovitým majetkem“

Ve věci C-487/09,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Tribunal Supremo (Španělsko) ze dne 24. září 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 30. listopadu 2009, v řízení

Inmogolf SA

proti

Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení C. Toader, předsedkyně senátu, L. Bay Larsen a A. Prechal (zpravodaj), soudci,

generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

vzhledem k tomu, že Soudní dvůr hodlá rozhodnout usnesením s odůvodněním v souladu s čl. 104 odst. 3 prvním pododstavcem svého jednacího řádu,

po vyslechnutí generálního advokáta,

vydává toto

Usnesení

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 11 písm. a) a čl. 12 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů (Úř. věst. L 249, s. 25; Zvl. vyd. 09/01, s. 11, dále jen „směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Inmogolf SA (dále jen „Inmogolf“) a Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia (Generální ředitelství pro daně v rámci Rady pro hospodářství a finance Autonomního společenství Murcia) ve věci vrácení daně z převodu majetku a listinných právních aktů.

Právní rámec

Právní úprava Unie

3 ?lánek 11 sm?rnice stanoví:

„?lenské státy neuloží žádnou da? jakékoli formy na:

a) vytvo?ení, vydání, p?ijetí akcií na burzu nebo uvedení do ob?hu akcií, podíl? na spole?nosti [nebo] jiných obdobných cenných papír? anebo osv?d?ení nahrazujících tyto cenné papíry, jakož i obchodování s nimi, bez ohledu na osobu emitenta;

[...]“

4 Podle ?l. 12 odst. 1 písm. a) sm?rnice:

„Odchyln? od ?lánek? 10 a 11 mohou ?lenské státy ukládat:

a) dan? z p?evod? cenných papír?, paušální, ?i nikoli;

[...]“

Vnitrostátní právní úprava

5 Zákon 24/1988 ze dne 28. ?ervence 1988 o trhu s cennými papíry (BOE ?. 181 ze dne 29. ?ervence 1988, s. 23405), ve zn?ní zákona 18/91 ze dne 6. ?ervna 1991 (BOE ?. 136 ze dne 7. ?ervna 1991, s. 18665, dále jen „zákon 24/1988“), stanoví ve svém ?lanku 108:

„1. P?evod cenných papír?, a? p?ijatých na oficiální sekundární trh, ?i nikoliv, je osvobozen od dan? z p?evodu majetku a listinných právních akt? a od dan? z p?idané hodnoty.

2. Odchyln? od ustanovení v odst. 1 jsou p?edm?tem dan? z p?evodu majetku a právních akt?, jakožto ‚úplatné p?evody majetku‘:

1) P?evody uskute?né na sekundárním trhu, jakož i nabytí uskute?ná na primárních trzích jakožto d?sledek výkonu p?ednostních práv na upisování akcií a práva na konverzi dluhopis? na akcie, cenných papír?, které p?edstavují pom?rný podíl na základním kapitálu nebo majetku spole?ností, fond?, sdružení nebo jiných subjekt?, jejichž aktiva tvoří nejmén? z 50 % nemovitý majetek nacházející se v tuzemsku, za p?edpokladu, že v d?sledku takového p?evodu nebo nabytí se nabyvatel stane úplným vlastníkem tohoto majetku nebo že alespo? získá postavení, které mu umožní vykonávat nad takovými subjekty kontrolu.

Pokud jde o obchodní spole?nosti, dosažením uvedené kontroly se rozumí takový stav, kdy je p?ímo ?i nep?ímo dosaženo vyšší než 50% ú?asti na základním kapitálu.

Pro ú?ely výpo?tu 50 % aktiv, jež tvoří nemovitý majetek, nebudou zohledn?ny nemovitosti, s výjimkou parcel a stavebních pozemk?, které jsou sou?ástí krátkodobých aktiv spole?ností, zabývajících se výhradn? rozvojem podnikatelských ?inností v oblasti výstavby nebo organizace výstavby nemovitostí za ú?elem prodeje.

2) P?evody akcií nebo podíl? na spole?nosti, získané vým?nou za vklad nemovitého majetku uskute?ný p?i p?íležitosti z?ízení spole?nosti nebo navýšení jejího základního kapitálu, pokud mezi dnem uskute?ní vkladu a dnem uskute?ní p?evodu uplynul mén? než jeden rok.

Ve výše uvedených p?ípadech se uplatní sazba použitelná pro úplatné p?evody nemovitého majetku, p?íemž hodnota tohoto majetku bude vypo?tena podle pravidel stanovených platnými právními p?edpisy v oblasti dan? z p?evodu majetku a listinných právních akt?.

6 Podle předkládajícího soudu je cílem čl. 108 odst. 2 zákona 24/1988 zamezit možným únikem daně z převodu majetku pro převody nemovitého majetku skryté v rámci přímého nabývání cenných papírů.

Spor v prvodním řízení a předběžné otázky

7 Úřední listinou ze dne 20. srpna 1993 nabyla společnost Inmogolf, akcionář společnosti Inmobiliaria La Manga SA, od jiného akcionáře 49 akcií této společnosti za cenu 49 000 ESP, čímž získala účast vyšší než 50 % základního kapitálu této společnosti.

8 Úřední listina byla předložena dne 22. dubna 1997 na Servicio Territorial de Cartagena (okresní odbor v Cartagena) Dirección general de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia společně s daňovým přiznáním z titulu daně z převodu majetku a listinných právních aktů. V této listině byl zmíněn zdanitelný základ ve výši 972 999 989 ESP, který odpovídal celkové hodnotě nemovitého majetku společnosti Inmobiliaria La Manga SA, a částka daně ve výši 58 378 799 ESP, aťkoliv zde bylo uvedeno, že tato zmínka byla učiněna jen preventivně, jelikož daný převod je osvobozen od daně podle čl. 108 odst. 1 zákona 24/1988 ze dne 28. března 1988.

9 Dne 31. prosince 1997 společnost Inmogolf požádala o konečné vyměření daně a o vrácení zaplacené částky, přičemž se dovolávala osvobození stanoveného v čl. 108 odst. 1 zákona 24/1988. Tato žádost byla zamítnuta rozhodnutím Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia ze dne 17. dubna 1998. Rozhodnutím ze dne 30. dubna 1998 tento správní orgán zaslal dodatečný daňový výměr na částku 28 910 297 ESP z titulu úroků z prodlení.

10 Jelikož odvolání proti těmto rozhodnutím byla zamítnuta stejně jako následně i žaloby proti zamítnutí těchto odvolání, společnost Inmogolf nakonec podala k předkládajícímu soudu kasační opravný prostředek, v jehož rámci se dovolává porušení čl. 11 písm. a) a článku 12 směrnice.

11 Tribunal Supremo měl za to, že řešení sporu, který mu byl předložen, vyžaduje výklad směrnice, a rozhodl se proto přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) S ohledem na to, že čl. 11 písm. a) [směrnice] zakazuje ukládat daň z uvedení do oběhu akcií, podílů na společnosti a jiných obdobných cenných papírů, a že její čl. 12 odst. 1 písm. a) opravňuje členské státy pouze k ukládání daně z převodu cenných papírů, paušální, či nikoli, a s ohledem na to, že článek 108 zákona 24/1988 [...], přestože stanoví obecné pravidlo o osvobození jak od daně z předané hodnoty, tak od daně z převodu majetku pro převody cenných papírů, ukládá na tyto operace daň z převodu majetku z titulu úplatných převodů majetku, pokud představují podíly na základním kapitálu společností, jejichž aktiva jsou nejméně z 50 % tvořena nemovitým majetkem, a pokud nabyvatel získá v důsledku tohoto převodu postavení, které mu umožní vykonávat nad subjektem kontrolu, aniž by rozlišoval mezi majetkovými společnostmi a společnostmi vykonávajícími hospodářskou činnost, brání [směrnice] používat automatickým způsobem takový právní předpis členského státu, jako je čl. 108 odst. 2 zákona 24/1988 [...], v němž je stanoveno zdanění určitých převodů cenných papírů skrývajících převody nemovitého majetku, a to i v případě, že nebylo záměrem vyhnout se placení daně?

2) V případě, že není nutný záměr vyhnout se placení daně, brání [směrnice] takovým právním předpisem, jako je zákon [...] 24/1988, který ukládá daň z nabytí většiny základního kapitálu společností, jejichž aktiva jsou z větší části tvořena nemovitým majetkem, aťkoliv jsou tyto společnosti plně funkční a aťkoliv nemovitosti nelze oddělit od hospodářské činnosti vykonávané

společností“

K právní otázkám

12 Podle § 104 odst. 3 prvního pododstavce jednacího řádu, pokud lze odpověď na právní otázku jasně vyvodit z judikatury, může Soudní dvůr rozhodnout usnesením s odvodněním.

13 Soudní dvůr se domnívá, že v této věci tomu tak je.

14 Svými otázkami, které je třeba pojednat společně, chce předkládající soud v podstatě zjistit, zda směrnice, a konkrétně § 11 písm. a) a § 12 odst. 1 písm. a) této směrnice, brání takové právní úpravě členského státu, jako je právní úprava stanovená v § 108 odst. 2 zákona 24/1988, která za účelem zabránění daňovému úniku v rámci převodu nemovitého majetku prostřednictvím společností ukládá na převody cenných papírů daň z převodu majetku, pokud představují podíly na základním kapitálu společností, jejichž aktiva jsou nejméně z 50 % tvořena nemovitým majetkem, a pokud nabyvatel získá v důsledku uvedeného převodu takové postavení, které mu umožní vykonávat kontrolu nad danou společností, i v případech, kdy neexistoval záměr vyhnout se placení daně a tyto společnosti jsou plně funkční a nemovitosti nemohou být odděleny od hospodářské činnosti vykonávané uvedenými společnostmi.

15 V tomto ohledu je třeba připomenout, že § 11 písm. a) a § 12 odst. 1 písm. a) směrnice jiní jednoznačný rozdíl mezi vydáním cenných papírů, které nesmí podléhat žádnému jinému zdanění než dani z kapitálu, a převodem cenných papírů, který naopak takové dani nebo poplatku podléhat může (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 1. října 2009, HSBC Holdings a Vidacos Nominees, C-569/07, Sb. rozh. s. I-9047, bod 34).

16 Pokud se jedná o § 11 písm. a) směrnice, ze spisu předloženého Soudnímu dvoru nevyplývá, že se taková daň, jako je daň dotčená v převodním řízení, uloží na vydání cenných papírů, na které se vztahuje toto ustanovení. Tuto směrnici tedy nelze vykládat tak, že brání takové dani.

17 Pokud jde o otázku, zda taková právní úprava, jako je ta, o kterou se jedná v převodním řízení, zavádí daň ve smyslu § 12 odst. 1 písm. a) směrnice, je jistě pravdou, jak uvádí španělská a maďarská vláda, že z hospodářského hlediska taková daň, jako je daň dotčená v převodním řízení, může být považována za daň, která se ve skutečnosti týká nemovitého majetku, který je podkladem pro cenné papíry. Nicméně jak vyplývá ze spisu předloženého Soudnímu dvoru a jak rovněž podotýká Evropská komise, jeví se, že skutečností, která vede ke vzniku takového zdanění, je převod cenných papírů. Pokud přitom skutečnost, která vede ke vzniku takové daně, jako je daň dotčená v převodním řízení, spočívá v uskutečnění zvláštní operace uvedené v § 12 odst. 1 písm. a) směrnice, je třeba usoudit, že se toto ustanovení na takovou daň vztahuje (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 10. března 2005, Optiver a další, C-22/03, Sb. rozh. s. I-1839, bod 32).

18 Pokud jde o § 12 odst. 1 písm. a) směrnice, Soudní dvůr již rozhodl, že toto ustanovení členským státům umožňuje vybírat daň v případě převodu cenných papírů nezávisle na tom, zda obchodní společnost emitující tyto cenné papíry je přijatá ke kótování na burze a zda převod cenných papírů probíhá na burze nebo přímo mezi převodcem a nabyvatelem (rozsudek ze dne 7. září 2006, Organon Portuguesa, C-193/04, Sb. rozh. s. I-7271, bod 21 a citovaná judikatura). Krom toho nechává toto ustanovení členským státům možnost svobodně určit sazbu daní, na které se vztahuje (výše uvedený rozsudek Organon Portuguesa, bod 24).

19 Rovněž je třeba usoudit, jak správně podotýká španělská, maďarská a nizozemská vláda,

jakož i Komise, že čl. 12 odst. 1 písm. a) směrnice nebrání dani mající téže vlastnosti, jako daň dotčená v povodním řízení. Tento výklad je potvrzen jak znáním tohoto ustanovení, které neupřesňuje podmínky, za kterých mohou členské státy vybírat daně z převodu cenných papírů, tak skuteností, že směrnice provedla vyvíjející harmonizaci případů, ve kterých mohou členské státy podrobit kapitálové vklady nepříмым daním (výše uvedený rozsudek HSBC Holdings a Vidas Nominees, bod 25). Jak přitom ukazuje právo čl. 12 odst. 1 písm. a) směrnice, takový převod cenných papírů, na jaký se vztahuje toto ustanovení, nepředstavuje kapitálový vklad jako takový, který zákonodárce Unie zamýšlel podrobit právní úpravě Unie tím, že přijal směrnici.

20 Konečně, i když tedy čl. 12 odst. 1 písm. a) směrnice jako takový nebrání takové dani, jako je daň dotčená v povodním řízení, je nicméně třeba dodat, jak správně podotýká Komise, že členské státy musí při výkonu pravomoci stanovené v uvedeném ustanovení dodržovat základní svobody zaručené Smlouvou o FEU (viz v tomto smyslu zejména rozsudek ze dne 5. března 2009, UTECA, C-222/07, Sb. rozh. s. I-1407, bod 18 a citovaná judikatura). Jelikož se však žádost o rozhodnutí o předběžné otázce netýká výkladu základních svobod a předkládací rozhodnutí krom toho neobsahuje upřesnění týkající se případného použití pravidel zakotvujících tyto svobody na takovou situaci, jako je situace dotčená v povodním řízení, Soudnímu dvoru nepřísluší, aby se v rámci tohoto řízení o předběžné otázce vyjádřil k výkladu uvedených svobod.

21 V důsledku toho je na položené otázky třeba odpovědět, že směrnice, a konkrétně její čl. 11 písm. a) a čl. 12 odst. 1 písm. a), nebrání takové právní úpravě členského státu, jako je právní úprava stanovená v čl. 108 odst. 2 zákona 24/1988, která za účelem zabránění daňovému úniku v rámci převodu nemovitého majetku prostřednictvím společností ukládá na převody cenných papírů daň z převodu majetku, pokud představují podíly na základním kapitálu společností, jejichž aktiva jsou nejméně z 50 % tvořena nemovitým majetkem, a pokud nabyvatel získá v důsledku uvedeného převodu takové postavení, které mu umožní vykonávat kontrolu nad danou společností, i v případech, kdy neexistoval záměr vyhnout se placení daně a tyto společnosti jsou plně funkční a nemovitosti nemohou být odděleny od hospodářské činnosti vykonávané uvedenými společnostmi.

K nákladům řízení

22 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (osmý senát) rozhodl takto:

Směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů a konkrétně její čl. 11 písm. a) a čl. 12 odst. 1 písm. a) nebrání takové právní úpravě, jako je právní úprava stanovená v čl. 108 odst. 2 zákona 24/1988 ze dne 28. července 1988 o trhu s cennými papíry, ve znění zákona 18/91 ze dne 6. června 1991, která za účelem zabránění daňovému úniku v rámci převodu nemovitého majetku prostřednictvím společností ukládá na převody cenných papírů daň z převodu majetku, pokud představují podíly na základním kapitálu společností, jejichž aktiva jsou nejméně z 50 % tvořena nemovitým majetkem, a pokud nabyvatel získá v důsledku uvedeného převodu takové postavení, které mu umožní vykonávat kontrolu nad danou společností, i v případech, kdy neexistoval záměr vyhnout se placení daně a tyto společnosti jsou plně funkční a nemovitosti nemohou být odděleny od hospodářské činnosti vykonávané uvedenými společnostmi.

Podpisy.

* Jednací jazyk: španělština.