

POSTANOWIENIE TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 6 października 2010 r. (*)

Artykuł 104 § 3 akapit pierwszy regulaminu postępowania – Dyrektywa 69/335/EWG – Podatki pośrednie – Gromadzenie kapitałów – Przenoszenie papierów wartościowych – Kapitał zakładowy skądajcy się w większości z nieruchomości

W sprawie C-487/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunal Supremo (Hiszpania) postanowieniem z dnia 24 września 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 30 listopada 2009 r., w postępowaniu:

Inmogolf SA

przeciwko

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

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: C. Toader, prezes izby, L. Bay Larsen i A. Prechal (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: R. Grass,

Trybunał zamierza orzec postanowieniem z uzasadnieniem zgodnie z art. 104 § 3 akapit pierwszy regulaminu postępowania,

po wysłuchaniu rzecznika generalnego,

wydaje następujące

Postanowienie

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 11 lit. a) i art. 12 ust. 1 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, zwanej dalej „dyrektywą”).

2 Wniosek ten przedstawiono w ramach sporu pomiędzy Inmogolf SA (zwaną dalej „spółką Inmogolf”) i Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia (dykcją generalną podatków departamentu ekonomii i finansów autonomicznej wspólnoty Murcji) w przedmiocie zwrotu podatku od przeniesienia majątku i opłaty skarbowej.

Ramy prawne

Uregulowania Unii

3 Artyku? 11 dyrektywy przewiduje:

„Pa?stwa cz?onkowskie nie pobieraj? ?adnego podatku od:

a) tworzenia, emisji, dopuszczenia do notowania na gie?dzie, wprowadzenia na rynek lub obrotu akcjami, obligacjami lub innymi papierami warto?ciowymi tego samego rodzaju, a tak?e ?wiadectwami udzia?owymi, bez wzgl?du na osob? emitenta;

[...]”.

4 Zgodnie z art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy:

„1. Niezale?nie od art. 10 i 11 pa?stwa cz?onkowskie mog? nalicza?:

a) podatki [op?aty] od przeniesienia papierów warto?ciowych, o stawce zrycza?towanej b?d? nie;

[...]”.

Uregulowania krajowe

5 Ley 24/1988 del Mercado de Valores (ustawa 24/1988 o obrocie papierami warto?ciowymi) z dnia 28 lipca 1988 r. (BOE nr 181 z dnia 29 lipca 1988 r., s. 23405), zmieniona przez Ley 18/91 (ustaw? 18/91, BOE nr 136 z dnia 7 czerwca 1991 r., s. 18665) (zwana dalej „ustaw? 24/1988”) przewiduje w art. 108:

„1. Przeniesienie papierów warto?ciowych, bez wzgl?du na to, czy zosta?y dopuszczone do obrotu na rynku wtórnym, jest zwolnione z opodatkowania podatkiem od przeniesienia maj?tku i op?aty skarbowej, jak równie? z opodatkowania podatkiem od warto?ci dodanej.

2. Tytu?em odst?pstwa od ust. 1 podlegaj? opodatkowaniu podatkiem od przeniesienia maj?tku i op?acie skarbowej, jako »Odp?atne przeniesienie maj?tku«:

1) Transakcje przeniesienia dokonane na rynku wtórnym, jak równie? transakcje na rynkach pierwotnych dokonane wskutek wykonania praw do preferencyjnej subskrypcji na akcje, jak równie? konwersji obligacji na akcje, których przedmiotem s? papiery warto?ciowe stanowi?ce równe wk?ady w kapitale akcyjnym lub w maj?tku spółek, funduszy, stowarzysze? lub innych podmiotów, których aktywa sk?adaj? si? co najmniej w 50% z nieruchomo?ci po?o?onych na terytorium kraju, pod warunkiem ?e w wyniku takiego przeniesienia lub nabycia nabywaj?cy uzyskuje tytu? prawny do ca?o?ci tego maj?tku, lub przynajmniej osi?ga pozycj?, która umo?liwia mu sprawowanie kontroli nad takimi podmiotami.

W odniesieniu do spółek handlowych uznaje si?, ?e rzeczona kontrola zostaje uzyskana, gdy bezpo?rednio b?d? po?rednio udzia? posiadany w kapitale zak?adowym przewy?sza 50%.

Dla celów ustalania pi??dziesi?cioprocentowego progu aktywów stanowi?cych nieruchomo?ci nie s? uwzgl?dniane takie nieruchomo?ci (z wyj?tkiem dzia?ek i parceli), które stanowi? cz??? aktywów obrotowych spółek, których wy?cznym przedmiotem dzia?alno?ci jest budownictwo lub projekty deweloperskie dotycz?ce nieruchomo?ci.

2) Przeniesienie akcji lub udzia?ów spółki, otrzymanych w zamian za wniesienie aportu w postaci nieruchomo?ci dokonane w zwi?zku z utworzeniem spółek lub podwy?szeniem ich kapita?u zak?adowego, pod warunkiem ?e mi?dzy dat? wniesienia aportu i przeniesieniem nie

upłynął okres jednego roku.

W przypadkach wskazanych powyżej znajduje zastosowanie stawka podatku odpowiadająca odpłatnemu przeniesieniu własności nieruchomości w stosunku do wartości tych nieruchomości obliczonej zgodnie z zasadami wynikającymi z obowiązujących przepisów dotyczących podatku od przeniesienia majątku i opłaty skarbowej”.

6 Według sędu krajowego art. 108 ust. 2 ustawy 24/1988 ma na celu zapobieganie możliwemu omijaniu przepisów w zakresie podatku od przeniesienia majątku w przypadku transakcji przeniesienia własności nieruchomości ukrytych w formie bezpośredniego nabycia papierów wartościowych.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

7 W drodze umowy zawartej w formie aktu notarialnego w dniu 20 sierpnia 1993 r. spółka Inmogolf będąca akcjonariuszem spółki Inmobiliaria La Manga SA nabyła od innego akcjonariusza 49 akcji tej spółki za cenę 49 000 ESP, uzyskując w ten sposób udział przewyższający 50% jej kapitału zakładowego.

8 Dokument umowy zawartej w formie aktu notarialnego został przedstawiony w Servicio Territorial (urzędzie terenowym) w Cartagena należącym do Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia, wraz z towarzyszącą mu deklaracją w sprawie obliczenia podatku z tytułu przeniesienia majątku i opłaty skarbowej. Zadeklarowano w niej podstawę opodatkowania w kwocie 972 999 989 ESP, co odpowiadałoby całkowitej wartości nieruchomości stanowiących majątek spółki Inmobiliaria La Manga SA, oraz podatek w kwocie 58 378 799 ESP, jak również stwierdzono, że deklaracja została złożona z ostrożności, jako że przeniesienie akcji jest zwolnione z podatku na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy nr 24/1988.

9 W dniu 31 grudnia 1997 r. spółka Inmogolf wystąpiła o całkowite rozliczenie i zwrot zapłaconego podatku, powołując się na zwolnienie przewidziane w art. 108 ust. 1 ustawy 24/1988. W dniu 17 kwietnia 1998 r. Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia wydała decyzję o odmowie uwzględnienia wniosku. W dniu 30 kwietnia 1998 r. ów organ administracji naliczył dodatkowo odsetki za zwłokę w kwocie 28 910 297 ESP.

10 Ponieważ zażalenia na te decyzje zostały oddalone podobnie jak późniejsze skargi na oddalenie tych zażaleń, spółka Inmogolf wniosła w końcu do sądu krajowego skargę kasacyjną, powołując się na naruszenie art. 11 lit. a) i art. 12 dyrektywy.

11 Uznając, że rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu wymaga wykładni dyrektywy, Tribunal Supremo (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Biorąc pod uwagę, że art. 11 lit. a) [dyrektywy] zakazuje pobierania podatku od obrotu akcjami, udziałami i analogicznymi tytułami prawnymi, zezwalając państwowym czy onkowskim, na mocy jej art. 12 ust. 1 lit. a), wyłączenie na opodatkowanie przeniesienia papierów wartościowych, o stawce zryczałtowanej bądź nie, oraz biorąc pod uwagę, że art. 108 ustawy nr 24/1988 [...], mimo iż ustanawia ogólną zasadę zwolnienia zarówno z podatku od wartości dodanej, jak i z podatku od przeniesienia majątku, w odniesieniu do przeniesienia papierów wartościowych, to jednak obciąża takie transakcje podatkiem od przeniesienia majątku na takich zasadach, jakie mają zastosowanie do odpłatnego przeniesienia majątku, w przypadku gdy papiery wartościowe stanowią udziały w kapitale spółek, których aktywa składają się co najmniej w 50% z

nieruchomości, i kiedy nabywca, w wyniku takiego przeniesienia, uzyska taką pozycję, która umożliwi mu sprawowanie kontroli nad tym podmiotem, niezależnie od tego, czy są to spółki, których celem jest właśnie nieruchomości, czy spółki, które prowadzą działalność gospodarczą [czy dyrektywa] zakazuje stosowania w sposób automatyczny przepisów państwowych takich jak art. 108 ust. 2 ustawy 24/1988 [...], obciążających podatkiem określone transakcje przeniesienia papierów wartościowych, które skrywają przeniesienie właśnie nieruchomości, nawet jeżeli nie występuje zamiar uniknięcia opodatkowania?

2) W przypadku gdyby nie było konieczne stwierdzenie zamiaru uniknięcia opodatkowania, czy [dyrektywa] zakazuje takich przepisów prawnych, [...] jak zawarte w ustawie 24/1988, ustanawiających pobieranie podatku od nabycia wartości kapitału spółek, których aktywa składają się w wartości z nieruchomości, nawet jeżeli są to spółki w pełni operacyjne i nawet jeżeli nieruchomości nie mogą zostać oddzielone od działalności gospodarczej prowadzonej przez daną spółkę?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

12 Na mocy art. 104 § 3 akapit pierwszy regulaminu postępowania, jeżeli odpowiedź na pytanie zadane w trybie prejudycjalnym może zostać w sposób jednoznaczny wyprowadzona z istniejącego orzecznictwa, Trybuna może orzec postanowieniem z uzasadnieniem.

13 Trybuna uważa, że tak właśnie jest w niniejszej sprawie.

14 Sąd krajowy w swych pytaniach, które należy rozważyć przede wszystkim, zmierza w istocie do ustalenia, czy dyrektywa, a w szczególności jej art. 11 lit. a) i art. 12 ust. 1 lit. a) sprzeciwia się uregulowaniu państwa członkowskiego takiemu jak art. 108 ust. 2 ustawy 24/1988, które w celu zapobiegania unikaniu opodatkowania w ramach przeniesienia wartości nieruchomości poprzez podstawienie spółek, obciąża przeniesienie papierów wartościowych podatkiem od przeniesienia majątku, gdy te papiery wartościowe stanowią udział w kapitale zakładowym spółek, których aktywa składają się co najmniej w 50% z nieruchomości, i kiedy nabywca, w wyniku takiego przeniesienia, uzyskuje pozycję umożliwiającą mu sprawowanie kontroli nad danym podmiotem, nawet w sytuacjach, w których po pierwsze nie występuje zamiar uniknięcia opodatkowania i po drugie spółki są w pełni operacyjne a nieruchomości nie mogą zostać oddzielone od działalności gospodarczej prowadzonej przez rzeczony spółki.

15 W tym zakresie należy przypomnieć, że art. 11 lit. a) i art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy wprowadzają jasne rozróżnienie pomiędzy emisją papierów wartościowych, która nie może być poddana żadnemu podatkowi lub opłacie poza podatkiem kapitałowym oraz przeniesieniem takich papierów, które z kolei może podlegać takiemu podatkowi lub opłacie (zob. podobnie wyrok z dnia 1 października 2009 r. w sprawie C-569/07 HSBC Holdings i Vidacos Nominees, Zb.Orz. s. I-9047, pkt 34).

16 Co się tyczy przede wszystkim art. 11 lit. a) dyrektywy z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi nie wynika, aby opłata taka jak ta w postępowaniu przed sądem krajowym obciążająca emisję papierów wartościowych tak jak ta, której dotyczy ten przepis. Nie można więc uznać, że sprzeciwia się on takiej opłacie.

17 Następnie, jeżeli chodzi o kwestię tego, czy przepisy takie jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym ustanawiają opłatę w rozumieniu art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy, prawdą jest oczywiście, jak zasadniczo zaznaczają rzędy hiszpański i węgierski, że z gospodarczego punktu widzenia można uznać, iż opłata taka jak ta w postępowaniu przed sądem krajowym dotyczy w rzeczywistości majątku nieruchomego stanowiącego podstawę papierów wartościowych. Jak jednak wynika z akt sprawy przedstawionych Trybunałowi i jak zauważa

równie? Komisja Europejska, wydaje si?, ?e zdarzeniem podatkowym powoduj?cym wyst?pienie takiego zobowi?zania podatkowego jest przeniesienie papierów warto?ciowych. Skoro zdarzenie podatkowe powoduj?ce wyst?pienie obowi?zku uiszczenia op?aty takiej jak ta b?d?ca przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym wynika z dokonania okre?lonej transakcji wskazanej w art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy, nale?y uzna?, ?e op?ata ta obj?ta jest tym przepisem (zob. podobnie wyrok z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie C?22/03 Optiver i in., Zb.Orz. s. I?1839, pkt 32).

18 Trybuna? orzek? ju? w przedmiocie art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy, i? pozwala on pa?stwom cz?onkowskim na pobieranie op?aty w przypadku przeniesienia papierów warto?ciowych, niezale?nie od tego, czy spó?ka, która wyemitowa?a te papiery, jest dopuszczona do obrotu gie?dowego i czy przeniesienie tych papierów nast?pi?o na gie?dzie, czy te? bezpo?rednio pomi?dzy zbywc? a nabywc? (wyrok z dnia 7 wrze?nia 2006 r. w sprawie C?193/04 Organon Portuguesa, Zb.Orz. s. I?7271, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo). Ponadto przepis ten pozostawia pa?stwom cz?onkowskim mo?liwo?? swobodnego ustalania stawek op?at w nim wskazanych (ww. wyrok w sprawie Organon Portuguesa, pkt 24).

19 Tym samym, jak zauwa?aj? rz?dy hiszpa?ski, w?gierski i niderlandzki oraz Komisja, art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy nie sprzeciwia si? op?acie maj?cej cechy takie jak ta b?d?ca przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym. Wyk?adni? t? potwierdza zarówno brzmienie tego przepisu, który nie precyzuje warunków, w jakich pa?stwa cz?onkowskie mog? pobiera? op?aty od przeniesienia papierów warto?ciowych, jak te? okoliczno??, ?e dyrektywa dokona?a wyczerpuj?cej harmonizacji przypadków, w których pa?stwa cz?onkowskie mog? obci??y? gromadzenie kapita?u podatkami po?rednimi (ww. wyrok w sprawie HSBC Holdings i Vidacos Nominees, pkt 25). Jak dok?adnie wskazuje art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy, przeniesienie papierów warto?ciowych, takie jak to wskazane w tym przepisie, nie stanowi, jako takie, transakcji gromadzenia kapita?u, któr? prawodawca Unii zamierza? obj?? przepisami prawa Unii, przyjmuj?c dyrektyw?.

20 Wreszcie, chocia? art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy jako taki nie sprzeciwia si? op?acie takiej jak ta b?d?ca przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym, nale?y jednak doda?, ?e jak s?uszenie zauwa?a Komisja, kompetencja przewidziana we wspomnianym przepisie musi by? wykonywana przez pa?stwa cz?onkowskie z poszanowaniem podstawowych swobód zagwarantowanych przez Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (zob. podobnie wyrok z dnia 5 marca 2009 r. w sprawie C?222/07 UTECA, Zb.Orz. s. I?1407, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo). Niemniej jednak, jako ?e wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie dotyczy wyk?adni swobód podstawowych, a ponadto postanowienie odsy?aj?ce nie zawiera dok?adnych wskazówek w zakresie ewentualnego stosowania uregulowa? ustanawiaj?cych te swobody do sytuacji takiej jak ta b?d?ca przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym, do Trybuna?u nie nale?y orzekanie w przedmiocie wyk?adni wspomnianych swobód w ramach niniejszego odes?ania prejudycjalnego.

21 W konsekwencji na zadane pytania nale?y odpowiedzie?, ?e dyrektywa, a w szczególnoci jej art. 11 lit. a) i art. 12 ust. 1 lit. a) nie sprzeciwiaj? si? uregulowaniu pa?stwa cz?onkowskiego takiemu jak art. 108 ust. 2 ustawy 24/1988, które w celu zapobiegania unikaniu opodatkowania w ramach przeniesienia w?asno?ci nieruchomo?ci poprzez podstawienie spó?ek, obci??a przeniesienie papierów warto?ciowych podatkiem od przeniesienia maj?tku, gdy te papiery warto?ciowe stanowi? udzia?y w kapitale zak?adowym spó?ek, których aktywa sk?adaj? si? co najmniej w 50% z nieruchomo?ci, a nabywca, w wyniku takiego przeniesienia, uzyska pozycj? umo?liwiaj?c? mu sprawowanie kontroli nad danym podmiotem, nawet w sytuacjach, w których po pierwsze nie wyst?powa? zamiar unikni?cia opodatkowania i po drugie spó?ki s? w pe?ni operacyjne, a nieruchomo?ci nie mog? zosta? oddzielone od dzia?alno?ci gospodarczej

prowadzonej przez rzeczono spółki.

W przedmiocie kosztów

22 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

Dyrektywa Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, a w szczególności jej art. 11 lit. a) i art. 12 ust. 1 lit. a) nie sprzeciwiają się uregulowaniu państwa członkowskiego takiemu jak art. 108 ust. 2 ustawy 24/1988 z dnia 28 lipca 1988 r. o obrocie papierami wartościowymi, zmienionej ustawą 18/91 z dnia 6 czerwca 1991 r., które w celu zapobiegania unikaniu opodatkowania w ramach przeniesienia własności nieruchomości poprzez podstawienie spółek, obciąża przeniesienie papierów wartościowych podatkiem od przeniesienia majątku, gdy te papiery wartościowe stanowią udziały w kapitale zakładowym spółek, których aktywa składają się co najmniej w 50% z nieruchomości, a nabywca, w wyniku takiego przeniesienia, uzyska pozycję umożliwiającą mu sprawowanie kontroli nad danym podmiotem, nawet w sytuacjach w których po pierwsze nie występował zamiar uniknięcia opodatkowania i po drugie spółki są w pełni operacyjne a nieruchomości nie mogą zostać oddzielone od działalności gospodarczej prowadzonej przez rzeczono spółki.

Podpisy

* Język postępowania: hiszpański.