DOMSTOLENS KENDELSE (Ottende Afdeling)

6. oktober 2010 *

I sag C-487/09,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Tribunal Supremo (Spanien) ved afgørelse af 24. september 2009, indgået til Domstolen den 30. november 2009, i sagen:

Inmogolf SA

mod

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

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C. Toader, og dommerne L. Bay Larsen og A. Prechal (refererende dommer),

generaladvokat: Y. Bot
justitssekretær: R. Grass,

* Processprog: spansk.

idet Domstolen har til hensigt at træffe afgørelse ved begrundet kendelse i henhold til procesreglementets artikel 104, stk. 3, første afsnit,

og efter at have hørt generaladvokaten,

afsagt følgende

Kendelse

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 11, litra a), og artikel 12, stk. 1, litra a), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405, herefter »direktivet«).

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Inmogolf SA (herefter » Inmogolf«) og Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia (skattegeneraldirektoratet under økonomi- og erhvervsministeriet i regionen Murcia) vedrørende tilbagebetaling af en afgift på overdragelse af formuegoder og retshandler.

Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

3 Direktivets artikel 11 bestemmer:

»Medlemsstaterne opkræver ikke skatter af nogen som helst art:

a) på udfærdigelse, udstedelse, optagelse til børsnotering, tilførsel til markedet af eller handel med aktier, andelsbeviser eller andre værdipapirer af lignende art samt certifikater for sådanne værdipapirer, uanset hvem emittenten måtte være

[…]«

4 Følgende fremgår af direktivets artikel 12, stk. 1, litra a):

»1. Uanset artiklerne 10 og 11 kan medlemsstaterne opkræve følgende:

a) børsomsætningsskatter opkrævet efter fast eller variabel takst

[…]«

Nationale bestemmelser

5 Lov nr. 24/1988 af 28. juli 1988 om værdipapirhandel (BOE nr. 181 af 29.7.1988, s. 23405), som ændret ved lov nr. 18/91 af 6. juni 1991 (BOE nr. 136 af 7.6.1991, s. 18665, herefter »lov nr. 24/1988«), bestemmer i artikel 108:

»1. Overdragelse af værdipapirer, hvad enten de er optaget til handel på et sekundært marked eller ej, er fritaget for afgift på overdragelse af formuegoder og retshandler samt merværdiafgift.

2. Følgende er ikke omfattet af stk. 1 og er som »overdragelser af formuegoder mod vederlag« pålagt afgift på overdragelse af formuegoder og retshandler:

1° overdragelser, som finder sted på det sekundære marked, og erhvervelser på primære markeder som følge af udøvelse af fortegningsretten og af konvertering af obligationer til aktier, af værdipapirer, der repræsenterer andele i selskabskapitalen eller selskabsaktiver i selskaber, fonde, foreninger eller andre enheder, hvor mindst 50% af aktiverne består af fast ejendom beliggende på nationalt område, forudsat at konsekvensen af denne overdragelse eller erhvervelse er, at køberen bliver ejer af disse aktiver eller i det mindste opnår en retsstilling, som tillader vedkommende at udøve kontrol over disse enheder.

For så vidt angår handelsselskaber anses denne kontrol for opnået, når der direkte eller indirekte opnås en deltagelse i selskabskapitalen, som overstiger 50%.

Ved beregningen af de 50% af aktiver, som består af fast ejendom, indgår ikke sådan fast ejendom, med undtagelse af jord og arealer, der er en del af omsætningsaktiverne hos selskaber, som alene har til formål at drive virksomhed i form af byggeri og markedsføring af fast ejendom.

2° overdragelser af aktier eller selskabsandele, som modtages for apportindskud i form af fast ejendom i forbindelse med et selskabs stiftelse eller en kapitalforhøjelse i selskabet, forudsat, at der fra datoen for indskuddet eller overdragelsen er forløbet under ét år.

I de ovennævnte tilfælde anvendes den afgift, som finder anvendelse på overdragelser af fast ejendom mod vederlag, på værdien af de omhandlede aktiver beregnet ifølge de gældende bestemmelser om afgift på overdragelse af formuegoder og retshandler.«

6 Ifølge den forelæggende ret er formålet med artikel 108, stk. 2, i lov nr. 24/1988 at undgå en eventuel unddragelse af afgiften på overdragelse af formuegoder ved skjulte overdragelser af fast ejendom via en direkte transaktion i form af erhvervelse af værdipapirer.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

7 Inmogolf, der er aktionær i Inmobiliaria La Manga SA, erhvervede som bekræftet ved notarialdokument af 20. august 1993 fra en anden aktionær 49 aktier i dette selskab til en pris af 49 000 ESP og opnåede herved en deltagelse på over 50% i selskabskapitalen.

8 Notarialdokumentet blev den 22. april 1997 indgivet til Servicio Territorial de Cartagena (kontoret for Cartagena) for Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia ledsaget af en selvangivelse vedrørende afgift på overdragelse af formuegoder og retshandler, hvori indberettedes dels et beskatningsgrundlag på 972 999 989 ESP, svarende til den samlede værdi af Inmobiliaria La Manga SA's aktiver i form af fast ejendom, dels et skattebeløb på 58 378 799 ESP, alene angivet ex tuto som retsbevarende, da overdragelsen var fritaget i henhold til artikel 108, stk. 1, i lov nr. 24/1988.

9 Den 31. december 1997 ansøgte Inmogolf om endelig afregning og om tilbagebetaling af det beløb, som var blevet betalt i afgift, hvorved man gjorde gældende, at fritagelsen i artikel 108, stk. 1, i lov nr. 24/1988 fandt anvendelse. Denne ansøgning blev afslået ved afgørelse af 17. april 1998 fra Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia. Myndigheden foretog efterfølgende den 30. april 1998 en supplerende opkrævning på 28 910 297 ESP i morarente.

10 Inmogolf påklagede disse afgørelser, men forgæves. I senere retssager herom fik Inmogolf ikke medhold. Herpå iværksatte Inmogolf endelig kassationsanke for den forelæggende ret, hvorunder det gøres gældende, at der er sket en tilsidesættelse af direktivets artikel 11, litra a), og artikel 12.

11 Tribunal Supremo, som er af den opfattelse, at den for retten verserende tvist kræver en fortolkning af direktivet, har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Henset til, at [direktivet]) i artikel 11, litra a), indeholder et forbud mod beskatning af aktier, andelsbeviser eller andre værdipapirer af lignende art, at artikel 12, stk. 1, litra a), kun tillader medlemsstaterne at opkræve børsomsætningsskatter opkrævet efter fast eller variabel takst, og at artikel 108 i lov […] nr. 24/1988 […], selv om den indeholder en generel fritagelse såvel med hensyn til merværdiafgift som med hensyn til afgift på overdragelse af formuegoder for overdragelse af værdipapirer, pålægger sådanne transaktioner, i form af overdragelser af formuegoder mod vederlag, afgift på overdragelse af formuegoder, forudsat at de repræsenterer selskabsandele i selskaber, hvor mindst 50% af aktiverne udgøres af fast ejendom, og at køberen som følge af denne overdragelse opnår en retsstilling, som gør det muligt for vedkommende at udøve kontrol med enheden, uden at sondre mellem ejendomsselskaber og selskaber, der udøver økonomisk

virksomhed, er [direktivet] [da] til hinder for en automatisk anvendelse af nationale bestemmelser, såsom […] artikel 108, stk. 2, [i lov nr. 24/1988], hvorefter visse overdragelser af selskabsandele, som omfatter overdragelser af fast ejendom, beskattes, selv om der ikke foreligger forsøg på afgiftsunddragelse?

2) Dersom det ikke er noget krav, at der foreligger unddragelsesforsæt, indeholder [direktivet] [da] et forbud mod bestemmelser såsom […] lov […] nr. 24/1988, der foreskriver beskatning ved erhvervelse af størstedelen af selskabsandelene i selskaber, hvor hovedparten af aktiverne udgøres af fast ejendom, selv om der er tale om selskaber, som reelt driver virksomhed, og selv om de faste ejendomme ikke kan adskilles fra den økonomiske virksomhed, der udøves af selskabet?«

Om de præjudicielle spørgsmål

12 I henhold til procesreglementets artikel 104, stk. 3, første afsnit, kan Domstolen, såfremt besvarelsen af et præjudicielt spørgsmål klart kan udledes af retspraksis, træffe afgørelse ved begrundet kendelse.

13 Det er Domstolens opfattelse, at dette er tilfældet i den foreliggende sag.

14 Med sine spørgsmål, der behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om direktivet, og herunder navnlig artikel 11, litra a), og artikel 12, stk. 1, litra a), heri, er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den, der er fastsat i artikel 108, stk. 2, i lov nr. 24/1988, som — med henblik på at forhindre afgiftsunddragelse i forbindelse med overdragelse af faste ejendomme ved hjælp af selskabskonstellationer — pålægger overdragelser af værdipapirer afgift på overdragelse af

formuegoder, forudsat at disse overdragelser repræsenterer selskabsandele i selskaber, hvor mindst 50% af aktiverne udgøres af fast ejendom, og at køberen som følge af denne overdragelse opnår en retsstilling, der gør det muligt for vedkommende at udøve kontrol med enheden, også selv om der for det første ikke foreligger forsøg på afgiftsunddragelse, og hvor disse selskaber for det andet reelt driver virksomhed, og de faste ejendomme ikke kan adskilles fra den økonomiske virksomhed, der udøves af disse selskaber.

15 Herved skal det påpeges, at direktivets artikel 11, litra a), og artikel 12, stk. 1, litra a), opstiller en klar sondring mellem udstedelse af værdipapirer, som ikke må pålægges andre skatter eller afgifter end kapitaltilførselsafgift, og omsætning af sådanne værdipapirer, som derimod kan pålægges en sådan skat eller afgift (jf. i denne retning, dom af 1.10.2009, sag C-569/07, HSBC Holdings og Vidacos Nominees, Sml. I, s. 9047, præmis 34).

16 Hvad for det første angår direktivets artikel 11, litra a), fremgår det ikke af de sagsakter, der er blevet fremlagt for Domstolen, at en afgift som den i hovedsagen omhandlede vil ramme en udstedelse af værdipapirer som den, der er omhandlet i denne bestemmelse. Bestemmelsen kan derfor ikke anses for at være til hinder for en sådan afgift.

17 Hvad dernæst angår spørgsmålet, om en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede indfører en afgift som omhandlet i direktivets artikel 12, stk. 1, litra a), er det vel korrekt — som den spanske og den ungarske regering i det væsentlige har anført — at en afgift som den i hovedsagen omhandlede i økonomisk henseende kan anses for i realiteten at vedrøre de aktiver i form af faste ejendom, som ligger til grund for ejendomsværdierne. Som det imidlertid fremgår af de sagsakter, der er blevet fremlagt for Domstolen, og således som også Europa-Kommissionen har anført, ses den omstændighed, som udløser afgiften, at være overdragelsen af værdipapirer. Da den omstændighed, der udløser en afgift som den i hovedsagen omhandlede, består i gennemførelsen af en bestemt transaktion, der er omhandlet i direktivets artikel 12, stk. 1,

litra a), må en sådan afgift anses for at være omfattet af denne bestemmelse (jf. i denne retning dom af 10.3.2005, sag C-22/03, Optiver m.fl., Sml. I, s. 1839, præmis 32).

18 Hvad angår direktivets artikel 12, stk. 1, litra a), har Domstolen allerede fastslået, at denne bestemmelse tillader medlemsstaterne at opkræve en afgift ved overdragelse af værdipapirer, uanset om det selskab, som disse værdipapirer er udstedt af, er optaget til omsætning på en børs, og uanset om overdragelsen heraf sker over børsen eller direkte mellem overdrageren og erhververen (dom af 7.9.2006, sag C-193/04, Organon Portuguesa, Sml. I, s. 7271, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis). Desuden giver denne bestemmelse medlemsstaterne mulighed for frit at fastsætte taksten for de i denne bestemmelse omhandlede afgifter (Organon Portuguesa-dommen, præmis 24).

19 Tilsvarende kan direktivets artikel 12, stk. 1, litra a) — som den spanske, den ungarske og den nederlandske regering samt Kommissionen med rette har anført — ikke anses for at være til hinder for en afgift med de samme kendetegn som den i hovedsagen omhandlede. En sådan fortolkning bekræftes såvel af ordlyden af denne bestemmelse, der ikke præciserer betingelserne for, at medlemsstaterne kan opkræve børsomsætningsafgifter, som af den omstændighed, at direktivet har medført en fuldstændig harmonisering af de tilfælde, hvor medlemsstaterne kan afgiftspålægge kapitaltilførsler (dommen i sagen HSBC Holdings og Vidacos Nominees, præmis 25). Som direktivets artikel 12, stk. 1, litra a), netop illustrerer, udgør en overdragelse af værdipapirer som den, der er omhandlet i denne bestemmelse, ikke som sådan en kapitaltilførsel, som EU-lovgiver med vedtagelsen af direktivet tilsigtede at undergive EU-bestemmelserne.

20 Selv om direktivets artikel 12, stk. 1, litra a), derfor ikke som sådan er til hinder for en afgift som den i hovedsagen omhandlede, bør det imidlertid endelig tilføjes — som Kommissionen med rette har anført — at medlemsstaterne skal udøve kompetencen fastsat i nævnte bestemmelse under overholdelse af de ved TEUF-traktaten sikrede grundlæggende rettigheder (jf. i denne retning dom af 5.3.2009, sag C-222/07, UTECA, Sml. I, s. 1407, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis). Da den præjudicielle forelæggelse imidlertid ikke vedrører en fortolkning af de grundlæggende rettigheder, og forelæggelsesafgørelsen desuden ikke indeholder nogen præciseringer med hensyn til en eventuel anvendelse af bestemmelserne om disse rettigheder i en situation som den, der foreligger i hovedsagen, tilkommer det ikke Domstolen at udtale sig om fortolkningen af nævnte rettigheder inden for rammerne af denne præjudicielle forelæggelse.

21 De forelagte spørgsmål skal derfor besvares således, at direktivet, og nærmere bestemt artikel 11, litra a), og artikel 12, stk. 1, litra a), heri, ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den, der er fastsat i artikel 108, stk. 2, i lov nr. 24/1988, som — med henblik på at forhindre afgiftsunddragelse i forbindelse med overdragelse af faste ejendomme ved hjælp af selskabskonstellationer — pålægger overdragelser af værdipapirer afgift på overdragelse af formuegoder, forudsat at disse overdragelser repræsenterer selskabsandele i selskaber, hvor mindst 50% af aktiverne udgøres af fast ejendom, og at køberen som følge af denne overdragelse opnår en retsstilling, der gør det muligt for vedkommende at udøve kontrol med enheden, også selv om der for det første ikke foreligger forsøg på afgiftsunddragelse, og hvor disse selskaber for det andet reelt driver virksomhed, og de faste ejendomme ikke kan adskilles fra den økonomiske virksomhed, der udøves af disse selskaber.

Sagens omkostninger

22 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Ottende Afdeling) for ret:

Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter, og nærmere bestemt artikel 11, litra a), og artikel 12, stk. 1, litra a), heri, er ikke til hinder for en medlemsstats lovgivning som den, der er fastsat i artikel 108, stk. 2, i lov nr. 24/1988 af 28. juli 1988 om værdipapirhandel, som ændret ved lov nr. 18/91 af 6. juni 1991, der — med henblik på at forhindre afgiftsunddragelse i forbindelse med overdragelse af faste ejendomme ved hjælp af selskabskonstellationer — pålægger overdragelser af værdipapirer afgift på overdragelse af formuegoder, forudsat at disse overdragelser repræsenterer selskabsandele i selskaber, hvor mindst 50% af aktiverne udgøres af fast ejendom, og at køberen som følge af denne overdragelse opnår en retsstilling, der gør det muligt for vedkommende at udøve kontrol med enheden, også selv om der for det første ikke foreligger forsøg på afgiftsunddragelse, og hvor disse selskaber for det andet reelt driver virksomhed, og de faste ejendomme ikke kan adskilles fra den økonomiske virksomhed, der udøves af disse selskaber.

Underskrifter