DOMSTOLENS BESLUT (åttonde avdelningen)

den 6 oktober 2010 *

I mål C-487/09,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Tribunal Supremo (Spanien) genom beslut av den 24 september 2009, som inkom till domstolen den 30 november 2009, i målet

Inmogolf SA

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. Toader samt domarna L. Bay Larsen och A. Prechal (referent),

generaladvokat: Y. Bot,
justitiesekreterare: R. Grass,

* Rättegångsspråk: spanska.

som avser att avgöra målet genom motiverat beslut i enlighet med artikel 104.3 första stycket i domstolens rättegångsregler,

och efter att ha hört generaladvokaten,

följande

Beslut

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 11 a och 12.1 a i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, s. 25) (nedan kallat direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Inmogolf SA (nedan kallat Inmogolf) och Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia (generaldirektoratet för skatter i ekonomi- och finansavdelningen i den autonoma regionen Murcia) avseende återbetalning av skatt på egendomsöverlåtelser och rättshandlingar som upprättats av notarie.

Tillämpliga bestämmelser

Unionslagstiftningen

3 I artikel 11 i direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får inte ta ut någon som helst form av indirekt skatt på följande:

a) Utfärdande, emission, börsnotering eller tillhandahållande på marknaden av eller handel med aktier, andelar eller andra värdepapper av samma typ, eller av certifikat som representerar sådana värdepapper, oavsett emittent.

…”

4 Artikel 12.1 a i direktivet har följande lydelse:

”1. Med avvikelse från vad som föreskrivs i artiklarna 10 och 11 får medlemsstaterna ta ut

a) Avgifter för överlåtelse av värdepapper, oavsett om den är av schablonkaraktär.

…”

Den nationella lagstiftningen

5 I artikel 108 i lag 24/1988 av den 28 juli 1988 om handel med värdepapper (BOE nr 181 av den 29 juli 1988, s. 23405), i dess lydelse enligt lag 18/91 av den 6 juni 1991 (BOE nr 136 av den 7 juni 1991, s. 18665 nedan kallad lag 24/1988), föreskrivs följande:

”1. Överlåtelse av värdepapper, oavsett om dessa är upptagna till handel på en reglerad marknad eller ej, ska vara befriad dels från skatt på egendomsöverlåtelser och rättshandlingar som upprättats av notarie, dels från mervärdesskatt.

2. Bestämmelsen i föregående punkt omfattar inte nedan angivna transaktioner för vilka skatt på egendomsöverlåtelser och rättshandlingar som upprättats av notarie ska erläggas såsom för 'vederlagsbetingade egendomsöverlåtelser'. Följande transaktioner omfattas:

1° Överlåtelser som sker på en sekundärmarknad samt förvärv som sker på de primära marknaderna – till följd av utnyttjande av en företrädesrätt att teckna aktier eller en rätt att konvertera obligationer till aktier – av värdepapper som representerar proportionella andelar i kapital eller tillgångar i bolag, fonder, associationer eller andra enheter vars tillgångar består till minst 50 procent av fastigheter belägna i landet, förutsatt att överlåtelsen eller förvärvet resulterar i att förvärvaren erhåller full äganderätt över egendomen eller åtminstone en sådan ställning som ger förvärvaren kontrollen över nämnda enhet.

När det gäller bolag anses sådan kontroll ha förvärvats när en andel på över 50 procent av bolagskapitalet har uppnåtts direkt eller indirekt.

Vid beräkningen av 50 procent av tillgångarna i form av fastigheter beaktas inte, med undantag av mark och tomter, sådana som ingår i omsättningstillgångarna i de enheter vars föremål för verksamheten uteslutande består i att bedriva byggnadsrörelse eller i att utforma byggprojekt.

2° Överlåtelser av aktier eller bolagsandelar som erhållits mot tillskjutande av fastigheter i samband med bildandet av bolag eller i samband med en ökning av bolagskapitalet, förutsatt att högst ett år har förflutit mellan tidpunkten för tillskottet och tidpunkten för överlåtelsen.

I ovan nämnda fall tillämpas den procentsats som gäller för vederlagsbetingade överlåtelser av fast egendom på värdet av denna egendom beräknat i enlighet med bestämmelserna i gällande lagstiftning om skatt på egendomsöverlåtelser och rättshandlingar som upprättats av notarie."

6 Enligt den hänskjutande domstolen syftar artikel 108.2 i lag 24/1988 till att undvika eventuellt undandragande av skatten på egendomsöverlåtelser vid förtäckta överlåtelser av fast egendom i samband med ett direkt förvärv av värdepapper.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

7 Enligt en handling som upprättats av notarie den 20 augusti 1993 förvärvade Inmogolf, som var aktieägare i Inmobiliaria La Manga SA, 49 aktier i detta bolag från en annan aktieägare för ett pris av 49 000 ESP och ägde därmed mer än 50 procent av aktiekapitalet i detta bolag.

8 Den handling som upprättats av notarie ingavs den 22 april 1997 till Servicio Territorial de Cartagena (kontoret för området Cartagena) vid Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia (generalstyrelsen för skatter och avgifter vid den självständiga regionen Murcias finansdepartement), jämte en självdeklaration avseende skatt på egendomsöverlåtelser och rättshandlingar som upprättats av notarie. I denna deklarerades ett beskattningsunderlag på 972 999 989 ESP, vilket motsvarade det samlade värdet på Inmobiliaria La Manga SA:s fasta egendom, och en skatt att betala på 58 378 799 ESP, även om det där uppgavs att uppgifterna endast lämnats i förebyggande syfte, eftersom överlåtelsen var skattebefriad enligt artikel 108.1 i lag 24/1998.

9 Den 31 december 1997 yrkade Inmogolf fastställelse av skatten och återbetalning av erlagd skatt med åberopande av skattebefrielsen enligt artikel 108.1 i lag 24/1988. Yrkandet avslogs i beslut som Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia fattade den 17 april 1998. Denna beslutade därpå, den 30 april 1998, att höja den skattskyldiges belopp med 28 910 297 ESP, avseende förseningsavgift.

10 Sedan överklagandet av dessa beslut hade ogillats och överklagandet av det beslutet därefter hade ogillats, överklagade Inmogolf det sistnämnda beslutet till den hänskjutande domstolen. I sitt överklagande åberopade detta bolag åsidosättande av artiklarna 11 a och 12 i direktivet.

11 Tribunal Supremo anser att en tolkning av direktivet är nödvändig för att kunna avgöra tvisten vid den domstolen. Den har därför beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Artikel 11 a i [direktivet] innebär ett förbud mot beskattning av tillhandahållande av aktier, andelar eller andra värdepapper på marknaden, medan artikel 12.1 a i direktivet ger medlemsstaterna rätt att ta ut skatt på överlåtelse av värdepapper, oberoende av om skatten utgår med fast belopp eller inte. Vidare gäller att artikel 108 i lag 24/1988 … – trots att den innehåller en allmän bestämmelse om befrielse såväl från mervärdesskatt som från skatt på egendomsöverlåtelser vid överlåtelse av värdepapper – innebär att dessa transaktioner i egenskap av vederlagsbetingade överlåtelser ska påföras skatt på egendomsöverlåtelser, under förutsättning att de representerar andelar i kapitalet i enheter vars tillgångar till minst 50 procent består av fastigheter och att förvärvaren till följd av nämnda överlåtelse erhåller kontrollen över enheten, oavsett om det rör sig om ett holdingbolag eller ett bolag som bedriver ekonomisk verksamhet. Innebär ovan anförda omständigheter att

[direktivet] utgör hinder för en automatisk tillämpning av sådana bestämmelser i medlemsstaterna som artikel 108.2 i lag 24/1988, enligt vilken vissa överlåtelser av värdepapper som utgör förtäckta överlåtelser av fastigheter beskattas, även när det inte finns någon avsikt till skatteundandragande?

2) För det fall det inte krävs någon avsikt till skatteundandragande: Innebär [direktivet] hinder för sådana bestämmelser som [lag 24/1988], enligt vilken skatt ska tas ut på förvärv av majoriteten av kapitalet i bolag vars tillgångar till övervägande del består av fastigheter, även om dessa bolag bedriver pågående verksamhet och även om fastigheterna inte kan skiljas från den ekonomiska verksamhet som bolaget bedriver?"

Prövning av tolkningsfrågorna

12 I enlighet med artikel 104.3 första stycket i rättegångsreglerna kan domstolen, om svaret på en fråga i en begäran om förhandsavgörande klart kan utläsas av rättspraxis, avgöra saken genom motiverat beslut.

13 Domstolen finner att detta är fallet i förevarande mål.

14 Genom sina frågor, som ska behandlas gemensamt, vill den hänskjutande domstolen i huvudsak få klarhet i huruvida direktivet, och närmare bestämt artiklarna 11 a och 12.1 a i detta, utgör hinder mot sådan lagstiftning i en medlemsstat som den som föreskrivs i artikel 108.2 i lag 24/1988 som, i syfte att hindra skatteflykt vid överlåtelse av fast egendom via bolagskonstruktioner, innebär att överlåtelser av värdepapper ska påföras skatt på egendomsöverlåtelser, om överlåtelsen av värdepapper representerar

andelar i kapitalet i enheter vars tillgångar till minst 50 procent består av fastigheter och förvärvaren till följd av denna överlåtelse erhåller kontrollen över den ifrågavarande enheten, även när det, för det första, inte finns någon avsikt att undandra skatt och, för det andra, dessa bolag bedriver pågående verksamhet och fastigheterna inte kan skiljas från den ekonomiska verksamhet som dessa bolag bedriver.

15 I artiklarna 11 a och 12.1 a i direktivet görs en klar skillnad mellan begreppen emission av värdepapper, som inte får påföras andra skatter eller avgifter än skatt på kapitaltillskott, och överlåtelse av värdepapper, som däremot får påföras skatter och avgifter (se, för ett motsvarande synsätt, dom av den 1 oktober 2009 i mål C-569/07, HSBC Holdings och Vidacos Nominees, REG 2009, s. I-9047, punkt 34).

16 Av de handlingar som ingetts i målet framgår inte att sådana avgifter som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen skulle påföras vid en sådan emission av värdepapper som avses i artikel 11 a i direktivet. Denna bestämmelse kan därför inte utgöra hinder mot sådana avgifter.

17 Beträffande frågan huruvida sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen innebär att en avgift införs i den mening som avses i artikel 12.1 a i direktivet, är det såsom den spanska och den ungerska regeringen har anfört visserligen riktigt att en sådan avgift som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen ur ekonomisk synpunkt i realiteten kan anses avse den fasta egendom som ligger till grund för värdepapperen. Såsom framgår av de handlingar som ingetts i målet och såsom Europeiska kommissionen har anfört, är emellertid överlåtelsen av värdepapper den omständighet som ger upphov till sådan skattskyldighet. Eftersom den omständighet som ger upphov till skyldighet att erlägga en sådan avgift som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen består i att en särskild transaktion genomförs, som avses i artikel 12.1 a i direktivet, ska denna avgift

anses omfattas av denna bestämmelse (se, för ett motsvarande synsätt, dom av den 10 mars 2005 i mål C-22/03, Optiver m.fl., REG 2005, s. I-1839, punkt 32).

18 Domstolen har tidigare fastslagit att det enligt artikel 12.1 a i direktiv 69/335 är tillåtet för medlemsstaterna att ta ut skatt på överlåtelse av värdepapper, oavsett om det företag som utställt dessa värdepapper är börsnoterat och oavsett om överlåtelsen av dessa sker på börsen eller direkt mellan överlåtaren och förvärvaren (dom av den 7 september 2006 i mål C-193/04, Organon Portuguesa, REG 2006, s. I-7271, punkt 21 och där angiven rättspraxis). Enligt denna bestämmelse har medlemsstaterna dessutom fria händer vad avser skattesatsen (domen i det ovannämnda målet Organon Portuguesa, punkt 24).

19 I likhet med den spanska, den ungerska och den nederländska regeringen samt kommissionen, anser domstolen att artikel 12.1 a i direktivet inte utgör hinder mot en avgift i likhet med den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen. Denna tolkning bekräftas både av lydelsen i denna bestämmelse, som inte innehåller några föreskrifter om under vilka villkor medlemsstaterna får ta ut skatt på överlåtelse av värdepapper, och av den omständigheten att direktivet innebär en uttömmande harmonisering av de fall i vilka medlemsstaterna kan ta ut indirekt skatt på kapitalanskaffning (domen i det ovannämnda målet HSBC Holdings och Vidacos Nominees, punkt 25). Såsom framgår av artikel 12.1 a i direktivet utgör emellertid överlåtelse av värdepapper som avses i den bestämmelsen i sig inte sådan kapitalanskaffning som enligt unionslagstiftarens avsikt skulle omfattas av unionslagstiftningen när direktivet antogs.

20 Trots att artikel 12.1 a i direktivet således inte i sig utgör hinder mot en sådan avgift som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen ska, såsom kommissionen har anfört, medlemsstaterna utöva denna behörighet med beaktande av de grundläggande friheter som säkerställs i EUF-fördraget (se, för ett motsvarande synsätt, bland annat dom av den 5 mars 2009 i mål C-222/07, UTECA, REG 2009, s. I-1407, punkt 18 och där angiven rättspraxis). Med beaktande av att begäran om förhandsavgörande inte avser tolkning av de grundläggande friheterna och av att beslutet om hänskjutande i övrigt inte innehåller några uppgifter om att bestämmelserna om dessa friheter eventuellt ska tillämpas på en sådan situation som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, ankommer det inte på domstolen att uttala sig om en tolkning av de ovannämnda friheterna i samband med förevarande begäran om förhandsavgörande.

21 Den hänskjutande domstolens frågor ska därför besvaras på följande sätt. Direktivet och närmare bestämt artiklarna 11 a och 12.1 a i detta utgör inte hinder mot sådan lagstiftning i en medlemsstat som den som föreskrivs i artikel 108.2 i lag 24/1988 som, i syfte att hindra skatteflykt vid överlåtelse av fast egendom via bolagskonstruktioner, innebär att överlåtelser av värdepapper ska påföras skatt på egendomsöverlåtelser, om överlåtelsen av värdepapper representerar andelar i kapitalet i enheter vars tillgångar till minst 50 procent består av fastigheter och förvärvaren till följd av denna överlåtelse erhåller kontrollen över den ifrågavarande enheten, även när det, för det första, inte finns någon avsikt att undandra skatt och, för det andra, dessa bolag bedriver pågående verksamhet och fastigheterna inte kan skiljas från den ekonomiska verksamhet som dessa bolag bedriver.

Rättegångskostnader

22 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (åttonde avdelningen) följande:

Rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning, och närmare bestämt artiklarna 11 a och 12.1 a i detta, utgör inte hinder mot sådan lagstiftning i en medlemsstat som den som föreskrivs i artikel 108.2 i lag 24/1988 av den 28 juli 1988 om handel med värdepapper, i dess lydelse enligt lag 18/91 av den 6 juni 1991, som, i syfte att hindra skatteflykt vid överlåtelse av fast egendom via bolagskonstruktioner, innebär att överlåtelser av värdepapper ska påföras skatt på egendomsöverlåtelser, om överlåtelsen av värdepapper representerar andelar i kapitalet i enheter vars tillgångar till minst 50 procent består av fastigheter och förvärvaren till följd av denna överlåtelse erhåller kontrollen över den ifrågavarande enheten, även när det, för det första, inte finns någon avsikt att undandra skatt och, för det andra, dessa bolag bedriver pågående verksamhet och fastigheterna inte kan skiljas från den ekonomiska verksamhet som dessa bolag bedriver.

Underskrifter