POSTANOWIENIE TRYBUNAŁU (ósma izba)
z dnia 6 października 2010 r.*

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,

* Język postępowania: hiszpański.

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 (dyrekcją generalną podatków departamentu ekonomii i finansów autonomicznej wspólnoty Murcii) w przedmiocie zwrotu podatku od przeniesienia majątku i opłaty skarbowej.

Ramy prawne

Uregulowania Unii

3 Artykuł 11 dyrektywy przewiduje:

„Państwa członkowskie nie pobierają żadnego podatku od:

a) tworzenia, emisji, dopuszczenia do notowania na giełdzie, wprowadzenia na rynek lub obrotu akcjami, obligacjami lub innymi papierami wartościowymi tego samego rodzaju, a także świadectwami udziałowymi, bez względu na osobę emitenta;

[…]”.

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

„1. Niezależnie od art. 10 i 11 państwa członkowskie mogą naliczać:

a) podatki [opłaty] od przeniesienia papierów wartościowych, o stawce zryczałtowanej bądź nie;

[…]”.

Uregulowania krajowe

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

„1. Przeniesienie papierów wartościowych, bez względu na to, czy zostały dopuszczone do obrotu na rynku wtórnym, jest zwolnione z opodatkowania podatkiem od przeniesienia majątku i opłaty skarbowej, jak również z opodatkowania podatkiem od wartości dodanej.

2. Tytułem odstępstwa od ust. 1 podlegają opodatkowaniu podatkiem od przeniesienia majątku i opłacie skarbowej, jako »Odpłatne przeniesienie majątku«:

1) Transakcje przeniesienia dokonane na rynku wtórnym, jak również transakcje na rynkach pierwotnych dokonane wskutek wykonania praw do preferencyjnej subskrypcji na akcje, jak również konwersji obligacji na akcje, których przedmiotem są papiery wartościowe stanowiące równe wkłady w kapitale akcyjnym lub w majątku spółek, funduszy, stowarzyszeń lub innych podmiotów, których aktywa składają się co najmniej w 50% z nieruchomości położonych na terytorium kraju, pod warunkiem że w wyniku takiego przeniesienia lub nabycia nabywający uzyskuje tytuł prawny do całości tego majątku, lub przynajmniej osiąga pozycję, która umożliwia mu sprawowanie kontroli nad takimi podmiotami.

   W odniesieniu do spółek handlowych uznaje się, że rzeczona kontrola zostaje uzyskana, gdy bezpośrednio bądź pośrednio udział posiadany w kapitale zakładowym przewyższa 50%.

   Dla celów ustalania pięćdziesięcioprocentowego progu aktywów stanowiących nieruchomości nie są uwzględniane takie nieruchomości (z wyjątkiem działek i parceli), które stanowią część aktywów obrotowych spółek, których wyłącznym przedmiotem działalności jest budownictwo lub projekty deweloperskie dotyczące nieruchomości.

2) Przeniesienie akcji lub udziałów spółki, otrzymanych w zamian za wniesienie aportu w postaci nieruchomości dokonane w związku z utworzeniem spółek lub podwyższeniem ich kapitału zakładowego, pod warunkiem że między datą 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 sądu krajowego art. 108 ust. 2 ustawy 24/1988 ma na celu zapobieganie możliwemu obchodzeniu 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 odpowiadało 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 państwom członkowskim, na mocy jej art. 12 ust. 1 lit. a), wyłącznie 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 umożliwia mu sprawowanie kontroli nad tym podmiotem, niezależnie od tego, czy są to spółki, których celem jest własność nieruchomości, czy spółki, które prowadzą działalność gospodarczą [, czy dyrektywa] zakazuje stosowania w sposób automatyczny

przepisów państw członkowskich takich jak art. 108 ust. 2 ustawy 24/1988 […], obciążających podatkiem określone transakcje przeniesienia papierów wartościowych, które skrywają przeniesienie własności nieruchomości, nawet jeśli 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 większości kapitału spółek, których aktywa składają się w większości z nieruchomości, nawet jeśli są to spółki w pełni operacyjne i nawet jeśli 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, Trybunał może orzec postanowieniem z uzasadnieniem.

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

14 Sąd krajowy w swych pytaniach, które należy rozważyć łącznie, zmierza w istocie do ustalenia, czy dyrektywa, a w szczególności jej art. 11 lit. a) i art. 12 ust. 1 lit. a) sprzeciwiają się uregulowaniu państwa członkowskiego takiemu jak art. 108 ust. 2 ustawy 24/1988, 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, i kiedy nabywca, w wyniku takiego przeniesienia, uzyskuje 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 rzeczone 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 obciążała emisję papierów wartościowych taką 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 rządy 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 również Komisja Europejska, wydaje się, że zdarzeniem podatkowym powodującym wystąpienie takiego zobowiązania podatkowego jest przeniesienie papierów wartościowych. Skoro zdarzenie podatkowe powodujące wystąpienie obowiązku uiszczenia opłaty takiej jak ta będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym wynika z dokonania określonej transakcji wskazanej w art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy, należy uznać, że opłata ta objęta 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 Trybunał orzekł już w przedmiocie art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy, iż pozwala on państwom członkowskim na pobieranie opłaty w przypadku przeniesienia papierów wartościowych, niezależnie od tego, czy spółka, która wyemitowała te papiery, jest dopuszczona do obrotu giełdowego i czy przeniesienie tych papierów nastąpiło na giełdzie, czy też bezpośrednio pomiędzy zbywcą a nabywcą (wyrok z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-193/04 Organon Portuguesa, Zb.Orz. s. I-7271, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo). Ponadto przepis ten pozostawia państwom członkowskim możliwość swobodnego ustalania stawek opłat w nim wskazanych (ww. wyrok w sprawie Organon Portuguesa, pkt 24).

19 Tym samym, jak zauważają rządy hiszpański, węgierski i niderlandzki oraz Komisja, art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy nie sprzeciwia się opłacie mającej cechy takie jak ta będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym. Wykładnię tę potwierdza zarówno brzmienie tego przepisu, który nie precyzuje warunków, w jakich państwa członkowskie mogą pobierać opłaty od przeniesienia papierów wartościowych, jak też okoliczność, że dyrektywa dokonała wyczerpującej harmonizacji przypadków, w których państwa członkowskie mogą obciążyć gromadzenie kapitału podatkami pośrednimi (ww. wyrok w sprawie HSBC Holdings i Vidacos Nominees, pkt 25). Jak dokładnie wskazuje art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy, przeniesienie papierów wartościowych, takie jak to wskazane w tym przepisie, nie stanowi, jako takie, transakcji gromadzenia kapitału, którą prawodawca Unii zamierzał objąć przepisami prawa Unii, przyjmując dyrektywę.

20 Wreszcie, chociaż art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy jako taki nie sprzeciwia się opłacie takiej jak ta będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, należy jednak dodać, że jak słusznie zauważa Komisja, kompetencja przewidziana we wspomnianym przepisie musi być wykonywana przez państwa członkowskie 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 że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie dotyczy wykładni swobód podstawowych, a ponadto postanowienie odsyłające nie zawiera dokładnych wskazówek w zakresie ewentualnego stosowania uregulowań ustanawiających te swobody do sytuacji takiej jak ta będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, do Trybunału nie należy orzekanie w przedmiocie wykładni wspomnianych swobód w ramach niniejszego odesłania prejudycjalnego.

21 W konsekwencji na zadane pytania należy odpowiedzieć, że dyrektywa, 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, 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 rzeczone 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 rzeczone spółki.

Podpisy