SKLEP SODIŠČA (osmi senat)

z dne 6. oktobra 2010*

V zadevi C-487/09,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, naslovljen na Sodišče z odločbo Tribunal Supremo (Španija) z dne 24. septembra 2009, ki je prispela na Sodišče 30. novembra 2009, v postopku

Inmogolf SA

proti

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

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi C. Toader, predsednica senata, L. Bay Larsen, sodnik, in A. Prechal (poročevalka), sodnica,

generalni pravobranilec: Y. Bot,
sodni tajnik: R. Grass,

* Jezik postopka: španščina.

po odločitvi, da se odloči z obrazloženim sklepom v skladu s členom 104(3), prvi pododstavek, Poslovnika,

po opredelitvi generalnega pravobranilca

sprejema naslednji

Sklep

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 11(a) in 12(1)(a) Direktive Sveta 69/335/EGS z dne 17. julija 1969 o posrednih davkih na zbiranje kapitala (UL L 249, str. 25, v nadaljevanju: Direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v sporu med družbo Inmogolf SA (v nadaljevanju: družba Inmogolf) in Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia (splošni davčni urad pri ministrstvu za gospodarstvo avtonomne skupnosti Murcia) glede vračila davka na prenos premoženja in overjene pravne akte.

Pravni okvir

Ureditev Unije

3 Člen 11 Direktive določa:

„Države članice ne zavežejo nobeni obliki obdavčitve:

(a) oblikovanja, izdaje, uvrstitve v kotacijo na borzi, uvrstitve na trg ali trgovanja z delnicami, deleži ali drugimi vrednostnimi papirji enake vrste ali s potrdili, ki predstavljajo take vrednostne papirje, ne glede na to, kdo jih je izdal;

[…]“

4 Člen 12(1)(a) Direktive določa:

„1. Ne glede na člena 10 in 11 lahko države članice obračunajo:

(a) dajatve na prenos vrednostnih papirjev, zaračunane bodisi pavšalno ali ne;

[…]“

Nacionalna ureditev

5 Člen 108 zakona št. 24/1988 z dne 28. julija 1988 o trgu vrednostnih papirjev (BOE št. 181 z dne 29. julija 1988, str. 23405), kakor je bil spremenjen z zakonom št. 18/91 z dne 6. junija 1991 (BOE št. 136 z dne 7. junija 1991, str. 18665, v nadaljevanju: zakon št. 24/1988), določa:

„1. Prenos delnic, ne glede na to, ali se z njimi trguje na uradnem sekundarnem trgu, je oproščen davka na prenos premoženja in overjene pravne posle in davka na dodano vrednost.

2. Prenosi, navedeni v nadaljevanju, so kot ‚odplačni prenosi premoženja' izključeni od oprostitve iz odstavka 1 in obdavčeni z davkom na prenos premoženja in overjene pravne posle:

(1) Prenosi, opravljeni na sekundarnem trgu, in pridobitve, ki se kot posledica izvajanja pravic prednostnega nakupa delnic in pretvorbe obveznic v delnice opravijo na primarnem trgu, vrednostnih papirjev, ki pomenijo sorazmeren del osnovnega kapitala ali premoženja družb, skladov, združenj in drugih subjektov, v katerih nepremičnine na nacionalnem ozemlju pomenijo vsaj 50 % sredstev, če pridobitelj zaradi tega prenosa ali pridobitve postane imetnik celotnega premoženja ali vsaj takega dela, ki mu omogoča izvajanje nadzora nad zadevnimi subjekti.

Šteje se, da oseba v gospodarski družbi pridobi tak nadzor, če neposredno ali posredno postane lastnik vsaj 50 % osnovnega kapitala družbe.

Pri izračunu 50-odstotnega deleža sredstev, ki jih sestavljajo nepremičnine, se ne upoštevajo tiste nepremičnine – razen parcel in zazidalnih zemljišč – ki so del gibljivih sredstev družb, ki se ukvarjajo izključno s podjetniškimi dejavnostmi na področju gradnje ali naložb v nepremičnine.

(2) Prenosi delnic ali kapitalskih deležev, prejetih v zameno za naložbe v obliki nepremičnin, izvedene ob ustanovitvi družbe ali ob povečanju osnovnega kapitala, če med vložkom in prenosom ni preteklo vsaj eno leto.

V navedenih primerih se uporabi ustrezen davek za odplačne prenose nepremičnin, davčna osnova pa se izračuna na podlagi pravil iz veljavne ureditve o davku na prenose premoženja in overjene pravne posle."

6 V skladu s predložitveno odločbo je cilj člena 108(2) zakona št. 24/1988 preprečiti morebitno izogibanje plačilu davka na prenose premoženja za prikrite prenose nepremičnin v okviru neposredne pridobitve vrednostnih papirjev.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

7 Družba Inmogolf, delničarka družbe Inmobiliaria La Manga SA, je z verodostojno listino z dne 20. avgusta 1993 od drugega delničarja kupila 49 delnic zadnjenavedene družbe za 49.000 ESP in tako pridobila več kot 50-odstotni delež v osnovnem kapitalu te družbe.

8 Verodostojna listina je bila 22. aprila 1997 predložena Servicio Territorial de Cartagena (okrožni urad v Cartageni) Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia skupaj s samostojnim obračunom davka na prenose premoženja in overjene pravne posle. V tem aktu sta bila navedena davčna osnova v višini 972.999.989 ESP, kar je ustrezalo skupni vrednosti nepremičnega premoženja družbe Inmobiliaria La Manga SA, in davek v višini 58.378.799 ESP, čeprav je bilo obenem navedeno, da gre za previdnostni obračun, ker je bil prenos v skladu s členom 108(1) zakona št. 24/1988 oproščen davka.

9 Družba Inmogolf je 31. decembra 1997 vložila zahtevo za dokončni obračun davka in vračilo že plačanega zneska, do česar naj bi imela pravico v skladu z oprostitvijo iz člena 108(1) zakona št. 24/1988. Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia je to zahtevo zavrnil z odločbo z dne 17. aprila 1998. Ta urad je z odločbo z dne 30. aprila 1998 odmeril dodatni znesek 28910297 ESP iz naslova zamudnih obresti.

10 Ker so bile pritožbe zoper te odločbe, v nadaljevanju pa tudi tožbe zoper zavrnitve teh pritožb zavrnjene, je družba Inmogolf nazadnje vložila kasacijsko pritožbo pri predložitvenem sodišču, v kateri navaja kršitev členov 11(a) in 12 Direktive.

11 Ker Tribunal Supremo meni, da je za rešitev spora potrebna razlaga Direktive, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Glede na to, da je s členom 11(a) Direktive […] prepovedana obdavčitev trgovanja z delnicami, deleži ali drugimi enakovrstnimi vrednostnimi papirji in da so v skladu s členom 12(1)(a) države članice izključno pristojne za obračunavanje dajatev na prenos vrednostnih papirjev, zaračunanih bodisi pavšalno ali ne, ter da se v skladu s členom 108 zakona št. 24/1988 […], čeprav določa splošno pravilo o oprostitvi od plačila davka na dodano vrednost in davka na prenose premoženja za prenose vrednostnih papirjev, od teh prenosov kljub temu plačuje davek na prenose premoženja v obliki davka na odplačne prenose premoženja, če se nanašajo na dele osnovnega kapitala družb, pri katerih nepremičnine pomenijo vsaj 50 % njihovih sredstev, in če pridobitelj zaradi tega prenosa pridobi položaj, v katerem lahko izvršuje nadzor nad družbo, pri čemer se ne razlikuje med družbami za upravljanje premoženja in družbami, ki opravljajo gospodarsko dejavnost,

ali Direktiva […] nasprotuje samodejni uporabi nacionalnih določb, kakršna je člen 108(2) zakona št. 24/1988 […], v skladu s katerimi se obdavčijo nekateri prenosi vrednostnih papirjev, s katerimi se prikrivajo prenosi nepremičnin, čeprav niso bili opravljeni z namenom izogibanja plačilu davka?

2. Če namen izogibanja plačilu davka ni nujen, ali Direktiva […] nasprotuje predpisom, kakršen je španski zakon št. 24/1988, v katerem je določena obdavčitev pridobitve večinskega deleža osnovnega kapitala družb, v katerih nepremičnine pomenijo večino sredstev, čeprav gre za družbe, ki so povsem dejavne, in čeprav so nepremičnine neločljivo povezane z gospodarsko dejavnostjo družbe?“

Vprašanji za predhodno odločanje

12 Na podlagi člena 104(3), prvi pododstavek, Poslovnika lahko Sodišče, če je mogoče iz sodne prakse jasno sklepati, kakšen bo odgovor na vprašanje za predhodno odločanje, odloči z obrazloženim sklepom.

13 Sodišče meni, da je tako v tej zadevi.

14 Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali Direktiva ter zlasti člena 11(a) in 12(1)(a) te direktive nasprotujejo predpisom države članice, kot je določeno v členu 108(2) zakona št. 24/1988, s katerim so zaradi preprečevanja izogibanja plačilu davka pri prenosu nepremičnin s sodelovanjem vmesnih družb prenosi vrednostnih papirjev obdavčeni z davkom na prenose premoženja, če se ti prenosi nanašajo na dele osnovnega kapitala družb, pri katerih nepremičnine

pomenijo vsaj 50 % njihovih sredstev, in če pridobitelj zaradi tega prenosa pridobi položaj, v katerem lahko izvršuje nadzor nad zadevno družbo, tudi če, po eni strani, niso bili opravljeni z namenom izogibanja plačilu davka ter tudi če gre, po drugi strani, za družbe, ki so povsem dejavne, in so nepremičnine neločljivo povezane z gospodarsko dejavnostjo družbe.

15 Glede tega je treba spomniti, da je v členih 11(a) in 12(1)(a) Direktive vzpostavljeno jasno razlikovanje med izdajo vrednostnih papirjev, ki je lahko obdavčena le z davkom na kapital, in prenosom takih vrednostnih papirjev, ki pa je lahko zavezan taki dajatvi ali davku (glej v tem smislu sodbo z dne 1. oktobra 2009 v zadevi HSBC Holdings in Vidacos Nominees, C-569/07, ZOdl., str. I-9047, točka 34).

16 Kar najprej zadeva člen 11(a) Direktive, iz spisa, predloženega Sodišču, ne izhaja, da bi bila z davkom, kakršen se obravnava v postopku v glavni stvari, obdavčena izdaja vrednostnih papirjev, kot je zajeta v tej določbi. Te določbe torej ni mogoče obravnavati, kot da nasprotuje takemu davku.

17 Nato, kar zadeva vprašanje, ali predpisi, kot se obravnavajo v postopku v glavni stvari, uvajajo davek v smislu člena 12(1)(a) Direktive, je seveda res, kot v bistvu opozarjata španska in madžarska vlada, da se z ekonomskega vidika za davek, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, lahko šteje, da se v resnici nanaša na nepremičnine, ki so podlaga vrednostnih papirjev. Vendar, kot izhaja iz spisa, predloženega Sodišču, in kot ugotavlja tudi Evropska komisija, se zdi, da je obdavčljivi dogodek za tak davek prenos vrednostnih papirjev. Ker je obdavčljivi dogodek za davek, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, izvršitev posebne transakcije, ki je zajeta v členu 12(1)(a) Direktive, je treba sklepati, da tak davek spada na področje uporabe te določbe (glej

v tem smislu sodbo z dne 10. marca 2005 v zadevi Optiver in drugi, C-22/03, ZOdl., str. I-1839, točka 32).

18 Sodišče je glede člena 12(1)(a) Direktive že razsodilo, da ta določba državam članicam dovoljuje obračunavanje dajatve ob prenosu vrednostnih papirjev neodvisno od vprašanja, ali je družba, ki je vrednostne papirje izdala, sprejeta v kotacijo na borzi in ali je bil njihov prenos opravljen na borzi ali neposredno od odstopnika na prevzemnika (sodba z dne 7. septembra 2006 v zadevi Organon Portuguesa, C-193/04, ZOdl., str. I-7271, točka 21 in navedena sodna praksa). Poleg tega ta določba državam članicam dopušča možnost, da prosto določijo stopnjo davkov iz te določbe (zgoraj navedena sodba Organon Portuguesa, točka 24).

19 Prav tako je treba sklepati, da člen 12(1)(a) Direktive – kot upravičeno ugotavljajo španska, madžarska in nizozemska vlada ter Komisija – ne nasprotuje davku z enakimi značilnostmi kot davek, obravnavan v postopku v glavni stvari. To razlago potrjujeta besedilo te določbe, v katerem niso določeni pogoji, pod katerimi lahko države članice obračunavajo davke na prenos vrednostnih papirjev, in dejstvo, da so v Direktivi primeri, v katerih lahko države članice neposredno obdavčijo zbiranje kapitala, predmet izčrpne uskladitve (zgoraj navedena sodba HSBC Holdings in Vidacos Nominees, točka 25). Kot je dokazano ravno s členom 12(1)(a) Direktive, prenos vrednostnih papirjev, kot je zajet v tej določbi, kot tak ne pomeni zbiranja kapitala, ki ga je zakonodajalec Unije nameraval podvreči predpisom Unije, s tem ko je sprejel Direktivo.

20 Nazadnje, čeprav zato člen 12(1)(a) Direktive kot tak ne nasprotuje davku, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, je vseeno treba dodati, da morajo države članice – kot upravičeno ugotavlja Komisija – pristojnost, določeno v tej določbi, izvajati ob spoštovanju temeljnih svoboščin, ki jih jamči PDEU (glej v tem smislu predvsem sodbo z dne 5. marca 2009 v zadevi UTECA, C-222/07, ZOdl., str. I-1407, točka 18 in navedena sodna praksa). Vendar ker se predlog za sprejetje predhodne odločbe ne nanaša na razlago temeljnih svoboščin in ker predložitvena odločba poleg tega ne vsebuje podatkov o morebitni uporabi pravil, v katerih so potrjene te svoboščine, se Sodišču v položaju, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, ni treba opredeliti do razlage navedenih svoboščin v okviru tega predloga.

21 Zato je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da Direktiva ter zlasti člena 11(a) in 12(1)(a) te direktive ne nasprotujejo predpisom države članice, kot so določeni v členu 108(2) zakona št. 24/1988, s katerim je zaradi preprečevanja izogibanja plačilu davka pri prenosu nepremičnin s sodelovanjem vmesnih družb prenos vrednostnih papirjev obdavčen z davkom na prenos premoženja, če se ta prenos nanaša na dele osnovnega kapitala družb, pri katerih nepremičnine pomenijo vsaj 50 % njihovih sredstev, in če pridobitelj zaradi tega prenosa pridobi položaj, v katerem lahko izvaja nadzor nad zadevno družbo, tudi če po eni strani ni bil opravljen z namenom izogibanja plačilu davka ter tudi če gre po drugi strani za družbe, ki so povsem dejavne, in so nepremičnine neločljivo povezane z gospodarsko dejavnostjo navedenih družb.

Stroški

22 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

Direktiva Sveta 69/335/EGS z dne 17. julija 1969 o posrednih davkih na zbiranje kapitala ter zlasti člena 11(a) in 12(1)(a) te direktive ne nasprotujejo predpisom države članice, kot so določeni v členu 108(2) zakona št. 24/1988 z dne 28. julija 1988 o trgu vrednostnih papirjev, kakor je bil spremenjen z zakonom št. 18/91 z dne 6. junija 1991, s katerim je zaradi preprečevanja izogibanja plačilu davka pri prenosu nepremičnin s sodelovanjem vmesnih družb prenos vrednostnih papirjev obdavčen z davkom na prenos premoženja, če se ta prenos nanaša na dele osnovnega kapitala družb, pri katerih nepremičnine pomenijo vsaj 50 % njihovih sredstev, in če pridobitelj zaradi tega prenosa pridobi položaj, v katerem lahko izvaja nadzor nad zadevno družbo, tudi če po eni strani ni bil opravljen z namenom izogibanja plačilu davka ter tudi če gre po drugi strani za družbe, ki so povsem dejavne, in so nepremičnine neločljivo povezane z gospodarsko dejavnostjo navedenih družb.

Podpisi