ОПРЕДЕЛЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

6 октомври 2010 година *

По дело C-487/09

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Tribunal Supremo (Испания) с акт от 24 септември 2009 г., постъпил в Съда на 30 ноември 2009 г., в рамките на производство по дело

Inmogolf SA

срещу

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

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: г-жа C. Toader, председател на състав, г-н L. Bay Larsen и г-жа A. Prechal (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-н Y. Bot,
секретар: г-н R. Grass,

* Език на производството: испански.

след като реши да се произнесе с мотивирано определение съгласно член 104, параграф 3, първа алинея от своя процедурен правилник,

след изслушване на генералния адвокат,

постанови настоящото

Определение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 11, буква а) и член 12, параграф 1, буква а) от Директива 69/335/ЕИО на Съвета от 17 юли 1969 година относно косвените данъци върху набирането на капитал (ОВ L 249, стр. 25; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 9, наричана по-нататък „Директивата“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Inmogolf SA (наричано по-нататък „Inmogolf“) и Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia (главна данъчна дирекция към министерство на икономиката и финансите на автономната област Мурсия) по повод възстановяването на данъка върху прехвърлянето на имущество и материализираните в заверени актове сделки.

Правна уредба

Правна уредба на Съюза

3 Член 11 от Директивата предвижда:

„Държавите членки не облагат под каквато и да е форма:

а) създаването, емитирането, приемането за котировка на фондова борса, осигуряването на достъп до пазара или търгуването с дялове, акции и други ценни книжа от този вид, или със сертификати, представляващи такива ценни книжа, независимо от кого са издадени;

[…]“

4 Съгласно член 12, параграф 1, буква а) от Директивата:

„1. Чрез дерогация от членове 10 и 11, държавите членки могат да налагат:

а) данък върху прехвърлянето на ценни книжа, независимо от това дали се облагат или не по твърда ставка;

[…]“

Национална правна уредба

5 Член 108 от Закон № 24/1988 относно пазара на ценни книжа от 28 юли 1988 г. (BOE бр. 181 от 28 юли 1988 г., стр. 23405), изменен със Закон № 18/91 от 6 юни 1991 г. (BOE бр. 136 от 7 юни 1991 г., стр. 18665, наричан по-нататък „Закон № 24/1988“) предвижда:

„1. Прехвърлянето на ценни книжа, независимо дали са допуснати до търговия на официален вторичен пазар, се освобождава от данък върху прехвърлянето на имущество и материализираните в заверени актове сделки и от данък върху добавената стойност.

2. По дерогация от разпоредбите на параграф 1, в качеството на „възмездно прехвърляне на имущество“ с данък върху прехвърлянето на имущество и материализираните в заверени актове сделки се облагат:

1° Прехвърлянето на вторичния пазар, както и придобиването на първичния пазар в резултат на упражняване на права на преференциално записване и на право на превръщане на облигации в акции на ценни книжа, които материализират дялове от дружествения капитал или имуществото на дружества, фондове, сдружения или други образувания, поне 50 % от актива на които се състои от намиращи се на национална територия недвижими имоти, при условие че вследствие на такова прехвърляне или придобиване приобретателят придобие пълно право на собственост върху това имущество или най-малко е в позиция, позволяваща му да упражнява контрол върху такива образувания.

При търговските дружества се приема, че такъв контрол е придобит, когато се притежават пряко или непряко над 50 % от дружествения капитал.

При изчисляването дали 50 % от актива се състои от недвижими имоти не се вземат предвид недвижимите имоти — с изключение на парцелите и парцелите за застрояване — които са част от текущите активи на дружествата, чийто единствен предмет е осъществяването на търговска дейност във връзка със строителство и строително предприемачество.

2° Прехвърлянето на акции или участия, придобити срещу вноска под формата на недвижими имоти, направена при учредяване на дружество или с оглед на увеличаване на дружествения му капитал, при условие че между датата на вноската и тази на прехвърлянето не е изтекъл срок, по-дълъг от една година.

В посочените по-горе случаи се прилага ставката, приложима за възмездното прехвърляне на недвижими имоти, като за основа служи стойността на съответните имоти, която се изчислява съгласно правилата, предвидени в действащите разпоредби относно данъка върху прехвърлянето на имущество и материализираните в заверени актове сделки“.

6 Според запитващата юрисдикция с член 108, параграф 2 от Закон № 24/1988 се цели да се предотврати евентуалното избягване на облагането с данък върху прехвърлянето на имущество във връзка с прехвърлянето на недвижими имоти, прикрито с пряко придобиване на ценни книжа.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

7 С нотариално заверен акт от 20 август 1993 г. Inmogolf, акционер в Inmobiliaria La Manga SA, придобива от друг акционер 49 акции в последното дружество на цена 49 000 ESP (испански песети), като по този начин придобива над 50 % от дружествения капитал на последното.

8 На 22 април 1997 г. INMOGOLF представя нотариално заверения акт в Servicio Territorial de Cartagena (териториалната служба на окръг Картахена) към Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia, като внася данъка върху прехвърлянето на имущество и материализираните в заверени актове сделки. В този акт се посочва данъчна основа от 972 999 989 ESP, отговаряща на общата стойност на недвижимите имоти на Inmobiliaria La Manga SA, и подлежащ на плащане данък в размер на 58 378 799 ESP, като същевременно се указва, че тези данни са посочени превантивно, тъй като прехвърлянето е освободено от облагане с данък съгласно член 108, параграф 1 от Закон № 24/1988.

9 На 31 декември 1997 г. Inmogolf моли да се издаде окончателен ревизионен акт и да се възстанови платената сума, като се позовава на прилагането на предвиденото в член 108, параграф 1 от Закон № 24/1988 освобождаване. Молбата е отхвърлена с решение на Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia от 17 април 1998 г. С решение от 30 април 1998 г. тази дирекция установява допълнително задължение в размер на 28 910 297 ESP на основание лихви за забава.

10 След като са отхвърлени административните жалби срещу тези решения, а впоследствие и подадените срещу решенията за отхвърляне жалби по съдебен ред, Inmogolf подава касационна жалба пред запитващата юрисдикция, като в рамките на касационното обжалване се позовава на нарушение на член 11, буква а) и член 12 от Директивата.

11 Като приема, че за решаването на спора, с който е сезиран, е необходимо тълкуване на Директивата, Tribunal Supremo решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) [Директивата] допуска ли автоматичното прилагане на законодателна разпоредба на държава членка като тази на член 108, параграф 2 от Закон № 24/1988 […], която предвижда облагане на някои прехвърляния на ценни книжа, прикриващи прехвърляния на недвижими имоти, дори и в хипотезата, при която не е налице намерение за избягване на данъчното облагане, като се има предвид, че член 11, буква а) от [Директивата] забранява облагането на осигуряването на достъп до пазара на акции, участия и други ценни книжа от този вид и че член 12, параграф 1, буква а) разрешава на държавите членки да налагат единствено данък върху прехвърлянето на ценни книжа, независимо дали се облагат по твърда ставка или не, и като се има предвид, че макар да установява общо правило за освобождаване на прехвърлянето на ценни книжа както от данък върху добавена стойност, така и от данък върху прехвърлянето на имущество, член 108 от Закон № 24/1988 […] предвижда, че тези сделки се облагат с данък върху прехвърлянето на имущество в качеството им на възмездно прехвърляне на имущество, когато те са свързани с дялове от дружествения капитал на дружества, поне 50 % от актива на които се състои от недвижими имоти, и когато вследствие на

това прехвърляне приобретателят е в позиция, позволяваща му да упражнява контрол върху образуването, без да се прави разграничение между дружествата за управление на имущество и дружествата, които извършват икономическа дейност?

2) В случай че намерението за избягване на данъчното облагане не е необходимо[, Директивата] допуска ли законодателна уредба като [...] Закон № 24/1988, която предвижда данък върху придобиването на по-голямата част от капитала на дружества, чийто актив се състои главно от недвижими имоти, макар да става въпрос за действащи дружества и да не е възможно недвижимите имоти да се отделят от осъществяваната от дружеството икономическа дейност?“.

По преюдициалните въпроси

12 Съгласно член 104, параграф 3, първа алинея от Процедурния правилник, когато отговорът на преюдициален въпрос се налага недвусмислено от съдебната практика, Съдът може да се произнесе с мотивирано определение.

13 Съдът счита, че случаят по настоящото дело е такъв.

14 С въпросите си, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали Директивата, и по-специално член 11, буква а) и член 12, параграф 1, буква а) от нея допускат правна уредба на държава членка като член 108, параграф 2 от Закон № 24/1988, който, за да възпрепятства избягването на данъчното облагане при прехвърляне на недвижими имоти чрез дружества посредници, предвижда облагане на прехвърлянето на ценни

книжа с данък върху прехвърлянето на имущество, когато прехвърлянето на ценни книжа е свързано с дялове от дружествения капитал на дружества, поне 50 % от актива на които се състои от недвижими имоти, и когато вследствие на подобно прехвърляне приобретателят е в позиция, позволяваща му да упражнява контрол върху съответното образувание, дори в хипотезите, в които, от една страна, не е налице намерение за избягване на данъчното облагане, и от друга страна, става въпрос за действащи дружества и не е възможно недвижимите имоти да се отделят от осъществяваната от дружеството икономическа дейност.

15 В това отношение следва да се припомни, че член 11, буква а) и член 12, параграф 1, буква а) от Директивата провеждат ясно разграничение между емитирането на ценни книжа, което не може да се облага с никакви данъци или такси, различни от данъка върху вноските, и прехвърлянето на ценни книжа, което от своя страна може да се облага с подобни данъци или такси (вж. в този смисъл Решение от 1 октомври 2009 г. по дело HSBC Holdings и Vidacos Nominees, C-569/07, Сборник, стр. I-9047, точка 34).

16 На първо място, що се отнася до член 11, буква а) от Директивата, от представената пред Съда преписка не е видно, че посоченото в тази разпоредба емитиране на ценни книжа ще се обложи с данък като разглеждания в главното производство. Ето защо не може да се приеме, че тази разпоредба се противопоставя на такъв данък.

17 На следващо място относно въпроса дали правна уредба като разглежданата в главното производство установява данък по смисъла на член 12, параграф 1, буква а) от Директивата, безспорно е вярно, както по същество посочват испанското и унгарското правителство, че от икономическа гледна точка данък като разглеждания в главното производство може да се приеме за отнасящ се в действителност до прехвърлянето на недвижими имоти, което стои зад прехвърлянето на ценни книжа. Въпреки това, както произтича от представената пред Съда преписка и както отбелязва Европейската комисия, пораждащият данъчното задължение факт явно е прехвърлянето на ценни книжа. След като обаче фактът, пораждащ задължение за плащане на данък като разглеждания в главното производство, се изразява в осъществяването на конкретна операция, уредена в член 12, параграф 1, буква а) от Директивата, следва да се приеме, че

подобен данък попада в обхвата на тази разпоредба (вж. в този смисъл Решение от 10 март 2005 г. по дело Optiver и др., C-22/03, Recueil, стр. I-1839, точка 32).

18 По отношение на член 12, параграф 1, буква а) от Директивата Съдът вече е постановил, че тази разпоредба трябва да се тълкува в смисъл, че позволява на държавите членки да налагат данък при прехвърляне на ценни книжа, независимо от това дали дружеството, което ги е емитирало, се котира на борсата и дали прехвърлянето на ценните книжа се извършва на борсата или пряко от прехвърлителя на приобретателя (Решение от 7 септември 2006 г. по дело Organon Portuguesa, C-193/04, Recueil, стр. I-7271, точка 21 и цитираната съдебна практика). Освен това тази разпоредба оставя на държавите членки възможност да определят свободно ставката на посочените в нея данъци (Решение по дело Organon Portuguesa, посочено по-горе, точка 24).

19 Също така следва да се посочи — както основателно отбелязват испанското, унгарското, нидерландското правителство и Комисията — че член 12, параграф 1, буква а) от Директивата допуска данък със същите характеристики като разглеждания в главното производство. Това тълкуване се потвърждава както от текста на тази разпоредба, в която не се уточняват условията, при които държавите членки могат да налагат данъци върху прехвърлянето на ценни книжа, така и от обстоятелството, че Директивата хармонизира изчерпателно случаите, в които държавите членки могат да налагат косвени данъци върху набирането на капитал (Решение по дело HSBC Holdings и Vidacos Nominees, посочено по-горе, точка 25). Както обаче ясно следва от член 12, параграф 1, буква а) от Директивата, прехвърлянето на ценни книжа като посоченото в тази разпоредба само по себе си не представлява набиране на капитал, което законодателят на Съюза е възнамерявал да уреди с приемането на Директивата.

20 На последно място, макар член 12, параграф 1, буква а) от Директивата сам по себе си да допуска данък като разглеждания в главното производство, все пак следва да се добави, както основателно отбелязва Комисията, че държавите членки трябва да упражняват предвиденото в посочената разпоредба правомощие, като спазват гарантираните с Договора за функциониране на Европейския съюз основни свободи (вж. в този смисъл по-специално Решение от 5 март 2009 г. по дело UTECA, C-222/07, Сборник, стр. I-1407, точка 18 и цитираната съдебна практика). Въпреки това, като се има предвид, че преюдициалното запитване не се отнася до тълкуването на основните свободи и че в акта за преюдициално запитване не се съдържат пояснения относно евентуалното прилагане на нормите, в които са установени тези свободи, за положение като разглежданото в главното производство, в рамките на настоящото преюдициално запитване Съдът не следва да се произнася по тълкуването на посочените свободи.

21 Ето защо на поставените въпроси следва да се отговори, че Директивата, и по-специално член 11, буква а) и член 12, параграф 1, буква а) от нея допускат правна уредба на държава членка като член 108, параграф 2 от Закон № 24/1988, който, за да възпрепятства избягването на данъчното облагане при прехвърляне на недвижими имоти чрез дружества посредници, предвижда облагане на прехвърлянето на ценни книжа с данък върху прехвърлянето на имущество, когато прехвърлянето на ценни книжа е свързано с дялове от дружествения капитал на дружества, поне 50 % от актива на които се състои от недвижими имоти, и когато вследствие на подобно прехвърляне приобретателят е в позиция, позволяваща му да упражнява контрол върху съответното образувание, дори в хипотезите, в които, от една страна, не е налице намерение за избягване на данъчното облагане, и от друга страна, става въпрос за действащи дружества и не е възможно недвижимите имоти да се отделят от осъществяваната от дружеството икономическа дейност.

По съдебните разноски

22 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (осми състав) реши:

Директива 69/335/ЕИО на Съвета от 17 юли 1969 година относно косвените данъци върху набирането на капитал, и по-специално член 11, буква а) и член 12, параграф 1, буква а) от нея допускат правна уредба на държава членка като член 108, параграф 2 от Закон № 24/1988 относно пазара на ценни книжа от 28 юли 1988 г., изменен със Закон № 18/91 от 6 юни 1991 г., който, за да възпрепятства избягването на данъчното облагане при прехвърляне на недвижими имоти чрез дружества посредници, предвижда облагане на прехвърлянето на ценни книжа с данък върху прехвърлянето на имущество, когато прехвърлянето на ценни книжа е свързано с дялове от дружествения капитал на дружества, поне 50 % от актива на които се състои от недвижими имоти, и когато вследствие на подобно прехвърляне приобретателят е в позиция, позволяваща му да упражнява контрол върху съответното образувание, дори в хипотезите, в които, от една страна, не е налице намерение за избягване на данъчното облагане, и от друга страна, става въпрос за действащи дружества и не е възможно недвижимите имоти да се отделят от осъществяваната от дружеството икономическа дейност.

Подписи