

Věc C-685/23

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

15. listopadu 2023

Předkládající soud:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugalsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

10. listopadu 2023

Žalobce:

Corner and Border SA

Žalovaná:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Předmět původního řízení

Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla podána v rámci sporu mezi společností Corner and Border SA (dále jen „C&B“) a Autoridade Tributária e Aduaneira (daňová a celní správa, Portugalsko), v němž se první z nich domáhá prohlášení nezákonnosti a následného zrušení aktu ze dne 27. ledna 2022, jímž bylo vyměřeno kolkovné ve výši 2 093 400 eur v souvislosti se souborem záruk poskytnutých ve spojení s půjčkou uskutečněnou formou vydání dluhopisů za účelem financování úhrady kupní ceny akcií dvou společností a refinancování dluhu těchto společností.

Předmět a právní základ předběžné otázky

Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 5 odst. 2 písm. b) a čl. 6 odst. 1 písm. d) směrnice Rady 2008/7/ES ze dne 12. února 2008 o nepřímých daních z kapitálových vkladů (Úř. věst. 2008, L 46, s. 11).

Předběžné otázky

- 1) Musí být čl. 5 odst. 2 písm. b) směrnice Rady 2008/7/ES ze dne 12. února 2008 vykládán v tom smyslu, že brání vyměření kolkovného na záruky spočívající v zástavě akcií, zůstatků na bankovních účtech a pohledávek akcionářů a v postoupení pohledávek, jimiž se ručí, k nimž došlo v souvislosti s úkonem vydáním dluhopisů?
- 2) Liší se odpověď na první předběžnou otázku v případě, kdy poskytnutí záruk je povinností vyplývající z předpisů, a v případě, kdy je nepovinné a bylo ujednáno dobrovolně?
- 3) Liší se odpověď na první otázku v případě, kdy byly záruky poskytnuty v souvislosti s úkonem vydání dluhopisů, které podléhá zvláštnímu úpisu ze strany bankovní instituce, jejíž role upisovatele může být emitující institucí libovolně převedena, i když tento převod podléhá určitým podmínkám a sankcím/poplatkům?
- 4) Musí být čl. 6 odst. 1 písm. d) směrnice Rady 2008/7/ES ze dne 12. února 2008 vykládán v tom smyslu, že se vztahuje na záruky spočívající v zástavě akcií, zůstatků na bankovních účtech a pohledávek akcionářů a v postoupení pohledávek, jimiž se ručí, k nimž došlo v souvislosti s úkonem vydání dluhopisů, které spadá do působnosti čl. 5 odst. 2 písm. b) této směrnice?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Směrnice Rady 2008/7/ES ze dne 12. února 2008 o nepřímých daních z kapitálových vkladů, článek 1, čl. 5 odst. 2 písm. a) a b) a čl. 6 odst. 1 písm. d)

Rozsudek ze dne 19. října 2017, Air Berlin (C-573/16, EU:C:2017:772), bod 32

Rozsudek ze dne 22. prosince 2022, IM Gestão de Ativos a další (C-656/21, EU:C:2022:1024), bod 28

Usnesení ze dne 19. července 2023, A (Zdanění uvádění cenných papírů na trh) (C-335/22, EU:C:2023:603), body 24 až 28

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Código do imposto do selo (zákoník o kolkovném), článek 1 a položka 10.3 Tabela Geral do Imposto do Selo (všeobecný sazebník kolkovného)

Článek 1

Věcná působnost

1. Kolkovné se odvádí ze všech úkonů, smluv, dokumentů, cenných papírů, listin a dalších právních skutečností či stavů uvedených ve všeobecném sazebníku, a to i v případě bezúplatného převodu zboží.

[...]

10 Záruky za závazky bez ohledu na jejich povahu nebo formu, zejména ručení, kauce, samostatné bankovní záruky, jistoty, zástavy k nemovitostem, zástavy a pojištění záruk, s výjimkou případů, kdy jsou v zásadě akcesí smluv, které již podléhají zdanění podle tohoto sazebníku a jsou zřízeny současně se zaručeným závazkem, a to i v rámci jiného nástroje nebo titulu, s ohledem na jejich příslušnou hodnotu a v závislosti na době trvání, přičemž každé prodloužení doby trvání smlouvy se považuje za novou transakci:

[...]

10.3 Záruky, které nejsou časově omezené nebo jejichž doba trvání je nejméně pět let 0,6 %.

Stručné shrnutí skutkového stavu a řízení

- 1 C&B je akciová společnost založená podle portugalského práva, sídlí v Lisabonu a je stoprocentně vlastněna společností ONEX RENEWABLES Sàrl (dále jen „ONEX“), společností s ručením omezeným zapsanou v lucemburském obchodním rejstříku (R. C. S. Luxembourg) s číslem B255771 a s číslem asimilovaného portugalského subjektu.
- 2 Dne 21. července 2021 nabyla společnost ONEX od společnosti EDP RENEWABLES, SGPS, SA, akciové společnosti založené podle portugalského práva (dále jen „EDPR“), celý základní kapitál společností ÉOLICA DO SINCELO, SA, akciové společnosti založené podle portugalského práva se sídlem v Portu (dále jen „ES“), a ÉOLICA DA LINHA, SA, akciové společnosti založené podle portugalského práva se sídlem v Portu (dále jen „EL“).
- 3 Dne 29. července 2021 společnost ONEX postoupila své smluvní postavení ve smlouvě o koupi akcií společností ES a EL, uvedených v předchozím odstavci, společnosti C&B.
- 4 Dne 27. ledna 2022 uzavřela společnost C&B smlouvu o financování, nazvanou *Facilities Agreement*, na jejímž základě vydala dluhopisy, včetně zaknihovaných dluhopisů na jméno v nominální hodnotě 100 000 eur za jeden cenný papír v celkové výši 348 900 000 eur, rozdělených do dvou tříd dluhopisů („A“ a „B“), které v plné výši upsala společnost BANCO SANTANDER TOTTA, SA (dále jen „BST“).

- 5 *Facilities Agreement* stanovil, že společnost C&B jakožto emitent může rozhodnout o převodu smluvního postavení upisovatele, jež zaujala společnost BST, a to za pomoci sankcí/poplatků.
- 6 Vydané dluhopisy měly být registrovány a drženy společností Interbolsa, jakožto společností, jež spravuje systémy vypořádání a centralizované systémy cenných papírů Comissão dos Valores Mobiliários (Komise pro cenné papíry).
- 7 *Facilities Agreement* byl uzavřen za účelem financování úhrady kupní ceny akcií společností ES a EL a refinancování dluhu těchto společností.
- 8 Jako záruku za splnění všech povinností a závazků převzatých na základě *Facilities Agreement* poskytly společnosti ONEX, C&B, ES a EL určité kolaterály či osobní zajištění, a to prostřednictvím smlouvy nazvané *Security Agreement* (smlouva o zárukách), jež byla uzavřena mezi těmito společnostmi jako poskytovateli zajištění a společností BST jako příjemcem a zástupcem zajištění.
- 9 Společnost ONEX poskytla prostřednictvím *Security Agreement* tyto záruky a přísliby záruk:
 - přednostní zástavní právo k akciím společnosti C&B a právům s nimi spojeným;
 - příslib zástavního práva k novým akciím, které společnost C&B vydá, a k právům s nimi spojeným;
 - přednostní zástavní právo k veškerým existujícím pohledávkám (vyplývajícím z akcesorických služeb, doplňkových služeb, půjček nebo jiných podřízených dluhů, jiných druhů kvazikapitalů nebo jiných forem věcného nebo finančního plnění [pohledávky akcionářů]), jimiž disponuje společnost ONEX, jakožto mateřská společnost, vůči společnosti C&B, a
 - příslib zástavního práva k budoucím pohledávkám akcionářů, které společnost ONEX získá v budoucnu.
- 10 Společnost C&B poskytla prostřednictvím *Security Agreement* tyto záruky a přísliby záruk:
 - přednostní zástavní právo k akciím společností ES a EL a právům s nimi spojeným;
 - příslib zástavního práva k novým akciím, které společnosti ES a EL vydají, a k právům s nimi spojeným;
 - přednostní zástavní právo k veškerým existujícím pohledávkám akcionářů, jimiž disponuje společnost C&B, jakožto mateřská společnost, vůči společnostem ES a EL;

- příslib zástavního práva k budoucím pohledávkám akcionářů, které společnost C&B získá v budoucnu;
 - přednostní zástavní právo k veškerým pohledávkám, jimiž disponuje společnost C&B, včetně práva obdržet částky na základě tzv. „Hedging Agreement Rights“, „Project Document Rights“ a „Insurance Agreement Rights“ stanovených v *Security Agreement*, jež mohou být předmětem zástavy;
 - postoupení pohledávek, jimiž se ručí, a to veškerých pohledávek, které společnost C&B získá, včetně práva obdržet částky na základě tzv. „Future Hedging Agreement Rights“, „Future Project Document Rights“ a „Future Insurance Agreement Rights“ stanovených v *Security Agreement*, na které se nevztahuje zástavní právo podle předchozího odstavce;
 - přednostní zástavní právo k zůstatku na bankovních účtech společnosti C&B ke dni uzavření *Security Agreement* a
 - příslib přednostního zástavního práva k zůstatku na nových bankovních účtech otevřených společností C&B po uzavření *Security Agreement*.
- 11 Společnosti ES a EL poskytly prostřednictvím *Security Agreement* tyto záruky a přísliby záruk:
- přednostní zástavní právo k zůstatku na bankovních účtech těchto společností ke dni uzavření *Security Agreement*;
 - příslib přednostního zástavního práva k zůstatku na nových bankovních účtech otevřených těmito společnostmi po uzavření *Security Agreement*;
 - přednostní zástavní právo k veškerým pohledávkám, jimiž tyto společnosti disponují, včetně práva obdržet částky na základě tzv. „Project Document Rights“ a „Insurance Agreement Rights“ stanovených v *Security Agreement*, jež mohou být předmětem zástavy;
 - postoupení pohledávek, jimiž se ručí, a to veškerých pohledávek, které tyto společnosti získají, včetně práva obdržet částky na základě tzv. „Future Project Document Rights“ a „Future Insurance Agreement Rights“ stanovených v *Security Agreement*, na které se nevztahuje zástavní právo podle předchozího odstavce.
- 12 Uzavření *Security Agreement* a poskytnutí uvedených záruk bylo nezbytnou a stěžejní podmínkou pro uzavření *Facilities Agreement* a následné vydání dluhopisů.
- 13 Dne 27. ledna 2022 vyměřil notář, který sepsal a ověřil písemné vyhotovení *Facilities Agreement* a *Security Agreement*, kolkovné v souladu s položkou 10.3 všeobecného sazebníku kolkovného; použil tak sazbu 0,6 % z hodnoty 348 900 000 eur, což vedlo k vyměření daně ve výši 2 093 400 eur.

- 14 Společnost C&B autorizovala platbu částky 2 093 400 eur ze svého bankovního účtu.
- 15 Dne 3. srpna 2022 podala společnost C&B žádost o přezkum rozhodnutí, jímž bylo vyměřeno kolkovné.
- 16 Dne 3. prosince 2022 uplynula doba, po níž je možné považovat žádost o přezkum za mlčky zamítnutou, neboť daňová a celní správa ve věci nerozhodla.
- 17 Dne 2. března 2023 požádala společnost C&B o zahájení rozhodčího řízení, která vedla k zahájení tohoto řízení.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 18 Předmětem tohoto řízení je vyměření kolkovného na všechny výše uvedené záruky poskytnuté v souvislosti s půjčkou uskutečněnou formou vydání dluhopisů, na níž se dohodly společnosti C&B a BST s cílem financovat úhradu kupní ceny akcií společností ES a EL a refinancovat dluh těchto společností, a to na základě aplikace položky 10.3 všeobecného sazebníku kolkovného, který je přílohou zákoníku o kolkovném.
- 19 V návrhu na zahájení rozhodčího řízení společnost C&B v první řadě tvrdí, že vyměření kolkovného je v rozporu s právem Unie, zejména se zákazem zdanění stanoveným v čl. 5 odst. 2 písm. b) směrnice 2008/7; podpůrně pak tvrdí, že toto vyměření je v rozporu s vnitrostátním právem, což je na posouzení vnitrostátního soudu.
- 20 Pokud jde o porušení unijního práva, společnost C&B tvrdí, že zdanění záruk poskytnutých za účelem formalizace půjčky uskutečněné formou vydání dluhopisů je protiprávní, neboť porušuje čl. 5 odst. 2 písm. b) směrnice 2008/7. Má za to, že cílem této směrnice je zakázat zdanění všech úkonů, včetně akcesorických úkonů, souvisejících s úkony kapitálových vkladů. Ač byly poskytnuté záruky ujednány se společností BST dobrovolně a svobodně, byly dle společnosti C&B nezbytným předpokladem realizace půjčky uskutečněné formou vydání dluhopisů. V tomto ohledu se C&B domnívá, že záruky představují formálně samostatné úkony, které však z funkčního a ekonomického hlediska souvisejí s vydáním dluhopisů, takže jejich zatížení kolkovným by odpovídalo zdanění celého kapitálového vkladu jako celku.
- 21 Společnost C&B dále tvrdí, že výjimka ze zákazu uvedeného v čl. 5 odst. 2 písm. b) směrnice 2007/8, která je obsažena v čl. 6 odst. 1 písm. d) téže směrnice, se týká pouze ručení nemovitým majetkem, a proto se v projednávaném případě neuplatní, vzhledem k tomu, že zárukou, o níž se jedná v tomto řízení, jsou především zástavní práva a přísliby zástavních práv k akciím, zůstatkům na bankovních účtech a pohledávkám akcionářů a postoupení pohledávek, jimiž se ručí.

- 22 Z pohledu daňové a celní správy je v projednávaném případě vydání dluhopisů doprovázené poskytnutím záruk z materiálního hlediska rovnocenné uzavření dvoustranné smlouvy o úvěru se zajištěním zástavním právem, neboť vydané dluhopisy byly sjednány přímo s bankovní institucí a nelze předpokládat, že by tyto cenné papíry byly primárně určeny k obchodování na trhu. V důsledku toho se domnívá, že zatížení poskytnutých záruk kolokvým nemůže vést k „diskriminaci, dvojímu zdanění a nerovnostem, které narušují volný pohyb kapitálu“ (bod 2 odůvodnění směrnice 2008/7), takže není důvod dovolávat se zákazu stanoveného v čl. 5 odst. 2 písm. b) směrnice 2008/7.
- 23 Podle daňové a celní správy navíc záruky poskytnuté společností C&B nebyly podmínkou platnosti vydání dluhopisů, k jehož ochraně měly sloužit (tj. nebyly povinné), ani se nepovažují za akcesorický úkon (jako je tomu v případě zápisu emise do rejstříku, registrace držitelů dluhopisů, případného ověření dokumentů společnosti, zápisu do obchodních rejstříků a zveřejnění usnesení o emisi přijatých společností), takže nespádají do oblasti působnosti zákazu stanoveného směrnicí 2008/7.
- 24 Daňová a celní správa dále tvrdí, že v projednávaném případě je výjimka stanovená v čl. 6 odst. 1 písm. d) směrnice 2008/7 rozhodně použitelná, neboť pojem „přednostní věřitelská práva“ uvedený v tomto ustanovení se týká záruk ve formě zástavního práva, přičemž ze znění tohoto ustanovení nevyplývá, že by se omezovalo pouze na práva týkající se nemovitostí.

Stručný popis odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 25 Podle předkládajícího soudu je tedy třeba posoudit, zda záruky uvedené v bodech 9 až 11 výše, poskytnuté k zajištění realizace a splnění všech povinností a závazků vyplývajících z půjčky uskutečněné formou vydání dluhopisů, sjednané mezi C&B a BST, představují „formalitu spojenou“ s půjčkou ve smyslu čl. 5 odst. 2 písm. b) směrnice 2008/7.
- 26 Pokud jde o výklad tohoto ustanovení, předkládající soud odkazuje na judikaturu Soudního dvora, kterou představují rozsudky ve věci C-573/16, bod 32, ve věci C-656/21, bod 28, a usnesení ve věci C-335/22, body 24 až 28, z níž podle předkládajícího soudu vyplývá, že „formalitami spojenými“ s půjčkami, na které se vztahuje zákaz zdanění podle čl. 5 odst. 2 písm. b) směrnice 2008/7, jsou ty, které vykazují úzké propojení, tj. ty, které jsou součástí úkonů kapitálových vkladů jako celku.
- 27 Předkládající soud připomíná, že aniž by byl dotčen široký výklad vyplývající z citované judikatury Soudního dvora, „spojené formality“ uvedené v těchto rozsudcích – tj. clearingové služby při prodeji akcií na burze a služby spočívající v nabízení podílových listů fondů – se liší jak vzájemně, tak i od těch, které jsou předmětem projednávané věci, jež se týká poskytnutí záruk v rámci úpisu dluhopisů.

- 28 Vzhledem k tomu, že tyto rozsudky neobsahují žádný odkaz na zákaz nepřímého zdanění v souvislosti s poskytnutím záruk v návaznosti na provedení úkonů kapitálových vkladů, ani na akcesorickou povahu takového poskytnutí v rámci úkonu jako celku, má předkládající soud za to, že tuto judikaturu Soudního dvora nelze bez dalšího vztahovat na projednávanou věc.
- 29 Ve zmíněných věcech navíc nebylo sporu o použitelnosti výjimky stanovené v čl. 6 odst. 1 písm. d) směrnice 2008/7, zejména o to, co je třeba rozumět pod pojmem „přednostní věřitelské právo“, a to vzhledem ke zjevným významovým rozdílům vyplývajícím z různých znění a verzí této směrnice.
- 30 Rozdílná nebo protichůdná stanoviska ohledně výkladu unijního práva se zřetelně odráží v názorech účastníků řízení vyjádřených v jejich podáních, takže předložení otázky Soudnímu dvoru navrhla jak společnost C&B, tak i daňová a celní správa.
- 31 Vnitrostátní soud připomíná, že podle judikatury Soudního dvora je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce nástrojem soudní spolupráce, na jehož základě jsou vnitrostátní soud a Soudní dvůr v rámci svých pravomocí povinny spolupracovat při přípravě rozhodnutí, aby bylo zajištěno jednotné uplatňování unijního práva ve všech členských státech. Rovněž podotýká, že na základě doktríny *acte clair* vnitrostátní soud není povinen tento nástroj využít.
- 32 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy se předkládající soud domnívá, že podmínky pro použití doktríny *acte clair* nejsou splněny, v důsledku čehož je třeba předložit Soudnímu dvoru předběžné otázky týkající se výkladu a slučitelnosti norem vnitrostátního práva s normami unijního práva.