

Vec C-685/23

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

15. november 2023

Vnútroštátny súd:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem
Administrativa – CAAD)

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

10. november 2023

Žalobkyňa:

Corner and Border SA

Žalovaný:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Predmet konania vo veci samej

Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania sa predkladá v rámci konania, ktorého účastníkmi sú na jednej strane Corner and Border SA (ďalej len „C&B“) a na druhej strane Autoridade Tributária e Aduaneira (daňový a colný úrad, Portugalsko; ďalej len „daňový úrad“) a v ktorom C&B navrhuje určiť, že rozhodnutie z 27. januára 2022 o vyrubení kolkovej dane vo výške 2 093 400 eur, ktorá sa vzťahuje na súbor záruk poskytnutých v súvislosti s dlhopisovým úverom na financovanie kúpnej ceny akcií dvoch spoločností a refinancovanie dlhu týchto spoločností, je neplatné, a v dôsledku toho ho zrušiť.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Predmetom tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania je výklad článku 5 ods. 2 písm. b) a článku 6 ods. 1 písm. d) smernice Rady 2008/7/ES z 12. februára 2008 o nepriamych daniach z navyšovania kapitálu (Ú. v. EÚ L 46, 2008, s. 11).

Prejudiciálne otázky

1. Má sa článok 5 ods. 2 písm. b) smernice Rady 2008/7/ES z 12. februára 2008 vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby sa zo záruk spočívajúcich v zriadení záložného práva na akcie, zostatky na bankových účtoch a pohľadávky akcionárov a v zabezpečovacom postúpení pohľadávok, ktoré boli poskytnuté v súvislosti s transakciou spočívajúcou v emisii dlhopisov, vybrala kolková daň?
2. Závisí odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku od toho, či poskytnutie záruk predstavuje zákonnú povinnosť, alebo či je nepovinné a bolo dohodnuté dobrovoľne?
3. Bude odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku odlišná v prípade, ak tieto záruky boli poskytnuté v rámci transakcie spočívajúcej v emisii dlhopisov, ktorá podlieha osobitnému upísaniu bankovou inštitúciou, ktorá môže slobodne previesť svoje postavenie upisovateľa, aj keď tento prevod podlieha určitým podmienkam a pokutám/poplatkom?
4. Má sa článok 6 ods. 1 písm. d) smernice Rady 2008/7/ES z 12. februára 2008 vykladať v tom zmysle, že zahŕňa záruky spočívajúce v zriadení záložného práva na akcie, zostatky na bankových účtoch a pohľadávky akcionárov a v zabezpečovacom postúpení pohľadávok, ktoré boli poskytnuté v súvislosti s transakciou spočívajúcou v emisii dlhopisov, ktorá patrí do pôsobnosti článku 5 ods. 2 písm. b) tejto smernice?

Uvádzané právne predpisy Únie

Smernica Rady 2008/7/ES z 12. februára 2008 o nepriamych daniach z navyšovania kapitálu: článok 1, článok 5 ods. 2 písm. a) a b), ako aj článok 6 ods. 1 písm. d)

Rozsudok z 19. októbra 2017, Air Berlin (C-573/16, EU:C:2017:772, bod 32)

Rozsudok z 22. decembra 2022, IM Gestão de Ativos a i. (C-656/21, EU:C:2022:1024, bod 28)

Uznesenie z 19. júla 2023, A (Daň z predaja cenných papierov) (C-335/22, EU:C:2023:603, body 24 až 28)

Uvádzané vnútroštátne právne predpisy

Código do imposto do selo (zákon o kolkovej dani): článok 1 a rubrika 10.3 Tabela Geral do Imposto do Selo (všeobecný sadzobník kolkovej dane)

Článok 1

Objektívna pôsobnosť

1. Kolková daň sa vyberá za všetky úkony, zmluvy, dokumenty, cenné papiere, papiere a iné právne skutočnosti alebo situácie uvedené vo všeobecnom sadzobníku, vrátane bezplatného prevodu majetku.

...

10 Záruky za záväzky bez ohľadu na ich povahu alebo formu, najmä ručenie, kaucia, samostatná finančná záruka, zábezpeka, záložné právo k nehnuteľnostiam, záložné právo k hnutelným veciam a zabezpečovacia kaucia, okrem prípadu, keď sú z vecného hľadiska akcesorické vo vzťahu k zmluvám, ktoré už osobitne podliehajú dani podľa tohto sadzobníka, a zriadi sa súčasne so zabezpečeným záväzkom, a to aj v inom nástroji alebo cennom papieri, v ich príslušnej výške v závislosti od lehoty, pričom každé predĺženie platnosti zmluvy sa vždy považuje za novú transakciu:

...

10.3 Časovo neobmedzené záruky alebo záruky poskytnuté na päť alebo viac rokov ... 0,6 %.

Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej

- 1 C&B je akciová spoločnosť založená podľa portugalského práva so sídlom v Lisabone, ktorej jediným akcionárom je ONEX RENEWABLES Sàrl,

spoločnosť s ručením obmedzeným zapísaná v luxemburskom registri obchodu a obchodných spoločností (R. C. S. Luxembourg) pod číslom B255771 a s rovnakým portugalským identifikačným číslom (ďalej len „ONEX“).

- 2 Dňa 21. júla 2021 ONEX odkúpila od akciovej spoločnosti EDP RENEWABLES, SGPS, SA, založenej podľa portugalského práva (ďalej len „EDPR“), celé základné imanie akciovej spoločnosti ÉOLICA DO SINCELO, SA, založenej podľa portugalského práva, so sídlom v Porte (ďalej len „ES“) a akciovej spoločnosti ÉOLICA DA LINHA, SA, založenej podľa portugalského práva, so sídlom v Porte (ďalej len „EL“).
- 3 Dňa 29. júla 2021 ONEX postúpila spoločnosti C&B svoje zmluvné postavenie v rámci kúpnej zmluvy týkajúcej sa akcií spoločností ES a EL, ktorá bola spomenutá v predchádzajúcom bode.
- 4 Dňa 27. januára 2022 C&B uzavrela zmluvu o financovaní s názvom *Facilities Agreement*, na základe ktorej poskytla dlhopisový úver, pričom vydala dlhopisy znejúce na meno v zaknihovanej podobe s nominálnou hodnotou 100 000 eur na cenný papier v celkovej sume 348 900 000 eur, ktoré boli rozdelené do dvoch tried dlhopisov („A“ a „B“) a ktoré v celom rozsahu upísala BANCO SANTANDER TOTTA, SA (ďalej len „BST“).
- 5 Vo *Facilities Agreement* bolo stanovené, že C&B ako emitent môže rozhodnúť, že prevedie zmluvné postavenie upisovateľa prijaté spoločnosťou BST, pričom musí zaplatiť pokuty/poplatky.
- 6 Emitované dlhopisy mala zaregistrovať a uchovávať Interbolsa ako spoločnosť, ktorá zabezpečuje správu zúčtovacích systémov a centralizovaných systémov prevoditeľných cenných papierov Comissão dos Valores Mobiliários (Komisia pre prevoditeľné cenné papiere, Portugalsko).
- 7 *Facilities Agreement* bola uzavretá s cieľom financovať úhradu kúpnej ceny akcií spoločností ES a EL a refinancovať dlh týchto spoločností.
- 8 Na zabezpečenie splnenia všetkých záväzkov a povinností prijatých na základe *Facilities Agreement* ONEX, C&B, ES a EL poskytli určité vecné alebo osobné záruky prostredníctvom zmluvy nazvanej *Security Agreement* (zmluva o zárukách), ktorú uzavreli tieto spoločnosti ako poskytovatelia záruk so spoločnosťou BST ako príjemcom záruk.
- 9 ONEX na základe *Security Agreement* poskytla nasledujúce záruky a záväzky poskytnúť záruky:
 - prednostné záložné právo na akcie spoločnosti C&B a na príslušné práva, ktoré sú s nimi spojené,
 - záväzok zriadiť záložné právo na nové akcie, ktoré vydá C&B, a na príslušné práva, ktoré sú s nimi spojené,

- prednostné záložné právo na akékoľvek jestvujúce pohľadávky [vyplývajúce z akcesorických plnení, doplnkových plnení, úverov alebo akýchkoľvek iných podriadených dlhov, iných typov kvázikapitálu alebo iných foriem peňažného alebo nepeňažného financovania (pohľadávky akcionárov)], ktorých majiteľom je ONEX ako materská spoločnosť, voči spoločnosti C&B, a
 - záväzok zriadiť záložné právo na budúce pohľadávky akcionárov, ktorých majiteľom sa ONEX stane v budúcnosti.
- 10 Na základe *Security Agreement* C&B poskytla nasledujúce záruky a záväzky poskytnúť záruky:
- prednostné záložné právo na akcie spoločností ES a EL na príslušné práva, ktoré sú s nimi spojené,
 - záväzok zriadiť záložné právo na nové akcie, ktoré vydajú ES a EL, a na príslušné práva, ktoré sú s nimi spojené,
 - prednostné záložné právo na akékoľvek jestvujúce pohľadávky akcionárov, ktorých majiteľom je C&B ako materská spoločnosť, voči spoločnostiam ES a EL,
 - záväzok zriadiť záložné právo na budúce pohľadávky akcionárov, ktorých majiteľom sa C&B stane v budúcnosti,
 - prednostné záložné právo na akékoľvek pohľadávky, ktorých majiteľom je C&B, vrátane práva prijímať akékoľvek sumy na základe takzvaných „Hedging Agreement Rights“, „Project Document Rights“ a „Insurance Agreement Rights“ uvedených v *Security Agreement*, ktoré môžu byť predmetom záložného práva,
 - zabezpečovacie postúpenie akýchkoľvek pohľadávok, ktorých majiteľom sa stane C&B, vrátane práva prijímať akékoľvek sumy na základe takzvaných „Future Hedging Agreement Rights“, „Future Project Document Rights“ a „Future Insurance Agreement Rights“ uvedených v *Security Agreement*, na ktoré sa nevzťahuje záložné právo uvedené v predchádzajúcom bode,
 - prednostné záložné právo na zostatok na bankových účtoch, ktorých majiteľom je C&B ku dňu uzatvorenia *Security Agreement*, a
 - záväzok zriadiť prednostné záložné právo na zostatok na nových bankových účtoch, ktorých majiteľom sa stane C&B po uzavretí *Security Agreement*.
- 11 Na základe *Security Agreement* ES a EL poskytnú nasledujúce záruky a záväzky poskytnúť záruky:
- prednostné záložné právo na zostatok na bankových účtoch, ktorých majiteľmi sú tieto spoločnosti ku dňu uzavretia *Security Agreement*,

- záväzok zriadiť prednostné záložné právo na zostatok na nových bankových účtoch, ktorých majiteľmi sa stanú uvedené spoločnosti po uzavretí *Security Agreement*,
 - prednostné záložné právo na akékoľvek pohľadávky, ktorých majiteľmi sú tieto spoločnosti, vrátane práva prijímať akékoľvek sumy na základe takzvaných „Project Document Rights“ a „Insurance Agreement Rights“ uvedených v *Security Agreement*, ktoré môžu byť predmetom záložného práva, a
 - zabezpečovacie postúpenie akýchkoľvek pohľadávok, ktorých majiteľmi sa stanú tieto spoločnosti, vrátane práva prijímať akékoľvek sumy na základe takzvaných „Future Project Document Rights“ a „Future Insurance Agreement Rights“ uvedených v *Security Agreement*, na ktoré sa nevzťahuje záložné právo uvedené v predchádzajúcom bode.
- 12 Uzavretie *Security Agreement* a poskytnutie vyššie uvedených záruk predstavovali nevyhnutné a podstatné podmienky uzavretia *Facilities Agreement* a následného poskytnutia dlhopisového úveru.
 - 13 Dňa 27. januára 2022 notár, ktorý spísal a overil formou notárskej zápisnice *Facilities Agreement a Security Agreement*, vyrubil kolkovú daň v súlade s rubrikou 10.3 všeobecného sadzobníka kolkovej dane, pričom uplatnil sadzbu 0,6 % na hodnotu 348 900 000 eur, z čoho vyplynula daň vo výške 2 093 400 eur.
 - 14 C&B previedla na jeho bankový účet sumu 2 093 400 eur.
 - 15 Dňa 3. augusta 2022 C&B podala námietku proti rozhodnutiu o vyrubení kolkovej dane.
 - 16 Dňa 3. decembra 2022 sa skončila lehota, po uplynutí ktorej sa námietka považuje za konkludentne zamietnutú z dôvodu, že daňový úrad o nej nerozhodol.
 - 17 Dňa 2. marca 2023 C&B podala rozhodcovskú žalobu, na základe ktorej sa začalo toto konanie.

Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 18 Predmetom tohto konania je výber kolkovej dane na základe rubriky 10.3 všeobecného sadzobníka pripojeného k zákonu, ktorý upravuje túto daň, zo všetkých vyššie uvedených záruk, ktoré boli poskytnuté v súvislosti s dlhopisovým úverom, ktoré poskytli C&B a BST s cieľom financovať úhradu kúpnej ceny akcií spoločností ES a EL a refinancovať dlh týchto spoločností.
- 19 C&B v rozhodcovskej žalobe v prvom rade tvrdí, že vyrubenie kolkovej dane je v rozpore s právom Únie, konkrétne so zákazom zdanenia stanoveným v článku 5 ods. 2 písm. b) smernice 2008/7, a subsidiárne tvrdí, že jej vyrubenie je v rozpore s vnútroštátnym právom, čo je otázka, ktorú musí posúdiť vnútroštátny súd.

- 20 Pokiaľ ide o porušenie práva Únie, C&B tvrdí, že zdanenie záruk poskytnutých spolu s dlhopisovým úverom je protiprávne, lebo je v rozpore s článkom 5 ods. 2 písm. b) smernice 2008/7. Uvádza, že cieľom, ktorý sleduje uvedená smernica, je zakázať zdanenie všetkých úkonov, vrátane akcesorických úkonov, týkajúcich sa transakcií spočívajúcich v navýšení kapitálu. C&B sa domnieva, že hoci boli poskytnuté záruky dobrovoľne a slobodne dohodnuté so spoločnosťou BST, boli nevyhnutnou podmienkou poskytnutia dlhopisového úveru. V tomto zmysle C&B zastáva názor, že tieto záruky predstavovali formálne samostatné úkony, ktoré však z funkčného a ekonomického hľadiska súviseli s emisiou dlhopisov, takže výber kolkovej dane z týchto záruk by sa rovnal zdaneniu celého navýšenia kapitálu posudzovaného ako celok.
- 21 C&B navyše tvrdí, že výnimka zo zákazu uvedeného v článku 5 ods. 2 písm. b) smernice 2007/8, ktorá je stanovená v článku 6 ods. 1 písm. d) tejto smernice, sa vzťahuje len na záruky týkajúce sa nehnuteľností, a preto sa v prejednávanej veci neuplatní, keďže zárukami, o ktoré ide v tomto konaní, sú v podstate záložné práva a záväzky zriadiť záložné práva na akcie, zostatky na bankových účtoch a pohľadávky akcionárov a zabezpečovacie postúpenie pohľadávok.
- 22 Daňový úrad tvrdí, že v prejednávanej veci sa emisia dlhopisov spojená s poskytnutím záruk z vecného hľadiska rovná uzavretiu dvojstrannej zmluvy o úvere zabezpečenom záložným právom, keďže emitované dlhopisy boli dojednané priamo s bankovou inštitúciou, pričom nemožno očakávať, že také cenné papiere budú určené v prvom rade na obchodovanie na trhu. Preto zastáva názor, že vyrubenie kolkovej dane za poskytnuté záruky nemôže spôsobiť vznik „diskriminácie, dvojitého zdanenia a rozdielností, ktoré sú v rozpore s voľným pohybom kapitálu“ (odôvodnenie 2 smernice 2008/7), takže nie je odôvodnené odvolávať sa na zákaz stanovený v článku 5 ods. 2 písm. b) smernice 2008/7.
- 23 Okrem toho podľa daňového úradu záruky poskytnuté spoločnosťou C&B neboli podmienkou platnosti emisie dlhopisov, na zabezpečenie ktorej slúžili (teda neboli povinné), ani sa nepovažujú za akcesorickú transakciu (ako je to v prípade zápisu emisie do registrovej knihy, registra držiteľov dlhopisov, prípadného overenia úkonov týkajúcich sa spoločnosti, zápisu do obchodných registrov a zverejnenia rozhodnutí o emisii dlhopisov prijatých spoločnosťou), takže nepatria do pôsobnosti zákazu stanoveného v smernici 2008/7.
- 24 Okrem toho daňový úrad uvádza, že v prejednávanej veci sa v každom prípade uplatní výnimka stanovená v článku 6 ods. 1 písm. d) smernice 2008/7, keďže slovné spojenie „iných poplatkov za pozemok alebo iný majetok [iných práv k pozemkom alebo inému majetku – *neoficiálny preklad*]“, ktoré je uvedené v tomto ustanovení, zahŕňa záruky spočívajúce v zriadení záložného práva, pričom zo znenia tohto ustanovenia nevyplýva, že je obmedzené na práva zriadené k nehnuteľnostiam.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 25 Podľa vnútroštátneho súdu treba preto posúdiť, či záruky vymenované v bodoch 9 až 11 vyššie, ktoré boli poskytnuté na zabezpečenie plnenia a zaručenie dodržiavania všetkých záväzkov a povinností vyplývajúcich z dlhopisového úveru dohodnutého medzi spoločnosťami C&B a BST, predstavujú „súvisiace formality“ na účely článku 5 ods. 2 písm. b) smernice 2008/7.
- 26 Pokiaľ ide o výklad uvedeného ustanovenia, vnútroštátny súd cituje judikatúru Súdneho dvora uvedenú v rozsudkoch vydaných vo veciach C-573/16, bod 32, a C-656/21, bod 28, a v uznesení vydanom vo veci C-335/22, body 24 až 28, z ktorej podľa tohto súdu vyplýva, že „súvisiace formality“, ktoré spadajú pod zákaz zdanenia stanovený v článku 5 ods. 2 písm. b) smernice 2008/7, sú úzko súvisiace formality, teda formality, ktoré sú začlenené do transakcie spočívajúcej v navýšení kapitálu posudzovanej ako celok alebo sú jej súčasťou.
- 27 Vnútroštátny súd zdôrazňuje, že bez toho, aby bol dotknutý rozsah výkladu, ktorý vyplýva z citovanej judikatúry Súdneho dvora, je nesporné, že „súvisiace formality“, na ktoré sa odkazuje v týchto rozsudkoch – činnosť depozitárov cenných papierov pri predaji akcií na burze a činnosť depozitárov cenných papierov pri upisovaní podielov vo fondoch – sa navzájom líšia a tiež sa odlišujú od formalít, ktoré tvoria predmet prejednávanej veci, ktorá sa týka poskytnutia záruk v rámci upísania dlhopisov.
- 28 Vzhľadom na to, že v týchto rozsudkoch nie je spomenutý zákaz nepriameho zdanenia v súvislosti s poskytnutím záruk na základe uskutočnenia transakcií spočívajúcich v navýšení kapitálu ani akcesorický charakter poskytnutia týchto záruk v rámci transakcie posudzovanej ako celok, vnútroštátny súd sa domnieva, že uvedenú judikatúru Súdneho dvora nemožno automaticky uplatniť na prejednávanú vec.
- 29 Okrem toho v uvedených veciach sa tiež nediskutovalo o uplatniteľnosti výnimky stanovenej v článku 6 ods. 1 písm. d) smernice 2008/7, najmä o tom, čo treba rozumieť pod pojmom „[práva k] pozem[kom] alebo in[ému] majet[ku]“ vzhľadom na zjavné významové rozdiely, ktoré vyplývajú z jednotlivých znení a verzií tejto smernice.
- 30 Rozdiely alebo protichodné názory, pokiaľ ide o výklad práva Únie, jednoznačne vyplývajú zo stanovísk, ktoré zaujali účastníci konania vo svojich písomných vyjadreniach, takže tak C&B, ako aj daňový úrad požiadali o predloženie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru.
- 31 Vnútroštátny súd pripomína, že podľa judikatúry Súdneho dvora je návrh na začatie prejudiciálneho konania nástrojom súdnej spolupráce, na základe ktorej vnútroštátny súd a Súdny dvor musia v rámci svojej vlastnej právomoci spolupracovať pri vypracovaní rozhodnutia s cieľom zabezpečiť jednotné uplatňovanie práva Únie vo všetkých členských štátoch. Tiež pripomína, že vnútroštátny súd je oprávnený nevyužiť tento nástroj na základe teórie *acte clair*.

- 32 Vzhľadom na všetky uvedené úvahy sa vnútroštátny súd domnieva, že nie sú splnené podmienky na uplatnenie teórie *acte clair*, takže je potrebné predložiť prejudiciálne otázky, aby Súdny dvor rozhodol o výklade a zlučiteľnosti vnútroštátnych právnych predpisov s právnymi predpismi Únie.

PRACOVNÝ DOKUMENT