Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

zo 4. júna 2026*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Nepriame dane z navyšovania kapitálu – Smernica 2008/7/ES – Článok 5 ods. 1 písm. a) a e) – Kapitálové vklady – Reštrukturalizačné operácie – Článok 6 ods. 1 písm. a) až c) – Dane z prevodu cenných papierov – Daň z prevodu – Založenie kapitálovej spoločnosti – Splatenie základného imania prostredníctvom podielov, ktoré spoločnosť, ktorá je vkladateľom, má v spoločnostiach vlastniacich nehnuteľný majetok – Daň z odplatného prevodu nehnuteľností“

Vo veci C-837/24,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Arbitrážny súd pre daňové spory (Centrum správnej arbitráže – CAAD), Portugalsko] z 3. decembra 2024 a doručený Súdnemu dvoru 6. decembra 2024, ktorý súvisí s konaním:

NOVA IBEROMOLDES – SGPS, S. A.

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory F. Biltgen, sudcovia I. Ziemele, A. Kumin (spravodajca), S. Gervasoni a M. Bošnjak,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– NOVA IBEROMOLDES – SGPS, S. A., v zastúpení: V. Faria, advogado,

– portugalská vláda, v zastúpení: P. Barros da Costa, H. Gomes Magno a A. Rodrigues, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: portugalčina.

– nemecká vláda, v zastúpení: J. Möller a R. Kanitz, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: P. Carlin, P. Caro de Sousa, G. Coelho a A. Ferrand, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 12. februára 2026,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 3 písm. a), článku 4, článku 5 ods. 1 písm. a) a e), článku 6 ods. 1 písm. a) až c), článku 8 ods. 3, ako aj článku 11 smernice Rady 2008/7/ES z 12. februára 2008 o nepriamych daniach z navyšovania kapitálu (Ú. v. EÚ L 46, 2008, s. 11).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi NOVA IBEROMOLDES – SGPS, S. A. (ďalej len „Nova Iberomoldes“) a Autoridade Tributária e Aduaneira (Daňový a colný úrad, Portugalsko) (ďalej len „daňový úrad“) vo veci dodatočného výmeru imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (miestna daň z odplatného prevodu nehnuteľností, ďalej len „IMT“), vydaného v nadväznosti na reorganizáciu podniku, ku ktorej došlo v rámci skupiny, do ktorej patrí Nova Iberomoldes.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa odôvodnení 2 až 4 smernice 2008/7:

„(2) Nepriame dane z navyšovania kapitálu, menovite kapitálová daň (poplatky z kapitálových vkladov do spoločností), kolkové poplatky z cenných papierov, ako aj daň z reštrukturalizačných operácií bez ohľadu na to, či v dôsledku týchto operácií došlo k navýšeniu kapitálu, umožňujú vznik diskriminácie, dvojitého zdanenia a rozdielností, ktoré sú v rozpore s voľným pohybom kapitálu. To isté platí v prípade iných nepriamych daní s rovnakými vlastnosťami ako kapitálová daň a kolkové poplatky z cenných papierov.

(3) Preto je v záujme vnútorného trhu harmonizovať právne predpisy o nepriamych daniach z navyšovania kapitálu s cieľom čo možno najviac eliminovať faktory, ktoré môžu narúšať podmienky hospodárskej súťaže alebo predstavovať prekážku voľného pohybu kapitálu.

(4) Kapitálová daň má škodlivé účinky na preskupovanie a rozvoj podnikov. Takéto účinky sú obzvlášť škodlivé v súčasnej ekonomickej situácii, z ktorej vyplýva výsostná potreba mať v prvom rade na zreteli podporu investícií.“

4 Článok 1 tejto smernice, nazvaný „Predmet úpravy“, znie:

„Touto smernicou sa upravuje ukladanie nepriamych daní, pokiaľ ide o:

a) kapitálové vklady do kapitálových spoločností;

b) reštrukturalizačné operácie, ktoré sa týkajú kapitálových spoločností;

…“

5 Článok 2 uvedenej smernice, nazvaný „Kapitálová spoločnosť“, v odseku 1 písm. a) stanovuje:

„Na účely tejto smernice ‚kapitálová spoločnosť‘ je:

a) akákoľvek spoločnosť, ktorá má formu uvedenú v prílohe I.“

6 Článok 3 smernice 2008/7, nazvaný „Kapitálové vklady“, znie:

„Na účely tejto smernice a s výhradou článku 4 sa za ‚kapitálové vklady‘ považujú tieto transakcie:

a) založenie kapitálovej spoločnosti;

…“

7 V článku 4 tejto smernice, nazvanom „Reštrukturalizačné operácie“, sa v odseku 1 uvádza:

„Na účely tejto smernice sa za vklad kapitálu nepovažujú tieto ‚reštrukturalizačné operácie‘:

…

b) keď kapitálová spoločnosť, ktorá sa zakladá alebo ktorá už existuje, získa podiely, ktoré predstavujú väčšinu hlasovacích práv inej kapitálovej spoločnosti, za podmienky, že protihodnotou získaných podielov je aspoň časť cenných papierov, ktoré predstavujú kapitál pôvodnej spoločnosti. …“

8 Článok 5 uvedenej smernice, nazvaný „Transakcie, na ktoré sa nevzťahuje nepriama daň“, v odseku 1 stanovuje:

„Členské štáty neuplatňujú na kapitálové spoločnosti žiadnu formu nepriamej dane, pokiaľ ide o:

a) kapitálové vklady;

…

e) reštrukturalizačné operácie uvedené v článku 4.“

9 Článok 6 tejto smernice, nazvaný „Dane a daň z pridanej hodnoty“, v odseku 1 znie:

„Bez ohľadu na článok 5 môže členský štát uplatňovať tieto dane:

a) dane z prevodu cenných papierov, bez ohľadu na to, či ide o paušálnu sadzbu alebo nie;

b) dane z prevodu majetku vrátane katastrálnych daní, ktoré sa vyberajú pri prevode podnikateľskej činnosti alebo nehnuteľného majetku na kapitálovú spoločnosť uskutočneného v rámci ich územia [dane z prevodu nehnuteľností alebo podnikov nachádzajúcich sa na jeho území, vrátane poplatkov za zápis do katastra nehnuteľností, pri ich vklade do základného imania kapitálovej spoločnosti – *neoficiálny preklad*];

c) dane z prevodu majetku, ktoré vyberajú sa pri prevode aktív akéhokoľvek druhu na kapitálovú spoločnosť, pokiaľ sa tento majetok prevedie za inú protihodnotu ako podiel spoločnosti [dane z prevodu aktív akéhokoľvek druhu pri ich vklade do základného imania kapitálovej spoločnosti, pokiaľ sa tento majetok prevádza za inú protihodnotu, než je podiel na základnom imaní – *neoficiálny preklad*];

…“

10 Článok 7 smernice 2008/7, nazvaný „Ukladanie kapitálovej dane v niektorých členských štátoch“, v odseku 1 stanovuje:

„Bez ohľadu na článok 5 ods. 1 písm. a) členský štát, ktorý k 1. januáru 2006 uplatňoval daň z kapitálových vkladov do kapitálových spoločností, ďalej len ‚kapitálová daň‘, môže túto daň naďalej uplatňovať, pokiaľ je v súlade s článkami 8 až 14.“

11 Podľa článku 8 tejto smernice s názvom „Sadzba kapitálovej dane“:

„1. Je len jedna sadzba kapitálovej dane.

…

3. Sadzba kapitálovej dane nesmie byť v žiadnom prípade vyššia ako 1 %.“

12 Článok 11 uvedenej smernice upravuje stanovenie vymeriavacieho základu kapitálovej dane.

13 V bode 22 prílohy I k tejto smernici sa zmieňuje okrem iného sociedade anónima, t. j. akciová spoločnosť založená podľa portugalského práva.

Portugalské právo

14 Podľa článku 2 Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (Zákonník miestnej dane z odplatného prevodu nehnuteľností), ktorý bol zavedený na základe Decreto-Lei n.º 287/2003 (zákonný dekrét č. 287/2003) z 12. novembra 2003), v znení platnom a účinnom v čase skutkových okolností vo veci samej (ďalej len „zákonník IMT“):

„1 – IMT sa vzťahuje na odplatné prevody vlastníckeho práva alebo spoluvlastníckych podielov k nehnuteľnostiam, ktoré sa nachádzajú v tuzemsku.

2 – Na účely odseku 1 pojem prevod nehnuteľností zahŕňa aj:

…

d) nadobudnutie akcií alebo obchodných podielov vo verejných obchodných spoločnostiach, jednoduchých komanditných spoločnostiach alebo spoločnostiach s ručením obmedzeným, ak sú tieto spoločnosti vlastníkmi nehnuteľností a v dôsledku tohto nadobudnutia, splatenia alebo akejkoľvek inej skutočnosti niektorý zo spoločníkov/akcionárov získa aspoň 75 % podiel na základnom imaní, alebo ak sa počet spoločníkov/akcionárov zníži na dve osoby, ktorými je manželský pár alebo osoby v partnerskom vzťahu.

…“

15 V prípade transakcií uvedených v článku 2 ods. 2 písm. d) tohto zákonníka stanovujú článok 12 ods. 4 bod 19 písm. a) a článok 17 uvedeného zákonníka uplatnenie sadzby IMT vo výške od 1 % do 8 % základu dane, ktorým je referenčná hodnota nehnuteľného majetku na daňové účely, alebo účtovná hodnota uvedená v súvahe, pokiaľ je táto účtovná hodnota vyššia.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

16 Nova Ibermoldes bola založená 28. marca 2019 ako akciová spoločnosť založená podľa portugalského práva. Jej základné imanie bolo v celom rozsahu splatené prostredníctvom vecných vkladov v podobe podielov, ktoré jej jediný akcionár vlastnil vo viacerých spoločnostiach. Časť aktív jednej z týchto spoločností, ktorou je konkrétne spoločnosť s ručením obmedzeným, ktorej 100 % základného imania vlastí v súčasnosti Nova Iberomoldes, tvorili dve nehnuteľnosti.

17 Daňový úrad po preskúmaní daňovej situácie jediného akcionára spoločnosti Nova Ibermoldes konštatoval, že transakcia spočívajúca vo vklade aktív v súvislosti so založením spoločnosti Nova Ibermoldes nespĺňa podmienky vyžadované na uplatnenie režimu nazývaného „režim daňovej neutrality“ a že táto transakcia podlieha IMT na základe článku 2 ods. 2 písm. d) zákonníka o IMT.

18 Nova Ibermoldes podala návrh na začatie arbitrážneho konania na Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Arbitrážny súd pre daňové spory (Centrum správnej arbitráže – CAAD), Portugalsko], ktorý je vnútroštátnym súdom predkladajúcim návrh na začatie prejudiciálneho konania, pričom sa týmto návrhom domáhala zrušenia dodatočného platobného výmeru na IMT, vydaného daňovým úradom. Podľa názoru tejto spoločnosti pravidlo stanovené v článku 2 ods. 2 písm. d) zákonníka IMT nie je v súlade so smernicou 2008/7. V prejednávanej veci došlo pri založení kapitálovej spoločnosti ku kapitálovému vkladu v zmysle článku 3 písm. a) smernice 2008/7/ES, na ktorý sa podľa článku 5 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice nemá uplatňovať žiadna nepriama daň.

19 Nova Ibermoldes okrem toho tvrdila, že na prevod podielov, ktorý predstavuje kapitálový vklad a ktorý podliehal dodatočnému vyrubeniu IMT, sa nevzťahuje výnimka uvedená v článku 6 smernice 2008/7, a to buď z dôvodu, že predmetné podiely nie sú „cennými papiermi“ v zmysle článku 6 ods. 1 písm. a) tejto smernice, alebo z dôvodu, že IMT nie je „daňou z prevodu“ v zmysle článku 6 ods. 1 písm. b) uvedenej smernice. V každom prípade, aj keby sa pripustilo, že tento vklad

podlieha IMT, z toho vyplývajúce zdanenie by porušovalo zásadu jednotnej sadzby dane stanovenú tou istou smernicou, pretože uplatňované sadzby prekračujú hornú hranicu 1 % stanovenú v článku 8 ods. 3 tejto smernice.

20 Daňový úrad zase tvrdil, že smernica 2008/7 nielenže nezakazuje členským štátom vyberať dane z prevodu cenných papierov, ale v článku 6 ods. 1 písm. a) to umožňuje. Zákonník IMT stanovuje, že určité transakcie zahŕňajúce nepriamy prevod nehnuteľného majetku podliehajú IMT, ktorej cieľom je zabrániť tomu, aby prostredníctvom kúpy obchodných podielov spoločností, ktoré vlastnia nehnuteľný majetok, bolo možné nepriamo nadobudnúť vlastnícke právo k nehnuteľnosti, a to bez toho, aby došlo k zdaneniu.

21 Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Arbitrážny súd pre daňové spory (Centrum správnej arbitráže – CAAD)] má pochybnosti o zlučiteľnosti vnútroštátnej právnej úpravy so smernicou 2008/7, a preto rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa daň z odplatných prevodov vlastníckeho práva alebo spoluvlastníckych podielov k nehnuteľnostiam, na účely ktorej spadá pod pojem prevod nehnuteľností akákoľvek skutočnosť, na základe ktorej spoločník získa aspoň 75 % podiel na základnom imaní spoločnosti, ktorá vlastní nehnuteľnosti (akou je aj predmetná IMT), považovať za ‚nepriamu daň' z navyšovania kapitálu na účely smernice [2008/7]?

2. V prípade, ak je odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku kladná, má sa na účely uvedenej smernice považovať za kapitálový vklad (v zmysle článku 3 smernice) alebo za reštrukturalizačnú operáciu (v zmysle článku 4 smernice) operácia, aká je predmetom prejednávanej veci, prostredníctvom ktorej sa založí kapitálová spoločnosť v zmysle článku 2 smernice [2008/7] na vykonávanie činnosti správy podielov na základnom imaní a celé základné imanie sa splatí prostredníctvom vkladu podielov na základnom imaní, ktoré spoločnosť, ktorá je vkladateľom (ktorá tiež vykonáva činnosť správy podielov na základnom imaní), vlastnila v iných spoločnostiach, pričom sa neprevedie žiadny iný prvok ani prostriedok a ani všetky nástroje vlastného imania, a pri ktorej spoločnosť, ktorá je vkladateľom, ako protiplnenie získa celé základné imanie spoločnosti, do ktorej sa vklad uskutočňuje?

3. V prípade, ak je odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku kladná, bráni článok 5 ods. 1 písm. a) alebo e) smernice [2008/7] tomu, aby sa predmetná operácia zdanila na základe článku 2 ods. 2 písm. d) zákonníka IMT, podľa ktorého sa za prevod nehnuteľností považuje prevod podielov, ktoré predstavujú aspoň 75 % základného imania spoločnosti, ktorá je vlastníkom nehnuteľností?

4. V prípade, ak je odpoveď na tretiu prejudiciálnu otázku kladná, má sa na účely článku 6 ods. 1 písm. a) smernice [2008/7] konštatovať, že prevedené ‚podiely' predstavujú ‚cenné papiere'?

5. V prípade, ak je odpoveď na tretiu prejudiciálnu otázku kladná, má sa IMT považovať za ‚[daň z prevodu]' na účely článku 6 ods. 1 písm. b) alebo c) smernice [2008/7]?

6. V prípade, ak sa článok 2 ods. 2 písm. d) zákonníka IMT považuje za zlučiteľný so smernicou [2008/7], bránia článok 8 ods. 3 a článok 11 tejto smernice pravidlám stanoveným v článku 12 ods. 4 bode 19 písm. a) a článku 17 zákonníka IMT, podľa ktorých sa uplatní sadzba dane vo výške od 1 % do 8 % v závislosti od hodnoty základu dane, ktorý sa určí s prihliadnutím na referenčnú hodnotu nehnuteľností na daňové účely alebo účtovnú hodnotu uvedenú v súvahe, pokiaľ je táto účtovná hodnota vyššia?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej až piatej otázke

22 Podľa ustálenej judikatúry v rámci postupu spolupráce medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom, zavedeného článkom 267 ZFEÚ, prináleží Súdnemu dvoru poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď, ktorá mu umožní rozhodnúť prejednávaný spor. Z tohto pohľadu prináleží Súdnemu dvoru v prípade potreby preformulovať otázky, ktoré sú mu položené. V tejto súvislosti je úlohou Súdneho dvora, aby zo všetkých skutočností, ktoré uviedol vnútroštátny súd, a najmä z odôvodnenia rozhodnutia predkladajúceho vnútroštátneho súdu zistil aspekty práva Únie, ktoré si so zreteľom na predmet sporu vo veci samej vyžadujú výklad (pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. decembra 1984, Haug-Adrion, 251/83, EU:C:1984:397, bod 9, a z 23. októbra 2025, Zlakov, C-744/23, EU:C:2025:816, bod 17).

23 V prejednávanej veci treba vzhľadom na skutkový rámec, ako je uvedený v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, prvú až piatu otázku chápať tak, že Súdny dvor je požiadaný o to, aby rozhodol, či sa článok 3 písm. a), článok 4 ods. 1 písm. b), článok 5 ods. 1 písm. a) a e) a článok 6 ods. 1 písm. a) až c) smernice 2008/7 majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že transakcia spočívajúca v založení kapitálovej spoločnosti – ktorej základné imanie je v celom rozsahu splatené prostredníctvom obchodných podielov, ktoré spoločnosť, ktorá je vkladateľom, má v iných spoločnostiach vlastniacich nehnuteľný majetok, a táto spoločnosť, ktorá je vkladateľom, ako protihodnotu získa celé základné imanie takto založenej spoločnosti – podlieha dani, ktorej vymeriavací základ sa stanovuje podľa referenčnej hodnoty týchto nehnuteľností na daňové účely, alebo prípadne podľa účtovnej hodnoty uvedenej v súvahe.

O článku 3 písm. a), článku 4 ods. 1 písm. b) a článku 5 ods. 1 smernice 2008/7

24 Na účely poskytnutia odpovede na takto preformulovanú otázku treba pripomenúť, že smernica 2008/7 vyčerpávajúcim spôsobom harmonizovala prípady, v ktorých sú členské štáty oprávnené uložiť nepriame dane z tvorby a zvyšovania základného imania (rozsudok z 24. februára 2022, Viva Telecom Bulgaria, C-257/20, EU:C:2022:125, bod 65 a citovaná judikatúra).

25 Ako vyplýva z odôvodnení 2 až 4 tejto smernice, cieľom tejto harmonizácie je čo možno najviac eliminovať faktory, ktoré môžu narúšať podmienky hospodárskej súťaže alebo predstavovať prekážku voľného pohybu kapitálu, aby sa zabezpečilo riadne fungovanie vnútorného trhu (rozsudok z 22. apríla 2015, Drukarnia Multipress, C-357/13, EU:C:2015:253, bod 31).

26 Plné dosiahnutie tohto cieľa predpokladá, aby tvorba a zvyšovanie základného imania podliehali nepriamym daniam len za striktných podmienok, ktoré stanovil normotvorca Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. apríla 2015, Drukarnia Multipress, C-357/13, EU:C:2015:253, bod 32).

27 Na tento účel článok 5 ods. 1 písm. a) a e) smernice 2008/7 ukladá členským štátom povinnosť, aby na kapitálové spoločnosti neuplatňovali žiadnu formu nepriamej dane z kapitálových vkladov uvedených v článku 3 tejto smernice a z reštrukturalizačných operácií uvedených v jej článku 4.

28 V zmysle článku 3 písm. a) smernice 2008/7 pojem „kapitálový vklad“ zahŕňa založenie kapitálovej spoločnosti. Podľa článku 4 ods. 1 tejto smernice sa však za kapitálový vklad nepovažuje reštrukturalizačná operácia uvedená okrem iného v písmene b) tohto ustanovenia, ktorou je konkrétne prípad, „keď kapitálová spoločnosť, ktorá sa zakladá alebo ktorá už existuje, získa podiely, ktoré predstavujú väčšinu hlasovacích práv inej kapitálovej spoločnosti, za podmienky, že protihodnotou získaných podielov je aspoň časť cenných papierov, ktoré predstavujú kapitál pôvodnej spoločnosti“.

29 V prejednávanej veci na základe článku 3 písm. a) smernice 2008/7 založenie spoločnosti Nova Iberomoldes, vo vzťahu ku ktorej je nesporné, že je kapitálovou spoločnosťou v zmysle článku 2 tejto smernice, v zásade spadá pod pojem „kapitálový vklad“. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania však vyplýva, že základné imanie spoločnosti Nova Iberomoldes bolo v celom rozsahu splatené spoločnosťou, ktorá je jej jediným akcionárom, prostredníctvom vkladu podielov, ktoré mala táto spoločnosť na základnom imaní iných spoločností a ktoré zakaždým predstavovali 50 % – 100 % ich základného imania. Ako protihodnotu za tieto obchodné podiely spoločnosť, ktorá bola vkladateľom, získala všetky cenné papiere predstavujúce kapitál spoločnosti Nova Iberomoldes.

30 Keďže uvedené obchodné podiely, ktoré takto Nova Iberomoldes nadobudla, predstavovali väčšinu hlasovacích práv v iných kapitálových spoločnostiach a protihodnotou za tieto podiely boli cenné papiere predstavujúce základné imanie spoločnosti Nova Iberomoldes, transakcia, v rámci ktorej bola táto spoločnosť založená, spĺňa kritériá stanovené v článku 4 ods. 1 písm. b) smernice 2008/7 a predstavuje tak, ako to tiež poznamenala nemecká vláda a Európska komisia, reštrukturalizačnú operáciu v zmysle tohto ustanovenia. Skutočnosť, že nedošlo k prevodu ďalších prvkov, prostriedkov alebo všetkých nástrojov vlastného imania, je v tejto súvislosti irelevantná.

31 Preto platí, že v súlade s článkom 5 ods. 1 písm. e) smernice 2008/7 majú členské štáty povinnosť neuplatňovať na kapitálové spoločnosti žiadnu formu nepriamej dane z reštrukturalizačnej operácie, o akú ide vo veci samej.

32 Pokiaľ ide o výklad tohto pojmu „nepriama daň“, z ustálenej judikatúry vyplýva, že vzhľadom na cieľ sledovaný smernicou 2008/7, pripomenutý v bode 25 tohto rozsudku, sa článok 5 tejto smernice musí vykladať extenzívne, aby sa zabránilo tomu, že zákaz zdanenia, ktorý stanovuje, bude zbavený potrebného účinku (pozri v tomto zmysle rozsudky z 28. júna 2007, Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, C-466/03, EU:C:2007:385, bod 39; z 19. októbra 2017, Air Berlin, C-573/16, EU:C:2017:772, bod 31, a z 5. júna 2025, Corner and Border, C-685/23, EU:C:2025:398, bod 30, ako aj citovanú judikatúru).

33 Článok 5 smernice 2008/7 však neukladá členským štátom povinnosť zabezpečiť to, aby sa na transakcie uvedené v jeho odseku 1 neuplatňovala žiadna forma priameho zdanenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 24. februára 2022, Viva Telecom Bulgaria, C-257/20, EU:C:2022:125,

bod 71). Súdny dvor už konkrétne rozhodol, že harmonizácia upravená touto smernicou sa netýka priamych daní, ktoré, ako napríklad daň z príjmov právnických osôb, v zásade patria do právomoci členských štátov pri dodržaní práva Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. septembra 1996, Frederiksen, C-287/94, EU:C:1996:354, bod 21, a z 24. februára 2022, Viva Telecom Bulgaria, C-257/20, EU:C:2022:125, bod 70, ako aj citovanú judikatúru).

34 Kvalifikácia ako zdanenie, daň, poplatok alebo odvod z hľadiska práva Únie prislúcha Súdnemu dvoru na základe objektívnych vlastností zdanenia, nezávisle od kvalifikácie podľa vnútroštátneho práva (pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. februára 1996, Bautiaa a Société française maritime, C-197/94 a C-252/94, EU:C:1996:47, bod 39; z 19. marca 2002, Komisia/Grécko, C-426/98, EU:C:2002:180, bod 23, ako aj z 30. marca 2006, Aro Tubi Trafilerie, C-46/04, EU:C:2006:210, bod 26 a citovanú judikatúru).

35 Pokiaľ ide o kvalifikáciu dane, o ktorú ide vo veci samej, vyplývajúcu z uplatnenia článku 2 ods. 2 písm. d) zákonníka IMT, treba na úvod uviesť, že v súlade s ustálenou judikatúrou pripomenutou v predchádzajúcom bode nie je relevantná skutočnosť, že podľa vnútroštátneho práva možno túto daň chápať tak, že predstavuje širšie uplatnenie dane stanovenej v článku 2 ods. 1 tohto zákonníka, keďže pod pojem prevod nehnuteľností spadá každá transakcia, na základe ktorej spoločník alebo akcionár nadobudne aspoň 75 % základného imania spoločnosti vlastniacej nehnuteľný majetok.

36 Okrem toho treba konštatovať, že daň, o ktorú ide vo veci samej, sa odlišuje od kategórie priamych daní, pretože sa nevzťahuje na poberanie príjmu alebo vlastníctvo majetku daňovníkom, ale na pohyb podielov v spoločnostiach vlastniacich nehnuteľný majetok, pričom v tomto kontexte nie je rozhodujúce, ktorá zo strán zúčastnených na transakcii týkajúcej sa týchto podielov je vo vnútroštátnom práve označená za osobu povinnú zaplatiť daň.

37 Konkrétnejšie, podľa článku 2 ods. 2 písm. d) zákonníka IMT podliehajú dani osobitné transakcie, medzi ktoré patrí okrem iného nadobudnutie podielov v spoločnosti s ručením obmedzeným, ak je táto spoločnosť vlastníkom nehnuteľností, a v nadväznosti na toto nadobudnutie má kupujúci aspoň 75 % podiel na základnom imaní uvedenej spoločnosti. Platí to aj v prípade vkladu – do základného imania kapitálovej spoločnosti – v podobe podielu spoločnosti vlastniacej nehnuteľný majetok, keď spoločnosť, ktorá je vkladateľom, získa ako protihodnotu podiely spoločnosti, do ktorej sa tento vklad uskutočňuje.

38 IMT sa teda platí pri prevode obchodných podielov spoločnosti vlastniacich nehnuteľnosti, a to aj v prípade uskutočnenia vkladu do základného imania kapitálovej spoločnosti v podobe takýchto podielov. V tomto prípade pritom daná daň spadá pod článok 5 ods. 1 smernice 2008/7 (pozri analogicky rozsudok z 11. decembra 1997, Immobiliare SIF, C-42/96, EU:C:1997:602, bod 25).

39 Tento záver sa nedá spochybniť argumentáciou portugalskej a nemeckej vlády, že zdaniteľná udalosť na účely takej dane, aká vyplýva z uplatnenia článku 2 ods. 2 písm. d) zákonníka IMT, nespočíva v prevode obchodných podielov v rámci transakcií spočívajúcich v uskutočnení vecných vkladov, ale v ekonomickom prevode vlastníckeho práva k nehnuteľnostiam.

40 Pokiaľ totiž ide po prvé o to, že tieto vlády v tejto súvislosti poukazujú na skutočnosť, že povinnosť zaplatiť IMT nevzniká vtedy, ak spoločnosti, ktorých podiely sa prevádzajú, nevlastnia nehnuteľný majetok, nič to nemení na skutočnosti, že táto daň sa platí vtedy, keď tieto spoločnosti takýto majetok vlastnia a sú splnené ostatné podmienky stanovené v článku 2 ods. 2 písm. d) zákonníka IMT.

41 Po druhé, pokiaľ ide o tvrdenie nemeckej vlády, že vymeriavací základ IMT v prejednávanej veci zodpovedá nie hodnote podielov predstavujúcich vklad do základného imania, ale referenčnej hodnote predmetného nehnuteľného majetku na daňové účely, treba uviesť, že zákaz zdanenia stanovený v článku 5 smernice 2008/7 sa nijako neobmedzuje len na dane, ktoré sa vzťahujú na vklad do základného imania ako taký, pretože v opačnom prípade by hrozilo, že bude tento článok 5 zbavený svojho potrebného účinku (pozri v tomto zmysle rozsudky z 5. marca 1998, Solred, C-347/96, EU:C:1998:87, bod 21 a citovanú judikatúru; z 27. októbra 1998, FECSA a ACESA, C-31/97 a C-32/97, EU:C:1998:508, bod 22, ako aj z 29. septembra 1999, Modelo, C-56/98, EU:C:1999:460, bod 27). Platenie IMT pri uskutočnení vkladu – do základného imania kapitálovej spoločnosti – v podobe podielov spoločnosti vlastniacej nehnuteľný majetok sa pritom z hľadiska jeho účinkov prejavuje tým, že tejto dani podlieha tento vklad (pozri analogicky rozsudok z 11. decembra 1997, Immobiliare SIF, C-42/96, EU:C:1997:602, bod 31).

42 Vzhľadom na vyššie uvedené dôvody treba konštatovať, že daň, o ktorú ide vo veci samej, vyplývajúca z uplatnenia článku 2 ods. 2 písm. d) zákonníka IMT, je nepriamou daňou, na ktorú sa vzťahuje zákaz akéhokoľvek zdanenia tejto povahy, zavedený článkom 5 ods. 1 smernice 2008/7 vo vzťahu k určitým operáciám, medzi ktoré patria aj reštrukturalizačné operácie.

O článku 6 ods. 1 písm. a) až c) smernice 2008/7

43 Článok 6 ods. 1 smernice 2008/7 stanovuje taxatívny zoznam iných daní, než je kapitálová daň uvedená v článku 7 tejto smernice, ktorým z titulu výnimky z článku 5 uvedenej smernice môžu podliehať kapitálové spoločnosti v súvislosti s transakciami uvedenými v poslednom uvedenom ustanovení.

44 Vzhľadom na to, že článok 6 smernice 2008/7 predstavuje výnimku zo zásadného zákazu stanoveného v článku 5 tejto smernice, ustanovenia tohto článku 6 sa musia vykladať reštriktívne (pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. júla 2004, Komisia/Belgicko, C-415/02, EU:C:2004:450, bod 37, a z 9. októbra 2014, Gielen, C-299/13, EU:C:2014:2266, body 28 a 29, ako aj citovanú judikatúru).

45 V prejednávanej veci sa predkladajúci vnútroštátny súd konkrétne pýta to, či daň, o ktorú ide vo veci samej, môže spadať pod niektorú z výnimiek uvedených v článku 6 ods. 1 písm. a) až c) smernice 2008/7.

– *O článku 6 ods. 1 písm. a) smernice 2008/7*

46 Podľa článku 6 ods. 1 písm. a) smernice 2008/7 môžu členské štáty uplatňovať „dane z prevodu cenných papierov, bez ohľadu na to, či ide o paušálnu sadzbu alebo nie“.

47 V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že toto ustanovenie umožňuje uložiť daň v prípade prevodu cenných papierov, akými sú akcie, bez ohľadu na to, či spoločnosť, ktorá tieto akcie vydala, bola kótovaná na burze cenných papierov a či k prevodu týchto akcií dochádza na burze cenných papierov alebo priamo z prevodcu na nadobúdateľa (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. decembra 1998, Codan, C-236/97, EU:C:1998/617, bod 31, a uznesenie zo 6. októbra 2010, INMOGOLF, C-487/09, EU:C:2010:586, bod 18, ako aj citovanú judikatúru). Súdny dvor tiež rozhodol, že prevod obchodných podielov spadá pod pojem prevod cenných papierov (rozsudok zo 7. septembra 2006, Organon Portuguesa, C-193/04, EU:C:2006:519, bod 20).

48 Keďže je však článok 6 ods. 1 písm. a) smernice 2008/7 ustanovením predstavujúcim výnimku, má sa uplatňovať len na tie prevody cenných papierov, ktoré sú samostatnou transakciou, a nie na prevody cenných papierov, ktoré sú vedľajšou transakciou začlenenou do transakcie uvedenej v článku 5 tejto smernice (pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. júla 2004, Komisia/Belgicko, C-415/02, EU:C:2004:450, body 38 a 39; z 1. októbra 2009, HSBC Holdings a Vidacos Nominees, C-569/07, EU:C:2009:594, bod 34, ako aj z 19. októbra 2017, Air Berlin, C-573/16, EU:C:2017:772, bod 36).

49 Je pravda, že v prejednávanej veci došlo k prevodu obchodných podielov, keďže jediný akcionár spoločnosti Nova Iberomoldes uskutočnil do tejto spoločnosti vklad – na účely splatenia jej základného imania – v podobe podielov, ktoré mal na základnom imaní iných spoločností. Tento prevod však nebol samostatnou transakciou, ale vedľajšou transakciou začlenenou do reštrukturalizačnej operácie, ako je uvedená v článku 5 ods. 1 písm. e) smernice 2008/7. Z tohto hľadiska sa tak prejednávaná vec odlišuje od veci, v ktorej bolo vydané uznesenie zo 6. októbra 2010, INMOGOLF (C-487/09, EU:C:2010:586), na ktoré poukazuje Komisia.

50 Zdanenie, o aké ide vo veci samej, preto nepatrí do pôsobnosti článku 6 ods. 1 písm. a) smernice 2008/7.

– *O článku 6 ods. 1 písm. b) a c) smernice 2008/7*

51 Podľa článku 6 ods. 1 písm. b) a c) smernice 2008/7 môžu členské štáty uplatňovať „[dane z prevodu nehnuteľností alebo podnikov nachádzajúcich sa na jeho území, vrátane poplatkov za zápis do katastra nehnuteľností, pri ich vklade do základného imania kapitálovej spoločnosti]“ a „[dane z prevodu aktív akéhokoľvek druhu pri ich vklade do základného imania kapitálovej spoločnosti, pokiaľ sa tento majetok prevádza za inú protihodnotu, než je podiel na základnom imaní]“.

52 V tejto súvislosti treba hneď na úvod poznamenať, že transakcia, o akú ide vo veci samej, nemôže patriť do pôsobnosti článku 6 ods. 1 písm. c) smernice 2008/7, a to už len z toho dôvodu, že nie je splnená podmienka, podľa ktorej musí k prevodu tohto majetku dôjsť za inú protihodnotu, než je podiel na základnom imaní. Protihodnotou za vklad do základného imania – v podobe podielov v iných spoločnostiach – zo strany jediného akcionára spoločnosti Nova Iberomoldes na túto spoločnosť totiž bol jej obchodný podiel.

53 Pokiaľ ide o článok 6 ods. 1 písm. b) smernice 2008/7, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že toto ustanovenie umožňuje uplatňovanie daní pri prevode vlastníckeho práva k nehnuteľnému majetku alebo k podniku, v závislosti od všeobecných a objektívnych kritérií (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. júna 2006, Badischer Winzerkeller, C-264/04, EU:C:2006:402, body 32 až 34 a citovanú judikatúru).

54 V prejednávanej veci je nesporné, že nedošlo k žiadnemu prevodu vlastníckeho práva. Obe predmetné nehnuteľnosti, o ktoré ide v spore vo veci samej, totiž zostali vo vlastníctve spoločnosti, ktorej obchodný podiel predstavoval vklad jediného akcionára spoločnosti Nova Iberomoldes do tejto spoločnosti.

55 Nemecká vláda však tvrdí, že článok 6 ods. 1 písm. b) smernice 2008/7 sa vzťahuje nielen na prevody takého práva k nehnuteľnému majetku, ktoré je vlastníckym právom *de iure*, ale aj na prevody práva k nehnuteľnému majetku *de facto* (tzv. ekonomické vlastníctvo), ktoré sú prvým uvedeným prevodom podľa názoru tejto vlády postavené na roveň. Z ekonomického hľadiska je pritom v prejednávanej veci zdanený práve faktický prevod.

56 Túto argumentáciu nemožno prijať. Ako vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, k dodatočnému vyrubeniu IMT, o ktoré ide vo veci samej, došlo v nadväznosti na reorganizáciu podniku uskutočnenú v rámci skupiny, do ktorej patrí Nova Iberomoldes. Táto spoločnosť bola založená na účely výkonu holdingovej činnosti, pričom jej základné imanie bolo v celom rozsahu splatené prostredníctvom podielov, ktoré jej jediný akcionár – ktorý tiež vykonáva holdingovú činnosť –, vlastnil v iných spoločnostiach.

57 Aj za predpokladu, že by bolo potrebné akceptovať ekonomické hľadisko, ako uvádza nemecká vláda, zdá sa, že pri transakcii, o akú ide vo veci samej, ktorá sa týka reorganizácie podniku uskutočnenej v rámci skupiny spoločností, platí to, že nielenže nedošlo k prevodu vlastníctva práva k nehnuteľnostiam *de iure*, ale nedošlo ani k faktickému prevodu vlastníctva k týmto nehnuteľnostiam.

58 Za týchto okolností sa článok 6 ods. 1 písm. b) smernice 2008/7 neuplatňuje.

59 Tento výklad je podporený aspektmi týkajúcimi sa kontextu, ktorého je toto ustanovenie súčasťou, ako aj cieľmi sledovanými smernicou 2008/7.

60 Po prvé totiž, ako bolo pripomenuté v bode 44 tohto rozsudku, článok 6 smernice 2008/7 predstavuje výnimku zo zákazu stanoveného v článku 5 tejto smernice, a teda platí, že ustanovenia tohto článku 6 sa ako výnimky z pravidla neuplatnenia dane vykladajú reštriktívne.

61 Po druhé, ako vyplýva z odôvodnení 3 a 4 smernice 2008/7, cieľom tejto smernice je okrem iného odstrániť daňové prekážky reorganizácie podnikov (pozri tiež analogicky rozsudok z 13. októbra 1992, Commerz-Credit-Bank, C-50/91, EU:C:1992:386, bod 11). Tento cieľ by pritom bol ohrozený, ak by sa prijalo stanovisko nemeckej vlády.

62 Zdanenie, o aké ide vo veci samej, preto nepatrí do pôsobnosti článku 6 ods. 1 písm. b) a c) smernice 2008/7.

O predchádzaní podvodom a daňovým únikom

63 Portugalská vláda ďalej tvrdí, že zdanenie vyplývajúce z uplatnenia článku 2 ods. 2 písm. d) zákonníka IMT je odôvodnené cieľom spočívajúcim v predchádzaní podvodom a daňovým únikom.

64 V tejto súvislosti treba uviesť, že smernica 2008/7 neobsahuje žiadne pravidlo osobitne určené na predchádzanie riziku podvodov alebo daňových únikov, ale členské štáty môžu namietať proti uplatňovaniu práva Únie v prípadoch, akými sú podvodná alebo zneužívajúca praktika (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. novembra 2007, ING.AUER, C-251/06, EU:C:2007:658, body 40 a 41, ako aj z 9. júla 2009, Komisia/Španielsko, C-397/07, EU:C:2009:436, bod 29 a citovanú judikatúru).

65 Členské štáty sa však v tejto súvislosti nemôžu opierať o všeobecné domnienky (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. júla 2009, Komisia/Španielsko, C-397/07, EU:C:2009:436, bod 30 a citovanú judikatúru).

66 Treba pritom konštatovať, že ustanovenie, akým je článok 2 ods. 2 písm. d) zákonníka IMT, je založené na všeobecnej domnienke, pretože vzhľadom na jeho znenie sa zdá, že sa bez výnimky uplatňuje na každú transakciu, v rámci ktorej sa prevádzajú podiely v spoločnostiach, ktorých aktíva zahŕňajú nehnuteľný majetok, a to bez ohľadu na to, či existuje konkrétna indícia naznačujúca existenciu podvodnej alebo zneužívajúcej praktiky.

67 Pokiaľ teda ide o transakcie, na ktoré sa vzťahuje článok 5 smernice 2008/7, uplatnenie ustanovenia, akým je článok 2 ods. 2 písm. d) zákonníka IMT, ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa spočívajúceho v boji proti podvodom a daňovým únikom, a teda nie je v súlade so zásadou proporcionality, ktorú musia členské štáty dodržiavať pri sledovaní tohto cieľa (pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. decembra 2017, Deister Holding a Juhler Holding, C-504/16 a C-613/16, EU:C:2017:1009, bod 56, ako aj citovanú judikatúru).

68 Portugalská vláda navyše v každom prípade netvrdila, že transakcia, o ktorú ide vo veci samej, je podvodnou alebo zneužívajúcou praktikou, a ani zo žiadnej informácie alebo dokumentu uvedených v spise, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, nevyplýva, že by to tak bolo (pozri analogicky rozsudok z 13. marca 2025, John Cockerill, C-135/24, EU:C:2025:176, bod 51).

69 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba na prvú až piatu otázku odpovedať tak, že článok 3 písm. a), článok 4 ods. 1 písm. b), článok 5 ods. 1 písm. a) a e) a článok 6 ods. 1 písm. a) až c) smernice 2008/7 sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že transakcia spočívajúca v založení kapitálovej spoločnosti – ktorej základné imanie je v celom rozsahu splatené prostredníctvom obchodných podielov, ktoré spoločnosť, ktorá je vkladateľom, má v iných spoločnostiach vlastniacich nehnuteľný majetok, a táto spoločnosť, ktorá je vkladateľom, ako protihodnotu získa celé základné imanie takto založenej spoločnosti – podlieha dani, ktorej vymeriavací základ sa stanovuje podľa referenčnej hodnoty týchto nehnuteľností na daňové účely, alebo prípadne podľa účtovnej hodnoty uvedenej v súvahe.

O šiestej otázke

70 Vzhľadom na odpoveď, ktorá je poskytnutá na prvú až piatu otázku, netreba odpovedať na šiestu otázku.

O trovách

71 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred predkladajúcim vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Článok 3 písm. a), článok 4 ods. 1 písm. b), článok 5 ods. 1 písm. a) a e) a článok 6 ods. 1 písm. a) až c) smernice Rady 2008/7/ES z 12. februára 2008 o nepriamych daniach z navyšovania kapitálu

sa majú vykladať v tom zmysle, že:

bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že transakcia spočívajúca v založení kapitálovej spoločnosti – ktorej základné imanie je v celom rozsahu splatené prostredníctvom obchodných podielov, ktoré spoločnosť, ktorá je vkladateľom, má v iných spoločnostiach vlastniacich nehnuteľný majetok, a táto spoločnosť, ktorá je vkladateľom, ako protihodnotu získa celé základné imanie takto založenej spoločnosti – podlieha dani, ktorej vymeriavací základ sa stanovuje podľa referenčnej hodnoty týchto nehnuteľností na daňové účely, alebo prípadne podľa účtovnej hodnoty uvedenej v súvahe.

Podpisy