

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 10. marca 2011 *

Vo veci C-540/09,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Regeringsrätten (Švédsko) z 10. decembra 2009 a doručený Súdnemu dvoru 21. decembra 2009, ktorý súvisí s konaním:

Skandinaviska Enskilda Banken AB Momsgrupp

proti

Skatteverket,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory J.-C. Bonichot, sudcovia K. Schieman, C. Toader (spravodajkyňa), A. Prechal a E. Jarašiūnas,

* Jazyk konania: švédčina.

generálny advokát: N. Jääskinen,
tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 10. novembra 2010,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Skandinaviska Enskilda Banken AB Momsgrupp, v zastúpení: J. Hefner, skattejurist,
- Skatteverket, v zastúpení: M. Loeb, splnomocnený zástupca,
- švédská vláda, v zastúpení: A. Falk, splnomocnená zástupkyňa,
- Írsko, v zastúpení: D. O'Hagan, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci A. Aston, SC,
- Európska komisia, v zastúpení: D. Triantafyllou a J. Enegren, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 16. decembra 2010,

vyhlásil tento

Rozsudok

- ¹ Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 13 B písm. a) a d) bodov 1, 2 a 5 šiestej smernice Rady 77/388/EHS Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).
- ² Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Skandinaviska Enskilda Banken AB Mömsgrupp (ďalej len „SEB“) a Skatteverket (švédsky daňový úrad) vo veci kvalifikácie služieb poskytovania záruky na upísanie akcií („underwriting guarantee“) na účely oslobodenia od dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“).

Právny rámec

Právna úprava Únie

3 Článok 2 šiestej smernice stanovuje:

„[DPH] podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou,

...“

4 V článku 13 B šiestej smernice sa stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky za podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie oslobodení od dane a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

- a) poistné plnenia a plnenia poisťovania poisťujúcich [zaistovní – *neoficiálny preklad*] vrátane s nimi súvisiacich služieb poskytovaných poisťovacími maklérmí a poisťovacími agentmi,

...

d) nasledujúce plnenia:

1. poskytovanie a sprostredkovanie úverov a správa úverov osobou, ktorá ich poskytla,
2. vyjednávanie úverových záruk alebo akéhokoľvek iného zabezpečenia peňazí alebo akákoľvek činnosť súvisiaca s nimi a správa úverových záruk osobou, ktorá poskytla úver,

...

5. plnenia vrátane sprostredkovania – s výnimkou spravovania a úschovy – týkajúce sa účastín, podielov v spoločnostiach a združeniach, dlhopisov a iných cenných papierov s výnimkou:

— dokumentov zakladajúcich právny nárok na tovar,

— práv alebo cenných papierov podľa článku 5 (3);

“

Vnútroštátne právo

- 5 § 1 kapitoly 1 zákona (1994:200) o dani z pridanej hodnoty [mervärdesskattelagen (1994:200)] z 30. marca 1994 (SFS 1994, č. 200, ďalej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„[DPH] je splatná štátu v súlade s týmto zákonom

1. za dodania tovaru alebo poskytnutia služby v rámci štátu, ktoré sú zdaniteľné a došlo k nim v rámci podnikateľskej činnosti;

...“

- 6 § 9 kapitoly 3 zákona o DPH stanovuje:

„Príjmy z poskytovania bankových a finančných služieb a transakcií týkajúcich sa cen-
ných papierov alebo podobných činností sú oslobodené od dane.

Bankové a finančné služby nezahŕňajú činnosť notárov, služby inkasovania faktúr
a administratívne služby týkajúce sa faktoringu alebo prenájmu úschovných schránok.

„Transakcie týkajúce sa cenných papierov“ znamenajú

1. dohodnutie a sprostredkovanie akcií, iných obchodných podielov a pohľadávok bez ohľadu nato, či sú vo forme cenných papierov, a
2. riadenie investičných fondov v zmysle zákona (2004:46) o investičných fondoch.“

7 § 10 tej istej kapitoly 3 zákona o DPH znie takto:

„Od dane sú oslobodené príjmy z poskytovania poistných služieb a služieb zaistovní, vrátane služieb poskytovaných maklérmi alebo inými sprostredkovateľmi poistenia, ktoré súvisia s poistením alebo zaistením.“

Skutkové okolnosti vo veci samej a prejudiciálna otázka

- 8 SEB je švédskou úverovou inštitúciou, ktorá stojí na čele „skupiny DPH“ („mervärdeskattegrupp“). Táto úverová inštitúcia poskytuje takisto služby financovania podnikov v spojení s vydávaním finančných nástrojov.
- 9 V priebehu roka 2002 SEB spolu s inou spoločnosťou, ktorá je členom tej istej skupiny DPH, poskytla tretej spoločnosti záruky na upísanie akcií, v rámci ktorých sa členovia

tejto skupiny zaviazali nadobudnúť akcie tejto spoločnosti, ktoré neboli upísané po uplynutí lehoty určenej na upísovanie (ďalej len „záruka na upísanie akcií“). Za poskytnutie tejto záruky boli členovia skupiny odmeňovaní províziou.

- 10 Uvedená skupina sa domnievala, že poskytovanie záruk na upísanie akcií je oslobodené od DPH a DPH ani nefaktúrovala, ani nezúčtovala, pokiaľ ide o úhradu tejto provízie.
- 11 Po daňovej kontrole vykonanej v priebehu roka 2005 Skatteverket dospel k záveru, že poskytovanie záruk na upísanie akcií nepredstavuje plnenie oslobodené od DPH a rozhodnutím z 30. decembra 2005 vydal daňový výmer, v ktorom vyčíslil dlhovanú DPH za účtovné obdobie október 2002.
- 12 Toto rozhodnutie napadla SEB žalobou na länsrätten i Stockholms län (Okresný správny súd v Štokholme), ktorý ju zamietol.
- 13 Skupina podala odvolanie proti tomuto zamietajúcemu rozsudku na Kammarrätten i Stockholm (Odvolací správny súd v Štokholme). Tento súd zamietol toto odvolanie SEB a SEB podala dovolanie na Regeringsrätten (Najvyšší správny súd), pričom uviedla, že predmetnú záruku na upísanie akcií možno porovnať s inými službami, ktoré sa poskytujú vo finančnom sektore bez toho, aby sa za ne vyberala DPH, ako napríklad plnenia týkajúce sa cenných papierov, poistenia, poskytovania úverov, záruk alebo opcí.

- 14 V tejto súvislosti vnútroštátny súd na úvod uviedol, že podľa judikatúry švédskych súdov nepredstavuje poskytnutie záruky na upísanie akcií plnenie oslobodené od DPH v zmysle článku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice (plnenia týkajúce sa cenných papierov).
- 15 Regeringsrätten však konštatoval, že vo vnútroštátnych právnych poriadkoch viacerých členských štátov sú rozdiely, pokiaľ ide o uplatnenie oslobodenia upraveného v uvedenom ustanovení šiestej smernice na službu záruky na upísanie akcií. V Írsku a Spojenom kráľovstve boli v prípade takýchto služieb výslovne zavedené takéto oslobodenia od DPH.
- 16 Okrem toho vnútroštátny súd uvádza, že v judikatúre týkajúcej sa výkladu oslobodení upravených v článku 13 B písm. a) alebo d) bodoch 1, 2 a 5 šiestej smernice Súdnny dvor neposkytol jasnú odpoveď týkajúcu sa toho, či jedno z týchto oslobodení je uplatniteľné na služby pozostávajúce z poskytnutia záruk na upísanie akcií.
- 17 Za týchto okolností Regeringsrätten rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 13 B [šiestej smernice] vykladať v tom zmysle, že medzi prípady oslobodenia od [DPH], ktoré upravuje, patria aj služby (záruka na upísanie akcií) spočívajúce v odplatnom poskytovaní záruky zo strany úverovej inštitúcie v prospech spoločnosti, ktorá má záujem vydať akcie, pričom na základe tejto záruky sa úverová inštitúcia zaväzuje kúpiť všetky akcie, ktoré nebudú upísané v lehote na to určenej?“

O prejudiciálnej otázke

Úvodné pripomienky

- ¹⁸ Predtým, ako sa pristúpi k analýze právneho základu prípadného oslobodenia záruky na upísanie akcií, o akú ide vo veci samej, je potrebné uviesť, že sa na ňu vzťahuje šiesta smernica, keďže predstavuje poskytnutie služieb za protihodnotu v zmysle článku 2 bodu 1 tejto smernice, a to vzhľadom na to, že existuje právny vzťah medzi emitentom a ručiteľom a že provízia, ktorú ručiteľ dostane od emitenta, predstavuje skutočnú protihodnotu za záruku, ktorú mu ručiteľ poskytol (pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. marca 1994, Tolsma, C-16/93, Zb. s. I-743, bod 14; zo 14. júla 1998, First National Bank of Chicago, C-172/96, Zb. s. I-4387, bod 26, a zo 16. decembra 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, Zb. s. I-13179, bod 16).
- ¹⁹ Je potrebné pripomenúť, že podľa judikatúry Súdneho dvora predstavujú oslobodenia uvedené v článku 13 šiestej smernice autonómne pojmy práva Únie, ktorých účelom je zabrániť rozdielnemu uplatňovaniu režimu DPH v jednotlivých členských štátoch (pozri najmä rozsudky z 25. februára 1999, CPP, C-349/96, Zb. s. I-973, bod 15, ako aj z 28. januára 2010, Eulitz, C-473/08, Zb. s. I-907, bod 25 a citovanú judikatúru).
- ²⁰ Pokiaľ ide o to, či sa na takúto záruku na upísanie akcií môže vzťahovať oslobodenie od DPH v zmysle článku 13B písm. a) alebo d) bodov 1, 2 a 5 šiestej smernice, je potrebné pripomenúť, že výrazy použité na označenie oslobodení uvedených v článku 13 šiestej smernice sa majú vykladať doslovne, keďže oslobodenia predstavujú výnimku zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého poskytnutia služieb, ktoré zdaniteľná osoba uskutoční za protihodnotu. Výklad týchto pojmov však

musí byť v súlade s cieľmi sledovanými uvedenými oslobodeniami od dane a musí rešpektovať požiadavky zásady daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH. Toto pravidlo doslovného výkladu preto neznamená, že by sa pojmy použité na definovanie oslobodení stanovených v uvedenom článku 13 mali vykladať spôsobom, ktorý by im odnímal ich účinok (pozri rozsudok Eulitz, už citovaný, bod 27 a citovanú judikatúru).

- 21 Nakoniec, pokiaľ ide o dôvody, ktoré boli základom prijatia oslobodení od DPH v prípade plnení uvedených v článku 13B šiestej smernice, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že účelom týchto oslobodení je odstrániť ťažkosti spojené so zisťovaním základu dane, ako aj sumy odpočítateľnej DPH a zabrániť nárastu nákladov pri spotrebných úveroch (rozsudok z 19. apríla 2007, Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, Zb. s. I-3225, bod 24).
- 22 Na prvú položenú otázku je potrebné odpovedať vo svetle vyššie uvedených okolností.

O oslobodení na základe článku 13B písm. d) bodu 5 šiestej smernice

- 23 Hoci nie je vylúčené, že záruka na upísanie akcií, o akú ide vo veci samej, môže patriť do viacerých kategórií plnení oslobodených od DPH podľa článku 13B písm. a) alebo d) bodov 1, 2 a 5 šiestej smernice, a to vzhľadom na pripomienky predložené Súdnemu dvoru v rámci tohto konania, je potrebné v prvom rade preskúmať položenú otázku vzhľadom na ustanovenia článku 13B písm. d) bodu 5 tejto smernice, pokiaľ ide o plnenia týkajúce sa cenných papierov.

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

- 24 SEB tvrdí, že služba záruky na upísanie akcií, o akú ide vo veci samej, má vo Švédsku autonómnu povahu a je oddeliteľná od globálnej služby emitovania cenných papierov. Okrem toho uvádza, že v predmetnom prípade bola záruka na upísanie akcií poskytnutá zo strany iných subjektov ako boli subjekty, ktoré vykonali emisiu akcií.
- 25 Keďže švédska vláda uznala, že táto služba záruky na upísanie akcií nepredstavuje časť balíka finančných služieb a mala by sa posudzovať samostatne na účely DPH, dospela k záveru, že táto služba nie je oslobodená od DPH podľa článku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice.
- 26 Pokiaľ ide o kvalifikovanie tejto služby, SEB, ktorej analýzu podporuje aj Európska komisia, tvrdí, že uvedená služba záruk na upísanie akcií predstavuje plnenie týkajúce sa cenných papierov, tak ako ho definuje judikatúra Súdneho dvora, pretože sa ňou môžu vytvoriť, zmeniť alebo zrušiť práva a povinnosti subjektov, ktoré sú vlastníelmi predmetných cenných papierov a zmeniť právne a ekonomické okolnosti existujúce medzi subjektmi v zmysle rozsudku z 5. júna 1997, SDC (C-2/95, Zb. s. I-3017, body 72 a 73), ako aj rozsudku z 13. decembra 2001, CSC Financial Services (C-235/00, Zb. s. I-10237, bod 33).
- 27 Írsko tvrdí, že v tomto členskom štáte je záruka na upísanie akcií iba prvkom globálnej a nedeliteľnej služby týkajúcej sa emitovania cenných papierov, ktorá zahŕňa najmä služby poradenstva a uvedenia na trh. Táto služba je v Írsku oslobodená od DPH, keďže predstavuje plnenie týkajúce sa cenných papierov, na ktoré sa vzťahuje článok 13 B písm. d) bod 5 šiestej smernice.

- 28 Skatteverket sa domnieva, že poskytnutie záruky na upísanie akcií nemožno považovať za plnenie týkajúce sa cenných papierov, keďže záruka na upísanie akcií sama osebe nevytvára, nemení ani neruší práva alebo povinnosti týkajúce sa vlastníctva akcií. Tieto právne účinky vzniknú medzi ručiteľom a emitentom, iba ak nedôjde k upísaniu emitovaných akcií v plnej miere zo strany iných investorov a ručiteľ upíše zvyšok emitovaných akcií. Teda iba v tomto prípade je možné oslobodenie od DPH. Na druhej strane, ak všetky emitované akcie upíšu investori na trhu, nedôjde k žiadnej zmene práv a povinností týkajúcich sa vlastníctva akcií, a preto nie je možné uplatniť oslobodenie.

Odpoveď Súdneho dvora

- 29 Najprv je potrebné pripomenúť, že vzhľadom na pripomienky, ktoré predložila Súdnemu dvoru SEB a švédská vláda, ktorí sa v tejto otázke zhodujú, je potrebné konštatovať, že vo Švédsku môže byť predmetná záruka na upísanie akcií považovaná za samostatné plnenie, ktoré môže byť poskytnuté autonómne a nie za plnenie spojené s inými službami poskytovanými pri emisii akcií.
- 30 S cieľom odpovedať na položenú otázku je potrebné pripomenúť, že pokiaľ ide o rozsah oslobodenia založeného na článku 13 B písm. d) bode 5 šiestej smernice, Súdny dvor konštatoval, že plnenia týkajúce sa akcií a iných cenných papierov sú plneniami na trhu hnutelných vecí a že obchod s akciami zahŕňajú akty, ktoré menia právnu a finančnú situáciu medzi subjektmi (rozsudok SDC, už citovaný, body 72 a 73).

- 31 Súdny dvor však takisto rozhodol, že plneniami týkajúcimi sa cenných papierov v zmysle uvedeného článku 13 B písm. d) bode 5 sa myslia transakcie, ktoré môžu vytvárať, meniť alebo rušiť práva a povinnosti subjektov k cenným papierom (rozsudok CSC Financial Services, už citovaný, bod 33).
- 32 Vzhľadom na kritérium takto stanovené Súdny dvorom v už citovanom rozsudku CSC Financial Services, teda, že má ísť o zmenu, hoci len potenciálnu, právnej a finančnej situácie medzi dotknutými zmluvnými stranami, je potrebné konštatovať, že v predmetnom prípade, ako uviedol generálny advokát v bode 53 svojich návrhov, záruka na upísanie akcií, o akú ide vo veci samej, spĺňa podmienky stanovené touto judikatúrou.
- 33 Aj keby totiž všetky emitované akcie boli nakoniec upísané investormi na trhu, takže by už nebolo potrebné, aby ručiteľ upísal zvyšné akcie, už samotné uzatvorenie zmluvy na záruku na upísanie akcií, o akú ide vo veci samej, môže viesť k vytvoreniu, zmeny alebo zrušeniu práv týkajúcich sa vlastníctva akcií, keďže takáto možnosť je sama osebe dostatočná na to, aby sa takáto záruka na upísanie akcií považovala za plnenie týkajúce sa cenných papierov v zmysle uvedenej judikatúry.
- 34 Okrem toho podľa stanoviska Skatteverket úverová inštitúcia, ktorá poskytla záruku v súvislosti s emisiou akcií, v rámci ktorej boli upísané všetky emitované akcie investormi na trhu, si nemôže nárokovať oslobodenie od DPH pri takomto plnení, keďže medzi zmluvnými stranami nedošlo k žiadnemu prevodu akcií, a preto ani nenastala žiadna skutočná zmena práv a povinností zmluvných strán, pokiaľ ide o vlastníctvo akcií.

- 35 Na druhej strane, ak iná úverová inštitúcia poskytla ten istý typ záruky na upísanie akcií v súvislosti s emisiou akcií, v rámci ktorej nedošlo k upísaniu všetkých akcií, a bola preto povinná upísať zvyšné akcie, takéto plnenie, na ktoré sa na rozdiel od toho, čo tvrdí Skatteverket, vzťahuje pôsobnosť šiestej smernice a je autonómne vzhľadom na emisiu akcií, by bolo oslobodené od DPH, pretože v takomto prípade by nastala skutočná zmena práv a povinností zmluvných strán, pokiaľ ide o vlastníctvo akcií.
- 36 Za týchto okolností je potrebné konštatovať, že výklad článku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice, podľa ktorého by bola oslobodená od DPH služba záruky na upísanie akcií v závislosti od toho, či dôjde k čiastočnému alebo úplnému upísaniu emitovaných akcií, by bol v rozpore so zásadou daňovej neutrality, na ktorej predovšetkým spočíva spoločný systém DPH zavedený touto smernicou a v rozpore s ktorým je, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré uskutočňujú zdaniteľné plnenia rovnakého druhu, zaobchádzalo pri vyberaní tejto dane rozdielne (rozsudok z 28. júna 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, Zb. s. I-5517, bod 29 a citovaná judikatúra).
- 37 Keďže záruka na upísanie akcií, o akú ide vo veci samej, je oslobodená od DPH ako plnenie týkajúce sa cenných papierov v zmysle článku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice, nie je potrebné na účely riešenia sporu vo veci samej a odpovede pre vnútroštátny súd skúmať okrem iného takúto záruku vzhľadom na článok 13 B písm. a) alebo d) body 1 a 2 šiestej smernice.
- 38 Vzhľadom na vyššie uvedené je potrebné odpovedať na položenú otázku tak, že článok 13 B písm. d) bod 5) šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od DPH upravené v tomto ustanovení sa vzťahuje na služby, ktoré úverová inštitúcia poskytuje za protihodnotu vo forme záruky na upísanie akcií spoločnosti, ktorá chce

vydať akcie, pričom v rámci tejto záruky sa táto úverová inštitúcia zaviazala upísať akcie, ktoré neboli upísané po uplynutí lehoty na upisovanie.

O trovách

- ³⁹ Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred 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 (štvrtá komora) rozhodol takto:

Článok 13 B písm. d) bod 5) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od dane z pridanej hodnoty upravené v tomto ustanovení sa vzťahuje na služby, ktoré úverová inštitúcia poskytuje za protihodnotu vo forme záruky na upísanie akcií spoločnosti, ktorá chce vydať akcie, pričom v rámci tejto záruky sa táto úverová inštitúcia zaviazala upísať akcie, ktoré neboli upísané po uplynutí lehoty na upisovanie.

Podpisy