



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

9 октомври 2014 година *

„Данъчни въпроси — Директива 2008/7/ЕО — Член 5, параграф 2 и член 6 — Косвени данъци върху набирането на капитал — Данък върху замяната на ценни книжа на приносител с поименни или дематериализирани такива“

По дело C-299/13

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Grondwettelijk Hof (Белгия) с акт от 16 май 2013 г., постъпил в Съда на 30 май 2013 г.,

Isabelle Gielen

срещу

Ministerraad,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: Т. von Danwitz, председател на състава, С. Vajda, А. Rosas, Е. Juhász и D. Šváby (докладчик), съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за г-жа Gielen, от Р. Malherbe, адвокат,

— за белгийското правителство, от М. Jacobs и J.-С. Halleux, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от R. Lyaal и W. Roels, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

* Език на производството: нидерландски.

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 5, параграф 2 и на член 6 от Директива 2008/7/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година относно косвените данъци върху набирането на капитал (ОВ L 46, стр. 11).
- 2 Запитването е направено в рамките на спор между г-жа Gielen и Ministerraad (Министерски съвет) във връзка с данъка върху замяната на ценни книжа на приносител с поименни или дематериализирани такива.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съображения 2 и 9 от Директива 2008/7 гласят следното:

„(2) Косвените данъци върху набирането на капитал, а именно данъкът върху вноските в капитала (данъкът, който се начислява върху вноските в капитала на дружества и компании), гербовият налог върху ценните книжа и данъкът върху операциите по реструктуриране, независимо дали тези операции са свързани с увеличаване на капитала, поражда дискриминация, двойно данъчно облагане и несъответствия, които са в противоречие със свободното движение на капитал. Същото важи и за другите косвени данъци, които имат характеристики, идентични с тези на данъка върху вноските в капитала и гербовия налог върху ценните книжа.

[...]

(9) Освен данъка върху вноските в капитала не следва да бъдат налагани други косвени данъци върху набирането на капитал. [...]“.
- 4 Съгласно член 1 от тази директива:

„Настоящата директива урежда облагането с косвени данъци на:

 - а) вноските в капитала на капиталови дружества;
 - б) операциите по реструктуриране, в които участват капиталови дружества;
 - в) емитирането на определени ценни книжа и дългосрочни необезпечени облигации“.
- 5 В член 3 са изброени серия от трансакции, които за целите на директивата се считат за вноски в капитала.
- 6 Член 5 от Директива 2008/7, озаглавен „Трансакции, които не подлежат на облагане с косвен данък“, гласи:

„1. Държавите членки не облагат капиталовите дружества с никакъв вид косвен данък по отношение на следното:

 - а) вноски в капитала;
 - б) заеми или предоставяне на услуги, които се явяват част от вноските в капитала;

- в) регистрация или всяка друга формалност, която може да се изисква преди започване на стопанска дейност и която капиталовото дружество може да е задължено да изпълни поради правната си форма;
- г) изменение на учредителния акт или на устава на капиталовото дружество, и по-специално следното:
 - i) преобразуването на капиталово дружество в друг вид капиталово дружество;
 - ii) преместването от една държава членка в друга държава членка на мястото на действително управление или седалището на капиталовото дружество;
 - iii) промяна в предмета на дейност на капиталовото дружество;
 - iv) удължаването на срока на съществуване на капиталово дружество;
- д) операциите по реструктуриране, посочени в член 4.

2. Държавите членки не облагат с никакъв вид косвен данък:

- а) създаването, емитирането, допускането за котиране на фондова борса, пускането на пазара или търгуването с акции, дружествени дялове или други ценни книжа от същия вид или със сертификати, представляващи такива ценни книжа, независимо от кого са издадени;
- б) заемите, включително държавни облигации, възникнали с емитирането на дългосрочни необезпечени облигации или други прехвърляеми ценни книжа, независимо от кого са емитирани, както и всички свързани с горното формалности, или създаването, емитирането, допускането за котиране на фондова борса, пускането на пазара или търгуването с такива дългосрочни необезпечени облигации или други прехвърляеми ценни книжа“.

7 Член 6 от директивата, озаглавен „Данъци и данък добавена стойност“, предвижда:

„1. Независимо от член 5 държавите членки могат да налагат следните данъци и такси:

- а) данъци върху прехвърлянето на ценни книжа, независимо дали се облагат с твърда ставка или не;
- б) данъци върху прехвърлянето, включително такси за регистрация на земя, при прехвърлянето на капиталово дружество на стопанска дейност или недвижимо имущество, намиращи се в рамките на тяхната територия;
- в) данъци върху прехвърлянето на активи от всякакъв вид, прехвърляни на капиталово дружество, доколкото тази собственост се прехвърля срещу заплащане, различно от дружествени дялове;
- г) данъци върху учредяването, регистрацията или освобождаването от ипотеки или други налози на земя или друго имущество;
- д) данъци под формата на такси или дължими вземания;
- е) данък добавена стойност.

2. Сумата на начислените данъци и такси, изброени в параграф 1, букви б)—д), не се изменя в зависимост от това, дали мястото на действително управление или седалището на капиталовото дружество се намира на територията на държавата членка, която налага съответните данъци и такси. Тези суми не могат да надвишават сумите на данъците и таксите, приложими към подобни трансакции в държавата членка, която ги налага“.

- 8 Съгласно членове 16 и 17 Директива 2008/7 отменя и заменя, считано от 1 януари 2009 г., 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), изменена с Директива 85/303/ЕИО на Съвета от 10 юни 1985 година (ОВ L 156, стр. 23; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 75, наричана по-нататък „Директива 69/335“). По същество разпоредбите на член 5, параграф 2 и член 6, параграф 1 от Директива 2008/7 възпроизвеждат съдържанието на член 11 и член 12, параграф 1 от Директива 69/335.

Белгийското право

- 9 Членове 3—5 и 7 от Закона от 14 декември 2005 г. за премахване на ценните книжа на приносител (*Belgisch Staatsblad*, 23 декември 2005 г., стр. 55488 и 6 февруари 2006 г., стр. 6111) предвиждат по същество забрана за емитиране и фактическо връчване на нови ценни книжа на приносител от 1 януари 2008 г., замяна по силата на закона на определени ценни книжа на приносител с дематериализирани такива и задължение да бъдат заменени най-късно до 31 декември 2013 г. останалите ценни книжа на приносител с дематериализирани или поименни ценни книжа, по избор на титуляря им. Последователното премахване на ценните книжа на приносител се вписва в рамките на борбата срещу злоупотребите, финансовата престъпност, финансирането на тероризма, практиките за пране на пари и данъчните измами.
- 10 Съгласно член 167 от Кодекса за различните такси и данъци (*Code des droits et taxes divers*, наричан по-нататък „Кодексът“), въведен със Закона от 28 декември 2011 г. за приемане на различни разпоредби (*Belgisch Staatsblad*, 30 декември 2011 г., стр. 81644):

„Замяната на ценни книжа на приносител с дематериализирани или поименни ценни книжа в съответствие със Закона от 14 декември 2005 г. за премахване на ценните книжа на приносител се облага с данък, с изключение на ценните книжа по смисъла на член 2, първа алинея, точка 1 от посочения Закон от 14 декември 2005 г., чийто падеж настъпва преди 1 януари 2014 г.“

- 11 Член 168 от Кодекса гласи:

„Данъчната ставка е в размер на:

- 1 % за замените, извършени през 2012 г.,
- 2 % за тези, извършени през 2013 г.“

- 12 Член 169 от Кодекса гласи гледното:

„Дължимият данък се изчислява към датата на депозирането:

- a) за ценните книжа, търгувани на регулирания пазар или в многостранна система за търговия, върху последния курс, установен преди датата на депозирането им;
- b) за кредитните ценни книжа, които не се търгуват на регламентирания пазар, върху номиналния размер на кредитния капитал;

- c) за дяловете на дружествата за капиталови вложения с променливи дялове, върху инвентарната стойност, изчислена преди датата на депозирането;
- d) в другите случаи, върху счетоводната стойност, невключваща лихвите, на книгата към деня на депозирането, като преценката се прави от лицето, което конвертира книгата.

Когато стойността на книгата, които се конвертират, е в чуждестранна валута, тя се обръща в евро въз основа на курс продава към датата на депозирането“.

13 Член 170 от Кодекса предвижда:

„Платци на данъка са:

- 1° посредниците професионалисти, когато ценните книжа на приносител са на сметка за ценни книжа след депозирането им от титуляря;
- 2° дружествата, които емитират ценни книжа, когато същите се депозират с цел замяната им с номинални ценни книжа“.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

- 14 Г-жа Gielen с двете си деца е собственик на ценни книжа на приносител, емитирани от две акционерни дружества със седалище в Белгия. На 21 декември 2011 г. тя ги заменя с поименни ценни книжа в съответствие със Закона от 14 декември 2005 г. за премахване на ценните книжа на приносител, но замяната не е могла да се извърши преди влизането в сила на 1 януари 2012 г. на данъка върху ценните книжа на приносител, въведен със Закона от 28 декември 2011 г. за приемане на различни разпоредби.
- 15 Г-жа Gielen подава пред Grondwettelijk Hof искане за установяване на противоконституционността на разпоредбите, с които се въвежда този данък, поради нарушение по-специално на член 5, параграф 2 от Директива 2008/7. Според нея, тъй като замяната на ценните книжа на приносител е задължителна, същата е част от „целите транзакции“ за набиране на капитал, поради което не подлежи на облагане с косвени данъци.
- 16 Белгийското правителство смята, че данъкът няма за цел да засегне доброволните икономически или финансови транзакции, които се отнасят до акции или заеми, а цели да насърчи дружествата да се съобразяват с предходна разпоредба, насочена „срещу злоупотреби“. Следователно данъкът не попада в приложното поле на член 5, параграф 2 от Директива 2008/7, който според правителството се отнася до транзакциите, извършвани на първичния пазар. Според правителството директивата се отнася до емитирането или пускането на пазара на нови ценни книжа, а не до тяхната замяна. Транзакцията по замяната съгласно Закона от 14 декември 2005 г. за премахване на ценните книжа на приносител не се извършва нито на първичния, нито на вторичния пазар и няма връзка с набирането на капитал.
- 17 В светлината на практиката на Съда, и по-специално на решения FECSA и ACESA (C-31/97 и C-32/97, EU:C:1998:508) и Комисия/Белгия (C-415/02, EU:C:2004:450), Grondwettelijk Hof иска да се установи дали предвид задължението за замяна на ценните книжа на приносител най-късно до 31 декември 2013 г. данъкът трябва да се квалифицира като косвен по смисъла на член 5, параграф 2 от Директива 2008/7.

- 18 При тези обстоятелства *Grondwettelijk Hof* решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 5, параграф 2 от Директива 2008/7 да се тълкува в смисъл, че не допуска облагане с данък на предписана от закон замяна на ценни книжа на приносител с поименни или дематериализирани ценни книжа, и при утвърдителен отговор — може ли подобен данък да бъде обоснован с член 6 от [тази директива]?“.

По преюдициалния въпрос

- 19 С въпроса си запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 5, параграф 2 от Директива 2008/7 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска събирането на данък върху замяната на ценни книжа на приносител с поименни или дематериализирани такива, като разглеждания в главното производство, и при утвърдителен отговор — дали подобен данък може да бъде обоснован с член 6 от директивата.
- 20 В начало следва да се припомни, както става ясно от преамбюла на Директива 69/335, заменена от Директива 2008/7, считано от 1 януари 2009 г., че тя цели да насърчи свободата на движение на капитали, която е едно от основните условия за създаване на икономически съюз, чиито характеристики са идентични с тези на вътрешния пазар. Преследването на подобна цел предполага, що се отнася до данъците върху набирането на капитал, премахването на косвените данъци, действащи до този момент в държавите членки, и налагането на тяхно място на данък, който се събира само еднократно във вътрешния пазар и на еднакво равнище във всички държави членки (вж. решение *HSBC Holdings и Vidacos Nominees*, C-569/07, EU:C:2009:594, т. 28).
- 21 В това отношение член 5, параграф 1 от Директива 2008/7 забранява всякакъв вид косвен данък по-специално върху вноските в капитала. Освен това член 5, параграф 2, букви а) и б) от посочената директива забранява на държавите членки да облагат с какъвто и да е косвен данък, от една страна, създаването, емитирането, допускането за котиране на фондова борса, пускането на пазара или търгуването с акции, дружествени дялове или други ценни книжа от същия вид или със сертификати, представляващи такива ценни книжа, независимо от кого са издадени, а от друга страна, по-специално заемите, включително държавни облигации, възникнали с емитирането на дългосрочни необезпечени облигации или други прехвърляеми ценни книжа, независимо от кого са емитирани, както и всички свързани с горното формалности.
- 22 По отношение на член 11, буква б) от Директива 69/335, чийто текст е възпроизведен в член 5, параграф 2, буква б) от Директива 2008/7, Съдът уточнява в решение *FECSA и ACESA* (EU:C:1998:508, т. 18), че макар тази разпоредба да не посочва изрично връщането на облигационен заем, безспорно е, че забраната да се обложи с данък емитирането на облигационен заем, но разрешаването на този данък при връщането на такъв заем би имало за последица, противно на целта, преследвана от директивата, да се обложи заемът като цяла транзакция за набирането на капитал.
- 23 Освен това в решение *Комисия/Беглия* (EU:C:2004:450, т. 32) Съдът приема, че макар член 11, буква а) от Директива 69/335, формулиран по идентичен начин с член 5, параграф 2, буква а) от Директива 2008/7, да не посочва изрично първото придобиване на акции или доставката на ценни книжа на приносител, безспорно е, че разрешаване на събиране на данък върху първото придобиване на новоемитирана ценна книга или на данък върху доставката на ценни книжа на приносител, засягаща материалното предаване на подобни ценни книжа, което се извършва в рамките на емитирането им, на практика би се приравнило на облагане с данък или такса на самото емитиране на тези ценни книжа, доколкото емитирането е неделима част от цяла транзакция с оглед на набирането на капитал.

- 24 По този начин от практиката на Съда относно разпоредбите на член 11 от Директива 69/335, и по-специално от решения FECSA и ACESA (EU:C:1998:508), както и от решение Комисия/Белгия (EU:C:2004:450), следва, че в съответствие с целите на посочената директива забраната да се облагат с данък трансакциите по набиране на капитал, се прилага и към трансакциите, които изрично не са посочени в тази забрана, при положение че подобно облагане се приравнява на облагане на трансакция, която е неделима част от цяла трансакция с оглед на набирането на капитал. Това тълкуване се прилага и към член 5, параграф 2 от Директива 2008/7, който възпроизвежда по идентичен начин член 11 от Директива 69/335.
- 25 В настоящия случай, макар действително, както поддържа белгийското правителство, член 5, параграф 2, буква а) от Директива 2008/7 да не посочва изрично замяната на акции, безспорно е, че замяната на акциите на приносител с дематериализирани или поименни ценни книжа, станала задължителна със Закона от 14 декември 2005 г. за премахване на ценните книжа на приносител, попада в обхвата на емитирането на акции по смисъла на член 5, параграф 2, буква а) от Директива 2008/7.
- 26 Ето защо, като облага с данък посочената замяна, член 167 от Кодекса на практика приравнява на облагане с данък самото емитиране на тези ценни книжа, доколкото емитирането е неделима част от цяла трансакция с оглед на набирането на капитал, накърнявайки полезното действие на член 5, параграф 2, буква а) от директивата (вж. в този смисъл решения FECSA и ACESA, EU:C:1998:508, т. 18 и 19 и Комисия/Белгия, EU:C:2004:450, т. 32 и 33).
- 27 От това следва, че член 5, параграф 2, буква а) от Директива 2008/7 трябва да се тълкува в смисъл, че забраната да се облага емитирането на акции с косвени данъци, каквито и да са те, не допуска данък върху замяната на вече издадени акции на приносител с дематериализирани или номинални ценни книжа, като разглеждания в главното производство.
- 28 По отношение на въпроса дали подобен данък може да бъде обоснован с член 6, параграф 1 от Директива 2008/7, който позволява на държавите членки да налагат данъци върху прехвърлянето на ценни книжа, Съдът вече е имал възможност да уточни, че член 12 от Директива 69/335, чийто текст по същество е идентичен на този на член 6 от Директива 2008/7, представлява изключение от принципната забрана на данъците, които имат същите характеристики като данъка върху вноската (решение Grillo Star Fallimento, C-443/09, EU:C:2012:213, т. 28).
- 29 Тази разпоредба, която като изключение от правилото за необлагане трябва да се тълкува стеснително, не може да се приложи към данък върху замяната на акции на приносител като разглеждания в главното производство.
- 30 Всъщност в рамките на тази замяна акции на приносител се заменят с дематериализирани или номинални ценни книжа, без да има прехвърляне на право от първи титуляр на втори титуляр.
- 31 Предвид изложените по-горе съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 5, параграф 2 от Директива 2008/7 не допуска събирането на данък върху замяната на ценни книжа на приносител с поименни или дематериализирани такива като разглеждания в главното производство. Подобен данък не може да бъде обоснован с член 6 от посочената директива.

По съдебните разноси

- 32 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 разноси. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (пети състав) реши:

Член 5, параграф 2 от Директива 2008/7/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година относно косвените данъци върху набирането на капитал трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска събирането на данък върху замяната на ценни книжа на приносител с поименни или дематериализирани такива като разглеждания в главното производство. Подобен данък не може да бъде обоснован с член 6 от посочената директива.

Подписи