



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. spalio 9 d.*

„Apmokestinimas — Direktyva 2008/7/EB — 5 straipsnio 2 dalis ir 6 straipsnis —
Netiesioginiai pritraukto kapitalo mokesčiai — Mokestis už pareikštinių vertybinių popierių pakeitimą į
vardinius arba nematerialius vertybinius popierius“

Byloje C-299/13

dėl *Grondwettelijk Hof* (Belgija) 2013 m. gegužės 16 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo
2013 m. gegužės 30 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Isabelle Gielen

prieš

Ministerraad

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas T. von Danwitz, teisėjai C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász ir D. Šváby
(pranešėjas),

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- I. Gielen, atstovaujamos advokato P. Malherbe,
- Belgijos vyriausybės, atstovaujamos M. Jacobs ir J.-C. Halleux,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir W. Roels,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be
išvados,

priima šį

* Proceso kalba: nyderlandų.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/7/EB dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalo pritraukimui (OL L 46, p. 11), 5 straipsnio 2 dalies ir 6 straipsnio išaiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant I. Gielen ir *Ministerraad* (Ministrų taryba) ginčą dėl mokesčio už pareikštinių vertybinių popierių pakeitimą į nematerialius arba vardinius vertybinius popierius.

Teisinis pagrindas

Sajungos teisė

- 3 Direktyvos 2008/7 2 ir 9 konstatuojamosios dalys suformuluotos taip:

„(2) Netiesioginiai kapitalo pritraukimo [pritraukto kapitalo] mokesčiai, būtent – kapitalo mokestis (mokestis imamas už kapitalo įnašus į bendroves ir firmas), vertybinių popierių žyminis mokestis ir restruktūrizavimo operacijų mokestis, neatsižvelgiant į tai, ar šiomis operacijomis didinamas kapitalas, sudaro diskriminaciją, dvigubą apmokestinimą ir skirtumus, kurie kliudo laisvam kapitalo judėjimui. Tokias pasekmes sukelia ir kiti netiesioginiai mokesčiai, kurių savybės tokios pačios, kaip kapitalo mokesčio arba vertybinių popierių žyminio mokesčio.

<...>

(9) Kapitalo pritraukimas neturėtų būti apmokestinamas jokiais netiesioginiais mokesčiais, išskyrus kapitalo mokestį. <...>“

- 4 Pagal šios direktyvos 1 straipsnį:

„Ši direktyva reglamentuoja netiesioginių mokesčių rinkimą už:

- a) kapitalo įnašus į kapitalo bendroves;
- b) restruktūrizavimo operacijas, kuriose dalyvauja kapitalo bendrovės;
- c) tam tikrų vertybinių popierių ir obligacijų išleidimą.“

- 5 Šios direktyvos 3 straipsnyje vardijami sandoriai, kurie šioje direktyvoje laikomi kapitalo įnašais.

- 6 Direktyvos 2008/7 5 straipsnyje „Sandoriai, kuriems netaikomi netiesioginiai mokesčiai“ nustatyta:

„1. Valstybės narės kapitalo bendrovių neapmokestina jokios formos netiesioginiais mokesčiais, renkama už:

- a) kapitalo įnašus;
- b) paskolas arba teikiamas paslaugas, kurios yra kapitalo įnašų dalis;
- c) registraciją arba kitus formalumus, kuriuos būtina atlikti prieš pradedant verslą ir kuriuos kapitalo bendrovei dėl jos teisinės formos gali būti privaloma atlikti;

- d) kapitalo bendrovės steigimo dokumento arba įstatų keitimą, ir ypač už:
 - i) kapitalo bendrovės pertvarkymą į kitos rūšies kapitalo bendrovę;
 - ii) kapitalo bendrovės faktinio valdymo centro arba registruotos buveinės perkėlimą iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę;
 - iii) kapitalo bendrovės veiklos tikslų pasikeitimą;
 - iv) kapitalo bendrovės egzistavimo trukmės pratęsimą;
- e) 4 straipsnyje nurodytas restruktūrizavimo operacijas.

2. Valstybės narės neapmokestina jokios formos netiesioginiais mokesčiais:

- a) nesvarbu kieno išleistų akcijų arba kitų tokios pat rūšies vertybinių popierių, arba tokius vertybinius popierius liudijančių sertifikatų sukūrimo, išleidimo, pateikimo kotiruoti vertybinių popierių biržoje, pateikimo į rinką arba sandorių jais;
- b) paskolų, įskaitant vyriausybės obligacijas, gautų nesvarbu kam išleidus obligacijas arba kitus perleidžiamus vertybinius popierius, arba kokių nors su tuo susijusių formalumų, arba tokių obligacijų ar kitų perleidžiamų vertybinių popierių sukūrimo, išleidimo, pateikimo kotiruoti vertybinių popierių biržoje, pateikimo į rinką ar sandorių jais.“

7 Šios direktyvos 6 straipsnyje „Kiti mokesčiai ir pridėtinės vertės mokestis“ numatyta:

„1. Nepaisant 5 straipsnio, valstybės narės gali rinkti šiuos mokesčius:

- a) vertybinių popierių perleidimo proporcinio tarifo mokesčius;
- b) perleidimo mokesčius, įskaitant žemės registracijos mokesčius, už jų teritorijoje esančių verslų arba nekilnojamojo turto perleidimą kapitalo bendrovei;
- c) perleidimo mokesčius už bet kokios rūšies turto perleidimą kapitalo bendrovei, jeigu už tokį perleistą turtą atlyginama ne bendrovės akcijomis (dalimis);
- d) mokesčius už įkeitimo sukūrimą, registravimą ar panaikinimą arba kitus mokesčius už žemę ar kitokį turtą;
- e) rinkliavas ir panašius mokėjimus;
- f) pridėtinės vertės mokestį.

2. 1 dalies b–e punktuose nurodytų mokesčių sumos neturi kisti dėl to, kad kapitalo bendrovės faktinio valdymo centras ar registruota buveinė yra tokius mokesčius taikančios valstybės narės teritorijoje ar ne. Tos sumos negali viršyti mokesčių ir rinkliavų, taikomų panašioms sandoriams, vykdomiems juos renkančioje valstybėje narėje.“

- 8 Direktyva 2008/7, remiantis jos 16 ir 17 straipsniais, nuo 2009 m. sausio 1 d. panaikino ir pakeitė 1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyvą 69/335/EEB dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalui pritraukti (OL L 249, p. 25; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 11), iš dalies pakeistą 1985 m. birželio 10 d. Tarybos direktyva 85/303/EEB (OL L 156, p. 23; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 122, toliau – Direktyva 69/335). Direktyvos 2008/7 5 straipsnio 2 dalis ir 6 straipsnio 1 dalis iš esmės atkartoja Direktyvos 69/335 11 straipsnio ir 12 straipsnio 1 dalies turinį.

Belgijos teisė

9 2005 m. gruodžio 14 d. Įstatymo dėl pareikštinių vertybinių popierių panaikinimo (*Belgisch Staatsblad*, 2005 m. gruodžio 23 d., p. 55488, ir *Belgisch Staatsblad*, 2006 m. vasario 6 d., p. 6111) 3–5 ir 7 straipsniuose iš esmės numatytas draudimas išleisti ir fiziškai pristatyti naujus pareikštinius vertybinius popierius, tam tikrų pareikštinių vertybinių popierių pakeitimas pagal įstatymą į nematerialius vertybinius popierius nuo 2008 m. sausio 1 d. ir pareiga kitus pareikštinius vertybinius popierius vėliausiai 2013 m. gruodžio 31 d. jų turėtojų pasirinkimu pakeisti į vardinius arba nematerialius vertybinius popierius. Laipsniškas pareikštinių vertybinių popierių panaikinimas siejamas su kova su piktnaudžiavimu, mokestiniu nusikalstamumu, terorizmo finansavimu, pinigų plovimu ir mokestiniu sukčiavimu.

10 Pagal Įvairių rinkliavų ir mokesčių kodekso (toliau – kodeksas) 167 straipsnį, įterptą 2011 m. gruodžio 28 d. Įstatymu dėl įvairių nuostatų (*Belgisch Staatsblad*, 2011 m. gruodžio 30 d., p. 81644):

„Nustatomas mokestis už pareikštinių vertybinių popierių pakeitimą į nematerialius arba vardinius vertybinius popierius pagal 2005 m. gruodžio 14 d. Įstatymą dėl pareikštinių vertybinių popierių panaikinimo, kuris netaikomas vertybiniams popieriams, kaip jie suprantami pagal minėto 2005 m. gruodžio 14 d. įstatymo 2 straipsnio pirmos pastraipos 1 punktą, kurių išpirkimo terminas yra iki 2014 m. sausio 1 d.“

11 Kodekso 168 straipsnyje nurodyta:

„Nustatomas toks mokesčio tarifas:

— 1 % – už 2012 m. atliktus pakeitimus,

— 2 % už 2013 m. atliktus pakeitimus.“

12 Kodekso 169 straipsnyje nustatyta:

„Mokėtinas mokestis apskaičiuojamas deponavimo dieną:

a) už vertybinius popierius, kurie priimti į reguliuojamą rinką arba prekybos sistemą, – pagal paskutinį kursą, nustatytą prieš deponavimo dieną;

b) už skolos vertybinius popierius, nepriimtus į reguliuojamą rinką, – pagal nominalią skolos kapitalo sumą;

c) už įvairaus akcijų kiekio investavimo subjektų akcijas – pagal paskutinę inventorinę vertę, apskaičiuotą prieš deponavimo dieną;

d) kitais atvejais – už vertybinių popierių apskaitinę vertę be palūkanų, nustatytą deponavimo dieną subjekto, kuris keičia vertybinius popierius.

Kai keistinių vertybinių popierių vertė nurodyta užsienio valiuta, ši vertė pakeičiama eurais remiantis pardavimo kursu deponavimo dieną.“

13 Kodekso 170 straipsnyje numatyta:

„Mokestį renka:

1° profesionalūs tarpininkai, kai pareikštiniai vertybiniai popieriai ištraukiami iš vertybinių popierių sąskaitą po to, kai juos deponavo turėtojas;

2° bendrovės emitentės, kai vertybiniai popieriai deponuojami siekiant juos pakeisti į vardinius vertybinius popierius.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 14 I. Gielen ir du jos vaikai yra pareikštinių vertybinių popierių, kuriuos išleido dvi akcinės bendrovės, kurių buveinės yra Belgijoje, savininkai. 2011 m. gruodžio 21 d. ji juos pakeitė į vardinius vertybinius popierius pagal 2005 m. gruodžio 14 d. Įstatymą dėl pareikštinių vertybinių popierių panaikinimo, bet šio pakeitimo nebuvo galima atlikti prieš 2012 m. sausio 1 d. įsigaliojant mokesčiui už pareikštinius vertybinius popierius, nustatytam 2011 m. gruodžio 28 d. Įstatymu dėl įvairių nuostatų.
- 15 I. Gielen pareiškė ieškinį dėl šių mokesčių nustatančių nuostatų panaikinimo *Grondwettelijk Hof* (Konstitucinis teismas), nes pirmiausia pažeista Direktyvos 2008/7 5 straipsnio 2 dalis. Ji mano, kad privalomas pareikštinių vertybinių popierių pakeitimas yra „visų kapitalo pritraukimo sandorių“ dalis, todėl jam negali būti taikomas joks netiesioginis mokestis.
- 16 Belgijos vyriausybė mano, kad mokesčio tikslas nesusijęs su laisvanoriškais ekonominiais arba finansiniais sandoriais dėl akcijų arba paskolų, tačiau juo bendrovės skatinamos laikytis ankstesnės „antipiktnaudžiavimo“ nuostatos. Taigi jis nepatenka į Direktyvos 2008/7/EB 5 straipsnio 2 dalies, kuri, kaip joje nustatyta, taikoma pirminėje rinkoje vykdomiems sandoriams, taikymo sritį. Ji mano, kad ši direktyva susijusi su naujų vertybinių popierių emisija ir išleidimu į apyvartą, o ne su jų pakeitimu. 2005 m. gruodžio 14 d. Įstatyme dėl pareikštinių vertybinių popierių panaikinimo numatytas pakeitimo sandoris nevykdomas nei pirminėje, nei antrinėje rinkoje, todėl neturi ryšio su kapitalo pritraukimu.
- 17 Atsižvelgiant į Teisingumo Teismo praktiką, pirmiausia į Sprendimą *FECSA ir ACESA* (C-31/97 ir C-32/97, EU:C:1998:508) ir Sprendimą *Komisija / Belgija* (C-415/02, EU:C:2004:450), *Grondwettelijk Hof* kyla klausimas, ar atsižvelgiant į pareigą vėliausiai 2013 m. gruodžio 31 d. pakeisti pareikštinius vertybinius popierius mokestis turi būti laikomas netiesioginiu, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2008/7 5 straipsnio 2 dalį.
- 18 Šiomis aplinkybėmis *Grondwettelijk Hof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar Direktyvos 2008/7 5 straipsnio 2 dalį reikia aiškinti taip, kad ja draudžiama rinkti mokestį už įstatyme numatytą pareikštinių vertybinių popierių pakeitimą į vardinius arba nematerialius vertybinius popierius, ir – jeigu atsakymas teigiamas – ar tokį mokestį galima pagrįsti [šios direktyvos] 6 straipsniu?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 19 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar Direktyvos 2008/7 5 straipsnio 2 dalį reikia aiškinti taip, kad ja draudžiama rinkti mokestį už pareikštinių vertybinių popierių pakeitimą į vardinius arba nematerialius vertybinius popierius, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, ir – jeigu atsakymas teigiamas – ar tokį mokestį galima pagrįsti šios direktyvos 6 straipsniu.
- 20 Visų pirma reikia priminti, kad Direktyva 69/335, nuo 2009 m. sausio 1 d. pakeista Direktyva 2008/7, kaip matyti iš jos preambulės, siekiama skatinti kapitalo judėjimo laisvę, kuri laikoma esmine kuriant panašią į vidaus rinką sąlygą. Šio tikslo siekimas pritraukto kapitalo mokesčių atveju reiškia iki tol valstybėse narėse galiojusių netiesioginių mokesčių panaikinimą, pakeičiant juos vienintelį kartą vidaus rinkoje renkamą visose valstybėse narėse vienodo dydžio mokesčiu (žr. Sprendimo *HSBC Holdings ir Vidacos Nominees*, C-569/07, EU:C:2009:594, 28 punktą).

- 21 Šiuo klausimu pagal Direktyvos 2008/7 5 straipsnio 1 dalį bet kokios formos netiesioginiais mokesčiais draudžiama apmokestinti, be kita ko, kapitalo įnašus. Be to, pagal šios direktyvos 5 straipsnio 2 dalies a ir b punktus draudžiama valstybėms narėms apmokestinti bet kokios formos netiesioginiais mokesčiais, pirma, nesvarbu kieno išleistas akcijas arba kitus tokios pat rūšies vertybinius popierius, arba tokius vertybinius popierius liudijančių sertifikatų sukūrimą, išleidimą, pateikimą kotiruoti vertybinių popierių biržoje, pateikimą į rinką arba sandorius jais ir, antra, be kita ko, paskolas, įskaitant vyriausybės obligacijas, gautas nesvarbu kam išleidus obligacijas arba kitus perleidžiamus vertybinius popierius, ir kokius nors su tuo susijusius formalumus.
- 22 Dėl Direktyvos 69/335 11 straipsnio b punkto, kuris perkeltas į Direktyvos 2008/7 5 straipsnio 2 dalies b punktą, Teisingumo Teismas Sprendime *FECSA ir ACESA* (EU:C:1998:508, 18 punktas) nustatė, kad nors šioje nuostatoje aiškiai neminimas paskolos, gautos išplatinus obligacijas, grąžinimas, vis dėlto draudimo rinkti mokesčius išleidžiant obligacijas, bet leidimo tai daryti grąžinant tokią paskolą pasekmė, priešingai direktyvos siekiamam tikslui, būtų paskolos kaip viso kapitalo pritraukimo sandorio apmokestinimas.
- 23 Be to, Sprendime *Komisija / Belgija* (EU:C:2004:450, 32 punktas) Teisingumo Teismas konstatavo, kad nors Direktyvos 69/335 11 straipsnio a punkte, kuris suformuluotas lygiai taip pat kaip Direktyvos 2008/7 5 straipsnio 2 dalies a punktas, nėra aiškiai minimas pirmas akcijų įsigijimas arba pareikštinių vertybinių popierių pateikimas, leidimas apmokestinti pirmą naujai išleistų vertybinių popierių įsigijimą arba pareikštinių vertybinių popierių pateikimą, kai mokestis taikomas materialiam tokių vertybinių popierių įteikimui juos išleidžiant, iš tikrųjų reikštų šių vertybinių popierių išleidimo apmokestinimą, nes šis išleidimas yra sudedamoji viso kapitalo pritraukimo sandorio dalis.
- 24 Taigi iš Teisingumo Teismo praktikos dėl Direktyvos 69/335 11 straipsnio nuostatų, pirmiausia iš Sprendimo *FECSA ir ACESA* (EU:C:1998:508) ir Sprendimo *Komisija / Belgija* (EU:C:2004:450), matyti, kad pagal šios direktyvos tikslus draudimas apmokestinti kapitalo pritraukimo sandorius taikomas ir sandoriams, kurie aiškiai nenurodyti, kalbant apie šį draudimą, nes toks apmokestinimas reiškia sandorio, kuris yra viso kapitalo pritraukimo sandorio sudėtinė dalis, apmokestinimą. Šis išaiškinimas taikomas ir Direktyvos 2008/7 5 straipsnio 2 daliai, kuri suformuluota lygiai taip pat kaip Direktyvos 69/335 11 straipsnis.
- 25 Nagrinėjamu atveju yra aišku, kad, kaip tai teigia Belgijos vyriausybė, Direktyvos 2008/7 5 straipsnio 2 dalies a punkte aiškiai neminimas akcijų pakeitimas, bet pagal 2005 m. gruodžio 14 d. Įstatymą dėl pareikštinių vertybinių popierių panaikinimo privalomu tapęs pareikštinių vertybinių popierių pakeitimas į nematerialius arba vardinius vertybinius popierius yra akcijų išleidimas, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2008/7 5 straipsnio 2 dalies a punktą.
- 26 Todėl tai, kad kodekso 167 straipsnyje nustatytas mokestis už minėtą pakeitimą, iš tiesų reiškia šių vertybinių popierių išleidimo kaip viso kapitalo pritraukimo sandorio sudėtinės dalies apmokestinimą, kuris dėl to pažeidžia direktyvos 5 straipsnio 2 dalies a punkto veiksmingumą (šiuo klausimu žr. Sprendimo *FECSA ir ACESA*, EU:C:1998:508, 18 ir 19 punktus bei Sprendimo *Komisija / Belgija*, EU:C:2004:450, 32 ir 33 punktus).
- 27 Iš to matyti, kad Direktyvos 5 straipsnio 2 dalies a punktą reikia aiškinti taip, kad draudimu bet kokios formos netiesioginiais mokesčiais apmokestinti akcijų išleidimą draudžiamas mokestis už jau išleistų pareikštinių akcijų pakeitimą į nematerialius arba vardinius vertybinius popierius, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje.
- 28 Dėl klausimo, ar toks mokestis gali būti pagrįstas Direktyvos 2008/7 6 straipsnio 1 dalimi, pagal kurią valstybėms narėms leidžiama rinkti mokestį už vertybinių popierių perleidimą, Teisingumo Teismas jau yra paaškinęs, kad Direktyvos 69/335 12 straipsnis, kurio tekstas identiškas

Direktyvos 2008/7 6 straipsnio tekstui, yra nuo principinio draudimo taikyti mokesčius, turinčius tokių pačių požymių kaip kapitalo mokestis, nukrypti leidžianti nuostata (Sprendimo *Grillo Star Fallimento*, C-443/09, EU:C:2012:213, 28 punktą).

- 29 Ši nuostata, kuri kaip neapmokestinimo taisyklės išimtis yra aiškinama griežtai, negali būti taikoma mokesčio už pareikštinių akcijų pakeitimą, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, atveju.
- 30 Vykdamas šį pakeitimą pareikštinės akcijos pakeičiamos į nematerialius arba vardinius vertybinius popierius, bet pirmojo turėtojo teisės antrajam turėtojui neperduodamos.
- 31 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip, kad pagal Direktyvos 2008/7/EB 5 straipsnio 2 dalį draudžiama rinkti pagrindinėje byloje nagrinėjamą mokestį už pareikštinių vertybinių popierių pakeitimą į vardinius arba nematerialius vertybinius popierius. Tokio mokesčio negalima pagrįsti šios direktyvos 6 straipsniu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 32 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti tas teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/7/EB dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalo pritraukimui [netiesioginių kapitalo pritraukimo mokesčių], 5 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad draudžiama rinkti pagrindinėje byloje nagrinėjamą mokestį už pareikštinių vertybinių popierių pakeitimą į vardinius arba nematerialius vertybinius popierius. Tokio mokesčio negalima pagrįsti šios direktyvos 6 straipsniu.

Parašai.