



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2014. gada 9. oktobrī\*

Nodokļi — Direktīva 2008/7/EK — 5. panta 2. punkts un 6. pants — Netiešie nodokļi, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai — Nodoklis uzrādītāja vērtspapīru konversijai vārda vērtspapīros vai dematerializētos vērtspapīros

Lieta C-299/13

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Grondwettelijk Hof* (Beļģija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2013. gada 16. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2013. gada 30. maijā, tiesvedībā

***Isabelle Gielen***

pret

***Ministerraad***.

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], tiesneši K. Vajda [*C. Vajda*], A. Ross [*A. Rosas*], E. Juhāss [*E. Juhász*] un D. Švābi [*D. Šváby*] (referents),

ģenerālvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *I. Gielen* vārdā — *P. Malherbe*, advokāts,
- Beļģijas valdības vārdā — *M. Jacobs* un *J.-C. Halleux*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā — *R. Lyal* un *W. Roels*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerālvokātes uzklaušīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

\* Tiesvedības valoda — holandiešu

## Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīvas 2008/7/EK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai (OV L 46, 11. lpp.), 5. panta 2. punktu un 6. pantu.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *I. Gielen* un *Ministerraad* (Ministru padome) par nodokli uzrādītāja vērtspapīru konversijai vārda vērtspapīros vai dematerializētos vērtspapīros.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

- 3 Direktīvas 2008/7 preambulas 2. un 9. apsvērumus ir formulēti šādi:

“(2) Netiešie nodokļi, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai, proti, kapitāla nodoklis (nodoklis, ko uzliek par kapitāla iemaksām uzņēmēj sabiedrībās), vērtspapīru zīmognodeva un nodoklis par pārstrukturēšanas darbībām, neatkarīgi no tā, vai minētās darbības ir saistītas ar kapitāla palielinājumu, ir iemesls diskriminācijai, nodokļu divkāršai uzlikšanai un atšķirībām, kas traucē kapitāla brīvu apriti. Tas pats attiecas uz citiem netiešajiem nodokļiem, kuri būtībā ir līdzīgi kapitāla nodoklim un vērtspapīru zīmognodevai.

[..]

(9) Kapitāla piesaistīšanai nebūtu jāuzliek netiešie nodokļi, izņemot kapitāla nodokli. [..]”

- 4 Atbilstoši šīs direktīvas 1. pantam:

“Ar šo direktīvu reglamentē netiešo nodokļu uzlikšanu šādiem darījumiem:

- a) kapitāla iemaksas kapitālsabiedrībās;
- b) pārstrukturēšanas darbības, kurās iesaistītas kapitālsabiedrības;
- c) noteiktu kapitāla vērtspapīru un obligāciju emisija.”

- 5 Šīs direktīvas 3. pantā ir uzskaitīta virkne darbību, kas direktīvas mērķiem tiek uzskatītas par kapitāla iemaksām.

- 6 Direktīvas 2008/7 5. pantā “Darījumi, kam neuzliek netiešos nodokļus” ir paredzēts:

“1. Dalībvalstis neuzliek kapitālsabiedrībām nekāda veida netiešos nodokļus attiecībā uz šādiem darījumiem:

- a) kapitāla iemaksas;
- b) aizņēmumi vai pakalpojumu sniegšana, kas veido daļu no kapitāla iemaksām;
- c) reģistrācija vai citas formalitātes, kas jānokārto pirms uzņēmējdarbības uzsākšanas un kas kapitālsabiedrībai var būt obligātas tās juridiskā statusa dēļ;

- d) pārmaiņas kapitālsabiedrības dibināšanas dokumentā vai nolikumā, un jo īpaši šādas darbības:
  - i) kapitālsabiedrības pārveidošana par cita veida kapitālsabiedrību;
  - ii) kapitālsabiedrības faktiskā vadības centra vai juridiskās adreses pārceļšana no vienas dalībvalsts uz citu;
  - iii) kapitālsabiedrības mērķu maiņa;
  - iv) kapitālsabiedrības pastāvēšanas termiņa pagarinājums;
- e) šīs direktīvas 4. pantā minētās pārstrukturēšanas darbības.

2. Dalībvalstis neuzliek netiešos nodokļus šādiem darījumiem:

- a) akciju vai citu šāda veida kapitāla vērtspapīru vai to sertifikātu radīšana, emisija, kotēšanas uzsākšana biržā, laišana tirgū vai darījumi ar tiem, neatkarīgi no to emitenta;
- b) aizņēmumi, tostarp valsts obligācijas, kas ir radušies, emitējot obligācijas vai citus tirgojamus vērtspapīrus, neatkarīgi no to emitenta vai visām ar tiem saistītām formalitātēm vai šādu obligāciju vai citu tirgojamu vērtspapīru radīšana, emisija, kotēšanas sākšana biržā, laišana tirgū vai darījumi ar tiem.”

7 Šīs direktīvas 6. pantā “Nodevas un pievienotās vērtības nodoklis” ir paredzēts:

“1. Atkāpjoties no 5. panta, dalībvalstis var iekasēt šādas nodevas un nodokļus:

- a) nodevas par vērtspapīru pārvedumu neatkarīgi no tā, vai tās uzliktas, piemērojot vienotu likmi vai ne;
- b) pārvedumu nodevas, tostarp zemes reģistrācijas nodevu, par dalībvalstu teritorijā esošu uzņēmumu vai nekustamu īpašumu pārvedumiem uzņēmēj sabiedrībai;
- c) nodevas par jebkāda veida aktīvu pārvedumiem kapitālsabiedrībām, ja šādus īpašumus pārved par atlīdzību, kas nav sabiedrības kapitāla daļas;
- d) nodevas par hipotēku vai citu apgrūtinājumu uz zemi vai citiem īpašumiem nodibināšanu, reģistrāciju vai atmaksāšanu;
- e) nodevas, ko iekasē kā maksu;
- f) pievienotās vērtības nodoklis.

2. Summa, ko iekasē 1. punkta b) līdz e) apakšpunktā uzskaitīto nodevu un nodokļu veidā, neatšķiras atkarībā no tā, vai kapitālsabiedrības faktiskais vadības centrs vai juridiskā adrese ir tās dalībvalsts teritorijā, kura iekasē nodevas vai nodokļus. Šīs summas nedrīkst pārsniegt nodevas vai nodokļus, ko piemēro līdzīgiem darījumiem, ko veic dalībvalstī, kura iekasē nodevas vai nodokļus.”

8 Direktīva 2008/7 atbilstoši tās 16. un 17. pantam no 2009. gada 1. janvāra ir atcēlusi un aizstājusi Padomes 1969. gada 17. jūlija Direktīvu 69/335/EEK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai (OV L 249, 25. lpp.), kas grozīta ar Padomes 1985. gada 10. jūnija Direktīvu 85/303/EEK (OV L 156, 23. lpp.; turpmāk tekstā – “Direktīva 69/335”). Direktīvas 2008/7 5. panta 2. punkta un 6. panta 1. punkta noteikumos būtībā pārņemts Direktīvas 69/335 11. panta un 12. panta 1. punkta saturs.

*Beļģijas tiesības*

9 2005. gada 14. decembra Likuma par uzrādītāja vērtspapīru atcelšanu (2005. gada 23. decembra *Belgisch Staatsblad*, 55.488. lpp., un 2006. gada 6. februāra *Belgisch Staatsblad*, 6111. lpp.) 3.–5. un 7. pantā ir paredzēts būtībā aizliegums emitēt un fiziski izsniegt jaunus uzrādītāja vērtspapīrus, sākot no 2008. gada 1. janvāra, pilntiesīga atsevišķu uzrādītāja vērtspapīru konversija dematerializētos vērtspapīros un pienākums konvertēt pārējos uzrādītāja vērtspapīrus pēc to īpašnieka izvēles vārda vērtspapīros vai dematerializētos vērtspapīros vēlākais 2013. gada 31. decembrī. Uzrādītāja vērtspapīru progresīva atcelšana ietilpst cīņā pret ļaunprātīgu izmantošanu, finanšu noziedzību, terorisma finansēšanu, naudas atmazgāšanu un nodokļu krāpšanu.

10 Atbilstīgi Dažādu nodokļu un nodevu kodeksa (turpmāk tekstā – “Kodekss”) 167. pantam, kas ieviests ar 2011. gada 28. decembra Likumu par dažādiem noteikumiem (2011. gada 30. decembra *Belgisch Staatsblad*, 81644. lpp.):

“Ar nodokli tiek aplikta uzrādītāja vērtspapīru konversija dematerializētos vērtspapīros vai vārda vērtspapīros saskaņā ar 2005. gada 14. decembra Likumu par uzrādītāja vērtspapīru atcelšanu, izņemot iepriekš minētā 2005. gada 14. decembra likuma 2. panta pirmās daļas 1. punktā paredzētos vērtspapīrus, kuru termiņš beidzas pirms 2014. gada 1. janvāra.”

11 Kodeksa 168. pantā ir noteikts:

“Nodokļa likme tiek noteikta:

- 1 procents 2012. gada laikā konvertētiem vērtspapīriem;
- 2 procenti 2013. gadā konvertētiem vērtspapīriem.”

12 Kodeksa 169. pants ir izteikts šādi:

“Nodoklis tiek aprēķināts deponēšanas dienā:

- a) regulētā tirgū vai daudzpusējā tirdzniecības sistēmā iekļautiem vērtspapīriem pēc pēdējā noteiktā kursa pirms deponēšanas;
- b) regulētā tirgū neiekļautiem vērtspapīriem pēc prasījumu nominālsummas;
- c) par daļām ieguldījumu organizācijās ar mainīgu daļu skaitu pēc pēdējās aktīvu vērtības, aprēķināts pirms deponēšanas datuma;
- d) citos gadījumos – pēc vērtspapīru grāmatvedības vērtības, neieskaitot procentus, deponēšanas dienā, ko nosaka vērtspapīru konvertētājs.

Ja konvertējamo vērtspapīru vērtība ir izteikta ārvalstu valūtā, tā tiek konvertēta euro, izmantojot pārdošanas maiņas kursu deponēšanas datumā.”

13 Kodeksa 170. pantā ir paredzēts:

“Nodokli maksā:

- 1° profesionāli starpnieki, ja uzrādītāja vērtspapīri ir reģistrēti vērtspapīru kontā pēc tam, kad tos deponējis īpašnieks;
- 2° emitentsabiedrības, ja vērtspapīri deponēti, lai tos konvertētu par vārda vērtspapīriem.”

## Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

- 14 *I. Gielen* un viņas abiem bērniem kopā pieder uzrādītāja vērtspapīri, kurus izdevušas divas akciju sabiedrības, kuru juridiskā adrese ir Beļģijā. 2011. gada 21. decembrī viņa tos konvertēja vārda vērtspapīros atbilstoši 2005. gada 14. decembra Likumam par uzrādītāja vērtspapīru atcelšanu, tomēr šī konvertēšana nevarēja tikt veikta, pirms 2012. gada 1. janvārī stājās spēkā uzrādītāja vērtspapīru nodoklis, kas izveidots ar 2011. gada 28. decembra Likumu par dažādiem noteikumiem.
- 15 *I. Gielen* cēla prasību *Grondwettelijk Hof* [Konstitucionālajā tiesā], prasot atcelt noteikumus, ar kuriem nosaka šo nodokli, Direktīvas 2008/7 5. panta 2. punkta pārkāpuma dēļ. Viņa uzskata, ka, tā kā uzrādītāja vērtspapīru konversija bija obligāta, tā ietilpa kapitāla piesaistīšanas “darījumos kopumā” un tādējādi tā nevar tikt aplikta ar netiešiem nodokļiem.
- 16 Beļģijas valdība uzskata, ka nodokļa mērķis nav ietekmēt brīvprātīgus saimnieciskos vai finanšu darījumus, kas skar akcijas vai aizdevumus, bet ir paredzēts, lai mudinātu sabiedrības ievērot agrāku noteikumu “pret ļaunprātīgu izmantošanu”. Tādējādi tas neietilpst Direktīvas 2008/7 5. panta 2. punkta piemērošanas jomā, kurā, kā tā uzskata, ietilpst primārajā tirgū veiktie darījumi. Tā uzskata, ka šī direktīva atteicas uz jaunu vērtspapīru emisiju vai laišanu apgrozībā, nevis to konversiju. Konversijas darījums, ko paredz 2005. gada 14. decembra Likums par uzrādītāja vērtspapīru atcelšanu, netiek veikts ne primārajā tirgū, ne pakārtotajā tirgū, un tam nav saistības ar kapitāla piesaistīšanas faktu.
- 17 Atbilstīgi Tiesas judikatūrai, it īpaši spriedumiem *FECSA* un *ACESA* (C-31/97 un C-32/97, EU:C:1998:508), kā arī Komisija/Beļģija (C-415/02, EU:C:2004:450), *Grondwettelijk Hof* šaubās, vai, ņemot vērā pienākumu vēlākais līdz 2013. gada 31. decembrim konvertēt uzrādītāja vērtspapīrus, šis nodoklis jākvalificē kā netiešs nodoklis Direktīvas 2008/7 5. panta 2. punkta izpratnē.
- 18 Šādos apstākļos *Grondwettelijk Hof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai Direktīvas 2008/7/EK 5. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj uzlikt nodokli ar likumu noteiktai uzrādītāja vērtspapīru konversijai vārda vērtspapīros vai dematerializētos vērtspapīros, un, ja tā, vai šāds nodoklis var tikt pamatots ar [šīs] direktīvas 6. pantu?”

## Par prejudiciālo jautājumu

- 19 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa jautā, vai Direktīvas 2008/7/EK 5. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā nav pieļauts iekasēt nodokli ar likumu noteiktai uzrādītāja vērtspapīru konversijai vārda vērtspapīros vai dematerializētos vērtspapīros, un, ja tā, vai šāds nodoklis var tikt pamatots ar šīs direktīvas 6. pantu.
- 20 Vispirms ir jāuzsver, ka direktīvas mērķis, kā tas izriet no Direktīvas 69/335, ko no 2009. gada 1. janvāra aizstāja Direktīva 2008/7, preambulas, ir veicināt brīvu kapitāla apriti, kas tiek uzskatīta par būtisku ekonomiskas savienības, kuras pamatiezīmes ir līdzīgas iekšzemes tirgus pamatiezīmēm, radīšanā. Šāda mērķa sasniegšana nozīmē, ka attiecībā uz nodokļiem, kas tiek uzlikti kapitāla piesaistīšanai, ir jāatceļ netiešie nodokļi, kas līdz šim bija spēkā dalībvalstīs, un to vietā jāpiemēro nodoklis, kuru iekasē vienu reizi kopējā tirgū un vienā limenī visās dalībvalstīs (skat. spriedumu *HSBC Holdings* un *Vidacos Nominees*, C-569/07, EU:C:2009:594, 28. punkts).
- 21 Šajā ziņā ar Direktīvas 2008/7 5. panta 1. punktu tiek aizliegts uzlikt netiešos nodokļus jebkādā formā tostarp kapitāla iemaksām. Turklāt ar 5. panta 2. punkta a) un b) apakšpunktu dalībvalstīm tiek aizliegts uzlikt netiešo nodokli, lai kādā formā tas būtu, pirmkārt, akciju vai citu šāda veida kapitāla vērtspapīru vai to sertifikātu radīšanai, emisijai, kotēšanas uzsākšanai biržā, laišanai tirgū vai

darījumiem ar tiem, neatkarīgi no to emitenta un, otrkārt, aizņēmumiem, tostarp valsts obligācijām, kas ir radušies, emitējot obligācijas vai citus tirgojamus vērtspapīrus, neatkarīgi no to emitenta vai visām ar tiem saistītām formalitātēm.

- 22 Kas attiecas uz Direktīvas 69/335 11. panta b) punktu, kura formulējums ir pārņemts Direktīvas 2008/7 5. panta 2. punkta b) apakšpunktā, Tiesa savā spriedumā lietā *FECSA* un *ACESA* (EU:C:1998:508, 18. punkts) ir precizējusi, ka, lai arī šajā normā nav skaidri minēta obligāciju emisijas atlīdzināšana, nemainīgs ir tas, ka, aizliedzot nodokļa iekasēšanu, emitējot obligāciju, bet atļaujot atlīdzināt šādu emisiju, tā rezultātā pretēji direktīvas mērķim emisija tiktu aplikta ar nodokli kā kapitāla piesaistīšanas darījums kopumā.
- 23 Tāpat spriedumā Komisija/Belģija (EU:C:2004:450, 32. punkts) Tiesa nosprieda, ka, lai gan Direktīvas 69/335 11. panta a) punktā, kas ir formulēts identiski Direktīvas 2008/7 5. panta 2. punkta a) apakšpunktam, skaidri nav minēta akciju pirmreizējā iegāde vai uzrādītāja vērtspapīru izsniegšana, nemainīgs paliek tas, ka, atļaujot iekasēt nodokli par pirmreizēji izdota vērtspapīra iegādi vai par uzrādītājvērtspapīru izsniegšanu, tiek skarta šādu vērtspapīru izdošana, kas ietilpst to emitēšanā, un patiesībā ir šāda vērtspapīra emisijas aplikšana ar nodokli, jo tā ir neatņemama sastāvdaļa kapitāla piesaistes darījumā kopumā.
- 24 Tādējādi no Tiesas judikatūras par Direktīvas 69/335 11. pantu, it īpaši sprieduma *FECSA* un *ACESA* (EU:C:1998:508), kā arī sprieduma Komisija/Belģija (EU:C:2004:450), izriet, ka atbilstoši šīs direktīvas mērķiem aizliegums aplikt ar nodokli kapitāla piesaistes darījumus attiecas arī uz darījumiem, uz kuriem šis aizliegums neattiecas tieši, jo šādi ar nodokli tiek aplikts darījums, kas ir neatņemama sastāvdaļa kapitāla piesaistes darījumā kopumā. Šāda interpretācija ir pārceļama uz Direktīvas 2008/7 5. panta 2. punktu, kas tādiem pašiem vārdiem atkārtoti Direktīvas 69/335 11. pantu.
- 25 Šajā gadījumā, lai gan ir tiesa, kā to norāda Beļģijas valdība, ka Direktīvas 2008/7 5. panta 2. punkta a) apakšpunktā nav skaidri norādīta akciju konversija, nemainīgs paliek tas, ka uzrādītāja akciju konversija dematerializētos vērtspapīros vai vārda vērtspapīros, kas kļuva obligāta atbilstoši 2005. gada 14. decembra Likumam par uzrādītāja vērtspapīru atcelšanu, ietilpst akciju emisijā Direktīvas 2008/7 5. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratnē.
- 26 Tādējādi, nosakot nodokli par šādu konversiju, ar Kodeksa 167. pantu patiesībā tiek uzlikts nodoklis pašai šī vērtspapīra emisijai, jo attiecībā uz kapitāla piesaistīšanu tā ir kopējā darījuma neatņemama daļa, šī fakta dēļ apdraudot direktīvas 5. panta 2. punkta a) apakšpunkta lietderīgo iedarbību (skat. šajā ziņā spriedumu *FECSA* un *ACESA*, EU:C:1998:508, 18. un 19. punkts, kā arī spriedumu Komisija/Belģija, EU:C:2004:450, 32. un 33. punkts).
- 27 No tā izriet, ka Direktīvas 2008/7 5. panta 2. punkta a) apakšpunkts jāinterpretē tādējādi, ka aizliegums akciju emisiju aplikt ar netiešiem nodokļiem jebkādā formā nepieļauj nodokli par jau emitētu uzrādītāja akciju konversiju dematerializētos vērtspapīros vai vārda vērtspapīros, par kādu ir pamatlieta.
- 28 Kas attiecas uz to, vai šāds nodoklis var tikt pamatots ar Direktīvas 2008/7 6. panta 1. punktu, ar ko ļauj dalībvalstīm iekasēt nodokli par vērtspapīru pārvedumu, Tiesai jau ir bijusi izdevība precizēt, ka Direktīvas 69/335 12. pants, kura teksts būtībā ir identisks Direktīvas 2008/7 6. panta tekstam, ietver atkāpi no principiālā nodokļu aizlieguma, kuriem ir tādas pašas iezīmes kā kapitāla nodoklim (spriedums *Grillo Star Fallimento*, C-443/09, EU:C:2012:213, 28. punkts).
- 29 Šī norma, kura kā neaplikšanas ar nodokli izņēmums ir interpretējama šauri, nav piemērojama nodoklim par uzrādītāja vērtspapīru konversiju, par kādu ir pamatlieta.
- 30 Proti, šajā konversijā uzrādītāja vērtspapīri tiek konvertēti dematerializētos vērtspapīros vai vārda vērtspapīros, nenodot tiesības no pirmā īpašnieka otrajam īpašniekam.

- 31 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2008/7 5. panta 2. punktā nav atļauts iekasēt nodokli par uzrādītāja vērtspapīru konversiju vārda vērtspapīros vai dematerializētos vērstpapīros, par kādu ir pamatlieta. Šāds nodoklis nevar tikt pamatots ar šīs direktīvas 6. pantu.

### **Par tiesāšanās izdevumiem**

- 32 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

**Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīvas 2008/7/EK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai, 5. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā nav atļauts iekasēt nodokli par uzrādītāja vērtspapīru konversiju vārda vērtspapīros vai dematerializētos vērstpapīros, par kādu ir pamatlieta. Šāds nodoklis nevar tikt pamatots ar šīs direktīvas 6. pantu.**

[Paraksti]