

Kohtuasi C-193/04

Fazenda Pública

*versus*

**Organon Portuguesa - Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Supremo Tribunal Administrativo)

Kapitali suurendamise kaudne maksustamine – Direktiiv 69/335/EMÜ – Osaühingu osade võõrandamine

Kohtuotsuse kokkuvõte

*Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Kapitali suurendamise kaudne maksustamine – Kapitaliühingutelt võetav kapitalimaks*

*(Nõukogu direktiiv 69/335, artikli 12 lõike 1 punkt a)*

Direktiiviga 69/335 kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta, mida on muudetud direktiiviga 85/303, ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette osakapitali suurendamisega mitteseotud osade võõrandamist tõestava notariaalakti koostamise eest kindlasummaliste ja/või võõrandatavate osade väärtusele vastavate rahaliste tasude võtmise.

Selline maks, mis koosneb nimetatud rahalistest tasudest, kuulub direktiivi 69/335 artikli 12 lõike 1 punktis a sätestatud erandite hulka, mis lubab väärtpaberiülekannetelt võtta maksu ja järelikult ei ole selle kogumine direktiiviga vastuolus. Seda järeldust iseenesest ei mõjuta asjaolu, et nimetatud rahaliste tasude summa suureneb otse ja ilma, et see oleks piiratud proportsionaalselt võõrandatavate osade väärtusega, kuna artikli 12 lõike 1 punkt a, nähes ette, et selles sättes nimetatud makse võib võtta „kindlasummalisena või proportsionaalselt”, jätab liikmesriikidele võimaluse vabalt määratleda nende maksude määr.

(vt punktid 21–25 ja resolutiivosa)

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

7. september 2006(\*)

Kapitali suurendamise kaudne maksustamine – Direktiiv 69/335/EMÜ – Osaühingu osade võõrandamine

Kohtuasjas C-193/04,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) 17. märtsi 2004. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 26. aprillil 2004, menetluses

## **Fazenda Pública**

*versus*

## **Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda,**

menetluses osales:

## **Ministério Público,**

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann, kohtunikud N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues, E. Juhász (ettekandja) ja E. Levits,

kohtujurist: C. Stix-Hackl,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 12. mai 2005. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda, esindaja: *advogada* I. Vieira,
- Portugali valitsus, esindajad: L. Fernandes ja A. F. Ferreira,
- Saksamaa valitsus, esindaja: A. Tiemann,
- Hispaania valitsus, esindaja: F. Díez Moreno,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: L. Ström, G. Braga da Cruz ja M. Afonso,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

## **otsuse**

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. juuli 1969. aasta direktiivi 69/335/EMÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta (EÜT L 249, lk 25; ELT eriväljaanne 09/01, lk 11), mida on muudetud nõukogu 10. juuni 1985. aasta direktiiviga 85/303/EMÜ, (EÜT L 156, lk 23, ELT eriväljaanne 09/01, lk 122; edaspidi „direktiiv 69/335”) artikli 4 lõike 3, artikli 10 punkti c ja artikli 12 lõike 1 punkti e tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotlus on esitatud Fazenda Pública (Riigikassa) ja äriühingu Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda (edaspidi „Organon Portuguesa”) vahelises kohtuvaidluses rahalise tasu maksmise üle osade võõrandamist tõestava notariaalakti koostamise

eest.

## Õiguslik raamistik

### *Ühenduse õigusnormid*

3 Direktiivi 69/335 esimene põhjendus viitab EMÜ asutamislepingu eesmärgile, mis on suunatud kapitali vaba liikumise soodustamisele, pidades silmas kodumaise turuga sarnanevate omadustega majandusliidu loomist.

4 Direktiivi 69/335 teises põhjenduses on sedastatud, et liikmesriikides praegu kehtivad kapitali suurendamiselt võetavad kaudsed maksud põhjustavad diskrimineerimist, topeltmaksustamist ja ebakõlasid, mis häirivad kapitali vaba liikumist ning mis tuleb ühtlustamise teel kaotada.

5 Selle eesmärgi saavutamiseks on direktiivi 69/335 kuuendas ja seitsmendas põhjenduses sedastatud vajadus ühisturu piires maksustada kapitali suurendamist vaid ühekordselt ja et nimetatud maks peaks olema kõikides liikmesriikides sama ja olema ühtlustatud nii struktuuri kui määrade osas. Selle direktiivi kaheksas põhjendus näeb ette kõikide kapitalimaksuga samaväärsete kaudsete maksude kaotamise.

6 Vastavalt direktiivi 69/335 artiklile 1 „võtavad [liikmesriigid] kapitaliühingute kapitali sissemaksetelt [...] ühtlustatud maksu [...]”.

7 Direktiivi 69/335 artikli 4 lõige 1 näeb ette nimekirja tehingutest, mis maksustatakse kapitalimaksuga. Need tehingud puudutavad sisuliselt kas kapitaliühingu moodustamist selle direktiivi mõttes või sellise äriühingu kapitali suurendamist. Nimetatud artikli lõige 3 on sõnastatud järgmiselt:

„Moodustamine lõike 1 punkti a tähenduses ei hõlma kapitaliühingu asutamise akti või -lepingu muutmist, eelkõige:

- a) kapitaliühingu ümberkujundamist teist liiki kapitaliühinguks;
- b) sellise äriühingu, ühistu või muu juriidilise isiku registrijärgse asukoha üleviimine ühest liikmesriigist teise liikmesriiki, mida mõlemas liikmesriigis käsitatakse kapitalimaksu osas kapitaliühinguna;
- c) kapitaliühingu eesmärkide muutmine;
- d) kapitaliühingu kehtivustähtaja pikendamine.”

8 Vastavalt direktiivi 69/335 artiklile 10:

„Kapitalimaksule lisaks ei võta liikmesriigid tulunduslikelt äriühingutelt, ühistutelt või muudelt juriidilistelt isikutelt mistahes muid makse:

- a) artiklis 4 nimetatud tehingutelt;
- b) artiklis 4 nimetatud tehingutega hõlmatud sissemaksetelt, laenudelt või teenustelt;
- c) majandustegevusele eelneva registreerimise või mistahes muu formaalsuse eest, mille alusel tekib tulundusliku äriühingu, ühistu või muu juriidilise isiku õiguslikust vormist tulenevalt selle õigus- ja teovõime.”

9 Direktiivi 69/335 artikkel 11 sätestab:

„Liikmesriigid ei maksusta mis tahes viisil:

a) aktsiate, osade või samaliigiliste väärtpaberite [...] valmistamist, emiteerimist, börsil noteerimist, turuletoomist või ostu-müüki [...];

[...]”.

10 Direktiivi 69/335 artikkel 12 sätestab:

„1. Olenemata artiklitest 10 ja 11 võivad liikmesriigid võtta:

a) kindlasummalist või proportsionaalset maksu väärtpaberiülekannetelt;

[...]

e) lõive või tasusid;

[...]”.

### *Siseriiklikud õigusnormid*

11 Vastavalt äriühingute seadustiku artikli 228 lõikele 1 ja notariaadiseadustiku artikli 80 lõike 2 punktile h tuleb kapitaliühingu osade võõrandamine notariaalaktiga ametlikult tõestada. Rahalised tasud sellise notariaalakti koostamise eest on kindlaks määratud vastavalt 25. novembri 1998. aasta määrusega nr 996/98 kinnitatud notaritasu määradele (*Diário da República* I, B?seeria, nr 273, 25.11.1998; edaspidi „tasumäärad”). Need tasud koosnevad kindlaksmääratud summast (tasumäärade artikkel 4) ja tehingu koguväärtuselt arvutatavast muutuvast summast (tasumäärade artikkel 5 lõige 1).

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

12 Kohtutoimikust nähtub, et Portugali õiguse alusel asutatud osaühing Organon Portuguesa, mis seega on kapitaliühing direktiivi 69/335 artikli 3 lõike 1 punkti a mõttes, lasi Lissaboni notaribüroos 25. oktoobri 2001. aasta notariaalaktiga tõestada osade võõrandamise. Võõrandamine ei olnud seotud nimetatud äriühingu osakapitali suurendamisega.

13 Eespool viidatud õigusnormide kohaselt ning nendes ette nähtud arvutusmeetodi põhjal tuli Organon Portuguesale notariaalakti koostamise eest maksta notaritasusid kogusummas 2 577 150 Portugali eskuudot.

14 Tributário de Primeira Instância de Lisboa rahuldas Organon Portuguesa kaebuse, mille viimane esitas nimetatud notaritasude määramise akti peale. Fazenda Pública kaebas nimetatud otsust vaidlustades edasi Supremo Tribunal Administrativo'le, kes otsustas menetluse peatada ja esitas Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas osade võõrandamist tõestava notariaalse dokumendi koostamise eest võetavad tasud on reguleeritud [direktiivi 69/335] artikli 4 lõike 3 sätetega?

2. Kas tasumäärade artikli 5 lõige 1 loetuna koos artikli 3 punktiga c asjaolude esinemise ajal kehtinud redaktsioonis on vastuolus direktiivi 69/335 [...] artikli 10 punktiga c ja artikli 12 lõike 1 punktiga e selles osas, milles osade võõrandamist tõendavate dokumentide eest on kehtestatud rahalised tasud, mis määratakse üksnes vastavalt võõrandatavate osade väärtusele, ilma et

summa suurus oleks piiratud ja hoolimata osutatud teenuse väärtusest?”

## Eelotsuse küsimused

15 Eelotsuse küsimustega, mida tuleks uurida koos, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas direktiivi 69/335 sätetega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis näevad osakapitali suurendamisega mitteseotud osade võõrandamist tõestava notariaalakti koostamise eest ette rahaliste tasude võtmise üksnes vastavalt võõrandatavate osade väärtusele, ilma et summa suurus oleks piiratud, ja hoolimata osutatud teenuse väärtusest.

16 Euroopa Kohus piirdub direktiivi 69/335 sätete uurimisega, mis on asjakohased eelotsusetaotluse esitanud kohtule vajaliku vastuse andmiseks.

17 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on direktiivi 69/335 kohaldamisalasse kuuluvalt tehingult tõestamise tasu võtmine maksustamine nimetatud direktiivi mõttes sellise korra raames, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kus notarid on riigiametnikud ja see tasu kantakse osaliselt üle nende ülesannetega kaasnevate kulude katmiseks (29. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C?56/98: Modelo, EKL 1999, lk I?6427, punkt 23, ja 21. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C?19/99: Modelo, EKL 2000, lk I?7213, punkt 23).

18 Direktiivi 69/335 artikli 11 punkt a keelab liikmesriikidel mis tahes viisil maksustada aktsiate, osade või samaliigiliste väärtpaberite või neid esindavate sertifikaatide valmistamist, emiteerimist, börsil noteerimist, turuletoomist või ostu-müüki, olenemata emitendist.

19 See säte puudutab ka makse, mida nõutakse osade võõrandamisega olemuslikult seotud formaalsustelt, nagu seda on põhikohtuasjas kõne all olevad notaritasud.

20 Direktiivi 69/335 artikkel 12 näeb siiski ette erandid artiklite 10 ja 11 sätetele. Nende erandite hulgas on artikli 12 lõike 1 punktis a märgitud „kindlasummaline või proportsionaalne maks väärtpaberiülekannetelt”. On teada, et äriühingu osade võõrandamine kuulub väärtpaberiülekannde mõiste alla.

21 Sellega seoses tuleneb Euroopa Kohtu praktikast (17. detsembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C?236/97: Codan, EKL 1998, lk I?8679, punkt 31, ja 5. veebruari 2004. aasta määrus kohtuasjas C?357/02: SONAE Distribuição, kohtulahendite kogumikus ei avaldata, punkt 23), et direktiivi 69/335 artikli 12 lõike 1 punkt a lubab väärtpaberiülekannetelt võtta maksu, sõltumata küsimusest, kas väärtpabereid emiteeriv äriühing on börsil noteeritud ja kas nende ülekandmine toimus börsil või otse võõrandajalt omandajale.

22 Järelikult kuulub selline maks, mis koosneb põhikohtuasjas kõne all olevatest rahalistest tasudest, direktiivi 69/335 artikli 12 lõike 1 punktis a sätestatud erandite hulka, mistõttu selle kogumine ei ole direktiiviga vastuolus.

23 Sellega seoses tuleb lisada, et seda järeldust iseenesest ei mõjuta asjaolu, et nimetatud rahaliste tasude summa suureneb otse ja ilma, et see oleks piiratud proportsionaalselt võõrandatavate osade väärtusega (eespool viidatud määrus SONAE Distribuição, punkt 25).

24 Direktiivi 69/335 artikli 12 lõike 1 punkt a, nähes ette, et selles sättes nimetatud makse võib võtta „kindlasummalisena või proportsionaalselt”, jätab liikmesriikidele võimaluse vabalt määratleda nende maksude määr. Lisaks sellele ei käsitleta neid makse rahalise tasuna osutatud teenuse eest, nii et nende summa ei pea olema seotud nimetatud teenuse hinnaga ning neile ei kohaldata kohtupraktikast tulenevaid kriteeriume (vt eelkõige 21. juuni 2001. aasta otsus

kohtuasjas C-206/99: SONAE, EKL 2001, lk I-4679, punktid 32–34 ja eespool viidatud kohtupraktika), eristamaks vastutasu iseloomuga lõive ja tasusid direktiivi 69/335 mõttes nendest, mis ei kuulu selle kategooria alla (eespool viidatud määrus SONAE Distribuição, punktid 26 ja 27).

25 Neid kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et direktiiviga 69/335 ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette osakapitali suurendamisega mitteseotud osade võõrandamist tõestava notariaalakti koostamise eest kindlasummaliste ja/või võõrandatavate osade väärtusele vastavate rahaliste tasude võtmise.

### **Kohtukulud**

26 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

**Nõukogu 17. juuli 1969. aasta direktiivi 69/335/EMÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta, mida on muudetud nõukogu 10. juuni 1985. aasta direktiiviga 85/303/EMÜ, ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette osakapitali suurendamisega mitteseotud osade võõrandamist tõestava notariaalakti koostamise eest kindlasummaliste ja/või võõrandatavate osade väärtusele vastavate rahaliste tasude võtmise.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: portugali.