

Byla C-193/04

Fazenda Pública

prieš

Organon Portuguesa - Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda

(Supremo Tribunal Administrativo prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Netiesioginiai pritraukto kapitalo mokesčiai – Direktyva 69/335/EEB – Ribotos atsakomybės bendrovės kapitalo dalių perleidimas“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Netiesioginiai pritraukto kapitalo mokesčiai – Kapitalo bendrovių taikomas kapitalo mokestis

(Tarybos direktyvos 69/335 12 straipsnio 1 dalies a punktas)

Direktyva 69/335 dėl netiesioginių pritraukto kapitalo mokesčių, iš dalies pakeista Direktyva 85/303/EEB, nedraudžia tokių nacionalinių teisės aktų, kurie numato, kad už kapitalo dalių perleidimo, kuris yra nesusijęs su bendrovės kapitalo padidinimu, notarinio dokumento sudarymu reikia mokėti fiksuoto dydžio ir (arba) kintamo dydžio, priklausančio nuo perleidžiamų kapitalo dalių vertės, atlyginimų.

Iš tiesų mokesčių, kurį sudaro toks atlyginimas, taikoma Direktyvos 69/335 12 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta nukrypti leidžianti nuostata, kuri leidžia taikyti vertybinių popierių perleidimo mokesčius ir todėl jų rinkimas nepažeidžia šios direktyvos. Ta aplinkybė, jog šis atlyginimas didėja tiesiogiai ir proporcingai sandorio sumai neribojant jo maksimalios sumos, negali pakeisti šios išvados, nes direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punkte numatant, kad šioje nuostatoje numatyti mokesčiai gali „būti fiksuoto arba nefiksuoto tarifo“, valstyboms narėms paliekama teisė laisvai nustatyti jų dydį.

(žr. 21–25 punktus ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO SPRENDIMAS (pirmoji kolegija)

2006 m. rugsėjo 7 d. (*)

„Netiesioginiai pritraukto kapitalo mokesčiai – Direktyva 69/335/EEB – Ribotos atsakomybės bendrovės kapitalo dalių perleidimas“

Byloje C-193/04

dėl *Supremo Tribunal Administrativo* (Portugalija) 2004 m. kovo 17 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2004 m. balandžio 26 d., pagal EB sutarties 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Fazenda Pública

prieš

Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda,

dalyvaujant

Ministério Público,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann, teisėjai N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues, E. Juhász (pranešėjas) ir E. Levits,

generalinį advokatą C. Stix-Hackl,

posėdžio sekretorą M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2005 m. gegužės 12 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda*, atstovaujamos advogada I. Vieira,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Fernandes ir A. F. Ferreira,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos A. Tiemann,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos F. Díez Moreno,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos L. Ström, G. Braga da Cruz ir M. Afonso,

atsižvelgęs į sprendimą priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyvos 69/335/EEB dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalui pritraukti (toliau vartojamas pataisytas direktyvos pavadinimas – dėl netiesioginių pritraukto kapitalo mokesčių) (OL L 249, p. 25), iš dalies pakeistos 1985 m. birželio 10 d. Tarybos direktyva 85/303/EEB (OL L 156, p. 23, toliau – Direktyva 69/335) 4 straipsnio 3 dalies, 10 straipsnio c punkto ir 12 straipsnio 1 dalies e punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *Fazenda Pública* (Valstybės išdo) ir

bendrovės *Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda* (toliau – *Organon Portuguesa*) dėl atlyginimo už kapitalo dalį perleidimo notarinio dokumento sudarymą.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Pirmoje Direktyvos 69/335 konstatuojamojoje dalyje minimas sutarties tikslas skatinti laisvą kapitalo judėjimą siekiant sukurti ekonominę sąjungą, kuri turėtų įvairių panašias savybes.

4 Antroje Direktyvos 69/335 konstatuojamojoje dalyje nurodoma, kad dėl valstybės narės pritraukiant kapitalą taikomą netiesioginį mokesčių atsiranda diskriminacija, dvigubas apmokestinimas ir skirtumai, kurie sudaro kliūtis laisvam kapitalo judėjimui ir kurie turi būti pašalinti derinimo priemonėmis.

5 Šiuo tikslu Direktyvos 69/335 šeštoje ir septintoje konstatuojamosiose dalyse konstatuojama, kad būtina, jog mokestis bendrovei arba firmai bendrojoje rinkoje pritraukiant kapitalą būtų imamas tik vieną kartą ir jo dydis būtų vienodas visose valstybės narėse, ir turi būti suderinta šio mokesčio struktūra ir tarifai. Galiausiai šios direktyvos aštuntoje konstatuojamojoje dalyje nurodoma, kad kiti netiesioginiai mokesčiai, kurių požymiai yra tokie patys kaip ir bendro kapitalo mokesčio turėtų būti panaikinti.

6 Direktyvos 69/335 1 straipsnyje sakoma, kad „valstybės narės apmokestina kapitalo įnašus ir kapitalo bendrovės mokesčių, suderintu <...>“.

7 Direktyvos 69/335 4 straipsnio 1 dalyje numatytas kapitalo pritraukimo mokesčių apmokestinamų sandorių sąrašas. Šie sandoriai iš esmės yra susiję arba su kapitalo bendrovės šios direktyvos prasme steigimu, arba tokios bendrovės akcinio kapitalo didinimu. Šio straipsnio 3 dalyje sakoma:

„Steigimas, apibrėžtas 1 dalies a punkte, nėra suprantamas kaip kapitalo bendrovės steigiamojo dokumento arba įstatų keitimas, ypač kaip:

- a) kapitalo bendrovės reorganizavimas ir kitos rūšies kapitalo bendrovės;
- b) bendrovės, firmos, asociacijos arba juridinio asmens faktinio valdymo centro arba registruotos buveinės perkėlimas iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę, kai abiejose valstybės narėse kapitalo mokesčio atžvilgiu jis yra laikomas kapitalo bendrove;
- c) kapitalo bendrovės tikslų pasikeitimas;
- d) kapitalo bendrovės veiklos trukmės pratęsimas.“

8 Direktyvos 69/335 10 straipsnyje nustatoma:

„Be kapitalo mokesčio, valstybės narės netaiko jokie kito mokesčio bendrovėms, firmoms, asociacijoms ar pelno siekiantiems juridiniams asmenims:

- a) už 4 straipsnyje minimus sandorius;
- b) už įnašus, paskolas arba teikiamas paslaugas, kurios yra 4 straipsnyje minimi sandorių dalis;
- c) atliekant registraciją arba kitus formalumus, būtinus prieš pradėdant verslą, kuriuos dėl savo teisinės formos gali privalyti atlikti bendrovė, firma, asociacija arba pelno siekiantis juridinis

asmuo.“

9 Direktyvos 69/335 11 straipsnis nustato:

„Valstybės narės neapmokestina jokios rūšies mokesčiais:

a) bet kieno išleisti akcijų arba kitų tokios pat rūšies vertybinių popierių <...> sukrimo, išleidimo, kotiravimo vertybinių popierių biržoje, jų pateikimo rinkai arba sandorių jais sudarymo <...>

<...>

10 Galiausiai Direktyvos 69/335 12 straipsnyje numatoma:

„Nepaisant 10 ir 11 straipsnių, valstybės narės gali taikyti:

a) vienodos arba nevienodos normos vertybinių popierių perleidimo mokesčius;

<...>

e) rinkliavas ir panašius mokėjimus;

<...>“

Nacionaliniai teisės aktai

11 Pagal Portugalijos komercinių bendrovių kodekso 228 straipsnio 1 dalį ir Portugalijos notariato kodekso 80 straipsnio 2 dalies h punktą kapitalo dalių perleidimas turi būti oficialiai patvirtintas notarinio dokumentu. Atlyginimo už kapitalo dalių perleidimo notarinio dokumento sudarymą dydį numato 1998 m. lapkričio 25 d. nutarimas Nr. 996/98 (*Diário da República I*, serija B, Nr. 273, 1998 m. lapkričio 25 d., toliau – tarifų sąrašas). Šis atlyginimas sudaro fiksuota dalis (tarifų sąrašo 4 straipsnis) ir kintama dalis, apskaičiuojama pagal bendrą sandorio vertę (tarifų sąrašo 5 straipsnis).

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

12 Iš bylos medžiagos aišku, kad *Organon Portuguesa*, Portugalijos teisės reglamentuojama ribotos atsakomybės bendrovė, todėl esanti kapitalo bendrove Direktyvos 69/335 3 straipsnio 1 dalies a punkto prasme, 2001 m. spalio 25 d. Lisabonoje esančiame notarų biure sudarytu notarinio aktu tvirtino akcijų perleidimą. Šis akcijų perleidimas nebuvo susijęs su šios bendrovės akcinio kapitalo padidinimu.

13 Už šio notarinio akto, kurio reikalauja pirmiau minėti teisės aktai pagal juose numatytą apskaičiavimą, sudarymą *Organon Portuguesa* turėjo sumokėti notaro atlyginimą, siekiant 2 577 150 PTE.

14 *Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa* patenkino *Organon Portuguesa* skundą dėl reikalavimo sumokėti šį notaro atlyginimą. *Fazenda Pública* pateikė apeliacinį skundą *Supremo Tribunal Administrativo*, kuris nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1) Ar atlyginimui už bendrovės kapitalo dalių perleidimo notarinio dokumento sudarymą taikoma (Direktyvos 69/335/EEB) 4 straipsnio 3 dalis?

2) Ar bylos aplinkybių metu galiojusios redakcijos 1998 m. lapkričio 25 d. nutarimo Nr. 996/98, kuriuo patvirtinti atlyginimo už notarinių veiksmų atlikimą dydžio tarifai, 5 straipsnio 1 dalis,

aiškinama kartu su 3 straipsnio c punktu, pažeidžia 1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyvos 69/335/EEB <...> 10 straipsnio c punktą ir 12 straipsnio 1 dalies e punktą tiek, kiek už kapitalo dalių perleidimo notarinio dokumento sudarymą jis numato atlyginimą, kuris priklauso tik nuo perleisto kapitalo vertės, nenustatant maksimalaus dydžio ir neatsižvelgiant į pateiktos paslaugos vertę“

D?I prejudicini? klausim?

15 Šiais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateiktas teismas iš esmės klausia, ar Direktyvos 69/335 nuostatos draudžia tokius nacionalinius teisės aktus, kokie yra svarstomi pagrindinėje byloje, kurie numato, kad už kapitalo dalių perleidimo, kuris yra nesusijęs su bendrovės kapitalo padidinimu, notarinio dokumento sudarymą reikia mokėti atlyginimą, kuris nustatomas atsižvelgiant vien tik į perleidžiamą kapitalo dalių vertę, neribojant maksimalios sumos ir neatsižvelgiant į suteiktos paslaugos vertę.

16 Teisingumo Teismas nagrinės tik tas Direktyvos 69/335 nuostatas, kurios yra svarbios atsakant į prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusio teismo klausimus.

17 Pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką atlyginimas už Direktyvoje 69/335 nurodytą sandorį patvirtinančio notarinio dokumento sudarymą tokioje sistemoje, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, kurioje notarai yra valstybės pareigūnai ir dalis atlyginimo perduodama valstybei, kuri iš šių lėšų finansuoja savo funkcijų vykdymą, yra mokestis šios direktyvos prasme (1999 m. Sprendimo *Modelo*, C-56/98, Rink. p. I-6427, 23 punktas ir 2000 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Modelo*, C-19/99, Rink. p. I-7213, 23 punktas).

18 Direktyvos 69/335 11 straipsnio a punktas draudžia apmokestinti bet kokios rūšies mokesčiais bet kokio emitento akcijų, kapitalo dalių arba kitų tokios pašios rūšies vertybinių popierių, arba šiuos popierius reprezentuojančių sertifikatų sukūrimą, išleidimą, listingavimą vertybinių popierių biržoje, į pateikimą rinkai arba sandorį jais sudarymą.

19 Ši nuostata taip pat taikoma ir mokesčiams už būtinus formalumus, susijusius su kapitalo dalių perleidimu, tokius kaip pagrindinėje byloje nagrinėjamas notaro atlyginimas.

20 Tačiau Direktyvos 69/335 12 straipsnyje yra numatyta galimybė nukrypti nuo 10 ir 11 straipsnio nuostatų. Tarp šių leidžiančių nukrypti nuostatų 12 straipsnio 1 dalies a punkte yra numatyti „fiksoto arba nefiksoto tarifo vertybinių popierių perleidimo mokesčiai“. Aišku, kad vertybinių popierių perleidimo sąvoka apima kapitalo dalių perleidimą.

21 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo praktikos aišku (1998 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Codan*, C-236/97, Rink. p. I-8679, 31 punktas ir 2004 m. vasario 5 d. Nutarties *SONAE*, C-357/02, Rink. p. I-0000, 23 punktas), kad Direktyvos 69/335 12 straipsnio 1 dalies a punktas leidžia rinkti mokestį už vertybinių popierių perleidimą, neatsižvelgiant į tai, ar juos išleidusi bendrovė yra kotiruojama biržoje ir ar į perleidimas vyksta per biržą ar tiesiogiai iš perleidėjo į pirkėją.

22 Todėl tokiam mokesčiui, kaip pagrindinėje byloje nagrinėjamas atlyginimas, taikoma Direktyvos 69/335 12 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta nukrypti leidžianti nuostata ir todėl jo rinkimas nepažeidžia šios direktyvos.

23 Reikia pridurti, kad ta aplinkybė, jog šis atlyginimo dydis didėja tiesiogiai ir proporcingai sandorio sumai ir neribojant jo maksimalios sumos, negali pakeisti šios išvados (minutos nutarties *SONAE*, 25 punktas).

24 Iš tiesų Direktyvos 69/335 12 straipsnio 1 dalies a punkte numatant, kad šioje nuostatoje numatyti mokesčiai gali „būti fiksuoto arba nefiksuoto tarifo“, valstyboms narėms paliekama teisė laisvai nustatyti jų dydį. Be to, šie mokesčiai neturi būti atlyginimas už suteiktą paslaugą, t. y. jų dydis neturi būti susijęs su teikiant šią paslaugą patirtomis išlaidomis, todėl jiems yra netaikomi teismo praktikoje (žr. pirmiausia 2001 m. birželio 21 d. Sprendimo *SONAE*, C-206/99, Rink. p. I-4679, 32–34 punktus ir ten minimą teismo praktiką) numatyti kriterijai, kaip atskirti atlyginimo pobūdį turinčius mokesčius Direktyvos 69/335 prasme nuo tokio pobūdžio neturinčių.

25 Atsižvelgiant į tai, kad išdėstyta, į užduotus klausimus reikia atsakyti, kad Direktyva 69/335 nedraudžia tokių nacionalinės teisės aktų, kurie numato, kad už kapitalo dalių perleidimo, kuris yra nesusijęs su bendrovės kapitalo padidinimu, notarinio dokumento sudarymu reikia mokėti fiksuoto dydžio ir (arba) kintamo dydžio, priklausančio nuo perleidžiamų kapitalo dalių vertės, atlyginimų.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

26 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų dėl prejudicinio sprendimo pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyva 69/335/EEB dėl netiesioginių pritraukto kapitalo mokesčių, iš dalies pakeista 1985 m. birželio 10 d. Tarybos direktyva 85/303/EEB, nedraudžia tokių nacionalinės teisės aktų, kurie numato, kad už kapitalo dalių perleidimo, kuris yra nesusijęs su bendrovės kapitalo padidinimu, notarinio dokumento sudarymu reikia mokėti fiksuoto dydžio ir (arba) kintamo dydžio, priklausančio nuo perleidžiamų kapitalo dalių vertės, atlyginimų.

Parašai.

* Proceso kalba: portugalų.