

Lieta C-193/04

Fazenda Pública

pret

Organon Portuguesa - Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda

(Supremo Tribunal Administrativo l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Netiešie nodok?i, ko uzliek kapit?la piesaist?šanai – Direkt?va 69/335/EEK – Sabiedr?bas ar ierobežotu atbild?bu kapit?la da?u atsavin?šana

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Netiešie nodok?i, ko uzliek kapit?la piesaist?šanai – Kapit?la nodoklis, ko iekas? no kapit?la sabiedr?b?m

(Padomes Direkt?vas 69/335 12. panta 1. punkta a) apakšpunkts)

Direkt?va 69/335 par netiešajiem nodok?iem, ko uzliek kapit?la piesaist?šanai, kas groz?ta ar Direkt?vu 85/303, neaizliedz valsts tiesisko regul?jumu, ar ko paredz par notari?la akta, ar ko apliecina kapit?la da?u atsavin?šanu, kas nav saist?ts ar kapit?la palielin?šanu, noform?šanu iekas?t nodevas, kas noteiktas saska?? ar nemain?gu likmi un/vai saska?? ar atsavin?to da?u v?rt?bu.

L?dz ar to t?ds nodoklis, ko veido š?da veida nodevas, izriet no Direkt?vas 69/335 12. panta 1. punkta a) apakšpunkt? paredz?t? iz??muma, kas ?auj iekas?t nodokli, ja tiek atsavin?ti v?rtspap?ri, un t?d?j?di to iekas?šana nav pretrun? Direkt?vai. Tas apst?klis, ka šo nodevu summas pieaug tieši un bez ierobežojumiem proporcion?li atsavin?to kapit?la da?u v?rt?bai, neietekm? šo secin?jumu, jo Direkt?vas 12. panta 1. punkta a) apakšpunkts, paredzot, ka šaj? noteikum? paredz?tie nodok?i var tikt “uzlikti saska?? ar nemain?gu likmi vai ne”, atst?j daļ?bvalst?m iesp?ju br?vi noteikt šo likmi.

(sal. ar 21.–25. punktu un rezolut?vo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (pirm? pal?ta)

2006. gada 7. septembr? (*)

Netiešie nodok?i, ko uzliek kapit?la piesaist?šanai – Direkt?va 69/335/EEK – Sabiedr?bas ar ierobežotu atbild?bu kapit?la da?u atsavin?šana

Lieta C-193/04

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko Supremo Tribunal Administrativo (Portug?le) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2004. gada

17. martā un Tiesā reģistrāts 2004. gada 26. aprīlī, tiesvedībā

Fazenda Pública

pret

Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda,

piedaloties

Ministério Público.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Janns [*P. Jann*], tiesneši N. Kolnerika [*N. Colneric*], H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], E. Juhāss [*E. Juhász*] (referents) un E. Levits,

ģenerālvokāte K. Štiksa-Hakla [*C. Stix-Hackl*],

sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ģemotvārā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2005. gada 12. maijā,

ģemotvārā apsvērumus, ko sniedza:

- *Organon Portuguesa* vārdā – *Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda*, I. Vjeira [*I. Vieira*], advogada,
- Portugāles valdības vārdā – L. Fernandišs [*L. Fernandes*] un A. F. Ferreira [*A. F. Ferreira*], pārstāvji,
- Vācijas valdības vārdā – A. Tēmane [*A. Tiemann*], pārstāve,
- Spānijas valdības vārdā F. Diess Moreno [*F. Díez Moreno*], pārstāvis,
- Eiropas Kopienų Komisijas vārdā L. Strēma [*L. Ström*], G. Braga da Kruss [*G. Braga da Cruz*] un M. Afonso [*M. Afonso*], pārstāvji,

ģemotvārā lēmumu, kas pieņemts pēc ģenerālvokātes uzklausģšanas, izskatģt lietu bez ģenerālvokāta secinģjumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lģgums sniegt prejudiciģlu nolģmumu ir par Padomes 1969. gada 17. jģlija Direktģvas 69/335/EEK par netieģšajiem nodokģiem, ko uzliek kapitģla piesaistģģanai (OV L 249, 25. lpp.), kas grozģta ar Padomes 1985. gada 10. jģnija Direktģvu 85/303/EEK (OV L 156, 23. lpp., turpmģk tekstģ – “Direktģva 69/335”), 4. panta 3. punkta, 10. panta c) punkta un 12. panta 1. punkta e) apakģpunkta interpretģciju.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Fazenda Pública* (Valsts kase) un sabiedrību *Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda* (turpmāk tekstā – “*Organon Portuguesa*”) par atlīdzību par notariāla akta noformēšanu, ar ko apliecina kapitāla daļu atsavināšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienas tiesiskais regulējums

3 Direktīvas 69/335 pirmajā apsvērumā ir atsauce uzEEK līguma mērķi veicināt kapitāla brīvību apriti, lai radītu ekonomisku savienību, kuras pamatīemes ir līdzīgas atsevišķu valstu iekšējā tirgus pamatīemam.

4 Direktīvas 69/335 otrajā apsvērumā ir konstatēts, ka netīšie nodokļi, kas ir spēkā dalībvalstīs kapitāla piesaistīšanai, rada diskrimināciju, divķēršu nodokļu uzlikšanu un atšķirības, kas traucē kapitāla brīvību apriti, ir jānovērš, saskaņojot nodokļus.

5 Šajā sakarā Direktīvas 69/335 sestajā un septītajā apsvērumā ir konstatēta nepieciešamība, ka kopējā tirgū uzņēmumsabiedrību kapitāla piesaistīšanas nodoklis būtu jāiekasē tikai vienreiz visās dalībvalstīs vienā līmenī un būtu jāsaskaņo gan attiecībā uz tā struktūru, gan tā likmēm. Visbeidzot šīs pašas direktīvas astotais apsvērumš paredz atcelt visus citus netīšos nodokļus, kam ir tādas pašas pamatīemes kā kapitāla nodoklim.

6 Saskaņā ar Direktīvas 69/335 1. pantu “[d]alībvalstis par kapitāla iemaksām kapitāla sabiedrībās iekasē nodokli, kas ir saskaņots [...]”.

7 Direktīvas 69/335 4. panta 1. punkts noteic darījumu uzskaitījumu, sakarā ar kuriem iekasē kapitāla nodokli. Šie darījumi būtībā attīecas gan uz kapitāla sabiedrības izveidošanu šīs direktīvas izpratnē, gan uz kapitāla palielināšanu šādā sabiedrībā. Šā panta 3. punkts ir izteikts šādi:

“Izveidošana 1. punkta a) apakšpunkta nozīmē neparedz nekādas pāmaiņas kapitāla sabiedrības dibinīšanas dokumentā vai nolikumā, un jo īpaši:

- a) kapitāla sabiedrības pāveidošanu par cita tipa kapitāla sabiedrību;
- b) tādas uzņēmumsabiedrības, apvienības vai juridiskās personas faktiskā vadības centra vai juridiskās adreses pācelšanu no vienas dalībvalsts uz citu, ja, uzliekot kapitāla nodokli, abās dalībvalstīs to uzskata par kapitāla sabiedrību;
- c) kapitāla sabiedrības mēru maiņu;
- d) kapitāla sabiedrības pastāvīšanas termiņa pāildzinājumu.”

8 Saskaņā ar Direktīvas 69/335 10. pantu:

“Neskaitot kapitāla nodokli, dalībvalstis no uzņēmumsabiedrībām, apvienībām vai juridiskām personām, kas darbojas, lai gātu peļņu, neiekasē nekādus nodokļus:

- a) par 4. pantā minētiem darījumiem;
- b) par iemaksām, aizdevumiem vai pakalpojumu snīgšanu, kas pīeder pīe 4. pantā minētiem darījumiem;

c) par reģistrāciju vai kādām citām uzņēmējdarbības sākšanai vajadzīgām formalitātēm, kas uzņēmēj sabiedrībām, apvienībām vai juridiskām personām, kuras darbojas, lai gūtu peļņu, attiecas to juridiskās formas dēļ.”

9 Direktīvas 69/335 11. pants noteic:

“Dalībvalstis neuzliek nekādus nodokļus:

a) akciju, citu kapitāla daļu vai citu tīpa akciju vārtpapīru vai to sertifikātu izveidei, emisijai, kotēšanas sākšanai biržā, laišanai tirgū vai darījumiem ar tiem [...];

[..].”

10 Visbeidzot Direktīvas 69/335 12. pants paredz:

“Neatkarīgi no 10. un 11. panta dalībvalstis var iekasēt:

a) vārtpapīru pārvadumu nodokļus, neatkarīgi no tā, vai nodokļi ir uzlikti saskaņā ar nemainīgu likmi vai nē;

[..]

e) nodokļus, ko maksā kā algu vai samaksu;

[..].”

Valsts tiesiskais regulējums

11 Saskaņā ar Komerģsabiedrību kodeksa 228. panta 1. punktu un Notariāta kodeksa 80. panta 2. punkta h) apakšpunktu kapitāla sabiedrības kapitāla daļu atsavināšana ir formāli jānostiprina ar notariālu aktu. Nodevas par šāda notariāla akta noformēšanu tiek noteiktas saskaņā ar notariālo nodevu tarifu, kas apstiprināts ar 1998. gada 25. novembra lēmumu Nr. 996/98 (1998. gada 25. novembra *Diário da República I*, B sērija, Nr. 273, turpmāk tekstā – “Tarifs”). Šo atlīdzību veido fiksēta summa (Tarifa 4. pants) un mainīgā summa, kas aprēķināta no darījuma kopējās vārtības (Tarifa 5. panta 1. punkts).

Pamata prava un prejudiciālie jautājumi

12 No lietas materiāliem izriet, ka *Organon Portuguesa*, saskaņā ar Portugāles tiesību m izveidota sabiedrība ar ierobežotu atbildību, kas līdz ar to ir kapitāla sabiedrība Direktīvas 69/335 3. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē, ar 2001. gada 25. oktobrī kādā Lisabonas notariālā birojā noformētu notariālu aktu ir apliecinājusi kapitāla daļu atsavināšanu. Šā atsavināšana nebija saistīta ar šīs sabiedrības kapitāla palielināšanu.

13 Lai noformētu šo notariālo aktu, ko prasa iepriekš minētais tiesiskais regulējums, un pamatojoties uz tajā noteikto aprēķina metodi, *Organon Portuguesa* bija jāpārskaita notariālās nodevas par kopējo summu PTE 2 577 150.

14 *Tribunal Tributário de Primeira Instância* (Pirmās instances nodokļu tiesa, Lisabona) atzina prasību, ko šajā tiesā iesniedza *Organon Portuguesa* par šo notariālo nodevu piemērošanu. Apstrīdot šo spriedumu, *Fazenda Pública* to pārsūdzāja *Supremo Tribunal Administrativo*, kas nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai uz atlīdzību, ko iekasē par sabiedrības kapitāla daļu atsavināšanas notariālu

apstiprinājumu, attiecas [Direktīvas 69/335] 4. panta 3. punkta noteikumi?

2) Vai Tarifa [...] 5. panta 1. punkts, skatīts kopā ar 3. panta c) punktu, redakcijā, kāda bija spēkā lietā apskatīmo faktu brīdī, ciktāl tas paredz, ka atlīdzības par kapitāla daļu atsavināšanas notariālu apstiprinājumu apmēru nosaka atsavināto daļu vērtība, neparedzot summas maksimālo apmēru un neēmot vērā sniegtā pakalpojuma vērtību, ir saderīgs ar [...] Direktīvas 69/335 10. panta c) punktu un 12. panta 1. punkta e) apakšpunktu?”

Par prejudiciāliem jautājumiem

15 Ar jautājumiem, kas būtu jāizskata vienlaicīgi, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 69/335 noteikumi aizliedz tādā valsts tiesisko regulējumu, kāds ir pamata lietas pamatā, ar ko paredz par notariāla akta noformēšanu, ar ko apliecina kapitāla daļu atsavināšanu, kas nav saistīta ar kapitāla palielināšanu, nodevu iekasēšanu, kas noteiktas tikai pēc atsavināto daļu vērtības, neparedzot summas maksimālo apmēru un neēmot vērā sniegtā pakalpojuma vērtību.

16 Tiesa aprobežojas ar to Direktīvas 69/335 noteikumu pārbaudi, kas ir svarīgi, lai sniegtu noderīgu atbildi iesniedzējtiesai.

17 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru nodevas, kas iekasētas par notariāla akta noformēšanu par darījumu, uz ko attiecas Direktīva 69/335 tādā sistēmā kā tā, kas ir pamata lietas pamatā un ko raksturo fakts, ka notāri ir valsts ierēdņi un ka nodevas daļēji tiek pārskaitītas valstij tās darbību finansēšanai, ir nodoklis šīs direktīvas izpratnē (1999. gada 29. septembra spriedums lietā C-256/98 *Modelo, Recueil*, I-6427. lpp., 23. punkts, un 2000. gada 21. septembra spriedums lietā C-19/99 *Modelo, Recueil*, I-7213. lpp., 23. punkts).

18 Ar Direktīvas 69/335 11. panta a) punktu ir aizliegti nodokļi, lai kāda būtu to forma, akciju, citu kapitāla daļu vai citu tā paša tipa vērtspapīru vai to sertifikātu izveidei, emisijai, kotēšanas sākšanai biržā, laišanai tirgū vai darījumiem ar tiem, neatkarīgi no tā, kas tos emitē.

19 Šis noteikums vienlīdz attiecas uz nodokļiem, kas uzlikti attiecībā uz būtiskam formalitātem, kas saistītas ar kapitāla daļu atsavināšanu, tādām kā notāriāls nodevas, kas apliekotas pamata lietā.

20 Tomēr Direktīvas 69/335 12. pants paredz izņēmumus no tās 10. un 11. panta noteikumiem. Šo izņēmumu starpā figurē 12. panta 1. punkta a) apakšpunktā “vērtspapīru pārvadumu nodokļi, neatkarīgi no tā, vai nodokļi ir uzlikti saskaņā ar nemainīgu likmi vai ne”. Ir zināms, ka kapitāla daļu atsavināšana izriet no jūdziena vērtspapīri.

21 Šajā sakarā no Tiesas pastāvīgās judikatūras (1998. gada 17. decembra spriedums lietā C-236/97 *Codan, Recueil*, I-8679. lpp., 31. punkts, un 2004. gada 5. februāra rīkojums lietā C-357/02 *SONAE Distribuição*, Krājums nav publicēts, 23. punkts) izriet, ka Direktīvas 69/335 12. panta 1. punkta a) apakšpunkts ļauj iekasēt nodokli, ja tiek atsavināti vērtspapīri, neatkarīgi no tā, vai emitantsabiedrība ir iekāuta biržu sarakstos un vai šīs daļas ir atsavinātas biržā, vai atsavinātas tieši no personas, kas nodod pašuma tiesības, tiesību pārņemjam.

22 Līdz ar to tādā nodoklis kā tas, ko veido nodevas, kas ir pamata lietas pamatā, izriet no Direktīvas 69/335 12. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētā izņēmuma, un tādējādi to iekasēšana nav pretrunā Direktīvai.

23 Ir j?piebilst šaj? sakar?, ka apst?klis, ka šo nodevu summas pieaug tieši un bez ierobežojumiem proporcion?li atsavin?to kapit?la da?u v?rt?bai, neietekm? šo secin?jumu (iepriekš min?tais r?kojums liet? *SONAE Distribuição*, 25. punkts).

24 Direkt?vas 69/335 12. panta 1. punkta a) apakšpunkts, paredzot, ka šaj? noteikuma paredz?tie nodok?i var tikt "uzlikti saska?? ar nemain?gu likmi vai ne", atst?j dal?bvalst?m iesp?ju br?vi noteikt šo likmi. Turkl?t šie nodok?i nav paredz?ti k? finansi?la atl?dz?ba par sniegtu pakalpojumu t?d?j?di, ka to summai nav j?b?t saist?tai ar š? pakalpojuma izmaks?m un ka judikat?r? noteiktie krit?riji (skat. it ?paši 2001. gada 21. j?nija spriedumu liet? C?206/99 *SONAE, Recueil*, I?4679. lpp., 32.–34. punkts un tajos min?t? judikat?ra), lai noš?irtu nodevas, kas ir atl?dz?ba Direkt?vas 69/335 izpratn?, no t?m, kas neietilpst šaj? kategorij?, t?m nav piem?rojami (iepriekš min?tais r?kojums liet? *SONAE Distribuição*, 26. un 27. punkts).

25 ?emot v?r? šos apsv?rumus, uz uzdotajiem jaut?jumiem ir j?atbild, ka Direkt?va 69/335 neaizliedz valsts tiesisko regul?jumu, ar ko paredz par notari?la akta, ar ko apliecina kapit?la da?u atsavin?šanu, kas nav saist?ta ar kapit?la palielin?šanu, noform?šanu iekas?t nodevas, kas noteiktas saska?? ar nemain?gu likmi un/vai saska?? ar atsavin?to da?u v?rt?bu.

Par ties?šan?s izdevumiem

26 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem pamata liet? š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (pirm? pal?ta) nospriež:

Padomes 1969. gada 17. j?lija Direkt?va 69/335/EEK par netiešajiem nodok?iem, ko uzliek kapit?la piesaist?šanai, kas groz?ta ar Padomes 1985. gada 10. j?nija Direkt?vu 85/303/EEK, neaizliedz valsts tiesisko regul?jumu, ar ko paredz par notari?la akta, ar ko apliecina kapit?la da?u atsavin?šanu, kas nav saist?ts ar kapit?la palielin?šanu, noform?šanu iekas?t nodevas, kas noteiktas saska?? ar nemain?gu likmi un/vai saska?? ar atsavin?to da?u v?rt?bu.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – portug??u.