

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) NUTARTIS

2010 m. spalio 6 d.(*)

„Procedūros reglamento 104 straipsnio 3 dalies pirma pastraipa – Direktyva 69/335/EEB – Netiesioginiai mokesčiai – Kapitalo pritraukimas – Vertybinių popierių perleidimas – ?statinis kapitalas, kurį daugiausia sudaro nekilnojamasis turtas“

Byloje C-487/09

dėl *Tribunal Supremo* (Ispanija) 2009 m. rugsėjo 24 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2009 m. lapkričio 30 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Inmogolf SA

prieš

Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia,

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. Toader, teisėjai L. Bay Larsen ir A. Prechal (pranešėja),

generalinis advokatas Y. Bot,

kancleris R. Grass,

Teisingumo Teismas, pagal Procedūros reglamento 104 straipsnio 3 dalies pirmą pastraipą nutaręs spręsti klausimą motyvuota nutartimi,

susipažinęs su generalinio advokato nuomone,

priima šią

Nutartį

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyvos 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; toliau – direktyva), 11 straipsnio a punkto ir 12 straipsnio 1 dalies a punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Inmogolf SA* (toliau – *Inmogolf*) ir *Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia* (Mursijos autonominės srities Ekonomikos ir finansų departamento Mokesčių generalinis direktoratas) ginčą dėl turto perleidimo ir dokumentais formintų teisinių sandorių mokesčių grąžinimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisės aktai

3 Direktyvos 11 straipsnyje numatyta:

„Valstybės narės neapmokestina jokios rūšies mokesčiais:

a) bet kieno išleisti akcijų arba kitų tokios pat rūšies vertybinių popierių, arba tokius vertybinius popierius atstovaujančių sertifikatų sukūrimo, išleidimo, kotiravimo vertybinių popierių biržoje, jų pateikimo rinkai arba sandorių jais sudarymo;

<...>“

4 Pagal direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punktą:

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

a) vienodos arba nevienodos normos vertybinių popierių perleidimo mokesčius;

<...>“

Nacionalinės teisės aktai

5 1988 m. liepos 28 d. Įstatymo Nr. 24/1988 dėl vertybinių popierių rinkos (BOE, Nr. 181, 1988 m. liepos 29 d., p. 23405), iš dalies pakeisto 1991 m. birželio 6 d. Įstatymu Nr. 18/91 (BOE, Nr. 136, 1991 m. birželio 7 d., p. 18665, toliau – Įstatymas Nr. 24/1988), 108 straipsnyje numatyta:

„1. Vertybinių popierių, nesvarbu, ar jais prekiaujama oficialioje antrinėje rinkoje, perleidimas atleidžiamas nuo turto perleidimo ir dokumentais forminti teisinių sandorių ir pridėtinės vertės mokesčių.“

2. Nukrypstant nuo 1 dalies nuostatų, turto perleidimo ir dokumentais forminti teisinių sandorių mokesčių apmokestinami šie „turto perleidimo atlygintinai“ atvejai:

1° Antrinėje rinkoje atlikti perleidimai ir pirminėje rinkoje atlikti sigijimai, kai jie atliekami pasinaudojant pasirašymo pirmumo teisėmis ir teise pakeisti obligacijas akcijomis, perleidžiant ar sigyjant fondu, asociacijų ar kitų subjektų, kurių turtą sudaro mažiausiai 50 % nacionalinėje teritorijoje esančio nekilnojamojo turto, vertybinius popierius, atitinkantis statinio kapitalo dalis ar turtą, su sąlyga, kad po tokio perleidimo ar sigijimo gijėjas tampa absoliučiu šio turto savininku ar bent jau gyja teisė minėtus subjektus kontroliuoti.

Kalbant apie komercines bendroves, laikoma, kad minėta kontrolė gyta tuo atveju, kai tiesiogiai ar netiesiogiai sigyjama daugiau kaip 50 % statinio kapitalo.

Apskaičiuojant 50 % turto, kurį turi sudaryti nekilnojamasis turtas, atsižvelgiama tik į žemės plotus, skaitant statybai skirtus žemės plotus, sudarančius trumpalaikę bendrovę, kuri tikslas – vykdyti komercinę veiklą, susijusią su pastatų statyba ar plėtra, turtą.

2° Akcijų ar kapitalo dalių, gautų už našą nekilnojamąjį turtą, tokios našos atliekant, kai steigiamas bendrovė arba didinamas jos statinis kapitalas, su sąlyga, kad nuo našos iki perleidimo dienos nepraėjo daugiau kaip metai.

Numatytais atvejais mokesčio tarifas, atitinkantis nekilnojamojo turto perleidimo atlygintinai, bus taikomas pagal konkretaus turto vertę, kuri apskaičiuojama pagal taisykles, numatytas galiojančiose Įstatymo dėl turto perleidimo ir dokumentais forminti teisinių sandorių mokesčio nuostatose.“

6 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigimu, ?statymo Nr. 24/1988 108 straipsnio 2 dalies tikslas yra užkirsti keli? galimam mokes?io už turto perleidim?, kiek tai susij? su pasl?ptu nekilnojamojo turto perleidimu, tiesiogiai ?sigyjant vertybini? popieri? vengimui.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

7 1993 m. rugpj??io 20 d. oficialiai patvirtintu aktu *Inmogolf*, kuri yra *Inmobiliaria La Manga SA* akcinink?, ?sigijo iš kito akcininko 49 šios bendrov?s akcijas už 49 000 ESP, šitaip ?gydama daugiau nei 50 % jos ?statinio kapitalo.

8 1997 m. balandžio 22 d. šis oficialiai patvirtintas aktas pateiktas *Servicio Territorial de Cartagena* (Kartachenos regiono departamentas) prie *Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia* kartu su dokumentu, patvirtinan?iu savarankiškai apskai?iuot? turto perleidimo ir dokumentais ?formint? teisini? sandori? mokest?. Šiame dokumente nurodyta, kad mokes?io baz? sudaro 972 999 989 ESP, kuri atitiko bendr? bendrov?s *Inmobiliaria La Manga SA* nekilnojamojo turto vert?, ir kad reikia sumok?ti 58 378 79 ESP mokest?, nors ir nurodyta, kad tai – atsargumo priemon?, nes perleidimas atleistas nuo mokes?io pagal ?statymo Nr. 24/1988 108 straipsnio 1 dal?.

9 1997 m. gruodžio 31 d. *Inmogolf* papraš? apskai?iuoti galutin? mokes?io sum? ir gr?žinti sumok?t? sum?, remdamasi tuo, kad taikomas ?statymo Nr. 24/1988 108 straipsnio 1 dalyje numatytas atleidimas nuo mokes?io. Šis prašymas atmestas 1998 m. balandžio 17 d. *Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia* sprendimu. 1998 m. balandžio 30 d. sprendimu ši administracin?s valdžios institucija papildomai apskai?iavo mokest? ir nustat? mok?tin? 28 910 297 ESP delspinigi? sum?.

10 Kadangi d?l šio sprendimo pateikti skundai buvo atmesti, kaip ir v?liau pateiktas apeliacinis skundas d?l j? atmetimo, *Inmogolf* galiausiai padav? kasacin? skund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui, kuriame nurodo, kad pažeisti direktyvos 11 straipsnio a punktas ir 12 straipsnis.

11 Manydamas, kad sprendimui pagrindin?je byloje priimti b?tinias direktyvos išaiškinimas, *Tribunal Supremo* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Atsižvelgiant ? tai, kad pagal [direktyvos] 11 straipsnio a punkt? draudžiama apmokestinti akcij?, obligacij? ar kit? tokios pa?ios r?šies vertybini? popieri? išleidim? ? rink?, o pagal šios direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punkt? valstyb?ms nar?ms tik leidžiama taikyti vienodos arba nevienodos normos vertybini? popieri? perleidimo mokes?ius, ir turint omenyje tai, kad nors <...> ?statymo Nr. 24/1988 <...> 108 straipsnyje nustatyta bendra taisykl?, pagal kuri? vertybini? popieri? perleidimo atveju atleidžiama tiek nuo prid?tin?s vert?s mokes?io, tiek nuo turto perleidimo mokes?io, jame vis d?lto numatyta šiuos sandorius apmokestinti turto perleidimo mokes?iu, prilyginant š? perleidim? turto perleidimui atlygintinai su s?lyga, kad šie vertybiniai popieriai atitinka bendrovi?, kuri? turt? sudaro ne mažiau kaip 50 % nekilnojamojo turto, ?statinio kapitalo dalis, o po tokio perleidimo ?gij?jas ?gyja pozicij?, pagal kuri? gali kontroliuoti bendrov? nedarydamas skirtumo tarp nekilnojamojo turto bendrovi? ir ekonomin? veikl? vykdan?i? bendrovi?, ar pagal [direktyv?] draudžiama savaime taikyti valstybi? nari? nustatytas teis?s normas, kaip antai ?statymo Nr. 24/1988 <...> 108 straipsnio 2 dal?, pagal kurias apmokestinami tam tikri vertybini? popieri? perleidimai, kurie atliekami nekilnojamojo turto perleidimams pasl?pti, net jeigu nebuvo ketinimo išvengti mokes?io?

2. Jeigu neb?tina, kad egzistuot? ketinimas išvengti mokes?io, ar pagal [direktyv?]

draudžiamos teisės normos, kaip antai <...> ?statymas Nr. 24/1988, kuriame nustatytas mokestis už bendrovę, kuri turtą daugiausia sudaro nekilnojamasis turtas, pagrindinė kapitalo dalies ?sigijimą, nors tokios bendrovės visiškai vykdo savo veiklą, o nekilnojamojo turto negalima atskirti nuo bendrovės vykdomos ekonominės veiklos“

D?I prejudicini? klausim?

12 Pagal Procedūros reglamento 104 straipsnio 3 dalies pirmą pastraipą, jei atsakym? ? pateikt? prejudicin? klausim? galima aiškiai nustatyti iš Teisingumo Teismo praktikos, Teisingumo Teismas gali spręsti klausim? motyvuota nutartimi.

13 Teisingumo Teismas mano, jog toks atvejis yra šioje byloje.

14 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateiktas teismas iš esmės klausia, ar direktyva, konkrečiai kalbant, jos 11 straipsnio a punktu ir 12 straipsnio 1 dalies a punktu, draudžiamas toks valstybės narės reglamentavimas, koks numatytas ?statymo Nr. 24/1988 108 straipsnio 2 dalyje, kuriuo, siekiant, kad būtų užkirstas kelias išvengti mokesčių perleidžiant nekilnojamąjį turtą tarpininkaujant bendrovėms vertybinių popierių perleidimas apmokestinamas turto perleidimo mokesčiu, kai šie vertybiniai popieriai atitinka bendrovę, kuri turtą sudaro ne mažiau kaip 50 % nekilnojamojo turto, ?statinio kapitalo dalis, o po tokio perleidimo ?gijąs ?gyja pozicij?, pagal kuri? gali kontroliuoti atitinkamą bendrovę, net ir tuo atveju, kai, viena vertus, neketinta išvengti mokesčio, ir, antra vertus, šios bendrovės visiškai vykdo savo veiklą, o nekilnojamojo turto negalima atskirti nuo šios bendrovės vykdomos ekonominės veiklos.

15 ?ia reikia priminti, kad direktyvos 11 straipsnio a punkte ir 12 straipsnio 1 dalies a punkte yra aiškiai atskirtas vertybinių popierių išleidimas, kurio negalima apmokestinti jokių mokesčių ar kitu nei kapitalo mokestis mokesčiu, ir šios vertybinių popierių perleidimas, kuris, atvirkščiai, tokiu mokesčiu gali būti apmokestintas (šiuo klausimu žr. 2009 m. spalio 1 d. Sprendimo *HSBC Holdings ir Vidacos Nominees*, C?569/07, Rink. p. I?9047, 34 punkt?).

16 Pirmiausia, kalbant apie direktyvos 11 straipsnio a punktą, pasakytina, kad iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos nematyti, jog tokiu, kaip antai pagrindinėje byloje nagrinėjamas, mokesčiu būtų apmokestintas vertybinių popierių išleidimas, kaip numatyta šioje nuostatoje. Vadinasi, jo negalima laikyti draudžiančiu tokį mokestį.

17 Toliau, kalbant apie tai, ar tokiu reglamentavimu, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, ?vestas mokestis, kaip jis suprantamas pagal direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punktą, neabejojama, kaip iš esmės pažymi Ispanijos ir Vengrijos vyriausybės, kad ekonominiu požiūriu toks, kaip antai pagrindinėje byloje nagrinėjamas, mokestis gali būti laikomas realiai taikomu nekilnojamajam turtui, susijusiam su vertybiniais popieriais. Vis dėlto, kaip matyti iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos ir kaip pažymi Europos Komisija, apmokestinimo tokiu mokesčiu momentas yra vertybinių popierių perleidimas. Kadangi apmokestinimo tokiu mokesčiu, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, momentas yra konkretaus sandorio, numatyto direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punkte, ?vykdymas, reikia manyti, kad toks mokestis patenka ? šios nuostatos (šiuo klausimu žr. 2005 m. kovo 25 d. Sprendimo *Optiver ir kt.*, C?22/03, Rink. p. I?1839, 32 punkt?).

18 Kalbant apie direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punktą, pažymėtina, kad Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog šia nuostata leidžiama rinkti mokestį už vertybinių popierių perleidimą, neatsižvelgiant ? tai, ar juos išleidusi bendrovė yra kotiruojama biržoje ir ar į perleidimą vyksta per biržą, ar tiesiogiai iš perleidėjo ?gijai (2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Organon Portuguesa*, C?193/04, Rink. p. I?7271, 21 punktą ir jame nurodyta teismų praktika). Be

to, šia nuostata valstybės narėms paliekama teisė laisvai nustatyti joje aptariamą mokesčių dydį (minuto Sprendimo *Organon Portuguesa* 24 punktas).

19 Be to, manytina, kad, kaip teisingai pastebi Ispanijos, Vengrijos ir Nyderlandų vyriausybės bei Komisija, direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punktu nedraudžiamas mokestis, turintis tokią pačią požymį kaip nagrinjamasis pagrindinis byloje. Toks aiškinimas patvirtina tiek šios nuostatos formuluotą, kurioje nepatikslintos sąlygos, kuriomis valstybės narės gali rinkti mokesčius už vertybinių popierių perleidimą, tiek tai, kad direktyva išsamiai suderinti atvejai, kada valstybės narės gali taikyti netiesioginius pritraukto kapitalo mokesčius (minuto Sprendimo *HSBC Holdings ir Vidacos Nominees* 25 punktas). Kaip konkrečiai parodyta direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punktu, šioje nuostatoje nurodytas vertybinių popierių perleidimas nėra kapitalo pritraukimas, kurį Sąjungos teisės aktų leidėjas norėjo reglamentuoti Sąjungoje priimdamas šią direktyvą.

20 Galiausiai, nors direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punktu nedraudžiamas toks mokestis, koks nagrinjamas pagrindinis byloje, vis dėlto reikia pridurti, jog, kaip teisingai pastebi Komisija, gyvendindamos šioje nuostatoje numatytą teisę valstybės narės privalo laikytis ESV sutartimi garantuojamą pagrindinį laisvę (šiuo klausimu žr. 2009 m. kovo 5 d. Sprendimo *UTECA*, C-222/07, Rink. p. I-1407, 18 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką). Tačiau, kadangi prašymas priimti prejudicinį sprendimą nesusijęs su pagrindiniu laisvės išaiškinimu, o nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nepatikslinamas galimas nuostatas, užtikrinančią šias laisves, taikymas tokioje, kaip antai pagrindinės bylos, situacijoje, nagrinjant šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismui nereikia aiškinti šios laisvės.

21 Todėl pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad direktyva, konkrečiai kalbant, jos 11 straipsnio a punktu ir 12 straipsnio 1 dalies a punktu, nedraudžiamas toks valstybės narės reglamentavimas, koks numatytas Statymo Nr. 24/1988 108 straipsnio 2 dalyje, kuriuo, siekiant, kad būtų užkirstas kelias išvengti mokesčių, perleidžiant nekilnojamąjį turtą tarpininkaujant bendrovėms vertybinių popierių perleidimas apmokestinamas turto perleidimo mokesčiu, kai šie vertybiniai popieriai atitinka bendrovę, kuri turtą sudaro ne mažiau kaip 50 % nekilnojamojo turto, statinio kapitalo dalis, o po tokio perleidimo gijąs gyja poziciją, pagal kurią gali kontroliuoti atitinkamą bendrovę, net ir tuo atveju, kai, viena vertus, neketinta išvengti mokesčio, ir, antra vertus, šios bendrovės visiškai vykdo savo veiklą, o nekilnojamojo turto negalima atskirti nuo šios bendrovės vykdomos ekonominės veiklos.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (aštuntoji kolegija) nutaria:

1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyva 69/335/EEB dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalui pritraukti, konkrečiai kalbant, jos 11 straipsnio a punktu ir 12 straipsnio 1 dalies a punktu, nedraudžiamas toks valstybės narės reglamentavimas, koks numatytas 1988 m. liepos 28 d. Įstatymo Nr. 24/1988 dėl vertybinių popierių rinkos, iš dalies pakeisto 1991 m. birželio 6 d. Įstatymu Nr. 18/91, 108 straipsnio 2 dalyje, kuriuo, siekiant, kad būtų užkirstas kelias išvengti mokesčių, perleidžiant nekilnojamąjį turtą tarpininkaujant bendrovoms vertybinių popierių perleidimas apmokestinamas turto perleidimo mokesčiu, kai šie vertybiniai popieriai atitinka bendrovę, kuri turtą sudaro ne mažiau kaip 50 % nekilnojamojo turto, įstatinio kapitalo dalis, o po tokio perleidimo gijąs gyja poziciją, pagal kurią gali kontroliuoti atitinkamą bendrovę net ir tuo atveju, kai, viena vertus, neketinta išvengti mokesčio, ir, antra vertus, šios bendrovės visiškai vykdo savo veiklą, o nekilnojamojo turto negalima atskirti nuo šios bendrovės vykdomos ekonominės veiklos.

Parašai.

* Proceso kalba: ispanų.