TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) NUTARTIS

2010 m. spalio 6 d.*

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 pirmininkė C. Toader, teisėjai L. Bay Larsen ir A. Prechal (pranešėja),

generalinis advokatas Y. Bot,
kancleris R. Grass,

* Proceso kalba: ispanų.

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 įformintų teisinių sandorių mokesčio grąžinimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisės aktai

3 Direktyvos 11 straipsnyje numatyta:

„Valstybės narės neapmokestina jokios rūšies mokesčiais:

a) bet kieno išleistų akcijų arba kitų tokios pat rūšies vertybinių popierių, arba tokius vertybinius popierius atstovaujančių sertifikatų sukūrimo, išleidimo, kotiravimo vertybinių popierių biržoje, jų pateikimo į rinką 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 įformintų teisinių sandorių ir pridėtinės vertės mokesčių.

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

1° Antrinėje rinkoje atlikti perleidimai ir pirminėje rinkoje atlikti įsigijimai, kai jie atliekami pasinaudojant pasirašymo pirmumo teisėmis ir teise pakeisti obligacijas į akcijas, perleidžiant ar įsigyjant įmonių, fondų, asociacijų ar kitų subjektų, kurių turtą sudaro mažiausiai 50 % nacionalinėje teritorijoje esančio nekilnojamojo turto, vertybinius popierius, atitinkančius įstatinio kapitalo dalis ar turtą, su sąlyga, kad po tokio perleidimo ar įsigijimo įgijėjas tampa absoliučiu šio turto savininku ar bent jau įgyja teisę minėtus subjektus kontroliuoti.

Kalbant apie komercines bendroves, laikoma, kad minėta kontrolė įgyta tuo atveju, kai tiesiogiai ar netiesiogiai įsigyjama daugiau kaip 50 % įstatinio kapitalo.

Apskaičiuojant 50 % turto, kurį turi sudaryti nekilnojamasis turtas, atsižvelgiama tik į žemės plotus, įskaitant statybai skirtus žemės plotus, sudarančius trumpalaikį bendrovių, kurių tikslas – vykdyti komercinę veiklą, susijusią su pastatų statyba ar plėtra, turtą.

2° Akcijų ar kapitalo dalių, gautų už įnašą į nekilnojamąjį turtą, tokį įnašą atliekant, kai steigiama bendrovė arba didinamas jos įstatinis kapitalas, su sąlyga, kad nuo įnašo iki perleidimo dienos nepraėjo daugiau kaip metai.

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

6 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, Įstatymo Nr. 24/1988 108 straipsnio 2 dalies tikslas yra užkirsti kelią galimam mokesčio už turto perleidimą, kiek tai susiję su paslėptu nekilnojamojo turto perleidimu, tiesiogiai įsigyjant vertybinių popierių vengimui.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

7 1993 m. rugpjūčio 20 d. oficialiai patvirtintu aktu *Inmogolf*, kuri yra *Inmobiliaria La Manga SA* akcininkė, įsigijo iš kito akcininko 49 šios bendrovės akcijas už 49 000 ESP, šitaip įgydama daugiau nei 50 % jos įstatinio 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, patvirtinančiu savarankiškai apskaičiuotą turto perleidimo ir dokumentais įformintų teisinių sandorių mokestį. Šiame dokumente nurodyta, kad mokesčio bazę sudaro 972 999 989 ESP, kuri atitiko bendrą bendrovės *Inmobiliaria La Manga SA* nekilnojamojo turto vertę, ir kad reikia sumokėti 58 378 79 ESP mokestį, nors ir nurodyta, kad tai – atsargumo priemonė, nes perleidimas atleistas nuo mokesčio pagal Įstatymo Nr. 24/1988 108 straipsnio 1 dalį.

9 1997 m. gruodžio 31 d. *Inmogolf* paprašė apskaičiuoti galutinę mokesčio sumą ir grąžinti sumokėtą sumą, remdamasi tuo, kad taikomas Įstatymo Nr. 24/1988 108 straipsnio 1 dalyje numatytas atleidimas nuo mokesčio. 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 administracinės valdžios institucija papildomai apskaičiavo mokestį ir nustatė mokėtiną 28 910 297 ESP delspinigių sumą.

10 Kadangi dėl šio sprendimo pateikti skundai buvo atmesti, kaip ir vėliau pateiktas apeliacinis skundas dėl jų atmetimo, *Inmogolf* galiausiai padavė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, kuriame nurodo, kad pažeisti direktyvos 11 straipsnio a punktas ir 12 straipsnis.

11 Manydamas, kad sprendimui pagrindinėje byloje priimti būtinas direktyvos išaiškinimas, *Tribunal Supremo* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Atsižvelgiant į tai, kad pagal [direktyvos] 11 straipsnio a punktą draudžiama apmokestinti akcijų, obligacijų ar kitų tokios pačios rūšies vertybinių popierių išleidimą į rinką, o pagal šios direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punktą valstybėms narėms tik leidžiama taikyti vienodos arba nevienodos normos vertybinių popierių perleidimo mokesčius, ir turint omenyje tai, kad nors <...> Įstatymo Nr. 24/1988 <...> 108 straipsnyje nustatyta bendra taisyklė, pagal kurią vertybinių popierių perleidimo atveju atleidžiama tiek nuo pridėtinės vertės mokesčio, tiek nuo turto perleidimo mokesčio, jame vis dėlto numatyta šiuos sandorius apmokestinti turto perleidimo mokesčiu, prilyginant šį perleidimą turto perleidimui atlygintinai su sąlyga, kad šie vertybiniai popieriai atitinka bendrovių, kurių turtą sudaro ne mažiau kaip 50 % nekilnojamojo turto, įstatinio kapitalo dalis, o po tokio perleidimo įgijėjas įgyja poziciją, pagal kurią gali kontroliuoti bendrovę nedarydamas skirtumo tarp nekilnojamojo turto bendrovių ir ekonominę veiklą vykdančių bendrovių, ar pagal [direktyvą] draudžiama savaime taikyti valstybių narių nustatytas

teisės normas, kaip antai Įstatymo Nr. 24/1988 <...> 108 straipsnio 2 dalį, pagal kurias apmokestinami tam tikri vertybinių popierių perleidimai, kurie atliekami nekilnojamojo turto perleidimams paslėpti, net jeigu nebuvo ketinimo išvengti mokesčio?

2. Jeigu nebūtina, kad egzistuotų ketinimas išvengti mokesčio, ar pagal [direktyvą] draudžiamos teisės normos, kaip antai <...> Įstatymas Nr. 24/1988, kuriame nustatytas mokestis už bendrovių, kurių turtą daugiausia sudaro nekilnojamasis turtas, pagrindinės kapitalo dalies įsigijimą, nors tokios bendrovės visiškai vykdo savo veiklą, o nekilnojamojo turto negalima atskirti nuo bendrovės vykdomos ekonominės veiklos?“

Dėl prejudicinių klausimų

12 Pagal Procedūros reglamento 104 straipsnio 3 dalies pirmą pastraipą, jei atsakymą į pateiktą prejudicinį klausimą galima aiškiai nustatyti iš Teisingumo Teismo praktikos, Teisingumo Teismas gali spręsti klausimą motyvuota nutartimi.

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

14 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs 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 Įstatymo 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 bendrovių, kurių turtą sudaro ne mažiau kaip 50 % nekilnojamojo turto, įstatinio kapitalo dalis, o po tokio perleidimo įgijėjas įgyja 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 šių bendrovių vykdomos ekonominės veiklos.

15 Čia reikia priminti, kad direktyvos 11 straipsnio a punkte ir 12 straipsnio 1 dalies a punkte yra aiškiai atskirtas vertybinių popierių išleidimas, kurio negalima apmokestinti jokiu mokesčiu ar kitu nei kapitalo mokestis mokesčiu, ir šių 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 punktą).

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, įvestas 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, įvykdymas, reikia manyti, kad toks mokestis patenka į

šią nuostatą (šiuo klausimu žr. 2005 m. kovo 25 d. Sprendimo *Optiver ir kt.*, C-22/03, Rink. p. I-1839, 32 punktą).

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 į tai, ar juos išleidusi bendrovė yra kotiruojama biržoje ir ar jų perleidimas vyksta per biržą, ar tiesiogiai iš perleidėjo įgijėjui (2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Organon Portuguesa*, C-193/04, Rink. p. I-7271, 21 punktas ir jame nurodyta teismų praktika). Be to, šia nuostata valstybėms narėms paliekama teisė laisvai nustatyti joje aptariamų mokesčių dydį (minėto 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 tokių pačių požymių kaip nagrinėjamasis pagrindinėje byloje. Tokį aiškinimą patvirtina tiek šios nuostatos formuluotė, 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 (minėto Sprendimo *HSBC Holdings ir Vidacos Nominees* 25 punktas). Kaip konkrečiai įrodyta 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 nagrinėjamas pagrindinėje byloje, vis dėlto reikia pridurti, jog, kaip teisingai pastebi Komisija, įgyvendindamos šioje nuostatoje numatytą teisę valstybės narės privalo laikytis ESV sutartimi garantuojamų pagrindinių laisvių (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 pagrindinių laisvių išaiškinimu, o nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nepatikslinamas galimas nuostatų, užtikrinančių šias laisves, taikymas tokioje, kaip antai pagrindinės bylos, situacijoje, nagrinėjant šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismui nereikia aiškinti šių laisvių.

21 Todėl į 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 Įstatymo 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 bendrovių, kurių turtą sudaro ne mažiau kaip 50 % nekilnojamojo turto, įstatinio kapitalo dalis, o po tokio perleidimo įgijėjas įgyja 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 šių bendrovių vykdomos ekonominės veiklos.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

22 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje 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 bendrovėms vertybinių popierių perleidimas apmokestinamas turto perleidimo mokesčiu, kai šie vertybiniai popieriai atitinka bendrovių, kurių turtą sudaro ne mažiau kaip 50 % nekilnojamojo turto, įstatinio kapitalo dalis, o po tokio perleidimo įgijėjas įgyja 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 šių bendrovių vykdomos ekonominės veiklos.

Parašai.