

Lieta C-685/23**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas
Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2023. gada 15. novembris

Iesniedzējtiesa:

*Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa
— CAAD) (Portugāle)*

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2023. gada 10. novembris

Prasītājs:

Corner and Border SA

Atbildētājs:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Pamatlietas priekšmets

Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Corner and Border SA* (turpmāk tekstā – “C&B”), no vienas puses, un *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Nodokļu un muitas administrāciju, turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”), no otras puses, kurā šī pirmā minētā lūdz atzīt par prettiesisku un līdz ar to atcelt 2022. gada 27. janvārī veikto zīmognodevas aprēķinu 2 093 400 EUR apmērā par garantiju kopumu, kas piešķirts saistībā ar obligāciju aizdevumu, lai finansētu divu sabiedrību akciju pirkuma cenas samaksu un refinansētu šo sabiedrību parādu.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2008/7/EK (2008. gada 12. februāris) par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai (OV 2008, L 46, 11. lpp.), 5. panta 2. punkta b) apakšpunktu un 6. panta 1. punkta d) apakšpunktu.

Prejudiciālie jautājumi

1) Vai Padomes Direktīvas 2008/7/EK (2008. gada 12. februāris) 5. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to ir aizliegts uzlikt zīmognodevu nodrošinājumam akciju ķīlas, bankas konta atlikuma ķīlas, akcionāru prasījumu ķīlas un prasījumu cesijas nodrošinājuma veidā, kas sniegts saistībā ar obligāciju emisijas darījumu?

2) Vai atbilde uz pirmo jautājumu atšķirsies atkarībā no tā, vai nodrošinājuma sniegšana ir juridisks pienākums, vai arī tā nav obligāta un par to ir panākta brīvprātīga vienošanās?

3) Vai atbilde uz pirmo jautājumu būs citāda, ja nodrošinājums ir sniegts saistībā ar obligāciju emisijas darījumu, uz kuru attiecas bankas individuāla parakstīšana un kura parakstītāja statusu var nodot pēc emitentiestādes vēlēšanās, pat ja šī nodošana ir pakļauta noteiktiem nosacījumiem un soda naudām/komisijas maksām?

4) Vai Padomes Direktīvas 2008/7/EK (2008. gada 12. februāris) 6. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas attiecas arī uz nodrošinājumu akciju ķīlas, bankas konta atlikuma ķīlas, akcionāru prasījumu ķīlas un prasījumu cesijas nodrošinājuma veidā, kas sniegts saistībā ar obligāciju emisijas darījumu, uz kuru attiecas šīs direktīvas 5. panta 2. punkta b) apakšpunkts?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Padomes Direktīva 2008/7/EK (2008. gada 12. februāris) par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai: 1. pants; 5. panta 2. punkta a) un b) apakšpunkts un 6. panta 1. punkta d) apakšpunkts.

Spriedums, 2017. gada 19. oktobris, *Air Berlin* (C-573/16, EU:C:2017:772), 32. punkts.

Spriedums, 2022. gada 22. decembris, *IM Gestão de Ativos* u.c. (C-656/21, EU:C:2022:1024), 28. punkts.

Rīkojums, 2023. gada 19. jūlijs, A (Nodokļu uzlikšana tirdzniecībai ar vērtspapīriem) (C-335/22, EU:C:2023:603), 24.–28. punkts.

Atbilstošās valsts tiesību normas

Código do imposto do selo (Zīmognodevas kodekss) 1. pants un *Tabela Geral do Imposto do Selo* (Zīmognodevas vispārīgais tarifs) 10.3. pozīcija.

1. pants

Apliekamais objekts

1. Ar zīmognodevu apliek visus Zīmognodevas vispārīgā tarifa aktus, līgumus, dokumentus, vērtspapīrus, rakstus un citus tiesiskus darījumus vai situācijas, t.sk. īpašuma nodošanu bezatlīdzības ceļā.

[..]

10. Obligāciju garantijas neatkarīgi no to veida vai formas, jo īpaši garantijas, galvojumi, patstāvīgas banku garantijas, nodrošinājumi, hipotēkas, ķīlas un galvojumu apdrošināšana, izņemot gadījumus, kad tās ir būtiski papildinošas līgumiem, kas jau ir apliekami ar nodokli saskaņā ar šo tarifu, un tiek izveidotas vienlaicīgi ar nodrošinātajām saistībām, tostarp izmantojot citu instrumentu vai vērtspapīru, par to attiecīgo vērtību atkarībā no termiņa, jebkuru līguma termiņa pagarinājumu uzskatot par jaunu darījumu:

[..]

10.3. Garantijas bez termiņa vai ar termiņu, kas ir pieci gadi vai ilgāks: 0,6 %.

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 *C&B* ir akciju sabiedrība, kas saskaņā ar Portugāles tiesību aktiem ir reģistrēta Lisabonā un pilnībā pieder *ONEX RENEWABLES Sàrl*, kas ir *R.C.S. Luxembourg* (Luksemburgas Tirdzniecības un uzņēmumu reģistrs) reģistrēta sabiedrība ar ierobežotu atbildību ar numuru B255771 un Portugāles asociētā uzņēmuma numuru (turpmāk tekstā – “*ONEX*”).
- 2 *ONEX* 2021. gada 21. jūlijā no *EDP RENEWABLES, SGPS, SA*, kas ir saskaņā ar Portugāles tiesību aktiem reģistrēta akciju sabiedrība (turpmāk tekstā – “*EDPR*”), iegādājās visu *ÉOLICA DO SINCELO, SA*, kas ir saskaņā ar Portugāles tiesību aktiem reģistrēta akciju sabiedrība un kuras juridiskā adrese ir Portu (turpmāk tekstā – “*ES*”), un *ÉOLICA DA LINHA, SA*, kas ir saskaņā ar Portugāles tiesību aktiem reģistrēta akciju sabiedrība un kuras juridiskā adrese ir Portu (turpmāk tekstā – “*EL*”), akciju kapitālu.
- 3 *ONEX* 2021. gada 29. jūlijā cedēja *C&B* savu līgumisko situāciju iepriekšējā punktā minētajā *ES* un *EL* akciju pirkšanas un pārdošanas līgumā.
- 4 *C&B* 2022. gada 27. janvārī noslēdza finansēšanas līgumu (tā dēvēto *Facilities Agreement*), saskaņā ar kuru tā izsniedza obligāciju aizņēmumu ar reģistrētām un iegrāmatotām parādzīmēm ar katra vērtspapīra nominālvērtību 100 000 EUR apmērā par kopējo summu 348 900 000 EUR, kas sadalīts divās obligāciju klasēs (“*A*” un “*B*”), kuras pilnībā parakstījusi *BANCO SANTANDER TOTTA, SA* (turpmāk tekstā – “*BST*”).

- 5 *Facilities Agreement* bija norādīts, ka *C&B* kā emitents var nolemt nodot *BST* pieņemto parakstītāja līgumisko situāciju, piemērojot sankcijas/nodevas.
- 6 Emitētās obligācijas bija jāreģistrē un jāglabā *Interbolsa* kā *Comissão dos Valores Mobiliários* (Vērtspapīru komisijas) norēķinu sistēmu un centralizēto vērtspapīru sistēmu pārvaldības uzņēmumā.
- 7 *Facilities Agreement* tika noslēgts, lai finansētu *ES* un *EL* akciju pirkuma cenas samaksu un refinansētu šo uzņēmumu parādus.
- 8 *ONEX*, *C&B*, *ES* un *EL* kā nodrošinājumu visu pienākumu un saistību izpildei saskaņā ar *Facilities Agreement* sniedza noteiktu nodrošinājumu vai personiskas garantijas, noslēdzot *Security Agreement* (Nodrošinājuma līgumu) starp šiem uzņēmumiem kā nodrošinājuma sniedzējiem un *BST* kā nodrošinājuma saņēmēju un aģentu.
- 9 Saskaņā ar *Security Agreement* *ONEX* sniedza šādas garantijas un garantijas solījumus:
 - pirmās kārtas ķīlas tiesības uz *C&B* akcijām un ar tām saistītajām tiesībām;
 - solījumu nodrošināt ķīlas tiesības uz *C&B* emitētajām jaunām akcijām un ar tām saistītajām tiesībām;
 - pirmās kārtas ķīlas tiesības uz jebkādiem esošiem prasījumiem (kas izriet no palīgpakalpojumiem, papildu pakalpojumiem, aizdevumiem vai citiem pakārtotiem parādiem, cita veida kvazikapitāla vai cita veida finansējuma natūrā vai naudā (akcionāru prasījumi), kas *ONEX* kā mātesuzņēmumam ir pret *C&B*, un
 - solījumu nodrošināt ķīlas tiesības uz akcionāru nākotnes prasījumiem, ko *ONEX* saņems nākotnē.
- 10 Saskaņā ar *Security Agreement* *C&B* sniedza šādas garantijas un garantijas solījumus:
 - pirmās kārtas ķīlas tiesības uz *ES* un *EL* akcijām un ar tām saistītajām tiesībām;
 - solījumu nodrošināt ķīlas tiesības uz *ES* un *EL* emitētajām jaunām akcijām un ar tām saistītajām tiesībām;
 - pirmās kārtas ķīlas tiesības uz visiem esošajiem akcionāru prasījumiem, kas *C&B* kā mātesuzņēmumam ir pret *ES* un *EL*;
 - solījumu nodrošināt ķīlas tiesības uz akcionāru nākotnes prasījumiem, ko *C&B* saņems nākotnē;
 - pirmās kārtas ķīlas tiesības uz jebkādiem *C&B* prasījumiem, tostarp tiesības saņemt summas saskaņā ar *Security Agreement* paredzētajām *Hedging*

Agreement Rights, Project Document Rights un Insurance Agreement Rights, kuras var tikt ieķīlātas;

- prasījumu cesiju, lai nodrošinātu jebkādu prasījumu, ko iegūst *C&B*, tostarp tiesības saņemt summas saskaņā ar *Future Hedging Agreement Rights, Future Project Document Rights un Future Insurance Agreement Rights*, kas paredzētas *Security Agreement* un uz kurām neattiecas iepriekšējā punktā paredzētā ķīla;
 - solījumu nodrošināt pirmās kārtas ķīlas tiesības uz *C&B* bankas kontu atlikumu *Security Agreement* noslēgšanas dienā, un
 - solījumu nodrošināt pirmās kārtas ķīlas tiesības uz to jauno bankas kontu atlikumu, kurus *C&B* atvērusi pēc *Security Agreement* noslēgšanas.
- 11 Saskaņā ar *Security Agreement ES un EL* sniedza šādas garantijas un garantijas solījumus:
- solījumu nodrošināt pirmās kārtas ķīlas tiesības uz šo uzņēmumu bankas kontu atlikumu *Security Agreement* noslēgšanas dienā;
 - solījumu nodrošināt pirmās kārtas ķīlas tiesības uz to jauno bankas kontu atlikumu, kurus šie uzņēmumi atvēra pēc *Security Agreement* noslēgšanas;
 - pirmās kārtas ķīlas tiesības uz jebkādiem šādu uzņēmumu prasījumiem, tostarp tiesības saņemt summas saskaņā ar tā sauktajām *Security Agreement* paredzētajām *Project Document Rights un Insurance Agreement Rights*, kuras var tikt ieķīlātas, un
 - prasījumu cesiju, lai nodrošinātu jebkādu prasījumu, ko šie uzņēmumi iegūst, tostarp tiesības saņemt summas saskaņā ar *Future Project Document Rights un Future Insurance Agreement Rights*, kas paredzētas *Security Agreement* un uz kurām neattiecas iepriekšējā punktā paredzētā ķīla.
- 12 *Security Agreement* noslēgšana un uzskaitīto garantiju sniegšana bija nepieciešami un būtiski priekšnoteikumi *Facilities Agreement* noslēgšanai un turpmākai obligāciju aizņēmuma izsniegšanai.
- 13 Notārs, kurš sastādīja un apstiprināja *Facilities Agreement un Security Agreement*, 2022. gada 27. janvārī noteica zīmognodevu saskaņā ar Zīmognodevas vispārīgā tarifa 10.3. pozīciju, piemērojot 0,6 % likmi 348 900 000 EUR vērtībai, kā rezultātā radās nodokļu saistības 2 093 400 EUR apmērā.
- 14 *C&B* savā bankas kontā iemaksāja 2 093 400 EUR.
- 15 *C&B* 2022. gada 3. augustā iesniedza lūgumu pārskatīt zīmognodevas aprēķinu.

- 16 2022. gada 3. decembrī beidzās termiņš, kurā pārskatīšanas prasība tika uzskatīta par noraidītu klusējot, jo nodokļu administrācija nebija pieņēmusi lēmumu šajā lietā.
- 17 *C&B* 2023. gada 2. martā iesniedza prasību šķīrējtiesā, kas ir šīs tiesvedības pamatā.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 18 Šīs tiesvedības priekšmets ir visu iepriekš minēto garantiju – kas piešķirtas saistībā ar obligāciju aizdevumu, par kuru vienojās *C&B* un *BST*, lai finansētu *ES* un *EL* akciju pirkuma cenas samaksu un refinansētu šo uzņēmumu parākus, piemērojot Zīmognodevas vispārīgā tarifa 10.3. pozīciju, kas pievienota kodeksam, kurš reglamentē šo nodevu – aplikšana ar zīmognodevu.
- 19 *C&B* šķīrējtiesas pieprasījumā galvenokārt apgalvo, ka ar zīmognodevas aprēķināšanu ir pārkāptas Savienības tiesības, it īpaši Direktīvas 2008/7 5. panta 2. punkta b) apakšpunktā paredzētā neaplikšana ar nodokļiem, un pakārtoti — ka ar šo aprēķināšanu ir pārkāptas valsts tiesības, kas ir jāizvērtē iesniedzējtiesai.
- 20 Attiecībā uz ES tiesību aktu pārkāpumu *C&B* apgalvo, ka obligāciju aizdevuma noformēšanai sniegto garantiju aplikšana ar nodokli ir nelikumīga, jo tādējādi tiek pārkāpts Direktīvas 2008/7 5. panta 2. punkta b) apakšpunkts. Direktīvas mērķis ir aizliegt aplikēt ar nodokli visas darbības, tostarp palīgdarbības, kas saistītas ar kapitāla piesaistīšanu. Saskaņā ar *C&B* apgalvojumu, lai gan vienošanās par garantijām ar *BST* saistītās tika panākta brīvprātīgi un labprātīgi, tās bija būtisks nosacījums obligāciju aizdevuma dzīvotspējai. Šajā ziņā *C&B* uzskata, ka garantijas formāli ir patstāvīgas darbības, bet funkcionāli un ekonomiski tās ir saistītas ar obligāciju emisiju, tāpēc to aplikšana ar zīmognodevu būtu līdzvērtīga visas kapitāla piesaistes aplikšanai ar nodokli.
- 21 *C&B* turklāt apgalvo, ka izņēmums no Direktīvas 2007/8 5. panta 2. punkta b) apakšpunktā paredzētā aizlieguma, kas ietverts minētās direktīvas 6. panta 1. punkta d) apakšpunktā, attiecas tikai uz nekustamā īpašuma nodrošinājumiem un tāpēc nav piemērojams šajā lietā, ņemot vērā, ka šajā lietā aplūkoti nodrošinājumi galvenokārt ir akciju, bankas kontu atlikumu un akcionāru prasījumu ķīlas, solījumi nodrošināt attiecīgās ķīlas tiesības, kā arī prasījumu cesijas.
- 22 Savukārt nodokļu administrācija apgalvo, ka šajā gadījumā obligāciju emisija kopā ar garantiju piešķiršanu pēc būtības ir līdzvērtīga divpusēja nodrošināta aizdevuma līguma noslēgšanai, jo par emitētajām obligācijām notika tiešas sarunas ar banku iestādi un nebija gaidāms, ka šie vērtspapīri galvenokārt būtu paredzēti tirdzniecībai tirgū. Tāpēc tā uzskata, ka piešķirto garantiju aplikšana ar zīmognodevu nav iemesls “diskriminācijai, nodokļu divkāršai uzlikšanai un atšķirībām, kas traucē kapitāla brīvu apriti” (Direktīvas 2008/7 2. apsvērums), un

līdz ar to nav pamata atsaukties uz Direktīvas 2008/7 5. panta 2. punkta b) apakšpunktā paredzēto aizliegumu.

- 23 Turklāt saskaņā ar nodokļu administrācijas viedokli *C&B* sniegtās garantijas nebija nosacījums tās obligāciju emisijas spēkā esamībai, kuras aizsardzībai tās bija paredzētas (t.i., tās nebija obligātas), un tās netika uzskatītas par papildu darījumu (kā tas ir emisijas reģistrācijas gadījumā reģistra grāmatā), ar obligāciju turētāju reģistrāciju, ar iespējamo uzņēmuma protokola apstiprināšanu, ar ierakstu komercreģistros un ar uzņēmuma pieņemto emisijas lēmumu publicēšanu), tāpēc uz tiem neattiecas Direktīvā 2008/7 paredzētais aizliegums.
- 24 Turklāt nodokļu administrācija apgalvo, ka šajā lietā jebkurā gadījumā ir piemērojams Direktīvas 2008/7 6. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētais izņēmums, jo šajā tiesību normā minētais jēdziens “apgrūtinājumi” attiecas arī uz ķīlām un no šīs tiesību normas formulējuma neizriet, ka tā attiektos tikai uz tiesībām uz nekustamo īpašumu.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 25 Līdz ar to, pēc iesniedzējtiesas domām, ir jāizvērtē, vai iepriekš 9.–11. punktā uzskaitītās garantijas, kas sniegtas, lai nodrošinātu visu no *C&B* un *BST* noslēgtā obligāciju aizdevuma izrietošo pienākumu un saistību izpildi, ir ar aizņēmumu “saistītās formalitātes” Direktīvas 2008/7 5. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē.
- 26 Attiecībā uz šīs normas interpretāciju iesniedzējtiesa atsaucas uz Tiesas judikatūru spriedumā C-573/16, 32. punkts, spriedumā C-656/21, 28. punkts, un rīkojumu C-335/22, 24.–28. punkts, no kuriem, pēc iesniedzējtiesas domām, izriet, ka ar aizņēmumiem “saistītās formalitātes”, uz kurām attiecas Direktīvas 2008/7 5. panta 2. punkta b) apakšpunktā paredzētais nodokļu uzlikšanas aizliegums, ir tās, kas ir [ar tiem] cieši saistītas, proti, tās, kas ir daļa no kapitāla piesaistīšanas kopumā vai veido tās neatņemamu sastāvdaļu.
- 27 Iesniedzējtiesa norāda, ka, neskarot plašo interpretāciju, kas izriet no citētās Tiesas judikatūras, nav noliedzams, ka šajos spriedumos minētās “saistītās formalitātes” — klīringa pakalpojumi akciju pārdošanai biržā un fondu akciju tirdzniecības pakalpojumi — atšķiras gan viena no otras, gan arī no tām, kas ir šīs lietas priekšmets, kurā runa ir par garantiju sniegšanu obligāciju parakstīšanas ietvaros.
- 28 Tā kā šajos spriedumos nav atsauces ne uz netiešas aplikšanas ar nodokļiem aizliegumu attiecībā uz garantiju piešķiršanu pēc kapitāla piesaistes darbību īstenošanas, ne arī uz šādas piešķiršanas papildu raksturu visas darbības kontekstā, iesniedzējtiesa uzskata, ka šo Tiesas judikatūru nevar vienkārši ekstrapolēt uz izskatāmo lietu.

- 29 Turklāt šajās lietās netika apstrīdēta arī Direktīvas 2008/7 6. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētā izņēmuma piemērojamība, it īpaši tas, kas ir jāsaprot ar jēdzienu “apgrūtinājumi”, ņemot vērā acīmredzamās nozīmes atšķirības, kas izriet no šīs direktīvas dažādajiem formulējumiem un redakcijām.
- 30 Atšķirīgās vai pretrunīgās nostājas attiecībā uz ES tiesību interpretāciju skaidri atspoguļojas pušu procesuālajos rakstos paustajos viedokļos, kā rezultātā gan C&B, gan nodokļu administrācija ir lūgušas uzdot prejudiciālus jautājumus Tiesai.
- 31 Iesniedzējtiesa atgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir tiesiskās sadarbības instruments, saskaņā ar kuru valsts tiesai un Tiesai savu attiecīgo pilnvaru ietvaros ir jāsadarbības lēmuma sagatavošanā, lai nodrošinātu Savienības tiesību vienveidīgu piemērošanu visās dalībvalstīs. Iesniedzējtiesa arī atgādina, ka valsts tiesai ir tiesības neizmantot šo instrumentu, pamatojoties uz *acte clair* teoriju.
- 32 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, iesniedzējtiesa uzskata, ka nav izpildīti *acte clair* teorijas piemērošanas nosacījumi, kā rezultātā rodas pienākums uzdot Tiesai prejudiciālus jautājumus par valsts tiesību normu interpretāciju un saderību ar Savienības tiesību normām.