

Byla C-685/23**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2023 m. lapkričio 15 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Mokesčių arbitražo teismas (Administracinis arbitražo centras – CAAD) (Portugalija))

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2023 m. lapkričio 10 d.

Pareiškėja:

Corner and Border SA

Atsakovas:

Autoridade Tributária e Aduaneira (Mokesčių ir muitų administratorius)

Pagrindinės bylos dalykas

Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *Corner ir Border SA* (toliau – C&B) ir *Administración Tributaria y Aduanera* (toliau – Mokesčių ir muitų administratorius), kuriame C&B prašo pripažinti neteisėtu ir atitinkamai panaikinti 2022 m. sausio 27 d. nustatytą 2 093 400 EUR žyminį mokestį už užtikrinimo priemonių rinkinį, suteiktą dėl obligacijų emisijos, skirtos finansuoti dviejų bendrovių akcijų pirkimo kainą ir refinansuoti šių bendrovių skolą.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/7/EB dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalo pritraukimui

(OL L 46, 2008, p. 11), 5 straipsnio 1 dalies c punkto ir 6 straipsnio 1 dalies e punkto išaiškinimu.

Prejudiciniai klausimai

1. Ar 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/7/EB 5 straipsnio 2 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiama apmokestinti žyminiu mokesčiu dokumentais įformintus užtikrinimo priemonių aktus, susijusius su akcijų, banko sąskaitų likučių, akcininkų reikalavimų įkeitimu ir užtikrintų reikalavimų perleidimu, suteikiamus vykdant obligacijų emisijos sandorį?

2. Ar atsakymas į pirmąjį prejudicinį klausimą skiriasi priklausomai nuo to, ar užtikrinimo priemonės suteikimas yra teisinė prievolė, ar neprivalomas ir savanoriškas?

3. Ar atsakymas į pirmąjį klausimą turi būti kitoks, jei užtikrinimo priemonė buvo suteikta vykdant obligacijų emisijos sandorį, kuriam taikomas specialus bankų įstaigos pasirašymas, o šio pasirašančiojo banko pareigos gali būti perleistos emisijos įstaigos valia, net jei šis perleidimas siejamas su tam tikromis sąlygomis ir baudomis (mokesčiais)?

4. Ar 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/7/EB 6 straipsnio 1 dalies d punktas turi būti aiškinamas taip, kad jis apima su obligacijų emisija, kuri patenka į šios direktyvos 5 straipsnio 2 dalies b punkto taikymo sritį, susijusias užtikrinimo priemones – akcijų, banko sąskaitų likučių, akcininkų reikalavimų įkeitimą ir užtikrintų reikalavimų perleidimą?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

Tarybos direktyva 2008/7/EB 2008 m. vasario 12 d. dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalo pritraukimui: 1 straipsnis, 5 straipsnio 2 dalies a ir b punktai ir 6 straipsnio 1 dalies d punktas

2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Air Berlin* (C-573/16, EU:C:2017:772) 32 punktas

2022 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *IM Gestão de Ativos ir kt.* (C-656/21, EU:C:2022:1024) 28 punktas.

2023 m. liepos 19 d. nutartis C-335/22 A (*Mokestis už prekybą vertybiniais popieriais*) (EU:C:2023:603) 24–28 punktai

Nurodomos nacionalinės teisės nuostatos

Código do imposto do selo (Žyminio mokesčio kodas): *Tabela Geral do Imposto do Selo* (Bendrasis žyminio mokesčio tarifas) 1 straipsnis ir 10.3 punktas.

1 straipsnis

Objektyvi taikymo sritis

1. Žyminis mokestis taikomas visiems Bendrajame tarife nurodytiems aktams, sutartims, dokumentams, vertybiniais popieriams, raštams ir kitiems įvykiams ir teisinėms situacijoms, įskaitant nemokamą turto perleidimą.

<...>

10. Obligacijų užtikrinimo priemonės, neatsižvelgiant į jų pobūdį ar formą, visų pirma garantijos, laidavimas, savarankiškos banko garantijos, užstatai, hipoteka, įkeitimai ir laidavimo draudimas, išskyrus atvejus, kai jos iš esmės papildo sutartis, kurios jau apmokestinamos pagal šį tarifą ir kurios yra sudarytos kartu su užtikrinimo prievole, įskaitant atskirą dokumentą ar kitą vertybinį popierių, atsižvelgiant į jų vertę ir trukmę, o bet koks sutarties galiojimo pratęsimas laikomas nauju sandoriu:

<...>

10.3 Užtikrinimo priemonės, kurioms netaikomas terminas arba kurios galioja penkerius metus ar ilgiau 0,6 %.

Trumpas faktinių aplinkybių ir proceso pagrindinėje byloje aprašymas

- 1 C&B yra pagal Portugalijos teisę įsteigta akcinė bendrovė, kurios registruota buveinė yra Lisabonoje ir kuri visiškai priklauso Liuksemburgo komercijos ir įmonių registre (*R.C.S. Luxembourg*) registruotai ribotos atsakomybės bendrovei *ONEX RENEWABLES Sarl.* (B255771); ji taip pat turi Portugalijos asocijuotojo subjekto numerį (toliau – ONEX).
- 2 2021 m. liepos 21 d. ONEX iš pagal Portugalijos teisę įsteigtos akcinės bendrovės *EDP RENEWABLES, SGPS, SA* (toliau – EDP) įsigijo visą pagal Portugalijos teisę įsteigtos akcinės bendrovės *ÉOLICA DO SINCELO, SA*, kurios registruota buveinė yra Porte (toliau – ES), ir pagal Portugalijos teisę įsteigtos akcinės bendrovės *ÉOLICA DA LINHA, SA*, kurios registruota buveinė yra Porte (toliau – EL), akcinį kapitalą.
- 3 2021 m. liepos 29 d. ONEX perleido C&B savo sutartinę poziciją pagal ankstesnėje pastraipoje nurodytą ES ir EL akcijų pirkimo-pardavimo sutartį.
- 4 2022 m. sausio 27 d. C&B sudarė Skolinimo sutartį (*Facilities Agreement*), pagal kurią ji išleido obligacijų emisiją, per kurią buvo išleistos vardinės nematerialios obligacijos, kurių vienos nominalioji vertė 100 000 EUR (iš viso 348 900 000 EUR), suskirstytos į dvi obligacijų klases („A“ ir „B“), kurias visas pasirašė *BANCO SANTANDER TOTTA, SA* (toliau – BST).

- 5 *Facilities Agreement* buvo numatyta, kad C&B, kaip emitentė, gali nuspręsti perleisti BST priimtą sutartinę pasirašančiosios įstaigos poziciją, tačiau už tai gali būti taikomos baudos ir (arba) mokesčiai.
- 6 Išleistos obligacijos turėjo būti įregistruotos ir saugomos *Interbolsa*, kaip *Comissão dos Valores Mobiliários* (Vertybinių popierių komisija) atsiskaitymų sistemų ir centralizuotų vertybinių popierių sistemų valdymo bendrovės.
- 7 *Facilities Agreement* buvo sudaryta siekiant finansuoti ES ir EL akcijų pirkimo kainą ir refinansuoti šių bendrovių skolas.
- 8 Kaip visų pagal *Facilities Agreement* priimtų įsipareigojimų ir prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonę, bendrovės ONEX, C&B, ES ir EL suteikė tam tikras realias arba asmenines užtikrinimo priemones pagal šių bendrovių, kaip užtikrinimo priemonių davėjų, ir BST, kaip naudos gavėjo ir užtikrinimo priemonių agento, sudarytą *Security Agreement* (Užtikrinimo sutartis).
- 9 Pagal *Security Agreement* ONEX suteikė šias užtikrinimo priemones ir įsipareigojimus dėl užtikrinimo priemonių:
 - pirmos eilės ES ir C&B akcijų ir su jomis susijusių teisių įkeitimas;
 - C&B išleistų naujų akcijų ir su jomis susijusių teisių įkeitimas;
 - pirmos eilės įkeitimas bet kokių esamų reikalavimų (kylančių iš pagalbinių paslaugų, papildomų paslaugų, paskolų ar kitų subordinuotų skolų, kitų kvazi kapitalo rūšių ar kitų finansavimo natūra ar grynaisiais pinigais formų (akcininkų reikalavimai)), kuriuos turi ONEX, kaip patronuojančioji bendrovė, C&B atžvilgiu, ir
 - būsimų akcininkų reikalavimų, kuriuos ONEX gali įsigyti ateityje, įkeitimas.
- 10 Pagal *Security Agreement* C&B suteikė šias užtikrinimo priemones ir įsipareigojimus dėl užtikrinimo priemonių:
 - pirmos eilės ES ir EL akcijų ir su jomis susijusių teisių įkeitimas;
 - ES ir EL išleistų naujų akcijų ir su jomis susijusių teisių įkeitimas;
 - C&B, kaip patronuojančioji bendrovė, pirmumo teisė į bet kokius C&B turimus akcininkų reikalavimus ES ir EL atžvilgiu;
 - įsipareigojimas įkeisti būsimus akcininkų reikalavimus, kuriuos C&B gali įsigyti ateityje.
 - visų C&B turimų reikalavimų, įskaitant teisę gauti sumas pagal vadinamąsias *Hedging Agreement Rights*, *Project Document Rights* ir *Insurance Agreement Rights*, numatytas *Security Agreement*, kurios gali būti įkeistos, pirmos eilės įkeitimas;

- reikalavimo teisių perleidimas kaip bet kokių C&B įgyjamų reikalavimų, įskaitant teisę gauti sumas pagal vadinamąsias *Future Hedging Agreement Rights*, *Future Project Document Rights* ir *Future Insurance Agreement Rights*, numatytas *Security Agreement*, kurioms netaikomas ankstesnėje dalyje numatytas įkeitimas, užtikrinimas;
 - C&B banko sąskaitų likučio *Security Agreement* sudarymo dieną pirmos eilės įkeitimas, ir
 - šių bendrovių naujų banko sąskaitų, atidarytų po *Security Agreement* sudarymo, likučio pirmos eilės įkeitimas.
- 11 Pagal *Security Agreement* ES ir EL suteikė šias užtikrinimo priemones ir įsipareigojimus dėl užtikrinimo priemonių:
- banko sąskaitų likučio *Security Agreement* sudarymo dieną pirmos eilės įkeitimas, ir
 - šių bendrovių naujų banko sąskaitų, atidarytų po *Security Agreement* sudarymo, likučio pirmos eilės įkeitimas;
 - visų šių bendrovių turimų reikalavimų, įskaitant teisę gauti sumas pagal vadinamąsias *Project Document Rights* ir *Insurance Agreement Rights*, numatytas *Security Agreement*, kurios gali būti įkeistos, pirmos eilės įkeitimas;
 - reikalavimo teisių perleidimas kaip bet kokių šių bendrovių įgyjamų reikalavimų, įskaitant teisę gauti sumas pagal vadinamąsias *Future Project Document Rights* ir *Future Insurance Agreement Rights*, numatytas *Security Agreement*, kurioms netaikomas ankstesnėje dalyje numatytas įkeitimas, užtikrinimas;
- 12 *Security Agreement* sudarymas ir išvardytų užtikrinimo priemonių suteikimas buvo būtinos ir esminės sąlygos, kad būtų sudaryta *Facilities Agreement* ir vėliau įvykdyti obligacijų emisija.
- 13 2022 m. sausio 27 d. notaras, kuris parengė ir patvirtino *Facilities Agreement* y del *Security Agreement*, apskaičiavo žyminį mokestį pagal Bendrojo žyminio mokesčio tarifo 10.3 skirsnį, taikydamas 0,6 % tarifą nuo 348 900 000 EUR vertės, todėl mokestinė prievolė sudarė 2 093 400 EUR.
- 14 C&B į savo banko sąskaitą pervedė 2 093 400 EUR sumą.
- 15 2022 m. rugpjūčio 3 d. C&B pateikė skundą dėl žyminio mokesčio apskaičiavimo.
- 16 2022 m. gruodžio 3 d. baigėsi terminas, per kurį buvo galima laikyti, kad skundas buvo atmestas implicitiškai, nes mokesčių administratorius nepriėmė sprendimo šiuo klausimu.
- 17 2023 m. kovo 2 d. C&B pateikė prašymą dėl arbitražo, dėl kurio pradėta ši byla.

Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 18 Ši byla kilo dėl visų minėtų užtikrinimo priemonių, suteiktų dėl obligacijų emisijos, dėl kurios susitarė C&B ir BST, siekiant finansuoti ES ir EL akcijų pirkimo kainos sumokėjimą ir refinansuoti šių bendrovių skolas, apmokestinimo žyminiu mokesčiu, taikant prie kodekso pridėto Bendrojo tarifo, reglamentuojančio žyminį mokestį, 10.3 punktą.
- 19 Prašyme dėl arbitražo C&B iš esmės teigia, kad žyminio mokesčio nustatymas pažeidžia Sąjungos teisę, ypač Direktyvos 2008/7 5 straipsnio 2 dalies b punkte numatytą neapmokestinimą, ir subsidiariai, kad tai pažeidžia nacionalinę teisę; tai turi įvertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 20 Dėl Sąjungos teisės pažeidimo C&B teigia, kad užtikrinimo priemonių, suteiktų už obligacijų emisijos informinimą, apmokestinimas yra neteisėtas, nes pažeidžia Direktyvos 2008/7 5 straipsnio 2 dalies b punkto nuostatas. Ji teigia, kad šios direktyvos tikslas yra uždrausti apmokestinti visus veiksmus, net ir pagalbinus, susijusius su kapitalo koncentracijos operacijomis. Pasak C&B, nors užtikrinimo priemonės buvo suteiktos savanoriškai ir laisva valia BST, jos buvo esminė obligacijų emisijos gyvybingumo sąlyga. Šiuo klausimu C&B mano, kad užtikrinimo priemonės buvo formaliai savarankiški veiksmai, tačiau funkcinio ir ekonominiu požiūriu susiję su obligacijų emisija, todėl jų apmokestinimas žyminiu mokesčiu prilygtų visos kapitalo koncentracijos apmokestinimui.
- 21 C&B taip pat teigia, kad Direktyvos 2008/7 5 straipsnio 2 dalies b punkte įtvirtinta draudimo išimtis, numatyta tos pačios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies d punkte, taikoma tik nekilnojamojo turto įkeitimui, todėl nagrinėjamu atveju netaikytina, nes šioje byloje nagrinėjamos užtikrinimo priemonės daugiausia yra akcijų, banko sąskaitų likučių ir akcininkų reikalavimų įkeitimas ir įsipareigojimas tai daryti bei užtikrintų reikalavimų perleidimas.
- 22 Mokesčių administratorius savo ruožtu teigia, kad šiuo atveju obligacijų emisija kartu su užtikrinimo priemonių suteikimu materialiuoju požiūriu prilygsta dvišalės paskolos su įkeitimu sutarties sudarymui, nes dėl išleistų obligacijų buvo deramasi tiesiogiai su banko įstaiga ir negalima tikėtis, kad tokiais vertybiniais popieriais pirmiausia buvo siekiama prekiauti rinkoje. Jis mano, kad suteiktų užtikrinimo priemonių apmokestinimas žyminiu mokesčiu negali sukelti „diskriminacijos, dvigubo apmokestinimo ir skirtumų, kurie kliudo laisvam kapitalo judėjimui“ (Direktyvos 2008/7 2 konstatuojamoji dalis), todėl nėra pagrindo remtis Direktyvos 2008/7 5 straipsnio 2 dalies b punkte nustatytu draudimu.
- 23 Be to, pasak mokesčių administratoriaus, C&B suteiktos užtikrinimo priemonės nebuvo obligacijų emisijos, kurią jos turėjo apsaugoti, galiojimo sąlyga (t. y. jos nebuvo privalomos), taip pat jos nelaikytinos papildomu sandoriu (kaip yra įrašymo į registrą, obligacijų registro, galimo bendrovės aktų autentiškumo patvirtinimo, įrašymo į komercinius registrus ir bendrovės sudarytų emisijos

sutarčių paskelbimo atveju), todėl joms netaikomas Direktyvoje 2008/7 numatytas draudimas.

- 24 Be to, mokesčių administratorius teigia, kad nagrinėjamoje byloje bet kuriuo atveju taikytina Direktyvos 2008/7 6 straipsnio 1 dalies d punkte numatyta išimtis, nes šioje nuostatoje nurodyta „[pirmumo teisių]“ sąvoka apima įkeitimą, o iš šios nuostatos formuluotės nematyti, kad ribojama tik teisėmis į nekilnojamąjį turtą.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų santrauka

- 25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, reikia įvertinti, ar 9–11 punktuose išvardytos užtikrinimo priemonės, suteiktos siekiant užtikrinti visų prievolių ir įsipareigojimų, kylančių iš C&B ir BST sutartos obligacijų emisijos, įvykdymą, yra su skolinimusi „susiję formalumai“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/7 5 straipsnio 2 dalies b punktą.
- 26 Dėl šios taisyklės aiškinimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi Teisingumo Teismo jurisprudencija bylose – sprendimai bylose C-573/16 (32 punktas), C-656/21 (28 punktas) ir nutartis byloje C-335/22 (24–28 punktai), iš kurių, pasak prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, matyti, kad su skolinimusi „susiję formalumai“, kuriems taikomas Direktyvos 2008/7 5 straipsnio 2 dalies b punkte numatytas draudimas apmokestinti, yra tie, kurie yra glaudžiai susiję, t. y. formalumai, kurie yra kapitalo didinimo operacijos, kaip visumos, dalis arba yra apimami šios operacijos.
- 27 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodė, kad nepažeidžiant plataus aiškinimo, kylančio iš nurodytos Teisingumo Teismo jurisprudencijos, šiuose sprendimuose nurodyti „susiję formalumai“ – t. y. tarpuskaitos paslaugos parduodant akcijas biržoje ir fondų dalių platinimo paslaugos, skiriasi viena nuo kitos ir taip pat skiriasi nuo tų, kurios nagrinėjamos šioje byloje, susijusioje su užtikrinimo priemonių suteikimu pasirašant obligacijas.
- 28 Kadangi šiuose sprendimuose nėra jokios nuorodos nei į netiesioginio apmokestinimo draudimą, susijusį su užtikrinimo priemonių suteikimu dėl operacijų, susijusių su kapitalo pritraukimu, įgyvendinimo, nei į tokio suteikimo pagalbinį pobūdį atsižvelgiant į visą operaciją, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad ši Teisingumo Teismo jurisprudencija negali būti taikoma šiai bylai be papildomo aiškinimo.
- 29 Be to, šiose bylose taip pat nebuvo ginčijamas Direktyvos 2008/7 6 straipsnio 1 dalies d punkte numatytos išimties taikymas, visų pirma tai, ką reikia suprasti kaip „[pirmumo teises]“, atsižvelgiant į akivaizdžius prasmės skirtumus, atsirandančius dėl skirtingų šios direktyvos formuluočių ir redakcijų.
- 30 Skirtingos arba prieštaringos pozicijos dėl Sąjungos teisės aiškinimo aiškiai atsispindi šalių procesiniuose dokumentuose išreikštose nuomonėse, todėl tiek

C&B, tiek mokesčių administratorius paprašė Teisingumo Teismo pateikti prejudicinį klausimą.

- 31 Nacionalinis teismas primena, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra teismo bendradarbiavimo priemonė, pagal kurią nacionalinis teismas ir Teisingumo Teismas, neviršdami savo atitinkamų įgaliojimų, privalo bendradarbiauti rengiant sprendimą, kad būtų užtikrintas vienodas Sąjungos teisės taikymas visose valstybėse narėse. Jis taip pat nurodo, kad nacionalinis teismas, remdamasis *acte clair* teorija, turi teisę nesivadovauti šia priemone.
- 32 Atsižvelgdamas į visus išdėstytus argumentus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad *acte clair* teorijos taikymo sąlygos nėra įvykdytos, todėl būtina kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą dėl išaiškinimo ir nacionalinės teisės normų suderinamumo su Sąjungos teisės normomis.