EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

30. märts 2006 *

Kohtuasjas C-46/04,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Corte Suprema di Cassazione (Itaalia) 6. novembri 2003. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 6. veebruaril 2004, menetluses

Aro Tubi Trafilerie SpA

versus

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann (ettekandja), kohtunikud K. Schiemann, N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues ja E. Levits,

* Kohtumenetluse keel: itaalia.

kohtujurist: J. Kokott,
kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades märkusi, mille esitasid:

— Aro Tubi Trafilerie SpA, esindaja: *avvocato* G. Bianco,

— Itaalia valitsus, esindaja: I. M. Braguglia, keda abistas *avvocato dello Stato* G. Bellis,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja M. Velardo,

olles 26. mai 2005. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. juuli 1969. aasta direktiivi 69/335/EMÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta (EÜT L 249, lk 25; ELT

eriväljaanne 09/01, lk 11) [mõiste „kapitali suurendamine" asemel on kohtuotsuse märksõnades ja edaspidi kasutatud täpsemat vastet „kapitali koondumine"], muudetud nõukogu 9. aprilli 1973. aasta direktiiviga 73/80/EMÜ ühtsete kapitalimaksu määrade kehtestamise kohta (EÜT L 103, lk 15) ja nõukogu 10. juuni 1985. aasta direktiiviga 85/303/EMÜ (EÜT L 156, lk 23; ELT eriväljaanne 09/01, lk 122; edaspidi „direktiiv 69/335") artiklite 4, 7 ja 10 tõlgendamist.

2 Nimetatud taotlus esitati äriühingu Aro Tubi Trafilerie SpA (edaspidi „Aro Tubi" — „ühendav äriühing") ja Ministero dell'Economia et delle Finanze vahelise kohtuvaidluse raames seoses kahekordse ühinemise riigilõivuga maksustamisega, milles Aro Tubiga ühendati kaks ühingut: tema tütarettevõtja Aro Tubi Estrusi et Profilati SpA (edaspidi „Aro Tubi Estrusi" — „ühendatav äriühing") ja tema emaettevõtja Fratelli Gaggini SpA (edaspidi „Fratelli Gaggini" — „ühendatav äriühing").

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Direktiivi 69/335 esimesest ja teisest põhjendusest selgub, et direktiivi eesmärk on kapitali vaba liikumise soodustamine, mis on siseturu loomise jaoks oluline põhivabadus. Selleks soovitakse direktiiviga kõrvaldada finantstakistused kapitali koondumise valdkonnas, eelkõige seoses äriühingute kapitali tehtavate sissemaksetega.

4 Seetõttu nähakse direktiivi 69/335 artiklites 1–9 ette kapitaliühingute kapitali sissemaksetelt ühtlustatud maksu (edaspidi „kapitalimaks") võtmine.

5 Direktiivi 69/335 artiklis 4 on kehtestatud loetelu tehingutest, mida liikmesriigid olenevalt olukorrast võivad või peavad kapitalimaksuga maksustama (edaspidi „kapitali sissemaksed").

6 Selle direktiivi artikli 4 lõike 1 punktis c on sätestatud, et liikmesriigid maksustavad kapitalimaksuga „kapitaliühingu kapitali suurendami[s]e mis tahes varalise sissemaksega".

7 Direktiivi artikli 4 lõike 2 punkti b kohaselt võivad liikmesriigid kapitalimaksuga maksustada „kapitaliühingu vara suurendami[s]e ühingu liikme poolt teenuste osutamise kaudu, mis ei too kaasa äriühingu kapitali suurenemist, kuid toovad kaasa õiguste muutumise äriühingus või võivad suurendada äriühingu osade või aktsiate väärtust."

8 Direktiivi 69/335 artikkel 7 määrab kindlaks kapitalimaksu määrad.

9 Ühinemiste puhul näeb direktiivi 69/335 artikli 7 lõike 1 esialgne redaktsioon teatud tingimustel ette vähendatud määra:

„Kuni nõukogu poolt lõike 2 kohaselt vastuvõetavate sätete jõustumiseni:

[...]

b) vähendatakse kõnealust maksumäära 50% võrra või enam, kui üks või mitu kapitaliühingut annavad kõik oma aktivad ja passivad või osa oma äritegevusest üle ühele või mitmele loodavale või juba olemasolevale kapitaliühingule.

Nimetatud vähendamise tingimuseks on, et:

— sissemaksete eest tasutakse üksnes äriühingu(te) osadega või aktsiatega, [...];

— tehingu osapoolteks olevate äriühingute juhtimise tegelik keskus või registrijärgne asukoht on liikmesriigi territooriumil;

[...]".

10 Selliselt kindlaks määratud määra on muudetud kahel korral.

11 Kõigepealt nägi direktiivi 73/80 artikkel 2 ette, et „[d]irektiivi [69/335] artikli 7 lõike 1 punktis b nimetatud vähendatud määrad on alates 1. jaanuarist 1976 vahemikus 0%–0,5%". [mitteametlik tõlge]

12 Seejärel sätestas 1986. aasta 1. jaanuarist kehtima hakanud direktiivi 85/303 artikli 1 lõige 2, et direktiivi 69/335 artikli 7 lõige 1 asendatakse järgmisega:

„Liikmesriigid vabastavad kapitalimaksust artiklis 9 nimetamata tehingud, mis 1. juuli 1984. aasta seisuga olid maksust vabastatud või millele kohaldati maksumäära kuni 0,5%.

Vabastamise aluseks on nimetatud kuupäeval vabastuse saamiseks või vajaduse korral kuni 0,5% suuruse maksumäära kehtestamiseks kehtinud tingimused.

[...]"

13 Järelikult näeb direktiivi 69/335 artikli 7 lõige 1 nüüd, muudetuna ette kapitalimaksust vabastuse juhul, kui on täidetud kolm tingimust: i) kui ühe või mitme kapitaliühingu kogu vara ja kohustused või osa äritegevusest antakse üle ühele või mitmele loodavale või juba olemasolevale kapitaliühingule, ii) sissemaksed tasutakse üksnes osade või aktsiatega ja iii) tehingu osapoolteks olevate äriühingute juhtimise tegelik keskus või registrijärgne asukoht on liikmesriigi territooriumil. Niisuguste ühinemiste puhul on kapitalimaksu määr aastate jooksul viidud nullini.

14 Peale selle näeb direktiivi 69/335 artikkel 10 kooskõlas direktiivi viimase põhjendusega ette kapitalimaksuga samaväärsete maksude kaotamise (edaspidi „kapitalimaksuga samaväärsed maksud").

Siseriiklik õigus

15 Vabariigi presidendi 26. aprilli 1986. aasta dekreedi (*GURI* nr 99 regulaarne lisa, 30.4.1986) põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kehtinud redaktsiooni artikli 1 kohaselt „tasutakse riigilõivu [...] registrikannetelt, mille tegemine on kohustuslik, ja registrikannetelt, mis tegemist taotletakse vabatahtlikult".

16 Dekreedi nr 131/1986 artikli 2 punkti a alusel tuleb vastavalt järgnevatele artiklitele teha registrikanne nende registritoimingute puhul, mis on tasumäärade loetelus nimetatud, kui vastav dokument on koostatud kirjalikult riigi territooriumil.

17 Sellega seoses näeb tasumäärade loetelu esimese osa artikli 4 esimene lõigu punkt b ette, et äriühingute ühinemisel tasutakse proportsionaalset riigilõivu 1%.

Põhikohtuasi ja eelotsuseküsimus

18 Aro Tubi on Itaalia õiguse alusel loodud aktsiaselts, mille kõik aktsiad kuulusid teisele Itaalia õiguse alusel loodud aktsiaseltsile Fratelli Gaggini. Aro Tubile omakorda kuulusid kõik Itaalia õiguse alusel loodud kolmanda aktsiaseltsi Aro Tubi Estrusi aktsiad.

19 19. detsembril 1995 sõlmitud ühinemislepingu alusel ühendati Aro Tubiga tema tütarettevõtja Aro Tubi Estrusi (nn kontsernisisene ühinemine).

20 Sama lepingu alusel ühendati Aro Tubiga ka tema emaettevõtja Fratelli Gaggini (nn emaühingu ühendamine). Nii omandas Aro Tubi Fratelli Gaggini vara ja kohustused, mille hulka kuulusid eelkõige hooned, patendid ja kaubamärgid. Fratelli Gaggini aktsionäridele anti vastutasuks kõik Aro Tubi aktsiad.

21 Nende kahe ühinemisega seoses pidi Aro Tubi 2. jaanuaril 1996 maksma riigilõivu, mis moodustas 1% ühendatud äriühingute Aro Tubi Estrusi ja Fratelli Gaggini vara väärtusest ehk kokku 54 761 000 Itaalia liiri.

22 29. juulil 1996 esitas Aro Tubi Ufficio Atti Pubblici di Milanole taotluse makstud riigilõivu tagasisaamiseks. Kui maksuhaldur oli vaikimisi selle taotluse rahuldamata jätnud, esitas Aro Tubi hagi, milles ta vaidlustas maksustamise põhjendatuse. Commissione Tributaria Provinciale di Milano rahuldas hagi, kuid kui Commissione Tributaria della Lombardia oli saanud Amministrazione Finanziaria dello Stato apellatsioonkaebuse, jättis ta Aro Tubi hagi rahuldamata. Seejärel esitas Aro Tubi apellatsioonimenetluses tehtud otsuse peale kassatsioonkaebuse.

23 Kuna Corte Suprema di Cassazionel olid kahtlused, kas ühenduse õigusega on kooskõlas Itaalia õigusnormid, mis näevad ette riigilõivuga maksustamise nn emaühingu ühendamise puhul, st ühinemisel ühendamise teel, kui ühendatavale äriühingule kuuluvad kõik ühendava äriühingu aktsiad või osad, otsustas see kohus menetluse peatada ja küsida Euroopa Kohtult, kas niisugused õigusnormid on direktiiviga 69/335 vastuolus.

Eelotsuse küsimus

24 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib sisuliselt seda, kas sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas on direktiiviga 69/335 vastuolus see, kui nn emaühingu ühendamine, st ühinemine ühendamise teel, kui ühendatavale äriühingule kuuluvad kõik ühendava äriühingu aktsiad või osad, maksustatakse proportsionaalse riigilõivuga, mis moodustab 1% niisuguse tehingu väärtusest.

25 Kõigepealt tuleb uurida, kas põhikohtuasjas kõne all oleval riigilõivul on „kapitalimaksu" tunnuseid direktiivi 69/335 artiklite 1–9 tähenduses või tuleb seda kvalifitseerida „kapitalimaksuga samaväärse maksuna" direktiivi artikli 10 tähenduses.

26 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et maksu või lõivu peab ühenduse õiguse suhtes kvalifitseerima Euroopa Kohus, lähtudes maksu objektiivsetest tunnustest ja sõltumatult siseriiklikus õiguses sellele antud kvalifikatsioonist (vt 13. veebruari 1996. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-197/94 ja C-252/94: Bautiaa ja Société française maritime, EKL 1996, lk I-505, punkt 39).

27 Mis puudutab proportsionaalset riigilõivu, mis moodustab 1% kapitali sissemaksetest, nagu käesolevas asjas, siis tuleb märkida, et niisuguse maksu puhul seisneb maksustatav teokoosseis sissemakses eneses ning mis tahes muus eelnenud toimingus või formaalsuses, seega tuleb selline maks põhimõtteliselt direktiivi 69/335 tähenduses kvalifitseerida „kapitalimaksuks", mitte „kapitalimaksuga samaväärseks maksuks" (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Bautiaa ja Société française maritime, punkt 40).

28 Seega ilmneb, et põhikohtuasjas kõne all oleva maksu õiguspärasust tuleb uurida direktiivi 69/335 artiklitest 1–9 lähtudes.

29 Kõigepealt peab meenutama, et tehingud, mida liikmesriigid võivad või peavad kapitalimaksuga maksustama, on loetletud direktiivi 69/335 artiklis 4 (vt selle kohta eelkõige 18. märtsi 1993. aasta otsus kohtuasjas C-280/91: Viessmann, EKL 1993, lk I-971, punkt 12; eespool viidatud kohtuotsus Bautiaa ja Société française, punktid 31 ja 32, ja 27. oktoobri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-152/97: Agas, EKL 1998, lk I-6553, punktid 19 ja 20).

30 Põhikohtuasjas kõne all olev tehing on ühinemine ühendamise teel. Sellist ühinemist võib põhimõtteliselt analüüsida direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 1 punktist c või artikli 4 lõike 2 punktist b lähtudes.

31 Nii näeb direktiivi artikli 4 lõike 1 punkt c kapitalimaksuga maksustamise ette kapitaliühingu kapitali suurendamisel mis tahes varalise sissemaksega.

32 Sama sätte lõike 2 punkti b kohaselt võivad liikmesriigid kapitalimaksuga maksustada kapitaliühingu vara suurendamise, mis seisneb ühingu liikme poolt teenuste osutamises ja mis ei too kaasa äriühingu kapitali suurenemist, kuid toob kaasa õiguste muutumise äriühingus või võib suurendada äriühingu osade või aktsiate väärtust.

33 Neid kahte sätet võrreldes tuleb sedastada, et direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 1 punkti c tähenduses „kapitali suurendamine" tähendab kapitali ametlikku suurendamist kas uute osade või aktsiate emissiooni teel või olemasolevate osade või aktsiate nominaalväärtuse suurendamise teel (vt selle kohta 15. juuli 1982. aasta otsus kohtuasjas 270/81: Felicitas Rickmers-Linie, EKL 1982, lk 2771, punkt 15, ja 12. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-494/03: Senior Engineering Investments, EKL 2006, lk I-525, punkt 33).

34 Kuivõrd „äriühingu vara" määratletakse kui kogu vara, mida ühingu liikmed on ühendanud, koos selle juurdekasvuga (vt selle kohta 28. märtsi 1990. aasta otsus kohtuasjas C-38/88: Siegen, EKL 1990, lk I-1447, punkt 12), siis hõlmab direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 2 punkti b tähenduses „vara suurendamine" põhimõtteliselt igasugust kapitaliühingu vara suurendamist (eespool viidatud kohtuotsus Senior Engineering Investments, punkt 34). Euroopa Kohus määratles selle sätte tähenduses „vara suurendamise" näiteks kui kasumi ülekandmise (vt 13. oktoobri 1992. aasta otsus kohtuasjas C-49/91: Weber Haus, EKL 1992,

lk I-5207, punkt 10), intressideta laenu (vt eelkõige 17. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-392/00: Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, EKL 2002, lk I-7397, punkt 18), kahjumi ülevõtmise (vt eespool viidatud kohtuotsus Siegen, punkt 13), võlast loobumise (vt 5. veebruari 1991. aasta otsus kohtuasjas C-15/89: Deltakabel, EKL 1991, lk I-241, punkt 12).

35 Põhikohtuasjas ei ole vaidlustatud seda, et kõnealuse ühinemise tulemusena ei toimunud ühendava äriühingu (Aro Tubi) „kapitali suurendamist". Seega ei saa see ühinemine jääda direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 1 punkti c mõjualasse.

36 Samas jääb see nimetatud direktiivi artikli 4 lõike 2 punkti b kohaldamisalasse.

37 Esiteks selgub ühinemislepingust, et ühendataval äriühingul (Fratelli Gaggini) ei olnud ülemääraseid võlgu ja talle ei kuulunud mitte ainult ühendava äriühingu (Aro Tubi) aktsiad, vaid ka muud aktiva osad, nagu eelkõige hooned, patendid ja kaubamärgid. Ühinemise käigus anti see vara üle ühendavale äriühingule (Aro Tubi). Seega ühinemine „suurendas [viimase] vara".

38 Teiseks võis see vara suurendamine põhikohtuasjas kõne all oleva ühinemise puhul „suurendada [ühendava] äriühingu (Aro Tubi) aktsiate väärtust". Selle ühinemise tulemusel on aktsiatel *de facto* suurem väärtus.

39 Kolmandaks on kõnealune ühinemine käsitletav „ühingu liikme poolt teenuste osutamise[na]" direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 2 punkti b tähenduses.

40 Sellest järeldub, et põhikohtuasjas kõne all olev ühinemine on direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 2 punktis b nimetatud kapitali sissemakse tegemine, mida võib põhimõtteliselt kapitalimaksuga maksustada.

41 Siiski tuleb meenutada, et direktiivi 69/335 artikli 7 lõige 1 vabastab kapitalimaksust teatud tehingud, millele 1. juuli 1984. aasta seisuga kohaldati maksumäära kuni 0,5%.

42 Selle sätte varasematest redaktsioonidest (kirjeldatud käesoleva kohtuotsuse punktides 9–11) tuleneb, et nimetatud kuupäeval ehk 1. juulil 1984 maksustati ühinemisi maksumääraga 0%–0,5%, kui oli täidetud kolm tingimust: i) kui ühe või mitme kapitaliühingu kogu vara ja kohustused või osa äritegevusest anti üle ühele või mitmele loodavale või juba olemasolevale kapitaliühingule, ii) sissemaksed tasuti üksnes osade või aktsiatega ja iii) tehingu osapoolteks olevate äriühingute juhtimise tegelik keskus või registrijärgne asukoht oli liikmesriigi territooriumil.

43 Põhikohtuasjas kõne all oleva ühinemise kohta tuleb märkida esiteks seda, et üks kapitaliühing, Fratelli Gaggini, andis kogu oma vara ja kohustused üle teisele olemasolevale äriühingule ehk Aro Tubile.

44 Teiseks tasuti selle sissemakse eest vaid aktsiate andmisega ühendavas äriühingus (Aro Tubi). Aktsiad, mis Aro Tubi tänu Fratelli Gaggini varadele sai, anti tegelikult uuesti Fratelli Gaggini liikmetele tagasi.

45 Kolmandaks on mõlemad asjaomased äriühingud, Aro Tubi ja Fratelli Gaggini, asutatud Itaalias.

46 Järelikult jääb põhikohtuasjas kõne all olev ühinemine direktiivi 69/335 artikli 7 lõike 1 mõjualasse. Seega on see maksust vabastatud ja seda ei saa kapitalimaksuga maksustada.

47 Eeltoodust lähtudes tuleb esitatud küsimusele vastata, et sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas on direktiiviga 69/335 vastuolus see, kui nn emaühingu ühendamine, st ühinemine ühendamise teel, kui ühendatavale äriühingule kuuluvad kõik ühendava äriühingu aktsiad või osad, maksustatakse proportsionaalse riigilõivuga, mis moodustab 1% niisuguse tehingu väärtusest.

Kohtukulud

48 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

Sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas on nõukogu 17. juuli 1969. aasta direktiivi 69/335/EMÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta, muudetud nõukogu 9. aprilli 1973. aasta direktiiviga 73/80/EMÜ ühtsete kapitalimaksu määrade kehtestamise kohta ja nõukogu 10. juuni 1985. aasta direktiiviga 85/303/EMÜ vastuolus see, kui nn emaühingu ühendamine, st ühinemine ühendamise teel, kui ühendatavale äriühingule kuuluvad kõik ühendava äriühingu aktsiad või osad, maksustatakse proportsionaalse riigilõivuga, mis moodustab 1% niisuguse tehingu väärtusest.

Allkirjad