TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2006. gada 30. martā *

Lieta C-46/04

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Corte Suprema di Cassazione* (Itālija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2003. gada 6. novembrī un kas Tiesā reģistrēts 2004. gada 6. februārī, tiesvedībā

Aro Tubi Trafilerie SpA

pret

Ministero dell'Economia e delle Finanze.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Janns [*P. Jann*] (referents), tiesneši K. Šīmans [*K. Schiemann*], N. Kolnerika [*N. Colneric*], H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*] un E. Levits,

* Tiesvedības valoda — itāļu.

ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],
sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Aro Tubi Trafilerie SpA* vārdā — Dž. Bjanko [*G. Bianco*], *avvocato*,

— Itālijas valdības vārdā — I. M. Bragulja [*I. M. Braguglia*], pārstāvis, kam palīdz Dž. de Bellis [*G. De Bellis*], *avvocato dello Stato*,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un M. Velardo [*M. Velardo*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 26. maijā,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu būtībā ir par 4., 7. un 10. panta interpretāciju Padomes 1969. gada 17. jūlija Direktīvā 69/335/EEK par netiešajiem nodokļiem, ko

uzliek kapitāla piesaistīšanai (OV L 249, 25. lpp.), ko groza Padomes 1973. gada 9. aprīļa Direktīva 73/80/EEK par vienota kapitāla nodokļa noteikšanu (OV L 103, 15. lpp.) un Padomes 1985. gada 10. jūnija Direktīva 85/303/EEK (OV L 156, 23. lpp.; turpmāk tekstā — "Direktīva 69/335").

2 Šis lūgums radies prāvā starp sabiedrību *Aro Tubi Trafilerie SpA* (turpmāk tekstā — "*Aro Tubi*", "pievienotājsabiedrība") un *Ministero dell'Economia e delle Finanze* [Ekonomikas un finanšu ministrija] saistībā ar reģistrācijas nodevas iekasēšanu divkārtējas apvienošanās dēļ, kuras rezultātā *Aro Tubi* pievienoja divas sabiedrības, proti, pirmkārt, tās meitas sabiedrību *Aro Tubi Estrusi e Profilati SpA* (turpmāk tekstā — "*Aro Tubi Estrusi*", "pievienotā sabiedrība") un, otrkārt, tās mātes sabiedrību *Fratelli Gaggini SpA* (turpmāk tekstā — "*Fratelli Gaggini*", "pievienotā sabiedrība").

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Kā izriet no Direktīvas 69/335 pirmā un otrā apsvēruma, tās mērķis ir veicināt kapitāla brīvu apriti, kas tiek uzskatīta par pamatbrīvību iekšējā tirgus radīšanā. Šajā sakarā tās mērķis ir novērst šķēršļus kapitāla piesaistīšanai, it īpaši kapitāl-ieguldījumu veikšanu sabiedrībā.

4 Tā Direktīvas 69/335 1.–9. pantā paredzēta saskaņota nodokļa iekasēšana par kapitālieguldījumiem sabiedrībās (turpmāk tekstā — "kapitāla nodoklis").

5 Direktīvas 69/335 4. pantā ir sniegts darījumu, ko atbilstoši attiecīgajam gadījumam dalībvalstis var aplikt vai kas jāapliek ar kapitāla nodokli (turpmāk tekstā — "kapitālieguldījumi sabiedrībā"), saraksts.

6 Tāpat šīs direktīvas 4. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir noteikts, ka dalībvalstis kapitāla nodokli uzliek "kapitālsabiedrības kapitāla palielināšanai ar jebkādu aktīvu iemaksām".

7 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 4. panta 2. punkta b) apakšpunktu dalībvalstis kapitāla nodokli var uzlikt "kapitālsabiedrības aktīvu palielinājumam, ko radījuši pakalpojumi, kurus sniedzis kāds dalībnieks un kuri automātiski neizraisa uzņēmējsabiedrības kapitāla pieaugumu, bet tomēr rada pārmaiņas kapitālsabiedrības tiesībās vai var palielināt uzņēmējsabiedrības kapitāla daļu vērtību".

8 Direktīvas 69/335 7. pantā noteikta kapitāla nodokļa likme.

9 Attiecībā uz uzņēmumu apvienošanos Direktīvas 69/335 7. panta 1. punkta sākotnējā versijā ir paredzēts, ka pie zināmiem nosacījumiem nodokli samazina:

"Tikmēr, kamēr stājas spēkā noteikumi, kas Padomei jāpieņem saskaņā ar 2. punktu:

[..]

b) šo likmi samazina par 50 vai vairāk procentiem, ja viena vai vairākas kapitālsabiedrības visus savus aktīvus un pasīvus vai vienu vai vairākas sava uzņēmuma daļas nodod vienai vai vairākām topošām vai pastāvošām kapitālsabiedrībām;

Uz šo samazinājumu attiecas nosacījumi, ka:

— atlīdzība par iemaksām ir tikai uzņēmējsabiedrības vai uzņēmējsabiedrību piešķirtas kapitāla daļas [..],

— uzņēmējsabiedrībām, kas piedalās darījumā, faktiskais vadības centrs vai juridiskā adrese ir kādas dalībvalsts teritorijā;

[..]".

10 Šādi noteiktā nodokļa likme ir tikusi mainīta divas reizes.

11 Vispirms Direktīvas 73/80 2. pantā bija paredzēts, ka "[..] sākot no 1976. gada 1. janvāra [..] Direktīvas [69/335] 7. panta 1. punkta b) apakšpunktā samazinātā nodokļa likme ir no 0 % līdz 0,50 %".

12 Pēc tam, sākot no 1986. gada 1. janvāra piemērojamā Direktīvas 85/303 1. panta 2. punktā bija noteikts, ka Direktīvas 69/335 7. panta 1. punkts tiek izteikts šādā redakcijā:

"Dalībvalstis no kapitāla nodokļa atbrīvo darījumus, kas nav 9. pantā minētie darījumi un kam 1984. gada 1. jūlijā bija piešķirts atbrīvojums no nodokļa vai kuriem uzliktā nodokļa likme bija 0,50 % vai mazāka.

Atbrīvošana no nodokļa ir atkarīga no nosacījumiem, ko tajā dienā piemēroja, piešķirot atbrīvojumu, vai atkarībā no apstākļiem uzliekot nodokli ar 0,50 % vai mazāku likmi.

[..]"

13 Tātad Direktīvas 69/335 7. panta 1. punktā šobrīd, pēc minētajiem grozījumiem, ir paredzēta atbrīvošana no kapitāla nodokļa, ja ir izpildīti trīs nosacījumi, proti, i) ja kapitālsabiedrība visus savus aktīvus un pasīvus vai vienu vai vairākas sava uzņēmuma daļas nodod vienai vai vairākām topošām vai pastāvošām kapitālsabiedrībām; ii) ja atlīdzība par iemaksām ir tikai uzņēmējsabiedrības piešķirtas kapitāla daļas; un iii) ja uzņēmējsabiedrību, kas piedalās darījumā, faktiskais vadības centrs vai juridiskā adrese ir kādas dalībvalsts teritorijā. Šādi apvienojoties, kapitāla nodokļa likme tika samazināta līdz nullei.

14 Otrkārt, Direktīvas 69/335 10. pantā šīs direktīvas pēdējā apsvēruma kontekstā ir paredzēts atcelt nodokļus, kam ir tādas pašas iezīmes kā kapitāla nodoklim (turpmāk tekstā — "kapitāla nodoklim līdzīgi nodokļi").

Valsts tiesiskais regulējums

15 Saskaņā ar Republikas prezidenta 1986. gada 26. aprīļa Dekrēta Nr. 131/1986 1. pantu tā redakcijā, kas bija piemērojama faktu norises laikā (kārtējais *GURI* pielikums, Nr. 99, 1986. gada 30. aprīlis), "reģistrācijas nodeva ir jāpiemēro [..] darījumiem, kas jāreģistrē obligāti un kas reģistrācijai iesniegti brīvprātīgi".

16 Atbilstoši Dekrēta Nr. 131/1986 2. panta a) apakšpunktam saskaņā ar turpmāk minētajiem pantiem ir jāreģistrē pievienotajā tabulā minētie darījumi, ja tie valsts teritorijā ir noformēti rakstveidā.

17 Šajā sakarā Dekrētam Nr. 131/1986 pievienotās tabulas pirmās daļas 4. panta pirmās daļas b) apakšpunktā ir paredzēts, ka sabiedrību apvienošanās [gadījumā] tiek piemērota proporcionāla reģistrācijas nodeva 1 % apmērā.

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

18 *Aro Tubi* ir saskaņā ar Itālijas tiesībām dibināta akciju sabiedrība, kuras visu akciju īpašniece ir cita saskaņā ar Itālijas tiesībām dibināta akciju sabiedrība *Fratelli Gaggini*. *Aro Tubi* savukārt pieder visas akcijas trešajā saskaņā ar Itālijas tiesībām dibinātajā akciju sabiedrībā *Aro Tubi Estrusi*.

19 Pamatojoties uz 1995. gada 19. decembra darījumu, sabiedrība *Aro Tubi* apvienošanās kārtībā sev pievienoja tās meitas sabiedrību *Aro Tubi Estrusi* (saukta "neīsta apvienošanās").

20 Pamatojoties uz šo pašu darījumu, *Aro Tubi* sev pievienoja arī savu mātes sabiedrību *Fratelli Gaggini* (saukta "apgrieztā apvienošanās"). *Aro Tubi* šādi ieguva sabiedrības *Fratelli Gaggini* aktīvus un pasīvus, kas tostarp iekļāva nekustamo īpašumu, patentus un preču zīmes. Kā kompensāciju *Fratelli Gaggini* akcionāri ieguva visas *Aro Tubi* akcijas.

21 Šo divu apvienošanos sakarā *Aro Tubi* 1996. gada 2. janvārī bija jāmaksā reģistrācijas nodeva 1 % apmērā no abu pievienoto sabiedrību, *Aro Tubi Estrusi* un *Fratelli Gaggini*, aktīviem un pasīviem — kopā ITL 54 761 000.

22 Ar 1996. gada 29. jūlija prasības pieteikumu *Aro Tubi* lūdza *Ufficio Atti Pubblici di Milano* atlīdzināt šo reģistrācijas nodevu. Pret klusējot izteikto nodokļu iestāžu lēmumu neapmierināt tās prasības pieteikumu *Aro Tubi* cēla prasību, apstrīdot piemērotās nodevas pamatotību. Šo prasību vispirms apmierināja *Commissione Tributaria Provinciale di Milano* [Milānas apriņķa Nodokļu palāta], tomēr vēlāk noraidīja *Commissione Tributaria Regionale della Lombardia* [Lombardijas reģiona Nodokļu palāta], pamatojoties uz *Amministrazione Finanziaria dello Stato* [Valsts finanšu pārvalde] iesniegto apelācijas sūdzību. Tādējādi *Aro Tubi* iesniedza kasācijas sūdzību par apelācijas instances lēmumu.

23 Tā kā *Corte Suprema di Cassazione* radās šaubas par Itālijas sistēmas, ar ko paredz piemērot reģistrācijas nodevu saistībā ar "apgrieztu" apvienošanos, t.i., apvienošanos, kur visas pievienotājsabiedrības kapitāldaļas pieder pievienotajai sabiedrībai, saderīgumu ar Kopienu tiesībām, tā nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai jautājumu, vai šādas tiesību normas ir pretrunā Direktīvai 69/335.

Par prejudiciālo jautājumu

24 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai tādos apstākļos kā pamata lietā tas, ka saistībā ar "apgrieztu" apvienošanos, t.i., apvienošanos, kur visas pievienotājsabiedrības kapitāldaļas pieder pievienotajai sabiedrībai, tiek piemērota proporcionāla reģistrācijas nodeva 1 % apmērā no šāda darījuma vērtības, ir pretrunā Direktīvai 69/335.

25 Šeit vispirms ir jāizvērtē, vai attiecīgā reģistrācijas nodeva atbilst "kapitāla nodokļa" iezīmēm Direktīvas 69/335 1.–9. panta izpratnē, vai arī tā ir jākvalificē kā "kapitāla nodoklim līdzīgs nodoklis" minētās direktīvas 10. panta izpratnē.

26 Šajā sakarā no pastāvīgās judikatūras izriet, ka nodokļa vai nodevas kvalificēšana Kopienu tiesību kontekstā Tiesai ir jāveic atkarībā no objektīvām nodokļu iezīmēm un neatkarīgi no tā, kā tie ir kvalificēti valsts tiesībās (skat. 1996. gada 13. februāra spriedumu apvienotajās lietās C-197/94 un C-252/94 *Bautiaa* un *Société française maritime*, *Recueil*, I-505. lpp., 39. punkts).

27 Kā šajā gadījumā, attiecībā uz proporcionālu nodevu 1 % apmērā no sabiedrības kapitāla vērtības ir jāuzskata, ka šādas nodevas izcelsme ir meklējama pašā kapitālieguldījumā un nevis kādā citā darījumā vai iepriekš notikušā formalitātē, tādēļ šāda nodeva ir kvalificējama kā "kapitāla nodoklis" un nevis kā "kapitāla nodoklim līdzīgs nodoklis" Direktīvas 69/335 izpratnē (skat. šajā sakarā iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Bautiaa* un *Société française maritime*, 40. punkts).

28 Tādējādi pamata lietā minētās nodevas pieļaujamība ir jāvērtē, ņemot vērā Direktīvas 69/335 1.–9. pantu.

29 Vispirms ir jāatgādina, ka darījumi, ko dalībvalstis apliek vai var aplikt ar nodokļiem, ir uzskaitīti Direktīvas 69/335 4. pantā (šajā sakarā skat. 1993. gada 18. marta spriedumu lietā C-280/91 *Viessmann*, *Recueil*, I-971. lpp., 12. punkts; iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Bautiaa* un *Société française maritime*, 31. un 32. punkts, kā arī 1998. gada 27. oktobra spriedumu lietā C-152/97 *Agas*, *Recueil*, I-6553. lpp., 19. un 20. punkts).

30 Pamata lietā minētais darījums ir apvienošana, pievienojot [sabiedrības]. Šādu apvienošanos principā var vērtēt vai nu Direktīvas 69/335 4. panta 1. punkta c) apakšpunkta, vai arī tās 4. panta 2. punkta b) apakšpunkta kontekstā.

31 Tā Direktīvas 69/335 4. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzēts, ka kapitāla nodokli piemēro kapitālsabiedrības kapitāla palielināšanai ar jebkādu aktīvu iemaksām.

32 Šīs pašas direktīvas 4. panta 2. punkta b) apakšpunkts paredz, ka dalībvalstis kapitāla nodokli var uzlikt kapitālsabiedrības aktīvu palielinājumam, ko radījuši pakalpojumi, kurus sniedzis kāds dalībnieks un kuri automātiski neizraisa uzņēmējsabiedrības kapitāla pieaugumu, tomēr var palielināt uzņēmējsabiedrības kapitāla daļu vērtību.

33 Tomēr, salīdzinot šos abus noteikumus, ir jākonstatē, ka "kapitāla palielināšana" Direktīvas 69/335 4. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē nozīmē formālu kapitāla palielināšanu, vai nu emitējot jaunas daļas vai akcijas, vai arī palielinot esošo daļu vai akciju nominālvērtību (šajā sakarā skat. Tiesas 1982. gada 15. jūlija spriedumu lietā 270/81 *Felicitas Rickmers-Linie*, *Recueil*, 2771. lpp., 15. punkts, un 2006. gada 12. janvāra spriedumu lietā C-494/03 *Senior Engineering Investments*, Krājums, I-525. lpp., 33. punkts).

34 Savukārt, ja sabiedrības aktīvi ir definēti kā visi dalībnieku ieguldītie līdzekļi un to pieaugums (šajā sakarā skat. 1990. gada 28. marta spriedumu lietā C-38/88 *Siegen*, *Recueil*, I-1447. lpp., 12. punkts), "aktīvu palielinājums" šīs direktīvas 4. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē principā ietver kapitālsabiedrības kapitāla visa veida palielinājumu (iepriekš minētais spriedums lietā *Senior Engineering Investments*, 34. punkts). Tā Tiesa par "aktīvu palielinājumu" šī noteikuma izpratnē ir atzinusi, piemēram, peļņas nodošanu (skat. 1992. gada 13. oktobra spriedumu lietā

C-49/91 *Weber Haus*, *Recueil*, I-5207. lpp., 10. punkts), bezprocentu aizņēmumu (skat. it īpaši 2002. gada 17. septembra spriedumu lietā C-392/00 *Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken*, *Recueil*, I-7397. lpp., 18. punkts), zaudējumu pārņemšanu (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Siegen*, 13. punkts) un atteikšanos no kreditora prasības (skat. 1991. gada 5. februāra spriedumu lietā C-15/89 *Deltakabel*, *Recueil*, I-241. lpp., 12. punkts).

35 Šajā lietā netiek apstrīdēts, ka attiecīgā apvienošanās pievienotājsabiedrībai (*Aro Tubi*) ir radījusi "kapitāla palielināšanu". Uz šo apvienošanos tādējādi neattiecas Direktīvas 4. panta 1. punkta c) apakšpunkts.

36 Tajā pašā laikā tā ietilpst minētās direktīvas 4. panta 2. punkta b) apakšpunkta piemērošanas jomā.

37 Faktiski, pirmkārt, no apvienošanās darījuma izriet, ka pievienotajai sabiedrībai (*Fratelli Gaggini*), no vienas puses, nebija pārmērīgi parādi, un, no otras puses, tai piederēja ne tikai pievienotājsabiedrības (*Aro Tubi*) akcijas, bet arī citi aktīvi, tādi kā nekustamais īpašums, patenti un preču zīmes. Šīs apvienošanās laikā šie īpašumi tika nodoti pievienotājsabiedrībai (*Aro Tubi*). Tādējādi šīs apvienošanās rezultātā *Aro Tubi* tika "palielināti aktīvi".

38 Otrkārt, ņemot vērā šo aktīvu palielinājumu, attiecīgā apvienošanās pamata lietā pievienotājsabiedrībā (*Aro Tubi*) "varēja palielināt uzņēmējsabiedrības kapitāla daļu vērtību". Šīs apvienošanās rezultātā tās akcijām *de facto* palielinājās vērtība.

39 Treškārt, attiecīgā apvienošanās ir kā "pakalpojums, kuru sniedzis kāds dalībnieks" Direktīvas 69/335 4. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

40 No tā izriet, ka attiecīgā apvienošanās pamata lietā ir Direktīvas 69/335 4. panta 2. punkta b) apakšpunktā minētais kapitālieguldījums, kuram principā ir piemērojams kapitāla nodoklis.

41 Tomēr ir jāatgādina, ka ar Direktīvas 69/335 7. panta 1. punktu no kapitāla nodokļa atbrīvo atsevišķus darījumus, kuru likme 1984. gada 1. jūlijā bija vienāda vai zemāka par 0,50 %.

42 Savukārt no šī noteikuma iepriekšējām redakcijām (minētas šī sprieduma 9. un 11. punktā) izriet, ka šajā iepriekš minētajā datumā, proti, 1984. gada 1. jūlijā, nodokļa likme saistībā ar apvienošanām bija no 0 % līdz 0,50 %, ja tās atbilda trīs nosacījumiem, proti, i) ja kapitālsabiedrība visus savus aktīvus un pasīvus vai vienu vai vairākas sava uzņēmuma daļas nodod vienai vai vairākām topošām vai pastāvošām kapitālsabiedrībām; ii) ja atlīdzība par iemaksām ir tikai uzņēmējsabiedrības piešķirtas kapitāla daļas; un iii) ja uzņēmējsabiedrību, kas piedalās darījumā, faktiskais vadības centrs vai juridiskā adrese ir kādas dalībvalsts teritorijā.

43 Attiecībā uz apvienošanos pamata lietā ir jākonstatē, ka, pirmkārt, kapitālsabiedrība *Fratelli Gaggini* visus savus aktīvus un pasīvus nodeva citai, jau pastāvošai kapitālsabiedrībai *Aro Tubi*.

44 Otrkārt, atlīdzība par šo kapitālieguldījumu bija tikai akciju ieguve pievienotājsabiedrībā (*Aro Tubi*). Faktiski tikai akcijas, kuras *Aro Tubi* ieguva ar *Fratelli Gaggini* aktīviem un pasīviem, tika nodotas (atpakaļ) *Fratelli Gaggini* akcionāriem.

45 Treškārt, abas iesaistītās sabiedrības, *Aro Tubi* un *Fratelli Gaggini*, atrodas Itālijā.

46 Tā rezultātā uz attiecīgo apvienošanos pamata lietā attiecas Direktīvas 69/335 7. panta 1. punkts. Tādēļ tai ir piemērojams atbrīvojums no kapitāla nodokļa.

47 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka tādos apstākļos kā pamata lietā tas, ka saistībā ar tā saukto "apgriezto" apvienošanos, t.i., apvienošanos, kur visas pievienotājsabiedrības kapitāldaļas pieder pievienotajai sabiedrībai, tiek piemērota proporcionāla reģistrācijas nodeva 1 % apmērā no šāda darījuma vērtības, ir pretrunā Direktīvai 69/335.

Par tiesāšanās izdevumiem

48 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

tādos apstākļos kā pamata lietā tas, ka saistībā ar tā saukto "apgriezto" apvienošanos, t.i., apvienošanos, kur visas pievienotājsabiedrības kapitāldaļas pieder pievienotajai sabiedrībai, tiek piemērota proporcionāla reģistrācijas nodeva 1 % apmērā no šāda darījuma vērtības, ir pretrunā ar Padomes 1969. gada 17. jūlija Direktīvu 69/335/EEK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai, ko groza Padomes 1973. gada 9. aprīļa Direktīva 73/80/EEK par vienota kapitāla nodokļa noteikšanu un Padomes 1985. gada 10. jūnija Direktīva 85/303/EEK.

[Paraksti]