TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2006 m. kovo 30 d. *

Byloje C-46/04

dėl *Corte Suprema di Cassazione* (Italija) 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2004 m. vasario 6 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Aro Tubi Trafilerie SpA

prieš

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann (pranešėjas), teisėjai K. Schiemann, N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues ir E. Levits,

* Proceso kalba: italų.

generalinė advokatė J. Kokott,
kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Aro Tubi Trafilerie SpA*, atstovaujamos *avvocato* G. Bianco,

— Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato* G. Bellis,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir M. Velardo,

susipažinęs su 2005 m. gegužės 26 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą iš esmės susijęs su 1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyvos 69/335/EEB dėl netiesioginių pritraukto kapitalo mokesčių,

(OL L 249, p. 25), iš dalies pakeistos 1973 m. balandžio 9 d. Tarybos direktyva 73/80/EEB dėl bendrųjų kapitalo mokesčio normų nustatymo (OL L 103, p. 15) ir 1985 m. birželio 10 d. Tarybos direktyva 85/303/EEB (OL L 156, p. 23, toliau – Direktyva 69/335) (pataisytas vertimas), 4, 7 ir 10 straipsnių išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą tarp bendrovės *Aro Tubi Trafilerie SpA* (toliau – *Aro Tubi*, įsigyjančioji bendrovė) ir *Ministero dell'Economia bei delle Finanze* dėl registracijos mokesčio rinkimo dvigubo jungimosi atveju, kai *Aro Tubi* įsigijo dvi bendroves, t. y., pirma, savo dukterinę bendrovę *Aro Tubi Estrusi* ir *Profilati SpA* (toliau – *Aro Tubi Estrusi*, įsigyjamoji bendrovė) ir, antra, savo patronuojančią bendrovę *Fratelli Gaggini SpA* (toliau – *Fratelli Gaggini*, įsigyjamoji bendrovė).

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Kaip matyti iš pirmos ir antros konstatuojamųjų dalių, Direktyva 69/335 siekiama skatinti laisvą kapitalo judėjimą, o tai yra pagrindinė laisvė, kuri kuriant vidaus rinką laikoma esmine. Todėl ja siekiama pašalinti mokestines kliūtis pritraukto kapitalo srityje, kuriai priskiriami būtent kapitalo įnašai į bendroves.

4 Šiuo tikslu Direktyvos 69/335 1–9 straipsniai numato kapitalo įnašų į bendroves apmokestinimą suderintu mokesčiu (toliau – kapitalo mokestis).

5 Direktyvos 69/335 4 straipsnis nustato sandorių, kuriuos atsižvelgdamos į kiekvieną atvejį valstybės narės gali arba privalo apmokestinti tokiu kapitalo mokesčiu, sąrašą (toliau – kapitalo įnašai į bendroves).

6 Taigi šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies c punktas nurodo, kad valstybės narės kapitalo mokesčiu apmokestina „kapitalo bendrovės kapitalo padidinimą bet kokios rūšies turto įnašais".

7 Pagal šios direktyvos 4 straipsnio 2 dalies b punktą valstybės narės kapitalo mokesčiu gali apmokestinti „kapitalo bendrovės turto padidėjimą dėl jai jos dalyvių teikiamų paslaugų, dėl kurių bendrovės kapitalas nepadidėja, tačiau dėl kurių keičiasi teisių bendrovėje struktūra arba gali padidėti bendrovės akcijų (dalių) vertė".

8 Direktyvos 69/335 7 straipsnis nustato kapitalo mokesčio normą.

9 Kalbant apie jungimąsi pradinė Direktyvos 69/335 7 straipsnio 1 dalies redakcija tam tikromis sąlygomis numatė sumažintą normą:

„Iki įsigalios pagal 2 dalį Tarybos priimtos nuostatos:

<...>

b) norma sumažinama 50 % arba daugiau, kai viena ar daugiau kapitalo bendrovių visą savo turtą ir įsipareigojimus arba vieną ar daugiau savo verslo dalių perleidžia vienai ar daugiau besikuriančių arba jau egzistuojančių kapitalo bendrovių.

Toks sumažinimas galimas su sąlyga, jeigu:

— už įnašus atlyginama tiktai išduodant <...> akcijas (dalis),

— sandoryje dalyvaujančių bendrovių faktiniai valdymo centrai arba registruotos buveinės yra valstybės narės teritorijoje;

<...>".

10 Taip nustatyta mokesčio norma buvo pakeista du kartus.

11 Pirmiausia Direktyvos 73/80 2 straipsnis numatė, kad „nuo 1976 m. sausio 1 d. Direktyvos (69/335) 7 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytos sumažintos normos <...> nustatytos nuo 0 iki 0,50 %".

12 Be to, nuo 1986 m. sausio 1 d. taikomos Direktyvos 85/303 1 straipsnio 2 dalis nustatė, kad Direktyvos 69/335 7 straipsnio 1 dalis pakeičiama ir išdėstoma taip:

„Valstybės narės atleidžia nuo kapitalo mokesčio sandorius, išskyrus 9 straipsnyje minimus sandorius, kurie 1984 m. liepos 1 dieną buvo atleisti nuo šio mokesčio arba apmokestinami taikant 0,50 % ar mažesnę mokesčio normą.

Nuo mokesčio atleidžiama taikant tuos pačius reikalavimus, kokie tą dieną galiojo atleidžiant nuo mokesčio arba, jei tai taikytina, apmokestinant taikant 0,50 % arba mažesnę mokesčio normą.

<...>“

13 Todėl nuo šiol Direktyvos 69/335 7 straipsnio 1 dalis, atlikus minėtus pakeitimus, numato atleidimą nuo kapitalo mokesčio, jei įvykdytos trys sąlygos, t. y. i) visas kapitalo bendrovės turtas, arba viena ar daugiau verslo dalių perleidžiamos vienai ar daugiau besikuriančių arba jau egzistuojančių kapitalo bendrovių; ii) atlyginama tiktai išduodant akcijas ir iii) sandoryje dalyvaujančių bendrovių faktiniai valdymo centrai arba registruotos buveinės yra valstybės narės teritorijoje. Taigi tokiems susijungimams taikomo kapitalo mokesčio norma ilgainiui buvo prilyginta nuliui.

14 Be to, Direktyvos 69/335 10 straipsnis, jį skaitant remiantis direktyvos paskutine konstatuojamąja dalimi, numato mokesčių, kurių požymiai yra tokie pat kaip ir kapitalo mokesčio (toliau – panašūs į kapitalo mokestį mokesčiai), panaikinimą.

Nacionalinės teisės aktai

15 Pagal faktinių aplinkybių metu galiojusią 1986 m. balandžio 26 d. Respublikos Prezidento dekreto Nr. 131/1986 (1986 m. balandžio 30 d. GURI *Supplemento ordinario* Nr. 99) 1 straipsnio redakciją „registracijos mokestis taikomas <...> privalomai registruojamiems ir savanoriškai registracijai pateikiamiems dokumentams“.

16 Remiantis Dekreto Nr. 131/1986 2 straipsnio a punktu, taip pat ir kitais straipsniais turi būti registruojami tarifų lentelėje nurodyti dokumentai, jeigu jie valstybės teritorijoje buvo parengti raštu.

17 Šiuo atžvilgiu minėtos tarifų lentelės pirmosios dalies 4 straipsnio pirmosios pastraipos b punktas numato, kad bendrovių jungimuisi yra taikomas 1 % registracijos mokestis.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

18 *Aro Tubi* – pagal Italijos teisę įsteigta akcinė bendrovė, kurios visas akcijas turi kita pagal Italijos teisę įsteigta akcinė bendrovė *Fratelli Gaggini*. Savo ruožtu *Aro Tubi* turi visas trečios pagal Italijos teisę įsteigtos akcinės bendrovės *Aro Tubi Estrusi* akcijas.

19 1995 m. gruodžio 19 d. aktu bendrovė *Aro Tubi* prisijungė savo dukterinę bendrovę *Aro Tubi Estrusi* (tai vadinama „netikru" jungimusi).

20 Be to, tuo pačiu aktu *Aro Tubi* įsigijo savo patronuojančią bendrovę *Fratelli Gaggini* (tai vadinama „atvirkštiniu" jungimusi). *Aro Tubi* taip įgijo *Fratelli Gaggini* turtą, kurį sudaro būtent nekilnojamas turtas, patentai ir prekių ženklai. Atsilyginant *Fratelli Gaggini* akcininkams buvo išduotos visos *Aro Tubi* akcijos.

21 Dėl šių dviejų jungimųsi 1996 m. sausio 2 d. *Aro Tubi* privalėjo sumokėti registracijos mokestį, atitinkantį 1 % nuo abiejų įsigytų bendrovių, *Aro Tubi Estrusi* ir *Fratelli Gaggini,* turto, t. y. iš viso – 54 761 000 LIT.

22 1996 m. liepos 29 d. prašymu *Aro Tubi* pareikalavo, kad *Ufficio Atti Pubblici di Milano* grąžintų sumokėtą registracijos mokestį. Mokesčių valdžios institucijoms nekomentuojant atmetus prašymą *Aro Tubi* pareiškė ieškinį, kuriuo ginčijo šio mokesčio pagrįstumą. Pirmiausia *Commissione Tributaria Provinciale di Milano* šį ieškinį patenkino, tačiau, *Amministrazione Finanziaria dello Stato* padavus apeliaciją, *Commissione Tributaria Regionale della Lombardia* jį atmetė. Taigi *Aro Tubi* dėl apeliacinio sprendimo pateikė kasacinį skundą.

23 Kadangi *Corte Suprema di Cassazione* suabejojo dėl Italijos teisės nuostatų, numatančių registracijos mokesčio rinkimą „atvirkštinio" jungimosi, t. y. prijungimo atveju, kai visas įsigyjančiosios bendrovės akcijas turi įsigyjamoji bendrovė, suderinamumo su Bendrijos teise, jis nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui klausimą, ar tai draudžia Direktyva 69/335.

Dėl prejudicinio klausimo

24 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar tokiomis, kaip pagrindinėje byloje, aplinkybėmis Direktyva 69/335 neleidžia „atvirkštinio" jungimosi, t. y. prijungimo, kai visas įsigyjančiosios bendrovės akcijas turi įsigyjamoji bendrovė, atveju rinkti 1 % nuo tokio sandorio vertės registracijos mokesčio.

25 Šiuo tikslu pirmiausia reikia išsiaiškinti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamas registracijos mokestis pasižymi „kapitalo mokesčio“ požymiais Direktyvos 69/335 1–9 straipsnių prasme, ar jis turi būti laikomas „panašiu į kapitalo mokestį mokesčiu“ minėtos direktyvos 10 straipsnio prasme.

26 Šiuo atžvilgiu iš nusistovėjusios teismų praktikos išplaukia, kad mokesčius, įmokas arba rinkliavas Bendrijos teisės atžvilgiu turi vertinti Teisingumo Teismas pagal jų objektyvius požymius, neatsižvelgdamas į tai, kaip jie vertinami pagal nacionalinę teisę (žr. 1996 m. vasario 13 d. Sprendimo *Bautiaa ir Société française maritime*, C-197/94 ir C-252/94, Rink. p. I-505, 39 punktą).

27 Šiuo atveju, kalbant apie 1 % nuo kapitalo įnašų į bendrovę vertės mokestį, laikytina, kad apmokestinimo tokiu mokesčiu priežastis yra tikrai susijusi su pačiu įnašu, o ne kokiu nors kitokiu sandoriu arba išankstiniu formalumu, taigi toks mokestis Direktyvos 69/335 tikslais iš esmės turi būti laikomas „kapitalo mokesčiu“, o ne „panašiu į kapitalo mokestį mokesčiu“ (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Bautiaa ir Société française maritime* 40 punktą).

28 Taigi paaiškėja, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamo mokesčio teisėtumo klausimas turi būti analizuojamas atsižvelgiant į Direktyvos 69/335 1-9 straipsnius.

29 Visų pirma primintina, kad Direktyvos 69/335 4 straipsnis apibrėžia sandorius, kuriuos valstybės narės gali ar turi apmokestinti kapitalo mokesčiu (šiuo klausimu žr. būtent 1993 m. kovo 18 d. Sprendimo *Viessmann*, C-280/91, Rink. p. I-971, 12 punktą; minėto sprendimo *Bautiaa ir Société française maritime* 31 ir 32 punktus, bei 1998 m. spalio 27 d. Sprendimo *Agas*, C-152/97, Rink. p. I-6553, 19 ir 20 punktus).

30 Pagrindinėje byloje nagrinėjamas sandoris yra prijungimas. Toks jungimasis iš esmės gali būti analizuojamas arba pagal Direktyvos 69/335 4 straipsnio 1 dalies c punktą arba pagal jos b punktą.

31 Taigi Direktyvos 69/335 4 straipsnio 1 dalies c punktas numato kapitalo mokesčio rinkimą kapitalo bendrovės kapitalo padidinimo bet kokios rūšies turto įnašais atveju.

32 Tos pačios direktyvos 4 straipsnio 2 dalies b punktas nurodo, kad valstybės narės gali apmokestinti kapitalo mokesčiu kapitalo bendrovės turto padidėjimą dėl jai jos dalyvių teikiamų paslaugų, dėl kurių bendrovės kapitalas nepadidėja, tačiau dėl kurių gali padidėti bendrovės akcijų vertė.

33 Tačiau, palyginus šias dvi nuostatas, reikia pripažinti, kad „kapitalo padidinimas" Direktyvos 69/335 4 straipsnio 1 dalies c punkto prasme reiškia formalų kapitalo padidinimą arba išleidžiant naujų akcijų, arba padidinant turimų akcijų nominalią vertę (šiuo klausimu žr. 1982 m. liepos 15 d. Sprendimo *Felicitas Rickmers-Linie*, 270/81, Rink. p. 2771, 15 punktą ir 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Senior Engineering Investments*, C-494/03, Rink. p. I-525, 33 punktą).

34 Tačiau, ir tiek, kiek „bendrovės turtas" apibrėžiamas kaip visas turtas, kurį dalyviai perdavė bendrovei kartu su jo vertės padidėjimu (šiuo klausimu žr. 1990 m. kovo 28 d. Sprendimo *Siegen*, C-38/88, Rink. p. I-1447, 12 punktą), „turto padidėjimas" Direktyvos 69/335 4 straipsnio 2 dalies b punkto prasme iš esmės apima kapitalo bendrovės bet kokios formos turto padidėjimą (minėto sprendimo *Senior Engineering Investments* 34 punktas). Taigi Teisingumo Teismas „turto padidėjimu" šios nuostatos prasme laiko, pavyzdžiui, pelno perleidimą (žr. 1992 m. spalio 13 d.

Sprendimo *Weber Haus*, C-49/91, Rink. p. I-5207, 10 punktą), paskolą be palūkanų (žr. būtent 2002 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken*, C-392/00, Rink. p. I-7397, 18 punktą), skolų perėmimą (žr. minėto sprendimo *Siegen* 13 punktą), kreditorinio reikalavimo atsisakymą (žr. 1991 m. vasario 5 d. Sprendimo *Deltakabel*, C-15/89, Rink. p. I-241, 12 punktą).

35 Pagrindinėje byloje neginčijama, kad dėl nagrinėjamo jungimosi įgyjančiosios bendrovės (*Aro Tubi*) „turtas padidėjo". Taigi šiam jungimuisi negali būti taikomas Direktyvos 69/335 4 straipsnio 1 dalies c punktas.

36 Tačiau jis patenka į šios direktyvos 4 straipsnio 2 dalies b punkto taikymo sritį.

37 Iš tiesų pirmiausia iš jungimosi akto matyti, kad įsigyjamoji bendrovė (*Fratelli Gaggini*), pirma, nebuvo įsiskolinusi, ir antra, turi ne tik įsigyjančiosios bendrovės (*Aro Tubi*) akcijų, bet taip pat kito turto, būtent nekilnojamo turto, patentų ir prekių ženklų. Įvykdžius šį jungimąsi šis turtas atiteko įsigyjančiajai bendrovei (*Aro Tubi*). Taigi šis jungimasis pastarosios „turtą padidino".

38 Antra, atsižvelgiant į šį argumentavimą, susijusį su turto padidėjimu, pagrindinėje byloje nagrinėjamas jungimasis „gali padidinti įgyjančiosios bendrovės (*Aro Tubi*) akcijų vertę". Po jungimosi pastarosios akcijos, *de facto*, turi didesnę vertę.

39 Trečia, nagrinėjamas jungimasis yra „dalyvio teikiama paslauga“ Direktyvos 69/335 4 straipsnio 2 dalies b punkto prasme.

40 Iš to išplaukia, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas jungimasis yra Direktyvos 69/335 4 straipsnio 2 dalies b punkte nurodytas kapitalo įnašas į bendrovę, kuriam iš esmės gali būti taikomas kapitalo mokestis.

41 Tačiau reikia priminti, kad Direktyvos 69/335 7 straipsnio 1 dalis nuo kapitalo mokesčio atleidžia tam tikrus sandorius, kurie 1984 m. liepos 1 d. buvo apmokestinami taikant 0,50 % ar mažesnę mokesčio normą.

42 Iš anksčiau galiojusių šios nuostatos redakcijų (aprašytų šio sprendimo 9 ir 11 punktuose) matyti, kad 1984 m. liepos 1 d. taikant nuo 0 iki 0,50 % normą buvo apmokestinti tie susijungimai, kurie atitiko tris sąlygas, t. y.: i) visas kapitalo bendrovės turtas arba viena ar daugiau verslo dalių buvo perleistas vienai ar daugiau besikuriančių arba jau egzistuojančių kapitalo bendrovių; ii) buvo atlyginama tiktai išduodant akcijas ir iii) sandoryje dalyvavusių bendrovių faktiniai valdymo centrai arba registruotos buveinės buvo valstybės narės teritorijoje.

43 Dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamo jungimosi konstatuotina kad, pirma, kapitalo bendrovė *Fratelli Gaggini* visą savo turtą perleido jau egzistavusiai kitai kapitalo bendrovei *Aro Tubi*.

44 Antra, už šį įnašą buvo atlyginta tiktai išdavus įgyjančiosios bendrovės (*Aro Tubi*) akcijas. Iš tiesų *Aro Tubi* dėl *Fratelli Gaggini* turto įgytos nuosavos akcijos po to buvo (vėl) išduotos *Fratelli Gaggini* dalyviams.

45 Trečia, abiejų dalyvaujančių įmonių *Aro Tubi* ir *Fratelli Gaggini* buveinė buvo Italijoje.

46 Todėl pagrindinėje byloje nagrinėjamam jungimuisi taikoma Direktyvos 69/335 7 straipsnio 1 dalis. Taigi jis yra atleidžiamas nuo mokesčio ir negali būti apmokestinamas kapitalo mokesčiu.

47 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: tokiomis aplinkybėmis kaip pagrindinėje byloje Direktyva 69/335 neleidžia „atvirkštinio" jungimosi, t. y. prijungimo, kai visas įsigyjančiosios bendrovės akcijas turi įsigyjamoji bendrovė, atveju rinkti 1 % nuo šio sandorio vertės registracijos mokesčio.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

48 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabu pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

Tokiomis aplinkybėmis kaip pagrindinėje byloje 1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyva 69/335/EEB dėl netiesioginių pritraukto kapitalo mokesčių, iš dalies pakeista 1973 m. balandžio 9 d. Tarybos direktyva 73/80/EEB dėl bendrųjų kapitalo mokesčio normų nustatymo ir 1985 m. birželio 10 d. Tarybos direktyva 85/303/EEB, neleidžia „atvirkštinio" jungimosi, t. y. prijungimo, kai visas įsigyjančiosios bendrovės akcijas turi įsigyjamoji bendrovė, atveju rinkti 1 % nuo šio sandorio vertės registracijos mokesčio.

Parašai.