ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*] SECINĀJUMI, sniegti 2005. gada 26. maijā [1]

I — Ievads

1. *Corte Suprema di Cassazione* ir jāizskata lieta par nodokļa uzlikšanas likumību sabiedrību darījumam, kas ir divu akciju sabiedrību "apgrieztā" apvienošanās. Mātes sabiedrība, kura ir 100 % meitas sabiedrības akciju turētāja, tiek pievienota meitas sabiedrībai. Lūdzot Tiesu pieņemt prejudiciālu nolēmumu, *Corte Suprema di Cassazione* būtībā vēlas noskaidrot, vai šī lieta ietilpst Padomes 1969. gada 17. jūlija Direktīvas 69/335/EEK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai [2] (turpmāk tekstā — "Direktīva 69/335"), piemērošanas jomā. Ja atbilde ir apstiprinoša, tad uz šo darījumu attiecas tikai ar direktīvu harmonizētais kapitāla nodoklis. Turpretī, ja direktīva uz "apgriezto" apvienošanos neattiecas, tad dalībvalstis varētu brīvi rīkoties, apliekot šo darījumu ar citiem nodokļiem.

II — Atbilstošās tiesību normas

A — *Kopienu tiesības*

2. Saskaņā ar Direktīvas 69/335 1. pantu dalībvalstis iekasē harmonizētu nodokli — kapitāla nodokli — par kapitāla iemaksām kapitāla sabiedrībās.

3. Direktīvas 69/335 4. pantā ir noteikts, kādiem darījumiem uzliek kapitāla nodokli:

"1. Kapitāla nodokli uzliek šādiem darījumiem:

[..]

1 — Oriģinālvaloda — vācu.

2 — OV L 249, 25. lpp.; pēdējo reizi grozīta ar Aktu par Čehijas Republikas, Igaunijas Republikas, Kipras Republikas, Latvijas Republikas, Lietuvas Republikas, Ungārijas Republikas, Maltas Republikas, Polijas Republikas, Slovēnijas Republikas un Slovākijas Republikas pievienošanās nosacījumiem un pielāgojumiem Līgumos, kas ir Eiropas Savienības pamatā — II Pielikums: Saraksts saskaņā ar pievienošanās akta 20. pantu — OV 2003, L 236, 555. lpp.

c) kapitāla sabiedrības kapitāla palielināšanai ar jebkādu aktīvu iemaksām;

[..]."

d) kapitāla sabiedrības aktīvu palielināšanai ar jebkādu aktīvu iemaksām, kas nav uzņēmējsabiedrības kapitāla daļas vai aktīvi, bet ir tādas pašas tiesības kā dalībniekiem, piemēram, balsstiesības, tiesības uz peļņas daļu vai tiesības uz atlikuma daļu likvidācijas gadījumā;

4. Saskaņā ar Direktīvas 69/335 7. pantu dalībvalstis atbrīvo no kapitāla nodokļa darījumus, kas 1984. gada 1. jūlijā saskaņā ar tolaik spēkā esošajiem nosacījumiem netika aplikti ar nodokli vai tiem uzliktā nodokļa likme bija 0,50 %[3]. Tātad atbrīvojums attiecas uz vismaz 75 % aktīvu iemaksu topošas vai pastāvošas kapitāla sabiedrības kapitālā, turklāt par šo iemaksu būtībā tiek piešķirtas sabiedrības (mātes sabiedrības) kapitāla daļas.

[..]

2. Kapitāla nodokli var uzlikt šādiem darījumiem:

5. Direktīvas 69/335 10. pantā ir paredzēts:

[..]

"Neskaitot kapitāla nodokli, dalībvalstis no uzņēmējsabiedrībām, apvienībām vai juridi-

b) kapitāla sabiedrības aktīvu palielinājumam, ko radījuši pakalpojumi, kurus sniedzis kāds dalībnieks, kuri automātiski neizraisa uzņēmējsabiedrības kapitāla pieaugumu, bet tomēr rada pārmaiņas kapitāla sabiedrības tiesībās vai var palielināt uzņēmējsabiedrības kapitāla daļu vērtību;

3 — Tas, kādi darījumi ir atbrīvoti, izriet no 7. panta 1. punkta, kuru groza ar Padomes 1973. gada 9. aprīļa Direktīvām 73/79/EEK (OV L 103, 13. lpp.) un 73/80/EEK (OV L 103, 15. lpp.), kas paredzēja:
"bb) kapitāla nodokļa likmi var samazināt par 50 % vai vairāk, ja kapitālsabiedrība, kas tiek dibināta vai jau pastāv, iegūst kapitāla daļas, kas ir vismaz 75 % no citas kapitālsabiedrības agrāk izlaista sabiedrības kapitāla. [..]
Samazināšana atkarīga no tā,
— vai par ieguldījumiem tiek piešķirtas tikai kapitāla daļas, [..]."

skām personām, kas darbojas, lai gūtu peļņu, neiekasē nekādus nodokļus:

a) par 4. pantā minētiem darījumiem;

b) par iemaksām, aizdevumiem vai pakalpojumu sniegšanu, kas pieder pie 4. pantā minētiem darījumiem;

c) par reģistrāciju vai kādām citām uzņēmējdarbības sākšanai vajadzīgām formalitātēm, kas uz uzņēmējsabiedrībām, apvienībām vai juridiskām personām, kuras darbojas, lai gūtu peļņu, attiecas to juridiskās formas dēļ."

B — *Itālijas tiesības*

6. Saskaņā ar iesniedzējtiesas sniegto informāciju pamata prāvai laika ziņā ir piemērojams Republikas prezidenta 1986. gada 26. aprīļa dekrētam Nr. 131 pievienotās tabulas pirmās daļas 4. panta 1. daļas b) apakšpunkts pirms grozījumiem, kas izdarīti ar 1996. gada 20. jūnija dekrēta Nr. 323 10. pantu, kuram ir likuma spēks (pārveidots 1996. gada 8. augusta likumā Nr. 425).

7. Saskaņā ar to jebkura veida sabiedrību apvienošanās darījumam tiek piemērots kapitāla nodoklis 1 % apmērā no pievienotās sabiedrības īpašuma vērtības. Turklāt nodokļa apmēra aprēķinu bāze, līdzīgi sabiedrību apvienošanās civiltiesiskajiem veidiem izriet no *Codice Civile* 2501. un turpmākajiem pantiem, kuru satura precīzs izklāsts šīs prāvas kontekstā nav nozīmīgs.

III — Fakti, prāva un prejudiciālais jautājums

8. Sabiedrība *Aro Tubi Trafilerie SpA*, prasītāja pamata lietā, (turpmāk tekstā — "*Aro Tubi*") ir saskaņā ar Itālijas tiesībām dibināta sabiedrība. *Aro Tubi* bija sabiedrības *Fratelli GagginiSpA* (turpmāk tekstā — "*Fratelli Gaggini*") meitas sabiedrība, kurai piederēja 100 % *Aro Tubi* akciju. Savukārt *Aro Tubi* piederēja visas akcijas sabiedrībā *Aro Tubi Estrusi e Profilati SpA*. Ar 1995. gada 19. decembra notāra aktu *Aro Tubi* pievienoja gan mātes sabiedrību *Fratelli Gaggini*, gan meitas sabiedrību *Aro Tubi Estrusi e Profilati SpA*. Pievienotās sabiedrības *Fratelli Gaggini* akcijas tika dzēstas; akcionāri kā kompensāciju saņēma pievienotās sabiedrības *Aro Tubi* kapitāla daļas, kuru turētāja iepriekš bija mātes sabiedrība *Fratelli Gaggini*. Tādējādi sākotnēji tikai netiešie *Aro Tubi* kapitāla daļu īpašnieki, fiziskas personas, ar sabiedrības *Fratelli Gaggini* starpniecību "apgrieztās"

apvienošanās rezultātā kļuva par tiešajiem sabiedrības *Aro Tubi* īpašniekiem, jo starpposma sabiedrība tika likvidēta.

9. Reģistrējot šo apvienošanos publiskajos reģistros, no *Aro Tubi* tika iekasēts reģistrēšanas nodoklis 1 % apmērā no pievienoto sabiedrību *Aro Tubi Estrusi e Profilati SpA* un *Fratelli Gaggini* īpašuma kopējās vērtības.

10. Pēc šī nodokļa samaksas *Aro Tubi* pieprasīja atlīdzināt samaksāto summu, jo uzskatīja, ka nodoklis nav saderīgs ar Direktīvu 69/335. Pret klusējot izteikto nodokļu iestāžu lēmumu neapmierināt šo prasību *Aro Tubi* cēla prasību Milānas *Commissione Tributaria Provinciale*, kura prasību atzina par pamatotu, bet, pamatojoties uz valsts finanšu pārvaldes apelācijas sūdzību, Lombardijas *Commissione Tributaria Regionale* to atcēla.

11. *Corte Suprema di Cassazione*, kurai bija jāizskata kasācijas sūdzība par šo spriedumu, saskaņā ar 2003. gada 6. novembra lēmumu [4] iesniedza Tiesai jautājumu prejudiciāla nolēmuma sniegšanai par to, vai reģistrēšanas nodokļa iekasēšana 1 % apmērā no pievienotās sabiedrības īpašuma vērtības saistībā ar vienas sabiedrības pievienošanu otrai, kuras kapitāla daļu 100 % turētāja jau pirms tam ir bijusi pievienotā sabiedrība, ir saderīga ar Direktīvas 69/335 noteikumiem.

12. Šajā lietā Tiesai apsvērumus ir sniegusi prasītāja pamata lietā, Itālijas valdība un Komisija.

IV — Lietas dalībnieku apsvērumi

13. Itālijas valdība galvenokārt norāda uz spriedumu lietā C-152/97 [5] (*AGAS*). No tā izriet, ka divu uzņēmējsabiedrību apvienošanās neietilpst Direktīvas 69/335 piemērošanas jomā gadījumā, ja meitas sabiedrība, kuras visu kapitāla daļu turētāja ir tās mātes sabiedrība, tiek pievienota mātes sabiedrībai (tā sauktā "neīstā" apvienošanās).

14. Šis "apgrieztās" apvienošanās gadījums, tātad "mātes [sabiedrības] pievienošana meitas [sabiedrībai]", ir jāvērtē tikai kā "neīsta" apvienošanās un direktīva uz to neattiecas. Turklāt, veicot vispārēju novērtējumu, pie-

4 — Lēmumā tieši šādi formulēta jautājuma nav.

5 — 1998. gada 27. oktobra spriedums lietā C-152/97 *AGAS* (*Recueil*, I-6553. lpp.).

vienošana nestiprina uzņēmējsabiedrības saimniecisko potenciālu, ko Tiesa ir uzskatījusi par būtisku faktoru, nosakot Direktīvas 69/335 piemērošanas jomu.

15. *Aro Tubi* savukārt uzskata, ka reģistrēšanas nodokļa iekasēšana šajā lietā nav saderīga ar Direktīvu 69/335. Spriedumā lietā *AGAS*[6] izdarītos secinājumus nevar attiecināt uz šo lietu, jo "apgrieztā" apvienošanās ekonomisku un juridisku apstākļu dēļ ir jāizvērtē citādi nekā "neīstā" apvienošanās.

16. "Apgrieztā" apvienošanās veicina meitas uzņēmējsabiedrības saimnieciskā potenciāla stiprināšanu, jo tā pārņem mātes uzņēmējsabiedrības īpašumu. Tādēļ ir piemērojama Direktīva 69/335, un uzņēmējsabiedrībai *Aro Tubi* pienākas nodokļu atlaide saskaņā ar Direktīvas 69/335 7. pantu.

17. Komisijas viedoklis ir samierniecisks. Tā norāda, ka "apgriezto" apvienošanos var pielīdzināt "neīstajai" apvienošanai un tā neietilpst Direktīvas 69/335 piemērošanas jomā tikai tādā gadījumā, ja ar to netiek veicināta pievienojamās uzņēmējsabiedrības saimnieciskā potenciāla stiprināšana. Tas notiek tikai tādā gadījumā, ja pievienotā uzņēmējsabiedrība, izņemot kapitāla daļas uzņēmējsabiedrībā, kurai to pievieno, nav citu uzņēmējsabiedrību līdzdalībniece, kā tas ir pamata lietā.

18. Turpretī, ja pievienotajai uzņēmējsabiedrībai pieder kapitāla daļas citās uzņēmējsabiedrībās, tad ar pievienošanas darījumu tiek stiprināts tās saimnieciskais potenciāls un nav vērojamas sprieduma lietā *AGAS*[7] pamatā esošās izņēmuma pazīmes, kuras vispār ir vērtējamas kritiski. Tātad šāda lietas izvērtējuma gadījumā Direktīva 69/335 nav piemērojama.

V — Tiesiskais vērtējums

19. Iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 69/335 noteikumi nav piemērojami reģistrācijas nodevas iekasēšanai "apgrieztās" apvienošanās gadījumā, ja sabiedrībai, kuru pievieno, pieder visas pievienotājsabiedrības kapitāla daļas.

6 — Minēts iepriekš 5. zemsvītras piezīmē.

7 — Iepriekš 5. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *AGAS*.

A — *Attiecībā uz Direktīvas 69/335 piemērošanas sistemātiku*

20. Tiesa pastāvīgajā judikatūrā ir sniegusi viennozīmīgus slēdzienus attiecībā uz Direktīvas 69/335 piemērošanas sistemātiku. Spriedumā apvienotajās lietās *Bautiaa* un *Société française maritime* [8] tā nosprieda:

"Lai kvalificētu apstrīdētā nodokļa atbilstību Direktīvai 69/335 un novērtētu tā saderību ar šo direktīvu, it īpaši attiecībā uz piemērojamām likmēm, vispirms ir jāpārbauda, vai tādi darījumi kā abās pamata lietās minētie, kuru dēļ tiek iekasēts kapitāla nodoklis, ietilpst Direktīvas 69/335 piemērošanas jomā un vai šie darījumi ir jākvalificē, ņemot vērā šo direktīvu."

21. Līdzīgi tiesa noteica spriedumā lietā *AGAS* [9]:

"Lai attiecīgajam darījumam piemērotu direktīvu, tas būtu jāsubsumē vienam no darījumiem, kas aprakstīti 4. pantā, uz ko norādīts direktīvas 10. panta a) un b) apakšpunktā."

22. Tādējādi attiecībā uz Direktīvas 69/335 noteikumu piemērojamību izriet šāda secība. Pamats ir 10. pantā paredzētais aizliegums iekasēt citus nodokļus vai nodevas, izņemot harmonizēto kapitāla nodokli. Tomēr saskaņā ar noteikuma a) un b) apakšpunktu šis aizliegums attiecas tikai uz nodevām par direktīvas 4. pantā norādītajiem darījumiem.

23. Tātad vispirms jāpārbauda, vai uz šo darījumu var attiecināt kādu no 4. pantā norādītajām pazīmēm un līdz ar to tam būtu piemērojama direktīva un it īpaši 10. pantā paredzētais aizliegums. Ja tas tā ir, tad, pamatojoties uz citiem direktīvas noteikumiem, ir iespējams secināt, ka šo darījumu, iespējams, ar harmonizēto kapitāla nodokli neapliek [10].

24. Tikai no fakta, ka šajā gadījumā ir izpildīti priekšnosacījumi, lai nebūtu jāmaksā kapitāla nodoklis saskaņā ar Direktīvas 69/335 7. panta 1. punkta b) apakšpunktu, pretēji klaji paustajam prasītājas viedoklim nevar secināt, ka tāds darījums kā strīdīgā "apgrieztā" apvienošanās nav apliekams ar nodokli. Vispirms ir jāpastāv nepieciešamībai attiecībā uz direktīvas piemērojamību, kas ir jāpārbauda vienīgi ar 10. pantu saistībā ar 4. panta palīdzību. Ja

8 — 1996. gada 13. februāra spriedums apvienotajās lietās C-197/94 un C-252/94 *Bautiaa* un *Société française maritime* (*Recueil*, I-505. lpp., 31. punkts).

9 — Iepriekš 5. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *AGAS*, 21. punkts.

10 — Skat. attiecībā uz šo pārbaudes secību arī ģenerāladvokāta Kosmas [*Cosmas*] 1998. gada 25. jūnija secinājumus lietā *AGAS* (iepriekš 5. zemsvītras piezīmē minētais spriedums), 43. punkts.

direktīva uz darījumu neattiecas, tad direktīva neaizliedz citu neharmonizētu nodevu un nodokļu iekasēšanu. Protams, tādā gadījumā nav spēkā arī 7. pantā paredzētā atbrīvošana [no nodokļiem].

B — *Direktīvas 69/335 piemērošanas joma*

25. Lai piemērotu 10. panta a) un b) apakšpunktā paredzēto [nodokļu uzlikšanas] aizliegumu, uz darījumu kā šajā lietā ir jāattiecas vienam no 4. pantā minēto pazīmju variantiem.

1) Direktīvas 69/335 4. panta 1. punkta c) apakšpunkts

26. Vispirms uz pamata lietā esošajiem faktiem varētu attiecināt Direktīvas 69/335 4. panta 1. punkta c) apakšpunktu.

a) Kapitāla palielinājuma esamība

27. Saskaņā ar to "apgrieztas" apvienošanas rezultātā aktīvu iemaksu dēļ būtu jāpalielinās pievienotājsabiedrības kapitālam. Lai palielinātu parakstīto kapitālu, parasti tiek izlaistas vai nu jaunas akcijas, vai arī palielināta esošo akciju nominālvērtība [11]. Tomēr *Aro Tubi* iesniegtā apvienošanās līguma 1. punkta c) apakšpunktā ir stingri noteikts, ka pievienotājsabiedrības (*Aro Tubi*) kapitāls šajā izpratnē netiek palielināts. Par to lietas dalībniekiem pamata lietā strīda nav.

28. Stingri ņemot vērā skaidri teikto, nevar arī neņemt vērā prasību par kapitāla palielināšanu, kā to ierosina *Aro Tubi*. Uz faktiem, par ko ir runa šajā lietā, varētu arī attiekties Direktīvas 69/335 4. panta 1. punkta c) apakšpunkts, ja jēdziens "kapitāla palielināšana" tiek interpretēts plaši. Šajā gadījumā līdzdalība sabiedrībā *Fratelli Gaggini* pārvērtās līdzdalībā sabiedrībā *Aro Tubi*. *Aro Tubi* akcijas, ko pirms tam turēja sabiedrība *Fratelli Gaggini*, pārgāja sabiedrības *Fratelli Gaggini* dalībnieku īpašumā. Rodas šaubas, vai šīs līdzdalības pāreju uzņēmējsabiedrībai *Aro Tubi* var pielīdzināt jaunu akciju emisijai un līdz ar to kvalificēt plašā nozīmē.

11 — Skat. attiecībā uz šo, piemēram, Académie des sciences commerciales, *Dictionnaire commercial*, 1987, šķirkļus "capital" un "capital social"; Gabler, *Wirtschafts-Lexikon*, 12. izdevums, 1988, šķirkļus "Kapital" un "Kapitalerhöhung".

29. Tomēr jēdziena "kapitāla palielināšana" paplašināta interpretācija ir jānoraida. Saskaņā ar Tiesas judikatūru Direktīvas 69/335 4. pantā minētās pazīmes Kopienu tiesībās ir autonomas, t.i., tās ir jāinterpretē objektīvi un vienoti attiecībā uz visām dalībvalstīm un, neņemot vērā iespējamās atsevišķu dalībvalstu tiesiskās kārtības un nodokļu sistēmas īpatnības [12]. Tomēr autonomi interpretējot Kopienu tiesību jēdzienu "kapitāla palielināšana", nevar pilnīgi norobežoties no šī jēdziena ierastās nozīmes.

30. Jēdzieni "kapitālsabiedrības kapitāls" un "kapitāla palielināšana" nav tikai (Kopienu) tiesību, bet arī ekonomikas termini, kuriem ekonomikas teorijā visās valstīs un valodās ir noteikta nozīme. Šajā nozīmē kapitāla sabiedrības (pašu) kapitāls atbilst sabiedrības kapitāla daļu nominālvērtību summai, un kapitāla palielināšanas priekšnosacījums neatkarīgi no tās veida tātad ir kapitāla daļu nominālvērtības paaugstināšana vai arī kapitāla daļu skaita palielināšana [13]. Maz ticams, ka likumdevējs jēdzienam "kapitāla palielināšana" direktīvā būtu vēlējies piešķirt citu nozīmi, kas atšķiras no stingri pieņemtas ekonomikas terminoloģijas.

31. Tātad jēdziena "kapitāla palielināšana" interpretācijas rezultātā netiek pieļauts, ka šim jēdzienam var subsumēt netiešas līdzdalības pārvēršanu tiešā līdzdalībā, iesaistot pastarpināti piederošo sabiedrību (*Fratelli Gaggini*). Jo šajā gadījumā kapitāla daļas, nemainot to skaitu vai nominālo vērtību, no pastarpināti piederošās sabiedrības tiek tikai "nodotas" sabiedrības dalībniekiem, kas atrodas "aiz tās".

32. Turklāt jautājums vēl ir par to, vai sākotnēji *Aro Tubi* kapitāla daļas, ko turēja *Fratelli Gaggini*, vispirms tika nodotas pašai *Aro Tubi* un pēc tam izsniegtas *Fratelli Gaggini* bijušajiem akcionāriem, vai arī ir notikusi tieša kapitāla daļu pāreja, *Aro Tubi* tās starplaikā neiegūstot. Nevienā no abiem gadījumiem nav mainījies ne kapitāla daļu skaits, ne vērtība.

33. Ar šādu jēdziena "kapitāla palielināšana" interpretāciju nav pretrunā tas, ka Tiesa pastāvīgajā judikatūrā divu kapitāla sabiedrību apvienošanos jau ir atzinusi par kapitāla palielināšanu Direktīvas 69/335 4. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē [14]. Proti, šajā Tiesas izskatītajā lietā raksturīgi bija tas, ka uzņēmējsabiedrības, kurai pievienoja citu sabiedrību, nominālais kapitāls tika palieli-

12 — Iepriekš 8. zemsvītras piezīmē minētais spriedums apvienotajās lietās *Bautiaa* un *Société française maritime*, 32. punkts; iepriekš 5. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *AGAS*, 21. punkts; skat. arī 1982. gada 15. jūlija spriedumu lietā 270/81 *Felicitas Rickmers-Linie* (*Recueil*, 2771. lpp., 14. punkts).

13 — Skat. 10. zemsvītras piezīmē minētos pierādījumus.

14 — Skat. iepriekš 8. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu apvienotajās lietās *Bautiaa* un *Société française maritime*, 38. punkts.

nāts, emitējot *jaunas* akcijas [15], kas šajā lietā nav noticis.

b) Saimnieciskā potenciāla stiprināšana

34. Pat tādā gadījumā, ja *Aro Tubi* akciju pāreju pretēji iepriekš minētajam izklāstam pielīdzinātu "kapitāla palielināšanai" Direktīvas 69/335 4. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē, tam katrā ziņā būtu bijis jārada *Aro Tubi* saimnieciskā potenciāla stiprināšana. Tiesa pastāvīgajā judikatūrā ir uzsvērusi [16], ka tas ir izšķirošais kritērijs, lai darījumu varētu uzskatīt par kapitāla piesaistīšanu un līdz ar to aplikt to ar kapitāla nodokli.

35. Rakstveidā neformulēto "saimnieciskā potenciāla palielināšanas" būtības elementu no Direktīvas 74/553/EEK [17] Tiesa atvasina [18] no tās otrā apsvēruma, kurā noteikts, ka harmonizēta kapitāla nodokļa principu "mērķis ir ieviest sistēmu, iekasējot kapitāla nodokli tikai no darījumiem, kas saskaņā ar tiesību aktiem ir kapitāla piesaistīšana, un tiktāl, ciktāl šādi darījumi palīdz stiprināt sabiedrības saimniecisko potenciālu".

36. Turklāt prasība stiprināt saimniecisko potenciālu atbilst Direktīvas 69/335 mērķim veicināt kapitāla brīvu apriti starp dalībvalstīm, harmonizējot atšķirīgos valstu nodokļus un nodevas, ko uzliek kapitāla piesaistīšanas darījumiem. Tātad darījumos, uz kuriem attiecas direktīva, jābūt kapitāla kustībai, kas uzņēmējsabiedrībā, kurai piešķirama nodokļu atlaide, rada kapitāla palielinājumu.

37. Turpretī Direktīvas 69/335 mērķis nav tikai pastāvošu kapitālsabiedrību, tātad esošu kapitāla uzkrājumu pārstrukturēšanas vai pārgrupēšanas veicināšana [19]. Iepriekš minēto apstiprina arī tas, ka saskaņā ar 4. panta 3. punkta a) apakšpunktu kapitāla sabiedrības formas maiņa ir stingrs izņēmums no direktīvas piemērošanas jomas. Ja arī komersantu interesēs ir piemērot kapitāla sabiedrībām, kuras ir savstarpēji saistītas ar kapitāla daļu palīdzību, pēc iespējas mazāk ierobežojumu, tad uz šāda veida darījumiem Kopienu tiesību aktu noteikumus par harmonizēto

15 — Skat. iepriekš 10. zemsvītras piezīmē minētos ģenerāladvokāta Kosmas [*Cosmas*] secinājumus apvienotajās lietās *Bautiaa* un *Société française maritime*, 1. punkts.

16 — Tostarp skat. arī iepriekš 12. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Felicitas Rickmers-Linie*, 16. punkts, kā arī 1991. gada 5. februāra spriedumu lietā C-249/89 *Trave Schiffahrts-Gesellschaft* (*Recueil*, I-257. lpp., 13. punkts), 1991. gada 5. februāra spriedumu lietā C-15/89 *Deltakabel* (*Recueil*, I-241. lpp., 13. un turpmākie punkti) un iepriekš 8. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu apvienotajās lietās *Bautiaa* un *Société française maritime*, 36. punkts.

17 — Padomes 1974. gada 7. novembra Direktīva 74/553/EEK, ar ko groza 5. panta 2. punktu Direktīvā 69/335/EEK par netiešiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai (OV L 303, 9. lpp.).

18 — Iepriekš 16. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Deltakabel*, 13. punkts.

19 — Tiesības dibināt meitas sabiedrības un, iespējams, tās atkal pievienot, varētu būt garantētas, garantējot brīvību veikt uzņēmējdarbību EKL 43. panta izpratnē. Kopā ar dalībvalsts paredzētu aizliegumu diskriminēt šīs dalībvalsts pilsoņus šādai garantijai varētu būt nozīme arī attiecībā uz šīs lietas apstākļiem. Tomēr iesniedzējtiesa savā lēmumā lūdz interpretēt tikai Direktīvu 69/335.

kapitāla nodokli attiecina tikai tad, ja notiek vien tikai uzkrātā kapitāla pārgrupēšana, bet arī (turpmāka) kapitāla piesaiste.

38. Pirmajā acumirklī šajā "apgrieztās" apvienošanās gadījumā varētu pieņemt, ka tiek stiprināts *Aro Tubi* saimnieciskais potenciāls. Tas varētu notikt tādēļ, ka pievienotājsabiedrības *Aro Tubi* īpašumā tiek ieguldīts pievienojamās sabiedrības *Fratelli Gaggini* īpašums, kas pirms tam juridiski bija atsevišķa īpašuma masa. Tomēr šis viedoklis, saskaņā ar kuru tiek ņemts vērā tikai pievienotājsabiedrības īpašuma sastāvs, ir pārāk virspusējs.

39. Proti, spriedumā lietā *AGAS*[20] Tiesa atzina, ka "neīstās" apvienošanās gadījumā Direktīva 69/335 nav piemērojama, jo šis darījums neatbilst nevienai no direktīvas 4. pantā paredzētajām pazīmēm. Kā pareizi norāda Komisija un Itālijas valdība, to var saprast tikai tādējādi, ka izšķirošais kritērijs attiecībā uz saimnieciskā potenciāla stiprināšanu ir iesaistīto sabiedrību stāvokļa aplūkošana *kopumā* pirms un pēc darījuma.

20 — Minēts iepriekš 5. zemsvītras piezīmē.

40. Tikai šādi ir iespējams noskaidrot, vai attiecīgais darījums ir kapitāla piesaistes darījums un vai tātad ir runa par Direktīvas 69/335 noregulētu darījumu. Tādējādi šajā lietā tas neatbilstu "apgrieztās" apvienošanās īpatnībām, ja uz jautājumu par *Aro Tubi* saimnieciskā potenciāla stiprināšanu šī iemesla dēļ tiktu sniegta apstiprinoša atbilde, jo šajā sabiedrībā ir tikai iekļauts bijušās mātes sabiedrības īpašums.

41. Gluži otrādi, ir jāņem vērā, ka jau pirms tam saistīto sabiedrību *Aro Tubi* un *Fratelli Gaggini* īpašums kapitāla daļu 100 % piederības dēļ — aplūkojot to kopumā — ar apvienošanās aktu netika skarts un turpmāk vairs nav sadalīts divu juridiski atsevišķu sabiedrību starpā, bet pieder tikai vienai juridiskai personai. Šī situācija būtībā ir identiska "neīstas" apvienošanās situācijai, kāda bija *AGAS* lietas pamatā.

42. Īpaši skaidri tas atspoguļojas, aplūkojot akcionāru situāciju, kas ir faktiskie kapitāla devēji un pārstāv kapitāla sabiedrības. No akcionāru viedokļa "apgrieztās" apvienošanās rezultātā netiek radīta nedz saimnieciskā potenciāla stiprināšana, nedz arī kapitāla piesaiste: pirms apvienošanās viņi bija *Fratelli Gaggini* akcionāri. Taču viņu akcijas atspoguļoja ne tikai šīs sabiedrības vērtību, bet vienlaikus arī *Aro Tubi* vērtību, kas kā 100 % *Fratelli Gaggini* meitas sabiedrība

piederēja pie tās sabiedrības īpašuma. Pēc apvienošanās akcionāri nederīgo *Fratelli Gaggini* akciju vietā ieguva kapitāla daļas *Aro Tubi*. Tomēr no viņu viedokļa tās tāpat kā "vecās" akcijas iemiesoja tikai abu uzņēmējsabiedrību apvienoto īpašuma masu. Lai gan pēc darījuma akcijas formāli attiecas uz citu sabiedrību, tās tomēr dokumentāri ietver to pašu saimniecisko potenciālu, ko iepriekš akcionāriem piederošās akcijas.

43. Lai gan — kā to izklāsta prasītāja pamata lietā — pavisam droši varētu būt iespējams, ka apvienošanās darījums nebūt nav vien formāls tikai "tehnisks reģistrēšanas" akts, bet gan ar zināmu ekonomisku nozīmi, tad kļūst skaidrs, ka darījuma dalībnieču sabiedrību saimnieciskā potenciāla stiprināšana kā kapitāla piesaistes sekas šajā gadījumā nav notikusi. Tādēļ šī "apgrieztā" apvienošanās neatbilst Direktīvas 69/335 4. panta 1. punkta c) apakšpunktā minētajām pazīmēm.

2) Direktīvas 69/335 4. panta 1. punkta d) apakšpunkts

44. Tālāk ir jāizvērtē Direktīvas 69/335 4. panta 1. punkta d) apakšpunkta piemērojamība. Saskaņā ar to direktīvas piemērošanas jomā ietilpst kapitāla sabiedrības aktīvu palielināšana ar jebkādu aktīvu iemaksām, kas nav uzņēmējsabiedrības kapitāla daļas, bet ir tādas pašas tiesības kā dalībniekiem, piemēram, balsstiesības, tiesības uz peļņas daļu. Ar jēdzienu "sabiedrības aktīvi" atšķirībā no 4. panta 1. punkta c) apakšpunkta ir jāsaprot ne tikai parakstītais kapitāls, bet "viss īpašums, ko sabiedrības dalībnieki apvienojuši vienā kopībā, ieskaitot tā pieaugumu" [21].

45. Tomēr apgrieztās apvienošanās darījumu 4. panta 1. punkta d) apakšpunktam nevar subsumēt vien tādēļ, ka šajā tiesību normā minētās pazīmes ir jāpapildina ar saimnieciskā potenciāla stiprināšanas kritēriju, kura neesamība — kā norādīts — šajā lietā jau ir konstatēta.

46. Neskatoties uz to, acīmredzami nav vērojamas arī 4. panta 1. punkta d) apakšpunktā minētās pazīmes. Proti, šķiet pilnīgi pamatoti, ka *Aro Tubi* sabiedrības aktīvus, pievienojot *Fratelli Gaggini*, var uzskatīt par palielinātiem. Jo no lietas materiāliem izriet, ka *Fratelli Gaggini* pirms pievienošanas līdztekus *Aro Tubi* kapitāla daļām, acīmredzot, piederēja vēl citas aktīvu pozīcijas ar būtisku vērtību, piemēram,

21 — 1990. gada 28. marta spriedums lietā C-38/88 *Siegen* (*Recueil*, I-1447. lpp., 12. punkts).

īpašumtiesības uz zemi un kustamo mantu. Pirms abu sabiedrību apvienošanās šīs lietas piederēja tikai *Fratelli Gaggini*. Tikai pēc mātes sabiedrības pievienošanas *Aro Tubi* ieguva tiesisko un ekonomisko rīcībspēju attiecībā uz šīm lietām. Tādēļ atsevišķi fakti apliecina, ka ar apvienošanos saistītā šo lietu pāreja ir uzskatāma par *Aro Tubi* īpašuma palielināšanu.

47. Tomēr ar aktīvu palielināšanu vien nepietiek, lai būtu konstatējamas 4. panta 1. punkta d) apakšpunktā minētās pazīmes. Precizējot iepriekš teikto, ar tiesību normu turklāt tiek izvirzīta prasība, lai par aktīvu iemaksām, kuru rezultātā tiek palielināts kapitāls, tiek garantētas tiesības — bet ne tiesības, kas sevī ietver kapitāla vai sabiedrības aktīvu daļu.

48. Par ieguldījumu visplašākajā izpratnē varētu uzskatīt *Fratelli Gaggini* akcijas. Kā pretizpildījumu par atteikšanos no šīm kapitāla daļām *Fratelli Gaggini* akcionāri ieguva *Aro Tubi* akcijas. Tieši akcijas ir galvenās sabiedrības dalībnieku tiesības, kas ietver daļu no sabiedrības kapitāla. Tomēr akcijas nav "tiesības kā dalībniekiem" 4. panta 1. punkta d) apakšpunkta izpratnē. Proti, sabiedrības dalībnieku tiesībām ir raksturīgi, ka tās neietver kapitālu, bet tikai atsevišķa dalībnieka tiesības. Kā piemēru var minēt tiesības uz peļņas daļu [22], kas pašas par sevi ir pamats prasījumam uz daļu no uzņēmuma peļņas. Ja kā pretizpildījums par ieguldījumu tiek izsniegtas akcijas, tad 4. panta 1. punkta d) apakšpunkts nav piemērojams. Uz šo darījumu attiecas tikai 4. panta 1. punkta c) apakšpunkts.

3) Direktīvas 69/335 4. panta 2. punkta b) apakšpunkts

49. Visbeidzot, jāizvērtē, vai uz šo lietu var attiecināt Direktīvas 69/335 4. panta 2. punkta b) apakšpunktu. Atbilstoši šajā tiesību normā skaidri minētajām pazīmēm, pirmkārt, ir jāpalielina sabiedrības aktīvi, vienlaikus nepalielinot kapitālu, kas šajā lietā saskaņā ar iepriekš minēto [23] pilnīgi ir iespējams.

50. Tālāk šo aktīvu palielinājumu ir jābūt izraisījušiem kāda sabiedrības dalībnieka pakalpojumiem. Šādu pakalpojumu varētu saskatīt apstāklī, ka *Fratelli Gaggini* akcionāri ir atteikušies no savām akcijām šajā sabiedrībā par labu *Aro Tubi*. Tostarp *Fratelli Gaggini* akcionāri abu sabiedrību apvienošanās laikā nav ieguvējsabiedrības

22 — Skat. 2002. gada 17. oktobra spriedumu lietā C-138/00 *Solida un Tech* (*Recueil*, I-8905. lpp., 28. punkts).

23 — Skat. 46. punktu.

Aro Tubi akcionāri, bet tās mātes sabiedrības kapitāla daļu īpašnieki.

51. Tātad 4. panta 2. punkta b) apakšpunktā minētās pazīmes būtu konstatējamas tikai tad, ja jēdziens "sabiedrības dalībnieka pakalpojums" tiktu interpretēts paplašināti, proti, ja tajā būtu iekļauts arī netiešā dalībnieka pakalpojums, tātad pakalpojums, ko veicis sabiedrības dalībnieka dalībnieks.

52. Šāda jēdziena interpretācija šķiet pilnīgi iespējama. Tiesa pastāvīgajā judikatūrā līdzīgās lietās ir nospriedusi, ka uz jautājumu, vai darījums atbilst 4. panta 2. punkta b) apakšpunkta pazīmēm, ir jāatbild, pamatojoties uz ekonomisku, bet nevis formālu tikai uz aktīvu iemaksu izcelsmi balstītu izvērtējuma veidu [24].

53. Pat tad, ja sabiedrības dalībnieka pakalpojuma pazīmju ekonomiska izvērtējuma gaitā tiktu konstatēts, ka *Fratelli Gaggini* aktīvu iemaksa *Aro Tubi* būtu uzskatāma par sabiedrības dalībnieka pakalpojumu *Aro Tubi* labā, tas tomēr nebūtu pietiekami, lai piemērotu 4. panta 2. punkta b) apakšpunktu. Precizējot iepriekš minēto, ar šo tiesību normu papildus tiek izvirzīta prasība, lai sabiedrības dalībnieka pakalpojuma ekvivalents būtu pārmaiņas sabiedrības tiesībās vai būtu piemērots kapitāla daļu vērtības paaugstināšanai.

54. Turklāt acīmredzami ir tas, ka pirmā no šīm alternatīvām, proti, pārmaiņas sabiedrības tiesībās šajā gadījumā nav notikušas, jo *Aro Tubi* akciju skaits un nominālā vērtība nav mainīta.

55. Nav paaugstināta arī sabiedrības kapitāla daļu vērtība otrās alternatīvas izpratnē. Proti, ir iespējams minēt argumentu, ka *Aro Tubi*, pievienojot *Fratelli Gaggini*, ieguva papildus tās īpašuma vērtības un *Aro Tubi* akciju (reālā) vērtība šī papildinājuma dēļ pieauga.

56. Tomēr šis viedoklis neatbilstu 4. panta 2. punkta b) apakšpunkta pazīmju ekonomiskajai interpretācijai. Proti, ja uzskata, ka pietiek vien ar netiešā sabiedrības dalībnieka pakalpojumu, tad no šīs normas sinalagmātiskās koncepcijas izriet, ka netiešajā sabiedrības dalībniekā [sabiedrībā] ir jāpaaugstina arī sabiedrības kapitāla daļu vērtība.

57. Tātad nav jāsalīdzina *Aro Tubi* akciju (reālā) vērtība pirms un pēc apvienošanās, bet gan tieši otrādi — *Fratelli Gaggini* akcionāru pirms apvienošanās turēto akciju vērtība ar *Aro Tubi* akciju vērtību, kuras pēc

24 — 1992. gada 13. oktobra spriedums lietā C-49/91 *Weber Haus* (*Recueil*, I-5207. lpp., 11. punkts) un 2002. gada 17. oktobra spriedums lietā C-339/99 *ESTAG* (*Recueil*, I-8837. lpp., 37. punkts).

tam izsniedza tās dalībniekiem. Taču tās nekādā veidā neatšķiras, jo *Aro Tubi* un *Fratelli Gaggini* apvienotā uzņēmuma vērtība, kas kopumā tika radīta ar *Fratelli Gaggini* akciju palīdzību, ir identiska "jaunās" *Aro Tubi* vērtībai, ko atspoguļo tās akcijas. Tātad darījuma rezultātā akcionāru portfeļa vērtība nav mainījusies.

58. Tātad, pat interpretējot jēdzienu "sabiedrības dalībnieka pakalpojums" no ekonomiskā viedokļa, nav konstatējamas 4. panta 2. punkta b) apakšpunkta pazīmes. Tas vēl jo vairāk ir spēkā tad, ja attiecībā uz šīm pazīmēm tiek noteikta nerakstīta prasība — sabiedrību saimnieciskā potenciāla palielināšana.

59. Pārējie Direktīvas 69/335 4. pantā noteikto pazīmju varianti nav šim gadījumam atbilstoši. Nevar būt ne runas arī par Direktīvas 69/335 10. panta c) apakšpunkta piemērošanu pamata lietai.

60. Tādēļ jāsecina, ka nav nevienas tiesību normas, saskaņā ar kuru varētu piemērot Direktīvu 69/335. Tātad šīs direktīvas noteikumi neaizliedz dalībvalstij par tādu "apgrieztās" apvienošanās darījumu kā pamata lietā iekasēt reģistrēšanas nodokli.

VI — Secinājumi

61. Ņemot vērā iepriekš teikto, es ierosinu Tiesai uz *Corte Suprema di Cassazione* jautājumu sniegt šādu atbildi:

Padomes 1969. gada 17. jūlija Direktīva 69/335/EEK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai, neaizliedz piemērot reģistrēšanas nodokli 1 % apmērā no pievienotās sabiedrības aktīvu un pasīvu [vērtības], kas pamata lietā esošajos apstākļos tiek iekasēts, pievienojot vienu sabiedrību otrai sabiedrībai, kuras kapitāla daļu turētāja pirms tam bijusi pievienotā sabiedrība (apgrieztā apvienošanās).