ĢENERĀLADVOKĀTA NĪLO JĒSKINENA [*NIILO JÄÄSKINEN*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2014. gada 18. decembrī[1]

Lieta C-357/13

Drukarnia Multipress sp. z o.o. w Krakowie
pret
Minister Finansów

(Wojewódzki Sąd Administracyjny (Polija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Nodokļi — Direktīva 2008/7/EK — 2. pants — Netiešie nodokļi, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai — Kapitāla piesaistīšanas akciju komandītsabiedrībai aplikšana ar kapitāla nodokli — Iespēja kvalificēt šādu sabiedrību par kapitālsabiedrību — Atbrīvojumi no nodokļa — Režīms, kas piemērojams juridiskajām personām, kuras darbojas peļņas gūšanas nolūkā un kuras nav uzskatāmas par kapitālsabiedrībām

I – **Ievads**

1. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu būtībā ir par to, ka interpretēt jēdzienu "kapitālsabiedrība" Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīvas 2008/7/EK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai[2], 2. panta 1. punkta b) un c) apakšpunkta izpratnē.

2. Strīds pamatlietā ir starp saskaņā ar Polijas tiesībām dibinātu sabiedrību ar ierobežotu atbildību *Drukarnia Multipress sp. z o.o. w Krakowie* (turpmāk tekstā – "*Drukarnia*") un *Minister Finansów* [finanšu ministru] (turpmāk tekstā – "finanšu ministrs") par finanšu ministra atteikumu atzīt saskaņā ar Polijas tiesībām dibinātu akciju komandītsabiedrību (turpmāk tekstā – "*SCA*") par kapitālsabiedrību Direktīvas 2008/7 izpratnē, lai uzliktu valsts nodevu sakarā ar *Drukarnia* reorganizāciju par *SCA*.

3. Šī lieta parāda Direktīvas 2008/7 autonomiju salīdzinājumā ar valstu uzņēmējsabiedrību tiesību īpatnībām, ciktāl jēdziena "kapitālsabiedrības" piemērošanas jomas noteikšana minētās direktīvas izpratnē nozīmē, ka tiek pārsniegtas attiecīgās sabiedrības formālas kvalifikācijas valsts tiesībās robežas.

II – **Atbilstošās tiesību normas**

A – *Savienības tiesības*

4. Atbilstoši Direktīvas 2008/7 2. panta 1. punktam

1 — Oriģinālvaloda – franču.
2 — OV L 46, 11. lpp.

"Šajā direktīvā "kapitālsabiedrība" ir:

a) jebkura sabiedrība, kuras uzņēmējdarbības forma ir viena no I pielikumā minētajām;

b) jebkura uzņēmējsabiedrība, apvienība vai juridiska persona, ar kuras kapitāla daļām vai aktīviem var veikt darījumus biržā;

c) jebkura uzņēmējsabiedrība, apvienība vai juridiska persona, kura darbojas, lai gūtu peļņu, un kuras dalībnieki ir tiesīgi savas kapitāla daļas atsavināt trešām personām bez iepriekšējas piekrišanas un par uzņēmējsabiedrības, apvienības vai juridiskas personas parādiem atbild vienīgi ar savām kapitāla daļām."

5. Atbilstoši šīs direktīvas 2. panta 2. punktam "šajā direktīvā par kapitālsabiedrībām uzskata arī citas uzņēmējsabiedrības, apvienības vai juridiskas personas, kuras darbojas, lai gūtu peļņu".

6. Direktīvas 2008/7 9. pantā ir noteikts:

"Dalībvalstis var noteikt, ka kapitāla nodokļa uzlikšanas nolūkos 2. panta 2. punktā minētās juridiskās personas neuzskata par kapitālsabiedrībām."

B – *Valsts tiesības*

7. 2000. gada 9. septembra Likuma par nodokli civiltiesiskiem darījumiem[3] 1. panta 1. punktā (turpmāk tekstā – "*PCC* likums") ir noteikts, ka ar nodokli civiltiesiskiem darījumiem apliek kapitālsabiedrību un personālsabiedrību dibināšanas līgumus, kā arī to grozījumus, ja to rezultātā palielinās civiltiesisko darījumu nodokļa aprēķina bāze.

8. *PCC* likuma 1. panta 3. punktā ir precizēts, ka sabiedrības dibināšanas līguma grozījuma jēdziens personālsabiedrību gadījuma attiecas uz "ieguldījumiem sabiedrībā vai to apjoma palielināšanu, kuru vērtības rezultātā palielinās sabiedrības īpašuma vērtība vai palielinās pamatkapitāls" un kapitālsabiedrību gadījumā attiecas uz "pamatkapitāla palielināšanu ar ieguldījumu vai sabiedrības pašu līdzekļu palīdzību, kā arī papildu iemaksām".

9. Tādējādi ieguldījumi *SCA* ir apliekami ar tādu pašu nodokli, kāds piemērojams ieguldījumiem kapitālsabiedrībā. *PCC* likuma 2. panta 6. punktā tomēr ir paredzēts sabiedrības dibināšanas līgumus un to grozījumus ar nodokli neaplikt, ja tie ir saistīti ar citas kapitālsabiedrības akciju vai kapitāldaļu vai citas kapitālsabiedrības uzņēmuma vai darbības nozares iekļaušanu sabiedrībā apmaiņā pret kapitāldaļām vai akcijām, ja šīs iekļaušanas rezultātā otrajā kapitālsabiedrībā tiek sasniegts balsu vairākums. Ar šo normu ir izpildīts Direktīvas 2008/7 5. panta 1. punkta e) apakšpunktā[4], lasot to

3 — 2000. gada 9. septembra *Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych* (2010. gada *Dz.U.*, Nr. 101, *position* 649).

4 — Direktīvas 2008/7 5. panta 1. punkta e) apakšpunkts ir formulēts šādi:
"Dalībvalstis neuzliek kapitālsabiedrībām nekāda veida netiešos nodokļus attiecībā uz šādiem darījumiem:
[..]
e) šīs direktīvas 4. pantā minētās pārstrukturēšanas [reorganizācijas] darbības."

kopā ar 4. panta 1. punkta b) apakšpunktu [5], paredzētais transponēšanas pienākums, proti, dalībvalstu pienākums kapitālsabiedrību reorganizācijai nepiemērot nekādus netiešos nodokļus. Šis *PCC* likumā paredzētais atbrīvojums ir piemērojams kapitālsabiedrībām, tādējādi izslēdzot *SCA*, kas saskaņā ar Polijas tiesībām tika uzskatīta par personālsabiedrību.

III – **Pamatlietas rašanās fakti, prejudiciālie jautājumi un tiesvedība Tiesā**

10. Plānojot pārveidot par *SCA* un tad palielināt tās pamatkapitālu, veicot mantisko ieguldījumu, kas sastāv no citas *SCA* akcijām, akciju sabiedrības akcijām, kā arī sabiedrības ar ierobežotu atbildību daļām, *Drukarnia* 2012. gada 21. septembrī Polijas nodokļu iestādē iesniedza lūgumu par tiesību normu, kas attiecas uz nodokli civiltiesiskiem darījumiem, interpretāciju. Kā norāda *Wojewódzki Sąd Administracyjny* [Vojevodistes administratīvā tiesa] (Polija), *PCC* likumā ir reglamentēta kapitāla nodokļa piemērošana Direktīvas 2008/7 [6] izpratnē.

11. *Drukarnia* apgalvoja, ka *SCA* esot kapitālsabiedrība Direktīvas 2008/7 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē. Tādējādi, piemērojot kopā šīs direktīvas 4. panta 1. punkta b) apakšpunktu un 5. panta 1. punkta e) apakšpunktu, iepriekš minētā pārveidošana nav apliekama ar šādu nodokli.

12. 2012. gada 20. novembra saistošajā izziņā finanšu ministrs atzina, ka saskaņā ar Polijas tiesībām dibināta *SCA* neietilpst Direktīvas 2008/7 piemērošanas jomā. Viņš, pirmkārt, norādīja, ka tikai daļa no *SCA* daļām un biedriem izpildīja nosacījumus, kas ļauj tās uzskatīt par kapitālsabiedrībām Direktīvas 2008/7 2. panta 1. punkta b) vai c) apakšpunkta izpratnē. Otrkārt, Polijas Republika nebija izvēlējusies iekļaut *SCA* Direktīvas 2008/7 I pielikumā [7], bet bija devusi priekšroku šīs direktīvas 9. pantā piedāvātajai iespējai, tāpēc *SCA* vairs nevar uzskatīt par kapitālsabiedrībām minētās direktīvas 2. panta 2. punkta izpratnē. Tāpēc Direktīvas 2008/7 4., 5. un 7. pants neesot piemērojams *SCA*.

13. *Drukarnia* iesniedzējtiesā cēla prasību atcelt iepriekš minēto saistošo izziņu, pamatojoties uz to, ka ar to it īpaši tika pārkāpts Direktīvas 2008/7 2. panta 1. punkts. Finanšu ministrs atkārtoti apstiprināja savu argumentāciju un prasīja noraidīt prasību.

14. Šādos apstākļos *Wojewódzki Sąd Administracyjny* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus divus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai [..] Direktīvas 2008/7 [..] 2. panta 1. punkta b) un c) apakšpunkts ir interpretējami tādējādi, ka šo normu izpratnē par kapitālsabiedrību ir uzskatāma akciju komandītsabiedrība, ja no šīs sabiedrības juridiskā statusa izriet, ka minētās direktīvas 2. panta 1. punkta b) un c) apakšpunkta prasībām atbilst tikai daļa tās kapitāla un biedru?

2) Ja uz pirmo jautājumu atbilde ir noliedzoša – vai [..] Direktīvas 2008/7 [..] 9. pants ir interpretējams tādējādi, ka, ļaujot dalībvalstīm direktīvas [2008/7] 2. panta 2. punktā uzskaitītās juridiskās personas neuzskatīt par kapitālsabiedrībām, dalībvalstīm tiek ļauts arī pašām izlemt, vai [minētajām juridiskajām personām] uzlikt [kapitāla] nodokli?"

5 — Saskaņā ar 4. panta 1. punkta b) apakšpunktu:
"šajā direktīvā par kapitāla iemaksām neuzskata šādas pārstrukturēšanas [reorganizācijas] darbības:
[..]
b) darījums, kurā kapitālsabiedrība, kas ir izveidošanas procesā vai jau ir izveidota, iegādājas kapitāla daļas, kuras nodrošina balsstiesību vairākumu citā kapitālsabiedrībā, ar nosacījumu, ka atlīdzību par iegādātajām kapitāla daļām vismaz daļēji veido vērtspapīri, kas apliecina līdzdalību bijušās sabiedrības kapitālā. Ja balsstiesību vairākumu panāk, veicot divus vai vairāk darījumus, par reorganizācijas darbībām uzskata tikai darījumu, ar ko panāk balsstiesību vairākumu un visus turpmākos darījumus."

6 — Skat. spriedumu *Logstor ROR Polska* (C-212/10, EU:C:2011:404).

7 — Direktīvas 2008/7 I pielikumā ir iekļauts to "kapitālsabiedrību" saraksts, kas tiek uzskatītas par kapitālsabiedrībām saskaņā ar valsts tiesību sistēmu. Šajā ziņā norādīšu, ka, ņemot vērā Vācijas, Spānijas, Itālijas, Dānijas, Francijas un Itālijas tiesības, akciju komandītsabiedrība tika iekļauta I pielikumā.

15. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesā tika reģistrēts 2013. gada 27. jūnijā. Rakstveida apsvērumus iesniedza *Drukarnia*, Polijas valdība, finanšu ministrs, Polijas valdība, kā arī Eiropas Komisija. Tiesa uzklausīja *Drukarnia*, Polijas valdību un Komisiju 2014. gada 22. oktobra tiesas sēdē.

IV – **Par pirmo jautājumu**

A – *Ievada apsvērumi*

16. Pamatlieta attiecas uz Direktīvas 2008/7 2. panta interpretāciju. Šajā ziņā ir jānorāda, ka šī tiesību norma attiecas uz četrām sabiedrību kategorijām, neatkarīgi no attiecīgās organizācijas konkrētas uzņēmējsabiedrības formas [8]. Tādējādi saskaņā ar minētās direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu jēdziens "kapitālsabiedrība" ietver, pirmkārt, kapitālsabiedrības, kuras dalībvalstis ir izvēlējušās iekļaut Direktīvas 2008/7 I pielikumā. Saskaņā ar šī 2. panta 1. punkta b) apakšpunktu jēdziens "kapitālsabiedrība" tostarp ietver jebkuru uzņēmējsabiedrību, apvienību vai juridisku personu, ar kuras kapitāla daļām vai aktīviem var veikt darījumus biržā. Saskaņā ar minētā 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu jēdziens "kapitālsabiedrība" attiecas arī uz jebkuru sabiedrību, kura darbojas, lai gūtu peļņu, un kuras dalībnieki ir tiesīgi savas kapitāla daļas atsavināt trešām personām bez iepriekšējas piekrišanas un par uzņēmējsabiedrības parādiem atbild vienīgi ar savām kapitāla daļām. Visbeidzot, ceturtā kategorija ir paredzēta Direktīvas 2008/7 2. panta 2. punktā, saskaņā ar kuru par kapitālsabiedrībām uzskata arī "citas uzņēmējsabiedrības, apvienības vai juridiskas personas, kuras darbojas, lai gūtu peļņu".

17. Izskatāmajā lietā valsts tiesa Tiesai jautā, vai Direktīvas 2008/7 2. panta 1. punkta b) un c) apakšpunktā paredzētie nosacījumi ir jāattiecina uz visu sabiedrības kapitālu un visiem tās biedriem, vai arī pietiek, ka, ņemot vērā sabiedrības juridisko statusu, šos nosacījumus izpilda tikai daļa tās kapitāla un daļa tās biedru.

18. No lietas materiāliem izriet, ka, ņemot vērā personālsabiedrību un kapitālsabiedrību nošķiršanu, *SCA* piemīt hibrīda veidojuma iezīmes, precizējot, ka Polijas tiesībās tās ir kvalificētas kā personālsabiedrības [9]. Tātad *SCA* ļauj aktīvam ieguldītājam (komandītam) un pasīvajam investoram (akcionāram) apvienoties [10].

19. Kā paskaidroja iesniedzējtiesa, *SCA* biedru vidū ir jābūt vismaz vienam komandītam un vienam akcionāram. Komandītam tiek piemērots tāds pats režīms kā personālsabiedrības vai parastas komandītsabiedrības biedram, savukārt akcionāram tiek piemērots tāds pats režīms kā kapitālsabiedrības akcionāram. Turklāt visos jautājumos, kas īpaši nav reglamentēti, akciju komandītsabiedrībām pēc analoģijas ir piemērojamas tiesību normas par akciju sabiedrībām, izņemot komandītu tiesiskās attiecības, kurām ir piemērojamas tiesību normas par personālsabiedrībām [pilnsabiedrībām, *société en nom collectif*], kas ir visaugstākā mērā personālsabiedrības.

8 — Par tipoloģiju, pamatojoties uz trim juridisko personu kategorijām, ko piedāvā ģenerāladvokāts M. Darmons [*M. Darmon*], tostarp skat. viņa secinājumus lietā *Amro Aandelen Fonds* (112/86, EU:C:1987:338, 7. un 8. punktu).

9 — No debatēm tiesas sēdē izriet, ka Polijas tiesību personālsabiedrībām, tostarp *SCA*, nav juridiskās personas statusa. Šajā ziņā, pat pieņemot, ka Direktīva 2008/7 ir balstīta uz juridiskās personas jēdzienu (ciktāl tā ir piemērojama uzņēmējsabiedrībām, apvienībām un citām juridiskām personām), tomēr juridiskās personas jēdziens Savienības tiesībās nav saskaņots. No tā izriet, ka doktrinārajām debatēm par Direktīvas 2008/7 piemērošanu nav nozīmes. Katrā ziņā no lietas materiāliem izriet, ka *SCA* piemīt procesuāla rīcībspēja un tā savā vārdā var uzņemties tiesības un pienākumus.

10 — Kidyba, A., *Komentarz aktualizowany do art. 1-300 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych*, *CSC* 1. panta 6. punkta un Polijas Komercsabiedrību kodeksa 125. panta komentārs, Lewandowski, R., *Polska koncepcja legislacyjna spółki komandytowo akcyjnej*, 1.1. un nākamie punkti, Kluwer, 2007.

20. *SCA*, ņemot vērā tās jaukto iedabu, kapitāls sastāv no divu veidu kapitāla: pirmkārt, no pamatkapitāla (“*kapitał zakładowy*”), kas ir akcijas, kuras *mutatis mutandis* reglamentē Polijas komercsabiedrību kodeksa (turpmāk tekstā – “*CSC*”) [11] noteikumi par akciju sabiedrībām, un, otrkārt, no kapitāla, ko veido komandītu iemaksas (“*kapitał udziałowy*”), uz ko attiecas noteikumi, kas reglamentē personālsabiedrības [pilnsabiedrības, *société en nom collectif*] *CSC* izpratnē.

21. Šajā ziņā *Drukarnia* un Komisija savos apsvērumos aizstāv interpretāciju, saskaņā ar kuru *SCA* ir kapitālsabiedrības Direktīvas 2008/7 2. panta 1. punkta b) un c) apakšpunkta izpratnē, jo šajās normās nav noteikts, ka visām pamatkapitāla daļām un biedriem ir jāatbilst paredzētajiem nosacījumiem. Savukārt finanšu ministrs, kā arī Polijas valdība pauž pretēju viedokli. Viņi apgalvo, ka, pirmkārt, Polija šādu sabiedrību formu neesot iekļāvusi Direktīvas 2008/7 I pielikumā, ņemot vērā personiskā rakstura pārsvaru tajā, un, otrkārt, no Direktīvas 2008/7 2. panta 1. punkta b) vai c) apakšpunkta izrietot, ka esot pietiekami, ja sabiedrība izpilda nosacījumus tikai attiecībā uz daļu no tās kapitāla un uz daļu no tās biedriem.

B – *Par Direktīvas 2008/7 2. panta 1. punkta b) un c) apakšpunkta interpretāciju*

1) Par Direktīvas 2008/7 mērķiem un sistēmu

22. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, interpretējot Savienības tiesību normu, ir jāņem vērā ne vien tās formulējums un mērķi, ko ar to ir iecerēts sasniegt, bet arī tās konteksts un visi Savienības tiesību noteikumi kopumā; Savienības tiesību normas vēsturiskais konteksts arī var būt viens no tās interpretācijas elementiem [12].

23. Gan no Savienības tiesību normu vienveidīgas piemērošanas prasībām, gan vienlīdzīgas attieksmes principa izriet, ka Savienības tiesību norma, kurā tās satura un nozīmes noskaidrošanai nav nevienas tiešas norādes uz dalībvalstu tiesībām, visā Savienībā ir interpretējama autonomi [13]. Direktīvas 2008/7 2. panta 1. punktā obligāti un vienveidīgi visām dalībvalstīm ir noteikts, kādas sabiedrības ir jāuzskata par kapitālsabiedrībām šīs direktīvas izpratnē [14]. No tā, manuprāt, izriet, ka ar minēto normu ir noteikts autonoms “kapitālsabiedrības” un tai pielīdzinātas juridiskās personas jēdziens, prasot, ka minētās sabiedrības ir uzņēmējsabiedrības, apvienības vai citas juridiskās personas valsts tiesību izpratnē [15].

24. Izskatāmajā lietā rodas grūtības ar Direktīvas 2008/7 2. panta 1. punkta formulējuma burtisku interpretāciju, kas neļauj viegli atbildēt uz uzdoto jautājumu.

25. No teleoloģiskā viedokļa raugoties, no Direktīvas 2008/7, ar kuru ir pārstrādāta Direktīva 69/335 [16], preambulas 2.–14. apsvēruma izriet, ka netiešie nodokļi, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai, ir iemesls diskriminācijai, nodokļu divkāršai uzlikšanai un atšķirībām, kas traucē kapitāla brīvu apriti, un ka labākais risinājums būtu atcelt kapitāla nodokli. Tomēr, ciktāl dalībvalstis, kas piemēro kapitāla

11 — 2000. gada 15. septembra *Ustawa Kodeks spółek handlowych* (2013. gada *Dz.U.*, *position*1030].

12 — Šajā ziņā it īpaši skat. spriedumu *Inuit Tapiriit Kanatami* u.c./Parlaments un Padome (C-583/11 P, EU:C:2013:625, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).

13 — Šajā ziņā skat. spriedumu *Ekro* (327/82, EU:C:1984:11, 11. punkts).

14 — Skat. *mutatis mutandis* spriedumu *ING. AUER* (C-251/06, EU:C:2007:658, 28. punkts).

15 — Par salīdzinājumā ar Padomes 1969. gada 17. jūlija Direktīvas 69/335/EEK **par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai** (OV L 249, 25. lpp.) 5. panta 2. punktā sniegto definīciju skat. spriedumu *Felicitas Rickmers-Linie* (270/81, EU:C:1982:281, 14. punkts).

16 — Šai direktīvai bija divi mērķi, proti, pirmkārt, izsmeļoši saskaņot nodokļus, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai (kapitāla nodokli, zīmognodevas un nodokli par reorganizācijas darbībām), gan saistībā ar to struktūru, gan likmēm, un, otrkārt, atturēt dalībvalstis uzlikt vai iekasēt citus nodokļus ar tādām pašām īpašībām.

nodokli, ir atzinušas par nepieņemamiem ieņēmumu zaudējumus, kurus izraisītu tūlītēja šāda pasākuma īstenošana, iespēja uzlikt saskaņotu kapitāla nodokli konkrētām darbībām tika saglabāta [17], izņemot atsevišķas reorganizācijas darbības, tostarp īpašuma ieguldījumus kapitālsabiedrībās [18].

26. Tomēr ir skaidrs, ka Direktīvas 2008/7 mērķis ir veicināt kapitāla brīvu apriti, kas tiek uzskatīta par būtisku, lai izveidotu ekonomisku savienību, kurai ir līdzīgas iezīmes kā iekšējam tirgum [19]. Tātad Direktīvas 2008/7 mērķis ir pēc iespējas ierobežot kapitāla nodokļa nelabvēlīgo ietekmi uz kapitāla brīvu apriti un konkurences nosacījumiem Savienībā un panākt netiešo nodokļu, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai, atcelšanu [20].

27. Turklāt, tā kā Direktīvas 2008/7 2. pantā ir iekļauts "kapitālsabiedrību" jēdziens Direktīvas 69/335 izpratnē, Tiesas judikatūra, kas ir izstrādāta saistībā ar Direktīvu 69/335, joprojām ir attiecināma uz Direktīvas 2008/7 interpretāciju.

28. No tās it īpaši izriet "kapitālsabiedrību jēdziena plašs raksturojums, kas nav saistīts ar konkrētu sabiedrības formu" [21], kas, manuprāt, sekmē minētā jēdziena plašu interpretāciju, ņemot vērā Direktīvas 2008/7 vispārējo sistēmu un mērķus [22]. Tādējādi Tiesa ir nospriedusi, ka direktīva attiecas uz jebkādu kapitāla piesaistīšanu, pat [no ieguldītājiem], kuriem nav juridiskās personas statusa un kuru mērķis ir gūt peļņu, apvienojot kapitālu atsevišķā īpašumā [23].

29. Kā ir norādījis ģenerāladvokāts M. Darmons, runa nav par to, lai "sastādītu izsmeļošu uzņēmējsabiedrību katalogu, kuru juridiskā struktūra ir pielīdzināma kapitālsabiedrību struktūrai, bet tikai pēc iespējas labāk apzināt visas organizācijas, kas var veikt ar nodokli apliekamas darbības" [24].

2) Par Direktīvas 2008/7 2. panta 1. punkta b) apakšpunktā minēto nosacījumu pārbaudi

30. Direktīvas 2008/7 2. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir paredzēts, ka "kapitālsabiedrības" jēdziens ir jāattiecina uz "jebkuru uzņēmējsabiedrību, apvienību vai juridisku personu, ar kuras kapitāla daļām vai aktīviem var veikt darījumus biržā".

31. Sākumā ir jānorāda, ka iepriekš minētajā normā nav precizēts slieksnis, kad būtu jāuzskata, ka sabiedrība atbilst "kapitālsabiedrības" jēdziena prasībām [25].

32. Turklāt minētajā direktīvā nav nevienas prasības, ka sabiedrības akcijas faktiski tiktu tirgotas biržā. No tās drīzāk izriet, ka vienkārša tirgošanas iespēja ir pietiekama, lai juridisku personu kvalificētu par kapitālsabiedrību direktīvas izpratnē [26].

17 — Komisijai vienreiz trijos gados ir jāsagatavo ziņojums par šīs direktīvas piemērošanu, lai atceltu šo nodokli.

18 — Saskaņā ar Direktīvas 2008/7 4. panta 1. punkta b) apakšpunkta un 5. panta 1. punkta e) apakšpunkta kopīgu piemērošanu.

19 — Spriedums *Gielen* (299/13, EU:C:2014:2266, 20. punkts).

20 — Tiesa ir atzinusi, ka tāds bija direktīvas [69/335] "pirmais mērķis", šajā ziņā skat. spriedumus *Senior Engineering Investments* (C-494/03, EU:C:2006:17, 43. punkts); *Optimus – Telecomunicações* (C-366/05, EU:C:2007:366, 31. punkts), un spriedumu *Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta* (C-377/13, EU:C:2014:1754, 49. punkts). Tomēr nesenajos likumdošanas darbos, šķiet, atkal kļūst aktuāls jautājums par kapitāla nodokli, aplūkojot ideju par finanšu darījuma nodokli (Priekšlikums Padomes direktīvai par kopīgu finanšu darījuma nodokļa sistēmu un grozījumiem Direktīvā 2008/7/EK, COM(2011) 594, galīgā redakcija), skat. *JurisClasseur Europe*, *fascicule* 1650, *Fiscalité indirecte*, atjaunota 2012. gada 1. oktobrī).

21 — Spriedums *Amro Aandelen Fonds* (112/86, EU:C:1987:488, 8. punkts) salīdzinājumā ar Direktīvas 69/335/EK 3. panta 1. punktu.

22 — Skat. spriedumu Komisija/Grieķija (C-178/05, EU:C:2007:317, 43. punkts).

23 — Berlin, D., *Chronique de jurisprudence fiscale européenne*, *Revue trimestrielle de droit européen*, 24(2), 1998. gada aprīlis–jūnijs, 380. lpp., komentārs par spriedumu *Amro Aandelen Fonds* (EU:C:1987:488).

24 — Skat. šos secinājumus lietā *Amro Aandelen Fonds* (EU:C:1987:338, 6. punkts).

25 — Likumdošanas darbi neliecina, ka būtu paredzēts noteikt šādu slieksni. Šajā ziņā skat. Priekšlikumu Padomes direktīvai par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai, COM(2006) 760, galīgā redakcija, Ziņojumu par Priekšlikumu Padomes direktīvai par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai (COM(2006)0760-C6-0043/2007–2006/0253(CNS)), PE 388.476v01–00, kā arī Ziņojumu par Priekšlikumu direktīvai A6-0472/2007.

26 — Par lauksaimniecības kooperatīva, kura kapitāla daļas saskaņā ar Grieķijas tiesībām nevar tikt tirgotas biržā, kvalifikāciju skat. spriedumu Komisija/Grieķija (EU:C:2007:317, 41. punkts).

33. Tomēr ir jāpatur prātā, ka no Direktīvas 2008/7 izriet, ka to ir paredzēts piemērot tikai kapitālsabiedrībām, kā tās ir definētas šajā direktīvā, kā arī uzņēmējsabiedrībām, apvienībām vai juridiskajām personām, kas darbojas, lai gūtu peļņu, un kas ir pielīdzinātas minētajām sabiedrībām. Saskaņā ar spriedumu *Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft* arī šīs sabiedrības dalībvalstij būtu jāuzskata par tādām, no kurām ir iekasējams kapitāla nodoklis [27]. Tāpēc es uzskatu, ka ar valsts tiesībām nevar izslēgt juridisku personu, kas atbilst minētās direktīvas 2. panta 1. punktā noteiktajiem kritērijiem, no "kapitālsabiedrību" jēdziena piemērošanas jomas šīs direktīvas izpratnē.

34. Izskatāmajā lietā, lai arī ir skaidrs, ka Polijas *SCA* nav minēta Direktīvas 2008/7 I pielikumā, kas ir norādīts tās 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā [28], tomēr Savienības tiesībās šāda uzņēmējsabiedrības forma ir zināma, jo tā it īpaši ir minēta pirmās kodificētās direktīvas par sabiedrībām 1. pantā [29]. Tādējādi tai ir piemērojamas garantijas, kas ir paredzētas gan biedru, gan trešo personu interešu aizsardzībai. Uz *SCA* arī attiecas Ceturtās direktīvas par sabiedrībām noteikumi [30]. Saskaņā ar Direktīvas 2013/34 1. pantu, skatot to kopā ar tās I un II pielikumu, Savienības likumdevējs skaidri ir kvalificējis *SCA* kā kapitālsabiedrības, kamēr parasta saskaņā ar Polijas tiesībām dibināta komandītsabiedrība ietilpst šīs direktīvas piemērošanas jomā tikai tad, ja tās komandīts ir kapitālsabiedrība, tostarp *SCA* [31] .

35. Turklāt *CSC* [32] ir paredzēts piemērot *SCA* noteikumus par akciju sabiedrībām attiecībā uz aspektiem, kas ir salīdzināmi ar kapitālsabiedrību aspektiem. Tāpēc tai it īpaši ir piemērojumi grozītās Direktīvas 2001/34/EK par vērtspapīru iekļaušanu fondu biržas oficiālajā sarakstā un par informāciju, kas jāpublicē par tādiem vērtspapīriem, [33] noteikumi. Minētā direktīva Polijas tiesībās tika transponēta ar Likumu par finanšu darījumiem [34], kurā ir paredzēts, ka jēdziens pārvedamie vērtspapīri attiecas arī uz akcijām [35].

27 — Spriedums *Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft* (C-508/99, EU:C:2002:295, 26. punkts). Norādīšu, ka izskatāmā lieta atšķiras no lietas *Palais am Stadpark*, kas attiecās uz kapitāla nodokļa iekasēšanu, personālsabiedrību reorganizējot par kapitālsabiedrību konkrētā laika kontekstā. Savukārt izskatāmajā lietā runa ir par kapitālsabiedrības (*sp z o.o.*) reorganizāciju par saskaņā ar Polijas tiesībām dibinātu personālsabiedrību (*SCA*), no valsts tiesību viedokļa raugoties.

28 — No lietas materiāliem izriet, ka akciju komandītsabiedrība tiek uzskatīta par kapitālsabiedrību, it īpaši Vācijas, Spānijas, Francijas, Itālijas, Spānijas, Luksemburgas un Portugāles tiesībās.

29 — Padomes 1968. gada 9. marta Direktīva 68/151 par **to, kā vienādošanas nolūkā koordinēt nodrošinājumus, ko dalībvalstis prasa no sabiedrībām Līguma 58. panta otrās daļas nozīmē, lai aizsargātu sabiedrību dalībnieku un trešo personu intereses (OV L 65, 8. lpp.). Šī direktīva** tika atcelta ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2009. gada 16. septembra Direktīvu 2009/101/EK par to, kā vienādošanas nolūkā koordinēt nodrošinājumus, ko dalībvalstis prasa no sabiedrībām Līguma 48. panta otrās daļas nozīmē, lai aizsargātu sabiedrību dalībnieku un trešo personu intereses (OV L 258, 11. lpp.).

30 — Padomes 1978. gada 25. jūlija Direktīva 78/660/EEK, **kas pamatojas uz Līguma 54. panta 3. punkta g) apakšpunktu un attiecas uz noteiktu veidu sabiedrību gada pārskatiem** (OV L 222, 11. lpp.). Šī direktīva ir atcelta ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2013. gada 26. jūnija Direktīvu 2013/34/ES par noteiktu veidu uzņēmumu gada finanšu pārskatiem, konsolidētajiem finanšu pārskatiem un saistītiem ziņojumiem, ar ko groza Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvu 2006/43/EK un atceļ Padomes Direktīvas 78/660/EEK un 83/349/EEK (OV L 182, 19. lpp.).

31 — Direktīvas 2013/34 1. panta 1. punktā ir noteikts:
"Šajā direktīvā noteiktie koordinācijas pasākumi attiecas uz dalībvalstu [..] aktiem attiecībā uz uzņēmumu veidiem, kas uzskaitīti:
a) I pielikumā;
b) II pielikumā, ja visiem tiešiem vai netiešiem uzņēmuma dalībniekiem, kam citādi būtu neierobežota atbildība, faktiski ir ierobežota atbildība, jo minētie dalībnieki ir uzņēmumi: kuri ir uzskaitīti I pielikumā; vai
i) kuri ir uzskaitīti I pielikumā; vai
ii) kurus nereglamentē dalībvalsts tiesību akti, bet kuru juridiskā forma ir salīdzināma ar I pielikumā uzskaitītajiem."
SCA ir ietvertas šīs direktīvas I pielikumā.

32 — Skat. *CSC* 126. panta 1. punkta 2) apakšpunktu.

33 — Eiropas Parlamenta un Padomes 2001. gada 28. maija Direktīva 2001/34/EK par vērtspapīru iekļaušanu fondu biržas oficiālajā sarakstā un par informāciju, kas jāpublicē par tādiem vērtspapīriem (OV L 184, 1. lpp.), kas ir grozīta ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2003. gada 4. novembra Direktīvu 2003/71/EK (OV L 345, 64. lpp.; turpmāk tekstā – "Direktīva 2001/34").

34 — 2005. gada 29. jūlija *Ustawa o obrocie instrumentami finansowymi* (2005. gada *Dz.U.*, Nr. 183, *position* 1538, kura 2. panta 1. punkta 1. apakšpunkts, skatot to kopā ar 3. panta 1. punkta a) apakšpunktu, attiecas uz akcijām.

35 — Šajā ziņā Polijas valdības arguments, ka *SCA* kapitāls neesot tirgojams biržā, ja *SCA* akcionāram pieder tikai vārda akcijas, nevar tikt pieņemts, jo runa ir tikai par vienu no *CSC* paredzētajām iespējām. Turklāt minētā valdība atzīst, ka *SCA* akcionārs var turēt vērtspapīrus, kas var tikt tirgoti biržā.

36. No tā izriet, ka *SCA* akcijas var tikt tirgotas biržā ar tādiem pašiem nosacījumiem kā akciju sabiedrību akcijas [36]. Turpretī, kā tas izriet no lietas materiāliem, komandīta kapitāla daļas nevar tirgot biržā.

37. Šajā kontekstā norādīšu, ka ideja par "ne visu" vērtspapīru iekļaušanu fondu biržas oficiālajā sarakstā nav izolēta Savienības sabiedrību tiesībās, jo tā arī ir atļauta saskaņā ar iepriekš minēto Direktīvu 2001/34 [37]. Tādējādi izskatāmajā lietā tas, ka tikai daļu no kapitāla var tirgot biržā, iekļaujas plašākā kontekstā, kas izriet no Savienības sabiedrību tiesībām.

38. Turklāt, kaut arī *SCA* tiek uzskatīta par sarežģītāku personālsabiedrības formu, kurai piemīt arī kapitālsabiedrības tiesiskā režīma iezīmes, no valsts tiesību viedokļa raugoties, tā joprojām ir personālsabiedrība [38]. Tomēr ir jākonstatē, ka valsts tiesībās ir pieļaujami pieņēmumi, kas pārsniedz vienkāršu simetriju starp komandīta un akcionāra statusu, atļaujot konkrētos apstākļos šo statusu sajaukšanu [39].

39. Visbeidzot no lietas materiāliem izriet, ka *SCA* kā kapitālsabiedrības kvalifikācija tika aplūkota valsts judikatūrā, it īpaši Polijas Augstākā Administratīvā tiesa ir lēmusi par labu šādai *SCA* kvalifikācijai [40].

40. Visi šie elementi pamato viedokli, ka *SCA* piemīt tādas juridiskas personas iezīmes, kurā ir piesaistīts kapitāls, kuras brīvu apriti Savienībā būtu jānodrošina saskaņā ar Direktīvas 2008/7 mērķi.

41. Proti, kā ir norādījis ģenerāladvokāts A. Ticano [*A. Tizzano*], "izvēli ierobežot Kopienas tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz kapitāla nodokli acīmredzami nosaka viedoklis, saskaņā ar kuru šāda veida sabiedrībās piesaistītajam kapitālam var nodrošināt vieglu pārvietošanos Kopienā: tāpēc bija jāvēršas pie šīm sabiedrībām, lai "veicinātu kapitāla brīvu apriti" [..]. Jēdziens "kapitālsabiedrība" aptver uzņēmējsabiedrību modeļus, kas katrā ziņā atļauj vai atvieglo kapitāla daļu apriti [..]" [41].

42. Tāpēc iepriekš minēto apsvērumu dēļ uzskatu, ka uz Polijas *SCA* attiecas jēdziens "kapitālsabiedrība" Direktīvas 2008/7 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

3) Par Direktīvas 2008/7 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā minēto nosacījumu pakārtotu pārbaudi

43. Saskaņā ar Direktīvas 2008/7 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu jēdziens "kapitālsabiedrība" attiecas arī uz "jebkuru uzņēmējsabiedrību, apvienību vai juridisku personu, kura darbojas, lai gūtu peļņu, un kuras dalībnieki ir tiesīgi savas kapitāla daļas atsavināt trešām personām bez iepriekšējas piekrišanas un par uzņēmējsabiedrības, apvienības vai juridiskas personas parādiem atbild vienīgi ar savām kapitāla daļām".

36 — Skat. arī Polijas Augstākās administratīvās tiesas judikatūru, no kuras izriet, ka *SCA* ietver kapitālieguldījuma elementu ("*element wkładu kapitałowego*"), kas nozīmē, ka akcijas it īpaši var tikt kotētas biržā. Tādējādi tā nav sabiedrība, bet tās finanšu instrumenti, kurus ir atļauts tirgot regulētajā tirgū (Augstākās administratīvās tiesas 2014. gada 3. jūnija spriedums II FSK 1667/12, pieejams tīmekļa vietnē: www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

37 — Skat. Direktīvas 2001/34 43. panta 4. punktu un 49. pantu.

38 — Skat. Kidyba, A., iepriekš minēts; Osajda, K., *O mankamentach regulacji spółek osobowych w KSH*, *PPH*, 2012. oktobris.

39 — Tātad saskaņā ar *CSC* 127. panta 3. punktu juridiska persona var būt komandīts, kas nozīmē, ka principā sabiedrība ar ierobežotu atbildību, vai pat akciju sabiedrība var veikt būt šādā statusā. Turklāt ar *CSC* 132. pantu nav izslēgts, ka komandīts konkrētos apstākļos veic iemaksas *SCA* pamatkapitālā. Proti, lai arī ir aizliegts palielināt pamatkapitālu pēc tam, kad komandīts ir veicis ieguldījumu pamatkapitālā, šāds palielinājums ir atļauts tad, kad akcionārs iegādājas vārda akcijas, tostarp, ja šāds akcionārs ir komandīts, skat. Nowacki, A., *Kapitały własne spółki komandytowo-akcyjnej*, *PPH*, 2008. marts.

40 — Skat. Polijas Augstākās administratīvās tiesas 2014. gada 7. maija spriedumu, II FSK 1980/12, kā arī doktrīnas analīzi par labu šādai kvalifikācijai Szymaniak, K., *Opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych przekształcenia spółki kapitałowej w komandytowo-akcyjną a dyrektywa Rady 2008/7/WE*, *Przegląd podatkowy*, 2014. aprīlis, 41. lpp.

41 — Skat. viņa secinājumus *Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft* (C-508/99, EU:C:2002:9, 26. punkts).

44. Izskatāmajā lietā no lietas materiāliem izriet, ka komandīts ir neierobežoti atbildīgs par sabiedrības parādiem, un tiesību un pienākumu nodošana principā ir jāapstiprina biedriem. Turpretim akcionārs nav atbildīgs par sabiedrības saistībām un *SCA* akcijas var nodot tālāk. Vārda akciju tālāknodošanai var tikt prasīta sabiedrības piekrišana vai arī to var ierobežot citādi, gluži kā tas ir akciju sabiedrību vārda akciju gadījumā [42]. Visbeidzot ir skaidrs, ka *SCA* ir sabiedrība, kas darbojas, lai gūtu peļņu.

45. Ņemot vērā šo secinājumu 35.–37. punktā izklāstītos argumentus par to, ka nav izpildīta pilnības prasība, Direktīvas 2208/7 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta analīze arī liecina par labu viedoklim, ka *SCA* ir jāuzskata par kapitālsabiedrību šīs direktīvas izpratnē.

46. Katrā ziņā, atbildot uz Polijas valdības tiesas sēdē izvirzīto argumentu, ka Direktīvas 2008/7 12. panta 2. punkts esot šķērslis *SCA* iekļaušanai direktīvas piemērošanas jomā, vēlos uzsvērt, ka šī noteikuma, kura mērķis ir novērst divkāršu aplikšanu ar nodokļiem un kas attiecas uz kapitāla nodokļa neiekļaušanu nodokļa aprēķina bāzē, formulējumam manuprāt, tieši otrādi, ir jāpiešķir pilnīgi pretēja nozīme. Proti, no šī noteikuma izriet, ka dalībvalsts kapitāla nodokļa bāzē it īpaši var neiekļaut tāda biedra ieguldījuma summu, kuram ir neierobežota atbildība par kapitālsabiedrības saistībām. Šāda struktūra ir iespējama tikai *SCA* vai līdzīgā hibrīdveida juridiskā personā, tālab tas apstiprina, ka šāda sabiedrība ietilpst Direktīvas 2008/7 piemērošanas jomā.

47. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es ierosinu uz pirmo jautājumu atbildēt tādējādi, ka Polijas *SCA* ietilpst kapitālsabiedrību jēdzienā Direktīvas 2008/7 izpratnē.

V – **Par otro jautājumu**

48. Izskatāmajā lietā valsts tiesa uzdod Tiesai otro jautājumu, ja atbilde uz pirmo jautājumu būtu noraidoša. Kaut arī uz pirmo jautājumu es ierosinu atbildēt apstiprinoši, tomēr vēlos paust apsvērumus par Direktīvas 2008/7 9. panta piemērojamību. Proti, ar savu otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai ar Direktīvas 2008/7 9. pantu ir atļauts atbrīvot *SCA* no kapitāla nodokļa vai arī, gluži otrādi, ar šo noteikumu dalībvalstīm ir atļauts no Direktīvas 2008/7 piemērošanas jomas izslēgt kapitāla nodokļa uzlikšanu šādām sabiedrībām.

49. Komisijas Priekšlikumā direktīvai 2008/7 bija precizēts, ka "[..] 2. panta 2. punkta mērķis ir novērst to, ka konkrēta juridiska statusa izvēle ir iemesls atšķirīgu fiskālo režīmu piemērošanai darbībām, kuras principā ir līdzvērtīgas. Bijušais 3. panta 2. punkta otrais teikums redakcionālu iemeslu dēļ ir pārcelts uz 9. pantu. Saskaņā ar minētā panta noteikumu dalībvalstīm konkrētas juridiskas personas nav obligāti jāuzskata par kapitālsabiedrībām kapitāla nodokļa iekasēšanas nolūkā" [43].

50. Šajā ziņā Tiesa ir nospriedusi, ka Direktīvas 69/335 3. panta 2. punkts (tagad Direktīvas 2008/7 2. panta 2. punkts) kapitāla nodokļa iekasēšanas nolūkiem ietver uzņēmējsabiedrības, apvienības vai juridiskās personas, kuras, kaut arī tām būtu tādi paši saimnieciskie uzdevumi kā konkrēti uzskaitītajām kapitālsabiedrībām, proti, peļņas gūšana, apvienojot kapitālu atsevišķā īpašumā, tomēr neatbilst tā paša panta 1. punktā definētās "kapitālsabiedrības" jēdziena kritērijiem. Ar Direktīvas 69/335 3. panta 2. punktu tomēr dalībvalstīm tiek sniegta iespēja ierobežot pielīdzināšanas spektru, kurš ir paredzēts, lai tās varētu no kapitāla nodokļa atbrīvot atsevišķas pielīdzināto sabiedrību kategorijas [44].

42 — Skat. *CSC* 337. panta 2. punktu.

43 — Priekšlikums direktīvai COM(2006) 760, galīgā redakcija, 2. punkts.

44 — Spriedums Komisija/Grieķija (EU:C:2007:317, 43. un 44. punkts).

51. Tādējādi, ja dalībvalsts, izmantojot tai ar Direktīvas 2008/7 9. pantu doto iespēju, nolemj neuzskatīt par kapitālsabiedrībām konkrētas juridiskas personas, kas neietilpst Direktīvas 2008/7 2. panta 1. punkta piemērošanas jomā, kapitāla nodoklis šādām juridiskām personām nav iekļauts šīs direktīvas piemērošanas jomā un tātad to var brīvi reglamentēt ar valsts tiesību normām [45]. Tādējādi dalībvalstīm piešķirtā rīcības brīvība, kas nav paredzēta attiecībā uz Direktīvas 2008/7 2. panta 1. punktā minētajām sabiedrībām, var izpausties tādējādi, ka konkrēta juridiska persona tiek pielīdzināta kapitālsabiedrībām vienā dalībvalstī, bet citā netiek tām pielīdzināta [46].

52. Tādējādi ar Direktīvas 2008/7 9. pantu dalībvalstīm ir atļauts izslēgt attiecīgās juridiskās personas no šīs direktīvas piemērošanas jomas.

VI – **Secinājumi**

53. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es ierosinu Tiesai uz *Wojewódzki Sąd Administracyjny* uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīvas 2008/7/EK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai, 2. panta 1. punkta b) un c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tāda saskaņā ar Polijas tiesībām dibināta akciju komandītsabiedrība kā pamatlietā, kurā tikai daļa tās kapitāla un biedru atbilst minēto tiesību normu prasībām, ir jāuzskata par kapitālsabiedrību Direktīvas 2008/7/EK izpratnē.

45 — Šajā ziņā skat. spriedumu *Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft* (EU:C:2002:295).

46 — Spriedums *ING. AUER* (EU:C:2007:658, 32. punkts).