

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2011. gada 1. decembrī\*

Lieta C-492/10

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz* (Austrija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2010. gada 6. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2010. gada 14. oktobrī, tiesvedībā

***Immobilien Linz GmbH & Co. KG***

pret

***Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr.***

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ticano [*A. Tizzano*], tiesneši M. Safjans [*M. Safjan*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*] (referents), E. Levits un Ž. Ž. Kāzels [*J.-J. Kassel*],

ģenerālvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],  
sekretāre A. Impellicēri [*A. Impellizzeri*], administratore,

\* Tiesvedības valoda — vācu.

ņemot vērā rakstveida procesu un 2011. gada 8. septembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Immobilien Linz GmbH & Co. KG* vārdā — J. Miterers [*J. Mitterer*], *Rechtsanwalt*,
- *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr* vārdā — G. Vess [*G. Wöss*], pārstāvis,
- Austrijas valdības vārdā — K. Pezendorferē [*C. Pesendorfer*] un F. Kopenštainers [*F. Koppensteiner*], pārstāvji,
- Itālijas valdības vārdā — Dž. Palmjēri [*G. Palmieri*], pārstāve, kurai palīdz Dž. Ajello [*G. Aiello*], *avvocato dello Stato*,
- Eiropas Komisijas vārdā — L. Losano Palasiosa [*L. Lozano Palacios*] un V. Melss [*W. Mölls*], pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklaušīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

- 1 Prejudiciālais jautājums ir par to, kā interpretēt 4. panta 2. punkta b) apakšpunktu Padomes 1969. gada 17. jūlija Direktīvā 69/335/EEK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai (OV L 249, 25. lpp.), kas grozīta ar Padomes 1985. gada 10. jūnija Direktīvu 85/303/EEK (OV L 156, 23. lpp.; turpmāk tekstā — “Direktīva 69/335”).
  
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp sabiedrību *Immobilien Linz GmbH & Co. KG* (turpmāk tekstā — “*Immobilien Linz*”), agrāk — *Immobilien Linz GmbH & Co. KEG* (turpmāk tekstā — “*Immobilien Linz KEG*”) un *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfa-hr* (Rorbahas Urfaras brīvpilsētas Finanšu pārvalde, turpmāk tekstā — “*Finanzamt*”) saistībā ar kapitāla nodokļa iekasēšanu no zaudējumu, kurus minētā sabiedrība cietusi 2006. gadā un kurus pārņēmusi Lincas [*Linz*] pilsēta, kas ir šīs sabiedrības vienīgā dalībiece, pārņemšanas.

## Atbilstošās tiesību normas

### *Savienības tiesiskais regulējums*

- 3 Direktīvas 69/335 1. pantā ir paredzēts:

“Dalībvalstis par kapitāla iemaksām kapitāla sabiedrībās iekasē nodokli, kas ir saskaņots, ievērojot 2. līdz 9. pantu, še turpmāk “kapitāla nodoklis”

- 4 Minētās direktīvas 3. pantā ir definēts, ko šī panta izpratnē nozīmē kapitāla sabiedrība. Šī panta 2. punktā ir paredzēts:

“Piemērojot šo direktīvu, visas citas uzņēmēj sabiedrības, apvienības vai juridiskas personas, kas darbojas, lai gūtu peļņu, uzskata par kapitāla sabiedrībām. Dalībvalstīm tomēr ir tiesības, iekasējot kapitāla nodokli, tās neuzskatīt par kapitāla sabiedrībām.”

- 5 Atbilstoši šīs pašas direktīvas 4. panta 2. punktam:

“Kapitāla nodokli joprojām var piemērot šādiem darījumiem, ja tiem 1984. gada 1. jūlijā ir bijis uzlikts nodoklis ar 1 % likmi:

[..]

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

[..]”

### *Austrijas tiesiskais regulējums*

- 6 *Kapitalverkehrssteuergesetz* (Kapitāla apgrozījuma nodokļa likums), redakcijā, kas piemērojama pamata lietai (*BGBI. I, 52/2009*; turpmāk tekstā — “*KVG*”), 2. panta 2. un 4. punktā ir noteikts:

“Ar kapitāla nodokli apliek:

- 2) maksājumus, kurus veic iekšzemes kapitālsabiedrības dalībnieki, pamatojoties uz no sabiedrības saistībām izrietošu pienākumu (piemēram, turpmākas un papildu iemaksas). Sabiedrības dalībnieka maksājumam ir pielīdzināms maksājums, ko sabiedrība no saviem līdzekļiem veic, izpildot dalībnieka pienākumu;

[..]

4) šādus iekšzemes sabiedrības dalībnieka brīvprātīgus maksājumus, ja to rezultātā palielinās sabiedrības tiesību vērtība:

a) iemaksas,

[..].”

7 KVG 4. panta ar nosaukumu “Kapitālsabiedrība” 2. punktā ir paredzēts:

“Šī likuma izpratnē par kapitālsabiedrībām uzskata arī:

1) komandītsabiedrības (*Kommanditgesellschaften*, “KG”), kurās kāds no komandītiem ir kapitālsabiedrība;

2) komandītsabiedrības, kas veic nelielus darījumus (*Kommandit-Erwerbsgesellschaften*, “KEG”), kurās kāds no komandītiem ir kapitālsabiedrība;

[..].”

## Pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

- 8 Lincas pilsētas dome 2004. gada 16. decembra sēdē nolēma nodalīt pilsētas nekustamos īpašumus un ikdienas pārvaldes un ekspluatācijas uzdevumus uzdot veikt sabiedrībām *Immobilien Linz GmbH* un *Immobilien Linz KEG*, tagad — *Immobilien Linz*. Sēdē tika arī nolemts, ka Lincas pilsēta, sākot no 2005. budžeta gada, piešķirs šīm abām nekustamo īpašumu sabiedrībām ikgadējās dalībnieka iemaksas tādā apmērā, kāds šim nolūkam tiks paredzēts katrā plānotajā budžetā.
- 9 Ar 2005. gada 22. aprīļa dibināšanas līgumu tika nodibināta *Immobilien Linz KEG*. Tās neierobežoti atbildīgā dalībniece (komplementārs) ir sabiedrība *Immobilien Linz GmbH*, kuras vienīgā dalībniece ir Lincas pilsēta. Lincas pilsēta ir arī vienīgais sabiedrības *Immobilien Linz* komandīts.
- 10 2005. gada 21. decembrī *Immobilien Linz* padome apstiprināja 2006. gada darbības plānu. Tajā pašā dienā Lincas pilsēta, kuru pārstāvēja tās mērs, apņēmas pārskaitīt šai sabiedrībai dalībnieka iemaksu, lai segtu tās zaudējumus nepieciešamajā apmērā, tomēr nepārsniedzot EUR 11 862 000, kā tas ir paredzēts tās darbības plānā. Šī iemaksa tika piešķirta, pamatojoties uz pilsētas domes 2004. gada 16. decembra lēmumu.
- 11 Lincas pilsēta faktiski piešķīra *Immobilien Linz* par 2006. gadu iemaksu EUR 11 645 290,17 apmērā.

- 12 Ar 2008. gada 29. janvāra lēmumu *Finanzamt* noteica kapitāla nodokli EUR 116 452,90 apmērā jeb 1 % no faktiski piešķirtās iemaksas. Šis lēmums ir pamatots šādi:

“Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru dalībnieku iemaksas to sabiedrībās tiek apliktas ar kapitāla nodokli. Ar kapitāla nodokli netiek aplikti vienīgi zaudējumi, kuri tiek pārņemti, pamatojoties uz ilgtermiņa peļņas un zaudējumu nodošanas līgumu. Gadījumā, ja kāds dalībnieks ir sniedzis solījumu veikt finansēšanu, pamatojoties uz detalizētu finansēšanas plānu, attiecīgās iemaksas neveido obligātās iemaksas *KVG 2.* panta 2. punkta izpratnē. Tās ir dalībnieka labprātīgās iemaksas, kas tiek apliktas ar kapitāla nodokli *KVG 2.* panta 4. punkta a) apakšpunkta izpratnē.”

- 13 *Immobilien Linz* šo *Finanzamt* lēmumu pārsūdzēja iesniedzējtiesā, motivējot ar to, ka ar pilsētas domes 2004. gada 16. decembra lēmumu un ar tās [deputātu] sēdes lēmumu, ar kuru atļauts segt ar Lincas pilsētas nekustamā īpašuma pārvaldīšanu saistītos izdevumus, Lincas pilsēta savā dalībnieces statusā esot uzņēmusies attiecībā uz *Immobilien Linz* no sabiedrības attiecībām izrietošu pienākumu kompensēt zaudējumus.

- 14 Iesniedzējtiesa šaubās, vai tiesiskās saistības, saskaņā ar kurām dalībnieks ir uzņēmies segt sabiedrības nākotnes zaudējumus, ir noteicošās sabiedrības aktīvu palielinājuma esamībai Direktīvas 69/335 4. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē. Pirmkārt, Austrijas nodokļu iestāde, tāpat kā valsts tiesas, ievērojot principu, ka vienīgi zaudējumu pārņemšana, kas notiek, pamatojoties uz peļņas un zaudējumu nodošanas līgumu, neveido sabiedrības aktīvu palielinājumu. Otrkārt, Tiesa 1990. gada 28. marta spriedumā lietā C-38/88 *Siegen* (*Recueil*, I-1447. lpp.) attiecībā uz to, lai konstatētu, vai ir vai nav bijis aktīvu palielinājums, kā vienīgo kritēriju esot noteikusi iepriekšēju dalībnieka saistību segt zaudējumus esamību, kas nozīmē, ka zaudējumiem, ko sabiedrība cietis vēlāk, nebūs nekādas ietekmes uz tās aktīvu līmeni.



- 15 Iesniedzējtiesa norāda, ka īpašu saistību segt *Immobilien Linz* zaudējumus uzņemšanās pirms katra budžeta gada sākuma šim mērķim noteiktajā apmērā, kas paredzēts šīs sabiedrības budžeta projektā vai darbības plānā, piešķir minētajai sabiedrībai tiesības, uz kurām tā var atsaukties tiesās. Tas pats attiecoties uz saistībām, ko 2005. gada 21. decembrī uzņēmusies Lincas pilsētas pašvaldība.
- 16 Šajos apstākļos *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai sabiedrības zaudējumu pārņemšana, ko veic tās vienīgā dalībiece — publisko tiesību juridiskā persona, kuras pārstāvi kompetentā institūcija ir pilnvarojusi katru gadu veikt dalībnieka iemaksu zaudējumu segšanai apmērā, kāds šim mērķim pirms budžeta gada sākuma paredzēts budžeta projektā vai sabiedrības apstiprinātajā darbības plānā, palielina sabiedrības aktīvus [...] Direktīvas 69/335/EEK [...] 4. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē?”

### Par prejudiciālo jautājumu

- 17 Ar savu prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai vienīgi sabiedrības zaudējumu pārņemšana, ko veic dalībnieks, izpildot pirms minēto zaudējumu rašanās noslēgto peļņas un zaudējumu nodošanas līgumu, ir darbība, kas nepalielina šīs sabiedrības aktīvus Direktīvas 69/335 4. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē, vai arī tas tā ir arī gadījumā, kad zaudējumu pārņemšana notiek, izpildot iepriekšējas dalībnieka saistības, kas paredz vienīgi nodrošināt šīs sabiedrības nākotnes zaudējumu segšanu.

- 18 Vispirms ir jāatgādina, ka atbilstoši Direktīvas 69/335 4. panta 2. punkta b) apakšpunktam kapitāla nodokli var uzlikt dalībnieka iemaksām, kuras ļauj kapitālsabiedrībai palielināt savus aktīvus, neizraisot sabiedrības kapitāla palielināšanu, un kuras var palielināt sabiedrības kapitāla daļu vērtību.
- 19 Runājot par pirmo nosacījumu — sabiedrības aktīvu palielinājumu, ir jāatgādina, ka, ciktāl tie ir definēti kā visa dalībnieku ieguldītā manta un tās pieaugums, sabiedrības kapitāla palielinājums principā ietver kapitālsabiedrības kapitāla jebkāda veida palielinājumu (2006. gada 30. marta spriedums lietā C-46/04 *Aro Tubi Trafilerie* (Krājums, I-3009. lpp., 34. punkts un tajā minētā judikatūra). Tiesa ir arī nospriedusi, ka sabiedrības zaudējumu pārņemšana, ko veic kāds no tās dalībniekiem, ir ieguldījums, kas palielina šīs sabiedrības aktīvus, jo ar to tiek atgūts līmenis, kādu tie bija sasnieguši pirms zaudējumu rašanās (iepriekš minētais spriedums lietā *Siegen*, 13. punkts).
- 20 Runājot par otro nosacījumu — sabiedrības kapitāla daļu vērtības palielinājumu, ir jānorāda, ka, tā kā ar sabiedrības zaudējumu pārņemšanu, ko veic kāds no tās dalībniekiem, sabiedrības aktīvi tiek atjaunoti līmenī, kādu tie bija sasnieguši pirms šo zaudējumu rašanās, šī darbība veicina minētās sabiedrības ekonomiskā potenciāla pastiprināšanos. Tādēļ šāda pārņemšana ir jāuzskata par tādu, kas var palielināt sabiedrības kapitāla daļu vērtību Direktīvas 69/335 4. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē (šajā ziņā skat. 1991. gada 5. februāra spriedumus lietā C-15/89 *Delkatabel*, *Recueil*, I-241. lpp., 13. punkts, un lietā C-249/89 *Trave-Schiffahrtsgesellschaft*, *Recueil*, I-257. lpp., 13. punkts).
- 21 No tā izriet, ka sabiedrības zaudējumu pārņemšana, ko veic kāds no tās dalībniekiem, palielina tās aktīvus Direktīvas 69/335 4. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

- 22 Tomēr iepriekš minētā sprieduma lietā *Siegen* 13. un 14. punktā Tiesa ir nospriedusi, ka, lai gan sabiedrības zaudējumu pārņemšana, ko veic kāds no tās dalībniekiem, ir jāuzskata par ieguldījumu, kas palielina šīs sabiedrības aktīvus, tas tā nav gadījumā, kad šī pārņemšana notiek, izpildot pirms minēto zaudējumu rašanās noslēgto peļņas un zaudējumu pārņemšanas līgumu, jo šīs saistības nozīmē, ka sabiedrības vēlāk ciestie zaudējumi nekādi neietekmēs tās aktīvu līmeni.
- 23 No iepriekš minētā sprieduma lietā *Siegen* izriet, ka Tiesa ir pieļāvusi izņēmumu gadījumā, kad dalībnieks pārņem zaudējumus atbilstoši saistībām, kuras tas ir uzņēmis pirms šo zaudējumu rašanās, jo šīs saistības nozīmē, ka sabiedrības vēlāk ciestie zaudējumi nekādi neietekmēs tās aktīvu līmeni. Šāda minētā sprieduma lietā *Siegen* interpretācija ir apstiprināta ar 2002. gada 17. septembra spriedumu lietā C-392/00 *Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken* (*Recueil*, I-7397. lpp., 21. punkts).
- 24 Šo izņēmumu attaisno fakts, ka, pamatojoties uz sava dalībnieka iepriekš nodibinātām saistībām, sabiedrība, kurai par labu šīs saistības ir nodibinātas, nevarēs iegrdmatot nekādus zaudējumus neatkarīgi no savas komercdarbības rezultātiem, tādēļ ka tie automātiski tiks nodoti tās dalībniekam. Līdz ar to tādā īpašā gadījumā kā pamata lietā, kurā šādas saistības ir nodibinātas pirms sabiedrības zaudējumu konstatācijas, ir skaidrs, ka sabiedrības komercdarbības rezultāti nemainīs tās ekonomisko potenciālu.
- 25 Šādos apstākļos dalībnieka veiktās šīs sabiedrības zaudējumu pārņemšanas aplikšana ar kapitāla nodokli nav attaisnota, jo nav sabiedrības aktīvu palielinājuma.

- 26 Tādēļ uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 69/335 4. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka sabiedrības zaudējumu pārņemšana, ko veic dalībnieks, izpildot savas saistības, kuras tas nodibinājis pirms šo zaudējumu rašanās un kuru mērķis ir vienīgi nodrošināt zaudējumu segšanu, nepalielina šīs sabiedrības aktīvus.

### **Par tiesāšanās izdevumiem**

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

**4. panta 2. punkta b) apakšpunkts Padomes 1969. gada 17. jūlija Direktīvā 69/335/EEK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai, kas grozīta ar Padomes 1985. gada 10. jūnija Direktīvu 85/303/EEK, ir jāinterpretē tādējādi, ka sabiedrības zaudējumu pārņemšana, ko veic dalībnieks, izpildot savas saistības, kuras tas nodibinājis pirms šo zaudējumu rašanās un kuru mērķis ir vienīgi nodrošināt zaudējumu segšanu, nepalielina šīs sabiedrības aktīvus.**

[Paraksti]