TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. liepos 1 d.*

Byloje C-35/09

dėl *Corte suprema di cassazione* (Italija) 2008 m. gruodžio 3 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2009 m. sausio 28 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

prieš

Paolo Speranza,

* Proceso kalba: italų.

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. N. Cunha Rodrigues, teisėjai P. Lindh, A. Rosas, U. Lõhmus ir A. Arabadjiev (pranešėjas),

generalinis advokatas J. Mazák,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2010 m. sausio 28 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— P. Speranza, atstovaujamo *avvocati* W. Viscardini ir G. Doná,

— Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. Bruni, padedamos *avvocati dello Stato* P. Gentili ir D. Del Gaizo,

— Europos Komisijos, atstovaujamos A. Aresu ir M. Afonso,

susipažinęs su 2010 m. kovo 25 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyvos Nr. 69/335/EEB dėl netiesioginių pritraukto kapitalo mokesčių (OL L 249 p. 25, pataisytas direktyvos pavadinimo vertimas; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 11), iš dalies pakeistos 1985 m. birželio 10 d. Tarybos direktyva Nr. 85/303/EEB (OL L 156, p. 23; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 122; toliau – Direktyva 69/335), 4 straipsnio 1 dalies c punkto ir proporcingumo principo aiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant bylą tarp *ministero dell'Economia e delle Finanze* bei *Agenzia delle Entrate* ir Padujos (Italija) notaro P. Speranza dėl *Agenzia delle Entrate* vietinės įstaigos *Ufficio del Registro de Padoue* pateikto reikalavimo sumokėti mokestį ir dėl solidaraus Padujoje buveinę turinčios bendrovės *LEJA Srl* (toliau – LEJA) bei P. Speranza apmokestinimo už minėtos bendrovės įstatinio kapitalo padidinimo registraciją.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisės aktai

3 Direktyvos 69/335 1 straipsnyje numatyta, kad „valstybės narės apmokestina kapitalo įnašus į kapitalo bendroves mokesčiu, suderintu pagal 2–9 straipsnių nuostatas ir toliau vadinamu kapitalo mokesčiu“.

4 Pagal šios direktyvos 3 straipsnio 1 dalies a punktą kapitalo bendrovėmis laikomos, be kita ko, bendrovės, įsteigtos pagal Italijos įstatymus ir vadinamos „società per azioni“ (akcinė bendrovė) ir „società a responsabilità limitata“ (uždaroji akcinė bendrovė).

5 Šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies c punkte numatyta, kad „kapitalo mokesčiu apmokestinamas <...> kapitalo bendrovės kapitalo padidinimas bet kokios rūšies turto įnašais“.

6 Pagal tos pačios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies a punktą „mokestis apskaičiuojamas nuo <...> didinant (kapitalo bendrovės) kapitalą <...> dalyvių įnešto arba planuojamo įnešti bet kokios rūšies turto faktinės vertės, atėmus bendrovės prisiimtus įsipareigojimus ir patirtas išlaidas, susijusias su šiuo įnašu. Valstybės narės gali atidėti apmokestinimą kapitalo mokesčiu iki to laiko, kai toks įnašas padaromas“.

7 Pagal Direktyvos 69/335 7 straipsnį apmokestinamieji sandoriai apmokestinami mokesčiu, kurio tarifas pagrindinės bylos aplinkybių metu negalėjo viršyti 1 %, išskyrus šios direktyvoje numatytas išimtis.

Nacionalinės teisės aktai

8 Pagal faktinių aplinkybių metu galiojusios 1986 m. balandžio 26 d. Respublikos Prezidento dekretu Nr. 131 (GURI, Nr. 99, paprastasis priedas, 1986 m. balandžio 30 d.) patvirtinto vieningo nuostatų registracijos mokesčio srityje dokumento (*testo unico delle disposizioni concernenti la imposta di registro*; toliau – vieningas dokumentas) redakcijos 1 straipsnį „registracijos mokestis taikomas <...> privalomai registruojamiems ir savanoriškai registracijai pateikiamiems dokumentams“.

9 Pagal vieningo dokumento 2 straipsnį ir 27 straipsnio 5 dalį bei prie jo pridėtos tarifų lentelės Nr. 1 4 straipsnio a punkto 5 papunktį patvirtinti kapitalo didinimo dokumentai privalo būti registruojami ir apmokestinami 1 % mokesčiu nuo sumos, kuria nuspręsta padidinti kapitalą.

10 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikslina: kadangi registracijos mokestis yra mokestis už dokumentus, tai, kad kapitalo įnašas buvo atliktas, ar ne, nevaidina jokio vaidmens apmokestinimo tikslais.

11 Pagal vieningo dokumento 38 straipsnį kapitalo padidinimo dokumento negaliojimas arba galimybė jį panaikinti neatleidžia nuo pareigos sumokėti mokestį ir, jeigu

jis sumokėtas, gali būti grąžintas, tik jei dokumentas galutiniu civilines bylas nagrinėjančio teismo sprendimu pripažįstamas negaliojančiu ar panaikinamas remiantis nuo šalių nepriklausančiais pagrindais. Todėl mokestinių ginčų teismas negali atskirai pripažinti dokumentą negaliojančiu, kaip tai bendrai šio teismo atžvilgiu numatyta 1992 m. gruodžio 31 d. Įstatyminio dekreto Nr. 546 dėl nuostatų, susijusių su mokestiniu procesu pagal 1991 m. gruodžio 30 d. įstatymo Nr. 413 30 straipsnio pagrindu vyriausybei suteiktus įgaliojimus (*disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413*; GURI, Nr. 9, paprastasis priedas, 1993 m. sausio 13 d.), 2 straipsnio 3 dalyje.

12 Pagal vieningo dokumento 57 straipsnio 1 ir 2 dalis, be bendrovės, kurios kapitalas buvo padidintas, solidariai mokestį turi mokėti ir protokolą parengęs ministerijos pareigūnas.

13 *Corte suprema di cassazione* teigimu, iš 1913 m. vasario 16 d. Įstatymo Nr. 89 dėl notarų darbo organizavimo ir notariato archyvų (*legge n. 89, sull'ordinamento del notariato e degli archivi notarini*; *Gazzetta ufficiale*, Nr. 55, 1913 m. kovo 7 d.) 27 straipsnio išplaukia, kad notaras, gavęs prašymą, privalo vykdyti savo funkcijas.

14 Šio įstatymo 28 straipsniu leidžiama notarui atsisakyti surašyti bet kokį prašomą dokumentą, „jei šalys nesumoka mokesčių, honoraro ir su dokumentu susijusių išlaidų sumos“.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

15 1993 m. liepos 30 d. LEJA narių susirinkime buvo nuspręsta pertvarkyti šią bendrovę į akcinę bendrovę ir padidinti įstatinį kapitalą nuo 20 000 000 ITL (maždaug 10 329 eurų) iki 58 400 000 000 ITL (maždaug 30 161 083 eurų).

16 Šio susirinkimo protokolą gavo notaras P. Speranza. Šiame protokole pažymima, kad viena iš LEJA narių – *Tecnoitalia Srl* – sutiko dėl visos dalies, kuria nuspręsta padidinti kapitalą įnešant bendrovės *Lama dd*, įtrauktos į Koperio teismo (Slovėnija) registrą, 6 244 akcijų. Jų vertė, remiantis Padujos teismo paskirto specialisto įvertinimo ekspertize, lygi 58 380 000 000 ITL (apytiksliai 30 150 754 eurai).

17 *Corte d'appello di Venezia* patvirtinus sprendimą, kapitalo padidinimas buvo apmokestintas proporcingu tarifu, numatytu atitinkamuose nacionalinės teisės aktuose, ir *Ufficio del Registro de Padoue* įteikė LEJA ir notarui P. Speranza reikalavimą sumokėti 578 102 000 ITL (maždaug 298 565 eurų) mokestį.

18 Notaras apskundė šį reikalavimą sumokėti mokestį kompetentingam pirmosios instancijos mokestinių ginčų teismui, kuris skundą atmetė. Apeliacinės instancijos teismas pakeitė minėto teismo sprendimą.

19 *Ministero dell'Economia e delle Finanze* ir *Agenzia delle Entrate*, remdamosi daugelio vieningo dokumento nuostatų pažeidimais ir klaidingu jų taikymu, pateikė kasacinį skundą dėl apeliacinėje instancijoje priimto sprendimo.

20 P. Speranza tvirtina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamo kapitalo padidinimo nebuvo, nes *Tecnoitalia Srl* niekada neturėjo galimybės įnešti *Lama dd* akcijas ir tai, be to, sukėlė LEJA nemokumą. Be to, jis tvirtina, kad nacionalinės teisės nuostatos prieštarauja Direktyvai 69/335, nes, pirma, jose, būtent esančiose registracijos mokestį reglamentuojančiuose teisės aktuose, numatyta galimybė apmokestinti kapitalo padidinimą, nepaisant to, kad realiai įnašų nebuvo, ir, antra, numatyta notarinį dokumentą surašiusio notaro solidari pareiga.

21 *Corte suprema di cassazione* mano, kad, remiantis nacionalinės teisės aktais, reikėtų patenkinti *ministero dell'Economia e delle Finanze* ir *Agenzia delle Entrate* pateiktą kasacinį skundą.

22 Atsižvelgdamas į teiginį, pirma, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas registracijos mokestis turi būti traktuojamas kaip „kapitalo mokestis" Direktyvos 69/335 4 straipsnio 1 dalies c punkto prasme, ir, antra, kad prie vieningo dokumento pridėtos tarifų lentelės Nr. 1 4 straipsnio a punkto 5 papunktyje, skaitomame kartu su jos 38 straipsniu, numatyta, jog mokesčiu apmokestinamas paprasčiausias sprendimas padidinti kapitalą, neatsižvelgiant į jo vykdymą ir galiojimą, *Corte suprema di cassazione* abejoja dėl nacionalinės teisės nuostatų suderinamumo su Direktyvos 69/335 4 straipsnio 1 dalies c punktu.

23 Jam kyla tokios pačios abejonės dėl vieningo dokumento 57 straipsnio suderinamumo, nes jame numatyta, kad notarinį dokumentą parengęs notaras privalo solidariai mokėti mokestį.

24 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat pažymi, kad jei solidari notaro atsakomybė turi būti vertinama kaip suderinama su Direktyva 69/335, jo, kaip su ginču tarp suinteresuotos įmonės ir mokesčių administratoriaus nesusijusio asmens, turimų gynybos priemonių gali nepakakti.

25 Esant šioms aplinkybėms *Corte suprema di cassazione* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar Direktyvos (69/335) 4 straipsnio 1 dalies c punktas, pagal kurį kapitalo mokesčiu apmokestinamas kapitalo bendrovės įstatinio kapitalo padidinimas bet kokios rūšies turto įnašais, turi būti aiškinamas taip, jog apmokestinamas turi būti realus įnašas, o ne paprastas sprendimas padidinti kapitalą, kuris iš esmės nebuvo įvykdytas?

2. Ar Direktyvos (69/335) 4 straipsnio 1 dalies c punktą reikia aiškinti taip, kad mokestis turi būti taikomas tik bendrovei, kurios kapitalas padidinamas, o ne ministerijos pareigūnui, kuris surašo arba patvirtina kapitalo padidinimo dokumentą?

3. Bet kuriuo atveju, ar gynybos priemonės, kurios Italijos teisės aktuose numatytos ministerijos pareigūnui, atitinka proporcingumo principą atsižvelgiant į tai, kad pagal (vieningo dokumento) 38 straipsnį sprendimo padidinti kapitalą negaliojimas arba panaikinimo galimybė yra nesvarbūs ir kad sumokėtą mokestį susigrąžinti galima tik civilines bylas nagrinėjančio teismo sprendimui, kuriuo padidinimą patvirtinantis dokumentas pripažįstamas negaliojančiu arba panaikinamas, tapus galutiniu?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl trečiojo klausimo priimtinumo

26 Italijos vyriausybė abejoja dėl Teisingumo Teismo kompetencijos atsakyti į trečiąjį klausimą, susijusį su proporcingumo principo laikymusi.

27 Šios vyriausybės teigimu, kalbant apie bendrąjį iš EB sutarties kilusį principą, Teisingumo Teismo galėtų būti prašoma išaiškinti jo apimtį tik bylose, susijusiose su užsienio elementą turinčiomis situacijomis. Tačiau pagrindinės bylos aplinkybės susijusios tik su vidaus situacija. Todėl proporcingumo principas neturėtų sudaryti kliūčių taikyti pagrindinėje byloje nagrinėjamų nacionalinės teisės nuostatų, o Teisingumo Teismas nėra kompetentingas priimti sprendimą dėl bylos esmės.

28 Šiuo atžvilgiu pakanka priminti, kad, kaip išplaukia ir iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos, reikalavimai, kylantys iš Sąjungos teisinėje sistemoje pripažintų bendrųjų principų apsaugos, taip pat privalomi valstybėms narėms, kai jos įgyvendina Sąjungos teisės aktus, ir todėl jos, kiek įmanoma, turi tuos teisės aktus taikyti minėtų reikalavimų nepažeidžiančiomis sąlygomis (2006 m. birželio 27 d. Sprendimo *Parlamentas prieš Tarybą*, C-540/03, Rink. p. I-5769, 105 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

29 Šiuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas proporcingumo principu remiasi pasekmių, kurios atsiranda vieningo dokumento 38 straipsnį taikant pagrindinės bylos aplinkybėms, atžvilgiu. Akivaizdu, kad vieningu dokumentu, ypač jo 1, 2, 10, 13, 14, 27, 38 ir 57 straipsniais, siekiama perkelti Direktyvą 69/335 į Italijos teisę.

30 Todėl, kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi proporcingumo principu Italijos Respublikos Direktyvos 69/335 įgyvendinimo srityje, trečiasis klausimas yra priimtinas.

Dėl pirmojo ir trečiojo klausimų

31 Savo pirmuoju ir trečiuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyvos 69/335 4 straipsnio 1 dalies c punktas draudžia nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos kapitalo mokesčiu apmokestinama bendrovės kapitalo padidinimo registracija, ir ar proporcingumo principas draudžia nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos faktinio įnašo, kuriuo didinamas minėtas kapitalas, nebuvimą mokestinių ginčų teismuose galima įrodyti tik pateikiant galutinį civilines bylas nagrinėjančio teismo sprendimą, kuriuo registracija pripažįstama negaliojančia arba panaikinama, vadinasi, kapitalo mokestis bet kuriuo atveju privalo būti sumokėtas ir jį susigrąžinti galima tik pateikus tokį šio teismo sprendimą.

32 Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad apmokestinimą kapitalo mokesčiu sukeliantis įvykis yra pats turto įnašas, kuriuo padidinamas bendrovės įstatinis kapitalas, o ne koks nors kitoks sandoris arba formalumas (2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Aro Tubi Trafilerie*, C-46/04, Rink. p. I-3009, 27 punktas).

33 Tačiau Teisingumo Teismas taip pat pažymėjo, kad Direktyvos 69/335 4 straipsnio 1 dalies c punkte ir 5 straipsnio 1 dalies a punkte nepatikslinama, kada atsiranda apmokestinimą kapitalo mokesčiu sukeliantis įvykis (2002 m. spalio 17 d. Sprendimo *ESTAG*, C-339/99, Rink. p. I-8837, 49 punktas).

34 Kadangi minėtos direktyvos 5 straipsnio 1 dalies a punktu leidžiama apmokestinti kapitalo mokesčiu dalyvių įneštą arba planuojamą įnešti turtą ir atidėti tokį apmokestinimą galima iki to laiko, kai toks įnašas faktiškai padaromas, valstybės narės gali reikalauti sumokėti šį mokestį po to, kai turtas faktiškai įnešamas, arba turto įnešimo momentu, arba net prieš šį įnašą, jeigu jis tikrai bus įneštas (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *ESTAG* 50 punktą).

35 Iš to matyti, kad Direktyvos 69/335 4 straipsnio 1 dalies c punktu nedraudžiama valstybėms narėms apibrėžti bendrovės kapitalo padidinimo registracijos kaip momento, kada atsiranda apmokestinimą kapitalo mokesčiu sukeliantis įvykis, jei išlieka ryšys tarp minėto mokesčio surinkimo ir faktinio turto įnašo į bendrovę, kuri gauna įnašą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *ESTAG* 49 ir 50 punktus).

36 Jei padidinimo registracijos momentu dar nebuvo faktiškai įneštas turtas ir nėra aišku, kad tikrai tai bus atlikta, suinteresuota valstybė narė negali reikalauti sumokėti kapitalo mokestį, kol nėra aišku, kad minėtas įnašas tikrai bus įneštas (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *ESTAG* 50 ir 51 punktus).

37 Šiuo atveju iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad iš registruojant LEJA kapitalo padidinimą pateiktų dokumentinių įrodymų, pagrindžiančių registracijos paraišką, galima daryti išvadą, jog turto įnašas jau buvo padarytas arba bent jau buvo aišku, kad jis tikrai bus padarytas.

38 Tačiau iš šios bylos medžiagos taip pat matyti, kad vėliau, prieš sumokant minėtą mokestį, paaiškėjo, jog dėl sukčiavimo faktinis turto įnašas minėtos registracijos momentu iš tikrųjų nebuvo padarytas ir buvo aišku, kad jis nebus padarytas. Todėl, esant tokioms aplinkybėms ir atsižvelgiant į argumentus, išdėstytus šio sprendimo 32, 34 ir 36 punktuose, nebuvo galima reikalauti sumokėti kapitalo mokestį.

39 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikslina, kad, remiantis vieningo dokumento 38 straipsniu, kadangi buvo parengtas įnašo registracijos dokumentas, kapitalo mokestis bet kuriuo atveju privalo būti sumokėtas ir jį galima susigrąžinti tik pateikus mokestinių ginčų teismui galutinį civilines bylas nagrinėjančio teismo sprendimą, kuriuo šis dokumentas pripažįstamas negaliojančiu.

40 Remiantis šio sprendimo 32, 34 ir 36 punktuose nurodytais argumentais, būtent ta aplinkybe, kad reikalauti sumokėti kapitalo mokestį galima tik tada, kai yra aišku, jog vėliau tikrai bus įneštas turtas, Direktyvos 69/335 4 straipsnio 1 dalies c punktas ir 5 straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinami taip, kad jie draudžia tokius nacionalinės teisės aktus.

41 Šiuo požiūriu, nors Italijos vyriausybė teisingai tvirtina, kad Direktyva 69/335 niekaip nesusijusi su tuo, kaip valstybės narės organizuoja savo mokestinių ginčų teismų įgaliojimus ir procedūrą, taikytiną juose pareikštiems ieškiniams, vis dėlto, remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, dėl valstybės narės vidaus teisės sistemoje numatytų procesinių taisyklių naudojimasis pagal Sąjungos teisės sistemą suteikiamomis teisėmis neturi tapti neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas) (žr., be kita ko, 2010 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Barth*, C-542/08, Rink. p. I-3189, 17 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką).

42 Veiksmingumo reikalavimas išreiškia bendrąją valstybių narių pareigą užtikrinti iš Sąjungos teisės asmenims kylančių teisių teisminę gynybą. Šie reikalavimai galioja ir nustatant teismus, turinčius kompetenciją nagrinėti šia teise grindžiamus ieškinius, ir apibrėžiant procesines taisykles (šiuo klausimu žr. 2010 m. kovo 18 d. Sprendimo *Alassini ir kt.*, C-317/08–C-320/08, Rink. p. I-2213, 49 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką).

43 Teisingumo Teismas patikslino, kad kiekviena byla, kurioje kyla klausimas, ar dėl nacionalinės proceso teisės nuostatos Sąjungos teisę taikyti tampa neįmanoma arba pernelyg sudėtinga, turi būti nagrinėjama atsižvelgiant į šios nuostatos vaidmenį visame procese, jo eigą ir ypatumus įvairiose nacionalinėse instancijose (2009 m. spalio 6 d. Sprendimo *Asturcom Telecomunicaciones*, C-40/08, Rink. p. I-9579, 39 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).

44 Šioje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymėjo, kad, remiantis 1992 m. gruodžio 31 d. Įstatyminio dekreto Nr. 546 2 straipsnio 3 dalimi, mokestinių ginčų teismai bendrai kompetetingi atskirai pripažinti dokumentus negaliojančiais. Atrodo, kad dėl šio dokumentų pripažinimo negaliojančiais apmokestinamiesiems asmenims sudaromos sąlygos išvengti mokesčio, nes nebėra prievolės jį sumokėti.

45 Tačiau, kalbant apie kapitalo mokestį, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą išplaukia, kad mokestinių ginčų teismas negali atskirai pripažinti dokumentą negaliojančiu, nes dokumento, kuriuo registruojamas įnašas, negaliojimas arba galimybė jį panaikinti, remiantis vieningo dokumento 38 straipsniu, neatleidžia apmokestinamojo asmens nuo pareigos sumokėti nagrinėjamą mokestį.

46 Iš to darytina išvada, kad esant tokioms aplinkybėms, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, Italijos mokestinių ginčų teisme pareikštas ieškinys, kuriuo siekiama neleisti susigrąžinti kapitalo mokestį, kurį, remiantis Direktyva 69/335, negali būti reikalaujama sumokėti, yra, priešingai nei tvirtina Italijos vyriausybė, visiškai neveiksmingas, nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytomis bendromis procesinėmis aplinkybėmis dėl panašių ieškinių, pareikštų dėl kitų mokesčių, apmokestinamasis asmuo gali būti atleistas nuo pareigos mokėti nemokėtiną mokestį.

47 Todėl reikia manyti, kaip teisingai tvirtina P. Speranza ir Europos Komisija, kad dėl nacionalinės teisės aktų, pagal kuriuos faktinio įnašo, kuriuo nuspręsta padidinti bendrovės kapitalą, nebuvimą mokestinių ginčų teismuose galima įrodyti tik pateikiant galutinį civilines bylas nagrinėjančio teismo sprendimą, kuriuo registracija pripažįstama negaliojančia arba panaikinama, vadinasi, kapitalo mokestis bet kuriuo atveju privalo būti sumokėtas ir jį susigrąžinti galima tik pateikus tokį šio teismo sprendimą, naudojimasis pagal Direktyvą 69/335 suteikiamomis teisėmis tampa neįmanomas arba bent jau pernelyg sudėtingas.

48 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, ir nesant būtinybės aiškinti proporcingumo principo į pirmąjį ir trečiąjį klausimus reikia atsakyti taip: Direktyvos 69/335 4 straipsnio 1 dalies c punktas ir 5 straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinami taip, kad jais nedraudžiama valstybei narei apibrėžti bendrovės kapitalo padidinimo registracijos kaip momento, kada atsiranda apmokestinimą kapitalo mokesčiu sukeliantis įvykis, jei išlieka ryšys tarp minėto mokesčio surinkimo ir faktinio turto įnašo į bendrovę, kurios kapitalas didinimas. Jei registracijos momentu dar nebuvo faktiškai įneštas turtas ir nebuvo aišku, kad tikrai tai bus padaryta, suinteresuota valstybė narė negali reikalauti sumokėti kapitalo mokestį, kol nėra aišku, kad minėtas įnašas tikrai bus įneštas. Veiksmingumo principas turi būti aiškinamas taip, kad jis draudžia nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos faktinio įnašo, kuriuo nuspręsta padidinti bendrovės kapitalą, nebuvimą mokestinių ginčų teismuose galima įrodyti tik pateikiant galutinį

civilines bylas nagrinėjančio teismo sprendimą, kuriuo registracija pripažįstama negaliojančia, vadinasi, kapitalo mokestis bet kuriuo atveju privalo būti sumokėtas ir jį susigrąžinti galima tik pateikus tokį minėto teismo sprendimą.

Dėl antrojo klausimo

49 Savo antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyvos 69/335 4 straipsnio 1 dalies c punktu draudžiama reikalauti, kad kapitalo mokestį mokėtų ne tik bendrovė, kurios kapitalas didinamas, bet ir ministerijos pareigūnas, kuris surašo arba patvirtina įstatinio kapitalo padidinimo dokumentą.

50 Iš Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad pagal Direktyvos 69/335 struktūrą ir sistemą kapitalo mokestis renkamas iš kapitalo bendrovės, kuri yra aptariamo įnašo gavėja. Ja paprastai yra bendrovė, kuriai fiziškai perduodamos nagrinėjamos lėšos ar suteikiamos paslaugos. Tik išimtiniais atvejais galėtų būti kitaip ir reikėtų nustatyti „tikrąjį (nagrinėjamų lėšų ar suteiktų paslaugų) gavėją“ (2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Senior Engineering Investments*, C-494/03, Rink. p. I-525, 25 punktas).

51 Be to, iš šios struktūros ir sistemos taip pat išplaukia, kad valstybės narės negali nuo kapitalo mokesčio atleisti bendrovės, kurios kapitalas didinamas, minėtos direktyvos 6–9 ir 11 straipsniuose numatytais atvejais.

52 Tačiau, kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 38, 39 ir 47 punktuose, Direktyva 69/335 nesiekiama suderinti kapitalo mokesčio susigrąžinimo taisyklių, skirtų užtikrinti mokesčio mokėtojo prievolės sumokėti mokestį įvykdymą ir palengvinti šio mokesčio surinkimą.

53 Laikytina, kad solidari ministerijos pareigūno, surašiusio arba patvirtinusio bendrovės įstatinio kapitalo padidinimą, atsakomybė yra tiek bendrovės, kurios kapitalas didinamas, prievolės sumokėti mokestį įvykdymo garantija, tiek priemonė, skirta palengvinti kapitalo mokesčio surinkimą.

54 Iš to išplaukia, kad Direktyva 69/335 iš principo nedraudžia valstybėms narėms numatyti ministerijos pareigūno, surašiusio arba patvirtinusio įstatinio kapitalo padidinimo dokumentą, atsakomybę.

55 Tačiau, kaip matyti iš šio sprendimo 50 ir 51 punktų, kapitalo mokestis renkamas iš kapitalo bendrovės, kuri yra nagrinėjamo įnašo gavėja, nes valstybės narės negali nuo kapitalo mokesčio atleisti bendrovės, kurios kapitalas didinamas, minėtos direktyvos 6–9 ir 11 straipsniuose numatytais atvejais.

56 Solidarios ministerijos pareigūno pareigos mokėti kapitalo mokestį įtvirtinimu būtų viršijama tai, kas yra būtina šio sprendimo 53 ir 54 punktuose nurodytiems tikslams pasiekti, jei šis pareigūnas neturėtų teisės pareikšti atgręžtinio reikalavimo įnašą gavusiai bendrovei.

57 Šiuo atveju iš bylos medžiagos išplaukia, pirma, kad 1913 m. vasario 16 d. Įstatymo Nr. 89 28 straipsniu leidžiama notarui atsisakyti surašyti bet kokį jo prašomą

dokumentą, jei šalys jam nesumoka mokesčių, honoraro ir su dokumentu susijusių išlaidų sumos, ir, antra, kad notaras turi teisę pareikšti atgręžtinį reikalavimą įnašą gavusiai bendrovei.

58 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad Direktyva 69/335 turi būti aiškinama kaip nedraudžianti valstybėms narėms numatyti ministerijos pareigūno, surašiusio arba patvirtinusio įstatinio kapitalo padidinimo dokumentą, solidarią atsakomybę, jei šis pareigūnas turi teisę pareikšti atgręžtinį reikalavimą įnašą gavusiai bendrovei.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

59 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

1. 1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyvos Nr. 69/335/EEB dėl netiesioginių pritraukto kapitalo mokesčių, iš dalies pakeistos 1985 m. birželio 10 d. Tarybos direktyva Nr. 85/303/EEB, 4 straipsnio 1 dalies c punktas ir 5 straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinami taip, kad jais nedraudžiama valstybei

narei apibrėžti bendrovės kapitalo padidinimo registracijos kaip momento, kada atsiranda apmokestinimo kapitalo mokesčiu priežastis, jei išlieka ryšys tarp minėto mokesčio surinkimo ir faktinio turto įnašo į bendrovę, kurios kapitalas didinimas. Jei registracijos momentu dar nebuvo padarytas faktinis turto įnašas ir nebuvo aišku, kad jis bus padarytas, suinteresuota valstybė narė negali reikalauti sumokėti kapitalo mokestį, nes nėra aišku, ar minėtas įnašas tikrai bus įneštas. Veiksmingumo principas turi būti aiškinamas taip, kad jis draudžia nacionalinės teisės aktus, kurie bendrovei nusprendus padidinti kapitalą faktinio įnašo nebuvimo įrodinėjimą mokesčių teismuose sieja tik su įsigaliojusiu teismo sprendimu, kuriuo registracija pripažįstama negaliojančia arba panaikinama, nes kapitalo mokestis bet kuriuo atveju privalo būti sumokėtas ir jį susigrąžinti galima tik priėmus tokį teismo sprendimą.

2. Direktyva 69/335, iš dalies pakeista Direktyva 85/303, turi būti aiškinama taip, kad ji nedraudžia valstybėms narėms numatyti ministerijos pareigūno, surašiusio arba patvirtinusio įstatinio kapitalo padidinimo dokumentą, solidarią atsakomybę, jei šis pareigūnas turi teisę pareikšti atgręžtinį reikalavimą įnašą gavusiai bendrovei.

Parašai.