GENERALINIO ADVOKATO L. A. GEELHOED IŠVADA, pateikta 2005 m. birželio 16 d. [1]

I — Įžanga

1. Savo prašyme Baden-Badeno žemės teismas (*Landgericht Baden-Baden,* Vokietija) klausia Teisingumo Teismo, ar mokesčiai, mokami už valstybinio notaro patvirtintą sutartį, kuria vienos bendrovės akcijos perleidžiamos kitai bendrovei kaip pastarosios kapitalo padidinimas įnašais, yra draudžiami pagal Direktyvos 69/335 dėl netiesioginių pritraukto kapitalo mokesčių 10 straipsnio c punktą [2]. Vėliau proceso Teisingumo Teisme metu buvo iškeltas klausimas, ar tokie mokesčiai gali būti taikomi pagal 12 straipsnio 1 dalies a punkto išimtį vertybinių popierių perleidimo mokesčių atveju.

II — Susijusios nuostatos

A — *Bendrijos teisė*

2. Su byla susijusios Direktyvos 69/335 nuostatos yra šios.

„3 straipsnis

1. Šioje direktyvoje terminas „kapitalo bendrovė“ – tai:

a) bendrovės, pagal Belgijos, Vokietijos, Prancūzijos, Italijos, Liuksemburgo ir Nyderlandų įstatymus žinomos atitinkamai kaip:

<...>

1 — Proceso kalba: anglų.

2 — 1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyva 69/335/EEB dėl netiesioginių pritraukto kapitalo mokesčių (OL L 249, p. 25) su pakeitimais, padarytais 1985 m. birželio 10 d. Tarybos direktyva 85/303/EEB dėl netiesioginių pritraukto kapitalo mokesčių (OL L 156, 1985, p. 23, toliau – Direktyva 69/335).

— société de personnes àresponsabilité limitée/personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, société à responsabilité limitée, società a responsabilità limitata, société à responsabilité limitée;	*10 straipsnis*
	Be kapitalo mokesčio, valstybės narės netaiko jokio kito mokesčio bendrovėms, firmoms, asociacijoms ar pelno siekiantiems juridiniams asmenims:
4 straipsnis	
1. Kapitalo mokesčiu apmokestinami tokie sandoriai:	
	a) už 4 straipsnyje minimus sandorius;
a) kapitalo bendrovės steigimas;	
	b) už įnašus, paskolas arba teikiamas paslaugas, kurios yra 4 straipsnyje minimų sandorių dalis;
<...>	
c) kapitalo bendrovės kapitalo padidinimas bet kokios rūšies turto įnašais;	
	c) atliekant registraciją arba kitus formalumus, būtinus prieš pradedant verslą, kuriuos dėl savo teisinės formos gali privalėti atlikti bendrovė, firma, asociacija arba pelno siekiantis juridinis asmuo.
<...>	

12 straipsnis

1. Nepaisant 10 ir 11 straipsnių, valstybės narės gali taikyti:

a) vienodos arba nevienodos normos vertybinių popierių perleidimo mokesčius;

<...>

e) rinkliavas ir panašius mokėjimus;

<...>“

B — *Nacionalinė teisė*

3. Pagal Federalinio įstatymo dėl mokesčių taikymo neginčo teisenoje (*Gesetz über die Kosten in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit;* dar vadinamas *Kostenordnung,* toliau – *KostO*) [3] 36 punkto 2 dalį už sutarties patvirtinimą nustatytas mokestis imamas du kartus.

4. Uždarųjų akcinių bendrovių įstatymo [4] (*Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung;* toliau – *GGmbH*) 15 punkto 3 dalyje nustatoma, kad akcijų perleidimo partneriams sutartis turėtų būti patvirtinta notarine forma.

III — Faktinės aplinkybės, procedūra ir prejudicinis klausimas

5. 2002 m. liepos 30 d. *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH* (toliau – *ARBmbH*) nusprendė bendrąjį 100 000 DEM nominaliosios vertės kapitalą konvertuoti į EUR ir padidinti iki 100 000 EUR negrynojo kapitalo įnašais. Kapitalo įnašą sudarė vienitelis *ARKU Maschinenbau GmbH* akcijų paketas. Tuo metu Albert Reiss buvo vie-

3 — 1957 m. liepos 26 d. Įstatymas (BGBl. I, p. 960) su pakeitimais, padarytais 2002 m. vasario 22 d. Įstatymu (BGBl. I, p. 981).

4 — 1892 m. balandžio 20 d. Įstatymas (RGBl., p. 477) su pakeitimais, padarytais 2002 m. liepos 19 d. Įstatymu (BGBl. I, p. 2681).

nintelis abiejų įmonių akcininkas. Sutartis dėl kapitalo įnašo buvo pridėta prie oficialaus sprendimą padidinti kapitalą patvirtinančio akto.

6. 2002 m. lapkričio 4 d. Baden-Badeno apylinkės teismo (*Amtsgericht Baden-Baden*) sandorių registre buvo užregistruotas kapitalo padidinimas. Be kitų mokesčių, pagal *KostO* 36 punkto 2 dalį *ARKU Maschinenbau GmbH* akcijų paketo, kurio vertė 11 424,00 EUR be pridėtinės vertės mokesčio, remiantis sandorio verte, atitinkančia 3 763 443,90 EUR perleisto akcijų paketo tikrąją vertę, perleidimui taikytas vadinamasis „20/10 mokestis" (dvigubai didesnis nei įprastas mokestis).

7. *ARBmbH* ginčijo šį įvertinimą *Amtsgericht Baden-Baden* pareikštame ieškinyje. Teismas pripažino ieškinį nepagrįstą, motyvuodamas tuo, kad Direktyvos 69/335 10 straipsnio c punktas šiuo atveju netaikytinas, kad konkretūs formalūs reikalavimai uždarosios akcinės bendrovės akcijų perleidimui nustatyti *GGmbH* 15 punkto 3 dalyje ir kad atsakingas asmuo privalo mokėti mokesčius nepaisant to, ar tai yra kapitalo bendrovė, ar fizinis asmuo.

8. Todėl *ARBmbH* apskundė šią nutartį *Landgericht Baden-Baden*, teigdama, kad už notarinės formos sutarties dėl akcijų paketo perleidimo uždarojoje akcinėje bendrovėje patvirtinimą mokėtini mokesčiai, nustatyti pagal *GGmbH* 15 punkto 3 dalį, yra draudžiami Direktyvos 69/335 10 straipsnio c dalyje.

9. Teigdamas, kad šiomis aplinkybėmis jo nagrinėjamos bylos sprendimas priklauso nuo Direktyvos 69/335 10 straipsnio c punkto išaiškinimo, ir nustatydamas, kad nesilaikoma Direktyvos 69/335 12 straipsnyje, ypač jo 1 dalies e punkte, nustatytos išimties reikalavimų, *Landgericht Baden-Baden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pagal EB 234 straipsnį šiuo klausimu:

„Ar 1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyvos 69/335/EEB dėl netiesioginių pritraukto kapitalo mokesčių su pakeitimais, padarytais 1985 m. birželio 10d. Tarybos direktyva 85/303/EEB, 10 straipsnio c punktas taip pat apima mokesčius už notarinės formos akcijų perleidimo sutartį uždarojoje akcinėje bendrovėje?"

10. *Land Baden-Württemberg* (toliau – Federalinė žemė) vyriausybė ir Komisija pateikė rašytines pastabas.

11. Nagrinėdamas šią bylą Teisingumo Teismas iš pradžių nusprendė spręsti klausimą motyvuota nutartimi pagal Procedūros reglamento 104 straipsnio 3 dalį. Tačiau atsižvelgdamas į Federalinės žemės pateiktus prieštaravimus, kad ne visi prejudicinio klausimo aspektai galėtų būti aiškiai nustatyti pagal nusistovėjusią teismų praktiką, jis peržiūrėjo bylos eigą ir nusprendė priimti prejudicinį sprendimą.

IV — Bylos esmė

12. *Landgericht* pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą suformuluotas gana bendromis sąvokomis ir neturi visų elementų, kurie yra reikšmingi pateikiant bylos sprendimui naudingą atsakymą. Remiantis byloje turima informacija, turėtų būti nurodyta, kad klausiama apie situaciją, kai atitinkami mokesčiai mokami notarams, kurie yra Federalinės žemės pareigūnai, ir kad akcijų perleidimas yra susijęs su kapitalo bendrovės kapitalo padidinimu. Be to, iš Federalinės žemės pateiktų rašytinių pastabų matyti, kad bylos sprendimas taip pat gali priklausyti nuo galimo Direktyvos 69/335 12 straipsnio 1 dalies a punkto išimties taikomumo. Todėl būtina atsakyti į klausimą, atsižvelgiant į šiuos aspektus.

13. *Land* teigia, kad į pateiktą klausimą reikia atsakyti neigiamai. Ji nurodo, kad *GGmbH* 15 punkto 3 dalyje nustatytas patvirtinimo reikalavimas taikomas ne bendrovei, kurios akcijos perleidžiamos (*ARKU Maschinenbau*), o ankstesniam (Albert Reiss) arba naujajam akcininkui (*ARBmbH*). Jie, o ne bendrovė, kurios akcijos perleidžiamos, turi mokėti mokestį. Federalinės žemės nuomone, dėl šios priežasties sandoris nepatenka į Direktyvos 69/335 10 straipsnio c punkto taikymo sritį. Toliau Federalinė žemė nurodo, kad, jei apskritai tai galima, mokesčiui gali būti taikomas Direktyvos 69/355 10 straipsnio b punktas, nes tai yra mokestis už paslaugą, sudarančią Direktyvos 69/355 4 straipsnyje nurodyto sandorio, t. y. *ARBmbH* kapitalo padidinimo, dalį. Tačiau neatsižvelgiant į tai, ar nagrinėjamas mokestis atitinka Direktyvos 69/335 10 straipsnio c punktą, jis turi būti suprantamas kaip vertybinių popierių perleidimo mokestis Direktyvos 69/335 12 straipsnio 1 dalies a punkto prasme ir todėl jam neturi būti taikomas ankstesnės nuostatos draudimas.

14. Komisija mano priešingai ir nurodo, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo

praktiką, kurioje nustatyta, kad valstybinių notarų kapitalo padidinimo formalumams taikomi mokesčiai draudžiami pagal Direktyvos 69/335 10 straipsnio c punktą [5]. Nors pažymima, kad tokių akcijų perleidimo notarinis patvirtinimas nepriklauso nuo sutarties šalių juridinio statuso, ji nurodo, kad šioje byloje perleidimas yra imperatyvi *ARBmbH* kapitalo padidinimo sąlyga. Tai matyti iš aplinkybės, kad sutartis dėl akcijų perleidimo yra pridedama prie akto, kuriuo užregistruojamas kapitalo padidinimas. Kadangi akcijų perleidimas turi būti suprantamas kaip neatskiriama kapitalo padidinimo dalis, o mokestis, taikomas su šia operacija susijusiems formalumams, susijęs su šiuo sandoriu, toks mokestis turi būti draudžiamas pagal Direktyvos 69/335 10 straipsnio c punktą. Ji priduria, kad pagal Direktyvos 69/335 12 straipsnio 1 dalies e punktą tokie mokesčiai negali viršyti realiai patirtų išlaidų.

15. Nors Teisingumo Teismas dar nenagrinėjo prašyme priimti prejudicinį sprendimą iškelto klausimo, su Direktyva 69/335 susijusi teismų praktika numato pakankamas gaires atsakyti klausimą dėl direktyvos 10 straipsnio c punkto taikymo šios bylos aplinkybėmis. Klausimas dėl direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punkto taikymo yra palyginti naujas ir reikalauja gilesnio nagrinėjimo.

16. Pirmiausia naudinga priminti Direktyvos 69/335 10 straipsnio c punkto funkciją direktyvos sistemos visumoje. Direktyvoje 69/335 valstybių narių kapitalo padidinimui taikyti įvairūs netiesioginiai mokesčiai pakeisti vieninteliu kapitalo mokesčiu. Šis mokestis yra mokamas tik vieną kartą remiantis suderinta struktūra ir suderintomis normomis. Kitų panašių kapitalo mokesčių draudimu 10 straipsnyje siekiama apsaugoti vienintelio kapitalo mokesčio sistemą ir užtikrinti, kad jis tyčia ar netyčia nebūtų pažeidžiamas įvedus šiuos mokesčius [6]. Šis tikslas aiškiai buvo pagrindinis Teisingumo Teismo principas, nustatant šios nuostatos taikymo sritį.

17. Į klausimą, ar notariniai mokesčiai, nagrinėjami pagrindinėje byloje, priklauso „bet kokio kito mokesčio“ kategorijai Direktyvos 69/335 10 straipsnio c prasme,

5 — 1997 m. gruodžio 2 d. Sprendimas *Fantask ir kt.* (C-188/95, Rink. p. I-6783, 22 punktas); 1999 m. rugsėjo 29 d. Sprendimas *Modelo* (C-56/98, Rink. p. I-6427, 25 punktas) ir 2000 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *Modelo Continente* (C-19/99, Rink. p. I-7213, 25 punktas).

6 — Žr. paskutinius preambulės svarstymus. Taip pat žr. sprendimą *Modelo* (C-56/98, nurodytas pirmesnėje išnašoje, 27 punktas).

Teisingumo Teismas atsakė byloje *Modelo*[7] ir vėliau bylos *Gründerzentrum* nutartyje[8]. Pastaroji, beje, taikyta situacijai Federalinėje žemėje Baden-Württemberg. Pagal šią teismų praktiką[9] mokesčiai pagal Direktyvą 69/335 yra tie, kurie:

— surenkami už aktų, kuriais užregistruojamas į Direktyvos 69/335 taikymo sritį patenkantis sandoris, notarinę formą,

— taikomi pagal sistemą, kai notarai yra įdarbinti valstybės,

— iš dalies mokami valstybei, kad finansuotų jos veiklą.

Atsižvelgiant į tai, kad Teisingumo Teismas jau nustatė, jog Federalinės žemės Baden-Württemberg notarinė sistema yra tokio tipo, atitinkami mokesčiai pagal savo pobūdį yra mokesčiai Direktyvos 69/335 10 straipsnio prasme ir yra draudžiami, kiek jie susiję su į šios nuostatos taikymo sritį patenkančiomis operacijomis ir sandoriais.

18. Direktyvos 69/335 10 straipsnio c punkte nustatytas draudimas taikomas registravimo ar bet kokio kito formalumo, reikalingo pradėti verslą, atveju, kai jį bendrovei reikia atlikti dėl savo juridinio statuso. Aiškindamas šio draudimo priežastį, Teisingumo Teismas byloje *Denkavit Internationaal*[10] pažymėjo, jog jis grindžiamas tuo, kad net jei minėti mokesčiai nėra imami už pačius kapitalo įnašus, formalumai, susiję su bendrovės juridiniu statusu, t. y. su priemone, naudojama kapitalui pritraukti, yra apmokestinami. Jų tolimesnis taikymas trukdytų įgyvendinti direktyvos tikslus[11].

19. Tiksliau tariant, Teisingumo Teismas nusprendė, kad Direktyvos 69/335 10 straipsnio c punkte nustatytas draudimas apima ne tik už naujų bendrovių įregistravimą mokamus mokesčius, bet ir bendrovių mokamus mokesčius už kapitalo padidinimo įregistravimą, nes jie taip pat yra imami dėl esminio

7 — Sprendimas *Modelo* (C 56/98, nurodytas 5 išnašoje).

8 — 2002 m. kovo 21 d. Nutartis *Gründerzentrum* (C-264/00, Rink. p. I-3333).

9 — Žr. nutarties 27 punktą. Taip pat žr. sprendimą *Modelo* (C-56/98, nurodytas 5 išnašoje, 22 punktas).

10 — 1996 m. birželio 11 d. Sprendimas *Denkavit International ir kt.* (C-2/94, Rink. p. I-2827).

11 — Sprendimo *Denkavit* 23 punktas ir sprendimas *Modelo* (C-56/98, nurodytas 5 išnašoje, 24 punktas).

formalumo, susijusio su minėtų bendrovių juridiniu statusu. Griežtai kalbant, kapitalo padidinimo registravimas nėra bendrovės verslui pradėti būtinas formalumas, nepaisant to, jis reikalingas, kad tas verslas būtų [12].

20. Pagrindinėje byloje nagrinėjamas mokestis imamas kapitalo bendrovės narių akcijų perleidimo notarinio patvirtinimo atveju. Tai yra esminis tokio perleidimo įvykdymo pagal *GGmbH* 15 punkto 3 dalį formalumas. Apskritai šis reikalavimas taikomas natsižvelgiant į perdavėjo ir perėmėjo juridinį statusą. Todėl šiam formalumui taikomas mokestis nepatektų į Direktyvos 69/335 10 straipsnio c punkto sąlygų taikymo sritį. Tačiau tokia išvada nepateisinama šios bylos aplinkybėmis, kai yra tiesioginis teisinis ir ekonominis ryšys tarp akcijų perleidimo ir *ARBmbH* kapitalo padidinimo. Sutinku su Komisija, kad šioje situacijoje akcijų perleidimas turi būti suprantamas kaip neatskiriama kapitalo padidinimo dalis. Iš tikrųjų perleidimas buvo skirtas finansuoti gaunančios kapitalo bendrovės kapitalo padidinimą ir sutartis buvo pridėta prie akto, kuriuo užregistruojamas kapitalo padidinimas. Tokiomis aplinkybėmis visi mokesčiai, taikomi nacionalinėje teisėje nustatytiems įvairialypio kapitalo padidinimo proceso užbaigimo formalumams, yra susiję su atitinkamos bendrovės juridiniu statusu ir turi būti laikomi mokesčiais, kuriuos draudžia Direktyvos 69/335 10 straipsnio c punktas.

21. Priešingas sprendimas reikštų, kad leidžiama taikyti papildomą pritraukto kapitalo mokestį. Tai prieštarautų vienintelio kapitalo mokesčio principui ir pakenktų Direktyvos 69/335 10 straipsnio c punkto veiksmingumui saugant šį principą.

22. Atvirkščiai, kai nėra ekonominio ir teisinio ryšio tarp akcijų perleidimo ir kapitalo bendrovės kapitalo padidinimo (tokia situacija susiklostė panašioje byloje, kuri dabar nagrinėjama Teisingumo Teisme) [13], bet kokie pagal 17 punkte apibūdintą sistemą valstybinio notaro taikomi mokesčiai už akcijų perleidimo formalumų įvykdymą ne-

12 — Sprendimas *Fantask ir kt.* (C-188/95, nurodytas 5 išnašoje, 22 punktas).

13 — Byla *Organon Portugesa*, C-193/04, kurioje Teisingumo Teismas, taikydamas Teisingumo Teismo statuto 20 straipsnio 5 dalį, priims sprendimą be generalinio advokato išvados.

patenka į Direktyvos 69/335 10 straipsnio c punkto taikymo sritį.

23. Galiausiai dėl Direktyvos 69/335 10 straipsnio c punkto taikymo pažyméčiau, kad aplinkybė, jog bendrovė, kurios akcijos perleidžiamos (*ARKU Maschinenbau*), nėra notarinių mokesčių skolininkė perleidimo atveju, kaip teigė Federalinė žemė, yra nereikšminga. Svarbu yra tai, kad imamas mokestis formaliai susijęs su sandoriu, kuris patenka į direktyvos taikymo sritį ir kuris potencialiai gali sutrukdyti laisvam kapitalo judėjimui.

24. Kitas nagrinėtinas klausimas yra toks: ar, kaip teigė Federalinė žemė, mokesčiui už akcijų perleidimą galima netaikyti Direktyvos 69/335 10 straipsnio c punkte nustatyto draudimo, laikant jį „vertybinių popierių perleidimo mokesčiu“ direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punkto prasme. Pagal šią nuostatą „nepaisydamos 10 ir 11 straipsnių“, valstybės narės gali taikyti tokius vienodos arba skirtingos normos mokesčius.

25. Byloje *Codan* [14] Teisingumo Teismas turėjo galimybę išaiškinti Direktyvos 69/335 12 straipsnio 1 dalies a punktą kontekste, panašiame į pagrindinės bylos kontekstą. Byla *Codan* kilo dėl mokesčio už akcijų perleidimą taikymo Danijoje tuomet, kai įsigyjančioji įmonė padidino kapitalą tiek, kiek buvo vertos perleistos akcijos. Nacionalinis teismas Teisingumo Teismui pateikė klausimą dėl direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punkto, taikomo vertybinių popierių perleidimo mokesčiams, neatsižvelgiant į tai, ar akcijas išleidusiai įmonei buvo leista prekiauti vertybinių popierių biržoje, ir neatsižvelgiant į tai, ar akcijų perleidimas įvyko vertybinių popierių biržoje, ar tiesiogiai tarp perdavėjo ir įgyjančiosios šalies. Nacionalinis teismas nepateikė jokių klausimų dėl galimo Direktyvos 69/335 10 straipsnio taikymo, atsižvelgdamas į tai, kad pagrindinės bylos šalys sutarė, jog sandoris patenka į direktyvos taikymo sritį. Todėl Teisingumo Teismas atsakė į tikslų Danijos teismo pateiktą klausimą ir konkrečiai nenagrinėjo nei tikslios 12 straipsnio 1 dalies a punkto taikymo srities, nei šios nuostatos ir direktyvos 10 bei 11 straipsnių santykio.

26. Ankstesnės nuostatos pirmieji žodžiai, tiesiogiai susiję su dviem vėlesnėmis nuosta-

14 — 1998 m. gruodžio 17 d. Sprendimas *Codan* (C-236/97, Rink. p. I-8679).

tomis, nustato 12 ir 10 bei 11 straipsnių santykį. Tačiau jų formuluotė skiriasi kitose 12 straipsnio versijose įvairiomis kalbomis. Kadangi versijos vienomis kalbomis aiškiai teigia, kad 12 straipsnis yra nuo 10 ir 11 straipsnių nukrypti leidžianti nuostata („Par dérogation", „In Abweichung", „in deroga", „In afwijking", „Em derrogação"; „poiketen"), kitų kalbų versijose vartojamos sąvokos, iš kurių matyti, kad siekiama atskirti 12 straipsnio taikymo sritį nuo 10 ir 11 straipsnių („Notwithstanding", „No obstante", „Uanset", „Utan hinder"). Šis skirtumas yra ryškus. Jei direktyvos 12 straipsnis yra nuo 10 ir 11 straipsnių nukrypti leidžianti nuostata, tai reikštų, kad šioje nuostatoje išvardyti mokesčiai gali būti taikomi nepaisant to, kad jie patenka į dviejų vėlesnių nuostatų draudimų taikymo sritį. Atvirkščiai, jei jis atskirtų 10 ir 11 straipsnių taikymo sritį, reiktų manyti, kad bet kokie atitinkami mokesčiai gali patekti į 10 ir 11 straipsnių arba 12 straipsnio taikymo sritį.

27. Kai skiriasi kalbų versijos, Bendrijos teisės nuostatos išaiškinimo principai yra aiškiai nustatyti. Pabrėždamas išaiškinimo vienodumo būtinybę, Teisingumo Teismas nuolat teigė, kad nesutampant versijoms skirtingomis kalbomis, nagrinėjama nuostata turi būti aiškinama pagal bendrą taisyklių, kurių dalis ji yra, sistemą ir tikslą [15].

28. Nagrinėdamas Direktyvos 69/355 tikslą, Teisingumo Teismas byloje *Codan*, remdamasis direktyvos preambulės dalimis, priminė, kad „siekiama <...> skatinti laisvo kapitalo judėjimą, kuris yra esminė sąlyga sukurti ekonominę sąjungą, kurios savybės būtų panašios į vidaus rinkos. Mokesčių pritraukiant kapitalą atveju šio tikslo siekimas reiškia netiesioginių mokesčių, iki tol galiojusių valstybėse narėse, panaikinimą, pakeičiant juos mokesčiu, imamu tik vieną kartą ir vienodo dydžio visose valstybėse narėse" [16]. Šios išvados 16 punkte nurodžiau, jog direktyvos 10 straipsnyje konkrečiai siekiama užtikrinti, kad vienintelis kapitalo mokestis nebūtų tyčia ar netyčia pažeidžiamas įvedant kitus kapitalo pritraukimo ir padidinimo mokesčius.

29. Todėl Direktyvos 69/335 tikslas ir 10 straipsnio paskirtis direktyvos sistemoje turėtų būti lemiami nustatant, kaip turi būti aiškinamas 12 straipsnis. Ši nuostata jokiu

15 — Sprendimo *Codan*, nurodyto 14 išnašoje, 26 punktas ir ten nurodyti sprendimai. Taip pat žr. 2003 m. sausio 9 d. Sprendimą *Nani Givane* (C-257/00, Rink. p. I-345, 37 punktas).

16 — 27 punktas.

būdu neturėtų būti aiškinama taip, kad pakenktų direktyvos veiksmingumui arba „effet utile".

30. Remdamasis šiais samprotavimais manyčiau, kad leisti pagal direktyvos 12 straipsnį imti mokestį, kuris turėjo sudaryti direktyvos 10 straipsnio prasme netiesioginį pritraukto kapitalo mokestį, reikštų, kad ši nuostata taps beprasmė. Todėl dėl šios priežasties manyčiau, kad 12 straipsnis nėra nuo draudimo 10 straipsnyje nukrypti leidžianti nuostata. Greičiau ji atskiria šios nuostatos taikymo sritį, nurodydama mokesčių, kurie dėl savo pobūdžio paprastai neapsunkina kapitalo pritraukimo, kategorijas.

31. Todėl, atsižvelgiant į pateiktą Direktyvos 69/335 10 straipsnio c punkto išaiškinimą, direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punktas negali numatyti išimties sandorių, kurie yra teisiškai ir ekonomiškai susiję su kapitalo bendrovės kapitalo pritraukimu ar padidinimu, patvirtinimo mokesčiams. Jis gali būti taikomas tik akcijų perleidimo mokesčiams, kai toks ryšys neegzistuoja. Jei 12 straipsnio 1 dalies a punktas būtų aiškinamas kitaip, būtų rizikuojama pakenkti Direktyva 69/335 įvestos vienintelio kapitalo mokesčio sistemos veiksmingumui.

32. Galiausiai, atsižvelgdamas į tai, kad Komisija minėjo šį klausimą, pridurčiau, kad minėtiems notariniams mokesčiams taip pat negali būti taikoma Direktyvos 69/335 12 straipsnio 1 dalies e punkte numatyta išimtis iš direktyvos 10 ir 11 straipsnių „rinkliavų ir panašių mokėjimų" atveju. Aiškiai nustatyta, kad „skirtumas tarp Direktyvos 69/335 10 straipsnyje draudžiamų mokesčių ir teisėtai imamų rinkliavų bei panašių mokėjimų reiškia, jog pastarieji tik sudaro atlyginimą, kurio dydis apskaičiuojamas remiantis suteiktų paslaugų sąnaudomis. Kai mokama suma yra visiškai nesusijusi su minėtų paslaugų sąnaudomis arba apskaičiuota remiantis ne paslaugos sąnaudomis, bet visomis už tą paslaugą atsakingos įstaigos einamosiomis ir gamybinėmis išlaidomis, ji turi būti laikoma mokesčiu, kuriam išimtinai taikomas Direktyvos 69/335 10 straipsnyje nustatytas draudimas" [17].

17 — Žr., be kitų sprendimų, 1993 m. balandžio 20 d. Sprendimą *Ponente Carni* ir *Cispadana Costruzioni* (sujungtos bylos C-71/91 ir C-178/91, Rink p. I-1915, 41 ir 42 punktai); sprendimą *Modelo* (C-56/98, nurodytas 5 išnašoje, 29 punktas); 2001 m. birželio 21 d. Sprendimą *SONAE* (C-206/99, Rink. p. I-4679, 32 punktas) ir nutartį *Gründerzentrum* (C-264/00, nurodyta 8 išnašoje, 31 punktas).

V — Išvada

33. Atsižvelgdamas į išdėstytus svarstymus, daryčiau išvadą, kad į *Landgericht Baden-Baden* pateiktą klausimą reikia atsakyti taip:

1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyvos 69/335/EEB dėl netiesioginių pritraukto kapitalo mokesčių su pakeitimais, padarytais 1985 m. birželio 10 d. Tarybos direktyva 85/303/EEB, 10 straipsnio c punktas draudžia mokesčius už notarinės formos akcijų perleidimo sutartį uždarojoje akcinėje bendrovėje šios bylos aplinkybėmis, t. y. kai notarai yra valstybės tarnautojai ir mokami mokesčiai iš dalies atitenka juos įdarbinusiai valdžios institucijai ir yra naudojami finansuoti jos veiklą ir kai akcijų perleidimas ekonomiškai bei teisiškai yra susijęs su kapitalo bendrovės kapitalo padidinimu. Toks mokestis negali būti laikomas „vertybinių popierių perleidimo mokesčiu“ Direktyvos 69/335 12 straipsnio 1 dalies a punkto prasme.