TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2007. gada 28. jūnijā *

Lieta C-466/03

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu un papildu lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Landgericht Baden-Baden* (Vācija) iesniedza ar lēmumiem, kas pieņemti 2003. gada 20. oktobrī un 2005. gada 10. oktobrī un kas Tiesā reģistrēti attiecīgi 2003. gada 6. novembrī un 2005. gada 31. oktobrī, tiesvedībā

Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH

pret

Land Baden-Württemberg.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Janns [*P. Jann*] (referents), tiesneši K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], E. Juhāss [*E. Juhász*], M. Ilešičs [*M. Ilešič*] un E. Levits,

* Tiesvedības valoda — vācu.

ģenerāladvokāti L. A. Hēlhuds [*L. A. Geelhoed*], pēc tam V. Trstenjaka [*V. Trstenjak*],
sekretāri R. Grass [*R. Grass*], sekretārs, pēc tam B. Fileps [*B. Fülöp*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2006. gada 9. novembrī,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH* vārdā — A. Fēbers [*A. Feber*] un H. Zandvēgs [*H. Sandweg*], *Rechtsanwälte*,

— *Land Baden-Württemberg* [Bādenes-Virtembergas federālās zemes] vārdā — K. Ēmans [*K. Ehmann*], M. Šteindorfners [*M. Steindorfner*] un F. Mauhs [*F. Mauch*], pārstāvji,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un K. Gross [*K. Gross*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātu secinājumus tiesas sēdēs 2005. gada 16. jūnijā un 2007. gada 8. martā,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu un tā papildinājums būtībā ir par to, kā interpretēt 10. un 12. pantu 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 Šie lūgumi tika iesniegti tiesvedībā starp sabiedrību *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH* (turpmāk tekstā — "sabiedrība *Reiss*") un *Land Baden-Württemberg* par notariālo nodevu samaksu par sabiedrības ar ierobežotu atbildību kapitāla daļu atsavināšanu par labu sabiedrībai *Reiss*, šo atsavināšanu veicot ar minētās sabiedrības pamatkapitāla palielināšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Kā izriet no Direktīvas 69/335 pirmā un otrā apsvēruma, tās mērķis ir veicināt kapitāla brīvu apriti, kas tiek uzskatīta par pamatbrīvību iekšējā tirgus radīšanā. Šajā sakarā tās mērķis ir novērst šķēršļus kapitāla piesaistīšanai, proti, dalībnieku vai akcionāru kapitālieguldījumu veikšanai sabiedrībā.

4 Šajā sakarā Direktīvas 69/335 1.–9. pantā paredzēta saskaņota nodokļa iekasēšana par kapitāla iemaksām sabiedrībās (turpmāk tekstā — "kapitāla nodoklis").

5 Direktīvas 69/335 4. pantā ir sniegts darījumu, ko atbilstoši attiecīgajam gadījumam dalībvalstis var aplikt vai kas jāapliek ar kapitāla nodokli, saraksts.

6 Tādējādi šīs direktīvas 4. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir noteikts, ka dalībvalstis kapitāla nodokli uzliek "kapitāla sabiedrības kapitāla palielināšanai ar jebkādu aktīvu iemaksām".

7 Turklāt Direktīvas 69/335 10. pantā šīs direktīvas pēdējā apsvēruma kontekstā ir paredzēts atcelt nodokļus, kam ir tādas pašas iezīmes kā kapitāla nodoklim (turpmāk tekstā — "kapitāla nodoklim līdzīgi nodokļi").

8 Tā saskaņā ar šīs direktīvas 10. panta c) punktu, neskaitot kapitāla nodokli, dalībvalstis no uzņēmējsabiedrībām, apvienībām vai juridiskām personām, kas darbojas, lai gūtu peļņu, neiekasē nekādus nodokļus par reģistrāciju vai kādām citām uzņēmējdarbības sākšanai vajadzīgām formalitātēm, kas uz uzņēmējsabiedrībām, apvienībām vai juridiskām personām, kuras darbojas, lai gūtu peļņu, attiecas to juridiskās formas dēļ.

9 Tomēr saskaņā ar Direktīvas 69/335 12. panta 1. punkta a) un e) apakšpunktu:

"Neatkarīgi no 10. un 11. panta dalībvalstis var iekasēt:

a) vērtspapīru pārvedumu nodokļus, neatkarīgi no tā, vai nodokļi ir uzlikti saskaņā ar nemainīgu likmi, vai nē;

[..]

e) nodokļus, ko maksā kā algu vai samaksu;

[..]."

10 Attiecībā uz vērtspapīru pārvedumu nodokļiem Komisijas 1964. gada 14. decembra Direktīvas priekšlikuma [COM(64) 526, galīgā redakcija], kā rezultātā tika pieņemta Direktīva 69/335, pamatojumu izklāstā ir paskaidrots:

"[Netiešajos] nodokļos [ko uzliek kapitāla apritei] ietilpst, pirmkārt, nodokļi, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai, un, otrkārt, nodokļi, ko uzliek darījumiem ar vērtspapīriem. Šis direktīvas projekts attiecas uz netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla apritei. Šajā nodokļu kategorijā ietilpst sabiedrību pašu kapitāla nodoklis, nacionālo vērtspapīru zīmognodeva, zīmognodevas iekasēšana sakarā ar ārvalstu vērtspapīru laišanu vai emisiju valsts tirgū, kā arī citi līdzīga rakstura netiešie nodokļi. Attiecībā uz netiešajiem nodokļiem, ko uzliek darījumiem ar vērtspapīriem, kā, piemēram, biržas operāciju nodokļiem, vēlāk tiks izstrādāts citas direktīvas

projekts. Līdz ar to šim priekšlikumam nav nekādas ietekmes uz šo jautājumu." [neoficiāls tulkojums]

Valsts tiesiskais regulējums

11 15. panta 3. punktā Vācijas 1892. gada 20. aprīļa Likumā par sabiedrībām ar ierobežotu atbildību (*Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung*, *RGBl.* 1892 I, 477. lpp.; turpmāk tekstā — "*GmbH-Gesetz*") pamata lietai piemērojamajā redakcijā paredzēts, ka "dalībnieku lēmumam, ar kuru tiek atsavinātas to daļas, vajadzīgs notariāls apstiprinājums".

12 Nodevas, ko notāri var iekasēt, ir noteiktas 1957. gada 26. jūlija Likumā par tiesvedības nodevām (*Kostenordnung*), (*BGBl.* 1957 I, 960. lpp.; turpmāk tekstā — "*Kostenordnung*") pamata lietai piemērojamajā redakcijā.

13 *Kostenordnung* 32. panta 1. punktā paredzēts, ka pamatnodeva par darījumiem vērtībā līdz EUR 1000 ir 10 *euro*. Šī pamatnodeva tiek palielināta:

— par darījumiem vērtībā līdz 5000 *euro* — 8 *euro* par papildu 1000 *euro*,

— par darījumiem vērtībā līdz 50 000 *euro* — 6 *euro* par papildu 3000 *euro*,

— par darījumiem vērtībā līdz 5 000 000 *euro* — 15 *euro* par papildu 10 000 *euro*,

— par darījumiem vērtībā līdz 25 000 000 *euro* — 16 *euro* par papildu 25 000 *euro*,

— par darījumiem vērtībā līdz 50 000 000 *euro* — 11 *euro* par papildu 50 000 *euro*,

— par darījumiem vērtībā, kas pārsniedz 50 000 000 *euro*, — 7 *euro* par papildu 250 000 *euro*.

14 Saskaņā ar *Kostenordnung* 36. panta 2. punktu "par līgumu noformēšanu notariālā kārtībā tiek iekasēta nodeva divkāršā apmērā".

15 Bādenes-Virtembergas federālajā zemē notāru, kuri ir valsts ierēdņi, un *Staatskasse* (Valsts kase) savstarpējās attiecības ir precizētas tostarp Federālās zemes 1993. gada 15. janvāra Likumā par nodevām tieslietu sistēmā (*Landesjustizkostengesetz*) (*GBl.* 110. lpp.; turpmāk tekstā — "*Landesjustizkostengesetz*").

16 Sākotnēji šajā likumā bija paredzēts, ka notāri, kuri ir valsts ierēdņi un kuri praktizē *Oberlandesgericht Karlsruhe* [Karlsrūes Augstākā tiesa] teritorijā, nav par notariālo aktu maksājamo nodevu tiešie saņēmēji, bet šīs nodevas ir tiešie federālās zemes ieņēmumi. Notāri, kuri ir ierēdņi, baudīja labvēlīgu ierēdņa statusu, kam klāt nāca mainīgas summas, kas atbilda daļai to saņemto nodevu. Attiecībā, piemēram, uz nodevām, kas saņemtas par *GmbH-Gesetz* 15. panta 3. punktā minēto līgumu noformēšanu notariālā kārtībā, notāriem bija tiesības saņemt 50 % no šo nodevu summas.

17 Šī sistēma ar 2005. gada 28. jūlija likumu (2005. gada 5. augusta *GBl.* Nr. 12, 580. lpp.) no 2002. gada 1. jūnija tika grozīta ar atpakaļejošu spēku.

18 Tādējādi saskaņā ar grozītā *Landesjustizkostengesetz* 10. pantu:

"1. Nodevas un maksājumi par notāra pakalpojumiem ir jāieskaita Valsts kasē.

2. Saskaņā ar 3. panta 1. punktu Likumā par lietām, kas tiek izskatītas bezstrīdus kārtībā [(*Landesgesetz über die freiwillige Gerichtsbarkeit*)], notāri ir nodevu un maksājumu, ko tie saņem par saviem pakalpojumiem, saņēmēji, kā arī iespējamo procentu saņēmēji saskaņā ar *Kostenordnung* 154.a pantu. [..]

3. Papildus atalgojumam, ko notāri saņem saskaņā ar Federālās zemes likumu par ierēdņu atalgojumu [(*Landesbesoldungsgesetz*)], tie saņem 2. punkta pirmajā teikumā paredzētās nodevas, maksājumus un procentus."

19 Grozītā *Landesjustizkostengesetz* 11. panta 1. punktā noteikts, ka Valsts kase būtībā nesaņem vairāk nekā 15 % no nodevas, ko notāri, kas ir federālās zemes ierēdņi, saņem par aktu noformēšanu saskaņā ar sabiedrību tiesību obligātajiem noteikumiem.

Pamata tiesvedība un prejudiciālie jautājumi

20 Sabiedrība *Reiss* 2002. gada 30. jūlijā nolēma palielināt savu pamatkapitālu materiāla ieguldījuma veidā līdz 100 000 *euro*. Šim nolūkam šīs sabiedrības vienīgais dalībnieks Reiss [*Reiss*] ar notariālu aktu, kas datēts ar 2002. gada 30. jūliju (ko sagatavojis notārs, kas ir ierēdnis *Oberlandesgericht Karlsruhe*), atsavināja sabiedrībai *Reiss* vienīgo daļu, kas tam piederēja citā sabiedrībā ar ierobežotu atbildību *Arku Maschinenbau GmbH* (turpmāk tekstā — "sabiedrība *Arku*").

21 2002. gada 4. novembrī sabiedrības *Reiss* pamatkapitāla palielinājums tika reģistrēts *Amtsgericht Baden-Baden* [Bādenbādenes Pirmās instances tiesa] komercreģistrā. Neatkarīgi no citām nodevām par nodevu iekasēšanu atbildīgais ierēdnis pieprasīja sabiedrībai *Reiss* par vienīgās daļas atsavināšanas sabiedrībā *Arku* noformēšanu samaksāt notariālās nodevas par summu 11 424 *euro*. Šī summa tika aprēķināta, pamatojoties uz darījuma vērtību EUR 3 763 443,90 apmērā.

22 Sabiedrība *Reiss* iesniedza prasību, ar kuru apstrīdēja šādas nodevas uzlikšanas pamatotību saskaņā ar Kopienu tiesībām.

23 Tā kā *Amtsgericht Baden-Baden* šo prasību noraidīja, sabiedrība *Reiss* apelācijas kārtībā pārsūdzēja tās lēmumu iesniedzējtiesā.

24 Šajos apstākļos *Landgericht Baden-Baden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai Direktīvas [69/335] 10. panta c) punkts attiecas arī uz nodevām par notariāla akta noformēšanu, ar ko apliecina sabiedrības ar ierobežotu atbildību kapitāla daļu atsavināšanu?"

25 Izskatot šo lietu, Tiesa vispirms nolēma izdot rīkojumu atbilstoši tās Reglamenta 104. panta 3. punktam. Tomēr, ņemot vērā *Land Baden-Württemberg* izteiktos iebildumus, ka pastāvošā judikatūra nesniedz skaidru atbildi uz prejudiciālo jautājumu, tā pārskatīja jautājumu un nolēma izskatīt lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, taisot spriedumu.

26 Ar 2005. gada 10. oktobra lēmumu *Landgericht Baden-Baden* nosūtīja Tiesai papildu jautājumu, lai ņemtu vērā tiesiskā regulējuma izmaiņas, kas veiktas ar 2005. gada 28. jūlija likumu:

"Vai nodeva par notariālās darbības veikšanu netiek uzskatīta par nodokli Direktīvas 69/335 nozīmē gadījumā, ja valsts gan atsakās no savas daļas, šādā veidā atstājot nodevu — atskaitot valstij 15 % kā kopējo īpašo izdevumu atlīdzību — notāra, kurš ir valsts ierēdnis, rīcībā, tomēr notārs paliek integrēts administratīvajā struktūrā un par savu publisko funkciju veikšanu saņem atalgojumu no valsts?"

27 Ar dokumentu, kas Tiesas kancelejā iesniegts 2007. gada 16. martā, sabiedrība *Reiss* lūdza Tiesu izdot rīkojumu atkārtoti sākt mutvārdu procesu atbilstoši Reglamenta 61. pantam, lai noteiktu pierādījumu savākšanas pasākumus Reglamenta 45. un turpmāko pantu izpratnē, lai pierādītu faktus, kas minēti ģenerāladvokātes Trstenjakas secinājumu 50. punktā.

Par lūgumiem atkārtoti sākt mutvārdu procesu un pierādījumu savākšanas pasākumu noteikšanu

28 Sabiedrība *Reiss* vēlas, lai tiktu atkārtoti sākts mutvārdu process, lai varētu tikt pārbaudīti faktu konstatējumi, ko ģenerāladvokāte Trstenjaka veikusi savos secinājumos attiecībā uz notāru, kuri ir valsts ierēdņi, ekonomisko risku un atbildību.

29 Šajā sakarā jāatgādina, ka Tiesa pēc savas ierosmes vai pēc ģenerāladvokāta priekšlikuma, vai arī pēc lietas dalībnieku lūguma var saskaņā ar Tiesas Reglamenta 61. pantu izdot rīkojumu par mutvārdu procesa atkārtotu sākšanu, ja tā uzskata, ka tai nav pietiekamas informācijas vai ka lieta ir iztiesājama, pamatojoties uz argumentu, kuru lietas dalībnieki nav apsprieduši (skat. 2002. gada 19. februāra spriedumu lietā C-309/99 *Wouters* u.c., *Recueil*, I-1577. lpp., 42. punkts, un 2004. gada 14. decembra spriedumu lietā C-210/03 *Swedish Match*, Krājums, I-11893. lpp., 25. punkts).

30 Tomēr šajā lietā Tiesa, uzklausījusi ģenerāladvokāti, uzskata, ka tās rīcībā ir visa informācija, kas vajadzīga, lai atbildētu uz uzdotajiem jautājumiem. Tāpēc pieteikums par mutvārdu procesa atkārtotu sākšanu ir noraidāms.

31 Šajos apstākļos ir jānoraida arī lūgums noteikt pierādījumu savākšanas pasākumus.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

32 Ar jautājumiem, kas jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīva 69/335 aizliedz notariālo nodevu iekasēšanu par kapitāla daļu pārejas sabiedrībā noformēšanu, kas īstenota, palielinot kapitāla sabiedrības pamatkapitālu, un kas noteikta sistēmā, kuru raksturo fakts, ka notāri ir valsts ierēdņi un ka nodevas vismaz daļēji tiek pārskaitītas valstij valsts izmaksu segšanai.

Par pieņemamību

33 Apgalvojot, ka uz pirmo jautājumu būtu jāatbild noraidoši, proti, ka nodevas, par ko ir pamata tiesvedība, neietilpst Direktīvas 69/335 piemērošanas jomā un it īpaši tās 10. panta c) punktā, Bādenes-Virtembergas federālās zemes valdība uzskata, ka patiesībā iesniedzējtiesai nav nepieciešams saņemt atbildi uz papildu jautājumu un ka līdz ar to tas ir nepieņemams.

34 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka valsts tiesas iesniegtu lūgumu var noraidīt tikai tad, ja ir skaidri redzams, ka lūgtajai Kopienu tiesību interpretācijai nav nekādas saistības ar pamata prāvas īstenajiem apstākļiem vai tās priekšmetu, vai arī ja problēmai ir

teorētisks raksturs, vai ja Tiesas rīcībā nav faktisko un tiesību elementu, kas vajadzīgi, lai sniegtu lietderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (skat. it īpaši 2006. gada 10. janvāra spriedumu lietā C-344/04 *IATA* un *ELFAA*, Krājums, I-403. lpp., 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 Tā tas nav pamata lietā. Nav acīmredzams, ka attiecīgās nodevas neietilpst Direktīvas 69/335 piemērošanas jomā un ka līdz ar to būtu jāuzskata, ka papildu jautājumam nav saistības ar pamata tiesvedības priekšmetu.

36 Jautājums, vai šīs nodevas ietilpst vai neietilpst Direktīvas 69/335 piemērošanas jomā, turklāt nav jautājums par pieņemamību, bet gan par lietas būtību un atbilstoši tai ir arī jāizskata.

37 Tātad uz papildu jautājumu ir jāatbild.

Par lietas būtību

38 Ir jāpārbauda, pirmkārt, vai tādas nodevas, par ko ir runa pamata lietā, ir "nodoklis" Direktīvas 69/335 izpratnē, otrkārt, vai šīs nodevas ietilpst Direktīvas 69/335 10. panta aizliegumā un, visbeidzot, ja vajadzīgs, vai tās ietilpst kādā no noteikumiem, kas paredzēti tās 12. pantā.

Par atzīšanu par "nodokli" Direktīvas 69/335 izpratnē

39 No judikatūras izriet, ka, ņemot vērā Direktīvas 69/335 mērķus, jēdziens "nodokļi" šīs direktīvas izpratnē principā ir jāinterpretē plaši (šajā sakarā skat. 2002. gada 19. marta spriedumu lietā C-426/98 Komisija/Grieķija, *Recueil*, I-2793. lpp., 25. punkts, un 2005. gada 10. marta spriedumu lietā C-22/03 *Optiver* u.c., Krājums, I-1839. lpp., 30. un 31. punkts).

40 Saskaņā ar judikatūru notariālās nodevas, ko par notariāla akta noformēšanu par tādu darījumu, uz ko attiecas Direktīva 69/335, iekasējuši notāri, kas ir valsts ierēdņi, ja nodevas daļēji tiek pārskaitītas valstij valsts izdevumu segšanai, ir jāuzskata par "nodokli" Direktīvas 69/335 izpratnē (šajā sakarā skat. 2002. gada 21. marta rīkojumu lietā C-264/00 *Gründerzentrum*, *Recueil*, I-3333. lpp., 27. punkts; 2005. gada 30. jūnija spriedumu lietā C-165/03 *Längst*, Krājums, I-5637. lpp., 37. punkts, un 2006. gada 7. septembra spriedumu lietā C-193/04 *Organon Portuguesa*, Krājums, I-7271. lpp., 17. punkts).

41 Attiecībā uz nodevām, par ko ir pamata lieta, ir jāatgādina, ka Tiesa jau ir nospriedusi, ka šie nosacījumi ir izpildīti tādā sistēmā, kas pirms tam bija spēkā *Oberlandesgericht Karlsruhe* teritorijā, pie kuras pieder *Amtsgericht Baden-Baden*, kurā notāri ir valsts ierēdņi un kurā nodevas, kas saņemtas par notariāla akta noformēšanu, daļēji tika pārskaitītas valstij, lai finansētu tās uzdevumus (šajā sakarā skat. iepriekš minēto rīkojumu lietā *Gründerzentrum*, 28. punkts).

42 Nešķiet, ka ar 2005. gada 28. jūlija likumu veiktie grozījumi šajā sistēmā ir pamats atšķirīgam secinājumam pamata lietā.

43 Pirmkārt, notāri ir un paliek valsts nodarbināti ierēdņi. Otrkārt, viņiem vēl arvien ir pienākums pārskaitīt daļu no šīm nodevām valstij. Turklāt šis likums skaidri precizē, ka ar notāru darbību saistītās nodevas un izmaksas tiek iekasētas par labu Valsts kasei.

44 Šim secinājumam nav pretrunā fakts, ka notāri, kas ir valsts ierēdņi un kas darbojas *Oberlandesgericht Karlsruhe* teritorijā, kopš 2005. gada 28. jūlija likuma pieņemšanas paši saņem attiecīgās nodevas un ka daļa, kas viņiem jāpārskaita valstij, proti, 15 % no šo nodevu summas, ir visai neliela.

45 Pirmkārt, lietās, kurās tika pieņemti 1999. gada 29. septembra spriedums lietā C-56/98 *Modelo*, saukta "*Modelo I*" (*Recueil*, I-6427. lpp., 19. un 23. punkts) un 2000. gada 21. septembra spriedums lietā C-19/99 *Modelo*, saukta "*Modelo II*" (*Recueil*, I-7213. lpp., 19. un 23. punkts), kā arī iepriekš minētie spriedumi lietā *Längst* un *Organon Portuguesa* (skat. attiecīgi 41.–43., kā arī 11. un 17. punktu), attiecīgās nodevas sākotnēji arī saņēma notāri, kas ir valsts ierēdņi, lai pēc tam daļēji pārskaitītu valstij.

46 Otrkārt, šajās pašās lietās, kā arī lietā, kurā tika izdots rīkojums iepriekš minētajā lietā *Gründerzentrum*, attiecīgās nodevas tika kvalificētas kā "nodokļi" Direktīvas 69/335 izpratnē neatkarīgi no valstij pārskaitītās summas. Ja no sprieduma iepriekš minētajā lietā *Längst* varam secināt, ka valsts saņēma aptuveni 66 % nodevu, šo apstākli Tiesa nenorādīja kā noteicošo šādai kvalifikācijai. Tāpat neviens no iepriekš minētajiem spriedumiem neprecizē valstij pārskaitītās daļas summu. Līdz ar to jautājumam par notāra, kas ir valsts ierēdnis, valstij pārskaitītās daļas konkrēto summu *a priori* nav nozīmes, kvalificējot nodevas kā "nodokļus".

47 No tā izriet, ka saskaņā ar iepriekš minēto judikatūru tādas nodevas, par ko ir runa pamata tiesvedībā, ir "nodoklis" Direktīvas 69/335 izpratnē.

Par nodokļu, kas ir līdzīgi kapitāla nodoklim, aizliegumu [Direktīvas 69/335 10. panta c) punkts]

48 Vispirms ir jāatgādina, ka Direktīvas 69/335 10. pants, aplūkojot to kopsakarā ar tās preambulas pēdējo apsvērumu, aizliedz nodokļus, kam ir tādas pašas īpašības kā kapitāla nodoklim (skat. it īpaši 1993. gada 20. aprīļa spriedumu apvienotajās lietās C-71/91 un C-178/91 *Ponente Carni* un *Cispadana Costruzioni*, *Recueil*, I-1915. lpp., 29. punkts, un 1996. gada 11. jūnija spriedumu lietā C-2/94 *Denkavit Internationaal* u.c., *Recueil*, I-2827. lpp., 23. punkts).

49 Direktīvas 69/335 10. panta c) punktā paredzēti arī nodokļi jebkādā to formā, kas jāmaksā par reģistrāciju vai kādām citām uzņēmējdarbības sākšanai vajadzīgām formalitātēm, kas uz uzņēmējsabiedrībām attiecas to juridiskās formas dēļ.

50 Šis aizliegums papildina šīs direktīvas 10. panta a) un b) punktā ietvertos aizliegumus, kas attiecas uz Direktīvas 4. pantā aprakstītajiem gadījumiem, un to pamato tas, ka, kaut arī šo nodokli neiekasē par pašām kapitāla iemaksām, tomēr to iekasē saistībā ar formalitātēm, kas uz sabiedrību attiecas tās juridiskās formas dēļ, proti, saistībā ar kapitāla piesaistīšanas instrumentu, līdz ar to šo nodokļu uzturēšana spēkā var apdraudēt šīs direktīvas mērķus (šajā sakarā skat. 2006. gada 15. jūnija spriedumu lietā C-264/04 *Badischer Winzerkeller*, Krājums, I-5275. lpp., 19. punkts un tajā minētā judikatūra).

51 No tā Tiesa secina, ka Direktīvas 69/335 10. panta c) punkts principā ir jāinterpretē plaši kā tāds, kas attiecas ne tikai uz formālām procedūrām kapitāla sabiedrības darbības sākšanai, bet arī uz formalitātēm, kas ir nosacījums šādas sabiedrības darbības veikšanai un turpināšanai (šajā sakarā skat. 1997. gada 2. decembra spriedumu lietā C-188/95 *Fantask* u.c., *Recueil*, I-6783. lpp., 22. punkts; 1998. gada 5. marta spriedumu lietā C-347/96 *Solred*, *Recueil*, I-937. lpp., 22. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Badischer Winzerkeller*, 25. punkts).

52 Šajā sakarā Tiesa ir vairākkārt konstatējusi, ka, ja valsts tiesības attiecībā uz kādu kapitāla sabiedrības darbību, piemēram, tās pamatkapitāla palielināšanu, grozījumiem statūtos vai nekustamo īpašumu iegādi pēc apvienošanās prasa veikt juridiskas formalitātes, šī formalitāte ir nosacījums šīs sabiedrības darbības veikšanai un turpināšanai (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Badischer Winzerkeller*, 26. un 27. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

53 Tiesa, piemēram, ir uzskatījusi par nelikumīgiem Direktīvas 69/335 10. panta c) punkta izpratnē nodokļus, kas skar jaunas sabiedrības reģistrāciju (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Ponente Carni* un *Cispadana Costruzioni*, 30. un 31. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums lietā *Fantask* u.c., 22. punkts), jaunas sabiedrības izveidošanas notariālā akta noformēšanu (rīkojums iepriekš minētajā lietā *Gründerzentrum*, 30. punkts), pamatkapitāla palielināšanas reģistrāciju (iepriekš minētais spriedums lietā *Fantask* u.c., 22. punkts; 2000. gada 26. septembra spriedums lietā C-134/99 *IGI*, *Recueil*, I-7717. lpp., 25. punkts, un 2001. gada 21. jūnija spriedums lietā C-206/99 *SONAE*, *Recueil*, I-4679. lpp., 31. punkts), pamatkapitāla palielināšanas notariālā akta noformēšanu (iepriekš minētais spriedums lietā *Modelo I*, 26. punkts), kā arī atlikušā samaksājamā pamatkapitāla notariāla akta noformēšanu (iepriekš minētais spriedums lietā *Solred*, 23. punkts).

54 Pamata lietā, kā to savu secinājumu 20.–23. punktā norāda arī ģenerāladvokāts Hēlhuds, attiecīgās nodevas tika uzliktas par kapitāla daļu atsavināšanas sabiedrībā (*Arku*) apstiprināšanu notariālā kārtībā, kas tika veikta kā kapitāla ieguldījums, palielinot kapitāla sabiedrības (sabiedrība *Reiss*) pamatkapitālu. Attiecīgā notariālā akta noformēšana līdz ar to apliecina darbību, no kuras ir atkarīga kapitāla

sabiedrības pamatkapitāla palielināšana. Par šādām daļu atsavināšanas darbībām saskaņā ar Vācijas tiesībām ir noteikti jānoformē notariāls akts, uzskatot šo noformēšanu par formalitāti, kas ir nosacījums attiecīgās kapitāla sabiedrības (sabiedrības *Reiss*) darbības veikšanai un turpināšanai. Līdz ar to attiecīgā notariālā akta noformēšana ir priekšnosacījums, kuram kapitāla sabiedrība ir pakļauta savas juridiskās formas dēļ.

55 No tā izriet, ka tādas nodevas, par kādām ir runa pamata lietā, ietilpst Direktīvas 69/335 10. panta c) punkta piemērošanas jomā, kas netieši nozīmē, ka to iekasēšana principā ir aizliegta.

56 Tomēr ir vēlreiz jāpārbauda, vai šādas nodevas neietilpst Direktīvas 69/335 12. pantā paredzēto noteikumu piemērošanas jomā.

Par noteikumu, kas ļauj iekasēt vērtspapīru pārvedumu nodokļus [Direktīvas 69/335 12. panta 1. punkta a) apakšpunkts]

57 Direktīvas 69/335 12. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēts, ka dalībvalstis var iekasēt vērtspapīru pārvedumu nodokļus.

58 Tā kā Direktīvas 69/335 12. panta 1. punkta a) apakšpunkts ierobežo šīs pašas direktīvas 10. un 11. pantā paredzētos aizliegumus, šis noteikums ir jātulko sašaurināti un nebūtu jāsaprot kā tāds, kas attiecas uz nodokļiem, kas nav "vērtspapīru pārvedumu nodokļi" šī jēdziena patiesajā nozīmē.

59 No tā izriet — tā kā nodevas, par ko ir pamata lieta, nav vērtspapīru pārvedumu nodoklis, bet, tieši pretēji, notariālās nodevas, kas ietilpst Direktīvas 69/335 10. panta c) punkta piemērošanas jomā, tās neietilpst Direktīvas 69/335 12. panta 1. punkta a) apakšpunkta piemērošanas jomā.

Par atkāpi, kas atļauj nodokļus, ko maksā kā algu vai samaksu [Direktīvas 69/335 12. panta 1. punkta e) apakšpunkts]

60 Direktīvas 69/335 12. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzēts, ka dalībvalstis var iekasēt nodokļus, ko maksā kā algu vai samaksu.

61 Šajā sakarā ir jānorāda, ka "nodokļi, ko maksā kā algu vai samaksu", ir nodokļi, kas iekasēti, lai nomaksātu sniegtu pakalpojumu (šajā sakarā skat. 2002. gada 19. marta spriedumu lietā C-426/98 Komisija/Grieķija, *Recueil*, I-2793. lpp., 36. punkts).

62 Tātad, kā to secinājumu 32. punktā ir konstatējis ģenerāladvokāts Hēlhuds, par "nodokļiem, ko maksā kā algu vai samaksu", Direktīvas 69/335 12. panta 1. punkta e) apakšpunkta izpratnē uzskata tikai maksu, kuras summa ir aprēķināta, pamatojoties uz sniegtā pakalpojuma izmaksām. Savukārt maksa, kuras summai nav nekādas saistības ar konkrētā pakalpojuma izmaksām vai kuras summa tiek aprēķināta, nevis pamatojoties uz sniegtā pakalpojuma izmaksām, bet pamatojoties uz iestādes darbības un investīciju izmaksām, ir jāuzskata par nodokli, kurš ir aizliegts ar šīs direktīvas 10. un 11. pantu (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Ponente Carni* un *Cispadana Costruzioni*, 41. un 42. punkts, kā arī iepriekš minēto rīkojumu lietā *Gründerzentrum*, 31. punkts).

63 Tādējādi nodoklis, kura summa tiek noteikta, ņemot vērā tā pamatā esošās ekonomiskās darbības vērtību, un kas pieaug tieši un neierobežoti proporcionāli šai vērtībai, pēc savas dabas nav "nodoklis, ko maksā kā algu vai samaksu" Direktīvas 69/335 12. panta 1. punkta e) apakšpunkta izpratnē. Pat ja atsevišķos gadījumos varētu pastāvēt saite starp iestādes sniegtā pakalpojuma sarežģītību un tās pamatā esošās ekonomiskās darbības vērtību, šāda nodokļa summai parasti nav saistības ar šīs iestādes konkrētajām izmaksām (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Modelo I*, 30. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *IGI*, 31. punkts).

64 Pamata lietā attiecīgo nodevu summa pieaug tieši proporcionāli atsavināto kapitāla daļu vērtībai, proti, pamatā esošās ekonomiskās darbības vērtībai. Turklāt, ņemot vērā to, ka šīs nodevas tiek iekasētas bez noteikta ierobežojuma, to kopējā summa var būt ievērojama, ko Vācijas valdība neaizstāvēja kā atbilstīgu sniegtā pakalpojuma izmaksām.

65 Šajos apstākļos šīm nodevām nav algas vai samaksas īpašību Direktīvas 69/335 12. panta 1. punkta e) apakšpunkta izpratnē.

66 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Direktīvas 69/335 10. panta c) punkts aizliedz notariālo nodevu iekasēšanu par kapitāla daļu atsavināšanas sabiedrībā noformēšanu notariālā kārtībā, kas īstenota, palielinot kapitāla sabiedrības pamatkapitālu, un kas noteikta sistēmā, kuru raksturo fakts, ka notāri ir valsts ierēdņi un ka nodevas vismaz daļēji tiek pārskaitītas valstij valsts izmaksu segšanai.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

10. panta c) punkts Padomes 1969. gada 17. jūlija Direktīvā 69/335/EEK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 1985. gada 10. jūnija Direktīvu 85/303/EEK, aizliedz notariālo nodevu iekasēšanu par kapitāla daļu atsavināšanas sabiedrībā noformēšanu notariālā kārtībā, kas īstenota, palielinot kapitāla sabiedrības pamatkapitālu, un kas noteikta sistēmā, kuru raksturo fakts, ka notāri ir valsts ierēdņi un ka nodevas vismaz daļēji tiek pārskaitītas valstij valsts izmaksu segšanai.

[Paraksti]