TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2007 m. birželio 28 d. *

Byloje C-466/03

dėl *Landgericht Baden-Baden* (Vokietija) 2003 m. spalio 20 d. ir 2005 m. spalio 10 d. sprendimais, kuriuos Teisingumo Teismas gavo atitinkamai 2003 m. lapkričio 6 d. ir 2005 m. spalio 31 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH

prieš

Land Baden-Württemberg,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann (pranešėjas), teisėjai K. Lenaerts, E. Juhász, M. Ilešič ir E. Levits,

* Proceso kalba: vokiečių.

generaliniai advokatai L. A. Geelhoed, vėliau V. Trstenjak,
posėdžio sekretoriai R. Grass, kancleris, vėliau B. Fülöp, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2006 m. lapkričio 9 d.posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH*, atstovaujamos *Rechtsanwälte* A. Feber ir H. Sandweg,

— Badeno-Viurtembergo federalinės žemės, atstovaujamos K. Ehmann, M. Steindorfner ir F. Mauch,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir K. Gross,

susipažinęs su 2005 m. birželio 16 d. ir 2007 m. kovo 8 d. posėdžiuose pateiktomis generalinių advokatų išvadomis,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą ir jo papildymas iš esmės yra susiję su 1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyvos 69/335/EEB dėl netiesioginių pritraukto

kapitalo mokesčių (OL L 249, p. 25), iš dalies pakeistos 1985 m. birželio 10 d. Tarybos direktyva 85/303/EEB (OL L 156, p. 23, toliau – Direktyva 69/335), 10 ir 12 straipsnių išaiškinimu.

2 Šie prašymai buvo pateikti nagrinėjant bendrovės *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH* (toliau – bendrovė *Reiss*) ir Badeno-Viurtembergo federalinės žemės ginčą dėl notaro atlyginimo mokėjimo už bendrovei *Reiss* kitos uždarosios akcinės bendrovės akcijų perleidimo patvirtinimą, nes šis perleidimas buvo atliktas kaip įnašas didinant bendrovės *Reiss* akcinį kapitalą.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Kaip matyti iš pirmos ir antros konstatuojamųjų dalių, Direktyva 69/335 siekiama skatinti laisvą kapitalo judėjimą – pagrindinę laisvę, laikomą būtina vidaus rinkai sukurti. Šiuo pagrindu ja siekiama pašalinti mokestines kliūtis kapitalo pritraukimo srityje, apimančioje, be kita ko, kapitalo įnašus į bendrovę, t. y. narių arba akcininkų įnašus į kapitalo bendroves.

4 Todėl Direktyvos 69/335 1–9 straipsniai numato kapitalo įnašų į bendrovę apmokestinimą suderintu mokesčiu (toliau – kapitalo mokestis).

5 Direktyvos 69/335 4 straipsnis nustato sandorių, kuriuos atsižvelgdamos į kiekvieną atvejį valstybės narės gali arba privalo apmokestinti tokiu kapitalo mokesčiu, sąrašą.

6 Taigi šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies c punktas nurodo, kad valstybės narės kapitalo mokesčiu apmokestina „kapitalo bendrovės (akcinio) kapitalo padidinimą bet kokios rūšies turto įnašais".

7 Be to, Direktyvos 69/335 10 straipsnis, skaitomas atsižvelgiant į direktyvos paskutinę konstatuojamąją dalį, numato mokesčių, kurių požymiai yra tokie pat kaip ir kapitalo mokesčio (toliau – į kapitalo mokestį panašūs mokesčiai), panaikinimą.

8 Pagal šios direktyvos 10 straipsnio c punktą, be kapitalo mokesčio, valstybės narės netaiko jokio kito mokesčio bendrovėms, firmoms, asociacijoms ar pelno siekiantiems juridiniams asmenims 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.

9 Vis dėlto pagal Direktyvos 69/335 12 straipsnio 1 dalies a ir e punktus:

„Nepaisant 10 ir 11 straipsnių, valstybės narės gali taikyti:

a) fiksuoto arba nefiksuoto dydžio vertybinių popierių perleidimo mokesčius;

<...>

e) rinkliavas ir panašius mokėjimus;

<...>“

10 Dėl vertybinių popierių perleidimo mokesčių, 1964 m. gruodžio 14 d. Komisijos direktyvos pasiūlyme (COM(64) 526 (galutinis)), kuriuo remiantis buvo priimta Direktyva 69/335, nurodyti šie motyvai:

„Mokesčius (netiesioginius, taikomus kapitalo judėjimui) galima skirstyti, pirma, į taikomus pritrauktam kapitalui ir, antra, į taikomus vertybinių popierių sandoriams. Šis direktyvos projektas reglamentuoja netiesioginius mokesčius, taikomus pritrauktam kapitalui, kuriuos sudaro bendrovės kapitalo iš nuosavų lėšų formavimo mokestis, nacionalinių vertybinių popierių žyminis mokestis, užsienio kilmės

vertybinių popierių išleidimo į rinką žyminis mokestis bei kitokie tokio pat pobūdžio netiesioginiai mokesčiai. Vertybinių popierių sandoriams taikomiems netiesioginiams mokesčiams, pavyzdžiui, biržos operacijų mokesčiams, bus skirtas kitos direktyvos projektas. Šis pasiūlymas jiems netaikomas."

Nacionalinės teisės aktai

11 1982 m. balandžio 20 d. Įstatymo dėl uždarųjų akcinių bendrovių (*Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung*) (RGBl. 1892 I, p. 477, toliau — *GmbH-Gesetz*) redakcijos, galiojusios įvykstant faktinėms pagrindinės bylos aplinkybėms, 15 straipsnio 3 dalis numato, kad „perleidžiant narių dalis būtina notaro patvirtinta sutartis".

12 Atlyginimo, kurį gali imti notarai, suma yra nustatyta 1957 m. liepos 26 d. Federalinio įstatymo dėl mokesčių už ypatingos teisenos aktus (*Kostenordnung*) (BGBl. 1957 I, p. 960, toliau – *Kostenordnung*) redakcijoje, taikomoje pagrindinėje byloje.

13 *Kostenordnung* 32 straipsnio 1 dalis numato, kad bazinis atlyginimas už sandorius, kurių vertė iki 1 000 EUR yra 10 EUR. Šis bazinis atlyginimas didinamas:

— sandorių, kurių vertė yra iki 5 000 EUR, atveju – 8 EUR už kiekvieną papildomą 1 000 EUR,

— sandorių, kurių vertė yra iki 50 000 EUR, atveju – 6 EUR už kiekvienus papildomus 3 000 EUR,

— sandorių, kurių vertė yra iki 5 000 000 EUR, atveju – 15 EUR už kiekvienus papildomus 10 000 EUR,

— sandorių, kurių vertė yra iki 25 000 000 EUR, atveju – 16 EUR už kiekvienus papildomus 25 000 EUR,

— sandorių, kurių vertė yra iki 50 000 000 EUR, atveju – 11 EUR už kiekvienus papildomus 50 000 EUR,

— sandorių, kurių vertė viršija 50 000 000 EUR, atveju – 7 EUR už kiekvienus papildomus 250 000 EUR.

14 Pagal *Kostenordnung* 36 straipsnio 2 dalį, „už sutarčių patvirtinimą imamas dvigubas bazinis atlyginimas".

15 Badeno-Viurtembergo federalinėje žemėje santykiai tarp notarų valstybės tarnautojų ir *Staatskasse* (iždo) yra nustatyti 1993 m. sausio 15 d. Federalinės žemės įstatyme dėl teisingumo sistemos finansavimo (*Landesjustizkostengesetz*) (GBl. p. 110, toliau – *Landesjustizkostengesetz*).

16 Iš pradžių šis įstatymas numatė, kad notarai valstybės tarnautojai, veikiantys *Oberlandesgericht Karlsruhe* jurisdikcijoje, nėra tiesioginiai atlyginimo už notaro akto parengimą kreditoriai ir šis mokestis tiesiogiai mokamas federalinei žemei. Notarai valstybės tarnautojai gaudavo tarnautojo atlyginimą su kintamu priedu, atitinkančiu jų uždirbto atlyginimo dalį. Pavyzdžiui, kalbant apie atlyginimą už *GmbH-Gezetz* 15 straipsnio 3 dalyje nurodytų sutarčių patvirtinimą, jie turėjo teisę į 50 % šio atlyginimo sumos.

17 Ši sistema 2005 m. liepos 28 d. Įstatymu (GBl. Nr. 12 2005 m. rugpjūčio 5 d., p. 580) buvo pakeista atgaline data nuo 2002 m. birželio 1 dienos.

18 Pagal *Landesjustizkostengesetz*, su pakeitimais, 10 straipsnį:

„1) Notaro atlyginimas ir su notarų veikla susijusios rinkliavos yra mokami iždui.

2) Notarai, pagal Federalinio įstatymo dėl ypatingos teisenos (*Landesgesetz über die freiwillige Gerichtsbarkeit*) 3 straipsnio 1 dalį, yra notaro atlyginimo ir su notarų veikla susijusių rinkliavų, o pagal *Kostenordnung* 154a straipsnį – ir galimų palūkanų kreditoriai. <...>

3) Notarai, be Federalinės žemės įstatyme dėl valstybės tarnautojų atlyginimo (*Landesbesoldungsgesetz*) nustatyto atlyginimo, gauna šio straipsnio 2 dalies pirmame sakinyje nurodytus notaro atlyginimą, rinkliavas ir palūkanas."

19 *Landesjustizkostengesetz*, su pakeitimais, 11 straipsnio 1 dalis nustato, kad iždas iš esmės gauna tik 15 % notarų federalinės žemės tarnautojų surinkto atlyginimo už aktų, kurie privalo būti patvirtinti pagal imperatyvias įmonių teisės nuostatas, patvirtinimą.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

20 2002 m. liepos 30 d bendrovė *Reiss* nusprendė įnašu natūra padidinti savo akcinį kapitalą iki 100 000 EUR. Todėl A. Reiss, vienintelis šios bendrovės narys, 2002 m. liepos 30 d. notaro patvirtintu aktu (parengtu *Oberlandesgericht Karlsruhe* jurisdikcijoje veikiančio notaro valstybės tarnautojo) bendrovei *Reiss* perleido jam priklausančią kitos uždarosios akcinės bendrovės, bendrovės *Arku Maschinenbau GmbH* (toliau – bendrovė *Arku*), vienintelę dalį.

21 2002 m. lapkričio 4 d. bendrovės *Reiss* akcinio kapitalo padidinimas buvo įrašytas į *Amtsgericht Baden-Baden* įmonių registrą. Be kitų mokėjimų, už mokesčių surinkimą atsakingas valstybės tarnautojas iš bendrovės *Reiss* pareikalavo sumokėti 11 424 EUR notaro atlyginimą už bendrovės *Arku* vienintelės dalies perleidimo patvirtinimą. Minėta suma buvo apskaičiuota remiantis sandorio verte, kuri buvo 3 763 443,90 EUR.

22 Bendrovė *Reiss* pareiškė ieškinį, kuriuo ji ginčija šio apmokestinimo pagrįstumą Bendrijos teisės atžvilgiu.

23 Kadangi *Amtsgericht Baden-Baden* atmetė šį ieškinį, bendrovė *Reiss* dėl pastarojo sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pateikė apeliacinį skundą.

24 Šiomis aplinkybėmis *Landgericht Baden-Baden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Direktyvos (69/335) 10 straipsnio c punktas taip pat apima atlyginimą už notaro akto dėl uždarosios akcinės bendrovės dalių perleidimo parengimą?“

25 Šioje byloje Teisingumo Teismas pirmiausia nusprendė priimti nutartį pagal savo Procedūros reglamento 104 straipsnio 3 dalį. Vis dėlto dėl Badeno-Viurtembergo federalinės žemės pateiktų prieštaravimų, pagal kuriuos tam tikri atsakymo į prejudicinį klausimą aspektai aiškiai negali išplaukti iš esamos teismo praktikos, Teisingumo Teismas iš naujo išnagrinėjo klausimą ir nusprendė dėl šio prejudicinio klausimo pateikti savo sprendimą.

26 2005 m. spalio 10 d. Sprendimu *Landgericht Baden-Baden* Teisingumo Teismui pateikė papildomą klausimą, atkreipdamas dėmesį į 2005 m. liepos 28 d. Įstatymu padarytus pakeitimus.

Ar valstybei atsisakius savo notaro atlyginimo už teisinį aktą dalies ir leidus šį mokestį rinkti pačiam notarui valstybės tarnautojui, išskaičiuojant tik fiksuotą 15 % dydžio kompensaciją, kai notaras priklauso administracinei sistemai ir iš valstybės gauna atlyginimą už viešųjų paslaugų teikimą, notaro atlyginimas nebėra mokestis Direktyvos 69/335 prasme?

27 2007 m. kovo 16 d. Teisingumo Teismo kanceliarijai pateiktu atskiru dokumentu bendrovė *Reiss* paprašė Teisingumo Teismo atnaujinti žodinę proceso dalį pagal Procedūros reglamento 61 straipsnį, siekiant nustatyti tyrimo priemones pagal Procedūros reglamento 45 ir kt. straipsnius, kad būtų pateikti generalinės advokatės V. Trstenjak išvados 50 punkte nurodytų faktinių aplinkybių įrodymai.

Dėl prašymų atnaujinti žodinę proceso dalį ir nustatyti tyrimo priemones

28 Bendrovė *Reiss* prašo atnaujinti žodinę proceso dalį tam, kad būtų patikrinti generalinės advokatės V. Trstenjak išvadoje pateikti teiginiai apie notarų valstybės tarnautojų ekonominę riziką ir atsakomybę.

29 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal Procedūros reglamento 61 straipsnį Teisingumo Teismas gali savo iniciatyva, generalinio advokato siūlymu ar šalių prašymu atnaujinti žodinę proceso dalį, kai jis mano, kad jam trūksta informacijos ar kad bylą reikia spręsti remiantis argumentu, dėl kurio šalys neišsakė nuomonės (žr. 2002 m. vasario 19 d. Sprendimo *Wouters ir kt.*, C-309/99, Rink. p. I-1577, 42 punktą ir 2004 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Swedish Match*, C-210/03, Rink. 2004, p. I-11893, 25 punktą).

30 Vis dėlto šioje byloje Teisingumo Teismas, išklausęs generalinę advokatę, mano, jog jis turi visą būtiną informaciją, kad atsakytų į pateiktus klausimus. Todėl reikia atmesti prašymą atnaujinti žodinę proceso dalį.

31 Tokiomis aplinkybėmis reikia atmesti ir prašymą nustatyti tyrimo priemones.

Dėl prejudicinių klausimų

32 Šiais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyva 69/335 draudžia taikyti notaro atlyginimą už dalių perleidimo bendrovėje patvirtinimą, kai šis perleidimas buvo atliktas kaip įnašas didinant kapitalo bendrovės akcinį kapitalą ir kai galioja tokia sistema, kurioje notarai yra valstybės tarnautojai, o notaro atlyginimas, bent jau jo dalis, yra pervedama valstybei viešojo administravimo išlaidoms padengti.

Dėl priimtinumo

33 Tvirtindama, kad į pirmąjį klausimą turėtų būti atsakyta neigiamai, t. y. kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas notaro atlyginimas nepatenka į Direktyvos 69/335, o būtent į jos 10 straipsnio c punkto taikymo sritį, Badeno-Viurtembergo federalinės žemės vyriausybė nurodo, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui iš tikrųjų nereikia atsakymo į papildomą klausimą, todėl jis yra nepriimtinas.

34 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad nacionalinio teismo pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą galima atmesti, tik jei yra akivaizdu, kad prašymas išaiškinti Bendrijos teisę niekaip nesusijęs su pagrindinės bylos faktais ar objektu, kai

problema yra hipotetinė arba kai Teisingumo Teismui nežinomos faktinės ar teisinės aplinkybės, būtinos tinkamai atsakyti į jam pateiktus klausimus (žr., be kita ko, 2006 m. sausio 10 d. Sprendimo *IATA ir ELFAA*, C-344/04, Rink. p. I-403, 24 punktą ir jame minėtą teismo praktiką).

35 Tačiau taip nėra pagrindinėje byloje. Iš tikrųjų nėra akivaizdu, kad notaro atlyginimas nepatenka į Direktyvos 69/335 taikymo sritį ir kad papildomas klausimas turėtų būti laikomas nesusijusiu su pagrindinio ginčo objektu.

36 Be to, klausimas, ar minėtas notaro atlyginimas patenka į Direktyvos 69/335 taikymo sritį, yra ne priimtinumo, o esmės klausimas ir turi būti nagrinėjamas nagrinėjant bylą iš esmės.

37 Todėl reikia atsakyti į papildomą klausimą.

Dėl esmės

38 Pirmiausia reikia išnagrinėti, ar notaro atlyginimas, pavyzdžiui, nagrinėjamasis pagrindinėje byloje, yra „mokestis" Direktyvos 69/335 prasme, ar šį notaro atlyginimą draudžia Direktyvos 69/335 10 straipsnis ir prireikus, galiausiai, ar jam taikoma viena iš 12 straipsnyje numatytų nuostatų.

Dėl „mokesčio" Direktyvos 69/335 prasme kvalifikavimo

39 Iš teismo praktikos matyti, kad, atsižvelgiant į Direktyvos 69/335 tikslus, sąvoka „mokestis" šios direktyvos prasme iš esmės turi būti aiškinama plačiai (žr. šiuo klausimu 2002 m. kovo 19 d. Sprendimo *Komisija prieš Graikiją*, C-426/98, Rink. p. I-2793, 25 punktą ir 2005 m. kovo 10 d. Sprendimo *Optiver ir kt.*, C-22/03, Rink. p. I-1839, 30 ir 31 punktus).

40 Pagal Teisingumo Teismo praktiką, notaro atlyginimas turi būti laikomas „mokesčiu" Direktyvos 69/335 prasme, kai jį už sandorius, kuriems taikoma minėta direktyva, renka notarai, kurie yra valstybės tarnautojai, ir kai bent dalis šio mokesčio tenka valstybei viešojo administravimo išlaidoms padengti (žr. šiuo klausimu 2002 m. kovo 21 d. Nutarties *Gründerzentrum*, C-264/00, Rink. p. I-3333, 27 punktą; 2005 m. birželio 30 d. Sprendimo *Längst*, C-165/03, Rink. p. I-5637, 37 punktą ir 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Organon Portuguesa*, C-193/04, Rink. 2006, p. I-7271, 17 punktą).

41 Dėl notaro atlyginimo, nagrinėjamo pagrindinėje byloje, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad anksčiau galiojusioje *Oberlandesgericht Karlsruhe* jurisdikcijos, kuriai priklauso *Amtsgericht Baden-Baden*, sistemoje, kai notarai buvo valstybės tarnautojai ir kai už notarinės formos akto parengimą mokamo atlyginimo dalis buvo pervedama valstybei finansuoti jos funkcijų vykdymą, minėtos sąlygos buvo įvykdytos (žr. šiuo klausimu minėtos nutarties *Gründerzentrum* 28 punktą).

42 Tačiau neatrodo, kad dėl 2005 m. liepos 28 d. Įstatymu padarytų šios sistemos pakeitimų šioje byloje galima būtų prieiti kitokią išvadą.

43 Iš tikrųjų pirmiausia notarai išliko valstybės tarnautojais. Antra, jie ir toliau dalį notaro atlyginimo privalo pervesti valstybei. Be to, šis įstatymas aiškiai nurodo, kad notaro atlyginimas ir su notaro veikla susiję mokesčiai yra renkami į iždą.

44 Šio teiginio negali paneigti aplinkybė, kad notarai valstybės tarnautojai, veikiantys *Oberlandesgericht Karlsruhe* jurisdikcijoje, priėmus 2005 m. liepos 28 d. Įstatymą patys tapo nagrinėjamo notaro atlyginimo kreditoriais ir kad dalis, kurią jie turi pervesti valstybei, yra sąlygiškai maža, t. y. 15 % šio mokesčio sumos.

45 Bylose, kuriose buvo priimti 1999 m. rugsėjo 29 d. Sprendimas *Modelo*, vadinamas „*Modelo I*“ (C-56/98, Rink. p. I-6427, 19 ir 23 punktai) ir 2000 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *Modelo*, vadinamas „*Modelo II*“ (C-19/99, Rink. p. I-7213, 19 ir 23 punktai) bei minėti sprendimai *Längst* ir *Organon Portuguesa* (žr. atitinkamai 41–43 punktus bei 11 ir 17 punktus), nagrinėjamas notaro atlyginimas taip pat buvo renkamas iš pradžių notarų valstybės tarnautojų, o vėliau jo dalis buvo pervedama valstybei.

46 Tačiau šiose minėtose bylose ir byloje, kurioje buvo priimta minėta nutartis *Gründerzentrum*, nagrinėjamas notaro atlyginimas buvo kvalifikuojamas kaip „mokestis“ Direktyvos 69/335 prasme, neatsižvelgiant į valstybei pervedamos dalies sumą. Iš tikrųjų, nors iš minėtame sprendime *Längst* išdėstytų faktinių aplinkybių matyti, kad valstybė gaudavo apie 66 % notaro atlyginimo, šios aplinkybės Teisingumo Teismas nelaikė svarbia aplinkybe atliekant minėtą kvalifikavimą. Be to, nė viename iš kitų minėtų sprendimų tiksliai nenurodoma valstybei pervestos dalies suma. Todėl klausimas dėl konkrečios sumos, kurią valstybei turi pervesti notaras valstybės tarnautojas, *a priori* neturi įtakos notaro atlyginimą kvalifikuojant kaip „mokestį“ (direktyvos prasme).

47 Iš to matyti, kad, remiantis minėta Teisingumo Teismo praktika, notaro atlyginimas, pavyzdžiui, nagrinėjamasis pagrindinėje byloje, yra „mokestis" Direktyvos 69/335 prasme.

Dėl draudimo apmokestinti mokesčiu, panašiu į kapitalo mokestį (Direktyvos 69/335 10 straipsnio c punktas)

48 Pirmiausia reikia priminti, kad Direktyvos 69/335 10 straipsnis, skaitomas atsižvelgiant į jos paskutinę konstatuojamąją dalį, draudžia mokesčius, turinčius tokius pačius požymius kaip ir kapitalo mokestis (žr. 1993 m. balandžio 20 d. Sprendimo *Ponente Carni ir Cispadana Costruzioni*, C-71/91 ir C-178/91, Rink. p. I-1915, 29 punktą ir 1996 m. birželio 11 d. Sprendimo *Denkavit Internationaal ir kt.*, C-2/94, Rink. p. I-2827, 23 punktą).

49 Direktyvos 69/335 10 straipsnio c punkte konkrečiai yra draudžiamas mokestis, taikomas atliekant registraciją arba kitus prieš pradedant verslą būtinus atlikti formalumus, kurie gali būti privalomi bendrovei dėl jos teisinės formos.

50 Šis draudimas papildo 10 straipsnio a ir b punktuose numatytus draudimus, kuriuose daroma nuoroda į direktyvos 4 straipsnyje numatytus atvejus, ir jis pateisinamas tuo, kad, nors nagrinėjamais mokesčiais neapmokestinami kapitalo įnašai, jie vis tiek renkami už esminius formalumus, susijusius su bendrovės, t. y. kapitalo pritraukimo įrankio, teisine forma ir šių mokesčių išsaugojimas gali taip pat pažeisti minėta direktyva siekiamus tikslus (žr. šiuo klausimu 2006 m. birželio 15 d. Sprendimo *Badischer Winzerkeller*, C-264/04, Rink. p. I-5275, 19 punktą ir jame minėtą teismų praktiką).

51 Iš to Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad Direktyvos 69/335 10 straipsnio c punktas iš esmės turi būti aiškinamas plačiai, kaip apimantis ne tik formalias procedūras, būtinas prieš kapitalo bendrovei pradedant verslą, tačiau ir formalumus, kurie yra tokios bendrovės veiklos vykdymo ir tęstinumo sąlyga (žr. šiuo klausimu 1997 m. gruodžio 2 d. Sprendimo *Fantask ir kt.*, C-188/95, Rink. p. I-6783, 22 punktą; 1998 m. kovo 5 d. Sprendimo *Solred*, C-347/96, Rink. p. I-937, 22 punktą ir minėto sprendimo *Badischer Winzerkeller* 25 punktą).

52 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas ne kartą konstatavo, kad kai kapitalo bendrovė atlieka sandorį, pavyzdžiui, padidina akcinį kapitalą, pakeičia įstatus arba susijungusi įgyja nekilnojamąjį turtą, ir toks sandoris pagal nacionalinę teisę būtinai turi būti formaliai teisiškai įtvirtintas, šis formalumas yra juridinio asmens veiklos vykdymo ir tęstinumo sąlyga (žr. šiuo klausimu minėto sprendimo *Badischer Winzerkeller* 26 ir 27 punktus ir juose minėtą teismų praktiką).

53 Taip Teisingumo Teismas pripažino neteisėtais Direktyvos 69/335 10 straipsnio c punkto prasme, pavyzdžiui, mokesčius už naujos bendrovės įregistravimą (minėto sprendimo *Ponente Carni ir Cispadana Costruzioni* 30 ir 31 punktai ir minėto sprendimo *Fantask ir kt.* 22 punktas), naujos bendrovės steigimo patvirtinimą (minėtos nutarties *Gründerzentrum* 30 punktas), akcinio kapitalo padidinimo užregistravimą (minėto sprendimo *Fantask ir kt.* 22 punktas; 2000 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *IGI*, C-134/99, Rink. p. I-7717, 25 punktas ir 2001 m. birželio 21 d. Sprendimo *SONAE*, C-206/99, Rink. p. I-4679, 31 punktas), akcinio kapitalo padidinimo patvirtinimą (minėto sprendimo *Modelo I* 26 punktas) ir trūkstamo akcinio kapitalo perdavimo patvirtinimą (minėto sprendimo *Solred* 23 punktas).

54 Pagrindinėje byloje nagrinėjamas notaro atlyginimas, kaip nurodo generalinis advokatas L. A. Geelhoed savo išvados 20–23 punktuose, buvo nustatytas už bendrovės (*Arku*) dalių perleidimo, kuris buvo įnašas natūra didinant kapitalo bendrovės (bendrovės *Reiss*) akcinį kapitalą, patvirtinimą. Nagrinėjamu patvirtinimu tvirtinamas sandoris, nuo kurio priklauso kapitalo bendrovės akcinio kapitalo

padidinimas. Tokie akcijų perleidimo sandoriai pagal Vokietijos teisę būtinai turi būti patvirtinti, o šis patvirtinimas turi būti laikomas formalumu, lemiančiu nagrinėjamos kapitalo bendrovės (bendrovės *Reiss*) veiklos vykdymą ir tęstinumą. Taigi nagrinėjamas patvirtinimas yra išankstinis formalumas, kuris yra privalomas kapitalo bendrovei dėl jos teisinės formos.

55 Iš to reikia daryti išvadą, kad Direktyvos 69/335 10 straipsnio c punktas apima notaro atlyginimą, pavyzdžiui, tokį, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, todėl šio mokesčio taikymas iš esmės yra draudžiamas.

56 Vis dėlto dar reikia patikrinti, ar toks notaro atlyginimas nepatenka į vienos iš Direktyvos 69/335 12 straipsnyje numatytų nuostatų taikymo sritį.

Dėl nuostatos, leidžiančios taikyti vertybinių popierių perleidimo mokesčius (Direktyvos 69/335 12 straipsnio 1 dalies a punktas)

57 Direktyvos 69/335 12 straipsnio 1 dalies a punktas numato, kad valstybės narės gali taikyti vertybinių popierių perleidimo mokesčius.

58 Tačiau kadangi Direktyvos 69/335 12 straipsnio 1 dalies a punktas riboja šios direktyvos 10 ir 11 straipsniuose numatytus draudimus, ši nuostata turi būti aiškinama siaurai (žr. šiuo klausimu 2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgiją*, C-415/02, Rink. p. I-7215, 37 ir 48 punktus) ir negali būti suprantama kaip apimanti kitus nei „vertybinių popierių perleidimo mokesčius“ tiesiogine šios sąvokos prasme.

59 Iš to matyti, kad kadangi pagrindinėje byloje nagrinėjamas notaro atlyginimas nėra vertybinių popierių perleidimo mokestis, o notaro atlyginimui taikomas Direktyvos 69/335 10 straipsnio c punktas, jis nepatenka į Direktyvos 69/335 12 straipsnio 1 dalies a punkto taikymo sritį.

Dėl nuostatos, leidžiančios taikyti rinkliavas ir panašius mokėjimus (Direktyvos 69/335 12 straipsnio 1 dalies e punktas)

60 Direktyvos 69/335 12 straipsnio 1 dalies e punktas numato, kad valstybės narės gali taikyti rinkliavas ir panašius mokėjimus.

61 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad „rinkliavos ir panašūs mokėjimai" yra honoraras už suteiktą paslaugą (žr. šiuo klausimu 2002 m. kovo 19 d. Sprendimo *Komisija prieš Graikiją*, C-426/98, Rink. p. I-2793, 36 punktą).

62 Todėl, kaip nurodė generalinis advokatas L. A. Geelhoed savo išvados 32 punkte, „rinkliavomis ir panašiais mokėjimais" Direktyvos 69/335 12 straipsnio 1 dalies e punkto prasme gali būti laikomas tik honoraras, kurio dydis apskaičiuojamas remiantis suteiktos paslaugos sąnaudomis. Tačiau honoraras, kurio dydis visiškai nesusijęs su šios konkrečios paslaugos sąnaudomis arba kurio dydis yra apskaičiuojamas atsižvelgiant ne į paslaugos, už kurią jis mokamas, sąnaudas, o į visas administracijos veikimo ir investicijų sąnaudas, turi būti laikomas mokesčiu, draudžiamu pagal šios direktyvos 10 ir 11 straipsnius (žr. šiuo klausimu minėto sprendimo *Ponente Carni ir Cispadana Costruzioni* 41 ir 42 punktus bei minėtos nutarties *Gründerzentrum* 31 punktą).

63 Taigi rinkliava, kurios dydis apskaičiuojamas remiantis ekonominio sandorio verte ir kuri tiesiogiai ir proporciškai neribotai padidina šią vertę, dėl savo pobūdžio negali būti laikoma „rinkliava ir panašiais mokėjimais" Direktyvos 69/335 12 straipsnio 1 dalies e prasme. Net jei tam tikrais atvejais gali egzistuoti ryšys tarp administracijos suteiktos paslaugos sudėtingumo ir ekonominio sandorio vertės, tokios rinkliavos dydis paprastai nebus pagrįstas administracijos realiai patirtomis išlaidomis (žr. šiuo klausimu minėto sprendimo *Modelo I* 30 punktą ir minėto sprendimo *IGI* 31 punktą).

64 Pagrindinėje byloje nagrinėjamo notaro atlyginimo suma tiesiogiai didėja proporcingai didėjant perleidžiamų akcijų vertei, taigi proporcingai pagrindiniam ekonominiam sandoriui. Be to, kadangi nenustatytos šio notaro atlyginimo ribos, jo bendra suma gali būti labai didelė, o Vokietijos vyriausybė net nebandė įrodyti, kad ši suma atitinka suteiktos paslaugos sąnaudas.

65 Tokiomis aplinkybėmis minėtas notaro atlyginimas nėra rinkliava ir panašūs mokėjimai Direktyvos 69/335 12 straipsnio 1 dalis e punkto prasme.

66 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip, kad Direktyvos 69/335 10 straipsnio c dalis draudžia taikyti notaro atlyginimą už bendrovės akcijų perleidimo patvirtinimą, kai šis perleidimas buvo atliktas kaip įnašas didinant kapitalo bendrovės akcinį kapitalą ir kai galioja tokia sistema, kurioje notarai yra valstybės tarnautojai, o notaro atlyginimas, bent jau jo dalis, yra pervedama valstybei viešojo administravimo išlaidoms padengti.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

67 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, 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 (pirmoji kolegija) nusprendžia:

1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyvos 69/335/EEB dėl netiesioginių pritraukto kapitalo mokesčių, iš dalies pakeistos 1985 m. birželio 10 d. Tarybos direktyva 85/303/EEB, 10 straipsnio c dalis draudžia taikyti notaro atlyginimą už bendrovės akcijų perleidimo patvirtinimą, kai šis perleidimas buvo atliktas kaip įnašas didinant kapitalo bendrovės akcinį kapitalą ir kai galioja tokia sistema, kurioje notarai yra valstybės tarnautojai, o notaro atlyginimas, bent jau jo dalis, yra pervedama valstybei viešojo administravimo išlaidoms padengti.

Parašai.