SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 28. junija 2007*

V zadevi C-466/03,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe in dopolnilni predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Landgericht Baden-Baden (Nemčija) z odločbama z dne 20. oktobra 2003 in 10. oktobra 2005, ki sta prispeli na Sodišče 6. novembra 2003 in 31. oktobra 2005, v postopku

Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH

proti

deželi Baden-Württemberg,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann (poročevalec), predsednik senata, K. Lenaerts, E. Juhász, M. Ilešič in E. Levits, sodniki,

* Jezik postopka: nemščina.

generalni pravobranilec: L. A. Geelhoed, nato V. Trstenjak, generalna pravobranilka, sodna tajnika: R. Grass, sodni tajnik, nato B. Fülöp, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 9. novembra 2006,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH A. Feber in H. Sandweg, odvetnika,

— za deželo Baden-Württemberg K. Ehmann, M. Steindorfner in F. Mauch, zastopniki,

— za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in K. Gross, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnih pravobranilcev na obravnavah 16. junija 2005 in 8. marca 2007

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe in njegovo dopolnilo se nanašata v bistvu na razlago členov 10 in 12 Direktive Sveta 69/335/EGS z dne 17. julija 1969 o posrednih

davkih na zbiranje kapitala (UL L 249, str. 25), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 85/303/EGS z dne 10. junija 1985 (UL L 156, str. 23, v nadaljevanju: Direktiva 69/335).

2 Ta predloga sta bila predstavljena v okviru spora med družbo Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH (v nadaljevanju: družba Reiss) in deželo Baden-Württemberg glede plačila notarskih pristojbin za sestavo notarskega zapisa za prenos poslovnih deležev v družbi z omejeno odgovornostjo v korist družbe Reiss, ta prenos je bil izvršen kot vložek v okviru povečanja kapitala le-te.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Namen Direktive 69/335, kot izhaja iz njene prve in druge uvodne izjave, je pospeševanje prostega pretoka kapitala, ki je ena izmed temeljnih svoboščin pri ustvarjanju notranjega trga. Zato poskuša odstraniti davčne ovire na področju zbiranja kapitala, zlasti pri vložkih v družbe, in sicer kapitalskih vložkih družbenikov ali delničarjev v kapitalske družbe, katerih lastniki so.

4 V ta namen členi od 1 do 9 Direktive 69/335 določajo obračun usklajene dajatve na vložke kapitala v družbo (v nadaljevanju: dajatev na kapital).

5 Člen 4 Direktive 69/335 določa seznam transakcij, ki jih države članice glede na posamični primer lahko ali pa morajo obdavčiti z dajatvijo na kapital.

6 Tako člen 4(1)(c) te direktive določa, da države članice z dajatvijo na kapital obdavčijo „povečanje kapitala kapitalske družbe z vložkom sredstev katere koli vrste".

7 Poleg tega je v Direktivi 69/335 v členu 10, ob upoštevanju njene zadnje uvodne izjave, določena odprava davkov z enakimi značilnostmi, kakor jih ima dajatev na kapital (v nadaljevanju: davek, podoben dajatvi na kapital).

8 Tako v skladu s členom 10(c) te direktive razen dajatve na kapital države članice družbam, združenjem ali pravnim osebam, ki poslujejo zaradi pridobivanja dobička, ne obračunajo nobenih drugih davkov v zvezi z registracijo ali katero koli drugo formalnostjo, ki ji je družba, združenje ali pravna oseba, ki posluje zaradi pridobivanja dobička, lahko zavezana pred začetkom poslovanja zaradi svoje pravne oblike.

9 Vendar pa je v členu 12(1)(a) in (e) Direktive 69/335 določeno:

„1. Ne glede na člena 10 in 11 lahko države članice obračunajo:

a) dajatve na prenos vrednostnih papirjev, zaračunane bodisi pavšalno ali ne;

[...]

e) dajatve, ki se plačajo kot pristojbine ali takse;

[...]“

10 V zvezi z dajatvami na prenos vrednostnih papirjev se obrazložitev predloga Direktive Komisije z dne 14. decembra 1964 (COM(64) 526 konč.), ki je privedel do sprejetja Direktive 69/335, glasi:

„Med [posrednimi] davki [na pretok kapitala] lahko razlikujemo na eni strani davke na zbiranje kapitala in na drugi strani davke na transakcije z vrednostnimi papirji. Ta osnutek direktive se nanaša na posredne davke na zbiranje kapitala, kategorijo davkov, ki vključuje dajatev na kapital na lastniški kapital družb, kolkovino na državne vrednostne papirje, kolkovino, zaračunano na uvedbo ali izdajo vrednostnih

papirjev tujega izvora na nacionalnem trgu, kot tudi druge posredne davke, ki imajo enake značilnosti. Posredni davki na transakcije z vrednostnimi papirji, kot so dajatve na borzne transakcije, bodo pozneje urejeni v drugem osnutku direktive. Ta predlog torej nanje ne vpliva."

Nacionalna ureditev

11 Člen 15(3) nemškega zakona o družbah z omejeno odgovornostjo (Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung) z dne 20. aprila 1892 (RGBl. 1892 I, str. 477, v nadaljevanju: GmbHG-Gesetz), v različici, ki je veljala v postopku v glavni stvari, določa, da je „za prenos poslovnih deležev s strani družbenikov [...] potrebna pogodba, ki je sklenjena v obliki notarskega zapisa".

12 Višino pristojbin, ki jih lahko zaračuna notar, določa zakon o stroških postopka (Kostenordnung) z dne 26. julija 1957 (BGBl. 1957 I, str. 960, v nadaljevanju: Kostenordnung) v različici, ki je veljala v postopku v glavni stvari.

13 Člen 32(1) Kostenordnung določa, da je temeljna dajatev za transakcije v vrednosti do 1000 eurov 10 eurov. Ta temeljna dajatev se poveča:

— za transakcije v vrednosti do 5000 eurov za 8 eurov za vsakih dodatnih 1000 eurov;

— za transakcije v vrednosti do 50.000 eurov za 6 eurov za vsakih dodatnih 3000 eurov;

— za transakcije v vrednosti do 5.000.000 eurov za 15 eurov za vsakih dodatnih 10.000 eurov;

— za transakcije v vrednosti do 25.000.000 eurov za 16 eurov za vsakih dodatnih 25.000 eurov;

— za transakcije v vrednosti do 50.000.000 eurov za 11 eurov za vsakih dodatnih 50.000 eurov;

— za transakcije v vrednosti več kot 50.000.000 eurov za 7 eurov za vsakih dodatnih 250.000 eurov.

14 Na podlagi člena 36(2) Kostenordnung se „za sestavo pogodbe v notarskem zapisu zaračuna dvojna temeljna dajatev".

15 V deželi Baden-Württemberg notranje odnose med notarji uradniki in Staatskasse (državnim proračunom) ureja zlasti deželni zakon o sodnih taksah dežele Baden-Württemberg (Landesjustizkostengesetz) z dne 15. januarja 1993 (GBl., str. 110, v nadaljevanju: Landesjustizkostengesetz).

16 Prvotno je ta zakon določal, da notarji uradniki, ki opravljajo dejavnost na območju v pristojnosti Oberlandesgericht Karlsruhe, niso neposredni upniki pristojbin, dolgovanih za sestavo notarskega zapisa, ampak te pristojbine dobi neposredno dežela. Notarji uradniki so prejeli uradniško plačo, h kateri se je prištel še variabilen znesek, ki ustreza delu pristojbin, ki so jih pridobili. Tako so imeli na primer za pristojbine, zaračunane za sestavo pogodbe v notarskem zapisu, navedene v členu 15(3) GmbH-Gesetz, pravico do 50 % zneska teh pristojbin.

17 Ta ureditev je bila z retroaktivnim učinkom od 1. junija 2002 spremenjena z zakonom z dne 28. julija 2005 (GBl. št. 12 z dne 5. avgusta 2005, str. 580).

18 Člen 10 Landesjustizkostengesetz, kot je bil spremenjen, določa:

„1. Pristojbine in izdatki za dejavnost notarjev se zbirajo v proračun.

2. Notarji so upniki pristojbin in izdatkov za njihovo dejavnost v skladu s paragrafom 3(1) deželnega zakona o nepravdnem postopku (Landesgesetz über die freiwillige Gerichtsbarkeit) ter morebitnih obresti v skladu s paragrafom 154a Kostenordnung [...]

3. Notarji prejemajo pristojbine, izdatke in obresti v skladu s prvim stavkom drugega odstavka [...] poleg prejemkov, do katerih so upravičeni v skladu z deželnim zakonom o sistemu plač javnih uslužbencev (Landesbesoldungsgesetz)."

19 Člen 11(1) Landesjustizkostengesetz, kot je bil spremenjen, določa, da državni proračun načeloma ne dobi več kot 15 % pristojbin, ki jih notarji uradniki dežele zaračunajo za sestavo notarskega zapisa dokumentov iz naslova prisilnih določb prava družb.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

20 Družba Reiss se je 30. julija 2002 odločila, da bo povečala kapital s stvarnim vložkom, da bo dosegel višino 100.000 eurov. V ta namen je A. Reiss, edini družbenik te družbe, v obliki notarskega zapisa 30. julija 2002 (ki ga je naredil notar uradnik z območja v pristojnosti Oberlandesgericht Karlsruhe) na družbo Reiss Beteiligungsgesellschaft prenesel edini delež, ki ga je imel v drugi družbi z omejeno odgovornostjo, družbi Arku Maschinenbau GmbH (v nadaljevanju: družba Arku).

21 Povečanje kapitala družbe Reiss je bilo vpisano v sodni register Amtsgericht Baden Baden 4. novembra 2002. Poleg drugih dajatev je uradnik, zadolžen za pobiranje dajatev, za sestavo notarskega zapisa o prenosu edinega deleža v družbi Arku družbi Reiss, zahteval plačilo notarskih pristojbin v znesku 11.424 eurov. Ta znesek je bil izračunan na podlagi vrednosti transakcije 3.763.443,90 eura.

22 Družba Reiss je vložila pritožbo, v kateri je izpodbijala utemeljenost te določitve v okviru prava Skupnosti.

23 Po tem, ko je Amtsgericht Baden-Baden to pritožbo zavrnilo, je družba Reiss zoper njegovo odločbo vložila tožbo na predložitveno sodišče.

24 V teh okoliščinah je Landgericht Baden-Baden prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali člen 10(c) Direktive 69/335/EGS vključuje tudi pristojbine za sestavo notarskega zapisa o prenosu poslovnih deležev družbe z omejeno odgovornostjo?“

25 V okviru preučitve te zadeve, je Sodišče najprej odločilo, da bo odločilo s sklepom na podlagi člena 104(3) Poslovnika. Vendar pa je zaradi ugovora dežele Baden-Württemberg, da nekaterih vidikov odgovora na vprašanje za predhodno odločanje ni mogoče jasno izpeljati iz obstoječe sodne prakse, ponovno preučilo vprašanje in odločilo, da na predlog za sprejetje predhodne odločbe izreče sodbo.

26 Zaradi novele zakona z dne 28. julija 2005 je Landgericht Baden-Baden z odločbo z dne 10. oktobra 2005 Sodišču poslalo dopolnjeno vprašanje:

„Ali notarska pristojbina nima lastnosti davka v smislu Direktive 69/335, ko se država sicer odpove uveljavljanju svojega deleža iz pravnega posla in pristojbina – razen 15-odstotnega pavšalnega nadomestila – torej ostane samemu notarju uradniku, vendar je notar v preostalem še vedno vključen v upravo in za opravljanje javnih nalog od države dobi plačilo?“

27 Z vlogo, vloženo v sodnem tajništvu Sodišča 16. marca 2007, je družba Reiss Sodišču predlagala, naj v skladu s členom 61 Poslovnika odredi ponovno odprtje ustnega postopka, da bi določilo pripravljalne ukrepe v smislu člena 45 in naslednjih členov Poslovnika, da bi izpeljalo dokaz dejstev iz točke 50 sklepnih predlogov generalne pravobranilke V. Trstenjak.

Predlogi za ponovno odprtje ustnega postopka in določitev pripravljalnih ukrepov

28 Družba Reiss želi ponovno odprtje ustnega postopka, da bi se lahko preverilo ugotovitve generalne pravobranilke V. Trstenjak v sklepnih predlogih glede gospodarskega tveganja in odgovornosti notarjev uradnikov.

29 V tem pogledu je treba opozoriti, da lahko Sodišče po uradni dolžnosti ali na predlog generalnega pravobranilca oziroma tudi na predlog strank odredi ponovno odprtje ustnega postopka v skladu s členom 61 svojega poslovnika, če meni, da zadeva ni dovolj pojasnjena ali da je v zadevi treba odločiti na podlagi trditve, o kateri stranke niso razpravljale (glej sodbi z dne 19. februarja 2002 v zadevi Wouters in drugi, C-309/99, Recueil, str. I-1577, točka 42, in z dne 14. decembra 2004 v zadevi Swedish Match, C-210/03, ZOdl. 2004, str. I-11893, točka 25).

30 Vendar v obravnavanem primeru Sodišče po opredelitvi generalne pravobranilke meni, da ima na voljo vse potrebne podatke, da lahko odgovori na zastavljena vprašanja. Zato je treba predlog za ponovno odprtje ustnega postopka zavrniti.

31 V teh okoliščinah je treba tudi zavrniti predlog za določitev pripravljalnih ukrepov.

Vprašanja za predhodno odločanje

32 S temi vprašanji, ki jih je treba preučiti skupaj, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali Direktiva 69/335 nasprotuje zaračunavanju notarskih pristojbin za sestavo notarskega zapisa o prenosu deležev družbe, ki je bil izvršen kot vložek v okviru povečanja kapitala kapitalske družbe in to v sistemu, kjer so notarji uradniki, pristojbine pa so vsaj deloma plačane državi za kritje javnih izdatkov.

Dopustnost

33 Vlada dežele Baden-Württemberg zatrjuje, da bi bilo treba na prvo vprašanje odgovoriti nikalno, in sicer da pristojbine, ki se obravnavajo v postopku v glavni stvari, ne sodijo na področje uporabe Direktive 69/335, zlasti ne v njen člen 10(c), zato meni, da predložitveno sodišče v resnici ne potrebuje odgovora na dopolnjeno vprašanje in zato to ni dopustno.

34 Glede tega je treba opozoriti, da je zavrnitev predloga nacionalnega sodišča mogoča samo, če je očitno, da zahtevana razlaga prava Skupnosti nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari, če je problem

hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, ki so potrebni za to, da bi lahko na zastavljena vprašanja dalo uporabne odgovore (glej zlasti sodbo z dne 10. januarja 2006 v zadevi IATA in ELFAA, C-344/04, ZOdl., str. I-403, točka 24 in navedena sodna praksa).

35 Vendar pa v zadevi, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, ni tako. Ni namreč očitno, da naj bi bile zadevne pristojbine izključene s področja uporabe Direktive 69/335 in da bi bilo zato treba šteti, da dopolnjeno vprašanje nima nobene zveze s predmetom spora v postopku v glavni stvari.

36 Vprašanje, ali te pristojbine spadajo na področje uporabe Direktive 69/335 ali ne, poleg tega ni vprašanje dopustnosti, temveč materialnopravno vprašanje in ga je treba v tem okviru tudi preučiti.

37 Zato je na dopolnjeno vprašanje treba odgovoriti.

Temelj

38 Preučiti je treba, najprej, ali pristojbine, kot so te, ki se obravnavajo v postopku v glavni stvari, pomenijo „davek" v smislu Direktive 69/335, nato, ali za te pristojbine velja prepoved iz člena 10 Direktive 69/335, in nazadnje, ali se nanje morebiti nanaša katera od določb iz člena 12 te direktive.

Opredelitev kot „davek" v smislu Direktive 69/335

39 Iz sodne prakse izhaja, da je treba, upoštevajoč cilje, ki jih zasleduje Direktiva 69/335, pojem „davek" v smislu te direktive načeloma razlagati široko (glej v tem smislu sodbi z dne 19. marca 2002 v zadevi Komisija proti Grčiji, C-426/98, Recueil, str. I-2793, točka 25, in z dne 10. marca 2005 v zadevi Optiver in drugi, C-22/03, ZOdl., str. I-1839, točki 30 in 31).

40 V skladu s sodno prakso je treba notarske pristojbine opredeliti kot „davek" v smislu Direktive 69/335, ki ga notarji, ki so uradniki države, zaračunajo za transakcijo iz Direktive in vsaj deloma plačajo državi za kritje javnih izdatkov (glej v tem smislu sklep z dne 21. marca 2002 v zadevi Gründerzentrum, C-264/00, Recueil, str. I-3333, točka 27, sodbi z dne 30. junija 2005 v zadevi Längst, C-165/03, ZOdl., str. I-5637, točka 37, in z dne 7. septembra 2006 v zadevi Organon Portuguesa, C-193/04, ZOdl., str. I-7271, točka 17).

41 V zvezi z zadevnimi pristojbinami iz postopka v glavni stvari je treba opozoriti, da je Sodišče že presodilo, da so bili ti pogoji izpolnjeni v okviru sistema, ki je bil pred tem v veljavi na območju, ki je v pristojnosti Oberlandesgericht Karlsruhe, kamor sodi tudi Amtsgericht Baden-Baden, kjer so bili notarji uradniki in kjer so bile dajatve, zaračunane za sestavo notarskega zapisa, deloma plačane državi za financiranje njenih nalog (glej v tem smislu zgoraj navedeni sklep Gründerzentrum, točka 28).

42 Ne kaže pa, da bi spremembe, ki jih je v ta sistem uvedel zakon z dne 28. julija 2005, lahko v zadevi, ki se obravnava v glavni stvari, upravičile drugačen zaključek.

43 Po eni strani namreč notarji ostajajo uradniki, ki jih zaposluje država. Po drugi strani so še vedno zavezani, da plačajo del teh pristojbin državi. Poleg tega ta zakon izrecno navaja, da se pristojbine in izdatki za dejavnost notarjev zbirajo v proračunu.

44 Te ugotovitve ne more omajati dejstvo, da so notarji uradniki, ki opravljajo dejavnost na območju, ki je v pristojnosti Oberlandesgericht Karlsruhe, od zakona z dne 28. julija 2005 naprej sami postali upniki zadevnih pristojbin in da je del, ki ga morajo plačati državi relativno zmanjšan, in to na 15 % zneska teh pristojbin.

45 Po eni strani so v zadevah, ki so bile podlaga za sodbe z dne 29. septembra 1999 v zadevi Modelo, tako imenovana „Modelo I" (C-56/98, Recueil, str. I-6427, točki 19 in 23) in z dne 21. septembra 2000 v zadevi Modelo, tako imenovana „Modelo II" (C-19/99, Recueil, str. I-7213, točki 19 in 23) ter zgoraj navedena sodba Längst in Organon Portuguesa (glej zlasti točke od 41 do 43 ter 11 in 17), zadevne pristojbine prav tako najprej zaračunali notarji uradniki, nato pa so jih deloma prenesli na državo.

46 Po drugi strani so bile v teh zadevah in tudi v zadevi, ki je bila podlaga za zgoraj navedeni sklep Gründerzentrum, zadevne pristojbine opredeljene kot „davek" v smislu Direktive 69/335, neodvisno od zneska dela, ki je prenesen na državo. Čeprav lahko namreč iz dejanskega stanja, opisanega v zgoraj navedeni sodbi Längst, sklepamo, da je država prejemala približno 66 % pristojbin, pa se Sodišče na to okoliščino ni sklicevalo kot na upošteven element za to opredelitev. Prav tako v nobeni drugi od navedenih sodb ni naveden znesek dela, ki je bil prenesen na državo. Zato vprašanje o konkretnem znesku dela, ki ga mora notar uradnik prenesti na državo, vnaprej nima vpliva na opredelitev pristojbin kot „davkov".

47 Iz tega sledi, da ob upoštevanju zgoraj navedene sodne prakse pristojbine, kot so te, ki se obravnavajo v postopku v glavni stvari, pomenijo „davek" v smislu Direktive 69/335.

Prepoved dajatve, podobne dajatvi na kapital (člen 10(c) Direktive 69/3356)

48 Najprej je treba opozoriti, da so na podlagi člena 10 Direktive 69/335, ob upoštevanju njene zadnje uvodne izjave, prepovedani davki z enakimi značilnostmi, kakor jih ima dajatev na kapital (glej zlasti sodbi z dne 20. aprila 1993 v zadevi Ponente Carni in Cispadana Costruzioni, C-71/91 in C-178/91, Recueil, str. I-1915, točka 29, ter z dne 11. junija 1996 v zadevi Denkavit Internationaal in drugi, C-2/94, Recueil, str. I-2827, točka 23).

49 Člen 10(c) Direktive 69/335 se tako nanaša na vsakršne davke v zvezi z registracijo ali katero koli drugo formalnostjo, ki ji je družba lahko zavezana pred začetkom poslovanja zaradi svoje pravne oblike.

50 Ta prepoved se doda prepovedim iz člena 10(a) in (b) te direktive, ki se nanašajo na primere, opisane v členu 4 te direktive, in jo utemeljuje dejstvo, da čeprav ti davki niso obračunani za vložke v družbo, pa so kljub temu obračunani zaradi bistvenih formalnosti v zvezi s pravno obliko družbe, torej zaradi sredstva, ki se uporabi za zbiranje kapitala, tako da bi njihovo obdržanje lahko tudi ogrozilo cilje, ki jih zasleduje ta direktiva (glej v tem smislu sodbo z dne 15. junija 2006 v zadevi Badischer Winzerkeller, C-264/04, ZOdl., str. I-5275, točka 19, in navedeno sodno prakso).

51 Sodišče je iz tega sklepalo, da je načeloma treba člen 10(c) Direktive 69/335 razlagati široko, tako da se ne nanaša le na formalne postopke, ki so predhodni opravljanju dejavnosti kapitalske družbe, ampak tudi formalnosti, ki so pogoj za nadaljevanje poslovanja take družbe (glej v tem smislu sodbi z dne 2. decembra 1997 v zadevi Fantask in drugi, C-188/95, Recueil, str. I-6783, točka 22, in z dne 5. marca 1998 v zadevi Solred, C-347/96, Recueil, str. I-937, točka 22, ter zgoraj navedeno sodbo Badischer Winzerkeller, točka 25).

52 V zvezi s tem je Sodišče že večkrat ugotovilo, da je, kadar je treba za transakcijo, ki jo opravi kapitalska družba, kot je na primer povečanje kapitala, sprememba statuta ali pridobitev nepremičnin z združitvijo, po nacionalnem pravu obvezno opraviti določeno pravno formalnost, ki je pogoj za nadaljevanje poslovanja te družbe (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Badischer Winzerkeller, točki 26 in 27, in navedeno sodno prakso).

53 Tako je na primer Sodišče v smislu člena 10(c) Direktive 69/335 presodilo, da so nezakoniti davki v zvezi z registracijo nove družbe (zgoraj navedeni sodbi Ponente Carni in Cispadana Costruzioni, točki 30 in 31, ter Fantask in drugi, točka 22), sestavo notarskega zapisa o ustanovitvi nove družbe (zgoraj navedeni sklep Gründerzentrum, točka 30), registracijo povečanja kapitala družbe (zgoraj navedena sodba Fantask in drugi, točka 22; sodbi z dne 26. septembra 2000 v zadevi IGI, C-134/99, Recueil, str. I-7717, točka 25, in z dne 21. junija 2001 v zadevi SONAE, C-206/99, Recueil, str. I-4679, točka 31), sestavo notarskega zapisa o povečanju kapitala družbe (zgoraj navedena sodba Modelo I, točka 26) in sestavo notarskega zapisa o plačilu kapitala, ki ga je še treba vložiti (zgoraj navedena sodba Solred, točka 23).

54 Kot navaja tudi generalni pravobranilec Geelhoed v točkah od 20 do 23 sklepnih predlogov, so bile v zadevi, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, zadevne pristojbine, naložene za sestavo notarskega zapisa za prenos poslovnih deležev v družbi (Arku), izvršene kot stvarni vložek v okviru povečanja kapitala kapitalske družbe (družba Reiss). Zadevna sestava notarskega zapisa torej potrjuje transakcijo,

od katere je odvisno povečanje kapitala kapitalske družbe. Ker morajo biti po nemškem pravu transakcije prenosa deležev obvezno sestavljene v obliki notarskega zapisa, je treba to sestavo notarskega zapisa šteti kot formalnost, ki je pogoj za nadaljevanje poslovanja zadevne kapitalske družbe (družba Reiss). Zadevna sestava notarskega zapisa je torej formalnost, ki ji je kapitalska družba zavezana pred začetkom poslovanja zaradi svoje pravne oblike.

55 Iz tega sledi, da za pristojbine, kot so te, ki se obravnavajo v postopku v glavni stvari, velja člen 10(c) Direktive 69/335, kar pomeni, da je njihovo obračunavanje načeloma prepovedano.

56 Vendar pa je treba še preveriti, ali take pristojbine ne spadajo na področje uporabe katere od določb iz člena 12 Direktive 69/335.

Določbe, ki dovoljujejo obračunavanje dajatev na prenos vrednostnih papirjev (člen 12(1)(a) Direktive 69/335)

57 Člen 12(1)(a) Direktive 69/335 določa, da lahko države članice obračunavajo dajatve na prenos vrednostnih papirjev.

58 Ker pa člen 12(1)(a) Direktive 69/335 omejuje prepovedi iz členov 10 in 11 te direktive, je treba to določbo razlagati ozko in se je ne sme razumeti, kot da se lahko razširi še na druge dajatve, ki niso „dajatve na prenos vrednostnih papirjev" v pravem pomenu tega izraza.

59 Ker pristojbine, ki se obravnavajo v postopku v glavni stvari, ne pomenijo dajatve na prenos vrednostnih papirjev, temveč nasprotno, notarske pristojbine iz člena 10(c) Direktive 69/335, se zanje ne uporablja člen 12(1)(a) Direktive 69/335.

Odstopanje, ki dovoljuje dajatve, ki se plačajo kot pristojbine ali takse (člen 12(1)(e) Direktive 69/335)

60 Člen 12(1)(e) Direktive 69/335 določa, da lahko države članice obračunajo dajatve, ki se plačajo kot pristojbine ali takse.

61 V zvezi s tem je treba poudariti, da so „dajatve, ki se plačajo kot pristojbine ali takse", dajatve, obračunane kot plačilo za opravljeno storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 19. marca 2002 v zadevi Komisija proti Grčiji, C-26/98, Recueil, str. I-2793, točka 36).

62 Kot je ugotovil generalni pravobranilec Geelhoed v točki 32 sklepnih predlogov, se zato kot „dajatve, ki se plačajo kot pristojbine ali takse", v smislu člena 12(1)(e) Direktive 69/335 lahko opredelijo le plačila, katerih višina je odvisna od stroškov opravljene storitve. V nasprotju s tem pa se plačilo, katerega višina nima nobene zveze z dejanskimi stroški za to določeno storitev ali katerega višina ni izračunana glede na stroške opravljene storitve, katere povračilo je, temveč je odvisna od vseh stroškov obratovanja in investicijskih stroškov upravljanja, šteje za dajatev, za katero velja prepoved iz členov 10 in 11 te direktive (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Ponente Carni in Cispadana Costruzioni, točki 41 in 42, ter zgoraj navedeni sklep Gründerzentrum, točka 31).

63 Tako dajatev, katere višina se določi glede na vrednost gospodarske transakcije ter ki se neposredno in neomejeno povečuje v sorazmerju s to vrednostjo, po svoji naravi ne more pomeniti „dajatev, ki se plačajo kot pristojbine ali takse“ v smislu člena 12(1)(e) Direktive 69/335. Čeprav lahko v določenih primerih obstaja zveza med zapletenostjo storitve, ki jo opravi uprava in vrednostjo gospodarske transakcije, pa bi bila višina take dajatve na splošno brez povezave med stroški, ki jih je ta uprava konkretno izrazila (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Modelo I, točka 30, in IGI, točka 31).

64 V zadevi, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, višina zadevnih pristojbin narašča neposredno v sorazmerju z vrednostjo prenesenih deležev, torej gospodarske transakcije. Poleg tega, ker so te pristojbine zaračunane brez omejitev, lahko dosežejo visok celoten znesek, katerega višine ni nemška vlada niti zagovarjala, češ da naj bi ta ustrezala izdatkom opravljene storitve.

65 V teh okoliščinah se te pristojbine ne plačajo kot pristojbine ali takse v smislu člena 12(1)(e) Direktive 69/335.

66 Glede na navedeno je treba na zastavljena vprašanja odgovoriti, da člen 10(c) Direktive 69/335 nasprotuje zaračunavanju notarskih pristojbin za sestavo notarskega zapisa o prenosu deležev družbe, ki je bil izvršen kot vložek v okviru povečanja kapitala kapitalske družbe in to v sistemu, kjer so notarji uradniki, pristojbine pa so vsaj deloma plačane državi za kritje javnih izdatkov.

Stroški

67 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člen 10(c) Direktive Sveta 69/335 z dne 17. julija 1969 o posrednih davkih na zbiranje kapitala, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 85/303/EGS z dne 10. junija 1985, nasprotuje zaračunavanju notarskih pristojbin za sestavo notarskega zapisa o prenosu deležev družbe, ki je bil izvršen kot vložek v okviru povečanja kapitala kapitalske družbe in to v sistemu, kjer so notarji uradniki, pristojbine pa so vsaj deloma plačane državi za kritje javnih izdatkov.

Podpisi