РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

28 юни 2007 година *

По дело C-466/03

с предмет основно и допълнително преюдициално запитване, отправени на основание член 234 ЕО от Landgericht Baden-Baden (Германия) с актове съответно от 20 октомври 2003 г. и от 10 октомври 2005 г., постъпили в Съда съответно на 6 ноември 2003 г. и на 31 октомври 2005 г., в рамките на производство по дело

Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH

срещу

провинция Baden-Württemberg,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н P. Jann (докладчик), председател на състав, г-н K. Lenaerts, г-н E. Juhász, г-н M. Ilešič и г-н E. Levits, съдии,

* Език на производството: немски.

генерални адвокати: г-н L. A. Geelhoed, впоследствие г-жа V. Trstenjak,

секретари: г-н R. Grass, секретар, впоследствие г-н B. Fülöp, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 9 ноември 2006 г.,

като има предвид писмените становища, представени:

— за Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH, от адв. A. Feber и адв. H. Sandweg, Rechtsanwälte,

— за Land Baden-Württemberg, от г-н K. Ehmann, г-н M. Steindorfner и г-н F. Mauch, в качеството на представители,

— за Комисията на Европейските общности, от г-н R. Lyal и г-н K. Gross, в качеството на представители,

след като изслуша заключенията на генералните адвокати, представени в съдебните заседания от 16 юни 2005 г. и 8 март 2007 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Основното и допълнителното преюдициално запитване се отнасят по същество до тълкуването на членове 10 и 12 от Директива 69/335/ЕИО на

Съвета от 17 юли 1969 година относно косвените данъци върху набирането на капитал (ОВ L 249, стр. 25; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 9), изменена с Директива 85/303/ЕИО на Съвета от 10 юни 1985 година (ОВ L 156, стр. 23; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 75, наричана по-нататък „Директива 69/335“).

2 Запитванията са отправени в рамките на съдебен спор между търговското дружество Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH (наричано по-нататък „дружеството Reiss“) и провинция Baden-Württemberg по повод на плащането на такси за нотариално удостоверяване на прехвърлянето на дружествени дялове от дружество с ограничена отговорност в полза на дружеството Reiss, което прехвърляне е извършено под формата на вноска при увеличаване на дружествения капитал на това дружество.

Правна уредба

Общностна правна уредба

3 Както е видно от първо и второ съображение от нея, Директива 69/335 цели да насърчи свободното движение на капитала — основна свобода, която се счита за особено важна за създаването на вътрешния пазар. С оглед на това тази директива има за цел премахването на данъчните пречки в областта на набирането на капитал, към което спадат именно вноските в дружествата, т.е. вноските на съдружниците или акционерите в капиталовите дружества.

4 За тази цел членове 1—9 от Директива 69/335 предвиждат събирането на хармонизиран данък върху вноската в дружествата (наричан по-нататък „данък върху вноската“).

5 Член 4 от Директива 69/335 определя списъка на сделките, които държавите-членки в зависимост от конкретния случай могат или трябва да обложат с такъв данък върху вноската.

6 Така член 4, параграф 1, буква в) от тази директива гласи, че държавите-членки облагат с данък върху вноската „увеличаването на капитала на капиталово дружество чрез вноски на активи от всякакъв вид".

7 Освен това Директива 69/335 предвижда в член 10, разглеждан в светлината на последното съображение от нея, премахване на данъчното облагане, което има същите характеристики като данъка върху вноската (наричано по-нататък „данъчно облагане, сходно с данъка върху вноската").

8 Така според член 10, буква в) от тази директива, независимо от данъка върху вноската, държавите-членки не облагат с каквито и да било данъци дружествата, асоциациите или юридическите лица, осъществяващи стопанска дейност по отношение на регистрацията или всяка друга необходима формалност за започването на бизнес, свързана с тяхната правна форма.

9 Въпреки това по силата на член 12, параграф 1, букви а) и д) от Директива 69/335:

„Чрез дерогация от членове 10 и 11 държавите-членки могат да налагат:

а) данък върху прехвърлянето на ценни книжа, независимо от това дали се облагат или не по твърда ставка;

[...]

д) данък, платим посредством такси или дължими вземания;

[...]“.

10 Относно таксите върху прехвърлянето на ценни книжа, в изложените съображения от Предложение за директива на Комисията от 14 декември 1964 г. [COM(64) 526 окончателен], довело до приемането на Директива 69/335, се обяснява:

„Косвените данъци [с които се облагат измененията на капитала] се делят, от една страна, на такива, с които се облага набирането на капитал, и от друга страна, на такива, с които се облагат сделките с ценни книжа. Настоящият проект на директива се отнася до косвените данъци върху набирането на капитал, като тази категория данъци включва данъка върху вноската в собствения капитал на търговските дружества, гербовия налог върху националните ценни книжа, гербовия налог, който се събира, когато в националния пазар се въвеждат или емитират ценни книжа от чуждестранен произход, както и други косвени данъци със същите характеристики. Косвените данъци, с

които се облагат сделките с ценни книжа, каквито са таксите върху борсовите транзакции, ще бъдат по-нататък предмет на друг проект на директива. Следователно настоящото предложение няма отражение върху тях". [неофициален превод]

Национална правна уредба

11 В редакцията си, приложима към делото по главното производство, член 15, параграф 3 от германския закон относно дружествата с ограничена отговорност (Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung) от 20 април 1892 г. (RGBl. 1892 I, стр. 477, наричан по-нататък „GmbHG-Gesetz") предвижда, че „прехвърлянето на дялове от съдружниците се извършва във формата на нотариално заверен договор". [неофициален превод]

12 Размерът на таксите, които нотариусите могат да събират, е определен с Правилника относно процесуалните разноски (Kostenordnung) от 26 юли 1957 г. (BGBl. 1957 I, стр. 960, наричан по-нататък „Kostenordnung") в редакцията му, приложима към делото по главното производство.

13 Член 32, параграф 1 от Kostenordnung предвижда, че основният размер на таксата за сделки на стойност до 1 000 EUR възлиза на 10 EUR. Този основен размер се увеличава:

— за сделки на стойност до 5 000 EUR — с 8 EUR за всяка допълнителна сума от 1 000 EUR,

— за сделки на стойност до 50 000 EUR — с 6 EUR за всяка допълнителна сума от 3 000 EUR,

— за сделки на стойност до 5 000 000 EUR — с 15 EUR за всяка допълнителна сума от 10 000 EUR,

— за сделки на стойност до 25 000 000 EUR — с 16 EUR за всяка допълнителна сума от 25 000 EUR,

— за сделки на стойност до 50 000 000 EUR — с 11 EUR за всяка допълнителна сума от 50 000 EUR,

— за сделки на стойност над 50 000 000 EUR — със 7 EUR за всяка допълнителна сума от 250 000 EUR.

14 По силата на член 36, параграф 2 от Kostenordnung „за нотариално удостоверяване на договори се събира удвоеният основен размер". [неофициален превод]

15 В провинция Baden-Württemberg вътрешните отношения между държавните нотариуси и Staatskasse (държавния бюджет) са уредени по-специално със Закон на провинцията относно процесуалните разноски (Landesjustizkostengesetz) от 15 януари 1993 г. (GBl. стр. 110, наричан по-нататък „Landesjustizkostengesetz").

16 Първоначално този закон предвиждал, че държавните нотариуси, практикуващи в пределите на Oberlandesgericht Karlsruhe, не са преки кредитори на таксите, които се дължат при съставянето на нотариалните актове, а тези такси се получават пряко от провинцията. Държавните нотариуси се ползвали от своето трудово възнаграждение на държавен служител, към което се добавяла сума с променлив размер, която съответствала на част от таксите, дължими при тяхната дейност. Така например за нотариалното удостоверяване на споменатите в член 15, параграф 3 от GmbHG-Gesetz договори те имали право на 50 % от размера на тези такси.

17 Този режим е изменен с обратно действие от 1 юни 2002 г. със Закон от 28 юли 2005 г. (GBl. № 12 от 5 август 2005 г., стр. 580).

18 Според член 10 от Landesjustizkostengesetz в редакцията му след изменението:

„1) Нотариалните такси и разноските, свързани с дейността на нотариусите, се събират в полза на държавния бюджет.

2) Нотариусите са кредитори на таксите и разноските, свързани с тяхната дейност съгласно член 3, параграф 1 от закона на провинцията относно охранителното правораздаване [(Landesgesetz über die freiwillige Gerichtsbarkeit)], както и на евентуални лихви по силата на член 154б от Kostenordnung.[...]

3) Нотариусите получават таксите, разноските и лихвите, посочени в параграф 2, първо изречение [...], в допълнение към трудовото възнаграждение, което им се полага по силата на закона на провинцията относно трудовото възнаграждение на държавните служители [(Landesbesoldungsgesetz)]." [неофициален превод]

19 Член 11, параграф 1 от изменения Landesjustizkostengesetz гласи, че държавната хазна получава по принцип само до 15 % от таксите, които държавните нотариуси на провинцията събират при удостоверяване на актовете, когато такова удостоверяване е предвидено в задължителни норми на дружественото право.

Спор по главното производство и преюдициални въпроси

20 На 30 юли 2002 г. търговското дружество Reiss взема решение за увеличаване на своя дружествен капитал чрез внасяне на непарична вноска, така че той да достигне 100 000 EUR. За тази цел, с нотариален акт от 30 юли 2002 г. (съставен от държавен нотариус, практикуващ в пределите на Oberlandesgericht Karlsruhe), единственият съдружник на това дружество г-н Reiss прехвърля на търговското дружество Reiss своя дружествен дял на единствен съдружник в друго дружество с ограничена отговорност Arku Maschinenbau GmbH (наричано по-нататък „дружеството Arku").

21 На 4 ноември 2002 г. увеличаването на дружествения капитал на дружеството Reiss е вписано в търговския регистър на Amtsgericht Baden-Baden. За удостоверяване на прехвърлянето на единствения дружествен дял на дружеството Arku държавният служител, натоварен със събирането на налозите, изискал от дружеството Reiss да заплати, освен другите данъци, и нотариални такси в размер 11 424 EUR. Тази сума била изчислена на базата на стойност на сделката от 3 763 443,90 EUR.

22 Дружеството Reiss подава иск, с който оспорва основателността на това данъчно облагане в светлината на общностното право.

23 След отхвърлянето на този иск от Amtsgericht Baden-Baden дружеството Reiss обжалва постановеното от последния решение пред препращащата юрисдикция.

24 При тези обстоятелства Landgericht Baden-Baden решава да спре производството по делото и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Включва ли член 10, буква в) от директивата [69/335] и таксите, които се дължат при съставяне на нотариален акт за прехвърлянето на дружествени дялове [в] дружество с ограничена отговорност?“

25 При разглеждането на това дело Съдът първоначално решава да излезе с определение по член 104, параграф 3 от своя процедурен правилник. След направените възражения от провинция Baden-Württemberg, според която някои аспекти на отговора на преюдициалното запитване не могат да се изведат ясно от съществуващата съдебна практика, Съдът преразглежда въпроса и решава да се произнесе по преюдициалното запитване с решение.

26 С решение от 10 октомври 2005 г. Landgericht Baden-Baden отправя към Съда допълнителен въпрос, с оглед на това да се вземе предвид изменението на законодателството, извършено със Закон от 28 юли 2005 г.:

„Дали нотариалните такси губят качеството си на данък по смисъла на Директива 69/335, когато е сигурно, че държавата се отказва от частта от тях, която ѝ се полага при осъществяване на правните действия, и следователно оставя тези такси на самия държавен нотариус — като от разноските се приспада компенсация с фиксиран размер от 15 % — и при това нотариусът продължава да бъде част от структурата на администрацията и да получава трудово възнаграждение от държавата като държавен служител?“

27 С молба, подадена в секретариата на Съда на 16 март 2007 г., дружеството Reiss иска от Съда да възобнови устната фаза на производството в приложение на член 61 от Процедурния правилник, за да се определят действията по събиране на доказателствата по смисъла на член 45 и сл. от Процедурния правилник, с оглед на доказване на фактите, споменати в точка 50 от заключението на генералния адвокат Trstenjak.

Относно исканията за възобновяване на устното производство и за определяне на действията по събиране на доказателствата

28 Дружеството Reiss иска възобновяване на устното производство, за бъдат проверени изводите в заключението на генералния адвокат относно стопанския риск и отговорността на държавните нотариуси.

29 В това отношение следва да се напомни, че Съдът може служебно или по предложение на генералния адвокат, както и по искане на страните, да нареди възобновяване на устната фаза на производството в съответствие с член 61 от своя процедурен правилник, ако счита, че е тя не е била достатъчно ясна или че делото трябва да се реши въз основа на довод, по който страните не са дискутирали (вж. Решение от 19 февруари 2002 г. по дело Wouters и др., C-309/99, Recueil, стр. I-1577, точка 42 и Решение от 14 декември 2004 г. по дело Swedish Match, C-210/03, Recueil, стр. I-11893, точка 25).

30 В дадения случай обаче след изслушване на генералния адвокат Съдът приема, че разполага с всички необходими данни, за да отговори на поставените въпроси. Поради това следва да се отхвърли искането за възобновяване на устната фаза на производството.

31 При тези условия следва да се отхвърли също и искането за определяне на действията по събиране на доказателствата.

По преюдициалните въпроси

32 Със своите въпроси, които следва да се разгледат заедно, препращащата юрисдикция пита по същество дали Директива 69/335 допуска събирането на нотариални такси за удостоверяване на прехвърлянето на дружествени дялове в търговско дружество, когато то се извършва под формата на вноска при увеличаване на дружествения капитал на капиталово дружество в рамките на система, в която нотариусите са държавни служители и поне една част от таксите се изплаща на държавата за покриване на публичните разходи.

По допустимостта

33 Правителството на провинция Baden-Württemberg поддържа, че трябва да се отговори негативно на първия въпрос, а именно че спорните такси по главното производство не попадат в приложното поле на Директива 69/335, и по-специално на член 10, буква в) от нея, поради което според него на практика препращащата юрисдикция няма нужда от отговор на допълнителния въпрос и следователно той е недопустим.

34 В това отношение следва да се напомни, че отправеното от национална юрисдикция запитване може да се отхвърли само ако е съвсем очевидно, че искането тълкуване на общностното право няма никаква връзка с действител-

ността или с предмета на спора по главното производство или още когато проблемът е от хипотетично естество, или ако Съдът не разполага с необходимите фактически и правни елементи, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (вж. по-специално Решение от 10 януари 2006 г. по дело IATA и ELFAA, C-344/04, Recueil, стр. I-403, точка 24 и цитираната съдебна практика).

35 В делото по главното производство това не е така. Освен това не изглежда да е очевидно ясно, че спорните такси са изключени от приложното поле на Директива 69/335 и поради тази причина — че допълнителният въпрос няма връзка с предмета на спора по главното производство.

36 Освен това въпросът дали посочените такси попадат в приложното поле на Директива 69/335 не е въпрос за допустимостта, а се отнася до съществото на делото и трябва да се разгледа в тази насока.

37 Поради това следва да се даде отговор на допълнителния въпрос.

По съществото на спора

38 Най-напред следва да се проучи дали такси като тези по главното производство представляват „данъчно облагане“ по смисъла на Директива 69/335 и след това дали тези такси попадат под забраната на член 10 от същата директива, и накрая, ако е необходимо — дали евентуално спадат към една от разпоредбите, предвидени в член 12 от нея.

Относно квалифицирането като „данъчно облагане“ по смисъла на Директива 69/335

39 От съдебната практика произтича, че с оглед на целите, които Директива 69/335 преследва, понятието „данъчно облагане“ по смисъла на тази директива по принцип трябва да се тълкува разширително (вж. в този смисъл Решение от 19 март 2002 г. по дело Комисия/Гърция, C-426/98, Recueil, стр. I-2793, точка 25 и Решение от 10 март 2005 г. по дело Optiver и др., C-22/03, Recueil, стр. I-1839, точки 30 и 31).

40 Според съдебната практика нотариалните такси трябва да се квалифицират като „данъчно облагане“ по смисъла на Директива 69/335, когато се събират от нотариуси — държавни служители, за сделка, която попада в приложното поле на споменатата директива, и ако поне част от тях се внася в полза на държавата за покриване на публичните разходи (вж. в този смисъл Определение от 21 март 2002 г. по дело Gründerzentrum, C-264/00, Recueil, стр. I-3333, точка 27, Решение от 30 юни 2005 г. по дело Längst, C-165/03, Recueil, стр. I-5637, точка 37 и Решение от 7 септември 2006 г. по дело Organon Portuguesa, C-193/04, Recueil, стр. I-7271, точка 17).

41 Относно разглежданите такси по делото в главното производство следва да се напомни, че Съдът вече е отсъдил, че тези условия са изпълнени в рамките на предишния действащ режим в пределите на Oberlandesgericht Karlsruhe, към който спада Amtsgericht Baden-Baden, където нотариусите били държавни служители и една част от таксите, събирани при съставяне на нотариален акт, били внасяни на държавата за финансиране на нейните функции (вж. в този смисъл Определение по дело Gründerzentrum, посочено по-горе, точка 28).

42 Впрочем не изглежда промените в този режим, въведени със закона от 28 юли 2005 г., да са от такова естество, че да оправдават различно становище по делото в главното производство.

43 В действителност, от една страна, нотариусите продължават да са наети от държавата служители. От друга страна, те остават длъжни да внасят на държавата една част от споменатите такси. Освен това този закон изрично уточнява, че таксите и разноските, свързани с нотариалната дейност, се събират в полза на държавния бюджет.

44 Този извод не се оспорва от факта, че след приемане на закона от 28 юли 2005 г. самите държавни нотариуси, практикуващи в пределите на Oberlandesgericht Karlsruhe, са станали кредитори на въпросните такси и частта, която те трябва да прехвърлят на държавата, е относително скромна, а именно 15 % от размера на тези такси.

45 От една страна, в делата, по които са приети Решение от 29 септември 1999 г. по дело Modelo, известно като „Modelo I" (C-56/98, Recueil, стр. I-6427, точки 19 и 23) и Решение от 21 септември 2000 г. по дело Modelo, известно като „Modelo II" (C-19/99, Recueil, стр. I-7213, точки 19 и 23), както и цитираните по-горе Решение по дело Längst и Решение по дело Organon Portuguesa (вж. съответно точки 41—43, както и точки 11 и 17), въпросните такси също са били събирани на първо време от държавни нотариуси, като една част от тях се е прехвърляла след това на държавата.

46 От друга страна, в същите тези дела, както и в делото, по което е прието цитираното по-горе Определение по дело Gründerzentrum, въпросните такси са квалифицирани като „данъчно облагане" по смисъла на Директива 69/335 независимо от размера на частта, прехвърлена на държавата. Всъщност дори и от обстоятелствата, описани в горепосоченото Решение по дело Längst, да може да се изведе, че държавата е получавала около 66 % от таксите, то Съдът не счита, че този факт има значение за споменатата квалификация. Освен това в нито едно от цитираните решения не се уточнява какъв е размерът на частта, прехвърлена на държавата. Следователно по начало въпросът за конкретния размер на частта, която държавния нотариус прехвърля на държавата, няма отражение върху квалификацията на таксите като „данъчно облагане".

47 Това води до извода, че в светлината на цитираната съдебна практика такси като тези по главното производство представляват „данъчно облагане“ по смисъла на Директива 69/335.

Относно забраната на данъчното облагане, сходно с данъка върху вноската (член 10, буква в) от Директива 69/335)

48 Най-напред следва да се напомни, че член 10 от Директива 69/335, разглеждан в светлината на последното съображение от нея, забранява данъчното облагане, което има същите характеристики като данъка върху вноската (вж. по-специално Решение от 20 април 1993 г. по дело Ponente Carni и Cispadana Costruzioni, C-71/91 и C-178/91, Recueil, стр. I-1915, точка 29 и Решение от 11 юни 1996 г. по дело Denkavit Internationaal и др., C-2/94, Recueil, стр. I-2827, точка 23).

49 В член 10, буква в) от Директива 69/335 са посочени именно данъците, дължими, независимо от вида им, при регистриране или всяко друго изискване във връзка с правната форма на дружеството, което е задължителна предпоставка за извършване на определена дейност.

50 Тази забрана е допълнение към посочените в член 10, букви а) и б) от директивата други забрани, които се позовават на описаните в член 4 от нея положения и е оправдана от обстоятелството, че макар и с тези данъци да не се облагат самите вноски в дружествата, те се събират при изпълняване на съществените изисквания, свързани с правната форма на дружеството, т.е. при използвания инструмент за увеличаване на капитала, по такъв начин, че тяхното запазване също пречи на преследваните от посочената директива цели (вж. в този смисъл Решение от 15 юни 2006 г. по дело Badischer Winzerkeller, C-264/04, Recueil, стр. I-5275, точка 19 и цитираната съдебна практика).

51 Това довежда Съда до извода, че член 10, буква в) от Директива 69/335 по принцип трябва да се тълкува разширително, така че в него се имат предвид не само процедурите, свързани с изискванията за форма, преди капиталово дружество да започне дейността си, но също така и изискванията, които представляват условия за упражняване и за продължаване на дейността на такова дружество (вж. в този смисъл Решение от 2 декември 1997 г. по дело Fantask и др., C-188/95, Recueil, стр. I-6783, точка 22, Решение от 5 март 1998 г. по дело Solred, C-347/96, Recueil, стр. I-937, точка 22 и Решение по дело Badischer Winzerkeller, посочено по-горе, точка 25).

52 В това отношение Съдът многократно е установявал, че когато за дадена сделка, извършена от капиталово дружество, като например увеличаване на дружествения капитал, изменение на устава или придобиване на недвижимо имущество в резултат на сливане, националното право предвижда спазването на правно изискване, то упражняването и продължаването на дейността на това дружество зависи от изпълнението на това изискване (вж. в този смисъл Решение по дело Badischer Winzerkeller, посочено по-горе, точки 26 и 27, както и цитираната съдебна практика).

53 Така например, Съдът е приел за незаконни по смисъла на член 10, буква в) от Директива 69/335 данъците, с които се облагат регистрирането на ново дружество (Решение по дело Ponente Carni и Cispadana Costruzioni, точки 30 и 31, както и Решение по дело Fantask и др., точка 22, посочени по-горе), удостоверяването на учредителния акт на ново дружество (Определение Gründerzentrum, посочено по-горе, точка 30), вписването в търговския регистър на увеличаването на дружествения капитал (Решение по дело Fantask и др., посочено по-горе, точка 22, Решение от 26 септември 2000 г. по дело IGI, C-134/99, Recueil, стр. I-7717, точка 25 и Решение от 21 юни 2001 г. по дело SONAE, C-206/99, Recueil, стр. I-4679, точка 31), удостоверяването на увеличаването на дружествения капитал (Решение по дело Modelo I, посочено по-горе, точка 26), както и удостоверяването на внасяне на останалата част от дружествения капитал (Решение по дело Solred, посочено по-горе, точка 23).

54 Както изтъква генералният адвокат Geelhoed в точки 20—23 от своето заключение, в делото по главното производство въпросните такси са били събрани за удостоверяване на прехвърляне на дружествени дялове на дружеството (Arku) под формата на непарична вноска в рамките на

увеличаването на дружествения капитал на капиталово дружество (дружеството Reiss). Следователно въпросното удостоверяване свидетелства за извършването на сделка, от която зависи увеличаването на дружествения капитал на капиталово дружество. По германското право такива операции по прехвърляне на дялове подлежат на задължително удостоверяване, поради което то се счита за изискване, обуславящо упражняването и продължаването на дейността на въпросното капиталово дружество (дружеството Reiss). Следователно въпросното удостоверяване действително представлява за капиталовото дружество изискване във връзка с неговата правна форма, което има характер на задължителна предпоставка.

55 От това следва, че такси като тези по делото в главното производство, спадат към член 10, буква в) от Директива 69/335, поради което по принцип тяхното събиране е забранено.

56 Следва обаче да се провери дали такива такси попадат в приложното поле на една от разпоредбите, предвидени в член 12 от Директива 69/335.

Относно разпоредбата, с която се разрешава събиране на данък върху прехвърлянето на ценни книжа (член 12, параграф 1, буква а) от Директива 69/335)

57 Член 12, параграф 1, буква а) от Директива 69/335 предвижда, че държавите-членки остават свободни да събират данък върху прехвърлянето на ценни книжа.

58 Тъй като член 12, параграф 1, буква а) от Директива 69/335 представлява ограничение на забраните, предвидени в членове 10 и 11 от същата директива, споменатата разпоредба трябва да се подложи на стеснително тълкуване и не може да се приеме, че тя се разпростира до други видове данъчно облагане, освен „данъци върху прехвърлянето на ценни книжа“ в тесния смисъл на тези термини.

59 Доколкото спорните в главното производство такси не представляват данъци върху прехвърлянето на ценни книжа, а нотариални такси, които спадат към член 10, буква в) от Директива 69/335, от това следва, че те не попадат в приложното поле на член 12, параграф 1, буква а) от Директива 69/335.

Относно изключението, с което се разрешава данък, платим посредством такси или дължими вземания (член 12, параграф 1, буква д) от Директива 69/335)

60 Член 12, параграф 1, буква д) от Директива 69/335 предвижда, че държавите-членки могат да събират данък, платим посредством такси или дължими вземания.

61 В това отношение следва да се посочи, че „данъците, платими посредством такси или дължими вземания", са данъци, които се събират като възнаграждение за предоставена услуга (вж. в този смисъл Решение от 19 март 2002 г. по дело Комисия/Гърция, C-426/98, Recueil, стр. I-2793, точка 36).

62 Следователно, както установява генералният адвокат Geelhoed в точка 32 от своето заключение, могат да се квалифицират като „данък, платим посредством такси или дължими вземания" по смисъла на член 12, параграф 1, буква д) от Директива 69/335, само тези възнаграждения, чийто размер е изчислен въз основа на цената на предоставената услуга. В обратен смисъл, възнаграждение, чийто размер няма никаква връзка с разхода за предоставяне на конкретната услуга или не е изчислен в зависимост от разхода за предоставяне на услугата, за която се дължи, а в зависимост от общите оперативни и инвестиционни разходи на администрацията, трябва да се разглежда като данъчно облагане, което е забранено по силата на членове 10 и 11 от тази директива (вж. в този смисъл Решение по дело Ponente Carni и Cispadana Costruzioni, посочено по-горе, точки 41 и 42, както и Определение по дело Gründerzentrum, посочено по-горе, точка 31).

63 Поради това такса, чийто размер се определя в зависимост от стойността на прилежащата стопанска транзакция и която се увеличава неограничено и правопропорционално на тази стойност, не представлява поради естеството си „данък, платим посредством такси или дължими вземания“ по смисъла на член 12, параграф 1, буква д) от Директива 69/335. Дори и в някои случаи да съществува връзка между сложността на предоставената от администрацията услуга и стойността на прилежащата стопанска транзакция, размерът на такава такса обикновено няма връзка с конкретно направените от администрацията разходи (вж. в този смисъл посочените по-горе Решение по дело Modelo I, точка 30 и Решение по дело IGI, точка 31).

64 В делото по главното производство размерът на разглежданите такси се увеличава правопропорционално на стойността на прехвърлените дружествени дялове, следователно на прилежащата стопанска транзакция. Освен това, тъй като не са били установени ограничения при събирането на тези такси, възможно е те да достигнат значителен общ размер, за който германското правителство дори не претендира, че съответства на разхода за предоставяне на услугата.

65 При тези обстоятелства, посочените такси нямат характер на данък, платим посредством такси или дължими вземания по смисъла на член 12, параграф 1, буква д) от Директива 69/335.

66 С оглед на гореизложеното на поставените въпроси следва да се отговори, че член 10, буква в) от Директива 69/335 не допуска събирането на нотариални такси за удостоверяване на прехвърлянето на дружествени дялове в дружество, когато то се осъществява под формата на вноска при увеличаване на дружествения капитал на капиталово дружество в рамките на система, която се характеризира с обстоятелството, че нотариусите са държавни служители и поне една част от таксите се изплаща на държавата за покриване на публичните разходи.

По съдебните разноски

67 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препращащата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

Член 10, буква в) от Директива 69/335/ЕИО на Съвета от 17 юли 1969 година относно косвените данъци върху набирането на капитал, изменена с Директива 85/303/ЕИО на Съвета от 10 юни 1985 година, не допуска събирането на нотариални такси за удостоверяване на прехвърлянето на дружествени дялове в дружество, когато то се осъществява под формата на вноска при увеличаване на дружествения капитал на капиталово дружество в рамките на система, която се характеризира с обстоятелството, че нотариусите са държавни служители и поне една част от таксите се изплаща на държавата за покриване на публичните разходи.

Подписи