



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. liepos 3 d.\*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Apmokestinimas — Direktyva 69/335/EEB — Netiesioginiai mokesčiai, taikomi kapitalui pritraukti — 10 straipsnio c punktas — Kapitalo bendrovės pertvarkymas į kitos rūšies kapitalo bendrovę nepadidinant kapitalo — Rinkliavos, reikalaujamos už šio pertvarkymo notarinį patvirtinimą“

Byloje C-524/13

dėl *Amtsgericht Karlsruhe* (Vokietija) 2013 m. rugsėjo 27 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2013 m. spalio 3 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Eycke Braun**

prieš

**Land Baden-Württemberg**

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkė R. Silva de Lapuerta, teisėjai Teisingumo Teismo pirmininko pavaduotojas K. Lenaerts (pranešėjas), J. L. da Cruz Vilaça, J.-C. Bonichot ir A. Arabadžjev,

generalinis advokatas N. Jääskinen,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— E. Braun,

— *Land Baden-Württemberg*, atstovaujamos K. Ehmman,

— Europos Komisijos, atstovaujamos A. Cordewener ir W. Roels,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

\* Proceso kalba: vokiečių.

## Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyvos 69/335/EEB dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalui pritraukti (OL L 249, p. 25; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 11), 10 straipsnio c punkto išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant E. Braun, valstybės tarnyboje dirbančio notaro, ir *Land Baden-Württemberg* ginčą dėl rinkliavų, kurias E. Braun gavo už jo parengtus su kapitalo bendrovių pertvarkymu susijusių įvairių sandorių patvirtinimo aktus, dalies sumokėjimo į valstybės išdą.

## Teisinis pagrindas

### *Sąjungos teisė*

- 3 Kaip išdėstyta Direktyvos 69/335 septintoje konstatuojamojoje dalyje, „turi būti suderinta [kapitalo] mokesčio struktūra ir normos“. Šios direktyvos aštuntoje konstatuojamojoje dalyje priduriama, kad „kadangi tolesnis vertybinių popierių apmokestinimas kitais netiesioginiais mokesčiais, kurių požymiai yra tokie pat kaip ir kapitalo mokesčio arba žyminio mokesčio, gali sukliudyti pasiekti tikslus, kurių siekiama šioje direktyvoje numatytomis priemonėmis, todėl tie mokesčiai turėtų būti panaikinti“.
- 4 Šios direktyvos 4 straipsnyje nustatyta:
  - „1. Kapitalo mokesčiu apmokestinami tokie sandoriai:
    - a) kapitalo bendrovės steigimas;  
<...>
    - c) kapitalo bendrovės kapitalo padidinimas bet kokios rūšies turto įnašais;  
<...>
    - e) bendrovės, firmos, asociacijos arba juridinio asmens, kurio registruota buveinė yra trečiojoje šalyje, ir kuris valstybėje narėje kapitalo mokesčio taikymo atžvilgiu yra laikomas kapitalo bendrove, faktinio valdymo centro perkėlimas iš trečiosios šalies į tą valstybę narę;
    - f) bendrovės, firmos, asociacijos arba juridinio asmens, kurio faktinis valdymo centras yra trečiojoje šalyje ir kuris toje valstybėje narėje kapitalo mokesčio taikymo atžvilgiu yra laikomas kapitalo bendrove, registruotos buveinės perkėlimas iš trečiosios šalies į tą valstybę narę;  
<...>
  3. Steigimas, apibrėžtas 1 dalies a punkte, nėra suprantamas kaip kapitalo bendrovės steigiamojo dokumento arba įstatų keitimas, ypač kaip:
    - a) kapitalo bendrovės reorganizavimą į kitos rūšies kapitalo bendrovę;  
<...>“

5 Tos pačios direktyvos 10 straipsnyje numatyta:

„Be kapitalo mokesčio, valstybės narės netaiko jokie kito mokesčio bendrovėms, firmoms, asociacijoms ar pelno siekiantiems juridiniams asmenims:

- a) už 4 straipsnyje minimus sandorius;
- b) už įnašus, paskolas arba teikiamas paslaugas, kurios yra 4 straipsnyje minimų sandorių dalis;
- c) atliekant registraciją arba kitus formalumus, būtinus prieš pradėdant verslą, kuriuos dėl savo teisinės formos gali privalėti atlikti bendrovė, firma, asociacija arba pelno siekiantis juridinis asmuo.“

6 Direktyvos 69/335 12 straipsnio 1 dalies e punkte nustatyta, kad „[n]epaisant 10 ir 11 straipsnių, valstybės narės gali taikyti <...> rinkliavas ir panašius mokėjimus [atlyginamojo pobūdžio rinkliavas]“.

7 Pagal Tarybos direktyvos 2008/7/EB dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalo pritraukimui (OL L 46, p. 11), 16 straipsnį Direktyva 69/335 buvo panaikinta nuo 2009 m. sausio 1 d. Tačiau kadangi patvirtinimo veiksmai, už kuriuos sumokėtos pagrindinėje byloje nagrinėjamos notaro rinkliavos, buvo atlikti prieš įsigaliojant Direktyvai 2008/7, jos reguliuojamos Direktyva 69/335.

#### *Vokietijos teisė*

8 Pagal Notariato federacinio kodekso (*Bundesnotarordnung*) 114 straipsnio 1 dalį *Land Baden-Württemberg* pripažįsta valstybės tarnyboje dirbančio notaro, kurio atlygį sudaro, pirma, Federalinės žemės įstatyme dėl valstybės tarnautojų atlyginimo (*Landesbesoldungsgesetz*) nustatytas darbo užmokestis ir, antra, dalis jo gaunamų rinkliavų, pareigybę.

9 2005 m. liepos 28 d. redakcijos (*Gesetzblatt für Baden-Württemberg* 2005, Nr. 12, 2005 m. rugpjūčio 5 d., p. 580) Badeno-Viurtembergo federalinės žemės teisingumo vykdymo išlaidų įstatymo (*Baden-Württembergisches Landesjustizkostengesetz*, toliau – LJKG BW) 11 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„Valstybės išdas pagal 12 ir 23 straipsnius gauna dalį rinkliavos už:

- a) <...>
- b) pertvarkymo, dėl kurio nepadidėja perimančiosios arba teisinę formą pakeitusios bendrovės kapitalas, notarinį patvirtinimą,
- c) <...>“

10 LJKG BW buvo pakeistas 2011 m. gruodžio 13 d. Federalinės žemės teisingumo vykdymo išlaidų įstatymo ir kitų įstatymų pakeitimo įstatymu (*Gesetz zur Änderung des Landesjustizkostengesetzes und anderer Gesetze; Gesetzblatt für Baden-Württemberg* 2011, Nr. 21, 2011 m. gruodžio 16 d., p. 545) ir jame nuo to laiko numatyta, kad *Land* LJKG 11 straipsnyje numatytais atvejais atgaline data nuo 2002 m. birželio 1 d. visiškai atsisako nuo jame nurodytų rinkliavų dalies. Tačiau minėto 2011 m. gruodžio 13 d. įstatymo 10 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje nustatyta tokia pereinamojo laikotarpio nuostata:

„Rinkliavai, kurią mokėti prievolė atsirado iki 2008 m. gruodžio 31 d., už:

<...>

2) pertvarkymo, dėl kurio nepadidėja perimančiosios arba teisinę formą pakeitusios bendrovės kapitalas, patvirtinimą

<...>

toliau turi būti taikomi iki tol tokiam tvirtinimui taikyti teisės aktai.“

### **Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas**

- 11 E. Braun, valstybės tarnyboje dirbantis notaras, laikotarpiu nuo 2002 m. iki 2005 m. notariškai patvirtino įvairius dokumentus, kurie buvo susiję su kapitalo bendrovių pertvarkymu į kitos rūšies kapitalo bendroves. Dėl notariškai patvirtintų pertvarkymų perimančiųjų arba teisinę formą pakeitusių bendrovių kapitalas nepadidėjo.
- 12 2008 m. gruodžio 11 d. *Landgericht Freiburg* pirmininko sprendimu, priimtu remiantis LJKG BW 11 straipsnio 2 dalies b punktu, buvo nustatyta 8 124,62 euro suma, kurią E. Braun privalėjo sumokėti į valstybės išdą už šiuos patvirtinimus.
- 13 2008 m. gruodžio 23 d. raštu E. Braun apskundė šį sprendimą.
- 14 2013 m. rugpjūčio 19 d. sprendimu dėl pakeitimo *Landgericht Freiburg* šiek tiek pakeitė 2008 m. gruodžio 11 d. sprendime nustatytą apmokestinimą. Tačiau, kiek tai susiję su pagrindinėje byloje nagrinėjamais patvirtinimo veiksmais, apmokestinimas, remiantis 2011 m. gruodžio 13 d. Federalinės žemės teisingumo vykdymo išlaidų įstatymo ir kitų įstatymų pakeitimo įstatymo 10 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje įtvirtinta pereinamojo laikotarpio nuostata, buvo paliktas nepakeistas.
- 15 Ginčas buvo perduotas *Amtsgericht Karlsruhe*.
- 16 Anot prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo, kapitalo bendrovės pertvarkymas į kitos rūšies kapitalo bendrovę pagal Direktyvos 69/335 4 straipsnio 3 dalies a punktą nėra kapitalo bendrovės įsteigimas, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies a punktą, ir todėl jis neapmokestinamas kapitalo mokesčiu. Šis teismas priminė, kad minėtos direktyvos 10 straipsnio c punkte, kitaip nei šios direktyvos 10 straipsnio a ir b punktuose, aiškiai nenurodyti jos 4 straipsnyje įtvirtinti sandoriai, ir mano, jog negalima atmesti, kad rinkliavų dalies pervedimas į valstybės išdą, kaip to reikalaujama 2008 m. gruodžio 11 d. ir 2013 m. rugpjūčio 19 d. sprendimuose, yra pagal Direktyvos 69/335 10 straipsnio c punktą uždraustas apmokestinimas.
- 17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat mano, kad remiantis Sprendimu *Agas* (C-152/97, EU:C:1998:511) negalima daryti išvados, jog šio 10 straipsnio c punkto taikymo sritis turi apsiriboti formalumais, susijusiais su Direktyvos 69/335 4 straipsnyje nurodytais sandoriais.
- 18 Šiomis aplinkybėmis *Amtsgericht Karlsruhe* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar <...> Direktyvą 69/335/EEB <...> reikia aiškinti taip, kad rinkliava, kurią valstybės tarnyboje dirbantis notaras paima už teisinio sandorio, kurio dalykas – kapitalo bendrovės pertvarkymas į kitos rūšies kapitalo bendrovę, patvirtinimą, yra mokesčiai, kaip jie suprantami pagal šią direktyvą, net jei po pertvarkymo perimančiosios arba teisinę formą pakeitusios bendrovės kapitalas nepadidėja?“

## Dėl prejudicinio klausimo

- 19 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvos 69/335 10 straipsnio c punktą reikia aiškinti taip, kad juo draudžiami nacionaliniai teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, kuriuose numatyta, kad į valstybės išdą pervedama dalis valstybės tarnyboje dirbančio notaro gautų rinkliavų už teisinio sandorio, kurio dalykas – kapitalo bendrovės pertvarkymas į kitos rūšies kapitalo bendrovę, dėl kurio perimančiosios arba teisinę formą pakeitusios bendrovės kapitalas nepadidėja, patvirtinimą.

### *Dėl priimtimumo*

- 20 Net jei, kaip nurodo *Land Baden-Württemberg*, prejudiciniame klausime nėra predikato, šis teiginys nereiškia, kad minėtas klausimas yra nepriimtinas, nes šio klausimo turinys gali būti tiksliai nustatytas iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą.
- 21 *Land Baden-Württemberg* taip pat mano, kad klausimas turi būti pripažintas nepriimtiniu, nes prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas yra nereikšmingas pagrindinei bylai nagrinėjant ginčą tarp valstybės tarnyboje dirbančio notaro ir viešosios valdžios institucijų. Nagrinėjamo nacionalinės teisės akto tariamas prieštaravimas Sąjungos teisei yra reikšmingas tik ginčo tarp notaro rinkliavų mokėtojo, t. y. pertvarkytos bendrovės, ir valstybės tarnyboje dirbančio notaro atveju.
- 22 Žinoma, iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad jis gali atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą, jei, be kita ko, akivaizdu, jog prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos aplinkybėmis arba dalyku (šiuo klausimu žr. sprendimų *Rosenblatt*, C-45/09, EU:C:2010:601, 33 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką ir *MA ir kt.*, C-648/11, EU:C:2013:367, 37 punktą).
- 23 Tačiau nagrinėjamu atveju ši sąlyga netenkinama. Net jei pats E. Braun, kaip valstybės tarnyboje dirbantis notaras, nėra pagrindinėje byloje nagrinėjamų rinkliavų mokėtojas, jis neprivalėtų pervesti jų dalies į valstybės išdą, jei paaiškėtų, kad šis rinkliavų dalies pervedimas prieštarauja Sąjungos teisei. Taigi prašymas priimti prejudicinį sprendimą, kuriuo siekiama, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas galėtų įvertinti nagrinėjamos nacionalinės tvarkos, pagal kurią *Land Baden-Württemberg* renka tokias dalis, teisėtumą, yra tiesiogiai susijęs su pagrindinės bylos dalyku.
- 24 Todėl prejudicinis klausimas yra priimtinas.

### *Dėl esmės*

- 25 Pirmiausia reikia priminti, kad Direktyvos 69/335 10 straipsnis, siejamas su jos aštunta konstatuojamąja dalimi, draudžia mokesčius, turinčius tokius pačius požymius kaip ir kapitalo mokestis (žr., be kita ko, sprendimų *Ponente Carni ir Cispadana Costruzioni*, C-71/91 ir C-178/91, EU:C:1993:140, 29 punktą; *Denkavit Internationaal ir kt.*, C-2/94, EU:C:1996:229, 23 punktą ir *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft*, C-466/03, EU:C:2007:385, 48 punktą).
- 26 Taigi Direktyvos 69/335 10 straipsnio c punktas skirtas visų pirma mokesčiams, kurie, kad ir kokios formos būtų, taikomi už registraciją arba bet kuriuos kitus prieš pradedant verslą būtinus atlikti formalumus, kurie bendrovei gali būti privalomi dėl jos teisinės formos (Sprendimo *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft*, EU:C:2007:385, 49 punktas).
- 27 Šiuo klausimu byloje, susijusiose su *Land Baden-Württemberg* taikomais teisės aktais, Teisingumo Teismas jau patikslino, kad notaro rinkliavos, kurias renka valstybės tarnyboje dirbantys notariai už sandorius, patenkančius į Direktyvos 69/335 taikymo sritį, yra mokesčiai, kaip jie suprantami pagal šią direktyvą, nes šie mokesčiai, nors tik iš dalies, yra mokami viešosios valdžios institucijai, samdančiai

valstybės tarnyboje dirbančius notarus, ir naudojami šiai institucijai tenkančioms funkcijoms finansuoti (šiuo klausimu žr. Nutarties *Gründerzentrum*, C-264/00, EU:C:2002:201, 27 ir 28 punktus; sprendimų *Längst*, C-165/03, EU:C:2005:412, 37 ir 41 punktus ir *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft*, EU:C:2007:385, 40 punktą).

- 28 Kalbant apie tai, ar notaro rinkliavos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, renkamos „atliekant registraciją arba kitus formalumus, būtinus prieš pradedant verslą, kuriuos dėl savo teisinės formos gali privalėti atlikti bendrovė“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 69/335 10 straipsnio c punktą, iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad ši nuostata turi būti aiškinama plačiai – kaip apimanti ne tik formalias procedūras, būtinias prieš kapitalo bendrovei pradedant verslą, tačiau ir formalumus, kurie yra tokios bendrovės veiklos vykdymo ir tęstinumo sąlyga (žr. Sprendimo *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft*, EU:C:2007:385, 51 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 29 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra ne kartą konstatavęs, kad kai kapitalo bendrovė atlieka sandorį, pavyzdžiui, padidina akcinį kapitalą, pakeičia įstatus arba susijungusi įgyja nekilnojamojo turto, ir toks sandoris pagal nacionalinę teisę būtinai turi būti formaliai teisiškai įtvirtintas, šis formalumas yra juridinio asmens veiklos vykdymo ir tęstinumo sąlyga (Sprendimo *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft*, EU:C:2007:385, 52 punktas; taip pat šiuo klausimu žr. sprendimų *Komisija / Graikija*, C-426/98, EU:C:2002:180, 12 ir 30 punktus ir *Badischer Winzerkeller*, C-264/04, EU:C:2006:402, 26–29 punktus).
- 30 Pagrindinėje byloje notaro rinkliavos buvo renkamos už sandorių, kuriais kapitalo bendrovės pertvarkomos į kitos rūšies kapitalo bendroves, tvirtinimą. Kadangi pagal *Land Baden-Württemberg* teisės aktus toks pakeitimas turi būti įtvirtintas notariškai patvirtintame dokumente, ši pareiga turi būti laikoma formalumu, kuris yra taip pertvarkytos kapitalo bendrovės veiklos vykdymo ir tęstinumo sąlyga (pagal analogiją žr. Sprendimo *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft*, EU:C:2007:385, 54 punktą). Todėl toks notarinis patvirtinimas yra išankstinis formalumas, kapitalo bendrovei taikomas dėl jos teisinės formos, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 69/335 10 straipsnio c punktą.
- 31 Tačiau *Land Baden-Württemberg* pažymi, kad dėl bendrovių pertvarkymų, dėl kurių kilo ginčas pagrindinėje byloje, perimančiųjų arba teisinę formą pakeitusių bendrovių kapitalas nepadidėjo. Anot minėtos *Land*, Direktyvos 69/335 10 straipsnio c punktas gali būti taikomas tik už sandorį, dėl kurio padidėja atitinkamos bendrovės kapitalas, gautiems mokesčiams.
- 32 Su tokiais argumentais negalima sutikti.
- 33 Iš tiesų iš Direktyvos 69/335 4 straipsnio 3 dalies a punkto aiškiai matyti, kad valstybės narės negali taikyti kapitalo mokesčio už „kapitalo bendrovės pertvarkymą į kitos rūšies kapitalo bendrovę“. Ši nuostata tikrai apima bendrovių pertvarkymą nepadidinant kapitalo. Iš tiesų pertvarkymui padidinant kapitalą taikomas minėtos direktyvos 4 straipsnio 1 dalies c punktas. Taigi Direktyvos 69/335 4 straipsnio 3 dalies a punktu siekiamas tikslas būtų nepasiektas, jei pertvarkant kapitalo bendrovę į kitos rūšies kapitalo bendrovę galėtų būti taikomi kiti mokesčiai, kurių padariniai tokie patys kaip kapitalo mokesčio.
- 34 Be to, iš šio sprendimo 29 punkte nurodytos teismo praktikos matyti, kad Direktyvos 69/335 10 straipsnio c punkto taikymo sritis neapsiriboja sandoriais, kuriais didinamas atitinkamos bendrovės kapitalas.
- 35 Todėl pagal Direktyvos 69/335 10 straipsnio c punktą draudžiami nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, kuriuose numatyta, kad į valstybės išdą pervedama dalis valstybės tarnyboje dirbančio notaro gautų rinkliavų už teisinio sandorio, kurio dalykas – kapitalo bendrovės pertvarkymas į kitos rūšies kapitalo bendrovę, dėl kurio perimančiosios arba teisinę formą pakeitusios bendrovės kapitalas nepadidėja, patvirtinimą.

- 36 Tačiau Direktyvos 69/335 10 straipsnio c punkte nedraudžiama, kad valstybės tarnyboje dirbantis notaras už tokius patvirtinimus rinktų rinkliavas, atitenkančias jam galutinai, jeigu jos yra atlyginamojo pobūdžio, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 69/335 12 straipsnio 1 dalies e punktą.
- 37 Atsižvelgiant į pirmiau išdėstytus svarstymus į prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip: Direktyvos 69/335 10 straipsnio c punktą reikia aiškinti taip, kad juo draudžiami nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, kuriuose numatyta, kad į valstybės išdą pervedama dalis valstybės tarnyboje dirbančio notaro gautų rinkliavų už teisinio sandorio, kurio dalykas – kapitalo bendrovės pertvarkymas į kitos rūšies kapitalo bendrovę, dėl kurio perimančiosios arba teisinę formą pakeitusios bendrovės kapitalas nepadidėja, patvirtinimą.

### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

- 38 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi 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 (antroji kolegija) nusprendžia:

**1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyvos 69/335/EEB dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalui pritraukti, 10 straipsnio c punktą reikia aiškinti taip, kad juo draudžiami nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, kuriuose numatyta, kad į valstybės išdą pervedama dalis valstybės tarnyboje dirbančio notaro gautų rinkliavų už teisinio sandorio, kurio dalykas – kapitalo bendrovės pertvarkymas į kitos rūšies kapitalo bendrovę, dėl kurio perimančiosios arba teisinę formą pakeitusios bendrovės kapitalas nepadidėja, patvirtinimą.**

Parašai.