

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2010. gada 1. jūlijā *

Lieta C-35/09

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Corte suprema di cassazione* (Itālija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2008. gada 3. decembrī un kas Tiesā registrēts 2009. gada 28. janvārī, tiesvedībā

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

pret

Paolo Speranza.

* Tiesvedības valoda — itāļu.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*],
tiesneši P. Linda [*P. Lindh*], A. Ross [*A. Rosas*], U. Lehmuss [*U. Lohmus*] un A. Araba-
džijevs [*A. Arabadjiev*] (referents),

ģenerālvokāts J. Mazaks [*J. Mazák*],
sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2010. gada 28. janvāra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- P. Sperancas [*P. Speranza*] vārdā — V. Viskardīni [*W. Viscardini*] un Dž. Dona [*G. Doná*], *avvocati*,

- Itālijas valdības vārdā — I. Brunī [*I. Bruni*], pārstāve, kurai palīdz P. Džentili [*P. Gentili*] un D. Del Gaiko [*D. Del Gaizo*], *avvocati dello Stato*,

- Eiropas Komisijas vārdā — A. Aresu [*A. Aresu*] un M. Afonso [*M. Afonso*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2010. gada 25. marta tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 4. panta 1. punkta c) apakšpunktu Padomes 1969. gada 17. jūlija Direktīvā 69/335/EEK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai (OV L 249, 25. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 1985. gada 10. jūnija Direktīvu 85/303/EEK (OV L 156, 23. lpp.; turpmāk tekstā — “Direktīva 69/335”), kā arī samērīguma principu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *ministero dell'Economia e delle Finanze* [Ekonomikas un finanšu ministriju] un *Agenzia delle Entrate* [Ieņēmumu dienestu] un P. Sperancu, notāru no Padujas (Itālija), saistībā ar *Ufficio del Registro de Padoue* [Padujas Reģistrācijas biroja], kas ir *Agenzia delle Entrate* vietējā iestāde, izsniegtu paziņojumu par nodokļu samaksu, ar kuru gan sabiedrībai *LEJA Srl* (turpmāk tekstā — “*LEJA*”), kuras juridiskā adrese ir Padujā, gan P. Sperancam solidāri tika noteikts pienākums maksāt nodokli par minētās sabiedrības kapitāla palielināšanas darījuma reģistrāciju.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesiskais regulējums

- 3 Direktīvas 69/335 1. pantā ir paredzēts, ka “dalībvalstis par kapitāla iemaksām kapitāla sabiedrībās iekasē nodokli, kas ir saskaņots, ievērojot 2. līdz 9. pantu, šē turpmāk kapitāla nodoklis”.
- 4 Atbilstoši šīs direktīvas 3. panta 1. punkta a) apakšpunktam par kapitāla sabiedrībām citu starpā tiek uzskatītas uzņēmējsabiedrības, ko saskaņā ar Itālijas tiesībām sauc par “società per azioni” (ākciju sabiedrība) un “società a responsabilità limitata” (sabiedrība ar ierobežotu atbildību).
- 5 Minētās direktīvas 4. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir noteikts, ka “kapitāla nodokli” uzliek “kapitāla sabiedrības kapitāla palielināšanai ar jebkādu aktīvu iemaksām”.
- 6 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 5. panta 1. punkta a) apakšpunktu kapitāla nodokli iekasē, “ja [...] palielina [kapitāla sabiedrības] kapitālu no faktiskās visu aktīvu vērtības, ko iemaksājuši vai iemaksās dalībnieki, pēc tam, kad atskaitītas uzņēmējsabiedrības saistības un izdevumi, kas radušies katras iemaksas dēļ. Dalībvalstis var atlikt kapitāla nodokļa iekasēšanu tik ilgi, kamēr iemaksas ir izdarītas”.

- 7 Atbilstoši Direktīvas 69/335 7. pantam ar nodokli apliekamajiem darījumiem tiek piemērots nodoklis, kura likme pamata lietā apspriesto faktu norises laikā nevarēja pārsniegt 1 %, neskarot šajā direktīvā paredzētos atbrīvojumus.

Valsts tiesiskais regulējums

- 8 Saskaņā ar 1. pantu Konsolidētajos noteikumos par reģistrācijas nodokli (*testo unico delle disposizioni concernenti la imposta di registro*), kuri ir apstiprināti ar Republikas prezidenta 1986. gada 26. aprīļa Dekrēta Nr. 131 (1986. gada 30. aprīļa *GURI* Nr. 99 kārtējais pielikums) tā redakcijā, kas bija piemērojama pamata lietā apspriesto faktu norises laikā (turpmāk tekstā — “konsolidētie noteikumi”), “reģistrācijas nodoklis ir jāmaksā [...] par darījumiem, kuri ir obligāti reģistrējami un kuri reģistrācijai ir iesniegti brīvprātīgi”.
- 9 Atbilstoši konsolidēto noteikumu 2. pantam un 27. panta 5. punktam, kā arī šo konsolidēto noteikumu pielikumā iekļautās I tabulas 4. panta a) punkta 5) apakšpunktam kapitāla palielināšanas darījumi pēc to apstiprināšanas ir jāreģistrē un tiem uzliek nodokli 1 % apmērā no izlemtās palielināšanas.
- 10 Iesniedzējtiesa precizē, ka, tā kā reģistrācijas nodoklis ir nodoklis, kas tiek uzlikts darījumiem, nodoklis tiek piemērots neatkarīgi no tā, vai ieguldījums patiešām ir ticis veikts.
- 11 Saskaņā ar konsolidēto noteikumu 38. pantu darījuma spēkā neesamība vai atceļamība neatbrīvo no pienākuma samaksāt nodokli un, ja tas tiek samaksāts, to var atmaksāt vienīgi tad, ja darījums ar spēkā stājušos tiesas spriedumu civillietā ir atzīts par

spēkā neesošu vai ir ticis atcelts tāda iemesla dēļ, kurā nav vainojamas darījuma pu-
ses. Līdz ar to tiek izslēgta iespēja, ka nodokļu tiesa izņēmuma kārtā darījumu varētu
atzīt par spēkā neesošu, kā to vispārīgi saistībā ar šo tiesu paredz 2. panta 3. punkts
1992. gada 31. decembra Likumdošanas dekrētā Nr. 546 par noteikumiem attiecībā
uz tiesvedībām nodokļu tiesās saskaņā ar valdībai atbilstoši 1991. gada 30. decembra
Likuma Nr. 413 30. pantam doto pilnvarojumu (*disposizioni sul processo tributario in
attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991,
n. 413*; 1993. gada 13. janvāra *GURI* Nr. 9 kārtējais pielikums).

¹² Atbilstoši konsolidēto noteikumu 57. panta 1. un 2. punktam līdzās sabiedrībai, kurā
tiek palielināts kapitāls, valsts amatpersonai, kura ir sagatavojusi protokolu, solidāri
ir jāsamaksā nodoklis.

¹³ Saskaņā ar *Corte suprema di cassazione* [Augstākās kasācijas tiesas] teikto no
1913. gada 16. februāra Likuma Nr. 89 par notariāta izveidi un notāru arhīviem
(*legge n. 89, sull'ordinamento del notariato e degli archivi notarili*; 1913. gada 7. marta
Gazzetta ufficiale Nr. 55) 27. panta izriet, ka notāram ir jāpilda savi pienākumi, kad
tas tiek prasīts.

¹⁴ Ar minētā likuma 28. pantu notāram ir tiesības atteikties sagatavot jebkādu darījumu,
kas viņam tiek prasīts, “ja puses viņam nesamaksā nodevas, honorārus un izdevumus
par attiecīgā darījuma sagatavošanu”.

Pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

- 15 1993. gada 30. jūlijā *LEJA* dalībnieku kopsapulcē tika nolemts šo sabiedrību pārveidot par akciju sabiedrību un palielināt tās kapitālu no ITL 20 000 000, proti, aptuveni EUR 10 329, līdz ITL 58 400 000 000, kas ir aptuveni EUR 30 161 083.
- 16 Šis kopsapulces sanāksmes protokolu P. Speranca bija saņēmis būdams notārs. Šajā protokolā bija precizēts, ka viens no *LEJA* dalībniekiem, *Tecnoitalia Srl*, sedza visu kapitāla palielinājumu, par kuru bija pieņemts lēmums, piesaistot *Lama dd* — sabiedrības, kura iekļauta Koperas (Slovēnija) tiesas reģistrā, — 6 244 akcijas. *Tribunale di Padova* [Padujas pirmās instances tiesas] iecelts eksperts šo akciju vērtību novērtēja ITL 58 380 000 000, proti, aptuveni EUR 30 150 754, apmērā.
- 17 Pēc tam, kad lēmumu bija apstiprinājusi *Corte d'appello di Venezia* [Venēcijas apelācijas tiesa], kapitāla palielināšanas darījumam uzlika nodokli ar attiecīgajā valsts tiesiskajā regulējumā paredzēto proporcionālo likmi, un *Ufficio del Registro de Padoue* izdeva paziņojumu par nodokļu samaksu ITL 578 102 000, kas ir aptuveni EUR 298 565, apmērā gan sabiedrībai *LEJA*, gan P. Sperancam — notāram.
- 18 P. Sperancas celtā prasība par šo nodokļu samaksas paziņojumu kompetentajā nodokļu tiesā pirmajā instancē tika noraidīta. Šis tiesas taisītais spriedums tika grozīts apelācijas tiesvedībā.
- 19 *Ministero dell'Economia e delle Finanze* un *Agenzia delle Entrate* par apelācijas tiesvedībā pieņemto nolēmumu iesniedza kasācijas sūdzību, norādot uz vairāku konsolidētajos noteikumos iekļauto tiesību normu pārkāpumu un kļūdainu piemērošanu.

- 20 P. Speranca norāda, ka pamata lietā apspriestā kapitāla palielināšana nav notikusi, jo *Tecnoitalia Srl* nekad neesot varējusi piesaistīt *Lama dd* akcijas, kā rezultātā *LEJA* kļuva par maksātnespējīgu. Viņš turklāt uzskata, ka valsts tiesiskais regulējums ir pretrunā Direktīvai 69/335, jo ar to, pirmkārt, ir paredzēta tiesiskajā regulējumā par reģistrācijas nodokli noteiktā iespēja nodokli uzlikt kapitāla palielināšanas darījumam, lai arī palielinājums faktiski nav veikts, un, otrkārt, ir uzlikts solidārs pienākums notāram, kurš veic apstiprināšanu.
- 21 *Corte suprema di cassazione* uzskata, ka saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu tai ir jāapmierina *ministero dell'Economia e delle Finanze* un *Agenzia delle Entrate* iesniegtā kasācijas sūdzība.
- 22 *Corte suprema di cassazione*, uzskatot, pirmkārt, ka pamata lietā apspriestais reģistrācijas nodoklis ir jāatzīst par “kapitāla nodokli” Direktīvas 69/335 4. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē un, otrkārt, ka konsolidēto noteikumu pielikumā pievienotās I tabulas 4. panta a) punkta 5) apakšpunktā, lasot kopā ar šo konsolidēto noteikumu 38. pantu, ir paredzēts, ka nodokli uzliek lēmumam palielināt kapitālu neatkarīgi no šāda lēmuma īstenošanas un spēkā esamības, šaubās par valsts tiesiskā regulējuma saderību ar Direktīvas 69/335 4. panta 1. punkta c) apakšpunktu.
- 23 Tai ir tādas pašas šaubas par konsolidēto noteikumu 57. panta saderību, jo tajā ir paredzēts, ka notāram, kurš ir sagatavojis darījumu, solidāri ir jāsamaksā nodoklis.

24 Iesniedzējtiesa arī norāda, ka, ja notāra solidārā atbildība tiktu uzskatīta par saderīgu ar Direktīvu 69/335, viņa kā personas, kura nepiedalās tiesvedībā starp attiecīgo uzņēmumu un nodokļu iestādi, rīcībā esošie aizstāvības līdzekļi var būt nepietiekami.

25 Šādos apstākļos *Corte suprema di cassazione* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai Direktīvas [69/335] 4. panta 1. punkta c) apakšpunkts, atbilstoši kuram kapitāla nodokli uzliek kapitāla sabiedrības kapitāla palielināšanai ar jebkādu aktīvu iemaksām, ir interpretējams tādējādi, ka nodokli piemēro vienīgi par faktisku ieguldījuma veikšanu, nevis par vienkāršu lēmumu palielināt kapitālu, kas būtībā palicis neizpildīts?

2) Vai Direktīvas [69/335] 4. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka nodoklis ir jāpiemēro vienīgi sabiedrībai, kas saņem ieguldījumu, nevis arī valsts amatpersonai, kura sagatavo vai apstiprina darījumu?

3) Vai katrā ziņā aizstāvības līdzekļi, kas Itālijas tiesiskajā regulējumā nodrošināti valsts amatpersonai, ievēro samērīguma principu, ņemot vērā, ka [konsolidēto noteikumu] 38. pantā ir noteikts, ka nav nozīmes tam, vai lēmums palielināt kapitālu nav spēkā vai ir atceļams, un ir ļauts samaksāto nodokli saņemt atpakaļ tikai pēc tam, kad stājies spēkā tiesas spriedums civillietā, ar kuru darījums ir atzīts par spēkā neesošu vai ir atcelts?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par trešā jautājuma pieņemamību

- 26 Itālijas valdība apšaubā, vai Tiesas kompetencē ir atbildēt uz trešo jautājumu par samērīguma principa ievērošanu.
- 27 Šī valdība uzskata, ka Tiesai var lūgt interpretēt EK līgumā minētā vispārīgā principa piemērošanas jomu tikai lietās, kurām ir kāda saistība ar pārrobežu situācijām. Taču pamata lietā esošie fakti attiecas tikai uz iekšēja rakstura situāciju. Līdz ar to samērīguma princips nevar būt šķērslis pamata lietā apskatāmo valsts noteikumu piemērošanai, un Tiesas kompetencē nav pieņemt lēmumu pēc būtības.
- 28 Šajā ziņā pietiek atgādināt, kā izriet no pastāvīgās judikatūras, ka no vispārīgo principu, ko atzīst Savienības tiesību sistēma, aizsardzības izrietošās prasības ir saistošas arī dalībvalstīm, kad tās ievieš Savienības tiesisko regulējumu, un ka tādēļ to pienākums ir, ciktāl tas ir iespējams, piemērot šo tiesisko regulējumu, ievērojot minētās prasības (Tiesas 2006. gada 27. jūnija spriedums lietā C-540/03 Parlaments/Padome, Krājums, I-5769. lpp., 105. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 29 Šajā lietā iesniedzējtiesa atsauca uz samērīguma principu saistībā ar sekām, kuras izriet no konsolidēto noteikumu 38. panta piemērošanas pamata lietā aplūkotojiem apstākļiem. Iesniedzējtiesa no tā secina, ka ar minētajiem konsolidētajiem noteikumiem, it īpaši 1., 2., 10., 13., 14., 27., 38. un 57. pantu, Itālijas tiesībās tiek transponēta Direktīva 69/335.
- 30 Tādējādi, tā kā iesniedzējtiesa uz samērīguma principu ir atsaukusies saistībā ar Itālijas Republikas veikto Direktīvas 69/335 īstenošanu, trešais jautājums ir pieņemams.

Par pirmo un trešo jautājumu

- 31 Uzdotot pirmo un trešo jautājumu, kuri jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 69/335 4. panta 1. punkta c) apakšpunkts pieļauj valsts tiesisko regulējumu, ar kuru kapitāla nodokli uzliek sabiedrības kapitāla palielināšanas darījuma reģistrācijai, un vai ir ievērots samērīguma princips gadījumā, kad valsts tiesiskajā regulējumā ir paredzēts, ka nodokļu tiesās vienīgais pierādījums par kapitāla palielināšanai faktiski veikto ieguldījuma neesamību ir spēkā stājies tiesas spriedums civillietā, ar kuru reģistrācija ir atzīta par spēkā neesošu vai ir atcelta, kas nozīmē, ka kapitāla nodoklis ir jāsamaksā katrā ziņā un ka tā atmaksa var tikt saņemta, vienīgi iesniedzot šādu tiesas spriedumu civillietā.
- 32 Tiesa jau ir lēmusi, ka kapitāla nodokļa izcelsme ir meklējama pašā kapitālieguldījumā, ar kuru tiek palielināts sabiedrības kapitāls, nevis kādā citā darījumā vai formalitātē (2006. gada 30. marta spriedums lietā *C-46/04 Aro Tubi Trafilerie*, Krājums, I-3009. lpp., 27. punkts).

- 33 Tomēr Tiesa arī ir norādījusi, ka Direktīvas 69/335 4. panta 1. punkta c) apakšpunktā un 5. panta 1. punkta a) apakšpunktā nav precizēts brīdis, kad ar kapitāla nodokli apliekamais darījums sākas (2002. gada 17. oktobra spriedums lietā C-339/99 *ESTAG*, *Recueil*, I-8837. lpp., 49. punkts).
- 34 Tā kā ar minētās direktīvas 5. panta 1. punkta a) apakšpunktu ir atļauts kapitāla nodokli iekasēt par aktīviem, ko iemaksājuši vai iemaksās dalībnieki, kā arī tik ilgi, kamēr iemaksas ir izdarītas, dalībvalstis var prasīt samaksāt šo nodokli vai nu pēc aktīvu faktiskas iemaksāšanas, vai arī tajā pašā brīdī, kad šīs iemaksas tiek veiktas, pat pirms šī kapitālieguldījuma veikšanas, ar nosacījumu, ka kapitālieguldījums ir droši zināms (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *ESTAG*, 50. punkts).
- 35 No tā izriet, ka Direktīvas 69/335 4. panta 1. punkta c) apakšpunkts pieļauj, ka dalībvalsts izvēlas sabiedrības kapitāla palielināšanas darījuma reģistrāciju kā brīdi, kad sākas ar kapitāla nodokli apliekamais darījums, ar nosacījumu, ka tiek saglabāta saikne starp minētā nodokļa iekasēšanu un aktīvu faktisku iemaksāšanu saņēmējsabiedrībā (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *ESTAG*, 49. un 50. punkts).
- 36 Ja minētā darījuma sākšanās brīdī aktīvi faktiski vēl nav iemaksāti un ja nav droši zināms, ka šis ieguldījums tiks veikts, attiecīgā dalībvalsts nevar prasīt samaksāt kapitāla nodokli, jo šis ieguldījums nav droši zināms (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *ESTAG*, 50. un 51. punkts).
- 37 Šajā lietā no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka *LEJA* kapitāla palielināšanas darījuma reģistrācijas brīdī ar reģistrācijas pieteikumu iesniegtais dokumentārais pierādījums norādīja, ka aktīvi jau bija iemaksāti vai vismaz bija droši zināms, ka tie tiks iemaksāti.

- 38 Tomēr no šiem lietas materiāliem arī izriet, ka pirms šī nodokļa samaksas kļuva acīmredzams, ka krāpšanas dēļ aktīvu faktiskā iemaksāšana minētā darījuma reģistrācijas brīdī patiesībā nebija veikta un bija droši zināms, ka šo aktīvu iemaksāšana nenotiks. Tādējādi šādos apstākļos, ņemot vērā šī sprieduma 32., 34. un 36. punktā minētos apsvērumus, kapitāla nodokļa samaksa nevar tikt pieprasīta.
- 39 Iesniedzējtiesa precizē, ka atbilstoši konsolidēto noteikumu 38. pantam, ja ir konstatēts darījums, ar kuru ieguldījums ir reģistrēts, kapitāla nodoklis ir jāsamaksā katrā ziņā un tā atmaksa var tikt saņemta vienīgi tad, ja nodokļu tiesās tiek iesniegts spēkā stāties tiesas spriedums civillietā, ar kuru šis darījums ir atzīts par spēkā neesošu.
- 40 Ņemot vērā šī sprieduma 32., 34. un 36. punktā minētos apsvērumus un it īpaši to, ka kapitāla nodokļa samaksa var tikt pieprasīta vienīgi tad, ja ir droši zināms, ka aktīvi tiks iemaksāti vēlāk, Direktīvas 69/335 4. panta 1. punkta c) apakšpunkts un 5. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem šāds valsts tiesiskais regulējums netiek pieļauts.
- 41 Saistībā ar iepriekš minēto, lai arī Itālijas valdība pareizi norāda, ka Direktīva 69/335 vispār neattiecas uz to, kā dalībvalstis organizē savu nodokļu tiesu kompetenci, kā arī šajās tiesās celtajām prasībām piemērojamo procedūru, tomēr saskaņā ar pastāvīgo judikatūru dalībvalsts tiesību sistēmā paredzētais procesuālais noteikums nedrīkst padarīt praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu to tiesību īstenošanu, kas izriet no Savienības tiesību sistēmas (efektivitātes princips) (skat. it īpaši 2010. gada 15. aprīļa spriedumu lietā C-542/08 *Barth*, Krājums, I-3189. lpp., 17. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 42 Efektivitātes prasība izsaka vispārējo dalībvalstu pienākumu nodrošināt tādu attiecīgo personu tiesību aizsardzību tiesā, kuras izriet no Savienības tiesībām. Tas tāpat attiecas gan uz to tiesu noteikšanu, kuru kompetencē ir izskatīt prasības, kas pamatotas ar Savienības tiesībām, gan arī uz procesuālo noteikumu definēšanu (šajā ziņā skat. 2010. gada 18. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-317/08 līdz C-320/08 *Alassini* u.c., Krājums, I-2213. lpp., 49. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 43 Tiesa ir precizējusi, ka ikviens gadījums, kad rodas jautājums, vai valsts procesuāla tiesību norma padara neiespējamu vai pārmērīgi apgrūtina Savienības tiesību piemērošanu, ir jāanalizē, ņemot vērā šīs tiesību normas nozīmi visā procesā, tā norisē un tajā esošajās īpatnībās dažādu instanču valsts tiesās (2009. gada 6. oktobra spriedums lietā C-40/08 *Asturcom Telecomunicaciones*, Krājums, I-9579. lpp., 39. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 44 Šajā lietā iesniedzējtiesa norādīja, ka saskaņā ar 1992. gada 31. decembra Likumdošanas dekrēta Nr. 546 2. panta 3. punktu nodokļu tiesām vispārīgi ir noteiktas pilnvaras izņēmuma kārtā atzīt darījumus par spēkā neesošiem. Acīmredzami, ka šīs atzīšanas rezultātā nodokļu maksātājiem nav jāmaksā nodoklis, jo tas vairs netiek prasīts.
- 45 Tomēr attiecībā uz kapitāla nodokli no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka nodokļu tiesa izņēmuma kārtā darījumu nevar atzīt par spēkā neesošu, jo darījuma, ar kuru ieguldījums tiek reģistrēts, spēkā neesamība vai atceļamība saskaņā ar konsolidēto noteikumu 38. pantu neatbrīvo nodokļu maksātāju no pienākuma šo nodokli samaksāt.

- 46 No tā izriet, ka pamata lietā apspriestajā gadījumā prasības celšanai Itālijas nodokļu tiesās, lai nepieļautu kapitāla nodokļa, kura samaksa atbilstoši Direktīvai 69/335 nevar tikt prasīta, atmaksu nav nekādas lietderīgas iedarbības — pretēji tam, ko apgalvo Itālijas valdība, lai arī saskaņā ar iesniedzējtiesas minētajiem vispārīgajiem procesuālajiem noteikumiem līdzīgās prasībās, kas celtas par citiem nodokļiem, nodokļu maksātājs var tikt atbrīvots no pienākuma maksāt nodokli, kas nav maksājams.
- 47 Tādējādi ir jāuzskata, kā pareizi norāda P. Speranca un Eiropas Komisija, ka valsts tiesiskais regulējums, ar kuru paredzēts, ka nodokļu tiesās vienīgais pierādījums par sabiedrības izlemtajai kapitāla palielināšanai faktiski veiktā ieguldījuma neesamību ir spēkā stājies tiesas spriedums civillietā, ar kuru reģistrācija ir atzīta par spēkā neesošu vai ir atcelta, kas nozīmē, ka kapitāla nodoklis ir jāsamaksā katrā ziņā un ka tā atmaksa var tikt saņemta, vienīgi iesniedzot šādu tiesas spriedumu civillietā, padara praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu ar Direktīvu 69/335 piešķirto tiesību īstenošanu.
- 48 Ņemot vērā iepriekš minēto un neinterpretējot samērīguma principu, uz pirmo un trešo jautājumu jāatbild šādi. Direktīvas 69/335 4. panta 1. punkta c) apakšpunkts un 5. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj, ka dalībvalsts izvēlas sabiedrības kapitāla palielināšanas darījuma reģistrāciju kā brīdi, kad sākas ar kapitāla nodokli apliekamais darījums, ar nosacījumu, ka tiek saglabāta saikne starp minētā nodokļa iekasēšanu un aktīvu faktisku iemaksāšanu saņēmējsabiedrībā. Ja minētā darījuma sākšanās brīdī aktīvi faktiski vēl nav iemaksāti un ja nav droši zināms, ka šis ieguldījums tiks veikts, attiecīgā dalībvalsts nevar prasīt samaksāt kapitāla nodokli, jo šis ieguldījums nav droši zināms. Efektivitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts valsts tiesiskais regulējums, ar kuru paredzēts, ka nodokļu tiesās vienīgais pierādījums par sabiedrības izlemtajai kapitāla palielināšanai faktiski veiktā ieguldījuma neesamību ir spēkā stājies tiesas spriedums civillietā, ar kuru reģistrācija ir atzīta par spēkā neesošu vai ir atcelta, kas nozīmē, ka kapitāla nodoklis ir

jāsamaksā katrā ziņā un ka tā atmaksa var tikt saņemta, vienīgi iesniedzot šādu tiesas spriedumu civillietā.

Par otro jautājumu

⁴⁹ Uzdodot otro jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 69/335 4. panta 1. punkta c) apakšpunktam ir pretrunā tas, ka līdzās sabiedrībai, kura saņem ieguldījumu, kapitāla nodoklis ir jāmaksā valsts amatpersonai, kura sagatavojusi vai apstiprinājusi kapitāla palielināšanas darījumu.

⁵⁰ No judikatūras izriet, ka, ievērojot Direktīvas 69/335 uzbūvi un sistēmu, kapitāla nodoklis tiek iekasēts no kapitāla sabiedrības, kas ir attiecīgā ieguldījuma saņēmēja. Parasti tā ir sabiedrība, kurai fiziski tiek nodoti attiecīgie līdzekļi vai pakalpojumi. Tikai izņēmuma gadījumos var būt citādi, un tad ir jāmeklē attiecīgo līdzekļu vai pakalpojumu “patiesais ieguvējs” (2006. gada 12. janvāra spriedums lietā C-494/03 *Senior Engineering Investments*, Krājums, I-525. lpp., 25. punkts).

⁵¹ Turklāt no šīs uzbūves un sistēmas arī izriet, ka dalībvalstis sabiedrību, kura saņem kapitāla palielināšanu, nevar atbrīvot no kapitāla nodokļa situācijā, kas nav minēta kādā no minētās direktīvas 6.–9. un 11. pantā paredzētajiem gadījumiem.

- 52 Tomēr, kā savu secinājumu 38., 39. un 47. punktā norādījis ģenerāladvokāts, Direktīvas 69/335 mērķis nav saskaņot kapitāla nodokļa atmaksas noteikumus, lai nodrošinātu nodokļa maksātāja nodokļu samaksas pienākuma izpildi, kā arī vienkāršot šī nodokļa iekasēšanu.
- 53 Jāuzskata, ka valsts amatpersonas, kura sagatavojusi vai apstiprinājusi sabiedrības kapitāla palielināšanas darījumu, solidāra atbildība ir gan līdzeklis, kā nodrošināt sabiedrības, kura saņem minēto kapitāla palielinājumu, nodokļu samaksas pienākuma izpildi, gan arī pasākums, lai vienkāršotu kapitāla nodokļa iekasēšanu.
- 54 No tā izriet, ka Direktīva 69/335 principā pieļauj, ka dalībvalsts paredz valsts amatpersonas, kas sagatavojusi vai apstiprinājusi kapitāla palielināšanas darījumu, atbildību.
- 55 Tomēr, kā izriet no šī sprieduma 50. un 51. punkta, kapitāla nodokli iekasē no kapitāla sabiedrības, kas ir attiecīgā ieguldījuma saņēmēja, un dalībvalstis sabiedrību, kura saņem kapitāla palielinājumu, nevar atbrīvot no kapitāla nodokļa situācijā, kas nav minēta kādā no minētās direktīvas 6.–9. un 11. pantā paredzētajiem gadījumiem.
- 56 Tas, ka valsts amatpersonai ir noteikts solidārs pienākums samaksāt kapitāla nodokli, pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai izpildītu šī sprieduma 53. un 54. punktā minētos mērķus, ja minētās valsts amatpersonas rīcībā nav tiesību celt pretpasību pret ieguldījuma saņēmējsabiedrību.
- 57 Šajā lietā no lietas materiāliem izriet, pirmkārt, ka ar 1913. gada 16. februāra Likuma Nr. 89 28. pantu notāram ir tiesības atteikties sagatavot jebkādu darījumu, kas viņam tiek prasīts, ja puses viņam nesamaksā nodevas, honorārus un izdevumus par

attiecīgā darījuma sagatavošanu, un, otrkārt, ka notāram ir tiesības celt pretpasību pret ieguldījuma saņēmējsabiedrību.

- 58 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz otro jautājumu jāatbild šādi: Direktīva 69/335 ir interpretējama tādējādi, ka ar to tiek pieļauts, ka dalībvalsts paredz valsts amatpersonas, kas sagatavojusi vai apstiprinājusi kapitāla palielināšanas darījumu, solidāru atbildību, ar nosacījumu, ka šai valsts amatpersonai ir tiesības celt pretpasību pret ieguldījuma saņēmējsabiedrību.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

- 1) **Padomes 1969. gada 17. jūlija Direktīvas 69/335/EEK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 1985. gada 10. jūnija Direktīvu 85/303/EEK, 4. panta 1. punkta c) apakšpunkts un 5. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj, ka dalībvalsts izvēlas sabiedrības kapitāla palielināšanas darījuma**

reģistrāciju kā brīdi, kad sākas ar kapitāla nodokli apliekamais darījums, ar nosacījumu, ka tiek saglabāta saikne starp minētā nodokļa iekasēšanu un aktīvu faktiski iemaksāšanu saņēmējsabiedrībā. Ja minētā darījuma sākšanās brīdī aktīvi faktiski vēl nav iemaksāti un ja nav droši zināms, ka šis ieguldījums tiks veikts, attiecīgā dalībvalsts nevar prasīt samaksāt kapitāla nodokli, jo šis ieguldījums nav droši zināms. Efektivitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts valsts tiesiskais regulējums, ar kuru paredzēts, ka nodokļu tiesās vienīgais pierādījums par sabiedrības izlemtajai kapitāla palielināšanai faktiski veikto ieguldījuma neesamību ir spēkā stājies tiesas spriedums civillietā, ar kuru reģistrācija ir atzīta par spēkā neesošu vai ir atcelta, kas nozīmē, ka kapitāla nodoklis ir jāsamaksā katrā ziņā un ka tā atmaksa var tikt saņemta, vienīgi iesniedzot šādu tiesas spriedumu civillietā;

- 2) Direktīva 69/335, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 85/303, ir interpretējama tādējādi, ka ar to tiek pieļauts, ka dalībvalsts paredz valsts amatpersonas, kas sagatavojusi vai apstiprinājusi kapitāla palielināšanas darījumu, solidāru atbildību, ar nosacījumu, ka šai valsts amatpersonai ir tiesības celt pretpretprasību pret ieguldījuma saņēmējsabiedrību.

[Paraksti]