ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

1 juli 2010 *

In zaak C-35/09,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Corte suprema di cassazione (Italië) bij beslissing van 3 december 2008, ingekomen bij het Hof op 28 januari 2009, in de procedure

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

tegen

Paolo Speranza,

* Procestaal: Italiaans.

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: J. N. Cunha Rodrigues, kamerpresident, P. Lindh, A. Rosas, U. Lõhmus en A. Arabadjiev (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: J. Mazák,
griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 28 januari 2010,

gelet op de opmerkingen van:

— P. Speranza, vertegenwoordigd door W. Viscardini en G. Doná, avvocati,

— de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. Bruni als gemachtigde, bijgestaan door P. Gentili en D. Del Gaizo, avvocati dello Stato,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Aresu en M. Afonso als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 25 maart 2010,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing heeft betrekking op de uitlegging van artikel 4, lid 1, sub c, van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal (PB L 249, blz. 25), zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985 (PB L 156, blz. 23; hierna: „richtlijn 69/335"), alsook van het evenredigheidsbeginsel.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Ministero dell'Economia e delle Finanze (Italiaanse minister van Economie en Financiën) en de Agenzia delle Entrate (ontvanger van belastingen) enerzijds, en P. Speranza, notaris te Padua (Italië), anderzijds, betreffende een aanslag die door het Ufficio del Registro te Padua, het plaatselijk orgaan van de Agenzia delle Entrate, is opgelegd en waarbij LEJA Srl (hierna: „LEJA"), vennootschap gevestigd te Padua, en Speranza in verband met de registratie van de akte van vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van voornoemde vennootschap hoofdelijk aansprakelijk zijn gesteld voor de verschuldigde belasting.

Toepasselijke bepalingen

Wettelijke regeling van de Unie

3 Artikel 1 van richtlijn 69/335 voorziet dat de „lidstaten [...] een overeenkomstig het bepaalde in de artikelen 2 tot en met 9 geharmoniseerd recht [heffen] op de inbreng in kapitaalvennootschappen, hierna kapitaalrecht genoemd".

4 Overeenkomstig artikel 3, lid 1, sub a, van deze richtlijn worden onder meer de vennootschappen naar Italiaans recht „società per azioni" (naamloze vennootschap) en „società a responsabilità limitata" (vennootschap met beperkte aansprakelijkheid) beschouwd als kapitaalvennootschappen.

5 Artikel 4, lid 1, sub c, van voornoemde richtlijn bepaalt dat „de vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap door inbreng van zaken van welke aard ook" aan het kapitaalrecht is onderworpen.

6 Op grond van artikel 5, lid 1, sub a, van dezelfde richtlijn wordt het kapitaalrecht geheven „in geval van [...] vermeerdering van [het] vennootschappelijk kapitaal [van een kapitaalvennootschap] [...] over de werkelijke waarde van de zaken, van welke aard ook, die door de vennoten zijn ingebracht of tot inbreng waarvan zij gehouden zijn, na aftrek van de lasten en verbintenissen die in verband met elke inbreng voor rekening van de vennootschap komen; het staat de lidstaten vrij het kapitaalrecht alleen te heffen naargelang de liberalisaties daadwerkelijk plaatsvinden".

7 Overeenkomstig artikel 7 van richtlijn 69/335 zijn de belastbare handelingen onderworpen aan een recht waarvan het tarief, ten tijde van de feiten aan de orde in het hoofdgeding, 1 % niet mocht overschrijden, onder voorbehoud van bij deze richtlijn voorziene uitzonderingen.

Nationale regeling

8 Volgens artikel 1 van de gecoördineerde tekst van de wettelijke bepalingen betreffende het registratierecht (testo unico delle disposizioni concernenti la imposta di registro), goedgekeurd bij decreet van de president van de Republiek nr. 131 van 26 april 1986 (gewoon supplement bij GURI nr. 99 van 30 april 1986, in de versie die gold ten tijde van de feiten aan de orde in het hoofdgeding (hierna: „gecoördineerde tekst"), „is het registratierecht van toepassing op akten waarvoor registratie verplicht is en akten die vrijwillig ter registratie worden aangeboden".

9 Op grond van de artikelen 2 en 27, lid 5, van de gecoördineerde tekst alsook van artikel 4, sub a, punt 5, van Tarief I in bijlage bij deze tekst, zijn akten van kapitaalvermeerdering, nadat zij zijn gehomologeerd, onderworpen aan registratie en aan een belasting van 1 % van de vermeerdering waartoe is besloten.

10 De verwijzende rechter verduidelijkt dat, aangezien het registratierecht een belasting is op de akte, het voor de onderworpenheid aan de belasting geen rol speelt of de inbreng al dan niet wordt gerealiseerd.

11 Op grond van artikel 38 van de gecoördineerde tekst, doet de nietigheid of de vernietigbaarheid van de akte geen afbreuk aan de verplichting om de belasting te voldoen

en kan betaalde belasting enkel worden teruggestort wanneer een in kracht van gewijsde gegaan burgerlijk vonnis de nietigheid van de akte heeft vastgesteld of deze akte heeft vernietigd op een niet aan de partijen toerekenbare grond. Het is bijgevolg uitgesloten dat de belastingrechter incidenteel de nietigheid van de akte vaststelt, zoals in het algemeen voor deze rechter is bepaald in artikel 2, lid 3, van wetgevend decreet (decreto legislativo) nr. 546 houdende bepalingen betreffende de fiscale procedure overeenkomstig de volmacht die op grond van artikel 30 van wet nr. 413 van 30 december 1991 aan de regering is verleend (disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), van 31 december 1992 (gewoon supplement bij GURI nr. 9 van 13 januari 1993).

12 Overeenkomstig artikel 57, leden 1 en 2, van de gecoördineerde tekst zijn de vennootschap die de kapitaalvermeerdering ondergaat en de ambtsdrager die de akte heeft opgesteld, hoofdelijk gehouden tot het voldoen van de belasting.

13 Volgens de Corte suprema di cassazione is de notaris op grond van artikel 27 van wet nr. 89 betreffende de organisatie van het notariaat en de notariële archieven (legge n. 89, sull'ordinamento del notariato e degli archivi notarili) van 16 februari 1913 (*Gazzetta ufficiale* n° 55 van 7 maart 1913) verplicht zijn functie te vervullen wanneer hem dit wordt gevraagd.

14 Wanneer hem gevraagd wordt een akte op te stellen, mag de notaris dit op grond van artikel 28 van voornoemde wet weigeren „indien de partijen hem de verschuldigde belastingen, erelonen en onkosten met betrekking tot deze akte niet voldoen".

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

15 Op 30 juli 1993 besloot de aandeelhoudersvergadering van LEJA om deze vennootschap om te vormen tot een vennootschap op aandelen en daarbij het maatschappelijk kapitaal van deze laatste te verhogen van 20 000 000 ITL, zijnde ongeveer 10 329 EUR, tot 58 400 000 000 ITL, zijnde ongeveer 30 161 083 EUR.

16 De notulen van deze aandeelhoudersvergadering werden verleden door Speranza, in zijn hoedanigheid van notaris. Deze notulen verduidelijkten dat één van de vennoten van LEJA, Tecnoitalia Srl, op de volledige kapitaalvermeerdering waartoe was besloten had ingetekend door inbreng van 6 244 aandelen in Lama dd, een vennootschap die is ingeschreven in het register van de rechtbank te Koper (Slovenië). Een door het Tribunale di Padova benoemde deskundige schatte de waarde van voornoemde aandelen op 58 380 000 000 ITL, zijnde ongeveer 30 150 754 EUR.

17 Na door de Corte d'appello di Venezia te zijn gehomologeerd, werd de akte van kapitaalvermeerdering belast tegen het proportionele tarief volgens de betrokken nationale wettelijke regeling. Het Ufficio del Registro te Padua betekende een aanslag van 578 102 000 ITL, zijnde ongeveer 298 565 EUR, zowel aan LEJA als aan Speranza, in zijn hoedanigheid van notaris.

18 Deze laatste stelde voor de bevoegde belastingrechter in eerste aanleg vruchteloos beroep in tegen deze aanslag, maar die beslissing werd vernietigd in hoger beroep.

19 De Ministero dell'Economia e delle Finanze en de Agenzia delle Entrate hebben vervolgens beroep tot cassatie van deze uitspraak in hoger beroep ingesteld, met het betoog dat talrijke bepalingen van de gecoördineerde tekst waren geschonden of onjuist waren toegepast.

20 Speranza voert aan dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde kapitaalvermeerdering niet heeft plaatsgehad, aangezien Tecnoitalia Srl er nooit in is geslaagd de aandelen Lama dd in te brengen. Dit zou voor het overige de insolvabiliteit van LEJA hebben veroorzaakt. Bovendien stelt hij dat de nationale wettelijke regeling om twee redenen in strijd is met richtlijn 69/335. In de eerste plaats kan volgens de nationale wettelijke regeling betreffende registratierechten een akte van kapitaalvermeerdering aan belasting worden onderworpen, ook al is niet daadwerkelijk kapitaal ingebracht, en in de tweede plaats is de instrumenterende notaris hoofdelijk aansprakelijk.

21 De Corte suprema di cassazione geeft te kennen dat zij, op grond van de nationale wettelijke regeling, het beroep van de Ministero dell'Economia e delle Finanze en de Agenzia delle Entrate zou moeten inwilligen.

22 Deze rechterlijke instantie betwijfelt echter of deze nationale wettelijke regeling wel verenigbaar is met artikel 4, lid 1, sub c, van richtlijn 69/335. Zij overweegt daarbij enerzijds dat het in het hoofdgeding aan de orde zijnde registratierecht moet worden gekwalificeerd als een „kapitaalrecht" in de zin van artikel 4, lid 1, sub c, van richtlijn 69/335 en, anderzijds, dat volgens artikel 4, sub a, punt 5, van Tarief I in bijlage bij de gecoördineerde tekst, in samenhang met artikel 38 van deze tekst, het loutere besluit tot kapitaalvermeerdering aan belastingheffing is onderworpen ongeacht of dit besluit wordt uitgevoerd en of het geldig is.

23 Zij twijfelt eveneens aan de verenigbaarheid van artikel 57 van de gecoördineerde tekst, voor zover op grond daarvan de notaris die de akte opstelt, hoofdelijk gehouden is tot het voldoen van de belasting.

24 De verwijzende rechter merkt eveneens op dat, zo de hoofdelijke aansprakelijkheid van de notaris verenigbaar zou worden bevonden met richtlijn 69/335, deze notaris mogelijkerwijze over onvoldoende verweermiddelen zou kunnen beschikken als derde in het geschil tussen de betrokken onderneming en de belastingadministratie.

25 In die omstandigheden heeft de Corte suprema di cassazione besloten, de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof volgende prejudiciële vragen te stellen:

„1) Moet artikel 4, lid 1, sub c, van richtlijn [69/335], volgens hetwelk de vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap door inbreng van zaken van welke aard ook, aan het kapitaalrecht is onderworpen, aldus worden uitgelegd, dat de daadwerkelijke verwezenlijking van de inbreng en niet het enkele, grotendeels onuitgevoerd gebleven, besluit tot vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal aan die belasting moet worden onderworpen?

2) Moet artikel 4, lid 1, sub c, van richtlijn [69/335] aldus worden uitgelegd, dat de belasting enkel moet drukken op de vennootschap die de inbreng verricht en niet mede op de ambtsdrager die de akte hiervan opstelt of verlijdt?

3) Zijn, hoe dan ook, de verweermiddelen die de Italiaanse wettelijke regeling aan de ambtsdrager biedt, verenigbaar met het evenredigheidsbeginsel, waar artikel 38 van [de gecoördineerde tekst] bepaalt dat het irrelevant is of het besluit tot vermeerdering van het kapitaal nietig of vernietigbaar is, en dat terugbetaling van de betaalde belasting enkel kan worden verkregen nadat de uitspraak van de civiele rechter tot nietigverklaring of vernietiging in kracht van gewijsde is gegaan?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Betreffende de ontvankelijkheid van de derde vraag

26 De Italiaanse regering twijfelt aan de bevoegdheid van het Hof om te antwoorden op de derde vraag, betreffende de naleving van het evenredigheidsbeginsel.

27 Volgens deze regering kan het Hof, aangezien het hier gaat om een aan het EG-Verdrag ontleend algemeen beginsel, slechts worden gevraagd de draagwijdte hiervan uit te leggen in zaken die grensoverschrijdende situaties behelzen. De feiten waarvan sprake in het hoofdgeding zijn echter zuiver intern. Bijgevolg kan het evenredigheidsbeginsel geen beletsel vormen voor de toepassing van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wettelijke regeling en is het Hof niet bevoegd zich uit te spreken.

28 In dit verband zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak de vereisten die voortvloeien uit de bescherming van de in de rechtsorde van de Unie erkende algemene beginselen, de lidstaten ook bij de uitvoering van de regelgeving van de Unie binden en dat deze bijgevolg die regelgeving zo veel mogelijk moeten toepassen in overeenstemming met die vereisten (arrest van 27 juni 2006, Parlement/Raad, C-540/03, Jurispr. blz. I-5769, punt 105 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 In casu refereert de verwijzende rechter aan het beginsel van evenredigheid met het oog op de gevolgen van de toepassing van artikel 38 van de gecoördineerde tekst op de omstandigheden van het hoofdgeding. De gecoördineerde tekst, in het bijzonder de artikelen 1, 2, 10, 13, 14, 27, 38 en 57 ervan, heeft tot doel richtlijn 69/335 om te zetten in Italiaans recht.

30 Nu de verwijzende rechter aan het evenredigheidsbeginsel refereert in het kader van de tenuitvoerlegging van richtlijn 69/335 door de Italiaanse Republiek, is de derde vraag bijgevolg ontvankelijk.

Betreffende de eerste en de derde vraag

31 Met zijn eerste en zijn derde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in beginsel te vernemen of artikel 4, lid 1, sub c, van richtlijn 69/335 zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling die de registratie van een akte van kapitaalvermeerdering van een vennootschap aan kapitaalrecht onderwerpt en of het evenredigheidsbeginsel zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling op grond waarvan het feit dat in het kader van deze kapitaalvermeerdering geen daadwerkelijke inbreng heeft plaatsgevonden, voor de belastingrechter enkel kan worden bewezen met een in kracht van gewijsde gegaan burgerlijk vonnis dat de nietigheid van de akte vaststelt of deze nietig verklaart, waardoor het kapitaalrecht in ieder geval moet worden voldaan en de terugbetaling ervan slechts kan worden verkregen door voorlegging van een dergelijk vonnis.

32 Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, is het belastbare feit voor het kapitaalrecht de inbreng waardoor het vennootschappelijk kapitaal van de vennootschap wordt vermeerderd, en niet eender welke andere verrichting of formaliteit (arrest van 30 maart 2006, Aro Tubi Trafilerie, C-46/04, Jurispr. blz. I-3009, punt 27).

33 Het Hof heeft echter ook reeds geoordeeld dat de artikelen 4, lid 1, sub c, en 5, lid 1, sub a, van richtlijn 69/335 niet verduidelijken op welk moment het belastbare feit voor het kapitaalrecht zich voordoet (arrest van 17 oktober 2002, ESTAG, C-339/99, Jurispr. blz. I-8837, punt 49).

34 Nu op grond van artikel 5, lid 1, sub a, van voornoemde richtlijn het kapitaalrecht kan worden geheven op de zaken die door de vennoten zijn ingebracht of tot inbreng waarvan zij gehouden zijn, alsook naargelang de liberalisaties daadwerkelijk plaatsvinden, kunnen de lidstaten betaling van het recht vorderen hetzij na de daadwerkelijke inbreng van de zaken, hetzij gelijktijdig met de inbreng, of zelfs vóór de inbreng, op voorwaarde dat deze zeker is (zie in die zin arrest ESTAG, reeds aangehaald, punt 50).

35 Uit het voorgaande volgt dat artikel 4, lid 1, sub c, van richtlijn 69/335 zich er niet tegen verzet dat een lidstaat de registratie van de akte van kapitaalvermeerdering van een vennootschap aanwijst als het moment waarop het belastbare feit voor het kapitaalrecht zich voordoet, op voorwaarde dat het verband tussen de inning van voornoemd kapitaalrecht en de daadwerkelijke inbreng van zaken in de vennootschap behouden blijft (zie in die zin arrest ESTAG, reeds aangehaald, punten 49 en 50).

36 Indien op het moment van registratie van voornoemde akte de daadwerkelijke inbreng van de zaken nog niet heeft plaatsgevonden en indien het niet zeker is dat deze inbreng nog zal plaatsvinden, kan de betrokken lidstaat geen betaling van het kapitaalrecht eisen zolang de inbreng niet zeker is (zie in die zin arrest ESTAG, punten 50 en 51).

37 In casu blijkt uit het aan het Hof voorgelegde dossier dat, op het moment van registratie van de akte van kapitaalvermeerdering van LEJA, het schriftelijk bewijs tot ondersteuning van het verzoek tot registratie aangaf dat de inbreng van de zaken reeds had plaatsgevonden of op zijn minst zeker was.

38 Uit dit dossier blijkt echter ook dat nadien, maar nog voordat de betaling van het kapitaalrecht had plaatsgevonden, duidelijk is geworden dat wegens fraude de daadwerkelijke inbreng van de zaken op het moment van voornoemde registratie nog niet had plaatsgevonden en dat het zeker was dat die niet zou plaatsvinden. In die omstandigheden mocht de betaling van het kapitaalrecht, rekening houdend met de overwegingen uiteengezet in punten 32, 34 en 36 van het onderhavige arrest, dus niet worden gevorderd.

39 De verwijzende rechter verduidelijkt dat volgens artikel 38 van de gecoördineerde tekst, het kapitaalrecht in ieder geval moet worden betaald wanneer de akte van registratie van de inbreng wordt opgesteld en dat terugbetaling van dit recht enkel kan worden verkregen wanneer aan de belastingrechter een in kracht van gewijsde gegaan burgerlijk vonnis dat de nietigheid van de akte heeft uitgesproken, wordt voorgelegd.

40 Rekening houdend met de overwegingen uiteengezet in de punten 32, 34 en 36 van het onderhavige arrest, en meer bepaald met het feit dat de betaling van het kapitaalrecht pas kan worden gevorderd wanneer zeker is dat de zaken nadien zullen worden ingebracht, moeten de artikelen 4, lid 1, sub c, en 5, lid 1, sub a, van richtlijn 69/335 aldus worden uitgelegd dat zij zich tegen de onderhavige nationale wettelijke regeling verzetten.

41 In dit verband voert de Italiaanse regering terecht aan dat richtlijn 69/335 geenszins betrekking heeft op de organisatie door de lidstaten van de bevoegdheden van hun fiscale rechterlijke instanties, noch op de procedure voor de bij deze rechterlijke instanties ingestelde beroepen. Dit neemt echter niet weg dat volgens vaste rechtspraak een in de interne rechtsorde van een lidstaat voorziene procedureregel de uitoefening van de door de rechtsorde van de Unie verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk mag maken (doeltreffendheidsbeginsel) (zie onder meer arrest van 15 april 2010, Barth, C-542/08, Jurispr. blz. I-3189, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

42 Het doeltreffendheidsvereiste geeft immers uitdrukking aan de algemene verplichting van lidstaten, de bescherming in rechte te waarborgen van de rechten die de justitiabelen aan het recht van de Unie ontlenen. Het geldt zowel voor de aanwijzing van de rechterlijke instanties die bevoegd zijn om kennis te nemen van op dat recht gebaseerde vorderingen als voor de vaststelling van procedurevoorschriften (zie in die zin arrest van 18 maart 2010, Alassini e.a., C-317/08-C-320/08, Jurispr. blz. I-2213, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 Het Hof heeft reeds verduidelijkt dat ieder geval waarin de vraag rijst of een nationale procedureregel de toepassing van het Unierecht onmogelijk of uiterst moeilijk maakt, moet worden onderzocht met inaanmerkingneming van de plaats van die regel in de gehele procedure en van het verloop en de bijzondere kenmerken ervan voor de verschillende nationale instanties (arrest van 6 oktober 2009, Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, Jurispr. blz. I-9579, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

44 In casu heeft de verwijzende rechter opgemerkt dat de fiscale rechterlijke instanties overeenkomstig artikel 2, lid 3, van wetgevend decreet nr. 546 van 31 december 1992, in het algemeen over de bevoegdheid beschikken om de nietigheid van akten incidenteel vast te stellen. Een dergelijke vaststelling heeft tot gevolg dat de betrokkene aan betaling van de belasting kan ontsnappen, aangezien deze laatste niet langer opeisbaar is.

45 Wat het kapitaalrecht betreft blijkt evenwel uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat het uitgesloten is dat de belastingrechter incidenteel de nietigheid van een akte kan vaststellen, aangezien de nietigheid of de vernietigbaarheid van de akte die de inbreng vaststelt de betrokkene op grond van artikel 38 van de gecoördineerde tekst niet ontheft van zijn verplichting tot het voldoen van de betrokken belasting.

46 Uit het voorgaande volgt dat in een geval zoals dat aan de orde in het hoofdgeding, anders dan de Italiaanse regering beweert, een beroep dat voor de Italiaanse belastingrechter wordt ingesteld om de inning tegen te gaan van een kapitaalrecht dat overeenkomstig richtlijn 69/335 niet kan worden gevorderd, van elk nuttig effect is beroofd, terwijl volgens de algemene procedurele context zoals de verwijzende rechter die heeft geschetst, gelijkaardige beroepen tegen andere belastingen de betrokkene wel kunnen bevrijden van zijn verplichting tot het betalen van een onverschuldigde belasting.

47 Bijgevolg moet worden geoordeeld, zoals Speranza en de Europese Commissie terecht opmerken, dat een nationale wettelijke regeling op grond waarvan voor de belastingrechter het feit dat de kapitaalvermeerdering waartoe een vennootschap heeft besloten niet daadwerkelijk is ingebracht, enkel kan worden bewezen door overlegging van een in kracht van gewijsde gegaan burgerlijk vonnis waarbij de nietigheid of de vernietiging van de inschrijving is uitgesproken, zodat het kapitaalrecht in ieder geval moet worden voldaan en terugbetaling enkel kan worden verkregen door overlegging van een dergelijk burgerlijk vonnis, de uitoefening van de door richtlijn 69/335 toegekende rechten in de praktijk onmogelijk althans uiterst moeilijk maakt.

48 Rekening houdend met het voorgaande, en zonder dat het nodig is de zaak nog te onderzoeken in het licht van het evenredigheidsbeginsel, moet op de eerste en de derde vraag worden geantwoord dat de artikelen 4, lid 1, sub c, en 5, lid 1, sub a, van richtlijn 69/335 aldus moeten worden uitgelegd dat zij er zich niet tegen verzetten dat een lidstaat de registratie van de akte van kapitaalvermeerdering van een vennootschap aanwijst als het moment waarop het belastbare feit voor het kapitaalrecht zich voordoet, op voorwaarde dat het verband tussen de inning van dit recht en de daadwerkelijke inbreng van de zaken in de betrokken vennootschap behouden blijft. Indien op het moment van registratie van voornoemde akte de daadwerkelijke inbreng van de zaken nog niet heeft plaatsgevonden en indien het niet zeker is dat deze inbreng nog zal plaatsvinden, kan de betrokken lidstaat geen betaling van het kapitaalrecht eisen zolang de inbreng niet zeker is. Het beginsel van doeltreffendheid moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling op grond waarvan voor de belastingrechter het feit dat de kapitaalvermeerdering waartoe een vennootschap heeft besloten niet daadwerkelijk is ingebracht, enkel kan worden bewezen door overlegging van een in kracht van gewijsde gegaan burgerlijk

vonnis waarbij de nietigheid of de vernietiging van de inschrijving is uitgesproken, zodat het kapitaalrecht in ieder geval moet worden voldaan en terugbetaling enkel kan worden verkregen door overlegging van een dergelijk burgerlijk vonnis.

Betreffende de tweede vraag

49 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in beginsel te vernemen of artikel 4, lid 1, sub c, van richtlijn 69/335 zich ertegen verzet dat niet enkel de vennootschap waarin kapitaal wordt ingebracht, maar ook de ambtsdrager die de akte van vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal heeft opgesteld of verleden, het kapitaalrecht verschuldigd is.

50 Uit de rechtspraak volgt dat, volgens het systeem en de opzet van richtlijn 69/335, het kapitaalrecht wordt geheven van de kapitaalvennootschap waarvoor de betrokken inbreng bestemd is. Dit is in de regel de vennootschap waaraan de betrokken middelen of prestaties feitelijk worden overgedragen. Slechts in uitzonderlijke gevallen kan dit anders zijn en moet worden onderzocht wie de „werkelijke begunstigde" van de betrokken middelen of prestaties is (arrest van 12 januari 2006, Senior Engineering Investments, C-494/03, Jurispr. blz. I-525, punt 25).

51 Voor het overige volgt eveneens uit dit systeem en uit deze opzet dat de lidstaten de vennootschap ten gunste waarvan de kapitaalvermeerdering gebeurt, niet kunnen vrijstellen van het kapitaalrecht, behoudens in de gevallen die voorzien zijn in de artikelen 6 tot en met 9 en 11 van voornoemde richtlijn.

52 Zoals de advocaat-generaal evenwel aangeeft in de punten 38, 39 en 47 van zijn conclusie, heeft richtlijn 69/335 niet tot doel de modaliteiten voor invordering van het kapitaalrecht te harmoniseren, die erop gericht zijn de vervulling door de belastingplichtige van zijn fiscale verplichtingen te waarborgen en de inning van de belasting te vereenvoudigen.

53 De hoofdelijke aansprakelijkheid van de ambtsdrager die de akte van kapitaalvermeerdering van de vennootschap heeft opgesteld of verleden, vormt zowel een waarborg voor de vervulling van de fiscale verplichtingen van de vennootschap ten gunste waarvan de kapitaalvermeerdering geschiedt als een maatregel die de inning van het kapitaalrecht beoogt te vereenvoudigen.

54 Bijgevolg verzet richtlijn 69/335 zich er in beginsel niet tegen dat een lidstaat voorziet in aansprakelijkheid van de ambtsdrager die de akte van kapitaalvermeerdering heeft opgesteld of verleden.

55 Het kapitaalrecht wordt evenwel, zoals uit de punten 50 en 51 van het onderhavige arrest blijkt, geheven van de kapitaalvennootschap waarvoor de betrokken inbreng bestemd is en de lidstaten kunnen de betrokken vennootschap niet vrijstellen van kapitaalrecht, behoudens de gevallen die voorzien zijn in de artikelen 6 tot en met 9 en 11 van voornoemde richtlijn.

56 De hoofdelijke verplichting van de ambtsdrager om het kapitaalrecht te voldoen, zou verder gaan dan hetgeen noodzakelijk is om de in punten 53 en 54 van dit arrest aangegeven doelstellingen te verwezenlijken, indien deze ambtsdrager geen regresvordering krijgt op de vennootschap ten gunste waarvan de inbreng gebeurt.

57 In casu blijkt uit het dossier dat de notaris op grond van artikel 28 van wet nr. 89 van 16 februari 1913 kan weigeren een akte op te stellen indien de partijen hem de

verschuldigde belastingen, erelonen en onkosten met betrekking tot deze akte niet voldoen, en voorts dat de notaris een regresvordering krijgt op de vennootschap ten gunste waarvan de inbreng gebeurt.

58 Rekening houdend met het voorgaande, moet op de tweede vraag worden geantwoord dat richtlijn 69/335 aldus moet worden uitgelegd dat zij er zich niet tegen verzet dat een lidstaat voorziet in hoofdelijke aansprakelijkheid van de ambtsdrager die de akte van vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal heeft opgesteld of verleden, op voorwaarde dat deze ambtsdrager een regresvordering krijgt op de vennootschap ten gunste waarvan de inbreng gebeurt.

Kosten

59 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tweede kamer) verklaart voor recht:

1) De artikelen 4, lid 1, sub c, en 5, lid 1, sub a, van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985, moeten aldus worden uitgelegd dat zij er zich niet tegen

verzetten dat een lidstaat de registratie van de akte van kapitaalvermeerdering van een vennootschap aanwijst als het moment waarop het belastbare feit voor het kapitaalrecht zich voordoet, op voorwaarde dat het verband tussen de inning van dit recht en de daadwerkelijke inbreng van de zaken in de betrokken vennootschap behouden blijft. Indien op het moment van registratie van voornoemde akte de daadwerkelijke inbreng van de zaken nog niet heeft plaatsgevonden en indien het niet zeker is dat deze inbreng nog zal plaatsvinden, kan de betrokken lidstaat geen betaling van het kapitaalrecht eisen zolang de inbreng niet zeker is. Het beginsel van doeltreffendheid moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling op grond waarvan voor de belastingrechter het feit dat de kapitaalvermeerdering waartoe een vennootschap heeft besloten niet daadwerkelijk is ingebracht, enkel kan worden bewezen door overlegging van een in kracht van gewijsde gegaan burgerlijk vonnis waarbij de nietigheid of de vernietiging van de inschrijving is uitgesproken, zodat het kapitaalrecht in ieder geval moet worden voldaan en terugbetaling enkel kan worden verkregen door overlegging van een dergelijk burgerlijk vonnis.

2) Richtlijn 69/335, zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303, moet aldus worden uitgelegd dat zij er zich niet tegen verzet dat een lidstaat voorziet in hoofdelijke aansprakelijkheid van de ambtsdrager die de akte van vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal heeft opgesteld of verleden, op voorwaarde dat deze ambtsdrager een regresvordering krijgt op de vennootschap ten gunste waarvan de inbreng gebeurt.

ondertekeningen