FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT GEORGES COSMAS

fremsat den 26. juni 1997 *

I — Indledning

1. Med det præjudicielle spørgsmål, der er forelagt Domstolen af Tribunale civile e penale di Venezia, anmoder retten Domstolen om at fortolke artikel 4, 7 og 10 i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter [1] (herefter »direktivet«).

Dette spørgsmål er blevet rejst under en sag mellem Società Immobiliare SIF SpA (herefter »SIF«) og Ufficio del registro (tinglysningskontoret) i Padova. Sagen drejer sig om, hvorvidt visse afgifter, der opkræves ved kapitaludvidelser ved apportindskud i form af fast ejendom foretaget af selskabsdeltagerne, er forenelige med direktivet.

Ifølge forelæggelseskendelsen er disse afgifter: 1) registreringsafgiften (»imposta di registro«), 2) tinglysningsafgiften (»imposta ipotecaria«), 3) matrikelafgiften (»imposta catastale«) og 4) den kommunale afgift på værdistigningen af fast ejendom (»imposta comunale sull'incremento di valore dei beni immobili« — herefter »Invim-afgiften«).

II — De nationale bestemmelser

2. Forelæggelseskendelsen indeholder ingen nærmere oplysninger, hverken om de nationale bestemmelser, der er blevet anvendt, eller om arten af de omtvistede afgifter.

I sit skriftlige indlæg, der ikke er blevet bestridt på dette punkt under den mundtlige forhandling, har Kommissionen beskrevet de pågældende afgifter som følger:

3. Registreringsafgiften (imposta di registro) er reguleret i lovbekendtgørelsen om regi-

* Originalsprog: græsk.

1 — EFT 1969 II, s. 405.

streringsafgiften [2] og er en afgift, der påhviler »dokumenter, der skal registreres, og dokumenter, som frivilligt indleveres til registrering« (artikel 1). De dokumenter, der skal registreres, er bl.a. (artikel 2) »dokumenter af enhver art vedrørende selskaber« (artikel 4 i tabellen i bilaget til dekretet). I artikel 4 hedder det bl.a., at afgiften påhviler »indskud og forhøjelse af selskabskapitalen eller -formuen« [artikel 4, litra a)], der sker »1) ved overdragelse af ejendomsretten eller en tinglig rettighed vedrørende fast ejendom«, samt »2) ved overdragelse af ejendomsretten eller en tinglig rettighed vedrørende fast ejendom, der er bestemt til udøvelse af erhvervsmæssig virksomhed, og som ikke kan anvendes til andet formål uden en indgribende ændring ...«.

For så vidt angår afgiftssatserne henvises der i artikel 4, litra a), nr. 1) (apportindskud i form af almindelige faste ejendomme), til artikel 1 i den tabel, der indeholder de generelle regler om afgiftspligt for »dokumenter om overdragelse mod vederlag af ejendomsretten til fast ejendom«. Artikel 1 i tabellen omfatter fire afgiftssatser, der afhænger af, hvilken type ejendom der overdrages, og ejendommens værdi. Satserne er følgende: 1) For fast ejendom i almindelighed: 8%. 2) For landejendomme i tilfælde, hvor erhververen ikke selv driver landbrug: 15%. 3) For fast ejendom af historisk, kunstnerisk og arkæologisk værdi: 4%. 4) For boliger, der ikke er luksusboliger, såfremt ejendommen er beliggende i den kommune, hvor erhververen har bopæl, og såfremt han ikke ejer andre bygninger, der er egnet til beboelse: 4% (artikel 50 ff. i lovbekendtgørelsen omhandler »afgiftsgrundlaget«).

I henhold til artikel 4, litra a), nr. 2), i tabellen gælder der derimod for apportindskud i form af fast ejendom, »der særligt er bestemt til udøvelse af erhvervsmæssig virksomhed«, en enhedssats på 4%.

4. Tinglysningsafgiften [3] er reguleret i lovbekendtgørelsen om afgifter på indførelse og notering i tingbogen [4]. Afgiften skal betales ved optagelse, indførelse af pantehæftelser, forlængelse af prioritetslån og andre noteringer i tingbogen (lovbekendtgørelsens artikel 1), og afgiftsgrundlaget udgøres (artikel 2) af ejendommens værdi, således som denne værdi opgøres med henblik på beregningen af registreringsafgiften. Tinglysningsafgiftssatsen for »indførelse i tingbogen af dokumenter og domme, der omhandler overdragelse af ejendomsretten til fast ejendom«, er fastsat i artikel 1 i tabellen i bilaget til lovbekendtgørelsen og er for nylig blevet forhøjet fra 1,60% til 2% [5] af værdien af den overdragne eller, som i det foreliggende tilfælde, indskudte faste ejendom.

2 — Dekret nr. 131 af 26.4.1986 fra republikkens præsident (Supplemento ordinario til GURI nr. 99 af 30.4.1986).

3 — Denne afgift betales ikke blot ved tinglysning af adkomstdokumenter, men tillige (ifølge lovbekendtgørelsens artikel 3) ved indførelse af panterettigheder i tingbogen.

4 — Lovdekret nr. 347 af 31.10.1990 (Supplemento ordinario nr. 75 til GURI nr. 277 af 27.11.1990).

5 — Artikel 133 i lov nr. 549 af 28.12.1995 (Supplemento ordinario nr. 153 til GURI nr. 302 af 29.12.1995).

5. Matrikelafgiften, der er omhandlet i samme lovbekendtgørelses artikel 10, skal betales ved ejerskifte, dvs. ved ændring af navnet på indehaveren af en ejendomsret eller en tinglig rettighed vedrørende en fast ejendom, der er indført i tingbogen. Afgiften, som er proportional med værdien af den faste ejendom, udgjorde 4 o/oo på det tidspunkt, hvor det her omhandlede apportindskud fandt sted [6].

6. Invim-afgiften blev indført ved dekret nr. 643 af 26. oktober 1972 fra republikkens præsident [7]. Afgiftsgrundlaget var »værdistigningen af fast ejendom beliggende på italiensk område« (artikel 1), og den fastsættes enten »i forbindelse med ejerskifte mod vederlag« vedrørende den faste ejendom (artikel 2 i dekret nr. 643 af 1972 fra republikkens præsident) eller — for så vidt angår fast ejendom tilhørende selskaber — »ved udløbet af hver tiårsperiode regnet fra den dato, hvor den faste ejendom blev erhvervet« (artikel 3). I henhold til dekretet sidestilledes apportindskud i form af fast ejendom i »selskaber af enhver art« med »dokumenter vedrørende ejerskifte mod vederlag« (artikel 2, stk. 2).

Afgiftsgrundlaget udgjordes af forskellen mellem ejendommens værdi på det tidspunkt, hvor den blev erhvervet, og værdien på det tidspunkt, hvor den blev overdraget eller indskudt, forhøjet med de omkostninger, der havde forøget værdien. I det andet tilfælde, hvor afgiften opkrævedes (ved udløbet af en tiårsperiode), blev forskellen mellem ejendommens værdi beregnet således, at man som slutværdien betragtede ejendommens værdi ved tiårsperiodens udløb og som begyndelsesværdien ejendommens værdi ved erhvervelsen eller den værdi, der blev lagt til grund for den foregående afgiftsopkrævning (artikel 6).

Afgiftssatserne var progressive og varierede efter den afgiftspligtige værdi beregnet efter kriterierne i artikel 15. De udgjorde mellem 3% og 30% af de procentvise værdistigninger (mindst 20% og op til over 200% af referenceværdien).

Ved artikel 17 i lovdekret nr. 504 af 30. december 1992 [8] blev Invim-afgiften ophævet med virkning fra den 1. januar 1993. I henhold til den nævnte artikel »skal afgiften dog fortsat betales med maksimumssatsen, men dog kun af den værdistigning, der er realiseret pr. 31. december 1992, såfremt betingelserne for at opkræve afgiften er opfyldt i perioden fra den 1. januar 1993 til den 1. januar 2003. Afgiften tilfalder statskassen« (stk. 7).

Ifølge forelæggelseskendelsen blev Invim-afgiften opkrævet af de selskabsdeltagere, der havde indskudt ejendommene.

6 — Satsen blev forhøjet til 1% ved artikel 132 i ovennævnte lov nr. 549 af 1995.

7 — Supplemento ordinario nr. 3 til GURI nr. 292 af 11.11.1972.

8 — Supplemento ordinario til GURI nr. 137 af 1992.

III — Faktiske omstændigheder

7. Som det fremgår af forelæggelseskendelsen, vedtog selskabsdeltagerne på en ekstraordinær generalforsamling den 11. december 1992 at omdanne SIF fra et anpartsselskab til et aktieselskab og at forhøje selskabskapitalen fra 290 000 000 til 4 290 000 000 LIT ved at foretage et apportindskud i form af fast ejendom til en samlet værdi af 8 712 600 000 LIT. Der blev herved udstedt 40 000 nye aktier.

8. Ved afgørelse af 26. april 1993 opkrævede Ufficio del registro di Padova i alt 859 354 000 LIT i anledning af det foretagne apportindskud i form af fast ejendom til dækning af de tre ovennævnte afgifter og Invim-afgiften.

9. Efter at have indbetalt beløbet anførte SIF i en klage af 9. juli 1993, at afgiften efter enhedssatsen ifølge artikel 7, stk. 2, i direktivet i dets dagældende affattelse androg 87 126 000 LIT, og selskabet krævede det for meget betalte beløb tilbagebetalt.

10. Klagen blev afvist af de kompetente myndigheder, og til prøvelse af denne afvisning anlagde SIF den 19. januar 1994 sag ved Tribunale civile e penale di Venezia, idet selskabet gjorde gældende, at pålæggelsen af afgift af det i hovedsagen omhandlede indskud var uforenelig med direktivets artikel 4, 7 og 10, og nedlagde påstand om, at afgiftsmyndighederne tilpligtedes at tilbagebetale det beløb, selskabet uretmæssigt var blevet afkrævet.

11. Den forelæggende ret, der var i tvivl om, hvorvidt de omtvistede afgifter lovligt kunne opkræves ifølge direktivet, og om, hvilke satser der skal anvendes, har i medfør af artikel 177, litra b), i Rom-traktaten af 1956 forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Finder artikel 4, 7 og 10 i Rådets direktiv af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter, som ændret ved direktivet af 9. april 1973, anvendelse i en situation som sagsøgerens?

Indebærer dette, at der ikke må opkræves andre afgifter, navnlig dem, de italienske tinglysningskontorer opkræver, herunder Invim-afgiften (afgift på værdistigningen af

fast ejendom)? I bekræftende fald ønskes det oplyst, om det er satsen på 2% eller den nedsatte sats, der skal anvendes.«

IV — Stillingtagen

Indledende bemærkninger

12. Man bør først og fremmest erindre den forelæggende ret om, at det for at opnå en fortolkning af fællesskabsretten, som retten kan bruge, er nødvendigt, at den giver en beskrivelse af de faktiske omstændigheder og de regler, som de forelagte spørgsmål hænger sammen med, eller i alt fald forklarer de faktiske forhold, der er baggrunden for dens spørgsmål.

Desuden skal de i forelæggelsesbeslutningerne givne oplysninger og de deri stillede spørgsmål ikke blot tjene til at sætte Domstolen i stand til at give hensigtsmæssige svar, men også til at give medlemsstaternes regeringer samt andre berørte parter mulighed for at afgive indlæg i henhold til artikel 20 i EF-statutten for Domstolen [9].

Det påhviler Domstolen at overvåge, at denne mulighed bevares, når henses til, at det i henhold til ovennævnte bestemmelse kun er forelæggelseskendelserne, der meddeles de pågældende parter [10].

I det foreliggende tilfælde indeholder forelæggelseskendelsen som nævnt ikke nogen oplysning, der vedrører den nationale lovgivning på området. Selv om denne lovgivningsmæssige ramme fremgår af Kommissionens skriftlige indlæg og ikke er blevet bestridt, og Domstolen således i praksis kan udøve sin kompetence [11], må det dog understreges, at denne væsentlige mangel ved forelæggelseskendelsen kan have hindret medlemsstaternes regeringer, bortset fra den italienske og den græske regering, i at afgive indlæg i sagen, hvis genstand ifølge sin beskaffenhed er af generel interesse.

13. Det skal i øvrigt fremhæves, at det for at give en relevant besvarelse af det præjudicielle spørgsmål desuden er nødvendigt at fortolke direktivets artikel 12. Domstolen kan give en sådan fortolkning, selv om den nationale ret ikke udtrykkeligt har anmodet herom (jf. f.eks. dom af 18.3.1993, sag C-280/91, Viessmann, Sml. I, s. 971, præmis 17).

9 — Jf. bl.a. kendelse af 2.2.1996, sag C-257/95, Bresle, Sml. I, s. 233, præmis 16 og 19, og af 21.12.1995, sag C-307/95, Max Mara, Sml. I, s. 5083, præmis 6 og 7, samt dom af 26.1.1993, forenede sager C-320/90, C-321/90 og C-322/90, Telemarsicabruzzo m.fl., Sml. I, s. 393, præmis 6.

10 — Se kendelsen i ovennævnte sag Max Mara, præmis 8, og kendelse af 23.3.1995, sag C-458/93, Saddik, Sml. I, s. 511, præmis 13, samt dom af 7.4.1995, sag C-167/94, Grau Gomis m.fl., Sml. I, s. 1023, præmis 10.

11 — Jf. dom af 3.3.1994, sag C-316/93, Vaneetveld, Sml. I, s. 763, præmis 14.

De præjudicielle spørgsmål

14. Med de første to dele af det præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om afgifter som de omtvistede falder ind under direktivets anvendelsesområde, og om de ifølge direktivet lovligt kan opkræves.

Ved vurderingen af, om de omtvistede afgifter er forenelige med direktivet, skal der først og fremmest erindres om dettes formål og anvendelsesområde. De omtvistede afgifter vil derefter blive kvalificeret på grundlag af direktivet.

Fortolkningen af direktivet

15. Efter fast retspraksis [12] er direktivets formål, således som det fremgår af betragtningerne, at fremme de frie kapitalbevægelser, der betragtes som væsentlige for tilvejebringelsen af en økonomisk union med egenskaber som et internt marked. Gennemførelsen af dette formål forudsætter for så vidt angår afgiften på kapitaltilførsler, at de afgifter, som indtil da gjaldt i medlemsstaterne, afskaffes, og at der i stedet indføres en afgift, som kun opkræves en gang inden for det fælles marked og er på samme niveau i alle medlemsstaterne.

16. Som følge heraf foreskriver direktiv 69/335, at der opkræves en kapitaltilførselsafgift, som ifølge sjette og syvende betragtning for ikke at forstyrre de frie kapitalbevægelser skal harmoniseres inden for Fællesskabet, ikke blot med hensyn til satser, men også med hensyn til struktur. Denne kapitaltilførselsafgift er omfattet af bestemmelserne i direktivets artikel 2-9.

17. I artikel 3 fastlægges de kapitalselskaber, på hvilke bestemmelserne i direktivet finder anvendelse; heriblandt figurerer bl.a. italienske aktieselskaber (»società per azioni«), og sagsøgeren i hovedsagen er et sådant selskab.

18. I artikel 4, artikel 8, som ændret ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985 om ændring af direktiv 69/335 (EFT L 156, s. 23), og artikel 9 opregnes, med forbehold af bestemmelserne i artikel 7, de dispositioner, der er undergivet kapitaltilførselsafgift, samt visse dispositioner, der kan fritages af medlemsstaterne.

12 — Jf. særligt dom af 11.6.1996, sag C-2/94, Denkavit Internationaal m.fl., Sml. I, s. 2827, præmis 16 ff., af 20.4.1993, forenede sager C-71/91 og C-178/91, Ponente Carni m.fl., Sml. I, s. 1915, præmis 19 ff., og af 27.6.1979, sag 161/78, Conradsen, Sml. s. 2221, præmis 11.

I henhold til artikel 4, stk. 1, litra c), er udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art undergivet kapitaltilførselsafgiften.

19. For så vidt angår opkrævningen af afgiften i ovennævnte tilfælde hedder det i direktivets artikel 5, stk. 1, litra a), at afgiften skal svares »af den faktiske værdi af de indskud af enhver art, der er ydet eller skal ydes af deltagerne, med fradrag af den gæld og de forpligtelser, der pålægges selskabet i forbindelse med indskuddet« [13].

20. I tilfælde af kapitaltilførselsdispositioner som den ovenfor beskrevne hed det oprindeligt i direktivets artikel 7, stk. 1, litra a), at afgiftssatsen varierede mellem 1% og 2%.

Denne sats blev nedsat til 1% med virkning fra den 1. januar 1976 (artikel 1, stk. 2, i direktiv 73/80/EØF (EFT L 2, s. 1)).

13 — Dog »[kan] det afgiftspligtige beløb aldrig være mindre end den nominelle værdi af de selskabsandele, som er tillagt eller tilhører den enkelte deltager« (direktivets artikel 5, stk. 2, som ændret ved artikel 1 i direktiv 74/553/EØF (EFT L 303, s. 9)).

Endelig hedder det i direktivets artikel 7, som ændret ved artikel 1, stk. 2, i direktiv 85/303:

»1. Medlemsstaterne indrømmer fritagelse for kapitaltilførselsafgift for andre end de i artikel 9 omhandlede dispositioner, som den 1. juli 1984 var fritaget for afgift eller pålagt en afgift på 0,50% eller derunder.

Fritagelse er undergivet de betingelser, der på nævnte dato gjaldt for fritagelsen eller i givet fald for pålæggelsen af en afgift på 0,50% eller derunder.

...

2. Medlemsstaterne kan for alle andre dispositioner end de i stk. 1 nævnte enten indrømme fritagelse for kapitaltilførselsafgift eller anvende denne afgift med en enhedssats på højst 1%.

3. ...«.

21. Direktiv 69/335 bestemmer endvidere i overensstemmelse med ottende betragtning, at alle andre afgifter med samme kendetegn som afgiften på kapitaltilførsler eller stempelafgiften på værdipapirer, hvis opretholdelse strider mod de mål, der forfølges med direktivet, skal ophæves. De afgifter, der ikke må opkræves, er opregnet i direktivets artikel 10 og 11.

Artikel 10 bestemmer:

»Bortset fra kapitaltilførselsafgiften opkræver medlemsstaterne af selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer med erhvervsformål ingen andre skatter eller afgifter af nogen art på:

a) de i artikel 4 nævnte dispositioner

b) ...

c) ...«

22. I direktivets artikel 12, stk. 1, opstilles en udtømmende liste over de skatter og afgifter, bortset fra kapitaltilførselsafgiften, som medlemsstaterne uanset artikel 10 og 11 kan pålægge kapitalselskaber i forbindelse med de i sidstnævnte bestemmelser omhandlede dispositioner [14].

Konkret omhandler direktivets artikel 12 bl.a. i stk. 1, litra b), »ejerskifteafgifter, derunder tinglysningsafgifter, vedrørende indskydelse af fast ejendom eller en samlet forretningsvirksomhed ('fonds de commerce'), beliggende inden for deres område, i et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person med erhvervsformål«.

Endvidere forbyder samme artikels stk. 2 visse former for forskelsbehandling for så vidt angår de i stk. 1 nævnte skatter og andre afgifter, idet det i bestemmelsen hedder, at »disse skatter og andre afgifter ikke [må] være højere end dem, der i den opkrævende medlemsstat opkræves i forbindelse med lignende dispositioner«.

23. Det er i det foreliggende tilfælde ubestridt, at udvidelsen af selskabets kapital ved apportindskud i form af fast ejendom er omfattet af direktivets artikel 4, stk. 1, litra c). Som følge heraf må de pågældende afgifter bedømmes på baggrund af direktivet.

14 — Jf. den i note 12 nævnte dom i sagen Denkavit Internationaal m.fl., præmis 21, og dom af 2.2.1988, sag 36/86, Dansk Sparinvest, Sml. s. 409, præmis 9.

24. Som det fremgår af beskrivelsen af de dispositioner, der er genstand for beskatningen (se punkt 3, 4 og 5 ovenfor), er de tre første afgifter indbyrdes beslægtede, men forskellige fra Invim-afgiften. Som følge heraf vil jeg behandle dem for sig.

De tre første afgifter

25. I sit skriftlige indlæg har sagsøgeren i hovedsagen gjort gældende, at da de her omhandlede apportindskud i form af fast ejendom er omfattet af direktivets artikel 4, stk. 1, litra c), må de omtvistede afgifter nødvendigvis opfattes som en kapitaltilførselsafgift, som desuden »pålægges flere gange«, og for hvilken der skal anvendes den i artikel 7, stk. 2, omhandlede enhedssats på 1%. Dette skyldes, at Den Italienske Republik ikke rettidigt har efterkommet direktivet og hverken inden for den i artikel 13 omhandlede frist (1.1.1972) eller senere har indført en harmoniseret kapitaltilførselsafgift i overensstemmelse med direktivet. Yderligere finder den i artikel 12, stk. 1, litra b), omhandlede undtagelse ifølge sagsøgeren ikke anvendelse, fordi den omtvistede kapitaltilførsel reelt må betragtes som foretaget med henblik på udvidelse af kapitalen i SIF. Under hensyn hertil konkluderer sagsøgeren, at den her omtvistede afgift på apportindskuddet i form af fast ejendom er uforenelig med direktivets artikel 4, 7 og 10, idet den pålagte afgift overstiger enhedssatsen på 1%, og de nævnte bestemmelser har direkte virkning.

26. Den italienske regering har gjort gældende, at de omtvistede afgifter opkræves af enhver form for overdragelse af ejendomsretten til fast ejendom, og at den anvendte sats er den samme, uanset om der er tale om et almindeligt ejerskifte eller et apportindskud i et selskab. Som følge heraf er det tilladt at opkræve disse afgifter i medfør af undtagelsesbestemmelserne i direktivets artikel 12, stk. 1. I modsat fald ville man fremme mulighederne for afgiftsunddragelser fra selskabsdeltagernes side (ved vederlagsfri overdragelse af deres faste ejendomme til kapitalselskaber) og forringe statens indtægter væsentligt.

27. Kommissionen har bemærket, at ud over, at afgiftspligten indtræder ved enhver form for overførsel af kapital i almindelighed, er de omtvistede afgifter i betragtning af deres virkninger beslægtet med kapitaltilførselsafgiften. Som følge heraf er de principielt omfattet af anvendelsesområdet for direktivets artikel 10, medmindre det er tilladt at opkræve dem i medfør af undtagelsesbestemmelsen i artikel 12, stk. 1, litra b). Hvad særlig angår registreringsafgiften er der tale om en dobbelt afgift, nemlig dels en »kapitaltilførselsafgift«, dels en »ejerskifteafgift«. Da satsen for de anfægtede to afgifter imidlertid er en enhedssats, der gælder for enhver

form for ejerskifte af fast ejendom, er det Kommissionens opfattelse, at afgiften ikke strider mod direktivets artikel 12, stk. 1, litra b) [15].

28. De argumenter, der er fremført af sagsøgeren i hovedsagen, kan efter min opfattelse ikke tiltrædes.

29. Det skal først og fremmest bemærkes, at apportindskud i form af fast ejendom som de her foreliggende utvivlsomt falder ind under anvendelsesområdet for direktivets artikel 4, stk. 1, litra c), hvorfor de er undergivet kapitaltilførselsafgiften efter de satser og på de betingelser, der er omhandlet i artikel 7.

30. Da et indskud af denne art falder ind under anvendelsesområdet for artikel 4, må der med forbehold af artikel 12 [16] i medfør af artikel 10, litra a), principielt ikke pålægges nogen anden form for afgift, der har de samme kendetegn som kapitaltilførselsafgiften.

31. Artikel 12, stk. 1, tillader som en undtagelse fra artikel 10 og 11, at der ud over kapitaltilførselsafgiften, dvs. oven i denne afgift [17], tillige opkræves de afgifter, der udtømmende er opregnet i bestemmelsen.

32. Som følge heraf kan en medlemsstat i tilfælde af apportindskud i form af fast ejendom som det i hovedsagen omhandlede dels opkræve en harmoniseret kapitaltilførselsafgift i medfør af artikel 4 og 7, dels en afgift ved ejerskifte af fast ejendom, herunder tinglysningsafgiften, i medfør af den udtrykkelige bestemmelse i artikel 12, stk. 1, litra b).

Under denne synsvinkel er det i modsætning til det af sagsøgeren anførte uden betydning for den foreliggende sag, om Den Italienske Republik rettidigt har indført en harmoniseret kapitaltilførselsafgift, idet det ifølge artikel 12, stk. 1, litra b), i almindelighed er tilladt at opkræve ejerskifteafgifter vedrørende fast ejendom ud over en eventuel kapitaltilførselsafgift.

33. Det ville imidlertid stride mod direktivets formål, såfremt medlemsstaterne under påskud af, at der var tale om de afgifter, der

15 — Af dette ræsonnement fremgår det ikke klart, om Kommissionen mener, at registreringsafgiften snarere er en »ejerskifteafgift« end en »kapitaltilførselsafgift«, og at den derfor falder ind under anvendelsesområdet for undtagelsesbestemmelsen i artikel 12, stk. 1, litra b), eller om Kommissionen finder, at den pågældende afgift i det væsentlige består af to afgifter, nemlig en kapitaltilførselsafgift med en sats på 1% og en ejerskifteafgift med en sats på 3% (dvs. forskellen mellem den sats på 4% og 1%, der er anvendt i den foreliggende sag), og at sidstnævnte sats ikke er uforenelig med artikel 12, stk. 2, fordi den ikke overstiger den sats, der anvendes på »lignende dispositioner«.

16 — Jf. den i note 12 nævnte dom i sagen Ponente Carni m.fl., præmis 29 og 30.

17 — Jf. den i note 14 nævnte dom i sagen Dansk Sparinvest, præmis 9, og den i note 12 nævnte dom i sagen Denkavit Internationaal m.fl., præmis 21.

er opregnet i artikel 12, stk. 1, indførte afgifter, der navnlig og med en højere sats ramte kapitaltilførsler. Som følge heraf kan disse afgifter kun opkræves på bestemte betingelser.

34. Den første betingelse er udtrykkeligt fastsat i artikel 12, stk. 2. Det fremgår således, at sådanne afgifter ikke må være højere end dem, den opkrævende medlemsstat opkræver i forbindelse med lignende dispositioner. I så fald ville kapitaltilførslen reelt blive beskattet to gange, hvilket er i åbenbar strid med direktivet.

35. Den anden betingelse kan uden videre udledes af ordlyden af artikel 10 og 12, sammenholdt med direktivets formål. På grundlag af disse bestemmelser må de enkelte nationale afgifter nødvendigvis være blandt de afgifter, der er nævnt i artikel 12, stk. 1, idet der i modsat fald ville være tale om afgifter, der er forbudt i medfør af direktivets artikel 10.

36. Fastlæggelsen af, hvilke afgifter der er tilladt i medfør af artikel 12, stk. 1, er et fællesskabsretligt anliggende og henhører under Domstolens kompetence [18]. Dette gælder generelt med hensyn til kvalificeringen af en national afgift, der har til formål at gennemføre fællesskabsretten. Med dette formål har Domstolen allerede i længere tid taget de objektive kendetegn ved afgiften i betragtning, således som disse fremgår af den præjudicielle anmodning og oplysningerne i sagen i øvrigt, uden hensyn til, hvorledes disse afgifter er betegnet i national ret [19].

37. Også i den foreliggende sag må det derfor undersøges, om de omtvistede afgifter er ejerskifteafgifter vedrørende indskydelse af fast ejendom i medfør af direktivets artikel 12, stk. 1, litra b), og om afgiftssatsen ikke overstiger den, der er fastsat i samme artikels stk. 2, og om de derfor må anses for lovlige, eller om de ikke opfylder ovennævnte betingelser og følgelig er helt eller efter omstændighederne delvis forbudt i medfør af direktivets artikel 10.

Det af sagsøgeren fremførte argument, hvorefter de omtvistede afgifter må anses for ejerskifteafgifter, allerede fordi de rammer indskud, som er omfattet af direktivets artikel 4,

18 — Jf. den ovenfor i note 12 nævnte dom i sagen Ponente Carni m.fl., præmis 41, hvori Domstolen har defineret begrebet »afgifter, der har karakter af vederlag« som omhandlet i direktivets artikel 12, stk. 1, litra c), og dommens præmis 42, hvorefter en national afgift, der ikke opfyldte definitionen, antoges at falde ind under forbudsbestemmelsen i direktivets artikel 10.

19 — Jf. særligt dom af 13.2.1996, forenede sager C-197/94 og C-252/94, Bautiaa m.fl., Sml. I, s. 505, præmis 39.

må derfor forkastes, dels fordi argumentet ikke tager hensyn til, at de omtvistede afgifter skal defineres på grundlag af deres objektive kendetegn, dels fordi direktivets artikel 12, stk. 1, litra b), udtrykkeligt omhandler ejerskifteafgiften vedrørende indskydelse af fast ejendom i et kapitalselskab.

38. Efter min opfattelse må man som »ejerskifteafgifter vedrørende fast ejendom« i medfør af artikel 12, stk. 1, litra d), betragte afgifter, der på baggrund af generelle og objektive kriterier opkræves i forbindelse med alle eller de fleste dispositioner i form af overførsel af fast ejendom og/eller tinglige rettigheder over fast ejendom, og ikke navnlig eller fortrinsvis i forbindelse med dispositioner i form af apportindskud af fast ejendom i kapitalselskaber med henblik på at forøge selskabskapitalen. Som »tinglysningsafgifter« i medfør af samme bestemmelse må yderligere betragtes særlige afgifter, der opkræves i forbindelse med udfærdigelsen af et offentligt dokument, der er nødvendigt for gennemførelsen af ovennævnte overførsler, og som gør dem gyldige i forhold til tredjemand.

39. Som det fremgår af den italienske regerings og Kommissionens skriftlige indlæg, opkræves registreringsafgiften [20] i forbindelse med alle overdragelser mod vederlag af fast ejendom, herunder apportindskud i form af fast ejendom i kapitalselskaber (naturligvis medmindre der gælder fritagelser). Det fremgår også af disse indlæg, at afgiftssatserne er de samme, uanset om der er tale om apportindskud i form af fast ejendom eller indskud af anden art. I betragtning heraf er jeg ikke i tvivl om, at den omtvistede afgift falder ind under artikel 12, stk. 1, litra b), og at den ikke er uforenelig med samme artikels stk. 2.

40. De øvrige to afgifter er som rigtigt understreget af Kommissionen klart »tinglysningsafgifter« vedrørende dokumenter om overdragelse af fast ejendom i almindelighed som omhandlet i samme bestemmelse, og der synes ikke at være forskel mellem afgiftssatserne, hvorved apportindskud i form af fast ejendom i et kapitalselskab bliver dyrere. Som følge heraf må også opkrævningen af disse afgifter af de samme grunde være lovlig i medfør af direktivets artikel 12.

Invim-afgiften

41. Kvalificeringen af denne afgift i relation til direktivet rejser visse problemer.

42. Sagsøgeren i hovedsagen har hævdet, at Invim-afgiften må betragtes som en »kapitaltilførselsafgift« i direktivets forstand, og at

20 — Se punkt 1 og 3.

den ikke falder ind under nogen af kategorierne i artikel 12. Navnlig udgør den ikke en ejerskifteafgift. Den italienske forfatningsdomstol har (i sine domme i sag 126/79 og 239/83) betegnet den som en afgift, der skal svares af kapitalforhøjelser ved overdragelse af goder.

43. Den italienske regering har bemærket, at den begivenhed, der udløser afgiften, er værdistigningen af ejendommen og følgelig den af ejeren opnåede formueforøgelse. I øvrigt påhviler afgiftspligten overdrageren og ikke erhververen af ejendommen. Som følge heraf falder Invim-afgiften uden for direktivets anvendelsesområde. En eventuel sidestilling af Invim-afgiften med ejerskifteafgiften ville gøre indgreb i medlemsstaternes beskatningsret, begrænse statens indtægter og fremme muligheden for skatte- og afgiftsunddragelser.

44. Den græske regering og Kommissionen deler den italienske regerings synspunkt og har tilføjet, at Invim-afgiften er en direkte skat, og at den som følge heraf falder uden for direktivets anvendelsesområde. Som følge heraf opstår der ikke spørgsmål om anvendelse af direktivets artikel 7 og end mindre af artikel 12.

45. Jeg er enig med den italienske og den græske regering samt Kommissionen.

46. Som det fremgår af disse parters bemærkninger, synes Invim-afgiften at være en mellemting mellem formue- og indkomstskat uden at svare til nogen af dem. Invim-afgiften opkræves ikke af en kapital, men af den automatiske værdistigning af udefra kommende årsager (som f.eks. statens udførelse af infrastruktur- eller forskønnelsesarbejder i det område, hvor ejendommen er beliggende), og den synes ikke at være en indkomstskat i snæver forstand, dvs. en indkomstkilde, der erhverves og beskattes regelmæssigt hvert år [21].

47. Ved kvalificeringen af denne afgift i relation til direktivet bør det for det første tages i betragtning, at afgiftspligten ikke udløses ved ejerskiftet af den faste ejendom og slet ikke, fordi ejendommen indskydes, således som sagsøgeren i hovedsagen har gjort gældende, men som følge af, at ejendommens værdi er steget over en vis periode, nemlig perioden mellem ejendommens erhvervelse og dens overdragelse eller — for ejendomme, der tilhører selskaber — over en tiårsperiode. Under hensyn hertil er ejerskiftet som fastslået af den italienske forfatningsdomstol ganske enkelt »anledningen«, dvs. det øjeblik, hvor det konstateres, at ejendommens værdi er steget. Den begivenhed, der udløser

21 — Vedrørende spørgsmålet om beskaffenheden af formuestigninger, herunder også værdistigningen af fast ejendom, henviser jeg til Lucien Mehl og Pierre Beltrame: *Science et techniques fiscales*, PUF, 1984, s. 408, og Guy Gest og Gilbert Tixier: *Manuel de droit fiscal*, Paris, LGDJ 1986, s. 88 ff. og 94 ff.

Invim-afgiften, er derfor ikke den samme som den, der udløser kapitaltilførselsafgiften, og som er apportindskuddet af en fast ejendom i et kapitalselskab med henblik på udvidelse af selskabskapitalen.

48. For det andet er afgiftsgrundlaget værdi ikke ejendommens faktiske værdi i overdragelsesøjeblikket, således som det er tilfældet med den harmoniserede kapitaltilførselsafgift (direktivets artikel 5), men som nævnt forskellen mellem overdragelsessummen og erhvervelsessummen. Denne eventuelle forskel må nødvendigvis være en del af ejendommens faktiske værdi. Det kan ske, at der ikke er nogen forskel (hvis ejendommen ikke er steget i værdi), eller at forskellen endda er negativ (f.eks. såfremt ejendomsværdierne af generelle eller særlige årsager falder i det område, hvor ejendommen er beliggende). I så fald kan der logisk set ikke opkræves værdistigningsafgift.

49. For det tredje fremgår det af forelæggelseskendelsen, at i tilfælde af overdragelse mod vederlag skal Invim-afgiften svares af overdrageren (i det foreliggende tilfælde selskabsdeltagerne) og ikke af kapitalselskabet. Dette kendetegn er karakteristisk for direkte skatter, men ikke for afgifter, der som regel overvæltes på tredjemand, og kapitaltilførselsafgiften er pr. definition en afgift.

50. For det fjerde fremgår det af den italienske regerings skriftlige indlæg, at Invim-afgiften opkræves af den »formuestigning«, ejeren af den faste ejendom opnår som følge af dens værdistigning, ligesom det følger af hele afgiftens struktur, at ejendommens merværdi betragtes som en økonomisk fordel, ejeren har opnået i kraft af den pågældende ejendom, og derfor er en »indkomst« i bred forstand, som ejendommen har givet. Dette peger klart i retning af, at Invim-afgiften er en direkte skat.

51. For det femte støttes denne fortolkning tillige af, at Invim-afgiften i visse tilfælde opkræves efter en vis periode (f.eks. beskatningen efter ti år af værdistigningen af ejendomme, der tilhører selskaber), hvilket er karakteristisk for direkte skatter.

52. I betragtning af det ovenfor anførte er det min opfattelse, at Invim-afgiften ikke svarer til de kapitaltilførselsafgifter, som tilsigtes harmoniseret ved direktivet. Den fremtræder som en direkte skat og falder som sådan uden for direktivets anvendelsesområde, således som Domstolen har fastslået med hensyn til indkomstskat [22]. Som følge heraf opstår der ikke spørgsmål om prøvelse af Invim-afgiften i relation til direktivets artikel 10 og 12, ligesom det er ufornødent at besvare det tredje led af det præjudicielle spørgsmål.

22 — Dom af 26.9.1996, sag C-287/94, Frederiksen, Sml. I, s. 4581, præmis 20 og 21. Se tillige dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 21, hvorefter bestemmelser om direkte skatter på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin ikke som sådanne henhører under Fællesskabets kompetence. Også Rådets direktiv 77/799/EØF om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s. 15), som ændret ved Rådets direktiv 92/12/EØF af 25.2.1992 (EFT L 76, s. 1), nævner skatter på værdistigninger blandt de direkte skatter, nærmere betegnet indkomst- og formueskat (artikel 1, stk. 2).

V — Forslag til afgørelse

53. Jeg foreslår følgelig, at det præjudicielle spørgsmål besvares som følger:

»1) Artikel 12, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter skal fortolkes således, at der i tilfælde af kapitalforhøjelse i et kapitalselskab ved apportindskud i form af fast ejendom lovligt kan opkræves en registreringsafgift, en tinglysningsafgift og en matrikelafgift, dog med forbehold af samme artikels stk. 2.

2) En afgift på værdistigningen af fast ejendom som f.eks. den i hovedsagen omhandlede kommunale afgift på værdistigningen af fast ejendom (Invim-afgiften), der opkræves i forbindelse med apportindskud i form af fast ejendom, falder ikke ind under anvendelsesområdet for direktiv 69/335.«