DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

29. september 1999 *

I sag C-56/98,

angående en anmodning, som Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Modelo SGPS SA

mod

Director-Geral dos Registos e Notariado,

procesdeltager:

Ministério Público,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 4, stk. 3, artikel 10 og artikel 12, stk. 1, litra e), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405), som affattet ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985 (EFT L 156, s. 23),

* Processprog: portugisisk.

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P.J.G. Kapteyn, og dommerne J.L. Murray og H. Ragnemalm (refererende dommer),

generaladvokat: G. Cosmas

justitssekretær: fuldmægtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Modelo SGPS SA ved advokat C. Osório de Castro, Porto

— den portugisiske regering ved direktør L. Fernandes og Â. Seiça Neves, begge Juridisk Tjeneste, Direktoratet for EF-spørgsmål, Udenrigsministeriet, og konsulent R. Barreira, Juridisk Tjeneste, Ministerrådet, som befuldmægtigede

— den belgiske regering ved kontorchef J. Devadder, Juridisk Tjeneste, Ministeriet for Udenrigsanliggender, Udenrigshandel og Udviklingssamarbejde, som befuldmægtiget

— den tyske regering ved kontorchef C.-D. Quassowski, Forbundsøkonomiministeriet, og afdelingschef Alfred Dittrich, Forbundsjustitsministeriet, som befuldmægtigede

— den østrigske regering ved gesandt C. Stix-Hackl, Forbundsudenrigsministeriet, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved A.M. Alves Vieira og H. Michard, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 25. marts 1999 er afgivet mundtlige indlæg af Modelo SGPS SA ved advokat C. Osório de Castro, af den portugisiske regering ved L. Fernandes og konsulent A. César Machado, Juridisk Tjeneste, Ministerrådet, som befuldmægtigede, af den belgiske regering ved konsulent A. Snoecx, Juridisk Tjeneste, Ministeriet for Udenrigsanliggender, Udenrigshandel og Udviklingssamarbejde, som befuldmægtiget, af den tyske regering ved A. Dittrich, af den spanske regering ved statens advokat S. Ortiz Vaamonde, som befuldmægtiget, af den franske regering ved ekspeditionssekretær S. Seam, Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, og af Kommissionen ved A.M. Alves Vieira og H. Michard,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 20. maj 1999,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 21. januar 1998, indgået til Domstolen den 24. februar 1998, har Supremo Tribunal Administrativo i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu

artikel 234 EF) forelagt fire præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 4, stk. 3, artikel 10 og artikel 12, stk. 1, litra e), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405), som affattet ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985 (EFT L 156, s. 23, herefter »direktivet«).

2 Disse spørgsmål er blevet rejst under en sag, som føres af Modelo SGPS SA (herefter »Modelo«) mod Director-Geral dos Registos e Notariado vedrørende betaling af notargebyrer for oprettelse af offentlige dokumenter, hvorved en udvidelse af selskabskapitalen samt ændring af Modelo's navn og hjemsted attesteres.

Fællesskabsbestemmelserne

3 Det fremgår af betragtningerne til direktivet, at dette har til formål at fremme de frie kapitalbevægelser, der er en væsentlig forudsætning for tilvejebringelse af en økonomisk union med lignende egenskaber som et internt marked. Realiseringen af dette formål forudsætter for så vidt angår afgifter på kapitaltilførsler, at de afgifter, der hidtil har bestået i medlemsstaterne, afskaffes, og at der i stedet anvendes en afgift, der opkræves én gang inden for det fælles marked under anvendelse af samme afgiftssats i samtlige medlemsstater (dom af 2.12.1997, sag C-188/95, Fantask m.fl., Sml. I, s. 6783, præmis 13).

4 Det bestemmes i direktivets artikel 4, stk. 1:

»Følgende dispositioner er undergivet kapitaltilførselsafgiften:

a) stiftelse af et kapitalselskab

b) ...

c) udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art

...«

5 Ifølge direktivets artikel 4, stk. 3, anses ikke enhver ændring i et kapitalselskabs stiftelsesoverenskomst eller vedtægter for stiftelse i henseende til stk. 1, litra a).

6 Direktivets artikel 4, stk. 2, opregner de forskellige dispositioner, som medlemsstaterne på visse betingelser frit kan pålægge kapitaltilførselsafgift.

7 Som anført i sidste betragtning til direktivet, er det i direktivet ligeledes fastsat, at andre afgifter med samme kendetegn som afgiften på kapitaltilførsler skal ophæves. De afgifter, der ikke må opkræves, er bl.a. opregnet i direktivets artikel 10, hvori det hedder:

»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) indskud, lån eller ydelser i forbindelse med de i artikel 4 nævnte dispositioner

c) indregistrering eller andre formaliteter, der går forud for udøvelse af en virksomhed, og som et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person med erhvervsformål kan underkastes på grund af deres juridiske karakter.«

8 Direktivets artikel 12, stk. 1, opstiller en udtømmende liste over andre skatter eller afgifter end kapitaltilførselsafgiften, der som en undtagelse til artikel 10 kan pålægges kapitalselskaber i anledning af de i artikel 10 nævnte dispositioner (jf. dom af 2.2.1988, sag 36/86, Dansk Sparinvest, Sml. s. 409, præmis 9). I

direktivets artikel 12, stk. 1, litra e), nævnes de »afgifter, der har karakter af vederlag«.

De nationale bestemmelser

9 I den portugisiske lov om notarerhvervet, der blev vedtaget ved lovdekret nr. 47619 af 31. marts 1967, bestemmes det, at visse dispositioner skal udfærdiges i offentlige dokumenter, dvs. være attesteret i et notarialiter oprettet dokument. Til disse dispositioner hører »stiftelse, ændring, opløsning og ordinær likvidation af handelsselskaber ... samt ændring af selskabsvedtægter« [artikel 89, litra e), i lov om notarerhvervet].

10 Størrelsen af de gebyrer, der skal betales for oprettelse af notarialdokumenter, er fastsat i tabellen over notargebyrer (herefter »tabellen«), som affattet i bilaget til lovdekret nr. 397/83 af 2. november 1983.

11 Det bestemmes i tabellens artikel 1, stk. 1, at værdien af notarialdokumenter normalt er værdien af de goder, der er genstand herfor. Værdien af hver type notarialdokument fastsættes nærmere i tabellens artikel 1, stk. 2: For stiftelse af et selskab, ændring af selskabsvedtægter eller opløsning af et selskab er værdien selskabskapitalen [artikel 1, stk. 2, litra e)], for udvidelse af kapitalen med eller uden ændring af vedtægterne er værdien udvidelsesbeløbet [artikel 1, stk. 2, litra f)], og for udvidelse af kapitalen ledsaget af en delvis ændring af bestemmelser, der ikke er direkte berørt af udvidelsen, er værdien udvidelsesbeløbet eller den ændrede selskabskapital, alt efter hvilket beløb der medfører de højeste gebyrer [artikel 1, stk. 2, litra g)].

12 Hvis værdien af den disposition, der skal udfærdiges i et offentligt dokument, er fastsat, skal der foruden de faste gebyrer, som er foreskrevet i artikel 4, i henhold

til tabellens artikel 5 betales et gebyr, hvis beløb beregnes på grundlag af dispositionens samlede værdi. For hver 1 000 PTE betales et beløb på 10 PTE indtil 200 000 PTE, 5 PTE fra 200 000 indtil 1 000 000 PTE, 4 PTE fra 1 000 000 indtil 10 000 000 PTE og 3 PTE over 10 000 000 PTE.

13 I tabellens artikel 27, stk. 1, er det fastsat, at gebyrerne i artikel 5 kan nedsættes til det halve for dokumenter om delvis ændring af vedtægter, forlængelse af selskabets bestående eller fortsættelse af selskabet.

Tvisten i hovedsagen

14 Modelo besluttede at udvide selskabskapitalen fra 7 240 000 000 PTE til 14 000 000 000 PTE samt at ændre selskabets navn og hjemsted. Den 31. december 1992 fik selskabet oprettet de offentlige dokumenter hertil på notarkontor nr. 6 i Porto. I denne forbindelse blev selskabet afkrævet gebyrer på 21 006 000 PTE.

15 Modelo bestred betalingen af gebyrer for Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, men fik ikke medhold. Modelo har herefter iværksat appel af dommen til Supremo Tribunal Administrativo, under anbringende af, at de anfægtede gebyrer i realiteten er afgifter, hvis beløb derfor ikke skal fastsættes af

regeringen, men af parlamentet, at det opkrævede beløb ikke står i forhold til tjenesteydelserne, og at opkrævningen af gebyrer er uforenelig med direktivet.

16 Da Supremo Tribunal Administrativo er i tvivl med hensyn til tabellens overensstemmelse med direktivet, har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan artikel 10 i Rådets direktiv 69/335/EØF påberåbes af en borger i forhold til staten, selv om direktivet ikke er blevet gennemført i national ret?

2) Skal de i artikel 4, stk. 3, i direktiv 69/335/EØF omhandlede dispositioner anses for omfattet af forbuddet i direktivets artikel 10, hvorefter det er forbudt at opkræve ikke alene kapitaltilførselsafgift, men også skatter og afgifter af enhver art i anledning af de nævnte dispositioner?

3) Skal artikel 10 og artikel 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/335/EØF fortolkes således, at de er til hinder for, at de gebyrer, der skal erlægges til notaren for oprettelse af et (lovpligtigt) notarialdokument ved beslutninger om udvidelse af kapitalen eller vedtægtsændringer, beregnes på grundlag af det beløb, hvormed kapitalen udvides, henholdsvis af kapitalens størrelse, og ikke af omkostningerne i forbindelse med den erlagte ydelse?

4) Er det i bekræftende fald lovligt i henhold til artikel 10 og artikel 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/335/EØF, at disse gebyrer ubegrundet åbenbart

overstiger de faktiske omkostninger i forbindelse med den konkrete ydelse?«

De præjudicielle spørgsmål

17 Med disse spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt at få oplyst, om betaling af notargebyrer kan anses for en skat eller afgift i direktivets forstand. Såfremt dette er tilfældet, ønsker den forelæggende ret at få oplyst, om notargebyrer er omfattet af forbuddet i direktivets artikel 10, eller om der er tale om en afgift, der har karakter af vederlag, jf. direktivets artikel 12, stk. 1, litra e). Endelig ønsker den forelæggende ret at få oplyst, om direktivets artikel 10 afføder rettigheder, som borgerne kan gøre gældende for de nationale domstole.

Kvalificeringen af skatter eller afgifter i direktivets forstand

18 Det fremgår af den portugisiske regerings svar på de af Domstolen stillede spørgsmål, dels at notarerne i Portugal er statstjenestemænd, der har samme rettigheder og pligter som andre tjenestemænd, dels at deres løn består af et fast element, der er fastsat efter de samme kriterier, som gælder for alle statstjenestemænd, og et variabelt element, der består af en andel af de oppebårne gebyrer.

19 Notarerne udarbejder månedligt et regnskab over modtagne gebyrer. Af det samlede beløb fratrækkes en vis procentdel, der tilfalder notarerne og disses ansatte. Restbeløbet overføres til Cofre dos Conservadores, Notários e Funcio-

nários de Justiça (en fond for registerførere, notarer og retsembedsmænd, herefter »fonden«).

20 Ifølge den portugisiske regering er fonden ansvarlig for betalingen af det faste element af notarernes og andre tjenestemænds løn, udgifterne i forbindelse med notarernes erhvervsmæssige uddannelse, udgifterne til erhvervelse af lokaler og inventar ved indsættelsen af notarer samt, efter tilladelse fra justitsministeren, andre udgifter på det retslige område.

21 Det følger heraf, at en del af de i hovedsagen omhandlede gebyrer, der skal betales i henhold til en af staten udstedt retsforskrift, betales af borgere til staten for at finansiere statens opgaver.

22 Under hensyn til de med direktivet forfulgte formål, navnlig ophævelsen af afgifter med samme kendetegn som kapitaltilførselsafgiften, skal notargebyrer, der opkræves af statstjenestemænd for en af direktivet omfattet disposition, og som til dels overføres til staten for at dække offentlige udgifter, kvalificeres som skatter eller afgifter i direktivets forstand.

23 Det følger af det anførte, at direktivet skal fortolkes således, at gebyrer, der opkræves for oprettelse af et notarialdokument, hvorved en af direktivet omfattet disposition attesteres, inden for rammerne af en ordning, der er kendetegnet ved,

at notarerne er statstjenestemænd, og ved, at gebyrerne til dels overføres til staten for at finansiere dennes opgaver, udgør skatter eller afgifter i direktivets forstand.

Forbuddet i direktivets artikel 10

24 Bortset fra kapitaltilførselsafgiften gælder der ifølge direktivets artikel 10, litra c), et forbud mod opkrævning af skatter eller afgifter ved indregistrering eller andre formaliteter, der går forud for udøvelse af en virksomhed, som et selskab kan underkastes på grund af dets juridiske karakter. Dette forbud har sin berettigelse i det forhold, at de pågældende afgifter, selv om de ikke opkræves af kapitaltilførsler som sådanne, dog opkræves på grund af formaliteter, der skyldes selskabets juridiske karakter, dvs. på grund af dets egenskab af middel til at tilføre kapital, således at deres opretholdelse kan bringe de formål i fare, der forfølges med direktivet (dom af 11.6.1996, sag C-2/94, Denkavit Internationaal m.fl., Sml. I, s. 2827, præmis 23).

25 Forbuddet omfatter ikke kun gebyrer, som skal svares for registrering af nye selskaber, men ligeledes gebyrer, som skal svares for registrering af kapitalforhøjelser i sådanne selskaber, idet de i så fald også opkræves for en væsentlig formalitet, der skyldes de pågældende selskabers juridiske karakter. Selv om registrering af kapitalforhøjelser strengt taget ikke er formaliteter, der går forud for udøvelse af kapitalselskabers virksomhed, er registreringen dog en forudsætning for udøvelsen og den fortsatte udøvelse af virksomheden (dommen i sagen Fantask m.fl., præmis 22).

26 Da udvidelsen af kapitalen i et kapitalselskab efter portugisisk ret skal attesteres i et notarialdokument, bemærkes det, at denne disposition er en væsentlig

formalitet, der skyldes selskabets juridiske karakter, og at det er en forudsætning for udøvelsen og den fortsatte udøvelse af dettes virksomhed.

27 Desuden skal skatter eller afgifter i form af gebyrer, der opkræves for oprettelse af notarialdokumenter, hvorved ændring af et kapitalselskabs navn eller hjemsted attesteres, anses for at frembyde samme kendetegn som kapitaltilførselsafgiften, såfremt disse skatter eller afgifter beregnes på grundlag af selskabets selskabskapital. Hvis det forholdt sig anderledes, ville medlemsstaterne kunne pålægge kapitaltilførsler en afgift i forbindelse med ændringer af et kapitalselskabs vedtægter, samtidig med at de undlod at pålægge kapitaltilførslen som sådan afgift. På denne måde ville direktivets formål kunne omgås.

28 Følgelig skal spørgsmålet besvares med, at gebyrer for oprettelse af et notarialdokument, hvorved en udvidelse af selskabskapitalen i et kapitalselskab samt en ændring af dets navn og hjemsted attesteres, i princippet er forbudt i medfør af direktivets artikel 10, litra c), når de udgør skatter eller afgifter i direktivets forstand.

Undtagelsen i direktivets artikel 12, stk. 1, litra e)

29 Det bemærkes i denne henseende, at sondringen mellem afgifter, der i henhold til direktivets artikel 10 ikke må opkræves, og afgifter, der har karakter af vederlag, forudsætter, at sidstnævnte afgifter kun omfatter beløb, hvis størrelse beregnes på grundlag af omkostningerne ved den erlagte tjenesteydelse. Et beløb, hvis størrelse er ganske uden sammenhæng med omkostningerne ved den konkrete tjenesteydelse, eller som ikke beregnes på grundlag af omkostningerne ved den disposition, den er modydelse for, men på grundlag af samtlige drifts- og investeringsomkostninger for den forvaltningsgren, der forestår dispositionen, må

antages at være en afgift, som alene falder ind under forbudsbestemmelsen i direktivets artikel 10 (jf. dom af 20.4.1993, forenede sager C-71/91 og C-178/91, Ponente Carni og Cispadana Costruzioni, Sml. I, s. 1915, præmis 41 og 42).

30 Det bemærkes endvidere, at en afgift, hvis størrelse uden begrænsninger stiger direkte proportionalt med den tegnede, nominelle kapital, ikke som sådan kan være en afgift, der har karakter af vederlag, i direktivets forstand. Selv om der i visse tilfælde kan bestå en sammenhæng mellem, hvor kompliceret den erlagte tjenesteydelse er, og den tegnede kapitals størrelse, vil en sådan afgifts størrelse ikke i almindelighed stå i sammenhæng med de omkostninger, myndigheden konkret har måttet afholde for at udføre tjenesteydelsen (jf. i denne retning dommen i sagen Fantask m.fl., præmis 31).

31 Selv om afgiften i det foreliggende tilfælde opkræves i henhold til en degressiv skala, stiger afgiftens størrelse ikke desto mindre direkte proportionalt med den tegnede, nominelle kapital. Da der for beløb over 10 000 000 PTE opkræves en ikke ubetydelig afgift på 0,3%, uden at der er fastsat noget maksimum, kan disse gebyrer udgøre et betydeligt beløb.

32 Herefter skal spørgsmålet besvares med, at en afgift, der som de i hovedsagen omhandlede gebyrer opkræves for oprettelse af et notarialdokument, hvorved en udvidelse af selskabskapitalen i et kapitalselskab samt en ændring af dets navn og hjemsted attesteres, og hvis størrelse uden begrænsninger stiger direkte proportionalt med den tegnede kapital, ikke har karakter af vederlag i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 12, stk. 1, litra e).

Den umiddelbare anvendelighed af direktivets artikel 10

33 Det bemærkes, at ifølge fast retspraksis kan borgerne i alle tilfælde, hvor bestemmelser i et direktiv ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, ved de nationale domstole påberåbe sig disse bestemmelser over for staten, enten når denne ikke rettidigt har gennemført direktivet i national ret, eller når den ikke har gennemført det korrekt (jf. navnlig dom af 23.2.1994, sag C-236/92, Comitato di coordinamento per la difesa della cava m.fl., Sml. I, s. 483, præmis 8).

34 Domstolen har i denne henseende allerede fastslået, at forbudsbestemmelsen i direktivets artikel 10 er formuleret tilstrækkeligt præcist og ubetinget til at kunne påberåbes af borgerne for de nationale domstole over for en bestemmelse i national ret, der er i strid med direktivet (jf. dom af 5.3.1998, sag C-347/96, Solred, Sml. I, s. 937, præmis 29).

35 Det skal derfor fastslås, at direktivets artikel 10 afføder rettigheder, som borgerne kan gøre gældende for de nationale domstole.

Sagens omkostninger

36 De udgifter, der er afholdt af den portugisiske, den belgiske, den tyske, den spanske, den franske og den østrigske regering samt af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold

til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Supremo Tribunal Administrativo ved kendelse af 21. januar 1998, for ret:

1) **Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter, som affattet ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985, skal fortolkes således, at gebyrer, der opkræves for oprettelse af et notarialdokument, hvorved en af direktivet omfattet disposition attesteres, inden for rammerne af en ordning, der er kendetegnet ved, at notarerne er statstjenestemænd, og ved, at gebyrerne til dels overføres til staten for at finansiere dennes opgaver, udgør skatter eller afgifter i direktivets forstand.**

2) **Gebyrer for oprettelse af et notarialdokument, hvorved en udvidelse af selskabskapitalen i et kapitalselskab samt en ændring af dets navn og hjemsted attesteres, er i princippet forbudt i medfør af direktivets artikel 10,**

litra c), når de udgør skatter eller afgifter i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktiv 69/335, som affattet ved direktiv 85/303.

3) En afgift, der som de i hovedsagen omhandlede gebyrer opkræves for oprettelse af et notarialdokument, hvorved en udvidelse af selskabskapitalen i et kapitalselskab samt en ændring af dets navn og hjemsted attesteres, og hvis størrelse uden begrænsninger stiger direkte proportionalt med den tegnede kapital, har ikke karakter af vederlag i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/335, som affattet ved direktiv 85/303.

4) Artikel 10 i direktiv 69/335, som affattet ved direktiv 85/303, afføder rettigheder, som borgerne kan gøre gældende for de nationale domstole.

Kapteyn Murray Ragnemalm

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 29. september 1999.

R. Grass

Justitssekretær

P.J.G. Kapteyn

Formand for Sjette Afdeling