DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)
den 29 september 1999 *

I mål C-56/98,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Modelo SGPS SA

och

Director-Geral dos Registos e Notariado,

i närvaro av:

Ministério Público,

angående tolkningen av artiklarna 4.3, 10 och 12.1 e i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, s. 25), i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 (EGT L 156, s. 23),

meddelar

* Rättegångsspråk: portugisiska.

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P.J.G. Kapteyn samt domarna J.L. Murray och H. Ragnemalm (referent),

generaladvokat: G. Cosmas,

justitiesekreterare: byrådirektören L. Hewlett,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Modelo SGPS SA, genom advokaten C. Osório de Castro, Porto,

— Portugals regering, genom L. Fernandes, chef för rättssekretariatet vid avdelningen för EG-frågor, utrikesministeriet, Â. Seiça Neves, samma avdelning, och R. Barreira, rådgivare vid premiärministerns enhet för juridiska frågor, samtliga i egenskap av ombud,

— Belgiens regering, genom administrative direktören J. Devadder, rättstjänsten, utrikes-, utrikeshandels- och utvecklingsbiståndsministeriet, i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor, förbundsekonomiministeriet, och A. Dittrich, Ministerialrat, förbundsjustitieministeriet, båda i egenskap av ombud,

— Österrikes regering, genom C. Stix-Hackl, Gesandte, förbundsutrikesministeriet, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom A.M. Alves Vieira och H. Michard, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 25 mars 1999 av: Modelo SGPS SA, företrätt av advokaten C. Osório de Castro, Portugals regering, företrädd av L. Fernandes och A. César Machado, rådgivare vid premiärministerns enhet för juridiska frågor, i egenskap av ombud, Belgiens regering, företrädd av rådgivaren A. Snoecx, utrikes-, utrikeshandels- och utvecklingsbiståndsministeriet, i egenskap av ombud, Tysklands regering, företrädd av A. Dittrich, Spaniens regering, företrädd av S. Ortiz Vaamonde, abogado del Estado, i egenskap av ombud, Frankrikes regering, företrädd av S. Seam, secrétaire des affaires étrangeres, utrikesministeriets rättsavdelning, i egenskap av ombud, och kommissionen, företrädd av A. Alves Vieira och H. Michard,

och efter att den 20 maj 1999 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Supremo Tribunal Administrativo har genom beslut av den 21 januari 1998, som inkom till domstolen den 24 februari samma år, i enlighet med artikel 177 i EG-

fördraget (nu artikel 234 EG) ställt fyra frågor om tolkningen av artiklarna 4.3, 10 och 12.1 e i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, s. 25), i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 (EGT L 156, s. 23, nedan kallat direktivet).

2 Frågorna har uppkommit i samband med en tvist mellan Modelo SGPS SA (nedan kallat Modelo) och Director-Geral dos Registos e Notariado beträffande betalning av notariatsavgifter som tas ut för upprättande av officiella handlingar vari fastställs en ökning av aktiekapitalet samt ändring av Modelos firma och säte.

Gemenskapslagstiftningen

3 Såsom framgår av ingressen till direktivet är dess syfte att främja den fria rörligheten för kapital, som anses väsentlig för inrättandet av en ekonomisk union med egenskaper liknande dem hos en inre marknad. Fullföljandet av ett sådant ändamål förutsätter — vad beträffar beskattningen av kapitalanskaffning — att de indirekta skatter som dittills gällt i medlemsstaterna avskaffas och att det i deras ställe tillämpas en engångsskatt som är lika hög i alla medlemsstater inom den gemensamma marknaden (dom av den 2 december 1997 i mål C-188/95, Fantask m.fl., REG 1997, s. I-6783, punkt 13).

4 Artikel 4.1 i direktivet har följande lydelse:

"Skatt på kapitaltillskott skall uttas vid följande transaktioner:

a) bildande av en kapitalassociation,

b) ...

c) ökning av kapitalet i en kapitalassociation genom tillskott av egendom av vad slag det än må vara,

..."

5 Enligt artikel 4.3 skall inte varje liten ändring av en kapitalassociations bolagsurkund eller bolagsordning anses utgöra ett bildande enligt artikel 4.1 a.

6 I artikel 4.2 i direktivet sker en uppräkning av de olika transaktioner vilka medlemsstaterna under vissa förutsättningar kan låta omfattas av skatt på kapitaltillskott.

7 I enlighet med sista övervägandet i direktivet föreskrivs även att andra indirekta skatter med samma egenskaper som skatten på kapitaltillskott skall avskaffas. Dessa indirekta skatter som det är förbjudet att uppbära räknas upp i artikel 10 i direktivet. I denna artikel föreskrivs följande:

"Medlemsstaterna får, utöver skatten på kapitaltillskott, inte påföra bolag, sammanslutningar eller juridiska personer som bedriver verksamhet med vinstsyfte, någon annan skatt eller avgift, av vad slag det än må vara, avseende:

a) transaktioner som avses i artikel 4,

b) tillskott, lån eller tjänster som tillhandahållits som ett led i transaktioner som anges i artikel 4,

c) registrering eller någon annan formalitet som föregår utövandet av en verksamhet och som kan utkrävas av ett bolag, en sammanslutning eller en juridisk person som bedriver verksamhet med vinstsyfte på grund av dess rättsliga form."

8 Artikel 12.1 i direktivet innehåller en uttömmande förteckning över andra skatter och avgifter än skatt på kapitaltillskott som, med avvikelse från artikel 10, kan påföras kapitalassociationer med anledning av de transaktioner som avses i denna sistnämnda bestämmelse (se dom av den 2 februari 1988 i mål 36/86, Dansk

Sparinvest, REG 1988, s. 409, punkt 9). I artikel 12.1 e i direktivet nämns "avgifter av vederlagskaraktär".

Den nationella lagstiftningen

9 I den portugisiska lagen om notariattjänster, antagen genom lagdekret nr 47619 av den 31 mars 1967, föreskrivs att vissa handlingar måste stadfästas genom en officiell handling, det vill säga fastställas i ett dokument som upprättas av notarius publicus. Bland dessa handlingar återfinns handlingar om "bildande, ändring, upplösning och enkel likvidation av rörelsedrivande bolag... samt om ändring av bolagsordningen" (artikel 89 e i lagen om notariattjänster).

10 De avgifter som skall betalas för upprättandet av handlingar inför notarius publicus fastställs i förteckningen över notariatsavgifter (nedan kallad förteckningen), i dess lydelse enligt bilagan till lagdekret nr 397/83 av den 2 november 1983.

11 I artikel 1.1 i förteckningen föreskrivs att värdet av de handlingar som upprättas inför notarius publicus i allmänhet motsvarar värdet av den egendom som handlingarna avser. I artikel 1.2 i förteckningen anges vilket värde varje slag av sådan handling skall anses ha. För bildande av bolag, ändring av bolagsordningen eller upplösning av bolag utgörs detta värde av aktiekapitalet (artikel 1.2 e), för ökning av kapitalet, med eller utan ändring av bolagsordningen, utgörs värdet av ökningens storlek (artikel 1.2 f), och för ökning av kapitalet, åtföljd av en partiell ändring av andra bestämmelser än de som direkt påverkas av ökningen, utgörs värdet av ökningens storlek eller av kapitalets storlek efter ändring, beroende på vilket belopp som medför de högsta avgifterna (artikel 1.2 g).

12 Enligt artikel 5 i förteckningen skall, om handlingen som skall stadfästas genom en officiell handling är av ett visst bestämt värde, till de fasta avgifter som

föreskrivs i artikel 4 i förteckningen läggas variabla avgifter vars belopp beräknas på handlingens sammanlagda värde och som för varje tusental escudos är 10 ESC upp till 200 000 ESC, 5 ESC mellan 200 000 och 1 000 000 ESC, 4 ESC mellan 1 000 000 och 10 000 000 ESC samt 3 ESC när värdet överstiger 10 000 000 ESC.

13 I artikel 27.1 c i förteckningen föreskrivs en minskning till hälften av de avgifter som föreskrivs i artikel 5 för upprättande av dokument som avser partiell ändring av bolagsordningen, förlängning eller fortsättande av bolagets verksamhet.

Tvisten i målet vid den nationella domstolen

14 Modelo beslöt att öka sitt kapital från 7 240 000 000 ESC till 14 000 000 000 ESC, samt att ändra sin firma och sitt säte. Den 31 december 1992 lät bolaget för detta ändamål upprätta officiella handlingar inför sjätte notariatbyrån i staden Porto. Bolaget anmodades med anledning härav att betala avgifter till ett belopp av 21 006 000 ESC.

15 Modelo väckte talan mot avgiftsbeslutet vid Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, som ogillade talan. Bolaget vände sig då till Supremo Tribunal Administrativo och gjorde gällande att de ifrågasatta avgifterna i själva verket utgjorde pålagor vars belopp därför borde fastställas av parlamentet och inte av

regeringen, att det begärda beloppet inte stod i proportion till de tjänster som tillhandahållits och att avgifterna stred mot direktivet.

16 Supremo Tribunal Administrativo ställer sig frågan huruvida förteckningen är förenlig med direktivet och har därför förklarat målet vilande för att ställa följande frågor till domstolen:

"1) Kan artikel 10 i rådets direktiv 69/335/EEG åberopas av en enskild i dennes kontakter med staten, trots att den sistnämnda ännu inte har införlivat detta direktiv med den interna rättsordningen?

2) Skall de åtgärder som avses i artikel 4.3 i direktiv 69/335/EEG anses omfattas av det förbud som anges i artikel 10 i direktivet, med följden att inte bara uttag av skatt på kapitalanskaffning är förbjudet utan även varje annan form av pålaga?

3) Skall föreskrifterna i artiklarna 10 och 12.1 e i direktiv 69/335/EEG tolkas på så sätt att de utgör ett hinder för att avgifter för notariattjänster, som går ut på att upprätta ett (i lag föreskrivet) officiellt dokument vari beslut att öka bolagskapitalet eller att ändra bolagsordningen bekräftas, varierar i förhållande till hur stort bolagskapitalet respektive ökningen av detta är, och inte i förhållande till kostnaden för den tjänst som har tillhandahållits?

4) Är det, om svaret på fråga 3 är jakande, med beaktande av artiklarna 10 och 12.1 e i direktiv 69/335/EEG, tillåtet att för de ovannämnda tjänsterna ta ut

ett avgiftsbelopp som på ett uppenbart och orimligt sätt överstiger den faktiska kostnaden för den specifika tjänst som har tillhandahållits?"

Tolkningsfrågorna

17 Den hänskjutande domstolen har ställt dessa frågor för att få klarhet i, för det första, huruvida betalningen av notariatsavgifter skall anses vara en pålaga i den mening som avses i direktivet. Om så är fallet vill den hänskjutande domstolen därefter veta om dessa notariatsavgifter omfattas av förbudet i artikel 10 i direktivet, eller om det rör sig om en sådan avgift av vederlagskaraktär som avses i artikel 12.1 e i direktivet. Slutligen önskar den nationella domstolen få klarhet i om bestämmelserna i direktivet ger upphov till rättigheter som enskilda kan åberopa vid de nationella domstolarna.

Huruvida avgiften utgör en annan skatt eller avgift enligt direktivet

18 Av ett svar som den portugisiska regeringen lämnat på de frågor domstolen ställt framgår, för det första, att i Portugal är notarierna statstjänstemän med samma rättigheter och skyldigheter som andra tjänstemän och, för det andra, att ersättningen för deras arbete utgörs av en fast del, som bestäms enligt samma kriterier som tillämpas på alla statstjänstemän, och av en del som varierar och som utgörs av en andel av de avgifter som tas ut.

19 Notarierna upprättar varje månad en skriftlig redogörelse för de avgifter som tagits emot. Det sammanlagda beloppet minskas med de belopp, beräknade med tillämpning av vissa procentsatser, som skall tillfalla notarien och dennes

medarbetare. Resterande belopp betalas in till Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça (Kassan för registratorer, notarier och domstolstjänstemän, nedan kallad kassan).

20 Enligt den portugisiska regeringen ansvarar kassan för betalning av den fasta delen av lönerna till notarierna och de andra tjänstemännen, för kostnader som är hänförliga till notariernas yrkesutbildning, kostnader för förvärv av lokaler och möblemang som behövs för att inrätta notarius publicus samt, efter tillstånd från justitieministeriet, för andra kostnader på rättsområdet.

21 Härav följer att en del av de avgifter som är i fråga i målet vid den nationella domstolen och som tas ut i enlighet med en rättsregel som utfärdats av staten, betalas till staten av en privaträttslig person för att finansiera uppgifter som skall utföras av den staten.

22 Mot bakgrund av direktivets syften, i synnerhet syftet att avskaffa indirekta skatter med samma egenskaper som skatten på kapitaltillskott, skall notariatsavgifter som av statstjänstemän tas ut för en transaktion som omfattas av direktivet, och som delvis betalas in till denna stat för att finansiera offentliga utgifter, anses vara en annan skatt eller avgift i den mening som avses i direktivet.

23 Av det ovan anförda följer att direktivet skall tolkas på så sätt att avgifter som tas ut för att upprätta en handling inför notarius publicus genom vilken en transaktion som omfattas av direktivet fastställs, inom ramen för ett system som utmärks av att notarierna är statstjänstemän och av att avgifterna betalas till

staten för att finansiera de uppgifter som skall utföras av denna, utgör en annan skatt eller avgift i den mening som avses i direktivet.

Förbudet i artikel 10 i direktivet

24 Förutom skatten på kapitaltillskott föreligger det enligt artikel 10 c i direktivet förbud mot andra skatter eller avgifter som avser registrering eller varje annan formalitet som föregår utövandet av en verksamhet och som kan krävas av ett bolag på grund av dess rättsliga form. Detta förbud är motiverat av att pålagorna i fråga, även om de inte påförs kapitaltillskotten som sådana, ändå uppbärs på grund av de formaliteter som har samband med bolagets rättsliga form, det vill säga det medel som används för att tillskjuta kapital, så att deras bibehållande skulle kunna innebära en risk för att de mål som eftersträvas med direktivet äventyras (dom av den 11 juni 1996 i mål C-2/94, Denkavit Internationaal m.fl., REG 1996, s. I-2827, punkt 23).

25 Detta förbud omfattar inte endast skatter som tas ut vid registrering av nya aktiebolag utan även skatter som uppbärs vid registrering av kapitalökning i sådana bolag, eftersom även dessa skatter uppbärs till följd av en väsentlig formalitet som hänger samman med de ifrågavarande bolagens rättsliga form. Trots att registreringen av kapitalökningar inte formellt sett utgör ett förfarande som föregår utövandet av verksamheten i en kapitalassociation, utgör den icke desto mindre ett krav för att utöva och fortsätta denna verksamhet (domen i det ovannämnda målet Fantask m.fl., punkt 22).

26 Eftersom det enligt portugisisk rätt föreligger en skyldighet att genom en handling upprättad inför notarius publicus stadfästa en ökning av kapitalet i en kapitalassociation, konstaterar domstolen att den handlingen utgör en väsentlig

formalitet som hänger samman med bolagets rättsliga form och ett krav för att utöva och fortsätta detta bolags verksamhet.

27 Dessutom anser domstolen att en pålaga i form av avgifter som uppbärs för upprättandet av handlingar inför notarius publicus, vari fastställs en ändring av en kapitalassociations firma och säte, har samma egenskaper som skatten på kapitaltillskott, såvitt denna pålaga beräknas med utgångspunkt i bolagets kapital. Medlemsstaterna skulle nämligen i annat fall, utan att beskatta kapitalanskaffning som sådan, kunna beskatta samma kapital med anledning av en ändring av en kapitalassociations bolagsordning. Syftet med direktivet skulle således kunna kringgås.

28 De avgifter som skall betalas för upprättandet av en handling inför notarius publicus, vari fastställs en ökning av bolagskapitalet samt ändring av en kapitalassociations firma och säte, är följaktligen i princip förbjudna enligt artikel 10 c i direktivet när de utgör en annan skatt eller avgift i direktivets mening.

Undantaget i artikel 12.1 e i direktivet

29 Det kan i detta avseende konstateras att skillnaden mellan de pålagor som inte kan uppbäras enligt artikel 10 i direktivet och avgifter av vederlagskaraktär är att sistnämnda avgifter endast omfattar belopp vars storlek beräknas på grundval av kostnaderna för den erhållna tjänsten. En avgift vars storlek inte har något samband med kostnaderna för den konkreta tjänsten, eller som inte beräknas på grundval av kostnaderna för den transaktion som avgiften utgör ersättning för utan på grundval av samtliga drifts- och investeringskostnader för den förvaltning som är ansvarig för transaktionen, skall anses utgöra en pålaga som uteslutande

faller under förbudet i artikel 10 i direktivet (se dom av den 20 april 1993 i de förenade målen C-71/91 och C-178/91, Ponente Carni och Cispadana Costruzioni, REG 1993, s. I-1915, punkterna 41 och 42).

30 En avgift vars storlek ökar direkt och utan begränsningar i förhållande till det tecknade nominella kapitalet kan på grund av sin beskaffenhet inte heller anses utgöra en avgift av vederlagskaraktär i den mening som avses i direktivet. Även om det i vissa fall kan föreligga ett samband mellan en tillhandahållen tjänsts komplexitet och storleken på det tecknade kapitalet, har storleken på en sådan avgift i allmänhet inget samband med de verkliga kostnaderna för den myndighet som tillhandahållit tjänsten (se i detta avseende domen i det ovannämnda målet Fantask m.fl., punkt 31).

31 Även om avgiften i det aktuella fallet tas ut enligt en fallande skala ökar pålagans belopp ändå direkt i proportion till det tecknade nominella kapitalet. Eftersom avgiften vid belopp som överstiger 10 000 000 ESC tas ut med den inte försumbara procentsatsen 0,3 utan att det införts någon som helst begränsning, kan avgifterna dessutom uppgå till avsevärda belopp.

32 En avgift som tas ut för upprättandet av en handling inför notarius publicus, vari fastställs en ökning av bolagskapitalet samt ändring av en kapitalassociations firma och säte, såsom de avgifter som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vars storlek ökar direkt och utan begränsningar i förhållande till det tecknade kapitalet, är således inte en avgift av vederlagskaraktär i den mening som avses i artikel 12.1 e i direktivet.

Artikel 10 i direktivet och direkt effekt

33 Enligt fast rättspraxis har enskilda, i alla de fall då bestämmelserna i ett direktiv med avseende på innehållet framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, rätt att åberopa dem inför den nationella domstolen gentemot staten, dels då direktivet inte har införlivats med den nationella rätten inom tidsfristerna, dels då det inte har införlivats på ett korrekt sätt (se särskilt dom av den 23 februari 1994 i mål C-236/92, Comitato di coordinamento per la difesa della cava m.fl., REG 1994, s. I-483, punkt 8).

34 Såsom domstolen redan har konstaterat är förbudet i artikel 10 i direktivet tillräckligt ovillkorligt och precist för att enskilda skall kunna åberopa det vid en nationell domstol gentemot en bestämmelse i nationell rätt som strider mot detta direktiv (dom av den 5 mars 1998 i mål C-347/96, Solred, REG 1998, s. I-937, punkt 29).

35 Domstolen konstaterar således att artikel 10 i direktivet ger upphov till rättigheter som enskilda kan göra gällande inför nationella domstolar.

Rättegångskostnader

36 De kostnader som har förorsakats den portugisiska, den belgiska, den tyska, den spanska, den franska och den österrikiska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom

förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 21 januari 1998 ställts av Supremo Tribunal Administrativo — följande dom:

1) **Rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning, i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985, skall tolkas på så sätt att avgifter som tas ut för att upprätta en handling inför notarius publicus genom vilken en transaktion som omfattas av direktivet fastställs, inom ramen för ett system som utmärks av att notarierna är statstjänstemän och av att avgifterna betalas till staten för att finansiera de uppgifter som skall utföras av denna, utgör annan skatt eller avgift i den mening som avses i direktivet.**

2) **De avgifter som skall betalas för upprättandet av en handling inför notarius publicus, vari fastställs en ökning av bolagskapitalet samt ändring av en kapitalassociations firma och säte, är i princip förbjudna enligt artikel 10 c i**

direktiv 69/335, i dess lydelse enligt direktiv 85/303, när de utgör annan skatt eller avgift i den mening som avses i samma direktiv.

3) En avgift som tas ut för upprättandet av en handling inför notarius publicus, vari fastställs en ökning av bolagskapitalet samt ändring av en kapitalassociations firma och säte, såsom de avgifter som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vars storlek ökar direkt och utan begränsningar i förhållande till det tecknade kapitalet, är inte en avgift av vederlagskaraktär i den mening som avses i artikel 12.1 e i direktiv 69/335, i dess lydelse enligt direktiv 85/303.

4) Artikel 10 i direktiv 69/335, i dess lydelse enligt direktiv 85/303, ger upphov till rättigheter som enskilda kan göra gällande inför nationella domstolar.

Kapteyn Murray Ragnemalm

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 29 september 1999.

R. Grass

Justitiesekreterare

P.J.G. Kapteyn

Ordförande på sjätte avdelningen