FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT GEORGES COSMAS

fremsat den 20. maj 1999 *

I — Indledning

1. I den foreliggende sag har Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), afdelingen for skatter og afgifter, anmodet Domstolen om at fortolke visse bestemmelser i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter [1] (herefter »direktivet«).

2. Den nationale ret ønsker nærmere bestemt at få oplyst, hvorvidt notargebyrer for en lovpligtig oprettelse — bestående i en nedfældelse i et offentligt dokument — af et dokument om vedtægtsændringer eller om kapitaludvidelser er omfattet af direktivets anvendelsesområde, og i givet fald, om notargebyrer ikke desto mindre kan anses for tilladte i medfør af direktivets artikel 12, stk. 1, litra e), hvorefter medlemsstaterne kan opkræve »afgifter, der har karakter af vederlag«.

II — Fællesskabsbestemmelserne

3. Direktiv 69/335 har til formål at fremme de frie kapitalbevægelser med henblik på »tilvejebringelse af en økonomisk union med lignende egenskaber som et internt marked« [2]. Dette mål nås ved harmonisering af afgifterne på kapitaltilførsel, stempelafgiften på værdipapirer og andre afgifter med samme kendetegn som afgiften på kapitaltilførsler eller stempelafgiften på værdipapirer. Ifølge direktivets ottende betragtning »[strider] opretholdelse af andre afgifter med samme kendetegn som afgiften på kapitaltilførsler eller stempelafgiften på værdipapirer ... mod de mål, der forfølges med de i dette direktiv indeholdte forholdsregler; som følge deraf er det påkrævet at ophæve disse afgifter«.

4. Ifølge direktivets artikel 1 »[opkræver] medlemsstaterne ... en i overensstemmelse med bestemmelserne i artikel 2-9 harmoniseret afgift på kapitaltilførsel til kapitalselskaber, der i det følgende betegnes som kapitaltilførselsafgift«.

* Originalsprog: græsk.

1 — EFT 1969 II, s. 405.

2 — Jf. direktivets første betragtning.

5. Med forbehold af bestemmelserne i artikel 7 opregnes i artikel 4, i artikel 8, som ændret ved Rådets direktiv 85/303/EØF [3], og i artikel 9 de dispositioner, der er undergivet kapitaltilførselsafgift, og visse dispositioner, som medlemsstaterne kan fritage [4].

6. Ifølge direktivets artikel 4, stk. 1, er bl.a. [litra a)] stiftelse af et kapitalselskab og [litra c)] udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art undergivet kapitaltilførselsafgift.

7. Direktivets artikel 4, stk. 3, bestemmer:

»3. Som stiftelse i henseende til stk. 1, litra a), anses ikke enhver ændring i et kapitalselskabs stiftelsesoverenskomst eller vedtægter og især ikke:

a) et kapitalselskabs omdannelse til et kapitalselskab af anden karakter

b) forlæggelse fra en medlemsstat til en anden af sædet for den egentlige ledelse eller det vedtægtsmæssige hjemsted for et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person, når det pågældende selskab, personsammenslutningen eller den juridiske person med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsafgift anses for kapitalselskab i begge stater

c) ændring af et kapitalselskabs formål

d) forlængelse af et kapitalselskabs bestående.«

8. I artikel 5 [5] fastsættes de nærmere bestemmelser for opkrævningen af afgiften, som i store træk foretages på grundlag af den reelle værdi eller efter omstændighederne af den nominelle værdi af indskuddene.

9. Desuden var der oprindeligt fastsat et afgiftsinterval i direktivets artikel 7, inden for hvilket medlemsstaterne frit kunne fastsætte de satser, der skulle finde anven-

3 — Direktiv af 10.6.1985 om ændring af direktiv 69/335 (EFT L 156, s. 23).

4 — Artikel 5 og 6 i direktiv 69/335 vedrører afgiftsgrundlaget.

5 — Som ændret ved Rådets direktiv 74/553/EØF af 7.11.1974 (EFT L 303, s. 9).

delse på deres område, og en obligatorisk eller fakultativ anvendelse af nedsatte satser afhængig af dispositionen.

10. Nærmere bestemt var det for de ovenfor omhandlede kapitaltilførsler oprindeligt fastsat i direktivets artikel 7, stk. 1, litra a), at kapitaltilførselsafgiften skulle ligge inden for et interval på 1-2%. Denne sats blev efterfølgende fastsat til 1% fra den 1. januar 1976 [6].

11. Endelig bestemmer artikel 7, som ændret ved artikel 1, nr. 2, i direktiv 85/303, følgende:

»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.

...

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. ...«

12. Direktivets 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) 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 per-

6 — Artikel 1 i Rådets direktiv 73/80/EØF af 9.4.1973 om fastsættelse af fælles satser for kapitaltilførselsafgiften (EFT L 103, s. 15).

son med erhvervsformål kan underkastes på grund af deres juridiske karakter.«

13. I direktivets artikel 12, stk. 1, opregnes på udtømmende måde de skatter og afgifter, bortset fra kapitaltilførselsafgift, der uanset artikel 10 og 11 kan opkræves af kapitalselskaber i forbindelse med de i disse artikler omhandlede dispositioner [7].

14. Det bestemmes nærmere i artikel 12, navnlig stk. 1, at medlemsstaterne uanset artikel 10 og 11 kan opkræve afgifter, der har karakter af vederlag.

III — De nationale bestemmelser

A — *Opgørelsen af notargebyrer*

15. Det fremgår af de indlæg, som sagsøgeren og Den Portugisiske Republik har afgivet, at det er fastsat i den portugisiske lov om notarerhvervet, der blev vedtaget ved lovdekret nr. 47619 af 31. marts 1967, at visse dispositioner skal udfærdiges i offentlige dokumenter.

16. Ifølge artikel 89, litra e), i lov om notarerhvervet omfatter disse dispositioner »stiftelse, ændring, opløsning og ordinær likvidation af handelsselskaber ... samt ændring af selskabsvedtægter«.

17. 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.

18. I tabellens artikel 1 er værdien af notarialdokumenter fastsat. Ifølge tabellens artikel 1, stk. 2, litra e), svarer den retlige værdi af notarialdokumenter vedrørende ændring af selskabsvedtægter til den samlede selskabskapital. I tilfælde, hvor notarialdokumentet vedrører en udvidelse af kapitalen, svarer dokumentets retlige værdi ifølge artikel 1, stk. 2, litra f), til udvidelsens størrelse. Endelig følger det af artikel 1, stk. 2, litra g), at værdien af dokumenter vedrørende en kapitaludvidelse led-

7 — Jf. i denne henseende dom af 11.6.1996, sag C-2/94, Denkavit Internationaal m.fl., Sml. I, s. 2827, præmis 21, og af 2.2.1988, sag 36/86, Dansk Sparinvest, Sml. s. 409, præmis 9.

saget af forskellige ændringer af selskabsvedtægterne svarer til enten udvidelsens størrelse eller selskabskapitalen efter denne ændring. Man vælger den af de to beregningsmetoder, der giver det højeste gebyr.

19. I tabellens artikel 4 er det nærmere fastsat, at notargebyrerne afhænger af notarialdokumentet, og i artikel 5 bestemmes det, at disse gebyrer er en procentsats af den retlige værdi af notarialdokumentet. Artiklerne anvendes kumulativt.

20. Hvis værdien af den disposition, der skal udfærdiges i et dokument, er fastsat, omfatter gebyret dels et fast beløb, dels et variabelt beløb, der er fastsat i tabellen efter en progressiv skala. Konkret bestemmes det i denne artikel, at såfremt værdien af den disposition, der skal udfærdiges i et dokument, er fastsat, skal der foruden de (faste) gebyrer, som foreskrevet i foregående artikel, af transaktionens samlede værdi, for hver 1 000 PTE betales et beløb på: a) indtil 200 000 PTE: 10 PTE, b) fra 200 000 indtil 1 000 000 PTE: 5 PTE, c) fra 1 000 000 indtil 10 000 000 PTE: 4 PTE, d) over 10 000 000 PTE: 3 PTE.

21. I henhold til artikel 27 kan gebyrerne i artikel 5 nedsættes til det halve bl.a. for dokumenter om forlængelse af selskabets bestående eller fortsættelse af selskabet eller delvis ændring af selskabsvedtægterne [litra c)].

B — *Gebyrordningen i portugisisk ret*

22. I besvarelse af et skriftligt spørgsmål fra Domstolen har den portugisiske regering gennemgået ordningen vedrørende notarialdokumenter i portugisisk ret.

23. De portugisiske notarer udøver deres funktion i offentlig tjeneste og er statstjenestemænd med de samme rettigheder og pligter som andre tjenestemænd [8]. De er imidlertid personligt ansvarlige for de dispositioner, som de udfører, og de er erstatningsansvarlige over for de personer, der har lidt skade som følge af disse dispositioner.

24. Notarens vederlag består af et fast og et variabelt beløb. Det faste beløb fastsættes efter de kriterier, der gælder for alle tjenestemænd. Det variable beløb består af en andel af de gebyrer, der er opkrævet for

8 — Ifølge artikel 4 i dekret nr. 55/80 af 8.10.1980, der udgør lovgivningen om registrene og notarkontorerne, henhører notarerne i organisatorisk henseende under Justitsministeriet og er undergivet generaldirektøren for registre og notarers kontrol.

deres dispositioner. Notaren udarbejder hver måned et regnskab over de modtagne gebyrer, og fra det således fremkomne samlede beløb fratrækkes en procentdel til notarerne og de øvrige ansatte på notarkontoret.

25. De beløb, der udbetales til notarerne og disses ansatte, fastsættes som en procentdel af de samlede, månedlige gebyrer.

26. Restbeløbet, dvs. forskellen mellem de oppebårne indtægter i form af gebyrer og de beløb, som tilfalder notarerne og disses ansatte, overføres til et organ benævnt »Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça« (en fond for registerførere, notarer og retsembedsmænd). Af disse indtægter dækker organet følgende udgifter: a) løn til notarerne og andre ansatte, b) alle udgifter i forbindelse med notarernes faglige uddannelse, c) indkøb af inventar og d) erhvervelse af fast ejendom til etablering af notaren, arbejder og betaling af husleje.

27. De opkrævede beløb anvendes med andre ord som udgangspunkt til betaling af notarernes og deres ansattes vederlag samt til dækning af deres etablerings- og vedligeholdelsesudgifter.

C — *Andre skatter og afgifter i tilfælde af kapitaludvidelse i portugisisk ret*

28. Som svar på et skriftligt spørgsmål fra Domstolen har den portugisiske regering anført, at der i portugisisk ret herudover findes andre skatter og afgifter i tilfælde af kapitaludvidelse. Disse kapitaludvidelser skal indføres i handelsregistret, hvilket afstedkommer betaling af en afgift på 3 000 PTE, og når værdien af kapitaludvidelsen er større end 100 000 PTE, skal der ifølge artikel 1, stk. 3, i handelsregistrets afgiftstabel desuden for hver 1 000 PTE betales et beløb på: a) indtil 200 000 PTE: 10 PTE, b) fra 200 000 indtil 1 000 000 PTE: 5 PTE, c) fra 1 000 000 indtil 10 000 000 PTE: 4 PTE, d) over 10 000 000 PTE: 3 PTE.

29. Kapitaludvidelsen giver desuden anledning til betaling af en afgift på 0,5% af udvidelsens værdi, og dette beløb skal indbetales til den offentlige myndighed »Registro Nacional das Pessoas Colectivas« (det portugisiske register over juridiske personer).

30. Gebyrerne for indførelse i handelsregistret og det nationale register over juridiske personer er en indtægtskilde for

Fonden for registerførere, notarer og retsembedsmænd.

IV — Faktiske omstændigheder

31. Det portugisiske selskab Modelo SPGS SA (herefter »Modelo«) besluttede at forhøje selskabskapitalen fra 7 240 000 000 PTE til 14 000 000 000 PTE og at ændre selskabets navn og hjemsted.

32. Den 31. december 1992 anmodede selskabet 6. Cartorio Notarial de Porto (notarkontor nr. 6 i Porto) om at oprette et notarialdokument herom. I denne forbindelse afkrævede 6. Cartorio Notarial selskabet gebyrer på 21 006 000 PTE. I dette tilfælde er de betalte gebyrer blevet fastsat på grundlag af den nye selskabskapital efter kapitaludvidelsen og i medfør af tabellens artikel 1, stk. 2, litra g).

33. Modelo bestred opkrævningen af gebyrer for Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, men fik ikke medhold.

34. Selskabet indbragte herefter sagen for Supremo Tribunal Administrativo med påstand om ophævelse af dommen og med påstand om annullation af opgørelsen samt om godtgørelse af det beløb, som selskabet havde indbetalt. Modelo har gjort gældende, at gebyrerne reelt er en afgift, hvis beløb skulle have været fastsat af parlamentet og ikke af regeringen, at det opkrævede beløb ikke står i forhold til den leverede ydelse, og at opkrævningen af gebyrerne er i strid med direktivets bestemmelser.

V — De præjudicielle spørgsmål

35. For at kunne træffe afgørelse om den for retten verserende sag har Supremo Tribunal Administrativo anmodet Domstolen om en præjudiciel afgørelse af følgende 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 kapitaltil-

førselsafgift, 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 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?«

VI — Formaliteten

36. Inden sagens realitet behandles, finder jeg det nødvendigt at fremsætte visse bemærkninger om formaliteten i forbindelse med de præjudicielle spørgsmål.

37. Jeg mener, at det klart fremgår af sagsfremstillingen i forelæggelseskendelsen, at den forelæggende ret ikke på tilstrækkelig måde har beskrevet de faktiske omstændigheder og det nationale retsgrundlag, som de stillede spørgsmål indgår i, og heller ikke har gjort rede for de faktiske omstændigheder, hvorpå spørgsmålene støttes [9].

38. I det konkrete tilfælde har den forelæggende ret begrænset sig til at gentage Modelo's argumenter uden at gøre tilstrækkeligt rede for grundlaget for notargebyrerne, notarernes retsstilling i Portugal, måden, hvorpå 6. Cartorio Notarial de Porto i det pågældende tilfælde har beregnet gebyrerne, og ændringen af Modelo's vedtægter. Den forelæggende ret har heller ikke anført, om der er andre skatter eller afgifter, som rammer den pågældende kapitaludvidelse.

39. I denne sag er grundlaget og betingelserne for notargebyrernes beregning en nødvendig forudsætning for, at Domstolen kan afgøre, om gebyrerne falder ind under direktivets anvendelsesområde. I bekræftende fald er størrelsen af kapitaludvidelsen

9 — Forelæggelseskendelsens mangler med hensyn til fremstillingen af det nationale retsgrundlag vedrørende skatter og afgifter, som kapitaltilførsler er pålagt, er blevet understreget af Kommissionen, der dog finder, at formaliteten på trods af kendelsens kortfattethed ikke rejser nogen problemer.

nødvendig for at bestemme kapitaltilførselsafgiftens sats og følgelig for at afgøre, om den er i strid med direktiv artikel 7, stk. 2, som ændret ved direktiv 85/303.

40. Domstolen har gentagne gange understreget, at det for at opnå en fortolkning af fællesskabsretten, som den nationale ret kan bruge, er påkrævet, at denne 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 [10].

41. Domstolen har fastslået, at »det ... endvidere [er] nødvendigt, at den nationale ret i det mindste i et vist omfang angiver begrundelsen for udvælgelsen af de fællesskabsbestemmelser, som den ønsker fortolket, og angiver den forbindelse, som efter rettens opfattelse består mellem disse bestemmelser og den nationale lovgivning, der finder anvendelse i sagen« [11]. Det er nødvendigt at fremlægge oplysningerne i forelæggelseskendelserne ikke kun for »at sætte Domstolen i stand til at give hensigtsmæssige svar«, men også for at give [12] medlemsstaternes regeringer samt andre berørte parter mulighed for at afgive indlæg i henhold til artikel 20 i EF-statutten for Domstolen [13], da det i henhold til denne bestemmelse kun er forelæggelsesbeslutningerne, der meddeles de pågældende parter [14].

42. Domstolen har naturligvis mulighed for at indhente de oplysninger, der er nødvendige for at sætte den i stand til at besvare de stillede spørgsmål, i forelæggelseskendelsen og i de sagsakter, den nationale ret har fremsendt. Disse oplysninger kan suppleres af svarene på de spørgsmål, som Domstolen stiller parterne i hovedsagen, enten skriftligt eller under den mundtlige forhandling.

43. EF-traktatens 177 (nu artikel 234 EF) har faktisk til formål at skabe en form for juridisk samarbejde og dialog mellem Domstolen og de nationale retter. Som følge heraf mener jeg, at Domstolen kan give den nationale ret et hensigtsmæssigt svar, selv om forelæggelseskendelsen ikke indeholder alle de krævede oplysninger.

10 — Jf. 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, af 3.3.1994, sag C-316/93, Vaneetveld, Sml. I, s. 763, præmis 13, og af 16.7.1992, sag C-83/91, Meilicke, Sml. I, s. 4871, præmis 26. Se ligeledes kendelse af 19.3.1993, sag C-157/92, Banchero, Sml. I, s. 1085, præmis 4, af 26.4.1993, sag C-386/92, Monin Automobiles, Sml. I, s. 2049, præmis 6, af 19.7.1996, sag C-191/96, Modesti, Sml. I, s. 3937, præmis 4, af 19.7.1996, sag C-196/96, Lahlou, Sml. I, s. 3945, præmis 4, af 13.3.1996, sag C-326/95, Banco de Fomento e Exterior, Sml. I, s. 1385, præmis 6, af 7.4.1995, sag C-167/94, Grau Gomis m.fl., Sml. I, s. 1023, præmis 8, og af 23.3.1995, sag C-458/93, Saddik, Sml. I, s. 511, præmis 12.

11 — Jf. kendelse i Grau Gomis m.fl.-sagen (præmis 9), citeret i fodnote 10.

12 — Dvs. de pågældende oplysninger.

13 — Jf. f.eks. kendelserne i Modesti-sagen (præmis 5), Lahlou-sagen (præmis 5), Grau Gomis m.fl.-sagen (præmis 10), alle citeret i fodnote 10.

14 — Jf. dom af 1.4.1982, forenede sager 141/81, 142/81 og 143/81, Holdijk m.fl., Sml. s. 1299, præmis 6, og kendelserne i Modesti-sagen (præmis 5), Lahlou-sagen (præmis 5) og Banco de Fomento e Exterior-sagen (præmis 7), alle citeret i fodnote 10.

44. Med andre ord vil Domstolen være i stand til at give den forelæggende ret hensigtsmæssige svar, såfremt den på grundlag af de af den nationale ret fremsendte sagsakter samt de skriftlige indlæg fra parterne i hovedsagen »besidder tilstrækkelige oplysninger til, at den kan give en fortolkning af fællesskabsretten i henseende til de forhold, som er genstand for hovedsagen« [15].

45. Desuden trænger denne forudsætning sig dog i mindre grad på i tilfælde, hvor spørgsmålene er af rent teknisk art og gør det muligt for Domstolen at give en relevant besvarelse, uanset at den nationale ret ikke udtømmende har redegjort for sagens retlige og faktiske baggrund [16].

46. Jeg er af den opfattelse, at de faktiske omstændigheder og det nationale retsgrundlag, således som det fremgår af de skriftlige indlæg, som er blevet indgivet, og af den portugisiske regerings skriftlige svar på Domstolens spørgsmål, i denne sag fremgår med tilstrækkelig klarhed, og at Domstolen dermed er i stand til at give en hensigtsmæssig besvarelse af de spørgsmål, der er blevet den forelagt.

47. Følgelig mener jeg, at de præjudicielle spørgsmål, som Supremo Tribunal Administrativo har forelagt, kan antages til realitetsbehandling, og jeg vil derfor behandle dem.

VII — Realiteten

48. Af hensyn til systematikken i min fremstilling skal jeg først behandle andet spørgsmål. Det skal først undersøges, om notargebyrerne, som er blevet betalt i henhold til national ret, er omfattet af direktivet, og om de er forbudte i henhold til bestemmelsen i artikel 10.

49. Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt, at Domstolen afgør, om forbuddet i direktivets artikel 10 omfatter de i artikel 4, stk. 3, omhandlede dispositioner, således at det vil være forbudt at opkræve ikke alene kapitaltilførselsafgiften, men ligeledes enhver anden afgift uanset form.

50. Det bemærkes, at sagen, der verserer for den nationale ret, vedrører betalingen af et vist beløb i form af notargebyrer i forbindelse med, at Modelo *udvidede* selskabskapitalen og *ændrede* sit *navn* og *hjemsted*.

15 — Jf. Vaneetveld-dommen (præmis 14) og dommen i sagen Telemarsicabruzzo m.fl. (præmis 9), begge citeret i fodnote 10. Se ligeledes generaladvokat Jacobs forslag til afgørelse i Vaneetveld-sagen (punkt 6 og 9).

16 — Jf. Vaneetveld-dommen (præmis 13) og kendelsen i Banco de Fomento e Exterior-sagen (præmis 8), begge citeret i fodnote 10.

51. Det er derfor nødvendigt at undersøge notargebyrernes retlige natur, dvs. spørgsmålet om, hvorvidt opkrævningen af sådanne gebyrer i forbindelse med et kapitalselskabs kapitaludvidelse eller ændring af navn eller hjemsted er omfattet af bestemmelserne i artikel 4 og dermed ligeledes forbudsbestemmelsen i direktivets artikel 10.

52. Det er derfor nødvendigt først at analysere notarernes retsstilling i medlemsstaterne, dernæst det juridiske indhold af skatte- og afgiftsbegrebet, herefter den ordning, der er valgt i direktivet, og endelig spørgsmålet om, hvorvidt notargebyrer kan anses for skatter eller afgifter, der er omfattet af forbudsbestemmelsen i direktivets artikel 10.

a) *Sammenlignende analyse af notarinstitutionen*

53. Selv om notarinstitutionen er anerkendt i de fleste medlemsstaters retsorden, er retsstillingen ikke den samme overalt. Der kan sondres mellem tre kategorier: a) I visse retsordener anses notarerne for at udøve et liberalt erhverv, og de udøver deres aktiviteter som selvstændige erhvervsdrivende [17], selv om de er tjenestemænd eller er offentligt godkendte. b) I portugisisk ret, som jeg har behandlet ovenfor, er notaren en tjenestemand med de hertil følgende rettigheder og pligter og er underordnet justitsministeren. c) Endelig i andre retsordener [18] eksisterer notarinstitutionen ikke som sådan [19], eller den er nærmest ukendt [20].

54. For dokumenter, som skal fremlægges for en notar, eller som attesteres af denne, findes der i næsten alle medlemsstaternes retsordener [21] en tabel over notargebyrer, fastsat enten ved lov, dekret, ministeriel bekendtgørelse eller ved afgørelse truffet af en faglig sammenslutning/organisation [22].

17 — Det forholder sig således i tysk, østrigsk, belgisk, spansk, fransk, græsk, italiensk, luxembourgsk og nederlandsk ret.

18 — Retsordenerne i Det Forenede Kongerige, Danmark, Sverige og Finland.

19 — Hverken i engelsk eller skotsk ret kender man notarerhvervet, således som det forekommer i de to foregående kategorier. Notarfunktionen varetages af solicitors eller public notaries. Hverken den ene eller den anden kategori er forbundet med offentlige myndigheder, og de anses begge for liberale erhverv.

20 — Dette er tilfældet i de nordiske lande. I Danmark eksisterer notarinstitutionen ikke, og de opgaver, der kunne kvalificeres som »notaropgaver«, varetages af retterne. I Finland er notarerne medarbejdere i forvaltningen, og deres hovedopgave er at bekræfte visse dokumenter. I Sverige kender man erhvervet notarius publicus, som anses for et liberalt erhverv. Bortset fra at de udnævnes af lensmændene, har notarii publici, som alene har begrænsede opgaver, intet med den offentlige forvaltning at gøre.

21 — Dette er tilfældet efter fransk, tysk, østrigsk, belgisk, dansk, spansk, finsk, græsk, italiensk, luxembourgsk, nederlandsk og portugisisk samt Det Forenede Kongeriges ret.

22 — Det er kun i svensk ret, at der ikke forekommer faste gebyrer, men hvor notarius publicus selv fastsætter sine gebyrer.

55. I de ovenfor undersøgte retsordener er det notaren eller, såfremt notarerhvervet ikke som sådan er anerkendt, de personer eller myndigheder, der udfører notaropgaver, som modtager gebyrerne.

56. I dansk og finsk ret overføres de modtagne gebyrer til staten. I Portugal overføres de til en statslig institution, nemlig Fonden for registerførere, notarer og retsembedsmænd. I alle andre retsordener tilfalder de modtagne gebyrer notaren efter fradrag for registreringsafgifter og stempelmærker. Hvis der ses bort fra dansk og finsk ret, hvor notarerhvervet ikke eksisterer, er det, som allerede konstateret, i portugisisk ret bestemt, at en del af de modtagne gebyrer udbetales til notaren.

b) *Definitionen af skatter og afgifter*

57. I retsvidenskaben defineres »skatter og afgifter« [23] som »en privatpersons obligatoriske betaling til staten, uden særlig modydelse, til opfyldelse af statslige opgaver« [24]. Denne definition består af flere dele: a) privatpersoners betaling til staten, b) obligatorisk betaling, idet skatter og afgifter ikke betales på frivilligt grundlag, c) mangel på særlig modydelse, og endelig d) skatterne eller afgifterne skal gøre det muligt at opfylde statslige opgaver, dvs. opgaver, der hører til statens rolle [25], og forvaltningen af offentlige tjenesteydelser er klart en sådan opgave.

58. Staten leverer ikke nogen særlig modydelse for betalingen af skatter og afgifter. Såfremt der havde været en modydelse, ville der være tale om et gebyr. Gebyret betales for en særlig tjeneste, som staten varetager, og det har normalt til formål at dække de særlige udgifter, staten afholder for at yde denne tjeneste.

c) *Ordningen i direktivet*

59. Først trænger en præcisering sig på. Det tilkommer Domstolen, uanset den nationale betegnelse, at afgøre, om en bestemt afgift, som en medlemsstat opkræver ved kapitaltilførsler, er en afgift i direktivets

23 — I retsvidenskaben antages det, at skatte- og afgiftskonceptet indeholder tre væsentlige elementer, nemlig a) et juridisk element, b) et økonomisk element (indvirkningen på nationaløkonomien på grund af den virkning, skatter og afgifter kan have på de offentlige finanser) og c) et socialt element (indvirkningen på sammensætningen af forskellige sociale grupper); se M. Stasinopoulou: »Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου« (Lærebog i budgetret), Athen, 3. udg., 1966, punkt 60. For så vidt angår forskellige aspekter af skatte- og afgiftskonceptet (politiske, økonomiske og juridiske), se ligeledes L. Trotabas og J.M. Cotteret: *Droit fiscal* (Skatteret), Paris, Dalloz, 8. udg., 1997, punkt 2 f.

24 — Jf. f.eks. M. Stasinopoulou, s. 256. Der er dermed tale om et statsligt prærogativ i forhold til den skatte- eller afgiftspligtige for at varetage generelle behov.

25 — Spørgsmålet om, hvad, der hører til denne rolle, afhænger af både politiske, økonomiske og sociale faktorer, der kan variere alt afhængig af perioden og staten.

forstand. Jeg mener, at man derfor ikke skal forsøge at forklare fællesskabsretlige begreber, såsom »kapitaltilførselsafgift«, på grundlag af begrebsmæssige sondringer og teoretiske udformninger af national ret. Dette kræves desuden i henhold til princippet om fællesskabsrettens forrang for national ret. I modsat fald ville man med henvisning til sondringer og dermed ordninger i national ret fastlægge anvendelsesområdet for fællesskabsretlige regler, hvilket fællesskabslovgiver ikke har ønsket.

60. Domstolen har fastslået, at det ikke kan have afgørende indflydelse, at en bestemt, national beskatning kvalificeres som direkte eller indirekte. Desuden har Domstolen i dommen i sagerne Bautiaa og Société Maritime française [26] fastslået, at »det tilkommer Domstolen at kvalificere afgifter, gebyrer mv. i relation til fællesskabsretten efter deres objektive kendetegn, uden hensyn til, hvorledes de er betegnet i national ret«. Domstolen har ligeledes udtalt, at »udtrykket 'afgifter, der har karakter af vederlag', findes i en fællesskabsretlig bestemmelse, der hverken med hensyn til betydningen eller rækkevidden henviser til medlemsstaternes ret. Desuden ville formålene med direktivet blive bragt i fare, hvis medlemsstaterne frit kunne opretholde afgifter med samme kendetegn som kapitaltilførselsafgiften ved selv at betegne dem som afgifter, der har karakter af vederlag. Heraf følger, at fortolkningen af begrebet i dettes almindelige betydning ikke kan overlades til hver enkelt medlemsstats skøn« [27]. Disse begreber er uafhængige af dem, der benyttes i national ret. Det vil sige, at de har et selvstændigt indhold, der ikke kan defineres i forhold til analyser, sondringer og teoretiske udformninger af national ret i de nuværende femten medlemsstater.

61. Til statens indirekte skatter og afgifter hører også den afgift, som er pålagt kapitaltilførsel til kapitalselskaber, og som er omhandlet i direktivet [28].

62. I henhold til direktivets artikel 1 indføres en harmoniseret afgift på »kapitaltilførsel til kapitalselskaber«. Som Domstolen allerede har fastslået [29], er »formålet med direktivet ... bl.a. at harmonisere de regler, der vedrører fastsættelsen og

26 — Dom af 13.2.1996, forenede sager C-197/94 og C-252/94, Sml. I, s. 505, præmis 39. Se også dom af 27.10.1998, sag C-4/97, Nonwoven, Sml. I, s. 6469, præmis 19.

27 — Jf. dom af 2.12.1997, sag C-188/95, Fantask m.fl., Sml. I, s. 6783, præmis 26, og af 15.7.1982, sag 270/81, Felicitas Rickmers-Linie, Sml. s. 2771, præmis 14.

28 — Direkte skatter og afgifter er direkte baseret på den skatte- eller afgiftspligtige bidragsevne (som følge af hans indkomst, formue osv.), hvorimod de indirekte skatter og afgifter opkræves i forbindelse med visse begivenheder, hvor bidragsevnen viser sig, såsom forbrug samt køb og salg af goder; se f.eks. M. Stasinopoulou, s. 265 f..

29 — Dom af 5.3.1998, sag C-347/96, Solred, Sml. I, s. 937, præmis 3. Desuden har Domstolen udtalt, at bestemmelser om direkte skatter på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin ikke som sådanne henhører under Fællesskabets kompetence, jf. f.eks. dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 21. Se også dom af 26.9.1996, sag C-287/94, Frederiksen, Sml. I, s. 4581, præmis 20 og 21, der vedrører indkomstskat, der som en direkte skat falder uden for direktivets anvendelsesområde.

opkrævningen af afgiften på indskud i selskaber inden for Fællesskabet, som led i ophævelsen af de fiskale hindringer for de frie kapitalbevægelser« [30].

63. Ifølge anden betragtning er »de afgifter, der i øjeblikket består i medlemsstaterne på kapitaltilførsel, dvs. afgifterne på kapitaltilførsel til selskaber og stempelafgiften på værdipapirer ... årsag til forskelsbehandling, dobbeltbeskatning og uligheder, der hæmmer de frie kapitalbevægelser og derfor bør afskaffes ved en harmonisering«.

64. I sjette betragtning til direktivet anføres det, at »tanken om et fælles marked med et internt markeds egen skaber forudsætter, at afgiften på kapitaltilførsler vedrørende kapital, der er samlet inden for et selskab, kun kan opkræves én gang inden for det fælles marked, og at denne beskatning, når den ikke skal forstyrre de frie kapitalbevægelser, må være lige høj i samtlige medlemsstater«.

65. De dispositioner, som er undergivet kapitaltilførselsafgift, og som er opregnet i direktivets artikel 4, stk. 1, er tilførsel af kapital til eller indskud i kapitalselskaber inden for beskatningsmedlemsstaten eller stiftelse af et kapitalselskab [litra a) og b)], eller udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved indskud [litra c)], osv. [31].

66. Det bekræftes i artikel 4, stk. 3, at kapitaltilførsel og indskud er de væsentligste kendetegn ved de dispositioner, der er undergivet kapitaltilførselsafgift [32]. For at undgå dobbeltbeskatning omfatter »stiftelses«-begrebet ikke visse dispositioner, som ikke indebærer en tilførsel af kapital, selv om de er vigtige for, at kapitalselskabet kan bestå som en juridisk person.

67. De forbud, der gælder de øvrige afgifter, i artikel 10 og 11, følger direkte af direktivets dobbelte formål, som er at harmonisere kapitaltilførselsafgiften og at ophæve stempelafgiften på værdipapirer. Dette er klart også tilfældet for forbuddene i artikel 10, litra a) (dispositioner, der er pålagt den harmoniserede kapitaltilførselsafgift i henhold til direktivets artikel 4) og i artikel 10, litra b) (indskud, lån eller ydel-

30 — Jf. tillige dom af 20.4.1993, forenede sager C-71/91 og C-178/91, Ponente Carni og Cispadana Costruzioni, Sml. I, s. 1915, præmis 19.

31 — Eller udvidelse ved indskud af sådanne rettigheder, som indrømmes selskabsdeltagere [litra d)], eller forelæggelse fra et tredjeland til en medlemsstat af sædet for den egentlige ledelse eller det vedtægtsmæssige hjemsted eller, på visse betingelser, fra en medlemsstat til en anden [litra e), f) og g)].

32 — De dispositioner, der er nævnt i artikel 4, stk. 2, og som medlemsstaterne kan undergive kapitaltilførselsafgift, indebærer alle en reel udvidelse af selskabets kapital eller ejendele.

ser i forbindelse med disse dispositioner)[33]. Der er tale om en afgift[34], som direktivet skulle harmonisere eller afskaffe.

68. Selv om de afgifter, der er omfattet af artikel 10, litra c), ikke pålægges tilførsel af kapital eller overførsel af værdipapirer som sådan, er forbuddet mod dem ikke mindre væsentligt for opnåelsen af direktivets formål. Sådanne afgifter pålægges med hensyn til formaliteter, der er knyttet til selskabets retlige form, dvs. det instrument, der anvendes til at rejse kapital. De hører derfor til en lignende kategori som andre forbudte afgifter. Reglerne om harmonisering af afgiftslovgivning på dette område ville være ufuldstændige uden et sådant forbud, da sådanne afgifters eksistens ikke ville modvirke direktivets formål i mindre grad end den fortsatte eksistens af andre afgifter på tilførsel af kapital eller overførsel af værdipapirer[35].

69. I dommen i sagerne Ponente Carni og Cispadana Costruzioni[36] har Domstolen understreget, at indirekte afgifter, som har de samme kendetegn som kapitaltilførselsafgiften, er omfattet af anvendelsesområdet for direktivets artikel 10. Domstolen udledte ligeledes (præmis 30), at »de forskellige gebyrer og afgifter, der opkræves som følge af registreringen af et kapitalselskab, er omfattet af ovennævnte bestemmelsers anvendelsesområde og principielt ikke må opkræves, medmindre andet fremgår af undtagelsesbestemmelserne i artikel 12«. Idet den afviste en påstand herom fremsat af flere medlemsstater, der havde indgivet skriftlige indlæg, fastslog Domstolen, at »der [er] intet hensyn med relation til retsforskriftens ordlyd eller formål, der giver grundlag for uden videre at udelukke en anvendelse af artikel 10, såfremt afgiftsprovenuet bidrager til finansiering af den forvaltningsgren, der forestår førelsen af det register, hvor selskaber registreres. Den af regeringerne foreslåede fortolkning, hvorefter medlemsstaterne kan indføre andre afgifter end kapitaltilførselsafgiften, og som pålægges kapitalselskaber i forbindelse med en af de væsentlige formaliteter omkring deres stiftelse, og hvis størrelse oven i købet ikke er begrænset i henhold til fællesskabsretlige bestemmelser, ville tværtimod være i strid med direktivets formål« [37].

33 — Det er ligeledes klart tilfældet i artikel 11 (afgifter på udfærdigelse, udstedelse, optagelse til børsnotering, tilførsel til markedet af eller handel med aktier, andelsbeviser eller andre værdipapirer af lignende art samt certifikater for sådanne værdipapirer).

34 — Beskatning af kapitaltilførsler eller indskud af værdipapirer.

35 — Generaladvokat Jacobs understregede dette i punkt 44 i sit forslag til afgørelse i Denkavit-sagen (citeret i fodnote 7); Domstolen fulgte denne opfattelse i dommen (præmis 23). Se ligeledes Fantask m.fl.-dommen, citeret i fodnote 27 (præmis 21), og Solred-dommen, citeret i fodnote 29 (præmis 21).

36 — Citeret i punkt 30 (præmis 29).

37 — Hensynet til bevarelsen af direktivbestemmelsernes effektive virkning har foranlediget Domstolen til i dommen Ponente Carni og Cispadana Costruzioni at fastslå, at »den omstændighed, at afgiften ikke alene skal erlægges i forbindelse med selskabets registrering, men også hvert følgende år ... ikke i sig selv [kan] bevirke, at afgiften ikke er omfattet af det forbud, der er indført ved artikel 10. Som Kommissionen og de virksomheder, der er parter i hovedsagerne, har understreget, vil enhver anden fortolkning medføre, at bestemmelserne i artikel 10 mister den tilsigtede virkning, idet medlemsstaterne i så fald vil kunne pålægge kapitalselskaber en årlig afgiftsbyrde, hvor afgiften udløses alene på grund af den fortsatte registrering af selskabet«.

d) *Notargebyrerne som kapitaltilførselsafgift*

70. Efter disse præciseringer og for at kunne kvalificere notargebyrerne, således som de er fastsat i portugisisk ret, i forhold til direktivet, er det nødvendigt at analysere deres objektive kendetegn.

71. Såfremt der tages hensyn til disse kendetegn, mener jeg ikke, at de gebyrer, der opkræves i henhold til portugisisk ret i tilfælde af et kapitalselskabs kapitaludvidelse eller ændring af navn eller hjemsted, skal anses for en kapitaltilførselsafgift i direktivets forstand. Jeg når til denne konklusion på grundlag af en analyse af de objektive kendetegn, dvs. alle de indicier/kriterier, der medvirker til at kvalificere betaling af notargebyrer i forhold til direktivet. Det er derfor vigtigt at undersøge, hvorvidt gebyrerne har en afgifts kendetegn, således som de fremgår af analysen af de pågældende bestemmelser i fællesskabsretten.

72. Selv om notargebyrerne efter min opfattelse synes at fremvise visse tegn på en afgift, er dette ikke tilstrækkelig til at anse dem for en afgift.

73. For det første kan jeg konstatere, at notargebyrerne opkræves i henhold til en retsforskrift vedtaget af Den Portugisiske Republik [38]. Dette forhold alene er dog ikke tilstrækkeligt til at kvalificere dem som afgifter.

74. For det andet er grundlaget for de pågældende notargebyrer hovedsageligt de tjenesteydelser, som klienten [39] modtager fra notaren, når denne udfærdiger dokumentet om kapitalselskabets udvidelse af kapitalen samt ændring af navn og hjemsted, og ikke udvidelsen og ændringen i sig selv. Med andre ord er grundlaget for gebyrerne ikke det samme som for kapitaltilførselsafgiften, hvis opkrævning er tilladt i henhold til direktivet (i tilfælde af kapitaludvidelser).

75. For det tredje er beregningsgrundlaget for betaling af notargebyrer selskabskapitalen efter udvidelsen. Naturligvis er den omstændighed, at de opkrævede notargebyrer fastsættes under hensyn til det kapitalbeløb, der er anført i dokumentet, ikke tilstrækkelig til, at afgiften omfattes af direktivet. Den falder ind under direktivets anvendelsesområde, såfremt det ligeledes fremgår af de andre indikatorer, at notargebyrerne, der er omhandlet i denne sag, er

38 — Det drejer sig om artikel 5 i tabellen over notargebyrer som affattet ved lovdekret nr. 397/83.

39 — Den portugisiske regering har i sit skriftlige indlæg anført, at notaren i portugisisk ret handler både i tjenesteyderens (men også i arbejdstagernes og kreditorernes) interesse og i almenhedens interesse. Han undersøger nærmere bestemt, om det, som de fremmødte erklærer, ikke indebærer alvorlige uregelmæssigheder, han underretter dem om dokumenternes indhold, og i al almindelighed kontrollerer han, om de dispositioner, for hvilke han udfærdiger et dokument i henhold til loven, er lovlige.

en kapitaltilførselsafgift uanset deres formelle betegnelse.

76. Med andre ord er det særlige grundlag af afgiften, i dette tilfælde notargebyrerne, nemlig notarens tjenesteydelser, ikke det samme som det, der fører til opkrævning af den i direktivet fastsatte kapitaltilførselsafgift [artikel 4, stk. 1, litra c): udvidelse af kapitalen] [40], selv om afgiftsgrundlaget svarer (eller kan svare) til det, der er omhandlet i direktivet [41].

77. For det fjerde er de gebyrer, der betales, obligatoriske og ikke frivillige, eftersom notaren udfærdiger et offentligt dokument [42]. Dette forhold alene er heller ikke tilstrækkeligt til at kvalificere notargebyrerne som afgifter.

78. For det femte skal det naturligvis bemærkes, at de pågældende »gebyrer« er en privatpersons betaling til staten, eftersom notaren i portugisisk ret er en tjenestemand, der aflønnes af staten, hører under Justitsministeriet og har de samme rettigheder og pligter som andre tjenestemænd.

79. For det sjette, og især, opkræves notargebyrerne imidlertid ikke med henblik på at varetage statslige opgaver, dvs. opgaver, der hører til statens rolle, og driften af forskellige offentlige tjenesteydelser er klart en del heraf.

80. Selv om den portugisiske notar modtager faste gebyrer, finder jeg, at filosofien bag et liberalt erhverv skinner igennem, idet notaren ligeledes modtager en procentdel af de beløb, der opkræves i gebyr. Dette viser, at erhvervet udøves med gevinst for øje, hvilket adskiller det fra en tjenestemandsstilling i ordets bogstaveligste forstand. Det tilkommer den nationale ret at vurdere, hvorvidt notaren kan øge den andel, han modtager, ved at søge nye klienter, hvilket i givet fald med endnu større tydelighed ville vise, at notarinstitutionen, som den forefindes i portugisisk ret, ikke er grundlæggende forskellig fra lignende institutioner i andre medlemsstater, hvor notarerne udøver et liberalt erhverv.

40 — For så vidt angår kapitalselskabets ændring af navn og hjemsted er denne disposition omfattet af et af tilfældene i artikel 4, stk. 3, som ikke anses for en stiftelse af et selskab og derfor ikke er undergivet kapitaltilførselsafgift.

41 — Dette er tilfældet ved en kapitaludvidelse, når den retlige værdi ifølge artikel 1, stk. 2, litra f), i tabellen over notargebyrer svarer til udvidelsens størrelse, hvorimod [litra g)] gebyrerne beregnes under hensyn til selskabskapitalen efter udvidelsen, når der tillige foretages andre ændringer i selskabets vedtægter.

42 — I den anfægtede, nationale lovgivning er det bestemt, at notaren skal medvirke, og at udfærdigelsen skal ske i et offentligt dokument. I den portugisiske lov om notarerhvervet, der blev indført ved lovdekret nr. 47619, bestemmes det, at et notardokument er påkrævet ved visse dispositioner. Ifølge lovens artikel 89, litra e), omfatter disse dispositioner bl.a. stiftelse og ændring af handelsselskaber samt ændring af selskabsvedtægterne.

81. Jeg mener ligeledes, at de beløb, som den portugisiske notar modtager af de opkrævede notargebyrer, ikke adskiller sig fra det vederlag, der i andre retsordener betales en notar, som udøver et liberalt erhverv, og som betales for denne aktivitet. Vederlaget er for ham en indtægt, der gør det muligt at dække omkostningerne og sikre en rimelig levefod.

82. Selv om gebyrerne skal gøre det muligt for Fonden for registerførere, notarer og retsembedsmænd, som i den portugisiske retsorden er en offentligretlig institution [43], at varetage sine opgaver, er dette desuden ikke tilstrækkeligt til at antage, at de opkrævede beløb er bestemt til at fuldføre statslige opgaver. Efter min opfattelse henhører de snarere under systematikken ved sammenslutninger, der er den almindelige måde at organisere sig på inden for de liberale erhverv. Denne konklusion følger ligeledes af, at de opkrævede gebyrer benyttes dels til fondens betaling af løn til notarerne, der er tjenestemænd, og deres ansatte, dels til dækning af udgifterne i forbindelse med etablering og vedligeholdelse, selv om gebyrerne også benyttes til statens andre behov, som justitsministeren finder undtagelsesvist bør dækkes af fondens indtægter [44].

83. Endelig skal det bemærkes, at den portugisiske notar udøver sin virksomhed på eget ansvar, at han er personligt ansvarlig for de dispositioner, som han udfører, og at han er erstatningsansvarlig over for de personer, der har lidt skade som følge af hans dispositioner.

84. Det fremgår af disse betragtninger, at de notargebyrer, notaren forlanger for sine ydelser [45], ikke er afgifter, der omfattes af direktivet, selv om notarordningen i portugisisk ret er en særlig ordning [46]. Det er derfor ikke nødvendigt at behandle de andre præjudicielle spørgsmål.

43 — Efter min opfattelse kan den omstændighed, at fonden ikke er en offentlig virksomhed, men en særskilt juridisk person, naturligvis ikke være et væsentligt forhold, som taler for, at notargebyrerne ikke skal anses for en afgift.
Det må ikke glemmes, at Domstolen for så vidt angår afgiftsbegrebet i EF-traktatens artikel 9, 12 og 95 (efter ændring nu artikel 23 EF, 25 EF og 90 EF) har fastslået, at en økonomisk byrde ikke nødvendigvis skal opkræves til fordel for staten. Den har således udtalt, at en afgift, der ensidigt pålægges indenlandske eller udenlandske varer, når de føres over grænsen, er forbudt i medfør af artikel 9 og 12, selv om den ikke opkræves til fordel for staten (i denne sag var der tale om et bidrag, som importørerne af rådiamanter var pålagt, til fordel for Diamantarbejdernes Socialfond), jf. dom af 1.7.1969, forenede sager 2/69 og 3/69, Diamantarbeiders mod Brachfeld, Sml. 1969, s. 49, navnlig præmis 18, org. ref.: Rec. p. 211. Domstolen har ligeledes fastslået, at da traktatens artikel 95 omfatter interne afgifter af enhver art, kan den omstændighed, at en afgift eller et gebyr opkræves af et andet offentligretligt organ end staten eller til fordel for staten, ikke bevirke, at afgiften eller gebyret falder uden for anvendelsesområdet for traktatens artikel 95 (i denne sag var der tale om betaling af en afgift til et offentligretligt organ, Ente nazionale per la cellulosa e per la carta), jf. dom af 22.3.1977, sag 74/76, Iannelli & Volpi, Sml. s. 557, præmis 19.

44 — Som anført af Modelo under den mundtlige forhandling, kan de opkrævede beløb ligeledes benyttes til andre offentlige formål (finansiering af et universitet, Justitsministeriets investeringer, fængselsbyggerier, betaling for transport af retsdokumenter, udgifter til kriminalpolitiet, fængselsadministrationen osv.). Efterprøvelsen af disse forhold henhører under den nationale rets kompetence. Under den mundtlige forhandling har den portugisiske regering imidlertid anført, at fondens indtægter ikke er statens indtægter og opført på budgettet, men regeringen har dog medgivet, at justitsministeren i undtagelsestilfælde kan tillade, at midler fra fondens indtægter benyttes til andre formål.

45 — Udfærdigelsen af et offentligt dokument vedrørende udvidelse af selskabskapitalen samt ændring af navn og hjemsted.

46 — Det tilkommer under alle omstændigheder den nationale ret at efterprøve de elementer, der vedrører national ret.

VIII — Forslag til afgørelse

85. Under hensyn til det foranstående mener jeg, at de af Supremo Tribunal Administrativo forelagte spørgsmål bør besvares således:

»De gebyrer, der erlægges til notaren for den (lovpligtige) oprettelse af et offentligt dokument vedrørende vedtægtsændringer eller en kapitaludvidelse, som fastsat i portugisisk ret, er ikke omfattet af anvendelsesområdet for bestemmelserne i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter.«