FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT GEORGES COSMAS

föredraget den 20 maj 1999 *

I — Inledning

1. I förevarande mål har Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), skatteavdelningen, begärt att domstolen skall tolka vissa bestämmelser i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning [1] (nedan kallat direktivet).

2. Den nationella domstolen har i huvudsak frågat i vilken mån avgifter för notariattjänster som går ut på att upprätta — vilket är föreskrivet i lag och görs i form av ett officiellt dokument — handlingar med avseende på att ändra bolagsordningen eller att öka bolagskapitalet omfattas av direktivets tillämpningsområde och, i förekommande fall, om avgifterna för notariattjänster likväl kan anses vara tillåtna enligt undantagsbestämmelsen i artikel 12.1 e i direktivet, vari föreskrivs att medlemsstaterna kan ta ut "avgifter av vederlagskaraktär".

II — Gemenskapslagstiftningen

3. Direktiv 69/335 har till syfte att främja den fria rörligheten för kapital för att "inrätta en ekonomisk union med egenskaper liknande dem hos en inre marknad". [2] Detta syfte uppnås genom harmonisering av indirekta skatter på bolagstillskott, stämpelskatter på värdepapper och andra indirekta skatter med samma egenskaper som skatten på kapitaltillskott eller stämpelskatten på värdepapper. I åttonde övervägandet i direktivet föreskrivs att "bibehållandet av andra indirekta skatter med samma egenskaper som skatten på kapitaltillskott eller stämpelskatten på värdepapper skulle kunna motverka syftet med de åtgärder som framgår av detta direktiv och skall därför avskaffas".

4. Enligt artikel 1 i direktivet "skall medlemsstaterna på kapitaltillskott till kapitalassociationer utta en skatt som harmoniserats i enlighet med bestämmelserna i artiklarna 2—9 och som nedan benämns skatt på kapitaltillskott".

* Originalspråk: grekiska.

1 — EGT L 249, s. 25.

2 — Se första övervägandet i direktivet.

5. I artikel 4, i artikel 8, i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG, [3] och i artikel 9 uppräknas, med förbehåll för bestämmelserna i artikel 7, de transaktioner som skall underkastas skatt på kapitaltillskott samt vissa transaktioner som medlemsstaterna kan undanta från denna skatt. [4]

6. Enligt artikel 4.1 i direktivet skall skatt på kapitaltillskott tas ut bland annat vid bildande av en kapitalassociation (artikel 4.1 a) och vid ökning av kapitalet i en kapitalassociation genom tillskott av egendom av vad slag det än må vara (artikel 4.1 c).

7. Artikel 4.3 i direktivet har följande lydelse:

"3. Varje ändring av en kapitalassociations bolagsurkund eller bolagsordning skall inte anses utgöra ett bildande i den mening som avses i punkt 1 a. Detta gäller särskilt följande ändringar:

a) att en kapitalassociation ombildas till en annan slags kapitalassociation,

b) att ett bolag, en sammanslutning eller en juridisk person som när det gäller påförande av skatt på kapitaltillskott anses vara en kapitalassociation i var och en av medlemsstaterna flyttar den verkliga ledningens säte eller det i bolagsordningen stadgade sätet från en medlemsstat till en annan,

c) att en kapitalassociation byter föremål för sin verksamhet,

d) att en kapitalassociations varaktighet förlängs."

8. I artikel 5 [5] föreskrivs på vilket sätt skatten skall tas ut, vilket i stort sett skall ske antingen på grundval av det reella värdet eller det nominella beloppet av den egendom som har tillskjutits.

9. Dessutom fastställde artikel 7 i direktiv 69/335 ursprungligen ett intervall inom vilket medlemsstaterna fritt kunde fastställa de skattesatser som skulle gälla inom deras område och föreskrev att reducerade

3 — Direktiv av den 10 juni 1985 om ändring av direktiv 69/335 (EGT L 156, s. 23).

4 — Artiklarna 5 och 6 i direktiv 69/335 rör skatteunderlaget.

5 — I dess ändrade lydelse enligt rådets direktiv 74/553/EEG av den 7 november 1974 (EGT L 303, s. 9).

skattesatser skulle tillämpas, obligatoriskt eller fakultativt, beroende på åtgärdens natur.

10. För kapitalanskaffningar som de som avses ovan, föreskrev artikel 7.1 a i direktivet ursprungligen att skatten på kapitaltillskott skulle uttas med mellan 1 och 2 procent. Denna skattesats har sedan reducerats till 1 procent från och med den 1 januari 1976.[6]

11. Slutligen föreskriver samma artikel 7, i dess ändrade lydelse enligt artikel 1.2 i direktiv 85/303, följande:

"1. Medlemsstaterna skall undanta de transaktioner från skatt på kapitaltillskott som den 1 juli 1984 var undantagna från skatten eller som då var föremål för en skattesats om 0,50 procent eller lägre. Undantaget skall dock inte omfatta de transaktioner som avses i artikel 9.

...

2. Medlemsstaterna får beträffande alla andra transaktioner än dem som anges i punkt 1 antingen undanta transaktionerna från avgiftsplikt eller utta avgifter efter en enhetlig avgiftssats som får uppgå till högst 1 procent.

3. ..."

12. Artikel 10 i direktivet har följande lydelse:

"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

6 — Artikel 1.2 i rådets direktiv 73/80/EEG av den 9 april 1973 om fastställande av gemensamma skattesatser för kapitaltillskott (EGT L 103, s. 15).

juridisk person som bedriver verksamhet med vinstsyfte på grund av dess rättsliga form."

13. Artikel 12.1 i direktivet innehåller en uttömmande förteckning över andra skatter och avgifter än skatt på kapitaltillskott som, med avvikelse från artiklarna 10 och 11, kan påföras kapitalassociationer med anledning av de transaktioner som avses i dessa sistnämnda bestämmelser. [7]

14. I artikel 12 i direktivet föreskrivs bland annat i punkt 1 att medlemsstaterna, med avvikelse från artiklarna 10 och 11, kan påföra avgifter av vederlagskaraktär.

III — Den nationella lagstiftningen

A — *Fastställandet av notariatsavgifterna*

15. Det framgår av yttrandena från sökanden i målet vid den nationella domstolen och från Republiken Portugal att det 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.

16. Enligt artikel 89 e i lagen om notariattjänster återfinns bland dessa handlingar "handlingar om bildande, ändring, upplösning och enkel likvidation av rörelsedrivande bolag... samt om ändring av bolagsordningen".

17. 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.

18. I artikel 1 i förteckningen bestäms värdet av de handlingar som upprättas inför notarius publicus. Enligt artikel 1.2 e i förteckningen uppgår det rättsliga värdet av handlingar om bildande av bolag till hela kapitalet. Likaså om handlingen rör ökning av kapitalet utgörs det rättsliga värdet enligt artikel 1.2 f av ökningens storlek. Slutligen, enligt artikel 1.2 g bestäms värdet av handlingar om ökning av kapitalet, som åtföljs av olika slags

7 — Se i detta avseende dom av den 11 juni 1996 i mål C-2/94, Denkavit Internationaal m.fl. (REG 1996, s. I-2827), punkt 21, och av den 2 februari 1988 i mål 36/86, Dansk Sparinvest (REG 1988, s. 409), punkt 9.

andra ändringar av bolagsordningen till antingen ökningens storlek eller till kapitalets storlek efter ändringen. Av dessa två beräkningsmetoder skall den som medför de högsta avgifterna väljas.

19. I artikel 4 i förteckningen föreskrivs att notariatsavgifterna bestäms utifrån vilken slags handling det är fråga om, medan det i artikel 5 föreskrivs att dessa avgifter skall beräknas utifrån en procentsats av handlingens rättsliga värde. Dessa bestämmelser är kumulativt tillämpliga.

20. Om handlingen som skall stadfästas genom ett officiellt dokument är av ett visst bestämt värde, skall avgifterna enligt artikel 5 i förteckningen bestå dels av en fast del, dels av en rörlig del. Den rörliga delen fastställs i förteckningen enligt en progressiv sats. Konkret föreskrivs i denna bestämmelse att man, om handlingen som skall stadfästas genom en officiell handling är av ett visst bestämt värde, till de (fasta) avgifter som föreskrivs i den föregående bestämmelsen skall lägga avgifter på det sammanlagda värdet. Dessa är för varje tusental escudos eller del av detta belopp: a) 10 PTE upp till 200 000 PTE, b) 5 PTE mellan 200 000 och 1 000 000 PTE, c) 4 PTE mellan 1 000 000 och 10 000 000 PTE samt d) 3 PTE när värdet överstiger 10 000 000 PTE.

21. Enligt artikel 27 skall de avgifter som avses i artikel 5 minskas till hälften, bland annat (punkt c) vid upprättande av dokument som avser förlängning eller fortsättande av bolagets verksamhet eller partiell ändring av bolagsordningen.

B — *Avgiftssystemet i portugisisk rätt*

22. Den portugisiska regeringen har som svar på en skriftlig fråga från domstolen analyserat bestämmelserna om handlingar som upprättas inför notarius publicus i portugisisk rätt.

23. De portugisiska notarierna utför sina uppgifter inom ramen för ett offentligt tjänsteförhållande och de är statstjänstemän med samma rättigheter och skyldigheter som andra tjänstemän. [8] De är emellertid personligen ansvariga för sina handlingar och de kan bli ersättningsskyldiga gentemot de personer som har lidit skada på grund av deras handlingar.

24. Notariernas löner består av en fast och en rörlig del. Den fasta delen bestäms enligt de kriterier som är tillämpliga på alla tjänstemän. Den rörliga delen består av en andel av de avgifter som tas ut för deras

8 — Enligt artikel 4 i dekret nr 55/80 av den 8 oktober 1980, som reglerar de tjänster som tillhandahålls av notariatregistret och av notariatbyråerna, lyder notarierna under justitieministeriet och kontrolleras av generaldirektören för register och notarier.

verksamhet. Notarierna upprättar varje månad en skriftlig redogörelse för de avgifter som uppburits, och det sammanlagda beloppet minskas med de belopp som skall tillfalla notarien och andra medarbetare vid notariatbyrån.

25. De belopp som utbetalas till notarien och till dennes medarbetare fastställs med tillämpning av en procentsats av de totala månatliga avgifterna.

26. Resterande belopp, det vill säga skillnaden mellan intäkten från avgifterna och de belopp som skall tillfalla notarien och dennes medarbetare, betalas in till ett organ benämnt "Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça" (Kassan för registratorer, notarier och domstolstjänstemän). Med dessa intäkter står detta organ för följande kostnader: a) löner till notarierna och andra medarbetare, b) samtliga kostnader som är hänförliga till notariernas yrkesutbildning, c) förvärv av möblemang samt d) förvärv av en fastighet för att inrätta notarius publicus. Det står även för kostnader för fastighetsunderhåll och hyresbetalningar.

27. Med andra ord anslås de uppburna avgifterna i princip för betalning av löner till notarierna och deras medarbetare samt för att täcka deras kostnader för inrättande och underhåll.

C — *Förekomsten av andra skatter och avgifter vid ökning av bolagskapitalet i portugisisk rätt*

28. Som svar på en skriftlig fråga från domstolen har den portugisiska regeringen angett att det i portugisisk rätt även finns andra skatter och avgifter som tas ut vid ökning av bolagskapitalet. Dessa kapitalökningar skrivs in i handelsregistret. Inskrivningen är belagd med en avgift om 3 000 PTE, till vilken skall läggas, enligt artikel 1.3 i förteckningen över handelsregistrets avgifter, när värdet av kapitalökningen överstiger 100 000 PTE, följande avgifter för varje tusental escudos eller del därav: a) 10 PTE upp till 200 000 PTE, b) 5 PTE mellan 200 000 och 1 000 000 PTE, c) 4 PTE mellan 1 000 000 och 10 000 000 PTE samt d) 3 PTE när värdet överstiger 10 000 000 PTE.

29. Ökningen av bolagskapitalet är dessutom belagd med en avgift som motsvarar 0,5 procent av ökningens värde, vilket belopp skall betalas till ett offentligt organ benämnt "Registro Nacional das Pessoas Colectivas" (nationella registret för juridiska personer).

30. Avgifterna för inskrivning i handelsregistret och nationella registret för juridiska personer utgör en intäkt för Kassan

för registratorer, notarier och domstolstjänstemän.

IV — Bakgrund

31. Det portugisiska bolaget Modelo SPGS SA (nedan kallat Modelo) beslutade att öka sitt bolagskapital från 7 240 000 000 PTE till 14 000 000 000 PTE samt att ändra sin firma och sitt säte.

32. Den 31 december 1992 begärde bolaget hos sjätte Cartorio Notarial (notariatbyrån) i Porto att denna skulle upprätta en officiell handling för detta ändamål. Sjätte Cartorio Notarial anmodade bolaget med anledning härav att betala notariatsavgifter till ett belopp av 21 006 000 PTE. I detta fall fastställdes de betalda avgifterna på grundval av det nya bolagskapitalet efter kapitalökningen, och detta med tillämpning av artikel 1.2 g i förteckningen.

33. Modelo väckte talan mot avgiftsbeslutet vid Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, som dock ogillade talan.

34. Bolaget överklagade då till Supremo Tribunal Administrativo och yrkade att domen skulle ogiltigförklaras. Samtidigt yrkade bolaget att avgiftsbeslutet skulle ogiltigförklaras samt att det belopp som bolaget hade betalat skulle återbetalas. Bolaget har gjort gällande att de ifrågasatta avgifterna i själva verket utgör pålagor vars belopp borde fastställas av parlamentet och inte av regeringen, att det begärda beloppet inte står i proportion till de tjänster som tillhandahållits och att avgifterna strider mot bestämmelserna i direktivet.

V — Tolkningsfrågorna

35. För att avgöra målet som är anhängigt vid den, har Supremo Tribunal Administrativo begärt att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande beträffande följande frågor:

"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 kapitalan-

skaffning 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?"

VI — Upptagande till sakprövning

36. Jag finner det nödvändigt att göra vissa anmärkningar om huruvida tolkningsfrågorna kan tas upp till sakprövning innan jag undersöker tvisten i sak.

37. Jag anser att det tydligt framgår av redogörelsen för de faktiska omständigheterna i beslutet om hänskjutande att den nationella domstolen inte i tillräcklig utsträckning har beskrivit de faktiska omständigheterna eller den nationella lagstiftningen som de ställda frågorna avser. Den har inte heller redogjort för de faktiska omständigheter som ligger till grund för de ställda frågorna. [9]

38. Konkret har den nationella domstolen begränsat sig till att återge Modelos argument utan att i tillräcklig utsträckning redogöra för vid vilken tidpunkt skyldigheten att erlägga notariatsavgifterna inträder, för notariernas ställning i Portugal, för hur sjätte Cartorio Notarial de Porto konkret har beräknat avgifterna samt för vilket slags ändring av Modelos stadgar det är fråga om. Den har inte heller preciserat om det finns andra skatter eller avgifter som påförs den ifrågavarande kapitalökningen.

39. I föreliggande mål är skattskyldighetens inträde och sättet att beräkna notariatsavgifterna nödvändiga uppgifter för att domstolen skall kunna fastställa huruvida avgifterna omfattas av direktivets tillämpningsområde. Om svaret ärjakande är stor-

9 — Bristerna i beslutet om hänskjutande vad beträffar redogörelsen för den nationella lagstiftningen om skatter och avgifter på kapitalassociationers kapitalanskaffning har påpekats av kommissionen, vilken trots att beslutet om hänskjutande är kortfattat ändå anser att det inte föreligger något hinder för upptagande till sakprövning.

leken på denna kapitalökning en nödvändig uppgift för att fastställa skattesatsen för skatt på kapitaltillskottet och, följaktligen, för att fastställa huruvida denna skattesats strider mot artikel 7.2 i direktivet, i dess lydelse enligt direktiv 85/303.

40. Som domstolen har påpekat vid upprepade tillfällen, krävs det att den nationella domstolen klargör den faktiska och rättsliga bakgrunden till de frågor som ställs, eller att den åtminstone förklarar de faktiska omständigheter som ligger till grund för dessa frågor, eftersom det är nödvändigt att komma fram till en tolkning av gemenskapsrätten som är användbar för den nationella domstolen. [10]

41. Domstolen har fastslagit att det dessutom är "nödvändigt att den nationella domstolen ger en viss förklaring till varför den begär tolkning av just dessa regler i gemenskapsrätten och vilket samband som den nationella domstolen anser finns mellan dessa regler och de regler som är relevanta i tvisten". [11] Att tillhandahålla upplysningar i besluten om hänskjutande är nödvändigt inte bara för att "göra det möjligt för domstolen att lämna användbara svar", utan även för att ge [12] såväl medlemsstaternas regeringar som andra berörda parter möjlighet att avge yttranden i enlighet med artikel 20 i EG-stadgan för domstolen, [13] eftersom det enligt denna bestämmelse endast är begäran om förhandsavgörande från de nationella domstolarna som de berörda parterna skall underrättas om. [14]

42. Domstolen har naturligtvis möjlighet att efterforska de nödvändiga uppgifterna som gör det möjligt för den att besvara de frågor som har ställts, såväl i beslutet om hänskjutande som i akten som den nationella domstolen har skickat till domstolen. Dessa uppgifter kan kompletteras genom svaren på de frågor som domstolen ställer till parterna i målet vid den nationella domstolen, antingen skriftligen eller vid sammanträdet.

43. Artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) syftar nämligen till att skapa en form av rättsligt samarbete och dialog mellan EG-domstolen och de nationella domstolarna. Följaktligen anser jag att domstolen kan ge den nationella domstolen ett användbart svar, även om beslutet om hänskjutande inte har tillhandahållit samtliga erforderliga uppgifter.

10 — Se dom av den 26 januari 1993 i de förenade målen C-320/90—C-322/90, Telemarsicabruzzo m.fl. (REG 1993, s. I-393; svensk specialutgåva, volym 14), punkt 6, av den 3 mars 1994 i mål C-316/93, Vaneetveld (REG 1994, s. I-763), punkt 13, och av den 16 juli 1992 i mål C-83/91, Meilicke (REG 1992, s. I-4871), punkt 26. Se även beslut av den 19 mars 1993 i mål C-157/92, Banchero (REG 1993, s. I-1085), punkt 4, av den 26 april 1993 i mål C-386/92, Monin Automobiles (REG 1993, s. I-2049), punkt 6, av den 19 juli 1996 i mål C-191/96, Modesti (REG 1996, s. I-3937), punkt 4, av den 19 juli 1996 i mål C-196/96, Lahlou (REG 1996, s. I-3945), punkt 4, av den 13 mars 1996 i mål C-326/95, Banco de Fomento e Exterior (REG 1996, s. I-1385), punkt 6, av den 7 april 1995 i mål C-167/94, Grau Gomis m.fl. (REG 1995, s. I-1023), punkt 8, och av den 23 mars 1995 i mål C-458/93 (REG 1995, s. I-511), punkt 12.

11 — Se beslutet i målet Grau Gomis m.fl. (ovan fotnot 10), punkt 9.

12 — Det vill säga de ifrågavarande upplysningarna.

13 — Se upplysningsvis besluten i målen Modesti, punkt 5, Lahlou, punkt 5, Grau Gomis m.fl., punkt 10 (ovan fotnot 10).

14 — Se dom av den 1 april 1982 i de förenade målen 141/81—143/81, Holdijk m.fl. (REG 1982, s. 1299; svensk specialutgåva, volym 6, s. 359), punkt 6, och besluten i målen Modesti, punkt 5, Lahlou, punkt 5, och Banco de Fomento e Exterior, punkt 7 (ovan fotnot 10).

44. Med andra ord kan domstolen, om den akt som den nationella domstolen har översänt samt de skriftliga yttrandena från parterna i målet vid den nationella domstolen "ger domstolen ett tillräckligt underlag för att kunna göra en tolkning av gemenskapsrättens bestämmelser i det fall som är föremål för tvisten vid den nationella domstolen", [15] lämna ett svar som är användbart för den hänskjutande domstolen.

45. Detta krav är för övrigt inte lika ovillkorligt för det fall att frågorna hänför sig till precisa tekniska frågor och gör det möjligt för domstolen att ge ett användbart svar, även om den nationella domstolen inte har gjort en uttömmande framställning av det rättsliga och faktiska läget. [16]

46. I detta mål anser jag att de faktiska omständigheterna och den nationella lagstiftningen, såsom dessa framgår av de skriftliga yttranden som har ingetts och de skriftliga svar som den portugisiska regeringen har gett på domstolens frågor, är tillräckligt klara och att domstolen således kan lämna ett användbart svar på de frågor som har ställts till den.

47. Följaktligen anser jag att de tolkningsfrågor som Supremo Tribunal Administrativo har ställt kan tas upp till sakprövning och jag skall i det följande undersöka dem.

VII — Saken

48. Av skäl som har att göra med framställningens uppbyggnad kommer jag först att undersöka den andra frågan. Det skall nämligen först undersökas om de notariatsavgifter som har betalats enligt nationell rätt omfattas av direktivets tillämpningsområde och om de är förbjudna enligt bestämmelsen i artikel 10.

49. Konkret har den nationella domstolen genom sin andra fråga begärt att domstolen skall fastställa om förbudet i artikel 10 i direktivet inbegriper de åtgärder som avses i artikel 4.3 i nämnda direktiv, med följden att inte bara uttag av skatt på kapitalanskaffning är förbjudet utan även varje annan form av pålaga.

50. Jag erinrar om att tvisten vid den nationella domstolen rör betalning av ett visst belopp i notariatsavgifter när Modelo *ökade* sitt bolagskapital och *ändrade* sin firma och sitt *säte*.

15 — Se domarna i målen Vaneetveld (ovan fotnot 10), punkt 14, och Telemarsicabruzzo m.fl. (ovan fotnot 10), punkt 9. Se även generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i målet Vaneetveld, punkterna 6 och 9.

16 — Se domen i målet Vaneetveld, punkt 13, och beslutet i målet Banco de Fomento e Exterior, punkt 8 (ovan fotnot 10).

51. Jag anser således att frågan om notariatsavgifternas rättsliga natur skall undersökas, det vill säga frågan om i vilken utsträckning uttag av sådana avgifter på grund av att en kapitalassociation ökar sitt kapital eller ändrar sin firma eller sitt säte omfattas av tillämpningsområdet för bestämmelserna i artikel 4 och således även av tillämpningsområdet för förbudsbestämmelsen i artikel 10 i direktivet.

52. Inledningsvis skall notariernas ställning i medlemsstaterna analyseras, därefter det juridiska innehållet i begreppet skatt, sedan direktivets system samt slutligen frågan om i vilken utsträckning notariatsavgifterna kan utgöra sådana skatter eller avgifter som omfattas av förbudsbestämmelsen i artikel 10 i direktivet.

a) *Komparativ undersökning av notarieinstitutet*

53. Även om notarieinstitutet är erkänt i de flesta medlemsstaters rättsordningar, är dess ställning inte densamma överallt. Man kan urskilja tre kategorier. a) I vissa rättsordningar anses notarierna vara fria yrkesutövare och de utövar sin verksamhet på ett självständigt sätt, [17] även om de har statstjänstemans titel. b) I portugisisk rätt, som jag har berört ovan, är notarien statstjänsteman med rättigheter och skyldigheter knutna till denna titel och han är hierarkiskt underställd justitieministeriet. c) I andra rättsordningar, [18] slutligen, förekommer inte notarieinstitutet i konkret form [19] eller är näst intill okänt. [20]

54. För de handlingar som ovillkorligen skall upprättas av en notarie eller vars riktighet skall bestyrkas av denne, förekommer det i nästan alla medlemsstater [21] en förteckning över notariatsavgifter. Denna föreskrivs antingen i lag, genom ett dekret, genom ett ministerdekret eller genom beslut av en branschorganisation. [22]

17 — Detta medges i tysk, österrikisk, belgisk, spansk, fransk, grekisk, italiensk, luxemburgsk och nederländsk rätt.

18 — Rättsordningarna i Förenade kungariket, Danmark, Sverige och Finland.

19 — I Förenade kungariket kan konstateras att man varken i engelsk eller skotsk rätt känner till notarieyrket som det förekommer i de två föregående kategorierna. Notariesysslorna utförs antingen av solicitors eller av public notaries. Ingendera av dessa yrkeskategorier är knuten till statsmakten och de anses båda vara fria yrken.

20 — Detta är fallet i de skandinaviska länderna. I Danmark förekommer inte notarieinstitutet och de handlingar som skulle kunna betecknas som handlingar "som har upprättats inför notarius publicus" fullbordas av domstolarna. I Finland är notarierna tjänstemän i förvaltningen och deras huvudsakliga uppgift är att bestyrka riktigheten av vissa handlingar. I Sverige finns yrket notarius publicus, som anses vara ett fritt yrke. Bortsett från att de utses av länsstyrelsen har notarii publicii, vars uppgifter är begränsade, ingen anknytning till den offentliga förvaltningen.

21 — Detta är fallet i Frankrike, Tyskland, Österrike, Belgien, Danmark, Spanien, Finland, Grekland, Italien, Luxemburg, Nederländerna, Portugal och i Förenade kungariket.

22 — Det är endast i svensk rätt som det inte finns några fasta avgifter utan det är notarius publicus som själv fastställer sina avgifter.

55. I de rättsordningar som undersökts ovan uppbärs avgifterna antingen av notarierna eller, om notarieyrket inte är erkänt som sådant, av de personer eller myndigheter som fullgör notarieuppgifterna.

56. I dansk och finsk rätt överförs de uppburna avgifterna till staten. I Portugal överförs de till ett statligt organ, nämligen Kassan för registratorer, notarier och domstolstjänstemän. I alla andra rättsordningar tillfaller avgifterna notarien efter avdrag för registreringsavgifter och stämpelskatt. Om man återigen bortser från dansk och finsk rätt, där notarieyrket inte existerar, föreskrivs i portugisisk rätt, som jag redan har analyserat, att en del av de uppburna avgifterna skall utbetalas till notarien.

b) *Frågan om definitionen av skatt*

57. I doktrinen medges att "skatt" [23] är en "obligatorisk betalning, utan konkret motprestation, från den enskilde till staten på grund av fullgörandet av statens uppgifter". [24] Denna definition sönderfaller i flera beståndsdelar: a) den enskildes betalning till staten, b) denna betalnings tvingande natur, eftersom det inte är frivilligt att betala skatt, c) avsaknaden av en konkret motprestation samt slutligen, d) att skatten syftar till att göra det möjligt för staten att fullgöra sina uppgifter, det vill säga uppgifter som ingår i statens roll. [25] Tillhandahållandet av olika offentliga tjänster utgör otvivelaktigt en uppgift av detta slag.

58. Staten ger inte den skattskyldige någon konkret motprestation i utbyte mot skattebetalningen. Om det finns en motprestation, är det fråga om en avgift. Avgiften betalas i utbyte mot särskilda tjänster som staten tillhandahåller. Avgiften syftar i allmänhet till att täcka särskilda kostnader som staten har för att tillhandahålla dessa särskilda tjänster.

c) *Direktivets system*

59. Det är nödvändigt att först göra ett klarläggande. Det åligger domstolen att oberoende av varje nationell beteckning fastslå i vilken utsträckning en bestämd skatt eller avgift som av en medlemsstat tas

23 — I doktrinen medges att begreppet skatt innefattar tre viktiga beståndsdelar, nämligen: a) en juridisk beståndsdel, b) en ekonomisk beståndsdel (skattens inverkan på samhällsekonomin på grund av de effekter den kan ha på den statens finanser) och c) en social beståndsdel (skattens inverkan på sammansättningen av olika sociala grupper), se Stasinopoulou, M., "Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου" (Föreläsningar om offentliga finanser), Aten, tredje upplagan, 1966, punkt 60. Vad beträffar de olika aspekterna av begreppet skatt (politiska, ekonomiska och juridiska), se även Trotabas, L., och Cotteret, J.M., *Droit fiscal*, Paris, Dalloz, åttonde upplagan, 1997, punkt 2 och följande punkter.

24 — Se upplysningsvis, M. Stasinopoulou, a.a., s. 256. Det rör sig alltså om en offentlig befogenhet som staten utövar gentemot den skattskyldige för att tillfredsställa allmänna behov.

25 — Frågan om vad som kan ingå i denna roll beror lika mycket på politiska faktorer som på ekonomiska och sociala faktorer, vilka varierar från epok till epok och från stat till stat.

ut på kapitalanskaffning är en skatt i den mening som avses i direktivet. Jag anser att man således inte bör försöka förklara gemenskapsrättsliga begrepp, såsom "skatt på kapitalanskaffning", på grundval av särskiljande begrepp och teoretiska konstruktioner i nationell rätt. Detta följer för övrigt av principen om gemenskapsrättens företräde framför nationell rätt. Annars skulle man kunna bestämma de gemenskapsrättsliga bestämmelsernas tillämpningsområde på grundval av distinktioner och bestämmelser i nationell rätt, vilket inte varit gemenskapslagstiftarens avsikt.

60. Domstolen har fastslagit att det inte kan ha någon avgörande betydelse om en bestämd nationell skatt eller avgift betecknas som direkt eller indirekt. Domstolen har för övrigt i domen i målet Bautiaa och Société française maritime [26] fastslagit att "det ankommer på domstolen att på grundval av skattens eller avgiftens objektiva kännetecken — och utan hänsyn till hur skatten eller avgiften har betecknats i nationell rätt — fastställa huruvida det i gemenskapsrättsligt hänseende rör sig om en skatt, avgift, tull eller annan pålaga". Den har även fastslagit att "begreppet 'avgift av vederlagskaraktär' utgör en del av en gemenskapsrättslig bestämmelse som varken med hänsyn till sin betydelse eller sin räckvidd hänvisar till medlemsstaternas rättssystem. Vidare skulle direktivets målsättningar äventyras om medlemsstaterna hade full frihet att behålla en pålaga med samma egenskaper som en avgift på kapitaltillskott genom att själva klassificera dem som en avgift av vederlagskaraktär. Härav följer att tolkningen av det aktuella begreppet i dess allmänna betydelse inte kan överlåtas till varje enskild medlemsstats skönsmässiga bedömning". [27] Dessa begrepp är autonoma i förhållande till dem som används i nationell rätt. Detta innebär att de har ett eget innehåll, vilket inte kan definieras utifrån analyser, distinktioner eller teoretiska konstruktioner i de nuvarande femton medlemsstaternas interna rätt.

61. Till de statliga indirekta skatterna hör också skatten på kapitaltillskott till kapitalassociationer, vilken fastställs i direktivet. [28]

62. I artikel 1 i direktivet fastställs en harmoniserad skatt på "kapitaltillskott till kapitalassociationer". Som domstolen har fastslagit [29] har "direktivet bland annat till syfte att — inom ramen för en avveckling av de skattemässiga hindren för kapitalets

26 — Dom av den 13 februari 1996 i de förenade målen C-197/94 och C-252/94 (REG 1996, s. I-505), punkt 39. Se även dom av den 27 oktober 1998 i mål C-4/97, Nonwoven (REG 1998, s. I-6469), punkt 19.

27 — Se dom av den 2 december 1997 i mål C-188/95, Fantask m.fl. (REG 1997, s. I-6783), punkt 26, och av den 15 juli 1982 i mål 270/81, Felicitas Rickmers-Linie (REG 1982, s. 2771), punkt 14.

28 — Den direkta skatten är direkt baserad på den skattskyldiges skatteförmåga (på grundval av dennes inkomst, förmögenhet, etcetera), medan indirekt skatt tas ut i samband med vissa händelser som visar på skatteförmågan, såsom konsumtion och överlåtelse av egendom, se upplysningsvis M. Stasinopoulou, a.a., s. 265 och följande sidor.

29 — Dom av den 5 mars 1998 i mål C-347/96, Solred (REG 1998, s. I-937), punkt 3. Domstolen har dessutom fastslagit att frågor om direkta skatter, på gemenskapsrättens nuvarande stadium, i och för sig inte omfattas av gemenskapens behörighet, se upplysningsvis dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), punkt 21. Se även dom av den 26 september 1996 i mål C-287/94, Fredriksen (REG 1996, s. I-4581), punkterna 20 och 21, som gällde inkomstskatt. Eftersom denna skatt är en direkt skatt omfattas den inte av direktivets tillämpningsområde.

fria rörlighet — åstadkomma en harmonisering av de grunder på vilka skatt på kapitaltillskott till bolag fastställs och tas ut inom gemenskapen". [30]

63. I andra övervägandet anges att "de indirekta skatter på kapitalanskaffning som för närvarande gäller i medlemsstaterna, nämligen avgifter på kapitaltillskott till bolag och stämpelskatt på värdepapper, ger upphov till diskriminering, dubbelbeskattning och skillnader som hindrar den fria rörligheten för kapital och skall följaktligen undanröjas genom harmonisering".

64. I sjätte övervägandet heter det att "tanken på en gemensam marknad med en inre marknads egenskaper förutsätter att skatten på kapitaltillskott endast kan tas ut på ett bolags kapital en gång inom den gemensamma marknaden och att denna skatt, för att den inte skall störa den fria rörligheten för kapital, skall vara lika hög i samtliga medlemsstater".

65. De transaktioner som skall underkastas skatt på kapitaltillskott räknas upp i artikel 4.1 i direktivet. Det är fråga om samtliga transaktioner beträffande överföring av kapital eller egendom till kapitalassociationer inom den beskattande medlemsstaten som sker antingen genom bildande av en sådan kapitalassociation (punkterna a och b) eller genom en ökning av kapitalet i en kapitalassociation genom tillskott av egendom (punkt c) etcetera. [31]

66. I artikel 4.3 bekräftas att överföring av kapital eller egendom utgör det huvudsakliga kännetecknet för vilka transaktioner som skall underkastas skatt på kapitaltillskott. [32] För att undvika dubbelbeskattning utesluter denna bestämmelse från begreppet "bildande" vissa transaktioner som, trots att de är viktiga för en kapitalassociations rättsliga existens, inte innebär någon kapitalöverföring.

67. Dessutom följer förbudet mot andra skatter och avgifter i artiklarna 10 och 11 direkt av direktivets dubbla syfte, nämligen att harmonisera skatter eller avgifter på kapitalanskaffning och att avskaffa stämpelskatten på värdepapper. Detta är uppenbart när det gäller förbuden i artikel 10 a (transaktioner som skall underställas den harmoniserade skatten på kapitaltillskott, vilken artikel 4 i direktivet avser) och artikel 10 b (skatt på tillskott, lån eller tjänster inom ramen för dessa transaktio-

30 — Se även 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), punkt 19.

31 — Detta kan även ske genom en ökning genom tillskott av rättigheter av samma slag som för delägarna (punkt d) eller genom att ett bolag flyttar ledningens säte eller det i bolagsordningen stadgade sätet från tredje land eller, under vissa förutsättningar, från en medlemsstat till en annan medlemsstat (punkterna f, g och h).

32 — På samma sätt innebär samtliga de i artikel 4.2 uppräknade transaktionerna, vilka medlemsstaterna kan låta omfattas av skatt på kapitaltillskott, en verklig ökning av bolagets kapital eller egendom.

ner).[33] Det är fråga om skatter eller avgifter[34] som direktivet har till syfte att harmonisera eller avskaffa.

68. Även om de skatter eller avgifter som avses i artikel 10 c inte tas ut på kapitaltillskott eller överföring av värdepapper i och för sig, är förbudet mot dem inte mindre betydelsefullt för att uppnå direktivets syfte. Sådana skatter eller avgifter tas ut på grund av de formaliteter som har samband med bolagets rättsliga form, det vill säga det medel som används för att tillskjuta kapital. De tillhör följaktligen en kategori som liknar den som omfattar andra förbjudna skatter eller avgifter. Bestämmelserna om att harmonisera skattelagstiftningarna på detta område skulle vara ofullständiga utan ett sådant förbud, eftersom förekomsten av sådana skatter eller avgifter i lika hög grad skulle motverka direktivets syften som bibehållandet av andra skatter eller avgifter på kapitaltillskott eller överföring av värdepapper.[35]

69. I domen i de ovannämnda förenade målen Ponente Carni och Cispadana Costruzioni[36] framhöll domstolen att indirekta skatter med samma kännetecken som skatten på kapitaltillskott omfattas av tillämpningsområdet för artikel 10 i direktivet. Domstolen drog också slutsatsen (punkt 30) att "de olika skatter och avgifter som uppbärs på grund av registrering av en kapitalassociation omfattas av de ovannämnda bestämmelsernas tillämpningsområde och är i princip förbjudna om inte annat följer av undantagsbestämmelserna i artikel 12". Domstolen avvisade ett påstående från de många regeringar som hade inkommit med skriftliga yttranden och fastslog "att det inte finns några skäl som avser textens ordalydelse eller dess syften som gör det möjligt att helt underlåta att tillämpa artikel 10 i de fall där intäkten från skatten eller avgiften används för att finansiera bolagsregistret. Den tolkning som har föreslagits av de ovan nämnda regeringarna skulle tvärtom strida mot direktivets syften, eftersom den skulle göra det möjligt för medlemsstaterna att påföra kapitalassociationer en annan skatt eller avgift än skatten på kapitaltillskott till följd av en av de väsentliga formaliteter som hänger samman med deras bildande. Storleken på skatten eller avgiften skulle dessutom inte vara begränsad av gemenskapsrättsliga bestämmelser".[37]

33 — Detta är även uppenbart när det gäller artikel 11 (skatter eller avgifter på upprättande, utfärdande, börsregistrering, utsläppande på marknaden av eller handel med aktier, andelar eller andra värdepapper av samma slag samt lån, inklusive statliga skuldebrev, till följd av utfärdade obligationer eller andra överlåtbara värdepapper).

34 — Skatter eller avgifter på kapitalanskaffning eller överföring av värdepapper.

35 — Detta påpekade generaladvokaten Jacobs i punkt 44 i sitt förslag till avgörande i målet Denkavit Internationaal m.fl. (ovan fotnot 7). Domstolen anslöt sig till denna uppfattning i sin dom (punkt 23). Se även domen i målet Fantask m.fl. (ovan fotnot 27), punkt 21, och domen i målet Solred (ovan fotnot 29), punkt 21.

36 — Ovan fotnot 30, punkt 29.

37 — Målet att bevara den ändamålsenliga verkan hos bestämmelserna i direktivet föranledde domstolen att i domen i de ovannämnda förenade målen Ponente Carni och Cispadana Costruzioni fastslå följande: "Det förhållandet att skatten eller avgiften uppbärs inte endast vid registreringen av bolaget utan även varje efterföljande år är inte i sig självt tillräckligt för att denna skatt eller avgift skall undantas från förbudet i artikel 10. Som kommissionen och de företag som är parter i målet vid den nationella domstolen har påpekat skulle varje annan tolkning beröva bestämmelserna i artikel 10 deras ändamålsenliga verkan, eftersom det skulle tillåta medlemsstaterna att tynga kapitalassociationer med en årlig skattebörda för vilken grunden för skattskyldigheten skulle vara själva bibehållandet av bolagets registrering."

d) *Notariatsavgifterna som skatt på kapitaltillskott*

70. Efter att ha gjort dessa preciseringar och för att karaktärisera notariatsavgifterna som de regleras i portugisisk rätt mot bakgrund av direktivet, är det nödvändigt att analysera deras objektiva kännetecken.

71. Jag anser att om man tar hänsyn till dessa kännetecken skall inte de avgifter som enligt den portugisiska rätten uppbärs när en kapitalassociation genomför en ökning av bolagskapitalet eller ändrar sin firma eller sitt säte anses som en indirekt skatt på kapitalanskaffning i den mening som avses i direktivet. Jag gör denna bedömning utifrån analysen av dessa objektiva kännetecken, det vill säga ett antal kriterier med hjälp av vilka man kan kvalificera betalningen av notariatsavgifterna mot bakgrund av direktivet. Det är således viktigt att undersöka i vilken utsträckning dessa avgifter uppvisar de kännetecken för en skatt eller en avgift som följer av analysen av de berörda gemenskapsrättsliga bestämmelserna.

72. Även om notariatsavgifterna enligt min uppfattning verkar ha vissa inslag av en skatt eller en avgift, är detta inte tillräckligt för att de skall anses vara en skatt eller en avgift.

73. För det första konstaterar jag att notariatsavgifterna tas ut på grundval av en rättsregel som utfärdats av Republiken Portugal.[38] Denna omständighet är emellertid inte i sig själv tillräcklig för att notariatsavgifterna skall betecknas som skatt eller avgift.

74. För det andra inträder skatteplikten avseende de ifrågavarande notariatsavgifterna huvudsakligen vid den tidpunkt då notarien tillhandahåller tjänster till sin klient[39] med anledning av upprättandet av den handling som stadfäster transaktionen varigenom en kapitalassociation ökar sitt kapital och ändrar sin firma och sitt säte och inte vid tidpunkten för själva transaktionen. Med andra ord skall tidpunkten för skattepliktens inträde avseende notariatsavgifterna inte likställas med den tidpunkt som gäller för skatten på kapitaltillskott, vilken är tillåten enligt direktivet (vid kapitalökning).

75. För det tredje utgörs beräkningsunderlaget för betalningen av notariatsavgifterna av bolagskapitalets storlek efter ökningen. Naturligtvis är det förhållandet att det vid uttag av notariatsavgifterna tas hänsyn till det kapitalbelopp som är inskrivet i handlingen inte tillräckligt för att den ifrågavarande skatten eller avgiften skall omfattas av direktivets tillämpningsområde. Skatten

38 — Det är fråga om artikel 5 i förteckningen över notariatsavgifter, i dess lydelse enligt lagdekret nr 397/83.

39 — Enligt vad den portugisiska regeringen har uppgett i sitt skriftliga yttrande, handlar notarien i portugisisk rätt lika mycket i tjänsteleverantörens intresse (men även i arbetarnas och borgenärernas intresse) som i det allmänna intresset. Närmare bestämt kontrollerar han att det som de som inställer sig inför notarien intygar inte innehåller några allvarliga felaktigheter. Vidare upplyser han dem om innehållet i deras handlingar och kontrollerar mer allmänt lagenligheten av de transaktioner avseende vilka han upprättar en handling enligt lag.

eller avgiften kan falla inom detta tillämpningsområde om det även framgår av andra omständigheter att de ifrågavarande notariatsavgifterna i detta mål — oberoende av deras formella beteckning — utgör en skatt på kapitalanskaffning.

76. Den särskilda tidpunkt för skattskyldighetens inträde som gäller för skatten eller avgiften (i det här fallet notariatsavgifter), nämligen notariens tillhandahållande av tjänster, är med andra ord inte av samma slag som den omständighet som föranleder uttag av den skatt på kapitaltillskott som avses i direktivet (artikel 4.1 c: ökning av bolagskapitalet),[40] även om beskattningsunderlaget motsvarar (eller kan motsvara) den som avses i direktivet.[41]

77. Eftersom notarien upprättar en officiell handling, är för det fjärde de avgifter som betalas obligatoriska, eftersom de inte är frivilliga.[42] Denna omständighet är emellertid inte heller i sig av betydelse för att notariatsavgifterna skall betecknas som en skatt eller en avgift.

78. För det femte skall jag naturligtvis anmärka att de ifrågavarande "avgifterna" är en betalning från den enskilde till staten, eftersom notarien i portugisisk rätt är en tjänsteman som avlönas av staten, som ingår i justitieministeriets organisation och som har samma rättigheter och skyldigheter som andra tjänstemän.

79. För det sjätte — och detta argument är det tyngst vägande — är inte de avgifter som tas ut ägnade att fullgöra statens uppgifter, det vill säga uppgifter som omfattas av statens roll, i vilken de olika offentliga myndigheternas verksamhet ingår.

80. Även om den portugisiske notarien uppbär fasta avgifter, anser jag i förevarande mål att det fria yrkets filosofi lyser igenom i det förhållandet att notarien även erhåller en procentandel av avgifterna på grundval av storleken på de belopp som har uppburits. Denna omständighet tyder på att det finns ett vinstsyfte i detta yrke, vilket skiljer det från det yrke som en typisk tjänsteman har. Det åligger den nationella domstolen att bedöma i vilken utsträckning en notarie kan försöka öka sina procentandelar genom att söka efter nya klienter. Om så är fallet, skulle detta på ett ännu tydligare sätt visa att notarieinstitutet i portugisisk rätt inte i någon väsentlig mån skiljer sig från liknande institut i andra medlemsstater, där notarierna är fria yrkesutövare.

40 — Ändring av kapitalassociationens firma och säte hör till de fall som avses i artikel 4.3. Dessa fall anses inte vara ett bildande och skall således inte underställas skatt på kapitaltillskott.

41 — Enligt artikel 1.2 f i förteckningen över notariatsavgifter är detta fallet när det rättsliga värdet vid en kapitalökning motsvarar ökningens storlek. Om det däremot skall göras ytterligare ändringar av bolagsordningen beräknas avgifterna med beaktande av kapitalets storlek efter ökningen (punkt g).

42 — Det skall erinras om att i förevarande mål föreskriver den omtvistade nationella lagstiftningen att det är obligatoriskt att notarien medverkar och att en officiell handling upprättas. I den portugisiska lagen om notariattjänster, antagen genom lagdekret nr 47619 av den 31 mars 1967, föreskrivs närmare bestämt att det för vissa transaktioner krävs att en handling upprättas inför notarius publicus. Enligt artikel 89 e i lagen om notariattjänster omfattar dessa transaktioner bland annat bildande och ändring av rörelsedrivande bolag samt transaktioner avseende ändring av bolagsordningen.

81. Jag anser även att de belopp som den portugisiske notarien erhåller från de notariatsavgifter som har uppburits inte skiljer sig från de ersättningar som enligt andra rättsordningar utbetalas till en notarie som utövar ett fritt yrke och som får betalt för denna verksamhet. Denna ersättning utgör en inkomst för honom som gör det möjligt för honom att täcka sina kostnader och att trygga sin försörjning.

82. Även om avgifterna har till syfte att göra det möjligt för Kassan för registratorer, notarier och domstolstjänstemän, som i den portugisiska rättsordningen är en offentligrättslig institution,[43] att fullgöra sin uppgift, är detta inte tillräckligt för att det skall kunna anses att de uppburna beloppen är ägnade att fullgöra statens uppgifter. Enligt min uppfattning omfattas dessa belopp snarare av korporativismens logik, som i allmänhet styr de fria yrkenas organisationsform. Denna slutsats följer även av det förhållandet att de uppburna avgifterna i portugisisk rätt anslås dels för betalning, genom Kassan, av löner till notarierna, vilka är tjänstemän, och till deras medarbetare, dels för att täcka notariernas kostnader för inrättande och underhåll, även om de också används för andra statliga behov. Kostnaderna för dessa behov kan enligt justitieministeriet i undantagsfall täckas av Kassans intäkter.[44]

83. Jag vill slutligen erinra om att den portugisiske notarien utövar sin verksamhet under eget ansvar. Han är personligen ansvarig för sina handlingar och kan bli ersättningsskyldig gentemot de personer som har lidit skada till följd av hans handlingar.

84. Sammanfattningsvis följer av vad ovan anförts att — även om reglerna om notarier ingår i ett särskilt system[45] — de notariatsavgifter som notarien tar ut för sina tjänster[46] inte är skatter eller avgifter som omfattas av direktivets tillämpningsområde. Det är således överflödigt att behandla de övriga tolkningsfrågorna.

43 — Det förhållandet att Kassan inte är en statlig myndighet utan en självständig juridisk person, ett statligt organ, kan enligt min uppfattning inte anses utgöra en väsentlig omständighet till förmån för en lösning som går ut på att notariatsavgifterna inte är en skatt eller en avgift.
Jag vill erinra om att domstolen, när det gäller begreppet skatt eller avgift i den mening som avses i artiklarna 9, 12 och 95 i EG-fördraget (nu artiklarna 23 EG, 25 EG och 90 EG i ändrade lydelser), har fastslagit att en pålaga inte nödvändigtvis måste tas ut för statens räkning. Domstolen har sålunda fastslagit att en sådan pålaga, som införs ensidigt och som läggs på inhemska eller utländska varor på grund av att dessa passerar gränsen, är förbjuden enligt artiklarna 9 och 12 i fördraget, även om den inte uppbärs för statens räkning (det var i det aktuella målet fråga om en avgift som importörerna av oslipade diamanter var skyldiga att betala till Diamantarbetarnas socialfond), se dom av den 1 juli 1969 i de förenade målen 2/69 och 3/69, Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders (REG 1969, s. 211; svensk specialutgåva, volym 1, s. 399), särskilt punkt 18. Domstolen har även fastslagit att den omständigheten att en skatt eller en avgift tas ut av ett annat offentligrättsligt subjekt än staten, eller för dess räkning, inte kan hindra att den faller inom tillämpningsområdet för artikel 95 i fördraget (det var i det aktuella målet fråga om betalning av en skatt till ett offentligrättsligt organ, Ente nazionale per la cellulosa e per la carta), se dom av den 22 mars 1977 i mål 74/76, Iannelli och Volpi (REG 1977, s. 557; svensk specialutgåva, volym 3, s. 315), punkt 19.

44 — Som Modelo har påpekat vid sammanträdet, kan de uppburna beloppen även anslås för andra offentliga syften (finansiera ett universitet, finansiera justitieministeriets investeringar, bygga fängelser, täcka kostnaderna för domarnas transporter i tjänsten, täcka kriminalpolisens löpande kostnader, täcka fängelsernas driftskostnader etcetera). Det faller förvisso under den nationella domstolens behörighet att granska dessa omständigheter. Den portugisiska regeringen har emellertid vid sammanträdet påpekat att Kassans intäkter inte är statens intäkter, inskrivna i budgeten, utan regeringen har medgett att justitieministeriet undantagsvis kan besluta om att medel från Kassans intäkter får användas för andra syften.

45 — Det åligger i varje fall den nationella domstolen att bedöma omständigheter som rör den nationella rätten.

46 — Upprättande av en officiell handling om ökning av bolagskapitalet och om ändring av firma och säte.

VIII — Förslag till avgörande

85. Med hänsyn till det föregående anser jag att de frågor som har ställts av Supremo Tribunal Administrativo skall besvaras på följande sätt:

Avgifter för notariattjänster, som går ut på att i form av ett (i lag föreskrivet) officiellt dokument upprätta handlingar om en ändring av bolagsordningen eller om en kapitalökning, såsom föreskrivs i portugisisk rätt, omfattas inte av tillämpningsområdet för bestämmelserna i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning.