

Sag C-193/04

Fazenda Pública

mod

Organon Portuguesa - Produtos Químicos e Farmacêuticos Ld^a

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af

Supremo Tribunal Administrativo)

»Kapitaltilførselsafgifter – direktiv 69/335/EØF – overdragelse af et anpartsselskabs selskabsandele«

Sammendrag af dom

Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – kapitaltilførselsafgifter – opkrævning af kapitaltilførselsafgift over for kapitalselskaber

[Rådets direktiv 69/335, art. 12, stk. 1, litra a)]

Direktiv 69/335 om kapitaltilførselsafgifter, som ændret ved direktiv 85/303, er ikke til hinder for en national lovgivning, hvorefter der ved oprettelsen af et notarialdokument, der attesterer en overdragelse af selskabsandele, der ikke er forbundet med en udvidelse af selskabskapitalen, opkræves gebyrer efter en fast takst og/eller, som fastsættes i forhold til værdien af de andele, der overdrages.

En afgift, der består i sådanne gebyrer, er nemlig omfattet af den undtagelse, der er fastsat i artikel 12, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335, som tillader, at der kan opkræves en afgift ved overdragelse af værdipapirer, og dermed er opkrævningen heraf ikke i strid med direktivet. Det forhold, at gebyrernes størrelse stiger direkte proportionalt med de overdragne selskabsandeleles værdi og uden begrænsninger, kan ikke påvirke denne konklusion, eftersom artikel 12, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335, der bestemmer, at de afgifter, der er omfattet af denne bestemmelse, kan være »opkrævet efter fast eller variabel takst«, giver medlemsstaterne mulighed for frit at fastsætte afgifternes takst.

(jf. præmis 21-25 og domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

7. september 2006 (*)

»Kapitaltilførselsafgifter – direktiv 69/335/EØF – overdragelse af et anpartsselskabs

selskabsandele«

I sag C-193/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) ved afgørelse af 17. marts 2004, indgået til Domstolen den 26. april 2004, i sagen

Fazenda Pública

mod

Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda,

procesdeltager:

Ministério Público,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne N. Colneric, J.N. Cunha Rodrigues, E. Juhász (refererende dommer) og E. Levits,

generaladvokat: C. Stix-Hackl

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 12. maj 2005,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda, ved advogada I. Vieira
- den portugisiske regering ved L. Fernandes og A.F. Ferreira, som befuldmægtigede
- den tyske regering ved A. Tiemann, som befuldmægtiget
- den spanske regering ved F. Díez Moreno, som befuldmægtiget
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved L. Ström, G. Braga da Cruz og M. Afonso, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 4, stk. 3, artikel 10, litra c), og artikel 12, stk. 1, litra e), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405), som ændret ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985 (EFT L 156, s. 23, herefter »direktiv 69/335«).

2 Anmodningen er indgivet i forbindelse med en tvist mellem Fazenda pública (statskassen) og selskabet Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda (herefter »Organon Portuguesa«) vedrørende betaling af gebyrer for oprettelsen af et notarialdokument, der attesterer overdragelsen af selskabsandele.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Første betragtning til direktiv 69/335 henviser til EØF-traktatens formål, nemlig at fremme de frie kapitalbevægelser med henblik på tilvejebringelsen af en økonomisk union med lignende egenskaber som et internt marked.

4 Det fremgår af anden betragtning til direktiv 69/335, at de afgifter på kapitaltilførsel, der består i medlemsstaterne, er årsag til forskelsbehandling, dobbeltbeskatning og uligheder, der hæmmer de frie kapitalbevægelser og bør afskaffes ved en harmonisering.

5 Med henblik herpå er det i sjette og syvende betragtning til direktiv 69/335 konstateret, at det er nødvendigt, at afgiften på kapitaltilførsler kun opkræves én gang inden for det fælles marked, og at denne beskatning er lige høj i samtlige medlemsstater og harmoniseret med hensyn til dens struktur og dens satser. Endelig er der i ottende betragtning til direktivet foreskrevet en afskaffelse af andre afgifter med samme kendetegn som denne enkeltstående afgift på kapitaltilførsler.

6 Af ordlyden til artikel 1 i direktiv 69/335 fremgår det, at »[m]edlemsstaterne opkræver en [...] harmoniseret afgift på kapitaltilførsel til kapitalselskaber [...]«.

7 Artikel 4, stk. 1, i direktiv 69/335 indeholder en opregning af de dispositioner, for hvilke der opkræves kapitaltilførselsafgift. Disse dispositioner består i det væsentlige i stiftelsen af et kapitalselskab i direktivets forstand og udvidelsen af kapitalen i et sådant selskab. Artikel 4, stk. 3, har følgende ordlyd:

»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 beståen.«

8 Artikel 10 i direktiv 69/335 har følgende ordlyd:

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

- a) de i artikel 4 nævnte dispositioner
- b) indskud, lån eller ydelser i forbindelse med de i artikel 4 nævnte dispositioner
- c) indregistrering eller andre formaliteter, der går forud for udøvelse af en virksomhed, og som et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person med erhvervsformål kan underkastes på grund af deres juridiske karakter.«

9 Artikel 11 i direktiv 69/335 bestemmer:

»Medlemsstaterne opkræver ikke skatter af nogen som helst art:

- a) på udfærdigelse, udstedelse, optagelse til børsnøtering, tilførsel til markedet af eller handel med aktier, andelsbeviser eller andre værdipapirer af lignende art [...]

[...]«

10 Endelig bestemmer artikel 12 i direktiv 69/335:

»1. Uanset artiklerne 10 og 11 kan medlemsstaterne opkræve følgende:

- a) børsomsætningsskatter opkrævet efter fast eller variabel takst

[...]

- e) afgifter, der har karakter af vederlag

[...]«

De nationale bestemmelser

11 I henhold til artikel 228, stk. 1, i den portugisiske erhvervsselskabslov og artikel 80, stk. 2, litra h), i lov om notarialvæsenet skal en overdragelse af selskabsandelene i et kapitalselskab formaliseres ved et notarialdokument. Gebyrerne for oprettelsen af et sådant notarialdokument er fastsat i tabellen over notargebyrer, som er godkendt ved bekendtgørelse nr. 996/98 af 25. november 1998 (*Diário da República* I, serie B, nr. 273 af 25.11.1998, herefter »tabellen«). Disse gebyrer omfatter en fast sats (tabellens artikel 4) og en variabel sats, som fastsættes på baggrund af den samlede transaktionsværdi (tabellens artikel 5, stk. 1).

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 Det fremgår af sagen, at Organon Portuguesa, et portugisisk anpartsselskab, som i egenskab heraf er et kapitalselskab i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 3, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335, fik en overdragelse af selskabsandele attesteret i et notarialdokument, der blev oprettet den 25. oktober 2001 ved et notarialkontor i Lissabon. Overdragelsen var ikke forbundet med en udvidelse af selskabets kapital.

13 Organon Portuguesa var i henhold til den nævnte lovgivning og på baggrund af den heri omhandlede beregningsmetode forpligtet til at betale 2 577 150 PTE for oprettelsen af dette notarialdokument.

14 Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa gav Organon Portuguesa medhold i den sag, som selskabet anlagde til anfægtelse af opkrævningen af notargebyrerne. Fazenda Pública appellerede dommen og indbragte den for Supremo Tribunal Administrativo, som har besluttet at

udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er de opkrævede [gebyrer] for oprettelse af et notarialdokument ved et selskabs overdragelse af selskabsandele omfattet af artikel 4, stk. 3[, i direktiv 69/335]?

2) Er den faste regel i artikel 5, stk. 1, sammenholdt med artikel 3, litra c), i tabellen [...] i den affattelse, som var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder, i strid med artikel 10, litra c), og artikel 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/335 [...], når den fastsætter [gebyrer] af ubegrænset størrelse for oprettelse af dokumenter ved overdragelse af selskabsandele, og [gebyrerne] udelukkende fastsættes i forhold til værdien af de andele, der overdrages, uden at være underlagt nogen form for begrænsning og uden hensyn til værdien af den erlagte tjenesteydelse?»

Om de præjudicielle spørgsmål

15 Med spørgsmålene, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om bestemmelserne i direktiv 69/335 er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter der ved oprettelsen af et notarialdokument, der attesterer en overdragelse af selskabsandele, der ikke er forbundet med en udvidelse af selskabskapitalen, opkræves gebyrer, som udelukkende fastsættes i forhold til værdien af de andele, der overdrages, uden at være underlagt nogen form for begrænsning og uden hensyn til værdien af den erlagte tjenesteydelse.

16 Domstolen skal alene undersøge de bestemmelser i direktiv 69/335, der er relevante med henblik på at kunne give den forelæggende ret et formålstjenligt svar.

17 Det følger af Domstolens faste praksis, at gebyrer, der opkræves for oprettelse af et notarialdokument, hvorved en disposition, der er omfattet af direktiv 69/335 attesteres, inden for rammerne af en ordning som den i hovedsagen omhandlede, der er kendetegnet ved, at notarerne er statstjenestemænd, og ved, at gebyrerne til dels overføres til staten for at finansiere dennes opgaver, udgør skatter eller afgifter i direktivets forstand (dom af 29.9.1999, sag C-56/98, Modelo, Sml. I, s. 6427, præmis 23, og af 21.9.2000, sag C-19/99, Modelo, Sml. I, s. 7213, præmis 23).

18 Artikel 11, litra a), i direktiv 69/335 forbyder enhver skat på udfærdigelse, udstedelse, optagelse til børsnotering, tilførsel til markedet af eller handel med aktier, andelsbeviser (selskabsandele) eller andre værdipapirer af lignende art samt certifikater for sådanne værdipapirer, uanset hvem emittenten måtte være.

19 Dermed finder denne bestemmelse også anvendelse på de skatter, der opkræves for sådanne væsentlige formaliteter, der er forbundet med overdragelsen af selskabsandele som de i hovedsagen omhandlede notargebyrer.

20 Artikel 12 i direktiv 69/335 fastsætter imidlertid undtagelser til bestemmelserne i direktivets artikel 10 og 11. Heriblandt findes i artikel 12, stk. 1, litra a), undtagelsen for »børsomsætningsskatter opkrævet efter fast eller variabel takst«. Det er ubestridt, at overdragelse af selskabsandele er omfattet af begrebet børsomsætningsskatter.

21 Det fremgår i den forbindelse af Domstolens praksis (dom af 17.12.1998, sag C-236/97, Codan, Sml. I, s. 8679, præmis 31, og kendelse af 5.2.2004, sag C-357/02, SONAE Distribuição, ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 23), at artikel 12, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335 tillader, at der kan opkræves en afgift ved overdragelse af værdipapirer, uanset om det selskab, som disse værdipapirer er udstedt af, er optaget til omsætning på en børs, og uanset om overdragelsen heraf sker over børsen eller direkte mellem overdrageren og erhververen.

22 Dermed er en afgift som den, der består i de i hovedsagen omhandlede gebyrer, omfattet af den undtagelse, der er fastsat i artikel 12, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335, og dermed er opkrævningen heraf ikke i strid med direktivet.

23 Det skal i den forbindelse bemærkes, at det forhold, at gebyrernes størrelse stiger direkte proportionalt med de overtagne selskabsandele værdi og uden begrænsninger, ikke kan påvirke denne konklusion (SONAE Distribuição-kendelsen, præmis 25).

24 Da artikel 12, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335 bestemmer, at de afgifter, der er omfattet af denne bestemmelse, kan være »opkrævet efter fast eller variabel takst«, giver dette medlemsstaterne mulighed for frit at fastsætte afgifternes takst. Derudover formodes disse afgifter ikke at udgøre en økonomisk modydelse for en udført tjenesteydelse, hvorfor taksterne herfor ikke skal være forbundet med prisen for denne tjenesteydelse, og de i retspraksis opstillede kriterier (jf. bl.a. dom af 21.6.2001, sag C-206/99, SONAE, Sml. I, s. 4679, præmis 32-34 og den deri nævnte retspraksis) til sondring af de afgifter, der har karakter af vederlag i direktiv 69/335's forstand, og de afgifter, som ikke henhører under denne kategori, ikke finder anvendelse på disse afgifter (SONAE Distribuição-kendelsen, præmis 26 og 27).

25 Henset til ovenstående bemærkninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at direktiv 69/335 ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter der ved oprettelsen af et notarialdokument, der attesterer en overdragelse af selskabsandele, der ikke er forbundet med en udvidelse af selskabskapitalen, opkræves gebyrer efter en fast takst og/eller, som fastsættes i forhold til værdien af de andele, der overdrages.

Sagens omkostninger

26 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter, som ændret ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985, er ikke til hinder for en national lovgivning, hvorefter der ved oprettelsen af et notarialdokument, der attesterer en overdragelse af selskabsandele, der ikke er forbundet med en udvidelse af selskabskapitalen, opkræves gebyrer efter en fast takst og/eller, som fastsættes i forhold til værdien af de andele, der overdrages.

Underskrifter

* Processprog: portugisisk.