

Mål C-193/04

Fazenda Pública

mot

Organon Portuguesa - Produtos Químicos e Farmacêuticos Ld^a

(begäran om förhandsavgöranden från

Supremo Tribunal Administrativo)

”Indirekta skatter på kapitalanskaffning – Direktiv 69/335/EEG – Överlåtelse av andelarna i ett bolag med begränsat ansvar”

Domstolens dom (första avdelningen) av den 7 september 2006

Sammanfattning av domen

Skattebestämmelser – Harmonisering av lagstiftning – Indirekta skatter på kapitalanskaffning – Skatt på kapitaltillskott som tas ut från kapitalbolag

(Rådets direktiv 69/335, artikel 12.1 a)

Direktiv 69/335 om indirekta skatter på kapitalanskaffning, i dess lydelse enligt direktiv 85/303, utgör inte hinder för nationella bestämmelser i vilka det anges att avgifter skall uttas, med fast belopp och/eller på grundval av värdet av de överlåtna andelarna, för upprättande av handlingar inför notarius publicus till bestyrkande av överlåtelser av andelar vilka inte är kopplade till en ökning av bolagskapitalet.

En skatt som utgörs av sådana avgifter omfattas nämligen av undantaget i artikel 12.1 a i direktiv 69/335, enligt vilket det är tillåtet att ta ut skatt på överlåtelser av värdepapper, och uttagandet av denna strider därmed inte mot direktivet. Det faktum att dessa avgifters storlek står i direkt proportion till värdet av de bolagsandelar som har överlåtits och att något maximibelopp inte föreskrivs påverkar inte denna slutsats eftersom gemenskapslagstiftaren, genom att i artikel 12.1 a i direktiv 69/335 ange att de skatter som avses i artikeln kan uttas ”med fast belopp eller inte”, har gett medlemsstaterna fria händer vad avser skattesatsen.

(se punkterna 21–25 och domslutet)

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 7 september 2006 (*)

”Indirekta skatter på kapitalanskaffning – Direktiv 69/335/EEG – Överlåtelse av andelarna i ett bolag med begränsat ansvar”

I mål C-193/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), genom beslut av den 17 mars 2004, som inkom till domstolen den 26 april 2004, i målet

Fazenda Pública

mot

Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda,

ytterligare deltagare i rättegången:

Ministério Público,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna N. Colneric, J.N. Cunha Rodrigues, E. Juhász (referent) och E. Levits,

generaladvokat: C. Stix-Hackl,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 12 maj 2005,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda, genom I. Vieira, advogada,
- Portugals regering, genom L. Fernandes och A.F. Ferreira, båda i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom A. Tiemann, i egenskap av ombud,
- Spaniens regering, genom F. Díez Moreno, i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom L. Ström, G. Braga da Cruz och M. Afonso, samtliga i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

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

(nedan kallat direktiv 69/335).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Fazenda Pública (statsverket) och bolaget Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda (nedan kallat Organon Portuguesa) rörande de avgifter som erlagts för upprättandet av en handling inför notarius publicus i vilken det bestyrks att bolagsandelar har överlåtits.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 I det första skälet i direktiv 69/335 hänvisas till EEG-fördragets syfte att främja den fria rörligheten för kapital för att genomföra en ekonomisk union som har egenskaper som liknar en inre marknads.

4 I andra skälet i direktiv 69/335 anges att de indirekta skatter på kapitalanskaffning som är i kraft i medlemsstaterna ger upphov till diskriminering, dubbelbeskattning och skillnader som hindrar den fria rörligheten för kapital och som följaktligen skall undanröjas genom harmonisering.

5 Enligt sjätte och sjunde skälen i direktiv 69/335 är det av denna anledning nödvändigt att en enda skatt påförs kapitalanskaffningar. Denna skatt får endast påföras en gång inom den gemensamma marknaden och nivån skall vara densamma i samtliga medlemsstater. Skatten skall dessutom vara harmoniserad med avseende på form och skattesats. Slutligen skall enligt åttonde skälet alla andra indirekta skatter som har samma egenskaper som denna enda skatt på kapitaltillskott upphävas.

6 Enligt artikel 1 i direktiv 69/335 skall "medlemsstaterna ... på kapitaltillskott till kapitalassociationer påföra en skatt som harmoniserats".

7 Artikel 4.1 i direktiv 69/335 innehåller en lista över transaktioner som påförs skatt på kapitaltillskott. Dessa transaktioner består i huvudsak av bildande av en kapitalassociation, i den mening som avses i direktivet, eller av ökning av bolagskapitalet i en sådan association. Artikel 4.3 i nämnda direktiv har följande lydelse:

"Inte alla ändringar av en kapitalassociations stiftelseurkund eller bolagsordning skall anses utgöra bildande av en sådan association enligt artikel 4.1 a, i synnerhet inte

- a) ombildning av en kapitalassociation till en annan sorts kapitalassociation,
- b) överföring från en medlemsstat till en annan av det faktiska sätet eller sätet enligt bolagsordningen för ett bolag, en sammanslutning eller en annan juridisk person som vad beträffar uttagande av skatt på kapitaltillskott anses som en kapitalassociation i båda dessa medlemsstater,
- c) förändring av en kapitalassociations verksamhetsföremål och
- d) förlängning av en kapitalassociations verksamhetstid."

8 Artikel 10 i direktiv 69/335 har följande lydelse:

"Medlemsstaterna får, utöver skatten på kapitaltillskott, inte påföra bolag, sammanslutningar eller andra juridiska personer som bedriver verksamhet i 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 tillhandahålls som ett led i transaktioner som avses i artikel 4,
- c) registrering eller någon annan formalitet som föregår utövandet av en verksamhet och som ett bolag, en sammanslutning eller en juridisk person som bedriver verksamhet i vinstsyfte kan tvingas genomgå på grund av sin rättsliga form.”

9 I artikel 11 i direktiv 69/335 föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall från all beskattning undanta

- a) upprättande, emission, börsnotering, utsläppande på marknaden av eller handel med aktier, andelar eller andra sådana värdepapper ...

...”

10 Avslutningsvis föreskrivs följande i artikel 12 i direktiv 69/335:

”1. Utan hinder av artiklarna 10 och 11 kan medlemsstaterna påföra

- a) skatt på överlåtelse av värdepapper, oberoende av om skatten utgår med fast belopp eller inte,

...

- e) avgifter av vederlagskaraktär,

...”

Den nationella lagstiftningen

11 Enligt artikel 228.1 i lagen om bolag som bedriver affärsverksamhet och artikel 80.2 h i lagen om notariattjänster skall överlåtelse av andelar i en kapitalassociation formaliseras i en handling upprättad inför notarius publicus. Avgifterna för upprättandet av en sådan handling inför notarius publicus fastställs i förteckningen över avgifter till notarius publicus, vilken antagits genom Portaria nr 996/98 av den 25 november 1998 (*Diário da República* I, serie B, nr 273, av den 25 november 1998, nedan kallad förteckningen). Avgifterna omfattar en fast del (artikel 4 i förteckningen) och en rörlig del, vilken beräknas på transaktionens totala värde (artikel 5.1 i förteckningen).

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

12 Av handlingarna i målet framgår att Organon Portuguesa, som är ett bolag med begränsat ansvar bildat enligt portugisisk rätt och som därmed utgör en kapitalassociation i den mening som avses i artikel 3.1 a i direktiv 69/335, genom en handling inför notarius publicus av den 25 oktober 2001, vilken upprättades av en notariatbyrå i Lissabon, lät formalisera en överlåtelse av bolagsandelar. Överlåtelsen var inte kopplad till en ökning av bolagskapitalet.

13 För upprättandet av denna handling inför notarius publicus, vilken var obligatorisk enligt de ovannämnda bestämmelserna och med utgångspunkt från en beräkningsmodell som anges däri, erlade Organon Portuguesa notariatsavgifter på totalt 2 577 150 PTE.

14 Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa biföll Organon Portuguesas talan mot taxeringsbeslutet avseende dessa notariatsavgifter. Fazenda Pública överklagade domen till

Supremo Tribunal Administrativo, som vilandeförklarade målet och ställde följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Är artikel 4.3 i direktiv 69/335 tillämplig på avgifter som tas ut för upprättande av en handling inför notarius publicus genom vilken en överlåtelse av andelar i ett bolag bestyrks?"

2) Är artikel 5.1 jämförd med artikel 3 c i förteckningen, i dess lydelse vid tiden för händelserna i målet, oförenlig med artiklarna 10 c och 12.1 e i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969, i den utsträckning som det i de nationella bestämmelserna anges att avgifter skall uttas för upprättande av handlingar inför notarius publicus till bestyrkande av överlåtelser av andelar vilka uteslutande beräknas utifrån värdet av de överlåtna andelarna, utan någon som helst beloppsbegränsning och oavsett vilket värde som den utförda tjänsten motsvarar?"

Prövning av tolkningsfrågorna

15 Den nationella domstolen har ställt dessa frågor, vilka skall prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida bestämmelserna i direktiv 69/335 utgör hinder mot nationella bestämmelser som de aktuella, i vilka det anges att avgifter skall uttas för upprättande av handlingar inför notarius publicus till bestyrkande av överlåtelser av andelar vilka inte är kopplade till en ökning av bolagskapitalet, vilka avgifter uteslutande beräknas utifrån värdet av de överlåtna andelarna, utan någon som helst beloppsbegränsning och oavsett vilket värde som den utförda tjänsten motsvarar.

16 För att kunna ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar på frågorna begränsar domstolen prövningen till de relevanta bestämmelserna i direktiv 69/335.

17 Enligt domstolens fasta rättspraxis utgör avgifter som tas ut för att upprätta en handling inför notarius publicus genom vilken en transaktion som omfattas av direktiv 69/335 bestyrks, inom ramen för ett system som utmärks av att notarierna är statstjänstemän och av att avgifterna delvis betalas till staten för att finansiera de uppgifter som skall utföras av denna, en annan skatt eller avgift i den mening som avses i direktivet (dom av den 29 september 1999 i mål C-56/98, Modelo, REG 1999, s. I-6427, punkt 23, och av den 21 september 2000 i mål C-19/99, Modelo, REG 2000, s. I-7213, punkt 23).

18 Enligt artikel 11 a i direktiv 69/335 skall upprättande, emission, börsnotering, utsläppande på marknaden av eller handel med aktier, (bolags) andelar eller andra sådana värdepapper, samt bevis som representerar sådana värdepapper, oberoende av vem som har emitterat dem, undantas från all beskattning, oberoende av form.

19 Denna bestämmelse avser sålunda även skatt som påförs till följd av väsentliga formföreskrifter kopplade till överlåtelsen av bolagsandelar, såsom de notariatsavgifter som är aktuella i målet vid den nationella domstolen.

20 I artikel 12 i direktiv 69/335 föreskrivs emellertid undantag från bestämmelserna i artiklarna 10 och 11 i direktivet. Bland undantagen ingår "skatt på överlåtelse av värdepapper, oberoende av om skatten utgår med fast belopp eller inte" (artikel 12.1 a). Det är klarlagt att överlåtelse av bolagsandelar omfattas av uttrycket överlåtelse av värdepapper.

21 Av domstolens rättspraxis (dom av den 17 december 1998 i mål C-236/97, Codan, REG 1998, s. I-8679, punkt 31, och beslut av den 5 februari 2004 i mål C-357/02, SONAE Distribuição, ej publicerad i rättsfallssamlingen, punkt 23) följer att det enligt artikel 12.1 a i direktiv 69/335 är tillåtet att ta ut skatt på överlåtelse av värdepapper, oavsett om det företag som utställt dessa värdepapper är börsnoterat och oavsett om överlåtelsen av dessa sker på börsen eller direkt mellan överlåtaren och förvärvaren.

22 I enlighet med detta omfattas en sådan skatt som den som utgörs av de aktuella avgifterna av undantaget i artikel 12.1 a i direktiv 69/335, och uttagandet av denna strider därmed inte mot direktivet.

23 Det skall tilläggas att det faktum att dessa avgifters storlek står i direkt proportion till värdet av de bolagsandelar som har överlåtits och att något maximibelopp inte föreskrivs inte påverkar denna slutsats (beslutet i det ovannämnda målet SONAE Distribuição, punkt 25).

24 Genom att ange i artikel 12.1 a i direktiv 69/335 att de skatter som avses i artikeln kan uttas "med fast belopp eller inte" har gemenskapslagstiftaren nämligen gett medlemsstaterna fria händer vad avser skattesatsen. Dessa skatter är inte heller tänkta att utgöra ekonomisk ersättning för en tillhandahållen tjänst, vilket innebär att summan inte behöver ha ett samband med kostnaden för tjänsten och att de kriterier som har utvecklats i rättspraxis (se bland annat dom av den 21 juni 2001 i mål C-206/99, SONAE, REG 2001, s. I-4679, punkterna 32–34 och där citerad rättspraxis) för att skilja på avgifter av vederlagskaraktär, i den mening som avses i direktiv 69/335, och avgifter som inte ingår i denna kategori inte är tillämpliga på skatterna (beslutet i det ovannämnda målet SONAE Distribuição, punkterna 26 och 27).

25 Med beaktande av övervägandena ovan är svaret på de ställda frågorna att direktiv 69/335 inte utgör hinder för nationella bestämmelser i vilka det anges att avgifter skall uttas, med fast belopp och/eller på grundval av värdet av de överlåtna andelarna, för upprättande av handlingar inför notarius publicus till bestyrkande av överlåtelser av andelar vilka inte är kopplade till en ökning av bolagskapitalet.

Rättegångskostnader

26 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning, i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985, utgör inte hinder för nationella bestämmelser i vilka det anges att avgifter skall uttas, med fast belopp och/eller på grundval av värdet av de överlåtna andelarna, för upprättande av handlingar inför notarius publicus till bestyrkande av överlåtelser av andelar vilka inte är kopplade till en ökning av bolagskapitalet.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: portugisiska.