

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

21. juni 2007*

I sag C-366/05,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) ved afgørelse af 6. juli 2005, indgået til Domstolen den 29. september 2005, i sagen:

Optimus — Telecomunicações SA

mod

Fazenda Pública,

procesdeltager:

Ministério Público,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne E. Juhász (refererende dommer), R. Silva de Lapuerta, G. Arestis og T. von Danwitz,

* Processprog: portugisisk.

generaladvokat: E. Sharpston
justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 26. oktober 2006,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Optimus — Telecomunicações SA ved advogados J. Vieira Peres og C. Botelho Moniz
- den portugisiske regering ved L. Fernandes, S. Vasques og A. Ferreira, som befuldmægtigede
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og M. Afonso, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 25. januar 2007,

afsagt følgende

Dom

- ¹ Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 7, stk. 1, 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 69/355«).

- 2 Anmodningen er blevet forelagt under en sag mellem Optimus — Telecomunicações (herefter »Optimus«) og de portugisiske skattemyndigheder angående spørgsmålet om betaling af en afgift benævnt »stempelafgift«, der blev opkrævet på grund af en udvidelse af selskabskapitalen ved indskud i kontanter.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

- 3 Direktiv 69/335 har som anført i første betragtning til direktivet til formål at fremme de frie kapitalbevægelser, der betragtes som en grundlæggende frihed, som er væsentlig for skabelsen af et indre marked. Med henblik herpå har direktivet, som det fremgår af sjette til ottende betragtning, til formål at harmonisere afgiften på indskud i selskaber i Det Europæiske Økonomiske Fællesskab ved indførelse af en enkelt kapitaltilførselsafgift, som kun må opkræves én gang inden for det fælles marked, og ved ophævelse af andre afgifter med samme kendetegn som denne enkeltstående afgift.
- 4 I den henseende er der i artikel 1-9 i direktiv 69/335 foreskrevet en harmoniseret opkrævning af afgiften på kapitaltilførsel til kapital­selskaber benævnt »kapitaltilførselsafgift«.
- 5 Direktivets artikel 4, stk. 1, indeholder en liste over transaktioner, som medlemsstaterne skal undergive kapitaltilførselsafgift. På denne listes litra c) er opført »udvidelse af kapitalen i et kapital­selskab ved indskud af enhver art«. Samme

artikel 4 indeholder i stk. 2 en liste over dispositioner, som medlemsstaterne kan undergive kapitaltilførselsafgift. Medlemsstaterne havde også i medfør af artikel 7, stk. 4, i direktiv 69/335, i dennes oprindelige affattelse, mulighed for at anvende en nedsat sats for kapitaltilførselsafgiften på de dispositioner, som er omfattet af artikel 4, stk. 2.

- 6 Sætserne for kapitaltilførselsafgiften er fastsat i artikel 7 i direktiv 69/335. Denne artikel i direktiv 69/335 bestemte i sin oprindelige affattelse i stk. 1, litra a), at kapitaltilførselsafgiftens sats »ikke [må] ligge over 2% og ikke under 1%«, og i litra b), at »denne sats [nedsættes] med 50% eller mere, når et eller flere kapitalselskaber indskyder deres samlede selskabsformue eller en eller flere dele af deres virksomhed i et eller flere kapitalselskaber, der er under stiftelse eller allerede består«. Det drejer sig i sidstnævnte tilfælde om fusioner eller virksomhedsovertagelser, og nedsættelsen af satsen for kapitaltilførselsafgiften er undergivet visse betingelser.
- 7 I henhold til artikel 8 i direktiv 69/335 har en medlemsstat mulighed for at indrømme hel eller delvis fritagelse for kapitaltilførselsafgift for de i artikel 4, stk. 1 og 2, nævnte dispositioner, som vedrører kapitalselskaber, der er offentlige servicevirksomheder, på betingelse af, at deres kapital for mindst halvdelen vedkommende ejes af staten eller lokale offentlige organer, samt kapitalselskaber, der i henhold til deres vedtægter og deres faktiske forvaltning tjener kulturelle, almennyttige eller velgørende formål eller folkeoplysningen.
- 8 Artikel 9 i direktiv 69/335 indeholder en almindelig undtagelsesklausul, ifølge hvilken »[der f]or bestemte arter af dispositioner eller kapitalselskaber kan [...] ske fritagelser, nedsættelser eller forhøjelser af sætserne enten for at skabe skattemæssig rimelighed eller af sociale grunde eller for at gøre det muligt for en medlemsstat at tage hensyn til en særlig situation«.

9 I artikel 10 i direktiv 69/335 bestemmes endelig:

»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

[...]

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.«

10 Ved Rådets direktiv 73/79/EØF af 9. april 1973 (EFT L 103, s. 13) blev anvendelsesområdet for de nedsatte satser for kapitaltilførselsafgiften udvidet. Ved dette direktiv blev der indføjet et litra b a) i artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335, som oprindeligt affattet, hvorved medlemsstaterne fik mulighed for at anvende den samme behandling som for fusioner og virksomhedsoverdragelser, dvs. nedsætte satsen for kapitaltilførselsafgiften med 50% eller mere, »når et kapitalselskab, der er under stiftelse, eller som allerede består, opnår andele, som repræsenterer mindst 75% af et andet kapitalselskabs tidligere udbudte selskabskapital«. Denne nedsættelse af satsen for kapitaltilførselsafgiften eller denne fritagelse herfor var undergivet visse betingelser.

- 11 Med Rådets direktiv 73/80/EØF af 9. april 1973 om fastsættelse af fælles satser for kapitaltilførselsafgiften (EFT L 103, s. 15) blev der fra den 1. januar 1976 indført en almindelig nedsættelse af satsen for kapitaltilførselsafgiften. Den fulde sats blev således fastsat til 1%, og medlemsstaterne havde mulighed for at fastsætte de nedsatte satser, der var omhandlet i artikel 7, stk. 1, litra b), og litra b a), i direktiv 69/335, som ændret ved direktiv 73/79, fra 0% til 0,50%.
- 12 Endelig blev der ved direktiv 85/303 indført visse væsentlige ændringer i direktiv 69/335. Direktiv 85/303 bygger på den konstatering, at kapitaltilførselsafgiften har økonomiske virkninger, som hæmmer virksomhedsomgrupperinger og virksomhedernes udvikling, idet disse virkninger var særligt tydelige i den daværende konjunktursituation, som gjorde det nødvendigt at fremme investeringerne. Tredje, fjerde og femte betragtning til direktivet har følgende ordlyd:

»[D]en bedste løsning i denne situation ville være at ophæve kapitaltilførselsafgiften; de indtægtstab, som en sådan foranstaltning ville indebære, forekommer imidlertid at være uacceptable for visse medlemsstater; følgelig bør medlemsstaterne kunne fritage for eller pålægge kapitaltilførselsafgift i forbindelse med alle eller en del af de dispositioner, der falder ind under denne afgifts anvendelsesområde [...]

[D]er bør indrømmes obligatorisk fritagelse ved de dispositioner, der i øjeblikket er undergivet den nedsatte sats for kapitaltilførselsafgift.

[D]er fandtes ikke kapitaltilførselsafgift i Grækenland den 1. juli 1984; der bør derfor åbnes mulighed for at indføre en sådan afgift i nævnte land samt mulighed for at fritage visse dispositioner fra denne afgift.«

13 I medfør af artikel 1 i direktiv 85/303 blev direktiv 69/335 tilføjet følgende ændringer:

»I artikel 4, stk. 2,

— affattes indledningen således:

»2. Følgende dispositioner kan, for så vidt de den 1. juli 1984 var pålagt 1%-satsen, fortsat pålægges kapitaltilførselsafgift:«

— tilføjes følgende afsnit:

»Den Helleniske Republik træffer dog selv afgørelse om, hvilke af ovennævnte dispositioner, der skal pålægges kapitaltilførselsafgift i Grækenland.«

2) Artikel 7 affattes således:

»*Artikel 7*

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.

Fritagelsen er undergivet de betingelser, der på nævnte dato galdt for fritagelsen eller i givet fald for pålæggelsen af en afgift på 0,50% eller derunder.

Den Helleniske Republik fastlægger, hvilke dispositioner der i Grækenland skal fritages for kapitaltilførselsafgift.

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) I artikel 8 affattes indledningen således:

»Med forbehold af artikel 7, stk. 1, kan medlemsstaterne for følgende selskaber indrømme fritagelse for kapitaltilførselsafgift for de i artikel 4, stk. 1 og 2, nævnte dispositioner:««

¹⁴ Fristen for gennemførelse af direktiv 85/303 var fastsat til den 1. januar 1986.

De nationale bestemmelser

- 15 Det fremgår af de til Domstolen indgivne sagsakter, at den portugisiske lovgivning vedrørende beskatningen af kapitalselskaber (almindelig tabel over stempelafgifter, der er vedlagt stempelafgiftskodeksen som bilag), som ændret ved lovdekret nr. 257/81 af 1. september 1981, undergav konsolideringer eller udvidelser af kapitalen i kapitalselskaber en afgift, benævnt »stempelafgift«, svarende til 1% af det pågældende beløb.
- 16 Ved lovdekret nr. 154/84 af 16. maj 1984, som trådte i kraft den 21. maj 1984, blev der indført en undtagelse til fordel for kapitaludvidelser ved kontante indskud, idet disse blev fritaget for stempelafgift.
- 17 Senest er der ved lovdekret nr. 322-B/2001 af 14. december 2001, som trådte i kraft den 1. januar 2002, genindført en almindelig beskatning af udvidelser af kapitalen i kapitalselskaber ved indskud af enhver art på 0,40% af den reelle nettoværdi af de aktiver, som er indskudt eller skal indskydes af aktionærerne.
- 18 Den Portugisiske Republik tiltrådte De Europæiske Fællesskaber den 1. januar 1986.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 19 Optimus, som har hovedsæde i Portugal, foretog en udvidelse af sin kapital på 100 000 000 EUR, der fuldt ud blev foretaget ved indskud i kontanter. Ved

oprettelsen den 12. november 2002 af det notarialdokument, hvorved denne kapitaludvidelse blev registreret, skulle selskabet betale stempelafgift på 0,40%, dvs. 400 000 EUR, i medfør af lovdekret nr. 322-B/2001.

- 20 Optimus anlagde sag ved Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto (skatte- og afgiftsdomstol i første instans i Porto), der er blevet afløst af Tribunal administrativo e fiscal do Porto (forvaltnings- og skatte- og afgiftsdomstol i Porto), til prøvelse af opkrævningen af den pågældende stempelafgift, idet selskabet nærmere gjorde gældende, at opkrævningen var i strid med bestemmelserne i artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335. Den forpligtelse, der er fastsat i denne bestemmelse, hindrede således Den Portugisiske Republik i i medfør af lovdekret nr. 322-B/2001 at afgiftspålægge den pågældende kapitaludvidelse, fordi kontante udvidelser af kapitalen i erhvervsdrivende selskaber den 1. juli 1984, som er referencedatoen i den omhandlede fællesskabsbestemmelse, i henhold til den portugisiske lovgivning var fritaget for stempelafgift.
- 21 Tribunal administrativo e fiscal do Porto frifandt Fazenda Publica med den begrundelse, at den forpligtelse, der er fastsat i artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335, ikke fandt anvendelse på de dispositioner, der er omhandlet i direktivets artikel 4, stk. 1, men kun på de dispositioner, der er omhandlet i direktivets artikel 4, stk. 2, og artikel 8. Supremo Tribunal Administrativo (den øverste forvaltningsdomstol), for hvilken Optimus iværksatte appel af denne afgørelse, har besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Skal artikel 7, stk. 1, i [...] direktiv 69/[335][...], som affattet ved [...] direktiv 85/303[...], fortolkes restriktivt, således at det kræves som betingelse for den deri for medlemsstaterne fastsatte forpligtelse til at fritage visse kapitaltilførselsdispositioner, at det drejer sig om dispositioner, som i henhold til affattelsen af direktivet før 1985 kunne afgiftsfritages eller pålægges en nedsat afgift — dvs. kun de dispositioner, der var omfattet af artikel 4, stk. 2, og artikel 8 — og som desuden den 1. juli 1984 var i denne situation?

- 2) Skal artikel 7, stk. 1, og artikel 10 i [...] direktiv 69/[335][...], som affattet ved [...] direktiv 85/303[...], fortolkes således, at de forbyder opkrævning af stempelafgift i henhold til en national bestemmelse som bestemmelsen i lovdekret nr. 322-B/2001 af 14. december 2001, hvorved nr. 26 — om kapitalindskud — blev indført i Tabela Geral do Imposto de Selo, fra et aktieselskab, der er underlagt den portugisiske lovgivning, med hensyn til gennemførelsen af en forhøjelse af selskabets kapital ved kontantindskud, når en sådan disposition den 1. juli 1984 var stempelafgiftspligtig, men fritaget herfor?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

- 22 Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335 skal fortolkes således, at den deri fastsatte obligatoriske fritagelse udelukkende vedrører de dispositioner, som er omfattet af direktivets artikel 4, stk. 2, og artikel 8, og i det omfang disse dispositioner den 1. juli 1984 var fritaget eller afgiftspålagt med en nedsat afgiftssats på 0,50% eller derunder.
- 23 Den portugisiske regering, som støttes af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, har herved gjort gældende, at artikel 4 i direktiv 69/335 i sin oprindelige affattelse sondrede mellem dispositioner, der var omfattet af artiklens stk. 1, og som obligatorisk var undergivet kapitaltilførselsafgift, og dispositioner, som var omfattet af artiklens stk. 2, for hvilke afgiftspåleggelsen var fakultativ. Den fritagelsesforpligtelse, der er fastsat i artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335, som ændret ved direktiv 85/303, gælder således kun for de dispositioner, som før sidstnævnte direktivs ikrafttræden kunne være fritaget eller omfattet af en nedsat afgiftssats, dvs. de dispositioner, som er omfattet af artikel 4, stk. 2, i direktiv 69/335.

- 24 Optimus har derimod gjort gældende, at hovedformålet med direktiv 69/335 som følge af de ændringer, der er indført ved direktiv 85/303, herefter er ophævelse af kapitaltilførselsafgifter og ikke blot harmonisering af de nationale ordninger. I lyset af dette formål og af princippet om de frie kapitalbevægelser skal direktivets artikel 7, stk. 1, fortolkes bredt, således at den fritagelsesforpligtelse, der er fastsat heri, også gælder for de dispositioner, som er omfattet af artikel 4, stk. 1, i direktiv 69/335, og som i lighed med dem, der er tvist om i hovedsagen, var fritaget for kapitaltilførselsafgift den 1. juli 1984. Denne fortolkning følger desuden af ordlyden af direktivets artikel 7, stk. 1, der herved pålægger medlemsstaterne en klar og ubetinget forpligtelse.
- 25 For at besvare dette spørgsmål fra den forelæggende ret skal der med hensyn til fortolkningen og anvendelsen af direktiv 69/335 tages hensyn til den særlige situation for en stat som Den Portugisiske Republik, der er blevet medlem af De Europæiske Fællesskaber med virkning fra den 1. januar 1986.
- 26 Det følger for det første af denne konstatering, at direktiv 69/335 ikke fandt anvendelse i denne stat før denne dato. Enhver foranstaltning på området for afgiftspålæggelse på eller fritagelse for dispositioner, som er omfattet af begrebet kapitaltilførsel, blev før denne dato i den portugisiske retsorden alene truffet på grundlag af national ret.
- 27 Det følger for det andet med hensyn til fortolkningen og anvendelsen af direktiv 69/335 for så vidt angår Den Portugisiske Republik, at en historisk fortolkning af formålene med dette direktiv ikke vil kunne indvirke på fortolkningen af direktivet, som det var gældende efter denne stats tiltrædelse. I denne forbindelse kan de budgetmæssige grunde, som før den 1. januar 1986 hindrede visse medlemsstater i at samtykke i en fjernelse af kapitaltilførselsafgiften, ikke påberåbes i Den Portugisiske Republiks tilfælde.

- 28 Det skal herefter bemærkes, at datoen for ikrafttrædelsen af Den Portugisiske Republiks tiltrædelse af Fællesskaberne, dvs. den 1. januar 1986, falder sammen med fristen for gennemførelsen af de væsentlige ændringer, som blev foretaget af direktiv 69/335 ved direktiv 85/303. Der er desuden hverken i akten vedrørende vilkårene for Kongeriget Spaniens og Republikken Portugals tiltrædelse og tilpasningerne af traktaterne (EFT 1985 L 302, s. 23) eller i nogen anden akt fastsat en anden frist for gennemførelsen af direktiv 85/303 for Portugal. Den eneste udgave af direktiv 69/335, der gælder for Den Portugisiske Republik, er derfor den, der er fastsat ved direktiv 85/303.
- 29 Denne konstatering støttes af den omstændighed, at artikel 4, stk. 2, og artikel 7, stk. 1, tredje afsnit, i direktiv 69/335 indeholder undtagelser for Den Helleniske Republik med hensyn til anvendelsen af dette direktiv. Der er ikke fastsat sådanne undtagelser for Den Portugisiske Republik.
- 30 Artikel 7, stk. 1, første afsnit, i direktiv 69/335 indeholder en klar og ubetinget forpligtelse for medlemsstaterne til at indrømme fritagelse for kapitaltilførselsafgift for dispositioner, som den 1. juli 1984 var fritaget for afgift eller pålagt en afgift på 0,50% eller derunder. Denne forpligtelse, hvis indhold er utvetydigt, gælder også for Den Portugisiske Republik med virkning fra den 1. januar 1986.
- 31 Denne fortolkning er ikke blot i overensstemmelse med den klare ordlyd af artikel 7, stk. 1, men også med ånden bag og hovedformålet med direktiv 69/335, der, som generaladvokaten med rette har anført i punkt 59 i forslaget til afgørelse, er i videst muligt omfang at mindske kapitaltilførselsafgiftens virkning på kapitalens frie bevægelighed (jf. i denne retning dom af 12.1.2006, sag C-494/03, Senior Engineering Investments, Sml. I, s. 525, præmis 43).

- 32 Endelig bemærkes, at datoen den 1. juli 1984, der er fastsat som referencedato i henhold til artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335, også gælder for Den Portugisiske Republik. I tilfælde af tiltrædelse gælder en henvisning til en dato, der er fastsat i fællesskabsretten, medmindre andet er bestemt i tiltrædelsesakten eller en anden fællesskabsretsakt, også for den tiltrædende stat, selv om denne dato ligger forud for datoen for denne tiltrædelse. Der er i denne henseende hverken i tiltrædelsesakten eller i nogen anden retsakt fastsat nogen anden bestemmelse med hensyn til Den Portugisiske Republik. En sådan bestemmelse ville imidlertid have været muligt, således som undtagelsesbestemmelserne for Den Helleniske Republik viser.
- 33 Det følger heraf, at artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335 for så vidt angår en stat som Den Portugisiske Republik, der har tiltrådt De Europæiske Fællesskaber med virkning den 1. januar 1986, og når der hverken er fastsat undtagelsesbestemmelser i denne stats tiltrædelsesakt eller i nogen anden fællesskabsretsakt, skal fortolkes således, at den deri fastsatte obligatoriske fritagelse vedrører alle dispositioner, der er omfattet af direktivets anvendelsesområde, og som den 1. juli 1984 i den pågældende stat var fritaget for kapitaltilførselsafgift eller pålagt denne afgift med en nedsat afgiftssats på 0,50% eller derunder.

Det andet spørgsmål

- 34 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 7, stk. 1, og artikel 10 i direktiv 69/335 for så vidt angår en stat som Den Portugisiske Republik, der er tiltrådt Fællesskaberne med virkning fra den 1. januar 1986, skal fortolkes således, at de er til hinder for, at der efter den 1. januar 1986 indføres en stempelafgift på en udvidelse af selskabskapitalen, som er omfattet af dette direktivs anvendelsesområde, og som den 1. juli 1984 var afgiftsfritaget i henhold til national ret.

- 35 Det står fast, at den 1. juli 1984 var en udvidelse af selskabskapitalen ved kontantindskud i henhold til portugisisk ret fritaget for den stempelafgift, der normalt blev opkrævet for kapitaludvidelser med indskud af andre midler end kontanter.
- 36 Den portugisiske regering har imidlertid gjort gældende, at stempelafgiften ikke var det eneste instrument til at afgiftspålægge kapitaltilførsler, som eksisterede i det portugisiske retssystem på det tidspunkt. Disse dispositioner var derudover også underlagt registreringsafgifter og notargebyrer. Den første af disse afgifter, dvs. den, der opkrævedes for indførelse af retsakten vedrørende den pågældende disposition i handelsregisteret, udgjorde en progressiv beskatning med en sats, der varierede fra 1% for dispositioner, som ikke oversteg 200 000 PTE, til 0,30% for dispositioner, hvis beløb oversteg 10 000 000 PTE. Notargebyrerne var af en tilsvarende progressiv art.
- 37 Ifølge den portugisiske regerings argumentation udgjorde registreringsafgiften og notargebyret således den 1. juli 1984 sammenlagt en byrde på 0,60% af de pågældende beløb og oversteg derfor den grænse på 0,50%, der er fastsat i artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335. Da disse udgifter efter Domstolens faste praksis udgjorde beskatninger af samme art som kapitaltilførselsafgiften, kunne de portugisiske myndigheder efter den 1. januar 1986 genindføre en stempelafgift svarende til en kapitaltilførselsafgift.
- 38 Denne argumentation kan ikke tages til følge.
- 39 I denne forbindelse bemærkes, at det følger af anden, sjette, syvende og ottende betragtning til direktiv 69/335, at direktivet fra sin første udgave har haft til formål i

stedet for den kapitaltilførselsafgift og stempelafgift, der var gældende i medlemsstaterne, at indføre en enkelt og harmoniseret afgift af kapitaltilførsler inden for det fælles marked samt at ophæve andre indirekte skatter med samme kendetegn som kapitaltilførselsafgiften og stempelafgiften.

40 Denne klare sondring mellem kapitaltilførselsafgiften, der anvendes med harmoniserede satser, og andre beskatninger, der har samme kendetegn som denne afgift, og som er forbudte, har utvetydigt været udtrykt i bestemmelserne i direktiv 69/335 siden direktivets vedtagelse. Direktivets artikel 4 opregner således de transaktioner, som skal eller kan undergives kapitaltilførselsafgift, og direktivets artikel 10 forbyder medlemsstaterne at opkræve andre skatter eller afgifter af nogen art, bortset fra kapitaltilførselsafgiften, på disse dispositioner.

41 Den pågældende sondring er blevet klart overholdt i alle faser af den lovgivningsmæssige udvikling af direktiv 69/335. Ved direktiv 73/79 blev anvendelsesområdet for de nedsatte satser af kapitaltilførselsafgiften således udvidet, direktiv 73/80 indeholdt en generel nedsættelse af satserne for denne afgift, og direktiv 85/303 vidner om en klar tendens til at udvide fritagelsen for kapitaltilførselsafgiften til flest mulige af de dispositioner, der er omfattet af afgiftens anvendelsesområde. Denne lovgivningsmæssige udvikling har derimod ikke ændret det oprindelige formål, som består i ophævelse af og totalforbud mod alle andre skatter og afgifter med samme kendetegn som kapitaltilførselsafgiften.

42 Det bemærkes desuden, at artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335 kun indeholder bestemmelser om anvendelsen af kapitaltilførselsafgiften eller stempelafgiften, hvorimod den ikke regulerer nogen anden beskatning end disse afgifter. Når der i denne bestemmelse henvises til dispositioner, »som den 1. juli 1984 var fritaget for

afgift eller pålagt en afgift på 0,50% eller derunder«, henvises der til dispositioner, der på denne dato var fritaget for kapitaltilførselsafgift eller stempelafgift eller undergivet disse afgifter med en sats på under 0,50%.

- 43 I den foreliggende sag er det ubestridt, at de registreringsafgifter og notarialgebyrer, hvortil den portugisiske regering har henvist, hverken udgør en kapitaltilførselsafgift eller en stempelafgift, men en anden beskatningstype.
- 44 Det bemærkes herved, at Domstolen i dom af 21. juni 2001, SONAE (sag C-206/99, Sml. I, s. 4679), og i kendelse af 24. januar 2002, SONAE Turismo (sag C-45/00, ikke trykt i Samling af Afgørelser), har fastslået, at gebyrer, der i Portugal opkræves for registrering i det nationale handelsregister af en forhøjelse af kapitalen i et kapitalselskab, som er omfattet af direktiv 69/335, udgjorde en skat eller afgift i dette direktivs forstand og i dette omfang var forbudt i henhold til direktivets artikel 10, litra c). I dom af 29. september 1999, Modelo (sag C-56/98, Sml. I, s. 6427), og af 21. september 2000, Modelo (sag C-19/99, Sml. I, s. 7213), nåede Domstolen til samme konklusion med hensyn til de afgifter, der i Portugal opkræves for oprettelsen af et notarialdokument, hvorved en udvidelse af kapitalen i et selskab, der er omfattet af direktiv 69/335, attesteres.
- 45 Det ville således være i strid med ordlyden af artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335 samt med direktivets formål efter den 1. januar 1986 i den portugisiske retsorden at genindføre en stempelafgift af kontante udvidelser af kapitalen i kapitalselskaber i direktiv 69/335's forstand, da en sådan afgift ikke var pålagt disse dispositioner den 1. juli 1984, idet det som begrundelse for denne genindførelse gøres gældende, at nævnte dispositioner i denne medlemsstat på sidstnævnte tidspunkt gav anledning til opkrævning af gebyrer, som af Domstolen er anset for forbudte i henhold til direktiv 69/335.

- 46 Heraf følger, at artikel 7, stk. 1, og artikel 10 i direktiv 69/335 for så vidt angår en stat som Den Portugisiske Republik, der er tiltrådt De Europæiske Fællesskaber med virkning fra den 1. januar 1986, er til hinder for, at der efter den 1. januar 1986 indføres en stempelafgift på en udvidelse af selskabskapitalen, som er omfattet af dette direktivs anvendelsesområde, og som den 1. juli 1984 var afgiftsfritaget i henhold til national ret.

Sagens omkostninger

- 47 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 (Fjerde Afdeling) for ret:

- 1) **Artikel 7, stk. 1, i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter, som ændret ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985, skal for så vidt angår en stat som Den Portugisiske Republik, der har tiltrådt De Europæiske Fællesskaber med virkning fra den 1. januar 1986, og når der hverken er fastsat undtagelsesbestemmelser i denne stats tiltrædelsesakt eller i nogen anden fællesskabsretsakt, fortolkes således, at den deri fastsatte obligatoriske fritagelse vedrører alle dispositioner, der er omfattet af anvendelsesområdet for direktiv 69/335, og som den 1. juli 1984 i den pågældende stat var fritaget for kapitaltilførselsafgift eller pålagt denne afgift med en nedsat afgiftssats på 0,50% eller derunder.**

- 2) **Artikel 7, stk. 1, og artikel 10 i direktiv 69/335, som ændret ved direktiv 85/303, er for så vidt angår en stat som Den Portugisiske Republik, der er tiltrådt De Europæiske Fællesskaber med virkning fra den 1. januar 1986, til hinder for, at der efter den 1. januar 1986 indføres en stempelafgift på en udvidelse af selskabskapitalen, som er omfattet af anvendelsesområdet for direktiv 69/335, og som den 1. juli 1984 var afgiftsfritaget i henhold til national ret.**

Underskrifter