

SPERANZA

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

1. juli 2010*

I sag C-35/09,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Corte suprema di cassazione (Italien) ved afgørelse af 3. december 2008, indgået til Domstolen den 28. januar 2009, i sagen:

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

mod

Paolo Speranza,

har

* Processprog: italiensk.

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.N. Cunha Rodrigues, og dommerne P. Lindh, A. Rosas, U. Løhmus og A. Arabadjiev (refererende dommer),

generaladvokat: J. Mazák
justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 28. januar 2010,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Paolo Speranza ved avvocati W. Viscardini og G. Doná

— den italienske regering ved I. Bruni, som befuldmægtiget, bistået af avvocati dello Stato P. Gentili og D. Del Gaizo

— Europa-Kommissionen ved A. Aresu og M. Afonso, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 25. marts 2010,

afsagt følgende

Dom

- ¹ Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 4, stk. 1, litra c), 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«), og af proportionalitetsprincippet.
- ² Denne anmodning er blevet fremsat i en sag mellem Ministero dell'Economia e delle Finanze og Agenzia delle Entrate og Paolo Speranza, notar i Padua (Italien), angående en afgiftsfastsættelse udstedt af Ufficio del Registro i Padua, Agenzia delle Entrates lokale afdeling, vedrørende den solidariske hæftelse for det i Padua hjemmehørende selskab LEJA Srl (herefter »LEJA«) og Paolo Speranza for afgift som følge af registreringen af dette selskabs kapitalforhøjelse.

Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

- 3 Artikel 1 i direktiv 69/335 foreskriver, at »[m]edlemsstaterne opkræver en i overensstemmelse med bestemmelserne i artikel 2-9 harmoniseret afgift på kapitaltilførsel til kapitalselskaber, der i det følgende betegnes som kapitaltilførselsafgift«.

- 4 I henhold til direktivets artikel 3, stk. 1, litra a), forstås ved kapitalselskaber bl.a. de selskaber under italiensk ret, som benævnes »società per azioni« (aktieselskab) og »società a responsabilità limitata« (anpartsselskab).

- 5 Direktivets artikel 4, stk. 1, litra c), bestemmer, at »udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art [...] er undergivet kapitaltilførselsafgiften«.

- 6 I henhold til direktivets artikel 5, stk. 1, litra a), opkræves afgiften »ved [...] udvidelse af [selskabs]kapitalen [i et kapitalselskab] af den faktiske værdi af de indskud af enhver art, der er ydet eller skal ydes af deltagerne, med fradrag af den gæld og de forpligtelser, der pålægges selskabet i forbindelse med indskuddet; medlemsstaterne er berettigede til først at opkræve kapitaltilførsels[afgiften], når indskuddene faktisk præsteres«.

- 7 I henhold til artikel 7 i direktiv 69/335 pålægges de afgiftspligtige dispositioner med forbehold for de i direktivet foreskrevne undtagelser en afgift, som på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen ikke måtte overstige 1%.

Nationale bestemmelser

- 8 Det fremgår af artikel 1 i det konsoliderede dekret om registreringsafgifter (testo unico delle disposizioni concernenti la imposta di registro), som godkendt ved dekret af 26. april 1986 fra republikkens præsident (almindeligt tillæg til GURI nr. 99 af 30.4.1986, herefter »det konsoliderede dekret«), i den på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen gældende affattelse, at »[r]egistreringsafgiften finder [...] anvendelse på akter, omfattet af obligatorisk registrering samt akter, der frivilligt er anmeldt til registrering«.
- 9 I henhold til det konsoliderede dekrets artikel 2 og artikel 27, stk. 5, og artikel 4, litra a), punkt 5, i tabel I i bilaget til det konsoliderede dekret pålægges kapitalforhøjelser en registreringsforpligtelse efter retlig approbation og en afgift på 1% af den vedtagne forhøjelse.
- 10 Den forelæggende ret har anført, at da registreringsafgifter er afgifter på retlige akter, spiller det ikke nogen rolle ved afgiftspåleggelsen, om kapitalindskuddet rent faktisk er blevet gennemført eller ej.
- 11 I henhold til det konsoliderede dekrets artikel 38 fritager ugyldighed eller muligheden for at annullere akten ikke de afgiftspligtige for forpligtelsen til at betale afgiften, og

den kan, når den først er betalt, alene tilbagebetales efter en retskraftig dom, som erklærer akten ugyldig eller annullerer denne af grunde, som ikke kan tillægges parterne. Det er således udelukket, at skattedomstolen accessorisk kan erklære akten ugyldig, således som denne ret i almindelighed har kompetence til ifølge artikel 2, stk. 3, i lovdekret nr. 546 af 31. december 1992, som fastsætter skatteprocessuelle regler i henhold til regeringens bemyndigelse ifølge artikel 30 i lov nr. 413 af 30. december 1991 (disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413) (det almindelige tillæg til GURI nr. 9 af 13.1.1993).

- ¹² I henhold til det konsoliderede dekrets artikel 57, stk. 1 og 2, hæfter det selskab, som kapitalforhøjelsen angår, og den offentligt bemyndigede person, som har udfærdiget akten om forhøjelsen, solidarisk for afgiftens betaling.
- ¹³ Ifølge Corte suprema di cassazione fremgår det af artikel 27 i lov nr. 89 af 16. februar 1913 om notarvirksomhed (legge n. 89, sull'ordinamento del notariato e degli archivi notarili) (*Gazzetta ufficiale* n° 55 af 7.3.1913), at notaren er forpligtet til at udøve sin funktion, når han anmodes derom.
- ¹⁴ Artikel 28 i denne lov bemyndiger notaren til at afslå at udfærdige enhver akt, som han er blevet anmodet om, »hvis parterne ikke deponerer beløbet for afgifter, honorarer og udgifter vedrørende akten hos ham«.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 15 Den 30. juli 1993 blev det på generalforsamlingen for LEJA besluttet at omdanne dette selskab til et aktieselskab og at forhøje selskabskapitalen fra 20 000 000 ITL (ca. 10 329 EUR) til 58 400 000 000 ITL (ca. 30 161 083 EUR).

- 16 Generalforsamlingsreferatet blev antaget af Paolo Speranza i dennes egenskab af notar. Det fremgik af referatet, at en af LEJA's selskabsdeltagere, Tecnoitalia Srl, havde tegnet den fulde kapitalforhøjelse ved et apportindskud på 6 244 aktier i selskabet Lama dd, som var registreret ved retten i Koper (Slovenien). En ekspert udpeget af retten i Padua vurderede værdien af disse aktier til 58 380 000 000 ITL (ca. 30 150 754 EUR).

- 17 Efter at appelretten i Venedig (Corte d'appello di Venezia) havde godkendt beslutningen, blev kapitalforhøjelsen pålagt afgift med den proportionale sats, som var foreskrevet ved den relevante nationale lovgivning, og Ufficio del Registro i Padua udstedte et betalingspålæg på 578 102 000 ITL (ca. 298 565 EUR) til LEJA såvel som til Paolo Speranza i dennes egenskab af notar.

- 18 Sidstnævnte anlagde sag til prøvelse af betalingspålægget ved den kompetente skattedomstol i første instans, hvor han ikke fik medhold. Denne rets dom blev ændret af appelinstansen.

- 19 Ministero dell'Economia e delle Finanze og Agenzia delle Entrate har iværksat kassationsanke til prøvelse af appelrettens afgørelse, idet de påberåber sig, at adskillige af det konsoliderede dekrets bestemmelser er blevet tilsidesat og anvendt forkert.

- 20 Paolo Speranza gør gældende, at den i hovedsagen omhandlede kapitalforhøjelse ikke har fundet sted, idet Tecnoitalia Srl aldrig har kunnet indskyde aktierne i Lama dd, hvilket i øvrigt medførte LEJA's insolvens. Han anfører desuden, at den nationale lovgivning er i strid med direktiv 69/335, idet den for det første i lovgivningen om registreringsafgifter foreskriver muligheden for at afgiftspålægge en kapitalforhøjelse, selv om der ikke foreligger et reelt kapitalindskud, og idet den for det andet foreskriver solidarisk hæftelse for den sagsbehandlende notar.
- 21 Corte suprema di cassazione er af den opfattelse, at den af Ministero dell'Economia e delle Finanze og af Agenzia delle Entrate indgivne kassationsanke bør tages til følge på grundlag af den nationale lovgivning.
- 22 Under hensyntagen til for det første, at den i hovedsagen omtvistede registreringsafgift bør anses for en kapitaltilførselsafgift i henhold til artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335, og for det andet, at artikel 4, litra a), punkt 5, i det konsoliderede dekrets bilags tabel nr. I, sammenholdt med det konsoliderede dekrets artikel 38, foreskriver, at der pålægges afgift, når blot der er truffet en beslutning om kapitalforhøjelse, uanset om denne beslutning gennemføres, eller om den er gyldig, nærer Corte suprema di cassazione tvivl om den nationale lovgivnings forenelighed med artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335.
- 23 Den nærer samme tvivl med hensyn til det konsoliderede dekrets artikel 57, der foreskriver, at notaren, som har udfærdiget retsakten, hæfter solidarisk for afgiftens betaling.

- 24 Den forelæggende ret anfører ligeledes, at hvis notarens solidariske hæftelse anses for at være forenelig med direktiv 69/335, vil hans muligheder for kontradiktion som en person, der står uden for tvisten mellem det omhandlede selskab og skattemyndighederne, kunne være utilstrækkelige.
- 25 Under disse omstændigheder har Corte suprema di cassazione besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Skal artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv [69/335], i henhold til hvilken udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art er undergivet kapitaltilførselsafgift, fortolkes således, at det kun er indskud, som rent faktisk finder sted, der skal undergives afgift, og ikke rene beslutninger om kapitaludvidelse, som ikke reelt er blevet gennemført?
 - 2) Skal artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv [69/335] fortolkes således, at afgiften udelukkende kan pålægges det selskab, som kapitaludvidelsen vedrører, og ikke tilige den offentligt bemyndigede person, der udfærdiger eller antager akten?
 - 3) Under alle omstændigheder spørges, om de muligheder for kontradiktion, som den italienske lovgivning giver den offentligt bemyndigede person, er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, når henses til, at gyldigheden af og muligheden for at annullere beslutningen om kapitaludvidelse er uden relevans, jf. artikel 38 i [det konsoliderede dekret], og til, at det kun er muligt at få tilbagebetalt en erlagt afgift efter en retskraftig dom om ugyldighed eller annulation?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det tredje spørgsmål kan antages til realitetsbehandling

- ²⁶ Den italienske regering betvivler Domstolens kompetence til at besvare det tredje spørgsmål om overholdelse af proportionalitetsprincippet.
- ²⁷ Ifølge denne regering kan Domstolen, da det drejer sig om et almindeligt princip i henhold til EF-traktaten, kun anmodes om at fortolke rækkevidden af dette i forhold til situationer, der har et grænseoverskridende element. Imidlertid modsvarer omstændighederne i hovedsagen en situation af rent intern karakter. Som følge deraf kan proportionalitetsprincippet ikke udgøre nogen hindring for anvendelsen af de i hovedsagen omtvistede nationale bestemmelser, og Domstolen har ikke kompetence til at træffe afgørelse vedrørende sagens realitet.
- ²⁸ Det er i denne forbindelse tilstrækkeligt at bemærke, således som det fremgår af fast retspraksis, at de krav, der må stilles til beskyttelse af de i EU-retten anerkendte almindelige principper, også er bindende for medlemsstaterne, når disse gennemfører EU-retlige bestemmelser, og det påhviler følgelig medlemsstaterne i videst muligt omfang at anvende disse bestemmelser, således at de nævnte krav opfyldes (dom af 27.6.2006, sag C-540/03, Parlamentet mod Rådet, Sml. I, s. 5769, præmis 105 og den deri nævnte retspraksis).

- 29 I det foreliggende tilfælde henviser den forelæggende ret til proportionalitetsprincippet i forhold til de konsekvenser, der følger af anvendelsen af det konsoliderede dekrets artikel 38 på omstændighederne i hovedsagen. Det fremgår imidlertid, at dette konsoliderede dekret, og særligt artikel 1, 2, 10, 13, 14, 27, 38 og 57 deri, tilsigter at gennemføre direktiv 69/335 i italiensk ret.
- 30 Det følger heraf, at da den forelæggende ret henviser til proportionalitetsprincippet i forbindelse med Den Italienske Republiks gennemførelse af direktiv 69/335, kan det tredje spørgsmål antages til realitetsbehandling.

Første og tredje spørgsmål

- 31 Med sit første og tredje spørgsmål, som behandles samlet, ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335 er til hinder for en national lovgivning, som pålægger registreringen af den retsakt, hvorved et selskab foretager en kapitalforhøjelse, kapitaltilførselsafgift, og om proportionalitetsprincippet er til hinder for en national lovgivning, som begrænser bevisførelsen ved skattedomstolene vedrørende fraværet af et faktisk kapitalindskud svarende til denne kapitalforhøjelse til fremlæggelse af en endelig dom, som fastslår registreringens ugyldighed eller annulation, således at kapitaltilførselsafgiften under alle omstændigheder skal betales, og at tilbagebetaling deraf kun kan ske ved fremlæggelse af en sådan dom.
- 32 Domstolen har allerede fastslået, at det forhold, der udløser kapitaltilførselsafgift, er selve tilførslen og ikke nogen anden transaktion eller forudgående formalitet (dom af 30.3.2006, sag C-46/04, Aro Tubi Trafilerie, Sml. I, s. 3009, præmis 27).

- 33 Domstolen har imidlertid ligeledes bemærket, at tidspunktet for kapitaltilførselsafgiftens indtræden ikke er fastlagt i artikel 4, stk. 1, litra c), og artikel 5, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335 (dom af 17.10.2002, sag C-339/99, ESTAG, Sml. I, s. 8837, præmis 49).
- 34 Idet direktivets artikel 5, stk. 1, litra a), således tillader opkrævning af kapitaltilførselsafgift ved indskud af enhver art, der er ydet eller skal ydes af deltagerne, såvel som når indskuddene faktisk præsteres, kan medlemsstaterne kræve betaling af denne afgift såvel efter det faktiske indskud som simultant med dette, og endda før dette indskud foretages, dog på betingelse af, at det har en vis sikker karakter (jf. i denne retning ESTAG-dommen, præmis 50).
- 35 Det følger heraf, at artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335 ikke er til hinder for, at en medlemsstat bestemmer, at registreringen af den retsakt, hvorved et selskab foretager en kapitalforhøjelse, fastlægger det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræffer, på betingelse af, at forbindelsen mellem afgiftens opkrævning og den faktiske præstation af indskuddet til det modtagende selskab fastholdes (jf. i denne retning ESTAG-dommen, præmis 49 og 50).
- 36 Hvis det faktiske indskud på tidspunktet for registreringen af denne retsakt endnu ikke har fundet sted, og hvis det ikke er sikkert, at dette indskud vil blive foretaget, kan den omhandlede medlemsstat ikke kræve betaling af kapitaltilførselsafgift, medmindre indskuddet har en vis sikker karakter (jf. i denne retning ESTAG-dommen, præmis 50 og 51).
- 37 I den foreliggende sag fremgår det af sagsakterne for Domstolen, at ved registreringen af den retsakt, hvorved LEJAs selskabskapital forøgedes, fremgik det af den vedlagte dokumentation til støtte for anmodningen om registrering, at indskuddet allerede havde fundet sted eller i det mindste var sikkert.

- 38 Det fremgår ligeledes af disse sagsakter, at det efterfølgende, og før betalingen af denne afgift havde fundet sted, viste sig, at det faktiske indskud grundet svig i virkeligheden ikke havde fundet sted på tidspunktet for registreringen, og at det var sikkert, at det ikke ville finde sted. Under disse omstændigheder, og under hensyntagen til det i denne doms præmis 32, 34 og 36 anførte, kunne betaling af kapitaltilførselsafgift således ikke opkræves.
- 39 Som den forelæggende ret anfører, skulle betaling af kapitaltilførselsafgift i henhold til det konsoliderede dekrets artikel 38 under alle omstændigheder finde sted så snart den akt, ved hvilken indskuddet er registreret, var blevet udfærdiget, og tilbagebetaling af afgiften kunne kun finde sted ved fremlæggelse for skattedomstolen af en endelig dom, som fastslår registreringens ugyldighed eller annulation.
- 40 Under hensyntagen til det i denne doms præmis 32, 34 og 36 anførte, og særlig under hensyntagen til den omstændighed, at betaling af kapitaltilførselsafgift ikke kan kræves, før det efterfølgende indskud antager en vis sikker karakter, skal artikel 4, stk. 1, litra c), og artikel 5, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335 fortolkes således, at de er til hinder for en sådan national lovgivning.
- 41 Selv om den italienske regering korrekt gør gældende, at direktiv 69/335 ikke på nogen måde vedrører den måde, hvorpå medlemsstaterne indretter deres skattedomstoles beføjelser eller de processuelle regler, der finder anvendelse på sager anlagt ved disse, følger det ikke desto mindre af fast retspraksis, at processuelle regler, der er fastsat i en medlemsstats interne retsorden, ikke må det gøre umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt i praksis at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Unionens retsorden (effektivitetsprincippet) (jf. bl.a. dom af 15.4.2010, sag C-542/08, Barth, Sml. I, s. 3189, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis).

- 42 Dette krav om effektivitet er udtryk for medlemsstaternes almindelige forpligtelse til at sikre retsbeskyttelsen af borgernes rettigheder i henhold til EU-retten. Det gælder såvel med hensyn til udpegningen af de retsinstanser, der har kompetence til at påkende sager, der støttes på disse rettigheder, som med hensyn til definitionen af de processuelle regler (jf. i denne retning dom af 18.3.2010, forenede sager C-317/08 – C-320/08, *Alassini m.fl.*, Sml. I, s. 2213, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis).
- 43 Domstolen har fastslået, at hvert enkelt tilfælde, hvor der opstår spørgsmål om, hvorvidt en national processuel bestemmelse gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at anvende EU-retten, skal bedømmes under hensyn til, hvilken stilling bestemmelsen indtager i den samlede procedure, herunder dens forløb og dens særlige kendetegn, for de forskellige nationale instanser (dom af 6.10.2009, sag C-40/08, *Asturcom Telecomunicaciones*, Sml. I, s. 9579, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).
- 44 I den foreliggende sag har den forelæggende ret anført, at i henhold til artikel 2, stk. 3, i lovdekret nr. 546 af 31. december 1992 har skattedomstolene i almindelighed bemyndigelse til accessorisk at erklære en akt ugyldig. Det forekommer, at en sådan kendelse har som konsekvens, at de afgiftspligtige undgår at skulle betale en afgift, da denne ikke længere er skyldig.
- 45 For så vidt angår kapitaltilførselsafgiften fremgår det imidlertid af forespørgslen om præjudiciel afgørelse, at det er udelukket, at skattedomstolen accessorisk kan erklære akten ugyldig, idet ugyldighed eller muligheden for annulation af den akt, ved hvilken indskuddet er blevet registreret, i henhold til det konsoliderede dekrets artikel 38 ikke fritager den afgiftspligtige for forpligtelsen til at betale den omtvistede afgift.

- 46 Det følger heraf, at under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede vil en sag ved de italienske skattedomstole med henblik på at forhindre opkrævning af kapitaltilførselsafgift, som ikke kan pålægges i henhold til direktiv 69/335, i modsætning til det af den italienske regering anførte være berøvet enhver effektiv virkning, mens en tilsvarende sag angående andre skatter i kraft af de almindelige processuelle regler, som den forelæggende ret har beskrevet, ville kunne fritage en skattepligtig fra forpligtelsen til at betale en skat, som ikke er skyldig.
- 47 Som følge heraf skal det fastslås, som Paolo Speranza og Europa-Kommissionen korrekt har gjort gældende, at en national lovgivning, som begrænser bevisførelsen ved skattedomstolene vedrørende fraværet af et faktisk kapitalindskud ved en af et selskab vedtaget kapitalforhøjelse til fremlæggelse af en endelig dom, som fastslår registreringens ugyldighed eller annulation, således at kapitaltilførselsafgiften under alle omstændigheder skal betales, og at tilbagebetaling deraf kun kan ske ved fremlæggelse af en sådan dom, gør det praktisk umuligt eller i det mindste uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, som tillægges i henhold til direktiv 69/335.
- 48 Under hensyntagen til det ovennævnte, og uden at det er fornødent at tage stilling til en fortolkning af proportionalitetsprincippet, skal første og tredje spørgsmål besvares med, at artikel 4, stk. 1, litra c), og artikel 5, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335 skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at en medlemsstat bestemmer, at registreringen af den retsakt, hvorved et selskab foretager en kapitalforhøjelse, fastlægger det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræffer, på betingelse af, at forbindelsen mellem afgiftens opkrævning og den faktiske præstation af indskuddet til det modtagende selskab fastholdes. Hvis det faktiske indskud på tidspunktet for registreringen af denne retsakt endnu ikke er blevet foretaget, og hvis det ikke er sikkert, at dette indskud vil blive foretaget, kan den omhandlede medlemsstat ikke kræve betaling af kapitaltilførselsafgift, medmindre indskuddet har en vis sikker karakter. Effektivitetsprincippet skal fortolkes således, at det er til hinder for en national lovgivning, som begrænser bevisførelsen ved skattedomstolene vedrørende fraværet af et faktisk kapitalindskud ved en af et selskab vedtaget kapitalforhøjelse til fremlæggelse af en endelig dom, som

fastslår registreringens ugyldighed eller annulation, således at kapitaltilførselsafgiften under alle omstændigheder skal betales, og at tilbagebetaling deraf kun kan ske ved fremlæggelse af en sådan dom.

Andet spørgsmål

- ⁴⁹ Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335 er til hinder for, at den offentligt bemyndigede person, som har udfærdiget eller antaget akten om kapitalforhøjelse, hæfter for kapitaltilførselsafgiften tillige med det selskab, som kapitalforhøjelsen angår.
- ⁵⁰ Det følger af retspraksis, at i henhold til opbygningen af og systematikken i direktiv 69/335 skal kapitaltilførselsafgift opkræves af det kapitalselskab, der modtager det pågældende indskud, hvilket normalt er det selskab, som fysisk modtager de omhandlede midler eller ydelser. Det er kun undtagelsesvist, at det forholder sig anderledes, og at det er nødvendigt at identificere det selskab, der reelt drager fordel de omhandlede midler eller ydelser (dom af 12.1.2006, sag C-494/03, Senior Engineering Investments, Sml. I, s. 525, præmis 25).
- ⁵¹ Det følger i øvrigt ligeledes af denne opbygning og denne systematik, at medlemsstaterne ikke kan fritage det selskab, som kapitaltilførslen angår, fra kapitaltilførselsafgift ud over de i direktivets artikel 6-9 og 11 fastsatte tilfælde.

- 52 Som generaladvokaten har anført i punkt 38-39 og 47 i sit forslag til afgørelse, tilsigter direktiv 69/335 ikke en harmonisering af fremgangsmåden ved opkrævning af kapitaltilførselsafgiften, som har til formål at sikre, at den afgiftspligtige opfylder sin afgiftsmæssige forpligtelse, og at forenkle afgiftspåleggelsen.
- 53 Det bemærkes, at den solidariske hæftelse for den offentligt bemyndigede person, som har udfærdiget eller antaget den retsakt, hvorved selskabets kapital forhøjes, både udgør en garanti for, at det selskab, som kapitalforhøjelsen angår, opfylder sin afgiftsmæssige forpligtelse, og en foranstaltning, der tilsigter at forenkle afgiftspåleggelsen.
- 54 Det følger heraf, at direktiv 69/335 ikke principielt er til hinder for, at en medlemsstat holder den offentligt bemyndigede person, som har udfærdiget eller antaget retsakten om kapitalforhøjelse, ansvarlig.
- 55 Som det imidlertid fremgår af denne doms præmis 51 og 52, opkræves kapitaltilførselsafgiften af det kapitalselskab, som modtager det pågældende indskud, og medlemsstaterne kan ikke fritage det selskab, som kapitaltilførslen angår, fra kapitaltilførselsafgift ud over de i direktivets artikel 6-9 og 11 fastsatte tilfælde.
- 56 At pålægge den offentligt bemyndigede person solidarisk hæftelse for betalingen af kapitaltilførselsafgift går videre end det, som er nødvendigt for at tjene de formål, som er anført i denne doms præmis 53 og 54, hvis den offentligt bemyndigede person ikke har ret til regres mod det selskab, som kapitalforhøjelsen angår.
- 57 Det fremgår i den henseende af sagsakterne, at artikel 28 i lov nr. 89 af 16. februar 1913 for det første bemyndiger notaren til at afslå at udfærdige enhver akt, som han

er blevet anmodet om, hvis parterne ikke deponerer beløbet for afgifter, honorarer og udgifter vedrørende akten hos ham, og at notaren for det andet har ret til regres mod det selskab, som kapitalforhøjelsen angår.

- 58 Under hensyntagen til det ovennævnte skal andet spørgsmål besvares med, at direktiv 69/335 skal fortolkes således, at det ikke er til hinder for, at en medlemsstat holder den offentligt bemyndigede person, som har udfærdiget eller antaget retsakten om kapitalforhøjelse, solidarisk ansvarlig, på betingelse af, at den offentligt bemyndigede person har ret til regres mod det selskab, som kapitalforhøjelsen angår.

Sagens omkostninger

- 59 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 (Anden Afdeling) for ret:

- 1) **Artikel 4, stk. 1, litra c), og artikel 5, stk. 1, litra a), 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 fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at en medlemsstat bestemmer, at registreringen af den retsakt, hvorved et selskab foretager en kapitalforhøjelse, fastlægger det tidspunkt,**

hvor afgiftspligten indtræffer, på betingelse af, at forbindelsen mellem afgiftens opkrævning og den faktiske præstation af indskuddet til det modtagende selskab fastholdes. Hvis det faktiske indskud på tidspunktet for registreringen af denne retsakt endnu ikke er blevet foretaget, og hvis det ikke er sikkert, at dette indskud vil blive foretaget, kan den omhandlede medlemsstat ikke kræve betaling af kapitaltilførselsafgift, medmindre indskuddet har en vis sikker karakter. Effektivitetsprincippet skal fortolkes således, at det er til hinder for en national lovgivning, som begrænser bevisførelsen ved skattedomstolene vedrørende fraværet af et faktisk kapitalindskud ved en af et selskab vedtaget kapitalforhøjelse til fremlæggelse af en endelig dom, som fastslår registreringsens ugyldighed eller annullation, således at kapitaltilførselsafgiften under alle omstændigheder skal betales, og at tilbagebetaling deraf kun kan ske ved fremlæggelse af en sådan dom.

- 2) Direktiv 69/335, som ændret ved direktiv 85/303, skal fortolkes således, at det ikke er til hinder for, at en medlemsstat holder den offentligt bemyndigede person, som har udfærdiget eller antaget retsakten om kapitalforhøjelse, solidarisk ansvarlig, på betingelse af, at den offentligt bemyndigede person har ret til regres mod det selskab, som kapitalforhøjelsen angår.

Underskrifter