

SPERANZA

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 1 juli 2010*

I mål C-35/09,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Corte suprema di cassazione (Italien) genom beslut av den 3 december 2008, som inkom till domstolen den 28 januari 2009, i målet

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

mot

Paolo Speranza,

meddelar

* Rättegångsspråk: italienska.

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.N. Cunha Rodrigues samt domarna P. Lindh, A. Rosas, U. Löhmus och A. Arabadjiev (referent),

generaladvokat: J. Mazák,
justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 28 januari 2010,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Paolo Speranza, genom W. Viscardini och G. Doná, avvocati,

— Italiens regering, genom I. Bruni, i egenskap av ombud, biträdd av P. Gentili och D. Del Gaizo, avvocati dello Stato,

— Europeiska kommissionen, genom A. Aresu och M. Afonso, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 25 mars 2010 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 4.1 c 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), samt av proportionalitetsprincipen.

- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Ministero dell'Economia e delle Finanze och Agenzia delle Entrate, å ena sidan, och Paolo Speranza, notarius publicus i Padua (Italien), å andra sidan, angående ett beskattningsbeslut som meddelats av Ufficio del Registro de Padua, ett lokalt organ för Agenzia delle Entrate. Genom beslutet ålades LEJA Srl (nedan kallat LEJA), Padua, och Paolo Speranza att solidariskt betala skatt till följd av registreringen av det beslut genom vilket bolagskapitalet i nämnda bolag hade ökats.

Tillämpliga bestämmelser

Unionslagstiftningen

- 3 I artikel 1 i direktiv 69/335 föreskrivs att ”medlemsstaterna ska ta ut en i överensstämmelse med bestämmelserna i artiklarna 2–9 harmoniserad skatt på kapitaltillskott till kapitalassociationer”.
- 4 Enligt artikel 3.1 a i direktivet anses såsom kapitalassociationer bland annat de enligt italiensk rätt bildade bolagsformerna ”società per azioni” (aktiebolag) och ”società a responsabilità limitata” (bolag med begränsat ansvar).
- 5 I artikel 4.1 c i direktivet föreskrivs att skatt ska tas ut på kapitaltillskott ”vid ökning av bolagskapitalet i en kapitalassociation som sker i form av tillskott av tillgångar av varje slag”.
- 6 Enligt artikel 5.1 a i direktivet ska skatt på kapitaltillskott tas ut ”vid ökning av kapitalet [i en kapitalassociation] på det faktiska värdet på de tillgångar av varje slag som delägarna eller medlemmarna skjuter till eller kommer att skjuta till, efter avdrag för övertagna skulder och associationens kostnader för varje kapitaltillskott. Medlemsstaterna får vänta med att ta ut skatten på kapitaltillskott till dess att tillskottet har genomförts.”

- 7 I enlighet med artikel 7 i direktiv 69/335 skulle det på de skattepliktiga transaktionerna tas ut en skatt som, vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, inte fick överstiga 1 procent, med förbehåll för undantagen enligt direktivet.

Den nationella lagstiftningen

- 8 Av artikel 1 i de konsoliderade bestämmelserna om registreringsskatt (testo unico delle disposizioni concernenti la imposta di registro), som godkänts genom presidentdekret nr 131 av den 26 april 1986 (ordinarie tillägg till GURI nr 99 av den 30 april 1986), i dess lydelse vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen (nedan kallade de konsoliderade föreskrifterna), framgår att "[r] egistreringsskatt ska ... tas ut för beslut för vilka obligatorisk registrering gäller samt för dem som anmäls för frivillig registrering".
- 9 Enligt artiklarna 2 och 27.5 i de konsoliderade föreskrifterna samt artikel 4 a led 5 i tabell I, som bifogats nämnda föreskrifter, ska beslut om kapitalökning registreras när de har blivit slutgiltigt och offentligt godkända, och skatt ska tas ut för dem med 1 procent av den beslutade ökningen.
- 10 Den nationella domstolen har preciserat att eftersom registreringsskatten är en stämpelskatt, är det ovidkommande ur beskattningssynpunkt om något kapital har tillskjutits eller inte.
- 11 Enligt artikel 38 i de konsoliderade föreskrifterna medför inte den omständigheten att beslutet är en nullitet eller kan hävas någon befrielse från skyldigheten att betala skatt, och när skatten väl har erlagts kan dess belopp endast återbetalas efter det att ett avgörande från allmän domstol, vari beslutet förklaras vara en nullitet eller hävs av

skäl som inte kan tillvitats parterna, har vunnit laga kraft. En skattedomstol har följaktligen inte möjlighet att accessoriskt förklara att beslutet är en nullitet, en rätt som skattedomstolen annars allmänt har enligt artikel 2.3 i lagstiftningsdekret nr 546 av den 31 december 1992 om förfarandet om skatter enligt den delegering som lämnats till regeringen enligt artikel 30 i lag nr 413 av den 30 december 1991 (disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413) (ordinarie tillägg till GURI nr 9 av den 13 januari 1993).

- 12 Enligt artikel 57.1 och 57.2 i de konsoliderade föreskrifterna är, förutom det bolag i vilket kapitalet har ökats, den statlige ämbetsman som har upprättat protokollet solidariskt betalningsansvarig för skatten.

- 13 Enligt Corte suprema di cassazione framgår det av artikel 27 i lag nr 89 av den 16 februari 1913 om notarius publicus organisation och arkiv (legge n. 89, sull'ordinamento del notariato e degli archivi notarili) (*Gazzetta ufficiale* nr 55 av den 7 mars 1913) att notarius publicus är skyldig att utöva sitt ämbete på begäran.

- 14 Enligt artikel 28 i nämnda lag har notarius publicus rätt att vägra att upprätta en handling som begärts av honom ”om parterna inte deponerar ett belopp hos honom motsvarande avgifter, arvoden och utgifter som hänför sig till denna handling”.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 15 Vid LEJA:s bolagsstämma den 30 juli 1993 beslutades att detta bolag skulle omvandlas till ett aktiebolag och att dess bolagskapital skulle ökas från 20 000 000 ITL, det vill säga cirka 10 329 euro, till 58 400 000 000 ITL, det vill säga cirka 30 161 083 euro.

- 16 Paolo Speranza bestyrkte protokollet över bolagsstämman i sin egenskap av notarius publicus. Det angavs i protokollet att en av delägarna i LEJA, Tecnoitalia Srl, hade tecknat sig för hela den kapitalökning som beslutats. Kapitalökningen skulle ske genom en apport i form av 6 244 aktier i bolaget Lama dd, ett bolag som registrerats vid domstolen i Koper (Slovenien). En sakkunnig som utnämnts av Tribunale di Padova uppskattade aktiernas värde till 58 380 000 000 ITL, det vill säga cirka 30 150 754 euro.

- 17 Efter det att beslutet om kapitalökning hade blivit slutgiltigt och offentligt godkänt genom avgörande av Corte d'appello di Venezia, fastställdes att det för beslutet skulle tas ut en proportionell skatt enligt de nationella bestämmelser som var tillämpliga. Ufficio del Registro de Padoue delgav LEJA samt Paolo Speranza, i dennes egenskap av notarius publicus, ett beslut om uppbörd av 578 102 000 ITL, det vill säga cirka 298 565 euro.

- 18 Paolo Speranza överklagade beslutet om uppbörd till den skattedomstol som är behörig i första instans, dock utan framgång. Det avgörande som meddelats av denna domstol ändrades emellertid efter överklagande.

- 19 Ministero dell'Economia e delle Finanze och Agenzia delle Entrate överklagade det avgörande som meddelats i andra instans. De gjorde gällande att flera bestämmelser i de konsoliderade föreskrifterna hade åsidosatts och tillämpats felaktigt.

- 20 Paolo Speranza har gjort gällande att den kapitalökning som är aktuell i målet vid den nationella domstolen inte har genomförts. Tecnoitalia Srl har nämligen aldrig kunnat tillskjuta aktierna i Lama dd, vilket dessutom har lett till LEJA:s insolvens. Han har också hävdad att de nationella bestämmelserna strider mot direktiv 69/335, vad gäller såväl möjligheten, enligt de nationella bestämmelserna om registreringskatt, att ta ut skatt på kapitalökning, trots att något kapital faktiskt inte tillskjutits, som den solidariska betalningsskyldighet som åvilar den notarius publicus som upprättat den aktuella handlingen.
- 21 Corte Suprema di Cassazione anser att en tillämpning av de nationella bestämmelserna medför att det överklagande som ingetts av Ministero dell'Economia e delle Finanze och Agenzia delle Entrate ska bifallas.
- 22 Med beaktande av dels att den registreringskatt som är aktuell i målet ska kvalificeras som skatt på kapitaltillskott i den mening som avses i artikel 4.1 c i direktiv 69/335, dels att det i artikel 4 a led 5 i tabell I, som bifogats de konsoliderade föreskrifterna, jämförd med artikel 38 i nämnda föreskrifter, föreskrivs att beslutet om kapitalökning i sig är föremål för skatten, oavsett om det har genomförts och om det är giltigt, är Corte Suprema di Cassazione emellertid tveksam till huruvida de nationella bestämmelserna är förenliga med artikel 4.1 c i direktiv 69/335.
- 23 Nämnda domstol känner samma osäkerhet vad beträffar förenligheten av artikel 57 i de konsoliderade föreskrifterna, i den del det föreskrivs att den notarius publicus som har upprättat handlingen är solidariskt betalningsansvarig för skatten.

24 Den nationella domstolen har dessutom anfört att även om ett solidariskt betalningsansvar för notarius publicus skulle anses vara förenligt med direktiv 69/335, kan de möjligheter till försvar som denne har, i egenskap av person som står utanför tvisten mellan det berörda bolaget och skatteförvaltningen, anses vara otillräckliga.

25 Mot denna bakgrund beslutade Corte Suprema di Cassazione att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

- ”1) Ska artikel 4.1 c i direktiv [69/335], vari föreskrivs att skatten på kapitaltillskott ska tas ut vid ökning av bolagskapitalet i en kapitalassociation som sker i form av tillskott av tillgångar av varje slag, tolkas så, att det är det faktiska kapitaltillskottet som beskattas och inte ett beslut om ökning av bolagskapitalet som inte verkställts?
- 2) Ska artikel 4.1 c i direktiv [69/335] tolkas så, att skatten endast belastar det bolag som mottar kapitaltillskottet och inte även den statlige ämbetsman som upprättar eller bestyrker handlingen härom?
- 3) Är de möjligheter till försvar som en statlig ämbetsman har enligt italienska bestämmelser förenliga med proportionalitetsprincipen, med hänsyn till att det enligt artikel 38 i [de konsoliderade föreskrifterna] är ovidkommande om beslutet om kapitalökning är en nullitet eller kan hävas, samt att den erlagda skatten endast kan återbetalas efter det att ett avgörande från allmän domstol, vari beslutet förklaras vara en nullitet eller hävs, har vunnit laga kraft?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Huruvida den tredje frågan kan tas upp till sakprövning

- ²⁶ Den italienska regeringen är tveksam till huruvida EU-domstolen är behörig att besvara den tredje frågan avseende proportionalitetsprincipen.
- ²⁷ Eftersom det rör sig om en allmän princip i EG-fördraget, kan det enligt denna regering endast ankomma på EU-domstolen att tolka dess innebörd i mål som avser situationer som har gränsöverskridande inslag. Omständigheterna i målet vid den nationella domstolen motsvarar emellertid en situation av helt intern art. Proportionalitetsprincipen kan följaktligen inte utgöra något hinder för att tillämpa de nationella bestämmelser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, och EU-domstolen saknar behörighet att uttala sig i saken.
- ²⁸ Det är i detta hänseende tillräckligt att erinra om att, såsom följer av fast rättspraxis, de krav som följer av skyddet för de allmänna principer som har erkänts i unionens rättsordning även är bindande för medlemsstaterna när de genomför unionsbestämmelser och att de, därmed, är skyldiga att i den utsträckning det är möjligt tillämpa dessa bestämmelser under omständigheter som inte strider mot dessa krav (dom av den 27 juni 2006 i mål C-540/03, parlamentet mot rådet, REG 2006, s. I-5769, punkt 105 och där angiven rättspraxis).

- 29 I förevarande fall har den nationella domstolen hänvisat till proportionalitetsprincipen med avseende på följderna av att artikel 38 i de konsoliderade föreskrifterna tillämpas på omständigheterna i målet. Det framgår att syftet med de konsoliderade föreskrifterna, särskilt artiklarna 1, 2, 10, 13, 14, 27, 38 och 57, är att införliva direktiv 69/335 med italiensk rätt.
- 30 Eftersom den nationella domstolen har hänvisat till proportionalitetsprincipen inom ramen för Republiken Italiens genomförande av direktiv 69/335, kan den tredje frågan tas upp till sakprövning.

Den första och den tredje frågan

- 31 Den nationella domstolen har ställt den första och den tredje frågan, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 4.1 c i direktiv 69/335 utgör hinder för att tillämpa nationella bestämmelser enligt vilka registreringen av beslutet om ökning av kapitalet i ett bolag är föremål för skatt på kapitaltillskott, och huruvida proportionalitetsprincipen utgör hinder för att tillämpa nationella bestämmelser som innebär att bevismedlen, vid skattedomstolarna, för att något kapitaltillskott som motsvarar nämnda ökning faktiskt inte genomförts, endast får bestå i ingivande av ett avgörande från allmän domstol som har vunnit laga kraft och vari registreringen förklaras vara en nullitet eller hävs, så att skatten på kapitaltillskott under alla omständigheter ska betalas och endast kan återbetalas efter det att ett sådant avgörande från allmän domstol har inletts.
- 32 Domstolen har tidigare slagit fast att skyldigheten att betala skatt på kapitaltillskott inträder till följd av själva tillskottet av tillgångar som medför en ökning av bolagskapitalet och inte till följd av någon annan transaktion eller formalitet (dom av den 30 mars 2006 i mål C-46/04, Aro Tubi Trafilerie, REG 2006, s. I-3009, punkt 27).

- 33 Domstolen har emellertid också konstaterat att det i artikel 4.1 c och artikel 5.1 a i direktiv 69/335 inte närmare anges vid vilken tidpunkt skattskyldigheten för kapitaltillskottet inträder (dom av den 17 oktober 2002 i mål C-339/99, ESTAG, REG 2002, s. I-8837, punkt 49).
- 34 Enligt artikel 5.1 a i direktivet får skatt på kapitaltillskott nämligen tas ut på de tillgångar som delägarna eller medlemmarna skjuter till eller kommer att skjuta till, och medlemsstaterna får vänta med att ta ut skatten till dess att tillskotten faktiskt har genomförts. Medlemsstaterna får således kräva att skatten betalas antingen efter det att tillgångarna faktiskt har tillskjutits eller samtidigt som de tillskjuts eller till och med innan de tillskjuts, förutsatt att tillskjutandet kan påräknas (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet ESTAG, punkt 50).
- 35 Av detta följer att artikel 4.1 c i direktiv 69/335 inte utgör något hinder för att en medlemsstat fastställer att det är registreringen av beslutet om ökning av kapitalet i ett bolag som utgör den tidpunkt då skyldigheten att betala skatt på kapitaltillskottet inträder, på villkor att sambandet mellan uppbörden av skatten och det faktiska tillskjutandet av tillgångarna till det mottagande bolaget upprätthålls (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet ESTAG, punkterna 49 och 50).
- 36 Om tillgångarna faktiskt ännu inte har tillskjutits vid tidpunkten för beslutet och det inte är säkert att de kommer att tillskjutas, får den berörda medlemsstaten nämligen inte kräva betalning av skatten på kapitaltillskott så länge som tillskottet inte kan påräknas (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet ESTAG, punkterna 50 och 51).
- 37 I detta fall framgår det av de handlingar som har ingetts till domstolen att det, vid registreringen av beslutet om ökning av kapitalet i LEJA, i den bevisning som hade lagts fram till stöd för registreringsansökan angavs att tillskottet av tillgångarna redan hade genomförts eller i vart fall kunde påräknas.

- 38 Det framgår emellertid också av dessa handlingar att det därefter, och före betalningen av nämnda skatt, hade framkommit att något faktiskt tillskott av tillgångar i realiteten inte hade genomförts vid registreringen, på grund av ett bedrägligt förfarande, och att det var säkert att det inte skulle genomföras. Under dessa omständigheter, och med hänsyn till övervägandena i punkterna 32, 34 och 36 i denna dom, saknades följaktligen fog för att kräva betalning av skatten på kapitaltillskott.
- 39 Den nationella domstolen har angett att enligt artikel 38 i de konsoliderade föreskrifterna ska skatten på kapitaltillskott under alla omständigheter betalas vid upprättandet av den handling genom vilken tillskottet registreras, och den kan endast återbetalas när det till skattedomstolen har ingetts ett avgörande från allmän domstol som har vunnit laga kraft och vari beslutet förklaras vara en nullitet.
- 40 Med hänsyn till övervägandena i punkterna 32, 34 och 36 i denna dom, särskilt till att betalning av skatten på kapitaltillskott endast får krävas när det senare tillskottet av tillgångar kan påräknas, ska artiklarna 4.1 c och 5.1 a i direktiv 69/335 tolkas på så sätt att de utgör hinder för att tillämpa sådana nationella bestämmelser.
- 41 Den italienska regeringen har i detta hänseende visserligen riktigt framhållit att direktiv 69/335 inte alls avser medlemsstaternas organisation av sina skattedomstolars behörighet och av förfarandet i fråga om talan som väckts vid dessa domstolar. Det följer inte desto mindre av fast rättspraxis att en processuell regel i en medlemsstats interna rättsordning inte får medföra att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av unionsrätten (effektivitetsprincipen) (se bland annat dom av den 15 april 2010 i mål C-542/08, Barth, REU 2010, s. I-3189, punkt 17 och där angiven rättspraxis).

- 42 Detta krav på effektivitet uttrycker medlemsstaternas allmänna skyldighet att säkerställa ett domstolsskydd för enskildas rättigheter enligt unionsrätten. Det gäller fastställandet av såväl de domstolar som är behöriga att pröva talan som grundar sig på unionsrätten som de processuella reglerna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 mars 2010 i de förenade målen C-317/08–C-320/08, *Alassini m.fl.*, REU 2010, s. I-2213, punkt 49 och där angiven rättspraxis).
- 43 Domstolen har preciserat att varje fall där frågan gäller huruvida en nationell processuell bestämmelse medför att det blir omöjligt eller orimligt svårt att tillämpa unionsrätten ska bedömas med beaktande av den ställning som denna bestämmelse har inom förfarandet i dess helhet, förfarandets förlopp och dess särdrag vid de olika nationella domstolarna (dom av den 6 oktober 2009 i mål C-40/08, *Asturcom Telecomunicaciones*, REG 2009, s. I-9579, punkt 39 och där angiven rättspraxis).
- 44 Den nationella domstolen har i förevarande fall påpekat att skattedomstolarna, enligt artikel 2.3 i lagstiftningsdekret nr 546 av den 31 december 1992, har en allmän behörighet att accessoriskt förklara att ett beslut är en nullitet. Det framgår att en sådan förklaring får till följd att de skattskyldiga inte behöver betala skatten, eftersom den inte längre är exigibel.
- 45 Såvitt avser skatten på kapitaltillskott framgår det emellertid av begäran om förhandsavgörande att en skattedomstol inte har möjlighet att accessoriskt förklara att beslutet är en nullitet, eftersom den omständigheten att det beslut genom vilket tillskottet har registrerats är en nullitet eller kan hävas inte befriar den skattskyldige från skyldigheten att betala den aktuella skatten, enligt artikel 38 i de konsoliderade föreskrifterna.

- 46 Av detta följer, i ett sådant fall som det som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, att en talan som väckts vid de italienska skattedomstolarna i syfte att hindra uppbörderna av en skatt på kapitaltillskott, som enligt direktiv 69/335 inte får utkrävas, förlorar all ändamålsenlig verkan, till skillnad från vad den italienska regeringen har påstått, medan det av det allmänna processuella sammanhanget, såsom det har framhållits av den nationella domstolen, följer att en liknande talan som väcks mot andra skatter kan befria en skattskyldig från skyldigheten att betala en skatt för vilken betalningsskyldighet inte föreligger.
- 47 Det ska följaktligen slås fast att, såsom Paolo Speranza och Europeiska kommissionen korrekt har gjort gällande, nationella bestämmelser som innebär att bevismedlen, vid skattedomstolarna, för att den kapitalökning som beslutats av ett bolag faktiskt inte genomförts, endast får bestå i ingivande av ett avgörande från allmän domstol som har vunnit laga kraft och vari registreringen förklaras vara en nullitet eller hävs, så att skatten på kapitaltillskott under alla omständigheter ska betalas och endast kan återbetalas efter det att ett sådant avgörande från allmän domstol har inletts, medför att det i praktiken blir omöjligt eller åtminstone orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av direktiv 69/335.
- 48 Med hänsyn till det föregående, och utan att proportionalitetsprincipen behöver tolkas, ska den första och den tredje frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 4.1 c och 5.1 a i direktiv 69/335 ska tolkas så, att de inte utgör något hinder för att en medlemsstat fastställer att det är registreringen av beslutet om ökning av kapitalet i ett bolag som utgör den tidpunkt då skyldigheten att betala skatt på kapitaltillskottet inträder, på villkor att sambandet mellan uppbörderna av skatten och det faktiska tillskjutandet av tillgångarna till det mottagande bolaget upprätthålls. Om tillgångarna faktiskt ännu inte har tillskjutits vid tidpunkten för beslutet och det inte är säkert att de kommer att tillskjutas, får den berörda medlemsstaten inte kräva betalning av skatten på kapitaltillskott så länge som tillskottet inte kan påräknas. Effektivitetsprincipen ska tolkas så, att den utgör hinder för att tillämpa nationella bestämmelser som innebär att bevismedlen, vid skattedomstolarna, för att den kapitalökning som beslutats av ett bolag faktiskt inte genomförts, endast får bestå i ingivande av ett avgörande från allmän domstol som har vunnit laga kraft och vari registreringen förklaras vara en nullitet eller hävs, så att skatten på kapitaltillskott under alla omständigheter

ska betalas och endast kan återbetalas efter det att ett sådant avgörande från allmän domstol har inletts.

Den andra frågan

- 49 Den nationella domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 4.1 c i direktiv 69/335 utgör hinder för att, förutom det bolag som mottar kapitaltillskottet, den statlige ämbetsman som har upprättat eller bestyrkt den handling genom vilken bolagskapitalet ökas är betalningsansvarig för skatten på kapitaltillskott.
- 50 Det framgår av rättspraxis att enligt dispositionen och systematiken i direktiv 69/335 ska skatten på kapitaltillskott tas ut hos den kapitalassociation som är mottagare av det ifrågavarande tillskottet. Detta är normalt det bolag till vilket de ifrågavarande medlen eller tillskotten fysiskt överförs. Endast undantagsvis kan beskattningen ske på annat sätt och då hos ”den verkliga mottagaren” av medlen eller tillskotten (dom av den 12 januari 2006 i mål C-494/03, *Senior Engineering Investments*, REG 2006, s. I-525, punkt 25).
- 51 Det framgår dessutom av nämnda disposition och systematik att medlemsstaterna inte får befria det bolag som mottar en kapitalökning från skatten på kapitaltillskott, annat än i de fall som föreskrivs i artiklarna 6–9 och 11 i direktivet.

- 52 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 38, 39 och 47 i sitt förslag till avgörande är syftet med direktiv 69/335 emellertid inte att harmonisera de närmare reglerna om uppbörd av skatten på kapitaltillskott, vilka är avsedda att säkerställa att den skyldighet att betala skatt som åligger den skattskyldige fullgörs och att förenkla inkasseringen av skatten.
- 53 Domstolen anser att det solidariska betalningsansvaret för den statlige ämbetsman som har upprättat eller bestyrkt den handling genom vilken kapitalet i ett bolag ökats utgör såväl en garanti för att skattskyldigheten för det bolag som mottagit nämnda kapitalökning fullgörs som en åtgärd som är avsedd att förenkla uppbörden av skatten på kapitaltillskott.
- 54 Av detta följer att direktiv 69/335 i princip inte utgör något hinder för att en medlemsstat föreskriver betalningsansvar för den statlige ämbetsman som har upprättat eller bestyrkt den handling genom vilken kapitalet i ett bolag ökats.
- 55 Såsom framgår av punkterna 50 och 51 i denna dom ska skatten på kapitaltillskott emellertid tas ut hos den kapitalassociation som är mottagare av det ifrågavarande tillskottet. Medlemsstaterna får nämligen inte befria det bolag som mottar en kapitalökning från skatten på kapitaltillskott, annat än i de fall som föreskrivs i artiklarna 6–9 och 11 i direktivet.
- 56 Det förhållandet att den statlige ämbetsmannen åläggs en skyldighet att solidariskt betala skatten på kapitaltillskott skulle gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de mål som anges i punkterna 53 och 54 i denna dom, om denne inte hade regressrätt mot det bolag som mottagit tillskottet.
- 57 I detta fall framgår det av handlingarna i målet dels att notarius publicus enligt artikel 28 i lag nr 89 av den 16 februari 1913 har rätt att vägra att upprätta en handling som begärts av honom, om parterna inte deponerar ett belopp hos honom

motsvarande avgifter, arvoden och utgifter som hänför sig till handlingen, dels att denne har regressrätt mot det bolag som mottagit kapitaltillskottet.

- 58 Med hänsyn till det föregående ska den andra frågan besvaras enligt följande. Direktiv 69/335 ska tolkas så, att det inte utgör något hinder för att en medlemsstat föreskriver solidariskt betalningsansvar för den statlige ämbetsman som har upprättat eller bestyrkt den handling genom vilken ett bolagskapital ökats, på villkor att nämnda ämbetsman har regressrätt mot det bolag som mottagit kapitaltillskottet.

Rättegångskostnader

- 59 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 (andra avdelningen) följande:

- 1) **Artiklarna 4.1 c och 5.1 a i 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, ska tolkas så, att de inte utgör något hinder för att en medlemsstat fastställer att det är registreringen**

av beslutet om ökning av kapitalet i ett bolag som utgör den tidpunkt då skyldigheten att betala skatt på kapitaltillskottet inträder, på villkor att sambandet mellan uppbörden av skatten och det faktiska tillskjutandet av tillgångarna till det mottagande bolaget upprätthålls. Om tillgångarna faktiskt ännu inte har tillskjutits vid tidpunkten för beslutet och det inte är säkert att de kommer att tillskjutas, får den berörda medlemsstaten inte kräva betalning av skatten på kapitaltillskott så länge som tillskottet inte kan påräknas. Effektivitetsprincipen ska tolkas så, att den utgör hinder för att tillämpa nationella bestämmelser som innebär att bevismedlen, vid skattedomstolarna, för att den kapitalökning som beslutats av ett bolag faktiskt inte genomförts, endast får bestå i ingivande av ett avgörande från allmän domstol som har vunnit laga kraft och vari registreringen förklaras vara en nullitet eller hävs, så att skatten på kapitaltillskott under alla omständigheter ska betalas och endast kan återbetalas efter det att ett sådant avgörande från allmän domstol har inletts.

- 2) Direktiv 69/335, i dess lydelse enligt direktiv 85/303, ska tolkas så, att det inte utgör något hinder för att en medlemsstat föreskriver solidariskt betalningsansvar för den statlige ämbetsman som har upprättat eller bestyrkt den handling genom vilken ett bolagskapital ökats, på villkor att nämnda ämbetsman har regressrätt mot det bolag som mottagit kapitaltillskottet.

Underskrifter