ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

26 september 2000 *

In zaak C-134/99,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) van het Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), in het aldaar aanhangig geding tussen

IGI — Investimentos Imobiliários SA

en

Fazenda Pública,

in tegenwoordigheid van:

Ministério Público,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 4, 10 en 12, lid 1, van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal (PB L 249, blz. 25), zoals

* Procestaal: Portugees.

gewijzigd bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985 (PB L 156, blz. 23),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: D. A. O. Edward, kamerpresident, L. Sevón, P. Jann, H. Ragnemalm (rapporteur) en M. Wathelet, rechters,

advocaat-generaal: G. Cosmas
griffier: R. Grass

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— IGI — Investimentos Imobiliários SA, vertegenwoordigd door C. Osório de Castro, advocaat te Porto,

— de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Fernandes, directeur van de juridische dienst van het directoraat-generaal Europese Gemeenschappen van het Ministerie van Buitenlandse zaken, Â. Seiça Neves, lid van deze dienst, en R. Barreira, adviseur bij het centrum voor juridische studies van het voorzitterschap van de Raad van ministers, als gemachtigden,

— de Spaanse regering, vertegenwoordigd door S. Ortiz Vaamonde, abogado del Estado, als gemachtigde,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door A. M. Alves Vieira en H. Michard, leden van haar juridische dienst, als gemachtigden,

gezien het rapport van de rechter-rapporteur,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 25 mei 2000,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 17 maart 1999, ingekomen bij het Hof op 19 april daaraanvolgend, heeft het Supremo Tribunal Administrativo krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) zeven prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 4, 10 en 12, lid 1, van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal (PB L 249, blz. 25), zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985 (PB L 156, blz. 23; hierna: „richtlijn").

2 Deze vragen zijn gerezen in een geschil tussen IGI — Investimentos Imobiliários SA (hierna: „IGI") en de Fazenda Pública, over de betaling van rechten die in rekening zijn gebracht voor de inschrijving van een vermeerdering van het maatschappelijk kapitaal van deze vennootschap in het Registo Nacional de Pessoas Colectivas (nationaal register van rechtspersonen).

De communautaire wetgeving

3 De richtlijn beoogt blijkens de eerste overweging van de considerans ervan de bevordering van het vrije kapitaalverkeer, dat wordt beschouwd als een van de essentiële voorwaarden voor de totstandkoming van een economische unie waarvan de kenmerken overeenkomen met die van een binnenlandse markt.

4 Volgens de zesde overweging van de considerans van de richtlijn vereist de verwezenlijking van dit doel, wat het heffen van belasting op het bijeenbrengen van kapitaal betreft, dat de tot dan toe in de lidstaten van kracht zijnde indirecte belastingen worden afgeschaft en dat in de plaats daarvan een belasting wordt toegepast die binnen de gemeenschappelijke markt slechts eenmaal wordt geheven en waarvan de hoogte in alle lidstaten gelijk is.

5 Artikel 4 van de richtlijn bepaalt het volgende:

„1. Aan het kapitaalrecht zijn de volgende verrichtingen onderworpen:

a) de oprichting van een kapitaalvennootschap;

(...)

c) de vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap door inbreng van zaken van welke aard ook;

(...)

3. Geen enkele wijziging in de akte van oprichting of de statuten van een kapitaalvennootschap kan worden aangemerkt als een oprichting in de zin van lid 1, sub a, en met name niet:

a) de omzetting van een kapitaalvennootschap in een kapitaalvennootschap van andere aard;

b) de overbrenging, van een lidstaat naar een andere lidstaat, van de zetel van de werkelijke leiding of van de statutaire zetel van een vennootschap, vereniging of rechtspersoon die voor de heffing van het kapitaalrecht in deze beide lidstaten als kapitaalvennootschap geldt;

c) de wijziging van het doel van een kapitaalvennootnootschap;

d) de verlenging van de duur van een kapitaalvennootschap."

6 Artikel 7 van de richtlijn bepaalt:

„1. De lidstaten stellen de verrichtingen die op 1 juli 1984 van het kapitaalrecht waren vrijgesteld of tegen een tarief van ten hoogste 0,50 % werden belast vrij met uitzondering van de in artikel 9 bedoelde verrichtingen.

Voor de vrijstelling gelden dezelfde voorwaarden als die welke op die datum golden voor de toekenning van de vrijstelling of voor het verlenen van een tarief van ten hoogste 0,50 %.

(...)

2. De lidstaten mogen ofwel alle andere dan de in lid 1 bedoelde verrichtingen van het kapitaalrecht vrijstellen, ofwel deze aan een uniform tarief van ten hoogste 1 % onderwerpen.

(...)"

7 De richtlijn bepaalt tevens, overeenkomstig de laatste overweging van de considerans, dat andere indirecte belastingen die dezelfde kenmerken vertonen als het kapitaalrecht worden afgeschaft. Deze belastingen, waarvan de heffing verboden is, worden met name genoemd in artikel 10 van de richtlijn, dat luidt als volgt:

„Behoudens het kapitaalrecht heffen de lidstaten met betrekking tot de op het maken van winst gerichte vennootschappen, verenigingen of rechtspersonen geen enkele andere belasting, in welke vorm ook, ter zake van:

a) de in artikel 4 bedoelde verrichtingen;

b) de inbreng, de leningen of de prestaties, verricht binnen het kader van de in artikel 4 bedoelde verrichtingen;

c) de inschrijving of elke andere formaliteit die een op het maken van winst gerichte vennootschap, vereniging of rechtspersoon vanwege haar rechtsvorm in acht moet nemen alvorens met haar werkzaamheden te kunnen beginnen."

8 Artikel 12, lid 1, van de richtlijn preciseert:

„1. In afwijking van het in de artikelen 10 en 11 bepaalde kunnen door de lidstaten worden geheven:

(...)

e) rechten met het karakter van een vergoeding;

(...)"

De nationale wetgeving

9 Artikel 24 van wetsbesluit nr. 144/83 van 31 maart 1983 (*Diário da República* I, serie A, nr. 75, van 31 maart 1983) bepaalt:

„Rechtspersonen dragen zorg voor de inschrijving van de volgende akten en feiten in het nationaal register van rechtspersonen:

a) Oprichting;

(...)

d) Wijziging van het doel of het maatschappelijk kapitaal;

(...)"

10 Artikel 73 van wetsbesluit nr. 144/83 bepaalt, dat de bij besluit van de minister van Justitie vastgestelde heffingen verschuldigd zijn voor de inschrijving in het nationaal register van rechtspersonen en de afgifte van certificaten van toelaatbaarheid van handelsnamen en benamingen. De opbrengst van deze heffingen wordt gestort in de Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça (kas van registerhouders, notarissen en gerechtsambtenaren; hierna: „kas"), waaruit de kosten van inrichting en beheer van het nationaal register van rechtspersonen worden bestreden.

11 Artikel 3, lid 1, van het tarief van het nationaal register van rechtspersonen, goedgekeurd bij besluit nr. 366/89 van 22 mei 1989 (*Diário da República* I, serie A, nr. 117 van 22 mei 1989), bepaalt, dat voor elke inschrijving overeenkomstig de artikelen 36 en volgende van wetsbesluit nr. 42/89 (*Diário da República* I, serie A, nr. 29 van 3 februari 1989) een bedrag van 1 500 PTE wordt geheven. Krachtens artikel 3, lid 4, van dit besluit wordt dit bedrag voor elke inschrijving van een kapitaalvermeerdering van een rechtspersoon verhoogd met 0,5 % van het bedrag van de vermeerdering. Volgens artikel 3, lid 5, van dit besluit wordt het in lid 4 bedoelde bedrag nogmaals verhoogd in geval van inschrijving van kapitaalvermeerderingen van bepaalde ondernemingen.

12 Artikel 57, lid 1, van wet nr. 10-B/96 van 23 maart 1996 (*Diário da República* I, serie A, nr. 71 van 23 maart 1996), bepaalt, dat in bepaalde gevallen de wettelijke rechten die verschuldigd zijn wegens in 1996 tot stand gekomen vermeerderingen van het maatschappelijk kapitaal van vennootschappen, met de helft worden verlaagd.

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

13 Op 27 juni 1996 liet IGI een vermeerdering van haar maatschappelijk kapitaal in het nationaal register van rechtspersonen inschrijven. Op 8 juli 1996 stelden de diensten van het handelsregister te Porto de inschrijvingsrechten vast op 12 501 500 PTE. Dit bedrag werd door IGI voldaan.

14 Zij vocht de heffing van deze rechten echter aan voor het Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, dat haar beroep verwierp. Voor het Supremo Tribunal Administrativo betoogde zij vervolgens, dat de heffing van deze rechten onverenigbaar was met de Portugese grondwet en met de richtlijn. Voor de

verwijzende rechter vordert IGI vernietiging van het vonnis waarvan beroep en terugbetaling van de betaalde bedragen vermeerderd met de wettelijke rente.

15 Het Supremo Tribunal Administrativo vraagt zich af, of artikel 3, lid 1, van het tarief van het nationaal register van rechtspersonen in overeenstemming is met de richtlijn, en heeft besloten de behandeling van de zaak te schorsen teneinde het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:

„1) Kan een particulier zich op de artikelen 10 en 12 van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 beroepen in zijn betrekkingen met de staat, ook wanneer deze de richtlijn niet in nationaal recht ten uitvoer heeft gelegd?

2) Geldt het verbod van artikel 10 van richtlijn 69/335 ook voor de in artikel 4, lid 3, van deze richtlijn bedoelde verrichtingen, zodat daarover niet alleen geen kapitaalrecht mag worden geheven, maar evenmin enige andere belasting, in welke vorm dan ook, ook als het een belasting en niet een heffing betreft?

3) Moeten de artikelen 10 en 12, lid 1, sub e, van deze richtlijn aldus worden uitgelegd, dat zij eraan in de weg staan, dat de hoogte van de heffing die verschuldigd is voor de (wettelijk verplichte) inschrijving van kapitaalvermeerderingen in het nationaal register van rechtspersonen gekoppeld is aan het bedrag van de vermeerdering?

4) Kunnen deze variabele heffingen worden geacht te zijn berekend op basis van de kosten van de verleende dienst?

5) Omvatten de betrokken kosten mede de bezoldiging van de ambtenaren, functionarissen of medewerkers van de openbare diensten, de kosten van gratis verrichte diensten van minder belang en een deel van de algemene kosten (huur van kantoren, kosten van automatiserings- en communicatiemateriaal, elektriciteit, water en dergelijke), die aan de inschrijvingen kunnen worden toegerekend?

6) Kunnen, gelet op genoemde artikelen van de richtlijn, deze over kapitaalvermeerderingen geheven variabele kosten worden beschouwd als vaste, en dus toegestane, rechten?

7) Kunnen, gelet op voornoemde bepaling van de richtlijn, rechten die hoger zijn dan de kosten van de dienst toelaatbaar worden geacht? Zo ja, in welke verhouding? Wanneer de overschrijding duidelijk onredelijk is, kan het bedrag van de rechten dan naar redelijkheid worden verlaagd?"

De prejudiciële vragen

16 Om te beginnen moet worden geconstateerd, dat de vragen van de verwijzende rechter in de onderhavige zaak grotendeels identiek zijn aan de vragen die deze rechter heeft gesteld in de zaken waarin arrest is gewezen op 29 september 1999, Modelo (C-56/98, Jurispr. blz. I-6427; hierna: „arrest Modelo I"), en 21 september 2000, Modelo (C-19/99, Jurispr. blz. I-7213), die betrekking hadden op de inning van kosten die in rekening waren gebracht voor het opstellen van een notariële akte waarbij een vermeerdering van het maatschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap was vastgelegd.

17 In wezen beoogt de verwijzende rechter met deze vragen in de eerste plaats te vernemen, of de heffing van rechten voor de inschrijving van een vermeerdering van het maatschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap te beschouwen is als een belasting in de zin van de richtlijn. Zo ja, dan wenst hij vervolgens te

vernemen, of deze inschrijvingsrechten onder het verbod van artikel 10 van de richtlijn vallen, dan wel of hier sprake is van rechten met het karakter van een vergoeding in de zin van artikel 12, lid 1, sub e, van de richtlijn. Daartoe verzoekt de verwijzende rechter het Hof met name, aanknopingspunten te geven voor de definitie van rechten met het karakter van een vergoeding. Ten slotte vraagt de verwijzende rechter, of artikel 10, gelezen in samenhang met artikel 12, lid 1, sub e, van de richtlijn, rechten doet ontstaan waarop particulieren zich voor de nationale rechter kunnen beroepen.

De kwalificatie als belasting in de zin van de richtlijn

18 Volgens de nationale wettelijke regeling zijn rechtspersonen verplicht, wijzigingen van hun maatschappelijk kapitaal in het nationaal register van rechtspersonen te laten inschrijven en de voor deze inschrijving verschuldigde rechten te voldoen. De opbrengst van deze rechten wordt gestort in de kas, waaruit de kosten van het beheer van het nationaal register van rechtspersonen worden betaald, het vaste deel van het salaris van de notarissen en de overige ambtenaren, alsook, na goedkeuring door het Ministerie van Justitie, andere uitgaven op gerechtelijk gebied (zie arrest Modelo I, punt 20).

19 Dit betekent, dat de litigieuze rechten, die verschuldigd zijn op grond van door de staat uitgevaardigde voorschriften, door een particulier aan de staat worden betaald ter financiering van taken van die staat (zie arrest Modelo I, punt 21).

20 Gelet op de doelstellingen van de richtlijn, met name de afschaffing van indirecte belastingen die dezelfde kenmerken als het kapitaalrecht vertonen, moeten inschrijvingsrechten die voor een onder de richtlijn vallende verrichting door de

staat worden geïnd en aan de staat worden uitgekeerd om overheidsuitgaven te dekken, worden aangemerkt als belasting in de zin van de richtlijn (zie arrest Modelo I, punt 22).

21 Gezien het voorafgaande moet de richtlijn aldus worden uitgelegd, dat de heffing van rechten, als de in het hoofdgeding aan de orde zijnde, voor de inschrijving van een vermeerdering van het maatschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap in een nationaal register van rechtspersonen, een belasting is in de zin van de richtlijn.

Het verbod van artikel 10 van de richtlijn

22 Ingevolge artikel 10, sub c, van de richtlijn zijn, behoudens het kapitaalrecht, belastingen die worden geheven voor de inschrijving of elke andere formaliteit die een vennootschap vanwege haar rechtsvorm in acht moet nemen alvorens met haar werkzaamheden te kunnen beginnen, verboden. Dit verbod vindt zijn rechtvaardiging in het feit, dat hoewel de betrokken belastingen niet de inbreng van kapitaal als zodanig treffen, zij niettemin worden geheven ter zake van formaliteiten die verband houden met de rechtsvorm van de vennootschap, dat wil zeggen het voor het bijeenbrengen van kapitaal gebruikte instrument, zodat de handhaving van deze belastingen eveneens de doelstellingen van de richtlijn dreigt te doorkruisen (arrest van 11 juni 1996, Denkavit Internationaal e.a., C-2/94, Jurispr. blz. I-2827, punt 23, en arrest Modelo I, punt 24).

23 Dit verbod treft niet alleen de rechten die worden geheven bij de inschrijving van nieuwe vennootschappen, maar ook de rechten die verschuldigd zijn ter zake van de inschrijving van kapitaalvermeerderingen van deze vennootschappen, daar ook deze worden geheven in verband met een wezenlijke formaliteit die verband houdt met de rechtsvorm van de betrokken vennootschappen. Ofschoon de inschrijving van een kapitaalvermeerdering formeel geen procedure is die een kapitaalvennootschap in acht moet nemen alvorens met haar werkzaamheden te kunnen beginnen, is zij niettemin een voorwaarde om die werkzaamheden uit te oefenen en voort te zetten (arrest van 2 december 1997, Fantask e.a., C-188/95, Jurispr. blz. I-6783, punt 22, en arrest Modelo I, punt 25).

24 Nu de vermeerdering van het maatschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap naar Portugees recht verplicht moet worden ingeschreven in het nationaal register van rechtspersonen, moet worden vastgesteld, dat die inschrijving een wezenlijke formaliteit is die verband houdt met de rechtsvorm van de vennootschap en een voorwaarde waaraan moet zijn voldaan opdat de vennootschap haar werkzaamheden kan uitoefenen en voortzetten.

25 Derhalve moet worden geantwoord, dat rechten die verschuldigd zijn voor de inschrijving van een vermeerdering van het maatschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap in een nationaal register van rechtspersonen, in beginsel verboden zijn op grond van artikel 10, sub c, van de richtlijn, wanneer zij een belasting in de zin van de richtlijn vormen.

De uitzondering van artikel 12, lid 1, sub e, van de richtlijn

26 Het onderscheid tussen de door artikel 10 van de richtlijn verboden belastingen en rechten met het karakter van een vergoeding brengt mee, dat deze laatste uitsluitend retributies omvatten waarvan het bedrag wordt berekend op basis van de kosten van de verrichte dienst. Een retributie waarvan het bedrag geen enkel verband houdt met de kosten van een bepaalde dienst, of waarvan het bedrag niet wordt berekend op basis van de kosten van de verrichting waarvoor zij de tegenprestatie is, maar op basis van de totale beheers- en investeringskosten van de met die verrichting belaste dienst, moet worden beschouwd als een belasting waarvoor enkel het in artikel 10 van de richtlijn neergelegde verbod geldt (arrest van 20 april 1993, Ponente Carni en Cispadana Costruzioni, C-71/91 en C-187/91, Jurispr. I-1915, punten 41 en 42, alsook arrest Modelo I, punt 29).

27 Voor sommige verrichtingen, zoals bijvoorbeeld de inschrijving van een vennootschap, kan het moeilijk zijn de kosten ervan vast te stellen. De raming van die

kosten kan in een dergelijk geval slechts forfaitair zijn en dient te geschieden naar redelijkheid, waarbij met name rekening wordt gehouden met het aantal en het niveau van de ambtenaren, de door deze ambtenaren bestede tijd en de verschillende materiële kosten die met de verrichting gemoeid zijn (arrest Ponente Carni en Cispadana Costruzioni, reeds aangehaald, punt 43).

28 Zoals het Hof in punt 30 van het arrest Fantask e.a., reeds aangehaald, verklaarde, mag een lidstaat bij de berekening van het bedrag van rechten met het karakter van een vergoeding niet alleen uitgaan van de kosten voor materiaal en salarissen die rechtstreeks verband houden met de inschrijvingen waarvan zij de tegenprestatie zijn, maar, onder de in punt 43 van de conclusie van de advocaat-generaal genoemde voorwaarden, ook van het deel van de algemene kosten van de bevoegde administratie die met die verrichtingen samenhangen.

29 Het Hof heeft het in punt 28 van het arrest Fantask e.a., reeds aangehaald, tevens toelaatbaar geacht, dat een lidstaat enkel rechten int voor de belangrijkste inschrijvingsverrichtingen en daarbij de kosten van gratis verrichte handelingen van minder belang doorberekent.

30 Het bedrag van een recht met het karakter van een vergoeding hoeft niet noodzakelijkerwijs te variëren naar gelang van de reële kosten die de administratie bij de inschrijving maakt, en een lidstaat mag vooraf, op basis van de voorzienbare gemiddelde inschrijvingskosten, forfaitaire rechten vaststellen voor de vervulling van de inschrijvingsformaliteiten van kapitaalvennootschappen. Voorts staat niets eraan in de weg, dat de bedragen van die rechten voor onbepaalde tijd worden vastgesteld, mits de lidstaat zich regelmatig, bijvoorbeeld jaarlijks, ervan vergewist, dat zij de inschrijvingskosten niet overschrijden (arrest Fantask e.a., reeds aangehaald, punt 32).

31 Vastgesteld moet echter worden, dat een recht waarvan het bedrag onbeperkt recht evenredig is aan het geplaatste nominale kapitaal, naar zijn aard geen recht

met het karakter van een vergoeding in de zin van de richtlijn kan zijn. Ook al zou er in bepaalde gevallen een verband bestaan tussen de complexiteit van een verrichte inschrijving en de omvang van het geplaatste kapitaal, dan nog immers zal de hoogte van een dergelijk recht in het algemeen geen verband houden met de kosten die de administratie die de dienst heeft verricht, in het concrete geval heeft gemaakt (arrest Fantask e.a., reeds aangehaald, punt 31).

32 In het onderhavige geval is het bedrag van de inschrijvingsrechten recht evenredig aan het geplaatste nominale kapitaal. Aangezien die rechten bovendien worden geheven tegen het niet geringe tarief van 0,5 %, zonder dat enig plafond is vastgesteld, kunnen zij oplopen tot een aanzienlijk bedrag, ook al zijn zij in bepaalde gevallen beperkt tot de helft. Dergelijke rechten zijn dan ook niet te beschouwen als rechten met het karakter van een vergoeding in de zin van artikel 12, lid 1, sub e, van de richtlijn.

33 Indien de nationale rechter vaststelt, dat de geheven rechten moeten worden geacht onder het verbod van artikel 10 van de richtlijn te vallen, moet hij dan ook in beginsel de terugbetaling van de in strijd met deze bepaling betaalde bedragen gelasten.

34 Volgens vaste rechtspraak is het recht op terugbetaling van heffingen die een lidstaat in strijd met het gemeenschapsrecht heeft toegepast, het uitvloeisel en het complement van de rechten die de justitiabelen ontlenen aan de gemeenschapsbepalingen zoals die door het Hof zijn uitgelegd. De lidstaat is dus in beginsel verplicht, in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffingen terug te betalen. Bij ontbreken van een desbetreffende gemeenschapsregeling is het een aangelegenheid van de interne rechtsorde van de lidstaat om de procedureregels voor de terugvordering van onverschuldigd betaalde bedragen te geven, met dien verstande dat die regels niet ongunstiger mogen zijn dan die welke voor soortgelijke nationale vorderingen gelden en de uitoefening van de door de communautaire rechtsorde verleende rechten niet in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk mogen maken (arrest Fantask e.a., reeds aangehaald, punten 38 en 47).

35 In die omstandigheden moet worden geantwoord, dat rechten die worden geheven voor de inschrijving van een vermeerdering van het maatschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap in een nationaal register van rechtspersonen, zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde rechten, waarvan het bedrag onbeperkt recht evenredig is aan het geplaatste maatschappelijk kapitaal, niet het karakter hebben van een vergoeding in de zin van artikel 12, lid 1, sub e, van de richtlijn.

De rechtstreekse werking van artikel 10 van de richtlijn

36 Volgens vaste rechtspraak kunnen in alle gevallen waarin de bepalingen van een richtlijn inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn, particulieren zich voor de nationale rechter op die bepalingen beroepen tegenover de staat, wanneer deze hetzij heeft verzuimd aan de richtlijn binnen de gestelde termijn uitvoering te geven, hetzij dit op onjuiste wijze heeft gedaan (zie, met name, arresten van 23 februari 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava e.a., C-236/92, Jurispr. I-483, punt 8; 5 maart 1998, Solred, C-347/96, Jurispr. blz. I-937, punt 28, en arrest Modelo I, punt 33).

37 In dit verband behoeft er slechts op te worden gewezen, dat het verbod van artikel 10 van de richtlijn in voldoende nauwkeurige en onvoorwaardelijke bewoordingen is gesteld opdat de justitiabelen er zich voor de nationale rechter op kunnen beroepen tegenover een bepaling van nationaal recht die indruist tegen de richtlijn (arrest Solred, reeds aangehaald, punt 29, en arrest Modelo I, punt 34).

38 Derhalve moet worden vastgesteld, dat artikel 10 van de richtlijn rechten verleent waarop particulieren zich voor de nationale rechter kunnen beroepen.

Kosten

39 De kosten door de Portugese en de Spaanse regering, alsmede door de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door het Supremo Tribunal Administrativo bij beschikking van 17 maart 1999 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) **Richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985, moet aldus worden uitgelegd, dat de heffing van rechten voor de inschrijving van een vermeerdering van het maatschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap in een nationaal register van rechtspersonen, een belasting is in de zin van deze richtlijn.**

2) **Rechten die verschuldigd zijn voor de inschrijving van een vermeerdering van het maatschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap in een nationaal**

register van rechtspersonen zijn in beginsel verboden op grond van artikel 10, sub c, van richtlijn 69/335, zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303, wanneer zij een belasting in de zin van deze richtlijn vormen.

3) Rechten die worden geheven voor de inschrijving van een vermeerdering van het maatschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap, zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde rechten, waarvan het bedrag onbeperkt recht evenredig is aan het geplaatste maatschappelijk kapitaal, hebben niet het karakter van een vergoeding in de zin van artikel 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335, zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303.

4) Artikel 10 van richtlijn 69/335, zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303, verleent rechten waarop particulieren zich voor de nationale rechter kunnen beroepen.

Edward Sevón Jann

Ragnemalm Wathelet

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 26 september 2000.

De griffier

R. Grass

De president van de Vijfde kamer

D. A. O. Edward