CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL F. G. JACOBS

van 30 september 1992 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. De gevoegde zaken C-71/91 en C-178/91 zijn verzoeken om een prejudiciële beslissing, welke zijn gedaan door respectievelijk het Tribunale di Genova en het Tribunale di Milano. Zij strekken ertoe, de nationale rechterlijke instanties in staat te stellen te beslissen, of bepaalde Italiaanse wettelijke bepalingen, waarbij heffingen worden opgelegd ter zake van de inschrijving van vennootschappen, verenigbaar zijn met het gemeenschapsrecht en in het bijzonder met de artikelen 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 1969, L 249, blz. 25; hierna: „richtlijn").

2. Dezelfde Italiaanse bepalingen zijn onderwerp van zaak C-176/91 [1], waarin de Commissie een procedure inzake niet-nakoming ex artikel 169 van het Verdrag aanhangig heeft gemaakt. Deze procedure werd ingeleid met een aanmaningsbrief van 29 januari 1990, waarin schending van het verbod van artikel 10, sub c, van de richtlijn tot het heffen van belastingen ter zake van de inschrijving van een vennootschap werd gesteld. Toen die brief niet werd beantwoord, bracht de Commissie op 5 november 1990 een met redenen omkleed advies uit, waarin zij Italië wederom verweet artikel 10, sub c, van de richtlijn te hebben geschonden, en het uitnodigde binnen een termijn van twee maanden na de betekening van het advies de noodzakelijke maatregelen voor het opvolgen ervan te treffen. In haar antwoord op het advies van de Commissie verklaarde de Italiaanse regering, dat geen maatregelen nodig waren, aangezien de heffingen in kwestie waren gewijzigd door een wijziging van de desbetreffende wetgeving in 1988. Bovendien betoogde de Italiaanse regering, dat die heffingen niet onder de werking van het verbod van artikel 10, sub c, vielen, subsidiair dat zij onder de door artikel 12, lid 1, sub e, van de richtlijn toegestane afwijking van dat verbod vielen. De Commissie was niet overtuigd door de uitleg van de Italiaanse regering over het ontbreken van de noodzaak die bepalingen nogmaals te wijzigen, en heeft derhalve het onderhavige beroep aanhangig gemaakt bij op 5 juli 1991 ter griffie van het Hof neergelegd verzoekschrift.

3. De in het verzoekschrift van de Commissie bedoelde wettelijke bepalingen, die, blijkens haar antwoord op een schriftelijke vraag van het Hof, nog steeds van kracht waren bij afloop van de in haar advies gestelde termijn, zijn de volgende:

1) artikel 3, leden 18 en 19, van besluitwet nr. 853 van 19 december 1984, met wijzigingen omgezet in wet nr. 17 van 17 februari 1985, en

2) artikel 36, lid 8, van besluitwet nr. 69 van 2 maart 1989, met wijzigingen omgezet in wet nr. 154 van 27 april 1989.

* Oorspronkelijke taal: Engels.

1 — Doorgehaald in het register van het Hof bij beschikking van de president van 18 maart 1993.

In het hierna volgende zal ik die bepalingen aanduiden als de „gewraakte bepalingen". Zoals wij hieronder meer in detail zullen zien, leggen zij in Italië een heffing op ter zake van de eerste inschrijving van een vennootschap in het officiële register, alsmede een jaarlijkse heffing ter zake van de instandhouding van die inschrijving.

4. De aan het Hof in de twee prejudiciële zaken voorgelegde vragen zijn de volgende:

In zaak C-71/91:

„1) Kunnen de ‚rechten met het karakter van een vergoeding' bedoeld in artikel 12, lid 1, sub c [sic], van richtlijn 69/355/EEG [sic] van de Raad van 17 juli 1969, uitsluitend worden vereenzelvigd met vergoedingen voor facultatieve diensten die individueel worden verricht door het overheidsapparaat in het particuliere belang van de aanvrager, of mag men aannemen dat die rechten ook vallen onder een ruimer begrip van algemeen opgelegde rechten voor diensten verricht in het algemeen belang?

2) Hebben de door de Staat uitgeoefende administratieve werkzaamheden ‚ter instandhouding van het systeem voor het waarborgen van de openbaarheid van alle akten betreffende het bestaan van vennootschappen' *volgens het gemeenschapsrecht* het karakter van een individueel verrichte dienst, waarvoor de betaling van een geldelijke last gevraagd kan worden overeenkomstig de bepalingen van artikel 12, lid 1, sub c, van genoemde richtlijn, en, zo ja, zijn de bepalingen van artikel 12, lid 1, sub c, van die richtlijn verenigbaar met een nationale regelgeving, die de vennootschap in de zin van artikel 3 van de richtlijn aan rechten onderwerpt waarvan het bedrag niet kan worden gekwantificeerd op basis van de kosten van de verrichte dienst?

3) Zijn de bepalingen van artikel 12, laatste alinea, van bovenbedoelde richtlijn verenigbaar met bepalingen van intern recht (artikel 36, leden 8 en 8 bis, van wet nr. 154 van 27 april 1989), waarbij aan naamloze vennootschappen [società per azioni] bedoeld in artikel 3 van de richtlijn jaarlijks rechten worden opgelegd die niet kwantificeerbaar zijn op basis van de kosten van de verrichte dienst, en die hoger zijn dan de rechten die op het nationale grondgebied ter zake van overeenkomstige verrichtingen van toepassing zijn op kapitaalvennootschappen met beperkte aansprakelijkheid [società di capitali a responsabilità limitata]?

4) Kan de jaarlijkse heffing op overheidsvergunningen ter zake van de inschrijving van de vennootschap in het register van ondernemingen, zoals opgelegd door artikel 36, lid 8, van wet nr. 154 van 27 april 1989, worden beschouwd als een verboden belasting in de zin van artikel 10 van de richtlijn?"

Het is duidelijk dat de verwijzing in de vragen 1 en 2 naar artikel 12, lid 1, sub c, van de richtlijn in feite artikel 12, lid 1, sub e, betreft, en dat met de verwijzing naar richtlijn 69/355/EEG is bedoeld richtlijn 69/335/EEG.

5. In zaak C-178/91 zijn de volgende vragen aan het Hof voorgelegd:

„1) Kunnen de ‚rechten met het karakter van een vergoeding' bedoeld in artikel 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335/EEG van 17 juli 1969, uitsluitend worden vereenzelvigd met de vergoeding voor diensten (facultatieve dan wel verplichte) die door het overheidsapparaat worden verricht in het particuliere belang van de aanvrager, of kunnen zij ook bestaan uit heffingen die worden geheven ter zake van in het algemeen belang verrichte diensten?

2) Moet de geldelijke last die ter zake van ‚rechten met het karakter van een vergoeding' is toegestaan door artikel 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335/EEG van 17 juli 1969, evenredig zijn met de werkelijke kosten van de verrichte dienst waarvoor hij de vergoeding is (zoals het Hof van Justitie meermalen heeft beslist — weliswaar in het kader van zaken betreffende een andere sector, te weten de douane, ter zake van de kosten van een niet facultatieve, maar verplichte dienst: zie bijv. arrest van 12 juli 1977, zaak 89/76, Commissie/Nederland, Jurispr. 1977, blz. 1355, r. o. 16; zie eveneens andere, latere arresten, met name laatstelijk arrest van 21 maart 1991, zaak C-209/89, Commissie/Italië), of kan hij volledig onafhankelijk zijn van de werkelijke kosten van de verrichte dienst?

3) Moeten de bepalingen van de artikelen 10 en 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335/EEG aldus worden uitgelegd, dat zij een beletsel vormen voor de invoering en/of de handhaving van een nationale regelgeving — zoals die van de Italiaanse wetgever via artikel 3, 19e alinea, van besluitwet nr. 853 van 19 december 1984 (daarna wet nr. 17 van 17 februari 1985 geworden) en gewijzigd door artikel 36, lid 8, van besluitwet nr. 89 van 2 maart 1989 (daarna wet nr. 154 van 27 april 1989 geworden) — waarbij de jaarlijkse betaling van een heffing wordt opgelegd, waarvan het tarief niet is, noch kan worden vastgesteld in evenredigheid met de werkelijke kosten van de verrichte dienst, en waarvan het bedrag bovendien duidelijk hoger is dan dat gehanteerd voor dezelfde dienst aan andere kapitaalvennootschappen of andersoortige vennootschappen [zo is de heffing voor besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid (società a responsabilità limitata) vastgesteld op 3,5 miljoen LIT; voor andersoortige vennootschappen is zij vastgesteld op 500 000 LIT]?"

6. Hieronder zal ik eerst nagaan, hoe ware te beslissen in zaak C-176/91, dat wil zeggen het door de Commissie ingestelde rechtstreekse beroep. Hieruit zal blijken, welke antwoorden dienen te worden gegeven op de prejudiciële vragen in de zaken C-71/91 en C-178/91.

Zaak C-176/91

7. Alvorens de gewraakte bepalingen nader te beschrijven, is het wellicht nuttig de toepasselijke bepalingen van het gemeenschapsrecht kort uiteen te zetten.

8. De doelstelling van de richtlijn is bevordering van het vrije kapitaalverkeer door een harmonisatie van de belastingen op de inbreng van kapitaal in vennootschappen en het afschaffen van het zegelrecht op effecten en van andere indirecte belastingen die

dezelfde kenmerken hebben als het kapitaalrecht of het zegelrecht op effecten. Artikel 3 van de richtlijn bepaalt, ten aanzien van welke vennootschappen een kapitaalrecht kan worden geheven — zij worden in de richtlijn aangeduid als „kapitaalvennootschappen" —, en artikel 4 bepaalt, welke verrichtingen aan het kapitaalrecht kunnen worden onderworpen. Krachtens artikel 7 van de richtlijn, laatstelijk gewijzigd door artikel 1, lid 2, van richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985 (PB 1985, L 156, blz. 23), moeten de Lid-Staten deze verrichtingen hetzij vrijstellen van het kapitaalrecht, hetzij onderwerpen aan een uniform tarief van ten hoogste 1 %.

9. De richtlijn zegt in de achtste overweging van haar considerans:

„(...) dat de handhaving van andere indirecte belastingen die dezelfde kenmerken vertonen als het kapitaalrecht of het zegelrecht op effecten, het doel dat met de in deze richtlijn bedoelde maatregelen wordt nagestreefd in gevaar zou kunnen brengen, en dat deze belastingen derhalve dienen te worden afgeschaft".

Artikel 10 van de richtlijn bepaalt dan ook het volgende:

„Behoudens het kapitaalrecht heffen de Lid-Staten 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:

(...)

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."

Artikel 12, lid 1, bepaalt echter:

„In afwijking van het in de artikelen 10 en 11 bepaalde kunnen door de Lid-Staten worden geheven:

(...)

e) rechten met het karakter van een vergoeding;

(...)"

10. Het doel van het verbod van artikel 10, sub c, van de richtlijn is naar mijn mening duidelijk. De harmonisatie van het maximale tarief van het kapitaalrecht, zoals geregeld in artikel 7, zou worden ontkracht, indien het de Lid-Staten vrij stond heffingen op te leggen onder vergelijkbare omstandigheden als die waaronder kapitaalrecht verschuldigd is overeenkomstig artikel 4 van de richtlijn. Krachtens artikel 4, lid 1, zijn in het bijzonder de volgende verrichtingen aan het kapitaalrecht onderworpen:

„a) de oprichting van een kapitaalvennootschap;

b) de omzetting van een vennootschap, vereniging of rechtspersoon, niet zijnde een kapitaalvennootschap, in een kapitaalvennootschap;

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

(...)"

Het is duidelijk, dat indien onder deze omstandigheden heffingen verschuldigd zouden zijn naast het geheven kapitaalrecht, afbreuk zou worden gedaan aan de door artikel 7 voorgeschreven harmonisatie van het maximale tarief van het recht. Het heeft evenwel geen zin een kapitaalvennootschap op te richten en haar van kapitaal te voorzien, zonder de wettelijke formaliteiten te verrichten waardoor zij rechtens werkzaamheden kan uitoefenen. Derhalve verbiedt artikel 10, sub c, van de richtlijn het opleggen van een heffing ter zake van het vervullen van die formaliteiten, in het bijzonder ter zake van de inschrijving van de vennootschap in het officiële register. Niettemin staat artikel 12, lid 1, sub e, toe dat bepaalde rechten ter zake van de inschrijving worden geheven.

De door artikel 12, lid 1, sub e, toegestane heffingen zijn die welke „rechten met het karakter van een vergoeding" zijn.

11. Op te merken valt ook, dat de Lid-Staten verplicht zijn een vennootschapsregister aan te houden krachtens richtlijn 68/151/EEG van de Raad van 9 maart 1968 (PB 1968, L 65, blz. 8), de eerste richtlijn inzake het vennootschapsrecht. Artikel 1 van deze richtlijn geeft aan, op welke vennootschappen zij van toepassing is, artikel 2 legt hun bepaalde openbaarheidsverplichtingen op. Artikel 3 bepaalt:

„1. In iedere Lid-Staat wordt hetzij bij een centraal register hetzij bij een handelsregister of vennootschapsregister voor elk der aldaar ingeschreven vennootschappen een dossier aangelegd.

2. Alle akten en alle gegevens die krachtens artikel 2 openbaar gemaakt dienen te worden, worden in het dossier opgenomen of ingeschreven in het register; de inhoud van het in het register ingeschrevene dient in elk geval uit het dossier te blijken.

3. Volledig of gedeeltelijk afschrift van elke in artikel 2 bedoelde akte of gegeven moet op schriftelijke aanvraag kunnen worden verkregen; de kosten van dit afschrift mogen de administratiekosten niet overschrijden (...)

(...)"

Het is duidelijk dat deze vereisten in het geval van de in artikel 1 genoemde vennootschappen slechts kunnen worden nageleefd, wanneer het nationale recht voorschrijft dat zij alle worden ingeschreven in het aangewezen register.

De gewraakte bepalingen

12. In haar verzoekschrift betoogt de Commissie, dat de gewraakte bepalingen heffingen opleggen die vallen onder de werking van artikel 10, sub c, van de richtlijn, zonder dat de door artikel 12, lid 1, sub e, toegestane afwijking van toepassing is. De Italiaanse regering stelt daarentegen, dat de betrokken heffingen niet onder de werking van artikel 10, sub c, vallen, subsidiair dat zij in ieder geval kunnen worden beschouwd als „rechten met het karakter van een vergoeding" in de zin van artikel 12, lid 1, sub e. Om de argumenten op hun waarde te kunnen toetsen, is het allereerst noodzakelijk de

gewraakte bepalingen meer in detail te onderzoeken. Opgemerkt zij, dat de in het verzoekschrift van de Commissie opgenomen weergave van de toepasselijke bepalingen van Italiaans recht niet door de Italiaanse regering wordt betwist.

13. Allereerst kan worden opgemerkt, dat er tot dusverre in Italië geen centraal vennootschapsregister bestaat. In plaats daarvan worden de vennootschappen ingeschreven in registers die worden gehouden door de griffier van de rechterlijke instantie („tribunale") van het bevoegde district.

De inschrijving van een vennootschap in het aangewezen register is een door het Italiaanse recht voorgeschreven formaliteit voor het verkrijgen van rechtspersoonlijkheid en het mogen aanvangen met haar werkzaamheden. Het blijkt echter zo te zijn, dat wanneer een vennootschap eenmaal is ingeschreven, deze inschrijving van kracht blijft ondanks niet-betaling van een ter zake van de inschrijving verschuldigde heffing; iedere twijfel of de inschrijving niet automatisch vervalt in geval van niet-betaling van de jaarlijkse heffing, is weggenomen door artikel 8, lid 6, van besluitwet nr. 173 van 13 mei 1988. Een aanvraag tot inschrijving kan echter worden geweigerd op grond van niet-betaling van de ter zake van de eerste inschrijving verschuldigde heffingen (zie bijv. zaak 265/91, Boero, thans aanhangig bij het Hof), en een vennootschap die de na de inschrijving verschuldigde heffingen niet betaalt, is onderworpen aan een boete van maximaal zes maal het bedrag van die heffingen. Artikel 2194 van het Italiaanse burgerlijk wetboek stelt bovendien geldboeten op het uitoefenen van een bedrijf door een niet-ingeschreven vennootschap.

14. Er kan dus geen enkele twijfel bestaan, dat het betalen van de jaarlijkse inschrijvingsheffing een door het Italiaanse recht gestelde voorwaarde is voor iedere vennootschap die haar werkzaamheden wenst voort te zetten door in het register ingeschreven te blijven, juist zoals betaling van de heffing ter zake van de eerste inschrijving voorwaarde is om het bedrijf aan te vangen.

15. De heffingen waartegen de Commissie bezwaar maakt, zijn oorspronkelijk ingevoerd bij presidentieel besluit nr. 641 van 26 oktober 1972, getiteld „Disciplina delle tasse sulle concessioni governative" („Verordening inzake de heffingen op overheidsvergunningen"). De als bijlage bij dat besluit gevoegde tabel is nog steeds van toepassing voor zover daarin is vastgelegd, welke voor inschrijving bestemde akten aan de heffingen zijn onderworpen, maar de bedragen van de heffingen zijn bij latere wetgeving verhoogd. De aan de „heffing op overheidsvergunningen" onderworpen akten zijn de volgende:

a) oprichting van de vennootschap;

b) kapitaalsvermeerdering;

c) verlenging van de duur van de vennootschap;

d) wijziging van het doel;

e) fusie van vennootschappen.

Het bedrag van de heffing was oorspronkelijk vastgesteld op 20 000 LIT, maar is bij latere besluiten verhoogd. Met name bij besluitwet nr. 853 van 19 december 1984 is een aanzienlijke verhoging doorgevoerd, door een heffing van 5 000 000 LIT op te leggen voor de inschrijving van de oprichtingsakte van een naamloze vennootschap („società per azioni", SpA), van 1 000 000 LIT voor een besloten vennootschap met beperkte

aansprakelijkheid („società a responsabilità limitata", Srl) en van 100 000 LIT voor andersoortige vennootschappen, waaronder de commanditaire vennootschap op aandelen („società in accomandita per azioni", Sapa). Artikel 3, lid 19, van besluitwet nr. 853 bepaalde bovendien, dat de heffing ter zake van de inschrijving van de vennootschap niet alleen verschuldigd was bij de eerste inschrijving, maar eveneens op 30 juni van elk volgend jaar zolang de vennootschap in het register bleef ingeschreven. Deze laatste bepaling is nog steeds van kracht en is onderdeel van de door de Commissie gewraakte maatregelen.

16. In haar verzoekschrift maakt de Commissie bezwaar tegen de heffingen die in de beide zojuist door mij genoemde gevallen worden opgelegd, te weten 1) de heffing ter zake van de eerste inschrijving van de vennootschap, en 2) de jaarlijkse heffing ter zake van handhaving van de vennootschap in het register. Het verzoekschrift van de Commissie heeft evenwel geen betrekking op de andere in het besluit van 1972 genoemde gevallen (te weten de punten b tot en met e genoemd onder punt 15 supra).

17. De door het verzoekschrift bestreken tarieven van de heffing zijn die welke van kracht waren bij het aflopen van de in het met redenen omkleed advies van de Commissie van 15 november 1990 gestelde termijn van twee maanden. Bovendien blijken dit de thans van kracht zijnde tarieven te zijn. Deze zijn vastgesteld bij artikel 36 van besluitwet nr. 69 van 2 maart 1989 en bekrachtigd bij wet nr. 154 van 27 april 1989; zij bedragen voor een SpA 12 miljoen LIT bij de eerste inschrijving alsmede voor ieder volgend jaar, en voor een Srl 3,5 miljoen LIT in dezelfde gevallen. De andere kapitaalvennootschappen zijn onderworpen aan een heffing van 500 000 LIT. De Commissie merkt op, dat het voor een SpA verschuldigde bedrag, dat oorspronkelijk op een bescheiden niveau was vastgesteld, thans overeenkomt met meer dan 48 maal het bedrag dat gemiddeld in de andere Lid-Staten voor vergelijkbare verrichtingen is verschuldigd (namelijk 162 ECU). Volgens de informatie van de Commissie lopen de in de andere Lid-Staten betaalde bedragen uiteen van 725 ECU (Denemarken) en 170 ECU (Frankrijk), de hoogste twee, tot 16,7 ECU in Portugal (het laagste), vergeleken met 7 853,4 ECU (voor een SpA) en 2 290 ECU (voor een Srl) in Italië.

18. Met betrekking tot de inschrijving van de andere in het presidentieel besluit van 26 oktober 1972 genoemde akten blijkt het bedrag van het verschuldigde recht te zijn verhoogd van de oorspronkelijke 20 000 LIT tot thans 98 000 LIT.

19. Opgemerkt dient te worden, dat de genoemde, bij de inschrijving van de vennootschappen verschuldigde heffingen worden betaald naast, en onafhankelijk van, een recht van 1 % op de inbreng van kapitaal in de vennootschap. De gewraakte heffingen komen dus bovenop het als gevolg van de bepalingen ter uitvoering van de richtlijn geheven kapitaalrecht, hetwelk krachtens artikel 3, lid 1, sub a, van de richtlijn van toepassing is op zowel vennootschappen in de vorm van een SpA, als op die in de vorm van een Srl en een Sapa. Bovendien zijn, zoals de Italiaanse regering in antwoord op een schriftelijke vraag van het Hof heeft bevestigd, bij de eerste inschrijving van een vennootschap ook nog inschrijvingsrechten van 8 000 LIT verschuldigd krachtens wet nr. 900 van 24 december 1976, zoals gewijzigd bij wet nr. 99 van 21 februari 1989.

Verenigbaarheid met de richtlijn

1) „belasting (...) ter zake van de inschrijving"

20. Zoals de Commissie beklemtoont, verbiedt artikel 10 van de richtlijn, met betrekking tot alle op het maken van winst gerichte vennootschappen, rechtspersonen of verenigingen, niet alleen elke andere belasting dan het kapitaalrecht, in welke vorm ook, ter zake van de in artikel 4 van de richtlijn bedoelde verrichtingen (zie artikel 10, sub a), maar ook iedere belasting „ter zake van de inschrijving of elke andere formaliteit die [zij] in acht moet nemen alvorens met haar werkzaamheden te kunnen beginnen" (artikel 10, sub c). De eerste stap in de redenering van de Commissie is dan ook, dat de gewraakte bepalingen een belasting opleggen die valt onder het verbod van artikel 10, sub c.

21. Deze gevolgtrekking is naar mijn mening onontkoombaar. Het is juist, dat de Italiaanse bepalingen niet alleen een heffing opleggen ter zake van de eerste inschrijving van de vennootschap, ongetwijfeld een formaliteit die zij in acht moet nemen alvorens met haar werkzaamheden te kunnen beginnen, maar ook ter zake van de latere instandhouding daarvan in het register. Indien echter iedere heffing ter zake van de eerste inschrijving door de richtlijn is verboden, valt moeilijk in te zien hoe een jaarlijkse heffing, verschuldigd bij de eerste inschrijving en ieder daarop volgend jaar, niet verboden kan zijn; anders toch zou een Lid-Staat het verbod van artikel 10, sub c, eenvoudig kunnen ontgaan door zeker te stellen dat het verboden recht herhaaldelijk wordt geheven. Evenzo komt het mij voor, dat een heffing ook verboden zou zijn, indien zij uitsluitend met betrekking tot de jaren volgend op de inschrijving zou worden geheven; want wanneer iedere heffing ter zake van de inschrijving die vereist is alvorens een vennootschap met haar werkzaamheden mag beginnen, verboden is, moet een heffing die in de volgende jaren wordt geheven ter zake van dezelfde inschrijving, dat eveneens zijn. Iedere andere conclusie zou tot het absurde resultaat leiden, dat een verboden heffing legaal zou worden wanneer de betaling ervan wordt uitgesteld tot een later jaar. Het door de Italiaanse regering ten verweer naar voren gebrachte argument, dat het feit dat de in geding zijnde heffingen jaarlijks zijn, voldoende is om ze buiten de werking van artikel 10, sub c, te brengen, kan ik derhalve niet aanvaarden.

22. Daarom kan naar mijn mening het verbod van artikel 10, sub c, niet worden beperkt tot heffingen die verschuldigd zijn voordat een vennootschap daadwerkelijk met haar werkzaamheden is aangevangen. Deze bepaling is duidelijk bedoeld om te verhinderen dat enige andere belasting dan het kapitaalrecht ter zake van de formaliteit van de inschrijving wordt geheven, evenzeer als enige belasting ter zake van de andere formaliteiten die, gelijk de inschrijving, een voorwaarde zijn voor het door een vennootschap uitoefenen van een bedrijfsactiviteit. Zoals wij al zagen, is het ingeschreven blijven in het register evenzeer een voorwaarde voor het legaal uitoefenen van haar werkzaamheden door een vennootschap, als de inschrijving van de vennootschap bij haar oprichting. Hieruit volgt dat de woorden „alvorens met haar werkzaamheden te kunnen beginnen" niet uitsluitend in een tijdelijke zin mogen worden opgevat; daarbij valt op te merken, dat de Franse en de Italiaanse tekst van de richtlijn niet spreken van „beginnen" met werkzaamheden, maar eenvoudig van formaliteiten die voorafgaan aan het „*uitoefenen* van werkzaamheden" („préalables à l'exercice d'une activité", „preliminare

all'esercizio di un'attività"); zo ook de Duitse tekst. Ik concludeer derhalve, dat het in artikel 10, sub c, van de richtlijn vervatte verbod zodanig moet worden begrepen, dat het zich uitstrekt tot alle heffingen verschuldigd ter zake van iedere formaliteit — zoals de instandhouding van de inschrijving van een vennootschap — die een vennootschap die werkzaamheden wil uitoefenen, vanwege haar rechtsvorm in acht moet nemen.

23. In een poging aan deze gevolgtrekking te ontkomen, verwijst de Italiaanse regering met instemming naar de door het Verenigd Koninkrijk naar voren gebrachte argumenten in zijn in zaak C-71/91 ingediende schriftelijke opmerkingen. Hierin, evenals in zijn in zaak C-178/91 ingediende opmerkingen, betoogt het Verenigd Koninkrijk, dat een jaarlijkse heffing niet door de richtlijn kan worden verboden, omdat deze uitsluitend betrekking heeft op belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, zoals dat bij voorbeeld geschiedt wanneer een vennootschap voor het eerst wordt ingeschreven en als gevolg daarvan aandelen kan uitgeven. Naar de mening van het Verenigd Koninkrijk valt geen enkele heffing na het beginnen van de werkzaamheden onder de werking van de richtlijn, tenzij die heffing betrekking heeft op het later bijeenbrengen van kapitaal, via een kapitaalsvermeerdering, of een wijziging van haar zetel of haar structuur, of, ten slotte, wanneer die heffing een, in de woorden van het Verenigd Koninkrijk, „flagrante poging om de bepalingen van de richtlijn te ontduiken" betekent.

24. Maar zoals ik al zei, lijkt het mij redelijkerwijs niet mogelijk een onderscheid te maken tussen een voor eerste inschrijving verschuldigde heffing en een latere jaarlijkse heffing die de vennootschap moet betalen zolang zij in het register ingeschreven blijft. Normaal gesproken verricht een vennootschap de voor haar werkzaamheden in acht te nemen formaliteiten niet alleen om met die werkzaamheden te kunnen beginnen, maar ook om ze in latere jaren te kunnen blijven uitoefenen. Het maken van een onderscheid tussen die beide heffingen zou in feite de deur openzetten voor de, al dan niet flagrante, ontduiking van het verbod van artikel 10, sub c. Zoals wij zagen geeft de tekst van artikel 10, sub c, in ieder geval geen steun aan dit onderscheid.

25. Het is voorts van belang niet uit het oog te verliezen wat de uiteindelijke doelstelling van de richtlijn is. Deze is in de tweede overweging van haar considerans als volgt verwoord:

„(...) dat de thans in de Lid-Staten van kracht zijnde indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, te weten het recht op de inbreng in vennootschappen en het zegelrecht op effecten, leiden tot discriminaties, dubbele belastingheffing en ongelijkheden, die het vrije kapitaalverkeer hinderen en derhalve door een harmonisatie dienen te worden weggenomen".

Het is duidelijk, dat een jaarlijkse heffing ter zake van de instandhouding van de inschrijving van een vennootschap het vrije kapitaalverkeer op precies dezelfde wijze kan hinderen als een heffing ter zake van de eerste inschrijving, aangezien, zoals ik al opmerkte, een vennootschap normaal gesproken wordt opgericht en ingeschreven met het doel haar werkzaamheden gedurende een aantal jaren voort te zetten. Degenen die bijdragen aan het kapitaal van een vennootschap zullen zich bewust zijn van de doorlopende verplichting inzake de jaarlijkse heffing, en hun bereidheid kapitaal bij te dragen zal door die verplichting op precies dezelfde wijze worden beïnvloed als door een heffing ter zake van de eerste inschrijving. In feite is het zeer wel mogelijk dat het bijeenbrengen van

kapitaal meer wordt beïnvloed door een jaarlijkse heffing, welke een doorlopende last voor de vennootschap betekent, dan door een slechts eenmaal verschuldigde betaling. Het komt mij daarom voor, dat iedere poging om een onderscheid te maken tussen een eenmalige en een jaarlijkse heffing noodzakelijkerwijs faalt.

2) „heffingen met het karakter van een vergoeding"

26. Zelfs indien een heffing onder de werking van het verbod van artikel 10, sub c, van de richtlijn valt, is zij uiteraard toegestaan wanneer zij valt onder één van de limitatief opgesomde uitzonderingen van artikel 12, lid 1. In casu is de enige relevante uitzondering die van artikel 12, lid 1, sub e. Rest derhalve het tweede onderdeel van de argumentatie van de Commissie te onderzoeken, volgens hetwelk de door de gewraakte bepalingen opgelegde heffingen buiten de werking van die afwijkingsbepaling vallen.

27. Zoals gezegd kunnen door de Lid-Staten krachtens artikel 12, lid 1, sub e, in afwijking van het in artikel 10, sub c, bepaalde, „rechten met het karakter van een vergoeding" worden geheven ter zake van de inschrijving van een vennootschap. De Commissie wijst er op, dat de richtlijn geen definitie van het begrip „heffingen met het karakter van een vergoeding" bevat, maar suggereert dat voor de uitlegging van die woorden aansluiting kan worden gezocht bij de rechtspraak van het Hof inzake de artikelen 12, 13 en 16 van het Verdrag. Zo heeft het Hof uitgesproken, dat het in die artikelen opgenomen verbod op heffingen van gelijke werking als douanerechten, zich niet uitstrekt tot een heffing die „de tegenprestatie is voor een aan de exporteur werkelijk verleende dienst en evenredig is aan de kosten daarvan" (zie zaak 47/76, Bauhuis, Jurispr. 1977, blz. 5, r. o. 11). Een dergelijke heffing mag echter niet hoger zijn dan de werkelijke kosten van de verrichtingen naar aanleiding waarvan zij wordt geheven, aan welke voorwaarde alleen is voldaan wanneer er een rechtstreeks verband is tussen het bedrag van de vergoeding en de kosten van die verrichtingen (zie zaak C-111/89, Bakker Hillegom, Jurispr. 1990, blz. I-1735, r. o. 11-13). Bovendien kunnen heffingen onder bepaalde omstandigheden verenigbaar zijn met de artikelen 12, 13 en 16 van het Verdrag, namelijk wanneer zij betrekking hebben op verrichtingen die niet in het belang van de producent worden gedaan, maar om te voldoen aan door het gemeenschapsrecht opgelegde verplichtingen (zie arresten Bauhuis, r. o. 31, en Bakker Hillegom, r. o. 10).

28. De inschrijving van een vennootschap in het officiële register is uiteraard niet een dienst die uitsluitend in het belang van de vennootschap wordt verricht, hoewel, zoals wij zagen, de verplichting van een vennootschap om ingeschreven te zijn, is opgelegd krachtens het gemeenschapsrecht; zie punt 11 hierboven. Het is echter in ieder geval duidelijk, gezien de uitdrukkelijke tekst van artikel 12, lid 1, sub e, dat rechten met het karakter van een vergoeding mogen worden geheven ter zake van de inschrijving van een vennootschap. Het komt mij derhalve voor, dat de reikwijdte van de afwijkingsbepaling van artikel 12, lid 1, sub e, eerder in het licht van de tekst en de doelstelling van de richtlijn zelf moet worden vastgesteld, dan in het licht van de rechtspraak van het Hof inzake de artikelen 12, 13 en 16 van het Verdrag.

29. Het is ongetwijfeld juist, dat het Hof, door voor rechten met het karakter van een vergoeding een beperkte uitzondering op het verbod van heffingen van gelijke werking als douanerechten toe te staan, zich heeft laten leiden door gelijksoortige overwegingen als die welke ten grondslag lagen aan de

gemeenschapswetgeving op het stuk van artikel 12, lid 1, sub e, van de richtlijn. Zo was in beide gevallen kennelijk de idee, dat het verbod in kwestie zich niet zou moeten uitstrekken tot rechten die konden worden gerechtvaardigd als de vergoeding voor verleende diensten, ongeacht of die dienstverlening geschiedde op verzoek van de ontvanger van de dienst dan wel overeenkomstig een door het gemeenschapsrecht opgelegde verplichting. In zoverre is het daarom voor de vaststelling of een bepaalde heffing door de richtlijn wordt toegestaan, mogelijk om aansluiting te zoeken bij 's Hofs rechtspraak inzake heffingen van gelijke werking als douanerechten, hoewel niet mag worden gesteld dat die rechtspraak zich zonder meer uitstrekt tot de onder de werking van de richtlijn vallende heffingen.

30. In haar verweer suggereert de Italiaanse regering, dat onder de „rechten met het karakter van een vergoeding" bedoeld in artikel 12, lid 1, sub e, van de richtlijn mede begrepen is ieder recht dat noodzakelijk is voor de financiering van een overheidsdienst in verband met kapitaalvennootschappen. Uit haar in de zaken C-71/91 en C-178/91 ingediende opmerkingen blijkt, dat de Italiaanse regering het gehele systeem van informatie en openbaarheid met betrekking tot de akten die in het officiële register moeten worden ingeschreven, onder de definitie van een dergelijke dienst wil laten vallen. Ter zitting heeft de Italiaanse regering opnieuw uiteengezet, dat de gewraakte heffingen ten doel hadden het gehele apparaat voor de openbaarheid van documenten en bijzonderheden met betrekking tot kapitaalvennootschappen te financieren, en heeft zij er op gewezen dat dat doel het jaarlijkse karakter van de heffingen verklaarde. Zoals de Italiaanse regering toegeeft, staat een dergelijk systeem ten dienste van het publiek in het algemeen, dat de beschikking krijgt over de informatie, en niet slechts van de vennootschappen wier akten in het register worden ingeschreven. Het houden van een vennootschapsregister zou men ook van nut kunnen achten voor andere overheidssectoren, zoals de politie, het openbaar ministerie en de overheidsdiensten die verantwoordelijk zijn voor bedrijfsstatistieken en economische zaken.

31. In tegenstelling tot de opvatting van de Italiaanse regering, komt het mij voor, dat de categorie van de door artikel 12, lid 1, sub e, van de richtlijn toegestane „rechten met het karakter van een vergoeding" niet zo ruim kan zijn, dat zij alle heffingen omvat die dienen ter financiering van de bij de openbaarheidsvereisten van kapitaalvennootschappen betrokken overheidsdiensten. Als afwijking van een verbod, namelijk dat van artikel 10, bedoeld om de heffing van belastingen met een overeenkomstige werking als het kapitaalrecht te beletten, moet artikel 12, lid 1, sub e, eerder beperkt dan ruim worden uitgelegd, in het bijzonder gezien de krachtige en ondubbelzinnige bewoordingen van artikel 10, die uitdrukkelijk „geen enkele andere belasting, in welke vorm ook" ter zake van de genoemde categorieën toestaan. Bijgevolg wordt de in de Engelse tekst gebruikte uitdrukking „duties paid by way of fees or dues" op de meest natuurlijke manier uitgelegd door haar uitsluitend heffingen te doen omvatten die het karakter van een vergoeding voor verrichte diensten hebben, ongeacht of die diensten uitsluitend in het particuliere belang van de ontvanger worden verricht, dan wel krachtens een wettelijk vereiste. Een dergelijke lezing wordt bovendien bevestigd door de Franse tekst van de richtlijn, die, zoals wij zagen, spreekt van „droits ayant un caractère rémunératoire".

32. Hieruit volgt, dat de enige kosten die in aanmerking mogen worden genomen bij de

vaststelling van rechten voor de inschrijving van vennootschappen, de administratieve kosten van het verrichten van die inschrijving zijn. De overige kosten van het systeem, in het bijzonder de kosten van de informatieverstrekking aan het publiek, moeten met andere middelen worden gefinancierd, bij voorbeeld door een recht te heffen van de ontvangers van de informatie. Zoals bekend, is het de Lid-Staten krachtens artikel 3 van de eerste richtlijn inzake het vennootschapsrecht toegestaan een recht, ter hoogte van de administratiekosten, te heffen van de personen die vragen om de uit hoofde van artikel 2 van die richtlijn openbare informatie. Overigens blijken dergelijke rechten inderdaad in Italië te worden geheven. Zo zijn, volgens de door Cispadana Costruzioni in zaak C-178/91 ingediende schriftelijke opmerkingen, rechten verschuldigd voor zowel de inzage van een dossier van het register als het verkrijgen van kopieën van ingeschreven documenten, en zijn extra rechten verschuldigd voor de waarmerking van die kopieën — een stelling die door de Italiaanse regering ter terechtzitting niet is bestreden.

33. In zijn schriftelijke opmerkingen in de zaken C-71/91 en C-178/91 merkt het Verenigd Koninkrijk op, dat de richtlijn niet kan zijn bedoeld om een Lid-Staat te beperken in de financiering van zijn inschrijvingssysteem of zijn systeem voor de administratie van vennootschappen, en dat ieder voor dat doel geheven recht bijgevolg moet zijn toegestaan door artikel 12, lid 1, sub e. Zoals wij al zagen, kan echter een heffing ten behoeve van de financiering van het gehele systeem voor de inschrijving van vennootschappen, met inbegrip van het verrichten van diensten ten behoeve van het publiek, niet worden beschouwd als een recht in de zin van artikel 12, lid 1, sub e, van de richtlijn, en is zij derhalve verboden door artikel 10, sub c. Het lijkt mij bovendien allerminst verrassend dat de vrijheid van handelen van de Lid-Staten aldus zou worden ingeperkt, gegeven dat artikel 10, sub c, duidelijk ten doel heeft te beletten dat heffingen met een overeenkomstige werking als de door de richtlijn geharmoniseerde belastingen worden opgelegd.

34. In het geval van de thans in geding zijnde heffingen is het duidelijk, dat er geen rechtstreeks verband bestaat tussen de hoogte ervan en de administratieve kosten verbonden aan de inschrijving van vennootschappen in het register en de instandhouding daarvan. Het ontbreken van zulk een verband is bijzonder duidelijk in het geval van de jaarlijkse heffingen die na de eerste inschrijving verschuldigd zijn. Ook de opvallende wanverhouding tussen de heffingen in Italië en die ter zake van overeenkomstige verrichtingen in andere Lid-Staten, duidt op het ontbreken van een rechtstreeks verband tussen de hoogte van de heffingen en de kosten van inschrijving. In tegenstelling tot wat de Italiaanse regering ter terechtzitting heeft opgemerkt, lijkt het mij uitermate twijfelachtig dat dergelijke aanzienlijke verschillen in de hoogte van de heffingen kunnen worden gerechtvaardigd door de hogere kosten van een gedecentraliseerd systeem voor de inschrijving van vennootschappen, of door de naar verhouding ondoelmatige werkwijze van de betrokken ambtenaren (een mogelijkheid die ook door de Italiaanse regering is genoemd). In ieder geval is het duidelijk dat de Italiaanse regering de hoogte van haar heffingen niet poogt te rechtvaardigen met een beroep op de kosten van de inschrijvingsverrichtingen, want zij geeft openlijk toe, dat de heffingen bestemd zijn voor de financiering van het gehele systeem van openbaarheid inzake vennootschappen, met inbegrip van met name de informatieverstrekking aan het publiek. Maar zelfs die stelling is door de Italiaanse regering niet onderbouwd met enig concreet bewijs. Dientengevolge beschikt het Hof over geen enkel

bewijs dat zou kunnen dienen ter weerlegging van de stelling van de Commissie, in alinea 20 van haar verzoekschrift, dat de op grond van de gewraakte bepalingen geïnde gelden eenvoudigweg bedoeld zijn als inkomstenbron voor de Italiaanse schatkist.

35. Naar mijn mening bestaat er derhalve geen enkele twijfel, dat Italië door de gewraakte bepalingen te handhaven zijn verplichtingen krachtens artikel 10, sub c, van de richtlijn niet nakomt, en derhalve zijn verplichtingen krachtens artikel 189 van het Verdrag niet nakomt.

Zaken C-71/91 en C-178/91

36. De aan het Hof voorgelegde prejudiciële vragen in de zaken C-71/91 en C-178/91 betreffen, zakelijk weergegeven, de vraag of nationale wetgeving van de aard zoals aangevochten in het rechtstreekse beroep, verenigbaar is met artikel 10, sub c, van de richtlijn. Zoals wij al zagen moet deze vraag naar mijn mening ontkennend worden beantwoord. Het onderdeel van de gewraakte wetgeving, dat deze onverenigbaar met die bepaling maakt, is het ontbreken van enig rechtstreeks verband tussen enerzijds de heffingen ter zake van de inschrijving en anderzijds de kosten van het verrichten van die dienst ten behoeve van de betrokken vennootschappen.

37. Hoewel de door de richtlijn toegestane heffingen dus gebaseerd moeten zijn op de werkelijke kosten van de inschrijvingsverrichting, is het niettemin duidelijk, dat de Lid-Staten gerechtigd zijn een gestandaardiseerd, eenvormig inschrijvingsrecht te heffen. Het is uiteraard in het belang van zowel de ingeschreven vennootschappen als de met de inschrijving belaste dienst, bij voorbaat een standaardrecht vast te stellen, en de kosten van de inschrijving zullen waarschijnlijk niet zeer verschillend zijn van vennootschap tot vennootschap. Voorts zou een schaal van verschillende heffingen voor verschillende categorieën vennootschappen verenigbaar kunnen worden geacht met de doelstellingen van de richtlijn, aangezien een hoger gekapitaliseerde vennootschap waarschijnlijk minder wordt getroffen door een heffing van een gegeven hoogte en de instelling van een hogere heffing voor een dergelijke vennootschap het mogelijk zou maken de lasten voor kleinere vennootschappen te verlichten. Uit de in het verzoekschrift van de Commissie in zaak C-176/91 verschafte informatie blijkt, dat verschillende Lid-Staten inderdaad een schaal van verschillende heffingen naar gelang van de kapitalisatie van de betrokken vennootschap hanteren. Het lijkt mij dat een dergelijk systeem van heffingen in principe toelaatbaar is, mits het totale bedrag dat als heffing ter zake van de inschrijving wordt geheven, niet aanmerkelijk boven de werkelijke kosten van de inschrijving uitgaat.

38. Ik merk tenslotte op, dat noch het Tribunale di Genova, noch het Tribunale di Milano een vraag heeft gesteld over de al dan niet rechtstreekse werking van de betrokken bepalingen van de richtlijn. Het is echter duidelijk, dat de bewoordingen van artikel 10 voldoende nauwkeurig en onvoorwaardelijk zijn om te kunnen worden ingeroepen tegen iedere nationale bepaling waarbij andere heffingen ter zake van de inschrijving van vennootschappen worden opgelegd dan „heffingen met het karakter van een vergoeding" in de zin van artikel 12, lid 1, sub c.

Conclusie

39. Mitsdien geef ik het Hof in overweging, in zaak C-176/91:

1) te verklaren dat de Italiaanse Republiek de krachtens het EEG-Verdrag op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen, door in strijd met artikel 10, sub c, van richtlijn 69/335/EEG van de Raad heffingen ter zake van de inschrijving van een kapitaalvennootschap in het officiële register en ter zake van de instandhouding van die inschrijving op te leggen, welke niet gebaseerd zijn op de werkelijke kosten van de inschrijving van vennootschappen in het register en het instandhouden daarvan;

2) de Italiaanse Republiek te verwijzen in de kosten.

40. Voorts ben ik van mening, dat de door het Tribunale di Genova in zaak C-71/91 en het Tribunale di Milano in zaak C-178/91 voorgelegde vragen als volgt moeten worden beantwoord:

„Artikel 10, sub c, van richtlijn 69/335/EEG van de Raad moet aldus worden uitgelegd, dat het een verbod inhoudt op het opleggen van heffingen ter zake van de inschrijving van een kapitaalvennootschap in het officiële register of de instandhouding van die inschrijving, ongeacht of zij jaarlijks dan wel bij eerste inschrijving worden geheven, tenzij die heffingen gebaseerd zijn op de werkelijke kosten gemoeid met de inschrijving van vennootschappen in het register en de instandhouding daarvan."