DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

21. juni 2001 *

I sag C-206/99,

angående en anmodning, som Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto (Portugal) i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

SONAE — Tecnologia de Informação SA

mod

Direcção-Geral dos Registos e Notariado,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 10 og 12 i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405), som affattet ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985 (EFT L 156, s. 23),

* Processprog: portugisisk.

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, V. Skouris, og dommerne R. Schintgen (refererende dommer) og N. Colneric,

generaladvokat: D. Ruíz-Jarabo Colomer
justitssekretær: R. Grass,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— SONAE — Tecnologia de Informação SA ved advogado C. Osório de Castro

— den portugisiske regering ved L. Fernandes, Â. Seiça Neves og R. Barreira, som befuldmægtigede

— den spanske regering ved S. Ortiz Vaamonde, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved H. Michard og A.M. Alves Vieira, som befuldmægtigede,

på grundlag af den refererende dommers rapport,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 20. februar 2001,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 16. april 1999, indgået til Domstolen den 31. maj 1999, har Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) forelagt fem præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 10 og 12 i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405), som affattet ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985 (EFT L 156, s. 23, herefter »direktiv 69/335«).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag anlagt af SONAE — Tecnologia de Informação SA (herefter »SONAE«) mod Direcção-Geral dos Registos e Notariado vedrørende betaling af gebyrer for registrering i handelsregistret af en spaltning-fusion ledsaget af en forhøjelse af SONAE's kapital.

Den retlige baggrund

Fællesskabsbestemmelserne

3 Som det fremgår af første betragtning til direktiv 69/335, har direktivet til formål at fremme de frie kapitalbevægelser, der anses for væsentlige for tilvejebringelsen af en økonomisk union med lignende egenskaber som et internt marked.

4 Ifølge sjette betragtning til direktiv 69/335 er det med hensyn til beskatningen af kapitaltilførsler en forudsætning for at nå dette mål, at de afgifter, der indtil da bestod i medlemsstaterne, ophæves, og at der i stedet indføres en afgift, der kun opkræves én gang inden for det fælles marked og er lige høj i samtlige medlemsstater.

5 Artikel 4 i direktiv 69/335 har følgende ordlyd:

»1. Følgende dispositioner er undergivet kapitaltilførselsafgiften:

a) stiftelse af et kapitalselskab

[...]

c) udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art

[...]

3. Som stiftelse i henseende til stk. 1, litra a), anses ikke enhver ændring i et kapitalselskabs stiftelsesoverenskomst eller vedtægter og især ikke:

a) et kapitalselskabs omdannelse til et kapitalselskab af anden karakter

b) forlæggelse fra en medlemsstat til en anden af sædet for den egentlige ledelse eller det vedtægtsmæssige hjemsted for et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person, når det pågældende selskab, personsammenslutningen eller den juridiske person med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsafgift anses for kapitalselskab i begge stater

c) ændring af et kapitalselskabs formål

d) forlængelse af et kapitalselskabs bestående.«

6 Artikel 7, stk. 1 og 2, i direktiv 69/335 bestemmer følgende:

»1. Medlemsstaterne indrømmer fritagelse for kapitaltilførselsafgift for andre end de i artikel 9 omhandlede dispositioner, som den 1. juli 1984 var fritaget for afgift eller pålagt en afgift på 0,50% eller derunder.

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

[...]

2. Medlemsstaterne kan for alle andre dispositioner end de i stk. 1 nævnte enten indrømme fritagelse for kapitaltilførselsafgift eller anvende denne afgift med en enhedssats på højst 1%.«

7 I direktiv 69/335 bestemmes det endvidere i overensstemmelse med sidste betragtning, at andre afgifter med samme kendetegn som afgiften på kapitaltilførsler skal ophæves. Disse afgifter, som det er forbudt at opkræve, er navnlig opregnet i artikel 10 i direktiv 69/335, hvori det hedder:

»Bortset fra kapitaltilførselsafgiften opkræver medlemsstaterne af selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer med erhvervsformål ingen andre skatter eller afgifter af nogen art på:

a) de i artikel 4 nævnte dispositioner

b) indskud, lån eller ydelser i forbindelse med de i artikel 4 nævnte dispositioner

c) indregistrering eller andre formaliteter, der går forud for udøvelse af en virksomhed, og som et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person med erhvervsformål kan underkastes på grund af deres juridiske karakter.«

8 I artikel 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/335 præciseres det:

»Uanset artiklerne 10 og 11 kan medlemsstaterne opkræve følgende:

[...]

e) afgifter, der har karakter af vederlag.«

De nationale bestemmelser

9 Código do Registo Comercial (den portugisiske lov om handelsregistret), som er vedtaget ved Decreto-Lei (lovdekret) nr. 403/86 af 3. december 1986, bestemmer i artikel 3, litra q), at visse dispositioner foretaget af et selskab, f.eks. fusion, spaltning, omdannelse og opløsning af et selskab samt forhøjelse, nedsættelse eller retablering af kapitalen i et kapitalselskab, skal registreres i handelsregistret.

10 Handelsregisterlovens artikel 13 bestemmer følgende:

»1. Dispositioner, der skal registreres, kan, selv om de ikke er registreret, gøres gældende af parterne selv eller deres arvinger.

2. Stiftelsesoverenskomster og ændringer heraf, som er omfattet af bestemmelserne i lovgivningen om erhvervsdrivende selskaber, er undtaget fra bestemmelserne om registrering.«

11 Handelsregisterlovens artikel 14, stk. 1, bestemmer følgende:

»Dispositioner, der skal registreres, har først virkning i forhold til tredjemand efter den dato, hvor de er registreret.«

12 De gebyrer, der opkræves for registreringen af de forskellige dispositioner i handelsregistret, indbetales i medfør af artikel 6 i lovdekret nr. 403/86 af 3. december 1986 til Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça (en fond for registerførere, notarer og retsembedsmænd, herefter »fonden«), som bl.a. bærer udgifterne til handelsregistrets etablering og drift.

13 De gebyrer, der skal betales for registreringen af de nævnte dispositioner i handelsregistret, fastsættes i Tabela de Emolumentos do Registo Comercial (Tabellen over Handelsregistergebyrer, herefter »tabellen«).

14 I henhold til tabellens artikel 1, stk. 1 og 2, som affattet ved Portaria (bekendtgørelse) nr. 883/89 af 13. oktober 1989 (*Diário da República*, I., nr. 236, af 13.10.1989), betales der faste beløb i gebyrer for disse registreringer.

15 I henhold til samme artikels stk. 3 forhøjes de faste gebyrer, der er fastsat i artiklens stk. 1 og 2 — hvis den nærmere bestemte værdi af den disposition, som registreres, overstiger 100 000 PTE — med variable gebyrer, som beregnes af dispositionens samlede værdi, og som for hver 1 000 PTE eller brøkdel af dette beløb udgør 10 PTE op til 200 000 PTE, 5 PTE mellem 200 000 og 1 000 000 PTE, 4 PTE mellem 1 000 000 og 10 000 000 PTE og 3 PTE over 10 000 000 PTE.

16 Portaría (bekendtgørelse) nr. 996/98 af 25. november 1998 (*Diário da República*, I., serie B, nr. 273 af 25.11.1998) har indført et maksimum for de gebyrer, der skal betales i medfør af tabellen. I henhold til tabellens artikel 23, litra c), som affattet ved denne bekendtgørelse, kan de gebyrer, der skal betales for registrering af en disposition foretaget af et selskab, f.eks. en forhøjelse af selskabskapitalen, ikke overstige 15 000 000 PTE.

Hovedsagen

17 Den 30. september 1997 oprettede SONAE for notaren et dokument om ændring af selskabets vedtægter, spaltning-fusion og forhøjelse af selskabets kapital. I medfør af tabellens artikel 1, stk. 3, og artikel 14, som affattet ved bekendtgørelse nr. 883/89, fastsatte handelsregistrets tjenestegrene gebyret for registreringen af disse ændringer til 7 662 000 PTE.

18 SONAE anfægtede opgørelsen af disse gebyrer ved Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, idet selskabet gjorde gældende, at de i virkeligheden udgjorde en afgift af selskabskapitalen og derfor var uforenelige med direktiv 69/335.

19 Da Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto var i tvivl om fortolkningen af direktiv 69/335 med henblik på afgørelsen af, om tabellens artikel 1, stk. 3, var forenelig med direktivet, besluttede retten at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»I bestemte sager (f.eks. forhøjelse af kapital, fusion og spaltning af selskaber) skal der oprettes et offentligt dokument, der skal registreres i handelsregistret og i det nationale register over juridiske personer.

Disse tjenesteydelser udføres af den portugisiske stats tjenestegrene.

Efter opkrævningen af det anfægtede gebyr har den portugisiske stat vedtaget en lov, der ikke har tilbagevirkende kraft, og som fastsætter et maksimumsbeløb for sådanne ydelser.

Under hensyn til artikel 10 og 12 i direktiv 69/335/EØF ønskes følgende oplyst:

1) Kan de gebyrer, der betales for sådanne tjenesteydelser, beregnes og opkræves på grundlag af værdien af dispositionen?

   a) Kan værdien være ubegrænset?

   b) Kan værdien beregnes på den i spørgsmål 1) nævnte måde, såfremt der gælder et maksimum?

2) Skal en ret i en medlemsstat i medfør af direktiv [69/335] nedsætte det beløb, der skal betales, i overensstemmelse med det maksimum, der er fastsat i national lovgivning, efter at handlingen er udført?

3) Skal de gebyrer, der betales for sådanne tjenesteydelser, beregnes under hensyn til de omkostninger, der er forbundet med erlæggelse af tjenesteydelsen?

4) Er disse omkostninger de omkostninger, der er afholdt i forbindelse med udførelsen af handlingen og ved opretholdelsen af de tjenestegrene, der er nødvendige for at udføre den?

5) Kan kriteriet om den økonomiske fordel, som brugeren opnår ved handlingen, anvendes ved beregningen af det beløb, der skal betales for udførelsen af handlingen?«

Det første, tredje, fjerde og femte spørgsmål

20 Indledningsvis må det konstateres, at det fremgår af sagen, at de gebyrer, hvoraf opgørelsen anfægtes ved den forelæggende ret, udelukkende er beregnet på grundlag af værdien af den forhøjelse af selskabskapitalen, der er registreret i handelsregistret, og at registreringen af spaltningen og af fusionen ikke har givet anledning til opkrævning af registreringsgebyr.

21 Under disse omstændigheder må det første, tredje, fjerde og femte spørgsmål, som bør undersøges under ét, forstås således, at det nærmere bestemt ønskes oplyst, om artikel 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/533 skal fortolkes således, at gebyrer, der opkræves for registrering i et handelsregister af en forhøjelse af kapitalen i et kapitalselskab, og som beregnes på grundlag af værdien af den registrerede disposition — som de i hovedsagen omhandlede gebyrer — har karakter af vederlag, eller om gebyrerne for at have karakter heraf skal beregnes efter andre kriterier, såsom omkostningerne ved den udførte tjenesteydelse, omkostningerne ved driften af den tjenestegren, som foretager registreringen, eller de økonomiske eller retlige fordele, der opnås af det selskab, på hvis begæring registreringen foretages.

22 Med henblik på en brugbar besvarelse af disse spørgsmål må det for det første afgøres, om gebyrer som de i hovedsagen omhandlede er afgifter i direktiv 69/335's forstand, eller om de — som den portugisiske regering har gjort gældende — ikke er omfattet af direktivets anvendelsesområde.

23 I denne forbindelse må det konstateres, at kapitalselskaberne i medfør af den portugisiske lovgivning er forpligtet til at lade forhøjelsen af deres kapital registrere i handelsregistret og til ved registreringen at betale registreringsgebyrer, hvoraf provenuet tilfalder fonden. Denne bærer ikke blot udgifterne til oprettelse og drift af handelsregistret, men også udgifterne til driften af det nationale register over juridiske personer, og betaler det faste element af lønnen til notarer og andre retsembedsmænd, samt, efter tilladelse fra justitsministeren, andre udgifter på det retslige område (jf. dom af 29.9.1999, sag C-56/98, Modelo, Sml. I, s. 6427, præmis 20).

24 Det følger heraf, at de i hovedsagen omhandlede gebyrer, der skal betales i henhold til en af staten udstedt retsforskrift, betales af borgere til staten for at finansiere statens opgaver (jf. Modelo-dommen, præmis 21).

25 Under hensyn til de med direktiv 69/335 forfulgte formål, navnlig ophævelsen af afgifter med samme kendetegn som kapitaltilførselsafgiften, skal de registreringsgebyrer, der opkræves af staten for en af direktivet omfattet disposition, og som overføres til denne for at dække offentlige udgifter, kvalificeres som skatter eller afgifter i direktivets forstand (jf. Modelo-dommen, præmis 22).

26 Heraf følger, at gebyrer som de i hovedsagen omhandlede, der opkræves for registrering i et handelsregister af en forhøjelse af kapitalen i et kapitalselskab, udgør en skat eller afgift i direktiv 69/335's forstand.

27 Det må derfor for det andet afgøres, om sådanne gebyrer er omfattet af forbuddet i artikel 10 i direktiv 69/335, eller om der er tale om gebyrer, der har karakter af vederlag i den forstand, hvori udtrykket anvendes i artikel 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/335.

28 Først skal det med hensyn til artikel 10 i direktiv 69/335 bemærkes, at det følger af litra c), at der, bortset fra kapitaltilførselsafgiften, gælder et forbud mod opkrævning af skatter eller afgifter ved indregistrering eller andre formaliteter, der går forud for udøvelse af en virksomhed, og som et selskab kan underkastes på grund af selskabsformen. Dette forbud har sin berettigelse i det forhold, at de pågældende afgifter, selv om de ikke opkræves af kapitaltilførsler som sådanne, dog opkræves på grund af formaliteter, der skyldes selskabsformen, dvs. selskabet som et middel til at tilføre kapital, således at deres opretholdelse kan bringe de formål i fare, der forfølges med direktivet (dom af 11.6.1996, sag C-2/94, Denkavit Internationaal m.fl., Sml. I, s. 2827, præmis 23, og Modelo-dommen, præmis 24).

29 Det er også fast praksis, at forbuddet ikke kun omfatter gebyrer, som skal svares for registrering af nye selskaber, men ligeledes gebyrer, som skal svares for registrering af kapitalforhøjelser i sådanne selskaber, idet de i så fald også opkræves for en væsentlig formalitet, der skyldes selskabsformen. Selv om registrering af kapitalforhøjelser strengt taget ikke er formaliteter, der går forud for udøvelse af kapitalselskabers virksomhed, er registreringen dog en forudsætning for udøvelsen og den fortsatte udøvelse af virksomheden (jf. bl.a. dom af 26.9.2000, sag C-134/99, IGI, Sml. I, s. 7717, præmis 23).

30 Da en forhøjelse af kapitalen i et kapitalselskab i et retssystem som det i hovedsagen omhandlede skal registreres i handelsregistret, må det fastslås, at denne registrering udgør en væsentlig formalitet, der skyldes selskabsformen, og at den er en forudsætning for udøvelsen og den fortsatte udøvelse af virksomheden.

31 Heraf følger, at gebyrer for registreringen i et handelsregister af en forhøjelse af kapitalen i et kapitalselskab — som de i hovedsagen omhandlede — i princippet er forbudt i henhold til artikel 10, litra c), i direktiv 69/335, når de udgør skatter eller afgifter i direktivets forstand.

32 Hvad dernæst angår artikel 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/335 bemærkes, at sondringen mellem afgifter, der i henhold til direktivets artikel 10 ikke må opkræves, og afgifter, der har karakter af vederlag, og som det er tilladt at opkræve, forudsætter, at sidstnævnte afgifter kun omfatter beløb, hvis størrelse beregnes på grundlag af omkostningerne ved den udførte tjenesteydelse. Et beløb, hvis størrelse er ganske uden sammenhæng med omkostningerne ved den konkrete tjenesteydelse, eller som ikke beregnes på grundlag af omkostningerne ved den disposition, den er modydelse for, men på grundlag af samtlige drifts- og investeringsomkostninger for den forvaltningsgren, der forestår dispositionen, må anses for en afgift, som alene falder ind under forbudsbestemmelsen i direktivets artikel 10 (jf. dom af 20.4.1993, forenede sager C-71/91 og C-178/91, Ponente Carni og Cispadana Costruzioni, Sml. I, s. 1915, præmis 41 og 42).

33 Det må tilføjes, at selv om det for visse dispositioner, som f.eks. registrering af et selskab, kan være vanskeligt at opgøre omkostningerne, og omkostningerne derfor må kunne fastsættes skønsmæssigt til et fast beløb, må dette dog ske på rimeligt grundlag, idet der særlig tages hensyn til antallet af ansatte og deres kvalifikationer, den tid, de ansatte anvender, samt til de forskellige direkte udgifter, der er nødvendige til gennemførelse af dispositionen (jf. bl.a. IGI-dommen, præmis 27).

34 Endvidere kan en afgift, hvis størrelse uden begrænsninger stiger direkte proportionalt med den tegnede, nominelle kapital, i henhold til Domstolens praksis ikke som sådan være en afgift, der har karakter af vederlag, i direktiv 69/335's forstand. Selv om der i visse tilfælde kan bestå en sammenhæng mellem, hvor kompliceret en registrering er, og den tegnede kapitals størrelse, vil en sådan afgifts størrelse ikke i almindelighed stå i sammenhæng med de omkostninger, myndigheden konkret har måttet afholde for at udføre registreringsformaliteterne (jf. dom af 2.12.1997, sag C-188/95, Fantask m.fl., Sml. I, s. 6783, præmis 31, og IGI-dommen, præmis 31).

35 Heraf følger, at gebyrer, der opkræves for registrering i handelsregistret af en forhøjelse af et kapitalselskabs kapital — som de i hovedsagen omhandlede gebyrer — ikke er gebyrer, der har karakter af vederlag i den forstand, hvori udtrykket anvendes i artikel 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/335, for så vidt som de uden begrænsninger stiger direkte proportionalt med værdien af den registrerede disposition.

36 Det må tilføjes, at selv om den omstændighed, at der ikke er fastsat et maksimum, ganske vist er et tegn på, at et gebyr, der beregnes på grundlag af den registrerede dispositions værdi, ikke har karakter af vederlag i direktiv 69/335's forstand, kan eksistensen af et sådant maksimum — som i øvrigt hverken er foreskrevet eller forbudt i direktivet — ikke i sig selv give gebyret karakter af vederlag.

37 Eftersom et gebyr, der opkræves som modydelse for en bestemt disposition — som det fremgår af denne doms præmis 32 og 33 — altid skal beregnes på grundlag af omkostningerne ved denne disposition for at have karakter af vederlag i den forstand, hvori udtrykket anvendes i artikel 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/335, hvad enten omkostningerne kan beregnes nøjagtigt, eller det er nødvendigt skønsmæssigt at fastsætte dem til et fast beløb, kan et maksimum, som ikke kan anses for at være rimeligt i forhold til omkostningerne, ikke ændre gebyrets eventuelt manglende karakter af vederlag.

38 Det bemærkes endvidere, at en medlemsstat, når gebyret beregnes på grundlag af omkostningerne ved den udførte tjenesteydelse — som er den eneste af Domstolen anerkendte måde at beregne et gebyr på, der har karakter af vederlag i direktiv 69/335's forstand — som det fremgår af præmis 30 i dommen i sagen Fantask m.fl., ikke alene kan tage hensyn til de drifts- og lønomkostninger, som direkte har sammenhæng med udførelsen af de registreringer, gebyret er modydelse for, men også til den del af generalomkostningerne for den pågældende myndighed, som kan henføres til registreringerne.

39 For så vidt som hverken den økonomiske fordel eller den retlige fordel, der følger af registreringen af en disposition vedrørende et kapitalselskab i handelsregistret, er omkostninger, der har sammenhæng med den udførte tjenesteydelse, følger det heraf, at disse fordele ikke kan tages i betragtning ved beregningen af et gebyr, der har karakter af vederlag.

40 Det må endelig understreges, at selv om Domstolen i præmis 28 i dommen i sagen Fantask m.fl. har fastslået, at en medlemsstat kan opkræve afgift, men kun af mere betydelige dispositioner, og heri kan indregne omkostningerne ved mindre omfattende opgaver, der udføres vederlagsfrit, fremgår det af samme præmis, at Domstolens ræsonnement udelukkende vedrører omfanget af de forskellige dispositioner, som kan foretages, og ikke størrelsen — navnlig i henseende til selskabskapitalen eller den økonomiske kapacitet — af de kapitalselskaber, på hvis begæring en given disposition foretages.

41 Heraf følger, at en medlemsstat ikke efter Domstolens praksis — i modsætning til, hvad den portugisiske regering har gjort gældende — i tabellen over gebyrer, der opkræves som modydelse for en udført tjenesteydelse, kan indføre et element af solidaritet mellem store og små selskaber ved for samme tjenesteydelse at indføre et højere gebyr for kapitalselskaber med en stor selskabskapital end for kapitalselskaber med en mindre selskabskapital, medmindre denne forskel i gebyrernes størrelse har sammenhæng med omkostningerne ved tjenesteydelsen.

42 Denne konklusion er desuden i overensstemmelse med Domstolens fortolkning af direktiv 69/335 i dommen i sagen Ponente Carni og Cispadana Costruzioni. Det fremgår nemlig af nævnte doms præmis 44, at de gebyrer, der opkræves som modydelse for en udført tjenesteydelse, kan være forskellige alt efter selskabsformen, men at de opkrævede beløb ikke må overstige omkostningerne ved den pågældende tjenesteydelse.

43 Efter det således anførte må det første, tredje, fjerde og femte spørgsmål besvares med, at artikel 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/335 skal fortolkes således, at gebyrer som de i hovedsagen omhandlede, der opkræves for registrering i et handelsregister af en forhøjelse af kapitalen i et kapitalselskab, og som uden begrænsninger stiger direkte proportionalt med den tegnede, nominelle kapital og ikke beregnes på grundlag af omkostningerne ved den udførte tjenesteydelse, ikke har karakter af vederlag. Eksistensen af et maksimum, som disse gebyrer ikke kan overstige, kan ikke i sig selv give dem karakter af vederlag, hvis dette maksimum ikke er fastsat på et rimeligt grundlag i forhold til omkostningerne ved den tjenesteydelse, som gebyrerne udgør modydelsen for. Desuden kan en medlemsstat ikke — uden at gebyrerne mister karakteren af vederlag — i tabellen over gebyrer, der opkræves som modydelse for en udført tjenesteydelse, indføre et element af solidaritet mellem store og små selskaber ved for samme tjenesteydelse at indføre et højere gebyr for kapitalselskaber med en stor selskabskapital end for kapitalselskaber med en mindre selskabskapital, medmindre denne forskel i gebyrernes størrelse har sammenhæng med omkostningerne ved tjenesteydelsen.

Det andet spørgsmål

44 Med hensyn til det andet spørgsmål må det konstateres, at den forelæggende ret — selv hvis det efter direktiv 69/335 kræves, at bekendtgørelse nr. 996/98

anvendes med tilbagevirkende kraft — ikke kan foretage en nedsættelse af de i hovedsagen omtvistede gebyrer, for så vidt som det maksimum, der nu er fastsat i artikel 23, litra c), i tabellen, som affattet ved bekendtgørelse nr. 996/98, nemlig 15 000 000 PTE, under alle omstændigheder overstiger de gebyrer, SONAE skal betale i den foreliggende sag.

45 Uanset hvorledes det andet spørgsmål besvares, er det derfor åbenbart, at besvarelsen ikke har nogen betydning for afgørelsen af hovedsagen.

46 Efter fast praksis bør det under sådanne omstændigheder antages, at det præjudicielle spørgsmål, som er forelagt Domstolen, ikke vedrører en fortolkning af fællesskabsretten, der fremstår som objektivt nødvendig for den afgørelse, som den forelæggende ret skal træffe (jf. bl.a. dom af 29.10.1998, sag C-375/96, Zaninotto, Sml. I, s. 6629, præmis 79).

47 Det er derfor ufornødent at besvare det andet spørgsmål.

Sagens omkostninger

48 De udgifter, der er afholdt af den portugisiske og den spanske regering samt af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto ved kendelse af 16. april 1999, for ret:

Artikel 12, stk. 1, litra e), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter, som affattet ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985, skal fortolkes således, at gebyrer som de i hovedsagen omhandlede, der opkræves for registrering i et handelsregister af en forhøjelse af kapitalen i et kapitalselskab, og som uden begrænsninger stiger direkte proportionalt med den tegnede, nominelle kapital og ikke beregnes på grundlag af omkostningerne ved den udførte tjenesteydelse, ikke har karakter af vederlag.

Eksistensen af et maksimum, som disse gebyrer ikke kan overstige, kan ikke i sig selv give dem karakter af vederlag, hvis dette maksimum ikke er fastsat på et rimeligt grundlag i forhold til omkostningerne ved den tjenesteydelse, som gebyrerne udgør modydelsen for.

Desuden kan en medlemsstat ikke — uden at gebyrerne mister karakteren af vederlag — i tabellen over gebyrer, der opkræves som modydelse for en udført

tjenesteydelse, indføre et element af solidaritet mellem store og små selskaber ved for samme tjenesteydelse at indføre et højere gebyr for kapitalselskaber med en stor selskabskapital end for kapitalselskaber med en mindre selskabskapital, medmindre denne forskel i gebyrernes størrelse har sammenhæng med omkostningerne ved tjenesteydelsen.

Skouris Schintgen Colneric

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 21. juni 2001.

R. Grass

Justitssekretær

V. Skouris

Formand for Anden Afdeling