ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)
21 juni 2001 *

In zaak C-206/99,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) van het Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto (Portugal), in het aldaar aanhangig geding tussen

SONAE — Tecnologia de Informação SA

en

Direcção-Geral dos Registos e Notariado,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 10 en 12 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), in de versie die voortvloeit uit richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985 (PB L 156, blz. 23),

* Procestaal: Portugees.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: V. Skouris, kamerpresident, R. Schintgen (rapporteur) en N. Colneric, rechters,

advocaat-generaal: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
griffier: R. Grass,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— SONAE — Tecnologia de Informação SA, vertegenwoordigd door C. Osório de Castro, advogado,

— de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Fernandes, Â. Seiça Neves en R. Barreira als gemachtigden,

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

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

gezien het rapport van de rechter-rapporteur,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 20 februari 2001,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 16 april 1999, ingekomen bij het Hof op 31 mei daaropvolgend, heeft het Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) vijf prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 10 en 12 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), in de versie die voortvloeit uit richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985 (PB L 156, blz. 23; hierna: „richtlijn 69/335").

2 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen SONAE — Tecnologia de Informação SA (hierna: „SONAE") en de Direcçao-Geral dos Registos e Notariado, betreffende de betaling van rechten voor de inschrijving in het Registo Comercial (handelsregister) van een splitsing/fusie alsook vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van SONAE.

Het rechtskader

De communautaire regelgeving

3 Blijkens de eerste overweging van de considerans beoogt richtlijn 69/335 het vrije kapitaalverkeer te bevorderen, dat wordt beschouwd als een essentiële voorwaarde voor de totstandkoming van een economische unie waarvan de kenmerken overeenkomen met die van een binnenlandse markt.

4 Volgens de zesde overweging van richtlijn 69/335 veronderstelt deze doelstelling dat, in het kader van de belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, de in de lidstaten geldende indirecte belastingen worden afgeschaft en dat in plaats daarvan binnen de gemeenschappelijke markt slechts eenmaal een belasting wordt toegepast, die in alle lidstaten van gelijke hoogte is.

5 Artikel 4 van richtlijn 69/335 luidt:

„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 kapitaalvennootschap;

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

6 Artikel 7, leden 1 en 2, van richtlijn 69/335 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 Overeenkomstig de laatste overweging van de considerans voorziet richtlijn 69/335 eveneens in de afschaffing van andere indirecte belastingen die dezelfde kenmerken vertonen als het kapitaalrecht. Deze belastingen, waarvan de heffing verboden is, worden met name opgesomd in artikel 10 van de richtlijn, dat bepaalt:

„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, sub e, van richtlijn 69/335 bepaalt:

„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 regelgeving

9 Artikel 3, sub q, van de Código do Registo Comercial (Portugees handelsregisterwetboek), vastgesteld bij Decreto-Lei (decreet-wet) nr. 403/86 van 3 december 1986, bepaalt dat bepaalde verrichtingen van vennootschappen, zoals fusie, splitsing, omzetting en ontbinding van een vennootschap alsmede vermeerdering, vermindering of wedersamenstelling van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap, in het handelsregister moeten worden ingeschreven.

10 Artikel 13 van het handelsregisterwetboek bepaalt:

„1. Ter inschrijving voorgelegde verrichtingen kunnen, ook indien zij niet zijn ingeschreven, tussen partijen zelf of hun erfgenamen worden ingeroepen.

2. Hiervan zijn uitgezonderd akten van oprichting van vennootschappen en wijzigingen hierin, waarop de regeling van het wetboek voor handelsvennootschappen van toepassing is."

11 Artikel 14, lid 1, van het handelsregisterwetboek bepaalt:

„Ten aanzien van derden hebben ter inschrijving voorgelegde verrichtingen eerst gevolg vanaf de datum van inschrijving."

12 De honoraria voor de inschrijving van de verschillende verrichtingen van vennootschappen in het handelsregister worden krachtens artikel 6 van decreetwet nr. 403/86 van 3 december 1986 gestort in de Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça (kas van registerhouders, notarissen en gerechtsambtenaren; hierna: „Kas"), die met name de installatie en het beheer van het handelsregister bekostigt.

13 De voor de inschrijving van genoemde verrichtingen in het handelsregister verschuldigde bedragen zijn vastgelegd in de Tabela de Emolumentos do Registro Comercial (tabel van honoraria van het handelsregister; hierna: „tabel").

14 Krachtens artikel 1, leden 1 en 2, van de tabel, in de versie die voortvloeit uit Portaria (ministerieel besluit) nr. 883/89 van 13 oktober 1989 (*Diário da República* I, nr. 236, van 13 oktober 1989), bestaan de voor deze inschrijvingen verschuldigde rechten uit vaste bedragen.

15 Indien de vastgestelde waarde van de in te schrijven verrichting 100 000 PTE te boven gaat, worden krachtens artikel 1, lid 3, de in de leden 1 en 2 bepaalde vaste honoraria vermeerderd met variabele honoraria die, berekend over de totale waarde van de handeling, voor elke schijf van 1 000 PTE of fractie van dit bedrag, 10 PTE bedragen tot 200 000 PTE, 5 PTE tussen 200 000 en 1 000 000 PTE, 4 PTE tussen 1 000 000 en 10 000 000 PTE en 3 PTE boven 10 000 000 PTE.

16 Portaria (ministerieel besluit) nr. 996/98 van 25 november 1998 (*Diário da República* I, serie B, nr. 273, van 25 november 1998), heeft maximumbedragen bepaald voor de overeenkomstig de tabel verschuldigde honoraria. Krachtens artikel 23, sub c, van de tabel, in de versie die uit voormeld besluit voortvloeit, mogen de honoraria die verschuldigd zijn voor de inschrijving van bijvoorbeeld een vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een vennootschap, het bedrag van 15 000 000 PTE niet te boven gaan.

Het hoofdgeding

17 Op 30 september 1997 liet SONAE een openbare akte tot wijziging van haar statuten, een splitsing/fusie en een vermeerdering van haar vennootschappelijk kapitaal passeren. Overeenkomstig de artikelen 1, lid 3, en 14 van de tabel, in de versie voortvloeiend uit besluit nr. 883/89, stelden de diensten van het handelsregister het bedrag van de voor de inschrijving van deze wijzigingen verschuldigde rechten vast op 7 662 000 PTE.

18 SONAE betwistte de betaling van deze rechten bij het Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, stellende dat deze in werkelijkheid een belasting op het vennootschappelijk kapitaal vormden en dus niet verenigbaar waren met richtlijn 69/335.

19 Van oordeel dat de uitlegging van richtlijn 69/335 noodzakelijk was teneinde te kunnen bepalen of artikel 1, lid 3, van de tabel verenigbaar is met deze richtlijn, heeft het Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:

„Overwegende dat het in sommige gevallen (bijvoorbeeld kapitaalvermeerdering, fusie of splitsing van vennootschappen) verplicht is een notariële akte op te maken en te laten inschrijven in het handelsregister en in het nationale register van rechtspersonen;

dat die diensten worden verleend door overheidsdiensten die onder de Portugese staat vallen;

dat de Portugese staat, na de heffing van de bestreden rechten, bij een wettelijke regeling die niet met terugwerkende kracht van toepassing is, een maximumbedrag voor die handelingen heeft vastgesteld;

en gelet op de artikelen 10 en 12 van richtlijn 69/335/EEG:

1) Kunnen de voor die diensten verschuldigde rechten worden berekend en geheven op basis van de waarde van de verrichting?

   a) Kan die waarde onbeperkt zijn?

   b) Kan die waarde op de sub 1 genoemde wijze worden berekend, wanneer daarvoor een maximumbedrag geldt?

2) Moet de nationale rechter op grond van [...] richtlijn [69/335] het verschuldigde bedrag verminderen en in overeenstemming brengen met het maximumbedrag dat bij een na de verrichting tot stand gekomen nationale wettelijke regeling is vastgesteld?

3) Moeten de voor die diensten verschuldigde rechten worden berekend op basis van de aan de verleende dienst verbonden kosten?

4) Gaat het daarbij om de kosten die verband houden met de betrokken verrichting en de instandhouding van de daarvoor noodzakelijke diensten?

5) Kan het criterium betreffende het economisch voordeel dat de betrokkene aan de verrichting ontleent, worden gebruikt bij de berekening van het voor de betrokken verrichting verschuldigde bedrag?"

Eerste, derde, vierde en vijfde vraag

20 Vooraf zij vastgesteld, dat blijkens het dossier de rechten waarvan de betaling bij de verwijzende rechter wordt bestreden, uitsluitend zijn berekend op basis van de waarde van de in het handelsregister ingeschreven vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal en dat voor de registratie van de splitsing en fusie geen inschrijvingsrecht is geheven.

21 In dit verband dienen de eerste, de derde, de vierde en de vijfde vraag, die samen moeten worden onderzocht, aldus te worden begrepen, dat de verwijzende rechter daarmee in hoofdzaak wenst te vernemen of artikel 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335 aldus moet worden uitgelegd, dat rechten zoals die in het hoofdgeding aan de orde zijn, die verschuldigd zijn voor de inschrijving in het handelsregister van een vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap en waarvan het bedrag op basis van de waarde van de ingeschreven verrichting wordt vastgesteld, een vergoeding vormen, of dat deze rechten slechts een vergoeding zijn indien zij worden berekend volgens andere criteria, zoals de kosten van de verleende dienst, de kosten voor het beheer van de dienst die de inschrijving verricht of de economische of juridische voordelen die de vennootschap die om registratie verzocht heeft, aan de verrichting ontleent.

22 Om deze vragen te kunnen beantwoorden, moet in de eerste plaats worden uitgemaakt of de heffing van rechten zoals die in het hoofdgeding aan de orde zijn, een belasting vormt in de zin van richtlijn 69/335, of dat, zoals de Portugese regering betoogt, deze heffing niet binnen het toepassingsgebied van de richtlijn valt.

23 In dit verband zij vastgesteld, dat naar Portugees recht kapitaalvennootschappen verplicht zijn vermeerderingen van hun vennootschappelijk kapitaal in het handelsregister te laten inschrijven en bij deze inschrijving registratierechten te betalen waarvan de opbrengst naar de Kas gaat. De Kas draagt niet alleen de kosten voor de installatie en het beheer van het handelsregister, maar ook de kosten voor het beheer van het nationaal register van rechtspersonen, de betaling van het vaste deel van het salaris van de notarissen en de overige gerechtsambtenaren, alsook, na goedkeuring door het ministerie van Justitie, andere uitgaven op gerechtelijk gebied (zie arrest van 29 september 1999, Modelo, C-56/98, Jurispr. blz. I-6427, punt 20).

24 Hieruit volgt, dat de litigieuze rechten, die verschuldigd zijn krachtens door de staat uitgevaardigde voorschriften, door particulieren aan de staat worden betaald ter financiering van taken van die staat (zie arrest Modelo, reeds aangehaald, punt 21).

25 Gelet op de doelstellingen van richtlijn 69/335, met name de afschaffing van indirecte belastingen die dezelfde kenmerken als het kapitaalrecht vertonen, moeten inschrijvingsrechten die door de staat worden geheven voor een onder de richtlijn vallende verrichting en die aan de staat worden betaald om overheidsuitgaven te dekken, worden aangemerkt als een belasting in de zin van de richtlijn (zie arrest Modelo, reeds aangehaald, punt 22).

26 Bijgevolg vormen rechten als de thans in geding zijnde rechten, die worden geheven voor de inschrijving in het handelsregister van een vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap, een belasting in de zin van richtlijn 69/335.

27 Bijgevolg moet in de tweede plaats worden uitgemaakt, of deze rechten onder het verbod van artikel 10 van richtlijn 69/335 vallen dan wel rechten met het karakter van een vergoeding vormen in de zin van artikel 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335.

28 Wat om te beginnen artikel 10 van richtlijn 69/335 betreft, dit artikel verbiedt luidens het bepaalde sub c om, behoudens het kapitaalrecht, belastingen te heffen voor de inschrijving of elke andere formaliteit die een vennootschap vanwege haar rechtsvorm in acht moet nemen alvorens met haar werkzaamheden te kunnen beginnen. 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 zou dreigen te doorkruisen (arresten van 11 juni 1996, Denkavit Internationaal e.a., C-2/94, Jurispr. blz. I-2827, punt 23, en Modelo, reeds aangehaald, punt 24).

29 Volgens vaste rechtspraak treft dit verbod dan ook 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 (zie met name arrest van 26 september 2000, IGI, C-134/99, Jurispr. blz. I-7717, punt 23).

30 Daar in een rechtsstelsel zoals dat van het hoofdgeding de inschrijving in het handelsregister van een vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap verplicht is, moet worden vastgesteld dat deze inschrijving een wezenlijke formaliteit vormt die verband houdt met de rechtsvorm van de vennootschap en een voorwaarde is voor de uitoefening en de voortzetting van de werkzaamheden van deze vennootschap.

31 Bijgevolg zijn rechten die verschuldigd zijn voor de inschrijving in het handelsregister van een vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap, zoals die in het hoofdgeding aan de orde zijn, in beginsel verboden ingevolge artikel 10, sub c, van richtlijn 69/355, wanneer zij een belasting in de zin van deze richtlijn vormen.

32 Wat vervolgens artikel 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/355 betreft moet worden opgemerkt, dat het onderscheid tussen de ingevolge artikel 10 van deze richtlijn verboden belastingen en rechten met het karakter van een vergoeding, die wel mogen worden geheven, impliceert 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 deze 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 steeds 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-178/91, Jurispr. I-1915, punten 41 en 42).

33 Voorts zij opgemerkt, dat ofschoon het voor sommige verrichtingen, zoals de inschrijving van een vennootschap, moeilijk kan zijn de kosten ervan vast te stellen, zodat een forfaitaire raming van die kosten moet worden toegestaan, die raming wel 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 (zie met name arrest IGI, reeds aangehaald, punt 27).

34 Bovendien kan volgens de rechtspraak van het Hof 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 richtlijn 69/335 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 in het concrete geval bij de inschrijving heeft gemaakt (arrest van 2 december 1997, Fantask e.a., C-188/95, Jurispr. blz. I-6783, punt 31, en arrest IGI, reeds aangehaald, punt 31).

35 Rechten zoals die in het hoofdgeding aan de orde zijn, die verschuldigd zijn voor de inschrijving in het handelsregister van een vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap, vormen bijgevolg geen rechten met het karakter van een vergoeding in de zin van artikel 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335, daar zij onbeperkt recht evenredig zijn aan de waarde van de ingeschreven akte.

36 Hieraan moet worden toegevoegd dat, ofschoon het ontbreken van een maximumgrens stellig een aanwijzing is dat een op basis van de waarde van de ingeschreven akte berekend recht niet het karakter van een vergoeding heeft in de zin van richtlijn 69/335, het bestaan van een dergelijke — door de richtlijn overigens niet verboden of verplicht gestelde — grens dit recht op zich niet het karakter van een vergoeding verleent.

37 Daar immers blijkens de punten 32 en 33 van het onderhavige arrest het als tegenprestatie voor een bepaalde verrichting geheven recht altijd op basis van de kosten van deze verrichting moet worden berekend om het karakter van een vergoeding te hebben in de zin van artikel 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335, ongeacht of deze kosten precies kunnen worden berekend dan wel forfaitair moeten worden geraamd, kan een maximumgrens die niet redelijk kan worden geacht ten opzichte van deze kosten, niets veranderen aan het feit dat het betrokken recht eventueel niet het karakter van een vergoeding heeft.

38 Bovendien kan een lidstaat die het recht op basis van de verrichte dienst berekent — de enige door het Hof aanvaarde wijze van berekening van een recht met het karakter van een vergoeding in de zin van richtlijn 69/335 — blijkens punt 30 van het arrest Fantask e.a., reeds aangehaald, niet alleen rekening houden met de kosten voor materiaal en salarissen die rechtstreeks verband houden met de inschrijvingen waarvoor het betrokken recht de tegenprestatie vormt, maar ook met het deel van de algemene kosten van de bevoegde administratie die aan die verrichtingen kunnen worden toegeschreven.

39 Bijgevolg mag bij de berekening van het bedrag van een recht met het karakter van een vergoeding geen rekening worden gehouden noch met het economisch, noch met het juridisch voordeel voortvloeiend uit de inschrijving in het handelsregister van een akte betreffende een kapitaalvennootschap, daar deze voordelen geen kosten vormen die verband houden met de verrichte dienst.

40 Ten slotte is het, zoals het Hof in punt 28 van het arrest Fantask e.a., reeds aangehaald, heeft geoordeeld, weliswaar toelaatbaar dat een lidstaat slechts rechten int voor de belangrijkste inschrijvingsverrichtingen en dat hij daarbij de kosten van gratis verrichte inschrijvingen van minder belang doorberekent, maar uit hetzelfde punt blijkt, dat de redenering van het Hof uitsluitend was gebaseerd op de respectieve betekenis van de verschillende soorten mogelijke verrichtingen en niet op de omvang, met name op het vlak van het vennootschappelijk kapitaal of de economische draagkracht, van de kapitaalvennootschappen op verzoek waarvan een bepaalde verrichting plaatsvindt.

41 Anders dan de Portugese regering betoogt, is het een lidstaat volgens de rechtspraak van het Hof dan ook niet toegestaan, in de tabel van de als tegenprestatie voor verrichte diensten te betalen rechten een element van solidariteit tussen grote en kleine vennootschappen in te voeren, door kapitaalvennootschappen met een aanzienlijk vennootschappelijk kapitaal voor een zelfde dienst een hoger recht te laten betalen dan vennootschappen met een geringer vennootschappelijk kapitaal, zonder dat dit verschil in het bedrag van de rechten enig verband houdt met de kosten van de dienst.

42 Deze conclusie strookt bovendien met de uitlegging die het Hof aan richtlijn 69/335 heeft gegeven in het arrest Ponente Carni en Cispadana Costruzioni, reeds aangehaald. Blijkens punt 44 van dit arrest kunnen rechten die als tegenprestatie voor een verrichte dienst worden geheven, weliswaar verschillen naargelang de rechtsvorm van de vennootschap, maar mogen de bedragen ervan de kosten van de betrokken dienst niet te boven gaan.

43 Gelet op bovenstaande overwegingen moet op de eerste, de derde, de vierde en de vijfde vraag worden geantwoord, dat artikel 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335 aldus moet worden uitgelegd, dat rechten die verschuldigd zijn voor de inschrijving in het handelsregister van een vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap en waarvan het bedrag onbeperkt recht evenredig is aan het geplaatste nominale kapitaal en niet wordt berekend op basis van de kosten van de verrichte dienst, zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde rechten, niet het karakter van een vergoeding hebben. Het bestaan van een maximumgrens die deze rechten niet mogen overschrijden, verleent deze rechten op zich niet het karakter van een vergoeding, indien deze grens niet in redelijkheid is vastgesteld gelet op de kosten van de dienst waarvoor de rechten de tegenprestatie vormen. Bovendien kan een lidstaat in de tabel van de als tegenprestatie voor een dienst te heffen rechten niet, zonder dat de betrokken rechten hierdoor hun karakter van vergoeding verliezen, een element van solidariteit tussen grote en kleine vennootschappen invoeren door kapitaalvennootschappen met een aanzienlijk vennootschappelijk kapitaal voor een zelfde dienst een hoger recht te laten betalen dan vennootschappen met een geringer vennootschappelijk kapitaal, zonder dat dit verschil in het bedrag van de rechten enig verband houdt met de kosten van de dienst.

De tweede vraag

44 Wat de tweede vraag betreft zij vastgesteld dat, zelfs indien richtlijn 69/335 toepassing met terugwerkende kracht van besluit nr. 996/98 zou vereisen, de

verwijzende rechter het bedrag van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde rechten niet kan verminderen omdat de maximumgrens die thans is vastgesteld in artikel 23, sub c, van de tabel, in de uit besluit nr. 996/98 voortvloeiende versie, namelijk 15 000 000 PTE, in elk geval hoger ligt dan het bedrag van de in casu door SONAE verschuldigde rechten.

45 Bijgevolg zou een antwoord op de tweede vraag, ongeacht de formulering ervan, kennelijk geen invloed hebben op de beslechting van het hoofdgeding.

46 Volgens vaste rechtspraak moet in dergelijke omstandigheden worden geoordeeld, dat de aan het Hof voorgelegde prejudiciële vraag geen betrekking heeft op een uitlegging van het gemeenschapsrecht die objectief noodzakelijk is voor de uitspraak die de verwijzende rechterlijke instantie moet doen (zie met name arrest van 29 oktober 1998, Zaninotto, C-375/96, Jurispr. blz. I-6629, punt 79).

47 De tweede vraag behoeft dan ook geen beantwoording.

Kosten

48 De kosten door de Portugese en de Spaanse regering en 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 (Tweede kamer),

uitspraak doende op de door het Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto bij beschikking van 16 april 1999 gestelde vragen, verklaart voor recht:

Artikel 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, in de versie die voortvloeit uit richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985, moet aldus worden uitgelegd, dat rechten die verschuldigd zijn voor de inschrijving in het handelsregister van een vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap en waarvan het bedrag onbeperkt recht evenredig is aan het geplaatste nominale kapitaal en niet wordt berekend op basis van de kosten van de verrichte dienst, zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde rechten, niet het karakter van een vergoeding hebben.

Het bestaan van een maximumgrens die deze rechten niet mogen overschrijden, verleent deze rechten op zich niet het karakter van een vergoeding, indien deze grens niet in redelijkheid is vastgesteld gelet op de kosten van de dienst waarvoor de rechten de tegenprestatie vormen.

Bovendien kan een lidstaat in de tabel van de als tegenprestatie voor een verrichte dienst te heffen rechten niet, zonder dat de betrokken rechten hierdoor hun

karakter van vergoeding verliezen, een element van solidariteit tussen grote en kleine vennootschappen invoeren door kapitaalvennootschappen met een aanzienlijk vennootschappelijk kapitaal voor een zelfde dienst een hoger recht te laten betalen dan vennootschappen met een geringer vennootschappelijk kapitaal, zonder dat dit verschil in het bedrag van de rechten enig verband houdt met de kosten van de dienst.

Skouris Schintgen Colneric

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 21 juni 2001.

De griffier

R. Grass

De president van de Tweede kamer

V. Skouris