DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)
den 21 juni 2001 *

I mål C-206/99,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto (Portugal), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

SONAE — Tecnologia de Informação SA

och

Direcção-Geral dos Registos e Notariado,

angående tolkningen av artiklarna 10 och 12 i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, s. 25), i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 (EGT L 156, s. 23),

* Rättegångsspråk: portugisiska.

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden V. Skouris samt domarna R. Schintgen (referent) och N. Colneric,

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

justitiesekreterare: R. Grass,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

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

— Portugals regering, genom L. Fernandes, Â. Seiça Neves och R. Barreira, samtliga i egenskap av ombud,

— Spaniens regering, genom S. Ortiz Vaamonde, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom H. Michard och A.M. Alves Vieira, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till referentens rapport,

och efter att den 20 februari 2001 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto har, genom beslut av den 16 april 1999 som inkom till domstolen den 31 maj samma år, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt fem frågor om tolkningen av artiklarna 10 och 12 i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, s. 25), i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 (EGT L 156, s. 23, nedan kallat direktiv 69/335).

2 Dessa frågor har uppkommit i en tvist mellan SONAE — Tecnologia de Informação SA (nedan kallat SONAE) och Direcção-Geral dos Registos e Notariado om betalning av avgifter för inskrivning i Registo Comercial (handelsregistret) av en delning och en fusion jämte en ökning av SONAE:s aktiekapital.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 Det framgår av det första övervägandet i direktiv 69/335 att dess syfte är att främja den fria rörligheten för kapital, vilken anses väsentlig för inrättandet av en ekonomisk union med egenskaper liknande en inre marknads egenskaper.

4 Enligt det sjätte övervägandet i direktiv 69/335 förutsätter fullföljandet av ett sådant ändamål vad beträffar beskattning av kapitalanskaffning att de indirekta skatter som dittills varit i kraft i medlemsstaterna avskaffas och att en skatt som enbart påförs en gång på den gemensamma marknaden och som är lika hög i samtliga medlemsstater i stället skall påföras.

5 Artikel 4 i direktiv 69/335 har följande lydelse:

"1. Skatt på kapitaltillskott skall uttas vid följande transaktioner:

a) bildande av en kapitalassociation,

...

c) ökning av kapitalet i en kapitalassociation genom tillskott av egendom av vad slag det än må vara,

...

3. Varje liten ändring av en kapitalassociations stiftelseurkund eller bolagsordning skall inte anses utgöra bildande enligt artikel 4.1 a, i synnerhet inte

a) ombildning av en kapitalassociation till en annan sorts kapitalassociation,

b) överföring från en medlemsstat till en annan av det faktiska sätet eller sätet enligt bolagsordningen för ett bolag, en sammanslutning eller en juridisk person som vad beträffar uttagande av skatt på kapitaltillskott anses som en kapitalassociation i båda dessa medlemsstater,

c) förändring av en kapitalassociations verksamhet och

d) förlängning av en kapitalassociations verksamhetstid."

6 I artikel 7.1 och 7.2 i direktiv 69/335 stadgas följande:

"1. Medlemsstaterna skall från skatteplikt avseende kapitaltillskott undanta transaktioner som inte omfattas av artikel 9 och som den 1 juli 1984 var undantagna från skatteplikt eller som då beskattades enligt en skattesats om högst 0,50 procent.

Undantaget gäller på de villkor som var tillämpliga ovannämnda datum vad avser förutsättningarna för undantag eller i förekommande fall för tillämpning av en skattesats om högst 0,50 procent.

...

2. Medlemsstaterna får beträffande alla andra transaktioner än dem som avses i punkt 1 antingen undanta transaktionerna från skatteplikt på kapitaltillskott eller påföra skatter med en enhetlig skattesats om högst 1 procent."

7 I direktiv 69/335 föreskrivs även, i enlighet med sista övervägandet, att andra indirekta skatter med samma egenskaper som skatten på kapitaltillskott skall avskaffas. Dessa skatter som det är förbjudet att påföra räknas upp bland annat i artikel 10 i direktivet. I denna artikel stadgas följande:

"Medlemsstaterna får, utöver skatten på kapitaltillskott, inte påföra bolag, sammanslutningar eller juridiska personer som bedriver verksamhet i vinstsyfte någon annan skatt eller avgift, av vad slag det än må vara, avseende

a) transaktioner som avses i artikel 4,

b) tillskott, lån eller tjänster som tillhandahålls som ett led i transaktioner som avses i artikel 4,

c) registrering eller någon annan formalitet som föregår utövandet av en verksamhet och som ett bolag, en sammanslutning eller en juridisk person som bedriver verksamhet i vinstsyfte kan tvingas genomgå på grund av sin rättsliga form."

8 I artikel 12.1 e i direktiv 69/335 preciseras följande:

"1. Med avvikelse från bestämmelserna i artiklarna 10 och 11 kan medlemsstaterna påföra

...

e) avgifter av vederlagskaraktär."

Den nationella lagstiftningen

9 I Código do Registo Comercial (portugisisk lag om handelsregister), antagen genom Decreto-Lei (lagdekret) nr 403/86 av den 3 december 1986, föreskrivs i artikel 3 q att vissa åtgärder i ett bolag, såsom fusion, delning, ombildning och upplösning av ett bolag, liksom ökning, nedsättning eller återställande av kapitalet i en kapitalassociation, skall skrivas in i handelsregistret.

10 I artikel 13 i handelsregisterlagen föreskrivs följande:

"1. Åtgärder som skall registreras kan, även om de inte har registrerats, åberopas mellan parterna och deras efterträdare.

2. Detta gäller inte handlingar om bildande av bolag och senare ändringar av dessa på vilka lagen om rörelsedrivande bolag tillämpas."

11 I artikel 14.1 i handelsregisterlagen föreskrivs följande:

"Åtgärder som skall registreras gäller gentemot tredje man först den dag då de registreras."

12 De avgifter som tas ut för registreringen i handelsregistret av olika åtgärder i ett bolag tillfaller enligt artikel 6 i lagdekret nr 403/86 av den 3 december 1986 Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça (kassan för registratorer, notarier och domstolstjänstemän, nedan kallad kassan), som bland annat svarar för installations- och driftskostnader för handelsregistret.

13 Avgifterna för inskrivning av dessa åtgärder i handelsregistret fastställs i Tabela de Emolumentos do Registo Comercial (förteckning över avgifter till handelsregistret, nedan kallad förteckningen).

14 I enlighet med artikel 1.1 och 1.2 i förteckningen, i dess lydelse enligt Portaria (förordning) nr 883/89 av den 13 oktober 1989 (*Diário da República* I, nr 236, av den 13 oktober 1989) skall avgifter till ett fast belopp betalas för dessa inskrivningar.

15 Om värdet av den åtgärd som skall registreras överstiger 100 000 PTE skall, enligt artikel 1.3 i förteckningen, till de fasta avgifter som föreskrivs i artikel 1.1 och 1.2 i samma artikel läggas rörliga avgifter, beräknade på hela värdet av åtgärden, som för varje påbörjat tusental PTE uppgår till 10 PTE upp till 200 000 PTE, 5 PTE mellan 200 000 och 1 000 000 PTE, 4 PTE mellan 1 000 000 och 10 000 000 PTE, och 3 PTE för belopp över 10 000 000 PTE.

16 Genom Portaria (förordning) nr 996/98 av den 25 november 1998 (*Diário da República* I, serie B, nr 273, av den 25 november 1998) infördes övre gränser för de avgifter som skall betalas enligt förteckningen. Enligt artikel 23 c i förteckningen, i dess lydelse enligt denna förordning, kan avgifterna för registrering av en åtgärd i ett bolag, såsom en ökning av aktiekapitalet, inte överstiga 15 000 000 PTE.

Tvisten vid den nationella domstolen

17 Den 30 september 1997 upprättade SONAE en officiell handling om ändring av sin bolagsordning, en delning och fusion och en ökning av aktiekapitalet. I enlighet med artiklarna 1.3 och 14 i förteckningen, i dess lydelse enligt förordning nr 883/89, fastställde handelsregistret avgiften för inskrivningen av dessa ändringar till 7 662 000 PTE.

18 SONAE bestred dessa avgifter vid Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto och gjorde gällande att de i själva verket utgjorde en skatt på bolagskapitalet och följaktligen var oförenliga med direktiv 69/335.

19 Eftersom Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto var osäker på tolkningen av direktiv 69/335 för bedömningen av om artikel 1.3 i förteckningen är förenlig med detta direktiv, beslutade den att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"Det är i vissa fall (exempelvis vid ökning av aktiekapital, fusion, bolagsdelning) obligatoriskt att låta upprätta en notariell urkund och ansöka om inskrivning i handelsregistret och i det nationella registret över juridiska personer.

Dessa tjänster utförs av myndigheter som lyder under den portugisiska staten.

Efter det att det ifrågasatta avgiftsbeslutet fattades har den portugisiska staten antagit en lag i vilken föreskrivs ett högsta avgiftsbelopp för dessa åtgärder. Lagen är dock inte retroaktivt tillämplig.

Hänsyn skall tas till artiklarna 10 och 12 i direktiv 69/335/EEG.

1) Får de avgifter som skall betalas för dessa tjänster beräknas och påföras på grundval av värdet av åtgärden i fråga?

   a) Kan detta värde vara utan begränsning?

   b) Är det tillåtet att beräkna detta värde på det sätt som nämns i fråga 1, om det föreskrivs en övre gräns?

2) Är en domstol i en medlemsstat enligt direktiv 69/335 skyldig att sätta ned avgiftsbeloppet till det högsta avgiftsbelopp som föreskrivs i nationell lagstiftning som har antagits efter att åtgärden har genomförts?

3) Skall man vid beräkningen av de avgifter som skall betalas för dessa tjänster ta hänsyn till de kostnader som är förenade med utförandet av tjänsten?

4) Är dessa kostnader de som följer av registreringen av åtgärden och tillhandahållandet av de tjänster som är nödvändiga för denna registrering?

5) Får man vid beräkningen av det belopp som skall betalas för registreringen av åtgärden använda sig av ett kriterium som hänför sig till den ekonomiska nytta som tjänstemottagaren har av åtgärden?"

Den första, den tredje, den fjärde och den femte frågan

20 Det skall inledningsvis konstateras att det framgår av handlingarna i målet att de avgifter för vilka betalning bestrids vid den nationella domstolen har beräknats enbart på grundval av storleken på den ökning av aktiekapitalet som har skrivits in i handelsregistret och att registreringen av delningen och fusionen inte har medfört någon inskrivningsavgift.

21 Mot denna bakgrund skall den första, den tredje, den fjärde och den femte frågan, vilka skall behandlas i ett sammanhang, förstås så, att de i huvudsak avser frågan om artikel 12.1 e i direktiv 69/335 skall tolkas så, att avgifter för inskrivning i ett handelsregister av en ökning av kapitalet i en kapitalassociation, vilka beräknas på grundval av värdet på den registrerade åtgärden, såsom de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, är av vederlagskaraktär eller om dessa avgifter för att ha sådan karaktär skall beräknas enligt andra kriterier, såsom kostnaden för den tillhandahållna tjänsten, driftskostnaden för den förvaltning som utför inskrivningen eller den ekonomiska eller rättsliga nyttan för det företag som har ansökt om registrering.

22 För att kunna lämna ett användbart svar på dessa frågor skall det för det första avgöras om påförandet av avgifter, såsom de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, utgör en skatt eller avgift i den mening som avses i direktiv 69/335 eller om de, som den portugisiska regeringen har hävdat, inte omfattas av detta direktivs tillämpningsområde.

23 Det kan i detta avseende konstateras att enligt den portugisiska lagstiftningen skall kapitalassociationer låta skriva in en ökning av sitt kapital i handelsregistret och vid denna inskrivning betala registreringsavgifter som tillfaller kassan. Denna svarar inte endast för installations- och driftskostnader för handelsregistret utan också för driftskostnader för det nationella registret över juridiska personer, betalning av den fasta delen av lönerna till notarierna och andra tjänstemän samt, efter tillstånd från justitieministeriet, för andra kostnader på rättsområdet (se dom av den 29 september 1999 i mål C-56/98, Modelo, REG 1999, s. I-6427, punkt 20).

24 Härav följer att de avgifter som är i fråga i målet vid den nationella domstolen och som tas ut i enlighet med en rättsregel som utfärdats av staten betalas till staten av en privaträttslig person för att finansiera uppgifter som skall utföras av den staten (se domen i det ovannämnda målet Modelo, punkt 21).

25 Mot bakgrund av syftena med direktiv 69/335, i synnerhet syftet att avskaffa indirekta skatter med samma egenskaper som skatten på kapitaltillskott, skall inskrivningsavgifter som tas ut för en transaktion som omfattas av direktivet, och som betalas in till staten för att finansiera offentliga utgifter, anses vara en skatt eller avgift i den mening som avses i direktivet (se domen i det ovannämnda målet Modelo, punkt 22).

26 Av detta följer att sådana avgifter som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen och som tas ut för inskrivning i ett handelsregister av en ökning av kapitalet i en kapitalassociation utgör en skatt eller avgift i den mening som avses i direktiv 69/335.

27 För det andra skall följaktligen bedömas om sådana avgifter omfattas av förbudet i artikel 10 i direktiv 69/335 eller om de utgör avgifter av vederlagskaraktär i den mening som avses i artikel 12.1 e i direktiv 69/335.

28 Vad för det första gäller artikel 10 i direktiv 69/335 skall det erinras om att det enligt punkt c med undantag för skatt på kapitaltillskott föreligger förbud mot skatter eller avgifter som avser registrering eller varje annan formalitet som föregår utövandet av en verksamhet och som kan krävas av ett bolag på grund av dess rättsliga form. Detta förbud är motiverat av att sådana pålagor, även om de inte påförs kapitaltillskotten som sådana, ändå uppbärs på grund av de formaliteter som har samband med bolagets rättsliga form, det vill säga det medel som används för att tillskjuta kapital, så att deras bibehållande skulle kunna innebära en risk för att de mål som eftersträvas med direktivet äventyras (dom av den 11 juni 1996 i mål C-2/94, Denkavit Internationaal m.fl., REG 1996, s. I-2827, punkt 23, och domen i det ovannämnda målet Modelo, punkt 24).

29 Det framgår också av fast rättspraxis att detta förbud inte endast omfattar avgifter som erläggs vid registrering av nya bolag utan även avgifter som påförs vid registrering av en ökning av kapitalet i sådana bolag, eftersom även dessa avgifter påförs till följd av en väsentlig formalitet som hänger samman med de ifrågavarande bolagens rättsliga form. Trots att registrering av en ökning av kapitalet inte formellt sett utgör ett förfarande som föregår utövandet av verksamheten i en kapitalassociation, utgör den icke desto mindre ett krav för att få utöva och fortsätta denna verksamhet (se särskilt dom av den 26 september 2000 i mål C-134/99, IGI, REG 2000, s. I-7717, punkt 23).

30 Eftersom en ökning av kapitalet i en kapitalassociation i ett rättssystem såsom det som är i fråga i målet vid den nationella domstolen skall skrivas in i handelsregistret, skall det konstateras att denna inskrivning utgör en väsentlig formalitet som hänger samman med bolagets rättsliga form och att den utgör ett krav för att få utöva och fortsätta denna verksamhet.

31 Av detta följer att avgifter för inskrivning i ett handelsregister av en ökning av kapitalet i en kapitalassociation, såsom de avgifter som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, i princip är förbjudna enligt artikel 10 c i direktiv 69/335 när de utgör en skatt eller avgift i den mening som avses i det nämnda direktivet.

32 Vad därefter gäller artikel 12.1 e i direktiv 69/335 kan det konstateras att skillnaden mellan sådana skatter eller avgifter som är förbjudna enligt artikel 10 i direktiv 69/335 och avgifter av vederlagskaraktär som får tas ut, innebär att de senare endast omfattar avgifter som beräknas på grundval av kostnaden för den tillhandahållna tjänsten. En avgift vars storlek inte har något samband med kostnaderna för den konkreta tjänsten, eller som inte beräknas på grundval av kostnaderna för den åtgärd som avgiften utgör ersättning för utan på grundval av samtliga drifts- och investeringskostnader för den förvaltning som är ansvarig för tjänsten, skall anses utgöra en pålaga som uteslutande faller under förbudet i artikel 10 i direktivet (se dom av den 20 april 1993 i de förenade målen C-71/91 och C-178/91, Ponente Carni och Cispadana Costruzioni, REG 1993, s. I-1915, punkterna 41 och 42).

33 Tilläggas skall att även om det vid vissa åtgärder, såsom registrering av ett bolag, kan vara svårt att fastställa kostnaden för åtgärden och att en schablonmässig bedömning av denna kostnad därför måste godtas, skall emellertid denna vara en skälighetsbedömning. Vid denna bedömning skall i synnerhet beaktas de berörda tjänstemännens antal och kvalifikationer, den tid som har nedlagts av dessa tjänstemän samt diverse materialkostnader som är nödvändiga för att genomföra åtgärden (se särskilt domen i det ovannämnda målet IGI, punkt 27).

34 Vidare kan enligt domstolens rättspraxis en avgift vars storlek ökar direkt och utan begränsningar i förhållande till det tecknade nominella kapitalet på grund av sin beskaffenhet inte anses utgöra en avgift av vederlagskaraktär i den mening som avses i direktivet. Även om det i vissa fall kan föreligga ett samband mellan en utförd registreringsåtgärds komplexitet och storleken på det tecknade kapitalet, har storleken på en sådan avgift i allmänhet inget samband med de verkliga registreringskostnaderna för myndigheten (se dom av den 2 december 1997 i mål C-188/95, Fantask m.fl., REG 1997, s. I-6783, punkt 31, och domen i det ovannämnda målet IGI, punkt 31).

35 Av detta följer att, i den mån avgifter för inskrivning i handelsregistret av en ökning av kapitalet i en kapitalassociation, såsom de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, ökar direkt och utan begränsning i förhållande till värdet på den registrerade åtgärden, dessa inte utgör avgifter av vederlagskaraktär i den mening som avses i artikel 12.1 e i direktiv 69/335.

36 Tilläggas skall att även om det förhållandet att det inte finns någon övre gräns förvisso utgör ett tecken på att en avgift som beräknas på grundval av värdet på den registrerade åtgärden inte är av vederlagskaraktär i den mening som avses i artikel 12.1 e i direktiv 69/335, kan förekomsten av en sådan gräns, som för övrigt varken är föreskriven eller förbjuden i det ifrågavarande direktivet, inte i sig medföra att denna avgift är av vederlagskaraktär.

37 Eftersom, såsom följer av punkterna 32 och 33 i denna dom, en avgift som tas ut som ersättning för en viss åtgärd för att vara av vederlagskaraktär i den mening som avses i artikel 12.1 e i direktiv 69/335 alltid skall beräknas i förhållande till kostnaden för denna åtgärd, oavsett om denna kostnad är möjlig att beräkna exakt eller om den kräver en schablonmässig beräkning, kan nämligen en övre gräns som inte kan anses vara rimlig i förhållande till denna kostnad inte ändra det förhållandet att avgiften i fråga saknar karaktär av vederlag.

38 Det kan vidare konstateras att vid en beräkning av avgiften på grundval av kostnaden för den tillhandahållna tjänsten, vilket är det enda sätt som domstolen har godtagit för att beräkna en avgift av vederlagskaraktär i den mening som avses i direktiv 69/335, för en medlemsstat, såsom framgår av punkt 30 i domen i det ovannämnda målet Fantask m.fl., beakta inte endast material- och lönekostnader som har ett direkt samband med utförandet av de registreringsåtgärder som den ifrågavarande avgiften utgör ersättning för utan även en del av den behöriga myndighetens allmänna kostnader som är att hänföra till dessa åtgärder.

39 Av detta följer att såvitt varken den ekonomiska eller den rättsliga nytta som följer av inskrivningen i handelsregistret av en åtgärd avseende en kapitalassociation motsvaras av kostnader som har samband med den tillhandahållna tjänsten, kan denna nytta inte beaktas vid beräkningen av en avgift av vederlagskaraktär.

40 Det skall slutligen understrykas att även om det kan tillåtas att en medlemsstat endast avgiftsbelägger mera omfattande registreringstjänster och att den inkluderar kostnader för mindre omfattande kostnadsfria tjänster i denna avgift, vilket domstolen fastslog i punkt 28 i domen i det ovannämnda målet Fantask m.fl., framgår det av samma punkt att domstolen resonerade endast i förhållande till omfattningen av de olika tjänster som kan utföras och inte i förhållande till omfattningen, särskilt vad gäller deras kapital eller deras ekonomiska kapacitet, av de kapitalassociationer på vars ansökan en viss tjänst utförs.

41 Av detta följer att, i motsats till vad den portugisiska regeringen har hävdat, domstolens rättspraxis inte ger en medlemsstat rätt att i skalan för avgifter som tas ut som ersättning för en tillhandahållen tjänst införa ett moment av solidaritet mellan stora och små bolag genom att för en och samma tjänst föreskriva en högre avgift för kapitalassociationer med ett högt kapital än för dem som har ett mindre kapital, utan att denna skillnad i avgiftens storlek har något samband med kostnaden för tjänsten.

42 Denna slutsats överensstämmer dessutom med den tolkning av direktiv 69/335 som domstolen gjorde i sin dom i det ovannämnda målet Ponente Carni och Cispadana Costruzioni. Det framgår nämligen av punkt 44 i denna dom att, även om de avgifter som tas ut som ersättning för en tillhandahållen tjänst kan vara olika beroende på ett bolags rättsliga form, dessa inte får överstiga kostnaden för den ifrågavarande tjänsten.

43 Mot bakgrund av övervägandena ovan skall den första, den tredje, den fjärde och den femte frågan besvaras med, att artikel 12.1 e i direktiv 69/335 skall tolkas så, att avgifter för inskrivning i ett handelsregister av en ökning av kapitalet i en kapitalassociation, vilka ökar direkt och utan begränsningar i förhållande till det tecknade kapitalet och inte beräknas på grundval av kostnaden för den tillhandahållna tjänsten, såsom de avgifter som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, inte är av vederlagskaraktär. Förekomsten av en övre gräns som dessa avgifter inte får överstiga medför inte i sig att dessa avgifter är av vederlagskaraktär, om denna gräns inte fastställs på en rimlig nivå i förhållande till kostnaden för den tjänst som avgifterna utgör ersättning för. Vidare kan inte en medlemsstat, utan att avgifterna förlorar sin vederlagskaraktär, i skalorna för avgifter som tas ut som ersättning för en tillhandahållen tjänst införa ett moment av solidaritet mellan stora och små bolag genom att för en och samma tjänst införa en högre avgift för kapitalassociationer med ett högt kapital än för dem som har ett mindre kapital, utan att denna skillnad i avgifternas storlek har något samband med kostnaden för tjänsten.

Den andra frågan

44 När det gäller den andra frågan skall det konstateras att, även om förordning nr 996/98 enligt direktiv 69/335 skulle tillämpas retroaktivt, den nationella

domstolen inte skulle kunna minska de avgifter som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, eftersom den högsta gräns som numera föreskrivs i artikel 23 c i förteckningen, i dess lydelse enligt förordning nr 996/98, nämligen 15 000 000 PTE, under alla förhållanden är högre än den avgift som SONAE skall betala i förevarande fall.

45 Oavsett svaret på den andra frågan är det följaktligen uppenbart att detta svar inte skulle ha någon betydelse för avgörandet av tvisten i målet vid den nationella domstolen.

46 Enligt fast rättspraxis finns det under sådana omständigheter anledning att anse att den fråga som har ställts till domstolen inte avser en tolkning av gemenskapsrätten som svarar mot ett objektivt behov för den hänskjutande domstolens avgörande (se särskilt dom av den 29 oktober 1998 i mål C-375/96, Zaninotto, REG 1998, s. I-6629, punkt 79).

47 Den andra frågan skall således inte besvaras.

Rättegångskostnader

48 De kostnader som har förorsakats den portugisiska och den spanska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 16 april 1999 har ställts av Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto — följande dom:

Artikel 12.1 e i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning, i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985, skall tolkas så, att avgifter för inskrivning i ett handelsregister av en ökning av kapitalet i en kapitalassociation, vilka ökar direkt och utan begränsningar i förhållande till det tecknade kapitalet och inte beräknas på grundval av kostnaden för den tillhandahållna tjänsten, såsom de avgifter som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, inte är av vederlagskaraktär.

Förekomsten av en övre gräns som dessa avgifter inte får överstiga medför inte i sig att dessa avgifter är av vederlagskaraktär, om denna gräns inte fastställs på en rimlig nivå i förhållande till kostnaden för den tjänst som avgifterna utgör ersättning för.

Vidare kan inte en medlemsstat, utan att avgifterna förlorar sin vederlagskaraktär, i skalorna för avgifter som tas ut som ersättning för en tillhandahållen

tjänst införa ett moment av solidaritet mellan stora och små bolag genom att för en och samma tjänst införa en högre avgift för kapitalassociationer med ett högt kapital än för dem som har ett mindre kapital, utan att denna skillnad i avgifternas storlek har något samband med kostnaden för tjänsten.

Skouris Schintgen Colneric

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 21 juni 2001.

R. Grass V. Skouris

Justitiesekreterare Ordförande på andra avdelningen