CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL G. COSMAS

van 20 mei 1999 *

I — Inleiding

1. In deze zaak vraagt het Portugese Supremo Tribunal Administrativo (belastingkamer) het Hof om uitlegging van een aantal bepalingen van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal [1] (hierna: „richtlijn").

2. De nationale rechterlijke instantie wenst in wezen te vernemen, in hoeverre de aan de notaris verschuldigde kosten voor de — wettelijk voorgeschreven — opstelling van een openbare akte waarin besluiten tot wijziging van de statuten of tot vermeerdering van het kapitaal van een vennootschap zijn vastgelegd, binnen het toepassingsgebied van de richtlijn vallen en, zo ja, of die notariskosten niettemin kunnen worden geacht te zijn toegestaan ingevolge de afwijkingsbepaling van artikel 12, lid 1, sub e, van de richtlijn, volgens welke de lidstaten „rechten met het karakter van een vergoeding" kunnen heffen.

II — Het toepasselijke gemeenschapsrecht

3. Richtlijn 69/335 dient de bevordering van het vrije verkeer van kapitaal en daardoor de totstandkoming van „een economische unie waarvan de kenmerken overeenkomen met die van een binnenlandse markt". [2] Dat doel wordt bereikt door de harmonisatie van de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, te weten het recht op de inbreng in vennootschappen en het zegelrecht op effecten, alsmede van andere indirecte belastingen die dezelfde kenmerken vertonen als de twee genoemde rechten. Volgens de considerans van de richtlijn (achtste overweging) zou „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 (...) kunnen brengen, en dienen deze belastingen derhalve te worden afgeschaft".

4. Volgens artikel 1 van de richtlijn „heffen de lidstaten een overeenkomstig het bepaalde in de artikelen 2 tot en met 9 geharmoniseerd recht op de inbreng in kapitaalvennootschappen, hierna kapitaalrecht genoemd".

* Oorspronkelijke taal: Grieks.

1 — PB L 249, blz. 25.

2 — Eerste overweging van de considerans van de richtlijn.

5. In artikel 4, artikel 8 zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad [3], en artikel 9 worden, onder voorbehoud van het bepaalde in artikel 7, de aan het kapitaalrecht onderworpen verrichtingen opgesomd, alsmede bepaalde verrichtingen die de lidstaten kunnen vrijstellen. [4]

6. Volgens artikel 4, lid 1, van de richtlijn zijn onder meer aan het kapitaalrecht onderworpen (sub a) de oprichting van een kapitaalvennootschap en (sub c) de vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een vennootschap door inbreng van zaken van welke aard ook.

7. Artikel 4, lid 3, van de richtlijn bepaalt:

„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."

8. Artikel 5 [5] bepaalt de vaststellingsmodaliteiten van de belasting; deze vaststelling geschiedt, grof gezegd, op basis van de werkelijke waarde respectievelijk het nominale bedrag van de inbreng.

9. Voorts stelde artikel 7 van de richtlijn oorspronkelijk een marge vast waarbinnen de lidstaten het op hun grondgebied geldende tarief konden bepalen, en voorzag

3 — Richtlijn van 10 juni 1985, tot wijziging van richtlijn 69/335 (PB L 156, blz. 23).

4 — De artikelen 5 en 6 van richtlijn 69/335 betreffen de belastinggrondslag.

5 — Zoals gewijzigd bij richtlijn 74/553/EEG van de Raad van 7 november 1974 (PB L 303, blz. 9).

het in de — verplichte dan wel facultatieve — toepassing van verlaagde tarieven voor bepaalde verrichtingen.

10. Nauwkeuriger gezegd: voor de inbreng van kapitaal in bovenbedoelde zin bepaalde artikel 7, lid 1, sub a, van de richtlijn oorspronkelijk, dat het kapitaalrecht niet lager dan 1 % en niet hoger dan 2 % mocht zijn. Dit percentage is per 1 januari 1976 verlaagd tot 1 %.[6]

11. Ten slotte bepaalt hetzelfde artikel 7, zoals gewijzigd bij artikel 1, punt 2, van richtlijn 85/303:

„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.

(...)

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.

3. (...)"

12. Artikel 10 van de richtlijn luidt als volgt:

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

a) de in artikel 4 bedoelde verrichtingen;

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

c) de inschrijving of elke andere formaliteit die een op het maken van winst gerichte vennootschap, vereniging of rechtspersoon vanwege haar rechts-

6 — Artikel 1 van richtlijn 73/80/EEG van de Raad van 9 april 1973 betreffende de vaststelling van gemeenschappelijke tarieven van het kapitaalrecht (PB L 103, blz. 15).

vorm in acht moet nemen alvorens met haar werkzaamheden te kunnen beginnen."

13. Artikel 12, lid 1, van de richtlijn geeft een uitputtende opsomming van de andere belastingen en rechten dan het kapitaalrecht, waaraan kapitaalvennootschappen in afwijking van de artikelen 10 en 11 naar aanleiding van de in die artikelen bedoelde verrichtingen kunnen worden onderworpen.[7]

14. Zo bepaalt artikel 12 van de richtlijn in lid 1 met name, dat de lidstaten, in afwijking van het bepaalde in de artikelen 10 en 11, rechten met het karakter van een vergoeding kunnen heffen.

III — Het toepasselijke nationale recht

A — *De vaststelling van de notariskosten*

15. Blijkens de opmerkingen van verzoekster in het hoofdgeding en van de Portugese Republiek moet ingevolge de Portugese notariswet, vastgesteld bij besluitwet nr. 47619 van 31 maart 1967, van bepaalde verrichtingen een authentieke akte worden opgemaakt.

16. Dit geldt onder meer voor „akten van oprichting, wijziging, ontbinding en eenvoudige liquidatie van commerciële vennootschappen (...) en akten van wijziging van vennootschapsovereenkomsten" (artikel 89, sub e, van de notariswet).

17. Het bedrag van de voor notariële akten verschuldigde kosten is vastgesteld in het „Tarief van notariskosten" (hierna: „tarief"), in de redactie van de bijlage bij besluitwet nr. 397/83 van 2 november 1983.

18. Artikel 1 van het tarief bepaalt wat de waarde van notariële akten is. Zo is de wettelijke waarde van notariële akten betreffende de wijziging van de vennootschapsovereenkomst gelijk aan het totaalbedrag van het vennootschappelijk kapitaal (artikel 1, lid 2, sub e). Heeft de notariële akte betrekking op een vermeerdering van het kapitaal, dan is de wettelijke waarde van die akte gelijk aan het bedrag van de vermeerdering (ibidem, sub f). Gaat de kapitaalvermeerdering gepaard met diverse andere wijzigingen van de vennootschapsovereenkomst, dan is de wettelijke waarde van de akte gelijk aan ofwel het bedrag van

7 — Zie dienaangaande arresten van 11 juni 1996, Denkavit Internationaal e.a. (C-2/94, Jurispr. blz. I-2827, punt 21), en 2 februari 1988, Dansk Sparinvest (36/86, Jurispr. blz. 409, punt 9).

de vermeerdering ofwel het vennootschappelijk kapitaal inclusief die vermeerdering (ibidem, sub g). Van deze twee mogelijkheden kiest men die welke het hoogste bedrag aan kosten oplevert.

19. Volgens artikel 4 van het tarief hangen de notariskosten af van de aard van de notariële akte, terwijl zij volgens artikel 5 een percentage van de wettelijke waarde van de akte vormen. Deze artikelen worden cumulatief toegepast.

20. Indien de verrichting waarop de akte betrekking heeft, een bepaalde waarde vertegenwoordigt, omvatten de kosten volgens artikel 5 zowel een vast bedrag als een variabel bedrag, dat in het tarief volgens een progressieve schaal is vastgesteld. Concreet gezegd: de volgens artikel 4 over de totale waarde berekende (vaste) kosten worden per schijf van 1 000 ESC (of gedeelte daarvan) vermeerderd: a) tot 200 000 ESC met 10 ESC, b) van 200 000 tot 1 miljoen ESC met 5 ESC, c) van 1 miljoen tot 10 miljoen ESC met 4 ESC, d) vanaf 10 miljoen ESC met 3 ESC.

21. Artikel 27 van het tarief bepaalt, dat de in artikel 5 bedoelde kosten met de helft worden verminderd voor, onder meer (sub c), akten betreffende de verlenging of voortzetting van de vennootschap of de gedeeltelijke wijziging van de vennootschapsovereenkomst.

B — *De kostenregeling in het Portugese recht*

22. In antwoord op een vraag van het Hof heeft de Portugese regering een uiteenzetting gegeven over de kostenregeling in het Portugese recht.

23. Portugese notarissen zijn staatsambtenaren, die hun werkzaamheid uitoefenen in het kader van een openbare-dienstverplichting, en hebben dezelfde rechten en plichten als andere ambtenaren. [8] Zij zijn evenwel persoonlijk verantwoordelijk voor de door hen opgestelde akten en kunnen aansprakelijk zijn tegenover degenen die door die akten worden benadeeld.

24. De bezoldiging van de notaris bestaat uit een vast en een variabel gedeelte. Het vaste gedeelte wordt bepaald volgens de voor alle ambtenaren geldende criteria. Het variabele gedeelte bestaat in een aandeel in

8 — Volgens artikel 4 van decreet nr. 55/80 van 8 oktober 1980, die het reglement voor de registratiediensten en de notariskantoren bevat, behoren de notarissen tot het personeel van het Ministerie van Justitie en staan zij onder het gezag van de directeur-generaal Registratie en notariaat.

de voor hun akten ontvangen kosten: de notaris stelt maandelijks een staat van ontvangen kosten op en het totaal wordt verminderd met de aan de notaris en het overige personeel van het notariskantoor verschuldigde bedragen.

25. De aan de notaris en zijn personeel uitbetaalde bedragen vormen een percentage van het maandtotaal van de ontvangen kosten.

26. Het saldo, dat wil zeggen het verschil tussen de ontvangen kosten en de aan de notaris en zijn personeel toekomende bedragen, wordt overgemaakt aan de „Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça" (Kas van de bewaarders, notarissen en deurwaarders). Uit die ontvangsten betaalt die kas de volgende kosten: a) de bezoldiging van de notarissen en het andere personeel, b) alle kosten verbonden aan de opleiding van notarissen, c) de verwerving van een gebouw voor het notariskantoor, werkzaamheden in verband daarmee en huren, d) de aanschaf van de kantoorinrichting.

27. Anders gezegd, de ontvangen kosten zijn in principe bestemd voor de betaling van de bezoldiging van de notaris en zijn personeel, en tot dekking van hun inrichtings- en onderhoudskosten.

C — *Andere Portugese belastingen in het geval van vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal*

28. Desgevraagd heeft de Portugese regering het Hof meegedeeld, dat er in Portugal nog andere belastingen worden geheven in het geval van vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal. Van die vermeerdering wordt immers aantekening gedaan in het handelsregister tegen betaling van een recht van 3 000 ESC. Bedraagt de kapitaalvermeerdering meer dan 1 miljoen ESC, dan wordt dat recht ingevolge artikel 1, punt 3, van het tarief van het handelsregister voor elke schijf van 1 000 ESC vermeerderd: a) tot 200 000 ESC met 10 ESC, b) van 200 000 tot 1 miljoen ESC met 5 ESC, c) van 1 miljoen tot 10 miljoen ESC met 4 ESC, d) boven 10 miljoen ESC met 3 ESC.

29. Verder moet in het geval van kapitaalvermeerdering nog een recht van 0,5 % van de waarde van de vermeerdering worden betaald aan het „Registo Nacional das Pessoas Colectivas" (nationaal rechtspersonenregister).

30. De kosten van de inschrijving in het handelsregister en het rechtspersonenregis-

ter worden gestort in de Kas van de bewaarders, notarissen en deurwaarders.

IV — De feiten

31. De Portugese vennootschap Modelo SPGS SA (hierna: „Modelo") besloot haar vennootschappelijk kapitaal te vermeerderen van 7,24 miljard ESC tot 14 miljard ESC en haar naam en hoofdvestiging te wijzigen.

32. Op 31 december 1992 verzocht zij het zesde Cartório Notarial (notariskantoor) te Porto de desbetreffende notariële akte op te maken. Het kantoor bracht haar daarvoor 21 006 000 ESC aan notariskosten in rekening. In dit geval waren de kosten overeenkomstig artikel 1, lid 2, sub g, van het tarief vastgesteld op basis van de omvang van het vennootschappelijk kapitaal ná vermeerdering.

33. Modelo kwam voor het Tribunal Tributário de Primeira Instancia do Porto op tegen die kostennota, maar haar beroep werd ongegrond verklaard.

34. In hoger beroep voor het Supremo Tribunal Administrativo vorderde zij vernietiging van het vonnis in eerste aanleg, alsmede nietigverklaring van de onkostennota en terugbetaling van het inmiddels betaalde bedrag. Zij stelde, dat notariskosten in werkelijkheid belastingen zijn, die door het parlement, en niet door de regering, moeten worden vastgesteld, dat het opgeëiste bedrag onevenredig was aan de verleende diensten en dat de inning van de notariskosten in strijd was met de bepalingen van de richtlijn.

V — De prejudiciële vragen

35. Om het bij hem aanhangige geschil te kunnen oplossen, heeft het Supremo Tribunal Administrativo het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

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

2) Geldt het verbod van artikel 10 van richtlijn 69/335/EEG ook voor de in artikel 4, lid 3, van deze richtlijn bedoelde verrichtingen, zodat daarover niet alleen geen kapitaalrecht, maar

evenmin enige andere belasting, in welke vorm dan ook, mag worden geheven?

3) Moeten de artikelen 10 en 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335/EEG aldus worden uitgelegd, dat zij eraan in de weg staan dat de hoogte van het bedrag dat aan de notaris verschuldigd is voor het opmaken van een (wettelijk verplicht) authentiek geschrift van een besluit tot kapitaalvermeerdering of wijziging van de statuten van een vennootschap, gekoppeld is aan het bedrag van de kapitaalvermeerdering respectievelijk van het kapitaal, en niet aan de kosten van de verleende dienst?

4) Zo ja, is het dan gelet op de artikelen 10 en 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335/EEG toelaatbaar, dat bedoeld bedrag de werkelijke kosten van de specifiek verleende dienst klaarblijkelijk in onredelijke mate te boven gaat?"

VI — De ontvankelijkheid

36. Alvorens op de grond van de zaak in te gaan, lijken mij enkele opmerkingen noodzakelijk over de ontvankelijkheid van de prejudiciële vragen.

37. Uit het feitenrelaas in de verwijzingsbeschikking blijkt mijns inziens duidelijk, dat de nationale rechter de feiten en de nationale wettelijke regeling die het kader van de gestelde vragen vormen, onvoldoende heeft weergegeven en evenmin de feitelijke elementen heeft uiteengezet waarop die vragen zijn gebaseerd. [9]

38. De verwijzende rechter beperkt zich in feite tot het weergeven van de argumenten van Modelo, maar verliest nauwelijks een woord over het belastbare feit voor de notariskosten, het statuut van de notarissen in Portugal, de manier waarop het zesde Cartório Notarial do Porto de kosten heeft berekend, en de aard van de wijziging van de statuten van Modelo. Evenmin geeft hij aan, of in verband met de betrokken notariële akte nog andere belastingen zijn geheven.

39. In casu zijn het belastbare feit en de berekeningswijze van de notariskosten voor het Hof essentiële gegevens om te kunnen vaststellen, of die kosten binnen het toepassingsgebied van de richtlijn vallen. Luidt het antwoord op deze vraag bevestigend,

9 — Het ontbreken in de verwijzingsbeschikking van gegevens betreffende de nationale wettelijke regeling inzake belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, is met name gesignaleerd door de Commissie. Niettemin meent zij, dat het uiterst beknopte karakter van de verwijzingsbeschikking niet afdoet aan de ontvankelijkheid ervan.

dan is het bedrag van de kapitaalvermeerdering een noodzakelijk gegeven ter bepaling van het tarief van het kapitaalrecht en, bijgevolg, om te kunnen vaststellen, of dit tarief in strijd is met artikel 7, lid 2, van de richtlijn, zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303.

40. Zoals het Hof herhaaldelijk heeft beklemtoond, vereist de noodzaak om tot een voor de nationale rechter nuttige uitlegging van het gemeenschapsrecht te komen, dat deze een omschrijving geeft van het feitelijk en wettelijk kader van de door hem gestelde vragen, of tenminste de feitelijke elementen uiteenzet waarop die vragen zijn gebaseerd. [10]

41. Het Hof heeft voorts beslist, dat de verwijzende rechter althans enige toelichting moet geven over de keuze van de gemeenschapsbepalingen waarvan hij uitlegging vraagt, en over het verband dat hij legt tussen die bepalingen en het in het geding toepasselijke nationale recht. [11] Die inlichtingen zijn in de verwijzingsbeschikking niet enkel noodzakelijk om het voor het Hof mogelijk te maken nuttige antwoorden te geven, maar ook om de regeringen der lidstaten en andere belanghebbende partijen in staat te stellen [12] opmerkingen in te dienen overeenkomstig artikel 20 van 's Hofs Statuut-EG [13], aangezien ingevolge dat artikel enkel de verwijzingsbeschikking van de nationale rechterlijke instantie aan die partijen wordt meegedeeld. [14]

42. Natuurlijk kan het Hof de gegevens die het voor het beantwoorden van de gestelde vragen nodig heeft, zelf bijeenzoeken, zowel in de verwijzingsbeschikking als in het hem door de verwijzende rechter toegezonden dossier, en die gegevens kunnen worden aangevuld met de antwoorden op de vragen die het Hof schriftelijk dan wel mondeling ter terechtzitting stelt aan de partijen in het hoofdgeding.

43. Artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) beoogt immers een vorm van samenwerking en dialoog tussen het Hof en de nationale rechterlijke instanties in het leven te roepen. Ik meen derhalve, dat ook wanneer de verwijzingsbeschikking niet alle noodzakelijke informatie bevat, het Hof de nationale rechter toch een nuttig antwoord kan geven.

10 — Zie arresten van 26 januari 1993, Telemarsicabruzzo e.a. (C-320/90—C-322/90, Jurispr. blz. I-393, punt 6); 3 maart 1994, Vaneetveld (C-316/93, Jurispr. blz. I-763, punt 13), en 16 juli 1992, Meilicke (C-83/91, Jurispr. blz. I-4871, punt 26). Zie eveneens beschikkingen van 19 maart 1993, Banchero (C-157/92, Jurispr. blz. I-1085, punt 4); 26 april 1993, Monin Automobiles (C-386/92, Jurispr. blz. I-2049, punt 6); 19 juli 1996, Modesti (C-191/96, Jurispr. blz. I-3937, punt 4); 19 juli 1996, Lahlou (C-196/96, Jurispr. blz. I-3945, punt 4); 13 maart 1996, Banco de Fomento e Exterior (C-326/95, Jurispr. blz. I-1385, punt 6); 7 april 1995, Grau Gomis e.a. (C-167/94, Jurispr. blz. I-1023, punt 8), en 23 maart 1995, Saddik (C-458/93, Jurispr. blz. I-511, punt 12).

11 — Zie beschikking Grau Gomis e.a., aangehaald in voetnoot 10 (punt 9).

12 — Voetnoot niet relevant voor de Nederlandse vertaling.

13 — Zie, bijvoorbeeld, beschikkingen Modesti (punt 5); Lahlou (punt 5), en Grau Gomis e.a. (punt 10), aangehaald in voetnoot 10.

14 — Zie arrest van 1 april 1982, Holdijk e.a. (141/81—143/81, Jurispr. blz. 1299, punt 6), en beschikkingen Modesti (punt 5); Lahlou (punt 5), en Banco de Fomento e Exterior (punt 7), aangehaald in voetnoot 10.

44. Met andere woorden, indien het Hof in het door de nationale rechter overgelegde dossier en in de schriftelijke opmerkingen van de partijen in het hoofdgeding voldoende gegevens vindt om de gemeenschapsvoorschriften te kunnen uitleggen met het oog op de situatie waarop het hoofdgeding betrekking heeft [15], dan is het in staat een antwoord te formuleren dat voor de verwijzende rechter nuttig is.

45. Dat vereiste is bovendien minder streng wanneer de vragen betrekking hebben op welbepaalde technische punten en een nuttig antwoord mogelijk is ook zonder dat de nationale rechter een gedetailleerde uiteenzetting van de juridische en feitelijke situatie heeft gegeven. [16]

46. Wat de onderhavige zaak betreft, meen ik, dat de feiten en het toepasselijke nationale recht voldoende duidelijk blijken uit de ingediende schriftelijke opmerkingen en de schriftelijke antwoorden van de Portugese regering op de vragen van het Hof, en dat het Hof derhalve een nuttig antwoord op de gestelde vragen kan geven.

47. Bijgevolg ben ik van oordeel, dat de prejudiciële vragen van het Supremo Tribunal Administrativo ontvankelijk zijn, en ik ga dus over tot het onderzoek ervan.

VII — Ten gronde

48. Met het oog op de opbouw van mijn betoog zal ik eerst de tweede vraag bespreken. Men dient immers in de eerste plaats te onderzoeken, of de volgens het nationale recht vastgestelde notariskosten binnen het toepassingsgebied van de richtlijn vallen en of zij ingevolge het bepaalde in artikel 10 verboden zijn.

49. Met zijn tweede vraag wenst de nationale rechter van het Hof te vernemen, of het verbod van artikel 10 van de richtlijn ook geldt voor de in artikel 4, lid 3, van de richtlijn bedoelde verrichtingen, zodat daarover niet enkel geen kapitaalrecht, maar ook geen andere belasting, in welke vorm ook, mag worden geheven.

50. Ik herinner eraan, dat het in het voor de nationale rechter aanhangige geding gaat om een bepaald bedrag aan notariskosten dat aan Modelo in rekening is gebracht toen zij haar vennootschappelijk kapitaal *verhoogde* en haar *naam en hoofdvestiging wijzigde.*

15 — Zie arresten Vaneetveld (punt 14), en Telemarsicabruzzo e.a. (punt 9), beide aangehaald in voetnoot 10. Zie ook conclusie van advocaat-generaal Jacobs bij arrest Vaneetveld (punten 6 en 9).

16 — Zie arrest Vaneetveld (punt 13), en beschikking Banco de Fomento e Exterior (punt 8), beide aangehaald in voetnoot 10.

51. Ik meen daarom de juridische aard van de notariskosten te moeten onderzoeken, dat wil zeggen de vraag, in hoeverre de inning van dergelijke kosten wegens kapitaalvermeerdering of wijziging van de naam of hoofdvestiging van een kapitaalvennootschap binnen het toepassingsgebied van artikel 4 en, bijgevolg, binnen dat van het verbod van artikel 10 van de richtlijn valt.

52. Daartoe moet in de eerste plaats worden ingegaan op het statuut van de notaris in de lidstaten, in de tweede plaats op de juridische inhoud van het begrip belasting, in de derde plaats op de regeling van de richtlijn en, ten slotte, op de vraag in hoeverre notariskosten belastingen of lasten in de zin van artikel 10 van de richtlijn kunnen zijn.

a) *Het instituut notariaat in de lidstaten*

53. De meeste lidstaten kennen het instituut notariaat, maar het juridisch statuut ervan is niet overal hetzelfde. Men kan drie groepen onderscheiden. a) In het recht van sommige lidstaten geldt het notariaat als een vrij beroep en oefent de notaris, hoewel aangeduid als ambtenaar of publiek functionaris, zijn werkzaamheden als zelfstandige uit.[17] b) In het Portugese recht, waarover wij hierboven spraken, is de notaris ambtenaar met alle bij die hoedanigheid behorende rechten en plichten, en is hij hiërarchisch ondergeschikt aan de minister van Justitie. c) In andere lidstaten[18] ten slotte bestaat het instituut notariaat niet in een zelfstandige vorm[19] of is het nagenoeg onbekend.[20]

54. Voor akten die voor een notaris verleden moeten worden of door hem worden geauthentificeerd, bestaat er in nagenoeg alle lidstaten[21] een tarief van notariskosten, vastgesteld bij wet, bij verordening dan wel bij ministerieel besluit of ook bij een besluit van een beroepsvereniging of -organisatie.[22]

17 — Dit is het geval in België, Duitsland, Frankrijk, Griekenland, Italië, Luxemburg, Nederland, Oostenrijk en Spanje.

18 — Denemarken, Finland,Verenigd Koninkrijk en Zweden.

19 — In het Verenigd Koninkrijk kent het Engelse noch het Schotse recht het notariaat als een apart beroep, zoals dat in de onder a) en b) bedoelde landen het geval is. De functies van de notaris worden er door solicitors of public notaries vervuld. Deze hebben geen band met het openbaar gezag en worden als vrije beroepen beschouwd.

20 — Dit is het geval in de Scandinavische landen. In Denemarken bestaat het instituut notariaat niet en akten die men elders „notarieel" zou noemen, worden er opgesteld door de rechtbanken. In Finland is de notaris een bestuursambtenaar, wiens voornaamste taak erin bestaat, bepaalde akten te authentificeren. Zweden kent het beroep van notarius publicus, dat als een vrij beroep geldt. Maar afgezien van het feit dat hij door het districtsbestuur wordt benoemd, heeft de notarius publicus, wiens taken beperkt zijn, geen enkele band met de overheid.

21 — Dit is het geval in België, Denemarken, Duitsland, Finland, Frankrijk, Griekenland, Italië, Luxemburg, Nederland, Oostenrijk, Portugal, Spanje en het Verenigd Koninkrijk.

22 — Enkel in Zweden bestaat er geen vast kostentarief. De kosten worden door de notarius publicus zelf bepaald.

55. In de hiervóór besproken landen worden de kosten van akten door de notaris geïnd, of, indien het beroep van notaris niet als zodanig erkend is, door de personen of organen die notariële taken vervullen.

56. In Denemarken en Finland worden de geïnde kosten afgedragen aan de staat, in Portugal aan een overheidslichaam, te weten de Kas van de bewaarders, notarissen en deurwaarders. In alle andere lidstaten vallen de geïnde bedragen, na aftrek van de registratie- en zegelrechten, aan de notaris toe. De situatie in Denemarken en Finland daargelaten, waar het beroep van notaris niet bestaat, wordt in Portugal, zoals wij al zagen, een gedeelte van de geïnde kosten aan de notaris uitbetaald.

b) *De definitie van belasting*

57. De doctrine omschrijft „belasting" [23] als „de verplichte betaling door de particulier aan de staat, zonder specifieke tegenprestatie, in verband met de vervulling van de overheidstaken". [24] Deze definitie bestaat uit meerdere elementen: a) betaling door de particulier aan de staat, b) verplicht karakter van die betaling, aangezien de belasting niets vrijwilligs heeft, c) ontbreken van een specifieke tegenprestatie, en d) de belasting is bedoeld om de overheid in staat te stellen haar specifieke publieke taken te vervullen, waartoe uiteraard ook het beheer van verscheidene openbare diensten behoort. [25]

58. Tegenover het betalen van de belasting door de belastingplichtige staat geen specifieke tegenprestatie van de staat. Als er wel een tegenprestatie is, hebben wij te doen met een retributie. De retributie wordt betaald voor een door de overheid verleende specifieke dienst en zij dient in het algemeen om de kosten te dekken die de overheid in verband met die dienstverlening moet maken.

c) *Het systeem van de richtlijn*

59. Een precisering vooraf. Het staat aan het Hof om, los van elke nationale kwalificatie, te beslissen in hoeverre een bepaalde, door een lidstaat ter zake van het bijeenbrengen van kapitaal geheven

23 — Volgens de doctrine omvat het begrip belasting drie wezenlijke elementen, te weten: a) een juridisch element, b) een economisch element (de invloed van de belasting op de nationale economie wegens de mogelijke effecten ervan op de openbare financiën), en c) een sociaal element (de invloed van de belasting op de samenstelling van de diverse maatschappelijke groepen); zie Stasinopoulou, M., „Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου» (Leerboek openbare financiën), Athene, 3e druk, 1966, paragraaf 60. Voor de verschillende aspecten van het begrip belasting (politieke, economische, juridische), zie ook Trotabas, L., en Cotteret, J. M., *Droit fiscal*, Parijs, Dalloz, 8e druk, 1997, punten 2 e.v.

24 — Zie, bijvoorbeeld, Stasinopoulou, op. cit., blz. 256. Het gaat dus om een prerogatief van de overheid tegenover de belastingplichtige, teneinde in de behoeften van de samenleving te kunnen voorzien.

25 — Welke precies die specifieke overheidstaken zijn, hangt zowel van politieke als van economische en sociale factoren af, die van tijd tot tijd en van land tot land kunnen verschillen.

belasting een belasting in de zin van de richtlijn is. Men moet mijns inziens niet proberen begrippen uit het gemeenschapsrecht, zoals bijvoorbeeld kapitaalrecht, uit te leggen aan de hand van de conceptuele onderscheidingen en de theoretische constructies van het nationale recht. Dat vloeit trouwens dwingend voort uit het primaat van het gemeenschapsrecht op de nationale rechtsordes. Anders zou het mogelijk zijn, op basis van onderscheidingen en, bijgevolg, regelingen van nationaal recht de werkingssfeer van communautaire rechtsvoorschriften te bepalen, iets wat de gemeenschapswetgever nooit heeft gewild.

60. Het Hof heeft beslist, dat de kwalificatie van een bepaalde nationale belasting als direct of indirect niet doorslaggevend kan zijn. In het arrest Bautiaa en Société française maritime [26] overwoog het voorts, dat „het Hof een belasting, recht of heffing vanuit gemeenschapsrechtelijk oogpunt dient te kwalificeren aan de hand van de objectieve kenmerken van de belasting, onafhankelijk van de wijze waarop zij naar nationaal recht wordt gekwalificeerd". En elders, dat „het begrip ‚rechten met het karakter van een vergoeding' deel uitmaakt van een bepaling van gemeenschapsrecht die voor de vaststelling van de betekenis en draagwijdte van dat begrip niet naar het recht van de lidstaten verwijst. Bovendien zouden de doelstellingen van de richtlijn in gevaar komen, indien de lidstaten heffingen met dezelfde kenmerken als het kapitaalrecht konden handhaven door die rechten zelf als rechten met het karakter van een vergoeding aan te merken. Hieruit volgt, dat de uitlegging van het betrokken begrip in zijn algemeenheid niet aan de beoordelingsvrijheid van elke lidstaat kan worden overgelaten." [27] Deze begrippen zijn autonoom ten opzichte van die welke in het nationale recht worden gebruikt. Dat wil zeggen dat zij hun eigen inhoud hebben, die niet kan worden omschreven met behulp van de theoretische analysen, onderscheidingen en constructies van het recht der huidige vijftien lidstaten.

61. Tot de indirecte belastingen behoort ook het recht op de inbreng in kapitaalvennootschappen, waarop de richtlijn betrekking heeft. [28]

62. Artikel 1 van de richtlijn stelt een geharmoniseerd recht in op „de inbreng in kapitaalvennootschappen". Gelijk het Hof heeft overwogen [29], „strekt de richtlijn in het bijzonder tot harmonisatie van de elementen die een rol spelen bij de vaststel-

26 — Arrest van 13 februari 1996 (C-197/94 en C-252/94, Jurispr. blz. I-505, punt 39). Zie ook arrest van 27 oktober 1998, Nonwoven (C-4/97, Jurispr. blz. I-6469, punt 19).

27 — Zie arresten van 2 december 1997, Fantask e.a. (C-188/95, Jurispr. blz. I-6783, punt 26), en 15 juli 1982, Felicitas Rickmers-Linie (270/81, Jurispr. blz. 2771, punt 14).

28 — Een directe belasting is rechtstreeks gebaseerd op de draagkracht van de belastingplichtige (zijn inkomen, vermogen, enzovoort), terwijl een indirecte belasting geheven wordt naar aanleiding van bepaalde gebeurtenissen waaruit de draagkracht blijkt, zoals verbruik en eigendomsovergang van zaken; zie, bijvoorbeeld, Stasinopoulou, op. cit., blz. 265 e.v.

29 — Arrest van 5 maart 1998, Solred (C-347/96, Jurispr. blz. I-937, punt 3). Elders heeft het Hof beslist, dat bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht de indirecte belastingen als zodanig niet binnen het bevoegdheidsgebied van de Gemeenschap vallen; zie, onder meer, arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punt 21). Zie ook arrest van 26 september 1996, Frederiksen (C-287/94, Jurispr. blz. I-4581, punten 20 en 21), betreffende de inkomstenbelasting, die als directe belasting buiten het toepassingsgebied van de richtlijn valt.

ling en heffing van het recht op de inbreng in vennootschappen in de Gemeenschap, een en ander in de context van de afschaffing van de fiscale hinderpalen die het vrije kapitaalverkeer belemmeren". [30]

63. Volgens de considerans van de richtlijn (tweede overweging), „[leiden] de thans in de lidstaten van kracht zijnde indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, te weten het recht op de inbreng in kapitaalvennootschappen en het zegelrecht op effecten, (...) tot discriminaties, dubbele belastingheffing en ongelijkheden, die het vrije kapitaalverkeer hinderen en derhalve door een harmonisatie dienen te worden weggenomen".

64. In de zesde overweging heet het, „dat de idee van een gemeenschappelijke markt met de kenmerken van een binnenlandse markt uitgaat van de veronderstelling, dat op het in het kader van een vennootschap bijeengebrachte kapitaal binnen de gemeenschappelijke markt slechts eenmaal het recht op het bijeenbrengen van kapitaal kan worden toegepast, en dat de hoogte van deze belasting, wil het kapitaalverkeer er niet door worden verstoord, in alle lidstaten gelijk dient te zijn".

65. De aan het kapitaalrecht te onderwerpen verrichtingen worden opgesomd in artikel 4, lid 1, van de richtlijn. Het zijn alle overdrachten van kapitaal of zaken aan kapitaalvennootschappen binnen de lidstaat waar het recht wordt geheven, hetzij door de oprichting van een kapitaalvennootschap (sub a en b), hetzij door de vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal door middel van de inbreng van zaken (sub c), enzovoort. [31]

66. Dat de overdracht van kapitaal of zaken het voornaamste kenmerk van de aan het kapitaalrecht onderworpen verrichtingen is, blijkt ook uit artikel 4, lid 3. [32] Om dubbele belastingheffing te voorkomen, houdt deze bepaling bepaalde verrichtingen in die, hoewel van belang voor het juridisch bestaan van de kapitaalvennootschap, geen kapitaaloverdracht inhouden, buiten het begrip „oprichting".

67. Voorts is het in de artikelen 10 en 11 neergelegde verbod van andere belastingen een direct uitvloeisel van de tweeledige doelstelling van de richtlijn, te weten harmonisatie van de belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal en afschaffing van het zegelrecht op effecten. Dat is zonder meer duidelijk in het geval van het verbod van artikel 10, sub a (de in artikel 4 van de richtlijn bedoelde, aan het geharmoniseerde kapitaalrecht onderworpen verrichtingen), en dat van artikel 10, sub b (de belasting

30 — Zie ook arrest van 20 april 1993, Ponente Carni en Cispadana Costruzioni (C-71/91 en C-178/91, Jurispr. blz. I-1915, punt 19).

31 — Hetzij door vermeerdering middels de inbreng van rechten van dezelfde aard als die van vennoten (sub d), of ook door de overbrenging van de zetel van de werkelijke leiding of de statutaire zetel van een vennootschap uit een derde land of, onder bepaalde voorwaarden, uit een lidstaat naar een andere lidstaat (sub e, f en g).

32 — Ook de in artikel 4, lid 2, genoemde verrichtingen, die de lidstaten aan het kapitaalrecht kunnen onderwerpen, omvatten alle een effectieve vermeerdering van het kapitaal of de bezittingen van de vennootschap.

op inbreng, leningen of prestaties in het kader van die verrichtingen).[33] Het gaat daar om belastingen[34] die de richtlijn beoogde te harmoniseren of af te schaffen.

68. Hoewel de in artikel 10, sub c, bedoelde belastingen de inbreng van kapitaal of de overdracht van effecten niet als zodanig treffen, is het verbod ervan niet van minder belang voor de verwezenlijking van de doelstelling van de richtlijn. Die belastingen worden geheven ter zake van formaliteiten die verband houden met de rechtsvorm van de vennootschap, dat wil zeggen ter zake van het voor het bijeenbrengen van kapitaal gebruikte middel. Zij behoren derhalve tot een categorie die overeenkomst vertoont met die van de andere verboden belastingen. Zonder een dergelijk verbod zouden de voorschriften tot harmonisatie van de fiscale bepalingen op dit gebied onvolledig zijn, want het bestaan van dergelijke belastingen zou de doelstellingen van de richtlijn evenzeer frustreren als de handhaving van andere belastingen op de inbreng van kapitaal of de overdracht van effecten.[35]

69. In het arrest Ponente Carni en Cispadana Costruzioni[36] beklemtoonde het Hof, dat indirecte belastingen die dezelfde kenmerken vertonen als het kapitaalrecht, binnen het toepassingsgebied van artikel 10 van de richtlijn vallen. Het leidde daaruit af (punt 30), dat „de verschillende rechten en heffingen die verschuldigd zijn uit hoofde van de inschrijving van een kapitaalvennootschap, onder de werking vallen van voornoemde bepalingen en in beginsel verboden zijn, behoudens de afwijkingsbepalingen van artikel 12". Onder afwijzing van een argument desbetreffend van diverse regeringen die opmerkingen hadden ingediend, overwoog het Hof: „(...) gelet op de tekst en de strekking van de richtlijn, is er geen enkele reden waarom de toepassing van artikel 10 van rechtswege ter zijde zou mogen worden gesteld in de gevallen waarin de opbrengst van de belasting bijdraagt aan de financiering van de dienst die belast is met het houden van het register waarin de vennootschappen worden ingeschreven. Waar zij de lidstaten zou toestaan een andere belasting dan het kapitaalrecht in te voeren, waardoor kapitaalvennootschappen zouden worden getroffen bij de vervulling van een van de voor hun oprichting essentiële formaliteiten, en waarvan bovendien het bedrag niet beperkt zou zijn door bepalingen van gemeenschapsrecht, zou de door [bovenbedoelde] regeringen voorgestelde uitlegging juist in strijd zijn met de doelstellingen van de richtlijn."[37]

33 — Het is eveneens evident in het geval van artikel 11 (belastingen op het opmaken, de uitgifte, de toelating ter beurze, het in omloop brengen of het verhandelen van aandelen, deelbewijzen of andere soortgelijke effecten, alsmede op leningen, met inbegrip van renten, afgesloten tegen uitgifte van obligaties of andere verhandelbare effecten).

34 — Belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal of de overdracht van effecten.

35 — Advocaat-generaal Jacobs wees hierop in zijn conclusie bij het arrest Denkavit Internationaal e.a. (aangehaald in voetnoot 7; punt 44); in zijn arrest (punt 23) volgde het Hof de advocaat-generaal op dit punt. Zie ook arresten Fantask e.a. (punt 21), en Solred (punt 21), aangehaald in voetnoot 27, resp. voetnoot 29.

36 — Arrest aangehaald in voetnoot 30 (punt 29).

37 — Met het doel het nuttig effect van de bepalingen van de richtlijn te verzekeren, overwoog het Hof in hetzelfde arrest: „De omstandigheid dat de belasting niet alleen verschuldigd is bij de inschrijving van de vennootschap, maar ook ieder volgend jaar, kan op zichzelf deze belasting niet buiten de werking van het verbod van artikel 10 brengen. Zoals de Commissie en de ondernemingen die *partij zijn in de hoofdgedingen, beklemtonen, zou iedere* andere uitlegging de bepalingen van artikel 10 ontkrachten, omdat daardoor de lidstaten zou worden toegestaan kapitaalvennootschappen te onderwerpen aan een jaarlijkse fiscale last waarvan het belastbaar feit uitsluitend bestaat in de instandhouding van de inschrijving van de vennootschap."

d) *De notariskosten als kapitaalrecht*

70. Na deze preciseringen en teneinde de notariskosten zoals geregeld in het Portugese recht ten aanzien van de richtlijn te kunnen kwalificeren, wil ik thans hun objectieve kenmerken analyseren.

71. Ik ben van mening, dat als men die kenmerken in aanmerking neemt, er geen reden is de ingevolge het Portugese recht bij vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal of bij wijziging van de naam of de hoofdvestiging van een kapitaalvennootschap in rekening gebrachte kosten aan te merken als een directe belasting op het bijeenbrengen van kapitaal in de zin van de richtlijn. Ik kom tot die conclusie na een analyse van die objectieve kenmerken, dat wil zeggen een reeks van aanwijzingen/criteria, die ons helpen de vaststelling van de notariskosten ten aanzien van de richtlijn te kwalificeren. Het komt er dus op aan, te onderzoeken in hoeverre die kosten de bij de analyse van de betrokken gemeenschapsbepalingen gevonden kenmerken van een belasting vertonen.

72. Ofschoon notariskosten mijns inziens bepaalde elementen met een belasting gemeen lijken te hebben, volstaat dat niet om ze als een belasting te kunnen beschouwen.

73. In de eerste plaats stel ik vast, dat de notariskosten worden geïnd krachtens een door de Portugese Republiek vastgestelde wettelijke regeling. [38] Dit element is op zich echter niet voldoende voor hun kwalificatie als belasting.

74. In de tweede plaats bestaat het belastbaar feit voor het verschuldigd worden van notariskosten in wezen in de dienst die de notaris ten behoeve van zijn cliënt verricht [39], te weten het opstellen van de akte waarin de vermeerdering van het kapitaal of de wijziging van de naam of de hoofdvestiging van een kapitaalvennootschap is neergelegd, en niet die verrichting zelf. Met andere woorden, het belastbaar feit voor de kosten is niet identiek met het belastbaar feit voor het kapitaalrecht, waarvan de richtlijn de heffing toestaat (in het geval van kapitaalvermeerdering).

75. In de derde plaats worden de notariskosten berekend op basis van het kapitaal ná de vermeerdering. Wel te verstaan, de omstandigheid dat de te innen notariskosten afhangen van het bedrag van het in de akte vermelde kapitaal, volstaat niet om ze binnen het toepassingsgebied van de richtlijn te doen vallen. Dat zou het geval zijn wanneer er ook andere aanwijzingen zouden zijn, dat de notariskosten in de onder-

38 — Artikel 5 van het Tarief van notariskosten, in de redactie van besluitwet nr. 397/83.

39 — Naar wat de Portugese regering in haar schriftelijke opmerkingen verklaart, handelt de notaris naar Portugees recht zowel in het belang van de vennootschap die van zijn diensten gebruik maakt (maar ook van haar werknemers en crediteuren), als in het algemeen belang. Meer bepaald controleert hij of de opgemaakte stukken geen ernstige gebreken vertonen, licht hij de belanghebbenden voor over de inhoud van de akten en, meer in het algemeen, ziet hij toe op de wettigheid van de in de akten beschreven verrichtingen.

havige zaak, onafhankelijk van hun formele benaming, een belasting op het bijeenbrengen van kapitaal waren.

76. Anders gezegd, het specifieke belastbaar feit voor de belasting — in casu dus de notariskosten —, te weten de dienstverrichting door de notaris, is niet van dezelfde aard als het feit dat leidt tot heffing van het in de richtlijn bedoelde kapitaalrecht (artikel 4, lid 1, sub c: vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal) [40], ook al komt de berekeningsgrondslag overeen (althans kan zij overeenkomen) met die waarin de richtlijn voorziet. [41]

77. In de vierde plaats: omdat de notaris een openbare akte opstelt, hebben de berekende kosten een verplicht karakter, aangezien ieder element van vrijwilligheid eraan ontbreekt. [42] Maar ook dit aspect is op zich niet voldoende om de notariskosten als een belasting te kunnen aanmerken.

78. In de vijfde plaats — het is eigenlijk overbodig hierop te wijzen — vormen de betrokken kosten een betaling van een particulier aan de staat. In Portugal is de notaris immers een van staatswege bezoldigd ambtenaar, geïntegreerd in het organigram van het Ministerie van Justitie, en met dezelfde rechten en plichten als ieder ander ambtenaar.

79. Maar in de zesde plaats — en dit is van belang — zijn de ontvangen notariskosten niet bestemd om te worden aangewend voor de uitvoering van staatstaken, dat wil zeggen openbare taken, waartoe stellig ook de werking van de diverse overheidsdiensten behoort.

80. Hoewel de Portugese notaris een vaste beloning ontvangt, denk ik, dat de idee van een vrij beroep tot uiting komt in het feit dat hij tevens een percentage van het totaal van de ontvangen notariskosten krijgt. Hieruit blijkt, dat het beroep met winstoogmerk wordt uitgeoefend, waardoor het zich onderscheidt van het beroep van ambtenaar in eigenlijke zin. De nationale rechter dient te beoordelen, in hoeverre de notaris de mogelijkheid heeft het hem toekomende percentage te vergroten door nieuwe cliënten aan te werven. Daaruit zou onder omstandigheden nog duidelijker worden, dat het instituut van notaris zoals dat in het Portugese recht is geregeld, niet wezenlijk verschilt van het instituut in andere lidstaten, waar de notaris een vrij beroep uitoefent.

40 — Wijziging van de naam of de hoofdvestiging van een kapitaalvennootschap behoort tot de gevallen bedoeld in artikel 4, lid 3, die niet als „oprichting" worden beschouwd en dus niet aan het kapitaalrecht onderworpen zijn.

41 — Overeenkomstig artikel 1, lid 2, van het Tarief van notariskosten is dit het geval (sub f) bij kapitaalvermeerdering, in welk geval de wettelijke waarde overeenkomt met het bedrag van die vermeerdering; worden er echter nog andere wijzigingen in de vennootschapsovereenkomst aangebracht, dan worden de kosten berekend op basis van de hoogte van het kapitaal ná de vermeerdering.

42 — Ik herinner eraan, dat de tussenkomst van de notaris en de opstelling van een openbare akte in een geval als het onderhavige verplicht zijn. De Portugese notariswet, ingevoerd bij besluitwet nr. 47619, schrijft voor bepaalde verrichtingen een notariële akte voor. Daartoe behoren volgens artikel 89, sub e, van de notariswet de oprichting en wijziging van commerciële vennootschappen en de wijziging van vennootschapsovereenkomsten.

81. Ik denk ook, dat de bedragen die de Portugese notaris uit de ontvangen notariskosten krijgt, niet erg verschillen van wat notarissen in andere lidstaten, die een vrij beroep uitoefenen, als beloning voor hun werkzaamheden ontvangen; die beloning vormt voor hen een inkomen waarmee zij hun kosten dekken en hun levensstijl financieren.

82. En ook al moeten de ontvangen notariskosten de Kas van de bewaarders, notarissen en deurwaarders, een openbare instelling naar Portugees recht[43], in staat stellen haar taak te vervullen, dit volstaat op zich niet om te kunnen zeggen, dat die ontvangsten worden aangewend voor de uitvoering van overheidstaken. Men dient ze mijns inziens eerder te zien tegen de achtergrond van het corporatisme, dat in de regel bepalend is voor de wijze van organisatie van vrije beroepen. Deze conclusie vindt ook steun in de omstandigheid, dat de Kas de aan haar afgedragen notariskosten gebruikt om de bezoldiging van de notarissen, die ambtenaren zijn, en van hun personeel zowel als de inrichtings- en onderhoudskosten van de notarissen te betalen, ook al worden zij ook wel eens aangewend ter dekking van andere uitgaven van de staat, waarvan de minister van Justitie meent, dat zij bij wijze van uitzondering ten laste van de Kas moeten worden gebracht.[44]

83. Ten slotte herinner ik eraan, dat de Portugese notaris zijn werkzaamheden onder eigen verantwoordelijkheid verricht, dat hij persoonlijk aansprakelijk is voor de akten die hij opstelt, en dat hij gehouden kan zijn tot schadevergoeding aan personen die door die akten zijn gelaedeerd.

84. Uit het hiervoor overwogene blijkt dus, dat hoewel de Portugese regeling van het notariaat een heel bijzondere regeling is[45], de door de notaris voor zijn diensten[46] ontvangen notariskosten geen binnen het toepassingsgebied van de richtlijn vallende belastingen zijn. Een onderzoek van de overige vragen is derhalve overbodig.

43 — Het feit dat de Kas niet een overheidsdienst, maar een afzonderlijke rechtspersoon, een overheidslichaam is, kan uiteraard geen doorslaggevend argument opleveren ten gunste van de conclusie, dat notariskosten geen belastingen zijn.
Ik herinner aan de uitspraak van het Hof met betrekking tot het begrip belasting in de zin van de artikelen 9, 12 en 95 EG-Verdrag (thans, na wijziging, de artikelen 23 EG, 25 EG en 90 EG), dat het niet noodzakelijk is dat een geldelijke last ten gunste van de staat wordt geïnd. Zo besliste het Hof, dat een geldelijke last die eenzijdig wordt gelegd op binnenlandse en op ingevoerde goederen wegens het feit van hun grensoverschrijding, ingevolge de artikelen 9 en 12 verboden is, ook wanneer zij niet ten gunste van de staat wordt geheven (in casu ging het om een door importeurs van ruwe diamant verschuldigde bijdrage aan het Sociaal Fonds voor Diamantarbeiders); zie arrest van 1 juli 1969, Diamantarbeiders (2/69 en 3/69, Jurispr. blz. 211, met name punt 18). Evenzo oordeelde het, dat waar artikel 95 van het Verdrag spreekt van binnenlandse belastingen van welke aard ook, de omstandigheid dat een belasting of heffing door een ander publiekrechtelijk lichaam dan de staat en ten gunste van een ander dan de staat wordt geheven, die belasting of heffing niet onttrekt aan de toepassing van artikel 95 van het Verdrag (in casu betrof het een heffing ten gunste van een publiekrechtelijk lichaam, de Ente nazionale per la cellulosa e per la carta); zie arrest van 22 maart 1977, Iannelli en Volpi (74/76, Jurispr. blz. 557, punt 19).

44 — Ter terechtzitting heeft Modelo erop gewezen, dat de ontvangen bedragen ook voor andere openbare doelen kunnen worden gebruikt (financiering van een universiteit, investeringen van het Ministerie van Justitie, bouw van gevangenissen, betalingen voor het vervoer van gerechtsdossiers, apparaatskosten van de gerechtelijke politie, beheer van gevangenissen, enzovoort). Of dit juist is, moet uiteraard door de nationale rechter worden geverifieerd. De Portugese regering heeft ter terechtzitting beklemtoond, dat de ontvangsten van de Kas geen ontvangsten van de staat zijn en niet op de begroting worden geboekt. Wel gaf zij toe, dat de minister van Justitie bij wijze van uitzondering kan toestaan, dat gelden van de Kas voor andere doelen worden aangewend.

45 — De elementen die het nationale recht betreffen, zullen in elk geval door de nationale rechter geverifieerd moeten worden.

46 — Opstelling van een openbare akte betreffende de vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal en de wijziging van de naam en de hoofdvestiging.

VIII — Conclusie

85. Gelet op het voorgaande ben ik van mening, dat de vragen van het Supremo Tribunal Administrativo moeten worden beantwoord als volgt:

„De aan de notaris verschuldigde kosten voor de (wettelijk verplichte) opstelling van een openbare akte betreffende een wijziging van de statuten of een kapitaalvermeerdering, zoals geregeld in het Portugese recht, vallen niet binnen het toepassingsgebied van de bepalingen van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal."