DOMSTOLENS DOM
2. december 1997 *

I sag C-188/95,

angående en anmodning, som Østre Landsret i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i de for nævnte ret verserende sager,

Fantask A/S m.fl.

mod

Industriministeriet (Erhvervsministeriet),

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

har

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten, G. C. Rodríguez Iglesias, afdelingsformændene C. Gulmann, H. Ragnemalm og M. Wathelet samt dommerne G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet (refererende dommer), G. Hirsch, P. Jann og L. Sevón,

* Processprog: dansk.

generaladvokat: F. G. Jacobs
justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Fantask A/S ved advokat Thomas Rørdam, København

— Norsk Hydro Danmark A/S, Tryg Forsikring skadesforsikringsselskab A/S og Tryg Forsikring livsforsikringsselskab A/S ved advokaterne Kai Michelsen, Claus Høeg Madsen og Henning Aasmul-Olsen, København

— Aalborg Portland A/S ved advokat Karen Dyekjær-Hansen, København

— Forsikrings-Aktieselskabet Alka, Robert Bosch A/S, Uponor A/S, Uponor Holding A/S og Pen-Sam ApS m.fl. ved advokaterne Vagn Thorup, Henrik Stenbjerre, Jørgen Boe og Lau Normann Jørgensen, advokatfirmaet Kromann og Münter, København

— den danske regering ved kontorchef Peter Biering, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, bistået af advokat Karsten Hagel-Sørensen, København

— den franske regering ved kontorchef Catherine de Salins og fuldmægtig Frédéric Pascal, begge Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmægtigede

— den svenske regering ved afdelingschef Erik Brattgård, Udenrigshandelsafdelingen, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget

— Det Forenede Kongeriges regering ved Assistant Treasury Solicitor John E. Collins, som befuldmægtiget, bistået af barrister Eleanor Sharpston

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved Anders C. Jessen og Enrico Traversa, begge Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede, bistået af advokaterne Susanne Helsteen og Jens Rostock-Jensen, advokatfirmaet Reumert og Partnere, København,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 29. april 1997 er afgivet mundtlige indlæg af Fantask A/S ved advokat Preben Jøker Thorsen, København, af Norsk Hydro Danmark A/S, Tryg Forsikring skadesforsikringsselskab A/S og Tryg Forsikring livsforsikringsselskab A/S ved advokat Henning Aasmul-Olsen, af Aalborg Portland A/S ved advokat Lars Hennenberg, København, af Forsikrings-Aktieselskabet Alka, Robert Bosch A/S, Uponor A/S, Uponor Holding A/S og Pen-Sam ApS m.fl. ved advokat Henrik Peytz, København, af Industriministeriet (Erhvervsministeriet) ved advokat Karsten Hagel-Sørensen, af den danske regering ved Peter Biering, af den franske regering ved ekspeditionssekretær Gautier Mignot, Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, af den italienske regering ved statens advokat, Danilo Del Gaizo, af Det Forenede Kongeriges regering ved John E. Collins, bistået af Eleanor Sharpston og af Kommissionen ved Anders C. Jessen og Enrico Traversa, bistået af advokaterne Jens Rostock-Jensen og Hans Henrik Skjødt, København,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 26. juni 1997,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 8. juni 1995, indgået til Domstolen den 15. juni 1995, har Østre Landsret i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt otte præjudicielle spørgsmål om fortolkningen af Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405), som senest ændret ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985 (EFT L 156, s. 23, herefter »direktivet«).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under behandlingen af sager, der føres af Fantask A/S (herefter »Fantask«) og en række andre selskaber eller koncerner mod Industriministeriet (Erhvervsministeriet) om gebyrer, som er opkrævet for registrering af stiftelse af eller kapitalforhøjelse i aktieselskaber eller anpartsselskaber.

3 Ved den første aktieselskabslov, lov nr. 468 af 29. september 1917 (*Lovtidende* A 1917, s. 1117), blev det bestemt, at stiftelse af aktieselskaber og kapitalforhøjelser i sådanne selskaber skulle registreres i et Aktieselskabs-Register. For registreringen skulle der betales gebyrer, og vedkommende minister fik bemyndigelse til at fastsætte taksterne. Aktieselskabsloven blev gennemgribende revideret i 1930 og på ny ved lov nr. 370 af 13. juni 1973 om aktieselskaber (*Lovtidende* A 1973, s. 1025). Samtidig blev lov nr. 371 om anpartsselskaber vedtaget, i henhold til hvilken der for anpartsselskaber gælder tilsvarende registreringskrav som for aktieselskaber (*Lovtidende* A 1973, s. 1063).

4 Aktieselskabslovens § 154, stk. 3, og anpartsselskabslovens § 124, stk. 3, indeholdt oprindelig en bemyndigelse for vedkommende minister til at fastsætte registreringsgebyrerne for de to selskabsformer.

5 Fra vedtagelsen af den første aktieselskabslov og indtil 1992 var grundprincipperne for betaling af gebyrer for stiftelse af selskaber og for kapitalforhøjelser uændrede. Gebyrerne bestod af et fast grundgebyr og et tillægsgebyr, som beregnedes af den tegnede, nominelle kapital. Gebyrsatserne blev derimod ændret flere gange.

6 I tiden mellem den 1. januar 1974 og den 1. maj 1992 har grundgebyret varieret mellem 500 og 1 700 DKR for registrering af nye aktie- eller anpartsselskaber og mellem 200 og 900 DKR for registrering af kapitalforhøjelser for begge selskabsformer. I samme tidsrum udgjorde tillægsgebyret 4 $^{0}/_{00}$ af den tegnede kapital for nye selskaber og 4 $^{0}/_{00}$ af det beløb, hvormed kapitalen blev forhøjet.

7 Det ved den nævnte lov nr. 468 oprettede Aktieselskabs-Register, der hørte under Handelsministeriet, havde til opgave at registrere anmeldelser vedrørende aktieselskaber og fra 1974 tillige anpartsselskaber. Ved lov nr. 851 af 23. december 1987 bl.a. om ændring af lov om aktieselskaber og lov om anpartsselskaber (*Lovtidende* A 1987, s. 3229) ændredes Aktieselskabs-Registeret til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (herefter »Styrelsen«). Styrelsen har til opgave at foretage registreringer, at fastsætte og opkræve registreringsgebyrer, at deltage i lovforberedende arbejde på det nærings- og selskabsretlige område og at føre tilsyn med gennemførelsen af denne lovgivning. Styrelsen har endvidere en række rådgivnings- og informationsopgaver.

8 På baggrund af en beretning fra Danmarks Rigsrevision, som konkluderede, at opkrævningen af tillægsgebyret havde givet anledning til, at Styrelsens indtægter i betydeligt omfang oversteg dens udgifter, og som udtalte kritik med hensyn til hjemmelsgrundlaget for tillægsgebyret i dansk ret, blev tillægsgebyret ophævet ved bekendtgørelse nr. 301 af 30. april 1992 (*Lovtidende* A 1992, s. 1149) med virkning fra den 1. maj 1992. Samtidig blev grundgebyret forhøjet til 2 500 DKR for registrering af et nyt aktieselskab og 1 800 DKR for registrering af et nyt anpartsselskab. For registrering af en kapitalforhøjelse udgør gebyret nu for begge selskabsformer 600 DKR.

9 Fantask og en række andre selskaber eller koncerner stillede derefter over for Styrelsen krav om tilbagebetaling af de beløb, de havde skullet svare til Styrelsen i årene 1983-1992 i form af tillægsgebyr. Kun Fantask fremsatte tillige krav om tilbagebetaling af det beløb, der var svaret i grundgebyr.

10 Tilbagebetalingskravene blev afslået, og selskaberne anlagde sag mod Industriministeriet ved Østre Landsret. Til støtte for deres påstande gjorde de bl.a. gældende, at opkrævningen af tillægsgebyret, og for Fantask's vedkommende tillige grundgebyret, var i strid med direktivets artikel 10 og 12, særlig på baggrund af dommen af 20. april 1993 i de forenede sager C-71/91 og C-178/91, Ponente Carni og Cispadana Costruzioni (Sml. I, s. 1915, herefter »Ponente Carni-dommen«).

11 Herefter udsatte Østre Landsret sagerne og forelagde Domstolen følgende otte præjudicielle spørgsmål:

»1) Stiller fællesskabsretten krav til medlemsstaternes afgrænsning af begrebet 'vederlag' i artikel 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/335/EØF, eller kan de enkelte medlemsstater frit afgøre, hvad der må anses for 'vederlag' for en konkret tjenesteydelse?

2) Må beregningsgrundlaget for afgifter, der under påberåbelse af artikel 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/335/EØF opkræves af en medlemsstat for registrering af stiftelse af eller kapitalforhøjelse i et aktieselskab eller anpartsselskab, omfatte følgende omkostningstyper eller enkelte af disse:

— lønudgifter og pensionsbidrag til ansatte, der ikke medvirker ved registreringens gennemførelse, såsom registreringsmyndighedens administrative personale eller personale hos registreringsmyndigheden eller andre myndigheder, der er beskæftiget med lovforberedende arbejde vedrørende det selskabsretlige retsområde

— omkostninger ved gennemførelse af registrering af andre selskabsforhold, for hvilke medlemsstaten har bestemt, at der ikke skal betales en konkret modydelse

— omkostninger ved varetagelsen af andre opgaver end registrering, der er pålagt registreringsmyndigheden i medfør af selskabslovgivningen og beslægtet lovgivning, såsom eftersyn af selskabers regnskaber og kontrol af selskabers bogføring

— forrentning og afskrivning af samtlige investeringsomkostninger, der af registreringsmyndigheden skønnes at vedrøre de selskabsretlige og beslægtede retsområder

— omkostninger ved tjenesterejser, der er uden sammenhæng med konkret registreringsarbejde

— omkostninger ved registreringsmyndighedens udadvendte oplysningsvirksomhed og vejledning, der er uden sammenhæng med konkret registreringsarbejde, såsom foredragsvirksomhed,

udarbejdelse af artikler og pjecer og afholdelse af møder med erhvervsorganisationer og andre interessegrupper?

3) a) Skal artikel 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/335/EØF fortolkes således, at en medlemsstat er afskåret fra at fastsætte standardiserede gebyrer ved regler, der gælder uden tidsbegrænsning?

b) Har medlemsstaten i benægtende fald pligt til hvert år eller med andre bestemte intervaller at justere gebyrsatserne?

c) Har det betydning for besvarelsen, om gebyrerne fastsættes proportionalt med beløbsstørrelsen af den til registrering anmeldte kapitaltilførsel?

4) Skal artikel 12, stk. 1, litra e), sammenholdt med artikel 10, stk. 1, i direktiv 69/335/EØF, fortolkes således, at det beløb, der opkræves som modydelse for en konkret tjenesteydelse, som f.eks. registrering af stiftelse af eller kapitalforhøjelse i et aktieselskab eller anpartsselskab, skal beregnes på grundlag af de faktiske omkostninger ved den konkrete tjenesteydelse — registreringen — eller kan afgiften for den enkelte registrering fastsættes til eksempelvis et grundgebyr tillagt 4 $^{0}/_{00}$ af det nominelle kapitalindskud, således at afgiftens størrelse er uafhængig af registreringsmyndighedens tidsforbrug og øvrige omkostninger, der er nødvendige til gennemførelse af registreringen?

5) Skal artikel 12, stk. 1, litra e), sammenholdt med artikel 10, stk. 1, i direktiv 69/335/EØF, fortolkes således, at medlemsstaten ved beregning af eventuelle

tilbagebetalingsbeløb skal lægge til grund, at afgiften skal afspejle omkostningerne ved den konkrete tjenesteydelse på tidspunktet for tjenesteydelsens udførelse, eller er medlemsstaten berettiget til at foretage en samlet opgørelse inden for en længere periode, f.eks. et regnskabsår eller inden for den periode, hvor der efter national ret vil kunne gøres et tilbagebetalingskrav gældende?

6) Hvis der i national ret gælder et generelt princip om, at det ved bedømmelsen af krav om tilbagesøgning af gebyrer, opkrævet uden fornøden hjemmel, tillægges vægt, at opkrævningen er sket i henhold til regler, der har været gældende i lang tid, uden at hverken myndighederne eller andre har været opmærksomme på, at opkrævningen savnede hjemmel, vil fællesskabsretten da være til hinder for, at tilbagesøgning af gebyrer, der er opkrævet i strid med direktiv 69/335/EØF, afskæres med henvisning hertil?

7) Er fællesskabsretten til hinder for en national retstilstand, hvorefter en medlemsstats myndigheder i sager om tilbagebetalingskrav vedrørende gebyrer, der er opkrævet i strid med direktiv 69/335/EØF, gør gældende og opnår, at nationale forældelsesfrister begynder at løbe fra et tidspunkt, hvor der forelå en retsstridig implementering af direktiv 69/335/EØF?

8) Medfører artikel 10, stk. 1, sammenholdt med artikel 12, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335/EØF, som fortolket i de foregående spørgsmål rettigheder, hvorpå borgerne i de enkelte medlemsstater kan støtte ret ved de nationale domstole?«

12 Indledningsvis skal der redegøres for direktivets formål og indhold som præciseret i Ponente Carni-dommen.

13 Som det fremgår af betragtningerne til direktivet, skal det fremme de frie kapitalbevægelser, der anses for væsentlige for tilvejebringelsen af en økonomisk union med lignende egenskaber som et internt marked. Dette mål forudsætter, for så vidt angår afgifter på kapitaltilførsler, at hidtil gældende indirekte afgifter i medlemsstaterne ophæves, og at der i stedet indføres en afgift, som kun opkræves én gang inden for det fælles marked, og som er lige høj i samtlige medlemsstater.

14 Med henblik herpå bestemmer direktivet, at der skal opkræves en afgift på kapitaltilførsler, som ifølge sjette og syvende betragtning til direktivet må være harmoniseret inden for Fællesskabet, både med hensyn til satser og struktur, såfremt den ikke skal forstyrre de frie kapitalbevægelser (dom af 27.6.1979, sag 161/78, Conradsen, Sml. s. 2221, præmis 11). De nærmere regler om kapitaltilførselsafgiften findes i direktivets artikel 2-9.

15 I artikel 3 er det fastsat, hvilke kapitalselskaber der er omfattet af direktivets bestemmelser. Direktivet gælder således bl.a. for danske aktieselskaber og anpartsselskaber.

16 I artikel 4, 8 og 9 er opregnet de dispositioner, der — bortset fra de i artikel 7 nævnte tilfælde — er undergivet kapitaltilførselsafgift, og visse dispositioner, som medlemsstaterne kan fritage for afgift. I henhold til artikel 4, stk. 1, litra a) og c), er stiftelse af et kapitalselskab og udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art blandt de dispositioner, der er afgiftspligtige.

17 Som anført i sidste betragtning til direktivet indeholder det også bestemmelser om ophævelse af andre afgifter med samme kendetegn som afgiften på kapitaltilførsler eller stempelafgiften på værdipapirer, idet en opretholdelse af sådanne afgifter

strider mod de mål, der forfølges med direktivet. De indirekte afgifter, der ikke må opkræves, er opregnet i direktivets artikel 10 og 11. Artikel 10 har følgende ordlyd:

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

...

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

18 Direktivets artikel 12, stk. 1, opstiller en udtømmende liste over andre skatter eller afgifter end kapitaltilførselsafgiften, der, som en undtagelse fra artikel 10 og 11, kan pålægges kapitalselskaber i anledning af de i de pågældende artikler nævnte dispositioner (jf. dom af 2.2.1988, sag 36/86, Dansk Sparinvest, Sml. s. 409, præmis 9). Således omhandler direktivets artikel 12, stk. 1, litra e), »afgifter, der har karakter af vederlag«.

De fem første spørgsmål

19 Med de fem første spørgsmål, som findes at måtte besvares under ét, ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om direktivets artikel 12, stk. 1, litra e), skal fortolkes således, at afgiftsbeløb, der opkræves i forbindelse med registrering af stiftelse af eller kapitalforhøjelse i aktieselskaber eller anpartsselskaber for at

have karakter af vederlag udelukkende skal beregnes ud fra omkostningerne ved de pågældende formaliteter, eller om de kan fastsættes således, at de dækker alle eller en del af de udgifter, som afholdes af den forvaltningsgren, der forestår dispositionerne.

20 For så vidt som bestemmelserne i direktivets artikel 12 særlig fraviger de i artikel 10 opstillede forbud, skal der indledningsvis tages stilling til, om de omtvistede afgifter falder ind under et af disse forbud.

21 Direktivets artikel 10, fortolket på baggrund af sidste betragtning til direktivet, forbyder bl.a. afgifter med samme kendetegn som afgiften på kapitaltilførsler. Hermed sigtes der bl.a. til afgifter, som, uanset deres form, skal betales ved stiftelse af et kapitalselskab og udvidelse af dets kapital [artikel 10, litra a)] eller ved indregistrering eller andre formaliteter, der går forud for udøvelse af en virksomhed, og som et selskab kan pålægges på grund af dets juridiske karakter [artikel 10, litra c)]. Det sidstnævnte forbud har sin berettigelse i det forhold, at uanset de pågældende afgifter ikke opkræves af kapitaltilførsler som sådanne, opkræves de dog på grund af formaliteter, der skyldes selskabets juridiske karakter, dvs. på grund af dets egenskab af middel til at tilføre kapital, således at deres opretholdelse kan bringe de formål i fare, der forfølges med direktivet (dom af 11.6.1996, sag C-2/94, Denkavit Internationaal m.fl., Sml. I, s. 2827, præmis 23).

22 I det foreliggende tilfælde er grundgebyret og tillægsgebyret, for så vidt som disse gebyrer skal svares for registrering af nye aktieselskaber og anpartsselskaber, umiddelbart omfattet af forbuddet i direktivets artikel 10, litra c). Tilsvarende må gælde, når gebyrerne skal svares for registrering af kapitalforhøjelser i sådanne selskaber, idet de i så fald også opkræves for en væsentlig formalitet, der skyldes selskabernes juridiske karakter. Selv om registrering af kapitalforhøjelser strengt taget ikke er formaliteter, der går forud for udøvelse af kapitalselskabers virksomhed, er registreringen dog en forudsætning for udøvelsen og den fortsatte udøvelse af virksomheden.

23 Med hensyn til fortolkningen af begrebet afgifter, der har karakter af vederlag, i direktivets artikel 12, har den danske og den svenske regering gjort gældende, at begrebet også omfatter afgifter, hvis størrelse er beregnet på en sådan måde, at de ikke alene dækker udgifterne ved de registreringer, der direkte er tale om, men også alle de udgifter for den afgiftsopkrævende myndighed, som har sammenhæng bl.a. med lovforberedende arbejde og med gennemførelsen af lovgivningen på det selskabsretlige retsområde.

24 Den danske regering har særlig gjort gældende, at der ikke ved direktivet er sket en harmonisering af medlemsstaternes lovgivninger for så vidt angår de i artikel 12, stk. 1, litra e), omhandlede afgifter, der har karakter af vederlag, idet afgrænsningen heraf fortsat må henhøre under medlemsstaternes ret. Det skøn, der er indrømmet medlemsstaterne, er ganske vist ikke et fuldstændigt frit skøn, da opgørelsen af de udgifter, som afholdes af registreringsmyndigheden, efter Ponente Carni-dommen skal ske ved anlæggelse af et rimeligt skøn. I modsætning til, hvad der var tilfældet i Ponente Carni-sagen, kan en medlemsstat således ikke ved beregningen af afgifterne medtage udgifter, der overhovedet ikke har forbindelse med forvaltningen af det selskabsretlige retsområde.

25 Fantask og de øvrige sagsøgende selskaber i hovedsagerne, som har afgivet indlæg, samt Kommissionen har gjort gældende, at det tværtimod fremgår af Ponente Carni-dommen, at begrebet afgifter, der har karakter af vederlag, er et fællesskabsretligt begreb, og at en sådan afgift nødvendigvis skal beregnes udelukkende på grundlag af udgifterne ved den registrering, som afgiften er modydelse for. En afgift, der, som tillægsgebyret, fastsættes proportionalt med den tegnede kapital, kan derfor efter sin karakter ikke falde ind under undtagelsen i henhold til direktivets artikel 12, stk. 1, litra e). Såfremt en medlemsstat antages at have ret til at fastlægge størrelsen af afgifter, der har karakter af vederlag, på forhånd, uden tidsbegrænsning og ud fra en skønsmæssig vurdering af omkostningerne ved registreringen, må den med bestemte intervaller, f.eks. hvert år, efterprøve afgiftsbeløbene for at sikre sig, at de fortsat ikke overstiger de afholdte udgifter.

26 Hertil bemærkes, at udtrykket »afgifter, der har karakter af vederlag«, findes i en fællesskabsretlig bestemmelse, der hverken med hensyn til betydningen eller rækkevidden henviser til medlemsstaternes ret. Desuden ville formålene med direktivet blive bragt i fare, hvis medlemsstaterne frit kunne opretholde afgifter med samme kendetegn som kapitaltilførselsafgiften ved selv at betegne dem som afgifter, der har karakter af vederlag. Heraf følger, at fortolkningen af begrebet i dettes almindelige betydning ikke kan overlades til hver enkelt medlemsstats skøn (jf. dom af 15.7.1982, sag 270/81, Felicitas, Sml. s. 2771, præmis 14).

27 I Ponente Carni-dommens præmis 41 og 42 har Domstolen imidlertid allerede fastslået, at sondringen mellem afgifter, der i henhold til direktivets artikel 10 ikke må opkræves, og afgifter, der har karakter af vederlag, forudsætter, at sidstnævnte afgifter kun omfatter beløb, der opkræves ved registreringen, og hvis størrelse beregnes på grundlag af omkostningerne ved den erlagte tjenesteydelse. Et beløb, hvis størrelse er ganske uden sammenhæng med omkostningerne ved den konkrete tjenesteydelse, eller som ikke beregnes på grundlag af omkostningerne ved den disposition, den er modydelse for, men på grundlag af samtlige drifts- og investeringsomkostninger for den forvaltningsgren, der forestår dispositionen, må antages at være en afgift, som alene falder ind under forbudsbestemmelsen i direktivets artikel 10.

28 Heraf følger, at en afgift, der opkræves i forbindelse med registrering af stiftelse af og kapitalforhøjelse i aktieselskaber eller anpartsselskaber ikke kan have karakter af vederlag i den forstand, hvori udtrykket er benyttet i direktivets artikel 12, stk. 1, litra e), hvis afgiftsbeløbet beregnes på en sådan måde, at det dækker udgiftstyper som dem, den forelæggende ret har opregnet i det andet spørgsmåls tre første led. Sådanne udgifter har ingen sammenhæng med de registreringer, de omtvistede afgifter skal være modydelse for. Af de grunde, generaladvokaten har anført i punkt 37 og 45 i sit forslag til afgørelse, kan det dog antages, at en medlemsstat har adgang til kun at opkræve afgift af mere betydelige dispositioner og til heri at indregne omkostningerne ved mindre omfattende opgaver, der udføres vederlagsfrit.

29 Med hensyn til fastsættelsen af afgiftsbeløbenes størrelse i tilfælde, hvor afgifterne har karakter af vederlag, har Domstolen i Ponente Carni-dommens præmis 43 udtalt, at det kan være vanskeligt at opgøre omkostningerne ved visse dispositioner, som f.eks. registrering af et selskab. Fastsættelsen af omkostningerne kan i et sådant tilfælde kun ske skønsmæssigt til et bestemt beløb og må foretages på rimeligt grundlag, idet der særlig tages hensyn til antallet af ansatte og deres kvalifikationer, den tid, de ansatte anvender, samt til de forskellige direkte udgifter, der er nødvendige til gennemførelse af dispositionen.

30 Det bemærkes i denne forbindelse, at en medlemsstat ved beregningen af størrelsen af afgifter, der har karakter af vederlag, har ret til at tage hensyn ikke alene til de drifts- og lønomkostninger, som direkte har sammenhæng med udførelsen af de registreringer, afgifterne er modydelse for, men på de vilkår, generaladvokaten har anført i punkt 43 i sit forslag til afgørelse, også til den del af generalomkostningerne for den pågældende myndighed, som kan henføres til registreringerne. Kun i dette omfang kan de udgifter, den forelæggende ret har opregnet i det andet spørgsmåls tre sidste led, indgå i beregningsgrundlaget for afgifterne.

31 En afgift, hvis størrelse uden begrænsninger stiger direkte proportionalt med den tegnede, nominelle kapital kan som sådan ikke være en afgift, der har karakter af vederlag, i direktivets forstand. Selv om der i visse tilfælde kan bestå en sammenhæng mellem, hvor kompliceret en registrering er, og den tegnede kapitals størrelse, vil en sådan afgifts størrelse ikke i almindelighed stå i sammenhæng med de omkostninger, myndigheden konkret har måttet afholde for at udføre registreringsformaliteterne.

32 Endelig skal størrelsen af en afgift, der har karakter af vederlag, som det følger af Ponente Carni-dommens præmis 43, ikke nødvendigvis afhænge af de udgifter, forvaltningsgrenen rent faktisk har afholdt i forbindelse med hver enkelt registrering, og en medlemsstat har ret til på forhånd og ud fra de anslåede gennemsnitlige omkostninger ved registreringen at fastsætte standardiserede afgiftsbeløb for udførelse af registreringsformaliteterne i forbindelse med kapitalselskaber. Endvidere er der intet til hinder for, at afgiftsbeløbene fastsættes for et ubestemt tidsrum, når medlemsstaten med bestemte intervaller, f.eks. hvert år, sikrer sig, at de fortsat ikke overstiger omkostningerne ved registreringen.

33 Det tilkommer den nationale ret, på grundlag af det ovenfor anførte, at tage stilling til, i hvilket omfang de omtvistede afgifter har karakter af vederlag, og i givet fald på dette grundlag at træffe bestemmelse om eventuelle tilbagebetalinger.

34 De fem første spørgsmål må herefter besvares med, at direktivets artikel 12, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at afgiftsbeløb, der opkræves i forbindelse med registrering af stiftelse af og kapitalforhøjelse i aktieselskaber og anpartsselskaber, for at have karakter af vederlag udelukkende skal beregnes ud fra omkostningerne ved de pågældende formaliteter, dog således at afgiftsbeløbene også kan dække udgifterne ved mindre omfattende opgaver, som udføres vederlagsfrit. Ved beregningen af afgiftsbeløbene har en medlemsstat ret til at tage hensyn til samtlige omkostninger, der har sammenhæng med registreringerne, herunder også den del af generalomkostningerne, der kan henføres dertil. En medlemsstat har endvidere ret til at fastsætte faste afgiftsbeløb og at fastsætte afgiftsbeløbene for et ubestemt tidsrum, når den med bestemte intervaller sikrer sig, at beløbene fortsat ikke overstiger de gennemsnitlige omkostninger ved de pågældende dispositioner.

Det sjette spørgsmål

35 Med det sjette spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om fællesskabsretten er til hinder for, at krav om tilbagesøgning af gebyrer, der er opkrævet i strid med direktivet, kan afskæres under henvisning til, at opkrævningen af gebyrerne er sket som følge af, at medlemsstatens myndigheder har befundet sig i en undskyldelig vildfarelse, for så vidt som gebyrerne er opkrævet gennem lang tid, uden at hverken myndighederne eller borgerne har været opmærksomme på, at de savnede hjemmel.

36 Efter fast retspraksis belyser og præciserer den fortolkning, som Domstolen foretager af en fællesskabsretlig regel under udøvelse af sin kompetence i henhold til traktatens artikel 177, i nødvendigt omfang betydningen og rækkevidden af den pågældende regel, således som den skal forstås og anvendes, henholdsvis burde have været forstået og anvendt fra sin ikrafttræden.

37 Det følger heraf, at den således fortolkede regel kan og skal anvendes af retten endog i forbindelse med retsforhold, der er stiftet og består, før der afsiges dom vedrørende fortolkningsanmodningen, såfremt betingelserne for at forelægge en tvist om anvendelsen af den nævnte regel i øvrigt er opfyldt (dom af 27.3.1980, sag 61/79, Denkavit italiana, Sml. s. 1205, præmis 16, og af 13.2.1996, forenede sager C-197/94 og C-252/94, Bautiaa og Société française maritime, Sml. I, s. 505, præmis 47).

38 Efter samme retspraksis er retten til at opnå tilbagebetaling af beløb opkrævet i strid med fællesskabsretten en virkning af og et supplement til de rettigheder, der er tillagt borgerne ved fællesskabsbestemmelserne, således som disse er fortolket af Domstolen (dom af 9.11.1983, sag 199/82, San Giorgio, Sml. s. 3595, præmis 12). Medlemsstaten er således som udgangspunkt forpligtet til at tilbagebetale afgifter opkrævet i strid med fællesskabsretten (dom af 14.1.1997, forenede sager C-192/95 — C-218/95, Comateb m.fl., Sml. I, s. 165, præmis 20).

39 Når der ikke er udstedt fællesskabsbestemmelser på området, kan en sådan tilbagesøgning ganske vist kun finde sted i overensstemmelse med de materielle og formelle betingelser, der er opstillet i de enkelte nationale lovgivninger, men disse betingelser må dog ikke være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret, og de må heller ikke i praksis gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden (jf. bl.a. dom af 14.12.1995, sag C-312/93, Peterbroeck, Sml. I, s. 4599, præmis 12).

40 Det må konstateres, at et generelt princip i national ret, hvorefter en medlemsstats domstole skal afskære krav om tilbagesøgning af afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, når afgifterne er opkrævet gennem lang tid, uden at hverken medlemsstatens myndigheder eller borgerne har været opmærksomme på, at de savnede hjemmel, ikke opfylder de anførte betingelser. Anvendelsen af et sådant princip ville under de beskrevne omstændigheder gøre det uforholdsmæssigt vanskeligt at opnå tilbagebetaling af afgifter, der strider mod fællesskabsretten. Dette ville desuden indebære, at man behandlede tilsidesættelser af fællesskabsretten lempeligere, når de har fundet sted gennem længere tid.

41 Det sjette spørgsmål må herefter besvares med, at fællesskabsretten er til hinder for, at krav om tilbagesøgning af gebyrer, der er opkrævet i strid med direktivet, kan afskæres under henvisning til, at opkrævningen af gebyrerne er sket som følge af, at medlemsstatens myndigheder har befundet sig i en undskyldelig vildfarelse, for så vidt som gebyrerne er opkrævet gennem lang tid, uden at hverken myndighederne eller borgerne har været opmærksomme på, at de savnede hjemmel.

Det syvende spørgsmål

42 Med det syvende spørgsmål ønsker den nationale ret i det væsentlige oplyst, om fællesskabsretten forbyder en medlemsstat at afskære tilbagebetalingskrav vedrørende gebyrer, der er opkrævet i strid med direktivet, under henvisning til en national forældelsesfrist, så længe medlemsstaten ikke har gennemført direktivet korrekt.

43 I forelæggelseskendelsen er det oplyst, at der efter dansk lovgivning gælder en forældelsesfrist på fem år for en række tilbagebetalingskrav, og at fristen som udgangspunkt regnes fra det tidspunkt, hvor fordringen kunne kræves betalt. Efter fristens udløb er kravet i almindelighed fortabt, medmindre skyldneren i mellemtiden har erkendt gælden, eller fordringshaveren har anlagt sag.

44 På det tidspunkt, da nogle af sagsøgerne i hovedsagerne gjorde deres tilbagebetalingskrav gældende, var forældelsesfristen udløbet, i det mindste for en del af deres krav.

45 De sagsøgende selskaber og Kommissionen har under henvisning til dommen af 25. juli 1991 i sag C-208/90, Emmott (Sml. I, s. 4269), gjort gældende, at en medlemsstat ikke kan støtte ret på en national forældelsesfrist, så længe det direktiv, i

strid med hvilket den uretmæssige afgiftsopkrævning har fundet sted, ikke er korrekt gennemført i national ret. Efter disse parters opfattelse kan borgerne indtil da ikke have fuldt kendskab til deres rettigheder efter det pågældende direktiv. Heraf må følge, at en national forældelsesfrist først begynder at løbe, når der er sket en korrekt gennemførelse af direktivet.

46 Den danske og den franske regering samt Det Forenede Kongeriges regering har anført, at en medlemsstat har ret til at påberåbe sig en national forældelsesfrist som den her omhandlede, når fristen er i overensstemmelse med de to krav, om ligebehandling og effektivitet, der er opstillet i Domstolens praksis (jf. bl.a. dommene i San Giorgio-sagen og i Peterbroeck-sagen). Efter disse regeringers opfattelse skal Emmott-dommen ses i sammenhæng med de helt specielle omstændigheder, der forelå i sagen, hvilket Domstolen i øvrigt også har bekræftet i sin senere praksis.

47 Som Domstolen har henvist til i præmis 39 i den foreliggende dom, tilkommer det efter fast retspraksis hver medlemsstat i sin interne retsorden at fastsætte processuelle regler for sager om tilbagesøgning af urigtigt erlagte beløb, når der ikke er udstedt fællesskabsbestemmelser på området, dog således at disse bestemmelser ikke må være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret, og at de i praksis ikke må gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden.

48 Hermed har Domstolen anerkendt, at det er foreneligt med fællesskabsretten at fastsætte rimelige, præklusive søgsmålsfrister af retssikkerhedshensyn såvel i den afgiftspligtiges som den berørte myndigheds interesse. Sådanne frister kan ikke antages i praksis at gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden, selv om sådanne frister, når de er udløbet, medfører, at sagen helt eller delvis afvises (jf. bl.a. domme af 16.12.1976, sag 33/76, Rewe, Sml. s. 1989, præmis 5, og sag 45/76, Comet, Sml. s. 2043, præmis 17 og 18, samt dom af 10.7.1997, sag C-261/95, Palmisani, Sml. I, s. 4025, præmis 28).

49 I denne henseende må forældelsesfristen på fem år i dansk ret betegnes som rimelig (dom af 17.7.1997, sag C-90/94, Haahr Petroleum, Sml. I, s. 4085, præmis 49). Det fremgår desuden, at fristen finder anvendelse uden forskel på søgsmål, der støttes på fællesskabsretten, og søgsmål, der støttes på intern ret.

50 I Emmott-dommens præmis 23 fastslog Domstolen ganske vist, at indtil et direktiv er korrekt gennemført, kan den medlemsstat, som undlader dette, ikke påberåbe sig, at en sag, som en borger har anlagt imod den med det formål at beskytte rettigheder, som direktivet giver ham, er anlagt for sent, og at en søgsmålsfrist efter national ret først kan begynde at løbe fra dette tidspunkt.

51 Som det er bekræftet i dom af 6. december 1994, sag C-410/92, Johnson (Sml. I, s. 5483, præmis 26), følger det af dommen af 27. oktober 1993 i sag C-338/91, Steenhorst-Neerings (Sml. I, s. 5475), at afgørelsen i dommen i Emmott-sagen var begrundet i de særlige omstændigheder i denne, idet en afvisning af sagsøgerens krav ville være ensbetydende med, at hun var fuldstændig afskåret fra at påberåbe sig sin ret til ligebehandling efter et fællesskabsdirektiv (jf. også Haahr Petroleum-dommen, præmis 52, og dom af 17.7.1997, forenede sager C-114/95 og C-115/95, Texaco og Olieselskabet Danmark, Sml. I, s. 4263, præmis 48).

52 Det syvende spørgsmål må herefter besvares med, at fællesskabsretten på sit nuværende udviklingstrin ikke forbyder en medlemsstat, som ikke har gennemført direktivet korrekt, at afskære tilbagebetalingskrav vedrørende gebyrer, der er opkrævet i strid med direktivet, under henvisning til en national forældelsesfrist, der regnes fra det tidspunkt, hvor de pågældende gebyrer kunne kræves betalt, når en sådan frist ikke er mindre gunstig for søgsmål, der støttes på fællesskabsretten, end for søgsmål, der støttes på intern ret, og den ikke i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden.

Det ottende spørgsmål

53 Med det ottende spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om bestemmelserne i direktivets artikel 10, sammenholdt med artikel 12, stk. 1, litra c), medfører rettigheder, som borgerne kan gøre gældende for de nationale domstole.

54 Efter fast retspraksis kan borgerne i tilfælde, hvor bestemmelser i et direktiv ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, ved de nationale domstole påberåbe sig disse bestemmelser over for staten, enten når denne ikke rettidigt har gennemført direktivet i national ret, eller når den ikke har gennemført det korrekt (jf. bl.a. dom af 23.2.1994, sag C-236/92, Comitato di coordinamento per la difesa della cava m.fl., Sml. I, s. 483, præmis 8).

55 I det foreliggende tilfælde findes det tilstrækkeligt at konstatere, at forbudsbestemmelsen i direktivets artikel 10 og bestemmelsen i artikel 12, stk. 1, litra c), om undtagelsen fra forbuddet er formuleret tilstrækkeligt præcist og ubetinget til at kunne påberåbes af borgerne for de nationale domstole over for en bestemmelse i national ret, der er i strid med direktivet.

56 Det ottende spørgsmål må herefter besvares med, at bestemmelserne i direktivets artikel 10, sammenholdt med artikel 12, stk. 1, litra c), medfører rettigheder, som borgerne kan gøre gældende for de nationale domstole.

Sagens omkostninger

57 De udgifter, der er afholdt af den danske, den franske, den italienske og den svenske regering, af Det Forenede Kongeriges regering og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Østre Landsret ved kendelse af 8. juni 1995, for ret:

1) Artikel 12, stk. 1, litra e), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter, som senest ændret ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985, skal fortolkes således, at afgiftsbeløb, der opkræves i forbindelse med registrering af stiftelse af og kapitalforhøjelse i aktieselskaber og anpartsselskaber, for at have karakter af vederlag udelukkende skal beregnes ud fra omkostningerne ved de pågældende formaliteter, dog således at afgiftsbeløbene også kan dække udgifterne ved mindre omfattende opgaver, som udføres vederlagsfrit. Ved beregningen af afgiftsbeløbene har en medlemsstat ret til at tage hensyn til samtlige omkostninger, der har sammenhæng med registreringerne, herunder også den del af generalomkostningerne, der kan henføres dertil. En medlemsstat har endvidere ret til at fastsætte faste afgiftsbeløb og at fastsætte afgiftsbeløbene for et ubestemt tidsrum, når den med bestemte intervaller sikrer sig, at beløbene fortsat ikke overstiger de gennemsnitlige omkostninger ved de pågældende dispositioner.

2) Fællesskabsretten er til hinder for, at krav om tilbagesøgning af gebyrer, der er opkrævet i strid med direktiv 69/335, som ændret, kan afskæres under henvisning til, at opkrævningen af gebyrerne er sket som følge af, at medlemsstatens myndigheder har befundet sig i en undskyldelig vildfarelse, for så vidt som gebyrerne er opkrævet gennem lang tid, uden at hverken myndighederne eller borgerne har været opmærksomme på, at de savnede hjemmel.

3) På sit nuværende udviklingstrin forbyder fællesskabsretten ikke en medlemsstat, som ikke har gennemført direktiv 69/335, som ændret, korrekt, at afskære tilbagebetalingskrav vedrørende gebyrer, der er opkrævet i strid med direktivet, under henvisning til en national forældelsesfrist, der regnes fra det tidspunkt, hvor de pågældende gebyrer kunne kræves betalt, når en sådan frist ikke er mindre gunstig for søgsmål, der støttes på fællesskabsretten, end for søgsmål, der støttes på intern ret, og den ikke i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden.

4) Bestemmelserne i artikel 10, sammenholdt med artikel 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/335, som ændret, medfører rettigheder, som borgerne kan gøre gældende for de nationale domstole.

Rodríguez Iglesias Gulmann Ragnemalm

Wathelet Mancini Moitinho de Almeida

Kapteyn Murray Edward

Puissochet Hirsch Jann Sevón

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 2. december 1997.

R. Grass G. C. Rodríguez Iglesias

Justitssekretær Præsident