ARREST VAN HET HOF
2 december 1997 *

In zaak C-188/95,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van het Østre Landsret (Denemarken), in het aldaar aanhangig geding tussen

Fantask A/S e. a.

en

Industriministeriet (Erhvervsministeriet),

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal (PB 1969, L 249, blz. 25), zoals laatstelijk gewijzigd bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985 (PB 1985, L 156, blz. 23),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: G. C. Rodríguez Iglesias, president, C. Gulmann, H. Ragnemalm en M. Wathelet, kamerpresidenten, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet (rapporteur), G. Hirsch, P. Jann en L. Sevón, rechters,

* Procestaal: Deens.

advocaat-generaal: F. G. Jacobs
griffier: H. von Holstein, adjunct-griffier

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Fantask A/S, vertegenwoordigd door T. Rørdam, advocaat te Kopenhagen,

— Norsk Hydro Danmark A/S, Tryg Forsikring skadesforsikringsselskab A/S en Tryg Forsikring livsforsikringsselkab A/S, vertegenwoordigd door K. Michelsen, C. Høeg Madsen en H. Aasmul-Olsen, advocaten te Kopenhagen,

— Aalborg Portland A/S, vertegenwoordigd door K. Dyekjær-Hansen, advocaat te Kopenhagen,

— Forsikrings-Aktieselskabet Alka, Robert Bosch A/S, Uponor A/S, Uponor Holding A/S en Pen-Sam ApS e. a., vertegenwoordigd door V. Thorup, H. Stenbjerre, J. Boe en L. Normann Jørgensen, van het kantoor Kromann en Münter, advocaten te Kopenhagen,

— de Deense regering, vertegenwoordigd door P. Biering, afdelingshoofd bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, bijgestaan door K. Hagel-Sørensen, advocaat te Kopenhagen,

— de Franse regering, vertegenwoordigd door C. de Salins, onderdirecteur bij de directie juridische zaken van het Ministerie van Buitenlandse zaken, en F. Pascal, chargé de mission bij die directie, als gemachtigden,

— de Zweedse regering, vertegenwoordigd door E. Brattgård, adviseur bij het departement buitenlandse handel van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, als gemachtigde, bijgestaan door E. Sharpston, Barrister,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door A. C. Jessen en E. Traversa, leden van haar juridische dienst, als gemachtigden, bijgestaan door S. Helsteen en J. Rostock-Jensen, van het kantoor Reumert en partners, advocaten te Kopenhagen,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Fantask A/S, vertegenwoordigd door P. Jøker Thorsen, advocaat te Kopenhagen; Norsk Hydro Danmark A/S; Tryg Forsikring skadesforsikringsselskab A/S en Tryg Forsikring livsforsikringsselskab A/S, vertegenwoordigd door H. Aasmul-Olsen; Aalborg Portland A/S, vertegenwoordigd door L. Hennenberg, advocaat te Kopenhagen; Forsikrings-Aktieselskabet Alka, Robert Bosch A/S, Uponor A/S, Uponor Holding A/S en Pen-Sam ApS e. a., vertegenwoordigd door H. Peytz, advocaat te Kopenhagen; Industriministeriet (Erhvervsministeriet), vertegenwoordigd door K. Hagel-Sørensen; de Deense regering, vertegenwoordigd door P. Biering; de Franse regering, vertegenwoordigd door G. Mignot, secretaris buitenlandse zaken bij de directie juridische zaken van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde; de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door D. Del Gaizo, avvocato dello Stato; de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. E. Collins, bijgestaan door E. Sharpston, en de Commissie, vertegenwoordigd door A. C. Jessen en E. Traversa, bijgestaan door J. Rostock-Jensen en H. H. Skjødt, advocaat te Kopenhagen, ter terechtzitting van 29 april 1997,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 26 juni 1997,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 8 juni 1995, ingekomen ten Hove op 15 juni daaraanvolgend, heeft het Østre Landsret krachtens artikel 177 EG-Verdrag acht prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal (PB 1969, L 249, blz. 25), zoals laatstelijk gewijzigd bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985 (PB 1985, L 156, blz. 23; hierna: „richtlijn").

2 Die vragen zijn gerezen in gedingen tussen de vennootschap Fantask A/S (hierna: „Fantask") en verschillende andere vennootschappen of groepen van vennootschappen en Industrieministeriet (Erhvervsministeriet) [Deens Ministerie van Industrie (Ministerie van Handel)], betreffende rechten die worden geheven bij de inschrijving van nieuwe naamloze en besloten vennootschappen en bij de inschrijving van kapitaalverhogingen van deze vennootschappen.

3 Bij wet nr. 468 van 29 september 1917, Eerste wet betreffende de naamloze vennootschap (*Lovtidende* A 1917, blz. 1117), is de inschrijving van naamloze vennootschappen en kapitaalverhogingen daarvan in een vennootschapsregister verplicht gesteld. Bij deze inschrijving werden rechten geheven waarvan de bevoegde minister het tarief diende vast te stellen. Nadat zij in 1930 een eerste keer grondig was gewijzigd, is deze wet bij wet nr. 370 van 13 juni 1973 betreffende de naamloze vennootschap (*Lovtidende* A 1973, blz. 1025), geheel herzien. Op dezelfde dag werd wet nr. 371 betreffende de besloten vennootschap vastgesteld, die voor die vennootschappen soortgelijke inschrijvingsformaliteiten voorschrijft als voor naamloze vennootschappen (*Lovtidende* A 1973, blz. 1063).

4 Artikel 154, lid 3, van de wet betreffende de naamloze vennootschap en artikel 124, lid 3, van de wet betreffende de besloten vennootschap machtigden de bevoegde minister aanvankelijk om voor die twee soorten vennootschappen het tarief van de inschrijvingsrechten vast te stellen.

5 Tussen de vaststelling van de Eerste wet betreffende de naamloze vennootschap en 1992 is de structuur van de bij de inschrijving van nieuwe vennootschappen en kapitaalverhogingen daarvan geheven rechten niet veranderd. Zij bestaan uit een vast basisrecht en een aanvullend recht dat evenredig is aan het bedrag van het geplaatste nominale kapitaal. Het tarief is daarentegen verschillende keren gewijzigd.

6 Van 1 januari 1974 tot 1 mei 1992 varieerde het basisrecht van 500 tot 1 700 DKR voor de inschrijving van een nieuwe naamloze of besloten vennootschap en van 200 tot 900 DKR voor de inschrijving van een kapitaalverhoging voor beide soorten vennootschappen. In die periode bedroeg het aanvullend recht 4 van het geplaatste kapitaal bij inschrijving van een nieuwe vennootschap, en 4 van de kapitaalverhoging.

7 Het bij wet nr. 468 ingestelde „register van naamloze vennootschappen" (hierna: „register") was een directie van het Ministerie van Handel die was belast met de inschrijving van verklaringen betreffende naamloze vennootschappen en, sinds 1974, van besloten vennootschappen. Bij wet nr. 851 van 23 december 1987 houdende onder meer wijziging van de wet betreffende de naamloze vennootschap en de wet betreffende de besloten vennootschap (*Lovtidende* A 1987, blz. 3229) is het register omgevormd tot het Erhvervs- og Selskabsstyrelse (directie Ondernemings- en vennootschapszaken; hierna: „Styrelsen"). Styrelsen is niet alleen bevoegd voor de inschrijving en voor de vaststelling en inning van de desbetreffende rechten, maar neemt ook deel aan de voorbereiding van de wetgeving op het gebied van het vennootschapsrecht en het ondernemingsrecht, en houdt toezicht op de toepassing daarvan. Voorts verleent zij advies en verstrekt zij informatie.

8 Na een verslag van de Deense Rekenkamer waarin op grond van de vaststelling, dat de ontvangsten van Styrelsen haar uitgaven met betrekking tot de heffing van het aanvullend recht ver overtroffen, de geldigheid van dat recht naar Deens recht werd betwijfeld, is het aanvullend recht bij besluit nr. 301 van 30 april 1992 (*Lovtidende* A 1992, blz. 1149) per 1 mei 1992 afgeschaft. Tegelijkertijd is het basisrecht vastgesteld op 2 500 DKR voor de inschrijving van een nieuwe naamloze vennootschap en op 1 800 DKR voor de inschrijving van een nieuwe besloten vennootschap. Voor de inschrijving van een kapitaalverhoging wordt voor beide soorten vennootschappen voortaan 600 DKR geheven.

9 Daarop verzochten Fantask en verschillende vennootschappen of groepen van vennootschappen Styrelsen om terugbetaling van de bedragen die zij tussen 1983 en 1992 als aanvullend recht aan deze directie hadden betaald. Enkel Fantask verzocht daarnaast om terugbetaling van het basisrecht.

10 Nadat hun verzoeken om terugbetaling waren afgewezen, stelden de betrokken vennootschappen bij het Østre Landsret beroep in tegen het Ministerie van Industrie. In hun beroep stelden verzoeksters met name, dat het aanvullend recht — en in het geval van Fantask ook het basisrecht — in het licht van met name het arrest van 20 april 1993 (gevoegde zaken C-71/91 en C-178/91, Ponente Carni en Cispadana Costruzioni, Jurispr. 1993, blz. I-1915; hierna: „arrest Ponente Carni") onverenigbaar was met de artikelen 10 en 12 van de richtlijn.

11 Onder die omstandigheden heeft het Østre Landsret de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende acht prejudiciële vragen gesteld:

„1) Stelt het gemeenschapsrecht eisen aan de afbakening door de Lid-Staten van het begrip ‚vergoeding' in artikel 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335/EEG, of kan elke Lid-Staat vrijelijk bepalen, wat een ‚vergoeding voor een concrete dienstverrichting' inhoudt?

2) Kan de berekeningsgrondslag van rechten die met een beroep op artikel 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335/EEG door een Lid-Staat worden geheven uit hoofde van de inschrijving van de oprichting van of de kapitaalverhoging binnen een naamloze of besloten vennootschap, een of meer van de volgende soorten kosten omvatten:

— loonkosten en pensioenpremies voor medewerkers die niet met de eigenlijke inschrijving zijn belast, zoals het administratief personeel van de inschrijvingsinstantie, dan wel het personeel van de inschrijvingsinstantie of van een andere instantie, dat is belast met de voorbereiding van wetgeving op het gebied van het vennootschapsrecht;

— kosten van de inschrijving van andere vennootschapsakten, waarvoor volgens de regels van de Lid-Staat geen bepaalde tegenprestatie behoeft te worden betaald;

— kosten van andere taken dan inschrijving, die de inschrijvingsinstantie moet verrichten ingevolge de vennootschapswetgeving en aanverwante wetgeving, zoals het toezicht op de jaarrekening en de boekhouding van vennootschappen;

— de rente over en de afschrijving van alle investeringskosten die volgens de inschrijvingsinstantie betrekking hebben op het vennootschapsrecht en de aanverwante rechtsgebieden;

— kosten van dienstreizen die geen verband houden met concrete inschrijvingswerkzaamheden;

— kosten van de externe voorlichtings- en adviestaak van de inschrijvingsinstantie, die geen verband houdt met concrete inschrijvingswerkzaamheden, zoals het houden van lezingen, het schrijven van artikelen en brochures en het houden van vergaderingen met ondernemingsorganisaties en andere belangengroepen?

3) a) Moet artikel 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335/EEG aldus worden uitgelegd, dat een Lid-Staat geen forfaitaire rechten mag heffen bij bepalingen zonder tijdsbeperking?

b) Zo nee, is de Lid-Staat dan verplicht elk jaar of met een zekere regelmaat de grondslag voor deze rechten bij te stellen?

c) Is het voor de beantwoording van belang, of de rechten evenredig aan het bedrag van de ter inschrijving aangemelde kapitaalverhoging worden vastgesteld?

4) Moet artikel 12, lid 1, sub e, juncto 10, lid 1, van richtlijn 69/335/EEG aldus worden uitgelegd, dat het bedrag dat wordt geheven als tegenprestatie voor een concrete dienstverrichting, bijvoorbeeld de inschrijving van de oprichting van of de kapitaalverhoging binnen een naamloze of besloten vennootschap, moet worden berekend op basis van de feitelijke kosten van de concrete dienstverrichting — de inschrijving — of kan het recht voor de inschrijving worden vastgesteld op bijvoorbeeld een basisrecht plus 4 van de nominale kapitaalinbreng, zodat de hoogte van de belasting onafhankelijk is van de tijd die de inschrijvingsinstantie daaraan besteedt en van de overige kosten die met de inschrijving zijn gemoeid?

5) Moet artikel 12, lid 1, sub e, juncto artikel 10, lid 1, van richtlijn 69/335/EEG aldus worden uitgelegd, dat de Lid-Staten bij de berekening van het bedrag van eventuele terugbetalingen ervan moeten uitgaan, dat de rechten moeten

overeenkomen met de kosten van de concrete dienstverrichting op het tijdstip waarop de dienst is verricht, of mag de Lid-Staat een globale berekening maken over een langere periode, bijvoorbeeld een boekjaar of het tijdvak waarbinnen naar nationaal recht een vordering tot terugbetaling kan worden ingesteld?

6) Indien in het nationale recht een algemeen beginsel geldt, volgens hetwelk bij de beoordeling van de terugvordering van onverschuldigd betaalde rechten meeweegt dat de rechten zijn geheven ingevolge bepalingen die lange tijd hebben gegolden zonder dat de overheid of anderen zich ervan bewust waren dat de heffing grondslag miste, staat het gemeenschapsrecht er dan aan in de weg, dat dit beginsel de terugvordering van rechten die in strijd met richtlijn 69/335/EEG zijn geheven, verhindert?

7) Staat het gemeenschapsrecht in de weg aan een nationale rechtssituatie waarin de autoriteiten van een Lid-Staat in zaken betreffende de terugvordering van in strijd met richtlijn 69/335/EEG geheven rechten, zich met succes erop kunnen beroepen, dat de nationale verjaringstermijnen ingaan op een tijdstip waarop richtlijn 69/335/EEG nog niet naar behoren was uitgevoerd?

8) Brengt artikel 10, lid 1, juncto artikel 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335/EEG, zoals in de vorige vragen uitgelegd, voor particulieren rechten mee waarop zij zich voor de nationale rechter kunnen beroepen?"

12 Allereerst moet worden herinnerd aan de doelstellingen en de inhoud van de richtlijn zoals zij in het arrest Ponente Carni nader zijn omschreven.

13 Zoals blijkt uit haar considerans, strekt de richtlijn tot bevordering van het vrije kapitaalverkeer, dat essentieel wordt geacht voor de verwezenlijking van een economische unie met de kenmerken van een binnenlandse markt. Het nastreven van dit doel veronderstelt met betrekking tot de belastingheffing op het bijeenbrengen van kapitaal, dat de tot dan toe in de Lid-Staten van kracht zijnde indirecte belastingen worden afgeschaft en vervangen door een eenmalig binnen de gemeenschappelijke markt geheven belasting, waarvan de hoogte in alle Lid-Staten gelijk is.

14 Daartoe voorziet de richtlijn in de heffing van een recht op de inbreng van kapitaal, dat, teneinde het kapitaalverkeer niet te verstoren, blijkens de zesde en de zevende overweging van de considerans dient te worden geharmoniseerd binnen de Gemeenschap, niet alleen wat betreft de percentages, maar ook wat betreft de structuur (arrest van 27 juni 1979, zaak 161/78, Conradsen, Jurispr. 1979, blz. 2221, r. o. 11). Dit kapitaalrecht wordt geregeld in de artikelen 2 tot en met 9 van de richtlijn.

15 Artikel 3 bepaalt, op welke kapitaalvennootschappen de bepalingen van de richtlijn van toepassing zijn; daartoe behoren met name de naamloze vennootschap en de besloten vennootschap naar Deens recht.

16 De artikelen 4, 8 en 9 noemen, onverminderd de bepalingen van artikel 7, de verrichtingen die aan het kapitaalrecht zijn onderworpen, en de verrichtingen die door de Lid-Staten kunnen worden uitgezonderd. Volgens de bepalingen van lid 1, sub a en c, van artikel 4 behoren de oprichting van een kapitaalvennootschap en de vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap door inbreng van goederen van welke aard ook tot de aan het kapitaalrecht onderworpen verrichtingen.

17 De richtlijn voorziet eveneens, overeenkomstig de laatste overweging van haar considerans, in de afschaffing van andere indirecte belastingen die dezelfde kenmerken hebben als het kapitaalrecht of het zegelrecht op aandelen en waarvan hand-

having de beoogde doelstellingen in gevaar zou kunnen brengen. Deze indirecte belastingen, waarvan de heffing verboden is, worden opgesomd in de artikelen 10 en 11 van de richtlijn. Artikel 10 bepaalt:

„Behoudens het kapitaalrecht heffen de Lid-Staten 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:

(...)

c) de inschrijving of elke andere formaliteit die een op het maken van winst gerichte vennootschap, vereniging of rechtspersoon vanwege haar rechtsvorm in acht moet nemen alvorens met haar werkzaamheden te kunnen beginnen."

18 In artikel 12, lid 1, van de richtlijn wordt een limitatieve opsomming gegeven van de heffingen en rechten, andere dan het kapitaalrecht, die in afwijking van de artikelen 10 en 11 aan kapitaalvennootschappen kunnen worden opgelegd naar aanleiding van de verrichtingen bedoeld in deze artikelen (zie in deze zin arrest van 2 februari 1988, zaak 36/86, Dansk Sparinvest, Jurispr. 1988, blz. 409, r. o. 9). Artikel 12, lid 1, sub c, van de richtlijn doelt met name op „rechten met het karakter van een vergoeding".

De eerste vijf vragen

19 Met zijn eerste vijf vragen, die tezamen moeten worden beantwoord, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of artikel 12, lid 1, sub e, van de richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de bij de inschrijving van naamloze en besloten vennootschappen en van de kapitaalverhogingen ervan geheven rechten slechts dan

het karakter van een vergoeding hebben wanneer zij worden berekend op de enkele grondslag van de kosten van de betrokken formaliteiten, dan wel ook wanneer zij aldus worden vastgesteld, dat zij alle of een deel van de kosten van de met die verrichtingen belaste administratie dekken.

20 Aangezien artikel 12 van de richtlijn in het bijzonder afwijkt van de verbodsbepalingen van artikel 10, moet allereerst worden onderzocht, of de litigieuze rechten onder een van deze verbodsbepalingen vallen.

21 Artikel 10 van de richtlijn, gelezen met inachtneming van haar laatste overweging, verbiedt met name indirecte belastingen die dezelfde kenmerken vertonen als het kapitaalrecht. Bedoeld zijn onder meer de belastingen die, in welke vorm ook, verschuldigd zijn voor de oprichting of vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap (artikel 10, sub a) of voor de inschrijving of elke andere formaliteit die een vennootschap vanwege haar rechtsvorm in acht moet nemen alvorens met haar werkzaamheden te kunnen beginnen (artikel 10, sub c). Dit laatste verbod wordt gerechtvaardigd door het feit, dat hoewel de betrokken belastingen niet worden geheven over de inbreng van kapitaal als zodanig, zij niettemin worden geheven ter zake van formaliteiten die verband houden met de rechtsvorm van de vennootschap, dat wil zeggen het medium dat voor het bijeenbrengen van kapitaal wordt gebruikt, zodat de handhaving van deze belastingen eveneens de doelstellingen van de richtlijn zou dreigen te doorkruisen (arrest van 11 juni 1996, zaak C-2/94, Denkavit Internationaal e. a., Jurispr. 1996, blz. I-2827, r. o. 23).

22 In casu vallen het basisrecht en het aanvullend recht, die worden geheven bij de inschrijving van nieuwe naamloze en besloten vennootschappen, rechtstreeks onder het verbod van artikel 10, sub c, van de richtlijn. Hetzelfde geldt wanneer deze rechten verschuldigd zijn wegens de inschrijving van een kapitaalverhoging van deze vennootschappen, daar zij dan worden geheven ter zake van een wezenlijke formaliteit die verband houdt met de rechtsvorm van de betrokken vennootschappen. Ofschoon de inschrijving van een kapitaalverhoging formeel geen formaliteit is die aan de uitoefening van de werkzaamheden van een kapitaalvennootschap vooraf moet gaan, is zij niettemin een voorwaarde om die activiteit uit te oefenen en voort te zetten.

23 Wat de uitlegging van het begrip „rechten met het karakter van een vergoeding" in artikel 12 van de richtlijn betreft, stellen de Deense en de Zweedse regering, dat dit begrip mede omvat rechten waarvan het bedrag aldus wordt berekend, dat zij niet enkel de kosten van de eigenlijke inschrijvingsformaliteiten dekken, maar ook alle uitgaven van de administratie die de rechten heft, die met name verband houden met de voorbereiding en toepassing van de wetgeving op het gebied van het vennootschapsrecht.

24 De Deense regering voert inzonderheid aan, dat de richtlijn de wettelijke regelingen van de Lid-Staten inzake de in artikel 12, lid 1, sub e, bedoelde rechten met het karakter van een vergoeding niet heeft geharmoniseerd, en dat de omschrijving daarvan derhalve nog steeds tot de bevoegdheid van de Lid-Staten behoort. Deze hebben evenwel geen volledig discretionaire bevoedheid, daar de kosten van de met de inschrijving belaste administratie volgens het arrest Ponente Carni op redelijke wijze dienen te worden geraamd. Anders dan in die zaak het geval was, kan een Lid-Staat voor de berekening van de rechten dus geen rekening houden met kosten die losstaan van het beheer van het vennootschapsrecht.

25 Volgens Fantask, de andere verzoeksters in het hoofdgeding die opmerkingen hebben ingediend, en de Commissie volgt uit het arrest Ponente Carni integendeel, dat het begrip rechten met het karakter van een vergoeding een communautair begrip is, en dat een dergelijk recht noodzakelijkerwijs enkel mag worden berekend op grond van de kosten van de inschrijvingsverrichting waarvan het recht de tegenprestatie is. Een recht dat, zoals het aanvullend recht, evenredig is aan het geplaatste kapitaal, kan naar zijn aard niet onder de uitzondering van artikel 12, lid 1, sub e, van de richtlijn vallen. Ofschoon een Lid-Staat vooraf, zonder tijdsbeperking en op grond van een forfaitaire raming van de kosten van de inschrijvingsverrichtingen, het bedrag van de vergoedingen mag vaststellen, moet hij die bedragen regelmatig, bijvoorbeeld jaarlijks, heronderzoeken teneinde zich ervan te vergewissen, dat zij de kosten niet overschrijden.

26 Dienaangaande zij opgemerkt, 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 Lid-Staten verwijst. Bovendien zouden de doelstellingen van de richtlijn in gevaar komen indien de Lid-Staten 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 Lid-Staat kan worden overgelaten (zie arrest van 15 juli 1982, zaak 270/81, Felicitas, Jurispr. 1982, blz. 2771, r. o. 14).

27 In het arrest Ponente Carni (r. o. 41 en 42) overwoog het Hof, dat het onderscheid tussen de door artikel 10 van de richtlijn verboden heffingen en de rechten met het karakter van een vergoeding hierin bestaat, dat deze laatste uitsluitend bestaan in bij de inschrijving geheven retributies, waarvan de hoogte wordt berekend op basis van de kosten van de verrichte dienst. Een retributie waarvan het bedrag geen enkel verband zou hebben met de kosten van de desbetreffende dienst, of waarvan het bedrag niet zou worden berekend op basis van de kosten van de verrichting waarvoor zij de tegenprestatie is, maar op basis van het totaal van de werkings- en investeringskosten van de met die verrichting belaste overheidsdienst, zou moeten worden beschouwd als een belasting die reeds door het verbod van artikel 10 van de richtlijn wordt getroffen.

28 Uit het voorgaande volgt, dat een bij de inschrijving van naamloze en besloten vennootschappen en bij kapitaalverhogingen van deze vennootschappen geheven recht niet het karakter van een vergoeding in de zin van artikel 12, lid 1, sub e, van de richtlijn kan hebben, indien het bedrag ervan aldus wordt berekend, dat het de kosten dekt als die welke de verwijzende rechter in de eerste drie streepjes van de tweede vraag noemt. Die kosten houden immers geen verband met de inschrijving waarvan de litigieuze rechten de tegenprestatie zijn. Om de in de punten 37 en 45 van de conclusie van de advocaat-generaal genoemde redenen kan evenwel worden aanvaard, dat een Lid-Staat slechts rechten int voor de belangrijkste inschrijvingsverrichtingen en dat hij daarbij de kosten van gratis verrichte inschrijvingen van minder belang doorberekent.

29 Met betrekking tot de vaststelling van het bedrag van de rechten met het karakter van een vergoeding overwoog het Hof in het arrest Ponente Carni (r. o. 43), dat het voor sommige verrichtingen, zoals de inschrijving van een vennootschap, moeilijk kan zijn de kosten ervan vast te stellen. De raming van die kosten kan in een dergelijk geval slechts forfaitair zijn en dient te geschieden op een redelijke wijze, waarbij met name rekening wordt gehouden met het aantal en het niveau van de ambtenaren, de door deze ambtenaren bestede tijd en de verschillende materiële kosten die met de verrichting zijn gemoeid.

30 Dienaangaande zij opgemerkt, dat een Lid-Staat bij de berekening van het bedrag van rechten met het karakter van een vergoeding niet alleen mag uitgaan van de kosten voor materiaal en salarissen die rechtstreeks verband houden met de inschrijvingen waarvan zij de tegenprestatie zijn, maar onder de in punt 43 van de conclusie van de advocaat-generaal genoemde voorwaarden ook van het deel van de algemene kosten van de bevoegde administratie die met die verrichtingen samenhangen. De in de laatste drie streepjes van de tweede vraag van de verwijzende rechter genoemde uitgaven kunnen slechts in die mate in de berekeningsgrondslag van de rechten worden begrepen.

31 Een recht dat onbeperkt recht evenredig is aan het geplaatste nominale kapitaal kan naar zijn aard geen recht met het karakter van een vergoeding in de zin van de richtlijn zijn. Ofschoon er in bepaalde gevallen een verband kan bestaan tussen de complexiteit van een inschrijving en de omvang van het geplaatste kapitaal, houdt de hoogte van een dergelijk recht gewoonlijk immers geen verband met de kosten die de administratie bij de inschrijving maakt.

32 Ten slotte blijkt uit het arrest Ponente Carni (r. o. 43), dat het bedrag van een recht met het karakter van een vergoeding niet moet variëren naar gelang van de reële kosten die de administratie bij de inschrijving maakt, en dat een Lid-Staat vooraf, op basis van de voorzienbare gemiddelde inschrijvingskosten forfaitaire rechten mag vaststellen voor de vervulling van de inschrijvingsformaliteiten van kapitaalvennootschappen. Voorts staat niets eraan in de weg, dat de bedragen van die rechten voor onbepaalde tijd worden vastgesteld, mits de Lid-Staat zich regelmatig, bijvoorbeeld jaarlijks, ervan vergewist, dat zij de inschrijvingskosten niet overschrijden.

33 Het staat aan de nationale rechter, aan de hand van de voorgaande overwegingen na te gaan, in welke mate de litigieuze rechten het karakter van een vergoeding hebben, en desgevallend op basis daarvan terugbetaling te gelasten.

34 Derhalve moet op de eerste vijf vragen worden geantwoord, dat artikel 12, lid 1, sub e, van de richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de bij de inschrijving van naamloze en besloten vennootschappen en van kapitaalverhogingen ervan geheven rechten slechts dan het karakter van een vergoeding hebben wanneer zij worden berekend op de enkele grondslag van de kosten van de betrokken formaliteiten, met dien verstande, dat die rechten ook de kosten van gratis verrichte inschrijvingen van minder belang mogen omvatten. Bij de berekening van die bedragen mag een Lid-Staat rekening houden met alle met de inschrijving verbonden kosten, waaronder het deel van de algemene kosten die met die verrichting samenhangen. Voorts kan een Lid-Staat voorzien in forfaitaire rechten die voor onbepaalde tijd worden vastgesteld, mits hij zich regelmatig ervan vergewist, dat die bedragen de gemiddelde kosten van de betrokken verrichtingen niet overschrijden.

De zesde vraag

35 Met zijn zesde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, of het gemeenschapsrecht eraan in de weg staat, dat vorderingen tot terugbetaling van in strijd met de richtlijn betaalde rechten kunnen worden afgewezen op grond dat de heffing van die rechten voortvloeide uit een verschoonbare dwaling van de overheid van de Lid-Staat, in die zin dat die rechten lange tijd zijn geheven zonder dat de overheid of de belastingplichtigen zich van de onrechtmatigheid bewust waren.

36 Volgens vaste rechtspraak verklaart en preciseert de uitlegging die het Hof krachtens de hem bij artikel 177 van het Verdrag verleende bevoegdheid aan een voorschrift van gemeenschapsrecht geeft wanneer daaraan behoefte bestaat, de betekenis en strekking van dat voorschrift zoals het sedert het tijdstip van zijn inwerkingtreding moet of had moeten worden verstaan en toegepast.

37 Hieruit volgt, dat het aldus uitgelegde voorschrift door de rechter kan en moet worden toegepast op rechtsbetrekkingen die zijn ontstaan en tot stand gekomen vóór het arrest waarbij op het verzoek om uitlegging is beslist, indien voor het overige is voldaan aan de voorwaarden waaronder een geschil over de toepassing van dat voorschrift voor de bevoegde rechter kan worden gebracht (arresten van 27 maart 1980, zaak 61/79, Denkavit italiana, Jurispr. 1980, blz. 1205, r. o. 16, en 13 februari 1996, gevoegde zaken C-197/94 en C-252/94, Bautiaa en Société française maritime, Jurispr. 1996, blz. I-505, r. o. 47).

38 Volgens die rechtspraak is het recht op terugbetaling van heffingen die een Lid-Staat in strijd met het gemeenschapsrecht heeft toegepast, het uitvloeisel en het complement van de rechten die de justitiabelen ontlenen aan de gemeenschapsbepalingen zoals die door het Hof zijn uitgelegd (arrest van 9 november 1983, zaak 199/82, San Giorgio, Jurispr. 1983, blz. 3595, r. o. 12). De Lid-Staat is in beginsel dus verplicht, in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffingen terug te betalen (arrest van 14 januari 1997, gevoegde zaken C-192/95-C-218/95, Comateb e. a., Jurispr. 1997, blz. I-165, r. o. 20).

39 Ofschoon bij ontbreken van een desbetreffende gemeenschapsregeling de terugbetaling enkel mogelijk is onder de in de verschillende nationale wettelijke regelingen gestelde materiële en formele voorwaarden, mogen deze voorwaarden niet ongunstiger zijn dan die welke voor soortgelijke nationale vorderingen gelden, en de uitoefening van de door de communautaire rechtsorde verleende rechten niet in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken (zie onder meer arrest van 14 december 1995, zaak C-312/93, Peterbroeck, Jurispr. 1995, blz. I-4599, r. o. 12).

40 Vastgesteld moet worden, dat een algemeen beginsel van nationaal recht, volgens hetwelk de rechterlijke instanties van een Lid-Staat vorderingen tot terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht geheven rechten moeten afwijzen wanneer die rechten lange tijd zijn geheven zonder dat de overheid van die Lid-Staat of de belastingplichtigen zich van de onrechtmatigheid van die rechten bewust waren, niet aan die voorwaarden voldoet. De toepassing van een dergelijk beginsel zou het in die omstandigheden immers uiterst moeilijk maken terugbetaling van met het gemeenschapsrecht strijdige belastingen te verkrijgen. Bovendien zouden daardoor langdurige schendingen van het gemeenschapsrecht worden begunstigd.

41 Mitsdien moet op de zesde vraag worden geantwoord, dat het gemeenschapsrecht eraan in de weg staat, dat vorderingen tot terugbetaling van in strijd met de richtlijn betaalde rechten kunnen worden afgewezen op grond dat de heffing van die rechten voortvloeide uit een verschoonbare dwaling van de overheid van de Lid-Staat, in die zin dat die rechten lange tijd zijn geheven zonder dat de overheid of de belastingplichtigen zich van de onrechtmatigheid bewust waren.

De zevende vraag

42 Met zijn zevende vraag wenst de nationale rechter in wezen te vernemen, of het gemeenschapsrecht eraan in de weg staat, dat een Lid-Staat zich tegen vorderingen tot terugbetaling van in strijd met de richtlijn geheven rechten op een nationale verjaringstermijn beroept zolang deze Lid-Staat de richtlijn niet naar behoren heeft omgezet.

43 Blijkens de verwijzingsbeschikking verjaren een aantal vorderingen naar Deens recht na vijf jaar en gaat die termijn in beginsel in op de datum van opeisbaarheid van de vordering. Na het verstrijken van die termijn vervalt de vordering in de regel, tenzij de schuldenaar de schuld heeft erkend, of de schuldeiser tot invordering in rechte is overgegaan.

44 Toen sommige verzoeksters in het hoofdgeding een verzoek tot terugbetaling indienden, was de betrokken termijn althans voor een deel van hun vorderingen verstreken.

45 Verzoeksters en de Commissie stellen onder verwijzing naar het arrest van 25 juli 1991 (zaak C-208/90, Emmott, Jurispr. 1991, blz. I-4269), dat een Lid-Staat zich niet op een nationale verjaringstermijn kan beroepen zolang de richtlijn in strijd

waarmee de heffingen zijn geheven, niet naar behoren in zijn nationaal recht is omgezet. Huns inziens zijn de justitiabelen tot dan niet in staat alle rechten te kennen die zij aan de betrokken richtlijn ontlenen. Een nationale verjaringstermijn zou derhalve slechts ingaan wanneer de richtlijn naar behoren is omgezet.

46 De Deense en de Franse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk zijn van mening, dat een Lid-Staat een nationale verjaringstermijn als de onderhavige kan inroepen wanneer de in de rechtspraak van het Hof (zie met name de arresten San Giorgio en Peterbroeck, reeds aangehaald) gestelde voorwaarden van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid zijn vervuld. Volgens die regeringen moet het arrest Emmott worden gelezen tegen de achtergrond van de zeer uitzonderlijke omstandigheden van die zaak, hetgeen het Hof in zijn latere rechtspraak trouwens heeft bevestigd.

47 In rechtsoverweging 39 van het onderhavige arrest herinnerde het Hof eraan, dat het volgens vaste rechtspraak bij ontbreken van een desbetreffende gemeenschapsregeling een aangelegenheid van de interne rechtsorde van elke Lid-Staat is om de procesregels voor de terugvordering van onverschuldigd betaalde bedragen te geven, met dien verstande dat die regels niet ongunstiger mogen zijn dan die welke voor soortgelijke nationale vorderingen gelden, en de uitoefening van de door de communautaire rechtsorde verleende rechten niet in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk mogen maken.

48 Aldus erkende het Hof, dat het met het gemeenschapsrecht verenigbaar is dat in het belang van de rechtszekerheid, die zowel de belastingbetaler als de betrokken administratie beschermt, redelijke beroepstermijnen worden vastgesteld die gelden op straffe van verval van recht. Dergelijke termijnen kunnen namelijk niet worden geacht de uitoefening van door het gemeenschapsrecht verleende rechten in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk te maken, ook al leidt het verstrijken ervan per definitie tot gehele of gedeeltelijke afwijzing van de ingediende vordering (zie in het bijzonder arresten van 16 december 1976, zaak 33/76, Rewe, Jurispr. 1976, blz. 1989, r. o. 5, en zaak 45/76, Comet, Jurispr. 1976, blz. 2043, r. o. 17 en 18, en arrest van 10 juli 1997, zaak C-261/95, Palmisani, Jurispr. 1997, blz. I-4025, r. o. 28).

49 Dienaangaande moet de in het Deense recht gestelde verjaringstermijn van vijf jaar als redelijk worden aangemerkt (arrest van 17 juli 1997, zaak C-90/94, Haahr Petroleum, Jurispr. 1997, blz. I-4085, r. o. 49). Bovendien blijkt deze termijn zowel voor beroepen op grond van het gemeenschapsrecht als voor beroepen op grond van het nationale recht te gelden.

50 In het arrest Emmott (reeds aangehaald, r. o. 23) heeft het Hof geoordeeld, dat tot het moment waarop een richtlijn naar behoren is omgezet, een Lid-Staat die in gebreke is gebleven, zich niet kan beroepen op termijnoverschrijding door een particulier die een procedure tegen hem instelt ter bescherming van de rechten die de bepalingen van die richtlijn hem toekennen, en dat een in het nationale recht vastgelegde beroepstermijn niet vóór dat tijdstip kan ingaan.

51 Volgens het arrest van 6 december 1994 (zaak C-410/92, Johnson, Jurispr. 1994, blz. I-5483, r. o. 26) blijkt uit het arrest van 27 oktober 1993 (zaak C-338/91, Steenhorst-Neerings, Jurispr. 1993, blz. I-5475), dat de in het arrest Emmott gevonden oplossing werd gerechtvaardigd door de specifieke omstandigheden van die zaak, waarin als gevolg van verval van recht verzoekster in het hoofdgeding geen enkele mogelijkheid meer had, haar recht op gelijke behandeling ingevolge de richtlijn te doen gelden (zie eveneens het arrest Haahr Petroleum, reeds aangehaald, r. o. 52, en het arrest van 17 juli 1997, gevoegde zaken C-114/95 en C-115/95, Texaco en Olieselskabet Danmark, Jurispr. 1997, blz. I-4263, r. o. 48).

52 Mitsdien moet op de zevende vraag worden geantwoord, dat het gemeenschapsrecht bij zijn huidige stand niet eraan in de weg staat, dat een Lid-Staat die de richtlijn niet naar behoren heeft omgezet, zich tegen vorderingen tot terugbetaling van in strijd met de richtlijn geheven rechten beroept op een nationale verjaringstermijn die ingaat op de datum van de opeisbaarheid van de betrokken rechten, mits die termijn niet ongunstiger is voor beroepen op grond van het gemeenschapsrecht dan voor beroepen op grond van het nationale recht, en hij de uitoefening van de door de communautaire rechtsorde verleende rechten niet in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maakt.

De achtste vraag

53 Met zijn achtste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, of artikel 10 juncto artikel 12, lid 1, sub e, van de richtlijn voor particulieren rechten meebrengt waarop zij zich voor de nationale rechter kunnen beroepen.

54 Volgens vaste rechtspraak kunnen in gevallen waarin de bepalingen van een richtlijn, inhoudelijk gezien, onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn, justitiabelen zich voor de nationale rechter op die bepalingen beroepen tegenover de staat, wanneer deze hetzij heeft verzuimd de richtlijn binnen de termijn in nationaal recht om te zetten, hetzij dit op onjuiste wijze heeft gedaan (zie met name arrest van 23 februari 1994, zaak C-236/92, Comitato di coordinamento per la difesa della cava e. a., Jurispr. 1994, blz. I-483, r. o. 8).

55 In casu volstaat de vaststelling, dat het verbod van artikel 10 van de richtlijn en de uitzondering op dat verbod in artikel 12, lid 1, sub e, zo nauwkeurig en onvoorwaardelijk zijn geformuleerd dat zij door de justitiabelen voor de nationale rechterlijke instanties kunnen worden ingeroepen tegen een bepaling van nationaal recht die indruist tegen de richtlijn.

56 Mitsdien moet op de achtste vraag worden geantwoord, dat artikel 10 juncto artikel 12, lid 1, sub e, van de richtlijn voor particulieren rechten meebrengt waarop zij zich voor de nationale rechter kunnen beroepen.

Kosten

57 De kosten door de Deense, de Franse, de Italiaanse en de Zweedse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE,

uitspraak doende op de door het Østre Landsret bij beschikking van 8 juni 1995 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) Artikel 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, zoals laatstelijk gewijzigd bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985, moet aldus worden uitgelegd, dat de bij de inschrijving van naamloze en besloten vennootschappen en van kapitaalverhogingen ervan geheven rechten slechts dan het karakter van een vergoeding hebben wanneer zij worden berekend op de enkele grondslag van de kosten van de betrokken formaliteiten, met dien verstande, dat die rechten ook de kosten van gratis verrichte inschrijvingen van minder belang mogen omvatten. Bij de berekening van die bedragen mag een Lid-Staat rekening houden met alle met de inschrijving verbonden kosten, waaronder het deel van de algemene kosten die met die verrichting samenhangen. Voorts kan een Lid-Staat voorzien in forfaitaire rechten die voor onbepaalde tijd worden vastgesteld, mits hij zich regelmatig ervan vergewist, dat die bedragen de gemiddelde kosten van de betrokken verrichtingen niet overschrijden.

2) **Het gemeenschapsrecht staat eraan in de weg, dat vorderingen tot terugbetaling van in strijd met richtlijn 69/335, zoals gewijzigd, betaalde rechten kunnen worden afgewezen op grond dat de heffing van die rechten voortvloeit uit een verschoonbare dwaling van de overheid van de Lid-Staat, in die zin dat die rechten lange tijd zijn geheven zonder dat de overheid of de belastingplichtigen zich van de onrechtmatigheid bewust waren.**

3) **Bij zijn huidige stand staat het gemeenschapsrecht niet eraan in de weg, dat een Lid-Staat die richtlijn 69/335, zoals gewijzigd, niet naar behoren heeft omgezet, zich tegen vorderingen tot terugbetaling van in strijd met de richtlijn geheven rechten beroept op een nationale verjaringstermijn die ingaat op de datum van de opeisbaarheid van de betrokken rechten, mits die termijn niet ongunstiger is voor beroepen op grond van het gemeenschapsrecht dan voor beroepen op grond van het nationale recht, en hij de uitoefening van de door de communautaire rechtsorde verleende rechten niet in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maakt.**

4) **Artikel 10 juncto artikel 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335, zoals gewijzigd, brengt voor particulieren rechten mee waarop zij zich voor de nationale rechter kunnen beroepen.**

Rodríguez Iglesias Gulmann Ragnemalm

Wathelet Mancini Moitinho de Almeida

Kapteyn Murray Edward

Puissochet Hirsch Jann Sevón

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 2 december 1997.

De griffier

R. Grass

De president

G. C. Rodríguez Iglesias