FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT F.G. JACOBS

fremsat den 7. marts 1996 *

1. Stridsspørgsmålet i denne sag, der kommer til Domstolen i form af en præjudiciel forelæggelse fra det nederlandske College van Beroep voor het Bedrijfsleven (forvaltningsdomstol for handel og industri), er, om en afgift, som de nederlandske handels- og industrikamre pålægger virksomheder etableret i deres områder, er forenelig med fællesskabsdirektivet om kapitaltilførselsafgifter, som forbyder opkrævning af andre skatter eller afgifter end kapitaltilførselsafgift for indregistrering af et kapitalselskab eller andre formaliteter, der går forud for et sådant selskabs udøvelse af virksomhed.

2. Handels- og industrikamrene pålægger årligt de virksomheder, der er indregistreret i deres respektive handelsregistre, den nederlandske afgift, som anvendes til af finansiere handels- og industrikamrenes forskellige aktiviteter. Udtrykket »virksomhed« fortolkes bredt, således at det omfatter alle typer erhvervsvirksomhed, hvad enten det drejer sig om handel eller holding- og investeringsvirksomhed. Afgiften er baseret på den kapital, der er indskudt i virksomheden, defineret som reserver, lager og langfristet gæld, og kan andrage op til 24 400 HFL.

3. Alle selskaber (med undtagelse af inaktive selskaber, i hvilke der ikke er indskudt kapital) ejer pr. definition en registrerbar virksomhed og er pålagt afgiften. Da den nederlandske lovgiver har kombineret registeret for virksomheder med selskabsregisteret, kræves der kun særskilt registrering af selskabet selv, hvis selskabets hjemsted ikke er beliggende i det handelskammers område, hvor dets virksomhed er etableret. I sidstnævnte tilfælde opkræves der et ubetydeligt gebyr på 61 HFL for handelskammerets registrering af selskabet i det område, hvor selskabets hjemsted er beliggende.

4. De sagsøgende selskaber i hovedsagen har anført, at direktivet er til hinder for, at handelskamrene pålægger dem en afgift som afgiften på virksomheder og kun tillader dem at opkræve 61 HFL, som udgør omkostningerne ved registrering af selskabet.

5. Hvis afgiften er ulovlig, opstår der det yderligere spørgsmål, om handelskamrene under henvisning til den frist på 30 dage, som er fastsat i national lovgivning for søgsmål til prøvelse af deres afgørelser, kan afslå begæringer om tilbagebetaling af gebyrer, der er opkrævet for de foregående år.

* Originalsprog: engelsk

Den relevante nationale lovgivning

6. Ifølge Wet op de Kamers van Koophandel en Fabrieken (den nederlandske lov om handelskamre) af 1963 har handelskamrene på deres område til opgave at varetage de økonomiske interesser for handel, industri, håndværk og serviceerhverv [1]. Handelskamrene udfører en lang række tjenesteydelser, bl.a. at oprette og drive institutioner til brug for handel og industri, at give oplysninger, at give subsidier til institutioner, som har til formål at fremme handelens interesser, at bevidne rigtigheden af underskrifter, at tage personer i ed og at indsamle oplysninger [2]. Handelskamrene anvendes af forskellige offentlige institutioner som informationskilde vedrørende handel og industri [3].

7. Artikel 1 i Handelsregisterwet (den nederlandske handelsregisterlov) af 1918 bestemmer, at handelskamrene skal føre et register over virksomheder, der har hjemsted i deres område. Lovens artikel 1, stk. 1, 2, 3 og 7, med senere ændringer bestemmer følgende:

»1) Der oprettes et handelsregister, hvori optages alle virksomheder, som:

a) har hjemsted i Nederlandene, eller

b) har en filial i Nederlandene ... eller

c) er repræsenteret i Nederlandene af en befuldmægtiget handelsagent.

2) Handelsregisteret føres af handelskamrene, hver for deres område.

3) Registreringen sker ved hvert handelskammer, i hvis område virksomheden

1 — Jf. lovens artikel 3.
2 — Jf. lovens artikel 16.
3 — Jf. lovens artikel 17 og 18.

har hjemsted eller en filial af virksomheden er beliggende.

...

7) I handelsregisteret optages endvidere alle aktieselskaber, anpartsselskaber, andelsforeninger, gensidige forsikringsselskaber og europæiske økonomiske firmagrupper, som har vedtægtsmæssigt hjemsted i Nederlandene. Registreringen sker ved det handelskammer, på hvis område de har deres vedtægtsmæssige hjemsted.«

8. I forelæggelseskendelsen fastslår den nationale ret, at registreringen af virksomheder i handelsregisteret har dobbelt karakter. For det første opfylder den den forpligtelse til registrering af selskaber, som findes i henhold til nationale bestemmelser til gennemførelse af Rådets direktiv 68/151/EØF af 9. marts 1968 [4], hvis artikel 3, stk. 1, pålægger medlemsstaterne at oprette en aktmappe i et centralt register eller et handels- eller selskabsregister for de af direktivet omfattede selskaber. For det andet fungerer den som kilde til faktiske oplysninger vedrørende det økonomiske liv og som oversigt over de virksomheder, til fordel for hvilke handelskammeret er oprettet, og som udgør den kreds, hvis interesser handelskammeret skal varetage.

9. Artikel 9, litra c), i handelsregisterloven er til hinder for dobbelt registrering af en juridisk person, hvis vedtægtsmæssige hjemsted (statutaire zetel) ligger i samme område som en virksomhed, som denne driver. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

»Såfremt en i artikel 1, stk. 7, nævnt juridisk person er ejer af en virksomhed, som er registreret ved det handelskammer, på hvis område denne juridiske person har sit vedtægtsmæssige hjemsted, gælder registreringen af virksomheden ved dette handelskammer også som registrering af den juridiske person.«

10. Udtrykket »virksomhed« i artikel 1, stk. 1, dækker tilsyneladende ikke blot virksomheder, der driver handel, men også virksomheder, der har aktiviteter inden for holding og investering. Følgelig kræves registrering i henhold til artikel 1, stk. 1, i praksis kun for selskaber, der er helt inaktive, eller selskaber, hvis virksomhed er

4 — Det første direktiv om samordning af de garantier, som kræves i medlemsstaterne af de i traktatens artikel 58, stk. 2, nævnte selskaber til beskyttelse af såvel selskabsdeltagernes som tredjemands interesser, med det formål at gøre disse garantier lige byrdefulde (EFT 1968 I, s. 41).

beliggende i et andet område end deres hjemsted.

11. Lovens artikel 22 handler om gebyrer for registrering. Artikel 22, stk. 1-4, bestemmer følgende:

»1) For registrering af en virksomhed ved det handelskammer, i hvis område den har hjemsted, skal der for hvert kalenderår, hvor virksomheden er registreret eller skal være registreret ved dette handelskammer, betales et af dette handelskammer ved bekendtgørelse fastsat beløb.

2) Handelskammeret kan ikke ved bekendtgørelse som omhandlet i stk. 1 for nogen virksomhed fastsætte et højere beløb end det beløb, der er fastsat ved ministeriel bekendtgørelse for den pågældende gruppe virksomheder.

3) Ved den i stk. 2 nævnte bekendtgørelse inddeles virksomhederne i grupper alt efter den i virksomheden indskudte kapital med fradrag af tab. Ved denne bekendtgørelse kan virksomheder i særlige tilfælde inddeles i grupper efter andre kriterier. For hver gruppe virksomheder fastsættes et beløb til gennemførelse af stk. 1.

4) Ved den i virksomheden indskudte kapital forstås også:

a) reserver og lager, bortset fra hvad der tjener til dækning af forpligtelser eller umiddelbart påviselige risici, for så vidt disses størrelse ikke overstiger størrelsen af disse forpligtelser eller risici

b) gæld med en løbetid på et år eller længere.«

12. Der er fastsat mere detaljerede regler om registrering og gebyrer ved kongelige anordninger af 1. august 1956 og af 5. december 1968. I henhold til sidstnævnte anordnings artikel 3 med senere ændringer varierede gebyret fra 61 HFL for en virksomhed i gruppe I (med en kapital på under 25 000 HFL) til 24 400 HFL for en virksomhed i gruppe XVI (med en kapital på lig med eller over 500 mio. HFL). I henhold til Wet op de Bedrijfsorganisatie (den nederlandske lov om erhvervslivets organisation) af 1950 med

senere ændringer forhøjes registreringsgebyrerne lidt med et supplerende bidrag til fordel for Nederlandenes Socialøkonomiske Råd.

13. Artikel 22, stk. 6, i handelsregisterloven omhandler registrering af juridiske personer. Bestemmelsen lyder således:

»Før registrering af en i artikel 1, stk. 7, omhandlet juridisk person skal der for hvert kalenderår, hvori den juridiske person er registreret eller skal registreres, til det pågældende handelskammer betales et gebyr, der fastsættes ved ministeriel bekendtgørelse. Denne bestemmelse finder ikke anvendelse, såfremt registreringen af den juridiske persons virksomhed i henhold til artikel 9, litra c), gælder som registrering af den juridiske person.«

14. Som jeg allerede har forklaret, er et selskab, der ejer en virksomhed med hjemsted i samme område som sit hjemsted, således ikke forpligtet til at foretage en særskilt registrering af sin virksomhed og betaler ikke tillægsgebyret. Når et selskabs hjemsted og dens virksomhed befinder sig i forskellige områder, skal det betale et særskilt registreringsgebyr til det pågældende handelskammer. Ifølge artikel 8, litra a), i dekret af 5. december 1968 er dette gebyr fastsat til 61 HFL, hvilket svarer til gebyret for virksomheder i den laveste gruppe (gruppe I). Den nationale ret finder, at beløbet på 61 HFL svarer til omkostningerne ved at føre registeret.

15. Ifølge handelsregisterlovens artikel 26 betales beløbene af virksomhedens ejer eller af den registrerede juridiske person. Såfremt beløbet ikke betales, udfærdiger handelskammeret et betalingspålæg, der er eksekutionsgrundlag i henhold til lov om borgerlig retspleje.

16. Manglende opfyldelse af registreringsforpligtelsen straffes med fængsel, bøde eller begge [5].

17. Handelskamrenes afgørelser kan indbringes for College van Beroep voor het Bedrijfsleven [6]. Sagen skal anlægges inden for 30 dage efter den dag, da afgørelsen er blevet meddelt, udstedt eller afsendt [7]. Sagen afvises dog ikke, hvis den pågældende part kan

5 - Jf. artikel 1, stk. 4, litra e), artikel 2, stk. 4, og artikel 6, stk. 1 og stk. 4, litra e), i lov af 22.6.1950 om efterforskning, forfølgning og pådømmelse af økonomiske delikter.

6 - Jf. artikel 31 i loven om handelskamre.

7 - Jf. artikel 33 i lov af 1954 om forvaltningssager vedrørende erhvervslivets organisation.

godtgøre, at det ikke kan bebrejdes ham, at fristen er overskredet [8].

De relevante fællesskabsbestemmelser

18. Ved Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter [9], som er udstedt i henhold til traktatens artikel 99 og 100, har Rådet tilstræbt at harmonisere afgiften på tilførsel af kapital til selskaber (»kapitaltilførselsafgift«). Direktivet er siden blevet ændret gentagne gange [10]; ingen af disse ændringer er dog relevante for denne sag.

19. Direktivets artikel 1 bestemmer følgende:

»Medlemsstaterne opkræver en i overensstemmelse med bestemmelserne i artikel 2-9 harmoniseret afgift på kapitaltilførsel til kapitalselskaber, der i det følgende betegnes som 'kapitaltilførselsafgift'.«

20. De relevante bestemmelser i direktivets artikel 3 er følgende:

»1) Ved kapitalselskaber forstås i dette direktiv:

a) de selskaber i henhold til ... nederlandsk ret, der er nævnt nedenfor:

— ... naamloze vennootschap

— ... commanditaire vennootschap op aandelen

b) ethvert selskab, enhver personsammenslutning eller juridisk person, hvis kapital- eller formueandele er omsættelige på børsen i en af medlemsstaterne

c) ethvert selskab, enhver personsammenslutning eller juridisk person med erhvervsformål, hvis medlemmer er berettigede til uden forudgående godkendelse at afhænde deres

8 — Jf. lovens artikel 33, stk. 3.

9 — EFT 1969 II, s. 405.

10 — Senest ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10.6.1985 (EFT L 156, s. 23).

andele til tredjemand, og hvis medlemmer kun hæfter for selskabets, personsammenslutningens eller den juridiske persons gæld med deres andel.

2) Ved anvendelsen af dette direktiv er alle andre selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer, der har et erhvervsformål, ligestillet med kapitalselskaber. En medlemsstat kan dog undlade at betragte dem som kapitalselskaber med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsskatten.«

21. Artikel 4 definerer de forskellige dispositioner, der pålægges eller kan pålægges kapitaltilførselsafgift. Disse dispositioners fælles karaktertræk er, at de indebærer tilførsel af kapital i forskellige former til et kapitalselskab eller overførsel til en medlemsstats område af sædet for et sådant selskabs egentlige ledelse eller vedtægtsmæssige hjemsted, når der endnu ikke er opkrævet kapitaltilførselsafgift i en anden medlemsstat.

22. Direktivets artikel 10 bestemmer følgende:

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

a) de i artikel 4 nævnte dispositioner

b) ...

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.«

23. Artikel 11 forbyder visse andre skatter i tilknytning til kapitaltilførsel eller lån.

24. Direktivets artikel 12, stk. 1, tilføjer dog følgende undtagelse:

»Uanset artikel 10 og 11 kan medlemsstaterne opkræve følgende:

...

e) afgifter, der har karakter af vederlag.«

25. Denne sag synes at være inspireret af Domstolens dom i Ponente Carni-sagen [11]. I denne sag var Domstolen blevet opfordret til at tage stilling til, om en afgift, som kaldtes tassa di concessione governativa, var forenelig med direktiv 69/335. Gebyret skulle betales for registrering af et selskab, forøgelse af dets kapital, forlængelse af dets varighed, ændringer af dets formål og fusion af selskaber. Efter en række forhøjelser androg registreringsgebyret 15 mio. LIT for aktieselskaber og kommanditaktieselskaber, 3,5 mio. LIT for anpartsselskaber og 500 000 LIT for de øvrige selskaber. Gebyret skulle betales både ved den første registrering og en gang årligt. Den nationale rets spørgsmål angik det årlige gebyr.

26. Domstolen bemærkede, at artikel 10 omfattede indirekte afgifter, som har samme kendetegn som kapitaltilførselsafgiften. Bestemmelsen omfattede følgelig en årlig afgift som det omtvistede gebyr, der skulle betales for registrering af kapitalselskaber; dette var tilfældet, uanset om afgiftsprovenuet medgik til finansiering af den forvaltningsgren, der forestod førelsen af registeret. Afgiften var følgelig forbudt, medmindre den var en afgift, der havde karakter af vederlag som omhandlet i direktivets artikel 12, stk. 1.

27. Domstolen udtalte, at artikel 12, stk. 1, tillod en afgift, som var modydelse for en lovpåbudt disposition i almenhedens interesse. Dette gjaldt navnlig med hensyn til en afgift, der opkræves som modydelse for en disposition som registrering af kapitalselskaber, der i overensstemmelse med fællesskabsretten er påbudt ved nationale lovforskrifter, såvel i omverdenens som i selskabernes egen interesse [12].

28. Domstolen fastslog imidlertid, at afgifter kun var omfattet af artikel 12, hvis de blev

11 — Dom af 20.4.1993, forenede sager C-71/91 og C-178/91, Ponente Carni og Cispadana Costruzioni, Sml. I, s. 1915.

12 — Præmis 37 og 38.

beregnet på grundlag af omkostningerne ved den erlagte tjenesteydelse, og tilføjede:

»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 uden videre falder ind under forbudsbestemmelsen i direktivets artikel 10.

For visse dispositioner, som f.eks. registrering af et selskab, kan omkostningerne vanskeligt opgøres. Fastsættelsen af omkostningerne kan i et sådant tilfælde kun ske skønsmæssigt til et bestemt beløb og må foretages på rimeligt grundlag, idet der særligt 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« [13].

29. Domstolen tilføjede, at medlemsstaterne havde ret til at fastsætte forskellige beløb for aktieselskaber og anpartsselskaber, når de opkrævede beløb for de respektive selskaber ikke oversteg omkostningerne ved registreringen [14].

13 — Præmis 42 og 43.

14 — Præmis 44.

De faktiske omstændigheder og den nationale rets spørgsmål

30. Der opstår følgelig det spørgsmål, i hvilket omfang de i Ponente Carni-sagen fastslåede principper finder anvendelse i dette tilfælde. I nærværende sag drejer hovedsagen sig om en række klager over afgørelser vedrørende gebyrer for registrering truffet af handelskamrene i Midden-Gelderland, Haag, Amsterdam og Utrecht, som er indgivet af Denkavit Internationaal BV, Galveston BV, Heklicht Scheepvaartbelangen BV, C. Roeleveld Beheer BV og to andre parter, R. J. Schippefelt, Sigarenhandel Ben Sterk og J. H. van Werkhoven Holding Maarssen BV. Denkavit har anfægtet afgørelserne om gebyrerne for årene 1972-1993, begge disse år inklusive. De øvrige selskabers sager vedrører afgørelser om gebyrer for 1992.

31. Sagsøgerne, som alle hører til højere afgiftsgrupper, har bestridt gebyrerne, for så vidt de overstiger det mindste gebyr på 61 HFL, som svarer til omkostningerne ved at føre handelsregisteret. De har i det væsentlige anført, at registreringsgebyret er en afgift, der er forbudt i henhold til artikel 10, litra c), i direktiv 69/335. Den nationale ret har fastslået, at registrering af selskaber i henhold til artikel 1, stk. 1, i handelsregisterloven var registrering, som omhandlet i

artikel 3 i direktiv 68/151; i Ponente Carnidommen udtalte Domstolen, at artikel 10, litra c), i direktiv 69/335 forbød opkrævning af afgifter for en sådan registrering. Ifølge sagsøgerne er gebyret for registrering ikke en afgift, der har karakter af vederlag, og som er tilladt i henhold til direktivets artikel 12, stk. 1, litra e), fordi den ikke kun dækker omkostningerne til registrering, men finansierer praktisk talt alle handelskamrenes aktiviteter.

32. Til støtte for sit krav om at være berettiget til tilbagebetaling af de afgifter, som er betalt for tidligere år, nemlig årene 1972-1992, har Denkavit henvist til Domstolens dom i Emmott-sagen [15] og anført, at handelskamrene i mangel af en korrekt gennemførelse af direktiv 69/335 ikke kan påberåbe sig den frist på 30 dage, som er fastsat i den nationale lovgivning for søgsmål til prøvelse af deres afgørelser.

33. Disse argumenter har foranlediget den nationale ret til at stille Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) a) Skal artikel 10 i direktiv 69/335/EØF fortolkes således, at ud over en afgift på indregistrering af de i denne artikel nævnte selskaber, personsammenslutninger og juridiske personer er også et gebyr som det, der årligt skal betales for et handelskammers — obligatoriske — registrering af en virksomhed, og hvis størrelse afhænger af de forskellige virksomheders økonomiske betydning, således som denne — primært — kommer til udtryk i den i virksomheden arbejdende formue, uden videre omfattet af forbuddet i denne artikel, selv hvis der ikke er nogen forbindelse mellem forpligtelsen til registrering af virksomheden og virksomhedens juridiske karakter?

b) Såfremt dette spørgsmål besvares benægtende:

Såfremt en indregistrering som omhandlet i spørgsmål 1 a) også i forhold til virksomhedens ejer opfylder en formalitet, jf. artikel 10, litra c), i direktiv 69/335/EØF, skal den afgift, der pålægges ejeren i anledning af virksomhedens indregistrering, da anses for en afgift i den i den nævnte artikel forudsatte betydning, selv om der ikke i denne forbindelse sker en forhøjelse af den i spørgsmål 1) a) nævnte afgift?

15 — Dom af 25.7.1991, sag C-208/90, Sml. I, s. 4269.

2) Såfremt (et af) de ovenstående spørgsmål besvares bekræftende:

Kan det i artikel 12, litra e), i direktiv 69/335/EØF anvendte begreb 'afgifter, der har karakter af vederlag' også omfatte en afgift som den, der opkræves af handelskammeret, og som ud over dækning af de omkostninger, som handelskammeret afholder til optagelse af registreringer i det af handelskammeret førte handelsregister, også tjener til finansiering af hverv og aktiviteter, som handelskammeret udfører til fordel for den kreds af virksomheder, der har hjemsted i dets område, hvorved omkostningerne ved disse hverv og aktiviteter fordeles på virksomhederne afhængigt af de forskellige virksomheders økonomiske betydning, således som denne — primært — kommer til udtryk i den i virksomheden arbejdende formue?

3) Såfremt en afgift som den i de foregående spørgsmål omhandlede må antages at være ulovlig, kan det da over for en borger, som under en ved en national ret anlagt sag påberåber sig denne ulovlighed under henvisning til direktiv 69/335/EØF, gøres gældende, at den i national ret fastsatte klage- eller søgsmålsfrist er overskredet, så længe de nationale lovbestemmelser, som er hjemmel for afgiften, og som er uforenelige med det nævnte direktiv, ikke er ophævet?«

Et indledende spørgsmål

34. Før jeg går ind på den nationale rets spørgsmål, vil jeg nævne et indledende problem, selv om det ikke er blevet rejst under sagen. Ifølge Domstolens praksis kan et direktiv, som ikke er blevet gennemført, alene skabe forpligtelser for staten; et direktiv kan ikke i sig selv skabe forpligtelser for en borger og kan følgelig ikke som sådant gøres gældende mod denne [16]. Den afgift, som denne sag drejer sig om, er indført af staten, men dens størrelse fastsættes af handelskamrene og betales til dem. Der opstår følgelig det spørgsmål, om handelskamrene, uafhængigt af, om de betegnes som offentlige eller private organer i nederlandsk ret, efter fællesskabsretten kan anses for at være udgået af staten, således at et direktivs bestemmelser kan gøres gældende mod dem. Domstolen har fastslået, at et organ, som — uanset sin retlige organisationsform — ved en af staten udstedt retsakt har fået til opgave at yde offentlig servicevirksomhed under statens tilsyn, og som med henblik herpå har særlige beføjelser ud over dem, der følger af de regler, der finder anvendelse i forholdet mellem borgerne, hører til de organer, over for hvilke der kan støttes ret på de bestemmelser i et direktiv, der kan have direkte virkning [17]. De opgaver, der er tildelt handelskamrene, og som er beskrevet ovenfor, lader formode, at handelskamrene opfylder disse kriterier. Under alle omstændigheder ville det være utilfredsstillende at antage, at en afgiftspligtig på grund af organets organisationsform ikke kan påberåbe sig, at en afgift er ulovlig, blot fordi den betales til dette organ og ikke til staten. Det er rigtigt,

16 — Dom af 14.7.1994, sag C-91/92, Faccini Dori, Sml. I, s. 3325, præmis 20.

17 — Dom af 12.7.1990, sag C-188/89, Foster m.fl., Sml. I, s. 3313, præmis 20.

at hvis de afgiftspligtige får medhold i denne sag, vil det være handelskamrene, og ikke staten, som dømmes til at tilbagebetale afgifterne. Efter min mening viser dette dog blot, at princippet om, at et direktiv, der ikke er gennemført, kun kan pålægge staten forpligtelser, er et princip, som må fortolkes bredt, for at det ikke skal få vilkårlige konsekvenser.

Spørgsmål 1

35. Med dette spørgsmål ønsker den nationale ret i det væsentlige at vide, om en årlig afgift som den i hovedsagen omtvistede er omfattet af artikel 10 i direktiv 69/335. Der spørges under punkt a), om en sådan afgift er omfattet, selv om den pålægges virksomheder i almindelighed og ikke er knyttet til virksomhedens retlige form. Der spørges under punkt b), om afgiften, såfremt den ikke automatisk er omfattet af direktivet, er omfattet af dette, i det omfang registrering af virksomheden for et selskabs vedkommende også gælder som registrering af selskabet (selv om registreringens dobbelte funktion ikke fører til en forhøjelse af afgiften).

36. Denkavit, Heklicht og Schippefelt, som har anført, at direktiv 69/335 forbyder alle afgifter, der opkræves i forbindelse med registrering, uanset deres afgiftsgrundlag og deres struktur, er af den opfattelse, at det første spørgsmål må besvares bekræftende. Kapitalselskaber er automatisk pålagt pligt til registrering i henhold til handelsregisterloven; registreringsforpligtelsen er således uløseligt knyttet til selskabets retlige form. Det er uden betydning, at virksomheder, som ikke tilhører kapitalselskaber, også skal registreres; den omstændighed, at medlemsstaterne bevarer kompetence uden for et harmoniseringsdirektivs anvendelsesområde, betyder ikke, at de har en tilsvarende frihed inden for direktivets område.

37. Denkavit har fremhævet, at selskabets aktiviteter er begrænset til et holdingselskabs, nemlig drift og finansiering af dets filialer. Det udøver ikke selv virksomhedsaktivitet, men skal alligevel registreres. Det har fremhævet, at uanset hvilket synspunkt der lægges til grund med hensyn til registrering af selskaber i almindelighed, skal holdingselskaber pr. definition registreres alene på grund af deres retlige form, når de ikke udøver erhvervsvirksomhed. Selv om der findes regler, som skal forhindre dobbelt afgift på koncerner, er disse regler meget begrænsede og dækker ikke alle tilfælde.

38. Handelskamrene har anført, at afgiften er en årlig direkte afgift, som opkræves af virksomheder etableret i Nederlandene, og at den er materielt forskellig fra det gebyr, der

var tale om i Ponente Carni-dommen, og som blev opkrævet ved registrering af selskaber. I denne sag pålægges afgiften drift af en virksomhed på det pågældende handelskammers område. Afgiftsgrundlaget er virksomhedens økonomiske værdi og ikke den nominelle kapital, som ejeren har indskudt i virksomheden. Handelskamrene har anført, at det er vigtigt at sondre mellem afgiften og registreringsgebyret på 61 HFL, som udelukkende er bestemt til at dække udgifterne ved registreringen. Når registreringen gælder såvel virksomheden som den juridiske person, der driver den, er registreringsgebyret inkluderet i afgiften. Den nederlandske regering har fremsat synspunkter, der stort set svarer til handelskamrenes.

39. Den græske regering og Kommissionen har også foreslået, at spørgsmål 1 besvares benægtende. Den græske regering er af den opfattelse, at den pågældende afgift ikke er i strid med artikel 10 i direktiv 69/335, fordi denne blot forbyder indirekte afgifter, mens denne afgift er en regional, direkte afgift, der opkræves på grundlag af virksomhedens evne til at betale. Kommissionen er af den opfattelse, at afgiften ikke rammes af artikel 10, litra c), i direktiv 69/335, for så vidt den overstiger registreringsgebyret på 61 HFL og adskiller den fra det gebyr, der var tale om i Ponente Carni-sagen af lignende grunde som de af handelskamrene anførte. Den har på den anden side anført, at det er med rette, at den nationale ret er af den opfattelse, at registreringsgebyret på 61 HFL opfylder betingelserne i artikel 10, litra c). Dette gebyr er direkte knyttet til selskabets eksistens og har ingen forbindelse med dets økonomiske aktiviteter. Da overtrædelse er strafbar, kan registrering anses for at være et krav, som skal være opfyldt, før et selskab kan påbegynde sin virksomhed. Den omstændighed, at afgiften fiktivt kan anses for at omfatte registreringsgebyret, betyder dog ikke, at hele afgiften falder ind under artikel 10, litra c).

40. Den danske regering er af en noget anden opfattelse. Den har anført, at i det omfang der ikke er nogen forbindelse mellem forpligtelsen til registrering af virksomheden og virksomhedens juridiske karakter, bør spørgsmål 1) a) besvares benægtende. Hvis indregistreringen imidlertid tillige opfylder en formalitet, som er omfattet af artikel 10, litra c) [det tilfælde, som spørgsmål 1) b) omhandler], er afgiften omfattet af bestemmelsen og er forbudt, selv hvis opfyldelse af formaliteten ikke medfører nogen forhøjelse af afgiften, medmindre afgiften blot har karakter af vederlag, som omhandlet i artikel 12, stk. 1, litra c). Som jeg skal forklare i det følgende, har den danske regering imidlertid en bred opfattelse af, hvad der er tilladt i henhold til den sidstnævnte bestemmelse.

41. Som jeg allerede har forklaret, fremgår det, at begrebet virksomhed i henhold til de relevante nationale bestemmelser har bred betydning, der ikke blot dækker enheder, som udøver handelsaktiviteter, men også dem, der udøver aktiviteter inden for holding og investering. Selv om handelskamrenes

funktion er at fremme erhvervsinteresser inden for deres områder, er registreringsafgiften således mindre en afgift på handelsvirksomhed end en afgift på den kapital, der er indskudt i forretningsdrivende enheder, således som den repræsenteres af deres reserver, lager og langfristede gæld. Den nationale rets første spørgsmål er, om en sådan afgift i sig selv er omfattet af direktivets artikel 10, som forbyder medlemsstaterne »af selskaber, personsammenslutningerne eller juridiske personer med erhvervsformål at opkræve 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«.

42. Ved besvarelsen af dette spørgsmål må direktivets formål og anvendelsesområde tages i betragtning. Ved direktivets artikel 1 indføres der en harmoniseret afgift på »kapitaltilførsel til kapitalselskaber«. Ved direktivet afskaffes tillige stempelafgiften på værdipapirer: jf. artikel 11 samt femte betragtning til direktivet. Det ræsonnement, der ligger til grund for direktivet, er forklaret i anden og sjette betragtning. Det hedder i anden betragtning, at:

»de afgifter, der i øjeblikket består i medlemsstaterne på kapitaltilførsel, dvs. afgifterne på kapitaltilførsel til selskaber og stempelafgiften på værdipapirer, er årsag til forskelsbehandling, dobbeltbeskatning og uligheder, der hæmmer de frie kapitalbevægelser og derfor bør afskaffes ved en harmonisering«.

Det fastslås i sjette betragtning, at:

»tanken om et fælles marked med et internt markeds egenskaber forudsætter, at afgiften på kapitaltilførsler vedrørende kapital, der er samlet inden for et selskab, kun kan opkræves én gang inden for det fælles marked, og at denne beskatning, når den ikke skal forstyrre de frie kapitalbevægelser, må være lige høj i samtlige medlemsstater«.

43. De forbud, der gælder de øvrige afgifter, i artikel 10 og 11, følger direkte af direktivets dobbelte formål, som er at harmonisere kapitaltilførselsafgiften og at ophæve stempelafgiften på værdipapirer. Dette er klart også tilfældet for forbuddene i artikel 10, litra a) (dispositioner, der er pålagt den harmoniserede kapitaltilførselsafgift i henhold til direktivets artikel 4), i artikel 10, litra b) (indskud, lån eller ydelser i forbindelse med disse dispositioner) og i artikel 11 (afgifter på udfærdigelse, udstedelse, optagelse til børsnotering, tilførsel til markedet af eller handel med

aktier, andelsbeviser eller andre værdipapirer af lignende art samt certifikater for sådanne værdipapirer). Dette er de afgifter på kapitaltilførsel eller overførsel af værdipapirer, som direktivet skulle harmonisere eller afskaffe.

44. Selv om de afgifter, der er omfattet af artikel 10, litra c), ikke pålægges tilførsel af kapital eller overførsel af værdipapirer som sådan, er forbuddet mod dem ikke mindre væsentligt for opnåelsen af direktivets formål. Sådanne afgifter pålægges med hensyn til formaliteter, der er knyttet til selskabets retlige form, dvs. det instrument, der anvendes til at rejse kapital. De hører derfor til en lignende kategori som andre forbudte afgifter. Reglerne om harmonisering af afgiftslovgivning på dette område ville være ufuldstændige uden et sådant forbud, da sådanne afgifters eksistens ikke ville modvirke direktivets formål i mindre grad end den fortsatte eksistens af andre afgifter på tilførsel af kapital eller overførsel af værdipapirer.

45. Det er dog vigtigt at forstå, at det bidrag, som direktivet giver til de frie kapitalbevægelser, er forholdsvis beskedent. Direktivet må ses som en enkelt brik i et langt større — langt fra fuldstændigt — puslespil, der harmoniserer et begrænset felt af skatte- og afgiftslovgivningen. Direktivet tilsigter ikke at fjerne alle afgiftsmæssige forhindringer for integration af kapitalmarkederne, der skyldes forskelle i afgifter på virksomheders økonomiske værdi og overskud. Desuden er den blotte omstændighed, at et selskab pålægges en afgift på grund af sin retlige form, ikke i sig selv tilstrækkelig til, at det er omfattet af forbuddene i artikel 10. Det modsatte synspunkt ville rejse tvivl om medlemsstaternes kompetence til at pålægge selskaber afgifter, herunder dem, der rammer indtjening og overskud, som er forskellige fra dem, der gælder for virksomheder, der ikke er juridiske personer; et sådant resultat ville være uforeneligt med den kompetence, som medlemsstaterne fortsat har med hensyn til direkte skatter, og med eksistensen af andre fællesskabsinitiativer på området for selskabsbeskatning [18].

46. Forbuddene i artikel 10 er rettet mere specielt mod afgifter på dispositioner i forbindelse med selskabers tilvejebringelse af kapital eller overførsel af værdipapirer eller mere generelt mod afgifter, der pålægges i forbindelse med formaliteter, der kræves, når et kapitalselskab anvendes som investeringsinstrument. De omfatter derfor efter min opfattelse ikke en afgift som den i hovedsagen omhandlede, der er en generel afgift, som pålægges forretningsdrivende enheder på grundlag af deres økonomiske værdi, dvs. den kapital, der er indskudt i dem. En sådan

18 — Rådets direktiv 90/434/EØF af 23.7.1990 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 1), Rådets direktiv 90/435/EØF af 23.7.1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 6), forslag til Rådets direktiv om harmonisering af reglerne om selskabsbeskatning og kildeskat af udbytter (EFT 1975 C 253, s. 2).

afgift har ingen forbindelse med en virksomheds juridiske karakter. Endnu mindre pålægges den i forbindelse med formaliteter, der har tilknytning til et kapitalselskabs juridiske karakter.

47. Følgelig er Denkavit's argument om, at holdingselskaber som ikke-handelsdrivende selskaber registreres og pålægges afgiften alene på grund af deres juridiske karakter, ukorrekt. I mangel af harmonisering af afgifter på virksomheders økonomiske værdi eller på den kapital, der er indskudt i dem, bevarer en medlemsstat desuden retten til at pålægge en hvilken som helst enhed en sådan afgift, når afgiften ikke pålægges på en sådan måde, at den udgør en ulovlig begrænsning af en af de friheder, som traktaten garanterer; der er ikke fremført noget argument herom i dette tilfælde. Med det samme forbehold tilkommer det national ret i givet fald at fastsætte regler til undgåelse af dobbeltbeskatning.

48. I betragtning af det foregående er det åbenbart, at den afgift, der pålægges af handelskamrene i denne sag, klart kan adskilles fra den, som Ponente Carni-sagen drejer sig om. Den sidstnævnte var et årligt gebyr, der specielt blev pålagt i tilknytning til registrering af selskaber. Det faldt derfor netop inden for det område af selskabsbeskatningen, som direktivet havde til formål at harmonisere.

49. Jeg vil derfor gå over til spørgsmål 1) b), som går ud på, om afgiften alligevel er omfattet af artikel 10, litra c), fordi indførelse af en virksomhed i et handelskammers register også gælder som registrering af selskabet, som omhandlet i direktiv 68/151 (selv om registreringens dobbelte funktion ikke giver sig udslag i en forhøjet afgift).

50. Den nationale ret har fastslået, at afgiften kan deles i to dele: Et gebyr på 61 HFL, som skal dække omkostningerne ved registreringen (som er det beløb, som et handelskammer afkræver et selskab for dets registrering, når selskabet ikke er ejer af en virksomhed i handelskammerets område), og resten, som varierer alt efter den afgiftsgruppe, virksomheden henhører til, og som tjener til at finansiere handelskamrenes forskellige aktiviteter.

51. Jeg mener ikke, at registerets dobbelte funktion ændrer situationen. Lovgiver har faktisk kombineret registeret for afgiften på virksomheder med selskabsregisteret og har derfor undgået behovet for at pålægge særskilte selskabsregistreringsafgifter for selskaber, der ejer en virksomhed inden for et handelskammers område. Det ville være paradoksalt, hvis dette havde den følge, at en afgift, der ellers ville falde uden for artikel 10, litra c), blev omfattet af denne bestemmelses anvendelsesområde.

52. Dette gælder også for holdingselskaber. I modsætning til Denkavit's opfattelse har registeret også en dobbelt funktion, når det drejer sig om sådanne selskaber. Denkavit's aktiviteter inden for holding klassificeres som virksomhed med henblik på anvendelse af handelsregisterloven og afgiften. Afgiftens anvendelsesområde er som allerede nævnt et spørgsmål, der skal afgøres efter national ret i mangel af fællesskabsharmonisering af sådanne afgifter.

55. Der er blevet fremført forskellige synspunkter om dette spørgsmål. Det er Denkavit's opfattelse, at kun det grundlæggende registreringsgebyr på 61 HFL er omfattet af artikel 12, stk. 1, litra e). Resten af afgiften beregnes på grundlag af en virksomheds evne til at betale snarere end omkostningerne ved at føre registeret; afgiftsprovenuet anvendes til at finansiere, ikke blot førelsen af registeret, men samtlige handelskamrenes aktiviteter. De store virksomheder er dem, der mindst sandsynligt vil have behov for handelskamrenes bistand. Desuden har holdingselskaberne absolut ingen fordel af deres tjenesteydelser. Heklicht har støttet Denkavit's opfattelse.

Spørgsmål 2

53. Med sit andet spørgsmål ønsker den nationale ret at vide, for det tilfælde at spørgsmål 1) a) eller b) besvares bekræftende, om udtrykket »afgifter, der har karakter af vederlag« i direktivets artikel 12, stk. 1, litra e), også omfatter en afgift, som anvendes til at finansiere ikke blot registrering i handelsregisteret, men også de forskellige opgaver og aktiviteter, som handelskamrene udfører til fordel for virksomheder i deres område, hvorved omkostningerne ved disse hverv og aktiviteter fordeles på virksomhederne afhængigt af deres økonomiske betydning.

56. Handelskamrene og den nederlandske regering er af den opfattelse, at det ikke følger af dommen i Ponente Carni-sagen, at den eneste tjenesteydelse, der kan kræves gebyrer eller afgifter for, er førelse af registre. I det foreliggende tilfælde kan afgiften anses for en afgift, der har karakter af et vederlag for de forskellige tjenesteydelser, som handelskamrene udfører.

54. Dette spørgsmål opstår ikke, medmindre det antages, i modsætning til den opfattelse, som jeg har lagt til grund, at en af delene af spørgsmål 1 skal besvares bekræftende.

57. Den græske og den danske regering deler dette synspunkt. Den danske regering tilføjer, at Ponente Carni-dommen ikke er til hinder for, at en medlemsstat pålægger en afgift, som ikke blot dækker de direkte omkostninger ved registreringen, men også visse indirekte omkostninger som f.eks. omkostninger til administration af det pågældende lovgivningsområde, varetagelse af

andre opgaver i virksomhedens interesse som f.eks. kontrol, afgivelse af oplysninger, vejledning, klagebehandling og en del af den ansvarlige myndigheds omkostninger ved registrering som f.eks. leje, løn, uddannelse af personale og databehandling; de pågældende omkostninger skal dog have tilknytning til den udførte tjenesteydelse.

58. Kommissionen har blot anført, at grundgebyret på 61 HFL må anses for at være omfattet af artikel 12, stk. 1, litra e).

59. Jeg mener ikke, at dommen i Ponente Carni-sagen bekræfter den opfattelse, at den afgift, der er tale om i nærværende sag, er en afgift, der har karakter af et vederlag, som omhandlet i artikel 12, stk. 1, litra e). Det er rigtigt, at Domstolen antog, at en sådan afgift omfattede et gebyr, som var vederlag for en disposition, der er foreskrevet ved lov i almenhedens interesse. Domstolen har ligeledes erkendt, at vurderingen af omkostningerne ved tjenesteydelsen i visse tilfælde kun kunne være skønsmæssig. Desuden deler jeg handelskamrenes og den danske regerings synspunkt, hvorefter artikel 12, stk. 1, litra e), ikke kun omfatter de tjenesteydelser, der er nævnt i direktivets artikel 10.

60. Imidlertid må Domstolens bemærkninger i Ponente Carni-dommen indsættes i deres sammenhæng. Domstolen skulle definere de grænser, inden for hvilke en medlemsstat kunne indføre en afgift for en identificerbar tjenesteydelse, der udføres for selskaber i offentlighedens interesse, nemlig registrering. I nærværende sag er det umuligt præcist at identificere de tjenesteydelser eller fordele, som individuelle virksomheder modtager (ud over tjenesteydelsen registrering af selskaber). Desuden er de eventuelle fordele, som en virksomhed kan få af handelskamrenes forskelljge aktiviteter og tjenesteydelser, ikke på nogen måde forbundet med afgiftens størrelse. I det omfang afgiften overstiger omkostningerne ved registrering, har den derfor mere karakter af en beskatning end af en afgift eller et gebyr, der betales for identificerbare tjenesteydelser [19].

61. Jeg finder det derfor nødvendigt i denne sag at overveje den danske regerings argumenter vedrørende omfanget af de omkostninger, som kan tages i betragtning ved fastsættelsen af størrelsen af en afgift, som omhandlet i artikel 12, stk. 1, litra e).

Spørgsmål 3

62. Den nationale rets tredje spørgsmål går ud på, om en tidsfrist fastsat i national ret for brug af et retsmiddel kan påberåbes, når nationale bestemmelser, der strider mod direktiv 69/335, endnu ikke er blevet ophævet. Dette

19 — Jf. yderligere om dette punkt mit nylige forslag til afgørelse af 15.2.1996 i sag C-191/94, AGF Belgium, Sml. I, s. 1859.

spørgsmål opstår ikke, medmindre Domstolen, i modsætning til min opfattelse, antager, at spørgsmål 1) a) eller b) skal besvares bekræftende.

63. Domstolen har i en lang række sager, der begyndte med Rewe og Comet i 1976 [20], konsekvent antaget, at det i mangel af fællesskabsbestemmelser på området skal fastsættes i hver medlemsstats nationale retsorden, hvilke processuelle betingelser der gælder for søgsmål, der anlægges for at sikre beskyttelse af de rettigheder, som borgerne har i kraft af fællesskabsrettens direkte virkning, dog på betingelse af, at disse bestemmelser ikke er mindre gunstige end dem, der gælder for sammenlignelige krav i nationale sager, og at de ikke er udformet således, at de i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, som hjemles i Fællesskabets retsorden.

64. Dette princip finder anvendelse — og blev faktisk først anvendt — på præklusive frister fastsat i national ret. En medlemsstats fastsættelse af en rimelig frist for at anlægge søgsmål til prøvelse af en afgørelse kan ikke anses for at gøre det i praksis umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at påberåbe sig fællesskabsretten [21]. Sådanne frister er udtryk for et grundlæggende retssikkerhedsprincip, som på en gang beskytter borgere og myndigheder [22]. Behovet for retssikkerhed i sager af fiskal karakter demonstreres særlig tydeligt af nærværende sag. Det er let at se, at hvis selskaber kunne kræve tilbagebetaling af de afgifter, der er betalt i løbet af de sidste tyve år, ville dette have meget alvorlige konsekvenser for handelskamrenes finansielle forhold.

65. Kriteriet om, at udøvelsen af rettigheder blev »i praksis umuliggjort« eller »uforholdsmæssigt vanskelig«, blev udviklet yderligere af Domstolen i dens nyere dom i sagen Peterbroeck, som ikke vedrørte søgsmålsfrister, men en processuel regel, som afskar parter i retssager fra at fremføre nye anbringender for den belgiske Cour d'appel efter udløbet af en frist på 60 dage, efter at forvaltningsmyndigheden havde indleveret en kopi af den anfægtede afgørelse, og som forhindrede Cour d'appel i at tage spørgsmålet op af egen drift. Domstolen udtalte:

»Med henblik på anvendelsen af disse principper skal hvert enkelt tilfælde, hvor der opstår spørgsmål om, hvorvidt en national

20 — Jf. domme af 16.12.1976, sag 33/76, Rewe, Sml. s. 1989, præmis 5, og sag 45/76, Comet, Sml. s. 2043, præmis 13; dom af 9.11.1983, sag 199/82, San Giorgio, Sml. s. 3595, præmis 12; Emmott-dommen, nævnt i note 15, præmis 16; dom af 19.11.1991, forenede sager C-6/90 og C-9/90, Francovich m.fl., Sml. I, s. 5357, præmis 43, af 27.10.1993, sag C-338/91, Steenhorst-Neerings, Sml. I, s. 5475, præmis 15, af 6.12.1994, sag C-410/92, Johnson, Sml. I, s. 5483, præmis 21, domme af 14.12.1995, sag C-312/93, Peterbroeck, Sml. I, s. 4599, præmis 12, og forenede sager C-430/93 og C-431/93, Van Schijndel, Sml. I, s. 4705, præmis 17, dom af 8.2.1996, sag C-212/94, FMC, Sml. I, s. 389, præmis 71.

21 — Jf. Rewe-dommen, præmis 5, Comet-dommen, præmis 17 og San Giorgio-dommen, præmis 12.

22 — Jf. Rewe-dommen, præmis 5.

processuel bestemmelse gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at anvende fællesskabsretten, bedømmes under hensyn til, hvilken stilling bestemmelsen indtager i den samlede procedure, herunder dens forløb og dens særlige kendetegn, for de forskellige nationale retsinstanser. Under denne synsvinkel skal der i givet fald tages hensyn til de principper, der ligger til grund for den nationale retspleje, bl.a. kontradiktionsprincippet, retssikkerhedsprincippet og princippet om en hensigtsmæssig sagsbehandling« [23].

66. Domstolen konkluderede, at selv om en frist på 60 dage ikke i sig selv var kritisabel, var bestemmelsen ulovlig i betragtning af de særlige omstændigheder i forbindelse med den omhandlede procedure; Cour d'appel var den første retsinstans, der kunne forelægge Domstolen et præjudicielt spørgsmål; bestemmelsen afskar Cour d'appel fra af egen drift under sagen at tage stilling til den anfægtede afgørelses forenelighed med fællesskabsretten, da tresdagesfristen allerede var udløbet; ingen anden domstol eller ret kunne efterprøve dette spørgsmål, og bestemmelsen om, at en domstol ikke af egen drift kunne inddrage anbringender, var ikke rimelig begrundet i principper som retssikkerhedsprincippet eller princippet om en hensigtsmæssig sagsbehandling.

67. Det er på baggrund af de ovennævnte principper, at den frist på 30 dage, som gjaldt på det relevante tidspunkt i nærværende sag, må betragtes. Efter min opfattelse bør denne frist ikke anses for at gøre det umuligt i praksis eller uforholdsmæssigt vanskeligt at påberåbe sig fællesskabsretten. Et nøglepunkt i denne sag er, at de anfægtede afgørelser er årligt tilbagevendende; den nationale domstol har antaget, at hver enkelt afgørelse kan anfægtes individuelt. Forholdsvis korte frister for at anfægte rutinemæssige forvaltningsafgørelser forekommer ikke at være kritisable i sig selv; de kan være berettiget af behovet for at forhindre, at offentlige organers budgetter bringes ud af balance ved forsinkede krav vedrørende tidligere eller indeværende perioder. Dette gælder uanset den omstændighed, at der kan ske en senere udvikling, som f.eks. en retsafgørelse, som en borger ikke kunne forudse på det pågældende tidspunkt.

68. Det kan i øvrigt bemærkes, at det var den samme tredivedagesfrist fastsat i nederlandsk ret, som Comet-sagen drejede sig om [24]. Ved at bekræfte medlemsstaternes ret til at fastsætte rimelige tidsfrister har Domstolen ikke ladet forstå, at denne tidsfrist var for kort. En sådan frist er under alle omstændigheder ikke mere restriktiv end den frist på en måned, der er fastsat i EKSF-traktatens artikel 33 for søgsmål til prøvelse af Kommissionens beslutninger eller henstillinger.

69. Jeg bør dog tilføje, at jeg ville have været af en anden opfattelse i denne sag, hvis den

23 — Dommens præmis 14. Jf. også præmis 19 i Van Schijndeldommen, nævnt i note 20.

24 — Nævnt i note 20.

nationale domstol havde antaget, at Denkavit ved at undlade at anfægte en oprindelig afgørelse var afskåret fra for fremtiden at anfægte sin tilbagevendende forpligtelse til at betale de pågældende afgifter. Fristens udløb ville i så fald have den virkning, at ikke blot krav vedrørende indeværende eller forløbne perioder, men også vedrørende fremtidige perioder blev prækluderet. Det er vanskeligt at se, hvordan et sådant resultat kunne have været berettiget af hensyn til retssikkerheden.

70. Selv om Peterbroeck-dommen er en anvendelse af princippet om »uforholdsmæssigt vanskelig« udøvelse, er den ikke direkte relevant i denne sag. I Peterbroeck-sagen var den nationale domstol afskåret fra at tage stilling til et anbringende vedrørende fællesskabsretten i en sag, som blev anlagt inden for den gældende frist. I sådanne sager spiller retssikkerhedsprincippet, som er den væsentligste begrundelse for frister, en mindre rolle. Afvejningen i Peterbroeck-sagen var i det væsentlige en afvejning af fællesskabsrettens effektivitet over for hensynet til at sikre sagernes rette forløb; Domstolen var åbenbart af den opfattelse, at det sidstnævnte hensyn ikke kunne berettige en bestemmelse, som afskar en national domstol, som en sag behørigt var anlagt ved, fra af egen drift at tage stilling til et spørgsmål om fællesskabsretten, der opstod under sagens behandling, og fra i givet fald at indhente en afgørelse fra Domstolen. I nærværende sag er der desuden ingen særlige karakteristika, der kan sammenlignes med dem, som Domstolen henviste til i Peterbroeck-sagen. Der er derfor intet i Peterbroeck-dommen, der tyder på, at den foreliggende frist er urimelig.

71. Der opstår så det spørgsmål, om de veletablerede principper på nogen måde påvirkes af dommen i Emmott-sagen [25], som Denkavit har påberåbt sig. I Emmott-sagen, som vedrørte ligebehandlingsdirektivet [26], fik sagsøgeren ikke lige ydelser i henhold til direktivet før 28. januar 1988, skønt direktivet trådte i kraft den 23. december 1984. Emmott's krav om lige ydelser fra 23. december 1984 blev afslået af de irske myndigheder med den begrundelse, at hun havde undladt at indgive sin ansøgning inden for den frist på tre måneder regnet fra den dato, da grundene til ansøgningen viste sig, som det kræves efter irsk ret. Domstolen udtalte følgende:

»Så længe direktivet ikke er korrekt gennemført i national ret, er borgerne ikke blevet sat i stand til at skaffe sig fuldt kendskab til deres rettigheder. Denne uvished for borgerne består fortsat, selv efter en dom, hvorved Domstolen har fastslået, at den pågældende medlemsstat ikke har opfyldt sine forpligtelser i henhold til direktivet, og selv hvis Domstolen har anerkendt, at den ene eller den anden bestemmelse i direktivet er tilstrækkelig præcis og ubetinget til, at den kan påberåbes for en national domstol.

25 - Nævnt ovenfor, note 15.

26 - Rådets direktiv 79/7/EØF af 19.12.1978 om gradvis gennemførelse af princippet om ligebehandling af mænd og kvinder med hensyn til social sikring, EFT L 6, s. 24.

Kun en korrekt gennemførelse af direktivet bringer denne uvished til ophør, og først på tidspunktet fra denne gennemførelse skabes der den retssikkerhed, der er nødvendig for at kunne kræve af borgerne, at de gør deres rettigheder gældende.

Heraf følger, at indtil direktivet er korrekt gennemført, kan den medlemsstat, som undlader dette, ikke påberåbe sig, at en sag, som en borger har anlagt mod den med det formål at beskytte rettigheder, som dette direktiv giver ham, er anlagt for sent, og at en søgsmålsfrist efter national ret først kan begynde at løbe fra dette tidspunkt« [27].

72. De sagsøgte, de fire medlemsstater, der har afgivet indlæg, og Kommissionen er alle af den opfattelse, at dommen i Emmott-sagen ikke kan anvendes. Dommen må læses på baggrund af de særlige omstændigheder i den pågældende sag. De har gjort gældende, at nærværende sag adskiller sig af en række grunde: Til forskel fra Irland har Nederlandene gennemført det pågældende direktiv rettidigt; mens Emmott blev nægtet enhver reel lejlighed til at påberåbe sig direktivet for den pågældende periode, har sagsøgerne i nærværende sag haft lejlighed til for hver enkelt afgørelse at bestride afgiften i henhold til direktivet; endelig er sagens parter i denne sag store erhvervsvirksomheder og ikke en enkeltperson, som er afhængig af de pågældende ydelser.

73. Domstolen har haft lejlighed til at analysere Emmott-dommen i sagerne Steenhorst-Neerings [28] og Johnson [29], som angik grænser for krav på efterbetaling af ydelser. Domstolen fastslog, at fællesskabsretten ikke var blevet korrekt gennemført i national ret. Domstolen sondrede mellem denne sag og Emmott-sagen og bemærkede, at afgørelsen i Emmott-sagen var begrundet i »de særlige omstændigheder i denne«. De omstændigheder, som Domstolen påpegede, var følgende: Emmott havde ansøgt om udbetaling af de pågældende ydelser på grundlag af Domstolens dom i sagen McDermott og Cotter [30]; forvaltningsmyndighederne havde afslået at imødekomme hendes krav, før den tvist vedrørende direktivet, der verserede for de nationale domstole, var afsluttet, og myndighederne påberåbte sig tidsfristen på trods af, at direktivet ikke var korrekt gennemført. I sagerne Steenhorst-Neerings og Johnson udtalte Domstolen, at de bestemmelser, som disse sager drejede sig om, adskilte sig, fordi der i begge tilfælde var tale om en bestemmelse, som ikke hindrede søgsmål, men blot begrænsede den periode forud for indgivelsen af begæringen, for hvilken der kunne opnås efterbetalinger af ydelser.

27 — Dommens præmis 21, 22 og 23.

28 — Nævnt i note 20.

29 — Nævnt i note 20.

30 — Dom af 24.3.1987, sag 286/85, McDermott og Cotter, Sml. s. 1453.

74. Det kan udledes af dommene i sagerne Steenhorst-Neerings og Johnson, at den blotte omstændighed, at et direktiv ikke er blevet korrekt gennemført, ikke, i mangel af andre omstændigheder, afskærer en medlemsstat fra at påberåbe sig en frist; hvis Domstolens ræsonnement i Emmott-dommen læses uden forbehold, ville det også gælde for frister for krav på efterbetalinger af ydelser. Efter min opfattelse må dommen i Emmott-sagen, trods dens mere generelle sprogbrug, forstås således, at den fastslår det princip, at en medlemsstat ikke kan påberåbe sig en frist, når en medlemsstat selv har undladt at opfylde sine forpligtelser, dels fordi den ikke har gennemført direktivet, og dels fordi den har hindret anvendelse af et retsmiddel under påberåbelse af dette direktiv, eller måske når forsinkelsen i anvendelsen af retsmidlet — og således undladelsen af at overholde fristen — på nogen anden måde skyldes de nationale myndigheders adfærd. En yderligere faktor i Emmott-sagen var, at sagsøgeren var i den særligt udsatte situation at være en enkeltperson, der var afhængig af sociale sikringsydelser.

75. Forstået på denne måde kan Emmott-dommen ses som en anvendelse af det veletablerede princip, hvorefter udøvelse af rettigheder i henhold til fællesskabsretten ikke må gøres »uforholdsmæssigt vanskelig« eller — for at anvende den formulering, som jeg har foreslået i mit forslag til afgørelse i Van Schijndel-sagen [31] — »utilbørligt vanskelig«. Dette synspunkt er i overensstemmelse med Domstolens bemærkning i Johnson-dommen, hvorefter fristen i Emmott-sagen »ville være ensbetydende med, at hun var fuldstændig afskåret fra at påberåbe sig sin ret til ligebehandling efter direktivet« [32], mens anvendelse af de pågældende bestemmelser i Steenhorst-Neerings- og Johnson sagerne ikke gjorde det »umuligt at påberåbe sig rettigheder i henhold til direktivet« [33]. Det er også i overensstemmelse med Domstolens ræsonnement i Peterbroeck-sagen, hvor Domstolen ganske vist antog, at en frist på 60 dage for at fremføre anbringender ikke i sig selv var kritisabel, men konkluderede, at bestemmelsen gjorde anvendelse af fællesskabsretten uforholdsmæssigt vanskelig i betragtning af de særlige omstændigheder i sagen.

76. Emmott-dommen kan dog ikke anses for en ny anvendelse af dette princip, for så vidt den viser, at en national domstol kan være forpligtet til at se bort fra en frist, som i princippet ikke er kritisabel, når de særlige omstændigheder i en bestemt sag kræver det. Jeg mener, at forpligtelsen til at se bort fra tidsfrister af hensyn til retssikkerheden må være begrænset til helt exceptionelle omstændigheder som dem, der forelå i Emmott-sagen. Under alle omstændigheder synes der ikke at være grund til at se bort fra tidsfristen i nærværende sag.

77. I betragtning af det foregående finder jeg det ikke nødvendigt at knytte nye forbehold til Emmott-dommen, f.eks. efter de retningslinjer, som Nederlandenes og Det Forenede

31 — Nævnt ovenfor i note 20.

32 — Præmis 26. Jf. også den i note 20 nævnte FMC-dom, præmis 64.

33 — Præmis 35.

Kongeriges regeringer subsidiært har foreslået. Disse regeringer har foreslået, at anvendelse af princippet i Emmott-dommen bør begrænses til krav, der er baseret på en grov og åbenbar tilsidesættelse af fællesskabsretten, og har argumenteret med, at der kan drages en parallel mellem sådanne tilfælde og betingelserne for staters erstatningsansvar.

78. Jeg føler mig ikke overbevist af denne argumentation. Ganske vist har den en vis logik, for så vidt en medlemsstat kan anses for at fortabe retten til at påberåbe sig frister af hensyn til retssikkerheden, når den har begået et retsbrud, som både er groft og åbenbart. I modsætning til Nederlandenes og Det Forenede Kongeriges regeringers opfattelse mener jeg imidlertid ikke, at der nødvendigvis må drages en parallel mellem betingelserne for staters ansvar og betingelserne for at se bort fra tidsfrister i almindelige forvaltningssager. Set ud fra hensynet til at sikre effektiv retsbeskyttelse ville det være paradoksalt, hvis en medlemsstat i forvaltningssager kunne påberåbe sig en forholdsvis kort frist, når det pågældende retsbrud var uklart, men ikke kunne gøre det, når retsbruddet var klart og let kunne opdages af en opmærksom sagsøger. Kravet om et åbenbart retsbrud som betingelse for at pålægge staten erstatningsansvar medfører intet sådant paradoks. De særlige betingelser for statens ansvar er knyttet til dets exceptionelle karakter som et retsmiddel, der går ud over almindelige forvaltningsretlige retsmidler ved at give kompensation for tab eller skade, som opstår på grund af åbenbar lovgivningsmæssig eller forvaltningsmæssig uredelighed. Den foreslåede parallelitet tager ikke hensyn til denne exceptionelle og komplementære karakter.

79. Et sådant synspunkt ville også føre til betydelig uvished. I Emmott-sagen var der ganske vist tale om en fuldstændig undladelse af at gennemføre et direktiv, men det ville efter min mening være vilkårligt at begrænse begrebet groft og åbenbart retsbrud til tilfælde, hvor en medlemsstat intet som helst har foretaget sig for at gennemføre et direktiv. Et retsbrud kan være ikke mindre åbenbart eller groft, hvis en medlemsstat kun gennemfører en del af et direktiv eller åbenbart fraviger visse bestemmelser; jeg kan heller ikke nødvendigvis se nogen grund til at sondre mellem tilsidesættelser af direktiver og tilsidesættelser af andre bestemmelser i fællesskabsretten. Resultatet ville uundgåeligt være, at borgerne systematisk ville anfægte tidligere afgørelser og udsætte medlemsstaterne for risikoen for et væsentligt — og muligvis ubegrænset — tilbagevirkende ansvar. Dette ville være uforeneligt med behovet for retssikkerhed, som er af særlig betydning, når rutinemæssige forvaltningsafgørelser, som opstår af mængden af daglige transaktioner mellem offentlige organer og borgere, anfægtes.

80. Som allerede bemærket kan der opnås den rette balance mellem beskyttelse af rettigheder i henhold til fællesskabsretten og retssikkerhed for offentlige myndigheder på grundlag af de principper, som Domstolen allerede har udviklet. Jeg ser heller ingen

uforenelighed mellem disse principper og den mulighed for søgsmål mod staten i erstatningssager, som udvikler sig. Efter min opfattelse må sidstnævnte være af exceptionel og komplementær art og må navnlig ikke give mulighed for at omgå frister for andre retsmidler mod forvaltningsafgørelser.

81. Hvis det er nødvendigt at besvare det tredje spørgsmål, vil svaret derfor være, at en frist som den i denne sag omhandlede kan påberåbes, selv når de ulovlige nationale bestemmelser, som den pågældende afgift har hjemmel i, ikke er blevet ophævet.

Forslag til afgørelse

82. Følgelig er jeg af den opfattelse, at de spørgsmål, som College van Beroep voor het Bedrijfsleven har forelagt Domstolen, bør besvares således:

»Artikel 10 i Rådets direktiv 69/335/EØF om kapitaltilførselsafgifter skal fortolkes således, at et gebyr som det, de nederlandske handelskamre årligt pålægger virksomheder på grund af deres registrering ved et handelskammer på grundlag af den kapital, der er indskudt i virksomhederne, ikke er omfattet af forbuddet i denne artikel. Dette gælder også, når en sådan registrering, uden forhøjelse af gebyret, gælder som den indregistrering, der går forud for udøvelse af virksomhed, som omhandlet i direktivets artikel 10, litra c).«