CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL F. G. JACOBS

van 7 maart 1996 *

1. In de onderhavige zaak, die een prejudicieel verzoek van het Nederlandse College van Beroep voor het bedrijfsleven betreft, is aan de orde de vraag of een door de Nederlandse Kamers van Koophandel en Fabrieken geheven bijdrage van de in hun ressort gevestigde ondernemingen verenigbaar is met de gemeenschapsrichtlijn inzake het kapitaalrecht, die de heffing van andere belastingen dan het kapitaalrecht ter zake van de inschrijving van een kapitaalvennootschap of ter zake van iedere andere formaliteit waaraan een dergelijke vennootschap moet voldoen alvorens met haar werkzaamheden te kunnen beginnen, verbiedt.

2. De Nederlandse bijdrage wordt door de Kamers jaarlijks geheven van de in bij hen in het handelsregister ingeschreven ondernemingen, en de opbrengst wordt gebruikt ter financiering van de verschillende activiteiten van de Kamers. Het begrip „onderneming" is ruim gedefinieerd: het omvat iedere vorm van bedrijvigheid, gaande van handelsactiviteiten tot holding- en beleggingsactiviteiten. De bijdrage wordt berekend over het in de onderneming gestoken kapitaal — reserves, voorzieningen en langlopende schulden — en kan oplopen tot 24 400 HFL.

3. Alle vennootschappen (uitgezonderd die welke geen activa hebben en geen activiteiten meer kunnen ontplooien) hebben per definitie een registratieplichtige onderneming en zijn de bijdrage verschuldigd. In Nederland is het register voor ondernemingen gecombineerd met dat voor vennootschappen. Dit brengt mee, dat er geen aparte registratieplicht voor de vennootschap als zodanig bestaat, tenzij zij haar statutaire zetel in het gebied van een andere Kamer heeft dan waar de onderneming is gevestigd. In laatstbedoeld geval is een klein bijkomend bedrag ad 61 HFL verschuldigd voor de registratie van de vennootschap bij de Kamer in welker ressort de statutaire zetel van de vennootschap zich bevindt.

4. Verzoeksters in het hoofdgeding stellen nu, dat de richtlijn de Kamers verbiedt om van hen een belasting te heffen zoals de bijdrage voor ondernemingen en dat de Kamers enkel het bedrag ad 61 HFL, zijnde de kosten van registratie van de vennootschap als zodanig, in rekening mogen brengen.

5. Ingeval die heffing onrechtmatig is, rijst de verdere vraag, of de Kamers zich ter afwijzing van vorderingen tot terugbetaling van eerder geheven bijdragen, kunnen beroepen op de in het nationale recht bepaalde termijn van dertig dagen voor het instellen van bezwaar of beroep tegen hun besluiten.

* Oorspronkelijke taal: Engels.

De relevante nationale voorschriften

6. Volgens de Wet op de Kamers van Koophandel en Fabrieken 1963 hebben de Kamers tot taak de bevordering van de economische belangen van de ondernemingen in hun gebied. [1] De dienstverlening van de Kamers bestrijkt een breed terrein, van het oprichten en beheren van instellingen ten dienste van handel en industrie, het maken van propaganda, subsidiëring van instellingen die economische belangen bevorderen, tot het legaliseren van handtekeningen, de beëdiging van diverse personen en het verzamelen van gegevens. [2] De Kamers dienen voor verschillende openbare lichamen als informatiebron ten aanzien van handel en industrie. [3]

7. Artikel 1 van de Handelsregisterwet 1918 (zoals nadien gewijzigd) belast de Kamers met het houden van een register van ondernemingen die in hun gebied zijn gevestigd. Artikel 1 bepaalt, voor zover van belang:

„1. Er is een handelsregister, waarin worden ingeschreven alle ondernemingen, die:

a) in Nederland gevestigd zijn, of

b) in Nederland een nevenvestiging hebben (...), of

c) in Nederland worden vertegenwoordigd door een gevolmachtigde handelsagent.

2. Het handelsregister wordt gehouden door de Kamers van Koophandel en Fabrieken, ieder voor zoveel haar gebied betreft.

3. De inschrijving geschiedt bij elke Kamer, in welker gebied de onderne-

1 — Artikel 3 van de wet.
2 — Artikel 16 van de wet.
3 — Artikelen 17 en 18 van de wet.

ming gevestigd is of een nevenvestiging van de onderneming gelegen is.

(...)

7. In het handelsregister worden voorts ingeschreven alle naamloze vennootschappen, besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, coöperaties, onderlinge waarborgmaatschappijen en Europese economische samenwerkingsverbanden (...) die hun statutaire zetel in Nederland hebben. De inschrijving geschiedt bij de Kamer in welker gebied zij hun statutaire zetel hebben."

8. In de verwijzingsuitspraak merkt de nationale rechter op, dat het handelsregister een tweeledig doel heeft. In de eerste plaats dient het als register waarin de inschrijvingen voor vennootschappen worden gedaan die vereist zijn ingevolge de nationale uitvoeringsbepalingen van richtlijn 68/151/EEG [4], waarvan artikel 3, lid 1, de Lid-Staten opdraagt om voor onder de richtlijn vallende vennootschappen een dossier aan te leggen bij een centraal register, een handelsregister of een vennootschapsregister. In de tweede plaats fungeert het als bron van feitelijke informatie over het bedrijfsleven en als bestand van de ondernemingen waarvoor de Kamer is ingesteld en die de doelgroep vormen van de aan de Kamer opgedragen belangenbehartiging.

9. Artikel 9, sub c, van de Handelsregisterwet verhindert, dat een rechtspersoon die haar statutaire zetel in hetzelfde gebied heeft als waar een door haar gedreven onderneming is gevestigd, tweemaal wordt ingeschreven. Deze bepaling luidt als volgt:

„Indien een in artikel 1, zevende lid, genoemde rechtspersoon eigenaar is van een onderneming, die is ingeschreven bij de Kamer van Koophandel en Fabrieken, in welker gebied die rechtspersoon haar statutaire zetel heeft, geldt de inschrijving van de onderneming bij die Kamer mede als inschrijving van die rechtspersoon."

10. Het ondernemingsbegrip van artikel 1, lid 1, van de wet schijnt niet alleen bedrijven op het gebied van handel en ambacht te omvatten, maar ook entiteiten die als houdster- of beleggingsmaatschappij optreden. Derhalve zijn in feite slechts volkomen inactieve vennootschappen en vennootschappen met een onderneming in een ander gebied dan waar haar statutaire zetel zich

4 — Eerste richtlijn (68/151/EEG) van de Raad van 9 maart 1968 strekkende tot het coördineren van de waarborgen, welke in de Lid-Staten worden verlangd van de vennootschappen in de zin van de tweede alinea van artikel 58 van het Verdrag, om de belangen te beschermen zowel van de deelnemers in deze vennootschappen als van derden, zulks ten einde die waarborgen gelijkwaardig te maken (PB 1968, L 65, blz. 8).

bevindt, registratieplichtig krachtens artikel 1, lid 7.

11. Artikel 22 van de wet regelt de bijdragen die ter zake van de inschrijving verschuldigd zijn. De leden 1 tot en met 4 ervan bepalen:

„1. Voor de inschrijving van een onderneming bij de Kamer van Koophandel en Fabrieken, in welker gebied zij is gevestigd, is over elk kalenderjaar waarin de onderneming is ingeschreven of behoort te zijn ingeschreven aan die Kamer verschuldigd een door die Kamer bij verordening vast te stellen bedrag.

2. De Kamer kan bij een verordening als in het eerste lid bedoeld voor geen onderneming een hoger bedrag vaststellen dan het bij algemene maatregel van bestuur voor de betrokken groep van ondernemingen bepaalde bedrag.

3. Bij de in het tweede lid bedoelde maatregel worden de ondernemingen in groepen ingedeeld naar gelang van het in de onderneming gestoken kapitaal, met aftrek van de verliezen. Bij die maatregel kunnen in bijzondere gevallen ondernemingen volgens andere maatstaven in groepen worden ingedeeld. Voor elke groep van de ondernemingen wordt, met het oog op de toepassing van het eerste lid, een bedrag bepaald.

4. Onder het in de onderneming gestoken kapitaal worden mede verstaan:

a) reserves en voorzieningen, behalve die, welke dienen tot dekking van verplichtingen of onmiddellijk aanwijsbare risico's, voor zover het bedrag daarvan dat van deze verplichtingen of risico's niet te boven gaat;

b) schulden met een looptijd van een jaar of langer."

12. Nadere bepalingen inzake inschrijving en bijdragen zijn vastgesteld bij koninklijke besluiten van 1 augustus 1956 en 5 december 1968. Volgens artikel 3 van laatstgenoemd besluit (zoals gewijzigd) bedraagt de hoogte van de bijdrage tussen 61 HFL voor een onderneming van groep I (met een kapitaal van minder dan 25 000 HFL) en 24 400 HFL voor een onderneming van groep XVI (met een kapitaal van 500 miljoen HFL of meer). Ingevolge de Wet op de Bedrijfsorganisatie

1950 (zoals gewijzigd) wordt over deze handelsregisterbijdrage nog een klein bijkomend bedrag geheven ten gunste van de Nederlandse Sociaal-Economische Raad.

13. Artikel 22, lid 6, van de Handelsregisterwet betreft de registratie van rechtspersonen. Het luidt als volgt:

„Voor de inschrijving van een in artikel 1, zevende lid, genoemde rechtspersoon is over elk kalenderjaar waarin de rechtspersoon is ingeschreven of behoort te zijn ingeschreven aan de betrokken Kamer verschuldigd een bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen bedrag. Deze bepaling is niet van toepassing indien de inschrijving van de onderneming van de rechtspersoon op grond van artikel 9c geldt als inschrijving van de rechtspersoon."

14. Zoals gezegd, is dus een vennootschap die een onderneming drijft in hetzelfde gebied als waar haar statutaire zetel is gevestigd, niet verplicht zich apart van de onderneming te laten registreren en behoeft zij geen extra bedrag te betalen. Liggen de statutaire zetel en de onderneming van de vennootschap ieder in een ander gebied, is de vennootschap een afzonderlijke registratieheffing verschuldigd aan de betrokken Kamer. Deze bedraagt 61 HFL (artikel 8, sub a, van het besluit van 5 december 1968); dit is hetzelfde bedrag als dat van de bijdrage voor ondernemingen van de laagste groep (groep I). Naar het oordeel van de nationale rechter komt het bedrag van 61 HFL overeen met de kosten van het bijhouden van het register.

15. Volgens artikel 26 van de Handelsregisterwet zijn de betrokken bedragen verschuldigd door de eigenaar van de onderneming dan wel door de ingeschreven rechtspersoon. Bij wanbetaling kan de betrokken Kamer een dwangbevel uitvaardigen, dat uitvoerbaar is volgens de voorschriften van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering.

16. Het niet voldoen aan de registratieverplichting is een strafbaar feit, dat gestraft wordt met hechtenis of geldboete dan wel met beide. [5]

17. Tegen besluiten van de Kamers staat beroep open bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven. [6] Het beroep moet worden ingesteld binnen dertig dagen na de dag waarop het besluit medegedeeld, uitgereikt of verzonden is. [7] Een beroep wordt echter niet niet-ontvankelijk verklaard, indien de verzoeker kan aantonen dat hem ter zake van

5 — Zie de artikelen 1, sub 4c, 2, lid 4, en 6, aanhef en sub 4c, van de Wet van 22 juni 1950 houdende vaststelling van regelen voor de opsporing, de vervolging en de berechting van economische delicten.

6 — Artikel 31 van de Wet op de Kamers van Koophandel en Fabrieken.

7 — Artikel 33 van de Wet administratieve rechtspraak bedrijfsorganisatie 1954.

de overschrijding van de beroepstermijn redelijkerwijze geen verwijt treft. [8]

De relevante bepalingen van gemeenschapsrecht

18. Bij richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal [9], vastgesteld krachtens de artikelen 99 en 100 van het Verdrag, is de belasting op de inbreng in kapitaalvennootschappen („kapitaalrecht") geharmoniseerd. De richtlijn is herhaaldelijk gewijzigd [10], doch geen van die wijzigingen is in casu van belang.

19. Artikel 1 van de richtlijn bepaalt:

„De Lid-Staten heffen een overeenkomstig het bepaalde in de artikelen 2 tot en met 9 geharmoniseerd recht op de inbreng in kapitaalvennootschappen, hierna kapitaalrecht genoemd."

20. Artikel 3 van de richtlijn luidt, voor zover hier van belang:

„1. Onder kapitaalvennootschappen in de zin van deze richtlijn worden verstaan:

a) de vennootschappen naar (...) Nederlands recht, respectievelijk genoemd:

— (...) naamloze vennootschap (...);

— (...) commanditaire vennootschap op aandelen (...);

— (...)

b) iedere vennootschap, vereniging of rechtspersoon waarvan de aandelen in het kapitaal of in het vermogen ter beurze kunnen worden verhandeld;

c) iedere op het maken van winst gerichte vennootschap, vereniging of rechtspersoon waarvan de leden het recht hebben hun aandelen zonder

8 — Artikel 33, lid 3, van de wet.

9 — PB 1969, L 249, blz. 25.

10 — Laatstelijk bij richtlijn 85/303/EEG (PB 1985, L 156, blz. 23).

voorafgaande goedkeuring over te dragen aan derden en voor de schulden van de vennootschap vereniging of rechtspersoon slechts aansprakelijk zijn tot het bedrag van hun deelneming.

2. Voor de toepassing van deze richtlijn worden aan kapitaalvennootschappen gelijkgesteld: alle andere op het maken van winst gerichte vennootschappen, verenigingen of rechtspersonen. Het staat een Lid-Staat echter vrij deze voor de heffing van het kapitaalrecht niet als kapitaalvennootschap aan te merken."

21. Artikel 4 vermeldt de verrichtingen die aan het kapitaalrecht zijn of kunnen worden onderworpen. Die verrichtingen hebben gemeen, dat zij betrekking hebben op diverse vormen van inbreng in een kapitaalvennootschap dan wel op de overbrenging van de zetel van de werkelijke leiding, of de statutaire zetel, van een kapitaalvennootschap naar een Lid-Staat in gevallen waarin nog geen heffing van kapitaalrecht heeft plaatsgevonden in een andere Lid-Staat.

22. Artikel 10 van de richtlijn 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:

a) de in artikel 4 bedoelde verrichtingen;

b) (...)

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."

23. Artikel 11 verbiedt de heffing van bepaalde andere belastingen die verband houden met het bijeenbrengen van aandelen- of leenkapitaal.

24. Artikel 12, lid 1, brengt hierop echter de volgende restrictie aan:

„1. In afwijking van het in de artikelen 10 en 11 bepaalde kunnen door de Lid-Staten worden geheven:

(...)

e) rechten met het karakter van een vergoeding."

25. Het onderhavige geschil lijkt een gevolg te zijn van het arrest Ponente Carni en Cispadana Costrazioni (hierna: „Ponente Carni") [11] van het Hof. In die zaak was het om een uitspraak gevraagd over de verenigbaarheid van een „heffing op overheidsvergunningen" met richtlijn 69/335. Die heffing was verschuldigd ter zake van de registratie van een vennootschap, kapitaalverhoging, verlenging van de duur van de vennootschap, wijziging van het vennootschappelijk doel en fusie van vennootschappen. De registratieheffing bedroeg, na verschillende malen te zijn verhoogd, 15 miljoen LIT voor naamloze vennootschappen, 3,5 miljoen LIT voor besloten vennootschappen en 500 000 LIT voor andere vennootschappen. De heffing was zowel bij de eerste inschrijving als in ieder volgend kalenderjaar verschuldigd. De vraag van de nationale rechter betrof de jaarlijkse heffing.

26. Artikel 10, aldus het Hof, ziet op indirecte belastingen met dezelfde kenmerken als het kapitaalrecht. Het achtte die bepaling derhalve van toepassing op een jaarlijkse heffing als de Italiaanse uit hoofde van de inschrijving van kapitaalvennootschappen, ook al werd de opbrengst ervan gebruikt ter financiering van de dienst die met het houden van het register was belast. De heffing was dus verboden, tenzij zij kon worden aangemerkt als recht met het karakter van een vergoeding in de zin van artikel 12, lid 1.

27. Het Hof besliste, dat artikel 12, lid 1, de heffing van een recht toelaat dat de tegenprestatie vormt voor een door de wet voorgeschreven verrichting met een doel van algemeen belang. Dit was in het bijzonder het geval ten aanzien van een recht, verschuldigd als tegenprestatie voor een verrichting als de inschrijving van kapitaalvennootschappen, die door de nationale wet in overeenstemming met het gemeenschapsrecht wordt voorgeschreven zowel in het belang van derden als in dat van de vennootschappen zelf. [12]

28. Het Hof achtte artikel 12 niettemin slechts van toepassing op heffingen berekend

11 — Arrest van 20 april 1993, zaak C-71/91, Jurispr. 1993, blz. I-1915.

12 — R. o. 37 en 38.

naar de kosten van de verleende dienst, daarbij erop wijzend:

„Een retributie waarvan het bedrag geen enkel verband zou hebben met de kosten van de specifieke 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 lopende kosten 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.

Voor sommige verrichtingen, zoals de inschrijving van een vennootschap, kan het moeilijk 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." [13]

29. Het Hof voegde er nog aan toe, dat de Lid-Staten verschillende tarieven voor naamloze en besloten vennootschappen mogen hanteren, mits de bedragen niet hoger zijn dan de inschrijvingskosten voor elk van deze categorieën van vennootschappen. [14]

13 — R. o. 42 en 43.
14 — R. o. 44.

De feiten en de vragen van de nationale rechter

30. De vraag is nu, in hoeverre de Ponente Carni-uitspraak hier van toepassing is. Denkavit Internationaal BV, Galveston BV, Heklicht Scheepvaartbelangen BV, C. Roeleveld Beheer BV en twee anderen, R. J. Schippefelt, Sigarenhandel Ben Sterk en J. H. Werkhoven Holding Maarssen BV hebben in het hoofdgeding beroep ingesteld tegen besluiten bijdragen handelsregister van de Kamers van Koophandel en Fabrieken voor Midden-Gelderland, 's-Gravenhage, Amsterdam en Utrecht. Denkavit komt op tegen de besluiten voor 1972 tot en met 1993. De beroepen van de anderen betreffen de besluiten voor 1992.

31. Verzoeksters, die alle in hogere tariefgroepen zijn ingedeeld, bestrijden de bijdragen voor zover zij hoger zijn dan het minimumbedrag van 61 HFL, overeenkomend met de kosten van het houden van het handelsregister. Zij stellen, kort gezegd, dat de handelsregisterbijdrage een door artikel 10, sub c, van richtlijn 69/335 verboden belasting vormt. De nationale rechter heeft vastgesteld, dat de inschrijving van vennootschappen uit hoofde van artikel 1, lid 1, van de Handelsregisterwet mede omvat de inschrijving die

wordt vereist door artikel 3 van richtlijn 68/151; volgens het arrest Ponente Carni verbiedt artikel 10, sub c, van richtlijn 69/335 de heffing van belastingen ter zake van die inschrijving. In de opvatting van verzoeksters is de handelsregisterbijdrage geen recht met het karakter van een vergoeding waarvoor artikel 12, lid 1, sub e, van de richtlijn in een uitzondering voorziet, omdat niet slechts de kosten van de inschrijving, maar van praktisch alle activiteiten van de Kamers ermee worden gefinancierd.

32. Denkavit heeft zich ter ondersteuning van haar vordering tot terugbetaling van de betaalde bijdragen in voorgaande jaren — 1972 tot 1992 — beroepen op het arrest Emmott [15] van het Hof en gesteld, dat de Kamers de in het nationale recht voor beroepen tegen hun besluiten bepaalde termijn van dertig dagen niet kunnen tegenwerpen zolang richtlijn 69/335 niet naar behoren is omgezet.

33. Deze argumenten waren voor de nationale rechter aanleiding, het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:

„1. a. Moet artikel 10 van richtlijn 69/335/EEG aldus worden uitgelegd dat behalve een belasting ter zake van de inschrijving van de in dat artikel bedoelde vennootschappen, verenigingen en rechtspersonen, ook een bijdrage zoals die welke jaarlijks verschuldigd is wegens de — verplichte — inschrijving van een onderneming bij een Kamer van Koophandel en Fabrieken en waarvoor als maatstaf geldt de economische betekenis van de onderscheiden ondernemingen, zoals die tot uitdrukking komt in — primair — het in de onderneming werkzame vermogen, zonder meer valt onder het in dat artikel neergelegde verbod, zelfs indien geen verband bestaat tussen de verplichting tot inschrijving van de onderneming en de rechtsvorm van degene aan wie de onderneming toebehoort?

b. Indien deze vraag ontkennend wordt beantwoord:

Is, indien met een inschrijving als onder 1. a bedoeld tevens, met betrekking tot de eigenaar van de onderneming, de formaliteit wordt vervuld die wordt omschreven in artikel 10, onder c, van richtlijn 69/335/EEG, de wegens de inschrijving van de onderneming aan de eigenaar opgelegde heffing dan te beschouwen als een belasting in de zin van voormeld artikel, ook indien zulks niet gepaard gaat met een verhoging van de onder 1. a bedoelde heffing?

15 — Arrest van 25 juli 1991, zaak C-208/90, Jurispr. 1991, blz. I-4269.

2. Bij bevestigende beantwoording van (een van) de vorige vragen:

Kan onder het in artikel 12, onder e, van richtlijn 69/335/EEG gebezigde begrip ‚rechten met het karakter van vergoeding' ook vallen een recht zoals een door een Kamer van Koophandel en Fabrieken opgelegde heffing, die behalve tot dekking van de kosten welke voor de Kamer zijn gemoeid met het opnemen van inschrijvingen in het door haar gehouden handelsregister, tevens strekt tot financiering van taken en activiteiten die de Kamer ten behoeve van het collectief van de in haar werkgebied gevestigde ondernemingen verricht, waarbij de kosten van die taken en activiteiten worden omgeslagen over de ondernemingen volgens de maatstaf van de economische betekenis van de onderscheiden ondernemingen zoals die tot uitdrukking komt in — primair — het in de onderneming werkzame vermogen?

3. Kan, indien van de onwettigheid van een heffing, zoals in de voorgaande vragen bedoeld, moet worden uitgegaan, aan de justitiabele die in het kader van een bij de nationale rechter aanhangig gemaakt geschil die onwettigheid inroept onder verwijzing naar richtlijn 69/335/EEG, de overschrijding van de door het nationale recht voorgeschreven rechtsmiddeltermijn niet worden tegengeworpen zolang de aan de belastingheffing ten grondslag liggende, met voormelde richtlijn onverenigbare nationale wettelijke voorschriften niet zijn ingetrokken?"

Opmerking vooraf

34. Alvorens de vragen van de nationale rechter te behandelen, zou ik op een punt willen ingaan dat in deze procedure niet aan de orde is gekomen. Volgens 's Hofs rechtspraak kan een richtlijn waaraan geen uitvoering is gegeven, enkel verplichtingen meebrengen voor de staat; een richtlijn kan niet uit zichzelf verplichtingen opleggen aan particulieren en kan derhalve niet als zodanig worden ingeroepen tegenover een particulier. [16] De in deze zaak omstreden bijdrage is ingesteld door de staat, maar de hoogte ervan wordt vastgesteld door de Kamers, waaraan zij ook moet worden betaald. De vraag rijst derhalve, of de Kamers, daargelaten of zij naar Nederlands recht publiek- dan wel privaatrechtelijke lichamen zijn, gemeenschapsrechtelijk als een verschijningsvorm van de staat zijn te beschouwen waartegen de bepalingen van een richtlijn kunnen worden ingeroepen. Het Hof heeft uitgemaakt dat, ongeacht zijn rechtsvorm, een lichaam dat bij overheidsmaatregel is belast met de uitvoering van een dienst van openbaar belang, onder toezicht van de overheid, en hiertoe over bijzondere, verder gaande bevoegdheden beschikt dan die welke voortvloeien uit de regels die in de betrekkingen tussen particulieren gelden, behoort tot de lichamen tegenover welke beroep kan worden gedaan op richtlijnbepalingen die rechtstreekse werking kunnen hebben. [17] De hierboven uiteengezette kenmerken van de Kamers geven de indruk, dat zij aan deze criteria voldoen. Het zou echter hoe dan ook onbevredigend zijn, indien een belastingbetaler wegens de aan een lichaam gegeven rechtsvorm geen beroep op de onwettigheid van een belasting kon doen, enkel omdat deze verschuldigd is aan

16 — Arrest van 14 juli 1994, zaak C-91/92, Faccini Dori, Jurispr. 1994, blz. I-3325, r. o. 20.

17 — Arrest van 12 juli 1990, zaak C-188/89, Foster, Jurispr. 1990, blz. I-3313, r. o. 20.

dat lichaam en niet aan de staat. Het is juist, dat indien de vorderingen van de belastingbetalers in deze zaak slagen, de Kamers en niet de staat de belasting moeten terugbetalen. Dit toont mijns inziens echter slechts aan, dat het beginsel, dat een niet-uitgevoerde richtlijn slechts aan de staat verplichtingen oplegt, een beginsel is dat ruim moet worden opgevat om niet tot willekeurige consequenties te leiden.

De eerste vraag

35. Met deze vraag wenst de nationale rechter in wezen te vernemen, of een jaarlijkse heffing als in het hoofdgeding aan de orde is, onder artikel 10 van richtlijn 69/335 valt. Deelvraag a houdt in, of dit het geval is, ook al wordt die heffing aan ondernemingen in het algemeen ongeacht hun rechtsvorm opgelegd. In deelvraag b gaat het erom of, wanneer de heffing niet automatisch door de richtlijn wordt bestreken, zij toch binnen de werkingssfeer ervan valt voor zover, in het geval van een vennootschap, de inschrijving van een onderneming mede fungeert als inschrijving van de vennootschap (hoewel de dubbele functie van de inschrijving geen verhoging van de heffing meebrengt).

36. Volgens Denkavit, Heklicht en Schippefelt moet de eerste vraag bevestigend worden beantwoord. Zij betogen, dat richtlijn 69/335 alle belastingen ter zake van de inschrijving verbiedt, ongeacht hun heffingsgrondslag en structuur. Kapitaalvennootschappen zijn ingevolge de Handelsregisterwet automatisch verplicht zich in te schrijven; de inschrijvingsplicht is derhalve onlosmakelijk verbonden met de rechtsvorm van een vennootschap. Dat niet aan kapitaalvennootschappen toebehorende ondernemingen eveneens moeten worden ingeschreven, doet niet ter zake; aan de vrijheid van de Lid-Staten buiten het toepassingsgebied van een harmonisatierichtlijn kan geen argument worden ontleend voor een overeenkomstige vrijheid van de Lid-Staten binnen het toepassingsgebied van de richtlijn.

37. Denkavit wijst erop, dat zij een houdstermaatschappij is en dat haar activiteiten zich uit dien hoofde beperken tot het beheer en de financiering van haar dochtermaatschappijen. Hoewel zij zelf dus geen bedrijfsmatige activiteiten verricht, is zij nochtans inschrijvingsplichtig. Wat er ook zij van de inschrijvingsplicht voor vennootschappen in het algemeen, houdstermaatschappijen zijn per definitie uitsluitend vanwege hun rechtsvorm inschrijvingsplichtig, daar zij geen ondernemingsactiviteit verrichten. Er zijn wel regels om dubbele belastingheffing van concerns te voorkomen, doch deze regels zijn zeer beperkt en dekken niet alle gevallen.

38. De Kamers van Koophandel en Fabrieken stellen, dat de bijdrage een jaarlijkse directe belasting ten laste van de in Nederland gevestigde ondernemingen is. Zij

verschilt op wezenlijke punten van het in de zaak Ponente Carni omstreden recht dat werd geheven ter zake van de inschrijving van vennootschappen. Het belastbaar feit van de onderhavige bijdrage is het drijven van een onderneming binnen het werkgebied van de betrokken Kamer en de heffingsgrondslag is de economische betekenis van de onderneming; niet bepalend is dus de nominale kapitaalinbreng van de eigenaar van de onderneming. De Kamers wijzen op het belang van het verschil tussen de bijdrage en het registratierecht ad 61 HFL, dat uitsluitend is bestemd ter dekking van de kosten van het geregistreerd zijn. Het registratierecht gaat in de bijdrage op ingeval de inschrijving zowel de onderneming als de rechtspersoon/eigenaar dekt. De Nederlandse regering deelt in grote trekken het standpunt van de Kamers.

39. De Griekse regering en de Commissie pleiten eveneens voor ontkennende beantwoording van de eerste vraag. De Griekse regering acht de betrokken heffing niet in strijd met artikel 10 van richtlijn 69/335, omdat deze bepaling enkel indirecte belastingen verbiedt, terwijl de heffing een regionale directe belasting naar de draagkracht van de onderneming is. Volgens de Commissie valt de heffing buiten artikel 10, sub c, van richtlijn 69/335 voor zover zij meer bedraagt dan het registratierecht ad 61 HFL. Op soortgelijke gronden als de Kamers verdedigt zij, dat de onderhavige bijdrage niet op een lijn kan worden gesteld met de in de zaak Ponente Carni omstreden heffing. Anderzijds is zij met de nationale rechter van oordeel, dat het registratierecht ad 61 HFL voldoet aan de voorwaarden van artikel 10, sub c. Het is rechtstreeks gekoppeld aan het bestaan van de vennootschap en staat los van haar economische activiteiten. Gezien de strafsanctie kan de inschrijving worden aangemerkt als voorafgaand vereiste voor de uitoefening van activiteiten door een vennootschap. Het feit dat het registratierecht als een fictief deel van de heffing kan worden beschouwd, brengt niet mee dat daardoor de gehele heffing onder artikel 10, sub c, komt te vallen.

40. De Deense regering neemt een ietwat afwijkend standpunt in. Zij meent, dat voor zover de inschrijvingsplicht niet samenhangt met de rechtsvorm van de eigenaar van de onderneming, de eerste deelvraag ontkennend kan worden beantwoord. Indien de inschrijving echter tevens de vervulling van een formaliteit in de zin van artikel 10, sub c, dient (het in deelvraag b bedoelde geval), valt de heffing wel onder het verbod van die bepaling, ook al brengt de voldoening van die formaliteit geen extra kosten mee, tenzij de heffing louter het karakter van een vergoeding heeft in de zin van artikel 12, lid 1, sub c. Zoals wij evenwel nog zullen zien, is de opvatting van de Deense regering over de reikwijdte van deze bepaling vrij ruim.

41. Zoals reeds gezegd, gaan de relevante nationale bepalingen uit van een ruim ondernemingsbegrip, dat niet alleen entiteiten die bedrijfsactiviteiten verrichten omvat, maar ook entiteiten in de holding- en beleggingssfeer. Hoewel de Kamers tot taak hebben de belangen van het bedrijfsleven in hun gebied te bevorderen, is de handelsregisterbijdrage

dus minder een heffing op de ontplooide economische werkzaamheid, dan een heffing op het in economische entiteiten werkzame vermogen, gevormd door reserves, voorzieningen en langlopende schulden. De eerste vraag van de nationale rechter nu is, of een dergelijke heffing zonder meer onder artikel 10 van de richtlijn valt, waarin de Lid-Staten wordt verboden „met betrekking tot de op het maken van winst gerichte vennootschappen, verenigingen of rechtspersonen [enige] andere belasting, in welke vorm ook, [te heffen] 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".

42. Voor het antwoord op deze vraag moet aansluiting worden gezocht bij het doel en de draagwijdte van de richtlijn. Artikel 1 van de richtlijn introduceert een geharmoniseerd recht op „de inbreng in kapitaalvennootschappen". Tevens wordt het zegelrecht op effecten afgeschaft: zie artikel 11 en de vijfde overweging van de considerans van de richtlijn. De ratio van de richtlijn wordt toegelicht in de tweede en zesde overweging van de considerans. In de tweede overweging wordt gezegd dat:

„de thans in de Lid-Staten van kracht zijnde indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, te weten het recht op de inbreng in vennootschappen en het zegelrecht op effecten, leiden tot discriminaties, dubbele belastingheffing en ongelijkheden, die het vrije kapitaalverkeer hinderen en derhalve door een harmonisatie dienen te worden weggenomen".

En in de zesde overweging:

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

43. De verbodsbepalingen in de artikelen 10 en 11 op de heffing van andere belastingen vloeien rechtstreeks voort uit het tweeledige doel van de richtlijn, namelijk harmonisatie van de belasting op het bijeenbrengen van kapitaal en afschaffing van het zegelrecht op effecten. Dit is duidelijk het geval bij de verbodsbepalingen van artikel 10, sub a (de in artikel 4 bedoelde, aan het geharmoniseerde kapitaalrecht onderworpen verrichtingen), artikel 10, sub b (belastingen op de inbreng, leningen op prestaties plaatshebbend in het kader van dergelijke verrichtingen), en artikel 11 (belastingen op het opmaken, de uitgifte, de toelating ter beurze, het in omloop brengen of verhandelen van aandelen,

deelbewijzen of andere soortgelijke effecten, alsmede belastingen op leningen, met inbegrip van renten, afgesloten tegen uitgifte van obligaties of andere verhandelbare effecten). Dit zijn de belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal respectievelijk de overdracht van effecten, die de richtlijn heeft willen harmoniseren of afschaffen.

44. Hoewel de onder artikel 10, sub c, vallende belastingen niet worden geheven over de inbreng van kapitaal of de overdracht van effecten als zodanig, is het verbod erop niettemin essentieel voor het bereiken van het doel van de richtlijn. Zij 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. Daarom zijn zij op een lijn te stellen met de andere verboden belastingen. Zonder een dergelijke verbod zouden de harmonisatieregelingen voor de belastingen op dit gebied onvolledig zijn, want het bestaan van dergelijke belastingen zou de doelstellingen van de richtlijn evenzeer doorkruisen als het bestaan van andere belastingen op de inbreng van kapitaal of de overdracht van effecten.

45. Het is echter van belang zich te realiseren, dat de bijdrage die de richtlijn aan het vrij verkeer van kapitaal heeft geleverd, relatief bescheiden is. De richtlijn moet worden gezien als een stukje van een veel grotere — verre van complete — legpuzzel, waarmee een beperkt gebied van de fiscale wetgeving wordt geharmoniseerd. De richtlijn wil duidelijk niet alle fiscale hinderpalen voor de integratie van de kapitaalmarkten uit de weg ruimen, die het gevolg zijn van verschillen in de belastingen op het vermogen en de winst van ondernemingen. Bovendien, het enkele feit dat een belasting wordt geheven van een vennootschap wegens haar rechtsvorm, is op zich onvoldoende grond om die belasting binnen het bereik van de verbodsbepalingen van artikel 10 te brengen. De tegenovergestelde opvatting zou een aantasting betekenen van de vrijheid van de Lid-Staten om van vennootschappen enige andere belasting te heffen — ook ten aanzien van inkomen en winst — dan van ondernemingen die niet in de vorm van een vennootschap worden gedreven; dit zou niet te rijmen zijn met de bij hen verbleven bevoegdheden op het gebied van de directe belastingen en evenmin met andere initiatieven van de Gemeenschap in de sfeer van de belastingheffing van vennootschappen. [18]

46. De verbodsbepalingen van artikel 10 zijn meer in het bijzonder gericht tegen belastingen op verrichtingen die in verband staan met het bijeenbrengen van kapitaal door vennootschappen of de overdracht van effecten, of, algemener gezegd, op belastingen geheven ter zake van de *voorgeschreven formaliteiten* waar het een kapitaalvennootschap is die als investeringsmedium wordt gebruikt. Zij omvatten mijns inziens dan ook niet een algemene heffing als de onderhavige, die aan economische entititeiten wordt opgelegd op basis van hun economische betekenis, dat wil zeggen het daarin gestoken vermogen. Een dergelijke heffing staat los van de rechtsvorm

18 — Richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende Lid-Staten (PB 1990, L 225, blz. 1); richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende Lid-Staten (PB 1990, L 225, blz. 6); voorstel voor een richtlijn van de Raad inzake de harmonisatie van de stelsels van vennootschapsbelasting en van de bronheffingen op dividenden (PB 1975, C 253, blz. 2.)

van een onderneming. En nog minder wordt zij opgelegd ter zake van formaliteiten samenhangend met de rechtsvorm van een kapitaalvennootschap.

47. Denkavit heeft dan ook geen gelijk met haar argument, dat houdstermaatschappijen als niet-handelsmaatschappijen enkel en alleen vanwege hun rechtsvorm worden ingeschreven en de heffing verschuldigd zijn. Zolang de belastingen op het vermogen van ondernemingen of het daarin gestoken kapitaal niet zijn geharmoniseerd, blijft een Lid-Staat bevoegd om een dergelijke belasting te heffen van eender welke entiteit, mits die belasting niet zo wordt toegepast dat een van de door het Verdrag gewaarborgde vrijheden er onrechtmatig door wordt beperkt; in casu is iets dergelijks niet gesteld. Met inachtneming van dezelfde voorwaarde is het een zaak van het nationale recht, waar nodig dubbele belasting te voorkomen.

48. Uit het voorgaande volgt duidelijk, dat de in casu door de Kamers opgelegde heffing van een geheel andere orde is dan de in de zaak Ponente Carni gewraakte heffing. Daar ging het om een jaarlijkse heffing specifiek ter zake van de inschrijving van vennootschappen. Die heffing viel dan ook onmiskenbaar binnen de sfeer van de belasting van vennootschappen, die de richtlijn nu juist beoogt te harmoniseren.

49. Ik ga daarom nu over tot vraag 1. b, inhoudende of de heffing niettemin onder artikel 10, sub c, valt omdat de inschrijving van een onderneming in het handelsregister van een Kamer eveneens geldt als inschrijving van de vennootschap als bedoeld in richtlijn 68/151 (ook al leidt de dubbele functie van de inschrijving niet tot een verhoging van de heffing).

50. De nationale rechter stelt vast, dat de heffing in twee delen kan worden gesplitst: een gedeelte ten bedrage van 61 HFL bestemd ter dekking van de kosten van inschrijving (dit bedrag is een vennootschap voor haar inschrijving bij een Kamer verschuldigd ingeval zij geen eigenaar is van een onderneming in het gebied van die Kamer) en het restant, dat varieert naar gelang de tariefgroep waarin de onderneming is ingedeeld en dat dient ter financiering van de verschillende activiteiten van de Kamers.

51. Naar mijn mening leidt de dubbele functie van het register niet tot een andere beoordeling. De wetgever heeft het register bestemd voor de door ondernemingen verschuldigde heffing gecombineerd met het vennootschapsregister en daarmee vermeden, dat van vennootschappen met een onderneming in het werkgebied van een Kamer een afzonderlijke vergoeding wegens de inschrijving als vennootschap moet worden geheven. Het zou ongerijmd zijn, indien een heffing die anders buiten artikel 10, sub c, zou vallen, daardoor binnen de werkingssfeer van die bepaling zou komen.

52. Dit geldt eveneens ten aanzien van houdstermaatschappijen. Anders dan Denkavit meent, vervult het register ook in hun geval een dubbele functie. Denkavits activiteiten als houdstermaatschappij zijn voor de Handelsregisterwet en de heffing aangemerkt als ondernemingsactiviteiten. Zoals gezegd, is de omvang van de heffing een zaak van het nationale recht zolang dergelijke belastingen niet op communautair niveau zijn geharmoniseerd.

De tweede vraag

53. Deze vraag houdt in, of bij bevestigende beantwoording van de eerste of de tweede deelvraag onder het begrip „rechten met het karakter van een vergoeding" als bedoeld in artikel 12, lid 1, sub c, van de richtlijn ook een recht kan vallen dat is bestemd ter financiering niet alleen van de inschrijving in het handelsregister, maar tevens van de verschillende taken en activiteiten die de Kamers in het belang van de ondernemingen in haar werkgebied verrichten, waarbij de kosten van die taken en activiteiten over de ondernemingen worden omgeslagen volgens de maatstaf van hun economische betekenis.

54. Deze vraag is slechts aan de orde indien, anders dan ik meen, een van de onderdelen van de eerste vraag bevestigend zou moeten worden beantwoord.

55. Met betrekking tot dit punt zijn verschillende opvattingen naar voren gebracht. Volgens Denkavit valt alleen de basisinschrijvingsvergoeding ad 61 HFL onder artikel 12, lid 1, sub c. Het restant van de heffing wordt berekend naar de maatstaf van de draagkracht van de onderneming en niet naar verhouding tot de kosten van instandhouding van het register; niet alleen de instandhouding van het register, maar alle activiteiten van de Kamers worden uit de opbrengst van de heffing gefinancierd. Grote ondernemingen hebben in de regel het minst behoefte aan de hulp van de Kamers. Houdstermaatschappijen vinden al helemaal geen baat bij de diensten van de Kamers. Heklicht deelt het standpunt van Denkavit.

56. De Kamers en de Nederlandse regering zijn van mening, dat uit het arrest Ponente Carni niet blijkt dat de enige dienst waarvoor retributies of rechten mogen worden geheven, het beheer van registers is. De betrokken heffing is te beschouwen als vergoeding voor de verschillende door de Kamers verleende diensten.

57. Dit standpunt wordt gedeeld door de Deense en de Griekse regering. De Deense regering merkt nog op, dat het arrest Ponente Carni een Lid-Staat niet verbiedt om bijdragen te heffen die niet slechts de directe registratiekosten dekken, maar tevens bepaalde indirecte kosten, zoals de relevante administratieve kosten van de regelgevende instantie, de kosten van het verrichten van

andere taken in het belang van de onderneming, zoals toezicht, voorlichting, advies en klachtenbehandeling, alsmede een deel van de kosten van de met de registratie belaste instelling, zoals huur, personeelsopleiding en gegevensverwerking; de bedoelde kosten moeten echter wel in verband staan met de verleende dienst.

58. De Commissie heeft slechts opgemerkt, dat de basisvergoeding ad 61 HFL moet worden geacht onder artikel 12, lid 1, sub e, te vallen.

59. Naar mijn mening biedt het arrest Ponente Carni geen steun aan de opvatting, dat de onderhavige heffing een recht met het karakter van een vergoeding is. Het is juist, dat naar het oordeel van het Hof een dergelijk recht mede een retributie omvat die de tegenprestatie vormt voor door de wet in het algemeen belang voorgeschreven verrichtingen. Het Hof heeft eveneens aanvaard, dat de raming van de kosten van de dienst in sommige gevallen slechts forfaitair kan gebeuren. Voorts ben ik het eens met het standpunt van de Kamers en de Deense regering, dat artikel 12, lid 1, sub e, niet uitsluitend betrekking heeft op de diensten genoemd in artikel 10 van de richtlijn.

60. De opmerkingen van het Hof in het arrest Ponente Carni moeten echter wel in hun context worden gelezen. Het Hof heeft de grenzen willen aangeven waarbinnen een Lid-Staat een retributie kan verlangen voor een in het algemeen belang aan ondernemingen verleende identificeerbare dienst, te weten registratie. In casu echter zijn de door individuele ondernemingen ontvangen diensten of voordelen onmogelijk nauwkeurig te identificeren (buiten de dienst van de vennootschapsregistratie). Bovendien houden de mogelijke voordelen die uit de diverse activiteiten en diensten van de Kamers kunnen voortvloeien voor een onderneming, op geen enkele wijze verband met de hoogte van de heffing. Voor zover de heffing hoger is dan de kosten van de registratie, heeft zij derhalve meer weg van een belasting dan van een recht met het karakter van een vergoeding voor identificeerbare diensten. [19]

61. Mijns inziens behoeft in deze zaak niet nader te worden ingegaan op de argumenten van de Deense regering met betrekking tot welke kosten bij de berekening van een recht in de zin van artikel 12, lid 1, sub e, mogen worden betrokken.

De derde vraag

62. Met deze vraag wil de nationale rechter weten, of een nationale rechtsmiddelentermijn kan worden tegengeworpen zolang de met richtlijn 69/335 strijdige nationale bepalingen niet zijn ingetrokken. Deze vraag is enkel van belang indien vraag 1. a of 1. b

19 — Zie op dit punt nader mijn conclusie van 15 februari j. l. in zaak C-191/94, AGF België, Jurispr. 1996, blz. I-1859.

niet, zoals ik voorstel, ontkennend wordt beantwoord.

63. In een lange reeks arresten, te beginnen bij de arresten Rewe en Comet in 1976 [20], heeft het Hof telkens beslist, dat het bij gebreke van een desbetreffende gemeenschapsregeling een zaak van de nationale rechtsorde van elke Lid-Staat is de procesregels te bepalen voor de rechtsvorderingen gericht op bescherming van de rechten die particulieren aan de rechtstreekse werking van het gemeenschapsrecht ontlenen, met dien verstande dat deze regels niet ongunstiger mogen zijn dan die voor soortgelijke nationale vorderingen en de uitoefening van door het gemeenschapsrecht toegekende rechten niet nagenoeg onmogelijk of uiterst moeilijk mogen maken.

64. Dit beginsel geldt voor — en is ook het eerst toegepast op — termijnvoorschriften van nationaal recht. Een redelijke termijn voor het instellen van een rechtsmiddel tegen een besluit kan niet worden geacht de uitoefening van aan het gemeenschapsrecht ontleende rechten nagenoeg onmogelijk of uiterst moeilijk te maken. [21] Dergelijke termijnen vormen een toepassing van het rechtszekerheidsbeginsel, dat zowel de particulieren als de overheid beschermt. [22] De onderhavige zaak nu is een zeer duidelijk voorbeeld van de behoefte aan rechtszekerheid op fiscaal gebied. Het valt immers gemakkelijk in te zien, dat wanneer vennootschappen de in de afgelopen twintig jaar betaalde heffingen konden terugvorderen, dit zeer ernstige consequenties zou hebben voor de financiële positie van de Kamers van Koophandel en Fabrieken.

65. De „nagenoeg onmogelijk" — of „uiterst moeilijk" — toets is door het Hof nader uitgewerkt in het recente arrest Peterbroeck. In die zaak ging het niet om termijnen voor het instellen van rechtsvorderingen, maar om een processuele bepaling die de procespartijen verhinderde, voor het Belgische Hof van Beroep nieuwe bezwaren aan te voeren na verstrijking van een termijn van zestig dagen vanaf de datum van neerlegging door de administratie van een afschrift van de bestreden beslissing, en die eveneens het Hof van Beroep belette om een zodanig punt ambtshalve te behandelen. Het Hof overwoog:

„Voor de toepassing van die beginselen moet ieder geval waarin de vraag rijst of een nationale procesregel de toepassing van het

20 — Zie arresten Hof van 16 december 1976 (zaak 33/76, Rewe, Jurispr. 1976, blz. 1989, r. o. 5 en zaak 45/76, Comet, ibid., blz. 2043, r. o. 13); 9 november 1983 (zaak 199/82, San Giorgio, Jurispr. 1983, blz. 3595, r. o. 12); 25 juli 1991 (zaak Emmott, reeds aangehaald in voetnoot 15, r. o. 16); 19 november 1991 (gevoegde zaken C-6/90 en C-9/90, Francovich e. a., Jurispr. 1991, blz. I-5357, r. o. 43); 27 oktober 1993 (zaak C-338/91, Steenhorst-Neerings, Jurispr. 1993, blz. I-5475, r. o. 15); 6 december 1994 (zaak C-410/92, Johnson, Jurispr. 1994, blz. I-5483, r. o. 21); 14 december 1995 (zaak C-312/93, Peterbroeck, Jurispr. 1995, blz. I-4599, r. o. 12); 14 december 1995 (gevoegde zaken C-430/93 en C-431/93, Van Schijndel, Jurispr. 1995, blz. I-4705, r. o. 17), en 8 februari 1996 (zaak C-212/94, FMC, Jurispr. 1996, blz. I-389, r. o. 71).

21 — Zie arresten Rewe, r. o. 5, Comet, r. o. 17, en San Giorgio, r. o. 12.

22 — Zie arrest Rewe, r. o. 5.

gemeenschapsrecht onmogelijk of uiterst moeilijk maakt, worden onderzocht met inaanmerkingneming van de plaats van die bepaling in de gehele procedure, en van en het verloop en de bijzondere kenmerken ervan, voor de verschillende nationale instanties. In voorkomend geval moet rekening worden gehouden met de beginselen die aan het nationale stelsel van rechtspraak ten grondslag liggen, zoals de bescherming van de rechten van de verdediging, het rechtszekerheidsbeginsel en het goede verloop van de procedure." [23]

66. Hoewel het Hof geen kritiek had op de termijn van zestig dagen als zodanig, achtte het de omstreden regel toch onrechtmatig wegens de navolgende bijzondere kenmerken van de betrokken procedure: het Hof van Beroep was de eerste rechterlijke instantie die het Hof van Justitie een prejudiciële vraag kon stellen; de regel verhinderde het Hof van Beroep ambtshalve de verenigbaarheid van de bestreden handeling te beoordelen, omdat de termijn van zestig dagen reeds was verstreken; geen andere rechterlijke instantie kon dit punt onderzoeken, en de onmogelijkheid voor nationale rechters om bezwaren ambtshalve aan de orde te stellen, werd niet gerechtvaardigd door beginselen zoals het rechtszekerheidsbeginsel of het goede verloop van de procedure.

67. Aan de hand van voormelde beginselen moet de in casu ten tijde van de relevante feiten geldende beroepstermijn van dertig dagen worden beoordeeld. Mijns inziens kan die termijn niet worden geacht de uitoefening van de door het gemeenschapsrecht toegekende rechten nagenoeg onmogelijk of uiterst moeilijk te maken. Een belangrijk punt in deze is, dat de bestreden besluiten een jaarlijks weerkerend karakter dragen; de nationale rechter heeft vastgesteld, dat elk besluit afzonderlijk kan worden aangevochten. Vrij korte termijnen voor het aanwenden van rechtsmiddelen tegen administratieve routinebesluiten lijken mij niet per se afkeurenswaardig; zij kunnen hun rechtvaardiging vinden in de noodzaak ontwrichting van de begroting van openbare instellingen ten gevolge van verlate vorderingen met betrekking verstreken of nog lopende periodes te voorkomen. Dit geldt niettegenstaande de mogelijkheid van latere ontwikkelingen, zoals een rechterlijke uitspraak, die een particulier daarvóór niet kon voorzien.

68. Bovendien wijs ik erop, dat dezelfde termijn van dertig dagen reeds aan de orde was in de zaak Comet. [24] Waar het Hof het recht van de Lid-Staten erkende om redelijke beroepstermijnen vast te stellen, heeft het niet aangegeven dat die termijn te kort was. Hoe dan ook is die termijn niet beperkender dan de termijn van een maand, voorzien in artikel 33 EGKS-Verdrag voor beroepen tegen beschikkingen of aanbevelingen van de Commissie.

69. Mijn standpunt in deze zou echter anders hebben geluid, indien volgens de

23 — R. o. 14. Zie ook r. o. 19 van het arrest Van Schijndel.

24 — Zie voetnoot 20.

nationale rechter Denkavit, omdat zij niet tegen een eerder besluit is opgekomen, de verschuldigdheid van de betrokken bijdragen in de toekomst niet meer telkens opnieuw kan betwisten. Verstrijking van de termijn zou dan immers de weg hebben afgesneden voor vorderingen met betrekking tot zowel voorbije en nog lopende periodes, als toekomstige periodes. Het valt moeilijk in te zien, hoe argumenten ontleend aan de rechtszekerheid een dergelijk resultaat hadden kunnen rechtvaardigen.

70. Hoewel het een toepassing is van de „uiterst moeilijk"-toets, is het arrest Peterbroeck niet rechtstreeks van belang voor de onderhavige zaak. In de zaak Peterbroeck werd de nationale rechter verhinderd om een op het gemeenschapsrecht gebaseerd bezwaar in overweging te nemen in een procedure die tijdig was ingesteld. In dergelijke gevallen speelt het *rechtszekerheidsbeginsel*, dat de primaire rechtvaardigingsgrond is voor termijnbepalingen, een minder grote rol. In die zaak moest in feite een afweging worden gemaakt tussen de doeltreffendheid van het gemeenschapsrecht en het streven naar een goed verloop van de procedure. Het Hof was klaarblijkelijk van oordeel, dat dit laatste geen rechtvaardigingsgrond kon opleveren voor een regel die een behoorlijk geadieerde rechter belette ambtshalve een ter terechtzitting aan de orde gekomen punt van gemeenschapsrecht te beoordelen en zonodig een prejudiciële vraag ter zake te stellen aan ons Hof. In de onderhavige zaak ontbreken bovendien bijzondere omstandigheden als de in het arrest Peterbroeck genoemde. Uit dat arrest blijkt niets op grond waarvan zou moeten worden aangenomen, dat de onderhavige termijn onredelijk is.

71. De volgende vraag is dan, of deze gevestigde beginselen op een of andere manier worden doorbroken door het arrest in de zaak Emmott [25], waarop Denkavit zich heeft beroepen. In die zaak, waarin de gelijkebehandelingsrichtlijn [26] aan de orde was, ontving verzoekster pas vanaf 28 januari 1988 conform de richtlijn een even hoge uitkering als mannen, hoewel de richtlijn op 23 december 1984 in werking was getreden. Het verzoek van Emmott om toekenning van een even hoge uitkering vanaf 23 december 1984 was door de Ierse autoriteiten afgewezen met het argument, dat zij haar verzoek niet conform de bepalingen van Iers recht had ingediend binnen drie maanden nadat de gronden daarvoor zich hadden voorgedaan. Het Hof overwoog het volgende:

„Zolang een richtlijn niet naar behoren in nationaal recht is omgezet, zijn particulieren niet in staat, de precieze omvang van hun rechten te kennen. Deze voor particulieren onzekere situatie blijft zelfs bestaan nadat het Hof in een arrest heeft beslist, dat de betrokken Lid-Staat niet aan zijn verplichtingen uit de richtlijn heeft voldaan, en zelfs indien het Hof heeft beslist, dat een van de bepalingen van de richtlijn voldoende duidelijk en onvoorwaardelijk is om voor de nationale rechter te kunnen worden ingeroepen.

25 — Zie voetnoot 15.

26 — Richtlijn 79/7/EEG van de Raad (PB 1979, L 6, blz. 24).

Alleen een juiste omzetting van de richtlijn kan aan deze onzekerheid een einde maken en eerst wanneer deze omzetting een feit is, is de rechtszekerheid geschapen die nodig is om van particulieren te kunnen verlangen, dat zij hun rechten doen gelden.

Hieruit volgt, dat tot het moment waarop een richtlijn naar behoren is omgezet, een gebrekige Lid-Staat 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 de particulier toekennen, en dat een in het nationale recht vastgelegde beroepstermijn niet vóór dat tijdstip kan gaan lopen." [27]

72. Verweersters, de vier Lid-Staten die opmerkingen hebben ingediend, en de Commissie achten alle het arrest Emmott niet van toepassing. Het arrest moet worden gelezen tegen de achtergrond van de bijzondere omstandigheden van het geval. De onderhavige zaak zou daarvan in meerdere opzichten verschillen: anders dan Ierland heeft Nederland de betrokken richtlijn te goeder trouw uitgevoerd; terwijl Emmott zich iedere mogelijkheid voor een doeltreffend beroep op de richtlijn met betrekking tot de omstreden periode zag ontnomen, hebben verzoeksters in deze zaak voor elk besluit de mogelijkheid gehad om de heffing op basis van de richtlijn aan te vechten; en ten slotte zijn de verzoekende partijen in deze zaak grote ondernemingen en niet een particulier die van de betrokken uitkeringen afhankelijk is.

73. Het Hof heeft gelegenheid gehad het arrest Emmott te overdenken in het kader van de zaken Steenhorst-Neerings [28] en Johnson [29], die betrekking hadden op vorderingen ter zake van achterstallige uitkeringen. Het Hof besliste, dat het gemeenschapsrecht zich tegen een beroep op dergelijke termijnen niet verzette, zelfs al was de desbetreffende richtlijn niet naar behoren in het nationale recht omgezet. Het Hof bracht een onderscheid aan met het arrest Emmott, erop wijzend dat de daarin gegeven beslissing werd gerechtvaardigd door „de specifieke omstandigheden van die zaak". Het Hof noemde de volgende punten: Emmott had betaling van de betrokken uitkeringen verzocht naar aanleiding van 's Hofs arrest McDermott en Cotter [30]; de administratieve autoriteiten hadden geweigerd op haar verzoek te beslissen zolang de richtlijn nog voorwerp van geschil voor de nationale rechter was; en ten slotte werd haar door de autoriteiten termijnoverschrijding tegengeworpen niettegenstaande dat de richtlijn niet naar behoren was uitgevoerd. In de arresten Steenhorst-Neerings en Johnson heeft het Hof de daar omstreden bepalingen anders beoordeeld, omdat geen van beide de weg naar de rechter versperde; enkel de periode waarover, voorafgaand aan de indiening van het verzoek, achterstallige uitkeringen verschuldigd waren, werd erdoor beperkt.

27 — R. o. 21-23.

28 — Aangehaald in voetnoot 20.

29 — Aangehaald in voetnoot 20.

30 — Arrest van 24 maart 1987, zaak 286/85, Jurispr. 1987, blz. 1453.

74. Uit de arresten Steenhorst-Neerings en Johnson kan worden afgeleid, dat het enkele feit dat een richtlijn niet correct is omgezet, zonder andere omstandigheden, niet eraan in de weg staat dat een Lid-Staat een termijnbepaling inroept; bij onbevangen lezing van de redenering van het Hof in de zaak Emmott zouden er evenzeer beperkingen voor verzoeken om nabetaling van uitkeringen onder kunnen worden gebracht. Naar mijn mening moet het arrest Emmott, niettegenstaande zijn meer algemene formulering, zo worden begrepen dat daarin als regel wordt gegeven, dat een Lid-Staat geen beroep op een termijnvoorschrift toekomt wanneer hij in gebreke is, zowel wat betreft de uitvoering van een richtlijn als omdat hij de uitoefening van een op die richtlijn gebaseerd rechtsmiddel frustreert, of wellicht wanneer vertraging in de uitoefening van het rechtsmiddel — en dus de termijnoverschrijding — anderszins te wijten is aan de gedragingen van de nationale autoriteiten. Een verdere factor in de zaak Emmott was, dat de verzoekende partij zich in de bijzonder onbeschermde positie van een sociale-zekerheidstrekker bevond.

75. Zo gezien, kan het arrest Emmott worden beschouwd als een toepassing van het gevestigde beginsel, dat de uitoefening van de door de communautaire rechtsorde toegekende rechten niet „uiterst moeilijk" of — om de formulering te gebruiken die ik in mijn conclusie in de zaak Van Schijndel [31] voorstelde — „buitengewoon moeilijk" mag worden gemaakt. Dit standpunt vindt steun in de opmerking van het Hof in het arrest Johnson, dat in het arrest Emmott „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" [32], terwijl de toepassing van de in de zaken Steenhorst-Neerings en Johnson omstreden bepalingen „de uitoefening van op de richtlijn gebaseerde rechten niet onmogelijk [maakten]" [33]. Het sluit ook aan bij de redenering van het Hof in het arrest Peterbroeck waarin het zonder kritiek op de zestigdagentermijn voor het indienen van bezwaren als zodanig, van oordeel was dat die bepaling, gegeven de bijzondere kenmerken van de procedure, een beroep op het gemeenschapsrecht uiterst moeilijk maakte.

76. Niettemin kan het worden gezien als een nieuwe toepassing van dat beginsel, in zoverre eruit blijkt dat een nationale rechter, wanneer de bijzondere omstandigheden van het geval dat vereisen, verplicht kan zijn een termijnbepaling buiten toepassing te laten die in beginsel niet verwerpelijk is. Naar mijn mening behoort de verplichting om termijnen buiten toepassing te laten, om redenen van rechtszekerheid beperkt te blijven tot volstrekt buitengewone omstandigheden als die in de zaak Emmott. Ik zie echter hoe dan ook geen reden waarom de termijnbepaling in de onderhavige zaak niet zou mogen worden toegepast.

77. Gezien het voorgaande lijkt het mij niet nodig het arrest Emmott verder te clausuleren, bij voorbeeld in de richting die Nederland en het Verenigd Koninkrijk subsidiair

31 — Aangehaald in voetnoot 20.

32 — R. o. 26. Zie ook arrest FMC, aangehaald in voetnoot 20, r. o. 64.

33 — R. o. 35.

hebben aangegeven. De betrokken regeringen hebben verdedigd, dat toepassing van de Emmott-uitspraak beperkt zou moeten blijven tot vorderingen die op een ernstige en kennelijke schending van het gemeenschapsrecht berusten, waarbij zij een parallel zien tussen dit soort zaken en de voorwaarden voor de aansprakelijkheid van de staat voor schade.

78. Dit betoog overtuigt mij niet. Het is weliswaar niet geheel onlogisch, in zoverre dat een Lid-Staat zou kunnen worden geacht zijn recht te hebben verwerkt om in het belang van de rechtszekerheid gegeven termijnbepalingen in te roepen wanneer hij een zowel ernstige als kennelijke inbreuk heeft gepleegd. Daarentegen ben ik anders dan de Nederlandse en de Britse regering van mening, dat er geen enkele noodzakelijke parallel valt te trekken tussen de voorwaarden voor aansprakelijkheid van de Lid-Staat en die voor buitenwerkingstelling van termijnbepalingen voor gewone administratieve verzoeken. Vanuit het perspectief van een doeltreffende rechtsbescherming bezien zou het ongerijmd zijn, indien een Lid-Staat in een administratieve procedure een relatief korte termijn wel zou kunnen tegenwerpen in geval van een onduidelijke inbreuk, maar niet wanneer de inbreuk evident is en door een oplettende eiser gemakkelijk kan worden ontdekt. De eis van een kennelijke inbreuk als voorwaarde voor aansprakelijkheid van de Lid-Staat voor schade leidt niet tot een dergelijke ongerijmde consequentie. De bijzondere voorwaarden voor aansprakelijkheid van de Lid-Staat hangen samen met het uitzonderlijke karakter ervan als verhaalsmogelijkheid, die verder gaat dan de gewone administratieve rechtsmiddelen doordat vergoeding voor verlies of schade ten gevolge van flagrante dwalingen in wetgevend of bestuurlijk opzicht kan worden toegekend. Het gestelde parallellisme miskent dit uitzonderlijke en aanvullende karakter.

79. Die opvatting zou ook tot aanzienlijke onzekerheid leiden. De zaak Emmott betrof weliswaar een geval van totaal verzuim van uitvoering van een richtlijn, toch zou het mijns inziens willekeurig zijn om de maatstaf van een ernstige en kennelijke inbreuk te beperken tot gevallen waarin een Lid-Staat in het geheel niets heeft gedaan om aan een richtlijn uitvoering te geven. Een inbreuk kan ook heel goed kennelijk of ernstig zijn, indien een Lid-Staat een richtlijn slechts ten dele heeft uitgevoerd of duidelijk op sommige punten ervan is afgeweken; evenmin zie ik een dwingende reden om onderscheid te maken tussen inbreuken op richtlijnen en op andere bepalingen van gemeenschapsrecht. Het resultaat zou onvermijdelijk stelselmatige acties van justitiabelen tegen vroegere besluiten zijn, met het risico voor de Lid-Staten van een vergaande — mogelijk onbeperkte — terugwerkende aansprakelijkstelling. Dat zou niet stroken met het vereiste van rechtszekerheid, dat van bijzonder belang is in het geval van vorderingen tegen de administratieve routinebesluiten waartoe de vele alledaagse transacties tussen openbare instellingen en justitiabelen aanleiding geven.

80. Zoals gezegd, kan een goed evenwicht tussen de bescherming van uit het gemeenschapsrecht voortvloeiende rechten en de rechtszekerheid voor overheidsinstellingen tot stand worden gebracht met de beginselen die reeds door het Hof zijn opgesteld. Ook

bestaat er mijns inziens geen strijdigheid tussen die beginselen en het zich ontwikkelende rechtsmiddel tegen de staat in geval van schade. Het laatste dient naar mijn mening uitzonderlijk en aanvullend te zijn en behoort in het bijzonder niet te kunnen worden gebruikt om termijnen voor andere rechtsmiddelen tegen administratieve besluiten te ontgaan.

81. Indien de derde vraag zou moeten beantwoord, zou mijn voorstel derhalve luiden, dat een termijnvoorschrift als het hier in geding zijnde kan worden ingeroepen zelfs wanneer de onwettige bepalingen waarop de betrokken heffing berust, niet zijn ingetrokken.

Conclusie

82. Bijgevolg concludeer ik, dat de vragen van het College van Beroep voor het bedrijfsleven beantwoord worden als volgt:

„Artikel 10 van richtlijn 69/335/EEG van de Raad dient aldus te worden uitgelegd, dat een bijdrage als die welke door de Nederlandse Kamers van Koophandel en Fabrieken jaarlijks van ondernemingen wegens hun inschrijving bij een Kamer wordt geheven volgens de maatstaf van het in de ondernemingen gestoken kapitaal, niet valt onder het verbod van dat artikel. Dit wordt niet anders, indien die inschrijving — zonder met een verhoging van de bijdrage gepaard te gaan — tevens fungeert als de inschrijving die vereist is alvorens een vennootschap met haar werkzaamheden kan beginnen, in de zin van artikel 10, sub c, van de richtlijn."