ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
F. G. JACOBS
της 7ης Μαρτίου 1996 *

1. Το ζήτημα που τίθεται στην παρούσα υπόθεση, η οποία έχει υποβληθεί στην κρίση του Δικαστηρίου στο πλαίσιο αιτήσεως του ολλανδικού College van Beroep voor het Bedrijfsleven (διοικητικού δικαστηρίου εμπορικών υποθέσεων) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, συνίσταται στο αν ένα τέλος που επιβάλλεται από τα ολλανδικά εμπορικά και βιομηχανικά επιμελητήρια στις επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες εντός της περιφερείας τους είναι συμβατό με την κοινοτική οδηγία περί του φόρου εισφοράς, η οποία απαγορεύει την επιβολή άλλων φόρων πέραν του φόρου εισφοράς για την καταχώριση μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας ή για κάθε άλλη διατύπωση που απαιτείται πριν από την έναρξη της δραστηριότητας της εταιρίας αυτής.

2. Το ολλανδικό τέλος επιβάλλεται ετησίως από τα επιμελητήρια στις επιχειρήσεις που καταχωρίζονται στα αντίστοιχα εμπορικά μητρώα τους και χρησιμοποιείται για τη χρηματοδότηση των διαφόρων δραστηριοτήτων των επιμελητηρίων. Ο όρος «επιχείρηση» ερμηνεύεται ευρέως ως καλύπτων κάθε είδος επιχειρηματικής δραστηριότητας, είτε εμπορικής είτε επενδυτικής ή δραστηριότητας επιχειρήσεως χαρτοφυλακίου. Το τέλος είναι ανάλογο του χρησιμοποιουμένου στην επιχείρηση κεφαλαίου, αποτελούμενου από τα αποθεματικά, τις προβλέψεις και τις μακροπρόθεσμες οφειλές, μπορεί δε να ανέλθει μέχρι ποσού 24 400 ολλανδικών φιορινιών (HFL).

3. Όλες οι εταιρίες (με εξαίρεση τις αδρανείς εταιρίες στις οποίες δεν χρησιμοποιείται καθόλου κεφάλαιο) έχουν εξ ορισμού την κυριότητα μιας καταχωριστέας επιχειρήσεως και υπόκεινται στο τέλος. Δεδομένου ότι η ολλανδική νομοθεσία έχει συνδυάσει το μητρώο επιχειρήσεων με το μητρώο εταιριών, δεν απαιτείται χωριστή καταχώριση της εταιρίας, εκτός αν η έδρα της εταιρίας κείται εκτός της περιφερείας του επιμελητηρίου όπου είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση. Στην περίπτωση αυτή, για την καταχώριση της εταιρίας επιβάλλεται μια μικρή πρόσθετη επιβάρυνση 61 HFL από το επιμελητήριο στην περιφέρεια του οποίου κείται η έδρα της εταιρίας.

4. Οι προσφεύγουσες εταιρίες της κύριας δίκης ισχυρίζονται ότι η οδηγία απαγορεύει στα επιμελητήρια να τους επιβάλλουν επιβάρυνση όπως το τέλος επί των επιχειρήσεων και παρέχει απλώς στα επιμελητήρια το δικαίωμα να εισπράττουν από αυτές ποσό 61 HFL, που αντιστοιχεί στο κόστος καταχωρίσεως της εταιρίας.

5. Αν το τέλος είναι παράνομο, τότε τίθεται περαιτέρω το ερώτημα αν τα επιμελητήρια μπορούν να αντιτάξουν στις αιτήσεις επιστροφής των ποσών που εισπράχθηκαν για τα προηγούμενα έτη την προθεσμία των 30 ημερών που ορίζει η εθνική νομοθεσία για τις προσφυγές κατά των αποφάσεών τους.

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

Η εφαρμοστέα εθνική νομοθεσία

6. Σύμφωνα με τον Wet op de Kamers van Koophandel en Fabrieken (ολλανδικό νόμο περί εμπορικών και βιομηχανικών επιμελητηρίων) του 1963, τα επιμελητήρια έχουν ως αποστολή την προώθηση των εμπορικών συμφερόντων των επιχειρήσεων εντός της περιφερείας τους [1]. Τα επιμελητήρια παρέχουν διάφορες υπηρεσίες, μεταξύ των οποίων η ίδρυση και η διαχείριση οργανισμών για την εξυπηρέτηση του εμπορίου και της βιομηχανίας, η διαφήμιση, η χορήγηση επιδοτήσεων σε οργανισμούς που προωθούν τα γενικά εμπορικά συμφέροντα, η επικύρωση υπογραφών, η ορκομωσία προσώπων και η συλλογή πληροφοριακών στοιχείων [2]. Διάφοροι κρατικοί οργανισμοί χρησιμοποιούν τα επιμελητήρια ως πηγή πληροφοριών σε θέματα εμπορίου και βιομηχανίας [3].

7. Το άρθρο 1 του Handelsregisterwet (ολλανδικού νόμου περί εμπορικού μητρώου) του 1918 επιβάλλει στα επιμελητήρια να τηρούν μητρώο των επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένες στην περιφέρειά τους. Το άρθρο 1, παράγραφοι 1, 2, 3 και 7, του νόμου αυτού, όπως έχει τροποποιηθεί, ορίζει:

«1) Προβλέπεται εμπορικό μητρώο στο οποίο καταχωρίζονται όλες οι επιχειρήσεις οι οποίες:

a) είναι εγκατεστημένες στις Κάτω Χώρες ή

b) έχουν υποκατάστημα στις Κάτω Χώρες (...) ή

c) εκπροσωπούνται στις Κάτω Χώρες από εξουσιοδοτημένο προς τούτο εμπορικό αντιπρόσωπο.

2) Το εμπορικό μητρώο τηρείται από τα εμπορικά και βιομηχανικά επιμελητήρια όσον αφορά τις αντίστοιχες περιφέρειές τους.

3) Η καταχώριση γίνεται σε κάθε επιμελητήριο στην περιφέρεια του οποίου είναι

1 — Βλ. άρθρο 3 του νόμου.
2 — Βλ. άρθρο 16 του νόμου.
3 — Βλ. άρθρα 17 και 18 του νόμου.

εγκατεστημένη η επιχείρηση ή βρίσκεται υποκατάστημα της επιχειρήσεως.

(...)

7) Στο εμπορικό μητρώο καταχωρίζονται περαιτέρω όλες οι ανώνυμες εταιρίες, οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, οι συνεταιρισμοί, οι εταιρίες αμοιβαίας εγγυοδοσίας και οι ευρωπαϊκοί όμιλοι οικονομικού σκοπού (...) που έχουν την έδρα τους στις Κάτω Χώρες. Η καταχώριση πραγματοποιείται στο επιμελητήριο στην περιφέρεια του οποίου κείται η έδρα τους.»

8. Στη διάταξη περί παραπομπής το εθνικό δικαστήριο αναφέρει ότι η καταχώριση των επιχειρήσεων στο εμπορικό μητρώο εξυπηρετεί δύο σκοπούς. Πρώτον, αποτελεί εκπλήρωση της υποχρεώσεως περί καταχωρίσεως των εταιριών που επιβάλλεται από τις εθνικές διατάξεις οι οποίες εφαρμόζουν την οδηγία 68/151/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 9ης Μαρτίου 1968 [4], της οποίας το άρθρο 3, παράγραφος 1, επιβάλλει να ανοίγεται σε κάθε κράτος μέλος φάκελος είτε σε κεντρικό μητρώο είτε σε εμπορικό μητρώο ή μητρώο εταιριών για τις εταιρίες που καλύπτονται από την οδηγία. Δεύτερον, λειτουργεί ως πηγή πληροφοριακών στοιχείων που αφορούν τις επιχειρηματικές δραστηριότητες και ως κατάλογος των επιχειρήσεων για τις οποίες συστάθηκε το επιμελητήριο και οι οποίες συνιστούν την ομάδα επιχειρήσεων των οποίων τα συμφέροντα είναι επιφορτισμένο να εκπροσωπεί το επιμελητήριο.

9. Το άρθρο 9, στοιχείο c, του νόμου περί εμπορικού μητρώου απαγορεύει τη διπλή εγγραφή ενός νομικού προσώπου του οποίου η καταστατική έδρα (statutaire zetel) κείται στην ίδια περιφέρεια με την επιχείρηση την οποία εκμεταλλεύεται. Η διάταξη έχει ως εξής:

«Όταν ένα από τα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο 1, παράγραφος 7, είναι κύριος επιχειρήσεως που έχει καταχωριστεί στο εμπορικό και βιομηχανικό επιμελητήριο, στην περιφέρεια του οποίου έχει την καταστατική έδρα του, η εγγραφή της επιχειρήσεως στο επιμελητήριο ισχύει επίσης ως εγγραφή του νομικού προσώπου.»

10. Ο όρος «επιχείρηση» που χρησιμοποιείται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, καλύπτει προφανώς όχι μόνον τους φορείς που ασκούν εμπορικές δραστηριότητες αλλά και τους επιχειρηματικούς φορείς που ασχολούνται με δραστηριότητες holding και επενδύσεων. Επομένως, στην πράξη, η καταχώριση, βάσει του άρθρου 1, παράγραφος 7, απαιτείται μόνο για τις εντελώς αδρανείς εταιρίες ή για τις εταιρίες των οποίων η

4 — Πρώτη οδηγία του Συμβουλίου, περί συντονισμού των εγγυήσεων που απαιτούνται στα κράτη μέλη εκ μέρους των εταιριών, κατά την έννοια του άρθρου 58, δεύτερο εδάφιο, της Συνθήκης, για την προστασία των συμφερόντων των εταίρων και των τρίτων, με σκοπό να καταστούν οι εγγυήσεις αυτές ισοδύναμες (ΕΕ ειδ. έκδ. 06/001, σ. 80).

επιχείρηση κείται σε διαφορετική περιφέρεια απ' ό,τι η έδρα τους.

11. Το άρθρο 22 του νόμου ρυθμίζει τα τέλη καταχωρίσεως. Το άρθρο 22, παράγραφοι 1 έως 4, ορίζει:

«1) Για την καταχώριση επιχειρήσεως στο βιομηχανικό και εμπορικό επιμελητήριο, στην περιφέρεια του οποίου είναι εγκατεστημένη, οφείλεται στο επιμελητήριο για κάθε ημερολογιακό έτος, κατά το οποίο η επιχείρηση είναι καταχωρισμένη ή οφείλει να καταχωριστεί, ποσό που καθορίζεται με απόφαση του επιμελητηρίου.

2) Το επιμελητήριο δεν μπορεί, με απόφαση κατά την έννοια της παραγράφου 1, να καθορίσει για καμία επιχείρηση ποσό ανώτερο από το καθοριζόμενο με κανονιστική πράξη για την οικεία κατηγορία επιχειρήσεων.

3) Με την κατά την παράγραφο 2 κανονιστική πράξη κατανέμονται οι επιχειρήσεις σε κατηγορίες ανάλογα με το χρησιμοποιούμενο στην επιχείρηση κεφάλαιο μείον τις ζημίες. Με την πράξη αυτή οι επιχειρήσεις μπορούν, σε ειδικές περιπτώσεις, να κατατάσσονται σε κατηγορίες βάσει άλλων κριτηρίων. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων καθορίζεται ένα ποσό για τους σκοπούς της παραγράφου 1.

4) Ως χρησιμοποιούμενο στην επιχείρηση κεφάλαιο νοούνται:

a) αποθεματικά και προβλέψεις, εκτός από αυτά που αποσκοπούν στην κάλυψη υποχρεώσεων ή αντιμετώπιση άμεσα αποδεικνυομένων κινδύνων, εφόσον το σχετικό ποσό δεν υπερβαίνει αυτές τις υποχρεώσεις ή αυτούς τους κινδύνους·

b) οφειλές απαιτητές μετά από ένα έτος ή και πλέον.»

12. Με τα βασιλικά διατάγματα της 1ης Αυγούστου 1956 και της 5ης Δεκεμβρίου 1968 θεσπίστηκαν λεπτομερέστεροι κανόνες περί της καταχωρίσεως και του σχετικού τέλους. Βάσει του άρθρου 3 του τελευταίου διατάγματος, όπως τροποποιήθηκε, το τέλος κυμαίνεται από 61 HFL για μια επιχείρηση της κατηγορίας I (με κεφάλαιο κατώτερο των 25 000 HFL) έως 24 400 HFL για μια επιχείρηση της κατηγορίας XVI (με κεφάλαιο 500 εκατομμυρίων HFL ή περισσότερο). Βάσει του Wet op de Bedrijfsorganisatie (ολλανδικού νόμου περί οργανώσεως των επαγγελματικών και επιχειρηματικών δραστηριοτήτων) του 1950, όπως τροποποιή-

θηκε, το οφειλόμενο για την καταχώριση ποσό αυξήθηκε ελαφρώς με την προσθήκη ενός τέλους υπέρ του ολλανδικού Οικονομικού και Κοινωνικού Συμβουλίου.

13. Το άρθρο 22, παράγραφος 6, του νόμου περί εμπορικού μητρώου αφορά την καταχώριση νομικών προσώπων. Ορίζει τα ακόλουθα:

«Για την καταχώριση ενός από τα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο 1, παράγραφος 7, οφείλεται στο οικείο επιμελητήριο, για κάθε ημερολογιακό έτος κατά το οποίο το νομικό πρόσωπο είναι καταχωρισμένο ή πρέπει να καταχωριστεί, ποσό καθοριζόμενο με κανονιστική πράξη. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται, όταν η καταχώριση της επιχειρήσεως που ανήκει στο νομικό πρόσωπο ισχύει, βάσει του άρθρου 9, στοιχείο c, ως καταχώριση του νομικού προσώπου.»

14. Έτσι, όπως εξήγησα ήδη, μια εταιρία η οποία είναι κύριος επιχειρήσεως εγκατεστημένης στην ίδια περιφέρεια όπου κείται η έδρα της δεν είναι υποχρεωμένη να καταχωριστεί χωριστά από την επιχείρησή της και δεν καταβάλλει πρόσθετο τέλος. Στην περίπτωση όπου η έδρα της εταιρίας και η επιχείρησή της κείνται σε διαφορετικές περιφέρειες, η εταιρία υποχρεούται να καταβάλλει χωριστό τέλος καταχωρίσεως στο οικείο επιμελητήριο. Βάσει του άρθρου 8, στοιχείο a, του διατάγματος της 5ης Δεκεμβρίου 1968, το τέλος αυτό καθορίζεται σε 61 HFL, ποσό το οποίο αντιστοιχεί στο τέλος που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις της κατώτερης κατηγορίας (κατηγορία Ι). Το εθνικό δικαστήριο θεωρεί ότι το ποσό των 61 HFL αντιστοιχεί στις δαπάνες τηρήσεως του μητρώου.

15. Βάσει του άρθρου 26 του νόμου περί εμπορικού μητρώου, το τέλος καταβάλλεται από τον κύριο της επιχειρήσεως ή το καταχωριζόμενο νομικό πρόσωπο. Σε περίπτωση μη καταβολής του τέλους, το οικείο επιμελητήριο εκδίδει διαταγή πληρωμής, η οποία είναι εκτελεστή κατά τις διατάξεις του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας.

16. Η μη τήρηση της υποχρεώσεως περί καταχωρίσεως συνιστά πλημμέλημα τιμωρούμενο με φυλάκιση ή χρηματική ποινή ή αμφότερα [5].

17. Κατά των αποφάσεων των επιμελητηρίων μπορεί να ασκηθεί προσφυγή ενώπιον του College van Beroep voor het Bedrijfsleven [6]. Η προσφυγή πρέπει να ασκηθεί εντός 30 ημερών από της ανακοινώσεως, επιδόσεως ή αποστολής της αποφάσεως [7]. Ωστόσο, η προσφυγή δεν είναι απαράδεκτη, αν ο ενδιαφερόμενος διάδικος αποδείξει ότι

5 — Βλ. τα άρθρα 1, παράγραφος 4, στοιχείο c, 2, παράγραφος 4, και 6, παράγραφοι 1 και 4, στοιχείο c, του νόμου της 22ας Ιουνίου 1950, που θεσπίζει κανόνες σχετικούς με την εξακρίβωση, τη δίωξη και την εκδίκαση οικονομικών εγκλημάτων.

6 — Άρθρο 31 του νόμου περί εμπορικών και βιομηχανικών επιμελητηρίων.

7 — Βλ. άρθρο 33 του νόμου του 1954, περί προσφυγών στον τομέα της οργανώσεως των επαγγελματικών και επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.

η μη τήρηση της προθεσμίας δεν οφείλεται σε υπαιτιότητά του [8].

Η εφαρμοστέα κοινοτική νομοθεσία

18. Με την οδηγία 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων [9], που θεσπίστηκε βάσει των άρθρων 99 και 100 της Συνθήκης, το Συμβούλιο απέβλεψε στην εναρμόνιση του φόρου που πλήττει τις εισφορές κεφαλαίου στις κεφαλαιουχικές εταιρίες («φόρου εισφοράς»). Έκτοτε, η οδηγία έχει υποστεί επανειλημμένες τροποποιήσεις [10]· ωστόσο, καμία από τις τροποποιήσεις αυτές δεν είναι κρίσιμη για την παρούσα υπόθεση.

19. Το άρθρο 1 της οδηγίας ορίζει:

«Τα κράτη μέλη εισπράττουν φόρο επί των εισφορών σε κεφαλαιουχικές εταιρίες εναρμονισμένο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 έως 9, ο οποίος ονομάζεται φόρος εισφοράς».

20. Το άρθρο 3, καθόσον ενδιαφέρει εν προκειμένω, ορίζει:

«1) Κατά την έννοια της παρούσας οδηγίας, ως κεφαλαιουχικές εταιρίες νοούνται:

α) οι εταιρίες του (...) ολλανδικού δικαίου, που ονομάζονται αντιστοίχως:

— (...) naamloze vennootschap·

— (...) commanditaire vennootschap op aandelen·

β) κάθε εταιρία, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο, των οποίων τα μερίδια, τα αντιπροσωπεύοντα κεφάλαιο ή εταιρική εισφορά, δύνανται να αποτελέσουν αντικείμενο διαπραγματεύσεως στο χρηματιστήριο·

γ) κάθε εταιρία, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο, που επιδιώκουν κερδοσκοπικούς σκοπούς, των οποίων τα μέλη έχουν το δικαίωμα να εκχωρούν άνευ προηγουμένης

8 — Βλ. άρθρο 33, παράγραφος 3, του νόμου.

9 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20.

10 — Την πλέον πρόσφατη τροποποίηση επέφερε η οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985 (ΕΕ L 156, σ. 23).

εγκρίσεως τα εταιρικά τους μερίδια σε τρίτους και δεν ευθύνονται για τα χρέη της εταιρίας, της ενώσεως προσώπων ή του νομικού προσώπου, παρά μόνον κατά το μέτρο της εισφοράς τους.

2) Εξομοιούται προς κεφαλαιουχική εταιρία για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας κάθε άλλη εταιρία, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο που επιδιώκει κερδοσκοπικό σκοπό. Εντούτοις, ένα κράτος μέλος δύναται να μην τις θεωρεί ως κεφαλαιουχικές εταιρίες για την είσπραξη του φόρου εισφοράς.»

21. Το άρθρο 4 καθορίζει τις διάφορες πράξεις που υπόκεινται ή μπορούν να υπαχθούν στον φόρο εισφοράς. Το κοινό χαρακτηριστικό των πράξεων αυτών είναι ότι αφορούν τις εισφορές κεφαλαίου υπό διάφορες μορφές σε κεφαλαιουχική εταιρία ή τη μεταφορά σε ένα κράτος της έδρας της πραγματικής διευθύνσεως ή της καταστατικής έδρας μιας τέτοιας εταιρίας, στις περιπτώσεις όπου ο φόρος εισφοράς δεν έχει ήδη εισπραχθεί εντός άλλου κράτους μέλους.

22. Το άρθρο 10 της οδηγίας ορίζει:

«Πλην του φόρου εισφοράς, τα κράτη μέλη δεν εισπράττουν, όσον αφορά τις εταιρίες, ενώσεις προσώπων ή νομικά πρόσωπα, που επιδιώκουν κερδοσκοπικούς σκοπούς, κανένα φόρο υπό οποιαδήποτε μορφή:

α) για τις πράξεις οι οποίες αναφέρονται στο άρθρο 4·

β) (...)

γ) για την καταχώριση ή για οποιαδήποτε άλλη διατύπωση η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την εκτέλεση μιας δραστηριότητας και στην οποία μία εταιρία, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο που επιδιώκει κερδοσκοπικό σκοπό δύναται να υπόκειται λόγω της νομικής της μορφής.»

23. Το άρθρο 11 απαγορεύει ορισμένους άλλους φόρους που συνδέονται με τη συγκέντρωση κεφαλαίων μέσω εκδόσεως τίτλων ή δανεισμού.

24. Ωστόσο, το άρθρο 12, παράγραφος 1, της οδηγίας προσθέτει την ακόλουθη παρέκκλιση:

«Κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις των άρθρων 10 και 11, τα κράτη μέλη δύνανται να εισπράττουν:

(...)

ε) [τέλη], τα οποία έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα.»

25. Η παρούσα διαδικασία φαίνεται ότι ανέκυψε λόγω της αποφάσεως του Δικαστηρίου στην υπόθεση Ponente Carni [11]. Στην υπόθεση εκείνη είχε ζητηθεί από το Δικαστήριο να εξετάσει αν συμβιβαζόταν με την οδηγία 69/335 ένα τέλος αποκαλούμενο τέλος υπέρ του Δημοσίου. Το τέλος αυτό ήταν καταβλητέο κατά την καταχώριση μιας εταιρίας, την αύξηση του κεφαλαίου της, την παράταση της διάρκειάς της, την αλλαγή του εταιρικού σκοπού της και τη συγχώνευση εταιριών. Το τέλος καταχωρίσεως, κατόπιν ορισμένων αυξήσεων, ανερχόταν σε 15 εκατομμύρια ιταλικές λίρες (LIT) για τις ανώνυμες εταιρίες, σε 3,5 εκατομμύρια LIT για τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και σε 500 000 LIT για τις λοιπές εταιρίες. Το τέλος ήταν πληρωτέο τόσο κατά την πρώτη καταχώριση όσο και ετησίως. Το ερώτημα του εθνικού δικαστηρίου αφορούσε το ετήσιο τέλος.

26. Το Δικαστήριο επισήμανε ότι το άρθρο 10 αφορά τους έμμεσους φόρους που έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά με τον φόρο εισφοράς. Το άρθρο αυτό είχε συνεπώς εφαρμογή σε ένα ετήσιο τέλος όπως το επίμαχο στην υπόθεση εκείνη, που ήταν καταβλητέο για την καταχώριση των κεφαλαιουχικών εταιριών· αυτό ίσχυε ακόμη και αν το προϊόν του τέλους χρησιμοποιούνταν για τη χρηματοδότηση της διοικητικής υπηρεσίας που ήταν επιφορτισμένη με την τήρηση του μητρώου. Επομένως, το τέλος απαγορευόταν, εκτός εάν συνιστούσε τέλος έχον ανταποδοτικό χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, της οδηγίας.

27. Το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 12, παράγραφος 1, επιτρέπει ένα τέλος το οποίο αποτελεί την αντιπαροχή για πράξη επιβαλλομένη από τον νόμο χάριν του γενικού συμφέροντος. Αυτό ισχύει ειδικότερα στην περίπτωση τέλους που επιβάλλεται ως αντιπαροχή για μια πράξη όπως η καταχώριση κεφαλαιουχικών εταιριών, την οποία καθιστά υποχρεωτική το εθνικό δίκαιο, σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο, τόσο προς το συμφέρον των τρίτων όσο και των ιδίων των εταιριών [12].

28. Το Δικαστήριο επισήμανε ωστόσο ότι ένα τέλος ενέπιπτε στο άρθρο 12 μόνον

11 — Απόφαση της 20ής Απριλίου 1993, C-71/91 και C-178/91, Ponente Carni και Cispadana Costruzioni (Συλλογή 1993, σ. I-1915).

12 — Σκέψεις 37 και 38 της αποφάσεως.

εφόσον υπολογιζόταν με βάση την παρεχόμενη υπηρεσία, προσθέτοντας:

«Μια επιβάρυνση το ποσό της οποίας δεν έχει καμία απολύτως σχέση με το κόστος της συγκεκριμένης υπηρεσίας ή το ποσό της οποίας υπολογίζεται όχι σε συνάρτηση με το κόστος της πράξεως προς αντιπαροχή της οποίας καταβάλλεται, αλλά σε συνάρτηση με το σύνολο του κόστους λειτουργίας και οργανώσεως της επιφορτισμένης με την εν λόγω πράξη υπηρεσίας, πρέπει να θεωρείται ως φορολογική επιβάρυνση εμπίπτουσα αποκλειστικά στην απαγόρευση που καθιερώνεται στο άρθρο 10 της οδηγίας.

Για ορισμένες πράξεις όπως, παραδείγματος χάριν, η καταχώριση μιας εταιρίας, ενδέχεται να είναι δύσκολο να καθοριστεί το οικείο κόστος. Για την περίπτωση αυτή, η αποτίμησή του μπορεί να γίνεται μόνον κατ' αποκοπή και πρέπει να πραγματοποιείται κατ' εύλογο τρόπο και λαμβανομένου ιδίως υπόψη του αριθμού και των προσόντων των αρμοδίων υπαλλήλων, του χρόνου που αυτοί αφιερώνουν καθώς και των πραγματικών εξόδων που είναι αναγκαία για τη διενέργειά της.» [13]

29. Το Δικαστήριο πρόσθεσε ότι τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίζουν διαφορετικά ποσά για τις ανώνυμες εταιρίες και τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, υπό την επιφύλαξη ότι τα ποσά αυτά δεν υπερβαίνουν το κόστος της καταχωρίσεως για κάθε μία από τις κατηγορίες αυτές εταιριών [14].

13 — Σκέψεις 42 και 43.
14 — Σκέψη 44.

Τα πραγματικά περιστατικά και τα ερωτήματα του εθνικού δικαστηρίου

30. Επομένως, ανακύπτει το ερώτημα κατά πόσον οι αρχές που καθιερώθηκαν με την απόφαση Ponente Carni ισχύουν στην προκειμένη περίπτωση. Στην παρούσα υπόθεση η κύρια δίκη αφορά μια σειρά προσφυγών οι οποίες στρέφονται κατά αποφάσεων περί του τέλους καταχωρίσεως, που εκδόθηκαν από τα εμπορικά και βιομηχανικά επιμελητήρια του Midden-Gelderland, της Χάγης, του Άμστερνταμ και της Ουτρέχτης, και οι οποίες ασκήθηκαν από τις εταιρίες Denkavit Internationaal BV, Galveston BV, Heklicht Scheepvaartbelangen BV, C. Roeleveld Beheer BV και δύο άλλες, R. J. Schippefelt, Sigarenhandel Ben Sterk και J. H. van Werkhoven Holding Maarsen BV. Η Denkavit βάλλει κατά των αποφάσεων περί του τέλους που αφορούν τα έτη 1972 έως και 1993. Οι προσφυγές των λοιπών εταιριών αφορούν τις αποφάσεις περί του τέλους για το 1992.

31. Οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης, οι οποίες είχαν όλες καταταγεί στις υψηλότερες φορολογικές κατηγορίες, βάλλουν κατά των τελών, καθόσον υπερβαίνουν το ελάχιστο τέλος των 61 HFL, που αντιστοιχεί στο κόστος τηρήσεως του εμπορικού μητρώου. Ισχυρίζονται κατ' ουσίαν ότι το τέλος καταχωρίσεως συνιστά φόρο απαγορευόμενο από το άρθρο 10, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335. Το εθνικό δικαστήριο διαπίστωσε ότι η καταχώριση των εταιριών, βάσει του άρθρου 1, παράγραφος 1, του νόμου περί εμπορικού μητρώου, συνιστά καταχώριση κατά την έννοια του άρθρου 3 της

οδηγίας 68/151· στην απόφαση Ponente Carni το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 10, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335 απαγορεύει την επιβολή φόρων για την εν λόγω καταχώριση. Κατά τις προσφεύγουσες εταιρίες, το τέλος καταχωρίσεως δεν συνιστά τέλος ανταποδοτικού χαρακτήρα, επιτρεπόμενο από το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας αυτής, διότι το τέλος αυτό δεν καλύπτει απλώς το κόστος της καταχωρίσεως, αλλά χρηματοδοτεί σχεδόν όλες τις δραστηριότητες των επιμελητηρίων.

32. Η Denkavit, προς στήριξη του ισχυρισμού της ότι δικαιούται την επιστροφή των τελών που κατέβαλε για τα προηγούμενα έτη, δηλαδή για τα έτη 1972 έως 1992, αναφέρει την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Emmott [15], υποστηρίζοντας ότι τα επιμελητήρια δεν μπορούν, ελλείψει προσήκουσας μεταφοράς της οδηγίας 69/335, να προβάλουν την πάροδο της προθεσμίας των 30 ημερών που ορίζει η εθνική νομοθεσία για τις προσφυγές κατά των αποφάσεών τους.

33. Τα επιχειρήματα αυτά οδήγησαν το εθνικό δικαστήριο να ζητήσει από το Δικαστήριο την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως επί των ακολούθων ερωτημάτων:

«1) α) Έχει το άρθρο 10 της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ την έννοια ότι στην απαγόρευση που επιβάλλει, πέραν του φόρου που επιβάλλεται για την καταχώριση των αναφερομένων στο άρθρο αυτό εταιριών, ενώσεων προσώπων και νομικών προσώπων, εμπίπτει άνευ ετέρου και ένα τέλος όπως αυτό το οποίο οφείλεται ετησίως λόγω της — υποχρεωτικής — καταχωρίσεως μιας επιχειρήσεως σε εμπορικό και βιομηχανικό επιμελητήριο, όπου ως κριτήριο χρησιμοποιείται το οικονομικό μέγεθος των διαφόρων επιχειρήσεων, το οποίο καταφαίνεται — κυρίως — από την εταιρική περιουσία που χρησιμοποιείται εντός της επιχειρήσεως, ακόμη και όταν δεν υφίσταται καμία σχέση μεταξύ της υποχρεώσεως καταχωρίσεως της επιχειρήσεως και της νομικής μορφής του προσώπου στο οποίο ανήκει η επιχείρηση;

β) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο ερώτημα αυτό:

Πρέπει, όταν με την κατά το ανωτέρω σημείο 1) α) καταχώριση τηρείται συγχρόνως, σε σχέση με τον κύριο της επιχειρήσεως, η διατύπωση που προβλέπεται στο άρθρο 10, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ, να θεωρηθεί το τέλος που επιβάλλεται στον κύριο της επιχειρήσεως λόγω της καταχωρίσεώς της ως φόρος κατά την έννοια του προαναφερθέντος άρθρου, ακόμη και όταν αυτό δεν συνοδεύεται από αύξηση του τέλους που αναφέρεται στο σημείο 1) α);

15 — Απόφαση της 25ης Ιουλίου 1991, C-208/90 (Συλλογή 1991, σ. I-4269).

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στα (ή σε ένα από τα) ανωτέρω ερωτήματα:

Εμπίπτει στην κατά το άρθρο 12, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ έννοια "[τέλη], τα οποία έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα" και ένα τέλος, όπως το επιβαλλόμενο από ένα εμπορικό και βιομηχανικό επιμελητήριο, με το οποίο αποσκοπείται, εκτός της καλύψεως των δαπανών που προκύπτουν για το επιμελητήριο από τις καταχωρίσεις στο εμπορικό μητρώο που τηρείται από αυτό, και η χρηματοδότηση των υπηρεσιών και των δραστηριοτήτων που πραγματοποιεί το επιμελητήριο προς όφελος του συνόλου των επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένες στην περιφέρειά του, οι δε δαπάνες που συνεπάγονται οι εν λόγω υπηρεσίες και δραστηριότητες επιρρίπτονται στις επιχειρήσεις με βάση το κριτήριο του οικονομικού μεγέθους των διαφόρων επιχειρήσεων, όπως αυτό καταφαίνεται — κυρίως — από την εταιρική περιουσία που χρησιμοποιείται εντός της επιχειρήσεως;

3) Μπορεί, αν πρέπει να ληφθεί ως δεδομένο ότι ένα τέλος, κατά την έννοια των προηγουμένων ερωτημάτων, είναι παράνομο, να αντιταχθεί στον πολίτη, ο οποίος στο πλαίσιο διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον εθνικού δικαστηρίου επικαλείται, αναφερόμενος στην οδηγία 69/335/ΕΟΚ, τον παράνομο αυτό χαρακτήρα, η μη τήρηση της προβλεπόμενης από το εθνικό δίκαιο προθεσμίας ασκήσεως ενδίκου βοηθήματος, ενόσω δεν έχουν καταργηθεί οι ασυμβίβαστες προς την προαναφερθείσα οδηγία εθνικές νομοθετικές διατάξεις στις οποίες στηρίζεται η φορολόγηση αυτή;»

Προκαταρκτικό ζήτημα

34. Προτού εξετάσω τα ερωτήματα του εθνικού δικαστηρίου, θα πρέπει να αναφέρω ένα προκαταρκτικό ζήτημα, μολονότι δεν έχει τεθεί στην προκείμενη διαδικασία. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, μια οδηγία η οποία δεν έχει μεταφερθεί από το κράτος μέλος στο εσωτερικό του δίκαιο δεν μπορεί να επιβάλλει υποχρεώσεις παρά μόνο σ' αυτό· μια οδηγία δεν μπορεί αφ' εαυτής να επιβάλλει υποχρεώσεις στους ιδιώτες και, επομένως, δεν μπορεί να γίνει επίκληση της ίδιας της οδηγίας κατά των ιδιωτών [16]. Το επίμαχο στην παρούσα υπόθεση τέλος έχει θεσπιστεί από το κράτος, αλλά το ποσό του καθορίζεται από τα επιμελητήρια και καταβάλλεται σ' αυτά. Επομένως, ανακύπτει το ερώτημα αν τα επιμελητήρια, ανεξάρτητα από το αν η ολλανδική νομοθεσία τα χαρακτηρίζει ως δημόσιους ή ιδιωτικούς φορείς, πρέπει να θεωρούνται από την άποψη του κοινοτικού δικαίου ως εκπορευόμενα από το κράτος, κατά του οποίου μπορεί να γίνει επίκληση των διατάξεων μιας οδηγίας. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ένας οργανισμός, ασχέτως της νομικής μορφής του, στον οποίο έχει ανατεθεί, δυνάμει πράξεως της δημοσίας αρχής, η παροχή υπηρεσίας δημοσίου συμφέροντος υπό την εποπτεία της αρχής αυτής και ο οποίος έχει, προς τούτο, εξαιρετικές εξουσίες σε σχέση με τους ισχύοντες στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών κανόνες, περιλαμβάνεται μεταξύ των φορέων κατά των οποίων είναι δυνατή η επίκληση διατάξεων οδηγίας που μπορούν να έχουν άμεσο αποτέλεσμα [17]. Από τα χαρακτηριστικά των επιμελητηρίων, όπως παρατέθηκαν ανωτέρω, συνάγεται ότι τα επιμελητήρια πληρούν τα κριτήρια αυτά. Εν πάση περιπτώσει, δεν μπορεί να θεωρηθεί ικανοποιητική η άποψη ότι, λόγω της μορφής υπό την οποία έχει συσταθεί ένας

16 — Απόφαση της 14ης Ιουλίου 1994, C-91/92, Faccini Dori (Συλλογή 1994, σ. I-3325, σκέψη 20).

17 — Απόφαση της 12ης Ιουλίου 1990, C-188/89, Foster κ.λπ. (Συλλογή 1990, σ. I-3313, σκέψη 20).

οργανισμός, οι φορολογούμενοι δεν μπορούν να επικαλεστούν το παράνομο ενός φόρου απλώς και μόνον επειδή αυτός καταβάλλεται στον οργανισμό αυτό και όχι στο Δημόσιο. Είναι γεγονός ότι, αν τα αιτήματα των φορολογουμένων γίνονταν δεκτά στην παρούσα υπόθεση, η υποχρέωση επιστροφής των φόρων θα βάρυνε τα επιμελητήρια και όχι το Δημόσιο. Ωστόσο, κατά την άποψή μου, αυτό απλώς δείχνει ότι η αρχή βάσει της οποίας μια μη μεταφερθείσα στο εσωτερικό δίκαιο οδηγία μπορεί να επιβάλλει υποχρεώσεις μόνο στα κράτη αποτελεί αρχή η οποία πρέπει να ερμηνεύεται ευρέως, διότι άλλως μπορεί να έχει αυθαίρετες συνέπειες.

Ερώτημα 1

35. Με το ερώτημα αυτό το εθνικό δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν ένα ετήσιο τέλος όπως το επίμαχο της κύριας δίκης εμπίπτει στο άρθρο 10 της οδηγίας 69/335. Με το υποερώτημα α' ερωτά αν ένα τέτοιο τέλος καλύπτεται από την ανωτέρω διάταξη ακόμη και αν επιβάλλεται στις επιχειρήσεις εν γένει και δεν εξαρτάται από τη νομική μορφή της επιχειρήσεως. Με το υποερώτημα β' ερωτά αν, στην περίπτωση όπου το τέλος δεν καλύπτεται αυτομάτως από την οδηγία, εμπίπτει εντούτοις σ' αυτήν, καθόσον στην περίπτωση των εταιριών, η καταχώριση της επιχειρήσεως ισχύει και ως καταχώριση της εταιρίας (έστω και αν η διττή λειτουργία της καταχωρίσεως δεν έχει ως συνέπεια την αύξηση του τέλους).

36. Οι Denkavit, Heklicht και Schippefelt θεωρούν ότι στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση και υποστηρίζουν ότι η οδηγία 69/335 απαγορεύει όλους τους φόρους που επιβάλλονται λόγω καταχωρίσεως, ανεξαρτήτως της φορολογικής βάσεως και της μορφής τους. Οι κεφαλαιουχικές εταιρίες υπόκεινται αυτομάτως σε καταχώριση βάσει του νόμου περί του εμπορικού μητρώου· επομένως, η υποχρέωση καταχωρίσεως είναι αναπόσπαστα συνδεδεμένη με τη νομική μορφή της εταιρίας. Δεν έχει σημασία το ότι πρέπει να καταχωρίζονται και οι επιχειρήσεις που δεν ανήκουν σε κεφαλαιουχικές εταιρίες· το γεγονός ότι τα κράτη μέλη διατηρούν εξουσίες εκτός του πεδίου μιας οδηγίας που σκοπεί σε εναρμόνιση δεν σημαίνει ότι διαθέτουν την αντίστοιχη ελευθερία εντός του πεδίου της οδηγίας αυτής.

37. Η Denkavit επισημαίνει ότι οι δραστηριότητές της περιορίζονται σε δραστηριότητες εταιρίας holding, δηλαδή στη διαχείριση και στη χρηματοδότηση των θυγατρικών εταιριών της. Η ίδια δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και παρ' όλ' αυτά υπόκειται σε καταχώριση. Η Denkavit ισχυρίζεται ότι, ανεξάρτητα από την άποψη που θα γίνει δεκτή όσον αφορά την καταχώριση των εταιριών εν γένει, οι εταιρίες holding πρέπει εξ ορισμού να καταχωρίζονται, απλώς και μόνο λόγω της νομικής μορφής τους, αφού δεν ασκούν εμπορική δραστηριότητα. Μολονότι υφίστανται κανόνες για να αποφεύγεται η διπλή φορολόγηση των ομίλων εταιριών, οι κανόνες αυτοί είναι πολύ περιορισμένοι και δεν καλύπτουν κάθε περίπτωση.

38. Τα εμπορικά και βιομηχανικά επιμελητήρια ισχυρίζονται ότι το τέλος αποτελεί ετήσιο άμεσο φόρο επιβαλλόμενο στις επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες εντός

των Κάτω Χωρών και διαφέρει ουσιαστικά από την επιβάρυνση για την οποία επρόκειτο στην απόφαση Ponente Carni, η οποία επιβαλλόταν λόγω της καταχωρίσεως των εταιριών. Στην παρούσα υπόθεση, το τέλος πλήττει την εκμετάλλευση μιας επιχειρήσεως εντός της περιφερείας του οικείου επιμελητηρίου. Η φορολογική βάση του είναι η οικονομική αξία της επιχειρήσεως και όχι το ονομαστικό κεφάλαιο που έχει εισφέρει ο κύριος της επιχειρήσεως. Τα επιμελητήρια παρατηρούν ότι είναι σημαντικό να γίνει διάκριση μεταξύ του τέλους και του ποσού των 61 HFL, μοναδικός σκοπός του οποίου είναι να καλύψει το κόστος της καταχωρίσεως. Όταν η καταχώριση καλύπτει τόσο την επιχείρηση όσο και το νομικό πρόσωπο που την εκμεταλλεύεται, το ποσό των 61 HFL περιλαμβάνεται στο επίμαχο τέλος. Η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει στην ουσία παρεμφερείς απόψεις με εκείνες των επιμελητηρίων.

39. Η Ελληνική Κυβέρνηση και η Επιτροπή προτείνουν επίσης να δοθεί αρνητική απάντηση στο πρώτο ερώτημα. Η Ελληνική Κυβέρνηση θεωρεί ότι το επίμαχο τέλος δεν αντίκειται στο άρθρο 10 της οδηγίας 69/335, διότι αυτή απλώς απαγορεύει τους έμμεσους φόρους, ενώ το τέλος αποτελεί άμεσο φόρο περιφερειακού χαρακτήρα επιβαλλόμενο με βάση τη φοροδοτική ικανότητα της επιχειρήσεως. Η Επιτροπή θεωρεί ότι το τέλος δεν εμπίπτει στο άρθρο 10, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335, καθόσον υπερβαίνει το ποσό καταχωρίσεως των 61 HFL, και ότι το τέλος διαφέρει από την επίμαχη στην υπόθεση Ponente Carni επιβάρυνση, παραθέτει δε παρόμοιους λόγους με εκείνους που παρέθεσαν τα εμπορικά και βιομηχανικά επιμελητήρια. Η Επιτροπή επισημαίνει εξάλλου ότι είναι δικαιολογημένη η άποψη του εθνικού δικαστηρίου ότι το ποσό των 61 HFL πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 10, στοιχείο γ'. Το ποσό αυτό συνδέεται άμεσα με την ύπαρξη της εταιρίας και δεν έχει καμία σχέση με τις οικονομικές δραστηριότητές της. Καθόσον η μη εκπλήρωση της υποχρεώσεως καταχωρίσεως επισύρει ποινικές κυρώσεις, η καταχώριση μπορεί να θεωρηθεί ως απαραίτητη προϋπόθεση για να αρχίσει μια εταιρία να ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ωστόσο, το ότι το τέλος μπορεί πλασματικώς να θεωρηθεί ως περιέχον το ποσό καταχωρίσεως δεν σημαίνει ότι το τέλος στο σύνολό του εμπίπτει στο άρθρο 10, στοιχείο γ'.

40. Η Δανική Κυβέρνηση εκφράζει μια εν μέρει διαφορετική άποψη. Υποστηρίζει ότι, στο μέτρο που δεν υφίσταται σύνδεσμος μεταξύ της υποχρεώσεως καταχωρίσεως και της νομικής μορφής του κυρίου της επιχειρήσεως, πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση στο ερώτημα 1 α'. Αν, ωστόσο, με την καταχώριση τηρείται και μια διατύπωση κατά την έννοια του άρθρου 10, στοιχείο γ' (πρόκειται για την περίπτωση την οποία αφορά το ερώτημα 1, στοιχείο β'), το τέλος εμπίπτει στη διάταξη αυτή και απαγορεύεται ακόμη και αν η τήρηση της διατυπώσεως δεν συνεπάγεται καμία πρόσθετη καταβολή, εκτός αν το τέλος έχει απλώς ανταποδοτικό χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε'. Ωστόσο, όπως θα εξηγήσω κατωτέρω, η Δανική Κυβέρνηση έχει ευρεία άποψη ως προς το τι επιτρέπει η διάταξη αυτή.

41. Όπως έχω ήδη εξηγήσει, φαίνεται ότι σύμφωνα με τις σχετικές εθνικές διατάξεις ο όρος επιχείρηση έχει ευρεία έννοια, καλύπτει δηλαδή όχι μόνο τους φορείς που ασκούν εμπορική δραστηριότητα, αλλά και εκείνους που ασκούν δραστηριότητες holding και επενδύσεων. Μολονότι η αποστολή

των επιμελητηρίων συνίσταται στην προώθηση των επιχειρηματικών συμφερόντων εντός των περιφερειών τους, το τέλος καταχωρίσεως αποτελεί μάλλον τέλος επί του χρησιμοποιούμενου σε εμπορικούς φορείς κεφαλαίου, το οποίο αποτελείται από τα αποθεματικά, τις προβλέψεις και τις μακροπρόθεσμες οφειλές τους, παρά τέλος επί των εμπορικών δραστηριοτήτων. Με το πρώτο ερώτημα το εθνικό δικαστήριο ερωτά αν ένα τέτοιο τέλος εμπίπτει καθ' εαυτό στο άρθρο 10 της οδηγίας, το οποίο απαγορεύει στα κράτη μέλη να εισπράττουν, «όσον αφορά τις εταιρίες, ενώσεις προσώπων ή νομικά πρόσωπα, που επιδιώκουν κερδοσκοπικούς σκοπούς, (...) φόρο υπό οποιαδήποτε μορφή (...) γ) για την καταχώριση ή για οποιαδήποτε άλλη διατύπωση η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την εκτέλεση μιας δραστηριότητας και στην οποία μια εταιρία, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο που επιδιώκει κερδοσκοπικό σκοπό δύναται να υπόκειται λόγω της νομικής της μορφής.»

42. Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, πρέπει να εξεταστούν ο σκοπός και το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας. Το άρθρο 1 της οδηγίας θεσπίζει έναν εναρμονισμένο φόρο επί των «εισφορών σε κεφαλαιουχικές εταιρίες». Η οδηγία καταργεί επίσης το τέλος χαρτοσήμου επί των τίτλων: βλ. το άρθρο 11, καθώς και την πέμπτη αιτιολογική σκέψη του προοιμίου. Η συλλογιστική που στηρίζει την οδηγία παρατίθεται με σαφήνεια στη δεύτερη και την έκτη αιτιολογική σκέψη. Η δεύτερη αιτιολογική σκέψη επισημαίνει ότι:

«οι έμμεσοι φόροι, οι επιβαλλόμενοι επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, οι οποίοι ισχύουν σήμερα στα κράτη μέλη, ήτοι ο φόρος ο οποίος επιβάλλεται επί των εταιρικών εισφορών και [το τέλος] χαρτοσήμου επί των τίτλων, δημιουργούν διακρίσεις, διπλές φορολογίες και ανισότητες, οι οποίες εμποδίζουν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων και οι οποίες, συνεπώς, πρέπει να εξαλειφθούν διά της εναρμονίσεως».

Η έκτη αιτιολογική σκέψη αναφέρει ότι:

«η έννοια μιας κοινής αγοράς, με χαρακτηριστικά γνωρίσματα εσωτερικής αγοράς, προϋποθέτει ότι η εφαρμογή επί των κεφαλαίων, τα οποία συγκεντρώνονται στο πλαίσιο μιας εταιρίας, ενός φόρου επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, δεν πρέπει να επιβάλλεται παρά μόνο μία φορά στο πλαίσιο της κοινής αγοράς και ότι η φορολογία αυτή, για να μη διαταράσσει την κυκλοφορία των κεφαλαίων, πρέπει να ευρίσκεται στο αυτό επίπεδο σε όλα τα κράτη μέλη».

43. Οι απαγορεύσεις άλλων φόρων που επιβάλλουν τα άρθρα 10 και 11 απορρέουν ευθέως από τον διττό σκοπό της οδηγίας, που συνίσταται στην εναρμόνιση του τέλους επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων και στην κατάργηση του τέλους χαρτοσήμου επί των τίτλων. Αυτό είναι σαφές στην περίπτωση των απαγορεύσεων του άρθρου 10, στοιχείο α' (πράξεις που υπόκεινται στον εναρμονισμένο φόρο εισφοράς του άρθρου 4 της οδηγίας), του άρθρου 10, στοιχείο β' (φόροι επί των εισφορών, δανείων ή παροχών πραγματοποιούμενων στο πλαίσιο των πράξεων αυτών) και του άρθρου 11 (φόροι επί της δημιουργίας, εκδόσεως, εισαγωγής στο χρηματιστήριο ή θέσεως σε κυκλοφορία ή διαπραγμάτευση μετοχών, μεριδίων ή άλλων

τίτλων ιδίας φύσεως και φόροι επί δανείων, συμπεριλαμβανομένων των παγίων δανείων, τα οποία συνάπτονται υπό μορφή εκδόσεως ομολογιών ή άλλων διαπραγματεύσιμων τίτλων). Αυτοί είναι οι φόροι επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων ή των μεταβιβάσεων τίτλων, στην εναρμόνιση ή κατάργηση των οποίων απέβλεπε η οδηγία.

44. Μολονότι οι φόροι που αναφέρονται στο άρθρο 10, στοιχείο γ', δεν επιβάλλονται επί των ίδιων των εισφορών κεφαλαίων ή των μεταβιβάσεων τίτλων, η απαγόρευσή τους είναι παρ' όλ' αυτά ουσιώδης για την επίτευξη του σκοπού της οδηγίας. Οι φόροι αυτοί επιβάλλονται για διατυπώσεις που συνδέονται με τη νομική μορφή της εταιρίας, δηλαδή με το μέσον που χρησιμοποιείται για τη συγκέντρωση κεφαλαίων. Επομένως, οι εν λόγω φόροι υπάγονται σε παρόμοια κατηγορία με εκείνη των άλλων απαγορευόμενων φόρων. Οι κανόνες που εναρμονίζουν τις φορολογικές νομοθεσίες στον τομέα αυτό θα ήσαν ατελείς χωρίς μια τέτοια απαγόρευση, δεδομένου ότι η ύπαρξη τέτοιων φόρων θα παρεμπόδιζε την επίτευξη των σκοπών της οδηγίας όπως και η διατήρηση άλλων φόρων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων ή των μεταβιβάσεων τίτλων.

45. Ωστόσο, πρέπει οπωσδήποτε να ληφθεί υπόψη ότι η συμβολή της οδηγίας στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων δεν είναι ιδιαίτερα σημαντική. Η οδηγία πρέπει να θεωρηθεί ως ένα κομμάτι ενός πολύ μεγαλύτερου — ανολοκλήρωτου κατά πολύ — παζλ, κομμάτι το οποίο εναρμονίζει ένα περιορισμένο τμήμα του φορολογικού δικαίου. Η οδηγία δεν αποσκοπεί προφανώς στην κατάργηση όλων των φορολογικών εμποδίων στην ολοκλήρωση των αγορών κεφαλαίων, εμποδίων που προκύπτουν από τις διαφορές που υφίστανται μεταξύ των φόρων που επιβάλλονται επί της περιουσίας και των κερδών των επιχειρήσεων. Επιπλέον, το γεγονός και μόνον ότι ένας φόρος επιβάλλεται σε μια εταιρία λόγω της νομικής μορφής της δεν αρκεί από μόνο του για να εμπίπτει ο φόρος αυτός στο πεδίο των απαγορεύσεων του άρθρου 10. Η αντίθετη άποψη θα έθετε εν αμφιβόλω την εξουσία των κρατών μελών να επιβάλλουν στις εταιρίες φόρους, συμπεριλαμβανομένων των φόρων επί των εσόδων και των κερδών, διαφορετικούς από εκείνους που πλήττουν τις επιχειρήσεις που δεν έχουν νομική προσωπικότητα· ένα τέτοιο συμπέρασμα δεν θα συμβιβαζόταν με τις εξουσίες τις οποίες αναγνωρίζεται ότι διατηρούν τα κράτη μέλη σε θέματα άμεσης φορολόγησης και με την ύπαρξη άλλων κοινοτικών πρωτοβουλιών στον τομέα της φορολογήσεως των εταιριών [18].

46. Οι απαγορεύσεις του άρθρου 10 αφορούν ειδικότερα τη φορολόγηση των πράξεων που συνδέονται με τη συγκέντρωση κεφαλαίων από τις εταιρίες ή τη μεταβίβαση τίτλων ή, γενικότερα, τους φόρους για τις *απαιτούμενες διατυπώσεις*, όταν η κεφαλαιουχική εταιρία χρησιμοποιείται ως επενδυτικός φορέας. Επομένως, δεν αφορούν, κατά τη γνώμη μου, ένα τέλος όπως το επίδικο στην κυρία δίκη, το οποίο αποτελεί γενική επιβάρυνση που πλήττει τους εμπορικούς φορείς βάσει της οικονομικής αξίας τους, δηλαδή του χρησιμοποιούμενου σ'

18 — Οδηγία 90/434/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές του ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 225, σ. 1), οδηγία 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες των κρατών μελών (ΕΕ L 225, σ. 6), πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου περί της εναρμόνισης των συστημάτων φορολογίας των επιχειρήσεων και των καθεστώτων παρακράτησης στην πηγή επί των μερισμάτων (OJ 1975, C 253, σ. 2).

αυτούς κεφαλαίου. Το τέλος αυτό δεν έχει σχέση με τη νομική μορφή της επιχειρήσεως. Ούτε, βεβαίως, εισπράττεται για τις διατυπώσεις που εξαρτώνται από τη νομική μορφή μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας.

47. Επομένως, το επιχείρημα της Denkavit ότι οι εταιρίες holding, ως μη εμπορικές εταιρίες, καταχωρίζονται και υπόκεινται στο τέλος αποκλειστικά λόγω της νομικής μορφής τους δεν ευσταθεί. Επιπλέον, ελλείψει εναρμονίσεως των φόρων επί της περιουσίας των επιχειρήσεων ή επί του χρησιμοποιούμενου σ' αυτές κεφαλαίου, τα κράτη μέλη διατηρούν το δικαίωμα να επιβάλλουν τέτοιους φόρους σε οποιονδήποτε φορέα επιθυμούν, εφόσον ο φόρος δεν επιβάλλεται κατά τρόπο που να συνιστά αθέμιτο περιορισμό μιας από τις ελευθερίες που κατοχυρώνει η Συνθήκη· εν προκειμένω δεν προβλήθηκε κανένα τέτοιο επιχείρημα. Υπό την ίδια επιφύλαξη, εναπόκειται στο εθνικό δίκαιο να προβλέψει τρόπους αποφυγής του ενδεχομένου διπλής φορολογήσεως.

48. Ενόψει των προεκτεθέντων, είναι προφανές ότι το τέλος που επιβάλλεται από τα επιμελητήρια στην παρούσα υπόθεση είναι σαφώς διαφορετικό από το τέλος για το οποίο επρόκειτο στην υπόθεση Ponente Carni. Το τέλος εκείνο αποτελούσε ετήσιο φόρο επιβαλλόμενο ειδικώς για την καταχώριση των εταιριών. Επομένως, ενέπιπτε ακριβώς στον τομέα της φορολογήσεως των εταιριών, στην εναρμόνιση του οποίου απέβλεπε η οδηγία.

49. Φθάνω έτσι στο ερώτημα 1 β', με το οποίο ερωτάται αν το τέλος εμπίπτει παρ' όλ' αυτά στο πεδίο του άρθρου 10, στοιχείο γ', καθόσον η εγγραφή επιχειρήσεως στο εμπορικό μητρώο ενός επιμελητηρίου ισχύει ως καταχώριση της εταιρίας, κατά την έννοια της οδηγίας 68/151 (ακόμη και αν η διττή λειτουργία της καταχωρίσεως δεν καταλήγει σε αυξημένο τέλος).

50. Το εθνικό δικαστήριο αναφέρει ότι το τέλος μπορεί να διαιρεθεί σε δύο μέρη: ένα ποσό 61 HFL, που σκοπό έχει να καλύψει το κόστος της καταχωρίσεως (το ποσό αυτό επιβάλλεται από το επιμελητήριο σε μια εταιρία για την καταχώρισή της όταν η εταιρία δεν είναι κύριος επιχειρήσεως εντός της περιφερείας του), και το υπόλοιπο, το οποίο κυμαίνεται ανάλογα με τη φορολογική κατηγορία στην οποία έχει καταταγεί η επιχείρηση και με το οποίο χρηματοδοτούνται οι διάφορες δραστηριότητες των επιμελητηρίων.

51. Δεν νομίζω ότι η διττή λειτουργία του μητρώου μεταβάλλει την κατάσταση. Ο νομοθέτης συνδύασε πράγματι το μητρώο για τα τέλη επί των επιχειρήσεων με το μητρώο των εταιριών, ώστε να μην είναι αναγκαία η επιβολή χωριστού τέλους καταχωρίσεως των εταιριών στην περίπτωση των εταιριών που είναι κύριοι επιχειρήσεως εντός της περιφερείας ενός επιμελητηρίου. Θα ήταν παράδοξο αν αυτό είχε ως συνέπεια να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 10, στοιχείο γ', ένα τέλος το οποίο άλλως θα εξέφευγε του πεδίου εφαρμογής της διατάξεως αυτής.

52. Το αυτό ισχύει και για τις εταιρίες holding. Αντίθετα προς την άποψη της Denkavit, το μητρώο έχει επίσης διττή λειτουργία στην περίπτωση των εταιριών αυτών. Οι δραστηριότητες holding της Denkavit χαρακτηρίζονται ως επιχείρηση για τους σκοπούς του νόμου περί εμπορικού μητρώου και του τέλους. Όπως έχω ήδη επισημάνει, οι περιπτώσεις επιβολής του τέλους ρυθμίζονται από την εθνική νομοθεσία, ελλείψει κοινοτικής εναρμονίσεως των σχετικών φόρων.

Ερώτημα 2

53. Με το δεύτερο ερώτημα το εθνικό δικαστήριο ερωτά αν, στην περίπτωση όπου στο ερώτημα 1 α' ή β' δοθεί καταφατική απάντηση, ο όρος «[τέλη] τα οποία έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα» του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας περιλαμβάνει ένα τέλος που χρησιμοποιείται για τη χρηματοδότηση όχι μόνον της καταχωρίσεως στο εμπορικό μητρώο αλλά και των διαφόρων έργων και δραστηριοτήτων που πραγματοποιούν τα επιμελητήρια προς το συμφέρον των επιχειρήσεων της περιφερείας τους, όταν το κόστος αυτών των έργων και δραστηριοτήτων επιρρίπτεται στις επιχειρήσεις βάσει του κριτηρίου του οικονομικού μεγέθους τους.

54. Το ερώτημα αυτό δεν τίθεται παρά μόνον αν θεωρηθεί, αντίθετα προς την άποψη που υποστήριξα, ότι σε ένα από τα δύο σκέλη του πρώτου ερωτήματος πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση.

55. Επί του σημείου αυτού εκφράστηκαν διάφορες απόψεις. Η Denkavit θεωρεί ότι το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', καλύπτει μόνον το βασικό τέλος καταχωρίσεως των 61 HFL. Το υπόλοιπο μέρος του τέλους υπολογίζεται βάσει της φοροδοτικής ικανότητας της επιχειρήσεως και όχι βάσει του κόστους τηρήσεως του μητρώου· το προϊόν του τέλους χρησιμοποιείται για τη χρηματοδότηση όχι μόνον της τηρήσεως του μητρώου αλλά του συνόλου των δραστηριοτήτων των επιμελητηρίων. Οι μεγάλες επιχειρήσεις χρειάζονται κατά κανόνα λιγότερο απ' ό,τι οι άλλες την επικουρία των επιμελητηρίων. Επιπλέον, οι εταιρίες holding δεν αντλούν κανένα όφελος από τις υπηρεσίες τους. Η άποψη της Denkavit υποστηρίζεται και από την Heklicht.

56. Τα επιμελητήρια και η Ολλανδική Κυβέρνηση θεωρούν ότι από την απόφαση Ponente Carni δεν προκύπτει ότι η τήρηση μητρώων αποτελεί τη μόνη υπηρεσία για την οποία μπορούν να επιβάλλονται φόροι ή τέλη. Στην προκειμένη περίπτωση, το τέλος μπορεί να θεωρηθεί ως ανταποδοτικό τέλος για τις διάφορες υπηρεσίες που παρέχουν τα επιμελητήρια.

57. Την άποψη αυτή συμμερίζονται τόσο η Ελληνική όσο και η Δανική Κυβέρνηση. Η Δανική Κυβέρνηση προσθέτει ότι η απόφαση Ponente Carni δεν απαγορεύει στα κράτη μέλη να επιβάλλουν φορολογικές επιβαρύνσεις καλύπτουσες όχι μόνο το άμεσο κόστος της καταχωρίσεως αλλά και ορισμένα έμμεσα κόστη, όπως είναι το διοικητικό κόστος του νομοθετικού οργάνου, η εκπλήρωση άλλων έργων προς το συμφέρον της επιχειρήσεως, όπως η εποπτεία, η παροχή πληροφοριών, οι παροχές συμβουλών, η εξέταση καταγγελιών, και ένα μέρος

του κόστους λειτουργίας του οργάνου στο οποίο είχε ανατεθεί η καταχώριση, όπως είναι τα μισθώματα, οι μισθοί, η εκπαίδευση του προσωπικού και η επεξεργασία δεδομένων. Ωστόσο, τα εν λόγω κόστη πρέπει να συνδέονται με την παρεχόμενη υπηρεσία.

58. Η Επιτροπή απλώς παρατηρεί ότι το βασικό τέλος των 61 HFL πρέπει να θεωρηθεί ότι εμπίπτει στο άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε'.

59. Δεν θεωρώ ότι η απόφαση Ponente Carni επιβεβαιώνει την άποψη ότι το επίμαχο στην παρούσα υπόθεση τέλος συνιστά τέλος έχον ανταποδοτικό χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε'. Είναι γεγονός ότι το Δικαστήριο έκρινε ότι αποτελούσε τέτοιο τέλος μια επιβάρυνση η οποία ήταν η αντιπαροχή για πράξη επιβαλλόμενη από τον νόμο προς εξυπηρέτηση του γενικού συμφέροντος. Το Δικαστήριο δέχθηκε επίσης ότι ο υπολογισμός του κόστους της υπηρεσίας μπορούσε σε ορισμένες περιπτώσεις να πραγματοποιηθεί μόνο κατ' αποκοπήν. Επιπλέον, συμφωνώ με την άποψη των επιμελητηρίων και της Δανικής Κυβερνήσεως ότι το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', δεν αφορά αποκλειστικά τις υπηρεσίες που αναφέρονται στο άρθρο 10 της οδηγίας.

60. Ωστόσο, οι παρατηρήσεις του Δικαστηρίου στην απόφαση Ponente Carni πρέπει να ενταχθούν στο συγκεκριμένο πλαίσιό τους. Το Δικαστήριο προσπάθησε να χαράξει τα όρια εντός των οποίων ένα κράτος μέλος μπορεί να θεσπίσει φορολογική επιβάρυνση για μια συγκεκριμένη υπηρεσία παρεχόμενη στις εταιρίες προς εξυπηρέτηση του γενικού συμφέροντος, ήτοι για την καταχώριση. Στην παρούσα υπόθεση δεν είναι δυνατόν να εξατομικευθούν επακριβώς οι υπηρεσίες ή τα οφέλη που παρέχονται στις επιμέρους επιχειρήσεις (πλην της υπηρεσίας που συνίσταται στην καταχώριση των εταιριών). Επιπλέον, τα ενδεχόμενα οφέλη που μια επιχείρηση μπορεί να προσποριστεί από τις διάφορες δραστηριότητες και υπηρεσίες των επιμελητηρίων δεν έχουν καμία σχέση με το ύψος του τέλους. Επομένως, στο μέτρο που υπερβαίνει το κόστος της καταχωρίσεως, το τέλος έχει μάλλον τη φύση φόρου παρά τέλους που καταβάλλεται ως αντιπαροχή για εξατομικεύσιμες υπηρεσίες [19].

61. Επομένως, δεν θεωρώ ότι είναι αναγκαίο εν προκειμένω να εξεταστούν τα επιχειρήματα της Δανικής Κυβερνήσεως σχετικά με τις διάφορες δαπάνες που μπορούν να συνυπολογιστούν κατά τον καθορισμό του ύψους ενός τέλους κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε'.

Ερώτημα 3

62. Με το τρίτο ερώτημα το εθνικό δικαστήριο ερωτά αν μπορεί να γίνει επίκληση μιας προθεσμίας προβλεπομένης από το εθνικό δίκαιο για την άσκηση ενδίκου βοηθήματος, στην περίπτωση όπου δεν έχουν ακόμη καταργηθεί οι αντίθετες προς την

19 — Βλ. περαιτέρω επί του σημείου αυτού τις πρόσφατες προτάσεις μου της 15ης Φεβρουαρίου 1996 στην υπόθεση C-191/94, AGF Belgium (Συλλογή 1996, σ. I-1859).

οδηγία 69/335 διατάξεις. Το ερώτημα αυτό δεν ανακύπτει παρά μόνον εφόσον το Δικαστήριο δεν δεχθεί την άποψή μου και αποφανθεί ότι πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση στο ερώτημα 1 α' ή β'.

63. Κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, όπως έχει διαμορφωθεί σε μεγάλο αριθμό υποθέσεων, αρχής γενομένης με τις αποφάσεις Rewe και Comet του 1976 [20], όταν δεν υπάρχει σχετική κοινοτική νομοθεσία, εναπόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να καθορίζει τις διαδικαστικές προϋποθέσεις σχετικά με τα ένδικα βοηθήματα που έχουν ως σκοπό τη διασφάλιση της προστασίας των δικαιωμάτων που αντλούν οι ιδιώτες από το άμεσο αποτέλεσμα του κοινοτικού δικαίου, αλλά οι προϋποθέσεις αυτές δεν επιτρέπεται να είναι λιγότερο ευνοϊκές από ό,τι αυτές που αφορούν παρόμοια ένδικα βοηθήματα του εσωτερικού δικαίου ούτε διαρρυθμισμένες κατά τρόπο που να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που απονέμονται από το κοινοτικό δίκαιο.

64. Η αρχή αυτή ισχύει — και πράγματι εφαρμόστηκε για πρώτη φορά — όσον αφορά τις αποσβεστικές προθεσμίες που θεσπίζει το εθνικό δίκαιο. Ο εκ μέρους κράτους μέλους καθορισμός μιας εύλογης προθεσμίας για την άσκηση ένδικης προσφυγής κατά αποφάσεως δεν επιτρέπεται να καθιστά πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των απονεμομένων από την κοινοτική έννομη τάξη δικαιωμάτων [21]. Οι προθεσμίες αυτές αποτελούν εφαρμογή της αρχής της ασφαλείας δικαίου που προστατεύει τόσο τα άτομα όσο και τις διοικητικές αρχές [22]. Η ανάγκη ασφαλείας δικαίου στον φορολογικό τομέα καταφαίνεται με ιδιαίτερη σαφήνεια στην παρούσα υπόθεση. Είναι οφθαλμοφανές ότι, αν οι εταιρίες μπορούσαν να αξιώσουν την επιστροφή των τελών που κατέβαλαν κατά τη διάρκεια των τελευταίων είκοσι ετών, αυτό θα είχε σοβαρές συνέπειες για τα οικονομικά των εμπορικών και βιομηχανικών επιμελητηρίων.

65. Το κριτήριο του «πρακτικώς αδύνατου» ή «υπερβολικά δυσχερούς» αναπτύχθηκε περαιτέρω από το Δικαστήριο στην πρόσφατη απόφασή του στην υπόθεση Peterbroeck, η οποία δεν αφορούσε προθεσμίες για την άσκηση ενδίκων βοηθημάτων αλλά ένα δικονομικό κανόνα ο οποίος απαγόρευε στους μεν διαδίκους να προβάλλουν νέους ισχυρισμούς ενώπιον του βελγικού cour d'appel μετά την πάροδο προθεσμίας 60 ημερών από της καταθέσεως εκ μέρους της διοικήσεως αντιγράφου της προσβαλλομένης αποφάσεως, στο δε cour d'appel να εξετάσει αυτεπαγγέλτως ένα ζήτημα. Το Δικαστήριο έκρινε ότι:

«Ως προς την εφαρμογή των αρχών αυτών, κάθε περίπτωση στα πλαίσια της οποίας τίθεται το ζήτημα αν ο εθνικός δικονομικός

20 — Βλ. αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου 1976, 33/76, Rewe (Συλλογή τόμος 1976, σ. 747, σκέψη 5)· της 16ης Δεκεμβρίου 1976, 45/76, Comet (Συλλογή τόμος 1976, σ. 765, σκέψη 13)· της 9ης Νοεμβρίου 1983, 199/82, San Giorgio (Συλλογή 1983, σ. 3595, σκέψη 12)· απόφαση Emmott, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 16, σκέψη 16· της 19ης Νοεμβρίου 1991, C-6/90 και C-9/90, Francovich κ.λπ. (Συλλογή 1991, σ. I-5357, σκέψη 43)· της 27ης Οκτωβρίου 1993, C-338/91, Steenhorst-Neerings (Συλλογή 1993, σ. I-5475, σκέψη 15)· της 6ης Δεκεμβρίου 1994, C-410/92, Johnson (Συλλογή 1994, σ. I-5483, σκέψη 21)· αποφάσεις της 14ης Δεκεμβρίου 1995, C-312/93, Peterbroeck (Συλλογή 1995, σ. I-4599, σκέψη 12), C-430/93 και C-431/93, Van Schijndel (Συλλογή 1995, σ. I-4705, σκέψη 17), και της 8ης Φεβρουαρίου 1996, C-212/94, FMC (Συλλογή 1996, σ. I-389, σκέψη 71).

21 — Βλ. αποφάσεις Rewe, σκέψη 5, Comet, σκέψη 17, και San Giorgio, σκέψη 12.

22 — Βλ. απόφαση Rewe, σκέψη 5.

κανόνας καθιστά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου πρέπει να αναλύεται λαμβάνοντας υπόψη τη θέση της διατάξεως αυτής στο σύνολο της διαδικασίας, την εξέλιξη και τις ιδιαιτερότητες της διαδικασίας ενώπιον των διαφόρων εθνικών αρχών. Υπό το πρίσμα αυτό, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, ενδεχομένως, οι αρχές που αποτελούν τη βάση του εθνικού δικαιοδοτικού συστήματος, όπως η προστασία των δικαιωμάτων της υπερασπίσεως, η αρχή της ασφάλειας δικαίου και η εύρυθμη διεξαγωγή της διαδικασίας.» [23]

66. Το Δικαστήριο κατέληξε ότι, μολονότι η προθεσμία των 60 ημερών δεν ήταν αυτή καθ' εαυτή επικριτέα, ο κανόνας ήταν παράνομος ενόψει των ακόλουθων ιδιαιτεροτήτων της επίμαχης διαδικασίας: το cour d'appel ήταν το πρώτο δικαστήριο το οποίο μπορούσε να υποβάλει προδικαστικό ερώτημα στο Δικαστήριο· ο κανόνας εμπόδιζε το cour d'appel να εξετάσει αυτεπαγγέλτως κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση το ζήτημα του συμβατού της βαλλόμενης πράξεως, εφόσον είχε παρέλθει η προθεσμία των 60 ημερών· κανένα άλλο εθνικό δικαστήριο δεν μπορούσε να εξετάσει το ζήτημα και ο κανόνας που απαγόρευε στα δικαστήρια να εξετάζουν αυτεπαγγέλτως λόγους ακυρώσεως δεν μπορούσε ευλόγως να δικαιολογηθεί από αρχές όπως η αρχή της ασφαλείας δικαίου ή της εύρυθμης διεξαγωγής της διαδικασίας.

67. Η αποσβεστική προθεσμία των 30 ημερών, που ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υπό κρίση υποθέσεως, πρέπει να εξεταστεί με γνώμονα τις προεκτεθείσες αρχές. Κατά την άποψή μου, η προθεσμία αυτή δεν πρέπει να θεωρηθεί ότι καθιστά την άσκηση των παρεχομένων από το κοινοτικό δίκαιο δικαιωμάτων πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή. Κομβικό σημείο στην παρούσα υπόθεση αποτελεί το ότι οι βαλλόμενες αποφάσεις εκδίδονται σε ετήσια βάση· το δε εθνικό δικαστήριο έκρινε ότι κάθε απόφαση μπορεί να προσβληθεί χωριστά. Οι σχετικά βραχείες προθεσμίες για την προσβολή τέτοιων τρεχουσών διοικητικών αποφάσεων δεν φαίνεται να είναι επικριτέες αυτές καθ' εαυτές· μπορούν να δικαιολογηθούν από την ανάγκη να αποκλειστεί το ενδεχόμενο αποδιοργανώσεως του προϋπολογισμού των δημόσιων οργανισμών από την προβολή καθυστερημένων αξιώσεων που αφορούν το παρελθόν ή το παρόν. Αυτό ισχύει παρά το ότι μπορεί να υπάρξει κάποια μεταγενέστερη εξέλιξη, όπως μια δικαστική απόφαση, την οποία ένας ιδιώτης δεν μπορούσε τότε να προβλέψει.

68. Σημειωτέον περαιτέρω ότι η υπόθεση Comet [24] αφορούσε την ίδια προθεσμία των 30 ημερών που καθορίζει η ολλανδική νομοθεσία. Επιβεβαιώνοντας ότι τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίζουν εύλογες προθεσμίες, το Δικαστήριο δεν θεώρησε ότι η προθεσμία αυτή ήταν υπερβολικά βραχεία. Εν πάση περιπτώσει, η προθεσμία αυτή δεν είναι πιο περιοριστική από την προθεσμία του ενός μηνός που ορίζει το άρθρο 33 της Συνθήκης ΕΚΑΧ για τις προσφυγές κατά των αποφάσεων ή συστάσεων της Επιτροπής.

69. Θα προσθέσω ωστόσο ότι θα είχα σχηματίσει διαφορετική άποψη εν προκειμένω,

23 — *Σκέψη 14. Βλ., επίσης, τη σκέψη 19 της προπαρατεθείσας* αποφάσεως Van Schijndel (υποσημείωση 20).

24 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 20.

αν το εθνικό δικαστήριο είχε κρίνει ότι η Denkavit, παραλείποντας να προσβάλει μια αρχική απόφαση, απώλεσε το δικαίωμα να προσβάλλει στο μέλλον την περιοδική υποχρέωσή της να καταβάλλει τα επίμαχα τέλη. Η πάροδος της προθεσμίας θα είχε στην περίπτωση αυτή ως αποτέλεσμα να εμποδίσει την προβολή αξιώσεων που αφορούν όχι μόνο το παρόν ή το παρελθόν αλλά και το μέλλον. Είναι δύσκολο να αντιληφθώ πώς ένα τέτοιο αποτέλεσμα θα μπορούσε να δικαιολογηθεί από λόγους ασφαλείας δικαίου.

70. Η απόφαση Peterbroeck, μολονότι αποτελεί εφαρμογή της αρχής της «υπερβολικά δυσχερούς» ασκήσεως, δεν έχει άμεση σχέση με την υπό κρίση υπόθεση. Στην υπόθεση Peterbroeck το εθνικό δικαστήριο δεν μπορούσε να εξετάσει ένα ζήτημα κοινοτικού δικαίου στο πλαίσιο προσφυγής που είχε ασκηθεί εμπροθέσμως. Στις περιπτώσεις αυτές, η αρχή της ασφαλείας δικαίου, η οποία αποτελεί τον πρωταρχικό λόγο υπάρξεως των προθεσμιών, έχει μικρότερη σημασία. Στην υπόθεση Peterbroeck έπρεπε κατ' ουσίαν να επιτευχθεί ισορροπία μεταξύ της πρακτικής αποτελεσματικότητας του κοινοτικού δικαίου και της μέριμνας να διασφαλιστεί η εύρυθμη διεξαγωγή της διαδικασίας· το Δικαστήριο θεώρησε προφανώς ότι η μέριμνα αυτή δεν μπορούσε να δικαιολογήσει έναν κανόνα ο οποίος απαγόρευε στο εθνικό δικαστήριο, στο οποίο είχε συννόμως υποβληθεί μια υπόθεση, να εξετάσει αυτεπαγγέλτως ένα ζήτημα κοινοτικού δικαίου που ετίθετο κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση και να ζητήσει, ενδεχομένως, την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως από το Δικαστήριο. Επιπλέον, η παρούσα υπόθεση δεν παρουσιάζει ιδιαιτερότητες συγκρίσιμες με εκείνες στις οποίες αναφέρθηκε το Δικαστήριο στην υπόθεση Peterbroeck. Επομένως, δεν υπάρχει τίποτε στην απόφαση Peterbroeck που να μπορεί να στηρίξει την άποψη ότι η παρούσα προθεσμία δεν είναι εύλογη.

71. Στη συνέχεια τίθεται το ερώτημα αν οι παγιωμένες αυτές αρχές κλονίζονται κατά κάποιο τρόπο από την απόφαση που εκδόθηκε στην υπόθεση Emmott [25], την οποία επικαλείται η Denkavit. Στην υπόθεση Emmott, που αφορούσε την οδηγία περί ίσης μεταχειρίσεως [26], στην αιτούσα δεν είχαν χορηγηθεί ίσες παροχές σύμφωνα με την οδηγία παρά μετά τις 28 Ιανουαρίου 1988, μολονότι η οδηγία είχε τεθεί σε ισχύ στις 23 Δεκεμβρίου 1984. Οι ιρλανδικές αρχές απέρριψαν την αίτηση της Emmott να της χορηγηθούν ίσες παροχές από 23 Δεκεμβρίου 1984, για τον λόγο ότι δεν είχε υποβάλει την αίτησή της εντός της προθεσμίας των τριών μηνών από της ημερομηνίας γεννήσεως των λόγων της αιτήσεως, όπως απαιτούσε το ιρλανδικό δίκαιο. Το Δικαστήριο έκρινε ότι:

«Πράγματι, για όσο χρόνο μια οδηγία δεν έχει μεταφερθεί ορθώς στο εθνικό δίκαιο, οι πολίτες δεν είναι σε θέση να γνωρίζουν πλήρως τα δικαιώματά τους. Αυτή η κατάσταση αβεβαιότητας για τους πολίτες εξακολουθεί να υφίσταται και κατά την έκδοση αποφάσεως με την οποία το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το οικείο κράτος μέλος δεν εκπλήρωσε τις υποχρεώσεις του από την οδηγία, αυτό δε έστω και αν το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει ότι η συγκεκριμένη διάταξη ή οι συγκεκριμένες διατάξεις της οδηγίας είναι αρκούντως ακριβείς και απαλλαγμένες αιρέσεων ώστε να μπορούν να προβάλλονται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων.

25 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 15.

26 — Οδηγία 79/7/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1978, περί της προοδευτικής εφαρμογής της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως μεταξύ ανδρών και γυναικών σε θέματα κοινωνικής ασφαλίσεως (ΕΕ ειδ. έκδ. 05/003, σ. 160).

Μόνο η ορθή μεταφορά μιας οδηγίας στο εθνικό δίκαιο θέτει τέρμα σ' αυτήν την κατάσταση αβεβαιότητας και μόνον κατά το χρονικό σημείο της μεταφοράς αυτής δημιουργείται η ασφάλεια δικαίου που πρέπει να υφίσταται προκειμένου να ζητείται από τους πολίτες να προβάλλουν τα δικαιώματά τους.

Εξ αυτού έπεται ότι, μέχρι το χρονικό σημείο της ορθής μεταφοράς της οδηγίας, το κράτος μέλος που δεν έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του δεν μπορεί να προβάλλει την εκπρόθεσμη κίνηση από έναν ιδιώτη της σχετικής κατ' αυτού ένδικης διαδικασίας και την προστασία των δικαιωμάτων που του αναγνωρίζονται από τις διατάξεις της οδηγίας αυτής, η δε σχετική προθεσμία του εθνικού δικαίου δεν μπορεί να αρχίσει να τρέχει παρά μόνο μετά από το χρονικό αυτό σημείο.» [27]

72. Τα καθών, τα τέσσερα κράτη μέλη που κατέθεσαν παρατηρήσεις και η Επιτροπή υποστηρίζουν την άποψη ότι δεν έχει εφαρμογή η απόφαση Emmott. Η απόφαση αυτή πρέπει να ερμηνευθεί υπό το φως των ιδιαίτερων περιστάσεων της υποθέσεως εκείνης. Υποστηρίζουν ότι η παρούσα υπόθεση διαφέρει για πολλούς λόγους: αντιθέτως προς την Ιρλανδία, οι Κάτω Χώρες μετέφεραν καλόπιστα την επίμαχη οδηγία στο εσωτερικό δίκαιο· ενώ η Emmott στερήθηκε κάθε πραγματική ευκαιρία να επικαλεστεί την οδηγία για την επίμαχη περίοδο, οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης στην παρούσα υπόθεση είχαν, σε σχέση με κάθε μία απόφαση, την ευκαιρία να προσβάλουν το τέλος στηριζόμενες στην οδηγία· τέλος, οι διάδικοι στην παρούσα υπόθεση είναι μεγάλες εμπορικές επιχειρήσεις και όχι ιδιώτες εξαρτώμενοι από τις επίμαχες παροχές.

73. Το Δικαστήριο είχε την ευκαιρία να αναλύσει την απόφαση Emmott στο πλαίσιο των υποθέσεων Steenhorst-Neerings [28] και Johnson [29], οι οποίες αφορούσαν όρια επιβαλλόμενα στις αξιώσεις σχετικά με καθυστερούμενες παροχές. Το Δικαστήριο έκρινε ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγόρευε την εφαρμογή τέτοιων ορίων, ακόμη και αν η σχετική οδηγία δεν είχε μεταφερθεί ορθώς στο εθνικό δίκαιο. Το Δικαστήριο διέκρινε τις υποθέσεις αυτές από την υπόθεση Emmott, παρατηρώντας ότι το αποτέλεσμα στην υπόθεση εκείνη μπορούσε να εξηγηθεί λόγω «των περιστάσεων που χαρακτήριζαν την υπόθεση». Οι περιστάσεις που επισήμανε το Δικαστήριο ήσαν οι εξής: η Emmott είχε αξιώσει την καταβολή των επίμαχων παροχών στηριζόμενη στην απόφαση του Δικαστηρίου McDermott και Cotter [30]· οι διοικητικές αρχές είχαν αρνηθεί να αποφανθούν επί της αιτήσεώς της μέχρι πέρατος της αφορώσας την οδηγία ένδικης διαφοράς που εκκρεμούσε ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων· οι δε διοικητικές αρχές επιχείρησαν να προβάλουν κατ' αυτής την προθεσμία παρά το ότι η οδηγία δεν είχε μεταφερθεί προσηκόντως. Στις αποφάσεις Steenhorst-Neerings και Johnson το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι οι επίμαχοι στις υποθέσεις εκείνες κανόνες διέφεραν από τους επίμαχους στην υπόθεση Emmott, για τον λόγο ότι κανένας από αυτούς δεν συνιστούσε φραγμό για την άσκηση προσφυγής, αλλά απλώς περιόριζαν την προ της υποβολής της αιτήσεως περίοδο για την οποία μπορούσαν να καταβληθούν οι καθυστερούμενες παροχές.

27 — Σκέψεις 21 έως 23 της αποφάσεως.

28 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 20.

29 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 20.

30 — Απόφαση της 24ης Μαρτίου 1987, 286/85 (Συλλογή 1987, σ. 1453).

74. Από τις αποφάσεις Steenhorst-Neerings και Johnson μπορεί να συναχθεί ότι το γεγονός και μόνον ότι μια οδηγία δεν έχει μεταφερθεί προσηκόντως στο εθνικό δίκαιο δεν απαγορεύει, ελλείψει άλλων περιστάσεων, στα κράτη μέλη να προβάλλουν μια αποσβεστική προθεσμία· αν η συλλογιστική του Δικαστηρίου στην απόφαση Emmott ερμηνευόταν χωρίς περιορισμούς, θα εφαρμοζόταν και στην περίπτωση των προθεσμιών που επιβάλλονται σχετικά με τις αξιώσεις για καθυστερούμενες παροχές. Φρονώ ότι η απόφαση Emmott, παρά τη γενικότερη διατύπωσή της, πρέπει να ερμηνευθεί ως εισάγουσα την αρχή ότι ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να προβάλλει μια αποσβεστική προθεσμία όταν το ίδιο δεν τηρεί τις υποχρεώσεις του, αφενός παραλείποντας να μεταφέρει μια οδηγία και αφετέρου εμποδίζοντας την άσκηση ενδίκου βοηθήματος που στηρίζεται στην οδηγία αυτή, ή ίσως όταν η καθυστέρηση στην άσκηση του ενδίκου βοηθήματος — και συνεπώς η μη τήρηση της προθεσμίας — οφείλεται καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο στη συμπεριφορά των εθνικών αρχών. Ένα πρόσθετο στοιχείο στην υπόθεση Emmott ήταν ότι η αιτούσα βρισκόταν στη θέση ενός ιδιαιτέρως απροστάτευτου ατόμου, το οποίο εξαρτάται από τις κοινωνικοασφαλιστικές παροχές.

75. Ερμηνευόμενη κατ' αυτόν τον τρόπο, η απόφαση Emmott μπορεί να θεωρηθεί ως εφαρμογή της παγιωμένης αρχής ότι η άσκηση των κοινοτικών δικαιωμάτων δεν μπορεί να καθίσταται «υπερβολικά δυσχερής» ή — για να χρησιμοποιήσω τη διατύπωση που χρησιμοποίησα στις προτάσεις μου στην υπόθεση Van Schijndel [31] — «υπέρ το δέον δυσχερής». Η άποψη αυτή συνάδει προς την παρατήρηση του Δικαστηρίου στην απόφαση Johnson ότι η προθεσμία στην υπόθεση Emmott «είχε ως αποτέλεσμα να στερεί πλήρως την αιτούσα της κύριας δίκης από τη δυνατότητα να προβάλλει το δικαίωμά της περί ίσης μεταχειρίσεως δυνάμει της οδηγίας» [32], ενώ η εφαρμογή των κανόνων στις υποθέσεις Steenhorst-Neerings και Johnson δεν καθιστούσαν «αδύνατη την άσκηση των δικαιωμάτων που βασίζονται στην οδηγία» [33]. Η άποψη αυτή συνάδει επίσης προς τη συλλογιστική του Δικαστηρίου στην απόφαση Peterbroeck, όπου το Δικαστήριο, μολονότι θεώρησε ότι η προθεσμία των 60 ημερών για την προβολή ισχυρισμών δεν ήταν επικριτέα αυτή καθ' εαυτή, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο κανόνας καθιστούσε την επίκληση του κοινοτικού δικαίου εξαιρετικά δυσχερή, ενόψει των ιδιαιτεροτήτων της διαδικασίας.

76. Ωστόσο, η απόφαση Emmott μπορεί να θεωρηθεί ως νέα εφαρμογή της αρχής αυτής, καθόσον καταδεικνύει ότι ένα εθνικό δικαστήριο μπορεί να υποχρεωθεί να μην εφαρμόσει μια αποσβεστική προθεσμία που δεν είναι κατ' αρχήν επικριτέα, στην περίπτωση όπου αυτό καθίσταται αναγκαίο από τις ειδικές περιστάσεις της συγκεκριμένης υποθέσεως. Φρονώ ότι, προς το συμφέρον της ασφαλείας δικαίου, η υποχρέωση μη εφαρμογής προθεσμιών θα πρέπει να περιορίζεται σε εντελώς εξαιρετικές περιστάσεις, όπως αυτές της υποθέσεως Emmott. Εν πάση περιπτώσει, δεν φαίνεται ότι υφίστανται λόγοι για να μην εφαρμοστεί η προθεσμία στην παρούσα υπόθεση.

77. Ενόψει των προεκτεθέντων, δεν θεωρώ ότι είναι αναγκαίο να τεθούν περαιτέρω περιορισμοί στην απόφαση Emmott, όπως για παράδειγμα πρότειναν επικουρικώς οι

31 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 20.

32 — Σκέψη 26. Βλ., επίσης, την απόφαση FMC, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 20, σκέψη 64.

33 — Σκέψη 35 της αποφάσεως.

Κάτω Χώρες και το Ηνωμένο Βασίλειο. Οι κυβερνήσεις αυτές προτείνουν να περιοριστεί η εφαρμογή της περιεχομένης στην απόφαση Emmott αρχής στις αξιώσεις που στηρίζονται σε σοβαρή και πρόδηλη παραβίαση του κοινοτικού δικαίου, υποστηρίζοντας ότι μπορεί να υπάρξει παραλληλισμός μεταξύ των υποθέσεων αυτών και των προϋποθέσεων της ευθύνης των κρατών για προκληθείσα ζημία.

78. Δεν έχω πειστεί από το επιχείρημα αυτό. Βεβαίως, έχει μια λογική, καθόσον μπορεί να θεωρηθεί ότι ένα κράτος μέλος χάνει το δικαίωμα να προβάλει προθεσμίες προς το συμφέρον της ασφαλείας δικαίου στην περίπτωση που έχει διαπράξει παράβαση που είναι και σοβαρή και πρόδηλη. Ωστόσο, αντιθέτως προς την άποψη της Ολλανδικής Κυβερνήσεως και της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, δεν θεωρώ ότι πρέπει να υπάρξει κατ' ανάγκη παραλληλισμός μεταξύ των προϋποθέσεων για την ευθύνη ενός κράτους και των προϋποθέσεων για τη μη εφαρμογή προθεσμιών που αφορούν κοινές διοικητικές προσφυγές. Από την άποψη της διασφαλίσεως αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας, θα ήταν παράδοξο να μπορεί ένα κράτος μέλος, στο πλαίσιο διοικητικής προσφυγής, να προβάλει μια σχετικώς βραχεία προθεσμία όταν η σχετική παράβαση δεν είναι έκδηλη, αλλά να μην μπορεί να το πράξει αυτό όταν η παράβαση είναι σαφής και μπορεί ευχερώς να διαγνωσθεί από ένα επιμελή προσφεύγοντα. Η προϋπόθεση πρόδηλης παραβάσεως ως προϋπόθεση της υποχρεώσεως του κράτους προς αποζημίωση δεν οδηγεί σε τέτοιο παράδοξο αποτέλεσμα. Οι ειδικές προϋποθέσεις της ευθύνης των κρατών συνδέονται με τον εξαιρετικό χαρακτήρα της, καθόσον πρόκειται για ένδικο βοήθημα που βαίνει πέραν των κοινών διοικητικών προσφυγών, δεδομένου ότι παρέχει αποζημίωση για τη ζημία που προκάλεσε νομοθετική ή διοικητική συμπεριφορά που συνιστά κατάφωρο πταίσμα. Ο προτεινόμενος παραλληλισμός αγνοεί αυτόν τον εξαιρετικό και συμπληρωματικό χαρακτήρα.

79. Μια τέτοια άποψη θα οδηγούσε επίσης σε σημαντική αβεβαιότητα. Στην υπόθεση Emmott, υπήρξε βεβαίως παντελής παράλειψη μεταφοράς μιας οδηγίας, αλλά θα ήταν, φρονώ, αυθαίρετο να περιοριστεί η έννοια της σοβαρής και πρόδηλης παραβάσεως στις περιπτώσεις όπου ένα κράτος μέλος δεν έχει λάβει κανένα απολύτως μέτρο για να μεταφέρει μια οδηγία. Η παράβαση θα μπορούσε να ήταν εξίσου πρόδηλη ή σοβαρή, αν ένα κράτος μέλος μετέφερε μόνο μέρος μιας οδηγίας ή παρέκκλινε προδήλως από ορισμένες διατάξεις· εξάλλου, δεν βλέπω κατ' ανάγκην για ποιον λόγο θα έπρεπε να γίνει διάκριση μεταξύ παραβάσεων οδηγιών και παραβάσεων άλλων διατάξεων του κοινοτικού δικαίου. Το αποτέλεσμα θα ήταν αναπόφευκτα η συστηματική προσβολή παρελθουσών αποφάσεων εκ μέρους των ιδιωτών, πράγμα το οποίο θα είχε ως αποτέλεσμα να εκτεθούν τα κράτη μέλη στον κίνδυνο σημαντικής — και πιθανώς απεριόριστης — αναδρομικής ευθύνης. Αυτό δεν θα συμβιβαζόταν με την ανάγκη για ασφάλεια δικαίου, που είναι ιδιαίτερα σημαντική στην περίπτωση προσβολής τρεχουσών διοικητικών αποφάσεων, που οφείλεται στο πλήθος των καθημερινών συναλλαγών μεταξύ των δημοσίων οργανισμών και των ιδιωτών.

80. Όπως έχω ήδη επισημάνει, η δέουσα εξισορρόπηση της προστασίας των αντλουμένων από το κοινοτικό δίκαιο δικαιωμάτων προς την ασφάλεια δικαίου για τις δημόσιες αρχές μπορεί να επιτευχθεί βάσει των αρχών που έχει ήδη καθιερώσει το

Δικαστήριο. Εξάλλου, δεν θεωρώ ότι οι αρχές αυτές δεν συμβιβάζονται με τη διαμορφούμενη πλέον αγωγή αποζημιώσεως κατά των κρατών. Η αγωγή αυτή πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να έχει εξαιρετικό και συμπληρωματικό χαρακτήρα και, ειδικότερα, δεν πρέπει να χρησιμοποιείται ως μέσον καταστρατηγήσεως των προθεσμιών που ορίζονται για την άσκηση των άλλων προσφυγών κατά των διοικητικών αποφάσεων.

81. Αν ήταν αναγκαίο να δοθεί απάντηση στο τρίτο ερώτημα, αυτή θα ήταν, επομένως, ότι είναι δυνατόν να αντιταχθεί μια προθεσμία όπως αυτή για την οποία πρόκειται στην παρούσα υπόθεση, ακόμη και αν δεν έχουν καταργηθεί οι παράνομες εθνικές διατάξεις στις οποίες στηρίζεται το επίμαχο τέλος.

Πρόταση

82. Επομένως, θεωρώ ότι στα ερωτήματα που υπέβαλε στο Δικαστήριο το College van Beroep voor het Bedrijfsleven πρέπει να δοθεί η ακόλουθη απάντηση:

«Το άρθρο 10 της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, έχει την έννοια ότι μια επιβάρυνση όπως αυτή που επιβάλλεται ετησίως από τα ολλανδικά εμπορικά και βιομηχανικά επιμελητήρια στις επιχειρήσεις, λόγω της καταχωρίσεώς τους σε επιμελητήριο, και υπολογίζεται με βάση το χρησιμοποιούμενο στις επιχειρήσεις κεφάλαιο δεν εμπίπτει στην απαγόρευση που επιβάλλει το άρθρο αυτό. Αυτό δε ακόμη και όταν η καταχώριση αυτή ισχύει, χωρίς αύξηση της επιβαρύνσεως, και ως καταχώριση αποτελούσα προϋπόθεση για την εκ μέρους της εταιρίας ανάληψη δραστηριότητας κατά την έννοια του άρθρου 10, στοιχείο γ', της οδηγίας.»