FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT MARCO DARMON

fremsat den 17. marts 1993 *

Hr. præsident,
De herrer dommere,

1. Betingelserne for tilbagesøgning af fejlagtigt betalte beløb er i en medlemsstat indeholdt i en skattebestemmelse, hvorefter et selskab, som får tilbagebetalt overskydende skat, har ret til en godtgørelse beregnet som en procentdel af de tilbagebetalte beløb, forudsat at selskabet har skattemæssigt hjemsted i denne stat.

2. Er en sådan betingelse i strid med traktatens artikel 52? Dette er i det væsentlige indholdet i det spørgsmål, der er forelagt Domstolen af High Court of Justice of England and Wales.

3. Den filial, som Commerzbank har i London — og som ikke har skattemæssigt hjemsted i Det Forenede Kongerige [1] — ydede mellem 1973 og 1976 lån til nogle amerikanske selskaber. Filialen har i Det Forenede Kongerige betalt skat af de modtagne renter.

4. Men det fremgår af artikel XV i den dobbeltbeskatningsoverenskomst, der er indgået den 2. august 1946 [2] mellem Det Forenede Kongerige og Amerikas Forenede Stater, at udbytte og renter betalt af et amerikansk selskab er fritaget for britisk indkomstbeskatning, medmindre modtageren er statsborger eller har skattemæssigt hjemsted i Det Forenede Kongerige eller er et britisk selskab.

5. Den 12. februar 1990 stadfæstede Chancery Division of the English High Court en afgørelse truffet af Commissioner for the special purposes of the Income Tax Acts, hvori det fastslås, at Commerzbank i henhold til nævnte artikel er fritaget for at betale skat af disse renter. Commerzbank fik samme dag beløbet, nemlig 4 222 234 UKL, tilbagebetalt.

6. I en ny sag krævede Commerzbank erstatning i form af rente af den overskydende skat under påberåbelse af section 825 (2) i Income and Corporation Taxes Act 1988, hvori det hedder, at tilbagebetaling af urigtigt betalte beløb »forhøjes med et beløb (et 'tillæg til det tilbagebetalte beløb' [3]), som er lig med renten af det betalte beløb ...«.

7. Board of Commissioners of the Inland Revenue afviste kravet med den begrundelse, at det i sub-section (1) i samme section er fastsat, at retten til renter forbeholdes selskaber, der har skattemæssigt hjemsted i Det Forenede Kongerige.

8. I maj 1990 anlagde det sagsøgende selskab sag til prøvelse (»judicial review«) af skattemyndighedernes afgørelse. Sagsøgeren gjorde gældende, at betingelsen vedrørende det skattemæssige hjemsted var en åbenbar tilsidesættelse af traktatens artikel 52, 53 og 58,

* Originalsprog: fransk.

1 — Dette punkt er ubestridt. Jf. den forelæggende rets kendelse, præmis 35.

2 — Overenskomsten som ændret ved tillægsprotokollen af 20.9.1966.

3 — Benævnt »repayment supplement«.

og påberåbte sig endvidere traktatens artikel 5 og 7 [4].

9. High Court har derefter spurgt Domstolen, om en medlemsstats afslag på at betale et tillæg til det tilbagebetalte beløb med den begrundelse, at det selskab, der har betalt for meget, ikke har hjemsted i denne medlemsstat, er uforeneligt med fællesskabsretten, navnlig ovennævnte artikler i EØF-traktaten. High Court ønsker tillige afklaret, om svaret på dette spørgsmål kan påvirkes af, at nævnte selskab ikke ville have været fritaget for skatten, hvis det havde haft hjemsted i den pågældende medlemsstat [5].

10. Den britiske regering har gjort gældende, at der i den foreliggende sag ikke har været tale om forskelsbehandling i strid med traktaten. Den har bygget sin argumentation på, at Commerzbank's stilling nødvendigvis må sammenlignes med et britisk selskabs stilling i henseende til den pågældende beskatningsordning betragtes *under ét* [6]. Commerzbank er ikke udsat for forskelsbehandling på grund af den britiske skatteordning, men får tværtimod en gunstig behandling, idet banken får en fordel, der er forbeholdt selskaber, der ikke har skattemæssigt hjemsted (nemlig muligheden for at få tilbagebetalt en skat, som de selskaber, der har skattemæssigt hjemsted, skal betale). Havde banken haft skattemæssigt hjemsted i Det Forenede Kongerige, skulle den have betalt den pågældende skat, og spørgsmålet om dens tilbagebetaling ville ikke være opstået. Commerzbank kan ikke kræve samtidig at opnå de fordele, som tilkommer selskaber, der ikke har skattemæssigt hjemsted i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten, og de fordele, som tilkommer selskaber, der har skattemæssigt hjemsted i henhold til section 825 (2) (herefter benævnt »section 825«).

11. For at kunne vurdere denne argumentation må man først helt nøje identificere den af Commerzbank påberåbte forskelsbehandling. Med henblik herpå må man sammenligne virkningerne af tilbagesøgning af fejlagtigt betalt skat for et selskab, *der har skattemæssigt hjemsted*, og for et selskab, *der ikke har skattemæssigt hjemsted*, når de begge befinder sig i følgende situation: de har betalt for meget i skat, uanset hvilken skat der er tale om, får den overskydende skat tilbagebetalt og kræver renter af de betalte beløb for den tid, hvor de ikke havde rådighed over det, *uanset hvad begrundelsen for tilbagebetalingen er*. Ifølge den regel, der er tale om i den foreliggende sag, kan det første selskab kræve tillægget udbetalt, men det andet selskab ikke.

12. Efter min opfattelse skal man ikke som foreslået af den britiske regering foretage en samlet sammenligning af situationen for et selskab, der ikke har skattemæssigt hjemsted, som ifølge en dobbeltbeskatningsoverenskomst er fritaget for skatten, men har betalt den ved en fejl, og som kræver at få udbetalt et tillæg til det tilbagebetalte beløb, og situationen for et selskab, som har skattemæssigt hjemsted, og som *skylder* denne skat og derfor pr. definition ikke kan få den tilbagebetalt og ikke kan påberåbe sig den pågældende bestemmelse.

13. Denne regel må efter min mening finde anvendelse, uanset hvilken grund der er til tilbagesøgningen. Den har ikke nødvendigvis forbindelse med dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

14. Ganske vist er det selskab, der ikke har skattemæssigt hjemsted i Det Forenede Kongerige, i henhold til overenskomsten fritaget for at betale skat i dette land af de ydede lån. Men denne overenskomst har ikke til formål at fastsætte skattefritagelser, men at fordele

4 — Jf. afsnit 1.10 i den britiske regerings indlæg.

5 — Det præjudicielle spørgsmål er gengivet i retsmøderapporten (I-A).

6 — Jf. afsnit 2.3 i den britiske regerings indlæg.

skatten mellem de stater, som den pågældende skattepligtige har tilknytning til.

15. Selv om det antages, at det, der blot er en overflytning af skatten fra et land til et andet, fører til en egentlig skattefritagelse — nemlig hvis der ikke betales skat af renter i det land, hvor det selskab, der ikke har skattemæssigt hjemsted, er hjemmehørende — er den fordel, som dette selskab har, alene en følge af sidstnævnte lands skatteregler. Fordelen har således intet at gøre med den ret til et tillæg, som er *accessorisk* til tilbagesøgningen af det fejlagtigt betalte beløb, og den fjerner ikke den forskelsbehandling, der følger af anvendelsen af en bestemmelse, som en skatteyder ikke er omfattet af, alene fordi han ikke har skattemæssigt hjemsted i landet.

16. Det må nemlig ikke glemmes, at det selskab, som ikke har skattemæssigt hjemsted, har betalt en skat, *som det ifølge loven ikke skulle have betalt*, og at det kræver skatten tilbagebetalt på samme vilkår som et selskab, der har skattemæssigt hjemsted, ville være underkastet, hvis det havde betalt for meget i skat. Tillægget er ikke en ny »fordel« [7], der indrømmes det selskab, som ikke har skattemæssigt hjemsted, men alene en rimelig godtgørelse for manglende rådighed i en bestemt periode over et beløb, som tilhører dette selskab.

17. Situationen for det selskab, der ikke har skattemæssigt hjemsted, skal sammenholdes med den helt sammenlignelige konkrete situation for et selskab, der har skattemæssigt hjemsted, og som har betalt en skat, det ikke skyldte, og ikke med situationen for et andet selskab, som har betalt en skat, som det faktisk skyldte.

18. Lad os forestille os, at det selskab, der ikke har skattemæssigt hjemsted, ved en fejltagelse har betalt en skat, som hverken selskaber, der har eller ikke har hjemsted, skal betale. Vil det da ikke være åbenbart, at en bestemmelse som den omtvistede er diskriminerende, da det selskab, som ikke har skattemæssigt hjemsted, herved unddrages renter, som det selskab, der har skattemæssigt hjemsted, kan kræve?

19. Det Forenede Kongeriges opfattelse må endvidere afvises af en mere grundlæggende årsag. Ifølge Det Forenede Kongerige fjerner den britisk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst enhver mulighed for forskelsbehandling til skade for selskaber, der ikke har skattemæssigt hjemsted dér, idet disse selskaber er fritaget for en skat, som alene de selskaber, der har skattemæssigt hjemsted, skal betale. Dvs. at det er ved at anvende en dobbeltbeskatningsoverenskomst, at man fjerner en forskelsbehandling med hensyn til vilkårene for tilbagesøgning af fejlagtigt betalt skat.

20. Som Domstolen har fastslået i dom af 28. januar 1986 i sagen Kommissionen mod Frankrig [8]:

»... er de rettigheder, udbyttemodtagerne har i henhold til traktatens artikel 52, *ubetingede*, og en medlemsstat kan ikke gøre deres overholdelse afhængig af indholdet af en overenskomst, den har indgået med en anden medlemsstat« [9].

21. Her kan overholdelsen af fællesskabsretten ikke gøres afhængig af anvendelsen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået med et tredjeland.

7 — Bilaget til forelæggelseskendelsen, s. 15 in fine i den franske version.

8 — Sag 270/83, Sml. s. 273.

9 — Præmis 26, min fremhævelse.

22. Domstolen har nemlig udledt af traktatens artikel 234, at når blot tredjelandes rettigheder ikke berøres, kan konventioner indgået før traktatens ikrafttræden mellem disse tredjelande og en medlemsstat ikke påberåbes til støtte for begrænsninger i samhandelen i Fællesskabet [10].

23. Tilsvarende kan en overenskomst indgået af en medlemsstat med et tredjeland før tiltrædelsen af Fællesskabet ikke påberåbes til støtte for begrænsninger i etableringsfriheden mellem medlemsstaterne.

24. For at undersøge, om det selskab, som ikke har skattemæssigt hjemsted, udsættes for forskelsbehandling på grund af betingelserne for udbetaling af »et tillæg til det tilbagebetalte beløb«, kan man ikke sammenligne selskabets situationen med situationen for selskaber, der har skattemæssigt hjemsted, hvis omstændighederne bevirker, at disse selskaber ikke kan påberåbe sig denne bestemmelse.

25. Derfor er det uden betydning for besvarelsen af det forelagte spørgsmål, at et selskab ikke ville have været fritaget for skat (således at der ikke ville opstå noget spørgsmål om tilbagebetaling af skatten), såfremt selskabet havde haft skattemæssigt hjemsted i den skatteopkrævende medlemsstat.

26. Den ret, der er fastsat i traktatens artikel 52, er ikke alene en ret til at etablere sig i en anden EF-medlemsstat, det er også retten til at oprette agenturer, filialer eller datterselskaber [11].

27. Disse må ej heller udsættes for forskelsbehandling. At en bank kunne have oprettet et datterselskab i stedet for en filial kan ikke retfærdiggøre en tilsidesættelse af etableringsretten:

»I henhold til artikel 52, stk. 1, andet punktum, har de erhvervsdrivende udtrykkeligt mulighed for frit at vælge, under hvilken juridisk form de vil udøve virksomhed i en anden medlemsstat, og denne valgmulighed må ikke begrænses af diskriminerende skattebestemmelser« [12].

28. Kan en forskelsbehandling på grund af *skattemæssigt hjemsted* betragtes som en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet?

29. Artikel 52 er ligesom artikel 30, 48 og 59 først blevet betragtet som en »lex specialis« til artikel 7 og som en simpel bestemmelse til gennemførelse af det forbud mod forskelsbehandling, der er fastsat i artikel 7.

30. Domstolen har længe anerkendt, at artikel 52 er til hinder for åbenbar forskelsbehandling på grundlag af nationalitet [13].

31. Artikel 52 forbyder desuden »enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelsen af andre kriterier reelt fører til samme resultat ...« [14]. Således citerer Domstolen i dommen af 28. april 1977, Thieffry [15], den almindelige plan for ophævelse af begrænsninger i for etableringsfriheden, som

10 — Jf. dom af 11.3.1986, sag 121/85, Conegate Limited, Sml. s. 1007, præmis 25, og af 22.9.1988, sag 286/86, Anklagemyndigheden mod Deserbais, Sml. s. 4907, præmis 18.

11 — Jf. præmis 17 i dom af 27.9.1988, sag 81/87, Daily Mail, Sml. s. 5483.

12 — Præmis 22 i ovennævnte dom i sagen Kommissionen mod Frankrig. Jf. ligeledes præmis 16 i dom af 10.7.1986, sag 79/85, Segers, Sml. s. 2375.

13 — Dom af 21.6.1974, sag 2/74, Reyners, Sml. s. 631. I øvrigt knæsætter denne dom princippet om, at artikel 52 er umiddelbart anvendelig fra udløbet af overgangsperioden.

14 — Dom af 5.12.1989, sag C-3/88, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 4035, præmis 8.

15 — Sag 71/76, Sml. s. 765.

blev vedtaget den 18. december 1961 i medfør af traktatens artikel 54, og som foreskrev ophævelse af »enhver form for skjult forskelsbehandling, idet der under afsnit III, B som eksempel på restriktioner, der skal ophæves, anføres 'vilkår, som i henhold til administrativt eller ved lov fastsatte bestemmelser eller ifølge administrativ praksis stilles for adgangen til eller udøvelsen af en selvstændig virksomhed, og som, om end de gælder uden hensyn til [16] nationalitet, udelukkende eller hovedsagelig hindrer udlændinges adgang til eller udøvelse af sådan virksomhed'« [17].

32. Betingelsen om skattemæssigt hjemsted kan udgøre en skjult forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, idet den i praksis hovedsagelig rammer statsborgere fra de øvrige medlemsstater.

33. Domstolen har således fastslået, at artikel 52 er til hinder for, at en medlemsstat som betingelse for at optage et fiskerfartøj i sit nationale register kræver, at fartøjets ejere, befragtere, bestyrere og de, der forestår driften af fartøjet, skal være statsborgere i medlemsstaten og skal have fast ophold og bopæl i medlemsstaten [18].

34. Domstolen har udtalt sig således:

»Hvad angår betingelsen om, at fartøjets ejere, befragtere, bestyrere og de, der forestår driften af fartøjet, samt for selskabers vedkommende selskabsdeltagerne og bestyrelsesmedlemmerne, skal have fast ophold og bopæl i registreringsstaten, må det fastslås, at en sådan betingelse, som ikke er begrundet i de rettigheder og forpligtelser, der opstår i forbindelse med tildelingen af flagret, fører til forskelsbehandling på grundlag af nationalitet. De fleste statsborgere i den pågældende stat vil nemlig have fast ophold og bopæl i denne stat, således at de automatisk opfylder betingelsen, mens statsborgere i andre medlemsstater i de fleste tilfælde må flytte til denne stat eller tage fast ophold dér for at opfylde lovgivningens krav. Heraf følger, at artikel 52 er til hinder for at stille en sådan betingelse« [19].

35. En forskelsbehandling på grundlag af kriteriet om fast ophold kan således være i strid med artikel 52.

36. Men hvorledes forholder det sig med kriteriet om *skattemæssigt* hjemsted?

37. På dette område har kriteriet en ganske særlig betydning. Man foretrækker det frem for nationalitetskriteriet, som indebærer, at et land kan opkræve skat af personer, der kan have mistet enhver reel, navnlig økonomisk, tilknytning til dette land.

38. I fællesskabsretten tages der i øvrigt hensyn til dette kriterium. Således er der i Rådets direktiver af 23. juli 1990 om en

16 — I den franske tekst læses »distinction de nationalité« i stedet for »acception de nationalité«, jf. også den engelske, tyske og italienske version af dommen: »although applicable irrespective of nationality«, »unabhängig von der Staatsangehörigkeit«, »senza distinzione di cittadinanza«.

17 — A.st., præmis 13. Jf. ligeledes traktatens artikel 67.

18 — Dom af 25.7.1991, sag C-221/89, Factortrame, Sml. I, s. 3905, domskonklusionen.

19 — A.st., præmis 32.

fælles beskatningsordning ved fusion og ombytning af aktier og om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater [20] udtrykkeligt tale om selskaber, der »anses for at være skattemæssigt hjemmehørende« i en stat.

39. Medlemsstaterne har ved EØF-traktatens artikel 220 forpligtet sig til at afskaffe dobbeltbeskatning inden for Fællesskabet. Det er netop ved at anvende dette kriterium, at det er lykkedes for medlemsstaterne at afskaffe dobbeltbeskatningen gennem bilaterale overenskomster.

40. Domstolen har ikke udelukket, at en sondring på grundlag af et selskabs hjemsted eller en sondring på grundlag af en fysisk persons bopæl under visse betingelser kan være berettiget inden for det skatteretlige område [21].

41. Domstolen har dog begrænset denne mulighed. Medlemsstaterne kan ved fastsættelsen af skattereglerne ikke gribe ind i de friheder, som fællesskabsretten sikrer *samtlige* medlemsstaternes statsborgere. Bl.a. princippet om etableringsfrihed ville være virkningsløst, såfremt det kunne begrænses ved nationale diskriminerende bestemmelser om indkomstbeskatning [22]. Dvs. at Domstolen, såfremt personer, som ikke har skattemæssigt hjemsted, sidestilles med personer, som har skattemæssigt hjemsted, og begge kategorier underkastes samme skatteordning, ikke tillader, at denne ordning *anvendes* på diskriminerende måde.

42. Dette er efter min mening det væsentlige i Domstolens ovennævnte dom i sagen Kommissionen mod Frankrig, hvori det hedder:

»... Når de to former for etablering i indkomstskattemæssig henseende behandles ens, er det i fransk lovgivning dermed anerkendt, at der med hensyn til de nærmere regler og vilkår for den nævnte beskatning ikke består nogen objektivt forskellig situation mellem de to etableringsformer, som kan begrunde en forskellig behandling« [23].

Der er således tale om forskelsbehandling, når

»... de to grupper af selskaber ... inden for samme beskatningsordning behandles forskelligt med hensyn til en skattemæssig fordel som for eksempel en skattegodtgørelse« [24].

43. Domstolen har bl.a. på grund af denne uoverensstemmelse konstateret en forskelsbehandling i strid med artikel 52.

44. I lighed hermed må en rettighed, der indrømmes såvel selskaber, der har skattemæssigt hjemsted, som selskaber, der ikke har skattemæssigt hjemsted, ikke anvendes på en diskriminerende måde. Hvis en ret til tilbagesøgning af for meget betalt skat således indrømmes såvel selskaber, der ikke har skattemæssigt hjemsted, som selskaber, der har skattemæssigt hjemsted, fordi der ikke er nogen objektiv forskel, som kan begrunde, at de selskaber, der ikke har skattemæssigt hjemsted, ikke indrømmes denne rettighed, skal rettigheden anvendes uden forskelsbehandling, dvs. uden at sondre mellem disse selskaber for så vidt angår ydelsen af »repayment supplement«, der, som nævnt,

20 — Henholdsvis direktiv 90/434/EØF og 90/435/EØF (EFT L 225, s. 1 og 6).

21 — Jf. præmis 19 i ovennævnte dom af 28.1.1986 i sagen Kommissionen mod Frankrig.

22 — Jf. angående princippet om ligebehandling for så vidt angår aflønning, præmis 12 i dom af 8.5.1990, sag C-175/88, Biehl, Sml. I, s. 1789.

23 — Præmis 20.

24 — A.st.

oven i købet kun er accessorisk til tilbagesøgningen.

45. Ved at behandle selskaber, som er i samme situation, idet de har betalt for meget skat, forskelligt, er en bestemmelse, der udelukker selskaber, som ikke har skattemæssigt hjemsted, fra at få udbetalt renter, således udtryk for forskelsbehandling af disse selskaber.

46. Er kriteriet skattemæssigt hjemsted i den sag, der behandles for den nationale ret, en skjult forskelsbehandling på grundlag af nationalitet?

47. På selskabsrettens område falder »skattemæssigt hjemsted« ikke nødvendigvis sammen med adresse eller nationalitet.

48. Det britiske eksempel er hvad dette angår særlig oplysende: et selskab er britisk, såfremt det er registreret (»incorporated«) i Det Forenede Kongerige og har sit vedtægtsmæssige hjemsted (»registered office«) og dermed sin adresse dér.

49. »Hjemsted« er hovedsagelig et skattemæssigt begreb. Et selskab er »resident« i det land, hvorfra selskabet faktisk ledes [25]. Det er således ved dom fastslået, at et selskab, der var registreret i Det Forenede Kongerige og havde sit vedtægtsmæssige hjemsted dér, men faktisk blev ledet fra Kairo, hvor direktøren og personalet boede fast, var skattemæssigt hjemmehørende i Egypten og ikke i Det Forenede Kongerige [26].

50. Domstolen kræver ikke, for at der kan være tale om skjult forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, at foranstaltningen alene berører personer eller selskaber, som ikke har skattemæssigt hjemsted, men at den »hovedsagelig« eller »navnlig« berører [27] disse.

51. Det kan nemlig ikke bestrides, at kriterierne »skattemæssigt hjemsted« og »nationalitet« i stor udstrækning overlapper hinanden.

52. Som Domstolen har fastslået i Biehl-dommen:

»... selv om [bestemmelsen] uden forskel finder anvendelse uanset den berørte skattepligtige persons nationalitet, vil en anvendelse af kriteriet om permanent bopæl på det nationale område som betingelse for en eventuel tilbagebetaling af overskydende skat navnlig være til skade for skattepligtige personer, der er statsborgere i andre medlemsstater« [28].

53. Det kan således under tilsvarende omstændigheder ikke hævdes, at selskaber, som har skattemæssigt hjemsted i udlandet, behandles lige.

54. Lad os betragte de grunde, som den britiske regering har fremført.

55. Den har påstået, at såfremt der ikke fandtes en sådan begrænsning i retten til tilbagesøgning af fejlagtigt betalte beløb, ville selskaber, der ikke har skattemæssigt hjemsted, være gunstigere stillet end de selskaber, som har skattemæssigt hjemsted.

25 — »In tax law a company is ordinarily resident where the actual management of the company is carried on«, Palmer's Company Law, Sweet and Maxwell, 1992, London, afsnit 2514.

26 — Egyptian Delta Land and Investment Co. Ltd v. Todd, (1929) A. C.1, citeret i Palmer's Company Law, a.st., afsnit 2514.

27 — Jf. ovennævnte dom af 8.5.1990, Biehl, præmis 14.

28 — A.st.

56. Domstolen har i ovennævnte dom i sagen Kommissionen mod Frankrig forkastet dette argument i følgende vendinger:

»... en forskellig behandling [kan] heller ikke være berettiget på grund af eventuelle fordele, som filialer og agenturer ellers måtte have i forhold til selskaber, og som ifølge den franske regering opvejer ulemperne ved, at de ikke indrømmes skattegodtgørelse. Selv om sådanne fordele eksisterer, kan dette ikke begrunde en tilsidesættelse af den i artikel 52 fastsatte forpligtelse til at yde de for landets egne statsborgere gældende vilkår med hensyn til skattegodtgørelse ...« [29].

57. Forskelsbehandlingen af selskaber, der ikke har skattemæssigt hjemsted i landet, kan ej heller begrundes med de særlige forhold, der kendetegner skattesystemerne i de forskellige medlemsstater, eller med forskellene mellem disse systemer eller med reglerne for dobbeltbeskatning.

58. Også her vil jeg citere Domstolens afgørelse i sagen Kommissionen mod Frankrig:

»... I mangel af en sådan harmonisering afhænger et selskabs retsstilling i skattemæssig henseende af det nationale retssystem, det er omfattet af, men EØF-traktatens artikel 52 forbyder, at en medlemsstat i sin lovgivning for personer og selskaber, som udnytter retten til at etablere sig dér, fastsætter vilkår for deres udøvelse af virksomhed, der adskiller sig fra de vilkår, der er fastsat for landets egne statsborgere« [30].

59. Endelig forekommer den britiske regerings sidste begrundelse mig at være noget paradoksal [31]: det er berettiget at yde selskaber og personer, der har skattemæssigt hjemsted, et tillæg til det tilbagebetalte beløb, fordi de skattemæssige problemer for deres vedkommende kan afgøres hurtigt, »således at der ikke bliver tale om noget tillæg« [32]. Derimod indgives klagerne fra personer, som ikke har skattemæssigt hjemsted, ofte sent på grund af disses forsømmelighed og vanskelighederne i forbindelse med delingen af beskatningsretten mellem flere medlemsstater. Et krav om tilbagebetaling af for meget betalt skat, som fremkommer sent, kan blive en yderst kostbar affære for skattemyndighederne [33], og en kilde til berigelse for den langsomme skatteyder.

60. Jeg mener ikke, at man kan gøre den indviklede kompetencefordeling mellem medlemsstaterne på skatteområdet gældende over for en skatteyder, der har betalt for meget skat. Jeg er ligeledes ret skeptisk med hensyn til den berigelse, der kan være resultatet af anvendelsen af en ved lov fastsat rentesats. Men jeg finder det især muligt at forene overholdelsen af forbuddet mod forskelsbehandling med nødvendigheden af at tidsbegrænse retten til at tilbagesøge fejlagtigt betalte beløb, ikke ved alene at fratage det selskab, som ikke har skattemæssigt hjemsted, enhver ret til renter, uanset om dets krav er fremsat tidligt eller sent, men ved at fastsætte en rimelig forældelsesfrist, som finder anvendelse uden forskel på selskaber,

29 — Præmis 21.

30 — A.st., præmis 24.

31 — Jf. den britiske regerings indlæg, s. 13 i den franske oversættelse.

32 — A.st. Det skal i øvrigt bemærkes, at den omtvistede bestemmelse blev ophævet den 7.12.1992.

33 — Jf. section 825: renten er på 8,25% p.a. af de fejlagtigt betalte beløb.

som har og selskaber som ikke har skattemæssigt hjemsted, i forbindelse med tilbagesøgning af for meget betalt skat [34].

61. I mangel af overbevisende begrundelser synes en medlemsstats afslag på at betale et selskab et tillæg til det tilbagebetalte beløb, fordi det ikke har skattemæssigt hjemsted i landet, uforeneligt med EØF-traktatens artikel 52 og 58.

62. Det præjudicielle spørgsmål vedrører ligeledes artikel 7, som inden for traktatens anvendelsesområde forbyder såvel åbenlys som skjult forskelsbehandling på grundlag af nationalitet [35].

63. Som Domstolen har udtalt i dom af 9. juni 1977 i sagen van Ameyde [36] og for ganske nylig i dom af 26. januar 1993 i sagen Werner [37], garanterer traktatens artikel 52 inden for området etableringsret gennemførelsen af det i artikel 7 fastsatte princip, hvorfor en lovgivning, der er i overensstemmelse med artikel 52, også er i overensstemmelse med artikel 7 [38].

64. Omvendt har Domstolen i dom af 30. maj 1989 i sagen Kommissionen mod Grækenland [39] fastslået:

»... det almindelige, principielle forbud mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, som opstilles i traktatens artikel 7, gennemføres ved traktatens artikel 48, 52 og 59 for de af disse særligt regulerede områder. Følgelig er enhver forskrift, som er uforenelig med disse bestemmelser, også uforenelig med traktatens artikel 7 ...

Traktatens artikel 7 ... kan følgelig kun anvendes selvstændigt på forhold omfattet af fællesskabsretten, for hvilke traktaten ikke indeholder særlige bestemmelser om forbud mod forskelsbehandling« [40].

65. Da der alene har været tale om situationer, der er omfattet af artikel 52, er det ikke fornødent at undersøge, om der har været tale om en specifik tilsidesættelse af artikel 7.

66. Jeg skal endelig bemærke, at det for Domstolen forelagte spørgsmål også vedrører traktatens artikel 5.

67. Det er vel næppe nødvendigt at erindre om, at den forpligtelse, der er indeholdt i denne artikel, ikke skaber rettigheder for Fællesskabets borgere, som det påhviler de nationale domstole at beskytte [41]?

34 — Dommen af 16.7.1992, sag C-163/90, Administration des douanes et des droits individuels mod Legros, Sml. I, s. 4625, illustrerer de vanskeligheder, der opstår, når forældelsesfristen i forbindelse med tilbagesøgning af for meget betalt skat er for lang. Til støtte for sin anmodning om en begrænsning af dommens tidsmæssige virkninger gjorde den franske regering gældende, at kravene om tilbagebetaling af de uretmæssigt opkrævede oversøiske afgifter var undergivet den trediveårige forældelsesfrist.

35 — Ovennævnte dom af 12.2.1974 i sagen Sotgiu.

36 — Sag 90/76, Sml. s. 1091.

37 — Sag C-112/91, præmis 20, Sml. I, s. 429.

38 — Ovennævnte van Ameyde-dom, præmis 27. Se ligeledes dom af 14.1.1988, sag 63/86, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 29, præmis 12.

39 — Sag 305/87, Sml. s. 1461.

40 — Præmis 12 og 13.

41 — Dom af 24.10.1973, sag 9/73, Schlüter, Sml. s. 1135, præmis 39.

68. Jeg foreslår derfor, at Domstolen kender for ret:

»Traktatens artikel 52 og 58 er til hinder for, at retten til et tillæg til en tilbagebetalt overskydende skat ifølge en medlemsstats lovgivning forbeholdes selskaber, der har skattemæssigt hjemsted i denne medlemsstat, og nægtes selskaber, der ikke har skattemæssigt hjemsted dér, selv om disse er registreret i en anden medlemsstat, hvor de har skattemæssigt hjemsted. Det er herved uden betydning, at sidstnævnte selskaber ikke ville have været fritaget for skat, såfremt de havde haft skattemæssigt hjemsted i den første medlemsstat.«