# JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
F. G. JACOBS
7 päivänä maaliskuuta 1996 *

1. Esillä olevassa asiassa on kysymyksessä Alankomaiden College van Beroep voor het Bedrijfslevenin (kauppa- ja teollisuusasioiden hallinnollinen tuomioistuin) yhteisöjen tuomioistuimelle esittämä ennakkoratkaisupyyntö, jossa pyritään selvittämään, onko alankomaisten kauppa- ja teollisuuskamarien alueellaan sijaitsevilta yrityksiltä perimä maksu yhteensopiva pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista annetun direktiivin kanssa, jossa kielletään kantamasta pääomanhankintaveron lisäksi muita veroja pääomayhtiön rekisteröinnistä tai muista tällaisen yhtiön toiminnan aloittamiseen mahdollisesti liittyvistä muodollisuuksista.

2. Kauppa- ja teollisuuskamarit perivät tämän alankomaisen maksun vuosittain kaupparekisteriinsä merkityiltä yrityksiltä, ja maksua käytetään kauppa- ja teollisuuskamareiden eri toimintojen rahoittamiseen. Yrityksen käsitteeseen sisältyvät laajalti kaikenlaiset sekä kaupallista toimintaa harjoittavat yritykset että holding- tai sijoitustoimintaa harjoittavat yritykset. Maksu perustuu yritykseen sijoitettuun pääomaan, joka määritellään yrityksen rahastojen, varausten ja pitkäaikaisten velkojen perusteella, ja tämä määrä voi olla jopa 24 400 Hollannin guldenia (NLG).

3. Kaikki yhtiöt (paitsi toimintaa harjoittamattomat yhtiöt, eli sellaiset yhtiöt, joissa ei ole yhtään pääomaa) omistavat periaatteessa rekisteröitävän yrityksen, ja niiltä peritään siten maksu. Koska Alankomaiden lainsäädännössä yritysrekisteri on yhdistetty yhtiörekisteriin, yhtiön itsensä osalta ei tarvita erillistä rekisteröintiä, paitsi jos yhtiön sääntömääräinen kotipaikka ei ole sen kauppa- ja teollisuuskamarin alueella, johon yritys on sijoittautunut. Tässä tapauksessa yhtiön sääntömääräisen kotipaikan kauppa- ja teollisuuskamari veloittaa yhtiön rekisteröimisestä pienehkön 61 NLG:n lisämaksun.

4. Pääasiassa kantajina olevat yhtiöt katsovat, että direktiivissä kielletään kauppa- ja teollisuuskamareita perimästä niiltä yrityksiä koskevan maksun kaltaista veroa ja että kauppa- ja teollisuuskamarit voivat periä ainoastaan yhtiön rekisteröinnistä maksettavan 61 NLG.

5. Mikäli tämä maksu on lainvastainen, on lisäksi selvitettävä, voivatko kauppa- ja teollisuuskamarit vedota kansallisen lain 30 päivän määräajan kulumiseen niiden päätöksistä tehtyjä valituksia vastaan torjuakseen aikaisempien vuosien osalta perittyjen maksujen palauttamista koskevat vaatimukset.

* Alkuperäinen kieli: englanti.

**Asiaa koskevat kansalliset säädökset**

6. Vuoden 1963 *Wet op de Kamers van Koophandel en Fabrieken*in (kauppa- ja teollisuuskamareista annettu laki) mukaan kauppa- ja teollisuuskamareiden tehtävänä on edistää alueensa yritysten kaupallisia etuja. [1] Kauppa- ja teollisuuskamarit tarjoavat erilaisia palveluja, joihin sisältyy kauppaa ja teollisuutta palvelevien toimielinten perustaminen ja hallinto, mainonta, kaupallisia etuja edistävien toimielinten tukeminen, allekirjoitusten oikeaksi todistaminen, valan vastaanottaminen ja tietojen kerääminen. [2] Useat viralliset tahot käyttävät kauppa- ja teollisuuskamareita kauppaa ja teollisuutta koskevien tietojen lähteenä. [3]

7. Vuoden 1918 *Handelsregisterwet*in (kaupparekisterilaki) 1 pykälän mukaan kauppa- ja teollisuuskamareiden on pidettävä rekisteriä alueellansa sijaitsevista yrityksistä. Lain 1 pykälän 1, 2, 3 ja 7 momentissa, sellaisena kuin laki on muutettuna, säädetään seuraavaa:

"1. On olemassa kaupparekisteri, johon on merkittävä kaikki yritykset

a) joilla on kotipaikka Alankomaissa tai

b) joilla on sivuliike Alankomaissa —— tai

c) joita edustaa Alankomaissa kauppaedustaja.

2. Kauppa- ja teollisuuskamarit pitävät kaupparekisteriä kukin oman alueensa osalta.

3. Rekisteröinti on tehtävä jokaisessa kauppa- ja teollisuuskamarissa, jonka alueelle

1 — Ks. lain 3 pykälä.
2 — Ks. lain 16 pykälä.
3 — Ks. lain 17 ja 18 pykälä.

yritys on sijoittautunut tai jossa sen sivuliike sijaitsee.

— —

7. Lisäksi kaupparekisteriin on merkittävä kaikki osakeyhtiöt, rajavastuuyhtiöt, osuuskunnat, keskinäiset vakuutusyhtiöt ja eurooppalaiset taloudelliset etuyhtymät —— joiden sääntömääräinen kotipaikka on Alankomaissa. Rekisteröinti on tehtävä sen kauppa- ja teollisuuskamarin alueella, jossa yhtiön sääntömääräinen kotipaikka on."

8. Kansallinen tuomioistuin selvittää ennakkoratkaisupyynnössään, että yritysten rekisteröinnillä kaupparekisteriin on kaksinkertainen tehtävä. Yhtäältä sillä täytetään se yhtiöiden rekisteröintivaatimus, josta on säädetty niissä kansallisissa säännöksissä, joilla pannaan täytäntöön neuvoston direktiivi 68/151/ETY,[4] jonka 3 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioissa on oltava direktiivissä tarkoitetuille yhtiöille joko keskusrekisterissä, kaupparekisterissä tai yhtiörekisterissä oma asiakirjakansionsa. Toisaalta se on talouselämää koskevien tietojen lähde ja luettelo sellaisista yrityksistä, joita varten kauppa- ja teollisuuskamari on perustettu ja joiden etuja kauppa- ja teollisuuskamari pyrkii puolustamaan.

9. Kaupparekisterilain 9 pykälän c momentissa estetään sellaisen oikeushenkilön kaksinkertainen rekisteröinti, jonka sääntömääräinen kotipaikka on samalla alueella kuin sen hyödyntämä yritys. Tässä säännöksessä säädetään seuraavaa:

"Kun 1 pykälän 7 momentissa tarkoitettu oikeushenkilö omistaa yrityksen, joka on rekisteröity sellaisessa kauppa- ja teollisuuskamarissa, jonka alueella tällä oikeushenkilöllä on sääntömääräinen kotipaikkansa, yrityksen rekisteröiminen mainitussa kauppa- ja teollisuuskamarissa merkitsee myös sen omistavan oikeushenkilön rekisteröintiä".

10. On katsottava, että lain 1 pykälän 1 momentin yrityksen käsite kattaa sekä kaupallista toimintaa harjoittavat yritykset että holdingyhtiöt ja sijoitustoimintaa harjoittavat yksiköt. Siten käytännössä 1 pykälän 7 momentin mukaista rekisteröintiä vaaditaan ainoastaan yhtiöiltä, joilla ei ole mitään toimintaa, tai yhtiöiltä, joiden omis-

4 — Niiden takeiden yhteensovittamisesta samanveroisiksi, joita jäsenvaltioissa vaaditaan perustamissopimuksen 58 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuilta yhtiöiltä niiden jäsenten sekä ulkopuolisten etujen suojaamiseksi, 9 päivänä maaliskuuta 1968 annettu ensimmäinen neuvoston direktiivi 68/151/ETY (EYVL 1968 L 65, s. 8).

tama yritys on eri alueella kuin yhtiön sääntömääräinen kotipaikka.

11. Lain 22 pykälä koskee rekisteröintimaksuja. Lain 22 pykälän 1—4 momentissa säädetään seuraavaa:

"1. Kauppa- ja teollisuuskamari perii vuosittain määräämänsä suuruisen rekisteröintimaksun alueelleen sijoittautuneen yrityksen rekisteröinnistä tai sellaisen yrityksen rekisteröinnistä, joka olisi rekisteröitävä kyseisessä kauppa- ja teollisuuskamarissa.

2. Kauppa- ja teollisuuskamari ei voi vaatia 1 momentissa tarkoitetussa määräyksessään korkeampaa maksua, kuin kyseiselle yritysryhmälle on määrätty hallinnollisessa päätöksessä.

3. Edellä 2 momentin tarkoituksessa yritykset ryhmitellään niihin sijoitetun pääoman mukaan, josta on vähennetty tappiot. Erityistapauksissa yritykset voidaan jakaa ryhmiin eri perusteita noudattaen. Jokaiselle yritysryhmälle määrätään maksu 1 momentin soveltamiseksi.

4. Yritykseen sidotun pääoman katsotaan sisältävän:

a) rahastot ja varaukset, lukuun ottamatta sellaisia rahastoja ja varauksia, joita käytetään velvoitteiden ja välittömästi esitettävien riskien kattamiseen, jos näiden määrä ei ylitä velvoitteiden ja riskien arvoa;

b) velat, jotka on tehty vuodeksi tai sitä pidemmäksi ajaksi."

12. Yksityiskohtaisempia säännöksiä rekisteröinnistä ja maksuista on säädetty 1.8.1956 ja 5.12.1968 annetuissa kuninkaallisissa asetuksissa (arrêté royal). Viimeksi mainitun, 5.12.1968 annetun kuninkaallisen asetuksen, sellaisena kuin se on muutettuna, 3 artiklan mukaan maksu vaihtelee ryhmän I yrityksiltä (pääoma vähemmän kuin 25 000 NLG) kannettavasta 61 NLG:sta 24 000 NLG:iin, jota kannetaan ryhmän XVI yrityksiltä (pääoma 500 miljoonaa NLG tai enemmän). Vuoden 1950 *Wet op de Bedrijfsorganisatie*n (kaupan järjestämisestä annettu laki), sellaisena kuin se on muutettuna, mukaan rekiste-

röintimaksuja nostetaan hieman lisämaksulla Alankomaiden talous- ja sosiaalineuvoston (Nederlandse Sociaal-Economische Raad) hyväksi.

13. Kaupparekisterilain 22 pykälän 6 momentti koskee oikeushenkilöiden rekisteröintiä. Siinä säädetään seuraavaa:

"Hallinnollisessa päätöksessä määrätty summa on maksettava edellä 1 pykälän 7 momentissa tarkoitetun oikeushenkilön rekisteröimisestä jokaisena kalenterivuotena, jonka aikana kyseinen oikeushenkilö on rekisteröity tai rekisteröitävä asianomaiseen kaupparekisteriin. Tätä säännöstä ei ole sovellettava, jos 9 pykälän c momentin mukaisesti oikeushenkilön omistaman yrityksen rekisteröinti merkitsee myös oikeushenkilön rekisteröintiä."

14. Kuten olen jo selvittänyt, yhtiön, joka omistaa yrityksen sääntömääräisen kotipaikkansa alueella, ei tarvitse rekisteröityä yrityksestään erillisenä, eikä tämä yhtiö maksa mitään lisämaksua. Jos yhtiön sääntömääräinen kotipaikka ja sen yritys ovat eri alueilla, yhtiön on maksettava asianomaiselle kauppa- ja teollisuuskamarille erillinen rekisteröintimaksu. Siten 5.12.1968 annetun asetuksen 8 a pykälän mukaan tämä maksu on 61 NLG, mikä vastaa maksua alimman ryhmän (ryhmä I) yritysten osalta. Kansallisen tuomioistuimen mukaan 61 NLG:n maksu vastaa rekisterinpidon kustannuksia.

15. Kaupparekisterilain 26 pykälän mukaan yrityksen omistajan tai rekisteröidyn oikeushenkilön on maksettava tämä maksu. Jos maksu on laiminlyöty, kyseisen kauppa- ja teollisuuskamarin on lähetettävä maksukehotus, joka on pantavissa täytäntöön *Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering*in (laki riita-asioiden oikeudenkäyntimenettelystä) säännösten mukaan.

16. Rekisteröintivelvoitteen noudattamisen laiminlyönti on rikos, josta rangaistaan vankeudella, sakolla tai molemmilla. [5]

17. Valitus kauppa- ja teollisuuskamarin päätöksistä on esitettävä College van Beroep voor het Bedrijfslevenille. [6] Valitus on tehtävä 30 päivän kuluessa päätöksen tiedoksiannosta, tekemisestä tai lähettämisestä. [7] Kuitenkin valitus on otettava tutkittavaksi, jos kyseinen asianosainen näyttää toteen, että

5 — Ks. *Wet van 22 juni 1950 houdende vaststelling van regelen voor de opsporing, de vervolging en de berechting van economische delicten*in (laki talousrikosten tutkinnasta, syyttämisestä ja tuomitsemisesta) 1 pykälän 4 c momentti, 2 pykälän 4 momentti ja 6 pykälän 1 ja 4 e momentti.

6 — Ks. kauppa- ja teollisuuskamareista annetun lain 31 pykälä.

7 — *Wet administratieve rechtspraak bedrijfsorganisatie 1954*:n (laki talouselämän hallinnollisista oikeussuojakeinoista) 33 pykälä.

määräajan noudattamatta jättämisen syynä ei ollut asianosaisesta johtuva seikka. [8]

## Yhteisön säädökset

18. Neuvosto on pyrkinyt perustamissopimuksen 99 ja 100 artiklan nojalla pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista annetussa direktiivissä 69/335/ETY [9] yhdenmukaistamaan pääomayhtiöiden pääoman hankinnasta kannettavat verot (pääomanhankintavero). Direktiiviä on tämän jälkeen muutettu useasti, [10] mutta mikään näistä muutoksista ei ole merkityksellinen esillä olevassa asiassa.

19. Direktiivin 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on kannettava pääomayhtiöiden pääoman hankinnasta 2—9 artiklan säännösten mukaisesti yhdenmukaistettava vero, jäljempänä 'pääomanhankintavero'".

20. Direktiivin 3 artiklan asiaa koskevissa säännöksissä säädetään seuraavaa:

"1. 'Pääomayhtiöllä' tarkoitetaan tässä direktiivissä:

a) seuraavia —— Alankomaiden lainsäädännön mukaisia yhtiöitä:

— — naamloze vennootschap;

— — commanditaire vennootschap op aandelen;

b) kaikki yhtiöt, yhteenliittymät tai oikeushenkilöt, joiden pääomaa tai varoja vastaavat osuudet ovat vaihdettavissa arvopaperipörssissä;

c) kaikki voittoa tavoittelevat yhtiöt, yhteenliittymät tai oikeushenkilöt, joiden jäsenillä on oikeus ilman etukäteisvaltuutusta luovuttaa yhtiöosuuksiaan kolman-

8 — Em. lain 33 pykälän 3 momentti.

9 — EYVL L 249, s. 25.

10 — Viimeisin muutos tehtiin neuvoston direktiivillä 85/303/ETY (EYVL 1985 L 156, s. 23).

sille ja joiden jäsenten vastuu yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön veloista rajoittuu heidän osuuksiensa arvoon.

2. Tätä direktiiviä sovellettaessa pääomayhtiöinä pidetään kaikkia voittoa tavoittelevia muita yhtiöitä, yhteenliittymiä tai oikeushenkilöitä. Jäsenvaltioita ei kuitenkaan voida pitää pääomayhtiöinä pääomanhankintaveroa kannettaessa."

21. Direktiivin 4 artiklassa säädetään eri toimista, joista on suoritettava tai voidaan joutua suorittamaan pääomanhankintaveroa. Yhteinen piirre näille toimille on se, että ne koskevat pääomayhtiön pääomanhankintaa eri muodoissa tai yhtiön tosiasiallisen johdon tai sääntömääräisen kotipaikan siirtämistä toiseen jäsenvaltioon sellaisessa tilanteessa, että pääomanhankintaveroa ei ole vielä kannettu toisessa jäsenvaltiossa.

22. Direktiivin 10 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot eivät pääomanhankintaveron lisäksi saa kantaa voittoa tavoittelevilta yhtiöiltä, yhteenliittymiltä tai oikeushenkilöiltä minkäänlaisia muita veroja:

a) *edellä 4 artiklassa tarkoitetuista toimista;*

b) — —

c) rekisteröinnistä tai muista toiminnan aloittamiseen liittyvistä muodollisuuksista, joita saatetaan edellyttää voittoa tavoittelevalta yhtiöltä, yhteenliittymältä tai oikeushenkilöltä sen oikeudellisen muodon vuoksi."

23. Direktiivin 11 artiklassa kielletään tiettyjen muiden verojen kantaminen, jotka liittyvät osakepääoman tai lainojen hankintaan.

24. Kuitenkin direktiivin 12 artiklan 1 kohdassa lisätään seuraava edellytys:

"Jäsenvaltiot voivat 10 ja 11 artiklan säännöksistä poiketen kantaa:

— —

e) korvausluonteisia maksuja."

25. Esillä olevan asian perusteena näyttää olleen yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Ponente Carni [11] antama tuomio. Kyseisessä asiassa yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisua pyydettiin tietyn maksun eli "valtiollisen lupamaksun" yhteensopivuudesta direktiivin 69/335/ETY kanssa. Tämä maksu oli maksettava yhtiön rekisteröinnistä, pääoman korotuksesta, olemassaolon pidentämisestä ja tarkoituksen muuttamisesta sekä yhtiöiden fuusioitumisesta. Usean korotuksen jälkeen tämä rekisteröintimaksu oli osakeyhtiöiden osalta 15 miljoonaa Italian liiraa (ITL), rajavastuuyhtiöiden osalta 3,5 miljoonaa ITL ja muiden yhtiöiden osalta 500 000 ITL. Maksu oli maksettava sekä ensimmäisen rekisteröinnin yhteydessä että vuosittain. Kansallinen tuomioistuin pyysi ratkaisua vuotuisen maksun osalta.

26. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että direktiivin 10 artikla koski välillisiä veroja, joilla oli samat piirteet kuin pääomanhankintaverolla. Siten 10 artiklaa sovellettiin pääomayhtiöiden rekisteröinnistä maksettavan vuotuisen maksun kaltaiseen veroon; ratkaisu oli tällainen, vaikka maksun tuotto käytettiin rekisterin ylläpidosta vastaavan osaston rahoitukseen. Maksu oli siten kielletty, ellei se ollut direktiivin 12 artiklan 1 kohdan mukainen korvausluonteinen maksu.

27. Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan direktiivin 12 artiklan 1 kohdassa hyväksyttiin sellainen maksu, joka maksettiin vastikkeena laissa edellytetystä, yleisen edun vuoksi suoritetusta toimenpiteestä. Tämä koski erityisesti maksua, joka oli maksettava vastikkeena kansallisessa laissa yhteisön oikeuden mukaisesti edellytetystä pääomayhtiöiden rekisteröinnistä, joka tehtiin sekä kolmansien osapuolten että yhtiöiden itsensä eduksi. [12]

28. Yhteisöjen tuomioistuin huomautti kuitenkin, että 12 artiklaa voitiin soveltaa

11 — Asia C-71/91, Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni, tuomio 20.4.1993 (Kok. 1993, s. I-1915).

12 — Em. asia Ponente Carni ja Cispadana Construzioni, tuomion 37 ja 38 kohta.

maksuihin ainostaan, jos ne olivat korvausta suoritetusta palvelusta, ja lisäsi seuraavaa:

"Maksua, jonka määrällä ei ole mitään yhteyttä tämän palvelun suorittamisesta aiheutuvien kustannusten kanssa tai jonka määrää ei laskettu siitä toimenpiteestä, josta vastike oli maksettu, aiheutuneiden kustannusten perusteella, vaan toimenpiteen suorittamisesta vastanneen osaston kaikkien muuttuvien ja pääomakustannusten perusteella, on pidettävä verona, joka kuuluu ainoastaan direktiivin 10 artiklan kiellon soveltamisalaan.

Tietyistä toimenpiteistä kuten yhtiön rekisteröinnistä aiheutuvia kustannuksia voi olla vaikea määritellä. Tällaisessa tapauksessa kustannuksen määrittely perustuu arviointiin, joka on tehtävä järkevällä tavalla ottaen erityisesti huomioon toimenpiteen suorittamiseen osallistuneiden virkamiesten määrän ja pätevyyden, käytetyn ajan ja toimenpiteen suorittamisessa tarvittavat eri aineelliset kustannukset." [13]

29. Yhteisöjen tuomioistuin lisäsi, että jäsenvaltiot voivat määrätä osakeyhtiöille ja rajavastuuyhtiöille eri maksut sillä edellytyksellä, että maksut eivät ylittäneet kyseisen yhtiöryhmän rekisteröinnistä aiheutuvia kustannuksia. [14]

13 — Em. asia Ponente Carni ja Cispadana Construzioni, tuomion 42 ja 43 kohta.

14 — Em. asia Ponente Carni ja Cispadana Construzioni, tuomion 44 kohta.

## Asiaa koskevat tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

30. Kysymys on siten siitä, miten tuomiossa Ponente Carni vahvistetut periaatteet soveltuvat esillä olevaan asiaan. Pääasian oikeudenkäynnissä on kysymys Denkavit Internationaal BV:n, Galveston BV:n, Heklicht Scheepvaartbelangen BV:n, C. Roeleveld Beheer BV:n ja kahden muun asianosaisen eli R. J. Schippefeltin ja Sigarenhandel Ben Sterkin sekä J. H. van Werkhoven Holding Maarssen BV:n valituksista, jotka ne ovat tehneet Midden-Gelderlandin, Haagin, Amsterdamin ja Utrechtin kauppa- ja teollisuuskamareiden tekemistä rekisteröintimaksuja koskevista päätöksistä. Denkavit on riitauttanut maksupäätökset ajalta 1972—1993. Muiden yhtiöiden valitukset koskevat vuoden 1992 maksupäätöksiä.

31. Kantajat, jotka oli luokiteltu korkeamman maksun ryhmiin, ovat riitauttaneet maksut siltä osin kuin ne ylittävät 61 NLG:n vähimmäismaksun, joka vastaa kupparekisterin pitämisestä aiheutuneita kustannuksia. Ne katsovat pääasiallisesti, että rekisteröintimaksu on direktiivin 69/335/ETY 10 artiklan c alakohdassa kielletty vero. Kansallinen tuomioistuin totesi, että kupparekisterilain 1 pykälän 1 momentin mukainen yhtiöiden rekisteröinti merkitsee direktiivin

68/151/ETY 3 artiklan mukaista rekisteröintiä; tuomiossa Ponente Carni yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että direktiivin 69/335/ETY 10 artiklan c alakohdassa kiellettiin verojen kantaminen tällaisesta rekisteröinnistä. Kantajien mukaan rekisteröintimaksu ei ole kyseisen direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa sallittu korvausluonteinen maksu, koska maksulla ei kateta pelkästään rekisteröintikustannuksia vaan rahoitetaan käytännössä kaikki kauppa- ja teollisuuskamareiden toiminta.

32. Tukeakseen vaatimustaan aikaisempina vuosina, erityisesti vuosina 1972—1992, suoritettujen maksujen palauttamisesta Denkavit viittaa yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Emmott [15] antamaan tuomioon katsoen, että kauppa- ja teollisuuskamarit eivät voi direktiivin 69/335/ETY oikean täytäntöönpanon puuttuessa nojautua kansallisessa laissa säädettyyn 30 päivän määräaikaan niiden päätöksistä tehtyjen valitusten osalta.

33. Näissä olosuhteissa kansallinen tuomioistuin pyytää yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

"1 a) Onko direktiivin 69/335/ETY 10 artiklaa tulkittava siten, että siinä tarkoitettujen yhtiöiden, yhteenliittymien tai oikeushenkilöiden rekisteröinnissä perittävän veron lisäksi sellainen maksu, joka on maksettava vuosittain yrityksen (pakollisesta) rekisteröinnistä kauppa- ja teollisuuskamarissa ja jonka arviointiperusteena on yrityksen taloudellinen arvo, joka ilmenee ensi tilassa yritykseen sijoitetusta pääomasta, kuuluu automaattisesti edellä mainitun artiklan kiellon piiriin, vaikka yrityksen rekisteröintivelvollisuuden ja yrityksen omistavan oikeushenkilön oikeudellisen muodon välillä ei ole mitään yhteyttä?

b) Jos ensimmäiseen kysymykseen annettava vastaus on kielteinen:

Jos 1 kysymyksen a kohdassa tarkoitettu rekisteröinti merkitsee myös yrityksen omistajan osalta direktiivin 69/335/ETY 10 artiklan c alakohdan mukaisen muodollisuuden toteuttamista, voidaanko yrityksen rekisteröinnin perusteella omistajalta perittävää maksua pitää edellä mainitussa artiklassa tarkoitettuna verona, vaikka siihen ei liity edellä kysymyksessä 1 a tarkoitetun maksun korotusta?

15 — Asia C-208/90, Emmott, tuomio 25.7.1991 (Kok. 1991, s. I-4269).

2. Jos edellä mainittuihin kysymyksiin (tai toiseen niistä) annetaan myönteinen vastaus:

Sisältääkö direktiivin 69/335/ETY 12 artiklan c alakohdassa tarkoitettu korvausluonteisten maksujen käsite kauppa- ja teollisuuskamarin kantaman sellaisen maksun, jolla pyritään kauppa- ja teollisuuskamarin kauppurekisterin ylläpitokulujen kattamisen lisäksi rahoittamaan kauppa- ja teollisuuskamarin tehtäviä ja toimintoja, joita se suorittaa kaikkien alueensa yritysten eduksi ja joista aiheutuvat kustannukset jaetaan yritysten kesken käyttäen perusteena yritysten taloudellista arvoa, joka ilmenee ensi tilassa yritykseen sijoitetusta pääomasta?

3. Jos oletetaan, että edellä mainituissa kysymyksissä tarkoitetun kaltainen maksu on lainvastainen, eikö sellaista yksityistä vastaan, joka kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa vetoaa tähän lainvastaisuuteen viitaten direktiiviin 69/335/ETY, voida esittää väite kansallisen oikeuden oikeussuojakeinoja koskevien määräaikojen ylittämisestä, niin kauan kuin kansallisia kyseisen veron perusteena olevia, edellä mainitun direktiivin vastaisia säännöksiä ei ole kumottu?"

Alustava kysymys

34. Ennen kansallisen tuomioistuimen esittämien kysymysten käsittelemistä otan kantaa alustavaan ongelmaan, joka ei kylläkään ole tullut esille nyt käsiteltävässä asiassa. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan direktiivi, jota ei ole pantu täytäntöön, voi velvoittaa ainoastaan valtiota; direktiivistä ei voida sinällään johtaa yksityisiä koskevia velvoitteita, eikä siihen siten voida sellaisenaan vedota yksityistä vastaan. [16] Esillä olevassa asiassa valtio on säätänyt kyseisestä maksusta, mutta kauppa- ja teollisuuskamarit ovat määrittäneet maksun määrän, ja maksu on myös suoritettava niille. Siten nousee kysymys siitä, onko kauppa- ja teollisuuskamareita pidettävä yhteisön oikeudessa valtion käsitteeseen kuuluvina toimielimiä, joita vastaan voidaan vedota direktiivin säännöksiin, riippumatta siitä, onko ne luokiteltu Alankomaiden lainsäädännössä julkisiksi vai yksityisiksi toimielimiksi. Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että oikeusmuodostaan riippumatta sellaista toimielintä, joka vastaa valtion säädöksen nojalla ja valtion valvonnassa julkisen palvelun suorittamisesta ja jolla on tätä tarkoitusta varten erityistoimivaltaa, joka eroaa yksityisten välisiin suhteisiin sovellettaviin sääntöihin perustuvasta toimivallasta, vastaan voidaan vedota direktiivin säännöksiin, joilla voi olla välitön oikeusvaikutus. [17] Kauppa- ja teollisuuskamareiden edellä mainittujen valtuuksien perusteella voidaan olettaa, että

16 — Asia C-91/92, Faccini Dori, tuomio 14.7.1994 (Kok. 1994, s. I-3325, 20 kohta).

17 — Asia C-188/89, Foster ym., tuomio 12.7.1990 (Kok. 1990, s. I-3313, 20 kohta).

kauppa- ja teollisuuskamarit täyttävät tällaiset edellytykset. Joka tapauksessa olisi epätyydyttävää katsoa, että toimielimen oikeudellisen muodon vuoksi maksuvelvollinen ei voi vedota maksun lainvastaisuuteen pelkästään siksi, että maksu maksetaan kyseiselle toimielimelle eikä valtiolle. On totta, että jos veronmaksajien vaatimuksiin esillä olevassa asiassa myönnytään, kauppa- ja teollisuuskamareiden olisi valtion sijasta vastattava verojen palauttamisesta. Kuitenkin katson tämän osoittavan, että periaatetta, jonka mukaan täytäntöönpanematta jätetty direktiivi velvoittaa vain valtiota, on tulkittava laajasti, jotta asialla ei olisi mielivaltaisia seurauksia.

kielletään kaikki rekisteröinnin perusteella kannettavat verot huolimatta niiden verokannasta ja rakenteesta. Pääomayhtiöt on automaattisesti rekisteröitävä kaupparekisterilain mukaan; rekisteröintivelvollisuus kuuluu siten erottamattomasti yhtiön oikeudelliseen muotoon. Sillä ei ole merkitystä, että pääomayhtiöille kuulumattomat yritykset on myös rekisteröitävä; se seikka, että jäsenvaltioilla on toimivaltaa yhdenmukaistamisdirektiivin soveltamisalan ulkopuolella, ei merkitse sitä, että niillä olisi vastaava vapaus direktiivin soveltamisalalla.

## Kysymys 1

35. Tällä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii pääasiallisesti selvittämään, kuuluuko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen vuosittainen maksu direktiivin 69/335/ETY 10 artiklan soveltamisalaan. Kysymyksen a kohdassa pyritään selvittämään, kuuluuko maksu tähän soveltamisalaan, vaikka se koskee yrityksiä yleensä eikä liity yrityksen oikeudelliseen muotoon. Kysymyksen b kohdassa pyritään selvittämään se, että jos maksu ei kuulu automaattisesti direktiivin soveltamisalaan, kuuluuko se siihen kuitenkin, yhtiön ollessa kysymyksessä, kun sen yrityksen rekisteröinti merkitsee myös yhtiön rekisteröintiä (vaikka rekisteröinnin kaksinkertainen tehtävä ei johdakaan korotettuun maksuun).

36. Denkavit, Heklicht ja Schippefelt katsovat, että kysymykseen 1 on vastattava myönteisesti, koska direktiivissä 69/335/ETY

37. Denkavit korostaa, että sen toiminta rajoittuu holdingyhtiönä toimimiseen eli sen tytäryhtiöiden hallintaan ja rahoitukseen. Se ei itse harjoita liiketoimintaa, mutta se on kuitenkin velvollinen rekisteröitymään. Se katsoo, että huolimatta yleisestä katsantokannasta yhtiöiden rekisteröinnin suhteen holdingyhtiöiden rekisteröinti merkitsee määritelmällisesti niiden rekisteröintiä ainoastaan niiden oikeudellisen muodon vuoksi, koska ne eivät harjoita mitään liiketoimintaa. Vaikka on olemassa sääntöjä konsernien kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi, nämä säännöt ovat hyvin rajallisia eivätkä sovellu joka tapaukseen.

38. Kauppa- ja teollisuuskamarit katsovat, että kysymyksessä on alankomaalaisilta yrityksiltä vuosittain kannettava välitön vero, joka poikkeaa sisällöltään tuomiossa Ponente

Carni kysymyksessä olleesta maksusta, joka perittiin yhtiöiden rekisteröimisestä. Esillä olevassa asiassa maksu peritään yritystoiminnan harjoittamisesta kyseisen kauppa- ja teollisuuskamarin alueella. Sen määräytymisperuste on yrityksen taloudellinen arvo yrityksen omistajan sijoittaman nimellisen pääoman sijasta. Kauppa- ja teollisuuskamarit katsovat, että maksu on tärkeää erottaa 61 NLG:n korvausluonteisesta rekisteröintimaksusta, jolla pyritään ainoastaan kattamaan rekisteröintikulut. Kun rekisteröinti kattaa sekä yrityksen että sen omistavan oikeushenkilön, korvausluonteinen rekisteröintimaksu sisältyy varsinaiseen maksuun. Alankomaiden hallituksen kanta on melko samanlainen kauppa- ja teollisuuskamareiden kannan kanssa.

39. Myös Kreikan hallitus ja komissio ehdottavat kielteistä vastausta ensimmäiseen kysymykseen. Kreikan hallitus katsoo, että kyseinen maksu ei ole direktiivin 69/335/ETY 10 artiklan vastainen, koska tässä säännöksessä kielletään ainoastaan välilliset verot, kun taas maksu on alueellinen välitön vero, joka peritään yrityksen maksukyvyn perusteella. Komissio katsoo, että maksu ei ole direktiivin 69/335/ETY 10 artiklan c alakohdan vastainen, sikäli kuin se ylittää 61 NLG:n rekisteröintimaksun, ja komissio katsoo kauppa- ja teollisuuskamarien esittämillä vastaavilla perusteilla, että tämä maksu poikkeaa tuomiossa Ponente Carni kysymyksessä olleesta maksusta. Toisaalta komissio katsoo, että kansallinen tuomioistuin on oikeassa arvioidessaan, että 61 NLG:n rekisteröintimaksu täyttää direktiivin 10 artiklan c alakohdan soveltamisedellytykset. Kyseinen maksu liittyy välittömästi yhtiön olemassaoloon eikä miten-kään sen taloudelliseen toimintaan. Koska rekisteröinnin laiminlyöminen on sanktioitu, rekisteröintiä voidaan pitää edellytyksenä, joka on täytettävä, ennen kuin yhtiö voi aloittaa liiketoiminnan harjoittamisen. Se seikka, että maksun voidaan periaatteessa katsoa sisältävän korvausluonteisen rekisteröintimaksun, ei kuitenkaan tarkoita sitä, että koko maksu kuuluu 10 artiklan c alakohdan soveltamisalaan.

40. Tanskan hallituksen katsantokanta on hieman erilainen. Se arvioi, että niiltä osin kuin rekisteröintivaatimuksen ja yrityksen omistajan oikeudellisen muodon välillä ei ole yhteyttä, kysymykseen 1 a on annettava kielteinen vastaus. Jos rekisteröinti merkitsee kuitenkin myös 10 artiklan c alakohdassa tarkoitetun muodollisuuden täyttämistä (kysymyksessä 1 b tarkoitettu tapaus), maksu kuuluu 10 artiklan c alakohdan soveltamisalaan ja on siten kielletty, vaikka muodollisuuden täyttämiseen ei liity mitään lisämaksua, ellei maksu ole pelkästään 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitetun korvausluontoisen maksun kaltainen. Kuitenkin, kuten esitän edempänä, Tanskan hallitus ymmärtää laajasti sen, mitä 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa on sallittua.

41. Kuten olen jo selvittänyt, on ilmeistä, että asiaa koskevien kansallisten säännösten mukaan yrityksen käsitteellä on laaja merkitys siten, että siihen sisältyvät sekä kaupallista toimintaa harjoittavat yksiköt että myös holding- ja sijoitustoimintaa harjoittavat

yksiköt. Vaikka kauppa- ja teollisuuskamareiden tehtävänä on edistää alueellaan kaupallista toimintaa, rekisteröintimaksu on kuitenkin vähemmän kaupallista toimintaa koskeva maksu kuin maksu yrityksiin sijoitetusta pääomasta, joka käy ilmi niiden rahastoista, varauksista ja pitkäaikaisista veloista. Kansallisen tuomioistuimen ensimmäinen kysymys on, kuuluuko tällainen maksu sellaisenaan direktiivin 10 artiklan soveltamisalaan, jossa jäsenvaltioita kielletään kantamasta "voittoa tavoittelevilta yhtiöiltä, yhteenliittymiltä tai oikeushenkilöiltä minkäänlaisia muita veroja —— c) rekisteröinnistä tai muista toiminnan aloittamiseen liittyvistä muodollisuuksista, joita saatetaan edellyttää voittoa tavoittelevalta yhtiöltä, yhteenliittymältä tai oikeushenkilöltä sen oikeudellisen muodon vuoksi".

42. Tähän kysymykseen vastaamiseksi on tarpeellista arvioida direktiivin tarkoitusta ja soveltamisalaa. Direktiivin 1 artiklassa otetaan käyttöön "pääomayhtiöiden pääoman hankinnasta" kannettava yhdenmukaistettu vero. Direktiivillä myös kumotaan arvopapereista kannettava leimavero; katso direktiivin 11 artikla ja johdanto-osan viides perustelukappale. Direktiivin taustalla olevaa päättelyä selvitetään direktiivin toisessa ja kuudennessa perustelukappaleessa. Toisen perustelukappaleen mukaan

"jäsenvaltioissa tällä hetkellä voimassa olevat pääoman hankinnasta kannettavat välilliset verot eli yhtiöiden pääoman hankinnasta suoritettavat verot ja arvopapereista suoritettavat leimaverot johtavat syrjintään, kaksinkertaiseen verotukseen ja pääoman vapaata liikkuvuutta haittaaviin eroihin, minkä johdosta ne olisi yhdenmukaistamisella poistettava."

Kuudennen perustelukappaleen mukaan

"sisämarkkinoita muistuttavien yhteismarkkinoiden käsitteeseen kuuluu luontaisesti, että yritysten pääoman hankintaan yhteismarkkinoilla kohdistuva vero olisi kannettava vain kertaalleen ja että tämän veron olisi oltava samansuuruinen kaikissa jäsenvaltioissa, jotta pääomien vapaa liikkuvuus ei häiriintyisi."

43. Direktiivin 10 ja 11 artiklan kiellot muiden verojen osalta ovat suoraan seurausta direktiivin kaksinkertaisesta tarkoituksesta eli tarkoituksesta yhdenmukaistaa pääoman hankinnasta kannettavat verot ja tarkoituksesta poistaa arvopapereista kannettavat leimaverot. Näin on selvästi niiden kieltojen osalta, joista on säädetty 10 artiklan a kohdassa (toimet, joista direktiivin 4 artiklan mukaan kannetaan pääomanhankintaveroa), 10 artiklan b kohdassa (verot tällaisiin toimiin liittyvistä panoksista, lainoista tai palvelusuorituksista) ja 11 artiklassa (verot osakkeiden, osuuksien tai muiden vastaavien arvopapereiden tai näitä arvopapereita vastaavien todistusten luomisesta, liikkeeseen laskemisesta, hyväksymisestä pörssissä

noteerattaviksi, vaihdantaan saattamisesta tai välittämisestä ja verot lainoista, mukaan lukien valtion maksusitoumukset, joita hankitaan joukkovelkakirjojen tai muiden siirtokelpoisten arvopapereiden muodossa). Nämä ovat ne pääoman hankinnasta tai arvopaperinvälityksestä perittävät verot, jotka direktiivillä pyritään yhdenmukaistamaan tai poistamaan kokonaan.

44. Vaikka direktiivin 10 artiklan c alakohdan soveltamisalaan kuuluvia veroja ei peritä pääomanhankinnasta tai arvopaperinvälityksestä sellaisenaan, niiden kielto ei ole yhtään vähämerkityksisempi direktiivin päämäärän saavuttamiseksi. Tällaisia veroja kannetaan yhtiön oikeudelliseen muotoon liittyvistä muodollisuuksista, toisin sanoen pääoman hankinnassa käytetystä keinosta. Siten ne kuuluvat samaan luokkaan kuin muut kielletyt verot. Tämän alan verolainsäädäntöä yhdenmukaistavat säädökset olisivat epätäydellisiä ilman tällaista kieltoa, koska tällaisten verojen olemassaolo haittaa direktiivin päämäärien saavuttamista yhtä lailla kuin muiden pääomanhankinnasta tai arvopaperinvälityksestä kannettavien verojen ylläpitäminen.

45. Kuitenkin on tärkeää ymmärtää, että direktiivin myötävaikutus pääomien vapaaseen liikkuvuuteen on melko vaatimaton. Direktiivi on nähtävä yhtenä osana paljon laajempaa — eikä vielä läheskään valmista — palapeliä, jolla pyritään yhdenmukaistamaan rajallinen verolainsäädännön osa. Direktiivillä ei selvästikään pyritä poistamaan kaikkia sellaisia pääomamarkkinoiden yhtenäistämisen verotuksellisia esteitä, jotka aiheutuvat eroista yritysten varallisuusverotuksessa ja liikevoittojen verotuksessa. Lisäksi pelkästään veron periminen yhtiöltä sen oikeudellisen muodon vuoksi ei vielä riitä siihen, että vero kuuluisi direktiivin 10 artiklassa säädettyjen kieltojen soveltamisalaan. Vastakkainen näkemys saattaisi kyseenalaiseksi yleensäkin jäsenvaltioiden toimivallan periä yhtiöiltä veroja, mukaan luettuina tuloja ja voittoja koskevat verot, jotka eroavat sellaisilta yrityksiltä perittävistä veroista, joilla ei ole oikeushenkilöllisyyttä; tällainen ratkaisu olisi yhteensopimaton sen toimivallan kanssa, joka jäsenvaltioilla on välittömän verotuksen alalla, ja muiden yhtiöverotusta koskevien yhteisötason aloitteiden kanssa. [18]

46. Direktiivin 10 artiklan kiellot koskevat erityisemmin veroja liiketoimista, jotka liittyvät yhtiöiden pääoman hankintaan tai arvopaperinvälitykseen, tai yleisemmin veroja, joita kannetaan *vaadittavista muodollisuuksista*, kun pääomayhtiötä käytetään sijoitustoiminnan välineenä. Siten kiellot eivät mielestäni koske pääasiassa kysymyksessä olevan kaltaista maksua, joka on

18 — Ks. eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojen siirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23 päivänä heinäkuuta 1990 annettu neuvoston direktiivi 90/434/ETY (EYVL 1990 L 225, s. 1); eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emoja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23 päivänä heinäkuuta 1990 annettu neuvoston direktiivi 90/435/ETY (EYVL 1990 L 225, s. 6); eri yhtiöverotusjärjestelmien ja osinkojen verotusta koskevien järjestelmien yhdenmukaistamisesta annettu neuvoston direktiiviehdotus (EYVL 1975 C 253, s. 2).

yleinen, kaupallisille yksiköille niiden taloudellisen arvon eli niihin sijoitetun pääoman perusteella määrätty maksu.

47. Siten Denkavitin väite siitä, että holdingyhtiöt ovat liiketoimintaa harjoittamattomina yhtiöinä rekisteröinti- ja maksuvelvollisia pelkästään oikeudellisen muotonsa vuoksi, on väärä. Lisäksi, koska yritysten varallisuutta tai niihin sijoitettua pääomaa koskevaa verotusta ei ole yhdenmukaistettu, jäsenvaltiolla on oikeus kantaa vero miltä tahansa haluamaltaan yksiköltä, kunhan veroa ei sovelleta tavalla, joka merkitsisi jonkun perustamissopimuksessa taatun vapauden lainvastaista rajoittamista; tällaista väitettä ei ole esitetty esillä olevassa tapauksessa. Samoin kansallisessa lainsäädännössä voidaan tarvittaessa säätää keinoista kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi.

48. Edeltävän huomioon ottaen on selvää, että kauppa- ja teollisuuskamarin esillä olevassa asiassa perimä maksu eroaa selvästi tuomiossa Ponente Carni kysymyksessä olleesta maksusta. Viimeksi mainittu maksu oli vuosittain nimenomaan yhtiöiden rekisteröinnistä perittävä maksu. Se kuului siten suoraan siihen yhtiöverotuksen alaan, joka direktiivillä pyrittiin yhdenmukaistamaan.

49. Siirryn siksi käsittelemään kysymystä 1 b, jossa pyritään selvittämään, kuuluuko maksu kuitenkin 10 artiklan c alakohdan soveltamisalaan, koska yrityksen merkitseminen kauppa- ja teollisuuskamarin pitämään kaupparekisteriin merkitsee myös direktiivissä 68/151/ETY tarkoitettua yhtiön rekisteröintiä (vaikka rekisteröinnin kaksinkertainen tehtävä ei johda korotettuun maksuun).

50. Kansallinen tuomioistuin katsoo, että maksu voidaan jakaa kahteen osaan: 61 NLG:n korvausluonteiseen maksuun, jolla pyritään kattamaan rekisteröintikustannukset (eli jonka kauppa- ja teollisuuskamari perii yhtiön rekisteröinnistä, kun yhtiöllä ei ole yritystä kyseisen kauppa- ja teollisuuskamarin alueella), ja siihen maksun loppuosaan, joka vaihtelee yrityksen maksuryhmäluokan mukaan, ja jota käytetään rahoittamaan kauppa- ja teollisuuskamarin eri toimintoja.

51. Katson, ettei rekisterin kaksinkertainen tehtävä muuta tilannetta. Lainsäätäjä on itse asiassa yhdistänyt yritysrekisterin ja yhtiörekisterin, ja siten se on välttänyt tarpeen periä erillinen yhtiöiden rekisteröintimaksu sellaisilta yhtiöiltä, jotka omistavat yrityksen kauppa- ja teollisuuskamarin alueella. Olisi epäjohdonmukaista, jos tällä olisi se seuraus, että maksu, joka muuten jäisi direktiivin 10 artiklan c kohdan soveltamisalan ulkopuolelle, kuuluisi tämän säännöksen soveltamisalaan.

52. Tämä koskee yhtäläisesti holdingyhtiöitä. Vastoin Denkavitin kantaa rekisterillä on kaksinkertainen tehtävä myös tällaisten yhtiöiden ollessa kysymyksessä. Denkavitin holdingyhtiönä toimiminen on luokiteltu yritystoiminnaksi kaupparekisterilain ja maksun soveltamisen suhteen. Kuten on jo huomautettu, maksun soveltamisala kuuluu kansallisen lainsäädännön alaan, koska tällaisia veroja ei ole yhdenmukaistettu yhteisön tasolla.

55. Tältä osin esitettiin erilaisia katsantokantoja. Denkavit katsoo, että ainoastaan 61 NLG:n perusrekisteröintimaksu kuuluu direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohdan soveltamisalaan. Jäljelle jäävä osa maksusta lasketaan pikemminkin yrityksen maksukyvyn perusteella eikä rekisterinpidosta aiheutuvien kustannusten perusteella; maksusta saatavat tulot käytetään sekä rekisterin pitämiseen että kauppa- ja teollisuuskamareiden koko toiminnan rahoittamiseen. Suuret yritykset tarvitsevat vähiten kauppa- ja teollisuuskamareiden palveluita. Lisäksi holdingyhtiöt eivät hyödy kauppa- ja teollisuuskamareiden palveluista ollenkaan. Heklicht kannattaa Denkavitin katsantokantaa.

Kysymys 2

53. Toisella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, että jos kysymykseen 1 a tai 1 b vastataan myöntävästi, sisältääkö direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohdan korvausluonteisten maksujen käsite myös maksun, jota käytetään rahoittamaan kaupparekisteriin rekisteröinnin lisäksi kauppa- ja teollisuuskamarien eri tehtäviä ja toimintaa, joita ne suorittavat alueelleen sijoittautuneiden yritysten eduksi ja joiden kustannukset jaetaan yritysten kesken niiden taloudellisen merkityksen perusteella.

54. Tämä kysymys tulee ratkaistavaksi vain, jos katsotaan vastoin kantaani, että kysymykseen 1 a tai 1 b kohtaan on vastattava myöntävästi.

56. Kauppa- ja teollisuuskamarit ja Alankomaiden hallitus katsovat, ettei tuomiosta Ponente Carni voida päätellä, että ainoa palvelu, josta maksuja voidaan periä, olisi rekisterinpito. Tässä tapauksessa maksua voidaan pitää korvausluonteisena maksuna kauppa- ja teollisuuskamareiden eri palveluista.

57. Myös Tanskan ja Kreikan hallitukset ovat tätä mieltä. Tanskan hallitus lisää, ettei tuomiossa Ponente Carni suljeta pois sitä, että jäsenvaltio perii maksun, joka kattaa sekä rekisteröinnistä aiheutuvat suorat kustannukset että myös tietyt välilliset kustannukset, kuten lainsäädäntöelimen hallinnolliset kustannukset, muiden tehtävien suorittamisesta yrityksen eduksi aiheutuvat kustannukset esimerkiksi valvonnasta, tiedonvälityksestä, neuvonnasta ja valitusten

käsittelystä ja myös osa rekisteröinnistä vastaavan viranomaisen kustannuksista, kuten vuokra-, palkka-, henkilöstökoulutus- ja tiedonkäsittelykustannukset; kyseisten kustannusten on kuitenkin liityttävä suoritettavaan palveluun.

58. Komissio huomauttaa ainoastaan, että 61 NLG:n perusmaksun on katsottava kuuluvan direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohdan soveltamisalaan.

59. Mielestäni tuomio Ponente Carni ei tue sitä päätelmää, että esillä olevassa oikeudenkäynnissä kysymyksessä oleva maksu on direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettu korvausluonteinen maksu. On selvää, että yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että tällainen korvausluonteinen maksu oli maksu, joka suoritettiin korvauksena laissa yleisen edun vuoksi edellytetystä toimenpiteestä. Yhteisöjen tuomioistuin hyväksyi myös sen, että palvelun kustannukset voitiin tietyissä tapauksissa määritellä vain arviosumman perusteella. Lisäksi olen samaa mieltä kauppa- ja teollisuuskamareiden ja Tanskan hallituksen kanssa siitä, että direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohta ei koske pelkästään direktiivin 10 artiklassa mainittuja palveluja.

60. Kuitenkin yhteisöjen tuomioistuimen kannanotot tuomiossa Ponente Carni on saatettava oikeaan asiayhteyteen. Yhteisöjen tuomioistuin määritteli ne rajat, joissa jäsenvaltio voi periä maksun tietystä yhtiöille yleisen edun nojalla suoritettavasta palvelusta eli rekisteröinnistä. Esillä olevassa asiassa on rekisteröintiä lukuun ottamatta mahdotonta määritellä tarkasti yksittäisten yritysten saamia palveluja tai etuja. Lisäksi mahdolliset edut, joita yritys voi saada kauppa- ja teollisuuskamareiden eri toiminnoista ja palveluista, eivät liity mitenkään maksun määrään. Siltä osin kuin maksu ylittää rekisteröintikustannukset, se on enemmänkin veronluonteinen kuin korvausluonteinen maksu tietyistä palveluista. [19]

61. Siten en katso tässä asiassa tarpeelliseksi tutkia Tanskan hallituksen huomautuksia niistä eri kustannuksista, jotka voidaan ottaa huomioon määriteltäessä 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitetun maksun suuruutta.

**Kysymys 3**

62. Kolmannella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, voidaanko kansallisen lain mukaiseen oikeussuojakeinoja koskevaan määräaikaan vedota, jos direktiivin 69/335/ETY vastaisia kansallisia

19 — Lisätietoja tästä on saatavissa asiassa C-191/94, AGF Belgium, 15.2.1996 esittämästäni ratkaisuehdotuksesta (Kok. 1996, s. I-1859).

säännöksiä ei ole vielä kumottu. Tämä kysymys ei tule ratkaistavaksi, ellei yhteisöjen tuomioistuin arvioi vastoin kantaani, että kysymykseen 1 a tai 1 b on vastattava myöntävästi.

63. Asioissa Rewe ja Comet antamistaan tuomioista [20] lähtien yhteisöjen tuomioistuin on katsonut johdonmukaisesti lukuisissa tuomioissa, että koska asiasta ei ole annettu yhteisön säännöksiä, kunkin jäsenvaltion sisäisessä oikeusjärjestyksessä on annettava menettelysäännöt sellaisten oikeussuojakeinojen osalta, joilla pyritään turvaamaan yhteisön oikeuden välittömään oikeusvaikutukseen perustuvat oikeussubjektien oikeudet, mutta nämä menettelysäännöt eivät kuitenkaan saa olla epäedullisempia kuin vastaavat oikeussuojakeinot luonteeltaan kansallisissa asioissa, eivätkä ne saa käytännössä tehdä mahdottomaksi tai erittäin vaikeaksi yhteisön oikeudessa vahvistettujen oikeuksien käyttämistä.

64. Tämä periaate soveltuu — ja sitä itse asiassa sovellettiinkin ensiksi — kansallisessa oikeudessa säädettyihin määräaikoihin. Ei voida katsoa, että jäsenvaltion säätämä kohtuullinen määräaika päätöksen riitauttamiseksi tekisi mahdottomaksi tai erittäin vaikeaksi yhteisön oikeudessa vahvistettujen oikeuksien käyttämisen. [21] Tällaiset määräajat ovat osoitusta sekä yksityisiä että viranomaisia suojaavasta oikeusvarmuuden periaatteesta. [22] Oikeusvarmuuden tarve veroasioissa käy erittäin selvästi ilmi esillä olevasta asiasta. On helppoa nähdä, että jos yhtiöt voisivat vaatia yli 20 vuoden aikana maksettujen maksujen palauttamista, tästä aiheutuisi erittäin vakavia seurauksia kauppa- ja teollisuuskamareiden taloudelle.

65. Yhteisöjen tuomioistuin kehitteli edelleen "käytännössä mahdotonta" tai "erittäin vaikeaa" oikeuksien käyttämistä koskevaa testiä äskettäin asiassa Peterbroeck antamassaan tuomiossa, jossa kysymys ei ollut kannemääräajoista vaan menettelysäännöstä, jonka mukaan oikeussubjektit eivät voineet esittää uusia perusteita belgialaisessa muutoksenhakutuomioistuimessa sen jälkeen kun 60 päivän määräaika, laskettuna siitä, kun viranomaiset ovat toimittaneet riidanalaisen päätöksen jäljennöksen muutoksenhakutuomioistuimeen, on päättynyt, mikä esti muutoksenhakutuomioistuinta käsittelemästä tiettyä kysymystä viran puolesta. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi seuraavaa:

"Näiden periaatteiden soveltamiseksi kaikkia sellaisia tapauksia, joissa on kyse siitä, tekeekö kansallinen menettelysääntö

20 — Asia 33/76, Rewe v. Landwirtschaftskammer Saarland, tuomio 16.12.1976 (Kok. 1976, s. 1989, 5 kohta); asia 45/76, Comet v. Produktschap voor Siergewassen, tuomio 16.12.1976 (Kok. 1976, s. 2043, 13 kohta); asia 199/82, Amministrazione delle Finanze dello Stato v. San Giorgio, tuomio 9.11.1983 (Kok. 1983, s. 3595, 12 kohta); edellä alaviitteessä 15 mainittu asia Emmott, tuomion 16 kohta; yhdistetyt asiat C-6/90 ja C-9/90, Francovich ym., tuomio 19.11.1991, (Kok. 1991, s. I-5357, 43 kohta); asia C-338/91, Steenhorst-Neerings, tuomio 27.10.1993 (Kok. 1993, s. I-5475, 15 kohta); asia C-410/92, Johnson, tuomio 6.12.1994 (Kok. 1994, s. I-5483, 21 kohta); asia C-312/93, Peterbroeck v. Belgia, tuomio 14.12.1995 (Kok. 1995, s. I-4599, 12 kohta) yhdistetyt asiat C-430/93 ja 431/93, Van Schijndel, tuomio 14.12.1995 (Kok. 1995, s. I-4705, 17 kohta); ja asia C-212/94, FMC, tuomio 8.2.1996 (Kok. 1996, s. I-389, 71 kohta).

21 — Ks. asia Rewe, tuomion 5 kohta; asia Comet, tuomion 17 kohta; asia San Giorgio, tuomion 12 kohta.

22 — Ks. asia Rewe, tuomion 5 kohta.

yhteisön oikeuden soveltamisen mahdottomaksi tai erittäin vaikeaksi, on tarkasteltava ottaen huomioon tämän säännöksen merkitys koko oikeudenkäynnin, sen kulun sekä sen erityispiirteiden kannalta eri kansallisissa oikeusasteissa. Tämän osalta on tarvittaessa syytä ottaa huomioon periaatteet, jotka ovat kansallisen oikeusjärjestelmän perustana ja joita ovat muun muassa puolustuksen oikeuksien suojaaminen, oikeusvarmuuden periaate sekä oikeudenkäyntimenettelyn moitteeton kulku." [23]

66. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että vaikka tällaista 60 päivän määräaikaa ei sinänsä ollut syytä asettaa kyseenalaiseksi, tämä sääntö oli lainvastainen ottaen huomioon kyseisen asian erityispiirteet: muutoksenhakutuomioistuin oli ensimmäinen tuomioistuin, joka saattoi esittää yhteisöjen tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksen, mutta sääntö esti muutoksenhakutuomioistuinta käsittelemästä viran puolesta riidanalaisen säännön yhteensopivuutta yhteisön oikeuden kanssa, kun 60 päivän määräaika oli päättynyt, eikä myöskään mikään muu kansallinen tuomioistuin voinut käsitellä asiaa, ja lisäksi sellaisen säännön, jonka mukaan kansalliset tuomioistuimet eivät voi ottaa viran puolesta käsiteltäväkseen tiettyjä kysymyksiä, soveltaminen ei ollut perusteltua esimerkiksi oikeusvarmuuden periaatteen tai oikeudenkäynnin moitteettoman kulun periaatteen vuoksi.

67. Esillä olevan asian tosiseikkoihin sovellettavaa 30 päivän määräaikaa on arvioitava edellä mainittujen periaatteiden nojalla. Katson, ettei tämä määräaika tee yhteisön oikeuden mukaisten oikeuksien käyttämistä mahdottomaksi tai erittäin vaikeaksi. Ratkaisevaa esillä olevassa asiassa on se, että kiistanalaisia päätöksiä tehdään vuosittain; kansallinen tuomioistuin on katsonut, että jokainen päätös voitaisiin riitauttaa yksin. Suhteellisen lyhyet määräajat tällaisten tavallisten hallinnollisten päätösten riitauttamiseksi eivät näytä sellaisinaan kyseenalaistettavilta; ne voidaan perustella tarpeella estää julkisten elinten talouden saattaminen epätasapainoon menneisiin tai nykyisiin ajanjaksoihin liittyvillä myöhäisillä valituksilla. Asia on näin siitä huolimatta, että asia saattaa muuttua myöhemmin esimerkiksi annetun tuomion seurauksena sillä tavalla, ettei yksityinen ole voinut huomioida muutosta kyseisenä aikana.

68. On huomautettava, että asiassa Comet [24] annetussa tuomiossa kysymyksessä oli sama Alankomaiden lain mukainen 30 päivän määräaika. Vahvistaessaan jäsenvaltioiden oikeuden säätää kohtuullisista määräajoista yhteisöjen tuomioistuin ei pitänyt tätä määräaikaa liian lyhyenä. Tällainen määräaika ei ole missään tapauksessa yhtään rajoittavampi kuin EHTY:n perustamissopimuksen 33 artiklan mukainen kuukauden määräaika komission päätösten tai suositusten riitauttamiseksi.

69. Lisään kuitenkin, että olisin päätynyt erilaiseen ratkaisuun esillä olevassa asiassa,

23 — Asia Peterbroeck, tuomion 14 kohta. Ks. myös edellä alaviitteessä 20 mainittu asia Van Schijndel, tuomion 19 kohta.

24 — Asia Comet, mainittu alaviitteessä 20.

jos kansallinen tuomioistuin olisi katsonut, että laiminlyödessään alkuperäisen päätöksen riitauttamisen Denkavit ei voisi tulevaisuudessa riitauttaa toistuvaa velvoitettaan maksaa kyseisiä maksuja. Määräajan päättymisellä olisi tällöin ollut se vaikutus, että vaatimuksia sekä nykyisten ja menneiden että myös tulevien ajanjaksojen osalta ei voitaisi enää esittää. On vaikea ymmärtää, kuinka tällaista tulosta olisi voitu perustella oikeusvarmuuteen liittyvillä syillä.

70. Vaikka asiassa Peterbroeck annetussa tuomiossa on kysymyksessä "erittäin vaikean" periaatteen soveltaminen, tämä tuomio ei ole suoranaisesti merkityksellinen esillä olevassa asiassa. Asiassa Peterbroeck kansallinen tuomioistuin ei voinut käsitellä yhteisön oikeuteen liittyvää kysymystä, joka liittyi määräajassa tehtyyn valitukseen. Tällaisissa tapauksissa oikeusvarmuuden periaatteella, joka on ensisijainen peruste määräaikojen käyttämiselle, on vähäisempi merkitys. Asiassa Peterbroeck oli kysymyksessä olennaisesti tasapainon löytäminen yhteisön oikeuden tehokkuuden ja oikeudenkäyntimenettelyn moitteettoman kulun varmistamisen välillä; yhteisöjen tuomioistuin ilmeisesti katsoi, että viimeksimainittu ei voinut olla riittävä peruste säännölle, jonka perusteella kansallinen tuomioistuin, jossa asia oli saatettu oikein vireille, ei voinut käsitellä viran puolesta yhteisön oikeutta koskevaa, käsittelyssä esille tullutta kysymystä eikä myöskään voinut tarvittaessa esittää yhteisöjen tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymystä. Lisäksi esillä olevassa asiassa ei ole mitään erityispiirteitä, jotka olisivat verrattavissa yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Peterbroeck mainitsemiin piirteisiin. Siten asiassa Peterbroeck annetussa tuomiossa ei ole mitään, minkä perusteella esillä olevan määräajan voitaisiin katsoa olevan kohtuuton.

71. Seuraavaksi on selvitettävä, vaikuttaako vakiintuneisiin periaatteisiin mitenkään asiassa Emmott annettu tuomio [25], johon Denkavit on vedonnut. Asiassa Emmott kysymyksessä oli tasa-arvoisesta kohtelusta annettu direktiivi, [26] jossa kantajalle ei myönnetty direktiivin mukaisia yhtäläisiä etuuksia ennen kuin 28.1.1988, vaikka direktiivi tuli voimaan 23.12.1984. Irlannin viranomaiset vastustivat Emmottin 23.12.1984 voimaan tulleita yhtäläisiä etuuksia koskevaa vaatimusta sillä perusteella, että Emmott ei ollut nostanut kannetta kolmen kuukauden määräajassa siitä, kun Irlannin lain mukaiset perusteet syntyivät. Yhteisöjen tuomioistuin totesi seuraavaa:

"Niin kauan kuin direktiiviä ei ole pantu oikein täytäntöön kansallisessa oikeudessa, yksityiset eivät voi tuntea täysin oikeuksiaan. Tämä oikeussubjektien epävarmuus on olemassa, vaikka yhteisöjen tuomioistuin olisi antanut tuomion, jossa todetaan, että kyseinen jäsenvaltio ei ole noudattanut direktiivin mukaisia velvoitteitaan, ja vaikka yhteisöjen tuomioistuin olisi katsonut, että direktiivin tietyt säännökset ovat riittävän täsmällisiä ja ehdottomia, jotta niihin voidaan vedota kansallisessa tuomioistuimessa.

25 — Asia Emmott, mainittu alaviitteessä 15.

26 — Neuvoston direktiivi 79/7/ETY (EYVL 1979 L 6, s. 24).

Vain direktiivin oikea täytäntöönpano päättää tämän epävarmuuden, ja siten vain tämä täytäntöönpano synnyttää oikeusvarmuuden, jonka on oltava olemassa, jotta voitaisiin vaatia, että yksityiset vetoavat oikeuksiinsa.

Siten siihen asti kun direktiivi on pantu oikein täytäntöön, laiminlyönnin tehnyt jäsenvaltio ei voi vedota siihen, että yksityinen ei ole nostanut tätä jäsenvaltiota vastaan kannetta niiden oikeuksien suojelemiseksi, joita hänelle on direktiivissä säädetty, eikä kansallisen lain mukainen kannemääräaika voi alkaa ennen direktiivin oikeaa täytäntöönpanoa." [27]

72. Vastaajat, neljä huomautuksia esittänyttä jäsenvaltiota ja komissio katsovat, että asiassa Emmott annettua tuomiota ei voida soveltaa esillä olevassa asiassa. Tuomiota on tarkasteltava asiaan liittyvien erityispiirteiden valossa. Ne katsovat, että esillä oleva asia eroaa tuomiosta Emmott usealla perusteella: toisin kuin Irlanti, Alankomaat on pannut direktiivin täytäntöön vilpittömässä mielessä; kun Emmott ei voinut tehokkaasti vedota direktiiviin kysymyksessä olleen ajanjakson osalta, esillä olevan asian kantajilla on ollut mahdollisuus riitauttaa jokaisen päätöksen osalta maksu direktiivin perusteella; lopuksi asianosaiset esillä olevassa asiassa ovat suuryrityksiä eivätkä yksityisiä, jotka ovat riippuvaisia kyseisistä etuuksista.

73. Yhteisöjen tuomioistuimella oli tilaisuus tarkastella asiassa Emmott annettua tuomiota asioissa Steenhorst-Neerings [28] ja Johnson [29], joissa oli kysymys rajoituksista etuuksia koskevissa taannehtivissa vaatimuksissa. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että yhteisön oikeudessa ei suljettu pois tällaisiin rajoituksiin nojautumista, vaikka asianomaista direktiiviä ei ollut pantu täytäntöön oikein kansallisessa oikeudessa. Yhteisöjen tuomioistuin erotti nämä asiat asiassa Emmott annetusta tuomiosta katsoen, että lopputulos asiassa Emmott voitiin selittää "asian erityispiirteillä". Nämä erityispiirteet, joihin yhteisöjen tuomioistuin viittasi, olivat seuraavat: Emmott oli vaatinut kyseisten etuuksien maksua yhteisöjen tuomioistuimen asiassa McDermott ja Cotter antaman tuomion [30] perusteella, mutta viranomaiset olivat kieltäytyneet ratkaisemasta hänen vaatimustaan ennen kuin kansallisessa tuomioistuimessa vireillä ollut direktiiviä koskeva riita-asia oli ratkaistu ja he pyrkivät vetoamaan määräaikaan huolimatta direktiivin oikean täytäntöönpanon laiminlyömisestä. Asioissa Steenhorst-Neerings ja Johnson antamissaan tuomioissa yhteisöjen tuomioistuin piti näissä asioissa kysymyksessä olleita sääntöjä edellä mainituista poikkeavina sillä perusteella, että kysymyksessä olleissa säännöissä ei estetty kanteen nostamista, vaan niissä pelkästään rajoitettiin ennen kanteen nostamista sitä ajanjaksoa, jolta etuudet oli maksettava taannehtivasti.

27 — Asia Emmott, tuomion 21—23 kohta.

28 — Asia Steenhorst-Neerings, mainittu alaviitteessä 20.

29 — Asia Johnson, mainittu alaviitteessä 20.

30 — Asia 286/85, McDermott ja Cotter, tuomio 24.3.1987 (Kok. 1987, s. 1453).

74. Asioissa Steenhorst-Neerings ja Johnson annetuista tuomioista voidaan päätellä, että pelkästään se seikka, että direktiiviä ei ole pantu täytäntöön oikein, ei estä muiden seikkojen puuttuessa jäsenvaltiota vetoamasta määräajan päättymiseen; jos yhteisöjen tuomioistuimen päättelyä asiassa Emmott annetussa tuomiossa sovellettaisiin rajoituksetta, tämä päättely soveltuisi myös erääntyneitä etuuksia koskeviin vaatimuksiin. Katson, että asiassa Emmott annettua tuomiota on sen yleisluontoisuudesta huolimatta tarkasteltava siten, että siinä luodaan periaate, jonka mukaan jäsenvaltio ei voi vedota määräajan päättymiseen, jos jäsenvaltio on yhtäältä laiminlyönyt direktiivin täytäntöönpanon ja toisaalta se ei ole hyväksynyt tähän direktiiviin perustuvan oikeussuojakeinon käyttämistä, tai ehkä jos myöhästyminen oikeussuojakeinon käyttämisessä — ja siten määräajan noudattamatta jättäminen — johtuu jollain muulla tavalla kansallisten viranomaisten toiminnasta. Lisäseikkana asiassa Emmott oli se, että kantaja oli erittäin suojattomassa asemassa sosiaaliturvaetuuksista riippuvaisena yksityishenkilönä.

75. Siten asiassa Emmott annettu tuomio voidaan nähdä sen vakiintuneen periaatteen soveltamisena, että yhteisön oikeuden nojalla annettujen oikeuksien käyttämistä ei voida tehdä "erittäin vaikeaksi" tai — käyttääkseni asiassa Van Schijndel [31] esittämässäni ratkaisuehdotuksessa olevaa ilmaisua — "aiheettoman vaikeaksi". Tämä ratkaisu on yhdenmukainen yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Johnson esittämän huomautuksen kanssa, jonka mukaan määräaika asiassa Emmott "esti täysin pääasian kantajaa vetoamasta direktiivin mukaiseen oikeuteensa tasaarvoisesta kohtelusta", [32] kun taas asioissa Steenhorst-Neerings ja Johnson kyseisten sääntöjen soveltaminen ei tehnyt "direktiiviin perustuvien oikeuksien käyttämistä mahdottomaksi". [33] Tämä katsantokanta on myös yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Peterbroeck antaman ratkaisun mukainen, jossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, ettei 60 päivän määräaika perusteiden esittämiselle ollut sinänsä kyseenalainen, mutta katsoi samalla, että sääntö teki yhteisön oikeuden soveltamisen erittäin vaikeaksi ottaen huomioon oikeudenkäynnin erityispiirteet.

76. Asiassa Emmott annettu tuomio on kuitenkin nähtävä tämän periaatteen uutena soveltamisena, siltä osin kuin siitä käy ilmi, että kansallinen tuomioistuin voi joutua jättämään soveltamatta määräaikaa, joka sinänsä ei ole kyseenalaistettavissa, kun asian erityispiirteet tätä edellyttävät. Katson siten, että oikeusvarmuuden vuoksi velvoite jättää määräajat huomioon ottamatta olisi rajoitettava täysin poikkeuksellisiin olosuhteisiin, kuten esimerkiksi asiassa Emmott kysymyksessä olleiden kaltaisiin olosuhteisiin. Joka tapauksessa katson, ettei esillä olevassa asiassa ole syytä jättää määräaikaa soveltamatta.

77. Edeltävän huomioon ottaen en katso tarpeelliseksi asettaa asiassa Emmott annetulle tuomiolle enempää rajoituksia, esimerkiksi Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskun-

31 — Asia Van Schijndel, mainittu alaviitteessä 20.

32 — Asia Johnson, tuomion 26 kohta. Ks. myös edellä alaviitteessä 20 mainittu asia FMC, tuomion 64 kohta.

33 — Asia Johnson, tuomion 35 kohta.

nan hallitusten toissijaisesti ehdottamaan suuntaan. Ne katsoivat, että asiassa Emmott annetun tuomion periaate olisi rajoitettava yhteisön oikeuden vakavaan ja selvään rikkomiseen, ja korostivat, että tällaiset asiat olisi rinnastettava valtion vahingonkorvausvastuuta koskeviin asioihin.

78. En katso, että tämä päätelmä on oikea. Myönnän, että siinä on tiettyä johdonmukaisuutta siltä osin, että jäsenvaltiolta voidaan evätä oikeus vedota määräaikojen päättymiseen oikeusvarmuuden vuoksi silloin, kun jäsenvaltio on syyllistynyt vakavaan ja selvään rikkomiseen. Kuitenkin vastoin Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitusten kantaa en katso, että niiden edellytysten, joilla tavallisia hallinnollisia oikeussuojakeinoja koskevat määräajat syrjäytetään, olisi välttämättä oltava samat kuin valtion vastuuta koskevien edellytysten. Tehokkaan oikeussuojan turvaamisen kannalta olisi epäjohdonmukaista, jos jäsenvaltio voisi hallinnollisessa menettelyssä vedota suhteellisen lyhyeen määräaikaan, jos kyseinen loukkaus on epäselvä, mutta ei voisi tehdä näin, jos loukkaus on selvä ja huolellisen kantajan helposti havaittavissa. Vaatimus selvästä rikkomisesta valtion vahingonkorvausvastuun edellytyksenä ei sisällä tällaista epäjohdonmukaisuutta. Valtion vahingonkorvausvastuun erityiset edellytykset liittyvät vastuun erityisluonteeseen oikeussuojakeinona, joka ylittää tavalliset hallinnolliset oikeussuojakeinot takaamalla korvauksen niistä vahingoista, jotka johtuvat selvästä lainsäädäntö- tai hallintotoiminnassa tehdystä rikkomuksesta. Ehdotetussa rinnastamisessa ei oteta huomioon tätä poikkeuksellista ja täydentävää luonnetta.

79. Tällainen katsantokanta johtaisi myös huomattavaan epävarmuuteen. Asiassa Emmott on varmasti voinut olla kysymyksessä direktiivin täytäntöönpanon täydellinen laiminlyönti, mutta mielestäni olisi mielivaltaista rajoittaa vakavan ja selvän rikkomisen käsite vain asioihin, joissa jäsenvaltio ei tee mitään direktiivin täytäntöön panemiseksi. Rikkominen on yhtä lailla selvä ja vakava, jos jäsenvaltio on pannut täytäntöön vain osan direktiivistä tai on selvästi jättänyt tiettyjä säännöksiä noudattamatta; en näe myöskään tarpeelliseksi sitä, että erotetaan direktiivejä koskevat rikkomiset muiden yhteisön oikeuden säädösten rikkomisista. Seurauksena tästä olisi varmasti se, että yksityiset systemaattisesti riitauttavat aikaisemmat ratkaisut, minkä seurauksena jäsenvaltioilla olisi mahdollisesti valtava, melkeinpä rajaton, taannehtiva vastuu. Tämä ei olisi yhteensopivaa oikeusvarmuuden tarpeen kanssa, jolla on suuri merkitys sellaisissa tapauksissa, joissa riitautetaan tavanomaiset hallinnolliset päätökset, jotka koskevat jokapäiväisiä toimia julkisten elinten ja yksityisten välillä.

80. Kuten olen jo todennut, oikea tasapaino yhteisön oikeuden mukaisten oikeuksien ja viranomaisten kannalta tärkeän oikeusvarmuuden välillä on löydettävissä yhteisöjen tuomioistuimen jo kehittelemien periaatteiden nojalla. Sitä paitsi en katso, että näiden

periaatteiden ja muutostilassa olevan valtion vahingonkorvausvastuun välillä olisi sisällöllinen ristiriita. Kyseisen vastuun on oltava mielestäni poikkeuksellinen ja täydentävän luontoinen, eikä vastuuseen pitäisi voida vedota siinä tarkoituksessa, että voitaisiin kiertää muita oikeussuojakeinoja koskevia määräaikoja.

81. Jos kolmanteen kysymykseen olisi tarpeellista vastata, vastaus olisi siten, että esillä olevassa asiassa kysymyksessä olevan kaltaiseen määräajan päättymiseen on mahdollista vedota silloinkin, kun maksun perusteena olevia lainvastaisia kansallisia säännöksiä ei ole kumottu.

## Ratkaisuehdotus

82. Näissä olosuhteissa ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa College van Beroep voor het Bedrijfslevenin esittämään kysymykseen seuraavasti:

Pääoman hankinnasta kannettavista välillistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY 10 artiklaa on tulkittava siten, että sen kiellon piiriin ei kuulu Alankomaiden kauppa- ja teollisuuskamareiden vuosittain yritysten rekisteröinnistä perimä, yrityksiin sijoitetun pääoman perusteella määräytyvä maksu. Ratkaisu on tällainen, vaikka rekisteröinti merkitsee myös — ilman maksun korotusta — direktiivin 10 artiklan c alakohdan mukaista rekisteröintiä ennen yhtiön liiketoiminnan aloittamista.