FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT FRANCIS G. JACOBS

föredraget den 7 mars 1996 *

1. Föremålet för förevarande mål, som har inkommit till domstolen genom beslut om hänskjutande för ett förhandsavgörande från Nederländernas College van Beroep voor het Bedrijfsleven (förvaltningsdomstol för handel och industri), är om en avgift, som Nederländernas handels-och industrikammare påför företag som är etablerade inom deras distrikt, är förenlig med gemenskapsdirektivet om indirekta skatter på kapitaltillskott i vilket det föreskrivs ett förbud mot att utta andra skatter än indirekta skatter på kapitaltillskott på grund av registreringen av ett kapitalbolag eller något annat formkrav som krävs innan ett sådant bolag inleder affärsverksamheten.

2. Den nederländska avgiften påförs årligen av kamrarna företag som är inskrivna i deras respektive handelsregister och används till att finansiera kamrarnas olika aktiviteter. Begreppet "företag" ges en vid tolkning så att det omfattar alla former av affärsverksamhet oberoende av om det är fråga om handels-eller holding-och investeringsverksamhet. Avgiften grundas på det kapital som bolaget innehar, vilket definieras som dess reserver, avskrivningar och långfristiga skulder, och kan uppgå till 24 400 HFL.

3. Alla bolag (med undantag av inaktiva bolag som inte innehar något kapital) äger per definition ett företag som skall registreras och är avgiftsskyldiga. Eftersom företagsregistret och bolagsregistret har slagits samman i den nederländska lagstiftningen, krävs det inte att bolaget registreras separat förutom när bolaget inte har sitt säte inom den kammares distrikt där företaget är etablerat. I det senare fallet skall en liten tilläggsavgift om 61 HFL betalas för registreringen av bolaget hos den kammare inom vars distrikt bolaget har sitt säte.

4. Sökandebolagen i målet vid den nationella domstolen har hävdat att kamrarna genom direktivet hindras från att påföra dem en sådan skatt som företagsavgiften och att de endast har rätt att utta 61 HFL från dem, vilket utgör kostnaden för bolagsregistreringen.

5. Om avgiften är rättsstridig, uppstår den vidare frågan om kamrarna kan åberopa den frist på 30 dagar som fastställs i nationell rätt för klagomål mot deras beslut för att bestrida yrkanden på återbetalning av avgifter som uppburits för tidigare år.

* Originalspråk: engelska.

De relevanta nationella reglerna

6. Enligt Wet op de Kamers van Koophandel en Fabrieken (lag om handels-och industrikammare) av år 1963 har kamrarna till uppgift att främja företagens kommersiella intressen inom sina respektive distrikt [1]. Kamrarna erbjuder olika tjänster, däribland grundande och förvaltning av institutioner som kan användas av handel och industri, annonsering, understöd till institutioner som främjar kommersiella intressen, bestyrkande av underskrifter, upptagande av ed och samlande av information [2]. Kamrarna anlitas av olika offentliga organ som en informationskälla avseende handel och industri [3].

7. I artikel 1 i Handelsregisterwet (handelsregisterlagen) av år 1918 föreskrivs att kamrarna skall föra ett register över de företag som är etablerade inom deras distrikt. I den ändrade artikel 1.1, 1.2, 1.3 och 1.7 i lagen föreskrivs följande:

"1. Det skall upprättas ett handelsregister där alla de företag skall registreras som:

a) är nederländska eller

b) har filial i Nederländerna ... eller

c) företräds i Nederländerna av en handelsagent.

2. Handelsregistret skall föras av handels- och industrikamrarna som var och en ansvarar för sitt eget särskilda distrikt.

3. Företaget registreras vid det handelsregister som förs av handelskammaren

1 — Se artikel 3 i lagen.
2 — Artikel 16 i lagen.
3 — Artiklarna 17 och 18 i lagen.

inom det distrikt där detta är etablerat eller har filial.

...

7. Dessutom skall alla aktiebolag, bolag med begränsat ansvar, kooperativ, ömsesidigt försäkringsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar ... som har sitt säte i Nederländerna registreras i handelsregistret. Registrering skall ske vid den kammare inom vars distrikt sätet ligger."

8. I sitt beslut om hänskjutande har den nationella domstolen angett att registreringen av företag i handelsregistret har ett dubbelt syfte. För det första uppfyller den det krav på registrering av bolag som följer av nationella föreskrifter som utgör ett genomförande av rådets direktiv 68/151/EEG [4]. Enligt artikel 3.1 i direktivet skall i medlemsstaterna en akt läggas upp i det centrala register, handelsregister eller bolagsregister för de bolag som omfattas av direktivet. För det andra fungerar registreringen som en objektiv informationskälla över affärsverksamhet och en förteckning över de företag för vilkas skull kammaren har grundats och som utgör den grupp vars intressen kammaren är avsedd att representera.

9. Artikel 9 c i handelsregisterlagen utgör ett hinder för dubbel registrering av en juridisk person vars säte (statutaire zetel) ligger inom samma distrikt som det företag som den juridiska personen driver. Bestämmelsen lyder på följande sätt:

"När en juridisk person som nämns i artikel 1.7 är ägare till ett företag som är registrerat vid handels-och industrikammaren inom det distrikt där denna juridiska person har sitt säte, gäller företagets registrering vid nämnda kammare även som nämnda juridiska persons registrering."

10. Det förefaller som om begreppet "företag" i artikel 1.1 inte enbart omfattar rörelser som bedriver handel utan även rörelser som driver holding-och investeringsverksamhet. Följaktligen krävs registrering enligt artikel 1.7 i praktiken endast av helt inaktiva bolag eller bolag vilkas företag ligger inom ett

4 — Rådets första direktiv om samordning av de skyddsåtgärder som krävs i medlemsstaterna av de i artikel 58 andra stycket i fördraget avsedda bolagen i bolagsmännens och tredje mans intressen, i syfte att göra skyddsåtgärderna likvärdiga inom gemenskapen (EGT nr L 65, 1968, s. 8).

annat distrikt än det distrikt där bolagen har sitt säte.

11. Artikel 22 i lagen rör registreringsavgifter. I artikel 22.1—22.4 föreskrivs:

"1. För registreringen av att företag vid den handels-och industrikammare inom vars distrikt företaget är etablerat skall det, för varje kalenderår under vilket företaget är registrerat eller borde vara registrerat, betalas en avgift till kammaren som denna fastställer genom beslut.

2. Kammaren kan emellertid inte genom ett beslut som avses i punkt 1 ovan fastställa en avgift för ett företag vilken är högre än den avgift som fastställts genom en förordning för den relevanta gruppen av företag.

3. För genomförandet av punkt 2 ovan skall företagen delas upp i grupper enligt det kapital som företagen innehar med avdrag för förluster. I särskilda fall kan företagen delas upp i grupper enligt andra kriterier. För varje grupp av företag skall en avgift bestämmas för tillämpning av punkt 1 ovan.

4. Det kapital som företaget innehar skall anses omfatta:

a. reserver och avskrivningar med undantag av sådana reserver och avskrivningar som skall täcka skulder eller direkt påvisbara risker, förutsatt att deras belopp inte överskrider värdet av sådana skulder eller risker och

b. skulder som löper på ett år eller mer."

12. Mer detaljerade regler för registrering och avgifter föreskrivs i de kungliga förordningarna av den 1 augusti 1956 och den 5 december 1968. Enligt artikel 3 i den ändrade versionen av sistnämnda förordning varierar avgiften mellan 61 HFL för ett företag i grupp 1 (med ett kapital på under 25 000 HFL) och 24 400 HFL för ett företag i grupp 16 (med ett kapital på 500 miljoner HFL eller mera). Enligt den ändrade lydelsen av Wet op de Bedrijfsorganisatie (lag om

organisationen av handeln) av år 1950 höjs registreringsavgifterna något genom en tilläggsavgift till förmån för Nederländernas ekonomiska och sociala råd.

13. Artikel 22.6 i handelsregisterlagen rör registreringen av juridiska personer. Där föreskrivs följande:

"Ett belopp som bestäms enligt en förordning som utfärdats av den offentliga förvaltningen skall betalas för registrering av en juridisk person enligt artikel 1.7 för varje kalenderår under vilket den juridiska personen är registrerad eller skall vara registrerad vid den berörda kammaren. Denna bestämmelse är inte tillämplig, om registreringen av ett företag som hör till en juridisk person enligt artikel 9 c gäller som registrering av den juridiska personen."

14. Såsom jag redan har förklarat är således ett bolag som äger ett företag som är etablerat inom samma distrikt som bolagets säte inte skyldigt att registrera sig separat från sitt bolag och betalar ingen ytterligare avgift. Då bolagets säte och dess företag finns inom olika distrikt är bolaget skyldigt att betala en separat registreringsavgift till den berörda kammaren. Genom artikel 8 a i förordningen av den 5 december 1968 har denna avgift fastställts till 61 HFL vilket motsvarar avgiften för företagen i den lägsta gruppen (grupp 1). Den nationella domstolen anser att beloppet om 61 HFL motsvarar kostnaderna för förande av registret.

15. Enligt artikel 26 i handelsregisterlagen skall avgiften betalas av ägaren till företaget eller den registrerade juridiska personen. Om avgiften inte betalas, skall den berörda kammaren utfärda ett betalningsföreläggande som är utmätningsbart enligt bestämmelserna i lagen om förfarande i tvistemål.

16. Underlåtenheten att fullgöra registreringsskyldigheten utgör en straffbar handling för vilken påföljden kan bli fängelse eller böter eller bådadera [5].

17. Talan mot kamrarnas beslut skall väckas vid förvaltningsdomstolen för handel och industri [6]. Talan skall väckas inom 30 dagar från dagen för delgivning, utfärdande eller expediering av beslutet [7]. Ett klagomål avvisas emellertid inte, om den berörda parten kan påvisa att det inte är skäligt att anse att

5 — Se artiklarna 1.4 e, 2.4, 6.1 och 6.4 e i lag av den 22 juni 1950 om reglerna för förundersökning, åtal och dom avseende ekonomiska brott.

6 — Artikel 31 i lagen om handels-och industrikammare.

7 — Artikel 33 i 1954 års lag om administrativ rättskipning avseende handelsorgan.

överskridandet av tidsfristen har berott på honom [8].

De relevanta gemenskapsrättsliga reglerna

18. Genom direktiv (EEG) 69/335 om indirekta skatter på kapitaltillskott [9], som antagits på grundval av artiklarna 99 och 100 i fördraget, eftersträvade rådet att harmonisera den avgift som uttas på kapitaltillskott till kapitalbolag (nedan kallad avgiften på kapitaltillskott). Direktivet har sedermera ändrats flera gånger [10]. Ingen av dessa ändringar är emellertid relevant i det föreliggande målet.

19. I artikel 1 i direktivet föreskrivs:

"Medlemsstaterna skall på kapitaltillskott till kapitalbolag utta en avgift som harmoniserats i enlighet med bestämmelserna i artikel 2—9 och som nedan kallas avgift på kapitaltillskott."

20. I de relevanta delarna av artikel 3 i direktivet föreskrivs:

"1. Med begreppet 'kapitalbolag' avses i detta direktiv:

a) bolag ... som bildats enligt nederländsk rätt och som kallas

— ... naamloze vennootschap, respektive

— ... commanditaire vennootschap op aandelen,

b) varje bolag, firma, förening eller juridisk person vars andelar i kapital eller tillgångar kan omsättas på börsen,

c) varje bolag, firma, förening eller juridisk person som drivs i vinstsyfte och vars medlemmar har rätt att överlåta sina andelar till utomstående

8 — Artikel 33.3 i lagen.

9 — EGT nr L 249, s. 25. [Vid översättning fanns den svenska texten inte att tillgå.]

10 — Senast genom rådets direktiv (EEG) 85/303, EGT nr L 156, 1985, s. 23.

utan föregående tillstånd och endast med beloppet av sin andel ansvarar för bolagets, firmans, föreningens eller den juridiska personens skulder.

föreningar eller juridiska personer som drivs i vinstsyfte, uppbära någon som helst pålaga:

2. Med avseende på tillämpningen av detta direktiv anses varje bolag, firma, förening eller juridisk person som drivs i vinstsyfte vara ett kapitalbolag. En medlemsstat har emellertid rätt att inte beakta det som ett kapitalbolag när den uttar avgiften på kapitaltillskott."

a) avseende de transaktioner som avses i artikel 4,

b) ...

21. I artikel 4 definieras de olika transaktioner på vilka avgift på kapitaltillskott skall eller kan betalas. Åtgärdernas gemensamma kännetecken är att de omfattar olika former av kapitaltillskott till ett kapitalbolag eller överflyttning av ett sådant bolags faktiska ledning eller säte till en medlemsstat då avgiften på kapitaltillskott ännu inte har uttagits i en annan medlemsstat.

c) för registrering eller något annat formkrav som föregår utövandet av en verksamhet och som kan krävas av ett bolag, en förening eller en juridisk person som drivs i vinstsyfte på grund av dess rättsliga form."

22. I artikel 10 i direktivet föreskrivs:

"Förutom avgiften på kapitaltillskott skall medlemsstaterna inte, vad beträffar bolag,

23. I artikel 11 förbjuds vissa andra pålagor som har samband med ökning av aktiekapitalet eller det främmande kapitalet.

24. I artikel 12.1 i direktivet läggs emellertid följande förutsättning till:

"Oberoende av artiklarna 10 och 11 kan medlemsstaterna uppbära

...

e) avgifter av vederlagskaraktär."

25. Förevarande förfarande förefaller ha föranletts av domstolens dom i målet Ponente Carni [11]. I detta begärdes att domstolen skulle pröva om en avgift som kallades avgift för myndighetstillstånd var förenlig med direktiv 69/335. Avgiften skulle betalas för registrering av ett bolag, ökning av dess aktiekapital, bibehållande av registeranteckningen, ändring av dess verksamhet och fusion av bolag. Registreringsavgiften uppgick, efter ett antal höjningar, till 15 miljoner LIT för aktiebolag, 3,5 miljoner LIT för bolag med begränsat ansvar och 500 000 LIT för andra bolag. Avgiften skulle betalas både vid införande i registret och årligen. Den nationella domstolens fråga avsåg den årliga avgiften.

26. Domstolen påpekade att artikel 10 omfattade indirekta skatter som hade samma egenskaper som en avgift på kapitaltillskott. Artikeln var därför tillämplig på en sådan årlig avgift som den i fråga på grund av registreringen av kapitalbolag. Detta var fallet även när intäkterna från avgiften användes till att finansiera den myndighet som var ansvarig för förande av registret. Avgiften var följaktligen förbjuden, om den inte utgjorde en avgift av vederlagskaraktär i den mening som avsågs i artikel 12.1 i direktivet.

27. Domstolen ansåg att artikel 12.1 möjliggjorde en avgift som utgjorde ett vederlag för en åtgärd som föreskrivs i lag och som har ett allmänintresse. Detta var i synnerhet tillämpligt på en avgift som uttogs som vederlag för en sådan åtgärd som registrering av kapitalbolag som krävs enligt nationell rätt i överensstämmelse med gemenskapsrätten i både utomståendes och själva bolagens intresse [12].

28. Domstolen påpekade emellertid att avgifterna omfattades av artikel 12 endast om

11 — Dom av den 20 april 1993, Ponente Carni och Cispadana Costruzioni (C-71/91 och C-178/91, Rec. s. I-1915).

12 — Punkterna 37 och 38 i domen.

de beräknades på grundval av de tjänster som hade presterats och tillade:

"En avgift vars belopp inte hade något samband med kostnaden för en specifik tjänst eller som inte beräknades på grundval av kostnaden för den åtgärd för vilken avgiften utgör ett vederlag utan på grundval av alla löpande kostnader och investeringskostnader som den myndighet har som är ansvarig för denna åtgärd borde betecknas som en pålaga som uteslutande omfattas av förbudet i artikel 10 i direktivet.

För vissa åtgärder, såsom till exempel registrering av ett bolag, kan det vara svårt att bestämma kostnaderna. I ett sådant fall skall bedömningen av kostnaden endast ske på grundval av en enhetstaxa och fastställas på ett skäligt sätt särskilt med beaktande av antalet tjänstemän och deras utbildning, den tid de använder och de olika materialkostnader som är nödvändiga för att genomföra åtgärden". [13]

29. Domstolen tillade att medlemsstaterna hade rätt att fastställa olika avgifter för aktiebolag och bolag med begränsat ansvar, förutsatt att avgifterna inte överskred kostnaderna för registreringen av var och en av dessa bolagskategorier. [14]

Saken och den nationella domstolens frågor

30. Följaktligen uppstår frågan i vilken utsträckning de principer som fastslogs i domen i målet Ponente Carni är tillämpliga i detta fall. I förevarande mål rör förfarandet vid den nationella domstolen ett antal klagomål som Denkavit Internationaal BV, Galveston BV, Heklicht Scheepvaartbelangen BV, C. Roeleveld Beheer BV och två andra parter, R. J. Schippefelt, Sigarenhandel Ben Sterk och J. H. van Werkhoven Holding Maarssen BV, har riktat mot beslut avseende registreringsavgifter vilka fattats av handels-och industrikamrarna i Midden-Gelderland, Haag, Amsterdam och Utrecht. Denkavit har ifrågasatt avgiftsbesluten för åren 1972 och 1993. De andra bolagens klagomål avser avgiftsbesluten för år 1992.

31. Sökandena, vilka alla klassificerades i högre avgiftsgrupper, har ifrågasatt avgifterna till den del de överskrider den minimiavgift om 61 HFL som motsvarar kostnaderna för förande av handelsregistret. De har i huvudsak hävdat att registreringsavgiften utgör en pålaga som är förbjuden enligt artikel 10 c i direktiv 69/335. Den nationella domstolen har slutit sig till att registrering av bolag enligt artikel 1.1 i handelsregisterlagen utgör

13 — Punkterna 42 och 43 i domen.

14 — Punkt 44 i domen.

registrering i den mening som avses i artikel 3 i direktiv 68/151. I domen i målet Ponente Carni ansåg domstolen att artikel 10 c i direktiv 69/335 innebar ett förbud mot att utta skatter på grund av sådan registrering. Enligt sökandena utgör registreringsavgiften inte någon avgift av vederlagskaraktär som är tillåten enligt artikel 12.1 e i direktivet, eftersom den inte enbart täcker registreringskostnaderna utan i praktiken finansierar kamrarnas hela verksamhet.

32. Till stöd för sitt yrkande om att det har rätt till återbetalning av avgifter som betalats med avseende på tidigare år, nämligen åren 1972—1992, har Denkavit hänvisat till domstolens dom i målet Emmott [15] och hävdat att kamrarna i avsaknad av ett riktigt införlivande av direktiv 69/335 inte kan åberopa den tidsfrist på 30 dagar som föreskrivs i nationell rätt för klagomål mot deras beslut.

33. Till följd av dessa argument har den nationella domstolen begärt att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande beträffande följande frågor:

"1. a) Skall artikel 10 i direktiv 69/335/EEG tolkas så, att förutom det förhållandet att registreringen av bolag, föreningar och juridiska personer som avses i denna artikel beläggs med en avgift som den som årligen skall betalas för obligatorisk registrering av ett bolag vid en handels-och industrikammare och vars kriterier utgörs av olika företags ekonomiska betydelse — vilket i första hand avser de tillgångar som används av företaget i sin helhet — också omfattas av det förbud som återfinns i denna artikel, även när det inte finns något samband mellan företagets registreringsskyldighet och den juridiska formen för den person till vilken företaget hör?

b) Om den första frågan besvaras nekande:

Om registrering i den mening som avses i fråga 1 a) även — vad gäller företagets ägare — leder till att det formkrav som beskrivs i artikel 10 c i direktiv 69/335/EEG uppfylls, skall då den avgift som påförts ägaren på grund av företagets registrering betraktas som en pålaga i den mening som avses i den ovan nämnda artikeln, även om detta inte följs av en höjning av den avgift som avses i fråga 1 a)?

15 — Dom av den 25 juli 1991 (C-208/90, Rec. s. I-4269).

2. Om frågorna ovan (eller en av dem) besvaras jakande:

Omfattar begreppet 'avgifter av vederlagskaraktär' som återfinns i artikel 12 e i direktiv 69/335/EEG en avgift som den som påförs av en handels-och industrikammare och som, förutom att täcka de kostnader som nämnda kammare har på grund av registreringarna i det handelsregister den för, även är avsedd att finansiera kammarens uppgifter och verksamheter till förmån för alla företag som är etablerade i dess distrikt, till den del kostnaderna för nämnda uppgifter och verksamheter bärs av företagen enligt olika företags ekonomiska betydelse vilket i första hand avser de tillgångar som används av företaget?

3. Om principen att en avgift som den som avses i frågorna ovan är rättsstridig skall användas som utgångspunkt, är det då inte tillåtet att mot en enskild, som inom ramen för en tvist vid en nationell domstol åberopar denna rättsstridighet med en hänvisning till direktiv 69/335/EEG, göra gällande att han överskridit den tidsfrist för rättsmedel som föreskrivs i nationell rätt så länge de rättsliga bestämmelserna på vilka uppbörden av denna pålaga grundas och som är oförenliga med nämnda direktiv inte har upphävts?"

Inledande fråga

34. Innan jag tar upp den nationella domstolens frågor skall jag göra en inledande anmärkning trots att den inte har tagits upp vid dessa förfaranden. Enligt domstolens rättspraxis kan ett direktiv som inte har genomförts endast medföra skyldigheter för medlemsstaten. Ett direktiv kan inte i sig medföra några skyldigheter för en enskild och kan därför inte som sådant åberopas gentemot denne. [16] Avgiften i fråga i förevarande mål har föreskrivits av staten, men dess belopp fastställs av kamrarna och den betalas till dem. Därför uppkommer frågan om kamrarna — oberoende av om de i nederländsk rätt betecknas som offentligrättsliga eller privaträttsliga organ — enligt gemenskapsrätten skall betraktas såsom en del av staten mot vilken bestämmelserna i ett direktiv kan göras gällande. Domstolen har ansett att ett organ — oberoende av sin rättsliga form — som av staten har getts ansvaret att erbjuda en offentlig tjänst under dess överinseende, och som för detta ändamål har särskilda befogenheter som går utöver de befogenheter som följer av normala regler, som är tillämpliga på relationerna mellan enskilda, förekommer bland de organ mot vilka det är möjligt att åberopa bestämmelserna i ett direktiv som kan ha direkt effekt [17]. Kamrarnas egenskaper, som angetts ovan, ger vid handen att de uppfyller dessa kriterier. I varje fall skulle det vara otillfredsställande att anse att en avgiftsskyldig på grund av organets form inte kan utgå ifrån att en pålaga är rättsstridig endast därför att den betalas till ett organ i stället för till staten. Det är riktigt att om de avgiftsskyldigas yrkanden skulle vinna bifall i förevarande mål, skulle kam-

16 — Dom av den 14 juli 1994, Faccini Dori (C-91/92, Rec. s. I-3325, punkt 20).

17 — Dom av den 12 juli 1990, Foster m. fl. (C-188/89, Rec. s. I-3313, punkt 20).

rarna, och inte staten, bli skyldiga att återbetala pålagorna. Enligt min uppfattning visar detta emellertid endast att principen att ett direktiv som inte har genomförts endast kan innebära skyldigheter för staten är en princip som måste ges en vid tolkning för att undvika att den får godtyckliga följder.

Den första frågan

35. Genom denna fråga vill den nationella domstolen i huvudsak få klarhet i om en årlig avgift som den som är i fråga i det nationella förfarandet omfattas av artikel 10 i direktiv 69/335. I del a frågas om en sådan avgift omfattas av direktivet trots att avgiften påförs företag i allmänhet och saknar samband med ett företags rättsliga form. I del b frågas om avgiften, om den inte automatiskt omfattas av direktivet, omfattas till den del registreringen av ett företag även utgör registrering av bolaget (även om registreringens dubbla funktion inte leder till en höjning av avgiften).

36. Denkavit, Heklicht och Schippefelt anser att den första frågan skall besvaras jakande och har hävdat att direktiv 69/335 innebär ett förbud mot alla pålagor som uppbärs på grund av registrering oberoende av bolagens underlag och struktur. Kapitalbolag är enligt handelsregisterlagen automatiskt registreringsskyldiga. Registreringsskyldigheten har därför ett oskiljaktigt samband med bolagets rättsliga form. Det är oväsentligt att även företag som inte tillhör kapitalbolag måste registreras. Det förhållandet att medlemsstaterna har behållit behörighet utanför omfattningen av ett harmoniseringsdirektiv innebär inte att de har motsvarande frihet inom ramen för direktivet.

37. Denkavit har påpekat att dess verksamhet begränsas till att vara ett holdingbolag, nämligen ledning och finansiering av dess dotterbolag. Det driver inte självt någon affärsverksamhet men är trots det registreringsskyldigt. Denkavit har hävdat att vilken uppfattning man än intar med avseende på registreringen av bolag i allmänhet, måste holdingbolag per definition enbart registreras på grund av sin rättsliga form, eftersom de inte driver någon affärsverksamhet. Även om det finns regler som är avsedda att förhindra att dubbla avgifter uttas av koncerner, är de reglerna mycket begränsade och omfattar inte varje enskilt fall.

38. Handels-och industrikamrarna har hävdat att avgiften utgör en årlig direkt skatt som uppbärs av företag som är etablerade i Nederländerna och skiljer sig till sitt innehåll

från avgiften i fråga i domen i målet Ponente Carni, vilken uppbars på grund av registrering av bolag. I förevarande mål uttas avgiften på driften av företag inom den berörda handelskammarens distrikt. Dess underlag utgörs av företagets ekonomiska värde snarare än av det nominella kapital som tillskjutits av företagets ägare. Kamrarna har påpekat att det är viktigt att göra en åtskillnad mellan skatten och registreringsavgiften om 61 HFL som endast är avsedd att täcka registreringskostnaderna. Då registreringen omfattar både ett företag och den juridiska person som driver det ingår registreringsavgiften i skatten. Den nederländska regeringen har i stort sett uttryckt liknande åsikter som kamrarna.

39. Den grekiska regeringen och kommissionen har också föreslagit att den första frågan skall besvaras nekande. Den grekiska regeringen anser att avgiften i fråga inte strider mot artikel 10 i direktiv 69/335, eftersom den senare endast innebär ett förbud mot indirekta skatter, medan avgiften är en regional direkt skatt som uppbärs på grundval av företagets betalningsförmåga. Kommissionen anser att avgiften inte omfattas av artikel 10 c i direktiv 69/335 till den del den överskrider registreringsavgiften om 61 HFL och skiljer mellan den och avgiften i fråga i målet Ponente Carni på grunder liknande dem som framförts av handels-och industrikamrarna. Kommissionen har å andra sidan påpekat att den nationella domstolen på goda grunder har ansett att registreringsavgiften om 61 HFL uppfyller villkoren i artikel 10 c. Denna avgift har ett direkt samband med bolagets förekomst och saknar samband med dess ekonomiska verksamhet. Eftersom underlåtenhet är en straffbar handling, kan registreringen betraktas som ett krav som skall vara uppfyllt innan ett bolag kan inleda affärsverksamheten. Det förhållandet att avgiften teoretiskt sett kan anses omfatta registreringsavgiften innebär emellertid inte att hela avgiften omfattas av artikel 10 c.

40. Den danska regeringen har en något avvikande uppfattning. Den har hävdat att till den del det inte föreligger något samband mellan kravet på registrering och den rättsliga formen för företagets ägare skall del a i första frågan besvaras nekande. Om registreringen emellertid också innebär att ett formkrav uppfylls i den mening som avses i artikel 10 c (det fall som avses i del b i den första frågan), omfattas avgiften av denna bestämmelse och är förbjuden, även om uppfyllandet av formkravet inte medför någon extra avgift, förutom för det fall att avgiften endast är av vederlagskaraktär i den mening som avses i artikel 12.1 e. Såsom jag emellertid kommer att förklara senare, har den danska regeringen föredragit en vid tolkning av vad som är tillåtet enligt den senare bestämmelsen.

41. Såsom jag redan har förklarat förefaller det som om begreppet företag enligt de relevanta nationella bestämmelserna skulle ges en vid tolkning som inte enbart täcker de rörelser som driver handelsverksamhet utan även dem som driver holding-och investeringsverksamheter. Även om kamrarnas uppgift är att främja kommersiella intressen

inom sina distrikt, är registreringsavgiften således i mindre grad en avgift på handelsverksamhet än på det kapital som de kommersiella rörelserna innehar och som utgörs av deras reserver, tillgångar och långfristiga skulder. Den nationella domstolens första fråga är om en sådan avgift i sig omfattas av artikel 10 i direktivet där medlemsstaterna förbjuds att "inte, vad beträffar bolag, föreningar eller juridiska personer med vinstsyfte, uppbära någon som helst pålaga ... c) för registrering eller något annat formkrav som föregår utövandet av en verksamhet och som kan krävas av ett bolag, en förening eller en juridisk person med vinstsyfte på grund av dess rättsliga form."

42. För att besvara denna fråga är det nödvändigt att beakta direktivets syfte och räckvidd. Genom artikel 1 i direktivet införs en harmoniserad avgift på "kapitaltillskott till kapitalbolag". Genom direktivet avskaffas även stämpelskatten på värdepapper; se artikel 11 och det femte övervägandet i ingressen. Det resonemang som ligger bakom direktivet förklaras i det andra och det sjätte övervägandet. I det andra övervägandet anges att

"de indirekta skatter som för närvarande gäller i medlemsstaterna, nämligen den avgift som uppbärs på kapitaltillskott till bolag och firmor och stämpelskatten på värdepapper ger upphov till diskriminering, dubbelbeskattning och skillnader som hindrar den fria rörligheten för kapital och som följaktligen måste avlägsnas genom harmonisering".

I det sjätte övervägandet konstateras att

"det hör till själva idén om en gemensam marknad, vars egenskaper motsvarar en hemmamarknads egenskaper, att avgiften på förvärvande av kapital till ett bolag eller firma inom den gemensamma marknaden endast skall uttas en gång och att nivån av denna avgift skall vara densamma i alla medlemsstater för att undvika att störa kapitalrörelserna".

43. Förbuden avseende andra pålagor vilket föreskrivs i artiklarna 10 och 11 följer direkt av direktivets dubbla syfte att harmonisera avgiften på förvärvande av kapital och avskaffa stämpelskatten på värdepapper. Det är uppenbarligen fallet i fråga om förbuden i artikel 10 a (åtgärder som är föremål för den harmoniserade avgiften på kapitaltillskott enligt artikel 4 i direktivet), artikel 10 b (pålagor på kapitaltillskott, lån eller tillhandahållande av tjänster i samband med sådana åtgärder) och artikel 11 (pålagor avseende stiftande, utfärdande, börsnotering, handel med och förmedling av aktier, andelar och

liknande värdepapper samt pålagor på lån, inklusive statliga obligationer, vilka uttas i samband med utfärdandet av debenturer eller andra värdepapper som kan omsättas). Dessa är pålagorna på förvärvande av kapital eller utbyte av värdepapper vilkas harmonisering eller avskaffande avsågs med direktivet.

44. Även om de pålagor som omfattas av artikel 10 c inte påförs kapitaltillskott eller överlåtelse av värdepapper som sådana, är det inte mindre viktigt att förbjuda dem för att uppnå direktivets syfte. Sådana pålagor uppbärs på grund av de formkrav som har samband med bolagets rättsliga form, det vill säga det medel som används för att förvärva kapital. De hör således till en kategori som liknar kategorin för andra förbjudna pålagor. Reglerna för harmonisering av skattelagarna på detta område skulle förbli ofullständiga utan ett sådant förbud, eftersom förekomsten av sådana skatter skulle omintetgöra direktivets syften lika mycket som den fortsatta förekomsten av andra pålagor på kapitaltillskott eller överlåtelse av värdepapper.

45. Det är emellertid viktigt att inse att direktivets bidrag till den fria rörligheten för kapital är relativt anspråkslöst. Direktivet skall ses som endast en del av ett mycket större — långt ifrån färdigt — pussel varigenom ett begränsat område av skatterätten harmoniseras. Avsikten med direktivet är helt enkelt inte att avskaffa alla skattemässiga hinder för kapitalmarknadernas integration vilka uppstår till följd av skillnaderna i pålagor på företagens förmögenhet och vinst. Det förhållandet att en pålaga påförs ett bolag på grundval av dess rättsliga form är dessutom inte i sig tillräckligt för att den skall omfattas av förbuden i artikel 10. Motsatt syn skulle innebära ett ifrågasättande av medlemsstaternas rätt att påföra bolag några som helst pålagor, inklusive pålagor på inkomst och vinst, vilka skiljer sig från de avgifter som är tillämpliga på företag som inte är juridiska personer. En sådan slutsats skulle inte stämma överens med de befogenheter som tillerkänns medlemsstaterna vad gäller direkt beskattning eller med förekomsten av andra gemenskapsinitiativ inom ramen för bolagsbeskattning [18].

46. Förbuden i artikel 10 är mer specifikt riktade mot skatter på åtgärder som har samband med bolags förvärvande av kapital eller med överlåtelse av värdepapper eller mer allmänt mot skatter som uppbärs på grund av *de formkrav som skall uppfyllas*, om ett kapitalbolag används för att göra investeringar. Förbuden omfattar därför enligt min uppfattning inte en avgift som den som är i fråga i det nationella förfarandet, vilken är en allmän avgift som påförs kommersiella verksamheter på grundval av deras ekonomiska värde, det vill säga deras kapital. En sådan

18 — Rådets direktiv 90/434 av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater, (EGT nr L 225, 1990, s. 1), rådets direktiv av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, (EGT nr L 225, 1990, s. 6), förslag till rådets direktiv om harmonisering av systemen för bolagsbeskattning och innehållande av skatter på utdelningar (EGT nr C 235, 1975, s. 2). [Vid översättning fanns den svenska texten inte att tillgå.]

avgift saknar samband med den rättsliga formen för ett företag. I ännu mindre grad påförs den avgiften på grund av formkrav som har samband med ett kapitalbolags rättsliga form.

47. Följaktligen är Denkavits argument att holdingbolag i egenskap av bolag som inte idkar handel är registrerade och föremål för avgiften endast på grund av sin rättsliga form oriktiga. I avsaknad av en harmonisering av beskattningen av företags förmögenhet och kapital har en medlemsstat fortfarande rätt att påföra de verksamheter den vill sådana pålagor, förutsatt att pålagan inte tillämpas så, att den utgör en rättsstridig begränsning av någon av de friheter som garanteras genom fördraget. Inget sådant argument har framförts i detta mål. På grund av samma förbehåll skall förebyggande av dubbelbeskattning i förekommande fall regleras genom nationell rätt.

48. Med beaktande av det ovan anförda är det klart att den avgift som i förevarande fall påförs av kamrarna tydligt kan skiljas från den avgift som var i fråga i domen i målet Ponente Carni. Den senare var en årlig avgift som särskilt uppbars vid registrering av bolag. Den föll därför helt inom ramen för bolagsbeskattning som direktivet avsåg att harmonisera.

49. Följaktligen går jag över till del b av den första frågan som avser om avgiften trots det omfattas av artikel 10 c, eftersom ett företags införande i handelsregistret vid en kammare även utgör en bolagsregistrering i den mening som avses i direktiv 68/151 (även om registreringens dubbla funktion inte leder till någon höjning av avgiften).

50. Den nationella domstolen har konstaterat att avgiften kan delas upp i två delar: en avgift om 61 HFL som är avsedd att täcka registreringskostnaderna (detta är den avgift som en kammare tar ut av ett bolag för dess registrering, om bolaget inte äger något företag inom kammarens distrikt) och återstoden som varierar beroende på den avgiftsgrupp i vilken företaget har klassificerats och som går till att finansiera kamrarnas diverse aktiviteter.

51. Jag anser inte att registrets dubbla funktion förändrar situationen. Lagstiftaren har nämligen sammanslagit registret över avgiften på företag med bolagsregistret och har därigenom undvikit behovet av att uppbära separata avgifter på registrering för de bolag som äger ett företag inom kammarens distrikt. Det skulle vara paradoxalt, om detta ledde till att en avgift som i annat fall inte skulle omfattas av artikel 10 c, i detta fall skulle omfattas av den bestämmelsen.

52. Detta gäller även för holdingbolag. I motsats till Denkavits uppfattning har registret en dubbel uppgift även med avseende på sådana bolag. Denkavits holdingverksamhet betecknas som ett företag med avseende på tillämpningen av handelsregisterlagen och avgiften. Avgiftens räckvidd regleras — såsom redan påpekats — i nationell rätt i avsaknad av gemenskapsrättslig harmonisering av sådana skatter.

Den andra frågan

53. Genom den andra frågan vill den nationella domstolen — om del a eller del b av den första frågan besvaras jakande — få klarhet i om begreppet "avgifter av vederlagskaraktär" i artikel 12.1 e i direktivet omfattar en avgift som används till att finansiera inte enbart införandet i handelsregistret utan även olika uppgifter och aktiviteter som kamrarna utför för att ta vara på intressena för företagen inom deras distrikt, och om kostnaderna för sådana uppgifter och aktiviteter fördelas mellan företagen med hänsyn till deras ekonomiska betydelse.

54. Denna fråga uppkommer inte, om inte det — i motsats till min uppfattning — anses att någondera delen av den första frågan skall besvaras jakande.

55. Olika uppfattningar har uttryckts i detta avseende. Denkavit anser att endast grundavgiften för registrering om 61 HFL omfattas av artikel 12.1 e. Återstoden av denna avgift beräknas på grundval av företagets betalningsförmåga snarare än på grundval av kostnaderna för förande av registret. Intäkterna från avgiften används inte enbart till att föra registret utan till kammarens samtliga aktiviteter. Det är minst sannolikt att stora företag skall behöva hjälp från kamrarna. Holdingbolag har dessutom inte någon nytta alls av deras tjänster. Heklicht stödjer Denkavits uppfattning.

56. Kamrarna och den nederländska regeringen anser att det inte följer av domen i målet Ponente Carni att den enda tjänst för vilken avgifter kan uttas är förande av register. I detta fall kan avgiften anses ha vederlagskaraktär och betalas för de olika tjänster som kamrarna erbjuder.

57. Denna uppfattning delas av den danska och den grekiska regeringen. Den danska regeringen har tillagt att domen i målet Ponente Carni inte hindrar en medlemsstat från att uppbära en avgift som inte enbart täcker de direkta registreringskostnaderna utan även vissa indirekta kostnader såsom de administrativa kostnaderna som den lagstiftande församlingen haft, utförande av andra

uppgifter som är i företagets intresse, såsom övervakning, tillhandahållande av information, rådgivning, handläggning av klagomål och en andel av de kostnader som det organ har som är ansvarigt för registreringen, såsom hyra, löner, utbildning av personalen och databehandling. Kostnaderna i fråga skall emellertid ha samband med den erbjudna tjänsten.

58. Kommissionen har endast påpekat att grundavgiften om 61 HFL bör anses omfattas av artikel 12.1 e.

59. Jag anser inte att man i domen i målet Ponente Carni kan finna stöd för den uppfattningen att avgiften i fråga utgör en avgift av vederlagskaraktär i den mening som avses i artikel 12.1 e. Det är riktigt att domstolen ansåg att en sådan avgift omfattade en avgift som utgjorde ett vederlag för en åtgärd som föreskrevs i lag och som hade ett allmänintresse. Domstolen godtog även att bedömningen av kostnaden i vissa fall endast kunde ske på grundval av en enhetstaxa. Dessutom delar jag kamrarnas och den danska regeringens uppfattning att artikel 12.1 e inte enbart avser de tjänster som nämns i artikel 10 i direktivet.

60. Domstolens påpekanden i domen i målet Ponente Carni skall emellertid ses i sitt sammanhang. Domstolen skulle definiera de gränser inom vilka en medlemsstat kunde uppbära en avgift för en urskiljbar tjänst som utfördes till förmån för företag och i det allmännas intresse, nämligen registrering. I det föreliggande fallet är det omöjligt att exakt ange de tjänster eller fördelar som privata företag erhåller (annat en tjänsten avseende bolagsregistrering). Dessutom är de eventuella fördelar som kan tillkomma ett företag genom kammarens olika aktiviteter och tjänster inte på något sätt relaterade till avgiftens belopp. Till den del avgiften överskrider registreringskostnaderna, har avgiften följaktligen mera karaktären av en pålaga än av en avgift av vederlagskaraktär som betalas för urskiljbara tjänster [19].

61. Följaktligen anser jag att det inte är nödvändigt att i detta fall beakta den danska regeringens argument rörande frågan om omfattningen av de kostnader som kan tas i beaktande vid fastställandet av avgiftsbeloppet i den mening som avses i artikel 12.1 e.

Den tredje frågan

62. Genom den tredje frågan vill den nationella domstolen få klarhet i om den tidsfrist som fastställs i nationell rätt för användning av rättsmedel kan åberopas när nationella bestämmelser som strider mot direktiv 69/335 ännu inte har upphävts. Denna fråga

19 — Se vidare angående detta mitt nyligen, den 15 februari 1996, föredragna förslag till avgörande i mål C-191/94, AGF Belgium (REG s. I-1859).

uppkommer inte, om inte domstolen i motsats till min åsikt anser att del a eller del b i den första frågan skall besvaras jakande.

63. Domstolen har konsekvent i en lång rad mål, som började med domarna i målen Rewe och Comet år 1976 [20], fastställt att det i avsaknad av gemenskapsrättsliga regler på ett område ankommer på det nationella rättssystemet i varje medlemsstat att bestämma de förfaranderegler som styr rättsliga förfaranden som är avsedda att säkerställa skyddet för de rättigheter som tillkommer enskilda som en följd av gemenskapsrättens direkta effekt, förutsatt att sådana regler inte är mindre gynnsamma än de regler som avser motsvarade rättsmedel i inhemsk rätt eller utformats så, att de i praktiken gör det omöjligt eller alltför svårt att utöva de rättigheter som följer av gemenskapsrätten.

64. Denna princip är tillämplig — och tillämpades i själva verket första gången — på tidsfrister som föreskrivs i nationell rätt. Det förhållandet att en medlemsstat föreskriver en skälig tidsfrist för väckande av talan mot ett beslut kan inte anses göra det praktiskt taget omöjligt eller alltför svårt att stödja sig på gemenskapsrätten [21]. Sådana tidsfrister utgör en tillämpning av principen om rättssäkerhet till skydd för både enskilda och administrativa myndigheter [22]. Behovet av rättssäkerhet i fråga om beskattning framgår särskilt tydligt av förevarande mål. Det är lätt att inse att om bolag kunde kräva återbetalning av de avgifter som betalats under de senaste 20 åren, skulle detta medföra mycket allvarliga följder för handels-och industrikamrarnas ekonomier.

65. Kriteriet "praktiskt taget omöjligt" eller "alltför svårt" utvecklades vidare av domstolen i dess nyligen avkunnade dom i målet Peterbroeck som inte rörde frister för väckande av talan utan en regel som förhindrade parterna att framföra nya grunder vid belgiska Cour d'appel efter utgången av en frist på 60 dagar från det att myndigheten inlämnat en kopia av det omtvistade beslutet och förhindrade Cour d'appel att på eget initiativ beakta nya grunder. Domstolen beslutade:

"Vid tillämpningen av dessa principer måste varje fall i vilket frågan gäller om en nationell förfarandebestämmelse gör det praktiskt

20 — Se domarna av den 16 december 1976, Rewe (33/76, Rec. s. 1989, punkt 5), av den 16 december 1976, Comet (45/76, Rec. s. 2043, punkt 13), av den 9 november 1983, San Giorgio (199/82, Rec. s. 3595, punkt 12), domen Emmott, nämnd ovan i fotnot 16, punkt 16, domarna av den 19 november 1991, Francovich m. fl. (C-6/90 och C-9/90, Rec. s. I-5357, punkt 43), av den 27 oktober 1993, Steenhorst-Neerings (C-338/91, Rec. s. I-5475, punkt 15), dom av den 6 december 1994, Johnson (C-410/92, Rec. s. I-5483, punkt 21) samt domarna av den 14 december 1995, Peterbroeck (C-312/93, REG s. I-4599, punkt 12), Van Schijndel (C-430/93 och C-431/93, REG. s. I-4705, punkt 17), och av den 8 februari 1996, FMC (C-212/94, FMC, REG s. I-389, punkt 71).

21 — Se domen i målet Rewe, punkt 5, domen i målet Comet, punkt 17, och domen i målet San Giorgio, punkt 12.

22 — Se domen i målet Rewe, punkt 5.

taget omöjligt eller alltför svårt att tillämpa gemenskapsrätten bedömas med beaktande av den ställning denna bestämmelse har inom förfarandet i dess helhet, dess förlopp och särdrag vid de olika nationella domstolarna. Ur denna synvinkel finns det anledning att i förekommande fall beakta de principer som det nationella rättssystemet bygger på som till exempel skyddet för rätten till försvar, principen om rättssäkerhet och principen om förfarandets riktiga förlopp." [23]

66. Domstolen kom till slutsatsen att även om en sådan frist på 60 dagar inte i sig kunde kritiseras, var regeln rättsstridig med beaktande av följande särdrag hos förfarandet i fråga: Cour d'appel var den första domstol som kunde begära förhandsavgörande från EG-domstolen, regeln förhindrade Cour d'appel att på eget initiativ vid sammanträdet beakta frågan om den kritiserade åtgärdens rättsenlighet, eftersom fristen på 60 dagar redan hade löpt ut, ingen annan domstol kunde pröva denna fråga och regeln som förhindrade en domstol att på eget initiativ beakta grunder kunde inte skäligen berättigas med sådana principer som kraven på rättssäkerhet eller förfarandets riktiga förlopp.

67. Den faktiska fristen på 30 dagar i det föreliggande fallet skall prövas mot bakgrund av de ovan nämnda principerna. Enligt min uppfattning kan tidsfristen inte anses göra det praktiskt taget omöjligt eller alltför svårt att tillämpa gemenskapsrätten. En central punkt i det föreliggande fallet är att de omtvistade besluten fattas varje år. Den nationella domstolen har fastställt att varje beslut kan ifrågasättas separat. Relativt korta tidsfrister för ifrågasättande av rutinmässiga administrativa beslut kan inte i sig kritiseras. De kan vara berättigade genom behovet av att förhindra att offentliga organs budget rubbas av sent inlämnade krav med avseende på tidigare eller pågående perioder. Detta gäller oberoende av om det kan förekomma senare utveckling såsom ett domstolsavgörande, som en enskild inte har kunnat förutse vid den tidpunkten.

68. Vidare kan påpekas att samma 30 dagars frist som föreskrivs i nederländsk rätt var i fråga i domen i målet Comet [24]. Eftersom domstolen hävdade att medlemsstaterna hade rätt att föreskriva skäliga tidsfrister, ansåg den inte att tidsfristen var för kort. En sådan tidsfrist är inte under några omständigheter mer restriktiv än den tidsfrist på en månad som föreskrivs i artikel 33 i EKSG-fördraget för att väcka talan mot kommissionens beslut och rekommendationer.

69. Jag bör emellertid tillägga att min åsikt i detta mål skulle ha blivit en annan, om den

23 — Punkt 14. Se även punkt 19 i domen i målet Van Schijndel, nämnd ovan i fotnot 20.

24 — Nämnd ovan i fotnot 20.

nationella domstolen hade funnit att Denkavit genom att inte ifrågasätta ett ursprungligt beslut hindrades från att i framtiden ifrågasätta sin återkommande skyldighet att betala avgifterna i fråga. Utgången av tidsfristen skulle i så fall ha utgjort ett hinder inte enbart i förhållande till pågående eller tidigare perioder utan även kommande perioder. Det är svårt att inse hur ett sådant resultat kunde ha motiverats av hänsyn till rättssäkerhet.

70. Trots tillämpningen av principen "alltför svårt" är domen i målet Peterbroeck inte direkt relevant i det föreliggande fallet. I domen i målet Peterbroeck hindrades den nationella domstolen från att beakta en gemenskapsrättslig grund inom ramen för förfaranden som hade inletts inom den tillämpliga tidsfristen. I sådana fall spelar principen om rättssäkerhet, som utgör den främsta motiveringen för tidsfrister, en mindre roll. Avvägningen i målet Peterbroeck skulle i grunden göras mellan gemenskapsrättens verkan och omsorgen om att tillförsäkra förfarandenas riktiga förlopp. EG-domstolen ansåg tydligen att denna omsorg inte kan berättiga en regel genom vilken en nationell domstol vid vilken talan har väckts enligt reglerna förhindras att på eget initiativ beakta en gemenskapsrättslig grund som uppkommit vid sammanträdet och i förekommande fall begära ett förhandsavgörande från EG-domstolen. Det föreliggande fallet har dessutom inga särdrag som kan jämföras med dem som domstolen hänvisade till domen i målet Peterbroeck. Domen i målet Peterbroeck antyder följaktligen inte på något sätt att förevarande tidsfrist är oskälig.

71. Därefter uppkommer frågan om de vedertagna principerna på något sätt påverkas av domen i målet Emmott [25] på vilken Denkavit har stött sig. I domen i målet Emmot, som rörde likabehandlingsdirektivet [26], hade sökanden inte förrän den 28 januari 1988 beviljats likvärdiga förmåner i enlighet med direktivet, trots att direktivet hade trätt i kraft den 23 december 1984. Emmotts begäran om likvärdiga förmåner från och med den 23 december 1984 hade avvisats av de irländska myndigheterna på grund av att hon inte hade inlämnat sin ansökan inom tidsfristen på tre månader från den dag då de grunder uppkom som krävs enligt irländsk rätt. Domstolen ansåg:

"Så länge som direktivet inte har införlivats i nationell rätt på ett riktigt sätt har enskilda inte kunnat känna till den fullständiga omfattningen av sina rättigheter. Detta tillstånd av osäkerhet för enskilda består även efter att domstolen har uttalat att medlemsstaten i fråga inte har fullgjort sina skyldigheter som följer av direktivet och även om domstolen har ansett att en eller flera särskilda bestämmelser är tillräckligt preciserade och ovillkorliga för att kunna åberopas vid en nationell domstol.

25 — Nämnd ovan i fotnot 15.

26 — Rådets direktiv av den 19 december 1978 om successivt genomförande av principen om likabehandling av kvinnor och män i fråga om social trygghet (EGT nr L 6, s. 24).

Tillståndet av osäkerhet kan endast avslutas genom ett riktigt införlivande av direktivet och den rättssäkerhet som skall föreligga för att enskilda skall kunna förutsättas göra gällande sina rättigheter uppkommer endast genom detta införlivande.

Av detta följer att fram till den tidpunkt då direktivet på ett riktigt sätt införlivats, kan en försumlig medlemsstat inte åberopa en enskilds för sena inledande av förfaranden mot den för att skydda de rättigheter som getts honom genom bestämmelserna i direktivet och att den tidsfrist som föreskrivs i nationell rätt och inom vilken förfarandena skall inledas inte börjar löpa före denna tidpunkt." [27]

72. Svarandena, de fyra medlemsstater som inkommit med yttranden och kommissionen har alla ansett att domen i målet Emmot inte är tillämplig. Domen skall betraktas mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i det målet. Förevarande mål är enligt dem annorlunda på flera punkter: till skillnad från Irland har Nederländerna genomfört direktivet i fråga i god tro; medan Emmott saknade varje faktisk möjlighet att åberopa direktivet för perioden i fråga har sökandena i förevarande mål på grundval av direktivet haft möjligheten att ifrågasätta avgiften i förhållande till varje beslut, och parterna i förevarande mål är stora kommersiella företag i stället för en enskild som är beroende av förmånerna i fråga.

73. Domstolen har haft tillfälle att analysera domen i målet Emmott i samband med målen Steenhorst-Neerings [28] och Johnson [29], vilka rörde tidsfristerna för krav på restförmåner. Domstolen ansåg att gemenskapsrätten inte förhindrade att sådana tidsfrister åberopades, även när det relevanta direktivet hade genomförts i nationell rätt på ett bristfälligt sätt. Domstolen gjorde en åtskillnad mellan dessa mål och målet Emmott och påpekade att utgången av detta mål kunde förklaras med "de särskilda omständigheterna i målet". De omständigheter som domstolen avsåg var följande: Emmott hade yrkat betalning av förmånerna i fråga på grundval av domstolens dom i målet McDermott och Cotter [30], de administrativa myndigheterna hade vägrat att uttala sig om hennes yrkande innan förfarandet rörande direktivet hade avslutats vid de nationella domstolarna, och myndigheterna försökte åberopa tidsfristen trots att direktivet inte hade genomförts på ett riktigt sätt. I målen Steenhorst-Neerings och Johnson grundade domstolen sin syn att reglerna i fråga skulle behandlas annorlunda på att ingendera regeln utgjorde något hinder för förfarandena. De begränsade endast den period för inlämnande av ett yrkande med avseende på vilken innestående fordringar kunde utbetalas.

27 — Punkt 21—23 i domen.

28 — Nämnd ovan i fotnot 20.

29 — Nämnd ovan i fotnot 20.

30 — Dom av den 24 mars 1987, McDermott och Cotter (286/85, Rec. s. 1453).

74. Av domarna i målen Steenhorst-Neerings och Johnson är det möjligt att sluta sig till att enbart det förhållandet att ett direktiv har genomförts bristfälligt, i avsaknad av andra omständigheter, inte kan hindra en medlemsstat från att åberopa en tidsfrist. Om domstolens resonemang i målet Emmott läses utan förbehåll, blir det även tillämpligt på yrkanden avseende innestående fordringar. För mig synes att domen i målet Emmott trots sin mer generella framställning skall tolkas så, att den innebär en fastställelse av principen att en medlemsstat inte kan åberopa en tidsfrist när medlemsstaten både har underlåtit att genomföra ett direktiv och hindrar användningen av ett rättsmedel som grundas på detta direktiv, eller kanske när dröjsmålet med användningen av rättsmedlet — och följaktligen överskridandet av tidsfristen — på något annat sätt beror på de nationella myndigheternas handlande. En annan faktor i målet Emmott var att sökanden befann sig i en särskilt oskyddad ställning som en enskild som var beroende av sociala trygghetsförmåner.

75. Mot bakgrund av dessa förhållanden kan domen i målet Emmott betraktas som en tillämpning av den vedertagna principen att utövandet av gemenskapsrättsliga rättigheter inte skall göras "alltför svårt" eller — för att använda formuleringen i mitt förslag till avgörande i målet Van Schijndel [31] — "oskäligt svårt". Denna uppfattning stämmer överens med domstolens påpekande i målet Johnson om att tidsfristen i målet Emmott "ledde till att sökanden berövades alla möjligheter att åberopa sin rätt till likabehandling enligt direktivet" [32], medan tillämpningen av reglerna i målen Steenhorst-Neerings och Johnson inte "gjorde det omöjligt att utöva rättigheter som grundades på direktivet" [33]. Uppfattningen stämmer även överens med domstolens synsätt i målet Peterbroeck där domstolen, trots att den ansåg att fristen på 60 dagar för åberopande av nya grunder inte i sig kunde kritiseras, ansåg att regeln gjorde tillämpningen av gemenskapsrätten alltför svår med beaktande av förfarandets särdrag.

76. Domen i målet Emmott kan trots allt ses som en ny tillämpning av denna princip till den del den visar att en nationell domstol kan bli skyldig att åsidosätta en tidsperiod som i princip inte kan kritiseras när särskilda omständigheter i ett visst mål kräver det. Det förefaller mig som om skyldigheten att med hänsyn till rättssäkerheten åsidosätta tidsfrister borde begränsas till helt exceptionella omständigheter, såsom omständigheterna i målet Emmott. Det förefaller inte under några omständigheter finnas några grunder för att åsidosätta tidsfristen i det förevarande fallet.

77. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag det inte nödvändigt att framföra vidare förbehåll vad gäller domen i målet Emmott, till exempel i enlighet med de förslag som

31 — Nämnd ovan i fotnot 20.

32 — Punkt 26. Se även domen i målet FMC, nämnd ovan i fotnot 20, punkt 64.

33 — Punkt 35 i domen.

framförts av Nederländerna och Förenade kungariket. Deras regeringar har föreslagit att tillämpningen av principen i målet Emmott borde begränsas till yrkanden som grundas på en allvarlig och uppenbar överträdelse av gemenskapsrätten och påstått att sådana mål kan jämföras med villkoren för statens skadeståndsansvar.

78. Jag övertygas inte av detta påstående. Det innehåller en viss logik till den del en medlemsstat kan anses gå miste om rätten att åberopa tidsfrister i rättssäkerhetens namn då den har gjort sig skyldig till en överträdelse som är både allvarlig och uppenbar. I motsats till Nederländernas och Förenade kungarikets regerings uppfattning anser jag emellertid inte att det nödvändigtvis kan göras någon jämförelse mellan villkoren för statens ansvar och villkoren för åsidosättande av tidsfrister för vanliga administrativa yrkanden. Mot bakgrund av syftet att säkerställa ett effektivt rättsskydd skulle det vara paradoxalt, om en medlemsstat i administrativa förfaranden kunde åberopa en relativt kort tidsfrist när överträdelsen i fråga var oklar men inte skulle kunna göra så när överträdelsen var klar och lätt kunde upptäckas av en omsorgsfull sökande. Kravet på en uppenbar överträdelse som villkor för statens skadeståndsansvar innehåller ingen sådan paradox. De särskilda villkoren för statens ansvar har samband med dess särskilda karaktär som ett rättsmedel som går utöver sedvanliga administrativa rättsmedel genom att erbjuda kompensation för förlust eller skada som följer av ett uppenbart legislativt eller administrativt fel. Vid den jämförelse som gjorts bortses från denna exceptionella och kompletterande karaktär.

79. Ett sådant synsätt skulle också leda till en betydande osäkerhet. I målet Emmott förekom visserligen ett totalt misslyckande att genomföra ett direktiv, men jag anser att det vore godtyckligt att begränsa begreppet allvarlig och uppenbar överträdelse till de fall där en medlemsstat inte alls har vidtagit några åtgärder för att genomföra ett direktiv. En överträdelse behöver inte vara mindre uppenbar eller allvarlig, om en medlemsstat endast har genomfört en del av direktivet eller uppenbart frångått vissa bestämmelser. Jag ser inte heller nödvändigtvis någon anledning att skilja mellan överträdelser av direktiv och överträdelser av andra gemenskapsrättsliga bestämmelser. Detta skulle oundvikligen leda till att enskilda systematiskt skulle ifrågasätta tidigare beslut, vilket skulle utsätta medlemsstaterna för risken av omfattande — och eventuellt obegränsat — retroaktivt ansvar. Detta skulle vara oförenligt med behovet av rättssäkerhet, vilket är av särskild betydelse vad gäller ifrågasättandet av rutinmässiga administrativa beslut som uppkommer till följd av det stora antalet dagliga transaktioner mellan offentliga organ och enskilda.

80. Såsom redan påpekats kan en lämplig jämvikt mellan skyddet av rättigheterna enligt gemenskapsrätten och rättssäkerheten för myndigheterna uppnås på grundval av de principer som domstolen redan utvecklat. Jag ser inte heller någon motsättning mellan dessa principer och rättsmedlet avseende statens skadeståndsansvar, som är under utveck-

ling. Det senare skall enligt min uppfattning vara av exceptionell och kompletterande natur och skall i synnerhet inte vara tillgängligt som ett medel för att kringgå tidsfrister för andra rättsmedel som kan användas mot administrativa beslut.

81. Om det vore nödvändigt att besvara den tredje frågan, skulle svaret följaktligen bli att en tidsfrist, som den som i det föreliggande fallet kan åberopas även när de rättsstridiga nationella bestämmelser på vilka avgiften i fråga grundas, inte har upphävts.

Förslag till avgörande

82. Följaktligen anser jag att de frågor som förts vidare till domstolen av College van Beroep voor het Bedrijfsleven skall besvaras på följande sätt:

Artikel 10 i rådets direktiv 69/335/EEG skall tolkas så, att en avgift som den som de nederländska handels-och industrikamrarna årligen påför företag till följd av deras registrering vid en kammare på grundval av det kapital företagen innehar inte omfattas av förbudet i denna artikel. Detta gäller även när sådan registrering utan någon höjning av avgiften utgör den registrering som krävs innan ett bolag inleder affärsverksamheten i den mening som avses i artikel 10 c i direktivet.