

РЕШЕНИЕ НА СЪДА

2 декември 1997 година*

„Директива 69/335/ЕИО – Регистрационни такси на дружества – Процедурни срокове съгласно националното законодателство”

По дело с-188/95

с предмет преюдициално запитване от Østre Landsret (Дания), отправено на основание член 177 от Договора за ЕО в производството, висящо пред този съд между

Fantask A/S и други

и

Industriministeriet (Erhvervsministeriet)

относно тълкуването на Директива 69/335/ЕИО на Съвета от 17 юли 1969 г. относно косвени данъци върху набирането на капитал (ОВ L 249, стр. 25), последно изменена с Директива 85/303/ЕИО от 10 юни 1985 г. (ОВ L 156, стр. 23),

СЪДЪТ,

в състав: г-н G.C. Rodríguez Iglesias, председател, г-н C. Gulmann, г-н H. Ragnemalm и г-н M. Wathelet (председатели на състав), г-н G.F. Mancini, г-н J.C. Moitinho de Almeida, г-н P.J.G. Картеун, г-н J.L. Murray, г-н D.A.O. Edward, г-н J.-P. Puissochet (докладчик), г-н G. Hirsch, г-н P. Jann и г-н L. Sevón, съдии,

генерален адвокат: г-н F.G. Jacobs,

съдебен секретар: г-н H. von Holstein, заместник-секретар,

като взе предвид писмените становища, представени:

- за Fantask A/S, от адв. Thomas Rørdam, от адвокатската колегия на Копенхаген,

- за Norsk Hydro Danmark A/S, Tryg Forsikring skadesforsikringselskab A/S и Tryg Forsikring livsforsikringselskab A/S, от адв. Kai Michelsen, адв. Claus Høeg Madsen и адв. Henning Aasmul-Olsen, от адвокатската колегия на Копенхаген,

- за Aalborg Portland A/S, от адв. Karen Dyekjær-Hansen, от адвокатската колегия на Копенхаген,

- за Forsikrings-Aktieselskabet Alka, Robert Bosch A/S, Uponor A/S, Uponor Holding A/S и Pen-Sam ApS и други, от адв. Vagn Thorup, адв. Henrik Stenbjerre, адв. Jørgen Bøe и адв. Lau Normann Jørgensen, от дружеството Kromann и Münter, от адвокатската колегия на Копенхаген,

* Език на производството: датски.

- за датското правителство, от г-н Peter Biering, началник на отдел в Министерството на външните работи, в качеството на представител, подпомаган от адв. Karsten HageI-Sørensen, от адвокатската колегия на Копенхаген,
- за френското правителство, от г-жа Catherine de Salins, помощник-директор в дирекцията по правни въпроси на Министерството на външните работи, и г-н Frédéric Pascal, аташе в същата дирекция, в качеството на представители,
- за шведското правителство, от г-н Erik Brattgård, съветник в търговския отдел на Министерството на външните работи, в качеството на представител,
- за правителството на Обединеното кралство, от г-н John E. Collins, Assistant Treasury solicitor, в качеството на представител, подпомаган от г-жа Eleanor Sharpston, Barrister,
- за Комисията на Европейските общности, от г-н Anders C. Jessen и г-н Enrico Traversa, от нейната правна служба, в качеството на представители, подпомагани от адв. Susanne Helsteen и адв. Jens Rostock-Jensen, от дружеството Reumert & Partnere, от адвокатската колегия на Копенхаген,

като взе предвид доклада от съдебното заседание,

след като изслуша устните становища на Fantask A/S, за който се явява адв. Preben Jøker Thorsen, от адвокатската колегия на Копенхаген; Norsk Hydro Danmark A/S, Tryg Forsikring skadesforsikringsselskab A/S и Tryg Forsikring livsforsikringsselskab A/S, за които се явява адв. Henning Aasmul-Olsen; Aalborg Portland A/S, за което се явява адв. Lars Hennenberg, от адвокатската колегия на Копенхаген; Forsikrings-Aktieselskabet Alka, Robert Bosch A/S, Uponor A/S, Uponor Holding A/S и Pen-Sam ApS и други, за които се явява адв. Henrik Peytz, от адвокатската колегия на Копенхаген; Industriministeriet (Erhvervsministeriet), за което се явява адв. Karsten HageI-Sørensen; датското правителство, за което се явява г-н Peter Biering; френското правителство, за което се явява г-н Gautier Mignot, секретар по външните работи в дирекцията по правни въпроси на Министерството на външните работи, в качеството на представител; италианското правителство, за което се явява г-н Danilo Del Gaizo, Avvocato dello Stato; правителството на Обединеното кралство, за което се явява г-н John E. Collins, подпомаган от г-жа Eleanor Sharpston; и Комисията, за която се явява г-н Anders C. Jessen и г-н Enrico Traversa, подпомагани от адв. Jens Rostock-Jensen и адв. Hans Henrik Skjødt, от адвокатската колегия на Копенхаген, по време на съдебното заседание на 29 април 1997 г.,

след като изслуша становището на генералния адвокат, представено по време на заседанието на 26 юни 1997 г.,

постанови настоящото

Решение

1. С Определение от 8 юни 1995 г., постъпило в Съда на 15 юни 1995 г., Østre Landsret е отправил съгласно член 177 от Договора за ЕО осем преюдициални въпроса относно тълкуването на Директива 69/335/ЕИО на Съвета от 17 юли 1969 г. относно косвени

данъци върху набирането на капитал (ОВ L 249, стр. 25), последно изменена с Директива 85/303/ЕИО от 10 юни 1985 г. (ОВ L 156, стр. 23, наричана по-нататък „директивата“).

2. Тези въпроси са поставени в рамките на искове, заведени от Fantask A/S („Fantask“) и определен брой други дружества или групи от дружества срещу Industriministeriet (Erhvervsministeriet) (датското Министерство на индустрията (Министерство на търговията)) относно такси, налагани при регистрацията на нови акционерни дружества и частни дружества с ограничена отговорност и върху капитала на такива дружества, когато е увеличаван.

3. Закон № 468 от 29 септември 1917 г., Първият закон за акционерните дружества (Lovtidende A 1917, стр. 1117), е направил задължително за акционерните дружества и увеличавания на техния капитал да бъдат вписвани в търговския регистър. Вписванията в регистъра са били предмет на такса със ставка, която да бъде определена от компетентния министър. Съществено преработен за първи път през 1930 г., Законът е бил предмет на генерално изменение и допълнение в Закон № 370 от 13 юни 1973 г. относно акционерните дружества (Lovtidende A 1973, стр. 1025). На същия ден е бил приет Закон № 371 относно частните дружества с ограничена отговорност (Lovtidende A 1973, стр. 1063), който регламентира, във връзка с такива дружества, регистрационни формалности, аналогични на тези, приложими за акционерните дружества.

4. Член 154, ал. 3 от Закона за акционерните дружества и член 124, а. 3 от Закона за частните дружества с ограничена отговорност първоначално е предоставил на компетентния министър властта да определя ставките на регистрационните такси за тези две категории дружества.

5. От приемането на Първия закон за акционерните дружества до 1992 г. не е имало промяна в структурата на таксите за регистрация на нови дружества и на увеличавания на техния капитал. Тя се е състояла във фиксирана основна такса и допълнителна такава, изчислена пропорционално на номиналната стойност на увеличения капитал. Ставките, от друга страна, са били изменени в няколко случая.

6. Между 1 януари 1974 г. и 1 май 1992 г., основната такса е варирила от 500 DKK (Датски крони) до 1700 DKK за регистрацията на ново акционерно дружество и частно дружество с ограничена отговорност и от 200 DKK до 900 DKK за регистрацията на увеличаване на капитала на двете категории дружества. През този период допълнителната такса е било 4 DKK за 1000 DKK от записания капитал на едно ново дружество и същия процент от увеличения капитал при регистрация на увеличаване на капитала.

7. Регистърът на акционерните дружества, създаден със Закон № 468, е дал началото на дирекция на Министерството на търговията и е бил отговорен за регистрацията на вписвания, свързани с акционерни дружества и, от 1974 г., на частни дружества с ограничена отговорност. Със Закон № 851 от 23 декември 1987 г., за изменение, в частност, Закона за акционерните дружества и Закона за частните дружества с ограничена отговорност (Lovtidende A 1987, стр. 3229), регистърът се превръща в Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (Служба по търговски и дружествени въпроси). Извън изпълнението на своите регистрационни задължения и определянето и събирането на съответните такси, Службата по търговски и дружествени въпроси е ангажирана и в

подготовката на проекти на законодателни актове в областите на дружественото и икономическото право и осигурява неговото приложение. Тя също така изпълнява множество функции, включващи предоставянето на съвети и информация.

8. Като следва доклад от Датската сметна палата, който е разкрива, че Службата по търговски и дружествени въпроси се е ползвала от значителни излишъци от приходи спрямо разходите в резултат на събирането на допълнителната такса, и е поставил въпроса дали тази такса е позволена съгласно датското законодателство, допълнителната такса е била отменена посредством Наредба № 301 от 30 април 1992 г. (Lovtidende A 1992, стр. 1149), в сила от 1992 г. В същото време основната такса е била увеличена на 2500 DKK за регистрацията на ново акционерно дружество и на 1800 DKK за такава на ново частно дружество с ограничена отговорност. Таксата за регистрацията на увеличаване на капитала на двете категории дружества е била повишена на 600 DKK.

9. Fantask и определен брой други дружества или групи от дружества тогава са поискали Службата по търговски и дружествени въпроси да възстанови допълнителните такси, които те са били длъжни да плащат на тази дирекция между 1983 г. и 1992 г. Само Fantask също е поискала възстановяване и на основната такса.

10. Тъй като техните искания за възстановяване са били отхвърлени, въпросните дружества са започнали производство в Østre Landsret срещу Министерството на индустрията. В техните искове те са твърдели, *inter alia*, че в светлината, по-специално на Решение от 20 април 1993 г. по съединени дела Ponente Carni и Cispadana Costruzioni (C-71/91 и C-178/91, Recueil, стр. I-1915 („Ponente Carni”), допълнителната такса – и в случая с Fantask и основната такса, също така, – е противоречало на член 10 и 12 от Директивата.

11. При тези обстоятелства Østre Landsret спира производството и отнася следните осем преюдициални въпроса до Съда на Европейските общности:

„1. Правото на Общността налага ли изисквания върху определянето на границите от страна на държавите-членки на понятието за „такси и дължими вземания” в член 12, параграф 1, буква д) от Директива 69/335/ЕИО или отделните държави-членки са свободни да решат какво може да се счита за „такси и дължими вземания” за определена услуга?

2. Може ли основата за изчисляване на задълженията, налагани по член 12, параграф 1, буква д) от Директива 69/335/ЕИО от държава-членка за регистрацията на организация (предприятие) или за увеличаване на капитала на акционерно дружество или частно дружество с ограничена отговорност, да включва следните видове разноски или някои от тях:

- разноски за заплати и пенсионни осигуровки за служители, които не участват във въвеждането в действие на регистрацията, такива като административните служители на регистриращия орган или служители на регистриращия орган или на други органи, които са ангажирани в подготвителна юридическа работа в областта на дружественото право;

- разноските за въвеждането в действие на регистрацията на други факти, свързани с дружествата, по отношение на които държавата-членка е определила, че няма да се заплаща специално възнаграждение;

- разноските за изпълнение на задължения, различни от регистрацията, изисквани от регистриращия орган съгласно дружественото законодателство и това, свързано с него, като проучване на счетоводния баланс на дружествата и проверка на счетоводството на дружествата;

- плащане на лихва и амортизация за всички капиталови разходи, които са считани от регистриращия орган като съотносими към дружественото право и свързани области на правото;

- разноските за командировки, които не са свързани със специфичната работа по регистрацията;

- разноските на регистриращия орган за външно разпространение на информация и ръководства, които не са свързани със специфичната работа по регистрацията, като лекции, подготовка на статии и брошури и провеждането на срещи с търговски организации и други заинтересувани групи.

3. а) Член 12, параграф 1, буква д) следва ли да се тълкува така, че една държава-членка е възпрепятствана да фиксира стандартизирани такси чрез правила, които са валидни без ограничение във времето?

б) Ако това не е възможно, следва ли една държава-членка да коригира скалата на таксите всяка година или на други определени интервали?

в) От значение ли е за отговора дали таксите са фиксирани като пропорционални на размера на капитала, който се увеличава, както е нотифициран за целите на регистрацията?

4. Трябва ли член 12, параграф 1, буква д), във връзка с член 10, параграф 1 от Директива 69/335/ЕИО, да бъде тълкуван така, че сумата, събирана като възнаграждение за определена услуга – като, например, регистрацията на формация или увеличаване на капитала на акционерно дружество или частно дружество с ограничена отговорност – следва да бъде изчислена на основата на действителните разноси за определената услуга – регистрацията – или може задължението за една регистрацията да бъде определено на, например, основна такса, заедно с 4 ДКК за 1000 ДКК от номиналната стойност на записания капитал, така че размерът на задължението да е независим от използваното от регистриращия орган време и други разноси, необходими за въвеждане в действие на регистрацията?

5. Следва ли член 12, параграф 1, буква д), във връзка с член 10, параграф 1 от Директива 69/335/ЕИО, да бъде тълкуван така, че държавата-членка, при изчисляването на каквато и да е сума, подлежаща на възстановяване, трябва да работи на базата, че налогът трябва да отразява разноските за определената услуга по времето, когато услугата е извършена, или има ли право държавата-членка да направи цялостна оценка за един по-дълъг период, например една счетоводна година или в рамките на срока, в

който ще е възможно, съгласно националното законодателство, да се предяви иск за възстановяване?

6. Ако в националното законодателство има общ принцип, че при решаването на иски за възстановяване на такси, наложени без необходимото упълномощаване, следва да се отдаде значение на факта, че наложената такса е била в изпълнение на правила, които са били в сила през един дълъг период без властите или други лица да са били наясно, че таксите не са били упълномощени, правото на Общността ще възпрепятства ли отхвърлянето на тези основания на иск за възстановяване на такси, събрани в противоречие с Директива 69/335/ЕИО?

7. Правото на Общността прави ли невъзможно за властите на една държава-членка, съгласно националното законодателство, в случаи на иски за възстановяване на такси, наложени в противоречие с Директива 69/335/ЕИО, да оспорят и да установят, че националните давностни срокове започват да текат от времето, когато е настъпило незаконно приложение на Директива 69/335/ЕИО?

8. Член 10, параграф 1, във връзка с член 12, параграф 1, буква д) от Директива 69/335/ЕИО, както се тълкува в упоменатите по-горе въпроси, има ли за резултат предоставянето на права, на които гражданите на отделните държави-членки могат да се позоват пред националните съдилища?”

12. На първо място, следва да бъдат отбелязани целите и съдържанието на директивата, както са изложени в решение по дело *Ponente Carni*.

13. Както съображенията от нейния преамбюл показват, директивата има за цел да насърчи свободното движение на капитала, което се счита за съществено за създаването на икономически съюз, чиито характеристики са сходни с тези на един местен пазар. Доколкото се засягат данъците върху увеличаването на капитала, изпълнението на една такава цел предполага премахването на косвените данъци, които са в сила в държавите-членки дотогава, и налагането на тяхно място на налог, събиран само веднъж в общия пазар на същото равнище във всички държави-членки.

14. Директивата така регламентира налагането на данък върху вноската за увеличаването на капитала, което, според шестото и седмото съображение от преамбюла, следва да бъде хармонизирано както по отношение на неговата структура, така и на неговата ставка, така че да не създава пречки на движението на капитала (Решение от 27 юни 1979 г. по дело *Comradsen*, 161/78, Recueil, стр. 2221, точка 11). Този налог върху капитала е уреден в членове 2 - 9 от директивата.

15. Член 3 определя капиталовите дружества, за които се прилага директивата, и те включват, по-специално акционерни дружества и частни дружества с ограничена отговорност по датското законодателство.

16. Членове 4, 8 и 9 изброяват, във връзка с разпоредбите на член 7, сделките, предмет на налог върху капитала, и тези, които държавите-членки могат да изключат. Съгласно член 4, параграф 1, букви а) и в) сделки, предмет на налог върху капитала, включват образуването на капиталово дружество и увеличаване на капитала на едно такова дружество чрез включването на активи от какъвто и да е вид.

17. Според последното съображение от нейния преамбюл, директивата също така регламентира премахването на други косвени данъци със същите характеристики като налог върху капитала или гербовият налог върху ценните книжа, чието запазване може да осуети целите на законодателството. Онези косвени данъци, събирането на които е забранено, са изброени в член 10 и 11 от Директивата. Член 10 гласи:

„Извън данъка върху вноската, държавите-членки не облагат с каквито и да било данъци дружествата, предприятията и асоциациите или юридическите лица, осъществяващи стопанска дейност:

...

в) по отношение на регистрацията или каквато и да е друга необходима формалност преди започването на стопанска дейност, на която може да бъде подложено дружество, предприятие, асоциация или юридическо лице, осъществяващи стопанска дейност, поради правната си форма.”

18. Член 12, параграф 1 от директивата излага изчерпателен списък от данъци и налози, различни от данъка върху вноската, които, в дерогация от член 10 и 11 могат да бъдат наложени на капиталови дружества във връзка със сделките, упоменати в тези разпоредби (вж., в тази връзка, Решение от 2 февруари 1988 г. по дело Dansk Sparinvest, 36/86, Recueil, стр. 409, точка 9). Член 12, параграф 1, буква д) от директивата покрива „налози, платими посредством такси или дължими вземания”.

По въпроси 1 - 5

19. В своите първи пет въпроса, на които следва да бъде отговорено наведнъж, националният съд по същество пита дали, въз основа на едно солидно тълкуване на член 12, параграф 1, буква д) от директивата, с оглед на това такси, събирани при регистрация на акционерни дружества и частни дружества с ограничена отговорност и върху техния капитал, когато е увеличаван, да бъдат под формата на такси или дължими вземания, техният размер трябва да бъде изчисляван единствено на основата на разноските за въпросните формалности, или дали може да бъде определен така, че да покрива всички или част от разноските на органа, отговорен за регистрациите.

20. Доколкото член 12 от Директивата дерогира, по-специално от забраните, изложени в член 10, необходимо е, като за начало, да се прегледа дали въпросните такси попадат под някоя от тези забрани.

21. Член 10 от директивата, прочетен в светлината на последното съображение от преамбюла, забранява, по-специално косвени данъци със същите характеристики като данък върху вноската. Така той се прилага, *inter alia*, по отношение на данъци под каквато и да е форма, които са платими във връзка с образуването на капиталово дружество или с увеличаване на неговия капитал (член 10, буква а)), или във връзка с регистрация или с каква да е друга необходима формалност преди започването на стопанска дейност, на която може да бъде подложено дружество, поради правната си форма (член 10, буква в)). Последната забрана е оправдана от факта, че, дори и въпросните данъци да не са налагани върху капиталови вноски като такива, те въпреки всичко на налагани за сметка на формалности, свързани с правната форма на дружеството, с други думи за сметка на инструмента, използван за увеличаване на

капитала, така че продължаващото им съществуване също би осуетило целите на директивата (Решение от 11 юни 1996 г. по дело Denkavit Internationaal и други, C-2/94, Recueil, стр. I-2827, точка 23).

22. В този случай, доколкото основната такса и допълнителната такса са платими при регистрацията на нови акционерни дружества или частни дружества с ограничена отговорност, те са пряко упоменати в забраната, регламентирана от член 10, буква в) от директивата. Сходно заключение трябва също да бъде достигнато, където тези такси са платими при регистрацията на увеличаване на капитала на такива дружества, доколкото те също са наложени за сметка на съществена формалност, свързана с правната форма на въпросните дружества. Макар и регистрацията на увеличаване на капитала формално да не се равнява на процедура, спазването на която се изисква преди едно капиталово дружество да започне стопанска дейност, тя е не по-малко необходима за извършването на тази стопанска дейност.

23. Датското и шведското правителство поддържат, че терминът „налози, платими посредством такси и дължими вземания” в член 12 от директивата също така покрива такси, чиито размер се изчислява като компенсация не само за регистрационните разноски, пряко ангажирани, но също така за всички разходи на начисляващия таксите орган, които са свързани, по-специално с подготовката на проекти и прилагането на законодателни актове в областта на дружественото право.

24. Датското правителство отбелязва, по-специално, че директивата не е хармонизирала законите на държавите-членки относно налозите, платими чрез такси или дължими вземания, упоменати в член 12, параграф 1, буква д), и че тяхното определение е въпрос на националното законодателство. Все пак, дискрецията, предоставена на държавите-членки, не е неограничена, доколкото оценката на разноските, направени от органа, отговорен за регистрация, трябва, според решение по дело *Ponente Carni*, да бъде направена по един разумен начин. Следователно, счита се, за разлика от позицията по това дело, че една държава-членка не може, когато изчислява таксите, да взема предвид разходи, които нямат никаква връзка с администрирането на дружественото право.

25. Според *Fantask*, другите ищци по главното производство, които са депозирали свои бележки, и Комисията, както се вижда, обратно на това, от решение по дело *Ponente Carni*, че терминът „налози, платими чрез такси или дължими вземания” принадлежи към правото на Общността и такива такси трябва да бъдат изчислявани изключително на основата на разноските за въвеждане в действие на регистрацията, по отношение на която те се заплащат. Така, една такса, определена в пропорция на записания капитал като допълнителната такса, не може, по своята същност, да попадне в дерогацията, уредена в член 12, параграф 1, буква д) от директивата. Макар и една държава-членка да има правото да определя налози, платими чрез такси и дължими вземания, авансово, без времево ограничение и на базата на единна ставка на разноските за въвеждането на регистрацията в действие, тя трябва да ги преглежда периодично, например веднъж годишно, така че да осигури те да продължават да не надхвърлят направените разноски.

26. Следва да се отбележи в тази връзка, че терминът „налози, платими чрез такси или дължими вземания” се съдържа в разпоредба на правото на Общността, което не препраща към законодателството на държавите-членки, за да се определи значението на термина и неговия обхват. При това, целите на директивата биха били подронени, ако държавите-членки бяха напълно свободни да запазят данъци със същите

характеристики като данък върху вноската, като ги категоризират като налози, платими чрез такси или дължими вземания. От това следва, че тълкуването на въпросния термин, разглеждан в неговата цялост, не може да бъде оставено в дискрецията на всяка държава-членка (вж. Решение по дело *Felicitas*, 270/81, *Recueil*, стр. 2771, точка 14).

27. Освен това, Съдът вече е постановявал, в своето решение по дело *Ponente Carni* в точки 41 и 42, че разликата между данъци, забранени от член 10 от директивата, и налози, платими чрез такси или дължими вземания, предполага, че последните покриват само плащания, събирани при регистрация, чиито размер е изчислен на основата на разноските за указаната услуга. Плащане, размерът на което не е имал връзка с разноските за сделката, за която то е основание, но е на основата на всички текущи и капиталови разходи на службата, отговорна за тази транзакция, би следвало да се счита за данък, попадащ изключително в рамките на забраната в член 10 от директивата.

28. От това следва, че таксите, събирани при регистрация на акционерни дружества и частни дружества с ограничена отговорност и върху техния капитал, когато е увеличен, не може да съществуват чрез такси и дължими вземания по смисъла на член 12, параграф 1, буква д) от директивата, ако техния размер е изчислен така, че да покрива разноски от вида, специфициран от националния съд в първите три тирета от неговия втори въпрос. Въпросните разноски фактически не са свързани с регистрацията, по отношение на която оспорваните такси са плащани. Въпреки това, на основанията, дадени от генералния адвокат в параграфи 37 и 45 от неговото становище, държава-членка може да налага такси само за главните сделки и да прехвърля в тези такси разноските за по-малки услуги, предоставяни безплатно.

29. Що се отнася до определянето на размера на налозите, платими чрез такси или дължими вземания, Съдът е заявил в решение по дело *Ponente Carni*, в параграф 43, че може да бъде трудно да се определят разноските за някои транзакции като регистрацията на дружество. В такъв случай оценката на разноските може да бъде само на базата на единна ставка и трябва да бъде направена по разумен начин, като се вземат предвид, по-специално броят и квалификацията на служителите, използваното от тях време и различните материални разходи, необходими за изпълнението на сделката.

30. Трябва да се отбележи в тази връзка, че при изчисляването на размера на налози, платими чрез такси и ли дължими вземания, държавите-членки имат право да вземат предвид не само материалните разноски и разноските за заплати, които са пряко свързани с въвеждането в действие на регистрациите, по отношение на които те са направени, но също така, при обстоятелствата, отбелязани от генералния адвокат в точка 43 от неговото становище, и административните разходи на компетентния орган, които могат да бъдат отдадени на тези регистрации. Само в тази степен разноските, специфицирани от националния съд в първите три тирета от неговия втори въпрос, могат да формират част от основата за изчисляване на таксите.

31. Такси без горна граница, които се увеличават в пряко, пропорционално на номиналната стойност на увеличения капитал, не могат, съгласно тяхната истинска същност, да са равнозначни на налози, платими чрез такси или дължими вземания по смисъла на директивата. Дори и в някои случаи да може да има връзка между сложността на една регистрация и размера на увеличения капитал, размерът на такива

такси по принцип няма да има връзка с разноските, които фактически са направени от органа при регистрационните формалности.

32. На последно място, както е очевидно от решението по дело *Ponente Carni*, в точка 43, размерът на налози, платими чрез такси или дължими вземания, не е необходимо да варира съобразно разноските, които фактически са направени от органа при въвеждането в действие на всяка регистрация, и една държава-членка има правото да предприше в предварителен порядък, на основата на планираните средни разходи за регистрация, стандартни такси за изпълнението на регистрационните формалности във връзка с капиталовите дружества. При това, нищо не възпрепятства тези такси да бъдат определени за един неопределен период, при положение че държавата-членка редовно проверява, например веднъж годишно, че те продължават да не надхвърлят разноските за регистрацията.

33. Националният съд трябва да прегледа, на основата на изложените по-горе съображения, степента, до която въпросните такси са платени чрез такси или дължими вземания, и, където е подходящо, да постанови на тази основа възстановяване.

34. Отговорът на първите пет въпроса затова следва да бъде, че, на базата на едно правилно тълкуване на член 12, параграф 1, буква д) от Директивата, с оглед на това такси, събирани при регистрация на акционерни дружества и частни дружества с ограничена отговорност и върху техния капитал, когато е увеличаван, да бъдат под формата на такси или дължими вземания, техният размер трябва да бъде изчисляван единствено на основата на разноските за въпросните формалности. Възможно е, въпреки това, той също така да покрива разноските за по-малки услуги, предоставяни безплатно. При изчисляването на техния размер, една държава-членка има право да вземе предвид всички разноски, свързани с въвеждането в действие на регистрацията, включително административните разноски, които могат да бъдат отдадени на нея. При това, една държава-членка може да наложи единни такси и да установи техния размер за неопределен период, при положение че тя редовно проверява, че те продължават да не надхвърлят средната стойност на въпросните регистрации.

По шестия въпрос

35. Със своя шести въпрос националният съд се опитва да установи дали правото на Общността преклудира искове за възстановяване на такси, събрани в нарушение на директивата, да бъдат отхвърлени на основанието, че тези такси са били наложени в резултат на допустима грешка на властите на държавата-членка, доколкото те са били събирани през един дълъг период без тези власти или задължените лица да са били наясно, че те са били незаконни.

36. Установена съдебна практика е, че тълкуването, което, при упражняване на юрисдикцията, предоставена му от член 177 от Договора, Съдът на Европейските общности дава относно правило от правото на Общността, изяснява и дефинира, където е необходимо, значението и обхвата на това правило, както то трябва или е трябвало да бъде разбирано и прилагано от времето на неговото влизане в сила.

37. От това следва, че правилото, тълкувано по този начин, може и трябва да бъде прилагано от съдилищата по отношение на правоотношения, възникващи и установени преди решението, произнесено по искането за тълкуване, при положение че в друго

отношение са удовлетворени условията, даващи правото иск относно прилагането на това правило да бъде заведен пред съдилищата, имащи юрисдикция (Решения от 27 март 1980 г. по дело *Denkavit Italiana*, 61/79, *Recueil*, стр. 1205, точка 16, и от 13 февруари 1996 г. по съединени дела *Bautiaa* и *Société Française maritime*, C-197/94 и C-252/94, *Recueil*, стр. I-505, точка 47).

38. Също така е установена съдебна практика, че правото на възстановяване на суми, събирани от държава-членка в нарушение на правото на Общността, е последица и допълнение на правата, предоставени на гражданите от разпоредбите на Общността, както се тълкува от Съда (Решение от 9 ноември 1983 г. по дело *San Giorgio*, 199/82, *Recueil*, стр. 3595, точка 12). По тази причина от държавата членка по принцип се изисква да върне таксите в нарушение на правото на Общността (Решение от 14 януари 1997 г. по съединени дела *Comateb* и други, C-192/95 - C-218/95, *Recueil*, стр. I-165, точка 20).

39. Съответно, макар възстановяването на такива такси да може, в отсъствието на правила на Общността, регламентиращи въпроса, да бъде търсено съгласно реалните и процедурните условия, уредени от националното законодателство на държавите-членки, тези условия не трябва, въпреки всичко, да бъдат по-малко благоприятни от онези, регламентиращи подобни местни иски, нито да правят фактически невъзможно или изключително трудно упражняването на правата, предоставени от правото на Общността (вж., например, решение от 14 декември 1995 г. по дело *Peterbroeck*, C-312/93, *Recueil*, стр. I-4599, точка 12).

40. Общ принцип на националното законодателство, съгласно който съдилищата на държава-членка би следвало да отхвърлят иски за възстановяването на такси, събирани през дълъг период в нарушение на правото на Общността, без властите на тази държава или задължените да платят таксите лица да са били наясно, че те са били незаконни, не удовлетворява посочените по-горе условия. Приложението на един такъв принцип при описаните обстоятелства би направило изключително трудно да се постигне възстановяване на такси, които противоречат на правото на Общността. При това, то би имало ефекта на насърчаване на нарушения на правото на Общността, които са били извършвани през един дълъг период.

41. Отговорът на шестия въпрос затова следва да бъде, че правото на Общността преклудира това иск за възстановяване на такси, събрани в нарушение на директивата, да бъдат отхвърлени на основание, че тези такси са били наложени в резултат на допустима грешка на властите на държавата-членка, доколкото те са били събирани през един дълъг период без тези власти или задължените лица да са били наясно, че те са били незаконни.

По седмия въпрос

42. Със своя седми въпрос националният съд по същество пита дали правото на Общността възпрепятства една държава-членка от позоваване на един давностен срок съгласно националното законодателство, за да се защити срещу иски за възстановяване на такси, събирани в нарушение на Директивата, доколкото тази държава-членка не е транспонирала правилно директивата.

43. Ясно е от акта за препращане, че съгласно датското право, правото на възстановяване на всякакви вземания е с давност пет години, и че този срок, като общо правило, тече от датата, на която вземането е станало изискуемо. При изтичането на този срок дългът нормално повече не е изискуем, освен ако длъжникът междувременно е признал вземането или кредиторът е започнал производство.

44. Когато определен брой от ищите по главното производство са завели техните иски за възстановяване, съответният срок за поне някои от техните иски е бил изтекъл.

45. Ищите и Комисията считат, на основата на Решение от 25 юли 1991 г. по дело Emmott (C-208/90, Recueil, стр. I-4269), че една държава-членка не може да се позовава на давностен срок съгласно национално законодателство, доколкото директивата, в нарушение на която са били неправилно събирани такси, не е била правилно транспонирана в националното законодателство. Според тях, до тази дата лицата не са в състояние да черпят в пълна степен от техните права съгласно директивата. По този начин давностен срок съгласно национално законодателство не започва да тече, докато директивата не е правилно транспонирана.

46. Датското и френското правителство и правителството на Обединеното кралство считат, че една държава-членка има право да се позовава на давностен срок като въпросния срок съгласно националното законодателство, доколкото той спазва двете условия, на еквивалентност и ефективност, посочени в съдебната практика на Съда (вж., по-специално Решения по дело San Giorgio и по дело Peterbroeck, посочени по-горе). Според тях, решението по Emmott трябва да бъде придадено на твърде специфичните обстоятелства по това дело, както Съдът, освен това, е потвърдил в неговата последваща съдебна практика.

47. Както Съдът е отбелязал в параграф 39 от това решение, установена съдебна практика е, че в отсъствието на правила на Общността, регламентиращи въпроса, националното законодателство на всяка държава-членка трябва да изложи подробни процедурни правила по отношение на иски, с които се търси възстановяване на погрешно заплатени суми, при положение че тези правила не са по-малко благоприятни от онези, регламентиращи подобни вътрешни иски и не правят фактически невъзможно или изключително трудно упражняването на правата, предоставени от правото на Общността.

48. Така Съдът е признал, в интерес на правната сигурност, която защитава и данъкоплатеца, и засегнатия орган, че определянето на разумни давностни срокове за започването на производство е в съответствие с правото на Общността. Такива срокове не могат да бъдат считани за правещи фактически невъзможно или изключително трудно упражняването на правата, предоставени от правото на Общността, дори ако изтичането на тези срокове неизбежно влече след себе си отхвърлянето, изцяло или частично, на заведения иск (вж., по-специално Решения от 16 декември 1976 г. по дело Rewe, 33/76, Recueil, стр. 1989, точка 5, по дело Comet, 45/76, Recueil, стр. 2043, точки 17 и 18, и от 10 юли 1997 г. по дело Palmisani, C-261/95, Recueil, стр. I-0000, точка 28).

49. Петгодишният давностен срок съгласно датското право трябва да бъде считан, че е разумен (Решение от 17 юли 1997 г. по дело Naahr Petroleum, C-90/94, Recueil, стр. I-4085, точка 49). Освен това, видно е, че този срок се прилага без разлика към иски,

основани на правото на Общността, и към такива, основани на националното законодателство.

50. Истина е, че Съдът е поддържал в решение по дело Emmott, в точка 23, че до времето, когато една директива е била правилно транспонирана, държава-членка, която не изпълнява задължението си, не може да се позовава на закъснение на едно лице при започване на производство срещу нея с цел да защити права, предоставени му от разпоредбите на директивата, и че един срок, уреден в националното законодателство, в рамките на което производството трябва да бъде започнато, не може да започне да тече преди това време.

51. Въпреки това, както беше потвърдено от Решение от 6 декември 1994 г. по дело Johnson (C-410/92, Recueil, стр. I-5483, точка 26), ясно е от Решение от 27 октомври 1993 г. по дело Steenhorst-Neerings (C-338/91, Recueil, стр. I-5475), че решението, прието по дело Emmott, е било оправдано от специфичните обстоятелства по това дело, при които времетово ограничение е имало за резултат лишаването на ищеца от каквато и да е възможност да разчита на нейното право на еднакво третиране съгласно директива на Общността (вж. също решения по дело Naahr Petroleum, посочено по-горе, точка 52, и от 17 юли 1997 г. по съединени дела Texaco и Olieselskabet Danmark, C-114/95 и C-115/95, Recueil, стр. I-4263, точка 48).

52. Отговорът на седмия въпрос по тази причина трябва да бъде, че правото на Общността, в състоянието в момента, не пречи една държава-членка, която не е транспонирала правилно директивата, да се защитава срещу искове за възстановяване на такси, събрани в нарушение на директивата, като се позовава на един давностен срок съгласно националното законодателство, който тече от датата, на която въпросните такси са станали изискуеми, при положение че един такъв срок е не по-малко благоприятен за искове, основани на правото на Общността, отколкото за искове, основани на национално законодателство, и не прави фактически невъзможно или изключително трудно упражняването на правата, предоставени от правото на Общността.

По осмия въпрос

53. Със своя осми въпрос националният съд пита дали член 10 от директивата, във връзка с член 12, параграф 1, буква д) от нея, предоставя права, на които лицата могат да се позоват пред национални съдилища.

54. Установена съдебна практика е, доколкото разпоредбите на една директива се явяват, що се отнася до техния предмет, безусловни и достатъчно прецизни, на тези разпоредби може да се извършва позоваване пред национални съдилища от страна на лица срещу държавата, когато държавата не успее да приложи директивата в националното законодателство до края на предписания срок или когато не приложи директивата правилно (вж., по-специално Решение от 23 февруари 1994 г. по дело Comitato di Coordinamento per la Difesa della cava и други, C-236/92, Recueil, стр. I-483, точка 8).

55. В този случай е достатъчно да се отбележи, че забраната, изложена в член 10 от директивата, и дерогацията от тази забрана в член 12, параграф 1, буква д) са изразени по достатъчно прецизен и безусловен начин, за да могат лица да се позовават на тях в

техните национални съдилища с оглед на това да оспорят разпоредба от националното законодателство, която нарушава директивата.

56. Отговорът на осмия въпрос следователно трябва да бъде, че член 10 от Директивата, във връзка с член 12, параграф 1, буква д) от нея, предоставя права, на които лицата могат да се позоват пред национални съдилища.

По съдебните разноси

57. Разноските, направени от датското, френското, италианското правителство, правителството на Обединеното кралство и от Комисията на Европейските общности, които са представили становища пред Съда, не подлежат на възстановяване. Доколкото това производство, що се отнася до страните по главното производство, е етап по висящото пред националния съд, решението относно разноските е въпрос, който следва да бъде решен от този съд.

По изложените съображения,

Съдът,

като се произнася по въпросите, поставени пред него от Østre Landsret с Определение от 8 юни 1995 г., реши:

1. На базата на правилно тълкуване на член 12, параграф 1, буква д) от Директива 69/335 от 17 юли 1969 г. относно косвените данъци върху увеличаването на капитала, последно изменена с Директива 85/303/ЕИО на Съвета от 10 юни 1985 г., с оглед на това такси, налагани при регистрация на акционерни дружества и частни дружества с ограничена отговорност и върху техния капитал, когато е увеличаван, да бъдат под формата на такси или дължими вземания, техният размер трябва да бъде изчисляван единствено на основата на разноските за въпросните формалности. Възможно е, въпреки това, той също така да покрива разноските за по-малки услуги, предоставяни безплатно. При изчисляването на техния размер, една държава-членка има право да вземе предвид всички разноски, свързани с въвеждането в действие на регистрацията, включително административните разноски, които могат да бъдат отдадени на нея. При това, една държава-членка може да наложи единни такси и да установи техния размер за неопределен период, при положение че тя редовно проверява, че те продължават да не надхвърлят средната стойност на въпросните регистрации.

2. Правото на Общността преклудира това искове за възстановяване на такси, събрани в нарушение на Директива 69/336, както е изменена, да бъдат отхвърлени на основание, че тези такси са били наложени в резултат на допустима грешка на властите на държавата-членка, доколкото те са били събирани през един дълъг период без тези власти или задължените лица да са били наясно, че те са били незаконни.

3. Правото на Общността, в състоянието в момента, не пречи една държава-членка, която не е транспонирала правилно Директива 69/335, както е изменена, да се защитава срещу искове за възстановяване на такси, събрани в нарушение на директивата, като се позовава на един давностен срок съгласно националното

законодателство, който тече от датата, на която въпросните такси са станали изискуеми, при положение че един такъв срок е не по-малко благоприятен за искове, основани на правото на Общността, отколкото за искове, основани на национално законодателство, и не прави фактически невъзможно или изключително трудно упражняването на правата, предоставени от правото на Общността.

4. Член 10 от Директивата, както е изменена, във връзка с член 12, параграф 1, буква д) от същата, предоставя права, на които лица могат да се позоват пред национални съдилища.

Подписи

Произнесено в открито съдебно заседание в Люксембург на 2 декември 1997 година.

Подписи