

PRESUDA SUDA

2. prosinca 1997.(*)

„Direktiva 69/335/EEZ – Naknade za registraciju trgovačkih društava – Proceduralni rokovi u skladu s nacionalnim pravom”

U predmetu C-188/95,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 177. Ugovora o EZ-u, koji je uputio Østre Landsret (Žalbeni sud regije istok), Danska, u postupku

Fantask A/S i dr.

i

Industriministeriet (Erhvervsministeriet),

o tumačenju Direktive Vijeća 69/335/EEZ od 17. srpnja 1969. o neizravnim porezima na povećanje kapitala (SL L 249, str. 25.), kako je posljednje izmijenjena Direktivom Vijeća 85/303/EEZ od 10. lipnja 1985. (SL L 156, str. 23.),

SUD,

u sastavu: G. C. Rodríguez Iglesias, predsjednik, C. Gulmann, H. Ragnemalm i M. Wathelet (predsjednici vijeća), G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet (izvjestitelj), G. Hirsch, P. Jann i L. Sevón, suci,

nezavisni odvjetnik: F. G. Jacobs,

tajnik: H. von Holstein, zamjenik tajnika,

uzimajući u obzir pisana očitovanja koja su podnijeli:

- za Fantask A/S, Thomas Rørdam, odvjetnik iz Kopenhaga,
- za Norsk Hydro Danmark A/S, Tryg Forsikring skadesforsikringsselskab A/S i Tryg Forsikring livsforsikringsselskab A/S, Kai Michelsen, Claus Høeg Madsen i Henning Aasmul-Olsen, odvjetnici iz Kopenhaga,
- za Aalborg Portland A/S, Karen Dyekjær-Hansen, odvjetnica iz Kopenhaga,
- za Forsikrings-Aktieselskabet Alka, Robert Bosch A/S, Uponor A/S, Uponor Holding A/S i Pen-Sam ApS i dr., Vagn Thorup, Henrik Stenbjerre, Jørgen Boe i Lau Normann Jørgensen iz odvjetničkog ureda Kromann i Münter, odvjetnici iz Kopenhaga,

- za dansku vladu, Peter Biering, voditelj odjela u Ministarstvu vanjskih poslova, u svojstvu agenta, uz asistenciju Karstena Hagel-Sørensen, odvjetnika iz Kopenhaga,
- za francusku vladu, Catherine de Salins, pomoćnica ravnatelja u Upravi za pravne poslove Ministarstva vanjskih poslova, i Frédéric Pascal, administrativni ataše u istoj upravi, u svojstvu agenata,
- za švedsku vladu, Erik Brattgård, savjetnik u Trgovinskom odjelu Ministarstva vanjskih poslova, u svojstvu agenta,
- za vladu Ujedinjene Kraljevine, John E. Collins, *Assistant Treasury Solicitor*, u svojstvu agenta, uz asistenciju Eleanor Sharpston, *barrister*,
- za Komisiju Europskih zajednica, Anders C. Jessen i Enrico Traversa, članovi Pravne službe Komisije, u svojstvu agenata, uz asistenciju Susanne Helsteen i Jensa Rostock-Jensena iz društva Reumert & Partnere, odvjetnici iz Kopenhaga,

uzimajući u obzir izvještaj za raspravu,

saslušavši usmena očitovanja koja su podnijeli Fantask A/S, koji zastupa Preben Jøker Thorsen, odvjetnik iz Kopenhaga; Norsk Hydro Danmark A/S, Tryg Forsikring skadesforsikringsselskab A/S i Tryg Forsikring livsforsikringsselskab A/S, koje zastupa Henning Aasmul-Olsen; Aalborg Portland A/S, koji je zastupao Lars Hennenberg, odvjetnik iz Kopenhaga; Forsikrings-Aktieselskabet Alka, Robert Bosch A/S, Uponor A/S, Uponor Holding A/S i Pen-Sam ApS i dr., koje zastupa Henrik Peytz, odvjetnik iz Kopenhaga; Industriministeriet (Erhvervsministeriet), koji zastupa Karsten Hagel-Sørensen; danska vlada, koju zastupa Peter Biering; francuska vlada, koju zastupa Gautier Mignot, tajnik za vanjske poslove u Odjelu za pravne poslove Ministarstva vanjskih poslova, u svojstvu agenta; talijanska vlada, koju zastupa Danilo Del Gaizo, *avvocato dello Stato*; vlada Ujedinjene Kraljevine, koju zastupa John E. Collins, uz asistenciju Eleanor Sharpston; i Komisija, koju zastupaju Anders C. Jessen i Enrico Traversa, uz asistenciju Jensa Rostock-Jensena i Hansa Henrika Skjødta, odvjetnika iz Kopenhaga, na raspravi održanoj 29. travnja 1997.,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 26. lipnja 1997.,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Rješenjem od 8. lipnja 1995., koje je Sud zaprimio 15. lipnja 1995., Østre Landsret (Zalbeni sud regije istok) uputio je Sudu, na temelju članka 177. UEZ-a, zahtjev za prethodnu odluku o osam pitanja koja se tiču tumačenja Direktive Vijeća 69/335/EEZ od

17. srpnja 1969. o neizravnim porezima na povećanje kapitala (SL L 249, str. 25.; dalje u tekstu: Direktiva) kako je posljednje izmijenjena Direktivom Vijeća 85/303/EEZ od 10. lipnja 1985. (SL L 156, str. 23.).

- 2 Zahtjev je upućen u okviru sporova koje su pokrenuli Fantask A/S (dalje u tekstu: Fantask) i niz drugih društava i grupacija društava protiv Industriministeriet (Erhvervsministeriet) [dansko Ministarstvo industrije (Ministarstvo trgovine)] u vezi s naknadama koje se naplaćuju za registraciju novih dioničkih društava i društava s ograničenom odgovornošću te za povećanje kapitala takvih društava.
- 3 Zakonom br. 468 od 29. rujna 1917., prvim zakonom o dioničkim društvima (*Lovtidende A 1917.*, str. 1117.), propisana je obveza upisivanja dioničkih društava i povećanja njihova kapitala u registar trgovačkih društava. Za upise u registar naplaćivala se naknada čiju je stopu određivao nadležni ministar. Taj zakon prvi je put suštinski preinačen 1930., a općim je izmjenama podvrgnut Zakonom br. 370 od 13. lipnja 1973. o dioničkim društvima (*Lovtidende A 1973.*, str. 1025.). Istog dana donesen je i Zakon br. 371 o društvima s ograničenom odgovornošću (*Lovtidende A 1973.*, str. 1063.), kojim se u odnosu na takva društva propisuju formalnosti povezane s registracijom istovrsne onima koje se primjenjuju na dionička društva.
- 4 Člankom 154. stavkom 3. Zakona o dioničkim društvima i člankom 124. stavkom 3. Zakona o društvima s ograničenom odgovornošću isprva se nadležnomu ministru davala ovlast da određuje stope naknada za registraciju za te dvije kategorije društava.
- 5 Od donošenja prvoga zakona o dioničkim društvima do 1992. nije bilo izmjena u strukturi naknada za registraciju novih društava i povećanje njihova kapitala. Naknada se sastojala od fiksne osnovne naknade i dodatne naknade koja se izračunavala razmjerno nominalnoj vrijednosti iznosa za koji je kapital povećan. Za razliku od toga, stope su se mijenjale nekoliko puta.
- 6 Između 1. siječnja 1974. i 1. svibnja 1992. osnovna stopa kretala se u rasponu od 500 DKK do 1700 DKK za registraciju novog dioničkog društva i društva s ograničenom odgovornošću te u rasponu od 200 DKK do 900 DKK za upis povećanja kapitala obje te kategorije društava. Tijekom tog razdoblja dodatna naknada iznosila je 4 DKK po 1000 DKK upisanoga kapitala za registraciju novog društva te isti postotak iznosa za koji je kapital uvećan za upis povećanja kapitala.
- 7 Registar dioničkih društava uspostavljen Zakonom br. 468 bio je jedna uprava u Ministarstvu trgovine, zadužena za upise koji se odnose na dionička društva i, od 1974., na društva s ograničenom odgovornošću. Zakonom br. 851 od 23. prosinca 1987. o izmjeni, prije svega, Zakona o dioničkim društvima i Zakona o društvima s ograničenom odgovornošću (*Lovtidende A 1987.*, str. 3229.), registar je postao Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (Ured za trgovinu i trgovačka društva). Osim što obavlja poslove registracije te utvrđuje i naplaćuje naknade za registraciju, Ured za trgovinu i trgovačka društva uključen je u izradu propisa u području prava društava i poslovnog prava te osigurava njihovu primjenu. Obavlja i različite funkcije koje uključuju davanje savjeta i informacija.
- 8 Nakon objave izvještaja danskog Revizorskog suda, u kojem je utvrđeno da je Ured za trgovinu i trgovačka društva ostvarivao velik višak prihoda u odnosu na rashode kao

rezultat naplaćivanja dodatne naknade te je postavljeno pitanje je li ta naknada dopuštena danskim pravom, dodatna naknada ukinuta je Rješenjem br. 301 od 30. travnja 1992. (*Lovtidende A* 1992., str. 1149.) s učinkom od 1. svibnja 1992. Osnovna naknada istodobno je povećana na 2500 DKK za registraciju novog dioničkog društva odnosno 1800 DKK za registraciju novog društva s ograničenom odgovornošću. Naknada za upis povećanja kapitala za obje te kategorije društava povećana je na 600 DKK.

- 9 Fantask i niz drugih društava i grupacija društava tada su od Ureda za trgovinu i trgovačka društva zatražili nadoknadu dodatnih naknada koje su morali platiti toj upravi u razdoblju između 1983. i 1992. godine. Samo je Fantask zatražio i povrat osnovne naknade.
- 10 Budući da su njihovi zahtjevi za nadoknadu odbijeni, predmetna društva pokrenula su postupke protiv Ministarstva industrije pred Østre Landsret (Žalbeni sud regije istok). U tužbama su među ostalim ustvrdili da je, posebno s obzirom na presudu od 20. travnja 1993., Ponente Carni i Cispadana Costruzioni, (C-71/91 i C-178/91, Zb., str. I-1915.; dalje u tekstu: presuda Ponente Carni), dodatna naknada – a u slučaju Fantaska i osnovna naknada – protivna člancima 10. i 12. Direktive.
- 11 U tim okolnostima Østre Landsret (Žalbeni sud regije istok) prekinuo je postupak i uputio Sudu sljedećih osam prethodnih pitanja:

„1. Postavljaju li se pravom Zajednice zahtjevi u pogledu definicije pojma „pristojbe ili takse” [neslužbeni prijevod] iz članka 12. stavka 1. točke (e) Direktive 69/335/EEZ ili pojedinačne države članice slobodno odlučuju o tome što će se smatrati „pristojbama ili taksama” za određene usluge?

2. Može li osnova za obračun naknada koje država članica naplaćuje u skladu s člankom 12. stavkom 1. točkom (e) Direktive 69/335/EEZ za upis osnivanja ili povećanja kapitala dioničkog društva ili društva s ograničenom odgovornošću uključivati sljedeće vrste troškova ili neke od njih:

– trošak plaća i doprinosa na mirovine službenika koji nisu uključeni u provedbu registracije, kao što je administrativno osoblje registracijskog tijela ili zaposlenici registracijskog tijela i drugih tijela koji se bave pripremnim pravnim radnjama u području prava društava,

– trošak provedbe upisa drugih pojedinosti koje se tiču društava, za što je država članica odredila da ne treba plaćati posebne pristojbe,

– trošak obavljanja dužnosti osim registracije, koje se zahtijevaju od registracijskog tijela radi provedbe zakonodavnih propisa o trgovačkim društvima i povezanih propisa, kao što je pregledavanje računa društava i nadzor knjigovodstva društava,

– plaćanje kamata i otpisa za sve kapitalne troškove koji se prema mišljenju registracijskog tijela tiču područja prava društava i s njime povezanih pravnih područja,

– trošak službenih putovanja koja nisu povezana sa specifičnim poslovima registracije,

– trošak registracijskog tijela koji proizlazi iz aktivnosti informiranja javnosti i savjetovanja koje nisu povezane sa specifičnim poslovima registracije, kao što je držanje predavanja, priprema članaka i brošura te održavanje sastanaka s trgovačkim organizacijama i drugim zainteresiranim skupinama?

3. (a) Treba li članak 12. stavak 1. točku (e) Direktive 69/335/EEZ tumačiti tako da je državi članici uskraćena mogućnost utvrđivanja standardiziranih naknada pravilima čije je važenje vremenski neograničeno?

(b) Ako je odgovor niječan, zahtijeva li se od države članice da prilagođava ljestvicu naknada svake godine ili u nekim drugim čvrsto utvrđenim intervalima?

(c) Bi li imalo ikakva utjecaja na odgovor to što se iznos naknade za upis kapitala utvrđuje razmjerno iznosu za koji se kapital povećava?

4. Treba li članak 12. stavak 1. točku (e) u vezi s člankom 10. stavkom 1. Direktive 69/335/EEZ tumačiti tako da se iznos koji se naplaćuje kao naknada za određenu uslugu – na primjer za upis osnivanja ili povećanja kapitala dioničkog društva ili društva s ograničenom odgovornošću – obračunava na temelju stvarnog troška te usluge – registracije – ili se naknada za pojedinačnu registraciju može utvrditi kao, na primjer, osnovna naknada zajedno s 4 DKK po 1000 DKK nominalne vrijednosti upisanog kapitala, tako da iznos naknade ne ovisi o vremenu koje je registracijsko tijelo utrošilo i o drugim troškovima nužnim za provedbu registracije?

5. Treba li članak 12. stavak 1. točku (e) u vezi s člankom 10. stavkom 1. Direktive 69/335/EEZ tumačiti tako da država članica pri obračunu svih iznosa koji se nadoknađuju mora polaziti od načela da naknada mora odraziti trošak određene usluge u trenutku kada je ona pružena, ili država članica ima pravo izvršiti sveobuhvatnu procjenu za dulje razdoblje, na primjer za računovodstvenu godinu ili za razdoblje u kojem se u skladu s nacionalnim pravom može postaviti zahtjev za nadoknadu?

6. Ako nacionalno pravo sadržava opće načelo da pri utvrđivanju zahtjeva za povrat nepropisno naplaćenih naknada treba uvažiti činjenicu da je naknada naplaćena u skladu s pravilima koja su dugo na snazi, a da ni tijela ni druge stranke nisu bili svjesni činjenice da je to naplaćivanje nepropisno, protivi li se pravu Zajednice to da se iz tog razloga odbaci tužba podnesena u svrhu povrata naknada naplaćenih protivno Direktivi 69/335/EEZ?

7. Omogućuje li se pravom Zajednice da tijela država članica, u skladu s nacionalnim pravom, u slučaju zahtjeva za povrat naknada naplaćenih protivno Direktivi 69/335/EEZ, uspješno istaknu da nacionalni rokovi zastare počinju teći od trenutka u kojem je došlo do nezakonite provedbe Direktive 69/335/EEZ?

8. Proizlaze li iz članka 10. stavka 1. u vezi s člankom 12. stavkom 1. točkom (e) Direktive 69/335/EEZ, kako su protumačeni u gore navedenim pitanjima, prava na koja se građani pojedinačnih država članica mogu pozivati pred nacionalnim sudovima?"

12 Prvo valja podsjetiti na ciljeve i sadržaj Direktive, koji su navedeni u presudi Ponente Carni.

- 13 Kao što je naznačeno u uvodnim izjavama njezine preambule, cilj je Direktive poticati slobodno kretanje kapitala, koje se smatra ključnim za stvaranje gospodarske unije čije su osobine slične osobinama unutarnjeg tržišta. Što se tiče poreza na povećanje kapitala, postizanje takvog cilja pretpostavlja da će se dotada ukinuti neizravni porezi koji su na snazi u državama članicama i da će se umjesto njih uvesti naknada koja se na zajedničkom tržištu naplaćuje samo jednom i na istoj razini u svim državama članicama.
- 14 Direktivom se tako propisuje naplaćivanje kapitalne naknade za povećanje kapitala, koja se u skladu sa šestom i sedmom uvodnom izjavom preambule usklađuje i u pogledu strukture i u pogledu stopa kako ne bi ometala kretanje kapitala (presuda od 27. lipnja 1979., Conradsen, C-161/78, Zb., str. 2221., t. 11.). Ta se kapitalna naknada uređuje člancima 2. do 9. Direktive.
- 15 Člankom 3. određuju se društva kapitala na koja se primjenjuje Direktiva, a ona posebno uključuju dionička društva i društva s ograničenom odgovornošću u skladu s danskim pravom.
- 16 U člancima 4., 8. i 9. navode se, u skladu s odredbama članka 7., transakcije koje podliježu plaćanju kapitalne naknade i one koje države članice mogu izuzeti od naplate. U skladu s člankom 4. stavkom 1. točkama (a) i (c), transakcije za koje se plaća kapitalna naknada uključuju osnivanje društava kapitala i povećanje kapitala takvih društava unošenjem imovine bilo koje vrste.
- 17 U skladu s posljednjom uvodnom izjavom u preambuli, Direktivom se propisuje i ukidanje drugih neizravnih poreza koji imaju iste osobine kao kapitalna naknada ili taksa na vrijednosne papire, čije bi zadržavanje moglo dovesti u pitanje svrhu tog zakonodavnog akta. Ti neizravni porezi, čije je naplaćivanje zabranjeno, navedeni su u člancima 10. i 11. Direktive. Člankom 10. propisuje se:
- „U pogledu trgovačkih društava, udruga i pravnih osoba koje obavljaju djelatnosti s ciljem ostvarivanja dobiti, države članice ne naplaćuju nikakve poreze osim kapitalne naknade:
- [...]
- (c) u vezi s registracijom ili drugim formalnostima koje se zahtijevaju prije početka poslovanja, a kojima društvo, udruga i pravna osoba koja obavlja djelatnost s ciljem ostvarivanja dobiti može podlijetati zbog svojeg pravnog oblika.” [neslužbeni prijevod]
- 18 U članku 12. stavku 1. Direktive navodi se iscrpan popis poreza i naknada osim kapitalne naknade koji se, odstupajući od članka 10. i 11., mogu nametnuti društvima kapitala u vezi s transakcijama iz potonjih odredaba (vidjeti u tom smislu presudu od 2. veljače 1988., Dansk Sparinvest, C-36/86, Zb., str. 409., t. 9.). Članak 12. stavak 1. točka (e) obuhvaća „naknade koje se plaćaju u vidu pristojbe ili takse”. [neslužbeni prijevod].

Prvih pet pitanja

- 19 U prvih pet pitanja, na koje valja odgovoriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 12. stavak 1. točku (e) Direktive tumačiti tako da, ako se naknade za registraciju dioničkih društava i društava s ograničenom odgovornošću i za povećanje

njihova kapitala naplaćuju u vidu pristojbe ili takse, se njihov iznos mora obračunavati samo na osnovi troška dotičnih formalnosti ili se može odrediti tako da obuhvati ukupne ili djelomične troškove tijela odgovornog za registraciju.

- 20 Budući da članak 12. Direktive odstupa posebno od zabrana propisanih člankom 10., prvo valja utvrditi odnosi li se neka od tih zabrana na naknade o kojima je riječ.
- 21 Člankom 10. Direktive, protumačenim s obzirom na posljednju uvodnu izjavu u preambuli, posebno se zabranjuju neizravni porezi koji imaju iste osobine kao kapitalna naknada. Stoga se on među ostalim primjenjuje na poreze bilo kojeg oblika koji se plaćaju u vezi s osnivanjem društva kapitala ili povećanjem njegova kapitala (članak 10. točka (a)) ili u vezi s registracijom ili bilo kojom drugom formalnošću koja se zahtijeva prije početka poslovanja, a kojoj društvo može podlijetati zbog svojeg pravnog oblika (članak 10. točka (c)). Potonja zabrana opravdava se činjenicom da se, iako se porezi o kojima je riječ ne nameću na uplate kapitala kao takve, oni ipak nameću na temelju formalnosti povezanih s pravnim oblikom društva, drugim riječima na temelju instrumenta koji služi za povećanje kapitala, tako da bi se njihovim daljnjim postojanjem na sličan način ugrozili ciljevi Direktive (presuda od 11. lipnja 1996., Denkavit Internationaal i drugi, C-2/94, Zb., str. I-2827., t. 23.).
- 22 U ovom slučaju, budući da se osnovna naknada i dodatna naknada plaćaju za registraciju novih dioničkih društava i društava s ograničenom odgovornošću, na njih se izravno odnosi zabrana propisana člankom 10. točkom (c) Direktive. Slično valja zaključiti i u slučaju kada se te naknade plaćaju za upis povećanja kapitala tih društava, jer su i one nametnute na temelju bitne formalnosti povezane s pravnim oblikom društava o kojima je riječ. Iako upis povećanja kapitala formalno nije postupak koji se zahtijeva prije početka poslovanja društva kapitala, on je ipak nužan za nastavak tog poslovanja.
- 23 Danska i švedska vlada tvrde da izraz „naknade koje se plaćaju u vidu pristojbe ili takse” iz članka 12. Direktive obuhvaća i naknade čiji se iznos obračunava tako da se njime ne kompenziraju samo troškovi registracije o kojima je izravno riječ nego i svi troškovi tijela koje naplaćuje naknadu, a koji su posebno povezani s izradom i primjenom propisa u području prava društava.
- 24 Danska vlada posebno naglašava da se Direktivom ne usklađuju zakoni država članica u odnosu na naknade koje se plaćaju u vidu pristojbe ili takse iz članka 12. stavka 1. točke (e) te da je njihovo određivanje i dalje pitanje nacionalnog prava. Međutim, diskrecijsko pravo koje se daje državama članicama nije neograničeno, zato što se procjena troškova koje snosi tijelo odgovorno za registraciju mora, u skladu s presudom Ponente Carni, utvrditi na razborit način. Stoga danska vlada smatra da država članica, za razliku od stajališta u tom predmetu, pri obračunu naknada ne smije uzimati u obzir izdatke koji nisu ni na koji način povezani s upravljanjem pravom društava.
- 25 Prema tvrdnji Fantaska, ostalih tužitelja u glavnom postupku koji su podnijeli očitovanja i Komisije, iz presude Ponente Carni, naprotiv, jasno proizlazi to da izraz „naknade koje se plaćaju u vidu pristojbe ili takse” pripada pravu Zajednice i da se takve naknade moraju obračunavati isključivo na temelju troška provedbe registracije za koju se plaćaju. Stoga naknada koja se utvrđuje kao udio u upisanom kapitalu, kao što je dodatna naknada, po svojoj prirodi ne može biti obuhvaćena odstupanjem iz članka 12. stavka 1. točke (e) Direktive. Premda država članica ima pravo odrediti naknade koje se plaćaju unaprijed u

vidu pristojbe ili takse, bez vremenskog ograničenja i na temelju paušalne procjene troška provedbe registracije, ona ih povremeno, na primjer jednom godišnje, mora preispitivati kako bi osigurala da i dalje ne nadilaze nastale troškove.

- 26 U vezi s tim valja primijetiti da se izraz „naknade koje se plaćaju u vidu pristojbe ili takse” nalazi u odredbi prava Zajednice u kojoj se pri određivanju značenja i područja primjene tog izraza ne poziva na pravo država članica. Osim toga, ciljevi Direktive bili bi dovedeni u pitanje kada bi države članice mogle sasvim slobodno zadržati poreze koji imaju iste osobine kao kapitalna naknada svrstavajući ih u naknade koje se plaćaju u vidu pristojbe ili takse. Iz toga slijedi da se državama članicama ne može prepustiti slobodno tumačenje dotičnog izraza, uzimajući ga u obzir u cjelini (vidjeti presudu od 15. srpnja 1982., Felicitas, C-270/81, Zb., str. 2771., t. 14.).
- 27 Osim toga, Sud je već u točkama 41. i 42. presude Ponente Carni presudio da razlika između poreza koji se zabranjuju člankom 10. Direktive i naknada koje se plaćaju u vidu pristojbe ili takse podrazumijeva da potonje obuhvaćaju samo plaćanje prilikom registracije, čiji se iznos obračunava na temelju troška pružene usluge. Plaćanje čiji iznos nije povezan s troškom određene usluge ili nije obračunan na temelju troška transakcije na koju se odnosi nego na osnovi svih tekućih i kapitalnih troškova odjela odgovornog za tu transakciju valjalo bi smatrati porezom koji je obuhvaćen samo zabranom iz članka 10. Direktive.
- 28 Iz toga slijedi da se naknade koje se naplaćuju pri registraciji dioničkih društava i društava s ograničenom odgovornošću te pri povećanju njihova kapitala ne mogu naplaćivati u vidu pristojbe ili takse u smislu članka 12. stavka 1. točke (e) Direktive ako se njihov iznos obračunava tako da obuhvati troškove one vrste koje je sud koji je uputio zahtjev naznačio u prve tri alineje drugog pitanja. Troškovi o kojima je riječ zapravo nisu povezani s registracijom za koju se pobijane naknade naplaćuju. Međutim, iz razloga koje je nezavisni odvjetnik naveo u točkama 37. i 45. svojeg mišljenja, države članice mogu naplaćivati naknade samo za veće transakcije i u te naknade mogu uvrstiti troškove manjih usluga koje se obavljaju bez naknade.
- 29 Što se tiče utvrđivanja iznosa naknada koje se plaćaju u vidu pristojbe ili takse, Sud je u točki 43. presude Ponente Carni izjavio da trošak pojedinih transakcija, kao što je registracija društva, može biti teško odrediti. U takvom slučaju trošak se može procijeniti samo paušalno i mora ga se utvrditi na razborit način, posebno uzimajući u obzir broj i stručnu osposobljenost službenika, vrijeme koje su utrošili i razne materijalne troškove potrebne za obavljanje transakcije.
- 30 U tom pogledu valja utvrditi da države članice pri obračunu iznosa naknada koje naplaćuju u vidu pristojbe ili takse imaju pravo uzeti u obzir ne samo materijalne troškove i troškove plaća, koji su izravno povezani s provedbom registracija u odnosu na koje se naplaćuju, nego i dio režijskih troškova nadležnog tijela koji se mogu pripisati tim poslovima registracije, u okolnostima koje je nezavisni odvjetnik naveo u točki 43. mišljenja. Troškovi koje je sud koji je uputio zahtjev naveo u prve tri alineje drugog pitanja mogu samo do te mjere biti dio osnove za obračun naknada.
- 31 Naknade koje nemaju gornju granicu i koje se izravno povećavaju razmjerno nominalnoj vrijednosti povećanja kapitala ne mogu po samoj svojoj prirodi biti naknade koje se plaćaju u vidu pristojbe ili takse u smislu Direktive. Čak i ako u nekim slučajevima može

postojati veza između složenosti registracijskog postupka i iznosa povećanja kapitala, iznos takvih naknada općenito nije povezan s troškovima koji su zapravo nastali tijelu pri provedbi formalnosti povezanih s registracijom.

- 32 Naposljetku, kao što je vidljivo iz točke 43. presude Ponente Carni, iznos naknada koje se plaćaju u vidu pristojbe ili takse ne mora se nužno mijenjati u skladu s troškovima koji su zapravo nastali tijelu pri provedbi svake registracije, a država članica ima pravo propisati unaprijed, na osnovi pretpostavljenog prosječnog iznosa troškova registracije, standardizirane naknade za obavljanje registracijskih formalnosti povezanih s društvima kapitala. Osim toga, ništa ne sprječava države članice da te naknade utvrde na neodređeno razdoblje, pod uvjetom da redovito, na primjer jednom godišnje, provjeravaju da one i dalje ne nadilaze troškove registracije.
- 33 Na nacionalnom je sudu da na temelju gore navedenih razmatranja preispita u kojem se opsegu naknade o kojima je riječ plaćaju u vidu pristojbe ili takse te da, ako je potrebno, na osnovi toga nalože nadoknadu.
- 34 Stoga na prvih pet pitanja valja odgovoriti da članak 12. stavak 1. točku (e) Direktive treba tumačiti tako da ako se naknade za registraciju dioničkih društava i društava s ograničenom odgovornošću i za povećanje njihova kapitala naplaćuju u vidu pristojbe ili takse, njihov se iznos mora obračunavati samo na osnovi troška dotičnih formalnosti. Njime se međutim mogu pokriti i troškovi manjih usluga koje se obavljaju bez naknade. Pri obračunu njihova iznosa države članice imaju pravo uzeti u obzir sve troškove povezane s provedbom registracije uključujući dio režijskih troškova koji joj se mogu pripisati. Osim toga, države članice mogu naplaćivati paušalne naknade i utvrditi njihov iznos na neodređeno razdoblje, pod uvjetom da redovito provjeravaju da naknade i dalje ne nadilaze prosječni trošak registracija o kojima je riječ.

Šesto pitanje

- 35 Šestim pitanjem sud koji je uputio zahtjev želi utvrditi protivi li se pravu Zajednice odbacivanje tužbi podnesenih u svrhu povrata naknada naplaćenih protivno Direktivi na temelju činjenice da su te naknade naplaćene kao rezultat opravdane pogreške tijela države članice budući da su naplaćivane tijekom dugog razdoblja, a da ni tijela ni obveznici plaćanja naknada nisu bili svjesni činjenice da su nezakonite.
- 36 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, tumačenjem koje u izvršavanju nadležnosti koja mu je dodijeljena člankom 177. Ugovora Sud daje o pravilu prava Zajednice pojašnjava se i određuje, ako je potrebno, značenje i područje primjene tog pravila onako kako ga valja ili ga je valjalo razumjeti i primjenjivati od trenutka njegova stupanja na snagu.
- 37 Iz toga slijedi da sudac može i mora primijeniti tako protumačeno pravilo na pravne odnose koji su nastali prije donošenja presude o zahtjevu za tumačenje ako su usto ispunjeni uvjeti koji omogućavaju podnošenje tužbe nadležnim sudovima u vezi s primjenom navedenog pravila (vidjeti presudu od 27. ožujka 1980., *Denkavit Italiana*, C-61/79, Zb., str. 1205., t. 16., i od 13. veljače 1996., *Bautia i Soci t  fran aise maritime*, C-197/94 i C-252/94, Zb., str. I-505., t. 47.).

- 38 Također u skladu s ustaljenom sudskom praksom, pravo na povrat iznosa koje je država članica naplatila protivno pravu Unije posljedica je i dodatak pravima koje odredbe prava Zajednice, kako ih je protumačio Sud, dodjeljuju pojedincima (presuda od 9. studenoga 1983., *San Giorgio*, C-199/82, Zb. str. 3595., t. 12.). Država članica stoga je u načelu obvezna vratiti naknade naplaćene protivno pravu Unije (presuda od 14. siječnja 1997., *Comateb i dr.*, C-192/95 do C-218/95, Zb., str. I-165., t. 20.).
- 39 U skladu s time, iako se povrat takvih naknada, u nedostatku pravila Zajednice kojima se uređuje to pitanje, može tražiti samo pod materijalnim i postupovnim uvjetima koje propisuje nacionalno pravo država članica, ti uvjeti ipak ne smiju biti manje povoljni od onih koji uređuju slične zahtjeve u nacionalnom pravu niti smiju biti takvi da u praksi onemogućavaju ili pretjerano otežavaju ostvarenje prava dodijeljenih pravnim poretom Zajednice (vidjeti na primjer presudu od 14. prosinca 1995., *Peterbroeck*, C-312/93, Zb., str. I-4599., t.12.).
- 40 Opće načelo nacionalnog prava po kojem bi sudovi države članice trebali odbaciti zahtjeve za povrat naknada naplaćivanih tijekom dugog razdoblja protivno pravu Zajednice, pri čemu ni tijela te države ni obveznici plaćanja naknada nisu bili svjesni činjenice da su nezakonite, ne ispunjava navedene uvjete. Primjena tog načela u opisanim okolnostima pretjerano bi otežala povrat naknada naplaćenih protivno pravu Zajednice. Osim toga, imala bi učinak poticanja povreda prava Zajednice koje se provode tijekom dužeg razdoblja.
- 41 Stoga na šesto pitanje valja odgovoriti da se pravu Zajednice protivi odbacivanje tužbi podnesenih u svrhu povrata naknada naplaćenih protivno Direktivi na temelju činjenice da su te naknade naplaćene kao rezultat opravdane pogreške tijela države članice budući da su naplaćivane tijekom dugog razdoblja, a da ni tijela ni obveznici plaćanja naknada nisu bili svjesni činjenice da su nezakonite.

Sedmo pitanje

- 42 Sedmim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita zabranjuje li se pravom Zajednice državama članicama da se pozovu na rok zastare u skladu s nacionalnim pravom kako bi se usprotivile tužbama podnesenima u svrhu povrata naknada naplaćenih protivno Direktivi ako država članica nije pravilno prenijela Direktivu.
- 43 Iz zahtjeva za prethodnu odluku jasno je da prema danskom pravu pravo na povrat za brojne dugove zastarijeva nakon pet godina i da to razdoblje općenito započinje s datumom dospeljeća duga. Po isteku tog razdoblja dug obično više nije naplativ, osim ako ga je dužnik u međuvremenu priznao ili ako je vjerovnik pokrenuo sudski postupak.
- 44 U trenutku kada je više tužitelja u glavnom postupku pokrenulo tužbe u svrhu povrata plaćenih iznosa, odgovarajući rok za barem neke od njihovih zahtjeva već je bio istekao.
- 45 Na temelju presude od 25. srpnja 1991., *Emmott* (C-208/90, Zb., str. I-4269.), tužitelji i Komisija smatraju da se država članica ne može pozvati na rok zastare u skladu s nacionalnim pravom ako direktiva čijom su povredom naknade nepropisno naplaćene nije pravilno prenesena u nacionalno pravo. Prema njihovoj tvrdnji, pojedinci do toga dana ne mogu utvrditi puni opseg prava koja im pruža ta direktiva. Rok zastare u skladu s nacionalnim pravom ne počinje teći sve dok direktiva ne bude pravilno prenesena.

- 46 Danska i francuska vlada te vlada Ujedinjene Kraljevine smatraju da se država članica može pozvati na rok zastare u skladu s nacionalnim pravom o kojem je ovdje riječ, budući da ispunjava dva uvjeta – načelo ekvivalentnosti i načelo djelotvornosti – uspostavljena sudskom praksom Suda (vidjeti posebno gore navedene presude San Giorgio i Peterbroeck). Po njihovu mišljenju presuda Emmott mora se ograničiti na posebne okolnosti tog predmeta, kao što je Sud i potvrdio u kasnijoj sudskoj praksi.
- 47 Kao što je Sud istaknuo u točki 39. ove presude, prema ustaljenoj sudskoj praksi, u nedostatku pravila Zajednice kojima se uređuje to pitanje, nacionalni pravni sustav svake države članice propisuje detaljna postupovna pravila za tužbe kojima se traži povrat nepropisno plaćenih iznosa, pod uvjetom da ta pravila nisu manje povoljna od onih koja uređuju slične tužbe u nacionalnom pravu i da nisu takva da u praksi onemogućavaju ili pretjerano otežavaju ostvarenje prava dodijeljenih pravnim poretom Zajednice.
- 48 Sud je time priznao, u interesu pravne sigurnosti kojom se štite i porezni obveznici i dotična tijela, da je utvrđivanje razumnih rokova zastare za pokretanje postupaka usklađeno s pravom Zajednice. Ne može se smatrati da ti rokovi u praksi onemogućavaju ili pretjerano otežavaju ostvarenje prava dodijeljenih pravnim poretom Zajednice, čak i ako njihov istek nužno uključuje odbijanje podnesene tužbe, u cijelosti ili djelomično (vidjeti posebno presude od 16. prosinca 1976., Rewe, C-33/76, Zb., str. 1989., t. 5. i Cornet, C-45/76, Zb., str. 2043., t. 17. i 18. te presudu od 10. srpnja 1997., Palmisani, C-261/95, Zb., str. I-4025., t. 28.).
- 49 Valja smatrati da je petogodišnji rok zastare u skladu s danskim pravom razuman (presuda od 17. srpnja 1997., Haahr Petroleum, C-90/94, Zb., str. I-4085., t. 49.). Osim toga, vidljivo je da se taj rok bez razlike primjenjuje i na tužbe koje se temelje na pravu Zajednice i na tužbe koje se temelje na nacionalnom pravu.
- 50 Istina je da je Sud u točki 23. presude Emmott presudio da se, sve do trenutka pravilnog prenošenja direktive, država članica koja nije pravilno prenijela direktivu ne može pozvati na zakašnjelo pokretanje postupka protiv nje u svrhu zaštite prava pojedinca koja mu pružaju odredbe te direktive te da rok za pokretanje postupaka koji propisuje nacionalno pravo ne može započeti prije tog trenutka.
- 51 Međutim, kao što je potvrđeno u presudi od 6. prosinca 1994., Johnson (C-410/92, Zb., str. I-5483., t. 26.), iz presude od 27. listopada 1993., Steenhorst-Neerings (C-338/91, Zb., str. I-5475.) jasno proizlazi da rješenje iz presude Emmott opravdavaju posebne okolnosti tog predmeta, u kojem je tužiteljici zbog zastare uskraćena svaka mogućnost pozivanja na pravo jednakog postupanja na temelju direktive Zajednice (vidjeti i gore navedenu presudu Haahr Petroleum, t. 52. i presudu od 17. srpnja 1997., Texaco i Olieleskabet Danmark, C-114/95 i C-115/95, Zb., str. I-4263., t. 48.).
- 52 Stoga na sedmo pitanje valja odgovoriti da se pravom Zajednice, prema njegovom trenutačnom stanju, državama članicama koje nisu pravilno prenijele Direktivu ne zabranjuje protivljenje tužbama podnesenima u svrhu povrata naknada naplaćenih protivno Direktivi pozivanjem na rok zastare u skladu s nacionalnim pravom koji teče od datuma dospjeća naknada o kojima je riječ, pod uvjetom da taj rok nije manje povoljan za tužbe koje se temelje na pravu Zajednice nego za tužbe koje se temelje na nacionalnom pravu i da nije takav da u praksi onemogućava ili pretjerano otežava ostvarenje prava dodijeljenih pravnim poretom Zajednice.

Osmo pitanje

- 53 Osmim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita proizlaze li iz članka 10. Direktive u vezi s njezinim člankom 12. stavkom 1. točkom (e) prava na koja se pojedinci mogu pozivati pred nacionalnim sudovima.
- 54 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, ako se odredbe neke direktive, s obzirom na sadržaj, pokažu bezuvjetnima i dovoljno preciznima, pojedinci se mogu pozivati na njih pred nacionalnim sudovima protiv države, ako je ona propustila pravodobno prenijeti direktivu u nacionalno pravo ili ju je pogrešno prenijela (vidjeti posebno presudu od 23. veljače 1994., Comitato di coordinamento per la difesa della cava i drugi, C-236/92, Zb., str. I-483, t. 8.).
- 55 U ovom predmetu dovoljno je primijetiti da su zabrana propisana člankom 10. Direktive i odstupanje od te zabrane iz članka 12. stavka 1. točke (e) izraženi dovoljno precizno i bezuvjetno, tako da se pojedinci mogu na njih pozivati pred nacionalnim sudovima kako bi pobijali odredbu nacionalnog suda kojom se krši Direktiva.
- 56 Stoga na osmo pitanje valja odgovoriti da iz članka 10. Direktive u vezi s njezinim člankom 12. stavkom 1. točkom (e) proizlaze prava na koja se pojedinci mogu pozivati pred nacionalnim sudovima.

Troškovi

- 57 Troškovi koje su proizvele danska, francuska, talijanska i švedska vlada, vlada Ujedinjene Kraljevine i Komisija Europskih zajednica, koje su podnijele očitovanja Sudu, ne nadoknađuju se. Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka.

Slijedom navedenog, Sud, odlučujući o pitanjima koja je rješenjem od 8. lipnja 1995. uputio Østre Landsret (Žalbeni sud regije istok), odlučuje:

- 1. Članak 12. stavak 1. točku (e) Direktive Vijeća 69/335/EEZ od 17. srpnja 1969. o neizravnim porezima na povećanje kapitala kako je posljednje izmijenjena Direktivom Vijeća 85/303/EEZ od 10. lipnja 1985. treba tumačiti tako da ako se naknade za registraciju dioničkih društava i društava s ograničenom odgovornošću i za povećanje njihova kapitala naplaćuju u vidu pristojbe ili takse, njihov se iznos mora obračunavati samo na osnovi troška dotičnih formalnosti. Njime se međutim mogu pokriti i troškovi manjih usluga koje se obavljaju bez naknade. Pri obračunu njihova iznosa države članice imaju pravo uzeti u obzir sve troškove povezane s provedbom registracije uključujući dio režijskih troškova koji joj se mogu pripisati. Osim toga, države članice mogu naplaćivati paušalne naknade i utvrditi njihov iznos na neodređeno razdoblje, pod uvjetom da redovito provjeravaju da naknade i dalje ne nadilaze prosječni trošak registracija o kojima je riječ.**
- 2. Pravu Zajednice protivno je odbacivanje tužbi podnesenih u svrhu povrata naknada naplaćenih protivno Direktivi 69/335, kako je izmijenjena, na temelju činjenice da su te naknade naplaćene kao rezultat opravdane**

pogreške tijela države članice budući da su naplaćivane tijekom dugog razdoblja, a da ni tijela ni obveznici plaćanja naknada nisu bili svjesni činjenice da su nezakonite.

3. **Pravom Zajednice, prema njegovom trenutačnom stanju, državama članicama koje nisu pravilno prenijele Direktivu 69/335 ne zabranjuje se protivljenje tužbama podnesenima u svrhu povrata naknada naplaćenih protivno Direktivi pozivanjem na rok zastare u skladu s nacionalnim pravom koji teče od datuma dospijeca naknada o kojima je riječ, pod uvjetom da taj rok nije manje povoljan za tužbe koje se temelje na pravu Zajednice nego za tužbe koje se temelje na nacionalnom pravu i da nije takav da u praksi onemogućava ili pretjerano otežava ostvarenje prava dodijeljenih pravnim poretkom Zajednice.**
4. **Iz članka 10. Direktive 69/335 kako je izmijenjena, u vezi s njezinim člankom 12. stavkom 1. točkom (e), proizlaze prava na koja se pojedinci mogu pozivati pred nacionalnim sudovima.**

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourg 2. prosinca 1997.

[Potpisi]

*Jezik postupka: danski