

HOTĂRÂREA CURȚII
2 decembrie 1997*

Fantask A/S și alții
împotriva
Industriministeriet (Erhvervministeriet)

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, formulată de Ostre Landsret)

„Directiva 69/335/CEE – Taxe de înregistrare a societăților – Termene procedurale naționale”

În cauza C-188/95,

având ca obiect o cerere adresată Curții, în temeiul articolului 177 din Tratatul CE, de către Ostre Landsret (Danemarca), de pronunțare, în litigiul pendinte în fața acestei instanțe, între

Fantask A/S și alții

și

Industriministeriet (Erhvervministeriet),

a unei hotărâri preliminare privind interpretarea Directivei 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind taxele indirecte aplicate majorării capitalului (JO L 249, p. 25, Ediție specială în limba română, 09/vol. 1, p. 9), astfel cum a fost modificată ultima dată prin Directiva 85/303/CEE a Consiliului din 10 iunie 1985 (JO L 156, p. 23, Ediție specială în limba română, 09/vol. 1, p. 75),

CURTEA,

compusă din domnii G. C. Rodríguez Iglesias, președinte, C. Gulmann, H. Ragnemalm și M. Wathelet, președinți de cameră, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray, D. A. O. Edward J.-P. Puissechet (raportor), G. Hirsch, P. Jann și L. Sevón, judecători,

avocat general: domnul F. G. Jacobs,

grefier: domnul H. von Holstein, grefier adjunct,

după examinarea observațiilor scrise prezentate:

– pentru Fantask A/S, de către Thomas Rørdam, avocat în Copenhaga,

– pentru Norsk Hydro Danmark A/S, Tryg Forsikring skadesforsikringsselskab A/S și Tryg Forsikring livsforsikringsselskab A/S, de către Kai Michelsen, Claus Høeg Madsen și Henning Aasmul-Olsen, avocați în Copenhaga,

* Limba de procedură: daneza.

- pentru Aalborg Portland A/S, de către Karen Dyekjær-Hansen, avocat în Copenhaga,
- pentru Forsikrings-Aktieselskabet Alka, Robert Bosch A/S, Uponor A/S, Uponor Holding A/S și Pen-Sam ApS și alții, de către Vagn Thorup, Henrik Stenbjerre, Jørgen Boe și Lau Normann Jørgensen, de la cabinetul Kromann și Münter, avocați în Copenhaga,
- pentru guvernul danez, de către domnul Peter Biering, șef de departament în Ministerul Afacerilor Externe, în calitate de agent, asistat de Karsten Hagel-Sørensen, avocat în Copenhaga,
- pentru guvernul francez, de doamna Catherine de Salins, director adjunct în Direcția Juridică din Ministerul Afacerilor Externe, și de domnul Frédéric Pascal, chargé de mission în aceeași direcție, în calitate de agenți,
- pentru guvernul suedez, de domnul Erik Brattgård, consilier în Departamentul pentru Comerț Exterior din cadrul Ministerului Afacerilor Externe, în calitate de agent,
- pentru Guvernul Regatului Unit, de domnul John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, în calitate de agent, asistat de doamna Eleanor Sharpston, barrister,
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii Anders C. Jessen și Enrico Traversa, membri ai serviciului juridic, în calitate de agenți, asistați de către Susanne Helsteen și Jens Rostock-Jensen, de la cabinetul Reumert și Partnere, avocați în Copenhaga,

având în vedere raportul de ședință,

după ascultarea observațiilor orale ale Fantask A/S, reprezentată de Preben Jøker Thorsen, avocat în Copenhaga, ale Norsk Hydro Danmark A/S, ale Tryg Forsikring skadesforsikringselskab A/S și ale Tryg Forsikring livsforsikringselskab A/S, reprezentate de către Henning Aasmul-Olsen, ale Aalborg Portland A/S, reprezentată de Lars Hennenberg, avocat în Copenhaga, ale Forsikrings-Aktieselskabet Alka, ale Robert Bosch A/S, ale Uponor A/S, ale Uponor Holding A/S și ale Pen-Sam ApS și alții, reprezentați de către Henrik Peytz, avocat în Copenhaga, ale Industriministeriet (Erhvervsministeriet), reprezentat de către Karsten Hagel-Sørensen, ale guvernului danez, reprezentat de domnul Peter Biering, ale guvernului francez, reprezentat de domnul Gautier Mignot, secretar pentru Afaceri Externe în Direcția juridică din Ministerul Afacerilor Externe, în calitate de agent, ale guvernului italian, reprezentat de domnul Danilo Del Gaizo, avvocato dello Stato, ale Guvernului Regatului Unit, reprezentat de domnul John E. Collins, asistat de doamna Eleanor Sharpston, și ale Comisiei, reprezentată de domnii Anders C. Jessen și Enrico Traversa, asistați de către Jens Rostock-Jensen și Hans Henrik Skjødt, avocat în Copenhaga, în ședința din 29 aprilie 1997,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 26 iunie 1997,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin Ordonanța din 8 iunie 1995, primită la Curte la 15 iunie 1995, Østre Landsret a adresat, în temeiul articolului 177 din Tratatul CE, opt întrebări preliminare privind interpretarea Directivei 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind taxele indirecte aplicate majorării capitalului (JO L 249, p. 25, Ediție specială în limba română, 09/ vol. 1, p. 9), astfel cum a fost modificată ultima dată prin Directiva 85/303/CEE a Consiliului din 10 iunie 1985 (JO L 156, p. 23, Ediție specială în limba română, 09/ vol. 1, p. 75, denumită în continuare „directiva”).

2 Aceste întrebări au fost adresate în cadrul unor litigii între societatea Fantask A/S (denumită în continuare „Fantask”) și mai multe alte societăți sau grupuri de societăți și Industriministeriet (Erhvervsministeriet) [Ministerul Danez al Industriei (Ministerul Comerțului)] în ceea ce privește taxele percepute cu ocazia înmatriculării unor noi societăți pe acțiuni și societăți comerciale cu răspundere limitată și la înregistrarea unor majorări de capital al căror obiect îl fac acestea.

3 Legea nr. 468, din 29 septembrie 1917, prima lege referitoare la societățile pe acțiuni (*Lovtidende A 1917*, p. 1117), a făcut obligatorie înscrierea societăților pe acțiuni și a majorării capitalului acestora într-un registru al societăților. Această înscriere era condiționată de plata unor taxe al căror nivel era stabilit de ministerul competent. Fiind deja modificată substanțial prima dată în 1930, această lege a făcut obiectul unei revizii generale prin Legea nr. 370 din 13 iunie 1973, privind societățile pe acțiuni (*Lovtidende A 1973*, p. 1025). La aceeași dată a fost adoptată Legea nr. 371 privind societățile cu răspundere limitată, care prevede, în ceea ce privește aceste societăți, formalități de înregistrare similare cu cele în vigoare pentru societățile pe acțiuni (*Lovtidende A 1973*, p. 1063).

4 Articolul 154 alineatul (3) din Legea privind societățile pe acțiuni și articolul 124 alineatul (3) din Legea privind societățile cu răspundere limitată îl autorizau inițial pe ministrul care are competența de a stabili valoarea aplicată taxei de înregistrare pentru aceste două categorii de societăți.

5 De la adoptarea Primei Legi privind societățile pe acțiuni și până în 1992, nu s-a schimbat structura taxelor percepute la înregistrarea noilor societăți și a majorării capitalului lor. Aceasta este compusă dintr-o taxă de bază, fixă, și o taxă suplimentară, calculată proporțional cu valoarea nominală a capitalului subscris. În schimb, cotele aplicabile acestora au fost modificate de mai multe ori.

6 În cursul perioadei cuprinse între 1 ianuarie 1974 și 1 mai 1992, taxa de bază a variat între 500 și 1 700 DKR pentru înscrierea unei noi societăți pe acțiuni și a unei noi societăți cu răspundere limitată și între 200 și 900 DKR pentru înregistrarea unei majorări de capital, pentru fiecare categorie de societăți. În aceeași perioadă, taxa suplimentară s-a ridicat la 4 % din capitalul subscris, în cazul înregistrării unei noi societăți și la 4 % din majorarea de capital, în cazul înregistrării unei majorări de capital.

7 „Registrul societăților pe acțiuni” (denumit în continuare „registru”), instituit prin Legea nr. 468, citată anterior, constituia o direcție a Ministerului Comerțului, responsabilă cu înregistrarea declarațiilor privind societățile pe acțiuni, precum și, începând cu 1974, societățile cu răspundere limitată. Prin Legea nr. 851, din 23 decembrie 1987, de modificare, în special, a Legii privind societățile pe acțiuni și a Legii privind societățile cu răspundere limitată (*Lovtidende A 1987*, p. 3229), registrul a devenit Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (Direcția pentru comerț și societăți, denumită în continuare „Styrelsen”). Pe lângă executarea sarcinilor de înregistrare, stabilirea și încasarea taxelor aferente acestora, Styrelsen participă la elaborarea legislației referitoare la impozitul societăților comerciale și impozitul pe afaceri și asigură aplicarea acestuia. În plus, aceasta exercită diferite activități de consiliere și informare.

8 În urma unui raport al Curții de Conturi din Danemarca, care, constatând că Styrelsen beneficiase de un surplus considerabil de venituri față de cheltuieli, care fusese generat de

perceperea taxei suplimentare, punea la îndoială validitatea taxei respective în ceea ce privește dreptul danez, taxa suplimentară a fost eliminată prin Decretul nr. 301 din 30 aprilie 1992 (*Lovtidende A* 1992, p. 1149), începând cu 1 mai 1992. În paralel, taxa de bază a crescut la 2 500 DKR pentru înscrierea unei noi societăți pe acțiuni și la 1 800 DKR pentru înscrierea unei noi societăți cu răspundere limitată. Pentru înregistrarea unei majorări de capital, suma care trebuie achitată se ridică, de acum înainte, la 600 DKR, pentru fiecare categorie de societăți.

9 Atunci societatea Fantask și mai multe societăți sau grupuri de societăți au solicitat din partea Styrelsen restituirea sumelor pe care au fost obligate să le achite direcției respective, cu titlu de taxă suplimentară, între 1983 și 1992. Numai Fantask a solicitat, în plus, restituirea sumei plătite cu titlu de taxă de bază.

10 Având în vedere că cererile lor de restituire au fost respinse, societățile în cauză au introdus acțiuni împotriva Ministerului Industriei în fața Østre Landsret. În acțiunile lor, societățile reclamante au susținut, printre altele, că, în special în lumina Hotărârii din 20 aprilie 1993, Ponente Carni și Cispadana Costruzioni (C-71/91 și C-178/91, Rec., p. I-1915, denumită în continuare „Hotărârea Ponente Carni”), că taxa suplimentară – și, în cazul Fantask, de asemenea, taxa de bază – era contrară articolelor 10 și 12 din directivă.

11 În aceste condiții, Østre Landsret a suspendat judecata și a adresat Curții următoarele opt întrebări preliminare:

„1) Dreptul comunitar impune anumite cerințe în ceea ce privește noțiunea de «onorarii sau speze», prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (e) din Directiva 69/335/CEE, sau statele membre sunt libere să hotărască ce trebuie să se înțeleagă prin «onorarii sau speze» pentru un serviciu special?»

2) Este necesar să se includă în baza de calcul a taxelor percepute de un stat membru în conformitate cu articolul 12 alineatul (1) litera (e) din Directiva 69/335/CEE, pentru înregistrarea constituirii unei societăți pe acțiuni sau a unei societăți cu răspundere limitată, sau pentru majorarea capitalului social al acestora, următoarele tipuri de costuri (sau, după caz, unele din aceste costuri):

– costurile salariale și contribuțiile la pensii pentru funcționarii care nu participă la operațiunile de înregistrare, precum personalul administrativ al autorității de înregistrare sau alte organisme responsabile cu sarcini pregătitoare în domeniul juridic al dreptului societăților comerciale și alte persoane juridice?

– costul efectuării operațiunilor de înregistrare a altor acte aferente dreptului societăților comerciale și a altor persoane juridice, în privința cărora statul membru a hotărât că nu trebuie achitată nicio redevență specială?

– cheltuielile efectuate pentru îndeplinirea sarcinilor, altele decât înregistrarea, care revin autorității de înregistrare în temeiul legislației privind societățile și alte persoane juridice și în temeiul legislației conexe, precum supravegherea conturilor societăților și controlul contabilității societăților?

– plata dobânzilor și amortizarea tuturor cheltuielilor de investiții care, în opinia autorității de înregistrare, au legătură cu domeniul juridic al dreptului societăților comerciale (și alte persoane juridice), precum și cu domeniile juridice conexe?

– cheltuielile efectuate cu ocazia unor misiuni care nu au legătură cu sarcinile speciale de înregistrare?

– cheltuielile efectuate în cadrul activităților de informare a publicului și de orientare, fără legătură cu sarcinile speciale de înregistrare, precum susținerea de conferințe, redactarea de articole și de broșuri și organizarea de reuniuni cu organizațiile profesionale sau alte grupuri de interese?

3) a) Articolul 12 alineatul (1) litera (e) din Directiva 69/335/CEE trebuie să fie interpretat în sensul că un stat membru este privat de posibilitatea de a stabili redevențe standard, prin intermediul unor norme aplicabile fără o limitare în timp?

b) În cazul unui răspuns negativ, statul membru are obligația de a ajusta, în fiecare an sau la intervale regulate, cota aplicabilă taxelor?

c) Răspunsul referitor la taxe este influențat în vreun fel de faptul că taxele sunt stabilite proporțional cu cuantumul capitalului notificat în scopul înregistrării?

4) Dispozițiile coroborate ale articolului 12 alineatul (1) litera (e) și ale articolului 10 alineatul (1) din Directiva 69/335/CEE trebuie să fie interpretate în sensul că suma solicitată în contrapartidă pentru anumite servicii speciale, cum ar fi înregistrarea constituirii sau a majorării capitalului social al unei societăți pe acțiuni sau al unei societăți cu răspundere limitată, trebuie să fie calculată pe baza cheltuielilor reale efectuate în cadrul serviciului special – și anume, înregistrarea – sau taxa aferentă unei anumite înregistrări poate să fie stabilită, de exemplu, la o taxă de bază, majorată cu o taxă (4 ‰) în mod proporțional cu valoarea nominală a capitalului subscris, astfel încât cuantumul taxei este independent de timpul consacrat de către autoritatea de înregistrare, cât și de alte cheltuieli necesare în scopul efectuării operațiunilor de înregistrare?

5) Dispozițiile coroborate ale articolului 12 alineatul (1) litera (e) și ale articolului 10 alineatul (1) din Directiva 69/335/CEE trebuie să fie interpretate în sensul că, la calcularea oricărei sume care trebuie restituită, statul membru trebuie să pornească de la principiul că taxa trebuie să reflecte cheltuielile efectuate în legătură cu serviciul special în momentul prestării serviciului, sau statul membru este îndreptățit să efectueze o evaluare globală pe parcursul unei perioade mai lungi de timp, care să corespundă, de exemplu, unui exercițiu financiar, sau în cadrul unei perioade care să corespundă, în legislația națională, termenului de prescriere a acțiunilor în restituire pentru sumele plătite?

6) În măsura în care există, în dreptul național, un principiu general conform căruia, în ceea ce privește aprecierea unei cereri de restituire a taxelor încasate necuvenit, trebuie să se acorde importanță faptului că încasarea a avut loc în conformitate cu norme care au fost în vigoare o lungă perioadă de timp, fără ca autoritățile sau alte părți să fi avut cunoștința de faptul că perceperea acestor taxe nu avea temei legal, dreptul comunitar se opune respingerii unei cereri

de restituire a taxelor percepute contrar Directivei 69/335/CEE în temeiul unui astfel de principiu?

7) Dreptul comunitar se opune unui stat de drept care prevalează pe plan național, conform căruia autoritățile unui stat membru, în calitate de parte în cauze având ca obiect cereri de restituire a taxelor încasate contrar Directivei 69/335/CEE, susțin – cu succes – că termenele de prescriere naționale încep să curgă din momentul în care a avut loc punerea în aplicare ilegală a Directivei 69/335/CEE?

8) Dispozițiile coroborate ale articolului 10 alineatul (1) și ale articolului 12 alineatul (1) litera (e) din Directiva 69/335/CEE, astfel cum au fost interpretate în întrebările precedente, generează drepturi de care se pot prevala resortisanții din diferite state membre în fața instanțelor naționale?”

12 În primul rând, este necesar se amintească obiectivele și conținutul directivei, astfel cum au fost precizate în Hotărârea Ponente Carni.

13 Astfel cum rezultă din preambulul său, directiva are ca obiectiv promovarea liberei circulații a capitalurilor, considerată ca fiind esențială pentru crearea unei uniuni economice ale cărei caracteristici sunt similare cu cele ale unei piețe interne. În ceea ce privește taxele aplicabile majorării capitalului, urmărirea unui astfel de scop presupune eliminarea taxelor indirecte în vigoare până la acea dată în statele membre și aplicarea, în locul lor, a unei taxe percepute o singură dată pe piața comună și cu același nivel în toate statele membre.

14 Prin urmare, directiva prevede perceperea unei taxe aplicate majorării capitalului care, în conformitate cu al șaselea și al șaptelea considerent, trebuie, pentru a nu afecta circulația capitalurilor, să fie armonizată în cadrul Comunității, atât în ceea ce privește cotele sale, cât și structura sa (Hotărârea din 27 iunie 1979, Conradsen, 161/78, Rec., p. 2221, punctul 11). Această taxă pe majorarea capitalului este reglementată de dispozițiile articolelor 2–9 din directivă.

15 Articolul 3 definește societățile de capital cărora li se aplică dispozițiile directivei, printre care se numără, în special, societățile pe acțiuni și societățile cu răspundere limitată de drept danez.

16 Articolele 4, 8 și 9 enumeră, sub rezerva dispozițiilor de la articolul 7, tranzacțiile care fac obiectul taxei pe majorarea capitalului și cele care pot fi scutite de această taxă de către statele membre. În conformitate cu dispozițiile articolului 4 alineatul (1) literele (a) și (c), înființarea unei societăți de capital și majorarea capitalului social al unei societăți de capital prin aporturi de active de orice fel sunt incluse în rândul tranzacțiilor care fac obiectul taxei pe majorarea capitalului.

17 Directiva prevede, de asemenea, în conformitate cu ultimul considerent, eliminarea altor taxe indirecte prezentând caracteristici similare taxei pe majorarea capitalului sau taxei de timbru aplicate valorilor mobiliare, a căror menținere ar risca să zădărnicească obiectivele urmărite. Aceste taxe indirecte, a căror percepere este interzisă, sunt enumerate la articolele 10 și 11 din directivă. Articolul 10 prevede:

„În afară de impozitul pe capital, statele membre nu aplică societăților, companiilor, asociațiilor și persoanelor juridice cu scop lucrativ niciun fel de taxe:

...

(c) în cazul înregistrărilor sau a altor formalități necesare înainte de începerea activității, taxe care ar putea fi aplicate, ca rezultat al formelor juridice, companiilor, firmelor, asociațiilor sau persoanelor juridice cu scop lucrativ”.

18 Dispozițiile articolului 12 alineatul (1) din directivă stabilesc o listă exhaustivă a taxelor și impozitelor, altele decât taxa pe majorarea capitalului, care, prin derogare de la articolele 10 și 11, pot fi impuse societăților de capital cu ocazia tranzacțiilor vizate de aceste din urmă dispoziții (a se vedea, în acest sens, Hotărârea din 2 februarie 1988, Dansk Sparinvest, 36/86, Rec., p. 409, punctul 9). Articolul 12 din directivă vizează, la alineatul (1) litera (e) „taxe plătite sub formă de onorarii sau speze”.

Cu privire la primele cinci întrebări

19 Prin primele cinci întrebări, la care este necesar să se răspundă împreună, instanța de trimitere solicită să se stabilească, în esență, dacă articolul 12 alineatul (1) litera (e) din directivă trebuie să fie interpretat în sensul că, pentru a fi plătite sub formă de onorarii sau speze, cuantumurile taxelor percepute cu ocazia înmatriculării societăților pe acțiuni și a societăților cu răspundere limitată și la înregistrarea majorării capitalului acestor societăți, trebuie să fie calculate doar pe baza costului formalităților în cauză sau dacă pot să fie stabilite astfel încât să acopere total sau parțial cheltuielile autorității responsabile cu aceste operațiuni.

20 În măsura în care dispozițiile articolului 12 din directivă derogă, în special, de la interdicțiile prevăzute la articolul 10, este necesar să se examineze, în prealabil, dacă taxele în litigiu intră sub incidența vreuneia din aceste interdicții.

21 Articolul 10 din directivă, interpretat în lumina ultimului său considerent, interzice, în special, taxele indirecte, care prezintă caracteristici similare taxei pe majorarea capitalului. Printre altele, sunt astfel vizate impunerile care, indiferent de forma acestora, sunt datorate pentru înființarea unei societăți de capital și majorarea capitalului acesteia [articolul 10 litera (a)], sau pentru înregistrare sau orice altă formalitate necesară înaintea începerii unei activități, taxe care pot fi aplicate unei societăți datorită formei sale juridice [articolul 10 litera (c)]. Această din urmă interdicție se justifică prin faptul că, deși impunerile în cauză nu se aplică aporturilor de capital ca atare, acestea sunt totuși percepute ca urmare a formalităților legate de forma juridică a societății, cu alte cuvinte din cauza instrumentului utilizat pentru majorarea capitalului, astfel încât menținerea acestora ar risca, de asemenea, să zădărnicească scopurile urmărite de directivă (Hotărârea din 11 iunie 1996, Denkvit Internationaal și alții, C-2/94, Rec., p. I-2827, punctul 23).

22 În speță, taxa de bază și taxa suplimentară, în măsura în care sunt achitate cu ocazia înmatriculării unor noi societăți pe acțiuni și societăți cu răspundere limitată, sunt vizate direct de interdicția prevăzută la articolul 10 litera (c) din directivă. O concluzie similară se impune, de asemenea, în cazul în care aceste taxe sunt datorate pentru înregistrarea majorării

capitalului societăților respective, dat fiind faptul că acestea sunt percepute, de asemenea, ca urmare a unei formalități esențiale, legată de forma juridică a societăților în cauză. Deși înregistrarea unei majorări de capital nu constituie, din punct de vedere formal, o procedură necesară înainte de începerea activității unei societăți de capital, aceasta este necesară totuși pentru continuarea activității respective.

23 În ceea ce privește interpretarea noțiunii de „taxe plătite sub formă de onorarii sau speze”, prevăzută la articolul 12 din directivă, guvernele danez și suedez susțin că această noțiune acoperă, de asemenea, taxe al căror quantum este calculat astfel încât să compenseze nu numai costurile formalităților de înregistrare care fac obiectul prezentei cauze, ci și toate cheltuielile administrației fiscale, care sunt legate, în special, de elaborarea și aplicarea legislației în materie de drept al societăților comerciale.

24 Guvernul danez susține, în special, că directiva nu a procedat la o armonizare a legislațiilor statelor membre privind taxele plătite sub formă de onorarii sau speze, prevăzute la articolul 12 alineatul (1) litera (e), a căror definiție intră în continuare sub incidența dreptului statelor membre. Cu toate acestea, puterea de apreciere acordată acestora din urmă nu este nelimitată, în măsura în care evaluarea costurilor suportate de autoritatea responsabilă cu înregistrările ar trebui să fie stabilită în mod rezonabil, în conformitate cu Hotărârea Ponente Carni. Astfel, contrar situației din această ultimă cauză, un stat membru nu poate lua în considerare, la calcularea taxelor, cheltuielile care nu au nicio legătură cu administrarea dreptului societăților comerciale.

25 Conform Fantask și celorlalte societăți reclamante în acțiunea principală, care au prezentat observații, precum și Comisiei, din Hotărârea Ponente Carni rezultă, dimpotrivă, că noțiunea de taxe plătite sub formă de onorarii sau speze are o sferă de aplicare comunitară și că astfel de taxe trebuie să fie calculate numai pe baza costului operațiunii de înregistrare în privința căreia sunt plătite acestea. O taxă stabilită proporțional cu capitalul subscris, precum taxa suplimentară, nu poate, prin urmare, prin însăși natura sa, să intre sub incidența derogării prevăzute la articolul 12 alineatul (1) litera (e) din directivă. Deși un stat membru are dreptul să stabilească anticipat quantumul taxelor plătite sub formă de onorarii sau speze, fără o limitare în timp și pe baza unei evaluări forfetare a costului operațiunilor de înregistrare, acesta trebuie să efectueze periodic, de exemplu în fiecare an, o reexaminare a taxelor respective, astfel încât să se asigure că acestea nu depășesc cheltuielile efectuate.

26 În această privință, este necesar să se sublinieze faptul că expresia „taxe plătite sub formă de onorarii sau speze” este inclusă într-o dispoziție de drept comunitar care nu face trimitere la dreptul statelor membre pentru a stabili sensul și sfera de aplicare ale acesteia. În plus, ar fi puse în discuție scopurile directivei în cazul în care statele membre ar avea libertatea totală de a menține impunerile care au aceleași caracteristici ca și taxa pe majorarea capitalului, calificându-le drept taxe plătite sub formă de onorarii sau speze. Rezultă că interpretarea expresiei în cauză, luată în considerare în ansamblu, nu poate fi lăsată la discreția fiecărui stat membru (a se vedea Hotărârea din 15 iulie 1982, Felicitas, 270/81, Rec., p. 2771, punctul 14).

27 În plus, Curtea a considerat deja, în Hotărârea Ponente Carni, punctele 41 și 42, că distincția între taxele interzise la articolul 10 din directivă și taxele plătite sub formă de onorarii sau speze implică faptul că acestea din urmă includ numai plățile încasate la înmatriculare, al căror quantum este calculat pe baza costului serviciului oferit. O plată al cărei quantum nu are nicio legătură cu costul acestui serviciu special sau al cărei quantum este

calculat nu în funcție de costul tranzacției în privința căreia este efectuată, ci în funcție de toate cheltuielile de exploatare și de investiții ale serviciului responsabil de tranzacția în cauză ar trebui să fie considerată drept o taxă care intră numai sub incidența interdicției instituite de articolul 10 din directivă.

28 Din cele menționate anterior rezultă că taxele percepute la înmatricularea societăților pe acțiuni și a societăților cu răspundere limitată și cu ocazia majorării capitalului acestora nu pot fi plătite sub formă de onorarii sau speze, în sensul articolului 12 alineatul (1) litera (e) din directivă, în cazul în care quantumul lor este calculat astfel încât să acopere cheltuielile de tipul celor enumerate de către instanța de trimitere la primele trei linii de la a doua întrebare. Cheltuielile în cauză nu au, de fapt, legătură cu operațiunile de înregistrare în privința cărora sunt plătite taxele în litigiu. Cu toate acestea, pentru motivele evocate de avocatul general la punctele 37 și 45 din concluziile sale, se poate admite ca un stat membru să perceapă taxe doar pentru operațiunile majore și să se repercuteze asupra acestora costurile operațiunilor minore efectuate gratuit.

29 În ceea ce privește stabilirea quantumului taxelor plătite sub formă de onorarii sau speze, Curtea a observat în Hotărârea Ponente Carni, punctul 43, că poate fi dificilă stabilirea costului anumitor operațiuni precum înmatricularea unei societăți. Într-un astfel de caz, evaluarea acestui cost se poate face doar pe o bază forfetară și trebuie să fie stabilită în mod rezonabil, luând în considerare, în special, numărul și calificarea agenților, timpul dedicat de către acești agenți, precum și diferitele cheltuieli materiale necesare pentru îndeplinirea operațiunii.

30 În această privință, este necesar să se sublinieze că, pentru a calcula quantumul taxelor plătite sub formă de onorarii sau speze, un stat membru are dreptul să ia în considerare nu numai costurile materiale și salariale, care sunt legate direct de îndeplinirea operațiunilor de înregistrare în privința cărora sunt datorate respectivele taxe, ci și, în condițiile precizate de avocatul general la punctul 43 din concluziile sale, cota din cheltuielile generale ale autorității competente care poate fi atribuită acestor operațiuni. Numai în această măsură cheltuielile enumerate de către instanța de trimitere la ultimele trei linii din a doua întrebare pot fi incluse în baza de calcul a taxelor.

31 Taxele al căror quantum crește direct și fără limite, proporțional cu valoarea nominală a capitalului subscris, nu pot, prin însăși natura lor, să constituie taxe plătite sub formă de onorarii sau speze în sensul directivei. Chiar dacă, în anumite cazuri, poate exista o legătură între complexitatea unei operațiuni de înregistrare și valoarea capitalului subscris, quantumul unor astfel de taxe nu va avea, în general, nicio legătură cu cheltuielile efectuate efectiv de către administrație cu ocazia formalităților de înmatriculare.

32 În cele din urmă, astfel cum rezultă din Hotărârea Ponente Carni, punctul 43, quantumul unor taxe plătite sub formă de onorarii sau speze nu trebuie neapărat să varieze în funcție de cheltuielile realizate efectiv de către administrație cu ocazia fiecărei operațiuni de înregistrare, iar un stat membru are dreptul să stabilească *a priori*, pe baza costurilor medii de înregistrare previzibile, taxe standard pentru îndeplinirea formalităților de înscriere a societăților de capital. În plus, nimic nu împiedică stabilirea acestor taxe pe o durată nedeterminată, în măsura în care statul membru se asigură, la intervale regulate, de exemplu în fiecare an, că acestea continuă să nu depășească costurile de înregistrare.

33 Instanței naționale îi revine sarcina să examineze, în temeiul considerentelor anterioare, în ce măsură taxele în litigiu pot fi plătite sub formă de onorarii sau speze și să efectueze, după caz, pe această bază, eventuale restituiri.

34 Prin urmare, este necesar să se răspundă la primele cinci întrebări că articolul 12 alineatul (1) litera (e) din directivă trebuie să fie interpretat în sensul că, pentru a putea fi plătite sub formă de onorarii sau speze, cuantumurile taxelor percepute la înmatricularea societăților pe acțiuni și a societăților cu răspundere limitată și cu ocazia majorării capitalului acestor societăți trebuie să fie calculate doar pe baza costului formalităților în cauză, înțelegându-se că aceste cuantumuri pot, de asemenea, să acopere cheltuielile generate de operațiuni minore efectuate gratuit. Pentru a calcula aceste cuantumuri, un stat membru are dreptul să ia în considerare totalitatea costurilor legate de operațiunile de înregistrare, inclusiv cota din cheltuielile generale care le poate fi atribuită. În plus, un stat membru are posibilitatea de a impune taxe forfetare și de a stabili cuantumurile acestora pe o durată nedeterminată, cu condiția să se asigure, la intervale regulate, că aceste cuantumuri continuă să nu depășească costul mediu al operațiunilor în cauză.

Cu privire la a șasea întrebare

35 Prin a șasea întrebare, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă dreptul comunitar se opune respingerii acțiunilor în restituirea unor taxe percepute prin încălcarea directivei, pe motiv că impunerea acestor taxe se datorează unei erori scuzabile a autorităților statului membru, având în vedere că taxele în cauză au fost percepute pe parcursul unei perioade lungi de timp, fără ca aceste autorități sau persoanele plătitoare de impozit să fi fost conștiente de ilegalitatea acestora.

36 Conform unei jurisprudențe constante, în exercitarea competenței care îi este conferită la articolul 177 din tratat, interpretarea pe care o dă Curtea unei dispoziții de drept comunitar clarifică și precizează, în cazul în care este necesar, semnificația și sfera de aplicare a normei respective, astfel cum trebuie sau ar fi trebuit să fie înțeleasă și aplicată din momentul intrării sale în vigoare.

37 Rezultă că norma astfel interpretată poate fi și trebuie să fie aplicată de către instanță unor raporturi juridice care rezultă și sunt stabilite înainte de pronunțarea hotărârii cu privire la cererea de interpretare, dacă, în alte privințe, sunt respectate condițiile care permit aducerea în fața instanțelor competente a unei acțiuni referitoare la aplicarea normei în cauză (Hotărârile din 27 martie 1980, *Denkavit italiana*, 61/79, Rec., p. 1205, punctul 16, și din 13 februarie 1996, *Bautiaa și Société française maritime*, C-197/94 și C-252/94, Rec., p. I-505, punctul 47).

38 Tot conform acestei jurisprudențe, dreptul de a obține restituirea sumelor percepute prin încălcarea dreptului comunitar este consecința și completarea drepturilor conferite justițiabililor prin intermediul dispozițiilor comunitare, astfel cum au fost interpretate de către Curte (Hotărârea din 9 noiembrie 1983, *San Giorgio*, 199/82, Rec., p. 3595, punctul 12). Prin urmare, statul membru este, în principiu, obligat să restituie taxele percepute prin încălcarea dreptului comunitar (Hotărârea din 14 ianuarie 1997, *Comateb și alții*, C-192/95– C-218/95, Rec., p. I-165, punctul 20).

39 Astfel, deși, în lipsa unei reglementări comunitare în materie, această restituire poate fi urmărită doar prin respectarea condițiilor, de fond și formă, stabilite de către diferitele legislații naționale, aceste condiții nu pot, cu toate acestea, să fie mai puțin favorabile decât cele referitoare la revendicări similare de natură internă și nici nu pot face practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de sistemul juridic comunitar (a se vedea, în special, Hotărârea din 14 decembrie 1995, Peterbroeck, C-312/93, Rec., p. I-4599, punctul 12).

40 Este necesar să se observe că un principiu general de drept național, conform căruia instanțele dintr-un stat membru ar trebui să respingă cererile de restituire a taxelor percepute prin încălcarea dreptului comunitar, având în vedere că taxele respective au fost percepute pe parcursul unei perioade lungi de timp, fără ca autoritățile statului în cauză sau persoanele plătitoare de impozit să fi fost conștiente de ilegalitatea acestora, nu îndeplinește condițiile de mai sus. Într-adevăr, aplicarea unui astfel de principiu este, în circumstanțele menționate, de natură să facă excesiv de dificilă obținerea restituirii unor taxe contrare dreptului comunitar. În plus, aceasta ar avea ca efect încurajarea încălcărilor dreptului comunitar care au continuat o perioadă lungă de timp.

41 Prin urmare, este necesar să se răspundă la a șasea întrebare că dreptul comunitar se opune respingerii acțiunilor pentru restituirea unor taxe percepute prin încălcarea directivei, pe motiv că impunerea acestor taxe se datorează unei erori scuzabile a autorităților statului membru, în măsura în care taxele în cauză au fost percepute pe parcursul unei perioade lungi de timp, fără ca aceste autorități sau persoanele plătitoare de impozit să fi fost conștiente de ilegalitatea acestora.

Cu privire la a șaptea întrebare

42 Prin a șaptea întrebare, instanța națională dorește să afle, în esență, dacă dreptul comunitar interzice unui stat membru să se opună acțiunilor în restituirea unor taxe percepute prin încălcarea directivei, invocând un termen de prescriere național, atâta vreme cât respectivul stat membru nu a transpus în mod corespunzător această directivă.

43 Din ordonanța de trimitere rezultă că, în conformitate cu legislația daneză, dreptul la restituirea unei întregi serii de creanțe se prescrie în termen de cinci ani, iar această perioadă începe să curgă, în principiu, de la data la care creanța devine exigibilă. La expirarea termenului, această creanță nu mai este exigibilă, în mod normal, cu excepția cazului în care debitorul a recunoscut, între timp, datoria sau creditorul a introdus o acțiune în justiție.

44 Or, atunci când unii dintre reclamantii în acțiunea principală și-au prezentat cererile de restituire, termenul în cauză expirase, cel puțin pentru o parte dintre revendicările lor.

45 Societățile reclamante și Comisia se bazează pe Hotărârea din 25 iulie 1991, Emmott (C-208/90, Rec., p. I-4269), pentru a considera că un stat membru nu se poate prevala de un termen de prescriere național, atâta vreme cât directiva, prin nerespectarea căreia taxele au fost percepute necuvenit, nu a fost transpusă corect în legislația sa națională. Conform acestora, până la data respectivă, justițiabilii nu sunt în măsură să cunoască deplinătatea drepturilor care le sunt conferite de directiva în cauză. Rezultă că un termen de prescriere național începe să curgă abia după transpunerea corectă a directivei.

46 Guvernele danez și francez, precum și Guvernul Regatului Unit consideră, în ceea ce le privește, că un stat membru are dreptul de a se prevala de un termen de prescriere național, precum termenul în cauză, dat fiind că acesta respectă cele două condiții, de echivalență și de efectivitate, stabilite de jurisprudența Curții (a se vedea, în special, Hotărârile San Giorgio și Peterbroeck, citate anterior). Conform acestor guverne, Hotărârea Emmott, citată anterior, trebuie să fie apreciată în cadrul circumstanțelor foarte speciale ale acestei cauze, ceea ce Curtea a confirmat, de altfel, în jurisprudența ulterioară.

47 Astfel cum a amintit Curtea la punctul 39 din prezenta hotărâre, în conformitate cu o jurisprudență constantă și în lipsa unei reglementări comunitare în materie, este de competența sistemului juridic intern al fiecărui stat membru să stabilească modalitățile procedurale ale acțiunilor pentru recuperarea sumelor plătite necuvenit, cu condiția ca aceste modalități să nu fie mai puțin favorabile decât cele referitoare la acțiunile similare de natură internă, și nici organizate astfel încât să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de sistemul juridic comunitar.

48 Curtea a recunoscut astfel compatibilitatea dintre dreptul comunitar și stabilirea unor termene rezonabile pentru introducerea unor acțiuni sub sancțiunea decăderii din drepturi, în interesul certitudinii juridice care protejează atât contribuabilul, cât și autoritatea în cauză. Într-adevăr, astfel de termene nu pot fi considerate ca fiind de natură să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea unor drepturi conferite de ordinea juridică comunitară, chiar dacă, prin definiție, expirarea acestor termene determină respingerea, totală sau parțială, a acțiunii intentate (a se vedea, în special, Hotărârile din 16 decembrie 1976, Rewe, 33/76, Rec., p. 1989, punctul 5; Comet, 45/76, Rec., p. 2043, punctele 17 și 18, și din 10 iulie 1997, Palmisani, C-261/95, Rec., p. I-4025, punctul 28).

49 În această privință, termenul de prescriere de cinci ani din dreptul danez trebuie să fie considerat rezonabil (Hotărârea din 17 iulie 1997, Haahr Petroleum, C-90/94, Rec., p. I-4085, punctul 49). În plus, se pare că acest termen se aplică fără distincție acțiunilor întemeiate pe dreptul comunitar și celor întemeiate pe dreptul intern.

50 Este adevărat că, în Hotărârea Emmott, citată anterior, punctul 23, Curtea a considerat că, până în momentul transpunerii corecte a unei directive, statul membru în culpă nu poate să invoce caracterul tardiv al unei acțiuni judiciare introduse împotriva sa de către o persoană de drept privat în vederea protejării drepturilor care îi sunt recunoscute prin dispozițiile unei directive și că un termen stabilit de dreptul național, în care trebuie să fie introdusă acțiunea, nu poate începe să curgă decât din acel moment.

51 Cu toate acestea, astfel cum a confirmat Hotărârea din 6 decembrie 1994, Johnson (C-410/92, Rec., p. I-5483, punctul 26), rezultă din Hotărârea din 27 octombrie 1993, Steenhorst-Neerings (C-338/91, Rec., p. I-5475), că soluția adoptată în Hotărârea Emmott era justificată de circumstanțele specifice cauzei respective, în care decăderea a avut ca rezultat privarea reclamantului în acțiunea principală de orice posibilitate de a se prevala de dreptul său la tratament egal în temeiul unei directive comunitare (a se vedea, de asemenea, Hotărârile Haahr Petroleum, citată anterior, punctul 52, și din 17 iulie 1997, Texaco și Olieleskabet Danmark, C-114/95 și C-115/95, Rec., p. I-4263, punctul 48).

52 Prin urmare, este necesar să se răspundă la a șaptea întrebare că, în starea sa actuală, dreptul comunitar nu interzice unui stat membru, care nu a transpus corect directiva, să se opună acțiunilor în restituirea unor taxe percepute prin încălcarea acestei directive, invocând un termen de prescriere național care începe să curgă de la data la care taxa în cauză a devenit exigibilă, cu condiția ca un astfel de termen să nu fie mai puțin favorabil pentru acțiunile întemeiate pe dreptul comunitar decât pentru acțiunile întemeiate pe dreptul național și să nu facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de sistemul juridic comunitar.

Cu privire la a opta întrebare

53 Prin a opta întrebare, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă dispozițiile coroborate ale articolului 10 și ale articolului 12 alineatul (1) litera (e) din directivă generează drepturi de care se pot prevala persoanele de drept privat în fața instanțelor naționale.

54 În conformitate cu o jurisprudență constantă, în cazul în care dispozițiile unei directive apar ca fiind, din punct de vedere al conținutului lor, necondiționate și suficient de precise, persoanele de drept privat sunt îndreptățite să le invoce în fața instanței naționale împotriva statului, fie în cazul în care statul respectiv nu transpune directiva în dreptul național în termenul stabilit, fie în cazul în care acesta o transpune incorect (a se vedea, în special, Hotărârea din 23 februarie 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava și alții, C-236/92, Rec., p. I-483, punctul 8).

55 În speță, este suficient să se sublinieze că interdicția prevăzută la articolul 10 din directivă, precum și derogarea de la această interdicție de la articolul 12 alineatul (1) litera (e) sunt formulate în termeni suficient de preciși și necondiționali pentru a putea fi invocați de către justițiabili în fața instanțelor lor naționale, împotriva unei dispoziții de drept național care încalcă această directivă.

56 Prin urmare, este necesar să se răspundă la a opta întrebare că dispozițiile coroborate ale articolului 10 și ale articolului 12 alineatul (1) litera (e) din directivă generează drepturi de care se pot prevala persoanele de drept privat în fața instanțelor naționale.

Cu privire la cheltuielile de judecată

57 Cheltuielile efectuate de guvernele danez, francez, italian, suedez și de Guvernul Regatului Unit, precum și de Comisia Comunităților Europene, care au prezentat observații Curții, nu pot face obiectul unei rambursări. Întrucât procedura are, în raport cu părțile din acțiunea principală, un caracter incidental față de procedura din fața instanței naționale, este de competența acestei instanțe să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată.

Pentru aceste motive,

CURTEA,

pronunțându-se cu privire la întrebările care i-au fost adresate de către Østre Landret, prin Ordonanța din 8 iunie 1995, declară:

1) Articolul 12 alineatul (1) litera (e) din Directiva 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind taxele indirecte aplicate majorării capitalului, astfel cum a fost modificată ultima dată prin Directiva 85/303/CEE a Consiliului din 10 iunie 1985, trebuie să fie interpretat în sensul că, pentru a fi plătite sub formă de onorarii sau speze, cuantumurile taxelor percepute la înmatricularea societăților pe acțiuni și a societăților cu răspundere limitată și cu ocazia majorării capitalului acestor societăți trebuie să fie calculate doar pe baza costului formalităților în cauză, înțelegându-se că aceste cuantumi pot, de asemenea, să acopere cheltuielile generate de operațiuni minore efectuate gratuit. Pentru a calcula aceste cuantumi, un stat membru are dreptul să ia în considerare totalitatea costurilor legate de operațiunile de înregistrare, inclusiv cota din cheltuielile generale care poate fi atribuită acestor operațiuni. În plus, un stat membru are posibilitatea de a impune taxe forfetare și de a stabili cuantumurile acestora pe o durată nedeterminată, cu condiția să se asigure, la intervale regulate, că aceste cuantumi continuă să nu depășească costul mediu al operațiunilor în cauză.

2) Dreptul comunitar se opune respingerii acțiunilor în restituirea unor taxe percepute prin încălcarea Directivei 69/335, astfel cum a fost modificată, pe motiv că impunerea acestor taxe se datorează unei erori scuzabile a autorităților statului membru, în măsura în care taxele în cauză au fost percepute pe parcursul unei perioade lungi de timp, fără ca aceste autorități sau persoanele plătitoare de impozit să fi fost conștiente de ilegalitatea acestora.

3) În starea sa actuală, dreptul comunitar nu interzice unui stat membru, care nu a transpus corect Directiva 69/335, astfel cum a fost modificată, să se opună acțiunilor în restituirea unor taxe percepute prin încălcarea acestei directive, invocând un termen de prescriere național care începe să curgă de la data la care taxa în cauză a devenit exigibilă, cu condiția ca un astfel de termen să nu fie mai puțin favorabil pentru acțiunile întemeiate pe dreptul comunitar decât pentru acțiunile întemeiate pe dreptul național și să nu facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de sistemul juridic comunitar.

4) Dispozițiile coroborate ale articolului 10 și ale articolului 12 alineatul (1) litera (e) din Directiva 69/335, astfel cum a fost modificată, generează drepturi de care se pot prevala persoanele de drept privat în fața instanțelor naționale.

Rodríguez Iglesias	Gulmann	Ragnemalm
Wathelet	Mancini	Moitinho de Almeida
Kapteyn	Murray	Edward
Puissochet	Hirsch	Jann
		Sevón

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 2 decembrie 1997.

Grefier
R. Grass

Președinte
G. C. Rodríguez Iglesias