

EUROOPA KOHTU OTSUS
2. detsember 1997*

[...]

Direktiiv 69/335/EMÜ – Äriühingute registreerimistasud – Siseriiklikus õiguses sätestatud menetlustähtajad

Kohtuasjas C-188/95,

mille esemeks on Euroopa Kohtule EÜ asutamislepingu artikli 177 alusel Østre Landsreti, Taani, esitatud taotlus, millega soovitakse saada nimetatud kohtus pooleli olevas vaidluses järgmiste poolte vahel:

Fantask A/S jt

ja

Industriministeriet (Erhvervsministeriet)

eelotsust nõukogu 17. juuli 1969. aasta direktiivi 69/335/EMÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta (EÜT L 249, 3.10.1969, lk 25; ELT eriväljaanne 09/01, lk 11), mida on viimati muudetud nõukogu 10. juuni 1985. aasta direktiiviga 85/303/EMÜ (EÜT L 156, 15.6.1985, lk 23; ELT eriväljaanne 09/01, lk 122), tõlgendamise kohta,

EUROOPA KOHUS,

koosseisus: president G. C. Rodríguez Iglesias, kodade esimehed C. Gulmann, H. Ragnemalm ja M. Wathelet, kohtunikud G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet (ettekandja-kohtunik), G. Hirsch, P. Jann ja L. Sevón,

kohtujurist: F.G. Jacobs,

kohtusekretär: kohtusekretäri asetäitja H. von Holstein,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Fantask A/S, esindaja: advokaat Thomas Rørdam, Kopenhaagen,

- Norsk Hydro Danmark A/S, Tryg Forsikring skadesforsikringsselskab A/S ja Tryg Forsikring livsforsikringsselskab A/S, esindajad: advokaadid Kai Michelsen, Claus Høeg Madsen ja Henning Aasmul-Olsen, Kopenhaagen,

- Aalborg Portland A/S, esindaja: advokaat Karen Dyekjær-Hansen, Kopenhaagen,

* Kohtumenetluse keel: taani.

- Forsikrings-Aktieselskabet Alka, Robert Bosch A/S, Uponor A/S, Uponor Holding A/S and Pen-Sam ApS jt, esindajad: advokaadibüroo Kromann ja Münteri advokaadid Vagn Thorup, Henrik Stenbjerre, Jørgen Boe ja Lau Normann Jørgensen, Kopenhaagen,

- Taani valitsus, esindaja: välisministeeriumi osakonnajuhataja Peter Biering, keda abistas advokaat Karsten Hagel-Sørensen, Kopenhaagen,

- Prantsusmaa valitsus, esindajad: välisministeeriumi õigusosakonna asedirektor Catherine de Salins ja sama ministeeriumi asjur Frédéric Pascal,

- Rootsi valitsus, esindaja: välisministeeriumi väliskaubanduse osakonna nõunik Erik Brattgård,

- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: Assistant Treasury Solicitor E. Collins, keda abistas *barrister* Eleanor Sharpston,

- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: õigustalituse ametnikud Anders C. Jessen ja Enrico Traversa, keda abistasid advokaadibüroo Reumert & Partnere advokaadid Susanne Helsteen ja Jens Rostock-Jensen, Kopenhaagen,

võttes arvesse kohtuistungil ettekannet,

olles kuulnud 29. aprilli 1997. aasta kohtuistungil ära Fantask A/S-i, esindaja: advokaat Preben Jøker Thorsen, Kopenhaagen; Norsk Hydro Danmark A/S-i, Tryg Forsikring skadesforsikringselskab A/S-i ja Tryg Forsikring livsforsikringselskab A/S-i, esindaja: Henning Aasmul-Olsen; Aalborg Portland A/S-i, esindaja: advokaat Lars Hennenberg, Kopenhaagen; Forsikrings-Aktieselskabet Alka, Robert Bosch A/S-i, Uponor A/S-i, Uponor Holding A/S-i ja Pen-Sam ApS-i jt, esindaja: advokaat Karsten Hagel-Sørensen; Taani valitsuse, esindaja: Peter Biering; Prantsusmaa valitsuse, esindaja: välisministeeriumi õigusosakonna välisasjade sekretär Gautier Mignot; Itaalia valitsuse, esindaja: riiklik esindaja Danilo Del Gaizo; Ühendkuningriigi valitsuse, esindaja: John E. Collins, keda abistas Eleanor Sharpston; ja Euroopa Komisjoni, esindaja: Anders C. Jessen ja Enrico Traversa, keda abistasid advokaadid Jens Rostock-Jensen and Hans Henrik Skjødt, Kopenhaagen, suulised märkused,

olles kuulnud 26. juuni 1997. aasta kohtuistungil ära kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Oma 8. juuni 1995. aasta otsusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 15. juunil 1995, esitas Østre Landsret (Ida piirkonnakohus) EÜ asutamislepingu artikli 177 alusel Euroopa Kohtule kaheksa eelotsuse küsimust nõukogu 17. juuli 1969. aasta direktiivi 69/335/EMÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta (EÜT L 249, 3.10.1969, lk 25; ELT eriväljaanne 09/01, lk 11, edaspidi „direktiiv“), mida on viimati muudetud nõukogu 10. juuni 1985. aasta direktiiviga 85/303/EMÜ (EÜT L 156, 15.6.1985, lk 23; ELT eriväljaanne 09/01, lk 122), tõlgendamise kohta.

- 2 Kõnealused küsimused tõstatati hagiades, mille Fantask A/S (edaspidi „Fantask“) ja mitu muud äriühingut või äriühingute rühma esitasid Industriministeriet (Erhvervsministeriet) [Taani Kaubandus- ja Tööstusministeerium] vastu seoses uute aktsiaseltside ja osäühingute registreerimisel ja nende kapitali suurendamisel nõutavate tasudega.
- 3 Taani 29. septembri 1917. aasta esimeses aktsiaseltsiseaduses nr 468 (*Lovtidende A 1917*, lk 1117) muudeti aktsiaseltside ja nende kapitali suurendamiste registreerimine äriühinguregistris kohustuslikuks. Registrikannete eest tuli maksta tasu, mille määra kehtestas pädev minister. Kõnealust seadust, mis sõnastati esimest korda oluliselt ümber 1930. aastal, muudeti üldiselt 13. juuni 1973. aasta aktsiaseltsiseadusega nr 370 (*Lovtidende A 1973*, lk 1025). Samal päeval võeti vastu osäühinguseadus nr 371 (*Lovtidende A 1973*, lk 1063), milles on sätestatud osäühingutega seotud registreerimisformaalsused, mis on sarnased aktsiaseltside suhtes kohaldatavatele formaalsustele.
- 4 Aktsiaseltsiseaduse artikli 154 lõikes 3 ja osäühinguseaduse artikli 124 lõikes 3 anti pädevale ministrile esialgu volitus määrata kindlaks nende kahe äriühingu vormi registreerimistasude määrad.
- 5 Esimese aktsiaseltsiseaduse vastuvõtmisest kuni 1992. aastani ei muudetud uute äriühingute ja nende kapitali suurendamiste registreerimistasude struktuuri. See koosnes kindlaksmääratud põhitasust ja lisatasust, mis arvutati proportsionaalselt suurendatud kapitali nimiväärtusega. Seevastu tasu määrasid muudeti mitmel korral.
- 6 Ajavahemikus 1. jaanuarist 1974 kuni 1. maini 1992 jäi põhitasu vahemikku 500–1700 Taani krooni uute aktsiaseltside ja uute osäühingute registreerimise eest ja 200–900 Taani krooni kummagi äriühinguvormi kapitali suurendamise registreerimise eest. Kõnealusel perioodil oli uue äriühingu registreerimisel lisatasu 4 promilli märgitud kapitalist ja kapitali suurendamise registreerimisel sama määr suurendatud kapitalist.
- 7 Seaduses nr 468 loodud aktsiaseltside register oli kaubandusministeeriumi direktoraat, mis vastutas aktsiaseltside ning alates 1974. aastast ka osäühingutega seotud kannete registreerimise eest. 23. detsembri 1987. aasta seadusega nr 851, millega muudetakse eelkõige aktsiaseltsiseadust ja osäühinguseadust (*Lovtidende A 1987*, lk 3229), sai registrist Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (kaubandus- ja ühinguamet). Lisaks registreerimistoimingute teostamisele ning nendega seotud tasude kehtestamisele ja kogumisele tegeleb kaubandus- ja ühinguamet seadusloomega äriühingu- ja äriõiguse valdkonnas ning tagab seaduse kohaldamise. Ta teostab ka mitmeid nõuande- ja teavitusfunktsioone.
- 8 Pärast seda, kui Taani Riigikontrolli raportis leiti, et kaubandus- ja ühinguamet oli teeninud märkimisväärset kasumit lisatasu sissenõudmise tulemusena, ja kaheldi, kas selline lisatasu on Taani õiguse kohaselt lubatud, kaotati see 30. aprilli 1992. aasta korraldusega nr 301 (*Lovtidende A 1992*, lk 1149) alates 1. maist 1992. Samal ajal suurendati põhitasu uue aktsiaseltsi registreerimise eest 2500 Taani kroonini ja uue osäühingu registreerimise eest 1800 Taani kroonini. Kummagi äriühingu vormi kapitali suurendamise registreerimistasu tõsteti 600 Taani kroonini.

9 Seejärel taotlesid Fantask ja mitu muud äriühingut või äriühingute rühma kaubandus- ja ühinguametilt nende lisatasude hüvitamist, mida nad olid olnud kohustatud maksma direktoraadile ajavahemikus 1983–1992. Üksnes Fantask taotles ka põhitasu tagasimaksmist.

10 Kuna nende hüvitamistaotlused lükati tagasi, alustasid kõnealused äriühingud Østre Landsretis menetlust Tööstusministeeriumi vastu. Oma hagides väitsid nad muuhulgas, et eelkõige otsust liidetud kohtuasjades C-71/91 ja C-178/91: Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni vs. Amministrazione delle Finanze dello Stato, EKL 1993, lk I-1915 (Ponente Carni) silmas pidades oli lisatasu – ja Fantaski juhul ka põhitasu – vastuolus direktiivi artiklitega 10 ja 12.

11 Seetõttu peatas Østre Landsret menetluse ja esitas Euroopa Kohtule järgmised kaheksa eelotsuse küsimust:

1. Kas ühenduse õiguses kehtestatakse nõuded direktiivi 69/335/EMÜ artikli 12 lõike 1 punktis e mõiste “lõivud või tasud” liikmesriikide määratlusele või kas üksikud liikmesriigid võivad vabalt otsustada, mida pidada “lõivudeks või tasudeks” konkreetse teenuse puhul?

2. Kas nende maksude arvutamise alus, mida liikmesriik nõuab sisse direktiivi 69/335/EMÜ artikli 12 lõike 1 punkti e alusel aktsiaseltsi või osäühingu moodustamise või kapitali suurendamise registreerimise eest, võib hõlmata järgmisi kululiike või mõnda neist:

- nende ametnike palgakulud ja pensionimaksud, kes ei osale registreerimistoimingutes, nt registreerimisasutuse halduspersonal või registreerimisasutuse või muude asutuste sellised töötajad, kes valmistavad ette äriühinguõigust käsitlevaid seaduseelnõusid;

- äriühingutega seotud muude registreerimistoimingute kulud, mille puhul liikmesriik on otsustanud, et konkreetset tasu ei pea maksma;

- äriühinguid käsitlevate õigusaktide ja nendega seotud õigusaktide kohaselt registreerimisasutuse kohustuseks olevate muude kui registreerimisega seotud ülesannete täitmisest, nt äriühingute arvepidamise kontrollimisest ja äriühingute raamatupidamise järelevalvest tulenevad kulud;

- kõikide selliste kapitalikulude intressid ja vähenemised, mida registreerimisasutus peab äriühinguõiguse valdkonda või sellega seotud õiguse valdkondadesse kuuluvaks;

- konkreetselt registreerimistegevusega mitteseotud ametireiside kulud;

- registreerimisasutuste konkreetselt registreerimistegevusega mitteseotud teabe levitamisest ja nõustamisest tulenevad kulud, nt loengute pidamisest, artiklite ja brošüüride koostamisest ning kaubandusorganisatsioonide ja muude huvirühmadega peetavatest koosolekutest tulenevad kulud.

3. a) Kas direktiivi 69/335/EMÜ artikli 12 lõike 1 punkti e tuleb tõlgendada selliselt, et liikmesriik on jäetud ilma võimalusest kehtestada ühtseid makse tähtajatult kehtivate õigusnormide abil?

b) Kui see ei ole võimalik, kas liikmesriik peab kohandama oma maksude suurust igal aastal või muude kindlaksmääratud ajavahemike tagant?

c) Kas vastust mõjutab see, et maksud on kindlaks määratud proportsionaalselt registreerimise eesmärgil avaldatud kapitali suurusega?

4. Kas direktiivi 69/335/EMÜ artikli 12 lõike 1 punkti e koostoimes artikli 10 lõikega 1 tuleb tõlgendada selliselt, et tasuna teatud teenuse eest – nt aktsiaseltsi või osühingu moodustamise või kapitali suurendamise registreerimise eest – nõutava maksu suurus arvutatakse sellest teatud teenusest – registreerimisest – tulenevate tegelike kulude põhjal, või kas võib üksiku registreerimise maksu kindlaks määrata näiteks põhitasuna koos sellele lisanduva 4 promilliga märgitud kapitali nimiväärtusest, nii et registreerimiseasutuse kulutatud aeg ja muud registreerimistoiminguteks vajalikud kulud ei mõjuta maksu suurust?

5. Kas direktiivi 69/335/EMÜ artikli 12 lõike 1 punkti e koostoimes artikli 10 lõikega 1 tuleb tõlgendada selliselt, et liikmesriik peab hüvitatava summa arvutamisel võtma aluseks selle, et maks peab kajastama teatud teenusest selle osutamise ajal tulenevaid kulusid, või kas liikmesriigil on õigus viia läbi põhjalik hindamine pikema aja jooksul, näiteks aruandeaasta jooksul või selle aja jooksul, mil on siseriikliku õiguse kohaselt õigus nõuda maksude tagasimaksmist?

6. Kui siseriiklikus õiguses kehtib üldine põhimõte, et alusetult makstud tasude tagasimaksmise nõuete hindamisel tuleks arvesse võtta asjaolu, et tasu maksti pikka aega kehtinud õigusnormide kohaselt, ilma et asutused või muud isikud oleksid teadnud, et tasu oli lubamatu, kas ühenduse õigus takistab seda, et direktiiviga 69/335/EMÜ vastuolus makstud tasude tagasimaksmist piiratakse selle alusel?

7. Kas ühenduse õigusega on vastuolus selline siseriiklik õiguslik olukord, kus direktiiviga 69/335/EMÜ vastuolus makstud tasude tagasimaksmist käsitlevate nõuete korral liikmesriigi asutused väidavad, et riiklikud aegumistähtajad algavad sellest ajast, mil rakendati ebaseaduslikult direktiivi 69/335/EMÜ?

8. Kas direktiivi 69/335/EMÜ artikli 10 lõikega 1 koostoimes artikli 12 lõike 1 punktiga e, nagu neid on tõlgendatud eespool esitatud küsimustes, kaasnevad õigused, millele üksiku liikmesriigi kodanikud võivad tugineda siseriiklikes kohtutes?”

12. Esiteks tuleks meelde tuletada direktiivi eesmärgid ja sisu, sellistena nagu neid on täpsustatud Ponente Carni kohtuasjas.
13. Nagu ilmneb direktiivi preambuli põhjendustest, on direktiivi eesmärk soodustada kapitali vaba liikumist, mida peetakse oluliseks kodumaise turuga sarnanevate omadustega majandusliidu loomise seisukohast. Sellise eesmärgi saavutamine eeldab kapitali suurendamise tasude puhul, et liikmesriikides selle ajani kehtinud kaudsed maksud kaotatakse ning et nende asemel kehtestatakse ühisturul vaid ühekordselt makstav maks, mis on kõikides liikmesriikides ühesuurune.
14. Seega on direktiivis sätestatud kapitali suurendamise eest võetav kapitalimaks, mida tuleks vastavalt preambuli kuuendale ja seitsmendale põhjendusele kapitali liikumise häirimise takistamiseks ühtlustada nii struktuuri kui ka määrade puhul (kohtuasi 161/78:

Conradson vs. Ministeriet for Skatter og Afgifter, EKL 1979, lk 2221, punkt 11). Kõnealust kapitalimaksu on reguleeritud direktiivi artiklites 2-9.

- 15 Artiklis 3 on määratletud kapitaliühingud, mille suhtes direktiivi kohaldatakse, ja nende hulka kuuluvad eelkõige Taani õiguse kohaselt moodustatud aktsiaseltsid ja osäühingud.
- 16 Artiklites 4, 8 ja 9 on loetletud, kui artiklis 7 ei ole sätestatud teisiti, kapitalimaksuga maksustatud tehingud ning tehingud, mille liikmesriigid võivad kapitalimaksust vabastada. Artikli 4 lõike 1 punktide a ja c kohased kapitalimaksuga maksustatavad tehingud võivad hõlmata kapitaliühingu moodustamist või kapitaliühingu kapitali suurendamist mis tahes varalise sissemaksega.
- 17 Preambuli viimase põhjenduse kohaselt on direktiivis ette nähtud ka kapitalimaksu või väärtpaberitelt võetava tempelmaksuga samaväärsete muude kaudsete maksude kaotamine, mille säilitamine võiks kahjustada õigusakti eesmärke. Kõnealused kaudsed maksud, millega maksustamine on keelatud, on loetletud direktiivi artiklites 10 ja 11. Artiklis 10 on sätestatud:

‘Kapitalimaksule lisaks ei võta liikmesriigid tulunduslikelt äriühingutelt, ühistutelt või muudelt juriidilistelt isikutelt mistahes muid makse:

...

c) majandustegevusele eelneva registreerimise või mistahes muu formaalsuse eest, mille alusel tekib tulundusliku äriühingu, ühistu või muu juriidilise isiku õiguslikust vormist tulenevalt selle õigus- ja teovõime’.

- 18 Direktiivi artikli 12 lõikes 1 on loetletud põhjalikult need maksud ja lõivud, v.a kapitalimaks, mille võib erandina artiklites 10 ja 11 kehtestada kapitaliühingutele seoses kõnealustes viimatinimetatud sätetes nimetatud tehingutega (vt kohtuasi 36/86: Ministeriet for Skatter og Afgifter vs. Dansk Sparinvest, EKL 1988, lk 409, punkt 9). Direktiivi artikli 12 lõike 1 punkt e hõlmab “lõive või tasusid”.

Küsimused 1–5

- 19 Oma esimeses viies küsimuses, millele tuleks vastata koos, küsib siseriiklik kohus peamiselt seda, kas direktiivi artikli 12 lõike 1 punkti e tuleks tõlgendada selliselt, et aktsiaseltside ja osäühingute registreerimise ja nende kapitali suurendamise eest nõutavate tasude summad arvutataks üksnes kõnealustest formaalsustest tulenevate kulude põhjal, et neid võiks käsitleda lõivude või tasudena, või kas neid võib määrata kindlaks nii, et need hõlmavad tervenisti või osaliselt registreerimistoimingute eest vastutava asutuse kulusid.
- 20 Kuna direktiivi artiklis 12 tehakse eelkõige erandid artiklis 10 kehtestatud keeldudest, on vaja algul uurida, kas vaidlustatud tasud kuuluvad emma-kumma piirangu alla.
- 21 Direktiivi artiklis 10, loetuna preambuli viimase põhjenduse valguses, on keelatud eelkõige kapitalimaksuga sarnanevate omadustega kaudsed maksud. Seetõttu kohaldatakse seda muuhulgas maksude suhtes, mida makstakse kapitaliühingu moodustamise või kapitali suurendamise eest (artikli 10 lõige a) või majandustegevusele eelneva registreerimise või mistahes muu formaalsuse eest, mille alusel tekib äriühingu õiguslikust vormist tulenevalt selle õigus- ja teovõime (artikli 10 lõige c). Kõnealust

viimast keeldu põhjendatakse asjaoluga, et isegi kui kõnealuseid makse ei kehtestata kapitalimahutustena, kehtestatakse need siiski äriühingu õigusliku vormiga seotud formaalsuste tõttu, teisisõnu kapitali suurendamisel kasutatava vahendi tõttu, nii et nende jätkuv olemasolu ohustaks ka direktiivi eesmärkide saavutamist (kohtuasi C-2/94: Denkavit Internationaal jt vs. Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Midden-Gelderland jt, EKL 1996, lk I-2827, punkt 23).

- 22 Käesolevas kohtuasjas käsitleb direktiivi artikli 10 lõikes c kehtestatud keeld otseselt põhitasu ja lisatasu, mida on makstud uute aktsiaseltside ja osühingute registreerimisel. Samale järeldusele võidakse jõuda ka siis, kui neid tasusid makstakse selliste äriühingute kapitali suurendamiste registreerimisel, kuna ka nende tasude kehtestamise aluseks on kõnealuste äriühingute õigusliku vormiga seotud oluline formaalsus. Kuigi kapitali suurendamise registreerimine ei ole ametlikult kapitaliühingu majandustegevuse alustamisele eelnevalt nõutav menetlus, ei ole see sellegipärast kõnealuse majandustegevuse teostamiseks ja jätkamiseks vajalik.
- 23 Taani ja Rootsi valitsused väidavad, et direktiivi artiklis 12 oleva mõiste “lõive või tasusid” hõlmab ka tasusid, mille summa arvutatakse nii, et nendega korvatakse mitte ainult otseselt kõnealused registreerimiskulud, vaid ka kõik maksuasutuse kulud, mis on seotud eelkõige äriühinguõigust käsitlevate õigusaktide koostamise ja kohaldamisega.
- 24 Taani valitsus osutas eelkõige sellele, et direktiiviga ei ühtlustatud artikli 12 lõike 1 punktis e nimetatud lõive või tasusid käsitlevaid liikmesriikide õigusakte ja et nende määratlus jääb jätkuvalt siseriiklike kohtute pädevusse. Liikmesriikidele antud kaalutusõigus ei ole siiski piiramatu seni, kuni kohtuasjas Ponente Carni tehtud kohtuotsuse kohaselt tuleb registreerimisasutuse kantud kulud kehtestada mõistlikul viisil. Seetõttu, vastupidiselt seisukohale viimatinimetatud kohtuasjas, leiab Taani valitsus, et liikmesriigid ei või tasude arvutamisel võtta arvesse kulusid, mis ei ole mitte mingil viisil seotud äriühinguõiguse haldamisega.
- 25 Seevastu ilmneb Fantaski ja teiste märkused esitanud põhikohtuasja hagejate ning komisjoni arvates Ponente Carni kohtuasjast, et mõiste “lõive või tasusid” on oma tähendus ühenduse õiguses ning et sellised tasud tuleb arvutada üksnes sellest registreerimistoimingust tulenevate kulude põhjal, mille eest neid makstakse. Proportsionaalselt märgitud kapitaliga määratud tasu, nt lisatasu, ei või seetõttu oma olemuselt kuuluda direktiivi artikli 12 lõike 1 punktis e sätestatud erandi alla. Kui liikmesriigil on õigus kehtestada eelnevalt, tähtajatult ja registreerimistoimingutest tulenevate kulude kindlasummalise arvestamise põhjal lõivude või tasudena makstavad tasud, tuleb neid korrapäraselt (näiteks kord aastas) üle vaadata selle tagamiseks, et maksud ei ületaks jätkuvalt tekkinud kulusid.
- 26 Seetõttu tuleks märkida, et mõiste “lõive või tasusid” esineb ühenduse õiguse sättes, mis ei viita mõiste tähenduse ja ulatuse kindlaksmääramiseks liikmesriikide õigusele. Lisaks kahjustaks direktiivi eesmärke see, kui liikmesriikidel oleks õigus täiesti vabalt säilitada kapitalimaksuga samaväärseid makse, liigitades neid lõivude või tasudena. Sellest järeldub, et kõnealuse mõiste tõlgendust ei või jätta täies ulatuses iga liikmesriigi kaalutusõigusesse (vt kohtuasi 270/81: Felicitas vs. Finanzamt für Verkehrsteuern, EKL 1982, lk 2771, punkt 14).

- 27 Lisaks on Euroopa Kohus juba otsustanud oma kohtuasjas Ponente Carni tehtud otsuse punktides 41 ja 42, et direktiivi artikliga 10 keelatud maksude ja lõivude või tasude eristamine tähendab seda, et viimatinimetatud katavad üksnes registreerimisel kogutud makse, mille summa arvutatakse osutatud teenuse kulude põhjal. Sellist maksu, mis ei ole mitte mingil viisil seotud konkreetse teenuse kuluga või mille suurus arvutati mitte selle tehingu kulu põhjal, mille eest see tasuti, vaid kõnealuse tehingu eest vastutava asutuse kõikide jooksvate või kapitalikulude põhjal, tuleks käsitleda maksuna, mis kuulub üksnes direktiivi artiklis 10 sätestatud keelu alla.
- 28 Sellest järeldub, et aktsiaseltside ja osuühingute registreerimisel või nende kapitali suurendamisel nõutavad tasud ei saa olla direktiivi artikli 12 lõike 1 punktis e nimetatud lõivud või tasud, kui nende suurus arvutatakse selliselt, et see katab siseriikliku kohtu teise küsimuse esimeses kolmes taandes loetletud kuludega sarnased kulud. Kõnealused kulud ei ole tegelikult seotud registreerimisega, mille eest vaidlustatud maksud makstakse. Kohtujuristi ettepaneku punktides 37 ja 45 toodud põhjenduste puhul võib liikmesriik siiski kehtestada tasud vaid olulisemate tehingute eest ja neis maksudes võivad sisalduda tasuta osutatud vähemtähtsate teenuste kulud.
- 29 Euroopa Kohus on kohtuasjas Ponente Carni tehtud otsuse punktis 43 väitnud lõivude või tasude määra kehtestamise puhul, et teatud tehingute (nt äriühingu registreerimine) kulusid võib olla raske kindlaks määrata. Sellisel juhul saab neid kulusid arvestada üksnes kindlasummaliselt ja need tuleb kehtestada mõistlikult, võttes arvesse eelkõige ametnike arvu ja pädevust, aega, mis neil kulus, ning selle tehingu teostamiseks vajalikke materjalikulusid.
- 30 Sellega seoses tuleb märkida, et lõivude või tasude suuruse arvutamisel on liikmesriikidel õigus võtta arvesse mitte üksnes selliste registreerimistoimingutega otseselt seotud materjali- ja palgakulusid, mille eest need tehti, vaid ka kohtujuristi ettepaneku punktis 43 nimetatud tingimustel osa pädeva asutuse üldkuludest, mida saab omistada kõnealustele registreerimistoimingutele. Siseriikliku kohtu teise küsimuse esimeses kolmes taandes nimetatud kulud võivad üksnes kõnealusel määral sisalduda tasude arvutamise aluses.
- 31 Tasud, mis suurenevad otseselt ja piiramatult proportsionaalselt suurendatava kapitali nimiväärtusega, ei saa oma olemuse tõttu olla direktiivis nimetatud lõivud või tasud. Isegi kui mõnel juhul võivad registreerimise keerukus ja suurendatava kapitali summa olla seotud, ei ole selliste maksude määr üldiselt seotud asutusele registreerimisformaalsustest tegelikult tulenevate kuludega.
- 32 Lõpuks, nagu ilmnes kohtuasjas Ponente Carni tehtud otsuse punktist 43, ei pea lõivude ja tasude määr tingimata olema erinev vastavalt asutusele igast registreerimistoimingust tegelikult tulenevatele kuludele ja liikmesriigil on õigus eelnevalt kehtestada ennustatavate keskmiste registreerimiskulude põhjal kapitaliühingutega seotud registreerimisformaalsuste teostamise tavatasud. Lisaks ei takista miski seda, et need tasud määratakse kindlaks tähtajatult, tingimusel, et liikmesriik kontrollib korrapäraste ajavahemike tagant, näiteks kord aastas, et tasud ei ületa jätkuvalt registreerimiskulusid.
- 33 Eespool nimetatud kaalutluste põhjal peab siseriiklik kohus uurima, mil määral tasutakse kõnealused tasud lõivude või tasudena, ning vajaduse korral nõudma nende tagasimaksmist.

34 Seetõttu tuleks esimesele viiele küsimusele vastata, et direktiivi artikli 12 lõike 1 punkti e tuleb tõlgendada selliselt, et aktsiaseltside ja osuühingute registreerimisel ja nende kapitali suurendamisel nõutavad tasud tuleb määrata kindlaks üksnes kõnealustest formaalsustest tulenevate kulude põhjal selleks, et neid võiks pidada lõivudeks või tasudeks. Ent need võivad katta ka tasuta osutatud vähemtähtsate teenuste kulud. Nende summa arvutamisel on liikmesriigil õigus võtta arvesse kõiki registreerimistoimingutega seotud kulusid, kaasa arvatud neile omistatav osa üldkuludest. Lisaks võib liikmesriik kehtestada kindlasummalised tasud ja määrata tähtajatult kindlaks nende summad, tingimusel, et ta kontrollib korrapäraste ajavahemike tagant, et need summad ei ületa jätkuvalt kõnealuste registreerimistoimingute keskmiseid kulusid.

Kuues küsimus

35 Siseriiklik kohus soovib oma kuuendas küsimuses teada, kas ühenduse õigus välistab selle, et direktiiviga vastuolus sissenõutud tasude tagasimaksmist käsitlevad hagid võidakse tagasi lükata põhjusel, et kõnealused tasud kehtestati liikmesriigi ametiasutuste vabandatava vea tulemusena nii, et need nõuti sisse pika ajavahemiku jooksul, ilma et kõnealused ametiasutused või maksukohustuslased oleksid olnud teadlikud nende ebaseaduslikkusest.

36 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt selgitab tõlgendus, mille Euroopa Kohus talle asutamislepingu artikliga 177 antud pädevuse piires ühenduse õigusnormile annab, ja vajadusel täpsustab selle õigusnormi tähendust ja kohaldamisala, nagu seda tuleb või tulnuks mõista ja kohaldada alates selle õigusnormi jõustumise päevast.

37 Sellest tuleneb, et kohtud võivad kohaldada ja peavad kohaldama selliselt tõlgendatud õigusnormi ka sellistele õigussuhetele, mis on tekkinud ja loodud enne tõlgendamistaotluse puhul tehtud kohtuotsust, kui tingimused, mis võimaldavad esitada sellise õigusnormi kohaldamisega seotud hagi arutamiseks pädevasse kohtusse, on muus osas täidetud (vt kohtuasi 61/79: *Amministrazione delle Finanze dello Stato vs. Denkavit Italiana*, EKL 1980, lk 1205, punkt 16, ja liidetud kohtuasjad C-197/94 ja C-252/94: *Bautiaa ja Société Française Maritime*, EKL 1996, lk I-505, punkt 47).

38 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleneb õigus saada tagasi sellised summad, mille liikmesriik on sisse nõudnud ühenduse õigusega vastuolus, neist õigustest, mis on üksikisikutele antud ühenduse õigusnormidega, nagu Euroopa Kohus on neid tõlgendanud, ja täiendab kõnealuseid õigusi (kohtuasi 199/82: *Amministrazione delle Finanze dello Stato vs. San Giorgio*, EKL 1983, lk 3595, punkt 12). Seetõttu on liikmesriik põhimõtteliselt kohustatud tagasi maksma ühenduse õigusega vastuolus sissenõutud tasud (liidetud kohtuasjad C-192/95–C-218/95: *Comateb jt vs. Directeur Général des Douanes et Droits Indirects*, EKL 1997, lk I-165, punkt 20).

39 Sellest tulenevalt, kui antud valdkonnas ühenduse õigusnormid puuduvad, võib selliste maksude tagastamist taotleda üksnes liikmesriikide õigusnormides kehtestatud sisulistel ja menetluslikel tingimustel, ei tohi kõnealused tingimused siiski olla vähem soodsad kui need, mis puudutavad samalaadseid siseriiklikul õigusel põhinevaid nõudeid, ega muuta ühenduse õigusega antud õiguste kasutamist praktikas võimatuks või ülemäära raskeks (vt kohtuasi C-312/93: *Peterbroeck vs. Belgia riik*, EKL 1995, lk I-4599, punkt 12).

- 40 Siseriiklik õiguse üldine põhimõte, mille kohaselt liikmesriikide kohtud peaksid tagasi lükkama ühenduse õigusega vastuolus pika ajavahemiku jooksul sissenõutud tasude tagastamisnõuded, ilma et kõnealuse riigi ametiasutused või maksukohustuslased oleksid teadlikud, et need olid ebaseaduslikud, ei vasta eespool nimetatud tingimustele. Sellise põhimõtte kohaldamine kirjeldatud tingimustel muudaks ühenduse õigusega vastolus sissenõutud tasude tagastamise ülemäära raskeks. See tähendaks lisaks pika ajavahemiku jooksul toime pandud ühenduse õiguse rikkumiste soodustamist.
- 41 Seetõttu tuleb siseriikliku kohtu kuuendale küsimusele vastata, et ühenduse õigus välistab selle, et direktiiviga vastuolus sissenõutud tasude tagastamist käsitlevad hagid võidakse tagasi lükata põhjusel, et kõnealused tasud kehtestati liikmesriigi ametiasutuste vabandatava vea tulemusena nii, et kõnealuseid tasusid nõuti pika ajavahemiku jooksul, ilma et kõnealused ametiasutused või maksukohustuslased oleksid olnud teadlikud nende ebaseaduslikkusest.

Seitsmes küsimus

- 42 Siseriiklik kohus küsib oma seitsmendas küsimuses peamiselt seda, kas ühenduse õigus keelab selle, et liikmesriik tugineks direktiiviga vastuolus sissenõutud tasude tagastamist käsitlevate hagide vastustamiseks siseriikliku õiguse kohasele aegumistähtajale seni, kuni kõnealune liikmesriik ei ole kõnealust direktiivi nõuetekohaselt üle võtnud.
- 43 Eelotsusetaotlusest ilmneb, et Taani õiguse kohaselt aegub kõigi võlgade tagasinõudmise õigus viie aasta möödumisel ning et kõnealune periood algab tavaliselt võla tekkimise päevast. Kõnealuse perioodi möödumisel ei saa võlga tavaliselt enam sisse nõuda, välja arvatud juhul, kui võlgnik ei ole vahepeal võlga tunnistanud või kui võlausaldaja ei ole algatanud kohtumenetlust.
- 44 Kui mitu põhikohtuasja hagejat esitasid oma tagasimaksmist käsitlevad hagid, oli kõnealune tähtaeg vähemalt osade nende nõuete puhul aegunud.
- 45 Hagejad ja komisjon leiavad kohtuasjas C-208/90: Emmot *vs.* hoolekandeminister ja peaprokurör (EKL 1991, lk I-4269) tehtud otsuse põhjal, et liikmesriik ei või tugineda siseriikliku õiguse kohasele aegumistähtajale seni, kuni direktiivi, millega vastuolus on maksud ekslikult sisse nõutud, ei ole nõuetekohaselt siseriiklikusse õigusesse üle võetud. Nende arvates ei ole õigussubjektid kuni selle kuupäevani võimelised täielikult ära tundma oma kõnealuse direktiivi kohaseid õigusi. Seega algab siseriikliku õiguse kohane aegumistähtaeg siis, kui direktiiv on nõuetekohaselt üle võetud.
- 46 Taani, Prantsusmaa ja Ühendkuningriigi valitsused leiavad, et liikmesriigil on õigus tugineda sellisele siseriikliku õiguse kohasele aegumistähtajale nagu kõnealune tähtaeg, kuna see vastab Euroopa Kohtu kohtupraktikas kehtestatud vastavus- ja tõhususnõuetele (vt eelkõige eespool viidatud kohtuasjad *Amministrazione delle Finanze dello Stato vs. San Giorgio* ja *Peterbroeck vs. Belgia riik*). Nende arvates peab kohtuasjas Emmott tehtud otsus piirduma kõnealuse kohtuasja üsna konkreetsete asjaoludega, mida Euroopa Kohus on veelgi kinnitatud oma hilisemas kohtupraktikas.
- 47 Nagu Euroopa Kohus on märkinud käesoleva otsuse punktis 39, tuleb väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kõnealust valdkonda reguleerivate ühenduse õigusnormide puudumisel kehtestada iga liikmesriigi õigussüsteemis ekslikult makstud summade

tagastamishagide üksikasjalik menetlusnõuded, tingimusel, et need nõuded ei ole vähem soodsad kui need, mis puudutavad samalaadseid siseriiklikul õigusel põhinevaid hagisid, ning ei muuda ühenduse õigusega antud õiguste kasutamist praktikas võimatuks või ülemäära raskeks.

- 48 Euroopa Kohus on niisiis tunnistanud nii maksumaksjale kui asjaomasele ametiasutusele õiguskindluse tagamiseks, et menetluse algatamiseks mõistliku tähtaja määramine on ühenduse õigusega kooskõlas. Selliseid tähtaegu ei saa käsitleda nii, et need muudavad ühenduse õigusega antud õiguste kasutamise praktikas võimatuks või ülemäära raskeks, isegi kui kõnealuste tähtaegade aegumisega kaasneb paratamatult esitatud hagi täielikult või osaliselt tagasilükkamine (vt eelkõige kohtuasi 33/76: Rewe vs. Landwirtschaftskammer Saarland, EKL 1976, lk 1989, punkt 5; kohtuasi 45/76: Comet vs. Produktschap voor Siergewassen, EKL 1976, lk 2043, punktid 17 ja 18, ning kohtuasi C-261/95: Palmisani vs. Istituto Nazionale della Previdenza Sociale, EKL 1997, lk I-0000, punkt 28).
- 49 Taani õiguse kohast viieaastast aegumistähtaega tuleb pidada mõistlikuks (kohtuasi C-90/94: Haahr Petroleum vs. benrå Havn jt, EKL 1997, lk I-0000, punkt 49). Lisaks on ilmne, et kõnealust tähtaega kohaldatakse samamoodi nii ühenduse õigusel ja siseriiklikul õigusel põhinevate hagide suhtes.
- 50 On tõsi, et Euroopa Kohus otsustas Emmotti kohtuasjas tehtud otsuse punktis 23, et kuni direktiivi nõuetekohase ülevõtmiseni ei või kohustused täitmata jätnud liikmesriik tugineda sellele, et üksikisik algatas menetluse riigi vastu talle direktiivi sätetega antud õiguste kaitseks liiga hilja, ning et siseriiklikus õiguses kehtestatud menetluse algatamise tähtaeg ei saa alata enne seda, kui direktiiv on nõuetekohaselt üle võetud.
- 51 Nagu kinnitati kohtuasjas C-410/92: Johnson vs. Chief Adjudication Officer (EKL 1994, lk I-5483) tehtud otsusega punktis 26, ilmneb kohtuasjast C-338/91: Steenhorst-Neerings vs. Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor Detailhandel, Ambachten en Huisvrouwen (EKL 1993, lk I-5475), et lahendust Emmotti kohtuasjas põhjendati kõnealuse kohtuasja konkreetsete asjaoludega, millest tulenevalt jäi hageja tähtaja aegumise tõttu ilma igasugusest võimalusest tugineda oma õigusele võrdsele kohtlemisele ühenduse direktiivi alusel (vt ka eespool nimetatud kohtuasi Haahr Petroleum, punkt 52, ning liidetud kohtuasjad C-114/95 ja C-115/95: Texaco ja Olieselskabet Danmark, EKL 1997, lk I-0000, punkt 48).
- 52 Seetõttu tuleb seitsmendale küsimusele vastata, et ühenduse õigus ei takista praegu seda, et liikmesriik, kes ei ole direktiivi nõuetekohaselt üle võtnud, vastustaks direktiiviga vastuolus sissenõutud tasude tagasimaksmist käsitlevatele hagidele, tuginedes siseriikliku õiguse kohasele aegumistähtajale, mis algab kõnealuste tasude sissenõudmispäevast, tingimusel, et selline tähtaeg ei ole ühenduse õigusel põhinevate hagide puhul vähem soodne kui siseriiklikul õiguse põhinevate hagide puhul ja see ei muuda ühenduse õigusega antud õiguste kasutamist praktikas võimatuks ega ülemäära raskeks.

Kaheksas küsimus

- 53 Siseriiklik kohus küsib oma kaheksandas küsimuses, kas direktiivi artikli 10 koostoimes selle artikli 12 lõike 1 punktiga e alusel tekivad õigused, millele üksikisikud võivad tugineda siseriiklikes kohtutes.
- 54 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt siis, kui direktiivi sätted tunduvad sisu poolest olevat tingimusteta ja piisavalt täpsed, võivad üksikisikud tugineda kõnealustele sätetele siseriiklikes kohtutes riigi vastu sel juhul, kui riik ei ole direktiivi siseriiklikusse õigusesse kindlaks määratud tähtjaks üle võtnud või kui ta ei ole direktiivi nõuetekohaselt üle võtnud (vt eelkõige kohtuasi C-236/92: Comitato di Coordinamento per la Difesa della Cava jt vs. Regione Lombardia jt, EKL 1994, lk I-483, punkt 8).
- 55 Käesolevas kohtuasjas piisab selle märkimisest, et direktiivi artiklis 10 kehtestatud keeldu ja artikli 12 lõike 1 punktis e ettenähtud erandit sellest keelust väljendatakse piisavalt täpselt ja tingimusteta, et üksikisikud võiksid neile tugineda oma siseriiklikes kohtutes direktiiviga vastuolus oleva siseriikliku õiguse sätte vaidlustamiseks.
- 56 Seetõttu tuleb kaheksandale küsimusele vastata, et direktiivi artikli 10 koostoimes selle artikli 12 lõike 1 punktiga e alusel tekivad õigused, millele üksikisikud võivad tugineda siseriiklikes kohtutes.

Kohtukulud

- 57 Euroopa Kohtule märkusi esitanud Taani, Prantsusmaa, Itaalia, Rootsi ja Ühendkuningriigi valitsuste ja Euroopa Ühenduste Komisjoni kulusid ei hüvitata. Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus siseriiklikus kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse nimetatud kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes

EUROOPA KOHUS,

vastates küsimustele, mille Østre Landsret esitas talle oma 8. juuni 1995. aasta otsusega, otsustab:

1. Nõukogu 17. juuli 1969. aasta direktiivi 69/335/EMÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta, mida on viimati muudetud nõukogu 10. juuni 1985. aasta direktiiviga 85/303/EMÜ, artikli 12 lõike 1 punkti e tuleb tõlgendada selliselt, et aktsiaseltside ja osühingute registreerimisel ja nende kapitali suurendamisel nõutavad tasud tuleb määrata kindlaks üksnes kõnealustest formaalsustest tulenevate kulude põhjal selleks, et neid võiks pidada lõivudeks või tasudeks. Ent need võivad katta ka tasuta osutatud vähemtähtsate teenuste kulud. Nende summa arvutamisel on liikmesriigil õigus võtta arvesse kõiki registreerimistoimingutega seotud kulusid, kaasa arvatud neile omistatav osa üldkuludest. Lisaks võib liikmesriik kehtestada kindlasummalised tasud ja määrata tähtajatult kindlaks

nende summad, tingimusel, et ta kontrollib korrapäraste ajavahemike tagant, et need summad ei ületa jätkuvalt kõnealuste registreerimistoimingute keskmisi kulusid.

2. Ühenduse õigus välistab selle, et direktiiviga 69/335/EMÜ, nagu seda on muudetud, vastuolus sissenõutud tasude tagastamist käsitlevad hagid võidakse tagasi lükata põhjusel, et kõnealused tasud kehtestati liikmesriigi ametiasutuste vabandatava vea tulemusena nii, et kõnealuseid tasusid nõuti pika ajavahemiku jooksul, ilma et kõnealused ametiasutused või maksukohustuslased oleksid olnud teadlikud nende ebaseaduslikkusest.

3. Ühenduse õigus ei takista praegu seda, et liikmesriik, kes ei ole direktiivi 69/335/EMÜ, nagu seda on muudetud, nõuetekohaselt üle võtnud, vastustaks direktiiviga vastuolus sissenõutud tasude tagasimaksmist käsitlevatele hagidele, tuginedes siseriikliku õiguse kohasele aegumistähtajale, mis algab kõnealuste tasude sissenõudmispäevast, tingimusel, et selline tähtaeg ei ole ühenduse õigusel põhinevate hagide puhul vähem soodne kui siseriiklikul õiguse põhinevate hagide puhul ja see ei muuda ühenduse õigusega antud õiguste kasutamist praktikas võimatuks ega ülemäära raskeks.

4. Direktiivi 69/335/EMÜ, nagu seda on muudetud, artikli 10 koostoimes selle artikli 12 lõike 1 punktiga e alusel tekivad õigused, millele üksikisikud võivad tugineda siseriiklikes kohtutes.

Rodríguez Iglesias

Gulmann

Ragnemalm

Wathelet

Mancini

Moitinho de Almeida

Kapteyn

Murray

Edward

Puissochet

Hirsch

Jann

Sevón

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 2. detsembril 1997 Luxembourgis.

Kohtusekretär

President

R. Grass

G. C. Rodríguez Iglesias