# DOMSTOLENS DOM
den 2 december 1997 *

I mål C-188/95,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Østre Landsret (Danmark), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

**Fantask A/S m. fl.**

och

**Industriministeriet (Erhvervsministeriet),**

angående tolkningen av rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, s. 25), senast ändrad genom rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 (EGT L 156, s. 23),

meddelar

## DOMSTOLEN

sammansatt av ordföranden G. C. Rodríguez Iglesias, avdelningsordförandena C. Gulmann, H. Ragnemalm och M. Wathelet samt domarna G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet (referent), G. Hirsch, P. Jann och L. Sevón,

* Rättegångsspråk: danska.

generaladvokat: F. G. Jacobs,
justitiesekreterare: biträdande justitiesekreteraren H. von Holstein

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Fantask A/S, genom advokaten Thomas Rørdam, Köpenhamn,

— Norsk Hydro Danmark A/S, Tryg Forsikring skadesforsikringsselskab A/S och Tryg Forsikring livsforsikringsselkab A/S, genom advokaterna Kai Michelsen, Claus Høeg Madsen och Henning Aasmul-Olsen, Köpenhamn,

— Aalborg Portland A/S, genom advokaten Karen Dyekjær-Hansen, Köpenhamn,

— Forsikrings-Aktieselskabet Alka, Robert Bosch A/S, Uponor A/S, Uponor Holding A/S och Pen-Sam ApS m. fl., genom advokaterna Vagn Thorup, Henrik Stenbjerre, Jørgen Boe och Lau Normann Jørgensen, advokatbyrån Kromann og Münter, Köpenhamn,

— Danmarks regering, genom kontorschefen Peter Biering, utrikesministeriet, i egenskap av ombud, biträdd av advokaten Karsten Hagel-Sørensen, Köpenhamn,

— Frankrikes regering, genom Catherine de Salins, sous-directeur, utrikesministeriets rättsavdelning, och Frédéric Pascal, attaché d'administration, samma avdelning, båda i egenskap av ombud,

— Sveriges regering, genom tillförordnade departementsrådet Erik Brattgård, Utrikesdepartementets handelsavdelning, i egenskap av ombud,

— Förenade kungarikets regering, genom J. E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, i egenskap av ombud, biträdd av Eleanor Sharpston, barrister,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom Anders C. Jessen och Enrico Traversa, båda vid rättstjänsten, i egenskap av ombud, biträdda av advokaterna Susanne Helsteen och Jens Rostock-Jensen, advokatbyrån Reumert og Partnere, Köpenhamn,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 29 april 1997 av: Fantask A/S, företrätt av advokaten Preben Jøker Thorsen, Köpenhamn, Norsk Hydro Danmark A/S, Tryg Forsikring skadesforsikringsselskab A/S och Tryg Forsikring livsforsikringsselskab A/S, företrädda av Henning Aasmul-Olsen, Aalborg Portland A/S, företrätt av advokaten Lars Hennenberg, Köpenhamn, Forsikrings-Aktieselskabet Alka, Robert Bosch A/S, Uponor A/S, Uponor Holding A/S och Pen-Sam ApS m. fl., företrädda av advokaten Henrik Peytz, Köpenhamn, industriministeriet (erhvervsministeriet), företrätt av advokaten Karsten Hagel-Sørensen, Danmarks regering, företrädd av Peter Biering, Frankrikes regering, företrädd av Gautier Mignot, secrétaire des affaires étrangères, utrikesministeriets rättsavdelning, i egenskap av ombud, Italiens regering, företrädd av Danilo Del Gaizo, avvocato dello Stato, Förenade kungarikets regering, företrädd av John E. Collins, biträdd av Eleanor Sharpston, samt kommissionen, företrädd av Anders C. Jessen och Enrico Traversa, biträdda av advokaterna Jens Rostock-Jensen och Hans Henrik Skjødt, Köpenhamn,

och efter att den 26 juni 1997 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

## Dom

1 Østre Landsret har genom beslut av den 8 juni 1995, som inkom till domstolen den 15 juni samma år, enligt artikel 177 i EG-fördraget ställt åtta frågor om tolkningen av rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, s. 25), senast ändrad genom rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 (EGT L 156, s. 23, fransk version; vid översättningen fanns ingen svensk version att tillgå, nedan kallat direktivet).

2 Dessa frågor har uppkommit i tvister mellan å ena sidan bolaget Fantask A/S (nedan kallat Fantask) samt flera andra bolag och bolagsgrupper och å andra sidan det danska industriministeriet (näringsministeriet). Tvisterna gäller avgifter som uppbärs vid nyregistrering av aktiebolag (aktieselskab) och bolag med begränsat ansvar (anpartsselskab) och vid registrering av kapitalökning i sådana bolag.

3 Enligt den första aktiebolagslagen, lag nr 468 av den 29 september 1917 (*Lovtidende* A 1917, s. 1117), skall aktiebolag och kapitaltillskott i sådana bolag registreras i ett aktiebolagsregister. Vid registreringen skall det betalas avgifter, vars storlek skall fastställas av det behöriga ministeriet. Denna lag blev föremål för en omfattande omarbetning år 1930 och på nytt genom lag nr 370 av den 13 juni 1973 om aktiebolag (*Lovtidende* A 1973, s. 1025). Samma dag antogs lag nr 371 om bolag med begränsat ansvar, i vilken det vad gäller de sistnämnda föreskrivs motsvarande registreringsregler som för aktiebolag (*Lovtidende* A 1973, s. 1063).

4 Ursprungligen innehöll 154.3 § i aktiebolagslagen och 124.3 § i lagen om bolag med begränsat ansvar ett bemyndigande för det behöriga ministeriet att fastställa registreringsavgifternas storlek för dessa två bolagsformer.

5 Från det att den första aktiebolagslagen antogs och fram till år 1992 har grundprinciperna för betalning av avgift vid registrering av bolagsbildning eller kapitalökning inte förändrats. Avgiften bestod av en fast grundavgift och en tilläggsavgift som beräknas proportionellt i förhållande till det tecknade nominella kapitalet. Storleken på avgiften har däremot ändrats flera gånger.

6 Under perioden den 1 januari 1974—1 maj 1992 varierade grundavgiften mellan 500 och 1 700 DKR vid registrering av nya aktiebolag eller bolag med begränsat ansvar och mellan 200 och 900 DKR vid registrering av kapitalökning för bägge bolagsformerna. Under samma period utgjorde tilläggsavgiften fyra promille av det tecknade kapitalet vid registrering av nya bolag och fyra promille vid kapitalökning.

7 Den genom ovannämnda lag nr 468 införda aktiebolagsregistreringsmyndigheten (nedan kallad registreringsmyndigheten), som hörde under näringsministeriet, hade till uppgift att registrera anmälningar rörande aktiebolag samt från år 1974 även bolag med begränsat ansvar. Genom lag nr 851 av den 23 december 1987 om bland annat ändring av aktiebolagslagen och lagen om bolag med begränsat ansvar (*Lovtidende* A 1987, s. 3229) ändrades registreringsmyndigheten till Erhvervs-og Selskabsstyrelsen (affärs- och bolagsstyrelsen, nedan kallad styrelsen). Denna styrelse har till uppgift att företa registrering, fastställa och uppbära registreringsavgifter, delta i lagstiftningsprocessen inom området för bolagsrätt och affärsrätt samt utöva tillsyn över att dessa lagar genomförs. Styrelsen har vidare en rad rådgivnings- och informationsuppgifter.

8 Till följd av en rapport från det danska riksrevisionsverket, i vilken det konstaterades att uppbörden av tilläggsavgiften hade gett upphov till ett betydande överskott på intäkter avsedda att täcka styrelsens kostnader och i vilken tilläggsavgiftens giltighet i förhållande till dansk rätt ifrågasattes, avskaffades tilläggsavgiften genom kungörelse nr 301 av den 30 april 1992 (*Lovtidende* A 1992, s. 1149) från och med den 1 maj 1992. Samtidigt höjdes grundavgiften till 2 500 DKR vid registrering av ett nytt aktiebolag och till 1 800 DKR vid registrering av ett nytt bolag med begränsat ansvar. Vid registrering av en kapitalökning fastställdes avgiften till 600 DKR för bägge bolagsformerna.

9 Bolaget Fantask och flera bolag eller bolagsgrupper begärde då att styrelsen skulle återbetala de tilläggsavgifter som de hade fått betala mellan åren 1983 och 1992. Fantask begärde även att de belopp som erlagts i grundavgift skulle återbetalas.

10 Sedan bolagen fått avslag på sina återbetalningskrav, väckte de talan mot industriministeriet vid Østre Landsret. Med hänvisning till bland annat domen av den 20 april 1993 i de förenade målen C-71/91 och C-178/91, Ponente Carni och Cispadana Costruzioni (Rec. 1993, s. I-1915, nedan kallad domen i målet Ponente Carni), gjorde bolagen bland annat gällande att tilläggsavgiften — och i Fantasks fall även grundavgiften — hade uppburits i strid med artiklarna 10 och 12 i direktivet.

11 Det är under dessa omständigheter som Østre Landsret har vilandeförklarat målet och ställt följande åtta frågor till domstolen:

"1) Uppställer gemenskapsrätten en begränsning i fråga om innebörden av begreppet 'vederlag' i artikel 12.1 e i direktiv 69/335/EEG om avgifter på kapitalanskaffning eller äger de enskilda medlemsstaterna fritt avgöra vad som skall anses som 'vederlag' för en konkret tjänsteprestation?

2) Får beräkningsunderlaget för avgifter som en medlemsstat, med åberopande av artikel 12.1 e i direktiv 69/335/EEG, uppbär vid registrering av bolagsbildning eller kapitalökning avseende ett aktiebolag eller bolag med begränsat ansvar omfatta följande kostnadsslag eller vissa av dem:

— Löneutgifter och pensionsavgifter för anställda som inte medverkar vid registrering, såsom registreringsmyndighetens administrativa personal eller personal vid registreringsmyndigheten eller andra myndigheter som utför lagförberedande arbete på bolagsrättens område.

— Kostnader för sådan registrering av andra uppgifter om bolag som medlemsstaten har fastslagit skall ske utan att konkret motprestation uttas.

— Kostnader för att utföra andra uppgifter som registreringsmyndigheten tilldelats enligt bolagsrättslig lagstiftning eller därmed besläktad lagstiftning, såsom granskning av bolagens räkenskaper och kontroll av bolagens bokföring.

— Avkastning och avskrivning på samtliga investeringskostnader som registreringsmyndigheten anser beröra det bolagsrättsliga området och därmed besläktade rättsområden.

— Kostnader för tjänsteresor som saknar samband med det konkreta registreringsarbetet.

— Kostnader för registreringsmyndighetens utåtriktade upplysningsverksamhet och för vägledning som saknar samband med konkret registreringsarbete, såsom föredragsverksamhet, utarbetande av artiklar och broschyrer, möten med näringslivsorganisationer och andra intressegrupper?

3) a) Skall artikel 12.1 e i direktiv 69/335/EEG anses innebära att en medlemsstat saknar rätt att fastställa schablonavgifter genom bestämmelser som gäller utan tidsbegränsning?

b) Är medlemsstaten skyldig att vid nekande svar på föregående fråga årligen eller med annat jämnt mellanrum justera avgiftssatserna?

c) Har det betydelse för svaret på frågan om avgifterna utgår proportionellt i förhållande till storleken på det kapital eller den kapitalökning som anmälts till registrering?

4) Skall artikel 12.1 e jämförd med artikel 10.1 i direktiv 69/335/EEG tolkas på så sätt att det belopp som uppbärs som motprestation för en konkret tjänsteprestation, som exempelvis registrering av bolagsbildning eller kapitalökning avseende ett aktiebolag eller ett bolag med begränsat ansvar, skall beräknas efter de faktiska kostnaderna för den konkreta tjänsteprestationen — registreringen — eller kan avgiften för en enskild registrering fastställas exempelvis till en grundavgift om fyra promille av den nominella kapitalinsatsen, vilket innebär att avgiftens storlek saknar koppling till nedlagd tid och övriga kostnader som registreringsmyndigheten haft för registrering?

5) Skall artikel 12.1 e jämförd med artikel 10.1 i direktiv 69/335/EEG tolkas på så sätt att medlemsstaten vid beräkning av eventuellt återbetalningspliktigt belopp skall utgå från att avgiften skall avspegla kostnaderna för den konkreta

tjänsteprestationen vid den tidpunkt då prestationen utfördes eller är medlemsstaten berättigad att företa en samlad beräkning avseende en längre tidsperiod bestående av exempelvis ett räkenskapsår eller den period under vilken ett krav på återbetalning kan göras gällande enligt nationell rätt?

6) För det fall nationell rätt innehåller en allmän princip enligt vilken man, vid bedömning av krav på återbetalning av avgifter som uppburits utan att stöd funnits härför, fäster vikt vid att avgiftsuttaget skett enligt bestämmelser som varit gällande under lång tid utan att vare sig myndigheterna eller andra har uppmärksammat att uttaget saknade stöd, frågas om gemenskapsrätten vid det förhållandet utgör hinder för att krav på återbetalning av avgifter som uppburits i strid med direktiv 69/335/EEG prekluderas med hänvisning till nyss nämnda princip?

7) Innebär gemenskapsrätten hinder för en nationell ordning enligt vilken medlemsstatens myndigheter med framgång kan göra gällande, i vad avser krav på återbetalning av avgifter som uppburits i strid med direktiv 69/335/EEG, att nationella preskriptionsfrister börjar löpa vid tidpunkten för det felaktiga genomförandet av direktiv 69/335/EEG?

8) Innebär artikel 10.1 jämförd med artikel 12.1 e i direktiv 69/335/EEG, tolkad på sätt som framgår av frågorna ovan, att medborgarna i de enskilda medlemsstaterna tillerkänns rättigheter som kan åberopas vid de nationella domstolarna?"

12 Inledningsvis skall det erinras om ändamålen med och innehållet i direktivet såsom de närmare har angetts i domen i målet Ponente Carni.

13 Såsom framgår av ingressen är syftet med direktivet att främja den fria rörligheten för kapital som anses väsentlig för inrättandet av en ekonomisk union med egenskaper som en inre marknads. Fullföljandet av ett sådant ändamål förutsätter — vad beträffar beskattningen av kapitalanskaffning — att de indirekta skatter avskaffas som dittills gällt i medlemsstaterna och att det i stället för dem tillämpas en engångsskatt som är lika hög i alla medlemsstater inom den gemensamma marknaden.

14 Således föreskrivs i direktivet att en avgift skall uppbäras på kapitaltillskott och att denna avgift enligt sjätte och sjunde övervägandet — för att inte störa kapitalrörelserna — skall harmoniseras inom gemenskapen, både vad gäller dess storlek och dess form (dom av den 27 juni 1979 i mål 161/78, Conradsen, Rec. 1979, s. 2221, punkt 11). Denna avgift på kapitaltillskott regleras av bestämmelserna i artikel 2—9 i direktivet.

15 I artikel 3 anges de bolag med aktie- eller andelskapital på vilka bestämmelserna i direktivet är tillämpliga. Bland annat nämns danska aktiebolag och danska bolag med begränsat ansvar.

16 I artiklarna 4, 8 och 9 uppräknas, med förbehåll för bestämmelserna i artikel 7, de transaktioner för vilka en avgift på kapitaltillskott skall betalas och vissa transaktioner som medlemsstaterna kan undanta från sådana avgifter. Enligt bestämmelserna i artikel 4.1 a och 4.1 c är bildandet av ett bolag med aktie- eller andelskapital och en kapitalökning i ett bolag med aktie- eller andelskapital genom tillskott av egendom i alla former två av de transaktioner för vilka en avgift på kapitaltillskott skall betalas.

17 I direktivet föreskrivs i enlighet med det sista övervägandet även avskaffandet av andra indirekta skatter med samma egenskaper som avgiften på kapitaltillskott eller stämpelskatten på värdepapper, vilkas bibehållande skulle innebära en risk för att

de eftersträvade målen äventyras. De indirekta skatter som det är förbjudet att uppbära räknas upp i artiklarna 10 och 11 i direktivet. I artikel 10 föreskrivs följande:

"Förutom avgiften på kapitaltillskott skall medlemsstaterna inte, vad beträffar bolag, föreningar eller juridiska personer med vinstsyfte, uppbära någon som helst pålaga:

...

c) för registrering eller någon annan formalitet som föregår utövandet av en verksamhet och som kan utkrävas av ett bolag, en förening eller en juridisk person med vinstsyfte på grund av dess rättsliga form."

18 Genom bestämmelserna i artikel 12.1 i direktivet upprättas en uttömmande lista över de skatter och avgifter utöver avgiften på kapitaltillskott som trots artiklarna 10 och 11 kan påföras bolag med aktie- eller andelskapital i samband med transaktioner som avses i dessa sistnämnda bestämmelser (se i detta avseende dom av den 2 februari 1988 i mål 36/86, Dansk Sparinvest, Rec. 1988, s. 409, punkt 9). Artikel 12.1 e i direktivet avser "avgifter av vederlagskaraktär".

## De fem första frågorna

19 Genom de fem första frågorna, som skall behandlas i ett sammanhang, vill den nationella domstolen i huvudsak veta om artikel 12.1 e i direktivet skall tolkas så, att storleken på avgifter som uppbärs vid registrering av aktiebolag och bolag med

begränsat ansvar och vid registrering av kapitalökning i sådana bolag, för att ha karaktär av vederlag, måste beräknas enbart med utgångspunkt i kostnaderna för de aktuella formaliteterna eller om avgifterna kan fastställas i syfte att täcka hela eller delar av den ansvariga myndighetens administrationskostnader.

20 Eftersom artikel 12 i direktivet föreskriver undantag från i synnerhet förbuden i artikel 10, är det lämpligt att inledningsvis undersöka om de omtvistade avgifterna faller under något av dessa förbud.

21 Artikel 10 i direktivet, tolkad mot bakgrund av sista övervägandet i ingressen till direktivet, innebär ett förbud mot indirekta skatter som har samma egenskaper som avgiften på kapitaltillskott. Således avses bland annat pålagor som utan hänsyn till strukturen skall betalas i samband med bildande av ett bolag med aktie- eller andelskapital och ökning av dess kapital (artikel 10 a) eller registrering eller varje annan formalitet som föregår utövandet av en verksamhet och som kan utkrävas av ett bolag på grund av dess juridiska form (artikel 10 c). Detta sistnämnda förbud är motiverat av att om pålagorna i fråga inte påförs kapitaltillskotten som sådana, uppbärs de ändå på grund av de formaliteter som har samband med bolagets rättsliga form, det vill säga det medel som används för att tillskjuta kapital, varigenom deras bibehållande skulle kunna innebära en risk för att även de mål äventyras som eftersträvas med direktivet (dom av den 11 juni 1996 i mål C-2/94, Denkavit Internationaal m. fl., REG 1996, s. I-2827, punkt 23).

22 I förevarande fall omfattas grundavgiften och tilläggsavgiften direkt av förbudet i artikel 10 c i direktivet i och med att de erläggs vid registrering av nya aktiebolag och nya bolag med begränsat ansvar. Detsamma gäller när dessa avgifter uppbärs vid registrering av kapitalökning i sådana bolag, eftersom även dessa avgifter uppbärs till följd av en väsentlig formalitet som hänger samman med det aktuella bolagets juridiska form. Trots att registreringen av kapitalökningar inte formellt sett utgör ett förfarande som föregår utövandet av verksamheten i ett bolag med aktie- eller andelskapital, utgör den icke desto mindre ett krav för att utöva och fortsätta denna verksamhet.

23 Vad gäller tolkningen av begreppet avgifter av vederlagskaraktär i artikel 12 i direktivet har den danska och den svenska regeringen gjort gällande att detta begrepp inbegriper avgifter vars storlek har beräknats både för att täcka kostnaderna vid de registreringar som det direkt är fråga om och den uppbärande myndighetens samtliga kostnader som i synnerhet hänger samman med utarbetande och tillämpning av bolagsrättslig lagstiftning.

24 Den danska regeringen har särskilt gjort gällande att direktivet inte innebär en harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande begreppet avgifter av vederlagskaraktär i artikel 12.1 e. Denna definition omfattas fortfarande av medlemsstaternas rättssystem. Medlemsstaternas bedömningsutrymme är dock inte obegränsat, eftersom registreringsmyndighetens kostnader enligt domen i målet Ponente Carni skall beräknas på ett skäligt sätt. Av detta skäl kan en medlemsstat i motsats till vad som var fallet i det sistnämnda målet inte vid avgiftsberäkningen beakta kostnader som inte har något som helst samband med förvaltningen av den bolagsrättsliga lagstiftningen.

25 Fantask och de övriga sökandebolagen vid den nationella domstolen som har inkommit med yttranden samt kommissionen anser däremot att det framgår av domen i målet Ponente Carni att begreppet avgifter av vederlagskaraktär utgör ett gemenskapsrättsligt begrepp och att en sådan avgift enbart skall beräknas mot bakgrund av den registreringskostnad som avgiften utgör ersättning för. En avgift som fastställs proportionellt i förhållande till det tecknade kapitalet, såsom är fallet i fråga om tilläggsavgiften, omfattas därför på grund av sin beskaffenhet inte av undantaget i artikel 12.1 e i direktivet. Om en medlemsstat har rätt att på förhand fastställa avgiftens storlek utan tidsbegränsning och med stöd av en schablonmässig beräkning av registreringskostnaderna, skall medlemsstaten regelbundet, exempelvis varje år, ompröva avgifterna så att de aldrig överstiger de verkliga kostnaderna.

26 Det skall i detta hänseende påpekas att begreppet "avgift av vederlagskaraktär" utgör en del av en gemenskapsrättslig bestämmelse som varken med hänsyn till sin betydelse eller sin räckvidd hänvisar till medlemsstaternas rättssystem. Vidare skulle direktivets målsättningar äventyras om medlemsstaterna hade full frihet att behålla en pålaga med samma egenskaper som en avgift på kapitaltillskott genom att själva klassificera dem som en avgift av vederlagskaraktär. Härav följer att tolkningen av det aktuella begreppet i dess allmänna betydelse inte kan överlåtas till varje enskild medlemsstats skönsmässiga bedömning (se dom av den 15 juli 1982 i mål 270/81, Felicitas, Rec. 1982, s. 2771, punkt 14).

27 Domstolen har för övrigt i punkterna 41 och 42 i domen i målet Ponente Carni fastställt att skillnaden mellan de avgifter som inte kan uppbäras enligt artikel 10 i direktivet och avgifter av vederlagskaraktär är att sistnämnda avgifter endast omfattar vid registreringen uttagna belopp vars storlek beräknas på grundval av kostnaderna för den erhållna tjänsten. En avgift vars storlek inte har något samband med kostnaderna för den konkreta tjänsten eller som inte beräknas på grundval av kostnaderna för den transaktion som avgiften utgör ersättning för utan på grundval av samtliga drifts- och investeringskostnader för den förvaltning som är ansvarig för transaktionen, skall anses utgöra en avgift som uteslutande faller under förbudet i artikel 10 i direktivet.

28 Härav följer att en avgift som uppbärs vid registrering av aktiebolag och bolag med begränsat ansvar och vid registrering av kapitalökning i sådana bolag inte kan anses utgöra en avgift av vederlagskaraktär i den mening som avses i artikel 12.1 e i direktivet om storleken beräknas i avsikt att täcka sådana kostnader som den nationella domstolen räknar upp i den andra frågans tre första strecksatser. Dessa kostnader har nämligen inget samband med den registreringstjänst som den omtvistade avgiften utgör ersättning för. Av de skäl som anges i punkt 37—45 i generaladvokatens förslag till avgörande kan det emellertid tillåtas att medlemsstaten endast avgiftsbelägger de mera omfattande registreringstjänsterna och att den inkluderar kostnader för mindre omfattande kostnadsfria tjänster i denna avgift.

29 Vad avser fastställandet av storleken på avgifter av vederlagskaraktär, har domstolen i punkt 43 i domen i målet Ponente Carni påpekat att det kan vara svårt att fastställa kostnaden för vissa transaktioner, som till exempel registrering av ett bolag. Kostnadsberäkningen kan i ett sådant fall endast göras schablonmässigt och skall vara skälig med hänsyn till bland annat antalet anställda och deras kvalifikationer, den tid de anställda använder sig av samt till de olika direkta utgifter som är nödvändiga för att genomföra transaktionen.

30 I detta hänseende skall det påpekas att en medlemsstat vid beräkningen av storleken på avgifter av vederlagskaraktär har rätt att beakta både material- och lönekostnader som har ett direkt samband med de registreringstjänster som avgiften utgör ersättning för och, på de villkor som anges i punkt 43 i generaladvokatens förslag till avgörande, den del av den behöriga myndighetens allmänna kostnader som är att hänföra till dessa transaktioner. Det är endast i denna utsträckning som de kostnader som räknas upp i den andra frågans tre sista strecksatser kan inkluderas i avgifternas beräkningsunderlag.

31 En avgift vars storlek ökar direkt och utan begränsningar i förhållande till det tecknade nominella kapitalet kan på grund av sin beskaffenhet inte anses utgöra en avgift av vederlagskaraktär i den mening som avses i direktivet. Även om det i vissa fall kan föreligga ett samband mellan registreringstransaktionens komplexitet och storleken på det tecknade kapitalet, har storleken på en sådan avgift i allmänhet inget samband med myndighetens verkliga kostnader vid registreringen.

32 Som slutligen framgår av punkt 43 i domen i målet Ponente Carni behöver storleken på en avgift av vederlagskaraktär inte nödvändigtvis variera i förhållande till myndighetens verkliga kostnader vid varje registreringstransaktion. En medlemsstat har nämligen rätt att på förhand, på grundval av en genomsnittligt beräknad registreringskostnad, fastställa en schablonavgift för att utföra registreringsformaliteterna för bolag med aktie- eller andelskapital. Inget hindrar att storleken på avgiften fastställs för en obestämd period, om medlemsstaten med regelbundna intervaller, till exempel varje år, kontrollerar att avgiften inte överstiger registreringskostnaderna.

33 Det åligger den nationella domstolen att med stöd av ovannämnda överväganden undersöka om de omtvistade avgifterna har karaktär av vederlag och i förekommande fall med anledning härav besluta om eventuella återbetalningar.

34 De fem första frågorna skall följaktligen besvaras på så sätt att artikel 12.1 e i direktivet skall tolkas så, att storleken på avgifter som uppbärs vid registrering av aktiebolag och bolag med begränsat ansvar och vid registrering av kapitalökning i sådana bolag måste, för att ha karaktär av vederlag, beräknas enbart med utgångspunkt i kostnaderna för de aktuella formaliteterna. Avgiften kan dock även täcka kostnader för mindre omfattande tjänster som utförs kostnadsfritt. En medlemsstat har vid beräkningen av avgiftens storlek rätt att beakta samtliga kostnader som har samband med registreringstransaktionerna, häri inbegripet den del av den behöriga myndighetens allmänna kostnader som är att hänföra till dessa transaktioner. En medlemsstat kan vidare tillämpa schablonavgifter och fastställa deras storlek för en obestämd period, om medlemsstaten med regelbundna intervaller kontrollerar att avgiften inte överstiger den aktuella transaktionens genomsnittliga kostnad.

## Den sjätte frågan

35 Genom den sjätte frågan vill den nationella domstolen veta om gemenskapsrätten är till hinder för att krav på återbetalning av avgifter som har uppburits i strid med direktivet kan ogillas med motiveringen att uppbörden av dessa avgifter utgör ett ursäktligt fel av medlemsstatens myndigheter, eftersom de aktuella avgifterna har uppburits under en längre tid utan att varken dessa myndigheter eller de avgiftsskyldiga har varit medvetna om denna olaglighet.

36 Av fast rättspraxis framgår att det ankommer på domstolen vid tolkningen av en gemenskapsrättslig bestämmelse — inom ramen för dess behörighet enligt artikel 177 i fördraget — att i erforderlig utsträckning belysa och ange bestämmelsens innebörd och räckvidd, såsom den skall eller borde ha tolkats och tillämpats från och med tidpunkten för dess ikraftträdande.

37 Härav följer att den nationella domstolen får och skall tillämpa den sålunda tolkade bestämmelsen på rättsförhållanden som uppkommit och ingåtts före dagen för meddelande av förhandsavgörande, om övriga förutsättningar för att väcka talan vid behörig domstol i en tvist som rör bestämmelsens tillämpning är uppfyllda (se dom av den 27 mars 1980 i mål 61/79, Denkavit italiana, Rec. 1980, s. 1205, punkt 16, och av den 13 februari 1996 i de förenade målen C-197/94 och C-252/94, Bautiaa och Société française maritime, REG 1996, s. I-505, punkt 47).

38 Det framgår även av denna rättspraxis att rätten att erhålla återbetalning av belopp som har uppburits i strid med gemenskapsrätten utgör en konsekvens av och ett komplement till de rättigheter som tillerkänns medborgarna genom gemenskapsbestämmelserna såsom de har tolkats av domstolen (dom av den 9 november 1983 i mål 199/82, San Giorgio, Rec. 1983, s. 3595, punkt 12). Medlemsstaten skall således i princip återbetala de skatter som har uppburits i strid med gemenskapsrätten (dom av den 14 januari 1997 i de förenade målen C-192/95 MC-218/95, Comateb m. fl., REG 1997, s. I-165, punkt 20).

39 Det förhåller sig så att denna återbetalning, i avsaknad av gemenskapsrättslig reglering på området, endast kan genomföras enligt de formella och materiella villkor som fastställs i de olika nationella lagstiftningarna. Dessa villkor får dock varken vara mindre förmånliga än de som avser liknande krav enligt nationell rätt eller göra utövandet av de rättigheter som följer av gemenskapsrätten praktiskt taget omöjligt eller alltför svårt (se bland annat dom av den 14 december 1995 i mål C-312/93, Peterbroeck, REG 1995, s. I-4599, punkt 12).

40 Det skall således konstateras att en allmän princip i nationell rätt enligt vilken domstolarna i en medlemsstat har att ogilla krav på återbetalning av avgifter som har uppburits i strid med gemenskapsrätten, om dessa avgifter har uppburits under en längre tid utan att varken myndigheterna i denna medlemsstat eller de avgiftsskyldiga har varit medvetna om denna olaglighet, inte uppfyller de ovannämnda kraven. Till följd av en sådan princip skulle det i de angivna fallen vara alltför svårt att beviljas återbetalning av skatter som strider mot gemenskapsrätten. Principen medför dessutom att överträdelser av gemenskapsrätten behandlas mildare när de har pågått under en längre tid.

41 Den sjätte frågan skall således besvaras på så sätt att gemenskapsrätten är till hinder för att krav på återbetalning av avgifter som har uppburits i strid med direktivet kan ogillas med motiveringen att uppbörden av dessa avgifter utgör ett ursäktligt fel av medlemsstatens myndigheter, eftersom de aktuella avgifterna har uppburits under en längre tid utan att varken dessa myndigheter eller de avgiftsskyldiga har varit medvetna om denna olaglighet.

## Den sjunde frågan

42 Genom den sjunde frågan vill den nationella domstolen i huvudsak veta om gemenskapsrätten är till hinder för att en medlemsstat åberopar en nationell preskriptionsfrist mot ett krav på återbetalning av avgifter som har uppburits i strid med gemenskapsrätten så länge medlemsstaten inte har införlivat detta direktiv på ett korrekt sätt.

43 Det framgår av beslutet om hänskjutande att enligt dansk rätt preskriberas rätten till återbetalning av en rad fordringar efter fem år och att denna frist i princip börjar löpa när fordran kan göras gällande. Efter utgången av denna frist preskriberas i allmänhet denna fordran, om inte gäldenären under mellantiden har bekräftat sin skuld eller om fordringsägaren har väckt talan vid domstol.

44 När vissa av sökandena vid den nationella domstolen väckte talan om återbetalning, hade denna frist löpt ut beträffande åtminstone en del av kraven.

45 Sökandebolagen och kommissionen har med hänvisning till domen av den 25 juli 1991 i mål C-208/90, Emmott (Rec. 1991, s. I-4269), gjort gällande att

en medlemsstat inte kan åberopa en nationell preskriptionsfrist så länge ett direktiv, i strid med vilket skatter felaktigt har uppburits, inte har införlivats på ett korrekt sätt med den nationella rättsordningen. Enligt dessa är medborgarna inte före denna tidpunkt i stånd att få full kännedom om sina rättigheter enligt direktivet i fråga. Härav skulle följa att en nationell preskriptionsfrist inte börjar löpa förrän vid den tidpunkt då direktivet har införlivats på ett korrekt sätt.

46 Den danska, den franska och den brittiska regeringen anser däremot att en medlemsstat kan åberopa en nationell preskriptionsfrist som den ifrågavarande fristen, om de två kraven på likabehandling och effektivitet som uppställs i rättspraxis respekteras (se bland annat domarna i de ovannämnda målen San Giorgio och Peterbroeck). Enligt dessa regeringar skall domen i det ovannämnda målet Emmott förstås mot bakgrund av de omständigheter som var utmärkande för det målet, vilket domstolen för övrigt har bekräftat i senare rättspraxis.

47 Som domstolen har påpekat i punkt 39 i förevarande dom, skall enligt fast rättspraxis, i avsaknad av gemenskapsrättslig reglering på området, förfaranderegler i fråga om återbetalning av belopp som har inbetalats utan grund fastställas i den nationella rättsordningen. Dessa regler får dock varken vara mindre förmånliga än de som avser liknande krav enligt nationell rätt eller göra utövandet av de rättigheter som följer av gemenskapsrätten praktiskt taget omöjligt eller alltför svårt.

48 Domstolen har följaktligen ansett att fastställande av skäliga tidsfrister för väckande av talan vid äventyr av preklusion i rättssäkerhetens intresse, vilket skyddar både den skattskyldige och den berörda myndigheten, är förenligt med gemenskapsrätten. Sådana frister kan således inte anses medföra att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av gemenskapsrätten, även om den omständigheten att dessa frister löper ut per definition medför att den talan som har väckts helt eller delvis avvisas (se särskilt dom av den 16 december 1976 i mål 33/76, Rewe, Rec. 1976, s. 1989, punkt 5 och i mål 45/76, Comet, Rec. 1976, s. 2043, punkterna 17 och 18, och av den 10 juli 1997 i mål C-261/95, Palmisani, REG 1997, s. I-4025, punkt 28).

49 I detta hänseende skall preskriptionstiden på fem år i dansk rätt betecknas som skälig (dom av den 17 juli 1997 i mål C-90/94, Haahr Petroleum, REG 1997, s. I-4085, punkt 49). Det framgår vidare att denna frist gäller på samma villkor för talan som grundas på gemenskapsrätten som för talan som grundas på nationell rätt.

50 Det är riktigt att domstolen i punkt 23 i domen i det ovannämnda målet Emmott har fastslagit att före den tidpunkt då ett direktiv är korrekt genomfört kan en medlemsstat som har underlåtit att genomföra detta direktiv på ett korrekt sätt inte invända att en talan mot denna medlemsstat av en enskild som åberopar skyddet av de rättigheter som den enskilde tillerkänns genom ett direktiv har väckts för sent, vilket innebär att en frist för talans väckande enligt nationell rätt inte kan börja löpa förrän vid den tidpunkten.

51 Emellertid framgår det av domen av den 27 oktober 1993 i mål C-338/91, Steenhorst-Neerings (Rec. 1993, s. I-5475), vilken bekräftas av domen av den 6 december 1994 i mål C-410/92, Johnson (Rec. 1994, s. I-5483), punkt 26, att domen i målet Emmott var berättigad med hänsyn till omständigheter som var utmärkande för det målet, enligt vilka preklusionen medförde att sökanden vid den nationella domstolen helt berövades möjligheten att göra gällande sin rätt till likabehandling enligt ett gemenskapsdirektiv (se även domen i det ovannämnda målet Haahr Petroleum, punkt 52, och dom av den 17 juli 1997 i de förenade målen C-114/95 och C-115/95, Texaco och Olieselskabet Danmark, REG 1997, s. I-4263, punkt 48).

52 Följaktligen skall den sjunde frågan besvaras så, att gemenskapsrätten på sitt nuvarande utvecklingsstadium inte är till hinder för att en medlemsstat, som har underlåtit att genomföra direktivet på ett korrekt sätt, åberopar en nationell preskriptionsfrist, som börjar löpa den dag den aktuella avgiften kunde tas ut, mot ett krav på återbetalning av avgifter som har uppburits i strid med gemenskapsrätten, om en sådan frist inte är mindre förmånlig för talan som väcks med stöd av gemenskapsrätten än för talan som väcks med stöd av nationell rätt och den inte gör utövandet av de rättigheter som följer av gemenskapsrätten praktiskt taget omöjligt eller alltför svårt.

## Den åttonde frågan

53 Genom den åttonde frågan vill den nationella domstolen veta om artikel 10 jämförd med artikel 12.1 e i direktivet medför rättigheter som medborgarna kan åberopa vid de nationella domstolarna.

54 Enligt fast rättspraxis har enskilda, i alla de fall då bestämmelserna i ett direktiv med avseende på innehållet förefaller att vara ovillkorliga och tillräckligt precisa, rätt att åberopa dem inför den nationella domstolen mot medlemsstaten dels då direktivet inte har införlivats med den nationella rätten inom de föreskrivna tidsfristerna, dels då det inte har införlivats på ett korrekt sätt (se bland annat dom av den 23 februari 1994 i mål C-236/92, Comitato di coordinamento per la difesa della cava m. fl., Rec. 1994, s. I-483, punkt 8).

55 I förevarande fall är det tillräckligt att påpeka att förbudet i artikel 10 i direktivet samt undantaget från detta förbud i artikel 12.1 e är tillräckligt ovillkorliga och precisa för att enskilda skall kunna åberopa dem vid en nationell domstol gentemot en bestämmelse i nationell rätt som strider mot detta direktiv.

56 Den åttonde frågan skall således besvaras så, att artikel 10 jämförd med artikel 12.1 e i direktivet medför rättigheter som medborgarna kan åberopa vid de nationella domstolarna.

## Rättegångskostnader

57 De kostnader som har förorsakats den danska, den franska, den italienska, den svenska och den brittiska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

## DOMSTOLEN

— angående de frågor som genom beslut av den 8 juni 1995 har ställts av Østre Landsret — följande dom:

**1) Artikel 12.1 e i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning, senast ändrad genom rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985, skall tolkas så, att storleken på avgifter som uppbärs vid registrering av aktiebolag och bolag med begränsat ansvar och vid registrering av kapitalökning i sådana bolag måste, för att ha karaktär av vederlag, beräknas enbart med utgångspunkt i kostnaderna för de aktuella formaliteterna. Avgiften kan dock även täcka kostnader för mindre omfattande tjänster som utförs kostnadsfritt. En medlemsstat har vid beräkningen av avgiftens storlek rätt att beakta samtliga kostnader som har samband med registreringstransaktionerna, häri inbegripet den del av den behöriga myndighetens allmänna kostnader som är att hänföra till dessa transaktioner. En medlemsstat kan vidare tillämpa schablonavgifter och fastställa dessas storlek för en obestämd period, om medlemsstaten med regelbundna intervaller kontrollerar att avgiften inte överstiger den aktuella transaktionens genomsnittliga kostnad.**

2) **Gemenskapsrätten är till hinder för att krav på återbetalning av avgifter, som har uppburits i strid med direktiv 69/335 i dess ändrade lydelse, kan ogillas med motiveringen att uppbörden av dessa avgifter utgör ett ursäktligt fel av medlemsstatens myndigheter, eftersom de aktuella avgifterna har uppburits under en längre tid utan att vare sig dessa myndigheter eller de avgiftsskyldiga har varit medvetna om denna olaglighet.**

3) **Gemenskapsrätten på sitt nuvarande utvecklingsstadium är inte till hinder för att en medlemsstat, som har underlåtit att genomföra direktiv 69/335 i dess ändrade lydelse på ett korrekt sätt, åberopar en nationell preskriptionsfrist, som börjar löpa den dag den aktuella avgiften kunde tas ut, mot ett krav på återbetalning av avgifter som har uppburits i strid med gemenskapsrätten, om en sådan frist inte är mindre förmånlig för talan som väcks med stöd av gemenskapsrätten än för talan som väcks med stöd av nationell rätt och den inte gör utövandet av de rättigheter som följer av gemenskapsrätten praktiskt taget omöjligt eller alltför svårt.**

4) **Artikel 10 jämförd med artikel 12.1 e i direktiv 69/335 i dess ändrade lydelse medför rättigheter som enskilda kan åberopa vid de nationella domstolarna.**

Rodríguez Iglesias Gulmann Ragnemalm

Wathelet Mancini Moitinho de Almeida

Kapteyn Murray Edward

Puissochet Hirsch Jann Sevón

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 2 december 1997.

R. Grass G. C. Rodríguez Iglesias

Justitiesekreterare Ordförande