DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

10. september 2002 *

I de forenede sager C-216/99 og C-222/99,

angående anmodninger, som Tribunale di Milano (Italien) (sag C-216/99) og Corte d'appello di Roma (Italien) (sag C-222/99) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i de for nævnte retter verserende sager,

Riccardo Prisco Srl

mod

Amministrazione delle Finanze dello Stato (sag C-216/99),

og

Ministero delle Finanze

mod

CASER SpA (sag C-222/99),

* Processprog: italiensk.

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 10 og artikel 12, stk. 1, litra e), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405) samt vedrørende fortolkningen af de fællesskabsretlige regler vedrørende tilbagesøgning af fejlagtigt erlagte beløb,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, F. Macken, og dommerne J.-P. Puissochet (refererende dommer), R. Schintgen, V. Skouris og J.N. Cunha Rodrigues,

generaladvokat: C. Stix-Hackl
justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Riccardo Prisco Srl ved avvocati M. Costanza og A. Bozzi

— CASER SpA ved avvocati A. Crosta, A. Bozzi og G. Bozzi

— den italienske regering ved U. Leanza, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato F. Quadri

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og H. Michard, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 22. november 2001 er afgivet mundtlige indlæg af Riccardo Prisco Srl ved M. Costanza og A. Bozzi, af CASER SpA ved A. Bozzi og G. Bozzi, af den italienske regering ved avvocato dello Stato G. de Bellis og af Kommissionen ved E. Traversa,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 31. januar 2002,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelser af 15. maj 1999 og 12. maj 1999, indgået til Domstolen henholdsvis den 7. og 10. juni 1999, har Tribunale di Milano og Corte d'appello di Roma i medfør af artikel 234 EF begge forelagt to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 10 og artikel 12, stk. 1, litra e), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405, herefter »direktivet«) samt vedrørende fortolkningen af de fællesskabsretlige regler vedrørende tilbagesøgning af fejlagtigt erlagte beløb.

2 Spørgsmålene er blevet rejst under sager mellem Riccardo Prisco Srl (herefter »Prisco«) og CASER SpA (herefter »CASER«) og de italienske skatte- og afgiftsmyndigheder (herefter »myndighederne«) vedrørende afgifter, som de to selskaber har erlagt i perioden mellem 1985 og 1992, og som efterfølgende er blevet kendt stridende mod fællesskabsretten.

3 De pågældende afgifter er blevet opkrævet i form af gebyrer for registrering i selskabsregistret af forskellige dokumenter vedrørende selskaberne. De tilbagebetalingskrav, Prisco og CASER har fremsat, vedrører gebyrer, som er betalt for registreringen af stiftelsesdokumentet og dettes fortsatte registrering i de følgende år.

4 Der har allerede været forelagt præjudicielle spørgsmål for Domstolen vedrørende de pågældende gebyrers forenelighed med fællesskabsretten og betingelserne for at få dem tilbagebetalt. Disse spørgsmål var baggrunden for Domstolens dom af 20. april 1993 (forenede sager C-71/91 og C-178/91, Ponente Carni og Cispadana Costruzioni, Sml. I, s. 1915, herefter »Ponente Carni-dommen«) og domme af 15. september 1998 (sag C-231/96, Edis, Sml. I, s. 4951, sag C-260/96, Spac, Sml. I, s. 4997, og forenede sager C-279/96, C-280/96 og C-281/96, Ansaldo Energia m.fl., Sml. I, s. 5025).

Tvisternes baggrund og de relevante retsregler

5 Det gebyr, der opkræves for registrering af de vigtigste dokumenter vedrørende selskaber i det register over handelsselskaber, der føres af domstolenes justitskontorer, blev indført ved dekret nr. 641 af 26. oktober 1972 fra republikkens præsident (GURI nr. 292 af 11.11.1972, supplement nr. 3).

6 Gebyret skulle erlægges ved registrering i registret af følgende dokumenter: Stiftelsesdokumentet, dokumenter vedrørende kapitalforhøjelser, forlængelse af et selskabs levetid, ændring af selskabets formål eller form, fusion, andre ændringer af stiftelsesdokumentet samt selskabsdokumenter, som skal registreres i medfør af bestemmelserne i codice civile.

7 Gebyret, som er blevet ændret adskillige gange, varierede alt efter de berørte selskabers retlige form for så vidt angik registreringen af selskabets stiftelsesdokument, men var det samme for registreringen af de øvrige dokumenter. I lovdekret nr. 853 af 19. december 1984 (GURI nr. 347 af 19.12.1984), omdannet til lov ved lov nr. 17 af 17. februar 1985 (GURI nr. 41a af 17.2.1985), bestemtes det, at gebyret for registrering i registret af stiftelsesdokumentet også skulle betales den 30. juni hvert år derefter.

8 En række selskaber havde bestridt, at gebyret var foreneligt med direktivets artikel 10 og 12, for så vidt som det vedrørte registreringen af stiftelsesdokumentet og dettes fortsatte registrering i de følgende år. I Ponente Carnidommen udtalte Domstolen som svar på en præjudiciel forelæggelse, at direktivets artikel 10 skal fortolkes således, at den — medmindre andet følger af undtagelsesbestemmelserne i artikel 12 — er til hinder for opkrævning af et årligt gebyr for registrering af kapitalselskaber, uanset om afgiftsprovenuet medgår til finansiering af den forvaltningsgren, der forestår førelsen af det register, som selskaberne registreres i. Domstolen fastslog endvidere, at direktivets artikel 12 skal fortolkes således, at afgifter, der har karakter af vederlag, jf. nævnte artikels stk. 1, litra e), kan være beløb, der opkræves som modydelse for lovpåbudte dispositioner i almenhedens interesse, som f.eks. registrering af kapitalselskaber, og at beløbenes størrelse, der kan variere efter selskabsformen, skal beregnes på grundlag af de med dispositionen forbundne omkostninger, der skønsmæssigt vil kunne fastsættes til et bestemt beløb.

9 Som svar på et præjudicielt spørgsmål, der var forelagt af en ret i en anden medlemsstat, præciserede Domstolen i dom af 2. december 1997 (sag C-188/95,

Fantask m.fl., Sml. I, s. 6783), at direktivets artikel 12, stk. 1, litra e), skal fortolkes således, at afgiftsbeløb, der opkræves i forbindelse med registrering af stiftelse af og kapitalforhøjelse i aktieselskaber og anpartsselskaber, for at have karakter af vederlag udelukkende skal beregnes ud fra omkostningerne ved de pågældende formaliteter, dog således at afgiftsbeløbene også kan dække udgifterne ved mindre omfattende opgaver, som udføres vederlagsfrit. Ved beregningen af afgiftsbeløbene har en medlemsstat ret til at tage hensyn til samtlige omkostninger, der har sammenhæng med registreringerne, herunder også den del af generalomkostningerne, der kan henføres dertil. En medlemsstat har endvidere ret til at fastsætte faste afgiftsbeløb og at fastsætte afgiftsbeløbene for et ubestemt tidsrum, når den med bestemte intervaller sikrer sig, at beløbene fortsat ikke overstiger de gennemsnitlige omkostninger ved de pågældende dispositioner.

10 På grundlag af Ponente Carni-dommen fastslog forskellige italienske domstole, at opkrævningen af gebyret for stiftelsesdokumentet ved registreringen og for hvert følgende år var i strid med fællesskabsretten, og de italienske myndigheder vedtog lovdekret nr. 331 af 30. august 1993 (GURI nr. 203 af 30.8.1993), med ændringer omdannet til lov ved lov nr. 427 af 29. oktober 1993 (GURI nr. 255 af 29.10.1993). I henhold til dette lovdekrets artikel 61, stk. 1, udgjorde gebyret for registrering af stiftelsesdokumentet 500 000 ITL, uanset selskabets retlige form. Beløbet skulle kun betales én gang (gebyret blev efterfølgende definitivt ophævet med virkning fra den 1.1.1998 ved lov nr. 549 af 28.12.1995). I henhold til ovennævnte lovdekret blev gebyret ikke længere opkrævet i alle efterfølgende år, og der blev fastsat et engangsbeløb på 250 000 ITL for registrering af andre dokumenter end stiftelsesdokumentet.

11 Under sager, der var anlagt med krav om tilbagebetaling af de gebyrer, der siden 1992 var opkrævet for registreringen af stiftelsesdokumentet og dettes fortsatte registrering i de følgende år, fastslog Corte suprema di cassazione i dom nr. 3458 af 23. februar 1996 (herefter »dom nr. 3458/1996«), at de pågældende

tilbagebetalinger var omfattet af den præklusive frist, der er fastsat i artikel 13, stk. 2, i dekret nr. 641/1972. I denne bestemmelse hedder det:

»Den afgiftspligtige kan fremsætte krav om tilbagebetaling af afgifter, der er betalt ved en fejl, inden for den præklusive frist på tre år, der løber fra den dag, hvor afgiften er betalt, eller såfremt den akt, for hvilken afgiften skal betales, afslås, fra den dato, hvor dette meddeles.«

12 En række italienske domstole forelagde præjudicielle spørgsmål for Domstolen, hvorved de ønskede oplyst, om det var foreneligt med fællesskabsretten at gøre en sådan frist gældende. Domstolen kendte i Edis-, Spac- og Ansaldo Energia m.fl.-dommene for ret, at den omstændighed, at Domstolen har afsagt en præjudiciel dom vedrørende fortolkningen af en fællesskabsretlig bestemmelse, men ikke har begrænset dommens tidsmæssige virkninger, ikke berører en medlemsstats ret til at afskære tilbagebetalingskrav vedrørende afgifter, der er opkrævet i strid med den pågældende bestemmelse, under henvisning til en national, præklusiv frist. Domstolen fastslog endvidere, at fællesskabsretten ikke er til hinder for, at en medlemsstat afskærer tilbagebetalingskrav vedrørende afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, under henvisning til en national, præklusiv frist på tre år, som er en undtagelse fra statens almindelige ordning for søgsmål med påstand om tilbagebetaling af beløb erlagt i urigtig formening om skyld mellem private, for hvilke der gælder en gunstigere frist, forudsat at den pågældende præklusive frist finder anvendelse uden forskel på tilbagebetalingskrav vedrørende afgifter, der støttes på fællesskabsretten, og krav, der støttes på national ret. Endelig fastslog Domstolen, at under de i den pågældende sag foreliggende omstændigheder er fællesskabsretten heller ikke til hinder for, at en medlemsstat afskærer tilbagebetalingskrav vedrørende afgifter, der er opkrævet i strid med et direktiv, under henvisning til en national, præklusiv frist, der regnes fra det tidspunkt, hvor de pågældende afgifter blev betalt, selv om direktivet på det pågældende tidspunkt endnu ikke var blevet korrekt gennemført i national ret.

13 Endvidere fastslog Domstolen i Ansaldo Energia m.fl.-dommen med hensyn til spørgsmålet om renter af sådanne tilbagebetalingskrav, at fællesskabsretten i tilfælde af tilbagebetalingskrav vedrørende afgifter, der er opkrævet i strid med

fællesskabsretten, ikke er til hinder for, at der beregnes renter efter mindre gunstige regler end dem, som i almindelighed gælder med hensyn til krav mellem private om tilbagebetaling af beløb, der er erlagt i urigtig formening om skyld, forudsat at de pågældende regler finder anvendelse uden forskel på søgsmål vedrørende de nævnte afgifter, der støttes på fællesskabsretten, og dem, der støttes på national ret.

14 Artikel 11 i lov nr. 448 af 29. december 1998 om finansloven for 1999 (GURI af 29.12.1998, ordinært tillæg nr. 302), hvis anvendelse hovedsagerne vedrører, er vedtaget efterfølgende for med tilbagevirkende kraft at regulere spørgsmålet om tilbagebetalingskrav vedrørende de gebyrer, der er opkrævet i perioden 1985-1992, dvs. forud for det tidspunkt, hvor bestemmelserne i lovdekret nr. 331/1993 som nævnt ovenfor i præmis 10 fandt anvendelse.

15 Denne bestemmelse har følgende ordlyd:

»1. Artikel 61, stk. 1, i lovdekret nr. 331 af 30. august 1993, med ændringer omdannet til lov ved lov nr. 427 af 29. oktober 1993, skal fortolkes således, at de i artikel 4 i tariffen i bilaget til dekret nr. 641 af 26. oktober 1972 fra republikkens præsident, som ændret ved samme artikel 61, omhandlede afgifter og gebyrer for registrering i selskabsregistret skal betales for årene 1985, 1986, 1987, 1988, 1989, 1990, 1991 og 1992 med 50 000 ITL for registreringen af stiftelsesdokumenter og med de nedenfor angivne faste årlige beløb for registrering af andre selskabsdokumenter for hvert år fra 1985 til 1992:

a) for aktieselskaber og kommanditaktieselskaber 750 000 ITL

b) for anpartsselskaber 400 000 ITL

c) for andre selskaber 90 000 ITL.

2. Selskaber, der i de i stk. 1 nævnte år har betalt gebyret for registrering i selskabsregistret samt det årlige gebyr, som er omhandlet i artikel 3, stk. 18 og 19, i lovdekret nr. 853 af 19. december 1984, med ændringer omdannet til lov ved lov nr. 17 af 17. februar 1985, kan opnå tilbagebetaling af forskellene mellem de indbetalte og de skyldige beløb i henhold til stk. 1, under forudsætning af rettidig indgivelse af begæring herom, jf. artikel 13 i dekret nr. 641 af 26. oktober 1972 fra republikkens præsident.

3. Af det beløb, der skal tilbagebetales, betales fra datoen for indgivelse af begæringer om tilbagebetaling rente efter loven med den på datoen for denne lovs ikrafttræden gældende rentesats.

[...]«

16 For perioden 1985-1992 blev gebyret for registrering af stiftelsesdokumentet således med tilbagevirkende kraft fastsat til et engangsbeløb på 500 000 ITL, uanset det berørte selskabs retlige form (hvilket også var tilfældet med virkning fra 1993), mens gebyrerne for registrering af andre selskabsdokumenter er differentieret alt efter de berørte selskabers retlige form og udgør et skønsmæssigt fastsat beløb, der skal betales hvert år, uanset hvor mange dokumenter der faktisk

registreres (en anden løsning end den, der var gældende med virkning fra 1993, idet det i henhold til lovdekret nr. 331/1993 er hvert enkelt registreret dokument, der uanset det berørte selskabs retlige form medfører opkrævning af et individuelt gebyr på 250 000 ITL).

17 Det fremgår af det oplyste, at artikel 11 i lov nr. 448/1998 ligeledes, nemlig i stk. 2 og 3, indeholder de nærmere regler om tilbagebetaling af gebyrer, som selskaber har betalt i perioden 1985-1992 i medfør af de oprindeligt gældende bestemmelser i lovdekret nr. 853/1984 for registrering i registret af stiftelsesdokumentet og dettes fortsatte registrering i de følgende år. En række italienske domstole erklærede på grundlag af Ponente Carni-dommen disse regler uforenelige med direktivets artikel 10 og 12. Det er bestemt, at tilbagebetalingen sker med forskellen mellem de beløb, der skal erlægges i form af de med tilbagevirkende kraft fastsatte gebyrer, der blev indført ved artikel 11, stk. 1, i lov nr. 448/1998, og dem, der er indbetalt i medfør af den oprindeligt gældende gebyrordning, dog under forudsætning af, at der er fremsat et tilbagebetalingskrav inden for den i artikel 13, stk. 2, i dekret nr. 641/1972 fastsatte frist.

18 Ifølge oplysningerne fra Corte d'appello di Roma er den rentesats, der er gældende med hensyn til tilbagebetaling med virkning fra datoen for fremsættelsen af kravet, således som fastsat i artikel 11, stk. 3, i lov nr. 448/1998, lavere end den rentesats, der finder anvendelse ved tilbagebetaling af beløb, der med urette er betalt i form af skatter og afgifter, og som er opkrævet i henhold til national ret, og de rentesatser, der finder anvendelse med hensyn til krav mellem private om tilbagebetaling af beløb, der er erlagt i urigtig formening om skyld.

Tvisterne i hovedsagerne og de præjudicielle spørgsmål

Sag C-216/99

19 Myndighederne har gjort gældende, at den treårige forældelsesfrist, der er angivet i artikel 13 i dekret nr. 641/1972, finder anvendelse på det tilbagebetalingskrav,

Prisco har fremsat vedrørende de beløb, selskabet i henhold til den oprindeligt gældende gebyrordning betalte i perioden 1987-1992 i form af gebyr for registrering af stiftelsesdokumentet og dettes fortsatte registrering i de følgende år.

20 Tribunale di Milano, som sagen er indbragt for, har herefter forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af borgerne — hvorefter medlemsstaterne, som Domstolen har fastslået i dommen af 21. juni 1988 [sag 257/86, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 3249] og i andre domme, på et EF-reguleret område er forpligtet til at udforme deres retsregler så utvetydigt, at de berørte personer sættes i stand til på tilstrækkeligt klar og tydelig måde at kende deres rettigheder og forpligtelser, og domstolene i stand til at sikre iagttagelsen heraf — og det fællesskabsretlige proportionalitetsprincip til hinder for, at medlemsstaten påberåber sig nationale bestemmelser om rettighedsfortabelse på grund af passivitet som dem, der fremgår af bestemmelsen i artikel 11, stk. 2, i lov nr. 448 af 23. december 1998, sammenholdt med artikel 13, stk. 2, i dekret nr. 641/1972 fra republikkens præsident, idet det tages i betragtning, at den nævnte artikel 11 med tilbagevirkende gyldighed har udvidet den frist på tre år, efter hvis udløb rettighederne fortabes, til også at omfatte betalt, men ikke skyldig skat, hvorimod denne frist i den nævnte artikel 13, stk. 2 — på grundlag af den egentlige betydning af de ord, der er anvendt i sammenhængen — udtrykkeligt var begrænset til det tilfælde, hvor der var tale om »tilbagebetaling af skatter betalt ved en fejltagelse«, således at ikke blot de berørte personer, men også alle de retter, der tager stilling til realiteten, tilskyndes til at fortolke bestemmelserne på denne måde?

2) Skal bestemmelserne i artikel 10 og artikel 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/335/EØF fortolkes således, at de er til hinder for, at der indføres en national bestemmelse som den, den italienske lovgiver har indført ved

artikel 11, stk. 1 og 2, i lov nr. 448/1998, hvorefter der — a posteriori — i de beløb, der skal tilbagebetales, fordi de er erlagt i årlig afgift i urigtig formening om skyld, skal fratrækkes et fast beløb for registrering af selskabsdokumenterne i handelsregistret (dengang justitskontorernes registre), for hvilken hvert selskab allerede havde betalt en afgift fastsat i de nationale bestemmelser? Sammenfattende ønskes det — på baggrund af det nævnte direktiv — oplyst, om den nationale lovgiver a posteriori og ved en såkaldt fortolkende lov må fordoble allerede betalte afgifter.«

Sag C-222/99

21 Ved dom offentliggjort den 4. februar 1995 dømte Tribunale di Roma (Italien) myndighederne til at tilbagebetale CASER 78 mio. ITL med renter efter loven med virkning fra sagsanlægget. Beløbet svarer til de gebyrer, selskabet i henhold til den oprindeligt gældende gebyrordning i perioden 1985-1992 havde betalt for den fortsatte registrering i registret af selskabets stiftelsesdokument.

22 Myndighederne appellerede afgørelsen til Corte d'appello di Roma og påberåbte sig for denne retsinstans de med tilbagevirkende kraft fastsatte bestemmelser i artikel 11 i lov nr. 448/1998, såvel med henblik på at få nedsat det beløb, der skulle tilbagebetales i hovedsagen (med fradrag af de med tilbagevirkende kraft faste årlige gebyrer for registrering i registret i perioden 1985-1992 af andre dokumenter end stiftelsesdokumentet) som med henblik på betaling af lavere renter end dem, førsteinstansen havde tilkendt.

23 Corte d'appello di Roma har herefter forelagt følgende præjudicielle spørgsmål for Domstolen:

»1) Kan i forbindelse med et selskabs søgsmål ved italienske domstole med påstand om tilbagebetaling af gebyrer (»tassa di concessione governativa«), der er betalt i årene 1985-1992 i henhold til love, der var i strid med artikel 10 i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 (jf. Domstolens dom af 20.4.1993 i de forenede sager C-71/91 og C-178/91 [Ponente Carni]), den senere indførte bestemmelse i artikel 11, stk. 1, i lov nr. 448 af 23. december 1998, der med tilbagevirkende gyldighed fastsætter det engangsbeløb, der skal betales for registrering af et selskabs stiftelsesdokument til 500 000 ITL og de beløb, der skal betales for registrering af andre selskabsdokumenter til forskellige faste beløb (på mellem 750 000 og 90 000 ITL afhængigt af selskabstypen), antages at være i overensstemmelse med de fællesskabsretlige principper og den fortolkning af nævnte direktiv, som Domstolen har fastlagt i dommen af 20. april 1983 i de forenede sager C-71/91 og C-178/91?

Baggrunden for dette spørgsmål er, at nævnte bestemmelse (artikel 11, stk. 1, i lov nr. 448 fra 1998), selv om den tilsyneladende, når henses til de objektivt beskedne beløb og den fornyede henvisning til registreringen af selskabsdokumenterne, som udgangspunkt har faste beløb, der synes afpasset efter omkostningerne ved ydelsen [dvs. afgifter, der har karakter af vederlag, jf. artikel 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/335], faktisk må antages at være udstedt, uden at der forinden er gennemført nogen som helst opgørelse eller beregning af omkostningerne ved den ydelse, selskaberne modtager (omkostninger, der let skulle kunne fastlægges, når der er tale om omkostninger vedrørende afsluttede regnskabsår, under hensyntagen til antallet af ansatte og deres kvalifikationer, den tid, disse har anvendt, samt til de forskellige direkte udgifter, der er nødvendige til gennemførelse af dispositionen), og uden at der synes at være nogen troværdig forbindelse mellem de krævede beløb og den ydelse, der i sin tid konkret opnåedes af selskaberne, der i øvrigt havde betalt en afgift for registrering og et gebyr for årlig fornyelse heraf, og ikke for en registrering mod betaling af faste beløb af selskabsdokumenter.

2) Er, uafhængigt af spørgsmålet om, hvorvidt de beløb, som den italienske stat opkræver i henhold til artikel 11, stk. 1, i lov nr. 448 fra 1998, udgør et

vederlag, den lovbestemte rente, som staten skal betale af de afgiftsbeløb, der skal tilbagebetales til selskaberne efter den udtrykkelige bestemmelse herom i artikel 11, stk. 3, med virkning fra tilbagebetalingskravets fremsættelse og med en årlig rentesats, der konkret er fastsat til 2,5%, og som dermed er lavere end de satser, der generelt gælder vedrørende renter af afgiftsbeløb, der er betalt i urigtig formening om skyld, ifølge artikel 1 og 5 i lov nr. 29 af 29. januar 1961 (med senere ændringer), eller for så vidt angår tilbagebetaling af beløb, der objektivt ikke skyldtes, ifølge artikel 2033 i codice civile, efter princippet om ækvivalens mellem de to retsordener (den nationale og den fællesskabsretlige) for så vidt angår den beskyttelse, som borgerne har krav på, og efter effektivitetsprincippet for udøvelsen af de rettigheder, der er tillagt ved fællesskabsretten, lovlig? De to nævnte princippers gyldighed er gentagne gange blevet fremhævet af Domstolen i dommene af 15. september 1998 i Spac-sagen (sag C-260/96), Edis-sagen (sag 231/96) og Ansaldo-sagen (forenede sager C-279/96, C-280/96 og C-281/96).«

24 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 17. september 2001 blev sag C-216/99 og C-222/99 forenet med henblik på den mundtlige forhandling og domsafsigelsen.

25 Ved begæring indleveret til Domstolens Justitskontor den 23. april 2002 har Prisco og CASER anmodet om genåbning af den mundtlige forhandling, der blev afsluttet den 31. januar 2002, efter at generaladvokaten havde fremsat forslag til afgørelse.

26 Det skal hertil bemærkes, at Domstolen ex officio, efter at have hørt generaladvokaten eller på parternes begæring i overensstemmelse med artikel 61 i Domstolens procesreglement, kan træffe bestemmelse om genåbning af den mundtlige forhandling, såfremt den finder, at sagen er utilstrækkeligt oplyst, eller at sagen skal afgøres på grundlag af et argument, som ikke har været drøftet af parterne (jf. dom af 10.2.2000, forenede sager C-270/97 og C-271/97, Deutsche Post, Sml. I, s. 929, præmis 30).

27 Til støtte for begæringen har Prisco og CASER henvist til, at der foreligger en ny faktisk omstændighed, idet Corte costituzionale den 10. april 2002 afsagde kendelse nr. 113/2002, efter at Tribunale di Firenze (Italien) havde anmodet Corte costituzionale om at tage stilling til, om artikel 13, stk. 2, i dekret nr. 641/1972 er forenelig med den italienske forfatning.

28 Anmodningen fra Tribunale di Firenze vedrørte således en af de nationale bestemmelser, der er omhandlet i det første spørgsmål, som Tribunale di Milano har forelagt Domstolen i sag C-216/99. Det fremgår imidlertid af det oplyste, at Corte costituzionale i kendelsen fastslår, at det er åbenbart, at den anmodning, Tribunale di Firenze har fremsat, skal afvises, idet artikel 13, stk. 2, i dekret nr. 641/1972 ikke umiddelbart og specifikt finder anvendelse i den sag, der var indbragt for Tribunale di Firenze, og den bestemmelse, der ifølge Corte costituzionale finder anvendelse i den pågældende sag, er artikel 11, stk. 2, i lov nr. 448/1998. Den af Corte costituzionale afsagte kendelse tager således ikke stilling til det materielle indhold af artikel 13, stk. 2, i dekret nr. 641/1972 og ændrer følgelig ikke den nationale retlige ramme, således som denne fremgår af de retsforhandlinger, der har fundet sted i hovedsagerne.

29 Heraf følger, at den af Corte costituzionale afsagte kendelse i relation til de spørgsmål, der er forelagt Domstolen, ikke kan betragtes som en ny faktisk omstændighed, der kan begrunde en genåbning af den mundtlige forhandling, og at den af Prisco og CASER fremsatte begæring således ikke kan tages til følge.

30 Spørgsmålene fra de to foreliggende retsinstanser vedrører nærmere bestemt tre aspekter.

31 For det første ønsker retsinstanserne fællesskabsretlige fortolkningselementer for at kunne tage stilling til, om de gebyrer, der med tilbagevirkende kraft er indført ved artikel 11, stk. 1, i lov nr. 448/1998, og som tilsigter at omfatte registreringen

af stiftelsesdokumentet og de øvrige selskabsdokumenter i perioden 1985-1992, er forenelige med direktivets artikel 10 og 12, bl.a. for så vidt som de pågældende gebyrer skal fradrages ved tilbagebetalingen af gebyrer, der er betalt i medfør af de oprindeligt gældende bestemmelser i lovdekret nr. 853/1984 (det andet spørgsmål fra Tribunale di Milano og det første spørgsmål fra Corte d'appello di Roma).

32 For det andet ønsker Tribunale di Milano med sit første spørgsmål oplyst, om den præklusive frist på tre år, som myndighederne i medfør af artikel 11, stk. 2, i lov nr. 448/1998, sammenholdt med artikel 13 i dekret nr. 641/1972, anvender på kravene om tilbagebetaling af de gebyrer, der er betalt i medfør af de oprindeligt gældende bestemmelser i lovdekret nr. 853/1984, er forenelig med fællesskabsretten.

33 Endelig ønsker Corte d'appello di Roma med sit andet spørgsmål oplyst, om den rentesats, der i medfør af artikel 11, stk. 3, i lov nr. 448/1998 er fastsat med hensyn til tilbagebetalingen af de gebyrer, der er betalt i medfør af de oprindeligt gældende bestemmelser i lovdekret nr. 853/1984, er forenelig med fællesskabsretten.

De gebyrer, der er indført med tilbagevirkende kraft, og som skal fradrages i de beløb, der kræves tilbagebetalt

Indlæg for Domstolen

34 Prisco og CASER har indledningsvis anført, at for så vidt angår perioden 1985-1992, som er omtvistet i hovedsagen, har de to selskaber allerede måttet betale en kapitaltilførselsafgift og derudover betalt sekretariatsafgifter (»diritti di

cancelleria«) samt i givet fald også stempelafgifter, der har karakter af vederlag, hver gang de har ladet registrere et dokument eller en faktisk omstændighed i registret i medfør af codice civile. De i denne sag omhandlede gebyrer har således måttet erlægges ud over den kapitaltilførselsafgift, der er omhandlet i direktivets artikel 2-9, og ud over afgifter, der har karakter af vederlag, og som udtrykkeligt er tilladt i henhold til direktivets artikel 12, stk. 1, litra e), for de samme transaktioner og registreringer.

35 For så vidt for det første angår det gebyr, der med tilbagevirkende kraft er indført for registrering af stiftelsesdokumentet, har Prisco og CASER gjort gældende, at vederlaget for den tjenesteydelse, der er udført for registreringen i registret, allerede er omfattet af sekretariatsafgifterne. De har i den forbindelse fremlagt en beregning med henblik på at godtgøre, at de 8 000 ITL, de har måttet betale i perioden 1985-1992 i form af de pågældende afgifter, rigeligt dækker omkostningerne ved kontorernes tjenesteydelser. Ifølge Prisco og CASER er gebyret for registreringen af stiftelsesdokumentet derfor under alle omstændigheder i strid med direktivets artikel 10 og 12, idet der herved er blevet betalt for den samme tjenesteydelse to gange.

36 Prisco og CASER har subsidiært anført, at før gebyret for registreringen af stiftelsesdokumentet blev fastsat med tilbagevirkende kraft, skulle der være foretaget en beregning af omkostningerne ved den tjenesteydelse, der i perioden 1985-1992 blev udført i forbindelse med registreringen af et sådant dokument. Ifølge Prisco og CASER er et beløb på 500 000 ITL for højt, idet det beløb på 8 000 ITL, der er opkrævet i form af sekretariatsafgifter, allerede er tilstrækkeligt. De har tilføjet, at det ikke er nødvendigt at foretage en ajourføring af de beløb, der skal betales, eftersom både sekretariatsafgifterne og de gebyrer, der skulle erlægges i medfør af de oprindeligt gældende bestemmelser, i sin tid er blevet indbetalt til myndighederne. De har endelig anført, at Domstolen i Fantask m.fl.-dommen har udtalt, at en skønsmæssig fastsættelse skal ske på rimeligt grundlag, idet der særligt tages hensyn til antallet af ansatte og deres kvalifikationer, den tid, de ansatte anvender, samt til de forskellige direkte udgifter, der er nødvendige til gennemførelse af dispositionen. Med henvisning hertil har Prisco og CASER anført, at intet giver holdepunkter for at antage, at sådanne principper er blevet overholdt i hovedsagerne. Det omtvistede gebyr har følgelig ikke karakter af vederlag og er i strid med direktivets artikel 10 og 12.

37 For det andet har Prisco og CASER med hensyn til det årlige, faste gebyr, der er indført for registreringen af andre dokumenter end stiftelsesdokumentet, anført, at Domstolen i dom af 11. juni 1996 (sag C-2/94, Denkavit Internationaal m.fl., Sml. I, s. 2827) har fortolket direktivets artikel 10, litra c), således, at der med bestemmelsen søges undgået afgifter, der, uanset de ikke opkræves af kapitaltilførsler som sådanne, dog opkræves på grund af formaliteter, der skyldes selskabets juridiske karakter, dvs. på grund af dets egenskab af middel til at tilføre kapital.

38 Ifølge Prisco og CASER er der imidlertid ingen tvivl om, at gebyrerne for registrering af andre selskabsdokumenter end stiftelsesdokumentet vedrører en formalitet, der skyldes de berørte selskabers retlige form. Endvidere kan den omstændighed, at direktivets artikel 10, litra c), omhandler »indregistrering eller andre formaliteter, der går forud for udøvelse af en virksomhed«, ikke med føje påberåbes til støtte for, at de gebyrer, der skal erlægges for registreringen af andre dokumenter end stiftelsesdokumentet, ikke er omfattet af forbuddet i den nævnte bestemmelse. I Fantask m.fl.-dommen har Domstolen således ifølge selskaberne præciseret, at de formaliteter, bestemmelsen omhandler, er alle de formaliteter, som selskaber skal overholde, ikke alene for at kunne påbegynde udøvelsen af deres virksomhed, men også med henblik på deres fortsatte udøvelse.

39 Prisco og CASER har tilføjet, at det faste gebyr, der med tilbagevirkende kraft er indført for registrering af andre dokumenter end stiftelsesdokumentet i perioden 1985-1992, ikke kan antages at være en afgift, der har karakter af vederlag, og som er tilladt i henhold til direktivets artikel 12, stk. 1, litra e), idet det pågældende gebyr også opkræves, selv om der ikke faktisk er foretaget nogen registrering i de pågældende år, ligesom de påførte udgifter allerede er dækket af sekretariatsafgifterne. Prisco og CASER har endvidere påpeget, at selskaber, som faktisk har ladet registrere andre dokumenter end stiftelsesdokumentet i perioden 1985-1992, kan komme til at betale for registreringen tre gange, nemlig for det første i form af de gebyrer, der oprindeligt var gældende, dernæst i form af sekretariatsafgifterne og endelig i form af det faste gebyr, der er indført med tilbagevirkende kraft.

40 Såfremt Domstolen måtte fastslå, at sidstnævnte gebyr alligevel har karakter af vederlag, har Prisco og CASER understreget, at gebyrets størrelse er blevet fastsat, uden at der som bemærket af Corte d'appello di Roma forinden er foretaget en fastsættelse eller en beregning af omkostningerne ved den tjenesteydelse, der udføres for selskaberne.

41 Den italienske regering har først anført, at Domstolen i Ponente Carni-dommen har præciseret, at de afgifter, der har karakter af vederlag, og som er tilladt i henhold til direktivets artikel 12, stk. 1, litra e), kun omfatter beløb, der opkræves ved registreringen eller årligt, og hvis størrelse beregnes på grundlag af omkostningerne ved den erlagte tjenesteydelse, ligesom beløbet ikke må beregnes på grundlag af den berørte forvaltningsgrens samlede omkostninger. Som følge heraf fastslog de italienske domstole, at den gebyrordning, der oprindeligt var gældende i perioden 1985-1992, var i strid med fællesskabsretten.

42 Den italienske regering har tilføjet, at den nye ordning, der er indført med tilbagevirkende gyldighed for at undgå, at der ikke betales noget vederlag for registreringer, der er foretaget i perioden 1985-1992, netop svarer til de principper, der er opstillet i Ponente Carni-dommen. For det første fører ordningen ikke til, at der opkræves vederlag to gange for én og samme tjenesteydelse. Regeringen har navnlig påpeget, at når visse forvaltningsgrene i perioden 1985-1992 har opkrævet individuelle gebyrer for registrering af andre dokumenter end stiftelsesdokumentet, skyldes dette en forkert fortolkning af lovdekret nr. 853/1984. De pågældende registreringer var således omfattet af det gebyr, der blev opkrævet den 30. juni hvert år. For det andet skal det faste årlige gebyr, der med tilbagevirkende kraft er indført for registrering af andre dokumenter end stiftelsesdokumentet, kun betales i et bestemt år, såfremt der i det pågældende år faktisk er foretaget sådanne registreringer. For det tredje kræves det ifølge regeringen ikke efter direktivet, at der skal være en sammenhæng mellem den skønsmæssigt fastsatte størrelse af de gebyrer, der kræves betalt, og de faktiske omkostninger, myndighederne afholder i forbindelse med den særlige tjenesteydelse til et selskab. Et krav om, at der skal være en sådan sammenhæng, ville således være ensbetydende med, at der ikke må fastsættes afgifter på skønsmæssigt grundlag, hvilket Domstolen imidlertid anerkendte i

Ponente Carni- og Fantask m.fl. -dommene. For så vidt angår de foreliggende sager er størrelsen af de afgifter, der kræves betalt, rimelig og svarer gennemsnitligt til de afgifter, der i andre medlemsstater opkræves for sådanne formaliteter.

43 Kommissionen har med hensyn til det gebyr, der med tilbagevirkende kraft er indført for registreringen af stiftelsesdokumentet, anført, at der ikke er tvivl om, at det pågældende gebyr, hvis kontinuitet i forhold til det tidligere gebyr fremgår af henvisningen i dekret nr. 641/1972 til artikel 11 i lov nr. 448/1998, er omfattet af forbuddet i direktivets artikel 10, litra c), medmindre det er tilladt i henhold til direktivets artikel 12, stk. 1, litra e).

44 Kommissionen har nærmere anført, at en medlemsstat overholder de betingelser, der skal være opfyldt for, at de pågældende afgifter har karakter af vederlag, såfremt de er »rimelige«. I sit skriftlige indlæg har Kommissionen med henvisning til en sammenlignende undersøgelse af gebyrerne for registrering i tolv medlemsstater, som Kommissionen foretog i forbindelse med Ponente Carni-sagen, og som den efterfølgende har ajourført, anført, at det beløb på 500 000 ITL, som i medfør af artikel 11 i lov nr. 448/1998 opkræves for registreringen af stiftelsesdokumentet i perioden 1985-1992, var fastsat på rimeligt grundlag. Kommissionen har tilføjet, at med den nuværende omregningssats mellem euro og lire udgjorde de afgifter, de nævnte tolv medlemsstater opkrævede i 1991, i gennemsnit 314 000 ITL. Under hensyntagen til de otte år, der er forløbet, og de uundgåelige forskelle mellem de gennemsnitlige omkostninger i de forskellige stater, forekom det beløb på 500 000 ITL, der blev opkrævet i 1999, ikke overdrevent.

45 Under retsmødet gjorde Kommissionen imidlertid opmærksom på, at den havde modtaget oplysninger om, at der også var opkrævet sekretariatsafgifter for registreringen af stiftelsesdokumentet i perioden 1985-1992. Selv om de gebyrer, der oprindeligt var betalt for denne registrering og for den fortsatte registrering i de følgende år, blev tilbagebetalt, ville en anvendelse af det nye gebyr med tilbagevirkende kraft medføre, at der blev betalt for dispositionen to gange. Ifølge Kommissionen vil den undtagelse fra forbuddet mod at opkræve afgifter, der har karakter af vederlag, som findes i direktivets artikel 12, stk. 1, litra e), kun give

mening, såfremt der kun opkræves ét gebyr som betaling for en tjenesteydelse. Såfremt der opkræves to eller flere gebyrer for udførelsen af én enkelt tjenesteydelse, er det kun det gebyr, der konkret opkræves på det tidspunkt, hvor tjenesteydelsen leveres af den forvaltningsgren, som udfører den, der kan have karakter af vederlag. For så vidt angår de foreliggende sager er det kun de sekretariatsafgifter, der er opkrævet i perioden 1985-1992, der har en sådan karakter, og som kan være tilladt i henhold til direktivets artikel 12, stk. 1, litra e), uanset i øvrigt hvilken størrelse det nye gebyr, der er indført med tilbagevirkende kraft, måtte have.

46 For så vidt angår det nye faste årlige gebyr, der med tilbagevirkende kraft er indført for registreringen af andre dokumenter end stiftelsesdokumentet, har Kommissionen, i det væsentlige af de samme grunde som Prisco og CASER, anført, at dette gebyr også er omfattet af direktivets artikel 10, litra c), og at det ikke kan falde ind under undtagelsen i direktivets artikel 12, stk. 1, litra e), for afgifter, der har karakter af vederlag. Kommissionen har nærmere anført, at da gebyret uden videre skal betales, også selv om der ikke er foretaget en registrering af et dokument i det pågældende år, da der findes sekretariatsafgifter, og da der allerede er betalt gebyrer, såfremt der i medfør af den oprindeligt gældende gebyrordning er foretaget registreringer, kan den nye ordning, der er indført med tilbagevirkende kraft, føre til, at et selskab kommer til at betale gebyrer, selv om der ikke er udført nogen tjenesteydelse overhovedet, eller til, at selskabet kommer til at betale for den samme tjenesteydelse to eller måske endda tre gange.

Domstolens bemærkninger

47 Indledningsvis bemærkes, at der først skal tages stilling til, om gebyrer, som f.eks. de omtvistede gebyrer, der er indført ved artikel 11, stk. 1, i lov nr. 448/1998, er omfattet af en af forbudsbestemmelserne i direktivets artikel 10. I den forbindelse bemærkes, at det er ubestridt, at de pågældende gebyrer ikke udgør kapitaltilførselsafgifter.

48 Dernæst bemærkes, at direktivets artikel 10, fortolket på baggrund af sidste betragtning til direktivet, bl.a. forbyder afgifter med samme kendetegn som afgiften på kapitaltilførsler. Hermed sigtes der bl.a. til afgifter, som, uanset deres form, skal betales ved stiftelse af et kapitalselskab og udvidelse af dets kapital [artikel 10, litra a)] eller ved indregistrering eller andre formaliteter, der går forud for udøvelse af en virksomhed, og som et selskab kan pålægges på grund af dets juridiske karakter [artikel 10, litra c)]. Det sidstnævnte forbud har sin berettigelse i det forhold, at uanset de pågældende afgifter ikke opkræves af kapitaltilførsler som sådanne, opkræves de dog på grund af formaliteter, der skyldes selskabets juridiske karakter, dvs. på grund af dets egenskab af middel til at samle kapital, hvorfor afgifternes opretholdelse kan bringe de formål i fare, der forfølges med direktivet (jf. Denkavit Internationaal m.fl.-dommen, præmis 23, og Fantask m.fl.-dommen, præmis 21).

49 Med hensyn til den foreliggende sag er gebyret for registrering af stiftelsesdokumentet, for så vidt som det svares for registrering af nye selskaber, umiddelbart omfattet af forbuddet i direktivets artikel 10. Tilsvarende må gælde, når gebyrerne skal svares for registrering af andre selskabsdokumenter, idet de i så fald også opkræves for en formalitet, der skyldes de pågældende selskabers juridiske karakter. Selv om registreringen af disse dokumenter strengt taget ikke er formaliteter, der går forud for udøvelse af kapitalselskabers virksomhed, er registreringen af de pågældende dokumenter dog en forudsætning for udøvelsen og den fortsatte udøvelse af virksomheden (jf. i denne retning Fantask m.fl.-dommen, præmis 22).

50 Der skal således tages stilling til, om gebyrer som dem, der er omtvistet i hovedsagen, kan være omfattet af den undtagelse, der i medfør af direktivets artikel 12, stk. 1, litra e), indrømmes med hensyn til afgifter, der har karakter af vederlag.

51 I den forbindelse bemærkes, at sondringen mellem afgifter, der i henhold til direktivets artikel 10 ikke må opkræves, og afgifter, der har karakter af vederlag, forudsætter, at sidstnævnte afgifter kun omfatter beløb, der opkræves ved

registreringen af selskabsdokumenter, og hvis størrelse beregnes på grundlag af omkostningerne ved den erlagte tjenesteydelse. Et beløb, hvis størrelse er ganske uden sammenhæng med omkostningerne ved den konkrete tjenesteydelse, eller som ikke beregnes på grundlag af omkostningerne ved den disposition, den er modydelse for, men på grundlag af samtlige drifts- og investeringsomkostninger for den forvaltningsgren, der forestår dispositionen, må antages at være en afgift, som alene falder ind under forbudsbestemmelsen i direktivets artikel 10 (Ponente Carni-dommen, præmis 41 og 42, og Fantask m.fl.-dommen, præmis 27).

52 For så vidt angår de faste årlige gebyrer, der med tilbagevirkende kraft skal betales for registreringen af andre dokumenter end stiftelsesdokumentet, og som er indført ved artikel 11 i lov nr. 448/1998, fremgår det af det oplyste, at når disse gebyrer skal betales ud over de gebyrer, der allerede er betalt i perioden 1985-1992 for registreringen af de samme dokumenter i medfør af den oprindeligt gældende ordning, og de berørte selskaber, bl.a. under hensyntagen til den præklusive frist, der fremgår af artikel 13 i dekret nr. 641/1972, ikke kan få sidstnævnte gebyrer tilbagebetalt, har de italienske myndigheder for registreringen af disse dokumenter opkrævet tilsvarende gebyrer, der må antages at have udgjort vederlag for den erlagte tjenesteydelse. Herefter, og uden at det er fornødent at tage stilling til, om omkostningerne ved registreringen af de pågældende dokumenter allerede er dækket af sekretariatsafgifterne, kan de pågældende faste gebyrer ikke antages at have karakter af vederlag.

53 De faste årlige gebyrer, der er indført med tilbagevirkende kraft, kan så meget desto mere ikke antages at have karakter af vederlag, såfremt de vedrører år, hvor der ikke er foretaget nogen registrering af andre dokumenter end stiftelsesdokumentet.

54 Med hensyn til det gebyr, der med tilbagevirkende kraft skal betales for registreringen af stiftelsesdokumentet, og som ligeledes er indført ved artikel 11 i lov nr. 448/1998, finder det samme ræsonnement som det, der er anlagt i denne doms præmis 52, anvendelse i relation til selskaber, som allerede har betalt et gebyr for registreringen af stiftelsesdokumentet i perioden 1985-1992, og som, bl.a. på grund af den præklusive frist, der fremgår af ovennævnte artikels stk. 2 og af artikel 13 i dekret nr. 641/1972, ikke kan kræve det tilbagebetalt.

55 For så vidt angår selskaber, der kan kræve de gebyrer, de allerede har betalt i perioden 1985-1992 for registreringen af stiftelsesdokumentet eller andre dokumenter, tilbagebetalt, tilkommer det de forelæggende retsinstanser på grundlag af de principper, der er opstillet i denne doms præmis 8 og 9, at efterprøve, om disse nye gebyrer, der med tilbagevirkende kraft er indført for disse dispositioner, har karakter af vederlag.

56 Det er naturligvis udelukket, at de pågældende gebyrer kan have en sådan karakter, såfremt det måtte vise sig, at de sekretariatsafgifter, der sideløbende hermed er betalt for de pågældende dispositioner, allerede dækker alle omkostningerne ved den erlagte tjenesteydelse. I modsætning til, hvad Kommissionen gjorde gældende under retsmødet, er forholdet imidlertid det, at når de nærmere regler om opkrævning af afgifter, der ikke har karakter af vederlag, ikke er blevet harmoniseret, står det medlemsstaterne frit for sideløbende at opkræve flere beløb for den erlagte tjenesteydelse, forudsat at det samlede beløb ikke overstiger omkostningerne ved tjenesteydelsen (jf. bl.a. i samme retning og med hensyn til beløb, der er opkrævet for udførelse af toldekspeditioner, dom af 21.3.1991, sag C-209/89, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 1575, præmis 10). Den omstændighed, at der sideløbende er opkrævet sekretariatsafgifter for de samme registreringer i registret som dem, de med tilbagevirkende kraft indførte gebyrer vedrører, er følgelig ikke i sig selv tilstrækkelig til, at det må afvises, at sidstnævnte gebyrer er afgifter, der har karakter af vederlag, og som er tilladt i henhold til direktivets artikel 12, stk. 1, litra e).

57 Det andet spørgsmål fra Tribunale di Milano og det første spørgsmål fra Corte d'appello di Roma skal herefter besvares med, at direktivets artikel 10 skal fortolkes således, at den — medmindre andet følger af undtagelsesbestemmelserne i direktivets artikel 12 — er til hinder for gebyrer, der med tilbagevirkende kraft skal betales for registrering af selskabsdokumenter i selskabsregistret, når sådanne gebyrer ikke udgør en kapitaltilførselsafgift, der er tilladt i henhold til direktivet. Direktivets artikel 12, stk. 1, litra e), skal fortolkes således, at sådanne gebyrer, der er indført med tilbagevirkende kraft, ikke udgør afgifter, der har karakter af vederlag, og som er tilladt i henhold til den nævnte bestemmelse, såfremt de registreringer i selskabsregistret, som de opkræves for, allerede har medført opkrævning af gebyrer, som de nævnte gebyrer, der er indført med tilbagevirkende kraft, antages at træde i stedet for, men som ikke tilbagebetales til dem, der har betalt dem. Bortset fra sådanne omstændigheder er det en betingelse

for, at sådanne gebyrer, der er indført med tilbagevirkende kraft, udgør afgifter, der har karakter af vederlag, og som er tilladt i henhold til direktivets artikel 12, stk. 1, litra e), at deres størrelse, som kan variere alt efter selskabets juridiske karakter, udelukkende beregnes på grundlag af omkostningerne ved de pågældende formaliteter, dog således at de også kan dække udgifterne ved mindre omfattende opgaver, som udføres vederlagsfrit, og der herved om fornødent også tages hensyn til andre afgifter, der er betalt sideløbende hermed, og som også har til formål at betale for den samme tjenesteydelse. Ved beregningen af beløbene har en medlemsstat ret til at tage hensyn til samtlige omkostninger, der har sammenhæng med registreringerne, herunder også den del af de almindelige omkostninger, der kan henføres dertil. En medlemsstat har endvidere ret til at fastsætte faste gebyrer og fastsætte deres størrelse for et ubestemt tidsrum, når den med bestemte intervaller sikrer sig, at beløbene fortsat ikke overstiger de gennemsnitlige omkostninger ved de pågældende dispositioner.

Den præklusive frist

Indlæg for Domstolen

58 Prisco har med henvisning til dom af 2. februar 1988 (sag 309/85, Barra m.fl., Sml. s. 355) og af 29. juni 1988 (sag 240/87, Deville, Sml. s. 3513) anført, at en medlemsstat ikke må udstede bestemmelser, hvori der med hensyn til tilbagesøgning af en afgift, som ved dom afsagt af Domstolen er erklæret uforenelig med fællesskabsretten, eller hvis uforenelighed med fællesskabsretten følger af en sådan dom, fastsættes betingelser, der konkret vedrører den pågældende afgift, og som er mindre gunstige end dem, der uden sådanne betingelser ville have været gældende med hensyn til kravet om tilbagebetaling af den pågældende afgift.

59 Prisco har understreget, at de bestemmelser i artikel 13 i dekret nr. 641/1972, som Domstolen tog stilling til i den sag, der var baggrunden for Edis-dommen,

både var vedtaget forud for Ponente Carni-dommen og ikke specielt vedrørte de omtvistede gebyrer, hvorfor Domstolen fastslog, at ovennævnte princip ikke fandt anvendelse. Artikel 11 i lov nr. 448/1998, der er omtvistet i hovedsagen, er imidlertid vedtaget efter Ponente Carni-dommen og omhandler specielt de gebyrer, der som følge af den pågældende dom er erklæret uforenelige med fællesskabsretten. Artikel 11 hjemler heller ikke mulighed for, at de nationale retsinstanser kan fortolke artikel 13 i dekret nr. 641/1972 således, at sidstnævnte bestemmelse kun omhandler gebyrer, der er betalt som følge af en fejl, men ikke dem, som kræves tilbagebetalt som følge af, at de er uforenelige med fællesskabsretten. Det ækvivalensprincip, der er opstillet i Barra m.fl.- og Deville-dommene, er derfor ikke overholdt i relation til artikel 11 i lov nr. 448/1998.

60 Den pågældende bestemmelse er endvidere ikke i overensstemmelse med retssikkerhedsprincippet, med princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og proportionalitetsprincippet, bl.a. på grund af, at den er tillagt tilbagevirkende kraft, og at den præklusive frist på tre år, der er indført ved bestemmelsen, forlængst var udløbet, når henses til, at de sidste gebyrer, der kræves tilbagebetalt, blev betalt i 1992.

61 Den italienske regering har anført, at der ved artikel 11 i lov nr. 448/1998 ikke er sket en udvidelse af anvendelsesområdet for den præklusive frist på tre år til også at omfatte de tilfælde af tilbagebetaling af afgifter mv., som den pågældende artikel omhandler. Efter regeringens opfattelse medfører artikel 13 i dekret nr. 641/1972, således som Corte suprema di cassazione har fortolket denne bestemmelse med virkning fra dens dom nr. 3458/1996, allerede, at en sådan frist fandt anvendelse på krav om tilbagebetaling af gebyrer, der støttedes på, at fællesskabsretten var tilsidesat. Den italienske regering har tilføjet, at under alle omstændigheder er spørgsmålet om rækkevidden af artikel 13 i dekret nr. 641/1972 et rent nationalt retsspørgsmål, som Domstolen ikke skal tage stilling til, og at retstilstanden er uforandret i forhold til den, Domstolen behandlede i Edis-, Spac- og Ansaldo Energia m.fl.-dommene, hvori Domstolen fastslog, at fællesskabsretten ikke er til hinder for, at en medlemsstat afskærer tilbagebetalingskrav vedrørende afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, under henvisning til en national, præklusiv frist på tre år, som er en undtagelse fra den almindelige ordning, der gælder med hensyn til søgsmål med påstand om tilbagebetaling af beløb erlagt i urigtig formening om skyld mellem private, for hvilke der gælder en gunstigere frist, forudsat at den pågældende

præklusive frist finder anvendelse uden forskel på tilbagebetalingskrav vedrørende sådanne afgifter, der støttes på fællesskabsretten, og krav, der støttes på national ret (ækvivalensprincippet), og forudsat, at den ikke i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden (effektivitetsprincippet).

62 Kommissionen har anført, at det spørgsmål om overholdelse af retssikkerhedsprincippet og af princippet om beskyttelse af private, den forelæggende ret har rejst, i højere grad opstår i relation til artikel 13 i dekret nr. 641/1972, således som Corte suprema di cassazione har fortolket denne bestemmelse i sin dom nr. 3458/1996, end i relation til artikel 11 i lov nr. 448/1998, og at dette spørgsmål i højere grad vedrører italiensk ret end fællesskabsretten.

63 Kommissionen har i den forbindelse nærmere anført, at der af Edis-dommen samt af dom af 17. november 1998 (sag C-228/96, Aprile, Sml. I, s. 7141) og af 9. februar 1999 (sag C-343/96, Dilexport, Sml. I, s. 579) kan udledes følgende principper med hensyn til de nærmere regler om tilbagebetaling af afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten. Medlemsstaterne må ikke anvende bestemmelser, der er vedtaget efter en dom fra Domstolen, hvorved det fastslås, at de pågældende afgifter er uforenelige med fællesskabsretten, og som udelukkende finder anvendelse på de pågældende afgifter og samtidig er mindre gunstige for de afgiftspligtige end de regler, der ville finde anvendelse, såfremt de pågældende bestemmelser ikke fandtes.

64 Ifølge Kommissionen er de to første betingelser opfyldt i hovedsagerne. Spørgsmålet om, hvorvidt den tredje betingelse er opfyldt, afhænger af fortolkningen af artikel 13 i dekret nr. 641/1972. Såfremt den præklusive frist på tre år, der er fastsat i den pågældende artikel, allerede fandt anvendelse på kravene om tilbagebetaling af afgifter, der er opkrævet med urette, ville artikel 11 i lov nr. 448/1998 ikke være en ny bestemmelse og ville ikke kunne kendes stridende mod fællesskabsretten. Såfremt artikel 13 i dekret nr. 641/1972 derimod kun fandt anvendelse på krav om tilbagebetaling af afgifter, der er betalt som følge af en fejl, ville resultatet blive det modsatte. Ifølge Kommissionen afhænger løsningen således af, hvorledes de nationale bestemmelser fortolkes, hvilket Domstolen ikke selv kan.

Domstolens bemærkninger

65 Spørgsmålet om anvendelsen af artikel 13 i dekret nr. 641/1972 på krav om tilbagebetaling af gebyrer, der er kendt stridende mod fællesskabsretten som følge af Ponente Carni-dommen, var allerede omtvistet i Edis-dommen. Domstolen fastslog i denne dom, at den fortolkning af artikel 13 i dekret nr. 641/1972, som Corte suprema di cassazione anlagde i sin dom nr. 3458/1996, vedrørte en national bestemmelse, som på det tidspunkt, hvor Ponente Carni-dommen blev afsagt, havde været gældende i en årrække, og at den pågældende bestemmelse ikke alene omhandlede spørgsmålet om tilbagebetaling af det gebyr, der var omtvistet i Ponente Carni-sagen, men også om tilbagebetaling af gebyrerne i almindelighed. Domstolen udledte heraf, at det resultat, Domstolen var kommet frem til i Barra m.fl.- og Deville-dommene, ikke kunne finde anvendelse i Edis-sagen (Edis-dommen, præmis 25).

66 Domstolen tilføjede, at ifølge ubestridte oplysninger fra den italienske regering fandt en frist svarende til den omtvistede præklusive frist ligeledes anvendelse på tilbagebetalingskrav vedrørende en række indirekte afgifter, og at det ikke fremgik af ordlyden af artikel 13 i dekret nr. 641/1972, at den kun omfattede søgsmål, der støttedes på fællesskabsretten. Domstolen bemærkede også, at det fremgik af Corte suprema di cassaziones praksis, at fristerne på skatte- og afgiftsområdet også finder anvendelse på tilbagebetalingskrav vedrørende gebyrer og afgifter, der er opkrævet i henhold til love, som er erklæret stridende mod den italienske forfatning (Edis-dommen, præmis 38).

67 Domstolen fastslog herefter, at fællesskabsretten ikke er til hinder for, at en medlemsstat afskærer tilbagebetalingskrav vedrørende afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, under henvisning til en national, præklusiv frist på tre år, som er en undtagelse fra den almindelige ordning, der gælder med hensyn til søgsmål med påstand om tilbagebetaling af beløb erlagt i urigtig formening om

skyld mellem private, for hvilke der gælder en gunstigere frist, forudsat at den pågældende præklusive frist finder anvendelse uden forskel på tilbagebetalingskrav vedrørende sådanne afgifter, der støttes på fællesskabsretten, og krav, der støttes på national ret (Edis-dommen, præmis 39).

68 For så vidt angår artikel 11, stk. 2, i lov nr. 448/1998 bemærkes, at denne bestemmelse blot henviser til bestemmelserne i artikel 13 i dekret nr. 641/1972, således som Domstolen har fortolket dem i Edis-dommen, og at førstnævnte bestemmelse ikke ændrer deres anvendelsesområde. Ingen ny omstændighed, der er kommet frem under den foreliggende sag, kan i øvrigt føre til en anden bedømmelse end den, der er anlagt i Edis-dommen.

69 Navnlig bemærkes, at en bestemmelse som artikel 11, stk. 2, i lov nr. 448/1998 ikke i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der er tillagt ved fællesskabsretten, idet overholdelsen af den præklusive frist på tre år, som bestemmelsen henviser til med henblik på at fastlægge betingelserne for tilbagebetaling af gebyrer, der er betalt i perioden 1985-1992, skal vurderes på det tidspunkt, hvor tilbagebetalingskravet er fremsat, og ikke på det tidspunkt, hvor bestemmelsen blev vedtaget, dvs. i 1998. Selv om en sådan bestemmelse formelt har tilbagevirkende kraft, kan den under alle omstændigheder heller ikke være i strid med retssikkerhedsprincippet, princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og proportionalitetsprincippet, idet bestemmelsen ikke i sig selv ændrer rækkevidden af den ordning, der allerede fandt anvendelse, inden den blev vedtaget.

70 Spørgsmålet fra den forelæggende ret må derfor besvares på samme måde som i Edis-dommen, dvs. at fællesskabsretten ikke er til hinder for, at en medlemsstat afskærer tilbagebetalingskrav vedrørende afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, under henvisning til en national, præklusiv frist på tre år, som er en undtagelse fra den almindelige ordning, der gælder med hensyn til søgsmål med påstand om tilbagebetaling af beløb erlagt i urigtig formening om skyld mellem private, for hvilke der gælder en gunstigere frist, forudsat at den pågældende præklusive frist finder anvendelse uden forskel på tilbagebetalingskrav vedrørende sådanne afgifter, der støttes på fællesskabsretten, og krav, der støttes på national ret.

Den nærmere beregning af renter af tilbagebetalingerne

Indlæg for Domstolen

71 CASER har anført, at lov nr. 29 af 25. januar 1961 (GURI nr. 53 af 1.3.1961), som ændret, indeholder de generelle bestemmelser om, hvilke rentesatser der, enten i relation til staten eller i relation til de afgiftspligtige, finder anvendelse på beløb, der skal erlægges i form af skatter og omsætningsafgifter i tilfælde af, at de afgiftspligtige betaler skatter og afgifter for sent, eller såfremt der skal ske tilbagebetaling af skatter og afgifter, som staten har opkrævet med urette. CASER har nærmere anført, at i medfør af den pågældende lov er de renter, der skal betales selskabet med virkning fra fremsættelsen af dets tilbagebetalingskrav (30 810 000 ITL pr. 30.6.1999), højere end dem, der følger af artikel 11, stk. 3, i lov nr. 448/1998 (17 550 000 ITL). Det samme ville være tilfældet, såfremt det var de renter, der er fastsat i artikel 1284 i codice civile med hensyn til tilbagesøgning af ethvert beløb, der ikke skulle betales, med virkning fra sagsanlægget (40 950 000 ITL). Forskellen mellem de beløb, der skal betales ifølge de forskellige bestemmelser om renter, viser ganske klart, at artikel 11, stk. 3, i lov nr. 448/1998 ikke er i overensstemmelse med ækvivalensprincippet.

72 CASER har understreget, at den situation, Domstolen skal vurdere, er en anden end den, der var baggrunden for Ansaldo Energia m.fl.-dommen. I den pågældende sag var spørgsmålet, om fællesskabsretten er til hinder for, at der på skatte- og afgiftsområdet gælder andre regler om renter end dem, der gælder i sager mellem private. Det spørgsmål, der er omtvistet i hovedsagen, er, at der på skatte- og afgiftsområdet er fastsat andre rentesatser, og idet det er den laveste sats, der i øvrigt gælder med tilbagevirkende kraft, som specifikt finder anvendelse på tilbagebetaling af gebyrer, der er erklæret i strid med fællesskabsretten som følge af Ponente Carni-dommen.

73 Den italienske regering har anført, at Domstolen i Ansaldo Energia m.fl.-dommen udtalte, at en medlemsstat ikke kan være forpligtet til at udvide den gunstigste nationale ordning om tilbagebetaling til at omfatte alle tilbagebetalingskrav vedrørende afgifter eller gebyrer, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten. Da den sats, der er fastsat i artikel 11, stk. 3, i lov nr. 448/1998, dvs. 2,5% (sats efter loven på det tidspunkt, hvor loven trådte i kraft), ikke kun finder anvendelse med hensyn til tilbagebetaling af gebyrer, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, men omfatter alle tilbagebetalingskrav, der kan forventes vedrørende de pågældende beløb, samt de krav, der støttes på national ret, er ækvivalensprincippet ligeledes overholdt.

74 Kommissionen har understreget, at i modsætning til den situation, der var baggrunden for Ansaldo Energia m.fl.-dommen, fremgår det udtrykkeligt af ordlyden af artikel 11 i lov nr. 448/1998, at denne bestemmelse kun omhandler tilbagebetaling af nærmere angivne gebyrer, der er erklæret i strid med fællesskabsretten, herunder den lange række af gebyrer, der i sig selv henhører under den videre kategori, der omfatter andre afgifter end omsætningsafgifter.

75 Med henvisning til det anførte om, at den rentesats, der i medfør af artikel 11, stk. 3, i lov nr. 448/1998 finder anvendelse, betragtet under ét over de omtvistede perioder er lavere end den rentesats, der i medfør af lov nr. 29/1961 finder anvendelse på skatte- og afgiftsområdet, er ækvivalensprincippet ifølge Kommissionen ikke overholdt. Kommissionen har præciseret, at resultatet bliver det samme, såfremt man som referencegrundlag anvender den rentesats, der efter loven finder anvendelse i de samme perioder, på borgerlige krav, i tilfælde af en ændret kvalificering af retsforholdet mellem skatte- og afgiftsmyndighederne og de selskaber, der har betalt de omtvistede gebyrer, efter at de pågældende gebyrer er erklæret uforenelige med fællesskabsretten.

Domstolens bemærkninger

76 Domstolen har i præmis 29 i Ansaldo Energia m.fl.-dommen udtalt, at en national bestemmelse om tilbagebetaling er i overensstemmelse med ækvivalensprincippet, såfremt den finder anvendelse uden forskel på søgsmål, der vedrører tilsidesættelse af fællesskabsretten, og søgsmål, der vedrører tilsidesættelse af national ret, og der er tale om afgifter eller gebyrer af samme art, men at dette princip derimod ikke kan fortolkes således, at en medlemsstat er forpligtet til at udvide den gunstigste nationale ordning om tilbagebetaling til at omfatte alle tilbagebetalingskrav vedrørende afgifter eller gebyrer, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten. Domstolen udledte heraf i dommens præmis 30, at fællesskabsretten ikke er til hinder for, at der i en medlemsstats lovgivning om renter er fastsat mindre gunstige beregningsregler med hensyn til krav om tilbagebetaling af afgifter, der er opkrævet med urette, end med hensyn til tilbagebetalingskrav mellem private, forudsat at de pågældende regler finder anvendelse uden forskel på krav, der støttes på national ret, og krav, der støttes på fællesskabsretten.

77 Som Domstolen også har fastslået, må en medlemsstat imidlertid ikke udstede bestemmelser, i hvilke der med hensyn til tilbagesøgning af en afgift, som ved dom afsagt af Domstolen er erklæret uforenelig med fællesskabsretten, eller hvis uforenelighed med fællesskabsretten følger af en sådan dom, fastsættes betingelser, der konkret vedrører den pågældende afgift, og som er mindre gunstige end dem, der uden sådanne betingelser ville have været gældende med hensyn til kravet om tilbagebetaling af den pågældende afgift (jf. Edis-dommen, præmis 24, Aprile-dommen, præmis 26, og Dilexport-dommen, præmis 39).

78 Forholdet synes under omstændighederne i hovedsagen, der på det punkt afviger fra dem, der var baggrunden for Ansaldo Energia m.fl.-dommen, at være det, at de nærmere regler om beregningen af renter, der er fastsat i artikel 11, stk. 3, i lov

nr. 448/1998, og som konkret omhandler de gebyrer, der er opkrævet for registreringen i selskabsregistret, og det årlige gebyr for den fortsatte registrering i de følgende år, og som er erklæret i strid med fællesskabsretten som følge af Ponente Carni-dommen, er mindre gunstige end dem, der finder anvendelse på tilbagebetaling af andre skyldige skatte- og afgiftsbeløb, herunder om tilbagebetaling af de øvrige gebyrer af samme art. Under sådanne omstændigheder, som det tilkommer den nationale retsinstans at afgøre, om de foreligger, vil en ordning som den, der omtvistes i hovedsagen, være i strid med fællesskabsretten, og ordningen må tilsidesættes til fordel for de bestemmelser om renter, der finder anvendelse på tilbagebetalinger af de øvrige gebyrer af samme art.

79 Spørgsmålet fra den forelæggende ret må herefter besvares med, at fællesskabsretten er til hinder for, at en medlemsstat udsteder bestemmelser, i hvilke der med hensyn til tilbagesøgning af en afgift, som ved dom afsagt af Domstolen er erklæret uforenelig med fællesskabsretten, eller hvis uforenelighed med fællesskabsretten følger af en sådan dom, fastsættes betingelser, der konkret vedrører den pågældende afgift, og som er mindre gunstige end dem, der uden sådanne betingelser ville have været gældende med hensyn til kravet om tilbagebetaling af den pågældende afgift.

Sagsomkostningerne

80 De udgifter, der er afholdt af den italienske regering og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagernes behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for de nationale retter, tilkommer det disse at træffe afgørelse om sagsomkostningerne.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Tribunale di Milano ved kendelse af 15. maj 1999 og af Corte d'appello di Roma ved kendelse af 12. maj 1999, for ret:

1) Artikel 10 i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter skal fortolkes således, at den — medmindre andet følger af undtagelsesbestemmelserne i direktivets artikel 12 — er til hinder for gebyrer, der med tilbagevirkende kraft skal betales for registrering af selskabsdokumenter i selskabsregistret, når sådanne gebyrer ikke udgør en kapitaltilførselsafgift, der er tilladt i henhold til direktivet. Artikel 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/335 skal fortolkes således, at sådanne gebyrer, der er indført med tilbagevirkende kraft, ikke udgør afgifter, der har karakter af vederlag, og som er tilladt i henhold til den nævnte bestemmelse, såfremt de registreringer i selskabsregistret, som de opkræves for, allerede har medført opkrævning af gebyrer, som de nævnte gebyrer, der er indført med tilbagevirkende kraft, antages at træde i stedet for, men som ikke tilbagebetales til dem, der har betalt dem. Bortset fra sådanne omstændigheder er det en betingelse for, at sådanne gebyrer, der er indført med tilbagevirkende kraft, udgør afgifter, der har karakter af vederlag, og som er tilladt i henhold til artikel 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/335, at deres størrelse, som kan variere alt efter selskabets juridiske karakter, udelukkende beregnes på grundlag af omkostningerne ved de pågældende formaliteter, dog således at de også kan dække udgifterne ved mindre omfattende opgaver, som udføres vederlagsfrit, og der herved om fornødent også tages hensyn til andre afgifter, der er betalt sideløbende hermed, og som også har til formål at betale for den samme tjenesteydelse. Ved beregningen af beløbene har en medlemsstat ret til at tage hensyn til samtlige omkostninger, der har sammenhæng med registreringerne, herunder også den del af generalomkost-

ningerne, der kan henføres dertil. En medlemsstat har endvidere ret til at fastsætte faste gebyrer og fastsætte deres størrelse for et ubestemt tidsrum, når den med bestemte intervaller sikrer sig, at beløbene fortsat ikke overstiger de gennemsnitlige omkostninger ved de pågældende dispositioner.

2) Fællesskabsretten er ikke til hinder for, at en medlemsstat afskærer tilbagebetalingskrav vedrørende afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, under henvisning til en national, præklusiv frist på tre år, som er en undtagelse fra den almindelige ordning, der gælder med hensyn til søgsmål med påstand om tilbagebetaling af beløb erlagt i urigtig formening om skyld mellem private, for hvilke der gælder en gunstigere frist, forudsat at den pågældende præklusive frist finder anvendelse uden forskel på tilbagebetalingskrav vedrørende sådanne afgifter, der støttes på fællesskabsretten, og krav, der støttes på national ret.

3) Fællesskabsretten er til hinder for, at en medlemsstat udsteder bestemmelser, i hvilke der med hensyn til tilbagesøgning af en afgift, som ved dom afsagt af Domstolen er erklæret uforenelig med fællesskabsretten, eller hvis uforenelighed med fællesskabsretten følger af en sådan dom, fastsættes betingelser, der konkret vedrører den pågældende afgift, og som er mindre gunstige end dem, der uden sådanne betingelser ville have været gældende med hensyn til kravet om tilbagebetaling af den pågældende afgift.

Macken	Puissochet	Schintgen
Skouris	Cunha	Rodrigues

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 10. september 2002.

R. Grass

Justitssekretær

F. Macken

Formand for Sjette Afdeling