ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

10 september 2002 *

In de gevoegde zaken C-216/99 en C-222/99,

betreffende verzoeken aan het Hof krachtens artikel 234 EG van het Tribunale di Milano (Italië) (C-216/99) en de Corte d'appello di Roma (Italië) (C-222/99), in de aldaar aanhangige gedingen tussen

Riccardo Prisco Srl

en

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

en tussen

Ministero delle Finanze

en

CASER SpA (C-222/99),

* Procestaal: Italiaans.

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 10 en 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal (PB L 249, blz. 25), evenals over de uitlegging van het gemeenschapsrecht inzake de terugvordering van het onverschuldigd betaalde,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: F. Macken, kamerpresident, J.-P. Puissochet (rapporteur), R. Schintgen, V. Skouris en J. N. Cunha Rodrigues, rechters,

advocaat-generaal: C. Stix-Hackl,
griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Riccardo Prisco Srl, vertegenwoordigd door M. Costanza en A. Bozzi, avvocati,

— CASER SpA, vertegenwoordigd door A. Crosta, A. Bozzi en G. Bozzi, avvocati,

— de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door U. Leanza als gemachtigde, bijgestaan door F. Quadri, avvocato dello Stato,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en H. Michard als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Riccardo Prisco Srl, vertegenwoordigd door M. Costanza en A. Bozzi; CASER SpA, vertegenwoordigd door A. Bozzi en G. Bozzi; de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. de Bellis, avvocato dello Stato, en de Commissie, vertegenwoordigd door E. Traversa, ter terechtzitting van 22 november 2001,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 31 januari 2002,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikkingen van 15 en 12 mei 1999, ingekomen bij het Hof op 7 respectievelijk 10 juni daaraanvolgend, hebben het Tribunale di Milano en de Corte d'appello di Roma krachtens artikel 234 EG elk twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 10 en 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal (PB L 249, blz. 25; hierna: „richtlijn"), evenals over de uitlegging van het gemeenschapsrecht inzake de terugvordering van het onverschuldigd betaalde.

2 Deze vragen zijn gerezen in het kader van gedingen tussen Riccardo Prisco Srl (hierna: „Prisco") en CASER SpA (hierna: „CASER") enerzijds, en de Italiaanse Amministrazione delle Finanze (belastingadministratie; hierna: „Amministrazione") anderzijds, betreffende de terugbetaling van tussen 1985 en 1992 door deze twee vennootschappen betaalde heffingen die achteraf in strijd met het gemeenschapsrecht zijn verklaard.

3 Deze heffingen zijn geïnd uit hoofde van de heffing op overheidsvergunningen verschuldigd voor de inschrijving in het ondernemingsregister van verschillende akten tijdens het bestaan van vennootschappen. De verzoeken tot terugbetaling van Prisco en CASER hebben betrekking op heffingen die zijn betaald voor de inschrijving van de oprichtingsakte en voor het behoud van die inschrijving in de volgende jaren.

4 Over de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht van deze heffingen en over de voorwaarden voor terugbetaling ervan zijn aan het Hof reeds prejudiciële vragen gesteld, die hebben geleid tot de arresten van 20 april 1993, Ponente Carni en Cispadana Costruzioni (C-71/91 en C-178/91, Jurispr. blz. I-1915; hierna: arrest „Ponente Carni"), en 15 september 1998, Edis (C-231/96, Jurispr. blz. I-4951); en arresten Spac (C-260/96, Jurispr. blz. I-4997), en Ansaldo Energia e.a. (C-279/96, C-280/96 en C-281/96, Jurispr. blz. I-5025).

Voorgeschiedenis van de gedingen en de toepasselijke bepalingen

5 De vergunningsheffing, die wordt geïnd voor de inschrijving in het register van de handelsvennootschappen — dat door de griffie van de rechtbanken wordt bijgehouden — van de belangrijkste akten betreffende het bestaan van de vennootschappen, is ingesteld bij decreet nr. 641 van de president van de Republiek van 26 oktober 1972 (GURI nr. 292 van 11 november 1972, supplement nr. 3).

6 De inschrijving in het register van de volgende akten werd onderworpen aan deze heffing: oprichtingsakte, kapitaalvermeerdering, verlenging van de duur van de vennootschap, wijziging van het statutaire doel van de vennootschap en van de vennootschapsvorm, fusie, andere wijzigingen van de oprichtingsakte en de vennootschapsakten waarvan de inschrijving verplicht is krachtens de bepalingen van het burgerlijk wetboek.

7 Het herhaaldelijk gewijzigde bedrag van de vergunningsheffing verschilde, wat de inschrijving van de oprichtingsakte van de vennootschap betreft, naar gelang van de rechtsvorm van de betrokken vennootschappen, doch was voor de inschrijving van andere akten uniform. In decreto-legge (voorlopig wetsbesluit) nr. 853 van 19 december 1984 (GURI nr. 347 van 19 december 1984), omgezet in wet bij wet nr. 17 van 17 februari 1985 (GURI nr. 41 bis van 17 februari 1985) is bepaald, dat de vergunningsheffing verschuldigd voor de inschrijving van de oprichtingsakte in het register ook op 30 juni van elk volgend kalenderjaar was verschuldigd.

8 Nadat een aantal vennootschappen hadden betwist dat de vergunningsheffing verenigbaar is met de artikelen 10 en 12 van de richtlijn voorzover zij betrekking heeft op de inschrijving van de oprichtingsakte en op het behoud van die inschrijving in de volgende jaren, heeft het Hof in het kader van een prejudiciële verwijzing in het arrest Ponente Carni voor recht verklaard dat artikel 10 van de richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het, behoudens de afwijkingsbepalingen van artikel 12, een jaarlijkse belasting verschuldigd uit hoofde van de inschrijving van kapitaalvennootschappen verbiedt, ook indien de opbrengst van deze belasting bijdraagt aan de financiering van de dienst die belast is met het houden van het register waarin de vennootschappen worden ingeschreven. Het Hof heeft eveneens voor recht verklaard dat artikel 12 van de richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de in lid 1, sub e, ervan genoemde rechten met het karakter van een vergoeding retributies kunnen zijn die worden geheven als tegenprestatie voor door de wet met een doel van algemeen belang voorgeschreven verrichtingen, zoals bijvoorbeeld de inschrijving van kapitaalvennootschappen, en dat het bedrag van die rechten, dat verschillend kan zijn naar gelang van de rechtsvorm van de vennootschap, dient te worden berekend op basis van de kosten van de verrichting, welke kosten forfaitair kunnen worden geraamd.

9 In het kader van een door een rechter van een andere lidstaat gestelde prejudiciële vraag heeft het Hof in het arrest van 2 december 1997, Fantask e.a. (C-188/95,

Jurispr. blz. I-6783), gepreciseerd dat artikel 12, lid 1, sub e, van de richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de bij de inschrijving van naamloze en besloten vennootschappen en van kapitaalverhogingen ervan geheven rechten slechts dan het karakter van een vergoeding hebben wanneer zij worden berekend op de enkele grondslag van de kosten van de betrokken formaliteiten, met dien verstande dat die rechten ook de kosten van gratis verrichte inschrijvingen van minder belang mogen omvatten. Bij de berekening van die bedragen mag een lidstaat rekening houden met alle met de inschrijving verbonden kosten, waaronder het deel van de algemene kosten die met die verrichting samenhangen. Voorts kan een lidstaat voorzien in forfaitaire rechten die voor onbepaalde tijd worden vastgesteld, mits hij zich regelmatig ervan vergewist dat die bedragen de gemiddelde kosten van de betrokken verrichtingen niet overschrijden.

10 Na het arrest Ponente Carni hebben verschillende Italiaanse rechters geoordeeld dat de inning van het vergunningsrecht bij de inschrijving van de oprichtingsakte en in elk later jaar daarna in strijd is met het gemeenschapsrecht en hebben de Italiaanse autoriteiten decreto-legge nr. 331 van 30 augustus 1993, vastgesteld (GURI nr. 203 van 30 augustus 1993), na wijzigingen in wet omgezet bij wet nr. 427 van 29 oktober 1993 (GURI nr. 255 van 29 oktober 1993). Bij artikel 61, lid 1, van dit decreto-legge is, ongeacht de rechtsvorm van de betrokken vennootschap, een uniform bedrag van 500 000 ITL vastgesteld voor de heffing verschuldigd bij de inschrijving van de oprichtingsakte in het register (deze heffing werd vervolgens met ingang van 1 januari 1998 definitief afgeschaft bij wet nr. 549 van 28 december 1995); verder is de heffing voor elk later jaar afgeschaft en is een uniform bedrag van 250 000 ITL vastgesteld voor de inschrijving van elke andere akte dan de oprichtingsakte.

11 In het kader van de gedingen voortvloeiend uit de verzoeken tot terugbetaling van de tot en met 1992 voor de inschrijving van de oprichtingsakte en het behoud van die inschrijving in de volgende jaren geïnde heffingen, heeft de Corte suprema di cassazione in haar arrest nr. 3458 van 23 februari 1996 (hierna: „arrest

nr. 3458/1996"), voorts overwogen dat voor deze terugbetalingen de vervaltermijn gold van artikel 13, tweede alinea, van decreet nr. 641/1972, volgens hetwelk:

„de belastingplichtige binnen een vervaltermijn van drie jaar te rekenen vanaf de dag van betaling of, ingeval de aan de heffing onderworpen akte wordt geweigerd, vanaf de kennisgeving van die weigering, om terugbetaling van de bij vergissing betaalde belastingen kan verzoeken".

12 Nadat het Hof door verschillende Italiaanse rechters was verzocht om een prejudiciële beslissing over de vraag of een dergelijke termijn verenigbaar is met het gemeenschapsrecht, heeft het in de reeds aangehaalde arresten Edis, Spac en Ansaldo Energia e.a. voor recht verklaard dat de omstandigheid dat het Hof een prejudicieel arrest over de uitlegging van een bepaling van gemeenschapsrecht heeft gewezen zonder de werking in de tijd van dat arrest te beperken, het recht van een lidstaat om zich bij vorderingen tot terugbetaling van in strijd met die bepaling geheven belastingen op een nationale vervaltermijn te beroepen, onverlet laat. Het Hof heeft eveneens voor recht verklaard dat het gemeenschapsrecht er niet aan in de weg staat dat een lidstaat zich bij vorderingen tot terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht geheven belastingen beroept op een nationale vervaltermijn van drie jaar, die afwijkt van de gewone regeling van rechtsvorderingen uit onverschuldigde betaling tussen particulieren, waarvoor een langere termijn geldt, wanneer die vervaltermijn gelijkelijk van toepassing is op vorderingen tot terugbetaling van die belastingen, welke op het gemeenschapsrecht zijn gebaseerd, en op die welke op het nationale recht zijn gebaseerd. Tot slot heeft het Hof voor recht verklaard dat in omstandigheden als uiteengezet voor het Hof, het gemeenschapsrecht er evenmin aan in de weg staat dat een lidstaat zich bij vorderingen tot terugbetaling van in strijd met een richtlijn geheven belastingen beroept op een nationale vervaltermijn die ingaat op de dag van betaling van de betrokken belastingen, ook al was de richtlijn op die dag nog niet correct in nationaal recht omgezet.

13 Bovendien heeft het Hof in het arrest Ansaldo Energia e.a., reeds aangehaald, met betrekking tot de op dergelijke terugbetalingen toepasselijke rente voor recht verklaard dat het gemeenschapsrecht zich in geval van terugbetaling van in strijd

met het gemeenschapsrecht geheven belastingen er niet tegen verzet dat de te betalen rente word berekend op een wijze die ongunstiger is dan die welke geldt in het kader van de gewone regeling van rechtsvorderingen uit onverschuldigde betaling tussen particulieren, mits die berekeningswijze gelijkelijk van toepassing is bij beroepen tegen die belastingen, die op grond van het gemeenschapsrecht zijn ingesteld, en bij die welke op grond van het nationale recht zijn ingesteld.

14 Artikel 11 van wet nr. 448 van 29 december 1998, houdende de middelenwet voor 1999 (GURI van 29 december 1998, gewoon supplement nr. 302), waarvan de toepassing in de hoofdgedingen aan de orde is, is later vastgesteld om met terugwerkende kracht het probleem te regelen van de terugbetaling van vergunningsheffingen die zijn geïnd tijdens de periode 1985 tot en met 1992, dit wil zeggen de periode vóór de toepassing van de bepalingen van decreto-legge nr. 331/1993, zoals in punt 10 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht.

15 Dit artikel bepaalt:

„1. Artikel 61, lid 1, van decreto-legge nr. 331, van 30 augustus 1993, na wijzigingen omgezet in wet bij wet nr. 427, van 29 oktober 1993, moet aldus worden uitgelegd dat de heffing op overheidsvergunningen voor de inschrijving van vennootschappen in het ondernemingsregister, bedoeld in artikel 4 van het tarief dat als bijlage is gevoegd bij decreet nr. 641 van de president van de Republiek, van 26 oktober 1972, in de versie zoals gewijzigd bij dat artikel 61, verschuldigd is voor de jaren 1985, 1986, 1987, 1988, 1989, 1990, 1991 en 1992, met dien verstande dat het bedrag voor de inschrijving van de oprichtingsakte 500 000 ITL bedraagt, en dat voor de inschrijving van andere vennootschapsakten voor elk van de jaren van de periode 1985-1992 het volgende forfaitaire inschrijvingsrecht geldt:

a) voor vennootschappen op aandelen en commanditaire vennootschappen op aandelen: 750 000 ITL;

b) voor vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid: 400 000 ITL;

c) voor andere vennootschappen: 90 000 ITL.

2. De vennootschappen die tijdens de in lid 1 supra bedoelde jaren de heffing op overheidsvergunningen voor de inschrijving in het ondernemingsregister en de jaarlijkse heffing hebben betaald overeenkomstig artikel 3, punten 18 en 19, van decreto-legge nr. 853, van 19 december 1984, na wijzigingen in wet omgezet bij wet nr. 17, van 17 februari 1985, kunnen terugbetaling verkrijgen van het verschil tussen de betaalde bedragen en de krachtens lid 1 supra verschuldigde bedragen, voorzover zij de terugbetaling hebben gevraagd binnen de termijnen vastgesteld bij artikel 13 van decreet nr. 641 van de president van de Republiek, van 26 oktober 1972.

3. Over de terug te betalen bedragen is rente verschuldigd op de voet van het wettelijke tarief dat geldt op de datum van inwerkingtreding van de onderhavige wet, met ingang van de datum van het indienen van de vordering.

[...]"

16 Aldus is voor de periode 1985 tot en met 1992 de vergunningsheffing verschuldigd voor de inschrijving van de oprichtingsakte met terugwerkende kracht vastgesteld op een uniform bedrag van 500 000 ITL, ongeacht de rechtsvorm van de betrokken vennootschap, en is zij slechts één keer verschuldigd (dit geldt eveneens vanaf 1993), terwijl de vergunningsheffingen verschuldigd voor de inschrijving van de andere vennootschapsakten verschillen naar gelang van de rechtsvorm van de betrokken vennootschappen en bestaan in een jaarlijkse forfaitaire betaling ongeacht het aantal daadwerkelijk ingeschreven akten (een

andere oplossing dan die welke geldt vanaf 1993, omdat er overeenkomstig decreto-legge nr. 331/1993 voor elke ingeschreven akte, ongeacht de rechtsvorm van de betrokken vennootschap, een geïndividualiseerde heffing van 250 000 ITL wordt geïnd).

17 In artikel 11, leden 2 en 3, van wet nr. 448/1998 wordt eveneens geregeld op welke wijze de heffingen worden terugbetaald die de vennootschappen tussen 1985 en 1992 op grond van de aanvankelijk geldende bepalingen van decreto-legge nr. 853/1984 hebben betaald voor de inschrijving van de oprichtingsakte in het register en voor het behoud van die inschrijving in de volgende jaren, en die na het arrest Ponente Carni door verschillende Italiaanse rechters onverenigbaar met de artikelen 10 en 12 van de richtlijn zijn verklaard. Terugbetaald wordt het verschil tussen de bedragen verschuldigd uit hoofde van de heffingen die bij artikel 11, lid 1, van wet nr. 448/1998 met terugwerkende kracht zijn ingevoerd, en die welke uit hoofde van de aanvankelijk geldende regeling inzake de vergunningsheffing zijn betaald, mits een verzoek tot terugbetaling is ingediend binnen de termijn van artikel 13, tweede alinea, van decreet nr. 641/1972.

18 Volgens de door de Corte d'appello di Roma verstrekte gegevens, is de in artikel 11, lid 3, van wet nr. 448/1998 vastgestelde rentevoet die vanaf de datum van het verzoek van toepassing is op de terugbetaling, lager dan die welke geldt voor terugbetaling van onverschuldigd aan de staat betaalde belastingen die op grond van het nationale recht worden teruggevorderd, en dan die welke geldt bij terugvordering van het onverschuldigd betaalde in burgerlijke zaken.

De hoofdgedingen en de prejudiciële vragen

Zaak C-216/99

19 De Amministrazione beroept zich op de in artikel 13 van decreet nr. 641/1972 vermelde vervaltermijn van drie jaar tegen het door Prisco ingediende verzoek tot

terugbetaling van de bedragen die deze laatste van 1987 tot en met 1992 als heffing voor de inschrijving van de oprichtingsakte en voor het behoud van die inschrijving tijdens de volgende jaren heeft betaald op grond van de aanvankelijk geldende regeling inzake de vergunningsheffing.

20 In die omstandigheden heeft het Tribunale di Milano, waarbij het geding aanhangig is gemaakt, het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Staan de beginselen van rechtszekerheid en rechtsbescherming — die, zoals het Hof van Justitie in zijn arrest van 21 juni 1988 [Commissie/Italië] in zaak 257/86 [Jurispr. blz. 3249] en in andere arresten heeft geoordeeld, met betrekking tot materies die door het gemeenschapsrecht worden geregeld, een ondubbelzinnige wettelijke regeling van de lidstaten vereisen, die de belanghebbenden op duidelijke en nauwkeurige wijze in kennis stelt van hun rechten en plichten en de nationale rechter in staat stelt, deze te handhaven — alsmede het communautaire evenredigheidsbeginsel eraan in de weg dat de lidstaat zich beroept op een nationale regeling inzake verval van recht, als die welke voortvloeit uit artikel 11, lid 2, van wet nr. 448 van 23 december 1998, juncto artikel 13, lid 2, van decreet nr. 641/1972 van de president van de Republiek, waarbij genoemd artikel 11 de werkingssfeer van de vervaltermijn van drie jaar met terugwerkende kracht heeft verruimd tot onverschuldigd betaalde belastingen, ofschoon die werkingssfeer in genoemd artikel 13, lid 2, volgens de betekenis van de woorden in hun context, uitdrukkelijk was beperkt tot de 'teruggave van bij vergissing betaalde heffingen', waardoor niet alleen de belanghebbenden, maar ook alle rechters ten gronde die bepaling in die zin gingen uitleggen? Kortom, staat het rechtszekerheidsbeginsel toe, dat de nationale rechter — a posteriori — een vervaltermijn toepast op grond van een bepaling die volgens de gewone betekenis van de bewoordingen ervan niet geldt voor het litigieuze geval?

2) Moeten de artikelen 10 en 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335/EEG aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan de invoering van een nationale regeling als die welke de Italiaanse wetgever bij artikel 11, leden 1 en 2, van

wet nr. 448/1998 heeft ingevoerd, die a posteriori bepaalt dat op de bedragen die moeten worden teruggegeven omdat zij onverschuldigd als jaarlijkse belasting zijn betaald, een willekeurig forfaitair bedrag in mindering wordt gebracht voor de inschrijving in het ondernemingsregister (dat destijds werd bijgehouden door de griffie) van vennootschapshandelingen waarvoor elke vennootschap reeds het in de nationale regeling bepaalde bedrag had betaald? Kortom, mag de nationale wetgever, gelet op die richtlijn, a posteriori en bij wege van een zogenoemd interpretatieve wet, een tweede maal reeds betaalde heffingen opleggen?"

Zaak C-222/99

21 CASER heeft van het Tribunale di Roma (Italië) bij een op 4 februari 1995 gepubliceerd vonnis verkregen dat de Amministrazione werd veroordeeld haar een bedrag van 78 000 000 ITL terug te betalen, vermeerderd met de wettelijke rente vanaf het instellen van de vordering; dat bedrag stemde overeen met de heffingen die zij van 1985 tot en met 1992 op grond van de aanvankelijk geldende regeling inzake de vergunningsheffing had betaald om de inschrijving van haar oprichtingsakte in het register te behouden.

22 De Amministrazione heeft bij de Corte d'appello di Roma hoger beroep ingesteld en heeft aldaar de bepalingen met terugwerkende kracht van artikel 11 van wet nr. 448/1998 aangevoerd, waarbij zij vorderde dat de terug te betalen hoofdsom zou worden verminderd (door aftrek van de jaarlijkse forfaitaire heffingen met terugwerkende kracht die zijn verschuldigd voor de inschrijving van andere akten dan de oprichtingsakte in het register tussen 1985 en 1992) en dat een lagere rente zou worden toegepast dan door de rechter in eerste instantie is toegekend.

23 In die omstandigheden heeft de Corte d'appello di Roma het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Kan in het kader van een door een vennootschap voor een Italiaanse rechterlijke instantie ingestelde vordering tot terugbetaling van de heffing op overheidsvergunningen die zij in de jaren 1985 tot en met 1992 heeft betaald op grond van een wettelijke regeling die in strijd is met artikel 10 van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 (zie arrest van 20 april 1993 [Ponente Carni] in de zaken C-71/91 en C-178/91), artikel 11, lid 1, van wet nr. 448 van 23 december 1998, houdende vaststelling met terugwerkende kracht van een uniforme heffing van 500 000 ITL voor de inschrijving van de oprichtingsakte, en van verschillende forfaitaire bedragen voor de inschrijving van de andere vennootschapsakten (van 90 000 ITL tot 750 000 ITL naar gelang van de rechtsvorm van de vennootschap) verenigbaar worden geacht met de beginselen van het gemeenschapsrecht en met de door het Hof van Justitie in zijn arrest van 20 april 1993 (C-71/91 en C-178/91) gegeven uitlegging van bovengenoemde richtlijn?

Het gaat in artikel 11, lid 1, van wet nr. 448/98 weliswaar om vrij geringe bedragen en er wordt ex novo verwezen naar de inschrijving van de vennootschapsakten, wat erop zou kunnen wijzen dat wordt uitgegaan van forfaitaire bedragen die blijkbaar in overeenstemming zijn met de kostprijs van de dienst [in welk geval het zou gaan om rechten met het karakter van een vergoeding: artikel 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335]. In feite is deze bepaling vastgesteld zonder dat vooraf een onderzoek of een berekening van de kostprijs van de aan de vennootschap aangerekende dienst is gemaakt (welke kosten gemakkelijk kunnen worden vastgesteld, aangezien het gaat om uitgaven tijdens de voorbije jaren, gerelateerd aan het aantal en de kwalificaties van de destijds met die dienst belaste personen, de door die personen aan de inschrijving bestede tijd en de uitgaven voor de materiële werking van de dienst). Verder bestaat er geen aantoonbaar verband tussen de toegepaste heffingen en de dienst die destijds concreet is ontvangen door de vennootschappen, die bovendien een heffing hadden betaald voor de eerste inschrijving en voor de jaarlijkse vernieuwing daarvan, maar niet voor de forfaitaire registratie van de vennootschapsakten.

2) Afgezien van de vraag of de door de Italiaanse Staat op grond van artikel 11, lid 1, van wet nr. 448 van 1998 geheven bedragen het karakter van een

vergoeding hebben, rijst de vraag of de wettelijke rente ten laste van de staat die zoals uitdrukkelijk in artikel 11, lid 3, is bepaald, over aan de vennootschappen teruggegeven bedragen moet worden betaald met ingang van de indiening van het verzoek tot terugbetaling en tegen een jaarlijkse rentevoet van 2,5 %, die lager is dan de bij de artikelen 1 en 5 van wet nr. 29 van 29 januari 1961 (zoals later gewijzigd), algemeen voorgeschreven algemene rentevoet voor onverschuldigd betaalde belastingbedragen of voor objectief onverschuldigde bedragen in de zin van artikel 2033 van het burgerlijk wetboek, verenigbaar is met het beginsel van de gelijkwaardigheid van de twee (nationale en communautaire) rechtsorden inzake de aan de particulier toekomende bescherming, en/of met het beginsel van de doeltreffende uitoefening van de door de communautaire rechtsorde erkende rechten? Beide beginselen zijn herhaaldelijk door het Hof van Justitie erkend in de arresten van 15 september 1998 in de zaken Spac (C-260/96), Edis (C-231/96) en Ansaldo [Energia e.a.] (gevoegde zaken C-279/96, C-280/96 en C-281/96)."

24 Bij beschikking van de president van het Hof van 17 september 2001 zijn de zaken C-216/99 en C-222/99 gevoegd voor de mondelinge behandeling en het arrest.

25 Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Hof op 23 april 2002, hebben Prisco en CASER verzocht om de heropening van de mondelinge behandeling, die na de conclusie van de advocaat-generaal op 31 januari 2002 was gesloten.

26 Er zij op gewezen dat het Hof ambtshalve, op voorstel van de advocaat-generaal dan wel op verzoek van partijen, de mondelinge behandeling overeenkomstig artikel 61 van het Reglement voor de procesvoering kan heropenen, indien het van oordeel is dat het onvoldoende is ingelicht of dat de zaak moet worden beslecht op basis van een argument waarover tussen partijen geen discussie heeft plaatsgevonden (zie arrest van 10 februari 2000, Deutsche Post, C-270/97 en C-271/97, Jurispr. blz. I-929, punt 30).

27 Ter ondersteuning van hun verzoek voeren Prisco en CASER als nieuw feit aan dat de Corte costituzionale op 10 april 2002 beschikking nr. 113/2002 heeft gegeven op de door het Tribunale di Firenze (Italië) aan deze rechterlijke instantie gestelde vraag of artikel 13, tweede alinea, van decreet nr. 641/1972 in overeenstemming is met de Italiaanse grondwet.

28 Het verzoek van het Tribunale di Firenze had dus betrekking op een van de nationale bepalingen die aan de orde zijn in de eerste vraag die het Tribunale di Milano in zaak C-216/99 aan het Hof heeft voorgelegd. Bij die beschikking heeft de Corte costituzionale het verzoek van het Tribunale di Firenze evenwel wegens kennelijke niet-ontvankelijkheid afgewezen op grond dat artikel 13, tweede alinea, van decreet nr. 641/1972 niet rechtstreeks en specifiek van toepassing is op het bij deze rechter aanhangige geding; volgens de Corte costituzionale is artikel 11, lid 2, van wet nr. 448/1998 de rechtstreeks op dit geding toepasselijke bepaling. De Corte costituzionale doet in haar beschikking geen uitspraak ten gronde over artikel 13, tweede alinea, van decreet nr. 641/1972 en de nationale juridische context zoals die blijkt uit de in de hoofdgedingen gevolgde procedure, is bijgevolg niet gewijzigd.

29 Derhalve kan de beschikking van de Corte costituzionale met betrekking tot de aan het Hof voorgelegde vragen niet worden beschouwd als een nieuw feit dat een heropening van de mondelinge behandeling rechtvaardigt, en moet het verzoek van Prisco en CASER worden afgewezen.

30 In wezen hebben de vragen van de twee verwijzende rechters betrekking op drie aspecten.

31 In de eerste plaats willen deze rechters vernemen hoe het gemeenschapsrecht moet worden uitgelegd, om te kunnen antwoorden op de vraag of de heffingen met terugwerkende kracht die bij artikel 11, lid 1, van wet nr. 448/1998 zijn

ingevoerd om voor de jaren 1985 tot en met 1992 de inschrijving van de oprichtingsakte en van andere vennootschapsakten te dekken, verenigbaar zijn met de artikelen 10 en 12 van de richtlijn, met name voorzover deze heffingen in mindering worden gebracht van de terugbetaling van de heffingen die op grond van de aanvankelijk geldende bepalingen van decreto-legge nr. 853/1984 zijn betaald (tweede vraag van het Tribunale di Milano en eerste vraag van de Corte d'appello di Roma).

32 In de tweede plaats wenst het Tribunale di Milano met zijn eerste vraag te vernemen of de vervaltermijn van drie jaar die de Amministrazione krachtens artikel 11, lid 2, van wet nr. 448/1998, juncto artikel 13 van decreet nr. 641/1972 toepast op verzoeken tot terugbetaling van de op grond van de aanvankelijk geldende bepalingen van decreto-legge nr. 853/1984 betaalde heffingen, verenigbaar is met het gemeenschapsrecht.

33 In de laatste plaats wenst de Corte d'appello di Roma met haar tweede vraag te vernemen of de overeenkomstig artikel 11, lid 3, van wet nr. 448/1998 vastgestelde rentevoet voor de terugbetaling van de op grond van de aanvankelijk toepasselijke bepalingen van decreto-legge nr. 853/1984 betaalde heffingen, verenigbaar is met het gemeenschapsrecht.

De heffingen met terugwerkende kracht die in mindering worden gebracht van de gevorderde terugbetalingen

Bij het Hof ingediende opmerkingen

34 Prisco en CASER beklemtonen om te beginnen dat de vennootschappen voor de in het hoofdgeding bedoelde periode van 1985 tot en met 1992 reeds een kapitaalrecht en bovendien „diritti di cancelleria" (hierna: „griffierechten")

hebben betaald, evenals, in voorkomend geval, zegelrechten met het karakter van een vergoeding, telkens wanneer zij overeenkomstig het burgerlijk wetboek een akte of een handeling in het register hebben laten inschrijven. Naast het in de artikelen 2 tot en met 9 van de richtlijn bedoelde kapitaalrecht en naast de rechten met het karakter van een vergoeding die door artikel 12, lid 1, sub e, van de richtlijn specifiek worden toegestaan, komen dus, voor dezelfde verrichtingen of inschrijvingen, de vergunningsheffingen.

35 Wat in de eerste plaats de vergunningsheffing met terugwerkende kracht voor de inschrijving van de oprichtingsakte betreft, stellen Prisco en CASER dat de inschrijving in het register reeds is vergoed door de griffierechten. Dienaangaande leggen zij een berekening voor om aan te tonen dat het bedrag van 8 000 ITL dat van 1985 tot en met 1992 als griffierecht is gevorderd, de griffiekosten ruimschoots dekte. Bijgevolg is de heffing voor de inschrijving van de oprichtingsakte volgens Prisco en CASER hoe dan ook in strijd met de artikelen 10 en 12 van de richtlijn, omdat zij erop neerkomt dat twee keer wordt betaald voor dezelfde dienst.

36 Subsidiair zijn Prisco en CASER van mening dat vóór de vaststelling van het bedrag van de heffing met terugwerkende kracht voor de inschrijving van de oprichtingsakte had moeten worden berekend welke de kostprijs was van de dienst die tussen 1985 en 1992 voor de inschrijving van een dergelijke akte is verricht. Volgens Prisco en CASER is het bedrag 500 000 ITL veel te hoog, aangezien het bedrag van de griffierechten, 8 000 ITL, reeds voldoende is. Zij voegen hieraan toe dat het niet nodig is de verschuldigde bedragen aan te passen, aangezien zowel de griffierechten als de vergunningsheffingen die op grond van de aanvankelijk toepasselijke bepalingen verschuldigd waren, destijds aan de Amministrazione zijn betaald. Prisco en CASER beklemtonen ten slotte dat het Hof er in het arrest Fantask e.a., reeds aangehaald, aan heeft herinnerd dat een forfaitaire raming naar redelijkheid moet geschieden, waarbij met name rekening moet worden gehouden met het aantal en het niveau van de ambtenaren die met de betrokken verrichting zijn belast, de door deze ambtenaren daaraan bestede tijd en de verschillende materiële kosten die met deze verrichting zijn gemoeid, en zij betogen dat niets erop wijst dat die beginselen in de hoofdgedingen zijn geëerbiedigd. De betrokken heffing heeft bijgevolg niet het karakter van een vergoeding en is in strijd met de artikelen 10 en 12 van de richtlijn.

37 Wat in de tweede plaats de jaarlijkse forfaitaire heffing met terugwerkende kracht voor de inschrijving van andere akten dan de oprichtingsakte betreft, herinneren Prisco en CASER eraan dat het Hof in het arrest van 11 juni 1996, Denkavit Internationaal e.a. (C-2/94, Jurispr. blz. I-2827), artikel 10, sub c, aldus heeft uitgelegd dat hiermee wordt beoogd belastingen te vermijden die, hoewel zij niet de inbreng van kapitaal als zodanig treffen, toch worden geheven ter zake van formaliteiten die verband houden met de rechtsvorm van de vennootschap, dat wil zeggen het voor het bijeenbrengen van kapitaal gebruikte instrument.

38 Volgens Prisco en CASER hebben de heffingen voor de inschrijving van andere vennootschapsakten dan de oprichtingsakte zonder enige twijfel betrekking op een formaliteit die verband houdt met de rechtsvorm van de betrokken vennootschappen. Bovendien kan aan de omstandigheid dat artikel 10, sub c, van de richtlijn betrekking heeft op „de inschrijving of elke andere formaliteit [...] alvorens met [...] werkzaamheden te [...] beginnen", geen argument worden ontleend om te stellen dat de vergunningsheffingen verschuldigd uit hoofde van de inschrijving van andere akten dan de oprichtingsakte niet onder het verbod van deze bepaling vallen. In het arrest Fantask e.a., reeds aangehaald, heeft het Hof immers gepreciseerd dat de formaliteiten waarop deze bepaling doelt, niet alleen alle formaliteiten zijn die deze vennootschappen moeten vervullen om hun activiteiten aan te vangen, maar ook de formaliteiten om ze voort te zetten.

39 Prisco en CASER voegen hier nog aan toe dat de forfaitaire heffing met terugwerkende kracht voor de inschrijving van andere akten dan de oprichtingsakte tijdens de jaren 1985 tot en met 1992 niet als een door artikel 12, lid 1, sub e, van de richtlijn toegestaan recht met het karakter van een vergoeding kan worden beschouwd, omdat deze heffing in voorkomend geval ook wordt geïnd wanneer er in deze jaren geen inschrijving is geweest, en de kosten hoe dan ook reeds door de griffierechten zijn gedekt. Prisco en CASER stellen verder dat de vennootschappen die tijdens de jaren 1985 tot en met 1992 daadwerkelijk andere akten dan de oprichtingsakte hebben laten inschrijven, eventueel drie keer voor deze inschrijving betalen: een keer uit hoofde van de aanvankelijk toepasselijke vergunningsheffingen, een keer uit hoofde van de griffierechten, en een keer uit hoofde van de forfaitaire heffingen met terugwerkende kracht.

40 Voor het geval het Hof zou oordelen dat deze laatste heffing niettemin het karakter van een vergoeding kan hebben, beklemtonen Prisco en CASER dat het bedrag ervan is vastgesteld zonder dat vooraf de kostprijs van de voor de vennootschappen verrichte dienst is bepaald of berekend, zoals de Corte d'appello di Roma heeft opgemerkt.

41 De Italiaanse regering voert allereerst aan dat het Hof in het arrest Ponente Carni heeft gepreciseerd dat de door artikel 12, lid 1, sub e, van de richtlijn toegestane rechten met het karakter van een vergoeding alleen zien op de bij de inschrijving dan wel jaarlijks geheven retributies, waarvan de hoogte wordt berekend op basis van de kosten van de verrichte dienst, en dat deze retributie niet mag worden berekend op basis van alle kosten van de betrokken overheidsdienst. Daarom hebben de Italiaanse rechters verklaard dat de van 1985 tot en met 1992 geldende regeling inzake de vergunningsheffing strijdig is met het gemeenschapsrecht.

42 Volgens de Italiaanse regering is de nieuwe regeling, die met terugwerkende kracht is vastgesteld om te vermijden dat er geen vergoeding zou worden betaald voor de van 1985 tot en met 1992 verrichte inschrijvingen, in overeenstemming met de beginselen van het arrest Ponente Carni. In de eerste plaats leidt de regeling geenszins tot een verdubbeling van de vergoeding voor eenzelfde dienst. Wanneer bepaalde diensten tussen 1985 en 1992 geïndividualiseerde vergunningsheffingen hebben geïnd voor de inschrijving van andere akten dan de oprichtingsakte, dan was dit het gevolg van een verkeerde uitlegging van decreto-legge nr. 853/1984. Deze inschrijvingen zijn immers gedekt door de destijds op 30 juni van elk jaar gevorderde heffing. In de tweede plaats is de jaarlijkse forfaitaire heffing met terugwerkende kracht voor de inschrijving van andere akten dan de oprichtingsakte alleen verschuldigd wanneer in het betrokken jaar werkelijk dergelijke inschrijvingen zijn verricht. In de derde plaats vereist de richtlijn geen verband tussen het forfaitaire bedrag van de gevorderde rechten en de kosten die de Amministrazione werkelijk heeft gedragen om voor een vennootschap een bepaalde dienst te verrichten. Het vereiste van een dergelijk verband zou er immers op neerkomen dat het onmogelijk is forfaitaire rechten vast te stellen, hoewel deze mogelijkheid door het Hof in de arresten

Ponente Carni en Fantask e.a., reeds aangehaald, is erkend. In casu is het bedrag van de gevorderde rechten redelijk en komt het ongeveer overeen met het gemiddelde van de in de andere lidstaten voor dergelijke formaliteiten toegepaste rechten.

43 Wat de heffing met terugwerkende kracht voor de inschrijving van de oprichtingsakte betreft, lijdt het volgens de Commissie geen twijfel dat deze heffing, waarvan de continuïteit met de vorige heffing blijkt uit de verwijzing naar artikel 11 van wet nr. 448/1998 in decreet nr. 641/1972, onder het verbod van artikel 10, sub c, van de richtlijn valt, tenzij zij is gerechtvaardigd op grond van artikel 12, lid 1, sub e, ervan.

44 De Commissie is dienaangaande van mening dat een lidstaat voldoet aan de voorwaarden om de betrokken rechten het karakter van een vergoeding te verlenen indien het bedrag ervan „redelijk" is. Op basis van een vergelijkende studie van de inschrijvingsrechten in twaalf lidstaten, die zij naar aanleiding van het arrest Ponente Carni had verricht en die zij sindsdien heeft bijgewerkt, geeft de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen als haar mening te kennen dat het bedrag van 500 000 ITL dat op grond van artikel 11 van wet nr. 448/1998 voor de jaren 1985 tot en met 1992 wordt gevorderd voor de inschrijving van de oprichtingsakte, redelijk was. Zij merkte op dat tegen de huidige omrekeningskoers tussen de euro en de lire, het gemiddelde bedrag van de door deze twaalf lidstaten in 1991 geheven rechten 314 000 ITL bedroeg en dat, gelet op de acht jaren die sindsdien zijn verstreken en op de onvermijdelijke verschillen in de gemiddelde kosten tussen de lidstaten, het in 1999 gevorderde bedrag van 500 000 ITL niet overdreven leek.

45 Ter terechtzitting heeft de Commissie evenwel uiteengezet dat zij inlichtingen had verkregen waaruit bleek dat de griffierechten eveneens zijn geïnd voor de inschrijving van de oprichtingsakte tussen 1985 en 1992. Zelfs indien de aanvankelijk voor deze inschrijving en voor het behoud ervan in de volgende jaren betaalde vergunningsheffingen worden terugbetaald, zou de toepassing van de nieuwe heffing met terugwerkende kracht er bijgevolg toe leiden dat de verrichting twee keer wordt belast. De in artikel 12, lid 1, sub e, van de richtlijn

geformuleerde uitzondering op het heffingsverbod voor de rechten met het karakter van een vergoeding heeft volgens de Commissie alleen zin wanneer ter vergoeding van een dienst één enkele heffing wordt geïnd. Ingeval twee of meer heffingen worden geïnd voor eenzelfde dienstverrichting, kan alleen de heffing die concreet wordt geïnd op het tijdstip waarop de dienst door de administratie wordt verricht, het karakter van een vergoeding hebben. In casu hadden alleen de tussen 1985 en 1992 geïnde griffierechten dit karakter en konden alleen zij worden gerechtvaardigd door artikel 12, lid 1, sub e, van de richtlijn, ongeacht overigens het bedrag van de nieuwe heffing met terugwerkende kracht.

46 Met betrekking tot de nieuwe forfaitaire jaarlijkse heffing met terugwerkende kracht verschuldigd voor de inschrijving van andere akten dan de oprichtingsakte is de Commissie om dezelfde redenen als Prisco en CASER in wezen van mening dat deze heffing eveneens onder de werkingssfeer van artikel 10, sub c, van de richtlijn valt, en dat zij niet in aanmerking komt voor de in artikel 12, lid 1, sub e, van de richtlijn vastgestelde uitzondering voor rechten met het karakter van een vergoeding. Dienaangaande beklemtoont zij dat, gelet op het feit dat deze heffing ook moet worden betaald wanneer er tijdens het jaar geen akte is ingeschreven, op het bestaan van griffierechten en op de omstandigheid dat er in geval van inschrijving reeds rechten zijn betaald uit hoofde van de aanvankelijk geldende regeling inzake de vergunningsheffing, de nieuwe regeling met terugwerkende kracht ertoe kan leiden dat een vennootschap rechten moet betalen wanneer er geen dienst is verricht, dan wel dat zij twee, of zelfs drie keer moet betalen voor dezelfde dienst.

Beoordeling door het Hof

47 Vooraf moet worden onderzocht of rechten als de in geding zijnde, die bij artikel 11, lid 1, van wet nr. 448/1998 zijn ingevoerd, onder een van de verbodsbepalingen van artikel 10 van de richtlijn vallen. Dienaangaande zij eraan herinnerd dat niet wordt betwist dat deze rechten geen kapitaalrechten zijn.

48 Artikel 10 van de richtlijn, gelezen met inachtneming van haar laatste overweging, verbiedt met name indirecte belastingen die dezelfde kenmerken vertonen als het kapitaalrecht. Bedoeld zijn onder meer de belastingen die, in welke vorm ook, verschuldigd zijn voor de oprichting of vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap [artikel 10, sub a], of voor de inschrijving of elke andere formaliteit die een vennootschap vanwege haar rechtsvorm in acht moet nemen alvorens met haar werkzaamheden te kunnen beginnen [artikel 10, sub c]. Dit laatste verbod wordt gerechtvaardigd door het feit dat hoewel de betrokken belastingen niet worden geheven over de inbreng van kapitaal als zodanig, zij niettemin worden geheven ter zake van formaliteiten die verband houden met de rechtsvorm van de vennootschap, dat wil zeggen het instrument dat voor het bijeenbrengen van kapitaal wordt gebruikt, zodat de handhaving van deze belastingen eveneens de doelstellingen van de richtlijn dreigt te doorkruisen (reeds aangehaalde arresten Denkavit Internationaal e.a., punt 23, en Fantask e.a., punt 21).

49 In casu valt de heffing verschuldigd voor de inschrijving van de oprichtingsakte, voorzover zij wordt betaald naar aanleiding van de inschrijving van nieuwe vennootschappen, rechtstreeks onder het verbod van artikel 10 van de richtlijn. Hetzelfde geldt wanneer rechten verschuldigd zijn voor de inschrijving van andere vennootschapsakten, daar zij dan worden geheven ter zake van een formaliteit die verband houdt met de rechtsvorm van de betrokken vennootschappen. Ofschoon de inschrijving van deze akten formeel geen formaliteit is die aan de uitoefening van de werkzaamheden van een kapitaalvennootschap voorafgaat, is de inschrijving van deze akten niettemin een voorwaarde om die activiteit uit te oefenen en voort te zetten (zie in die zin arrest Fantask e.a., reeds aangehaald, punt 22).

50 Derhalve moet worden onderzocht of heffingen als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, in aanmerking komen voor de overeenkomstig artikel 12, lid 1, sub e, van de richtlijn toegestane uitzondering voor rechten met het karakter van een vergoeding.

51 Dienaangaande bestaat het onderscheid tussen de door artikel 10 van de richtlijn verboden heffingen en de rechten met het karakter van een vergoeding hierin dat deze laatste uitsluitend bestaan in voor de inschrijving van vennootschapsakten

geheven retributies, waarvan de hoogte wordt berekend op basis van de kosten van de verrichte dienst. Een retributie waarvan het bedrag geen enkel verband houdt met de kosten van deze specifieke dienst, of waarvan het bedrag niet wordt berekend op basis van de kosten van de verrichting waarvoor zij de tegenprestatie is, maar op basis van het totaal van de werkings- en investeringskosten van de met die verrichting belaste overheidsdienst, dient te worden beschouwd als een belasting die onder het verbod van artikel 10 van de richtlijn valt (reeds aangehaalde arresten Ponente Carni, punten 41 en 42, en Fantask e.a., punt 27).

52 Indien de bij artikel 11 van wet nr. 448/1998 ingevoerde jaarlijkse forfaitaire vergunningsheffingen met terugwerkende kracht verschuldigd voor de inschrijving van andere akten dan de oprichtingsakte, bovenop de vergunningsheffingen komen die in de jaren 1985 tot en met 1992 op grond van de aanvankelijk geldende regeling zijn betaald voor de inschrijving van dezelfde akten, en indien, met name gelet op de vervaltermijn van artikel 13 van decreet nr. 641/1972, de betrokken vennootschappen de terugbetaling van deze laatste heffingen niet kunnen verkrijgen, hebben de Italiaanse autoriteiten voor de inschrijving van deze akten reeds soortgelijke heffingen geïnd ter vergoeding van de verrichte dienst. Zonder dat behoeft te worden onderzocht of de kosten voor de inschrijving van deze akten reeds door de griffierechten zijn gedekt, kunnen deze forfaitaire heffingen in die omstandigheden niet worden geacht het karakter van een vergoeding te hebben.

53 De jaarlijkse forfaitaire vergunningsheffingen met terugwerkende kracht kunnen a fortiori niet het karakter van een vergoeding hebben indien zij betrekking hebben op jaren waarin geen inschrijving van andere akten dan de oprichtingsakte heeft plaatsgevonden.

54 Wat de vergunningsheffing met terugwerkende kracht verschuldigd voor de inschrijving van de oprichtingsakte betreft, die eveneens bij artikel 11 van wet nr. 448/1998 is ingevoerd, geldt de redenering die in punt 52 van het onderhavige arrest is gevolgd met betrekking tot de vennootschappen die tussen 1985 en 1992 reeds een vergunningsheffing voor de inschrijving van de oprichtingsakte hebben betaald en die, met name gelet op de vervaltermijn van lid 2 van dit artikel en van artikel 13 van decreet nr. 641/1972, geen aanspraak kunnen maken op terugbetaling ervan.

55 Met betrekking tot de vennootschappen die aanspraak kunnen maken op terugbetaling van de tussen 1985 en 1992 voor de inschrijving van de oprichtingsakte of van andere akten betaalde vergunningsheffingen, staat het aan de verwijzende rechters om na te gaan of de nieuwe heffingen die met terugwerkende kracht zijn ingevoerd voor deze verrichtingen, het karakter van een vergoeding hebben, gelet op de in de punten 8 en 9 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte beginselen.

56 Van het karakter van een vergoeding is er uiteraard geen sprake, indien blijkt dat de griffierechten die tegelijkertijd voor deze verrichtingen zijn betaald, reeds alle kosten van de verrichte dienst dekken. Anders dan de Commissie ter terechtzitting heeft betoogd, kunnen de lidstaten, bij gebreke van harmonisatie van de modaliteiten van de heffing van de rechten met het karakter van een vergoeding, tegelijkertijd verschillende retributies heffen voor de verrichte dienst, mits de som ervan de kosten van deze dienst niet overschrijdt (zie met name, in die zin, wat retributies voor het vervullen van douaneformaliteiten betreft, arrest van 21 maart 1991, Commissie/Italië, C-209/89, Jurispr. blz. I-1575, punt 10). De enkele omstandigheid dat voor de aan de vergunningsheffingen met terugwerkende kracht onderworpen inschrijvingen in het register ook griffierechten zijn geïnd is op zichzelf derhalve onvoldoende om deze laatste niet als door artikel 12, lid 1, sub e, van de richtlijn toegestane rechten met het karakter van een vergoeding te beschouwen.

57 Op de tweede vraag van het Tribunale di Milano en op de eerste vraag van de Corte d'appello di Roma moet derhalve worden geantwoord dat artikel 10 van de richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het, onverminderd de uitzonderingsbepalingen van artikel 12 van dezelfde richtlijn, de heffingen met terugwerkende kracht verschuldigd voor de inschrijving van vennootschapsakten in het ondernemingsregister verbiedt, aangezien deze geen door deze richtlijn toegestaan kapitaalrecht vormen. Artikel 12, lid 1, sub e, van de richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat dergelijke heffingen met terugwerkende kracht geen door deze bepaling toegestane rechten met het karakter van een vergoeding zijn wanneer de inschrijvingen in het ondernemingsregister waarvoor zij zijn geïnd, reeds aanleiding hebben gegeven tot de inning van heffingen die worden geacht door

bovengenoemde heffingen met terugwerkende kracht te zijn vervangen, maar die niet zijn terugbetaald aan degenen die ze hebben voldaan. Daarnaast vormen dergelijke heffingen met terugwerkende kracht slechts dan door artikel 12, lid 1, sub e, van de richtlijn toegestane rechten met het karakter van een vergoeding wanneer het bedrag ervan, dat naar gelang van de rechtsvorm van de vennootschap kan verschillen, uitsluitend wordt berekend op basis van de kosten van de betrokken formaliteiten, met dien verstande dat die rechten ook de kosten van gratis verrichte inschrijvingen van minder belang mogen dekken, en wanneer in voorkomend geval rekening wordt gehouden met andere tegelijkertijd betaalde rechten die er eveneens toe strekken dezelfde dienstverrichting te vergoeden. Bij de berekening van die bedragen mag een lidstaat rekening houden met alle met de inschrijving verbonden kosten, waaronder het deel van de algemene kosten in verband met deze verrichting. Voorts kan een lidstaat voorzien in forfaitaire rechten die voor onbepaalde tijd worden vastgesteld, mits hij zich regelmatig ervan vergewist dat die bedragen de gemiddelde kosten van de betrokken verrichtingen niet overschrijden.

De vervaltermijn

Bij het Hof ingediende opmerkingen

58 Prisco leidt uit de arresten van 2 februari 1988, Barra e.a. (309/85, Jurispr. blz. 355), en 29 juni 1988, Deville (240/87, Jurispr. blz. 3513), af dat een lidstaat geen bepalingen kan vaststellen die aan de terugbetaling van een belasting die bij een arrest van het Hof in strijd of onverenigbaar met het gemeenschapsrecht is verklaard, voorwaarden verbinden die specifiek op die belasting betrekking hebben en ongunstiger zijn dan die welke anders op de terugbetaling van de betrokken belasting zouden worden toegepast.

59 Prisco beklemtoont dat de bepalingen van artikel 13 van decreet nr. 641/1972, die het Hof heeft onderzocht in de zaak die heeft geleid tot het arrest Edis, reeds

aangehaald, dateerden van vóór de uitspraak van het arrest Ponente Carni en niet specifiek betrekking hadden op de litigieuze heffingen, zodat het Hof heeft geoordeeld dat dit beginsel niet van toepassing was. Het in het hoofdgeding aan de orde zijnde artikel 11 van wet nr. 448/1998 dateert evenwel van na het arrest Ponente Carni en heeft specifiek betrekking op de heffingen die na dit arrest in strijd met het gemeenschapsrecht zijn verklaard. Dit artikel biedt de nationale rechter niet meer de mogelijkheid, artikel 13 van decreet nr. 641/1972 aldus uit te leggen dat het alleen ziet op de heffingen die zijn betaald als gevolg van een materiële vergissing, doch niet op de heffingen waarvan de terugbetaling wegens onverenigbaarheid met het gemeenschapsrecht wordt gevorderd. Artikel 11 van wet nr. 448/1998 is bijgevolg in strijd met het in de reeds aangehaalde arresten Barra e.a. en Deville in herinnering gebrachte gelijkwaardigheidsbeginsel.

60 Deze bepaling is bovendien in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel, het beginsel van de bescherming van het gewettigd vertrouwen en het evenredigheidsbeginsel, met name gelet op de omstandigheid dat zij terugwerkende kracht heeft en dat op het ogenblik van de vaststelling ervan, de daarin bepaalde vervaltermijn van drie jaar ruim was overschreden sinds de betaling, in 1992, van de laatste heffingen waarvan terugbetaling wordt gevorderd.

61 De Italiaanse regering beklemtoont dat artikel 11 van wet nr. 448/1998 de werkingssfeer van de vervaltermijn van drie jaar geenszins heeft uitgebreid tot de gevallen van terugbetaling van de in dit artikel bedoelde heffingen. Volgens deze regering had artikel 13 van decreet nr. 641/1972, zoals dit door de Corte suprema di cassazione wordt uitgelegd sinds haar arrest nr. 3458/1996, reeds tot gevolg dat een dergelijke termijn van toepassing was op de op schending van het gemeenschapsrecht gebaseerde verzoeken tot terugbetaling van vergunningsheffingen. De Italiaanse regering voegt hieraan toe dat de draagwijdte van artikel 13 van decreet nr. 641/1972 hoe dan ook louter een kwestie van intern recht is, waarover het Hof zich niet heeft uit te spreken, en dat de situatie dezelfde is gebleven als die welke het Hof heeft onderzocht in de reeds aangehaalde zaken Edis, Spac en Ansaldo Energia e.a., naar aanleiding waarvan het heeft gepreciseerd dat het gemeenschapsrecht niet eraan in de weg staat dat een lidstaat zich bij vorderingen tot terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht geheven belastingen beroept op een nationale vervaltermijn van drie

jaar, die afwijkt van de gewone regeling inzake rechtsvorderingen uit onverschuldigde betaling tussen particulieren, waarvoor een langere termijn geldt, voorzover die vervaltermijn gelijkelijk van toepassing is op vorderingen tot terugbetaling van dergelijke belastingen, welke op het gemeenschapsrecht zijn gebaseerd, en op die welke op het nationale recht zijn gebaseerd (gelijkwaardigheidsbeginsel), en voorzover hij de uitoefening van de door de communautaire rechtsorde verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maakt (doeltreffendheidsbeginsel).

62 De Commissie is van mening dat de door de verwijzende rechter opgeworpen vraag inzake de inachtneming van de beginselen van rechtszekerheid en rechtsbescherming eerder rijst met betrekking tot artikel 13 van decreet nr. 641/1972, zoals uitgelegd door de Corte suprema di cassazione in haar arrest nr. 3458/1996, dan met betrekking tot artikel 11 van wet nr. 448/1998, en eerder het Italiaanse recht betreft dan het gemeenschapsrecht.

63 Dienaangaande leidt de Commissie uit het arrest Edis, reeds aangehaald, en uit de arresten van 17 november 1998, Aprile (C-228/96, Jurispr. blz. I-7141), en 9 februari 1999, Dilexport (C-343/96, Jurispr. blz. I-579) de volgende beginselen af met betrekking tot de modaliteiten van de terugbetaling van met het gemeenschapsrecht strijdige heffingen. De lidstaten kunnen geen modaliteiten toepassen die zijn vastgesteld na een arrest waarin het Hof heeft vastgesteld dat deze heffingen onverenigbaar zijn met het gemeenschapsrecht, en die uitsluitend van toepassing zijn op deze heffingen, doch voor de belastingplichtigen ongunstiger zijn dan die welke anders zouden zijn toegepast.

64 De Commissie stelt dat in het hoofdgeding is voldaan aan de eerste twee voorwaarden. Of de derde voorwaarde is vervuld, hangt evenwel af van de uitlegging van artikel 13 van decreet nr. 641/1972: indien de in dit artikel bepaalde vervaltermijn van drie jaar reeds van toepassing was op verzoeken tot terugbetaling van onwettig geïnde heffingen, is artikel 11 van wet nr. 448/1998 geen nieuw artikel en kan het niet als strijdig met het gemeenschapsrecht worden aangemerkt. Indien artikel 13 van decreet nr. 641/1972 daarentegen alleen van toepassing was op de verzoeken tot terugbetaling van de als gevolg van materiële vergissingen betaalde heffingen, is de conclusie omgekeerd. De oplossing hangt dus af van de uitlegging van nationale bepalingen, en daarvoor is het Hof niet bevoegd.

Beoordeling door het Hof

65 De toepassing van artikel 13 van decreet nr. 641/1972 op verzoeken tot terugbetaling van heffingen die na het arrest Ponente Carni in strijd met het gemeenschapsrecht zijn verklaard, was reeds aan de orde in het arrest Edis, reeds aangehaald. Het Hof heeft evenwel opgemerkt dat de door de Corte suprema di cassazione in haar arrest nr. 3458/1996 verstrekte uitlegging van artikel 13 van decreet nr. 641/1972 betrekking had op een nationale bepaling die op het tijdstip van uitspraak van het arrest Ponente Carni reeds vele jaren van kracht was, en voorts dat die bepaling niet slechts gold voor de terugbetaling van de in dat arrest bedoelde belasting, doch ook voor de terugbetaling van alle heffingen op Italiaanse overheidsvergunningen. Het Hof heeft daaruit afgeleid, dat de oplossing van de reeds aangehaalde arresten Barra e.a. en Deville niet van toepassing was (arrest Edis, reeds aangehaald, punt 25).

66 Het Hof heeft hieraan toegevoegd dat volgens de niet betwiste verklaringen van de Italiaanse regering een soortgelijke termijn als de betrokken vervaltermijn eveneens van toepassing was op vorderingen tot terugbetaling van een aantal indirecte belastingen, en dat uit de bewoordingen van artikel 13 van decreet nr. 641/1972 niet bleek dat dit alleen van toepassing was op beroepen op grond van het gemeenschapsrecht. Het Hof heeft eveneens opgemerkt dat uit de rechtspraak van de Corte suprema di cassazione voortvloeide dat de termijnen in belastingzaken eveneens gelden voor vorderingen tot terugbetaling van heffingen of belastingen die zijn geheven op grond van wetten die in strijd met de Italiaanse grondwet zijn verklaard (arrest Edis, reeds aangehaald, punt 38).

67 In die omstandigheden heeft het Hof geoordeeld dat het gemeenschapsrecht niet eraan in de weg staat dat een lidstaat zich bij vorderingen tot terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht geheven belastingen beroept op een nationale vervaltermijn van drie jaar, die afwijkt van de gewone regeling van rechtsvorderingen uit onverschuldigde betaling tussen particulieren, waarvoor een langere termijn geldt, wanneer die vervaltermijn gelijkelijk van toepassing is op

vorderingen tot terugbetaling van die belastingen, welke op het gemeenschapsrecht zijn gebaseerd, en op die welke op het nationale recht zijn gebaseerd (arrest Edis, reeds aangehaald, punt 39).

68 Wat artikel 11, lid 2, van wet nr. 448/1998 betreft, zij opgemerkt dat deze bepaling alleen verwijst naar de bepalingen van artikel 13 van decreet nr. 641/1972, zoals deze door het Hof in het arrest Edis, reeds aangehaald, zijn onderzocht, en de werkingssfeer ervan niet wijzigt. In de onderhavige procedure is er voorts geen enkel nieuw gegeven op basis waarvan van de beoordeling in dat arrest moet worden afgeweken.

69 Inzonderheid maakt een bepaling als artikel 11, lid 2, van wet nr. 448/1998 de uitoefening van de door de communautaire rechtsorde verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk aangezien voor de beoordeling van de inachtneming van de vervaltermijn van drie jaar waarnaar zij verwijst om de voorwaarden voor de terugbetaling van de tussen 1985 en 1992 betaalde heffingen te omschrijven, wordt uitgegaan van het tijdstip waarop het verzoek tot terugbetaling is ingediend, en niet van de datum van vaststelling van deze bepaling in 1998. Een dergelijke bepaling, die nochtans formeel terugwerkende kracht heeft, kan hoe dan ook evenmin in strijd zijn met het rechtszekerheidsbeginsel, het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen en het evenredigheidsbeginsel, aangezien zij op zich de draagwijdte van de vóór de vaststelling ervan geldende regeling niet wijzigt.

70 Aan de verwijzende rechter moet dus hetzelfde antwoord worden gegeven als in het arrest Edis, reeds aangehaald, namelijk dat het gemeenschapsrecht niet eraan in de weg staat dat een lidstaat zich bij vorderingen tot terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht geheven belastingen beroept op een nationale vervaltermijn van drie jaar, die afwijkt van de gewone regeling van rechtsvorderingen uit onverschuldigde betaling tussen particulieren, waarvoor een langere termijn geldt, wanneer die vervaltermijn gelijkelijk van toepassing is op vorderingen tot terugbetaling van die belastingen, welke op het gemeenschapsrecht zijn gebaseerd, en op die welke op het nationale recht zijn gebaseerd.

Wijze van berekening van de rente op de terug te betalen bedragen

Bij het Hof ingediende opmerkingen

71 CASER wijst erop dat de gewijzigde wet nr. 29 van 25 januari 1961 (GURI nr. 53 van 1 maart 1961), een algemene regeling bevat van de rentevoeten die, hetzij ten gunste van de staat, hetzij ten gunste van de belastingplichtigen, van toepassing zijn op de bedragen verschuldigd uit hoofde van heffingen en indirecte belastingen op de omzet, in geval van laattijdige betaling van heffingen en belastingen door de belastingplichtigen of in geval van terugbetaling van door de staat ten onrechte geïnde heffingen en belastingen. CASER zet uiteen dat de rente die haar overeenkomstig deze wet vanaf haar verzoek tot terugbetaling zou moeten worden betaald (30 810 000 ITL tot 30 juni 1999) hoger is dan deze welke voortvloeit uit artikel 11, lid 3, van wet nr. 448/1998 (17 550 000 ITL). Dit is eveneens het geval wanneer toepassing wordt gemaakt van de wettelijke rente waarin artikel 1284 van het burgerlijk wetboek voorziet voor de terugvordering van elk onverschuldigd bedrag vanaf het instellen van de vordering (40 950 000 ITL). Uit de verschillen tussen de uit hoofde van de verschillende soorten rente verschuldigde bedragen blijkt zeer concreet dat artikel 11, lid 3, van wet nr. 448/1998 in strijd is met het gelijkwaardigheidsbeginsel.

72 CASER beklemtoont dat de aan het Hof voorgelegde situatie verschilt van die welke heeft geleid tot het arrest Ansaldo Energia e.a., reeds aangehaald. Toen was de vraag immers, of het gemeenschapsrecht eraan in de weg staat dat voor belastingaangelegenheden een andere rente wordt vastgesteld dan in burgerlijke zaken. In het hoofdgeding gaat het echter om de vaststelling van verschillende rentevoeten op belastinggebied, waarbij het ongunstigste tarief, dat overigens met terugwerkende kracht is vastgesteld, specifiek geldt voor de terugbetaling van de heffingen die na het arrest Ponente Carni in strijd met het gemeenschapsrecht zijn verklaard.

73 De Italiaanse regering herinnert eraan dat het Hof in het arrest Ansaldo Energia e.a., reeds aangehaald, erop heeft gewezen dat een lidstaat niet kan worden verplicht zijn gunstigste nationale terugvorderingsregeling toe te passen op alle vorderingen tot terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht geheven heffingen of rechten. Aangezien voorts het in artikel 11, lid 3, van wet nr. 448/1998 vastgestelde tarief, 2,5 % (het wettelijk tarief op de datum van inwerkingtreding van deze wet), niet alleen geldt voor de terugbetaling van de in strijd met het gemeenschapsrecht geïnde vergunningsheffingen, maar voor alle mogelijke vorderingen tot terugbetaling van de betrokken bedragen, alsmede voor alle vorderingen die op het nationale recht zijn gebaseerd, is het gelijkwaardigheidsbeginsel eveneens in acht genomen.

74 De Commissie beklemtoont dat, anders dan in de situatie die heeft geleid tot het arrest Ansaldo Energia e.a., reeds aangehaald, uit de bewoordingen van artikel 11 van wet nr. 448/1998 expliciet blijkt dat dit artikel binnen de tientallen heffingen op overheidsvergunningen die zelf onder de ruimere categorie van andere indirecte belastingen dan omzetbelastingen vallen, alleen betrekking heeft op de terugbetaling van specifieke heffingen die in strijd met het gemeenschapsrecht zijn verklaard.

75 Verder merkt de Commissie op dat de overeenkomstig artikel 11, lid 3, van wet nr. 448/1998 toepasselijke rentevoet, globaal over de betrokken perioden gezien, lager is dan de rentevoet die overeenkomstig wet nr. 29/1961 van toepassing is op belastingschulden, waaruit zij afleidt dat het gelijkwaardigheidsbeginsel niet in acht is genomen. De Commissie preciseert dat de uitkomst dezelfde zou zijn indien wordt uitgegaan van de wettelijke rentevoet die in dezelfde perioden van toepassing was in het burgerlijk recht, in geval van een nieuwe kwalificatie van de rechtsverhoudingen tussen de belastingdienst en de vennootschappen die de betrokken heffingen op overheidsvergunningen hebben betaald, nadat deze heffingen onverenigbaar met het gemeenschapsrecht zijn verklaard.

Beoordeling door het Hof

76 In punt 29 van het arrest Ansaldo Energia e.a., reeds aangehaald, heeft het Hof eraan herinnerd dat, wanneer het om gelijksoortige heffingen of rechten gaat, een nationaal voorschrift inzake terugbetaling in overeenstemming is met het gelijkwaardigheidsbeginsel indien het gelijkelijk van toepassing is op beroepen gebaseerd op schending van het gemeenschapsrecht en op beroepen gebaseerd op schending van het nationale recht, maar dat dit beginsel niet aldus mag worden uitgelegd dat een lidstaat verplicht is zijn gunstigste nationale terugvorderingsregeling toe te passen op alle vorderingen tot terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht geheven heffingen of rechten. Hieruit heeft het Hof in punt 30 van dat arrest afgeleid, dat het gemeenschapsrecht zich niet ertegen verzet dat de wettelijke regeling van een lidstaat met betrekking tot rente voorziet in een minder gunstige berekeningswijze in het geval van terugbetaling van ten onrechte geheven belastingen dan in het geval van terugvordering van onverschuldigde betalingen tussen particulieren, mits die berekeningswijze zonder onderscheid van toepassing is op vorderingen op grond van het nationale recht en op vorderingen op grond van het gemeenschapsrecht.

77 Het Hof heeft echter eveneens geoordeeld dat een lidstaat geen bepalingen kan vaststellen die aan de terugbetaling van een belasting die bij een arrest van het Hof in strijd of onverenigbaar met het gemeenschapsrecht is verklaard, voorwaarden verbinden die specifiek betrekking hebben op die belasting en ongunstiger zijn dan die welke anders op de terugbetaling van de betrokken belasting zouden worden toegepast (zie reeds aangehaalde arresten Edis, punt 24; Aprile, punt 26, en Dilexport, punt 39).

78 In de omstandigheden van het hoofdgeding, die op dat punt verschillen van deze welke hebben geleid tot het arrest Ansaldo Energia e.a., reeds aangehaald, is de in artikel 11, lid 3, van wet nr. 448/1998 vastgestelde wijze van berekening van de

rente, die specifiek betrekking heeft op de vergunningsheffingen voor de inschrijving in het ondernemingsregister en op de jaarlijkse betaling voor het behoud ervan in de volgende jaren, welke na het arrest Ponente Carni in strijd met het gemeenschapsrecht zijn verklaard, ongunstiger dan die welke van toepassing is op de terugbetaling van andere belastingschulden, met inbegrip van de terugbetaling van andere vergunningsheffingen van dezelfde aard. In dergelijke omstandigheden, waarvan de nationale rechter moet nagaan of zij voorhanden zijn, is een wettelijke regeling als die welke aan de orde is in het hoofdgeding, in strijd met het gemeenschapsrecht en moet zij buiten toepassing worden gelaten ten gunste van de bepalingen inzake de rente die van toepassing zijn op de terugbetaling van andere vergunningsheffingen van dezelfde aard.

79 Aan de verwijzende rechter moet dus worden geantwoord dat het gemeenschapsrecht eraan in de weg staat dat een lidstaat bepalingen vaststelt die aan de terugbetaling van een belasting die bij een arrest van het Hof in strijd of onverenigbaar met het gemeenschapsrecht is verklaard, voorwaarden verbinden die specifiek op die belasting betrekking hebben en ongunstiger zijn dan die welke anders op de terugbetaling van de betrokken belasting zouden worden toegepast.

Kosten

80 De kosten door de Italiaanse regering en de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, komen niet voor vergoeding in aanmerking. Ten aanzien van de partijen in de hoofdgedingen is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende nationale rechterlijke instanties over de kosten hebben te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

uitspraak doende op de door het Tribunale di Milano bij beschikking van 15 mei 1999 en door de Corte d'appello di Roma bij beschikking van 12 mei 1999 gestelde vragen, verstaat:

1) Artikel 10 van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, moet aldus worden uitgelegd dat het, onverminderd de uitzonderingsbepalingen van artikel 12 van deze richtlijn, de heffingen met terugwerkende kracht verschuldigd voor de inschrijving van vennootschapsakten in het ondernemingsregister verbiedt, aangezien deze geen door deze richtlijn toegestaan kapitaalrecht vormen. Artikel 12, lid 1, sub c, van richtlijn 69/335 moet aldus worden uitgelegd dat dergelijke heffingen met terugwerkende kracht geen door deze bepaling toegestane rechten met het karakter van een vergoeding zijn wanneer de inschrijvingen in het ondernemingsregister waarvoor zij zijn geïnd, reeds aanleiding hebben gegeven tot de inning van heffingen die worden geacht door bovengenoemde heffingen met terugwerkende kracht te zijn vervangen, maar die niet zijn terugbetaald aan degenen die ze hebben voldaan. Daarnaast vormen dergelijke heffingen met terugwerkende kracht slechts dan door artikel 12, lid 1, sub c, van richtlijn 69/335 toegestane rechten met het karakter van een vergoeding wanneer het bedrag ervan, dat naar gelang van de rechtsvorm van de vennootschap kan verschillen, uitsluitend wordt berekend op basis van de kosten van de betrokken formaliteiten, met dien verstande dat die rechten ook de kosten van gratis verrichte inschrijvingen van minder belang mogen dekken, en wanneer in voorkomend geval rekening wordt gehouden met andere tegelijkertijd betaalde rechten die er eveneens toe strekken dezelfde dienstverrichting te vergoeden. Bij de berekening van die bedragen mag een lidstaat rekening houden met alle met de inschrijving verbonden kosten, waaronder

het deel van de algemene kosten in verband met deze verrichting. Voorts kan een lidstaat voorzien in forfaitaire rechten die voor onbepaalde tijd worden vastgesteld, mits hij zich regelmatig ervan vergewist dat die bedragen de gemiddelde kosten van de betrokken verrichtingen niet overschrijden.

2) Het gemeenschapsrecht staat niet eraan in de weg dat een lidstaat zich bij vorderingen tot terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht geheven belastingen beroept op een nationale vervaltermijn van drie jaar, die afwijkt van de gewone regeling van rechtsvorderingen uit onverschuldigde betaling tussen particulieren, waarvoor een langere termijn geldt, wanneer die vervaltermijn gelijkelijk van toepassing is op vorderingen tot terugbetaling van die belastingen, welke op het gemeenschapsrecht zijn gebaseerd, en op die welke op het nationale recht zijn gebaseerd.

3) Het gemeenschapsrecht staat eraan in de weg dat een lidstaat bepalingen vaststelt die aan de terugbetaling van een belasting die bij een arrest van het Hof in strijd of onverenigbaar met het gemeenschapsrecht is verklaard, voorwaarden verbinden die specifiek op die belasting betrekking hebben en ongunstiger zijn dan die welke anders op de terugbetaling van de betrokken belasting zouden worden toegepast.

Macken Puissochet Schintgen

Skouris Cunha Rodrigues

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 10 september 2002.

De griffier

R. Grass

De president van de Zesde kamer

F. Macken