ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)
της 10ης Σεπτεμβρίου 2002 *

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-216/99 και C-222/99,

που έχουν ως αντικείμενο αιτήσεις του Tribunale di Milano (Ιταλία) (υπόθεση C-216/99) και του Corte d'appello di Roma (Ιταλία) (υπόθεση C-222/99) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, με τις οποίες ζητείται, στο πλαίσιο των διαφορών που εκκρεμούν ενώπιον των αιτούντων δικαστηρίων μεταξύ

Riccardo Prisco Srl

και

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

και μεταξύ
Ministero delle Finanze

και

CASER SpA (C-222/99),

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 10 και 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20), καθώς και ως προς την ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου σε θέματα επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από την F. Macken, πρόεδρο τμήματος, τους J.-P. Puissochet (εισηγητή), R. Schintgen, B. Σκουρή και J. N. Cunha Rodrigues, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: C. Stix-Hackl
γραμματέας: L. Hewlett, υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η εταιρία Riccardo Prisco Srl, εκπροσωπούμενη από τους M. Costanza και A. Bozzi, avvocati,

— η εταιρία CASER SpA, εκπροσωπούμενη από τους A. Crosta, A. Bozzi και G. Bozzi, avvocati,

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον U. Leanza, επικουρούμενο από την F. Quadri, avvocato dello Stato,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον E. Traversa και την H. Michard,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της εταιρίας Riccardo Prisco Srl, εκπροσωπούμενης από τους M. Costanza και A. Bozzi, της εταιρίας CASER SpA, εκπροσωπούμενης από τους A. Bozzi και G. Bozzi, της Ιταλικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον G. de Bellis, avvocato dello Stato, και της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενης από τον E. Traversa, κατά τη συνεδρίαση της 22ας Νοεμβρίου 2001,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 31ης Ιανουαρίου 2002,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διατάξεις της 15ης και της 12ης Μαΐου 1999, που περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 7 Ιουνίου και στις 10 Ιουνίου 1999, αντιστοίχως, το Tribunale di Milano και το Corte d'appello di Roma υπέβαλαν έκαστο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 234 ΕΚ, δύο προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 10 και 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20, στο εξής: οδηγία), καθώς και ως προς την ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου σε θέματα επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων.

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφορών μεταξύ της εταιρίας Riccardo Prisco Srl (στο εξής: Prisco) και της εταιρίας CASER SpA (στο εξής: CASER) με την ιταλική οικονομική υπηρεσία (στο εξής: διοίκηση), σχετικά με την επιστροφή των φόρων που κατέβαλαν οι δύο εταιρίες μεταξύ 1985 και 1992, οι οποίοι στη συνέχεια κρίθηκαν αντίθετοι προς το κοινοτικό δίκαιο.

3 Οι φόροι αυτοί εισπράχθηκαν ως τέλη υπέρ του Δημοσίου για την εγγραφή στο μητρώο εταιριών διαφόρων πράξεων που αφορούν τη δραστηριότητα των εταιριών. Οι αιτήσεις επιστροφής της Prisco και CASER αφορούν τους φόρους που καταβλήθηκαν για την εγγραφή της συστατικής πράξεως και την ανανέωσή της τα επόμενα έτη.

4 Το ζήτημα αν οι φόροι αυτοί συνάδουν προς το κοινοτικό δίκαιο και οι προϋποθέσεις επιστροφής τους αποτέλεσαν ήδη αντικείμενο προδικαστικών ερωτημάτων προς το Δικαστήριο, τα οποία οδήγησαν στις αποφάσεις της 20ής Απριλίου 1993, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-71/91 και C-178/91, Ponente Carni και Cispadana Costruzioni (Συλλογή 1993, σ. I-1915, στο εξής: Ponente Carni), και της 15ης Σεπτεμβρίου 1998, C-231/96, Edis (Συλλογή 1996, σ. I-4951), C-260/96, Spac (Συλλογή 1996, σ. I-4997), και C-279/96, C-280/96 και C-281/96, Ansaldo Energia κ.λπ. (Συλλογή 1996, σ. I-5025).

Το ιστορικό της διαφοράς και το νομικό πλαίσιο

5 Το τέλος υπέρ του Δημοσίου, που εισπράττεται για την εγγραφή στο μητρώο εταιριών, που τηρείται στις γραμματείες των δικαστηρίων, των κυριοτέρων πράξεων που αφορούν τη δραστηριότητα των εταιριών, θεσπίστηκε με το διάταγμα 641 του Προέδρου της Δημοκρατίας, της 26ης Οκτωβρίου 1972 (GURI αριθ. 292, της 11ης Νοεμβρίου 1972, συμπληρωματικό τεύχος αριθ. 3).

6 Στην καταβολή του τέλους αυτού υπόκεινται οι εγγραφές στο μητρώο των εξής πράξεων: συστατικής πράξεως, αυξήσεως του κεφαλαίου, παρατάσεως της διάρκειας της εταιρίας, τροποποιήσεως του σκοπού ή του είδους της εταιρίας, συγχωνεύσεως, άλλων τροποποιήσεων της ιδρυτικής πράξεως και εταιρικών πράξεων, η εγγραφή των οποίων στο μητρώο είναι υποχρεωτική δυνάμει των διατάξεων του αστικού κώδικα.

7 Το ποσό του τέλους υπέρ του Δημοσίου, τροποποιηθέν πλειστάκις, διαφέρει ανάλογα με τη νομική μορφή των εν λόγω εταιριών όσον αφορά την εγγραφή της συστατικής πράξεως της εταιρίας, αλλά είναι ενιαίο για την εγγραφή άλλων πράξεων. Το νομοθετικό διάταγμα 853, της 19ης Δεκεμβρίου 1984 (GURI αριθ. 347, της 19ης Δεκεμβρίου 1984), το οποίο κατέστη ο νόμος 17, της 17ης Φεβρουαρίου 1985 (GURI αριθ. 41 bis, της 17ης Φεβρουαρίου 1985), διευκρίνισε ότι στο εξής θα οφειλόταν τέλος υπέρ του Δημοσίου όχι μόνο για την εγγραφή της συστατικής πράξεως της εταιρίας στο μητρώο, αλλά και στις 30 Ιουνίου όλων των επομένων ετών.

8 Επειδή διάφορες εταιρίες αμφισβήτησαν το κατά πόσον συνάδει προς τα άρθρα 10 και 12 της οδηγίας το τέλος υπέρ του Δημοσίου καθόσον αφορά την εγγραφή της συστατικής πράξεως και την ανανέωσή της τα επόμενα έτη, το Δικαστήριο, ενώπιον του οποίου υποβλήθηκε προδικαστικό ερώτημα στην απόφαση Ponente Carni, αποφάνθηκε ότι το άρθρο 10 της οδηγίας έχει την έννοια ότι απαγορεύει, υπό την επιφύλαξη των εξαιρέσεων του άρθρου 12, την επιβολή ετήσιου φόρου για την εγγραφή των κεφαλαιουχικών εταιριών στο οικείο μητρώο, έστω και αν το προϊόν της εν λόγω επιβαρύνσεως συμβάλλει στη χρηματοδότηση της υπηρεσίας που είναι επιφορτισμένη με την τήρηση του μητρώου όπου εγγράφονται οι εταιρίες. Το Δικαστήριο αποφάνθηκε επίσης ότι το άρθρο 12 της οδηγίας έχει την έννοια ότι οι φόροι [τα τέλη] που έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα, στους οποίους αναφέρεται η παράγραφος 1, στοιχείο ε', της εν λόγω διατάξεως, είναι δυνατό να συνιστούν επιβαρύνσεις επιβαλλόμενες δίκην αντιπαροχής για πράξεις που επιβάλλονται από τον νόμο για σκοπό αναγόμενο στο γενικό συμφέρον, όπως είναι παραδείγματος χάρη η εγγραφή των κεφαλαιουχικών εταιριών στα οικεία μητρώα· τα δε ποσά των εν λόγω τελών, που είναι δυνατό να διαφέρουν ανάλογα με τη νομική μορφή της εταιρίας, πρέπει να υπολογίζονται με βάση το κόστος της οικείας πράξεως, το οποίο επιτρέπεται να αποτιμάται κατ' αποκοπήν.

9 Με την ευκαιρία προδικαστικού ερωτήματος υποβληθέντος από δικαστήριο άλλου κράτους μέλους, το Δικαστήριο διευκρίνισε, στην απόφαση της 2ας Δεκεμβρίου

1997, C-188/95, Fantask κ.λπ. (Συλλογή 1997, σ. I-6783), ότι το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, για να έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα, τα ποσά των τελών που εισπράττονται κατά την εγγραφή των ανωνύμων εταιριών και των εταιριών περιορισμένης ευθύνης και κατά τις αυξήσεις κεφαλαίου των εταιριών αυτών πρέπει να υπολογίζονται με βάση μόνον το κόστος των εν λόγω διατυπώσεων, εξυπακουομένου ότι τα ποσά αυτά μπορούν επίσης να καλύπτουν τις δαπάνες που οφείλονται σε πράξεις μικρότερης σημασίας που διενεργούνται δωρεάν. Για τον υπολογισμό των ποσών αυτών, ένα κράτος μέλος δικαιούται να λαμβάνει υπόψη το σύνολο του κόστους που συνδέεται με τις πράξεις εγγραφής, περιλαμβανομένου και του τμήματος των γενικών εξόδων που οφείλονται στις πράξεις αυτές. Εξάλλου, το κράτος μέλος έχει την ευχέρεια να προβλέπει κατ' αποκοπήν τέλη και να ορίζει το ύψος τους για αόριστο χρόνο, εφόσον εξακριβώνει, σε κανονικά διαστήματα, ότι το ύψος αυτό εξακολουθεί να μην υπερβαίνει το μέσο κόστος των οικείων πράξεων.

10 Κατόπιν της αποφάσεως Ponente Carni, η είσπραξη του τέλους υπέρ του Δημοσίου για την εγγραφή της συστατικής πράξεως και για τα επόμενα έτη κρίθηκε αντίθετη προς το κοινοτικό δίκαιο από διάφορα εθνικά δικαστήρια και οι ιταλικές αρχές εξέδωσαν το νομοθετικό διάταγμα 331, της 30ής Αυγούστου 1993 (GURI αριθ. 203, της 30ής Αυγούστου 1993), το οποίο, κατόπιν τροποποιήσεων, κατέστη ο νόμος 427, της 29ης Οκτωβρίου 1993 (GURI αριθ. 255, της 29ης Οκτωβρίου 1993). Το άρθρο 61, παράγραφος 1, αυτού του νομοθετικού διατάγματος καθόρισε το ενιαίο ποσό των 500 000 ιταλικών λιρών (ITL), ανεξαρτήτως της νομικής μορφής της οικείας εταιρίας, για το τέλος που οφείλεται κατά την εγγραφή της συστατικής πράξεως στο μητρώο (στη συνέχεια, το τέλος αυτό καταργήθηκε οριστικώς από 1ης Ιανουαρίου 1998 με τον νόμο 549, της 28ης Δεκεμβρίου 1995)· κατάργησε την ετήσια είσπραξη του τέλους και καθόρισε το ενιαίο ποσό των 250 000 ITL για την εγγραφή κάθε άλλης πράξεως πλην της συστατικής.

11 Εξάλλου, στο πλαίσιο των δικαστικών διαφορών που έλαβαν χώρα μετά τις αιτήσεις επιστροφής των φόρων που καταβλήθηκαν μέχρι το 1992 για την εγγραφή της συστατικής πράξεως και την ανανέωσή της τα επόμενα έτη, το Corte suprema di cassazione, με την απόφαση 3458, της 23ης Φεβρουαρίου 1996 (στο εξής: απόφαση

3458/1996), επισήμανε ότι οι επιστροφές αυτές υπόκεινται στην αποκλειστική προθεσμία του άρθρου 13, δεύτερο εδάφιο, του διατάγματος 641/1972, το οποίο ορίζει:

«ο φορολογούμενος μπορεί να ζητήσει την απόδοση των εκ πλάνης καταβληθέντων φόρων εντός αποσβεστικής προθεσμίας τριών ετών από την ημερομηνία της καταβολής ή, σε περίπτωση αρνήσεως της πράξεως για την οποία οφείλεται φόρος, από της ημερομηνίας της γνωστοποιήσεως αυτής της αρνήσεως».

12 Το Δικαστήριο, ενώπιον του οποίου πολλά ιταλικά δικαστήρια υπέβαλαν προδικαστικά ερωτήματα ως προς το αν η επίκληση της προθεσμίας αυτής συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο, αποφάνθηκε, με τις προαναφερθείσες αποφάσεις Edis, Spac και Ansaldo Energia κ.λπ., ότι το γεγονός ότι το Δικαστήριο εξέδωσε προδικαστική απόφαση ως προς την ερμηνεία διατάξεως του κοινοτικού δικαίου, χωρίς να περιορίσει τα διαχρονικά αποτελέσματα της αποφάσεως αυτής, δεν θίγει το δικαίωμα των κρατών μελών να αντιτάσσουν στις ένδικες προσφυγές περί επιστροφής φόρων εισπραχθέντων κατά παράβαση της διατάξεως αυτής αποκλειστική προθεσμία του εθνικού δικαίου. Το Δικαστήριο αποφάνθηκε επίσης ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος να αντιτάσσει στις ένδικες προσφυγές περί επιστροφής φόρων εισπραχθέντων κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου τριετή αποκλειστική προθεσμία του εσωτερικού δικαίου αποκλίνουσα από το κοινό καθεστώς των αγωγών περί αναζητήσεως των αχρεωστήτως καταβληθέντων μεταξύ των ιδιωτών, οι οποίες υπόκεινται σε ευνοϊκότερη προθεσμία, εφόσον η αποκλειστική αυτή προθεσμία εφαρμόζεται κατά τον ίδιο τρόπο στις ένδικες προσφυγές περί επιστροφής των φόρων αυτών οι οποίες στηρίζονται στο κοινοτικό δίκαιο και σε εκείνες που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο. Τέλος, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές που του είχαν υποβληθεί, το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει περαιτέρω στα κράτη μέλη να αντιτάσσουν στις ένδικες προσφυγές περί επιστροφής φόρων εισπραχθέντων κατά παράβαση οδηγίας αποκλειστική προθεσμία του εσωτερικού δικαίου αρχόμενη από την ημερομηνία της καταβολής των εν λόγω φόρων, έστω και αν, κατά την ημερομηνία αυτή, η οδηγία αυτή δεν είχε ακόμα μεταφερθεί ορθώς στο εθνικό δίκαιο.

13 Επιπλέον, στην προαναφερθείσα απόφαση Ansaldo Energia κ.λπ., όσον αφορά τους εφαρμοστέους σε τέτοια επιστροφή τόκους, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι, σε περίπτωση επιστροφής φόρων εισπραχθέντων κατά παράβαση του κοινοτικού

δικαίου, το δίκαιο αυτό δεν απαγορεύει την καταβολή τόκων σύμφωνα με κανόνες υπολογισμού λιγότερο ευνοϊκούς από τους ισχύοντες στο πλαίσιο του κοινού καθεστώτος της αγωγής αναζητήσεως των αχρεωστήτως καταβληθέντων μεταξύ ιδιωτών, εφόσον οι κανόνες αυτοί εφαρμόζονται κατά τον ίδιο τρόπο στις ένδικες προσφυγές περί επιστροφής των φόρων αυτών οι οποίες στηρίζονται στο κοινοτικό δίκαιο και σ' εκείνες που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο.

14 Το άρθρο 11 του νόμου 448, της 29ης Δεκεμβρίου 1998, περί του νόμου οικονομικών για το έτος 1999 (GURI της 29ης Δεκεμβρίου 1998, συμπληρωματικό τεύχος αριθ. 302), η εφαρμογή του οποίου αποτελεί το αντικείμενο των διαφορών των κυρίων δικών, εκδόθηκε μεταγενέστερα για να ρυθμίσει αναδρομικά το ζήτημα επιστροφής των υπέρ του Δημοσίου τελών που εισπράχθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου 1985 έως 1992, δηλαδή προ της εφαρμογής των διατάξεων του νομοθετικού διατάγματος 331/1993, όπως μνημονεύθηκαν στη σκέψη 10 της παρούσας αποφάσεως.

15 Το άρθρο αυτό ορίζει:

«1. Το άρθρο 61, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 331, της 30ής Αυγούστου 1993, το οποίο, κατόπιν τροποποιήσεων, κατέστη ο νόμος 427, της 29ης Οκτωβρίου 1993, έχει την έννοια ότι το ανταποδοτικό τέλος υπέρ του Δημοσίου λόγω εγγραφής στο μητρώο των επιχειρήσεων, όπως ρυθμίζεται από το άρθρο 4 του πίνακα τελών που προσαρτάται υπό μορφή παραρτήματος στο προεδρικό διάταγμα 641, της 26ης Οκτωβρίου 1972, όπως τροποποιήθηκε με το προαναφερθέν άρθρο 61, οφείλεται για τα έτη 1985, 1986, 1987, 1988, 1989, 1990, 1991 και 1992, ανερχόμενο σε 500 000 ITL για την εγγραφή της συστατικής πράξεως και βάσει των ακολούθων κατ' αποκοπή ποσών που καταβάλλονται ετησίως για την εγγραφή των λοιπών εταιρικών πράξεων και για τα έτη 1985 έως 1992:

a) για τις ανώνυμες εταιρίες και τις ετερόρρυθμες μετοχικές εταιρίες, 750 000 ITL·

b) για τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, 400 000 ITL·

c) για τις λοιπές μορφές εταιριών, 90 000 ITL.

2. Οι εταιρίες, οι οποίες κατέβαλαν, κατά τα προαναφερθέντα στην παράγραφο 1 έτη, το ανταποδοτικό τέλος υπέρ του Δημοσίου για την εγγραφή στο μητρώο των επιχειρήσεων, καθώς και το κατά το άρθρο 3, παράγραφοι 18 και 19, του νομοθετικού διατάγματος 853, της 19ης Δεκεμβρίου 1984 (το οποίο, κατόπιν τροποποιήσεων, κατέστη ο νόμος 17, της 17ης Φεβρουαρίου 1985), ετήσιο τέλος, έχουν τη δυνατότητα να αναζητήσουν τη διαφορά μεταξύ των καταβληθέντων και των οφειλομένων δυνάμει της προαναφερθείσας παραγράφου 1 ποσών, εφόσον έχουν υποβάλει αίτηση επιστροφής εντός των προβλεπομένων από το άρθρο 13 του προεδρικού διατάγματος 641, της 26ης Οκτωβρίου 1972, προθεσμιών.

3. Επί του επιστρεπτέου ποσού οφείλονται τόκοι, υπολογιζόμενοι με το νόμιμο επιτόκιο που ίσχυε κατά τον χρόνο ενάρξεως ισχύος του παρόντος νόμου και από την ημερομηνία υποβολής της αιτήσεως.

[...]»

16 Έτσι, για τη χρονική περίοδο 1985 έως 1992, το τέλος υπέρ του Δημοσίου που οφείλεται για την εγγραφή της συστατικής πράξεως καθορίστηκε αναδρομικά στο ενιαίο ποσό των 500 000 ITL, ανεξαρτήτως της νομικής μορφής της οικείας εταιρίας, και οφείλεται άπαξ (λύση εφαρμοστέα επίσης από το 1993), ενώ τα τέλη υπέρ του Δημοσίου που οφείλονται για την εγγραφή των λοιπών εταιρικών πράξεων διαφέρουν ανάλογα με τη νομική μορφή των οικείων εταιριών και καταβάλλονται ετησίως ως κατ' αποκοπή ποσό, ανεξαρτήτως του αριθμού των πράγματι εγγραφεισών

πράξεων (λύση διαφορετική από την εφαρμοστέα από το 1993, εφόσον, σύμφωνα με το νομοθετικό διάταγμα 331/1993, κάθε πράξη που πρέπει να εγγραφεί, ανεξαρτήτως της νομικής μορφής της οικείας εταιρίας, δημιουργεί το δικαίωμα εισπράξεως συγκεκριμένου φόρου, 250 000 ITL).

17 Προφανώς, το άρθρο 11 του νόμου 448/1998 διέπει επίσης, στις παραγράφους 2 και 3, τις λεπτομέρειες επιστροφής των φόρων που έχουν καταβάλει οι εταιρίες μεταξύ 1985 και 1992, βάσει των αρχικώς εφαρμοστέων διατάξεων του νομοθετικού διατάγματος 853/1984, για την εγγραφή της συστατικής πράξεως στο μητρώο και την ανανέωσή της τα επόμενα έτη και οι οποίοι έχουν κριθεί, κατόπιν της αποφάσεως Ponente Carni, ασύμβατοι προς τα άρθρα 10 και 12 της οδηγίας από διάφορα ιταλικά δικαστήρια. Προβλέπεται ότι η επιστροφή πραγματοποιείται με καταβολή της διαφοράς μεταξύ των ποσών που οφείλονται βάσει των αναδρομικών φόρων που έχουν θεσπιστεί με το άρθρο 11, παράγραφος 1, του νόμου 448/1998 και των φόρων που έχουν καταβληθεί βάσει του αρχικώς εφαρμοστέου καθεστώτος του υπέρ του Δημοσίου τέλους, με την προϋπόθεση ότι έχει υποβληθεί αίτηση επιστροφής εντός της προθεσμίας του άρθρου 13, δεύτερο εδάφιο, του διατάγματος 641/1972.

18 Σύμφωνα με τα στοιχεία που προσκόμισε το Corte d'appello di Roma, το επιτόκιο που ισχύει για την επιστροφή από την ημερομηνία υποβολής της αιτήσεως, όπως καθορίζεται στο άρθρο 11, παράγραφος 3, του νόμου 448/1998, είναι κατώτερο των επιτοκίων που εφαρμόζονται στις επιστροφές των αχρεωστήτως καταβληθέντων στο Δημόσιο ποσών σε φορολογικά θέματα, που έχουν ζητηθεί βάσει του εθνικού δικαίου, καθώς και των επιτοκίων που εφαρμόζονται σε θέματα επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων του αστικού δικαίου.

Οι διαφορές της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

Υπόθεση C-216/99

19 Η διοίκηση αντιτάσσει την τριετή προθεσμία παραγραφής του άρθρου 13 του διατάγματος 641/1972 στην αίτηση της Prisco για επιστροφή των ποσών που είχε

καταβάλει από το 1987 έως το 1992 βάσει του τέλους για την εγγραφή της συστατικής πράξεως και την ανανέωσή της τα επόμενα έτη υπό το καθεστώς του αρχικώς εφαρμοστέου τέλους υπέρ του Δημοσίου.

20 Υπό τις συνθήκες αυτές, το επιληφθέν της διαφοράς Tribunale di Milano, υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας των ιδιωτών — που, όπως έκρινε το Δικαστήριο με την απόφαση της 21ης Ιουνίου 1988 στην υπόθεση C-257/86, [Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 1988, σ. 3249)], και με άλλες αποφάσεις, απαιτούν, στους τομείς που διέπονται από το κοινοτικό δίκαιο, οι κανόνες των κρατών μελών να είναι διατυπωμένοι κατά τρόπο μη αμφίβολο και επιτρέποντα στους ενδιαφερομένους να γνωρίζουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους κατά τρόπο σαφή και ακριβή και στα εθνικά δικαστήρια να εγγυώνται τον σεβασμό τους — καθώς και η κοινοτική αρχή της αναλογικότητας εμποδίζουν κράτος μέλος να αντιτάσσει εθνική ρύθμιση περί παραγραφής, όπως αυτή που προκύπτει από τον συνδυασμό των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 11 του νόμου 448, της 23ης Δεκεμβρίου 1998, και της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του προεδρικού διατάγματος 641/1972, δεδομένου ότι το ανωτέρω άρθρο 11 επεξέτεινε αναδρομικά στο αχρεωστήτως καταβληθέν τέλος την τριετή παραγραφή η οποία αντιθέτως, στην ανωτέρω παράγραφο 2 του άρθρου 13 — βάσει της σημασίας των χρησιμοποιηθέντων όρων σύμφωνα με τα συμφραζόμενά τους — είχε ρητά περιοριστεί στη μόνη περίπτωση της "επιστροφής των εκ πλάνης καταβληθέντων φόρων", έτσι ώστε να ωθούνται όχι μόνον οι ενδιαφερόμενοι αλλά και όλα τα δικαστήρια της ουσίας να την ερμηνεύουν κατ' αυτήν την έννοια; Τέλος, η αρχή της ασφάλειας δικαίου επιτρέπει στον εθνικό δικαστή να εφαρμόζει — εκ των υστέρων — προθεσμία παραγραφής βάσει διατάξεως η οποία, σύμφωνα με την κοινή έννοια των λέξεων, δεν εφαρμόζεται στην επίδικη περίπτωση;

2) Οι διατάξεις των άρθρων 10 και 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι εμποδίζουν την εισαγωγή εθνικής ρυθμίσεως, όπως αυτή που εισήχθη από τον Ιταλό νομοθέτη με το

άρθρο 11, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου 448/1998, η οποία επιβάλλει — εκ των υστέρων — περικοπή των ποσών που πρέπει να επιστραφούν διότι κατεβλήθησαν αχρεωστήτως ως εφάπαξ ετήσια τέλη για την εγγραφή στο μητρώο επιχειρήσεων (πρώην μητρώο γραμματείας) των εταιρικών εγγράφων, για κάθε μία από τις οποίες εγγραφές κάθε επιχείρηση είχε ήδη καταβάλει το αντίστοιχο τέλος που προβλεπόταν από την εθνική ρύθμιση; Τέλος, επιτρέπεται — υπό το φως της ανωτέρω οδηγίας — στον εθνικό νομοθέτη να επιβάλλει, εκ των υστέρων και με ένα δήθεν ερμηνευτικό νόμο, τον διπλασιασμό ήδη καταβληθέντων τελών;»

Υπόθεση C-222/99

21 Το Tribunale di Roma (Ιταλία), με απόφαση που δημοσιεύτηκε στις 4 Φεβρουαρίου 1995, έκανε δεκτή την προσφυγή της CASER και υποχρέωσε τη διοίκηση να της επιστρέψει το ποσό των 78 000 000 ITL, νομιμοτόκως από την ημερομηνία καταθέσεως της προσφυγής της, που αντιστοιχούσε στα τέλη που είχε καταβάλει από το 1985 έως το 1992, υπό το καθεστώς του αρχικώς εφαρμοστέου τέλους υπέρ του Δημοσίου, για την ανανέωση της εγγραφής της συστατικής της πράξεως στο μητρώο.

22 Η διοίκηση άσκησε έφεση ενώπιον του Corte d'appello di Roma και επικαλέστηκε ενώπιον του δικαστηρίου αυτού τις αναδρομικής ισχύος διατάξεις του άρθρου 11 του νόμου 448/1998, τόσο για να μειωθεί το προς επιστροφή βασικό ποσό (κατόπιν αφαιρέσεως των κατ' αποκοπή αναδρομικών ετησίων τελών που οφείλονται για την εγγραφή στο μητρώο, μεταξύ 1985 και 1992, άλλων πράξεων πλην της συστατικής), όσο και για να της επιβληθούν χαμηλότεροι τόκοι απ' ό,τι οι επιβληθέντες από το πρωτοβάθμιο δικαστήριο.

23 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Corte d'appello di Roma υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Ερωτάται αν, στα πλαίσια αγωγής που ασκεί εταιρία ενώπιον της ιταλικής δικαστικής αρχής για την επιστροφή του ανταποδοτικού τέλους υπέρ του Δημοσίου που υποχρεώθηκε να καταβάλει κατά τη χρονική περίοδο των ετών 1985 έως 1992 δυνάμει νομοθετικής ρυθμίσεως αντίθετης προς το άρθρο 10 της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969 (βλ. απόφαση του Δικαστηρίου της 20ής Απριλίου 1993 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-71/91 και C-178/91, [Ponente Carni]), η διάταξη του άρθρου 11, παράγραφος 1, του νόμου 448, της 23ης Δεκεμβρίου 1998, σύμφωνα με την οποία καθορίζεται αναδρομικώς και ενιαίως ποσό ύψους 500 000 ITL για την εγγραφή της συστατικής πράξεως και διάφορα κατ' αποκοπή ποσά για την εγγραφή των λοιπών εταιρικών πράξεων (ποσά που ποικίλλουν από 750 000 έως 90 000 ITL, σύμφωνα με τη μορφή της εταιρίας), μπορεί ή όχι να θεωρηθεί ότι συνάδει προς τις αρχές του κοινοτικού δικαίου και προς την ερμηνεία της εν λόγω οδηγίας εκ μέρους του Δικαστήριου με την απόφαση της 20ής Απριλίου 1993 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-71/91 και C-178/91;

Και τούτο στο μέτρο που με την εν λόγω διάταξη (άρθρο 11, παράγραφος 1, του νόμου 448/98), αν και, λόγω του αντικειμενικώς λελογισμένου ύψους των τελών και της ex novo παραπομπής στην εγγραφή των εταιρικών πράξεων, υπήρξε προφανώς η βούληση να γίνει χρήση κατ' αποκοπή ποσών, προσαρμοσμένων κατά φαινόμενο στο κόστος της υπηρεσίας (ήτοι τελών ανταποδοτικού χαρακτήρα: άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335), στην πραγματικότητα δεν προβλέπεται καμία εκ των προτέρων αποτίμηση ή υπολογισμός του κόστους των παρεχομένων στις εταιρίες υπηρεσιών (κόστος δυνάμενο να προσδιοριστεί ευχερώς, εφόσον πρόκειται για έξοδα αφορώντα παρελθόντα έτη, με βάση τον αριθμό και την ιδιότητα των απασχοληθέντων προσώπων, τον χρόνο απασχολήσεώς τους και τις διάφορες δαπάνες για υλικές πράξεις που ήσαν αναγκαίες για τη διενέργεια της πράξεως), χωρίς μάλιστα να αποδεικνύεται οποιοσδήποτε αξιόπιστος σύνδεσμος μεταξύ των απαιτουμένων ποσών και της συγκεκριμένης υπηρεσίας που έτυχαν οι εταιρικές επιχειρήσεις, οι οποίες, εξάλλου, είχαν καταβάλει τέλος δίκην εγγραφής στο μητρώο και ετήσιας ανανεώσεώς της και όχι για την κατ' αποκοπή εγγραφή εταιρικών πράξεων.

2) Ερωτάται αν, ανεξάρτητα από την ανταποδοτικότητα των απαιτουμένων από το ιταλικό Δημόσιο ποσών, βάσει του προαναφερθέντος άρθρου 11, παράγρα-

φος 1, του νόμου 448 του 1998, οι νόμιμοι τόκοι που οφείλει να καταβάλει το Δημόσιο — που πρέπει να προστεθούν στα επιστρεπτέα στις εταιρίες ποσά — όπως αυτοί προβλέπονται ειδικότερα με το προπαρατεθέν άρθρο 11, παράγραφος 3, ήτοι υπολογιζόμενοι από την υποβολή της αιτήσεως περί επιστροφής και με ετήσιο επιτόκιο ύψους 2,5 %, ήτοι κατώτερο από τα προβλεπόμενα εν γένει επιτόκια σε περίπτωση αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, βάσει των άρθρων 1 και 5 του νόμου 29, της 29ης Ιανουαρίου 1969 (και των συναφών μεταγενεστέρων κανόνων) ή, υπό την έποψη αντικειμενικώς αχρεωστήτου κατά το άρθρο 2033 του Αστικού Κώδικα, συνάδουν ή μη προς την αρχή της ισοδυναμίας μεταξύ των δύο εννόμων τάξεων (εσωτερικής και κοινοτικής) στο επίπεδο της προστασίας των ιδιωτών και/ή προς την αρχή της αποτελεσματικότητας σχετικά με την άσκηση των αναγνωριζομένων από την κοινοτική έννομη τάξη δικαιωμάτων: αρχές στις οποίες αναφέρθηκε επανειλημμένα το Δικαστήριο με τις αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 1998 στις υποθέσεις: Spac (C-260/96), Edis (C-231/96) και Ansaldo Energia κ.λπ. (συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-279/96, C-280/96 και C-281/96);»

24 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 17ης Σεπτεμβρίου 2001, οι υποθέσεις C-216/99 και C-222/99 ενώθηκαν προκειμένου να συνεκδικασθούν προς διευκόλυνση της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως.

25 Με δικόγραφο που κατέθεσαν στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 23 Απριλίου 2002, οι Prisco και CASER ζήτησαν να επαναληφθεί η προφορική διαδικασία που είχε λήξει στις 31 Ιανουαρίου 2002 κατόπιν των προτάσεων της γενικής εισαγγελέα.

26 Επιβάλλεται να υπομνησθεί ότι το Δικαστήριο μπορεί αυτεπαγγέλτως, ή κατόπιν προτάσεως του γενικού εισαγγελέα ή αιτήσεως των διαδίκων, να διατάξει την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας, σύμφωνα με το άρθρο 61 του Κανονισμού Διαδικασίας, εφόσον κρίνει ότι δεν διαθέτει επαρκή στοιχεία ή ότι η υπόθεση πρέπει να επιλυθεί βάσει επιχειρήματος επί του οποίου δεν διεξήχθη συζήτηση μεταξύ των διαδίκων (βλ. απόφαση της 10ης Φεβρουαρίου 2000, C-270/97 και C-271/97, Deutsche Post, Συλλογή 2000, σ. I-929, σκέψη 30).

27 Προς στήριξη του αιτήματός τους, οι Prisco και CASER αναφέρουν, ως νέο στοιχείο, τη διάταξη αριθ. 113/2002 που εξέδωσε στις 10 Απριλίου 2002 το Corte costituzionale, σε υπόθεση που παρέπεμψε ενώπιόν του το Tribunale di Firenze, ενόψει της εκτιμήσεως του συμβατού του άρθρου 13, δεύτερο εδάφιο, του διατάγματος 641/1972 με το ιταλικό Σύνταγμα.

28 Το αίτημα του Tribunale de Firenze αφορούσε μία από τις εθνικές διατάξεις που περιλαμβάνονται στο πρώτο ερώτημα που υπέβαλε στο Δικαστήριο το Tribunale di Milano στην υπόθεση C-216/99. Πάντως, η εκδοθείσα από το Corte costituzionale διάταξη απορρίπτει προφανώς το αίτημα του Tribunale di Firenze ως προδήλως απαράδεκτο για τον λόγο ότι το άρθρο 13, δεύτερο εδάφιο, του διατάγματος 641/1972 δεν εφαρμόζεται άμεσα και συγκεκριμένα στη διαφορά της οποίας επιλήφθηκε αυτό το δικαστήριο, εφόσον, σύμφωνα με το Corte costituzionale, η διάταξη που τυγχάνει αμέσου εφαρμογής είναι το άρθρο 11, παράγραφος 2, του νόμου 448/1998. Συναφώς, η διάταξη του Corte costituzionale δεν κρίνει επί της ουσίας το άρθρο 13, δεύτερο εδάφιο, του διατάγματος 641/1972 και, συνεπώς, δεν τροποποιεί το εθνικό νομικό πλαίσιο όπως προκύπτει από τη διαδικασία των υποθέσεων των κύριων δικών.

29 Επομένως, η διάταξη του Corte costituzionale δεν μπορεί να θεωρηθεί ως νέο στοιχείο ενόψει των ερωτημάτων που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο, το οποίο δικαιολογεί επανάληψη της προφορικής διαδικασίας, και πρέπει να απορριφθεί το αίτημα των Prisco και CASER.

30 Κατ' ουσίαν, τα υποβληθέντα από τα δύο αιτούντα δικαστήρια ερωτήματα έχουν τρεις πτυχές.

31 Πρώτον, τα δικαστήρια αυτά ζητούν ερμηνευτικά στοιχεία που άπτονται του κοινοτικού δικαίου για να αποφανθούν ως προς το αν συμβιβάζονται με τα άρθρα 10 και 12 της οδηγίας τα αναδρομικά τέλη που θεσπίστηκαν με το άρθρο 11, παρά-

γραφος 1, του νόμου 448/1998 και σκοπούν να καλύψουν, για τα έτη 1985 έως 1992, την εγγραφή της συστατικής πράξεως και άλλων εταιρικών πράξεων, ιδίως καθόσον τα τέλη αυτά μειώνουν τις επιστροφές των τελών που καταβλήθηκαν κατ' εφαρμογή των αρχικώς εφαρμοστέων διατάξεων του νομοθετικού διατάγματος 853/1984 (δεύτερο ερώτημα του Tribunale di Milano και πρώτο ερώτημα του Corte d'appello di Roma).

32 Δεύτερον, το Tribunale di Milano διερωτάται, με το πρώτο ερώτημα, ως προς το αν συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο η αποκλειστική τριετής προθεσμία που εφαρμόζει η διοίκηση, δυνάμει του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 11, παράγραφος 2, του νόμου 448/1998 και του άρθρου 13 του διατάγματος 641/1972, στις αιτήσεις επιστροφής των τελών που καταβλήθηκαν κατ' εφαρμογή των αρχικώς εφαρμοστέων διατάξεων του νομοθετικού διατάγματος 853/1984.

33 Τέλος, το Corte d'appello di Roma διερωτάται, με το δεύτερο ερώτημα, ως προς το αν συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο το επιτόκιο που καθορίζεται κατ' εφαρμογή του άρθρου 11, παράγραφος 3, του νόμου 448/1998 για την επιστροφή των φόρων που καταβλήθηκαν κατ' εφαρμογή των αρχικώς εφαρμοστέων διατάξεων του νομοθετικού διατάγματος 853/1984.

Επί των αναδρομικών τελών που μειώνουν τις ζητηθείσες επιστροφές

Υποβληθείσες ενώπιον του Δικαστηρίου παρατηρήσεις

34 Εκ προοιμίου, οι Prisco και CASER τονίζουν ότι, για την επίδικη στις υποθέσεις της κύριας δίκης χρονική περίοδο από 1985 έως 1992, οι εταιρίες αποτέλεσαν ήδη το αντικείμενο της εισπράξεως φόρου επί συγκεντρώσεως κεφαλαίου και κατέβαλαν

εξάλλου «τέλη γραμματείας» καθώς και, ενδεχομένως, τέλη χαρτοσήμου ανταποδοτικού χαρακτήρα κάθε φορά που ζητούσαν την εγγραφή στο μητρώο πράξεως ή γεγονότος κατ' εφαρμογή του Αστικού Κώδικα. Συνεπώς τα τέλη υπέρ του Δημοσίου επιβάλλονται επιπλέον του φόρου εισφοράς των άρθρων 2 έως 9 της οδηγίας και των τελών ανταποδοτικού χαρακτήρα, που επιτρέπονται συγκεκριμένα από το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας, για τις ίδιες πράξεις ή εγγραφές.

35 Πρώτον, όσον αφορά το αναδρομικό τέλος υπέρ του Δημοσίου για την εγγραφή της συστατικής πράξεως, οι Prisco και CASER υποστηρίζουν ότι η αμοιβή για την παροχή της υπηρεσίας εγγραφής στο μητρώο έχει ήδη καλυφθεί με τα τέλη γραμματείας. Οι Prisco και CASER υπέβαλαν συναφώς έναν υπολογισμό με σκοπό να αποδείξουν ότι το ζητηθέν από το 1985 έως το 1992 ποσόν των 8 000 ITL για τα τέλη αυτά κάλυπτε πλήρως τις δαπάνες των υπηρεσιών των γραμματειών των δικαστηρίων. Συνεπώς, σύμφωνα με τις Prisco και CASER, το τέλος για την εγγραφή της συστατικής πράξεως είναι, εν πάση περιπτώσει, αντίθετο προς τα άρθρα 10 και 12 της οδηγίας, διότι ισοδυναμεί με διπλή πληρωμή για την παροχή της ίδιας υπηρεσίας.

36 Επικουρικώς, οι Prisco και CASER φρονούν ότι, προτού καθοριστεί το ποσό του αναδρομικού τέλους για την εγγραφή της συστατικής πράξεως, πρέπει να καθοριστεί το κόστος της υπηρεσίας που παρασχέθηκε μεταξύ 1985 και 1992 για την εγγραφή της πράξεως αυτής. Οι Prisco και CASER θεωρούν ότι το ποσό των 500 000 ITL είναι πολύ υψηλό εφόσον αρκεί ήδη το ζητηθέν ως τέλη γραμματείας ποσό των 8 000 ITL. Οι Prisco και CASER προσθέτουν ότι δεν χρειάζεται καμία αναπροσαρμογή των οφειλομένων ποσών εφόσον τόσο τα τέλη γραμματείας όσο και τα τέλη υπέρ του Δημοσίου που οφείλονται βάσει των αρχικώς εφαρμοστέων διατάξεων καταβλήθηκαν στον προσήκοντα χρόνο στη διοίκηση. Τέλος, τονίζοντας ότι, στην προαναφερθείσα απόφαση Fantask κ.λπ., το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι η κατ' αποκοπήν εκτίμηση πρέπει να γίνει εύλογα, λαμβάνοντας ιδίως υπόψη τον αριθμό και την ιδιότητα των απασχοληθέντων υπαλλήλων, τον χρόνο απασχολήσεώς τους, καθώς και τις διάφορες δαπάνες για τις υλικές πράξεις που ήσαν αναγκαίες για τη διενέργεια της πράξεως, οι Prisco και CASER ισχυρίζονται ότι ουδαμώς συνάγεται ότι οι αρχές αυτές τηρήθηκαν στις υποθέσεις της κύριας δίκης. Συνεπώς, το επίδικο τέλος δεν έχει ανταποδοτικό χαρακτήρα και αντίκειται στα άρθρα 10 και 12 της οδηγίας.

37 Δεύτερον, προκειμένου για το ετήσιο αναδρομικό κατ' αποκοπή τέλος για την εγγραφή άλλων, πλην της συστατικής, πράξεων, οι Prisco και CASER υπενθυμίζουν ότι, στην απόφαση της 11ης Ιουνίου 1996, C-2/94, Denkavit Internationaal κ.λπ. (Συλλογή 1996, σ. I-2827), το Δικαστήριο ερμήνευσε το άρθρο 10, στοιχείο γ', της οδηγίας ως σκοπούν να αποτρέψει την επιβολή φόρου η οποία, αν δεν επιβαρύνει τις συγκεντρώσεις κεφαλαίων καθαυτές, εισπράττεται πάντως λόγω των συνδεομένων με τη νομική μορφή της εταιρίας διατυπώσεων, δηλαδή του μέσου που χρησιμοποιήθηκε για τη συγκέντρωση των κεφαλαίων.

38 Σύμφωνα όμως με τις Prisco και CASER, δεν υπάρχει αμφιβολία ότι τα τέλη για την εγγραφή εταιρικών πράξεων πλην της συστατικής πράξεως αφορούν διατύπωση συνδεδεμένη με τη νομική μορφή των οικείων εταιριών. Επιπλέον, δεν μπορεί να αντληθεί επιχείρημα από το γεγονός ότι το άρθρο 10, στοιχείο γ', της οδηγίας σκοπεί «την εγγραφή ή [...] οποιαδήποτε άλλη διατύπωση η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την εκτέλεση μιας δραστηριότητος» για να υποστηριχθεί ότι η θεσπιζόμενη με τη διάταξη αυτή απαγόρευση δεν αφορά τα τέλη υπέρ του Δημοσίου που οφείλονται για την εγγραφή άλλων, πλην της συστατικής, πράξεων. Πράγματι, με την προαναφερθείσα απόφαση Fantask κ.λπ., το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι οι διατυπώσεις που αφορά η διάταξη αυτή είναι όλες οι διατυπώσεις που υποχρεούνται να τηρούν οι εταιρίες όχι μόνο για την έναρξη ή άσκηση των δραστηριοτήτων τους, αλλά και για τη συνέχισή τους.

39 Οι Prisco και CASER προσθέτουν ότι το αναδρομικό κατ' αποκοπή τέλος για την εγγραφή των λοιπών, πλην της συστατικής, πράξεων κατά τη διάρκεια των ετών 1985 έως 1992 δεν μπορεί να θεωρηθεί ως φόρος ανταποδοτικού χαρακτήρα επιτρεπόμενος από το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας εφόσον ο φόρος αυτός εισπράττεται, ενδεχομένως, χωρίς καμία πραγματική εγγραφή κατά τη διάρκεια των υπό κρίση ετών και, εν πάση περιπτώσει, οι προκληθείσες δαπάνες έχουν ήδη καλυφθεί από τα τέλη γραμματείας. Οι Prisco και CASER προσθέτουν ακόμη ότι οι εταιρίες που πράγματι προέβησαν στην εγγραφή άλλων, πλην της συστατικής, πράξεων κατά τη διάρκεια των ετών 1985 έως 1992 μπορεί τελικώς να πληρώσουν τρεις φορές την εγγραφή αυτή: μία φορά βάσει των αρχικώς εφαρμοστέων τελών υπέρ του Δημοσίου, μία φορά βάσει των τελών γραμματείας και μία φορά βάσει του αναδρομικού κατ' αποκοπή τέλους.

40 Στην περίπτωση που το Δικαστήριο θεωρήσει ότι το τελευταίο αυτό τέλος μπορεί παρ' όλ' αυτά να έχει ανταποδοτικό χαρακτήρα, οι Prisco και CASER τονίζουν ότι το ποσό του τέλους αυτού καθορίστηκε χωρίς να έχουν προηγουμένως καθοριστεί ή υπολογιστεί οι δαπάνες της παρεχομένης στις εταιρίες υπηρεσίας, όπως επισήμανε το Corte d'appello di Roma.

41 Η Ιταλική Κυβέρνηση εκθέτει κατ' αρχάς ότι, με την απόφαση Ponente Carni, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι οι φόροι ανταποδοτικού χαρακτήρα που επιτρέπονται από το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας περιλαμβάνουν μόνον τα τέλη, που εισπράττονται κατά την εγγραφή ή ετησίως, το ποσό των οποίων υπολογίζεται βάσει του κόστους της παρεχομένης υπηρεσίας και τα τέλη αυτά δεν μπορεί να υπολογιστούν σε συνάρτηση με το σύνολο των δαπανών της οικείας διοικητικής υπηρεσίας. Βάσει αυτού, τα ιταλικά δικαστήρια έκριναν ότι το καθεστώς του αρχικώς εφαρμοστέου από το 1985 έως το 1992 τέλους υπέρ του Δημοσίου αντίκειται του κοινοτικού δικαίου.

42 Σύμφωνα με την Ιταλική Κυβέρνηση, το νέο καθεστώς που θεσπίστηκε αναδρομικά προκειμένου να μην καταβληθεί καμία αντιπαροχή για τις υπηρεσίες εγγραφής που παρασχέθησαν από το 1985 έως το 1992 αντιστοιχεί αντιθέτως στις εκτεθείσες στην απόφαση Ponente Carni αρχές. Πρώτον, από το σύστημα αυτό δεν προκύπτει καμία διπλή πληρωμή για την ίδια υπηρεσία. Συγκεκριμένα, αν ορισμένες υπηρεσίες εισέπραξαν, μεταξύ 1985 και 1992, εξατομικευμένα τέλη υπέρ του Δημοσίου για την εγγραφή των λοιπών, πλην της συστατικής, πράξεων, πρόκειται για εσφαλμένη ερμηνεία του νομοθετικού διατάγματος 853/1984. Οι εγγραφές αυτές είχαν πράγματι καλυφθεί από το τέλος που οφειλόταν στις 30 Ιουνίου κάθε έτους. Δεύτερον, το αναδρομικό κατ' αποκοπή ετήσιο τέλος για την εγγραφή των λοιπών, πλην της συστατικής, πράξεων οφείλεται μόνο για ένα έτος αν, στη διάρκεια αυτού του έτους, έγιναν πράγματι τέτοιου είδους εγγραφές. Τρίτον, η οδηγία δεν απαιτεί την ύπαρξη συνάφειας μεταξύ του κατ' αποκοπή ποσού των απαιτουμένων τελών και των πραγματικών δαπανών της διοικήσεως για την παροχή της ιδιαίτερης υπηρεσίας που παρέχεται σε μια εταιρία. Πράγματι, η απαίτηση τέτοιας συνάφειας ισοδυναμεί με την εξάλειψη της δυνατότητας καθορισμού κατ' αποκοπή τελών, η οποία όμως

αναγνωρίστηκε από το Δικαστήριο στις προαναφερθείσες αποφάσεις Ponente Carni και Fantask κ.λπ. Εν προκειμένω, το ποσό των απαιτουμένων τελών είναι εύλογο και εμπίπτει στον μέσο όρο των τελών που επιβάλλονται στα άλλα κράτη μέλη για τέτοιου είδους διατυπώσεις.

43 Όσον αφορά το αναδρομικό τέλος για την εγγραφή της συστατικής πράξεως, η Επιτροπή κρίνει ότι αναμφιβόλως το τέλος αυτό, η συνέχεια του οποίου με το προηγούμενο τέλος προκύπτει από τη μνεία του διατάγματος 641/1972 στο άρθρο 11 του νόμου 448/1998, εμπίπτει στο πεδίο απαγορεύσεως που θεσπίζεται στο άρθρο 10, στοιχείο γ', της οδηγίας, εκτός αν δικαιολογείται βάσει του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', αυτής.

44 Η Επιτροπή θεωρεί συναφώς ότι ένα κράτος μέλος πληροί τις προϋποθέσεις που απαιτούνται ώστε τα επίδικα τέλη να έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα αν το ποσό των τελών αυτών είναι «εύλογο». Με τις γραπτές παρατηρήσεις της, η Επιτροπή, βασιζόμενη σε συγκριτική μελέτη των τελών εγγραφής σε δώδεκα κράτη μέλη, την οποία εκπόνησε με την ευκαιρία της υποθέσεως Ponente Carni και ενημέρωσε έκτοτε, έκρινε ότι το ποσό των 500 000 LIT, που ζητήθηκε, βάσει του άρθρου 11 του νόμου 448/1998, για την εγγραφή της συστατικής πράξεως για τα έτη 1985 έως 1992 καθορίστηκε ευλόγως. Η Επιτροπή επισήμαινε επίσης ότι, με την ισχύουσα τιμή μετατροπής ευρώ σε ιταλικές λίρες, το μέσο ποσό των τελών που εισπράττονταν από τα δώδεκα αυτά κράτη μέλη το 1991 ανερχόταν σε 314 000 LIT και, λαμβανομένων υπόψη των οκτώ ετών που παρήλθαν έκτοτε και των αναπόφευκτων διαφορών του μέσου κόστους μεταξύ κρατών, το ποσό των 500 000 LIT που ζητήθηκε το 1999 δεν φαίνεται υπερβολικό.

45 Πάντως, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή εξέθεσε ότι είχε λάβει πληροφορίες ότι τα τέλη γραμματείας εισπράττονταν και για την εγγραφή της συστατικής πράξεως μεταξύ 1985 και 1992. Συνεπώς, ακόμη κι αν επιστραφούν τα αρχικώς καταβληθέντα τέλη υπέρ του Δημοσίου για την εγγραφή αυτή και την ανανέωσή της τα επόμενα χρόνια, η εφαρμογή του νέου αναδρομικού τέλους θα καταλήξει σε διπλή φορολόγηση της πράξεως. Σύμφωνα όμως με την Επιτροπή, η εξαίρεση από την απαγόρευση της εισπράξεως των τελών ανταποδοτικού χαρα-

κτήρα, του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας, έχει νόημα μόνον αν εισπράττεται ένα μόνο τέλος για την παροχή μιας υπηρεσίας. Αν εισπράττονται δύο ή περισσότερα τέλη για την παροχή μιας μόνον υπηρεσίας, μόνον το τέλος που εισπράττεται συγκεκριμένα κατά τη στιγμή της παροχής της υπηρεσίας από τη διοίκηση μπορεί να έχει ανταποδοτικό χαρακτήρα. Εν προκειμένω, μόνο τα εισπραχθέντα μεταξύ 1985 και 1992 τέλη γραμματείας είναι τέτοιου είδους και μπορούν να αιτιολογηθούν βάσει του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας, ανεξαρτήτως δε του ποσού του νέου αναδρομικού τέλους.

46 Προκειμένου για το νέο αναδρομικό κατ' αποκοπή ετήσιο τέλος που οφείλεται για την εγγραφή των λοιπών, πλην της συστατικής, πράξεων, η Επιτροπή θεωρεί κατ' ουσίαν, για τους ίδιους λόγους με τις Prisco και CASER, ότι το τέλος αυτό εμπίπτει και στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 10, στοιχείο γ', της οδηγίας και δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής της εξαιρέσεως σχετικά με τα τέλη ανταποδοτικού χαρακτήρα του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας. Η Επιτροπή τονίζει συναφώς ότι, λαμβανομένου υπόψη του αυτομάτου χαρακτήρα καταβολής του τέλους αυτού, ακόμα και αν δεν γίνει καμία εγγραφή πράξεως κατά τη διάρκεια του έτους, αν υφίστανται τέλη γραμματείας και αν τα τέλη αυτά έχουν ήδη καταβληθεί σε περίπτωση εγγραφής βάσει του καθεστώτος του αρχικώς ισχύοντος τέλους υπέρ του Δημοσίου, το νέο αναδρομικό καθεστώς μπορεί να επιβάλει σε εταιρία την καταβολή τελών άνευ αντιπαροχής καμίας υπηρεσίας, ή να της επιβάλει δις, και μάλιστα τρις, τέλη για την ίδια υπηρεσία.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

47 Εκ προοιμίου, επιβάλλεται να εξεταστεί αν τέλη όπως τα επίμαχα, θεσπισθέντα με το άρθρο 11, παράγραφος 1, του νόμου 448/1998, εμπίπτουν σε κάποια από τις απαγορεύσεις του άρθρου 10 της οδηγίας. Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι δεν αμφισβητείται ότι τα τέλη αυτά δεν συνιστούν τέλη εισφοράς.

48 Το άρθρο 10 της οδηγίας, ερμηνευόμενο σε συνδυασμό με την τελευταία αιτιολογική σκέψη της, απαγορεύει ιδίως τους έμμεσους φόρους που έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά γνωρίσματα με τον φόρο εισφοράς. Σ' αυτούς περιλαμβάνονται συνεπώς, μεταξύ άλλων, οι φόροι οι οποίοι, ανεξαρτήτως μορφής, οφείλονται για τη σύσταση κεφαλαιουχικής εταιρίας και για την αύξηση του κεφαλαίου της (άρθρο 10, στοιχείο α') ή για την εγγραφή ή για οποιαδήποτε άλλη διατύπωση η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την εκτέλεση μιας δραστηριότητας και στην οποία μπορεί να υπόκειται μια εταιρία λόγω της νομικής μορφής της (άρθρο 10, στοιχείο γ'). Ο δικαιολογητικός λόγος για την τελευταία αυτή απαγόρευση συνίσταται στο ότι, μολονότι οι επίμαχοι φόροι δεν πλήττουν αυτές καθ' εαυτές τις εισφορές κεφαλαίου, εισπράττονται ωστόσο λόγω των διατυπώσεων που συνδέονται με τη νομική μορφή της εταιρίας, δηλαδή λόγω του μέσου που χρησιμοποιείται για τη συγκέντρωση των κεφαλαίων, οπότε η διατήρηση της επιβολής τους θα μπορούσε να οδηγήσει επίσης σε διακύβευση των επιδιωκόμενων από την οδηγία σκοπών (προαναφερθείσες αποφάσεις Denkavit Internationaal κ.λπ., σκέψη 23, και Fantask κ.λπ., σκέψη 21).

49 Στην προκειμένη περίπτωση, η απαγόρευση που θέτει το άρθρο 10 της οδηγίας αφορά άμεσα το οφειλόμενο για την εγγραφή της συστατικής πράξεως τέλος, καθόσον καταβάλλεται επ' ευκαιρία της εγγραφής νέων εταιριών. Ανάλογο συμπέρασμα επιβάλλεται επίσης εφόσον τα τέλη αυτά οφείλονται για την εγγραφή άλλων εταιρικών πράξεων, δεδομένου ότι τα τέλη εισπράττονται επίσης λόγω ουσιώδους διατυπώσεως που συνδέεται με τη νομική μορφή των εν λόγω εταιριών. Χωρίς να αποτελεί τυπικά προκαταρκτική διαδικασία για την άσκηση της δραστηριότητας των κεφαλαιουχικών εταιριών, εντούτοις η εγγραφή των πράξεων αυτών αποτελεί προϋπόθεση για την άσκηση και τη συνέχιση της δραστηριότητας αυτής (βλ., συναφώς, την προαναφερθείσα απόφαση Fantask κ.λπ., σκέψη 22).

50 Συνεπώς, επιβάλλεται να εξεταστεί αν τέλη όπως τα επίμαχα στις υποθέσεις των κύριων δικών τέλη μπορούν να τύχουν εφαρμογής της εξαιρέσεως των τελών ανταποδοτικού χαρακτήρα βάσει του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας.

51 Συναφώς,η διάκριση μεταξύ των απαγορευομένων από το άρθρο 10 της οδηγίας φορολογικών επιβαρύνσεων και των φόρων ανταποδοτικού χαρακτήρα συνεπάγεται ότι οι τελευταίοι περιλαμβάνουν μόνον τα τέλη που εισπράττονται κατά την

εγγραφή εταιρικών πράξεων, το ποσό των οποίων υπολογίζεται βάσει του κόστους της παρεχομένης υπηρεσίας. Μια επιβάρυνση, το ποσό της οποίας δεν έχει καμία απολύτως σχέση με το κόστος της συγκεκριμένης υπηρεσίας ή το ποσό της οποίας υπολογίζεται όχι σε συνάρτηση με το κόστος της πράξεως προς αντιπαροχή της οποίας καταβάλλεται, αλλά σε συνάρτηση με το σύνολο του κόστους λειτουργίας και οργανώσεως της επιφορτισμένης με την εν λόγω πράξη υπηρεσίας, πρέπει να θεωρείται ως φορολογική επιβάρυνση εμπίπτουσα αποκλειστικά στην απαγόρευση που θέτει το άρθρο 10 της οδηγίας (προαναφερθείσες αποφάσεις Ponente Carni, σκέψεις 41 και 42, και Fantask κ.λπ., σκέψη 27).

52 Προκειμένου όμως για τα αναδρομικά κατ' αποκοπή ετήσια τέλη υπέρ του Δημοσίου, τα οποία οφείλονται για την εγγραφή των λοιπών, πλην της συστατικής, πράξεων, που θεσπίστηκαν με το άρθρο 11 του νόμου 448/1998, φαίνεται ότι, αν τα τέλη αυτά προστεθούν σε ήδη καταβληθέντα τέλη υπέρ του Δημοσίου κατά τη διάρκεια των ετών 1985 έως 1992 για την εγγραφή των ιδίων πράξεων βάσει του αρχικώς εφαρμοστέου καθεστώτος και αν, λαμβανομένης ιδίως υπόψη της αποκλειστικής προθεσμίας του άρθρου 13 του διατάγματος 641/1972, οι οικείες εταιρίες δεν μπορούν να λάβουν την επιστροφή των τελευταίων αυτών τελών, οι ιταλικές αρχές έχουν ήδη εισπράξει, για την εγγραφή των πράξεων αυτών, παρεμφερή τέλη, που θεωρούνται ως αντιπαροχή για την παρεχομένη υπηρεσία. Υπό τις συνθήκες αυτές, χωρίς να χρειάζεται να εξεταστεί αν το κόστος που συνδέεται με την εγγραφή των πράξεων αυτών έχει ή δεν έχει ήδη καλυφθεί από τα τέλη γραμματείας, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι τα εν λόγω κατ' αποκοπή τέλη είναι ανταποδοτικού χαρακτήρα.

53 Κατά μείζονα λόγο, τα αναδρομικά κατ' αποκοπή ετήσια τέλη υπέρ του Δημοσίου δεν μπορεί να είναι ανταποδοτικού χαρακτήρα αν αφορούν τα έτη κατά τη διάρκεια των οποίων δεν έγινε καμία εγγραφή άλλων, πλην της συστατικής, πράξεων.

54 Προκειμένου για το αναδρομικό τέλος υπέρ του Δημοσίου που οφείλεται για την εγγραφή της συστατικής πράξεως, θεσπισθέν επίσης με το άρθρο 11 του νόμου 448/1998, η συλλογιστική της σκέψεως 52 της παρούσας αποφάσεως εφαρμόζεται και ως προς τις εταιρίες που έχουν ήδη καταβάλει τέλος υπέρ του Δημοσίου για την εγγραφή της συστατικής πράξεως μεταξύ 1985 και 1992 και οι οποίες, λαμβανομένης ιδίως υπόψη της αποκλειστικής προθεσμίας της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού και του άρθρου 13 του διατάγματος 641/1972, δεν μπορούν να αξιώσουν την επιστροφή του τέλους αυτού.

55 Όσον αφορά τις εταιρίες που μπορούν να αξιώσουν την επιστροφή των ήδη καταβληθέντων μεταξύ 1985 και 1992 τελών υπέρ του Δημοσίου για την εγγραφή της συστατικής πράξεως ή άλλων πράξεων, στα αιτούντα δικαστήρια εναπόκειται να εξακριβώσουν αν τα νέα αναδρομικά τέλη που θεσπίστηκαν για τις πράξεις αυτές έχουν ή όχι ανταποδοτικό χαρακτήρα, λαμβανομένων υπόψη των αρχών που μνημονεύτηκαν στις σκέψεις 8 και 9 της παρούσας αποφάσεως.

56 Ο χαρακτήρας αυτός αποκλείεται φυσικά αν προκύψει ότι τα παραλλήλως καταβληθέντα για τις πράξεις αυτές τέλη γραμματείας καλύπτουν ήδη το σύνολο του κόστους της παρεχομένης υπηρεσίας. Πάντως, αντίθετα προς ό,τι υποστήριξε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η Επιτροπή, ελλείψει εναρμονίσεως των λεπτομερειών της εισπράξεως των τελών ανταποδοτικού χαρακτήρα, τα κράτη μέλη μπορούν ελευθέρως να εισπράττουν παραλλήλως πολλές αμοιβές για την παρεχόμενη υπηρεσία, υπό την προϋπόθεση ότι το σύνολο δεν υπερβαίνει το κόστος της υπηρεσίας αυτής (βλ., μεταξύ άλλων, συναφώς, όσον αφορά την είσπραξη αμοιβών για τη διεκπεραίωση τελωνειακών διατυπώσεων, την απόφαση της 21ης Μαρτίου 1991, C-209/89, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 1991, σ. I-1575, σκέψη 10). Συνεπώς, το γεγονός και μόνο ότι τα τέλη γραμματείας εισπράττονται παραλλήλως για τις ίδιες εγγραφές στο μητρώο με αυτές που αποτελούν το αντικείμενο των αναδρομικών τελών υπέρ του Δημοσίου δεν αρκεί για να στερήσει από τα τελευταία αυτά τέλη τον ανταποδοτικό χαρακτήρα που επιτρέπεται από το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας.

57 Στο δεύτερο ερώτημα του Tribunale di Milano και στο πρώτο ερώτημα του Corte d'appello di Roma πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 10 της οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαγορεύει, με την επιφύλαξη των εξαιρέσεων του άρθρου 12 της ίδιας οδηγίας, τα αναδρομικά τέλη που οφείλονται για την εγγραφή εταιρικών πράξεων στο μητρώο εταιριών, εφόσον δεν αποτελούν φόρο εισφοράς επιτρεπόμενο από την οδηγία. Το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αυτά τα αναδρομικά τέλη δεν είναι ανταποδοτικού χαρακτήρα επιτρεπόμενα από τη διάταξη αυτή όταν οι εγγραφές στο μητρώο εταιριών για τις οποίες εισπράττονται έχουν ήδη οδηγήσει στην είσπραξη τελών που θεωρείται ότι υποκαθιστούν τα εν λόγω αναδρομικά τέλη, τα οποία όμως δεν επιστρέφονται σε αυτούς που τα έχουν καταβάλει. Πλην των περιπτώσεων αυτών, για να αποτελέσουν αυτά τα αναδρομικά τέλη φόρους ανταποδοτικού χαρακτήρα επιτρεπόμενους από το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδη-

γίας, τα ποσά τους, που μπορεί να διαφέρουν ανάλογα με τη νομική μορφή της εταιρίας, πρέπει να υπολογίζονται βάσει μόνο του κόστους των επιδίκων διατυπώσεων, εφόσον εννοείται ότι μπορεί να καλύπτουν και τις δαπάνες που προκλήθησαν από μικρότερης σημασίας πράξεις διενεργηθείσες δωρεάν, και πρέπει να λαμβάνουν υπόψη, ενδεχομένως, άλλα καταβληθέντα παραλλήλως τέλη για την αμοιβή της ίδιας παρεχομένης υπηρεσίας. Για να υπολογισθούν τα ποσά αυτά, το κράτος μέλος δικαιούται να λαμβάνει υπόψη το σύνολο του κόστους που συνδέεται με τις πράξεις εγγραφής, συμπεριλαμβανομένων των γενικών εξόδων που καταλογίζονται στις πράξεις αυτές. Εξάλλου, ένα κράτος μέλος έχει τη δυνατότητα να προβλέπει κατ' αποκοπή τέλη και να καθορίζει τα ποσά τους για αόριστη διάρκεια, εφόσον διασφαλίζει, σε τακτά χρονικά διαστήματα, ότι τα ποσά αυτά εξακολουθούν να μην υπερβαίνουν το μέσο κόστος των επιδίκων πράξεων.

Επί της αποκλειστικής προθεσμίας

Υποβληθείσες ενώπιον του Δικαστηρίου παρατηρήσεις

58 Η Prisco συνάγει ότι, από τις αποφάσεις της 2ας Φεβρουαρίου 1988, 309/85, Barra κ.λπ. (Συλλογή 1988, σ. 355), και της 29ης Ιουνίου 1988, 240/87, Deville (Συλλογή 1988, σ. 3513), προκύπτει ότι ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να θεσπίσει διατάξεις εξαρτώσες την επιστροφή φόρου, ο οποίος κρίθηκε αντίθετος προς το κοινοτικό δίκαιο με απόφαση του Δικαστηρίου ή του οποίου το ασυμβίβαστο με το κοινοτικό δίκαιο προκύπτει από μια τέτοια απόφαση, από προϋποθέσεις αφορώσες ειδικά τον φόρο αυτόν και οι οποίες είναι λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που θα ίσχυαν, ελλείψει των διατάξεων αυτών, για την επιστροφή του εν λόγω φόρου.

59 Η Prisco τονίζει ότι οι διατάξεις του άρθρου 13 του διατάγματος 641/1972, που εξέτασε το Δικαστήριο στην υπόθεση που οδήγησε στην προαναφερθείσα απόφαση

Edis, αφενός μεν, προηγούνταν της δημοσιεύσεως της αποφάσεως Ponente Carni, αφετέρου δε, δεν αφορούσαν συγκεκριμένα τα επίδικα τέλη, οπότε το Δικαστήριο έκρινε ότι η αρχή αυτή δεν ετύγχανε εφαρμογής. Πάντως, το επίμαχο στην κύρια δίκη άρθρο 11 του νόμου 448/1998 είναι μεταγενέστερο της αποφάσεως Ponente Carni και αφορά συγκεκριμένα τα τέλη που κρίθηκαν αντίθετα προς το κοινοτικό δίκαιο τέλη κατόπιν της αποφάσεως αυτής. Το άρθρο αυτό δεν επιτρέπει στον εθνικό δικαστή να ερμηνεύσει το άρθρο 13 του διατάγματος 641/1972 ως αφορών μόνο τα εκ πλάνης καταβληθέντα τέλη, και όχι τα τέλη των οποίων ζητείται η επιστροφή επειδή δεν συμβιβάζονται προς το κοινοτικό δίκαιο. Συνεπώς, η αρχή της ισοδυναμίας που μνημονεύτηκε στις προαναφερθείσες αποφάσεις Barra κ.λπ. και Deville, δεν τηρείται από το άρθρο 11 του νόμου 448/1998.

60 Επιπλέον, η διάταξη αυτή δεν λαμβάνει υπόψη τις αρχές της ασφαλείας δικαίου, της τηρήσεως της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της αναλογικότητας, λαμβανομένου ιδίως υπόψη του γεγονότος ότι έχει αναδρομική ισχύ και, κατά τον χρόνο εκδόσεως της διατάξεως αυτής, η προβλεπόμενη αποκλειστική προθεσμία είχε σαφώς παρέλθει από την καταβολή, το 1992, των τελευταίων τελών των οποίων είχε ζητηθεί η επιστροφή.

61 Η Ιταλική Κυβέρνηση τονίζει ότι το άρθρο 11 του νόμου 448/1998 ουδόλως επέκτεινε το πεδίο εφαρμογής της τριετούς αποκλειστικής προθεσμίας στις περιπτώσεις επιστροφής των φόρων του άρθρου αυτού. Σύμφωνα με την κυβέρνηση αυτή, το άρθρο 13 του διατάγματος 641/1972, όπως το ερμήνευσε το Corte suprema di cassazione από της εκδόσεως της αποφάσεως 3458/1996, συνεπάγεται ήδη την εφαρμογή της προθεσμίας αυτής στις αιτήσεις επιστροφής των τελών υπέρ του Δημοσίου που στηρίζονται στην παραβίαση του κοινοτικού δικαίου. Η Ιταλική Κυβέρνηση προσθέτει ότι, εν πάση περιπτώσει, το ζήτημα του περιεχομένου του άρθρου 13 του διατάγματος 641/1972 είναι αμιγώς ζήτημα εσωτερικού δικαίου επί του οποίου δεν καλείται να αποφανθεί το Δικαστήριο· η δε κατάσταση παρέμεινε η ίδια με αυτήν που εξέτασε το Δικαστήριο στις προαναφερθείσες υποθέσεις Edis, Spac και Ansaldo Energia κ.λπ., με την ευκαιρία των οποίων διευκρίνισε ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος να αντιτάσσει στις ένδικες προσφυγές περί επιστροφής φόρων εισπραχθέντων κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου τριετή αποκλειστική προθεσμία του εσωτερικού δικαίου αποκλίνουσα από το κοινό καθεστώς των αγωγών περί αναζητήσεως των αχρεωστήτως καταβληθέντων μεταξύ ιδιωτών, οι οποίες υπόκεινται σε ευνοϊκότερη προθεσμία, εφόσον η αποκλειστική αυτή προθεσμία εφαρμόζεται κατά τον ίδιο τρόπο στις ένδικες προσφυγές περί επιστροφής των φόρων αυτών οι οποίες στηρίζονται στο κοινοτικό

δίκαιο και σε εκείνες που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο (αρχή της ισοδυναμίας) και εφόσον δεν καθιστά στην πράξη αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που απονέμει η κοινοτική έννομη τάξη (αρχή της αποτελεσματικότητας).

62 Η Επιτροπή θεωρεί ότι το ζήτημα της τηρήσεως των αρχών της ασφαλείας δικαίου και προστασίας των ιδιωτών, που προέβαλε το αιτούν δικαστήριο, τίθεται μάλλον ως προς το άρθρο 13 του διατάγματος 641/1972, σύμφωνα με την ερμηνεία του Corte suprema di cassazione με την απόφαση 3458/1996, παρά ως προς το άρθρο 11 του νόμου 448/1998· το δε ζήτημα αυτό αφορά περισσότερο το ιταλικό απ' ό,τι το κοινοτικό δίκαιο.

63 Συναφώς, η Επιτροπή συνάγει από την προαναφερθείσα απόφαση Edis και τις αποφάσεις της 17ης Νοεμβρίου 1998, C-228/96, Aprile (Συλλογή 1998, σ. I-7141), και της 9ης Φεβρουαρίου 1999, C-343/96, Dilexport (Συλλογή 1999, σ. I-579), τις ακόλουθες αρχές σχετικά με τις λεπτομέρειες επιστροφής των αντιθέτων προς το κοινοτικό δίκαιο φόρων. Τα κράτη μέλη δεν μπορούν να θεσπίσουν διατάξεις για την επιστροφή επιβαρύνσεως, η οποία κρίθηκε αντίθετη προς το κοινοτικό δίκαιο με απόφαση του Δικαστηρίου, αφορώσες ειδικά την επιβάρυνση αυτή και οι οποίες είναι λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που θα ίσχυαν, ελλείψει των διατάξεων αυτών, για την επιστροφή της εν λόγω επιβαρύνσεως.

64 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, πληρούνται οι δύο πρώτες προϋποθέσεις. Πάντως, το ζήτημα αν συντρέχει η τρίτη προϋπόθεση συνδέεται με την ερμηνεία του άρθρου 13 του διατάγματος 641/1972: αν η τριετής αποκλειστική προθεσμία του άρθρου αυτού εφαρμόζεται ήδη στις αιτήσεις επιστροφής των παρανόμως εισπραχθέντων φόρων, το άρθρο 11 του νόμου 448/1998 δεν εισάγει καινοτομία και δεν μπορεί να κριθεί αντίθετο προς το κοινοτικό δίκαιο. Αντιθέτως, αν το άρθρο 13 του διατάγματος 641/1972 εφαρμόζεται μόνο στις αιτήσεις επιστροφής φόρων καταβληθέντων λόγω πραγματικής πλάνης, το συμπέρασμα θα είναι αντίστροφο. Έτσι, η λύση εξαρτάται από την ερμηνεία των εθνικών διατάξεων στην οποία δεν μπορεί να προβεί το Δικαστήριο.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

65 Στην προαναφερθείσα απόφαση Edis είχε ήδη τεθεί το ζήτημα της εφαρμογής του άρθρου 13 του διατάγματος 641/1972 στις αιτήσεις επιστροφής φόρων που κρίθηκαν αντίθετοι προς το κοινοτικό δίκαιο κατόπιν της αποφάσεως Ponente Carni. Αφενός όμως το Δικαστήριο επισήμανε ότι η ερμηνεία του άρθρου 13 του διατάγματος 641/1972 του Corte suprema di cassazione με την απόφαση 3458/1996 αφορούσε εθνική διάταξη η οποία ίσχυε από πολλών ετών κατά τον χρόνο εκδόσεως της αποφάσεως Ponente Carni και, αφετέρου, η διάταξη αυτή αφορούσε όχι μόνο την επιστροφή του επιδίκου στην υπόθεση εκείνη φόρου, αλλά και την επιστροφή του συνόλου των τελών υπέρ του ιταλικού Δημοσίου. Επομένως, το Δικαστήριο συνήγαγε ότι η λύση που υιοθετήθηκε στις προμνησθείσες αποφάσεις Barra κ.λπ. και Deville δεν έχει εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση (προαναφερθείσα απόφαση Edis, σκέψη 25).

66 Το Δικαστήριο προσέθεσε ότι, σύμφωνα με μη αμφισβητηθέντα στοιχεία που παρέσχε η Ιταλική Κυβέρνηση, ανάλογη προθεσμία με την επίμαχη αποκλειστική προθεσμία ισχύει και για τις ένδικες προσφυγές περί επιστροφής ορισμένων εμμέσων φόρων και, από τη διατύπωση του άρθρου 13 του διατάγματος 641/1972, δεν προκύπτει ότι η διάταξη αυτή εφαρμόζεται μόνο στις προσφυγές που στηρίζονται στο κοινοτικό δίκαιο. Το Δικαστήριο επισήμανε επίσης ότι, από τη νομολογία του Corte Suprema di cassazione, προκύπτει ότι οι προθεσμίες που ισχύουν στον δημοσιονομικό τομέα εφαρμόζονται και στις προσφυγές περί επιστροφής τελών ή φόρων που εισπράχθηκαν βάσει νόμων οι οποίοι έχουν κηρυχθεί αντίθετοι προς το ιταλικό Σύνταγμα (προαναφερθείσα απόφαση Edis, σκέψη 38).

67 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Δικαστήριο έκρινε ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος να αντιτάσσει στις ένδικες προσφυγές περί επιστροφής φόρων εισπραχθέντων κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου τριετή αποκλειστική προθεσμία του εσωτερικού δικαίου αποκλίνουσα από το κοινό καθεστώς των αγωγών περί αναζητήσεως των αχρεωστήτως καταβληθέντων μεταξύ ιδιωτών, οι οποίες υπόκεινται σε ευνοϊκότερη προθεσμία, εφόσον η αποκλειστική αυτή προθεσμία

εφαρμόζεται κατά τον ίδιο τρόπο στις ένδικες προσφυγές περί επιστροφής των φόρων αυτών οι οποίες στηρίζονται στο κοινοτικό δίκαιο και σε εκείνες που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο (προαναφερθείσα απόφαση Edis, σκέψη 39).

68 Όσον αφορά το άρθρο 11, παράγραφος 2, του νόμου 448/1998, επισημαίνεται ότι η διάταξη αυτή απλώς παραπέμπει στις διατάξεις του άρθρου 13 του διατάγματος 641/1972, όπως οι εξετασθείσες από το Δικαστήριο στην προαναφερθείσα απόφαση Edis, και δεν τροποποιεί το πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής. Εξάλλου, από την παρούσα διαδικασία δεν προκύπτει κανένα νέο στοιχείο για να μη ληφθεί υπόψη η εκτίμηση της αποφάσεως εκείνης.

69 Συγκεκριμένα, διάταξη όπως το άρθρο 11, παράγραφος 2, του νόμου 448/1998 δεν καθιστά στην πράξη αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που απονέμει η κοινοτική έννομη τάξη καθόσον η τήρηση της τριετούς αποκλειστικής προθεσμίας στην οποία παραπέμπει για να καθορίσει τις προϋποθέσεις επιστροφής των καταβληθέντων μεταξύ 1985 και 1992 φόρων εκτιμάται κατά τη χρονική στιγμή που κατατέθηκε η αίτηση περί επιστροφής, και όχι κατά τον χρόνο εκδόσεως, το 1998, της εν λόγω διατάξεως. Τέτοια διάταξη, μολονότι από τυπικής απόψεως είναι αναδρομικής ισχύος, δεν μπορεί περαιτέρω, εν πάση περιπτώσει, να αντίκειται στις αρχές της ασφαλείας δικαίου, της τηρήσεως της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της αναλογικότητας, καθόσον δεν τροποποιεί καθαυτή το περιεχόμενο της εφαρμοστέας ήδη πριν από την έκδοσή της κανονιστικής ρυθμίσεως.

70 Συνεπώς, στο αιτούν δικαστήριο προσήκει να δοθεί η ίδια απάντηση με την απάντηση που δόθηκε στην προαναφερθείσα απόφαση Edis, δηλαδή ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος να αντιτάσσει στις ένδικες προσφυγές περί επιστροφής φόρων εισπραχθέντων κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου τριετή αποκλειστική προθεσμία του εσωτερικού δικαίου αποκλίνουσα από το κοινό καθεστώς των αγωγών περί αναζητήσεως των αχρεωστήτως καταβληθέντων μεταξύ ιδιωτών, οι οποίες υπόκεινται σε ευνοϊκότερη προθεσμία, εφόσον η αποκλειστική αυτή προθεσμία εφαρμόζεται κατά τον ίδιο τρόπο στις ένδικες προσφυγές περί επιστροφής των φόρων που στηρίζονται στο κοινοτικό δίκαιο και σε εκείνες που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο.

Επί των λεπτομερειών υπολογισμού των εφαρμοστέων στις επιστροφές φόρων τόκων

Υποβληθείσες ενώπιον του Δικαστηρίου παρατηρήσεις

71 Η CASER επισημαίνει ότι ο τροποποιηθείς νόμος 29, της 25ης Ιανουαρίου 1961 (GURI αριθ. 53, της 1ης Μαρτίου 1961), διέπει γενικώς τα ισχύοντα επιτόκια, είτε υπέρ του Δημοσίου, είτε υπέρ των φορολογουμένων, επί των ποσών που οφείλονται βάσει των δασμών και εμμέσων φόρων επί του κύκλου εργασιών, σε περίπτωση καθυστερήσεως καταβολής των φόρων και επιβαρύνσεων εκ μέρους των φορολογουμένων ή σε περίπτωση επιστροφής φόρων και επιβαρύνσεων αχρεωστήτως εισπραχθέντων από το Δημόσιο. Η CASER εκθέτει ότι, εφαρμόζοντας τον εν λόγω νόμο, οι τόκοι που πρέπει να της καταβληθούν, υπολογιζόμενοι από την ημερομηνία υποβολής της αιτήσεώς της περί επιστροφής (30 810 000 ITL στις 30 Ιουνίου 1999), είναι υψηλότεροι αυτών που προκύπτουν από το άρθρο 11, παράγραφος 3, του νόμου 448/1998 (17 550 000 ITL). Το ίδιο αποτέλεσμα προκύπτει σε περίπτωση εφαρμογής των νομίμων τόκων του άρθρου 1284 του Αστικού Κώδικα για την επιστροφή κάθε αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού υπολογιζομένου από την ημερομηνία υποβολής της ένδικης προσφυγής (40 950 000 ITL). Οι διαφορές των ποσών που οφείλονται βάσει των διαφόρων ειδών τόκων καταδεικνύουν σαφέστατα ότι το άρθρο 11, παράγραφος 3, του νόμου 448/1998 δεν τηρεί την αρχή της ισοδυναμίας.

72 Η CASER τονίζει ότι η υποβληθείσα ενώπιον του Δικαστηρίου κατάσταση διαφέρει αυτής που οδήγησε στην προαναφερθείσα απόφαση Ansaldo Energia κ.λπ. Πράγματι, το ζήτημα στην υπόθεση εκείνη ήταν αν το κοινοτικό δίκαιο απαγορεύει τον καθορισμό διαφορετικών τόκων σε δημοσιονομικά θέματα απ' ό,τι οι προβλεπόμενοι σε αστικά ζητήματα. Στην υπόθεση όμως της κύριας δίκης, τίθεται σε αμφισβήτηση ο καθορισμός διαφορετικών επιτοκίων σε δημοσιονομικά θέματα, επειδή το λιγότερο ευνοϊκό επιτόκιο, που έχει εξάλλου καθοριστεί αναδρομικά, εφαρμόζεται συγκεκριμένα στην επιστροφή φόρων που κρίθηκαν αντίθετοι προς το κοινοτικό δίκαιο κατόπιν της αποφάσεως Ponente Carni.

73 Στην προαναφερθείσα απόφαση Ansaldo Energia κ.λπ., το Δικαστήριο επισήμανε ότι ένα κράτος μέλος δεν υποχρεούται να επεκτείνει στο σύνολο των ενδίκων προσφυγών περί αποδόσεως των φόρων ή τελών που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου το πλέον ευνοϊκό εσωτερικό καθεστώς αναζητήσεως των αχρεωστήτως καταβληθέντων. Περαιτέρω, καθώς το άρθρο 11, παράγραφος 3, του νόμου 448/1998 δεν εφαρμόζει το προβλεπόμενο επιτόκιο, ήτοι το 2,5 % (νόμιμο επιτόκιο κατά την ημερομηνία ενάρξεως ισχύος του εν λόγω νόμου), μόνο στις περιπτώσεις επιστροφής τελών υπέρ του Δημοσίου εισπραχθέντων κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου, αλλά το εφαρμόζει σε όλες τις περιπτώσεις ενδεχομένων αιτήσεων επιστροφής των επιδίκων ποσών, καθώς και στις περιπτώσεις που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο, τηρείται επίσης η αρχή της ισοδυναμίας.

74 Η Επιτροπή τονίζει ότι, αντιθέτως προς την κατάσταση που οδήγησε στην προαναφερθείσα απόφαση Ansaldo Energia κ.λπ., από τη διατύπωση του άρθρου 11 του νόμου 448/1998 προκύπτει ρητώς ότι το άρθρο αυτό αφορά μόνο την επιστροφή των συγκεκριμένων φόρων που κρίθηκαν αντίθετοι προς το κοινοτικό δίκαιο, μεταξύ των δεκάδων τελών υπέρ του Δημοσίου που εμπίπτουν επίσης στην ευρύτερη κατηγορία των εμμέσων φόρων πλην των φόρων κύκλου εργασιών.

75 Περαιτέρω, αφού επισημάνθηκε ότι το εφαρμοστέο βάσει του άρθρου 11, παράγραφος 3, του νόμου 448/1998 επιτόκιο, θεωρούμενο συνολικά επί των επιμάχων χρονικών περιόδων, είναι κατώτερο του εφαρμοστέου, δυνάμει του νόμου 29/1961, επιτοκίου επί των φορολογικών χρεών, η Επιτροπή συνάγει συνεπώς ότι δεν τηρείται η αρχή της ισοδυναμίας. Η Επιτροπή διευκρινίζει ότι το αποτέλεσμα είναι το ίδιο αν ληφθεί ως σημείο αναφοράς το νόμιμο επιτόκιο που εφαρμόζεται για τις ίδιες χρονικές περιόδους στα αστικά χρέη, σε περίπτωση νέου χαρακτηρισμού των νομικών σχέσεων της φορολογικής αρχής και των εταιριών που έχουν καταβάλει τα επίδικα τέλη υπέρ του Δημοσίου, κατόπιν της κηρύξεως των τελών αυτών ασυμβάτων προς το κοινοτικό δίκαιο.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

76 Στη σκέψη 29 της προαναφερθείσας αποφάσεως Ansaldo Energia κ.λπ., το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι ένας εθνικός κανόνας περί επιστροφής τηρεί την αρχή της ισοδυναμίας όταν εφαρμόζεται αδιακρίτως στις προσφυγές που στηρίζονται σε παράβαση του κοινοτικού δικαίου και σ' εκείνες που στηρίζονται σε μη τήρηση του εσωτερικού δικαίου, εφόσον πρόκειται για φόρους ή τέλη του ιδίου είδους, αλλά ότι η αρχή αυτή δεν μπορεί, αντιθέτως, να ερμηνευθεί ως υποχρεώνουσα το κράτος μέλος να επεκτείνει στο σύνολο των ενδίκων προσφυγών περί αποδόσεως των φόρων ή τελών που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου το πλέον ευνοϊκό εσωτερικό καθεστώς αναζητήσεως των αχρεωστήτως καταβληθέντων. Το Δικαστήριο κατέληξε συναφώς, στη σκέψη 30 της ιδίας αποφάσεως, ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει να προβλέπει η νομοθεσία κράτους μέλους, όσον αφορά τους τόκους, κανόνες υπολογισμού λιγότερο ευνοϊκούς για την απόδοση φόρων αχρεωστήτως εισπραχθέντων από τους κανόνες που ισχύουν για την αναζήτηση αχρεωστήτως καταβληθέντων μεταξύ ιδιωτών, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω κανόνες εφαρμόζονται αδιακρίτως στις προσφυγές που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο και σ' εκείνες που στηρίζονται στο κοινοτικό δίκαιο.

77 Πάντως, όπως επίσης έκρινε το Δικαστήριο, ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να θεσπίσει διατάξεις εξαρτώσες την επιστροφή φόρου, ο οποίος κρίθηκε αντίθετος προς το κοινοτικό δίκαιο με απόφαση του Δικαστηρίου ή του οποίου το ασυμβίβαστο με το κοινοτικό δίκαιο προκύπτει από μια τέτοια απόφαση, από προϋποθέσεις αφορώσες ειδικά τον φόρο αυτόν και οι οποίες είναι λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που θα ίσχυαν, ελλείψει των διατάξεων αυτών, για την επιστροφή του εν λόγω φόρου (βλ. τις προαναφερθείσες αποφάσεις Edis, σκέψη 24, Aprile, σκέψη 26, και Dilexport, σκέψη 39).

78 Προκύπτει όμως ότι, υπό τις περιστάσεις της κύριας δίκης, οι οποίες διαφέρουν επί του σημείου αυτού από τις περιστάσεις που οδήγησαν στην προαναφερθείσα απόφαση Ansaldo Energia κ.λπ., ο τρόπος υπολογισμού των τόκων του άρθρου 11,

παράγραφος 3, του νόμου 448/1998, που αφορούν συγκεκριμένα τα τέλη υπέρ του Δημοσίου που εισπράττονται για την εγγραφή στο μητρώο των επιχειρήσεων και την ετήσια καταβολή για την ανανέωση της εγγραφής τα επόμενα έτη, οι οποίοι κρίθηκαν αντίθετοι προς το κοινοτικό δίκαιο κατόπιν της αποφάσεως Ponente Carni, είναι λιγότερο ευνοϊκοί από τους τόκους που εφαρμόζονται για την επιστροφή άλλων φορολογικών χρεών, περιλαμβανομένης της επιστροφής άλλων τελών του ιδίου είδους υπέρ του Δημοσίου. Υπό τις συνθήκες αυτές, που εναπόκειται στον εθνικό δικαστή να εξακριβώσει αν συντρέχουν, νομοθεσία όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης είναι αντίθετη προς το κοινοτικό δίκαιο και πρέπει να υποχωρήσει έναντι των διατάξεων που διέπουν τους τόκους που εφαρμόζονται στην επιστροφή άλλων τελών του ιδίου είδους υπέρ του Δημοσίου.

79 Επομένως, στο αιτούν δικαστήριο πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το κοινοτικό δίκαιο εμποδίζει κράτος μέλος να θεσπίζει διατάξεις εξαρτώσες την επιστροφή φόρου, ο οποίος κρίθηκε αντίθετος προς το κοινοτικό δίκαιο με απόφαση του Δικαστηρίου ή του οποίου το ασυμβίβαστο με το κοινοτικό δίκαιο προκύπτει από μια τέτοια απόφαση, από προϋποθέσεις αφορώσες ειδικά τον φόρο αυτόν και οι οποίες είναι λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που θα ίσχυαν, ελλείψει των διατάξεων αυτών, για την επιστροφή του εν λόγω φόρου.

Επί των δικαστικών εξόδων

80 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Ιταλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, σ' αυτά εναπόκειται να αποφανθούν επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλαν με διάταξη της 15ης Μαΐου 1999 το Tribunale di Milano και με διάταξη της 12ης Μαΐου 1999 το Corte d'appello di Roma, αποφαίνεται:

1) **Το άρθρο 10 της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαγορεύει, με την επιφύλαξη των εξαιρέσεων του άρθρου 12 της ίδιας οδηγίας, τα αναδρομικά τέλη που οφείλονται για την εγγραφή εταιρικών πράξεων στο μητρώο εταιριών, εφόσον δεν αποτελούν φόρο εισφοράς επιτρεπόμενο από την οδηγία. Το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αυτά τα αναδρομικά τέλη δεν είναι ανταποδοτικού χαρακτήρα επιτρεπόμενα από τη διάταξη αυτή όταν οι εγγραφές στο μητρώο εταιριών για τις οποίες εισπράττονται έχουν ήδη οδηγήσει στην είσπραξη τελών που θεωρείται ότι υποκαθιστούν τα εν λόγω αναδρομικά τέλη, τα οποία όμως δεν επιστρέφονται σε αυτούς που τα έχουν καταβάλει. Πλην των περιπτώσεων αυτών, για να αποτελέσουν αυτά τα αναδρομικά τέλη φόρους ανταποδοτικού χαρακτήρα επιτρεπόμενους από το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335, τα ποσά τους, που μπορεί να διαφέρουν ανάλογα με τη νομική μορφή της εταιρίας, πρέπει να υπολογίζονται βάσει μόνο του κόστους των επιδίκων διατυπώσεων, εφόσον εννοείται ότι μπορεί να καλύπτουν και τις δαπάνες που προκλήθησαν από μικρότερης σημασίας πράξεις διενεργηθείσες δωρεάν, και πρέπει να λαμβάνουν υπόψη, ενδεχομένως, άλλα καταβληθέντα παραλλήλως τέλη για την αμοιβή της ίδιας παρεχομένης υπηρεσίας. Για να υπολογισθούν τα ποσά αυτά, το κράτος μέλος δικαιούται να λαμβάνει υπόψη το σύνολο του κόστους που συνδέεται με τις πράξεις εγγραφής, συμπεριλαμ-**

βανομένων των γενικών εξόδων που καταλογίζονται στις πράξεις αυτές. Εξάλλου, ένα κράτος μέλος έχει τη δυνατότητα να προβλέπει κατ' αποκοπή τέλη και να καθορίζει τα ποσά τους για αόριστη διάρκεια, εφόσον διασφαλίζει, σε τακτά χρονικά διαστήματα, ότι τα ποσά αυτά εξακολουθούν να μην υπερβαίνουν το μέσο κόστος των επιδίκων πράξεων.

2) Το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος να αντιτάσσει στις ένδικες προσφυγές περί επιστροφής φόρων εισπραχθέντων κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου τριετή αποκλειστική προθεσμία του εσωτερικού δικαίου αποκλίνουσα από το κοινό καθεστώς των αγωγών περί αναζητήσεως των αχρεωστήτως καταβληθέντων μεταξύ ιδιωτών, οι οποίες υπόκεινται σε ευνοϊκότερη προθεσμία, εφόσον η αποκλειστική αυτή προθεσμία εφαρμόζεται κατά τον ίδιο τρόπο στις ένδικες προσφυγές περί επιστροφής των φόρων που στηρίζονται στο κοινοτικό δίκαιο και σε εκείνες που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο.

3) Το κοινοτικό δίκαιο εμποδίζει κράτος μέλος να θεσπίζει διατάξεις εξαρτώσες την επιστροφή φόρου, ο οποίος κρίθηκε αντίθετος προς το κοινοτικό δίκαιο με απόφαση του Δικαστηρίου ή του οποίου το ασυμβίβαστο με το κοινοτικό δίκαιο προκύπτει από μια τέτοια απόφαση, από προϋποθέσεις αφορώσες ειδικά τον φόρο αυτόν και οι οποίες είναι λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που θα ίσχυαν, ελλείψει των διατάξεων αυτών, για την επιστροφή του εν λόγω φόρου.

Macken Puissochet Schintgen

Σκουρής Cunha Rodrigues

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 10 Σεπτεμβρίου 2002.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Η Πρόεδρος του έκτου τμήματος

F. Macken