YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

10 päivänä syyskuuta 2002 *

Yhdistetyissä asioissa C-216/99 ja C-222/99,

jotka Tribunale di Milano (Italia) (C-216/99) ja Corte d'appello di Roma (Italia) (C-222/99) ovat saattaneet EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen näissä kansallisissa tuomioistuimissa vireillä olevissa asioissa

Riccardo Prisco Srl

vastaan

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

ja
Ministero delle Finanze

vastaan

CASER SpA (C-222/99)

* Oikeudenkäyntikieli: italia.

ennakkoratkaisun pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25) 10 artiklan ja 12 artiklan 1 kohdan e alakohdan tulkinnasta sekä perusteettoman edun palauttamista koskevan yhteisön oikeuden tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja F. Macken sekä tuomarit J.-P. Puissochet (esittelevä tuomari), R. Schintgen, V. Skouris ja J. N. Cunha Rodrigues,

julkisasiamies: C. Stix-Hackl,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Riccardo Prisco Srl, edustajinaan avvocato M. Costanza ja avvocato A. Bozzi,

— CASER SpA, edustajinaan avvocato A. Crosta, avvocato A. Bozzi ja avvocato G. Bozzi,

— Italian hallitus, asiamiehenään U. Leanza, avustajanaan avvocato dello Stato F. Quadri,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa ja H. Michard,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Riccardo Prisco Srl:n, edustajinaan M. Costanza ja A. Bozzi, CASER SpA:n, edustajinaan A. Bozzi ja G. Bozzi, Italian hallituksen, asiamiehenään avvocato dello Stato G. de Bellis, ja Euroopan yhteisöjen komission, asiamiehenään E. Traversa, 22.11.2001 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 31.1.2002 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Tribunale di Milano ja Corte d'appello di Roma ovat esittäneet yhteisöjen tuomioistuimelle 15.5. ja 12.5.1999 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet yhteisöjen tuomioistuimeen 7.6. ja 10.6.1999, EY 234 artiklan nojalla kaksi ennakkoratkaisukysymystä pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25; jäljempänä direktiivi) 10 artiklan ja 12 artiklan 1 kohdan e alakohdan tulkinnasta sekä perusteettoman edun palauttamista koskevan yhteisön oikeuden tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asioissa, joissa asianosaisina ovat Riccardo Prisco SRL (jäljempänä Prisco) ja CASER SpA (jäljempänä CASER) sekä Italian verohallinto ja jotka koskevat näiltä yhtiöiltä vuosien 1985 ja 1992 välisenä aikana kannettujen sellaisten maksujen palauttamista, jotka on myöhemmin todettu yhteisön oikeuden vastaisiksi.

3 Nämä maksut olivat yhtiöiden perustamista ja toimintaa koskevien toimenpiteiden merkitsemisestä yritysrekisteriin kannettavia hallinnollisia maksuja. Priscon ja CASERin palauttamisvaatimukset koskevat maksuja, jotka on kannettu perustamiskirjan rekisteröinnistä ja rekisterimerkinnän säilyttämisestä seuraavina vuosina.

4 Näiden maksujen ja niiden palauttamisen edellytysten yhteisön oikeuden mukaisuudesta on jo tehty yhteisöjen tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksiä, joihin perustuvat yhdistetyt asiat C-71/91 ja C-178/91, Ponente Carni ja Cispadana Construzioni, tuomio 20.4.1993 (Kok. 1993, s. I-1915; jäljempänä asia Ponente Carni); asia C-231/96, Edis, tuomio 15.9.1998 (Kok. 1998, s. I-4951); asia C-260/96, Spac, tuomio 15.9.1998 (Kok. 1998, s. I-4997) ja yhdistetyt asiat C-279/96, C-280/96 ja C-281/96, Ansaldo Energia ym., tuomio 15.9.1998 (Kok. 1998, s. I-5025).

Asioiden tausta ja oikeussäännöt

5 Rekisteröintimaksusta, joka kannetaan yhtiöiden perustamista ja toimintaa koskevien tärkeimpien toimenpiteiden merkitsemisestä tuomioistuinten kirjaamojen pitämään yritysrekisteriin, on säädetty 26.10.1972 annetulla tasavallan presidentin asetuksella nro 641 (Gazetta Ufficiale di Repubblica Italiana, jäljempänä GURI, nro 292, 11.11.1972, liite nro 3).

6 Kyseistä maksua kannetaan seuraavien toimenpiteiden merkitsemisestä rekisteriin: perustaminen, pääoman korottaminen, yhtiön olemassaolon jatkaminen, yhtiön tarkoituksen tai luonteen muuttaminen, sulautuminen, muut perustamiskirjan tai yhtiösopimuksen muutokset ja sellaiset yhtiöoikeudelliset toimenpiteet, joiden rekisteröiminen on siviililain säännösten mukaan pakollista.

7 Rekisteröintimaksun määrä, jota on muutettu useaan otteeseen, vaihteli yhtiön perustamisen rekisteröinnin osalta kyseessä olevan yhtiön oikeudellisen muodon mukaan, mutta oli muiden toimenpiteiden rekisteröinnin osalta yhdenmukainen. Asetuksessa (decreto-legge) nro 853 (GURI nro 347, 19.12.1984), joka on annettu 19.12.1984 ja joka on muutettu laiksi 17.2.1985 annetulla lailla nro 17 (GURI nro 41 bis, 17.2.1985), säädetään, että perustamiskirjan tai yhtiösopimuksen merkitsemisestä rekisteriin kannettava rekisteröintimaksu on maksettava myös tämän jälkeen jokaisen kalenterivuoden kesäkuun 30. päivänä.

8 Koska asiassa Ponente Carni yhtiöt olivat väittäneet, että rekisteröintimaksu oli direktiivin 10 ja 12 artiklan vastainen siltä osin kuin se koski perustamiskirjan tai yhtiösopimuksen rekisteröimistä ja rekisterimerkinnän säilyttämistä seuraavina vuosina, yhteisöjen tuomioistuin, jolle oli esitetty ennakkoratkaisupyyntö, totesi, että direktiivin 10 artiklaa on tulkittava siten, että jollei direktiivin 12 artiklassa toisin säädetä, siinä kielletään vuosittaisen maksun kantaminen pääomayhtiöiden rekisteröinnin perusteella siitä huolimatta, että tämän maksun tuotto käytetään niiden viranomaisten toiminnan rahoittamiseen, joiden tehtäviin kyseisen rekisterin ylläpitäminen kuuluu. Yhteisöjen tuomioistuin totesi myös, että direktiivin 12 artiklaa on tulkittava siten, että tämän säännöksen 1 kohdan e alakohdassa mainittuja korvausluonteisia maksuja voivat olla korvaukset, jotka peritään vastikkeena toimenpiteistä, jotka suoritetaan lain perusteella yleisen edun mukaisten tavoitteiden saavuttamiseksi, kuten esimerkiksi pääomayhtiöiden rekisteröinnistä, ja että näiden maksujen määrät, jotka voivat vaihdella yhteisön oikeudellisen muodon mukaan, on laskettava kyseisestä toimesta aiheutuvien kustannusten perusteella, ja nämä kustannukset voidaan arvioida kiinteämääräisesti.

9 Asiassa C-188/95, Fantask ym., 2.12.1997 antamassaan tuomiossa (Kok. 1997, s. I-6783) yhteisöjen tuomioistuin, jolle erään toisen jäsenvaltion tuomioistuin oli

esittänyt ennakkoratkaisupyynnön, totesi, että direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohtaa on tulkittava siten, että osakeyhtiöiden ja rajavastuuyhtiöiden rekisteröinnistä sekä niiden pääoman korotusten rekisteröinnistä kannettavat maksut on määritettävä pelkästään kyseisistä muodollisuuksista aiheutuvien kustannusten perusteella, jotta niitä voitaisiin pitää korvausluonteisina; tällöin ne voivat kattaa myös ilmaiseksi suoritettavista vähäisistä toimenpiteistä aiheutuvat menot. Jäsenvaltiolla on näitä määriä laskiessaan oikeus ottaa huomioon kaikki rekisteröintitoimenpiteisiin liittyvät kustannukset, mukaan lukien niihin kohdistettavissa oleva osuus yleiskuluista. Lisäksi jäsenvaltiolla on oikeus määrätä kiinteämääräisiä maksuja ja vahvistaa niiden määrät toistaiseksi, kunhan se varmistaa säännöllisin väliajoin, että nämä määrät eivät edelleenkään ylitä kyseisten toimenpiteiden keskimääräisiä kustannuksia.

10 Asiassa Ponente Carni annetun tuomion jälkeen useat kansalliset tuomioistuimet ovat todenneet yhteisön oikeuden vastaiseksi sen, että rekisteröintimaksu kannetaan perustamiskirjan tai yhtiösopimuksen rekisteröinnistä ja tämän jälkeen vuosittain, ja Italian viranomaiset ovat antaneet 30.8.1993 asetuksen (decreto-legge) nro 331 (GURI nro 203, 30.8.1993), joka on muutettuna muutettu laiksi 29.10.1993 annetulla lailla nro 427 (GURI nro 255, 29.10.1993). Tämän asetuksen 61 §:n 1 momentissa perustamisen rekisteröinnistä kannettavan maksun suuruudeksi vahvistettiin 500 000 Italian liiraa (ITL) riippumatta kyseessä olevan yhtiön oikeudellisesta muodosta (tämä maksu poistettiin sittemmin lopullisesti 1.1.1998 alkaen 28.12.1995 annetulla lailla nro 549); siinä poistettiin maksun kantaminen myöhemmin vuosittain ja vahvistettiin muiden toimenpiteiden kuin perustamisen rekisteröinnistä kannettavan maksun suuruudeksi 250 000 ITL.

11 Riita-asioissa, jotka ovat syntyneet niiden maksujen palauttamisvaatimusten perusteella, joita vuoteen 1992 asti kannettiin perustamiskirjan tai yhtiösopimuksen rekisteröinnistä ja rekisteröintimerkinnän säilyttämisestä seuraavina vuosina, Corte suprema di cassazione totesi 23.2.1996 antamassaan tuomiossa

nro 3458 (jäljempänä tuomio nro 3458/1996), että näihin palautuksiin sovelletaan vanhentumisaikaa, josta säädetään asetuksen nro 641/1972 13 §:n toisessa momentissa seuraavaa:

"Verovelvollinen voi vaatia virheellisesti suoritettujen maksujen palauttamista kolmen vuoden vanhentumisajassa, joka lasketaan maksupäivästä tai, jos toimenpide, josta maksu kannetaan, on hylätty, päivästä, jona hylkääminen annettiin tiedoksi."

12 Kun useat italialaiset tuomioistuimet esittivät yhteisöjen tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksen siitä, onko tällaisen määräajan asettaminen yhteisön oikeuden mukaista, yhteisöjen tuomioistuin totesi edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Edis, Spac ja Ansaldo Energia ym., että se, että yhteisöjen tuomioistuin on antanut ennakkoratkaisun, jossa se on tulkinnut yhteisön oikeussääntöä rajoittamatta tämän tuomion ajallisia vaikutuksia, ei vaikuta jäsenvaltion oikeuteen olla palauttamatta tämän oikeussäännön vastaisesti kannettuja veroja ja maksuja sen vuoksi, että oikeus palautukseen on menetetty kansallisen määräajan päättymisen vuoksi. Yhteisöjen tuomioistuin totesi myös, että yhteisön oikeuden vastaista ei ole se, että jäsenvaltio ei palauta yhteisön oikeuden vastaisesti kannettuja veroja tai maksuja sen vuoksi, että oikeus palautukseen on menetetty sellaisen kolmen vuoden pituisen kansallisen määräajan päättymisen vuoksi, jolla poiketaan yleisistä säännöksistä, joita sovelletaan perusteettoman edun palautusta koskeviin vaatimuksiin yksityisten oikeussubjektien välillä ja joiden mukainen määräaika on tätä pidempi, jos tätä vanhentumisaikaa sovelletaan samalla tavalla sekä yhteisön oikeuteen perustuviin verojen ja maksujen palauttamisvaatimuksiin että kansalliseen lainsäädäntöön perustuviin vastaaviin vaatimuksiin. Yhteisöjen tuomioistuin totesi lopuksi, että sille ilmoitettujen kaltaisissa olosuhteissa yhteisön oikeuden vastaista ei ole myöskään se, että jäsenvaltio ei palauta direktiivin vastaisesti kannettuja veroja tai maksuja sen vuoksi, että oikeus palautukseen on menetetty sellaisen kansallisen määräajan päättymisen vuoksi, joka alkaa kulua kyseisten verojen tai maksujen maksamispäivästä, ja näin on siitä riippumatta, onko direktiivi pantu asianmukaisesti täytäntöön kyseisenä ajankohtana.

13 Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin totesi edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Ansaldo Energia ym. antamassaan tuomiossa tällaisista palautuksista maksettavien korkojen osalta, että yhteisön oikeuden vastaisena ei ole pidettävä sitä, että

yhteisön oikeuden vastaisesti kannettujen verojen ja maksujen palauttamisen osalta korkojen maksuun sovelletaan laskentasääntöjä, jotka eivät ole yhtä edullisia kuin perusteettoman edun palautusta koskevan, yksityisiin sovellettavan yleisen järjestelmän säännöt, jos ensiksi mainittuja laskentasääntöjä sovelletaan samalla tavalla sekä yhteisön oikeuteen perustuviin vaatimuksiin, jotka koskevat tällaisten verojen ja maksujen palauttamista, että kansalliseen oikeuteen perustuviin vastaaviin vaatimuksiin.

14 Vuoden 1999 finanssilakia koskevan 29.12.1998 annetun lain nro 448 (GURI, 29.12.1998, liite nro 302) 11 §, jonka soveltamisesta kansallisissa tuomioistuimissa vireillä olevissa asioissa on kyse, on annettu tämän jälkeen, jotta taannehtivasti voitaisiin säännellä kysymystä sellaisten rekisteröintimaksujen palauttamisesta, jotka on kannettu vuosina 1985—1992 eli ennen kuin asetuksen nro 331/1993 säännöksiä, jotka on mainittu tämän tuomion 10 kohdassa, alettiin soveltaa.

15 Kyseisessä pykälässä säädetään seuraavaa:

"1. 30.8.1993 annetun asetuksen nro 331, joka on muutettuna muutettu laiksi 29.10.1993 annetulla lailla nro 497, 61 §:n 1 momenttia on tulkittava siten, että 26.10.1972 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 641 liitteenä olevan maksutaulukon 4 §:ssä, sellaisena kuin tämä pykälä on muutettuna edellä mainitulla 61 §:llä, säädetyksi yhtiöiden yritysrekisteriin merkitsemisestä kannettavaksi hallinnolliseksi maksuksi vahvistetaan vuosille 1985, 1986, 1987, 1988, 1989, 1990, 1991 ja 1992 perustamisen rekisteröinnin osalta 500 000 ITL ja samoille vuosille 1985—1992 muiden yhtiöoikeudellisten toimenpiteiden rekisteröinnin osalta seuraavat kiinteämääräiset vuosittaiset maksut:

a) 750 000 ITL (osakeyhtiöt ja kommandiittiosakeyhtiöt),

b) 400 000 ITL (rajavastuuyhtiöt),

c) 90 000 ITL (muut yhtiöt).

2. Yhtiöille, jotka ovat edellä 1 momentissa mainittuina vuosina maksaneet yhtiöiden yritysrekisteriin merkitsemisestä kannettavan hallinnollisen maksun ja vuosittaisen maksun 19.12.1984 annetun asetuksen nro 853, joka on muutettuna muutettu laiksi 27.2.1985 annetulla lailla nro 17, 3 §:n 18 ja 19 momentin mukaisesti, voidaan palauttaa jo maksettujen ja 1 momentin perusteella maksettavien määrien välinen erotus, jos ne ovat vaatineet palauttamista 26.10.1972 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 641 13 §:ssä säädetyssä määräajassa.

3. Palautettavalle määrälle suoritetaan tämän lain voimaantulopäivänä voimassa olevan laillisen korkokannan mukainen korko vaatimuksen esittämispäivästä lukien.

— — "

16 Vuosille 1985—1992 perustamisen rekisteröinnistä kannettavaksi maksuksi vahvistettiin siis taannehtivasti 500 000 ITL riippumatta kyseessä olevan yhtiön oikeudellisesta muodosta, ja se kannetaan ainoastaan kerran (ratkaisu, jota sovelletaan myös vuodesta 1993 alkaen), kun taas muiden yhtiöoikeudellisten toimenpiteiden rekisteröinnistä kannettavat maksut vaihtelevat kyseessä olevien yhtiöiden oikeudellisen muodon mukaan, ja ne maksetaan kiinteämääräisenä vuosittaisena suorituksena riippumatta tosiasiallisesti rekisteröityjen toimenpi-

teiden määrästä (ratkaisu, joka on erilainen kuin vuodesta 1993 alkaen sovellettava ratkaisu, sillä asetuksen nro 331/1993 mukaan jokaisesta rekisteröidystä toimenpiteestä kannetaan erillinen 250 000 ITL:n suuruinen maksu riippumatta kyseessä olevan yhtiön oikeudellisesta muodosta).

17 Lain nro 448/1998 11 §:n 2 ja 3 momentissa säädetään myös yhtiöiden vuosina 1985—1992 asetuksen nro 853/1984 alun perin sovellettujen säännösten nojalla maksamien sellaisten maksujen palauttamisen toteuttamisesta, jotka kannettiin perustamiskirjan tai yhtiösopimuksen rekisteröinnistä ja rekisteröintimerkinnän säilyttämisestä seuraavina vuosina ja jotka useat italialaiset tuomioistuimet asiassa Ponente Carni annetun tuomion seurauksena totesivat direktiivin 10 ja 12 artiklan vastaisiksi. Lain mukaan palauttaminen toteutetaan maksamalla takaisin niiden määrien erotus, jotka on maksettava lain nro 448/1998 11 §:n 1 momentissa taannehtivasti vahvistettuina maksuina ja jotka on maksettu alun perin sovelletun rekisteröintimaksujärjestelmän mukaisesti, sillä edellytyksellä, että palauttamisvaatimus on esitetty asetuksen nro 641/1972 13 §:n toisessa momentissa säädetyssä määräajassa.

18 Corte d'appello di Roman toimittamien tietojen mukaan lain nro 448/1998 11 §:n 3 momentissa vahvistettu korkokanta, jota palautuksiin sovelletaan vaatimuksen esittämispäivästä lukien, on pienempi kuin korkokannat, joita sovelletaan valtiolle veroasioissa perusteettomasti suoritettujen määrien palautuksiin, joita vaaditaan kansallisen oikeuden perusteella, tai korkokannat, joita sovelletaan perusteettoman edun palautuksiin siviiliasioissa.

Kansallisissa tuomioistuimissa vireillä olevat asiat ja ennakkoratkaisukysymykset

Asia C-216/99

19 Italian verohallinto vetoaa asetuksen nro 641/1972 13 §:ssä mainittuun kolmen vuoden vanhentumisaikaan hylätäkseen Priscon vaatimuksen niiden määrien

palauttamisesta, jotka Prisco on maksanut vuosina 1987—1992 alun perin sovellettavan rekisteröintimaksujärjestelmän mukaisesti maksuna perustamiskirjan rekisteröinnistä ja rekisteröintimerkinnän säilyttämisestä seuraavina vuosina.

20 Tässä tilanteessa Tribunale di Milano, joka käsittelee asiaa, esitti yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Estävätkö oikeusvarmuuden ja yksityisten oikeuksien suojaamisen periaatteet — jotka edellyttävät yhteisöjen tuomioistuimen asiassa 257/86, komissio vastaan Italia, 21.6.1988 antaman tuomion (Kok. 1988, s. 3249) ja muissa asioissa antamien tuomioiden mukaan sitä, että aloilla, joista on säädetty yhteisön oikeudessa, jäsenvaltioiden lainsäädäntö on muotoiltu niin yksiselitteisesti, että niillä, joita asia koskee, on mahdollisuus saada tietää oikeuksistaan ja velvollisuuksistaan selvästi ja täsmällisesti, ja kansallisilla tuomioistuimilla on mahdollisuus taata näiden säännösten noudattaminen — sekä yhteisön oikeuden suhteellisuusperiaate jäsenvaltiota soveltamasta määräajan menettämistä koskevia kansallisia säännöksiä, kuten 23.12.1998 annetun lain nro 448 11 §:n 2 momenttia ja presidentin asetuksen nro 641/72 13 §:n 2 momenttia, kun tässä 11 §:ssä kolmen vuoden vanhentumisaika on taannehtivasti laajennettu koskemaan perusteettomasti suoritettuja maksuja, vaikka tämä määräaika oli 13 §:n 2 momentissa nimenomaisesti rajoitettu näiden sanojen asiayhteyden mukaisessa merkityksessä koskemaan ainoastaan 'virheellisesti suoritettujen maksujen palauttamista', minkä vuoksi asianomaiset henkilöt ja asiaa käsittelevät tuomioistuimet ovat taipuvaisia tulkitsemaan säännöstä tällä tavoin? Onko siis oikeusvarmuuden periaatteen mukaista, että kansallinen tuomioistuin soveltaa taannehtivasti vanhentumisaikaa sellaisen säännöksen nojalla, jota ei käytettyjen sanojen yleiskielen mukaisen merkityksen perusteella olisi sovellettava esillä olevassa riita-asiassa?

2) Onko direktiivin 69/335/ETY 10 artiklan ja 12 artiklan 1 kohdan e alakohdan säännöksiä tulkittava siten, että ne estävät Italian lainsäätäjän antaman lain nro 448/98 11 §:n 1 ja 2 momentin kaltaisten sellaisten kan-

sallisten säännösten antamisen, joissa velvoitetaan taannehtivasti tekemään kiinteämääräinen ja sattumanvarainen vähennys, joka tehdään perusteettomasti suoritettujen vuosittaisten maksujen palautettavista määristä ja joka koskee sellaisten yhtiöoikeudellisten toimenpiteiden rekisteröintiä yritysrekisteriin (tuolloin tuomioistuinten kirjaamojen pitämiin rekistereihin), joista kaikki yhtiöt olivat jo suorittaneet kansallisiin säännöksiin perustuvan maksun? Voiko kansallinen lainsäätäjä siis edellä mainitun direktiivin valossa velvoittaa taannehtivasti ja tulkintasäännökseksi kutsutun lain perusteella suorittamaan jo suoritetut maksut toiseen kertaan?"

Asia C-222/99

21 Tribunale di Roma (Italia) ratkaisi asian 4.2.1995 CASERin hyväksi tuomiolla, jolla Italian verohallinto velvoitettiin palauttamaan sille 78 000 000 ITL, johon lisätään lailliset korot kanteen nostamisesta lähtien ja joka vastaa määrää, jonka se on maksanut vuosina 1985—1992 alun perin sovelletun rekisteröintimaksujärjestelmän mukaisesti maksuina perustamiskirjansa rekisteröintimerkinnän säilyttämisestä.

22 Italian verohallinto valitti Corte d'appello di Romaan ja vetosi lain nro 448/1998 11 §:n taannehtiviin säännöksiin vaatien palautettavan määrän alentamista (vähentämällä muiden toimenpiteiden kuin perustamisen rekisteröinnistä vuosilta 1985—1992 kannettavat taannehtivat vuosittaiset kiinteämääräiset maksut) sekä korkojen määrän alentamista siitä, mitä ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin määräsi.

23 Tässä tilanteessa Corte d'appello di Roma esitti yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko 23.12.1998 annetun lain nro 448 11 §:n 1 momenttia, johon vedotaan Italian tuomioistuimessa vireillä olevassa oikeudenkäynnissä, jossa kantajana oleva yhtiö vaatii vuosina 1985—1992 suoritettujen, 17.7.1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY 10 artiklan vastaisiin lakeihin perustuvien hallinnollisten rekisteröintimaksujen (ks. yhdistetyissä asioissa C-71/91 ja C-178/91, Ponente Carni, 20.4.1993 annettu tuomio) palauttamista ja jossa perustamisen rekisteröintimaksuksi vahvistetaan taannehtivasti 500 000 ITL ja muiden yhtiöoikeudellisten toimenpiteiden rekisteröintimaksuiksi vahvistetaan kiinteämääräisesti eri määriä (määrät vaihtelevat yhtiömuodosta riippuen 750 000 ITL:n ja 90 000 ITL:n välillä), pidettävä yhteensopivana yhteisön oikeuden periaatteiden ja yhteisöjen tuomioistuimen yhdistetyissä asioissa C-71/91 ja C-178/91 20.4.1993 antamasta tuomiosta ilmenevän kyseistä direktiiviä koskevan tulkinnan kanssa?

Vaikka edellä mainitulla säännöksellä (lain nro 448/98 11 §:n 1 momentti), jossa säädetyt maksut ovat alhaisia ja jossa viitataan yhtiöoikeudellisten toimenpiteiden rekisteröintiin, nähtävästi halutaan viitata sellaisiin kiinteämääräisiin määriin, jotka ilmeisesti vastaavat palvelusta aiheutuvia kustannuksia (ja jotka näin ollen ovat direktiivin 69/335/ETY 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettuja korvausluonteisia maksuja), tämä säännös on tosiasiallisesti annettu ilman, että yhtiölle suoritettavista palveluista aiheutuvia kustannuksia olisi millään tavoin etukäteen vahvistettu tai laskettu (kustannukset ovat helposti määritettävissä, koska ne liittyvät jo kuluneisiin vuosiin ja perustuvat palveluja suorittavien henkilöiden lukumäärään ja pätevyyteen, palvelun suorittamiseen kuluvaan aikaan sekä palvelun suorittamisen kannalta välttämättömiin materiaalikustannuksiin), ja ilman, että vaadittujen maksujen ja yhtiöille konkreettisesti kyseisellä ajanjaksolla suoritettujen palvelujen olisi osoitettu liittyvän jollain tavalla toisiinsa, kun otetaan huomioon se, että nämä yhtiöt ovat suorittaneet maksuja perustamisen rekisteröinnistä ja tämän rekisteröinnin uudistamisesta vuosittain eivätkä kiinteämääräisiä maksuja muiden yhtiöoikeudellisten toimenpiteiden rekisteröinnistä.

2) Riippumatta vuoden 1998 lain nro 448 11 §:n 1 momentissa säädettyjen Italian valtion kantamien maksujen korvausluonteisuudesta on kysyttävä,

onko niitä laillisia korkoja, jotka valtion on maksettava yhtiöille palautettavien maksujen lisäksi edellä mainitun 11 §:n 3 momentin mukaan palauttamisvaatimuksen esittämispäivästä alkaen ja joiden vuosittainen tosiasiallinen korkokanta on 2,5 prosenttia, eli näin ollen alhaisempi kuin 29.1.1961 annetun lain nro 29 (sellaisena kuin se on myöhemmin muutettuna) 1 ja 5 §:n mukaan veroasioissa perusteettoman edun palauttamiseen yleisesti sovellettava korkokanta tai siviililain 2033 §:n mukaan perusteettoman edun palauttamiseen sovellettava korkokanta, pidettävä yhteensopivina yksityisten oikeuksien suojaamista koskevan kansallisen lainsäädännön ja yhteisön lainsäädännön vastaavuusperiaatteen ja/tai yhteisön lainsäädäntöön perustuvien oikeuksien käyttämisen tehokkuutta koskevan periaatteen kanssa, jotka molemmat yhteisöjen tuomioistuin on useaan otteeseen vahvistanut asiassa C-260/96, Spac, asiassa C-231/96, Edis, ja yhdistetyissä asioissa C-279/96, C-280/96 ja C-281/96, Ansaldo Energia ym., 15.9.1998 antamissaan tuomioissa?"

24 Yhteisöjen tuomioistuimen presidentin 17.9.2001 antamalla määräyksellä asiat C-216/99 ja C-222/99 on yhdistetty suullista käsittelyä ja tuomion antamista varten.

25 Prisco ja CASER vaativat yhteisöjen tuomioistuimeen 23.4.2002 toimittamallaan kirjelmällä yhteisöjen tuomioistuinta aloittamaan uudelleen suullisen käsittelyn, joka oli päättynyt 31.1.2002 julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen antamisen jälkeen.

26 On huomautettava, että yhteisöjen tuomioistuin voi omasta aloitteestaan tai julkisasiamiehen ehdotuksesta tai myös asianosaisten pyynnöstä määrätä työjärjestyksensä 61 artiklan mukaan suullisen käsittelyn aloitettavaksi uudelleen, jos se katsoo, että sillä ei ole riittävästi tietoa asiasta tai että asia olisi ratkaistava sellaisen väitteen perusteella, josta asianosaiset eivät ole keskustelleet (ks. yhdistetyt asiat C-270/97 ja C-271/97, Deutsche Post, tuomio 10.2.2000, Kok. 2000, s. I-929, 30 kohta).

27 Prisco ja CASER vetoavat vaatimuksensa tueksi uutena tosiseikkana siihen, että Corte costituzionale antoi 10.4.2002 määräyksen nro 113/2002 sen jälkeen, kun Tribunale di Firenze (Italia) oli saattanut asian sen käsiteltäväksi, jotta se arvioisi, onko asetuksen nro 641/1972 13 §:n toinen momentti Italian perustuslain mukainen.

28 Tribunale di Firenzen hakemus koski näin ollen yhtä niistä kansallisista säännöksistä, joista on kyse Tribunale di Milanon asiassa C-216/99 yhteisöjen tuomioistuimelle esittämässä ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä. Corte costituzionale ei kuitenkaan ottanut Tribunale di Firenzen hakemusta tutkittavaksi sillä perusteella, että sen tutkittavaksi ottamisen edellytykset selvästi puuttuivat, koska asetuksen nro 641/1972 13 §:n toista momenttia ei sovelleta suoraan ja erityisesti riita-asiassa, joka on saatettu tämän tuomioistuimen käsiteltäväksi, sillä Corte costituzionalen mukaan suoraan sovellettava säännös on lain nro 448/1998 11 §:n 2 momentti. Tältä osin Corte costituzionalen määräyksessä ei lausuta asetuksen nro 641/1972 13 §:n toisen momentin sisällöstä ja tämän vuoksi sillä ei muuteta asiassa sovellettavien kansallisten oikeussääntöjen kuvausta, sellaisena kuin se on esitetty kansallisissa tuomioistuimissa vireillä olevissa asioissa.

29 Tästä seuraa, että Corte costituzionalen määräystä ei ole pidettävä yhteisöjen tuomioistuimelle esitettyjen kysymysten kannalta uutena tosiseikkana, jonka perusteella suullinen käsittely olisi aloitettava uudelleen, ja että Priscon ja CASERin vaatimus on hylättävä.

30 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneiden tuomioistuinten kysymykset koskevat kolmea seikkaa.

31 Ensinnäkin nämä tuomioistuimet pyrkivät selvittämään yhteisön oikeuden tulkintaa voidakseen lausua, ovatko lain nro 448/1998 11 §:n 1 momentilla luodut taannehtivat maksut, joilla pyritään kattamaan vuosien 1985—1992 osalta

perustamisen ja muiden yhtiöoikeudellisten toimenpiteiden rekisteröinti, direktiivin 10 ja 12 artiklan mukaisia, erityisesti siltä osin kuin nämä maksut vähennetään asetuksen nro 853/1984 alun perin sovellettujen säännösten nojalla maksettujen maksujen palautuksista (Tribunale di Milanon toinen kysymys ja Corte d'appello di Roman ensimmäinen kysymys).

32 Toiseksi Tribunale di Milano pyrkii ensimmäisellä kysymyksellään selvittämään, onko kolmen vuoden vanhentumisaika, jota Italian verohallinto soveltaa lain nro 448/1998 11 §:n 2 momentin ja asetuksen nro 641/1972 13 §:n nojalla asetuksen nro 853/1984 alun perin sovellettujen säännösten nojalla suoritettujen maksujen palauttamisvaatimuksiin, yhteisön oikeuden mukainen.

33 Lopuksi Corte d'appello di Roma pyrkii toisella kysymyksellään selvittämään, onko lain nro 448/1998 11 §:n 3 momentin mukaisesti määritetty korkokanta, jota sovelletaan asetuksen nro 853/1984 alun perin sovellettujen säännösten nojalla suoritettujen maksujen palautuksiin, yhteisön oikeuden mukainen.

Vaadituista palautuksista vähennettävät taannehtivat maksut

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

34 Prisco ja CASER toteavat aluksi, että kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä olevissa asioissa kyseessä olevalla ajanjaksolla 1985—1992 yhtiöiltä kannettiin jo pääoman hankintaveroa, ja ne olivat lisäksi suorittaneet

"kansliamaksuja" sekä tarvittaessa korvausluonteisia leimaveroja aina, kun ne olivat rekisteröineet yhtiöoikeudellisia toimenpiteitä siiviililain mukaisesti. Näin ollen rekisteröintimaksut kannetaan niiden mielestä direktiivin 2—9 artiklan säännösten mukaisen pääoman hankintaveron ja direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa nimenomaisesti sallittujen korvauksenluonteisten maksujen lisäksi samoista toimenpiteistä tai rekisteröinneistä.

35 Prisco ja CASER väittävät ensinnäkin yhtiön perustamiskirjan tai yhtiösopimuksen rekisteröinnistä kannettavasta taannehtivasta maksusta, että rekisteröintipalvelusta on jo maksettu korvaus kansliamaksujen muodossa. Ne esittävät tältä osin laskelman, jolla pyritään osoittamaan, että 8 000 ITL:n määrä, joka kannettiin kansliamaksuina vuosina 1985—1992, kattaa selvästi kirjaamojen palveluista aiheutuneet kustannukset. Priscon ja CASERin mukaan perustamiskirjan tai yhtiösopimuksen rekisteröintimaksu on tämän vuoksi joka tapauksessa direktiivin 10 ja 12 artiklan vastainen, sillä se merkitsee sitä, että samasta palvelusta suoritetaan maksu kahteen kertaan.

36 Toissijaisesti Prisco ja CASER katsovat, että perustamiskirjan tai yhtiösopimuksen rekisteröintiin liittyvästä palvelusta vuosina 1985—1992 aiheutuneet kustannukset olisi pitänyt selvittää ennen yhtiön perustamiskirjan tai yhtiösopimuksen rekisteröinnistä kannettavan taannehtivan maksun määrän vahvistamista. Prisco ja CASER katsovat, että 500 000 ITL:n suuruinen maksu on liian korkea, koska 8 000 ITL:n suuruiset kansliamaksut ovat jo riittäviä. Ne toteavat lisäksi, että suoritettavia määriä ei ole tarpeen saattaa ajan tasalle, sillä sekä kansliamaksut että alun perin sovellettujen säännösten nojalla suoritetut rekisteröintimaksut on maksettu aikanaan hallinnolle. Lopuksi Prisco ja CASER korostavat, että yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa Fantask ym. antamassaan tuomiossa todennut, että kiinteämääräisen maksun on oltava kohtuullinen ja sen suuruutta määritettäessä on otettava huomioon erityisesti kyseessä olevia toimenpiteitä suorittavien henkilöiden lukumäärä ja pätevyys, heidän työaikansa sekä tämän toimenpiteen suorittamisen kannalta välttämättömät materiaalikustannukset, ja väittävät, että mikään ei viittaa siihen, että näitä periaatteita olisi kunnioitettu käsiteltävänä olevissa asioissa. Tämän vuoksi kyseessä oleva maksu ei ole korvausluonteinen ja se on direktiivin 10 ja 12 artiklan vastainen.

37 Toiseksi muiden toimenpiteiden kuin perustamisen rekisteröinnistä kannettavien taannehtivien vuosittaisten kiinteämääräisten maksujen osalta Prisco ja CASER toteavat, että yhteisöjen tuomioistuin tulkitsi asiassa C-2/94, Denkavit Internationaal ym., 11.6.1996 antamassaan tuomiossa (Kok. 1996, s. I-2827) direktiivin 10 artiklan c kohtaa siten, että sillä pyritään estämään sellaisten verojen kantaminen, joita ei kanneta pääomasijoituksista sinänsä mutta jotka peritään kuitenkin yhtiön oikeudelliseen muotoon liittyvien muodollisuuksien perusteella, toisin sanoen pääoman hankinnassa käytettävän keinon perusteella.

38 Priscon ja CASERin mukaan on kuitenkin selvää, että muiden yhtiöoikeudellisten toimenpiteiden kuin perustamisen rekisteröinnistä kannettavat maksut koskevat kyseisten yhtiöiden oikeudelliseen muotoon liittyvää muodollisuutta. Lisäksi sitä, että direktiivin 10 artiklan c alakohta koskee "rekisteröintiä tai muita toiminnan harjoittamisen edellyttämiä muodollisuuksia", ei voida käyttää perusteena väitteelle, jonka mukaan muiden yhtiöoikeudellisten toimenpiteiden kuin perustamisen rekisteröinnistä kannettavat maksut eivät kuulu tässä säännöksessä esitetyn kiellon soveltamisalaan. Niiden mukaan yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa Fantask ym. antamassaan tuomiossa todennut, että tällä säännöksellä säädetään kaikista niistä muodollisuuksista, joita yhtiöiden on noudatettava sekä aloittaessaan toimintansa harjoittamisen että jatkaessaan sitä.

39 Lisäksi Prisco ja CASER katsovat, että muiden toimenpiteiden kuin perustamisen rekisteröinnistä vuosilta 1985—1992 kannettavaa taannehtivaa kiinteämääräistä maksua ei voida pitää direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettuna sallittuna korvausluonteisena maksuna, sillä kyseinen maksu on kannettu näinä vuosina, vaikka mitään toimenpiteitä ei tosiasiassa olisikaan rekisteröity, ja että joka tapauksessa jo kansliamaksut kattavat aiheutuneet kustannukset. Prisco ja CASER lisäävät vielä, että yhtiöt, jotka ovat vuosina 1985—1992 rekisteröineet muita toimenpiteitä kuin perustamisen, saattoivat joutua maksamaan rekisteröinnistä jopa kolme kertaa: alun perin kannetun rekisteröintimaksun, kansliamaksun ja taannehtivan kiinteämääräisen maksun.

40 Jos yhteisöjen tuomioistuin katsoo, että taannehtiva kiinteämääräinen maksu voi kuitenkin olla korvausluonteinen maksu, Prisco ja CASER korostavat, että tämän maksun määrä vahvistettiin ilman, että yhtiöille suoritettujen palvelujen kustannuksia olisi vahvistettu tai laskettu etukäteen, kuten Corte d'appello di Roma on todennut.

41 Italian hallitus väittää ensiksi, että yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa Ponente Carni antamassaan tuomiossa, että direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettuja sallittuja korvausluonteisia maksuja ovat ainoastaan sellaiset rekisteröinnin yhteydessä tai vuosittain kannettavat maksut, joiden määrä on laskettu tarjotun palvelun kustannusten perusteella, ja että maksun määrää ei voida laskea kyseisen viranomaisen kokonaiskustannusten perusteella. Italian hallituksen mukaan italialaiset tuomioistuimet totesivat tällä perusteella, että vuosina 1985—1992 alun perin sovellettu rekisteröintimaksujärjestelmä oli yhteisön oikeuden vastainen.

42 Italian hallituksen mukaan uusi järjestelmä, joka luotiin taannehtivasti sen estämiseksi, että vuosina 1985—1992 suoritetuista rekisteröintipalveluista ei maksettaisi minkäänlaista korvausta, on sen sijaan asiassa Ponente Carni vahvistettujen periaatteiden mukainen. Ensinnäkään järjestelmän soveltamisesta ei seuraa, että samasta palvelusta pitäisi suorittaa maksu kahteen kertaan. Erityisesti jos tietyt toimipisteet ovat kantaneet vuosina 1985—1992 erillisiä rekisteröintimaksuja muiden toimenpiteiden kuin perustamisen rekisteröinnistä, tämä on tapahtunut lain nro 853/1984 virheellisen tulkinnan seurauksena. Tuolloin vuosittain 30.6. kannettu maksu kattoi nimittäin nämä rekisteröinnit. Toiseksi muiden toimenpiteiden kuin perustamisen rekisteröinnistä kannettava taannehtiva vuosittainen kiinteämääräinen maksu on maksettava tietyltä vuodelta ainoastaan, jos kyseisenä vuonna on tosiasiassa rekisteröity toimenpiteitä. Kolmanneksi direktiivissä ei Italian hallituksen mukaan edellytetä vaaditun kiinteämääräisen maksun ja niiden kustannusten vastaavuutta, joita hallinnolle on tosiasiassa aiheutunut tietylle yhtiölle suoritetusta palvelusta. Tällaista vastaavuutta koskeva vaatimus tarkoittaisi sitä, että kiinteämääräisistä maksuista ei voisi säätää, vaikka yhteisöjen tuomioistuin on tällaisen mahdollisuuden vah-

vistanut edellä mainituissa asioissa Ponente Carni ja Fantask ym. antamissaan tuomioissa. Käsiteltävänä olevassa asiassa vaaditut maksut ovat määrältään kohtuullisia ja vastaavat tämänkaltaisista muodollisuuksista muissa jäsenvaltioissa keskimäärin kannettuja maksuja.

43 Komissio väittää, että perustamiskirjan tai yhtiösopimuksen rekisteröinnistä kannettava taannehtiva maksu, joka vastaa aiempaa maksua, mikä ilmenee lain nro 448/1998 11 artiklassa tehdystä viittauksesta asetukseen nro 641/1972, kuuluu epäilemättä direktiivin 10 artiklan c alakohdassa säädetyn kiellon piiriin, paitsi jos se on direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohdan nojalla perusteltu.

44 Komissio katsoo tältä osin, että jäsenvaltio täyttää edellytykset, joiden perusteella kyseessä olevia maksuja voidaan pitää korvausluonteisina, jos maksut ovat "kohtuullisia". Kirjallisissa huomautuksissaan komissio tukeutui asian Ponente Carni yhteydessä laatimaansa ja myöhemmin päivittämäänsä vertailuselvitykseen 12 jäsenvaltiossa kannetuista rekisteröintimaksuista ja katsoi, että lain nro 448/1998 11 §:n mukaan vuosina 1985—1992 perustamiskirjan tai yhtiösopimuksen rekisteröinnistä kannettava 500 000 ITL:n maksu oli kohtuullinen. Komissio totesi, että euron ja liiran nykyisellä vaihtokurssilla 12 jäsenvaltion vuonna 1991 kantamien maksujen keskiarvo oli 314 000 ITL ja että vuonna 1999 vaadittu 500 000 ITL:n maksu ei vaikuttanut kohtuuttomalta, kun otetaan huomioon kahdeksan vuoden kuluminen ja keskimääräisten kustannusten väistämättömät erot jäsenvaltioiden välillä.

45 Komissio totesi kuitenkin suullisessa käsittelyssä saaneensa tietoja, joista kävi ilmi, että perustamiskirjan tai yhtiösopimuksen rekisteröinnistä vuosina 1985—1992 on kannettu myös kansliamaksuja. Tämän vuoksi vaikka tästä rekisteröinnistä ja rekisterimerkinnän säilyttämisestä seuraavina vuosina alun perin maksetut rekisteröintimaksut palautettaisiin, uuden taannehtivan maksun kantaminen johtaisi siihen, että toimenpiteestä kannetaan maksu kahteen kertaan. Komission mukaan direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukai-

sella korvausluonteisia maksuja koskevalla poikkeuksella maksujen kantamiskiellosta on merkitystä ainoastaan, jos korvauksena palvelusta kannetaan ainoastaan yksi maksu. Jos yhden palvelun suorittamisesta kannetaan kaksi tai useampia maksuja, ainoastaan maksu, joka kannetaan konkreettisesti sillä hetkellä, kun hallinto suorittaa palvelun, voi olla korvausluonteinen. Käsiteltävänä olevassa asiassa ainoastaan vuosina 1985—1992 kannetut kansliamaksut ovat korvausluonteisia ja voivat olla direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohdan nojalla perusteltuja riippumatta uuden taannehtivan maksun suuruudesta.

46 Komissio katsoo käytännössä samoilla perusteilla kuin Prisco ja CASER, että myös muiden toimenpiteiden kuin perustamisen rekisteröinnistä kannettava taannehtiva vuosittainen kiinteämääräinen maksu kuuluu direktiivin 10 artiklan c alakohdan soveltamisalaan ja että direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettu korvausluonteisia maksuja koskeva poikkeus ei voi koskea sitä. Tältä osin komissio korostaa, että kun otetaan huomioon maksun automaattisuus, vaikka tiettynä vuonna ei olisi rekisteröity toimenpiteitä, kansliamaksujen olemassaolo sekä se, että rekisteröinnistä on jo suoritettu alkuperäisen rekisteröintimaksujärjestelmän mukaisia maksuja, uusi taannehtiva järjestelmä voi johtaa siihen, että yhtiön on suoritettava maksuja, vaikka se ei olisi käyttänyt palveluja lainkaan, tai siihen, että yhtiön on suoritettava samasta palvelusta maksu kahteen tai jopa kolmeen kertaan.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

47 Aluksi on tutkittava, kuuluvatko lain nro 448/1998 11 §:n 1 momentin mukaisten riidanalaisten maksujen kaltaiset maksut direktiivin 10 artiklan jommankumman kiellon soveltamisalaan. Tältä osin on huomautettava, että on kiistatonta, etteivät nämä maksut ole pääoman hankintaveroja.

48 Kun direktiivin 10 artiklaa tarkastellaan direktiivin viimeisen perustelukappaleen valossa, siinä kielletään erityisesti välilliset verot, joilla on samat ominaispiirteet kuin pääoman hankintaveroilla. Näitä ovat muodostaan riippumatta muun muassa sellaiset verot, jotka yhtiön on maksettava pääomayhtiön perustamisesta tai sen pääoman korottamisesta (10 artiklan a alakohta) tai rekisteröinnistä tai muista toiminnan harjoittamisen edellyttämistä muodollisuuksista, joiden täyttämistä saatetaan edellyttää yhtiöltä sen oikeudellisen muodon vuoksi (10 artiklan c alakohta). Tämä viimeinen kielto on perusteltu sen vuoksi, että vaikka kyseisiä veroja ei kanneta pääomasijoituksista sinänsä, ne peritään kuitenkin yhtiön oikeudelliseen muotoon liittyvien muodollisuuksien perusteella, toisin sanoen pääoman hankinnassa käytettävän keinon perusteella, joten myös näiden verojen kantaminen saattaisi vaarantaa direktiivin päämäärät (ks. em. asia Denkavit Internationaal ym., tuomion 23 kohta ja em. asia Fantask ym., tuomion 21 kohta).

49 Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa direktiivin 10 artiklassa säädetty kielto koskee suoraan perustamiskirjan tai yhtiösopimuksen rekisteröintimaksua, koska se suoritetaan uusien yhtiöiden rekisteröinnistä. Sama päätelmä voidaan tehdä myös tilanteesta, jossa näitä maksuja suoritetaan muiden yhtiöoikeudellisten toimenpiteiden rekisteröinnistä, koska ne peritään tällöinkin kyseisten yhtiöiden oikeudelliseen muotoon liittyvän muodollisuuden perusteella. Vaikka kysymys ei muodollisesti olekaan pääomayhtiöiden toiminnan harjoittamisen edellyttämästä menettelystä, näiden toimenpiteiden rekisteröinti on silti edellytyksenä tämän toiminnan harjoittamiselle ja jatkamiselle (ks. vastaavasti em. asia Fantask ym., tuomion 22 kohta).

50 Näin ollen on tutkittava, voidaanko kansallisissa tuomioistuimissa vireillä olevissa asioissa kyseessä olevan kaltaisiin maksuihin soveltaa poikkeusta, joka on myönnetty direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitetuille korvausluonteisille maksuille.

51 Tältä osin direktiivin 10 artiklassa kiellettyjen verojen ja korvausluonteisten maksujen välinen erottelu merkitsee sitä, että korvausluonteiset maksut käsittävät pelkät yhtiöoikeudellisten toimenpiteiden rekisteröinnin yhteydessä maksetut

korvaukset, joiden suuruus määritetään suoritetusta palvelusta aiheutuneiden kustannusten perusteella. Yksinomaan direktiivin 10 artiklassa säädetyn kiellon soveltamisalaan olisi katsottava kuuluvan korvauksen, jolla ei ole minkäänlaista yhteyttä tästä nimenomaisesta palvelusta aiheutuneisiin kustannuksiin tai jonka suuruutta ei ole määritetty sen toimenpiteen kustannusten perusteella, josta se on vastike, vaan toimenpiteestä vastaavalle viranomaiselle sen toiminnasta ja investoinneista aiheutuneiden kokonaismenojen pohjalta (em. asia Ponente Carni, tuomion 41 ja 42 kohta ja em. asia Fantask ym., tuomion 27 kohta).

52 Jos muiden toimenpiteiden kuin perustamisen rekisteröinnistä kannettavat taannehtivat vuosittaiset kiinteämääräiset maksut, joista on säädetty lain nro 448/98 11 §:ssä, lisätään näiden samojen toimenpiteiden rekisteröinnistä alun perin sovelletun järjestelmän nojalla vuosina 1985—1992 maksettuihin rekisteröintimaksuihin ja jos, kun huomioon otetaan erityisesti asetuksen nro 641/1972 13 §:n mukainen vanhentumisaika, kyseessä olevat yhtiöt eivät voi saada takaisin viimeksi mainittuja maksuja, on ilmeistä, että Italian viranomaiset ovat jo saaneet näiden toimenpiteiden rekisteröinnistä vastaavat maksut, joiden tarkoituksena on olla korvaus tästä palvelusta. Tässä tilanteessa kyseisiä kiinteämääräisiä maksuja ei voida pitää korvausluonteisina, eikä ole tarpeen tutkia sitä, kattavatko kansliamaksut kyseisten toimenpiteiden rekisteröintiin liittyvät kustannukset vai eivät.

53 Rekisteröinnistä kannettavat taannehtivat vuosittaiset kiinteämääräiset maksut eivät voi olla korvausluonteisia varsinkaan, jos ne koskevat vuosia, joina ei ole rekisteröity lainkaan muita toimenpiteitä kuin perustaminen.

54 Perustamiskirjan tai yhtiösopimuksen rekisteröinnistä kannettavan taannehtivan maksun osalta, joka myös on luotu lain nro 448/1998 11 §:llä, tämän tuomion 52 kohdan päättely pätee yhtiöihin, jotka ovat jo suorittaneet rekisteröintimaksun perustamiskirjan tai yhtiösopimuksen rekisteröinnistä vuosien 1985 ja 1992 välisenä aikana ja jotka, kun huomioon otetaan erityisesti kyseisen pykälän 2 momentin ja asetuksen nro 641/1972 13 §:n mukainen vanhentumisaika, eivät voi vaatia sen palauttamista.

55 Niiden yhtiöiden osalta, jotka voivat vaatia perustamisen tai muiden toimenpiteiden rekisteröinnistä vuosien 1985 ja 1992 välisenä aikana jo suoritettujen rekisteröintimaksujen palauttamista, ennakkoratkaisupyynnöt esittäneiden tuomioistuinten on tarkasteltava sitä, ovatko näille toimenpiteille luodut uudet taannehtivat maksut korvausluonteisia vai eivät, kun otetaan huomioon tämän tuomion 8 ja 9 kohdassa mainitut periaatteet.

56 Maksut eivät luonnollisestikaan ole korvausluonteisia, jos on ilmeistä, että näistä toimenpiteistä samanaikaisesti maksetut kansliamaksut kattavat jo kaikki palvelusta aiheutuneet kustannukset. Toisin kuin komissio totesi suullisen käsittelyn aikana, kun korvausluonteisten maksujen kantamismenettelyä ei ole yhdenmukaistettu, jäsenvaltiot voivat kuitenkin saada palvelusta samanaikaisesti useita korvauksia, kunhan korvausten yhteismäärä ei ylitä palvelusta aiheutuneita kustannuksia (ks. mm. tullimenettelyjen suorittamisesta saatavan korvauksen osalta vastaavasti asia C-209/89, komissio v. Italia, tuomio 21.3.1991, Kok. 1991, s. I-1575, 10 kohta). Tämän vuoksi pelkästään se, että kansliamaksut on saatu samanaikaisesti niiden samojen rekisteröintien perusteella, joista kannetaan taannehtivat rekisteröintimaksut, ei riitä osoitukseksi siitä, että viimeksi mainitut maksut eivät olisi direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa sallittuja korvausluonteisia maksuja.

57 Näin ollen Tribunale di Milanon toiseen kysymykseen ja Corte d'appello di Roman ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että ellei direktiivin 12 artiklan poikkeussäännöksistä muuta johdu, direktiivin 10 artiklaa on tulkittava siten, että siinä kielletään yhtiöoikeudellisten toimenpiteiden rekisteröinnistä yritysrekisteriin kannettavat taannehtivat maksut, koska ne eivät ole kyseisessä direktiivissä sallittua pääoman hankintaveroa. Direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohtaa on tulkittava siten, että tällaiset taannehtivat maksut eivät ole tässä säännöksessä sallittuja korvausluonteisia maksuja, kun niistä yritysrekisteriin tehtävistä rekisteröinneistä, joista nämä maksut kannetaan, on jo suoritettu maksut, jotka kyseisten taannehtivien maksujen on tarkoitus korvata mutta joita

ei ole palautettu niille, jotka ovat ne suorittaneet. Jotta tällaiset taannehtivat maksut olisivat muussa tapauksessa direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa sallittuja korvausluonteisia maksuja, niiden määrät, jotka voivat olla erilaiset eri yhtiömuotojen osalta, on määritettävä pelkästään kyseisistä muodollisuuksista aiheutuvien kustannusten perusteella; tällöin ne voivat kattaa myös ilmaiseksi suoritettavista vähäisistä toimenpiteistä aiheutuvat menot, ja niissä on otettava huomioon mahdolliset muut samanaikaisesti korvauksena samasta palvelusta suoritetut maksut. Jäsenvaltiolla on näitä määriä laskiessaan oikeus ottaa huomioon kaikki rekisteröintitoimenpiteisiin liittyvät kustannukset, mukaan lukien niihin kohdistettavissa oleva osuus yleiskuluista. Lisäksi jäsenvaltiolla on oikeus määrätä kiinteämääräisiä maksuja ja vahvistaa niiden määrät toistaiseksi, kunhan se varmistaa säännöllisin väliajoin, että nämä määrät eivät edelleenkään ylitä kyseisten toimenpiteiden keskimääräisiä kustannuksia.

Vanhentumisaika

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

58 Prisco katsoo asiassa 309/85, Barra ym., 2.2.1988 annetun tuomion (Kok. 1988, s. 355, Kok. Ep. IX, s. 327) ja asiassa 240/87, Deville, 29.6.1988 annetun tuomion (Kok. 1988, s. 3513) perusteella, että jäsenvaltio ei voi antaa säännöksiä, joiden mukaan sellaisen veron tai maksun palauttamiseen, jonka yhteisöjen tuomioistuin on tuomiossaan vahvistanut yhteisön oikeuden vastaiseksi tai joka on katsottava tällaisen tuomion perusteella yhteisön oikeuden vastaiseksi, sovelletaan erityisesti tätä veroa tai maksua koskevia edellytyksiä, jotka ovat epäedullisempia kuin ne, joita sovellettaisiin kyseisen veron tai maksun palauttamiseen siinä tapauksessa, ettei näitä säännöksiä olisi annettu.

59 Prisco korostaa, että asetuksen nro 641/1972 13 §:n säännökset, joita yhteisöjen tuomioistuin tarkasteli edellä mainitussa asiassa Edis, oli annettu ennen asiassa

Ponente Carni annettua tuomiota eivätkä ne koskeneet erityisesti riidanalaisia maksuja, minkä vuoksi yhteisöjen tuomioistuin Priscon mukaan totesi, ettei tätä periaatetta voida soveltaa. Kansallisissa tuomioistuimissa käsiteltävänä olevissa asioissa kyseessä oleva lain nro 448/1998 11 § on sen sijaan annettu asiassa Ponente Carni annetun tuomion jälkeen, ja se koskee erityisesti tämän tuomion seurauksena yhteisön oikeuden vastaiseksi todettuja maksuja. Tämän pykälän mukaan kansallinen tuomioistuin ei voi enää tulkita asetuksen nro 641/1972 13 §:ää siten, että se koskisi ainoastaan teknisen virheen vuoksi maksettuja maksuja muttei maksuja, joiden palauttamista vaaditaan sillä perusteella, että ne ovat yhteisön oikeuden vastaisia. Tämän vuoksi lain nro 448/1998 11 §:ssä ei ole kunnioitettu edellä mainituissa asioissa Barra ym. ja Deville mainittua vastaavuusperiaatetta.

60 Tällä säännöksellä loukataan Priscon mukaan lisäksi oikeusvarmuuden periaatetta, luottamuksensuojan periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta, kun otetaan huomioon erityisesti se, että tämä säännös on taannehtiva ja että sen antamishetkellä siinä säädetty kolmen vuoden vanhentumisaika oli jo kauan sitten päättynyt, kun vuonna 1992 suoritettiin viimeiset maksut, joiden palauttamista vaaditaan.

61 Italian hallitus korostaa, että lain nro 448/1998 11 §:ssä ei ole suinkaan laajennettu kolmen vuoden vanhentumisajan soveltamisalaa koskemaan niiden maksujen palauttamista, joita tämä pykälä koskee. Italian hallituksen mukaan jo asetuksen nro 641/1972 13 §, sellaisena kuin Corte suprema di cassazione tulkitsi sitä tuomiostaan nro 3458/1996 alkaen, merkitsi sitä, että tällaista vanhentumisaikaa sovelletaan sellaisiin rekisteröintimaksujen palauttamista koskeviin vaatimuksiin, jotka perustuvat yhteisön oikeuden rikkomiseen. Italian hallitus lisää, että joka tapauksessa kysymys asetuksen nro 641/1972 13 §:n soveltamisalasta kuuluu kansallisen oikeuden piiriin, joten yhteisöjen tuomioistuin ei voi ottaa siihen kantaa, ja että tilanne on sama kuin se, jota yhteisöjen tuomioistuin on tutkinut edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Edis, Spac ja Ansaldo Energia ym., joissa se totesi, että yhteisön oikeuden vastaista ei ole se, että jäsenvaltio ei palauta yhteisön oikeuden vastaisesti kannettuja veroja tai maksuja sen vuoksi, että oikeus palautukseen on menetetty sellaisen kolmen vuoden pituisen kansallisen määräajan päättymisen vuoksi, jolla poiketaan yleisistä säännöksistä, joita sovelletaan perusteettoman edun palautusta koskeviin vaatimuksiin yksityisten oikeussubjektien välillä ja joiden mukainen määräaika on tätä pidempi, jos tätä vanhentumisaikaa sovelletaan samalla tavalla sekä yhteisön oikeuteen perustuviin verojen ja maksujen palauttamisvaatimuksiin että kansalliseen lain-

säädäntöön perustuviin vastaaviin vaatimuksiin (vastaavuusperiaate) ja jos se ei ole sellainen, että yhteisön oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa (tehokkuusperiaate).

62 Komissio katsoo, että kansallisen tuomioistuimen esiin nostama kysymys oikeusvarmuuden periaatteen ja yksityisten oikeuksien suojaamisen periaatteen kunnioittamisesta koskee pikemminkin asetuksen nro 641/1972 13 §:ää, sellaisena kuin Corte suprema di cassazione tulkitsi sitä tuomiossaan nro 3458/1996, kuin lain nro 448/1998 11 §:ää, ja Italian oikeutta pikemminkin kuin yhteisön oikeutta.

63 Tältä osin komissio katsoo, että edellä mainitussa asiassa Edis annetusta tuomiosta, asiassa C-228/96, Aprile, 17.11.1998 annetusta tuomiosta (Kok. 1998, s.I-7141) ja asiassa C-343/96, Dilexport, 9.2.1999 annetusta tuomiosta (Kok. 1999, s. I-579) ilmenevät seuraavat yhteisön oikeuden vastaisten maksujen palauttamismenettelyä koskevat periaatteet. Jäsenvaltiot eivät voi käyttää menettelyjä, joista on säädetty sen jälkeen, kun yhteisöjen tuomioistuin on antanut tuomion, jossa kyseisten maksujen vahvistetaan olevan yhteisön oikeuden vastaisia, ja joita sovelletaan ainoastaan niihin ja jotka ovat verovelvollisille epäedullisempia kuin ne, joita sovellettaisiin siinä tapauksessa, ettei näistä menettelyistä olisi säädetty.

64 Komissio väittää, että kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa kaksi ensimmäistä edellytystä täyttyvät. Kysymys siitä, täyttyykö kolmas edellytys, liittyy kuitenkin asetuksen nro 641/1972 13 §:n tulkintaan: jos tässä pykälässä säädettyä kolmen vuoden vanhentumisaikaa sovelletaan jo lainvastaisesti kannettujen maksujen palauttamisvaatimuksiin, lain nro 448/1998 11 § ei tuo mitään uutta eikä sitä voida pitää yhteisön oikeuden vastaisena. Jos taas asetuksen nro 641/1972 13 §:ää sovelletaan ainoastaan teknisten virheiden vuoksi suoritettujen maksujen palauttamisvaatimuksiin, päätelmä on päinvastainen. Lopputulos riippuu näin ollen kansallisten säännösten tulkinnasta, jota yhteisöjen tuomioistuin ei voi suorittaa.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

65 Kysymys asetuksen nro 641/1972 13 §:n soveltamisesta asiassa Ponente Carni annetun tuomion seurauksena yhteisön oikeuden vastaisiksi todettujen maksujen palauttamisvaatimuksiin oli esillä jo edellä mainitussa asiassa Edis. Yhteisöjen tuomioistuin totesi yhtäältä, että Corte Suprema di cassazionen tuomiossa nro 3458/1996 esittämä asetuksen nro 641/1972 13 §:n tulkinta koski kansallista säännöstä, joka oli ollut asiassa Ponente Carni annetun tuomion antamisajankohtana voimassa jo useita vuosia, ja toisaalta, ettei tätä säännöstä sovelleta pelkästään kyseisessä tuomiossa mainitun maksun palautuksiin vaan kaikkien hallinnollisten rekisteröintimaksujen palautuksiin Italiassa. Tämän vuoksi yhteisöjen tuomioistuin totesi, että edellä mainituissa asioissa Barra ym. ja Deville annetuissa tuomioissa esitettyä ratkaisua ei voitu soveltaa kyseiseen asiaan (em. asia Edis, tuomion 25 kohta).

66 Yhteisöjen tuomioistuin lisäsi, että Italian hallituksen esittämien tietojen mukaan, joita ei ole kiistetty, kyseessä olevan vanhentumisajan kaltaista määräaikaa sovelletaan myös tiettyjen välillisten verojen palauttamista koskeviin vaatimuksiin ja ettei asetuksen nro 641/1972 13 §:n sanamuodosta ilmene, että sitä sovellettaisiin ainoastaan yhteisön oikeuteen perustuviin vaatimuksiin. Yhteisöjen tuomioistuin totesi myös, että Corte Suprema di cassazionen oikeuskäytännön mukaan vero-oikeudellisia määräaikoja sovelletaan myös vaatimuksiin sellaisten verojen tai maksujen palauttamisesta, jotka on kannettu Italian valtiosäännön vastaisten lakien nojalla (em. asia Edis, tuomion 38 kohta).

67 Tämän vuoksi yhteisöjen tuomioistuin totesi, että yhteisön oikeuden vastaista ei ole se, että jäsenvaltio ei palauta yhteisön oikeuden vastaisesti kannettuja veroja tai maksuja sen vuoksi, että oikeus palautukseen on menetetty sellaisen kolmen vuoden pituisen kansallisen määräajan päättymisen vuoksi, jolla poiketaan yleisistä säännöksistä, joita sovelletaan perusteettoman edun palautusta koskeviin vaatimuksiin yksityisten oikeussubjektien välillä ja joiden mukainen määräaika on tätä pidempi, jos tätä vanhentumisaikaa sovelletaan samalla tavalla sekä

yhteisön oikeuteen perustuviin verojen ja maksujen palauttamisvaatimuksiin että kansalliseen lainsäädäntöön perustuviin vastaaviin vaatimuksiin (em. asia Edis, tuomion 39 kohta).

68 Lain nro 448/1998 11 §:n 2 momentin osalta on todettava, että tässä säännöksessä ainoastaan viitataan asetuksen nro 641/1972 13 §:n säännöksiin, sellaisina kuin yhteisöjen tuomioistuin arvioi niitä edellä mainitussa asiassa Edis, ja ettei sillä muuteta viimeksi mainittujen säännösten soveltamisalaa. Mikään nyt käsiteltävänä olevassa asiassa esille tullut uusi seikka ei myöskään anna aihetta poiketa kyseisessä tuomiossa esitetystä arvioinnista.

69 Erityisesti lain nro 448/1998 11 §:n 2 momentin kaltainen säännös ei ole sellainen, että yhteisön oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttäminen olisi käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa, koska kolmen vuoden vanhentumisajan noudattamista, johon siinä viitataan vuosina 1985—1992 suoritettujen maksujen palauttamisen edellytyksenä, arvioidaan palauttamisvaatimuksen esittämishetkellä eikä kyseisen säännöksen antamispäivänä vuonna 1998. Tällainen säännös, vaikka se on muodollisesti taannehtiva, ei voi myöskään missään tapauksessa olla oikeusvarmuuden periaatteen, luottamuksensuojan periaatteen tai suhteellisuusperiaatteen vastainen, koska sillä ei sinänsä muuteta jo ennen sen antamista sovelletun lainsäädännön soveltamisalaa.

70 Näin ollen ennakkoratkaisupyynnön esittäneelle tuomioistuimelle on vastattava samoin kuin edellä mainitussa asiassa Edis annetussa tuomiossa tehtiin, että yhteisön oikeuden vastaista ei ole se, että jäsenvaltio ei palauta yhteisön oikeuden vastaisesti kannettuja veroja tai maksuja sen vuoksi, että oikeus palautukseen on menetetty sellaisen kolmen vuoden pituisen kansallisen määräajan päättymisen vuoksi, jolla poiketaan yleisistä säännöksistä, joita sovelletaan perusteettoman edun palautusta koskeviin vaatimuksiin yksityisten oikeussubjektien välillä ja joiden mukainen määräaika on tätä pidempi, jos tätä vanhentumisaikaa sovelletaan samalla tavalla sekä yhteisön oikeuteen perustuviin verojen ja maksujen palauttamisvaatimuksiin että kansalliseen lainsäädäntöön perustuviin vastaaviin vaatimuksiin.

Palautuksista maksettavien korkojen laskentamenetelmä

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

71 CASER toteaa, että 25.1.1961 annetussa laissa nro 29 (GURI nro 53, 1.3.1961), sellaisena kuin se on muutettuna, säädetään yleisestä korkokannasta, jota sovelletaan joko valtion tai verovelvollisten eduksi sellaisiin liikevaihdosta kannettaviin maksuihin ja välillisiin veroihin, jotka verovelvolliset maksavat myöhässä tai jotka valtion on perusteettomana etuna palautettava. CASER toteaa, että tämän lain mukaan korot, jotka sille on maksettava palauttamisvaatimuksen esittämisestä lukien (30 810 000 ITL 30.6.1999), ovat suuremmat kuin korot, joita maksetaan lain nro 448/1998 11 §:n 3 momentin perusteella (17 550 000 ITL). Korot ovat suuremmat myös, jos koko perusteettomasti suoritetun määrän palauttamiseen sovelletaan kanteen nostamisesta lukien siviililain 1284 §:ssä säädettyä laillista korkokantaa (40 950 000 ITL). CASERin mukaan erityyppisten korkojen määrien erot osoittavat selvästi, että lain nro 448/1998 11 §:n 3 momentissa ei kunnioiteta vastaavuusperiaatetta.

72 CASER korostaa, että tilanne, joka on saatettu yhteisöjen tuomioistuimen tarkasteltavaksi, on erilainen kuin tilanne edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Ansaldo Energia ym. Kyseisessä asiassa pyrittiin selvittämään, oliko yhteisön oikeuden vastaista se, että veroasioissa korkokannaksi vahvistettiin muu kuin siviiliasioissa käytetty korkokanta. Kansallisessa tuomioistuimessa nyt käsiteltävänä olevassa asiassa kyseessä on erilaisten korkokantojen vahvistaminen veroasioissa, kun epäedullisempaa korkokantaa, josta on lisäksi säädetty taannehtivasti, sovelletaan erityisesti sellaisten maksujen palauttamiseen, jotka on asiassa Ponente Carni annetun tuomion seurauksena todettu yhteisön oikeuden vastaisiksi.

73 Italian hallitus huomauttaa, että yhteisöjen tuomioistuin on todennut edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Ansaldo Energia ym. antamassaan tuomiossa, että jäsenvaltiota ei voida velvoittaa soveltamaan kaikkein edullisinta kansallista sääntelyä kaikkiin yhteisön oikeuden vastaisesti kannettuja veroja ja maksuja koskeviin palauttamisvaatimuksiin. Lisäksi myös vastaavuusperiaatetta kunnioitetaan, sillä lain nro 448/1998 11 §:n 3 momentin mukaista 2,5 prosentin korkokantaa (laillinen korkokanta tämän lain voimaantulopäivänä) ei sovelleta ainoastaan yhteisön oikeuden vastaisesti kannettujen rekisteröintimaksujen palautuksiin, vaan kaikkiin mahdollisiin maksujen palautusvaatimuksiin, myös niihin, jotka perustuvat kansalliseen oikeuteen.

74 Komissio korostaa, että toisin kuin edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Ansaldo Energia ym. kyseessä olleessa tilanteessa lain nro 448/1998 11 §:n sanamuodosta käy nimenomaisesti ilmi, että se koskee kymmenien hallinnollisten rekisteröintimaksujen joukosta — jotka taas kuuluvat laajempaan muiden kuin liikevaihdosta kannettavien välillisten verojen luokkaan — ainoastaan erityisten yhteisön oikeuden vastaisiksi todettujen maksujen palauttamista.

75 Komissio päättelee, että vastaavuusperiaatetta ei ole kunnioitettu, koska lain nro 448/1998 11 §:n 3 momentin nojalla sovellettava korkokanta on kyseessä olevalla ajanjaksolla kokonaisuudessaan tarkasteltuna alhaisempi kuin lain nro 29/1961 nojalla verovelkoihin sovellettava korkokanta. Komission mukaan tämä pätee silloinkin, kun vertailukohdaksi otetaan samalla ajanjaksolla siviilioikeudellisiin velkoihin sovellettava laillinen korkokanta, jos verohallinnon ja kyseisiä hallinnollisia rekisteröintimaksuja maksaneiden yhtiöiden oikeudelliset suhteet luonnehditaan uudelleen siinä tapauksessa, että nämä maksut on todettu yhteisön oikeuden vastaisiksi.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

76 Yhteisöjen tuomioistuin totesi edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Ansaldo Energia ym. antamansa tuomion 29 kohdassa, että kansallisella palauttamisvelvollisuutta koskevalla menettelysäännöllä noudatetaan vastaavuusperiaatetta, jos tätä sääntöä sovelletaan samalla tavalla sekä yhteisön oikeuteen perustuviin vaatimuksiin että kansalliseen oikeuteen perustuviin vaatimuksiin, kun kyse on samantyyppisistä veroista tai maksuista, mutta että tätä periaatetta ei sen sijaan voida tulkita siten, että jäsenvaltion olisi sovellettava kaikkein edullisinta kansallista sääntelyä kaikkiin yhteisön oikeuden vastaisesti kannettuja veroja ja maksuja koskeviin palautusvaatimuksiin. Yhteisöjen tuomioistuin päätteli kyseisen tuomion 30 kohdassa, että yhteisön oikeuden vastaista ei ole se, että jäsenvaltion lainsäädännössä säädetään, että perusteettomasti kannettujen verojen ja maksujen palauttamisen osalta sovelletaan sellaisia korkojen laskentasääntöjä, jotka eivät ole yhtä edullisia kuin ne laskentasäännöt, joita sovelletaan yksityisten väliseen perusteettoman edun palautukseen; edellytyksenä tälle on kuitenkin se, että ensin mainittuja laskentasääntöjä sovelletaan samalla tavalla sekä kansalliseen oikeuteen perustuviin vaatimuksiin että yhteisön oikeuteen perustuviin vaatimuksiin.

77 Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin todennut myös, että jäsenvaltio ei voi antaa säännöksiä, joiden mukaan sellaisen veron tai maksun palauttamiseen, jonka yhteisöjen tuomioistuin on tuomiossaan vahvistanut yhteisön oikeuden vastaiseksi tai joka on katsottava tällaisen tuomion perusteella yhteisön oikeuden vastaiseksi, sovelletaan erityisesti tätä veroa tai maksua koskevia edellytyksiä, jotka ovat epäedullisempia kuin ne, joita sovellettaisiin kyseisen veron tai maksun palauttamiseen siinä tapauksessa, ettei näitä säännöksiä olisi annettu (ks. em. asia Edis, tuomion 24 kohta, em. asia Aprile, tuomion 26 kohta ja em. asia Dilexport, tuomion 39 kohta).

78 Kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä olevan asian olosuhteissa, jotka poikkeavat tältä osin edellä mainittujen yhdistettyjen asioiden Ansaldo Energia ym. olosuhteista, vaikuttaa kuitenkin siltä, että lain nro 448/1998

11 §:n 3 momentissa säädetty korkojen laskentamenetelmä, joka koskee erityisesti toimenpiteiden rekisteröinnistä yritysrekisteriin kannettuja maksuja ja rekisterimerkinnän säilyttämisestä seuraavina vuosina kannettua vuosittaista maksua, jotka on asiassa Ponente Carni annetun tuomion seurauksena todettu yhteisön oikeuden vastaisiksi, on epäedullisempi kuin muiden verovelkojen palauttamiseen, mukaan lukien muiden samankaltaisten maksujen palauttaminen, sovellettavat menetelmät. Tällaisissa olosuhteissa, joiden olemassaolo kansallisen tuomioistuimen on vahvistettava, kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä olevassa asiassa kyseessä olevan kaltainen lainsäädäntö on yhteisön oikeuden vastainen, ja sen sijaan olisi sovellettava säännöksiä, jotka koskevat muiden samankaltaisten maksujen palauttamiseen sovellettavia korkoja.

79 Ennakkoratkaisukysymyksen esittäneelle tuomioistuimelle on näin ollen vastattava, että yhteisön oikeuden vastaista on se, että jäsenvaltio antaa säännöksiä, joiden mukaan sellaisen veron tai maksun palauttamiseen, jonka yhteisöjen tuomioistuin on tuomiossaan vahvistanut yhteisön oikeuden vastaiseksi tai joka on katsottava tällaisen tuomion perusteella yhteisön oikeuden vastaiseksi, sovelletaan erityisesti tätä veroa tai maksua koskevia edellytyksiä, jotka ovat epäedullisempia kuin ne, joita sovellettaisiin kyseisen veron tai maksun palauttamiseen siinä tapauksessa, ettei näitä säännöksiä olisi annettu.

Oikeudenkäyntikulut

80 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneelle Italian hallitukselle ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasioiden asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisten tuomioistuinten asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto)

on ratkaissut Tribunale di Milanon 15.5.1999 tekemällään päätöksellä ja Corte d'Appello di Roman 12.5.1999 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) Pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY 10 artiklaa on tulkittava siten, että siinä kielletään, ellei saman direktiivin 12 artiklan poikkeussäännöksistä muuta johdu, yhtiöoikeudellisten toimenpiteiden rekisteröinnistä yritysrekisteriin kannettavat taannehtivat maksut, koska ne eivät ole kyseisessä direktiivissä sallittua pääoman hankintaveroa. Direktiivin 69/335/ETY 12 artiklan 1 kohdan e alakohtaa on tulkittava siten, että tällaiset taannehtivat maksut eivät ole tässä säännöksessä sallittuja korvausluonteisia maksuja, kun niistä yritysrekisteriin tehtävistä rekisteröinneistä, joista nämä maksut kannetaan, on jo suoritettu maksut, jotka kyseisten taannehtivien maksujen on tarkoitus korvata mutta joita ei ole palautettu niille, jotka ovat ne suorittaneet. Jotta tällaiset taannehtivat maksut olisivat muussa tapauksessa direktiivin 69/335/ETY 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa sallittuja korvausluonteisia maksuja, niiden määrät, jotka voivat olla erilaiset eri yhtiömuotojen osalta, on määritettävä pelkästään kyseisistä muodollisuuksista aiheutuvien kustannusten perusteella; tällöin ne voivat kattaa myös ilmaiseksi suoritettavista vähäisistä toimenpiteistä aiheutuvat menot, ja niissä on otettava huomioon mahdolliset muut samanaikaisesti korvauksena samasta palvelusta suoritetut maksut. Jäsenvaltiolla on näitä määriä laskiessaan oikeus ottaa huomioon kaikki rekisteröintitoimenpiteisiin liittyvät kustannukset, mukaan lukien niihin

kohdistettavissa oleva osuus yleiskuluista. Lisäksi jäsenvaltiolla on oikeus määrätä kiinteämääräisiä maksuja ja vahvistaa niiden määrät toistaiseksi, kunhan se varmistaa säännöllisin väliajoin, että nämä määrät eivät edelleenkään ylitä kyseisten toimenpiteiden keskimääräisiä kustannuksia.

2) Yhteisön oikeuden vastaista ei ole se, että jäsenvaltio ei palauta yhteisön oikeuden vastaisesti kannettuja veroja tai maksuja sen vuoksi, että oikeus palautukseen on menetetty sellaisen kolmen vuoden pituisen kansallisen määräajan päättymisen vuoksi, jolla poiketaan yleisistä säännöksistä, joita sovelletaan perusteettoman edun palautusta koskeviin vaatimuksiin yksityisten oikeussubjektien välillä ja joiden mukainen määräaika on tätä pidempi, jos tätä vanhentumisaikaa sovelletaan samalla tavalla sekä yhteisön oikeuteen perustuviin verojen ja maksujen palauttamisvaatimuksiin että kansalliseen lainsäädäntöön perustuviin vastaaviin vaatimuksiin.

3) Yhteisön oikeuden vastaista on se, että jäsenvaltio antaa säännöksiä, joiden mukaan sellaisen veron tai maksun palauttamiseen, jonka yhteisöjen tuomioistuin on tuomiossaan vahvistanut yhteisön oikeuden vastaiseksi tai joka on katsottava tällaisen tuomion perusteella yhteisön oikeuden vastaiseksi, sovelletaan erityisesti tätä veroa tai maksua koskevia edellytyksiä, jotka ovat epäedullisempia kuin ne, joita sovellettaisiin kyseisen veron tai maksun palauttamiseen siinä tapauksessa, ettei näitä säännöksiä olisi annettu.

Macken Puissochet Schintgen

Skouris Cunha Rodrigues

Julistettiin Luxemburgissa 10 päivänä syyskuuta 2002.

R. Grass F. Macken

kirjaaja kuudennen jaoston puheenjohtaja