DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)
den 10 september 2002 *

I de förenade målen C-216/99 och C-222/99,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Tribunale di Milano (Italien)(C-216/99) och Corte d'appello di Roma (Italien)(C-222/99), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i de vid de nationella domstolarna anhängiga målen mellan

Riccardo Prisco Srl

och

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

och mellan

Ministero delle Finanze

och

CASER SpA (C-222/99),

* Rättegångsspråk: italienska.

angående tolkningen av artiklarna 10 och 12.1 e i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, s. 25), samt angående tolkningen av gemenskapsrätten avseende återkrav av belopp som inbetalats utan grund,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden F. Macken samt domarna J.-P. Puissochet (referent), R. Schintgen, V. Skouris och J.N. Cunha Rodrigues,

generaladvokat: C. Stix-Hackl,
justitiesekreterare: byrådirektören L. Hewlett,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Riccardo Prisco Srl, genom M. Costanza och A. Bozzi, avvocati,

— CASER SpA, genom A. Crosta, A. Bozzi och G. Bozzi, avvocati,

— Italiens regering, genom U. Leanza, i egenskap av ombud, biträdd av F. Quadri, avvocato dello Stato,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och H. Michard, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 22 november 2001 av: Riccardo Prisco Srl, företrätt av M. Costanza och A. Bozzi, CASER SpA, företrätt av A. Bozzi och G. Bozzi, Italiens regering, företrädd av G. de Bellis, avvocato dello Stato, och kommissionen, företrädd av E. Traversa,

och efter att den 31 januari 2002 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Tribunale di Milano och Corte d'appello di Roma har, genom beslut av den 15 respektive den 12 maj 1999 vilka inkom till domstolen den 7 respektive den 10 juni samma år, med stöd av artikel 234 EG ställt två frågor till domstolen om tolkningen av artiklarna 10 och 12.1 e i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, s. 25; nedan kallat direktivet), samt angående tolkningen av gemenskapsrätten vad gäller återkrav av belopp som inbetalats utan grund.

2 Dessa frågor har uppkommit inom ramen för tvister mellan Riccardo Prisco Srl (nedan kallat Prisco) och CASER SpA (nedan kallat CASER), å ena sidan, och den italienska skattemyndigheten (nedan kallad myndigheten), å andra sidan, rörande återbetalning av avgifter som dessa båda bolag har inbetalat mellan åren 1985 och 1992 och som senare har fastställts vara oförenliga med gemenskapsrätten.

3 Dessa avgifter togs ut i egenskap av statlig avgift för införande i företagsregistret av olika rättsliga handlingar med anknytning till bolags verksamhet. Priscos och CASER:s begäran om återbetalning avser avgifter som erlagts för registrering av stiftelseurkunden och dess bibehållande i registret under de följande åren.

4 Dessa avgifters förenlighet med gemenskapsrätten och villkoren för återbetalning av dem har redan utgjort föremål för tolkningsfrågor till domstolen, vilka givit upphov till dom av den 20 april 1993 i de förenade målen C-71/91 och C-178/91, Ponente Carni och Cispadana Costruzioni (REG 1993, s. I-1915), nedan kallad domen i målen Ponente Carni, och domar av den 15 september 1998 i mål C-231/96, Edis (REG 1998, s. I-4951), i mål C-260/96, Spac (REG 1998, s. I-4997), och i de förenade målen C-279/96, C-280/96 och C-281/96, Ansaldo Energia m.fl. (REG 1998, s. I-5025).

Bakgrunden till tvisterna och tillämpliga bestämmelser

5 Registreringsavgiften, som tas ut när de viktigaste rättsliga handlingarna med anknytning till bolags verksamhet införs i bolagsregistret, vilket förs vid domstolarnas kanslier, infördes genom presidentdekret nr 641 av den 26 oktober 1972 (GURI nr 292 av den 11 november 1972, tillägg nr 3).

6 Registreringen av följande rättsliga handlingar omfattades av denna avgift: stiftelseurkunder, rättsliga handlingar avseende ökning av kapitalet, förlängning av bolags verksamhetstid, förändring av bolags syfte eller art, sammanslagning samt andra ändringar av stiftelseurkunden och bolagets rättsliga handlingar som obligatoriskt skall införas i registret i enlighet med bestämmelser i civillagen.

7 Registreringsavgiftens storlek, som ändrades vid flera tillfällen, varierade beroende på de berörda bolagens juridiska form vad gällde registrering av bolagets stiftelseurkund, men var enhetlig vad gällde registrering av andra rättsliga handlingar. I lagdekret nr 853 av den 19 december 1984 (GURI nr 347 av den 19 december 1984), som omvandlades till lag genom lag nr 17 av den 17 februari 1985 (GURI nr 41a av den 17 februari 1985), angavs att den registreringsavgift som skulle erläggas vid registrering av bolagets stiftelseurkund skulle betalas den 30 juni även varje påföljande kalenderår.

8 Efter det att ett antal bolag hade hävdat att registreringsavgiften inte var förenlig med artiklarna 10 och 12 i direktivet, i den mån som den togs ut vid registrering av stiftelseurkunden och för dess bibehållande i registret under varje påföljande år, fann domstolen, till vilken en tolkningsfråga hänskjutits, i domen i målen Ponente Carni att artikel 10 i direktivet skall tolkas så, att artikeln, om inte annat följer av undantagsbestämmelserna i artikel 12, innebär förbud mot en årlig avgift på grund av registrering av aktiebolag och andra bolag med begränsat ansvar, även om intäkterna från denna avgift används för att finansiera bolagsregistret. Domstolen ansåg även att artikel 12 i direktivet skall tolkas så, att de avgifter av vederlagskaraktär som nämns i artikel 12.1 e i direktivet kan bestå i ersättning för lagstadgade åtgärder av allmänintresse, som exempelvis registrering av aktiebolag och andra bolag med begränsat ansvar. Avgiften, som kan variera beroende på bolagets rättsliga form, skall beräknas på grundval av kostnaderna för tjänsterna, som kan beräknas schablonmässigt.

9 Med anledning av en tolkningsfråga ställd av en domstol i en annan medlemsstat angav domstolen i dom av den 2 december 1997 i mål C-188/95, Fantask m.fl.

(REG 1997, s. I-6783), att artikel 12.1 e i direktivet skall tolkas så, att storleken på avgifter som uppbärs vid registrering av aktiebolag och bolag med begränsat ansvar och vid registrering av kapitalökning i sådana bolag måste, för att ha karaktär av vederlag, beräknas enbart med utgångspunkt i kostnaderna för de aktuella formaliteterna. Avgiften kan dock även täcka kostnader för mindre omfattande tjänster som utförs kostnadsfritt. En medlemsstat har vid beräkningen av avgiftens storlek rätt att beakta samtliga kostnader som har samband med registreringsåtgärderna, häri inbegripet den del av de allmänna kostnaderna som är att hänföra till dessa åtgärder. En medlemsstat kan vidare tillämpa schablonavgifter och fastställa deras storlek för en obestämd period, om medlemsstaten med regelbundna intervaller kontrollerar att avgiften inte överstiger den aktuella tjänstens genomsnittliga kostnad.

10 Till följd av domen i målen Ponente Carni fann olika nationella domstolar att det stred mot gemenskapsrätten att ta ut registreringsavgiften vid registrering av stiftelseurkunder och för deras bibehållande i registret under varje påföljande år, och de italienska myndigheterna antog därför lagdekret nr 331 av den 30 augusti 1994 (GURI nr 203 av den 30 augusti 1993), som i ändrad lydelse omvandlades till lag, genom lag nr 427 av den 29 oktober 1993 (GURI nr 255 av den 29 oktober 1993). I artikel 61.1 i detta lagdekret fastställdes ett enhetligt belopp på 500 000 ITL, oavsett det berörda bolagets juridiska form, vad gällde den avgift som skulle betalas vid registrering av stiftelseurkunder (denna avgift avskaffades senare definitivt från och med den 1 januari 1998 genom lag nr 549 av den 28 december 1995). Det årliga avgiftsuttaget för varje påföljande år avskaffades och en enhetlig avgift om 250 000 ITL fastställdes för registrering av samtliga rättsliga handlingar förutom stiftelseurkunder.

11 Vad vidare gäller de tvister som uppkom till följd av begäran om återbetalning av avgifter som fram till år 1992 hade tagits ut vid registrering av stiftelseurkunden och för dess bibehållande i registret under de följande åren, har Corte suprema di cassazione i sin dom nr 3458 av den 23 februari 1996 (nedan kallad dom

nr 3458/1996) uttalat att dessa återbetalningar omfattas av den preskriptionsfrist som föreskrivs i artikel 13 andra stycket i dekret nr 641/1972. I denna bestämmelse föreskrivs följande:

"Den skattskyldige får inom en preskriptionsfrist på tre år räknat från den dag då han har erlagt betalning begära återbetalning av felaktigt betalda avgifter. Om registrering av den avgiftspliktiga rättsliga handlingen inte har skett, räknas fristen i stället från den dag då den skattskyldige delgavs beslutet att vägra registrering."

12 Efter att i mål om begäran om förhandsavgörande ha tillfrågats av flera italienska domstolar om en tillämpning av en sådan frist är förenlig med gemenskapsrätten, uttalade domstolen i domarna i de ovannämnda målen Edis, Spac och Ansaldo Energia m.fl. att den omständigheten att domstolen har meddelat ett förhandsavgörande avseende tolkningen av en bestämmelse i gemenskapsrätten utan att begränsa domens rättsverkningar i tiden, inte påverkar en medlemsstats rätt att mot yrkanden om återbetalning av skatter eller avgifter som har tagits ut i strid med denna bestämmelse göra gällande en nationell preskriptionsfrist. Domstolen fann vidare att gemenskapsrätten inte utgör hinder för en medlemsstat att mot yrkanden om återbetalning av avgifter som har tagits ut i strid med gemenskapsrätten tillämpa en nationell preskriptionsfrist på tre år som avviker från det allmänna systemet för återkrav av belopp som betalats utan grund mellan enskilda, för vilka en fördelaktigare tidsfrist gäller, när denna preskriptionsfrist tillämpas på samma sätt på sådana yrkanden om återbetalning av avgifter som grundas på gemenskapsrätten och sådana som grundas på nationell rätt. Slutligen fann domstolen att under sådana omständigheter som den hade att pröva utgör gemenskapsrätten inte hinder för en medlemsstat att mot yrkanden om återbetalning av avgifter som har tagits ut i strid med ett direktiv tillämpa en nationell preskriptionsfrist som började löpa den dag då avgifterna inbetalades, även om detta direktiv den dagen ännu inte hade införlivats på ett korrekt sätt med den nationella rätten.

13 I domen i de ovannämnda målen Ansaldo Energia m.fl., som rörde den ränta som skall tillämpas på sådana återbetalningar, fann domstolen att vid återbetalning av avgifter som har tagits ut i strid med gemenskapsrätten, utgör inte denna

rättsordning hinder för utbetalning av ränta enligt mindre gynnsamma beräkningsregler än vad som gäller inom ramen för det allmänna systemet för återkrav av belopp som betalats utan grund mellan enskilda när dessa regler tillämpas på samma sätt på en talan mot sådana avgifter som grundas på gemenskapsrätten som på en talan som grundas på nationell rätt.

14 Artikel 11 i lag nr 448 av den 29 december 1998 om budgetlag för år 1999 (GURI av den 29 december 1998, ordinarie tillägg nr 302), vars tillämpning är föremål för tvisterna vid de nationella domstolarna, antogs därefter i syfte att retroaktivt reglera frågan om återbetalning av de registreringsavgifter som tagits ut under perioden 1985—1992, det vill säga den period som föregick tillämpningen av de bestämmelser i lagdekret nr 331/1993 som omnämnts i punkt 10 i denna dom.

15 I nämnda artikel föreskrivs följande:

"1. Artikel 61.1 i lagdekret nr 331 av den 30 augusti 1993, som i ändrad lydelse har omvandlats till lag nr 427 av den 29 oktober 1993, skall tolkas så att den statliga registreringsavgift som skall betalas för införande av bolag i företagsregistret och som avses i artikel 4 i den taxa som utgör bilaga till presidentdekret nr 641 av den 26 oktober 1972, i dess lydelse enligt ovannämnda artikel 61, uppgår till 500 000 ITL för åren 1985, 1986, 1987, 1988, 1989, 1990, 1991 och 1992 vad gäller registrering av stiftelseurkunder. Följande belopp gäller för de årliga schablonavgifterna för påföljande år avseende registrering av andra rättsliga handlingar hos bolag under åren 1985—1992:

a) 750 000 ITL för aktiebolag och kommanditaktiebolag,

b) 400 000 ITL för bolag med begränsat ansvar,

c) 90 000 ITL för övriga typer av bolag.

2. Bolag som under de år som anges i första punkten i enlighet med artikel 3.18 och 3.19 i lagdekret nr 853 av den 19 december 1984, vilket i ändrad lydelse har omvandlats till lag nr 17 av den 17 februari 1985, har betalat den statliga registreringsavgiften för införande i företagsregistret samt den årliga avgiften, kan erhålla återbetalning av ett belopp motsvarande skillnaden mellan det belopp som de har betalat och det belopp som de skulle ha betalat enligt punkt 1, under förutsättning att de har begärt detta inom den frist som föreskrivs i artikel 13 i presidentdekret nr 641 av den 26 oktober 1972.

3. Från den dag då begäran om återbetalning lämnas skall ränta på det belopp som skall återbetalas utbetalas enligt den räntesats som gällde enligt lag då förevarande lag trädde i kraft.

..."

16 Den registreringsavgift som för perioden 1985—1992 skall betalas för registrering av stiftelseurkunden har således retroaktivt fastställts till ett enhetsbelopp på 500 000 ITL, oavsett vilken rättslig form det berörda bolaget har, och skall endast betalas vid ett tillfälle (en lösning som även gäller för tiden från och med år 1993), medan storleken på de registreringsavgifter som skall betalas för registrering av andra rättsliga handlingar hos bolag varierar, beroende på berörda företags rättsliga form, och har fastställts till ett schablonbelopp som skall betalas årligen, oavsett antalet faktiskt registrerade rättsliga handlingar (en

annan lösning än den som är tillämplig för tiden från och med år 1993, eftersom en individualiserad avgift på 250 000 ITL enligt lagdekret nr 331/1993 skall tas ut för varje rättslig handling som registreras, oavsett det berörda bolagets rättsliga form).

17 Det framgår att även villkoren för återbetalning av de avgifter som bolag i enlighet med de ursprungligen tillämpliga bestämmelserna i lagdekret nr 853/1984 inbetalat mellan åren 1985 och 1992 för registrering av stiftelseurkunden och dess bibehållande i registret under de följande åren, och som till följd av domen i målen Ponente Carni av olika italienska domstolar har fastställts vara oförenliga med artiklarna 10 och 12 i direktivet, regleras i artikel 11.2 och 11.3 i lag nr 448/1998. Det föreskrivs att återbetalningen skall ske genom utbetalning av skillnaden mellan det belopp som skulle ha betalats i form av de retroaktiva avgifter som införts genom artikel 11.1 i lag nr 448/1998 och de avgifter som betalats enligt det system för registreringsavgifter som ursprungligen var tillämpligt, under förutsättning att en begäran om återbetalning har lämnats inom den frist som föreskrivs i artikel 13 andra stycket i dekret nr 641/1972.

18 Enligt de upplysningar som Corte d'appello di Roma har lämnat är den räntesats som enligt artikel 11.3 i lag nr 448/1998 är tillämplig från och med dagen för begäran om återbetalning lägre än den räntesats som är tillämplig på återbetalningar av belopp som inbetalats utan grund till staten i skatteärenden och vars återbetalning begärs på grundval av nationell rätt, samt lägre än den räntesats som är tillämplig på civilrättsliga återbetalningar av felaktigt betalda belopp.

Tvisterna i målen vid de nationella domstolarna och tolkningsfrågorna

Mål C-216/99

19 Skattemyndigheten har tillämpat den treårsfrist som anges i artikel 13 i dekret nr 641/1972 och avslagit Priscos begäran om återbetalning av de belopp som

detta bolag mellan åren 1987 och 1992 inbetalade som avgifter för registrering av stiftelseurkunden och dess bibehållande i registret under de följande åren enligt det system för registreringsavgifter som ursprungligen var tillämpligt.

20 Det är mot denna bakgrund som Tribunale de Milano, där tvisten är anhängig, har ställt följande frågor till domstolen:

"1) Skall principerna om rättssäkerhet och om skydd för enskilda — vilka i enlighet med domstolens dom av den 21 juni 1988 i mål 257/86, kommissionen mot Italien (REG 1988, s. 3249) och andra domar medför ett krav på att medlemsstaternas lagstiftning inom de områden som regleras av gemenskapsrätten skall vara formulerad på ett otvetydigt sätt som gör det möjligt för berörda parter att få kännedom om sina rättigheter och skyldigheter på ett klart och precist sätt och för de nationella domstolarna att säkerställa att dessa rättigheter och skyldigheter iakttas — och den gemenskapsrättsliga proportionalitetsprincipen tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstat att tillämpa sådana nationella bestämmelser om preskriptionsfrister som följer av bestämmelserna i artikel 11.2 i lag nr 448 av den 23 december 1998 jämförd med artikel 13.2 i presidentdekret nr 641/1972? Härvid skall beaktas att tillämpningsområdet för den treåriga preskriptionsfristen genom ovannämnda artikel 11 retroaktivt har utsträckts till att gälla skatter och avgifter som inbetalats utan grund enligt artikel 13.2 uttryckligen — i enlighet med de använda termernas betydelse i detta sammanhang — var begränsad till att endast gälla fall av 'återbetalning av skatter och avgifter som inbetalats felaktigt', på så sätt att inte endast berörda parter utan även domstolar uppmuntrats att tolka den på ett sådant sätt. Är det mot bakgrund av rättssäkerhetsprincipen således tillåtet för en nationell domstol att *a posteriori* tillämpa en preskriptionsfrist enligt en bestämmelse som enligt de använda termernas allmänna betydelse inte är tillämplig på det omtvistade fallet?

2) Skall bestämmelserna i artiklarna 10 och 12.1 e i direktiv 69/335/EEG tolkas så, att de utgör hinder mot sådana nationella bestämmelser som den italienske lagstiftaren har infört genom artikel 11.1 och 11.2 i lag

nr 448/1998, i vilka föreskrivs — *a posteriori* — att ett godtyckligt schablonavdrag skall göras från de belopp som skall återbetalas på grund av inbetalningar utan grund av den årliga avgiften avseende införande av rättsliga handlingar hos bolag i företagsregistret (ett register som vid den aktuella tidpunkten sköttes av domstolarnas kanslier), för vilka registreringar samtliga bolag redan hade betalat det belopp som föreskrevs i de nationella bestämmelserna? Kan den nationella lagstiftaren — mot bakgrund av det ovannämnda direktivet — *a posteriori* och genom en så kallad tolkningslag föreskriva att redan erlagda skatter skall betalas ännu en gång?"

Mål C-222/99

21 Tribunale di Roma förpliktade, på yrkande av CASER, i dom offentliggjord den 4 februari 1995 myndigheten att återbetala 78 000 000 ITL jämte ränta enligt lag räknad från och med dagen för begäran om återbetalning till CASER, vilket motsvarade de avgifter som CASER hade betalat under perioden 1985—1992 för bibehållandet av registreringen av dess stiftelseurkund, enligt det system för registreringsavgifter som ursprungligen var tillämpligt.

22 Myndigheten väckte talan vid Corte d'appello di Roma och åberopade därvid de retroaktiva bestämmelserna i artikel 11 i lag nr 448/1998, i syfte att få till stånd såväl en minskning av det kapitalbelopp som skall återbetalas (genom avdrag av de årliga retroaktiva schablonavgifterna för registrering av andra rättsliga handlingar än stiftelseurkunden under åren mellan 1985 och 1992) som en tillämpning av en lägre räntesats än den som domstolen i första instans hade fastställt.

23 Det är mot denna bakgrund som Corte d'appello di Roma har ställt följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) I artikel 11.1 i lag nr 448 av den 23 december 1998 föreskrivs med retroaktiv verkan dels en enhetlig avgift på 500 000 ITL för registrering av ett bolags stiftelseurkund, dels olika schablonbelopp (på mellan 750 000 och 90 000 ITL beroende på bolagsform) för registrering av andra rättsliga handlingar hos bolag. Är det förenligt med gemenskapsrättsliga principer och den tolkning av direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 som domstolen har gjort i sin dom av den 20 april 1993 i de förenade målen C-71/91 och C-178/91, Ponente Carni, att tillämpa denna bestämmelse på ett bolags talan i italiensk domstol om återbetalning av statliga registreringsavgifter som har betalats under perioden 1985—1992 i enlighet med lagar som befunnits strida mot artikel 10 i det ovannämnda direktivet (se domstolens dom i de ovannämnda målen Ponente Carni)?

Den ovanstående frågan ställs mot bakgrund av att ovannämnda bestämmelse, även om den på grund av de mycket låga belopp som krävs och hänvisningen till registreringen av rättsliga handlingar tycks avse schablonbelopp som av allt att döma baseras på kostnaden för tjänsten (det vill säga avgifter av vederlagskaraktär i den mening som avses i artikel 12.1 e i direktiv 69/335), har antagits utan att kostnaderna för den tjänst som utförts för bolagens räkning (vilka kostnader är lätta att fastställa eftersom de hänför sig till redan förflutna år och grundar sig på antalet med tjänsten sysselsatta personer och deras kvalifikationer, den tid som dessa personer har lagt ned på den ifrågavarande registreringen och de olika kostnader som därvid uppkommit) först har fastställts eller beräknats. Det förefaller inte heller finnas något beaktansvärt samband mellan de belopp som tas ut och den konkreta tjänst som bolagen en gång erhöll. Bolagen har i själva verket erlagt en avgift för den första registreringen i bolagsregistret och den årliga förnyelsen av denna registrering, och har inte erlagt något schablonbelopp för registrering av andra rättsliga handlingar.

2) Oavsett om de belopp som den italienska staten kräver med stöd av nämnda artikel 11.1 i lag nr 448 av år 1998 skall anses vara av vederlagskaraktär eller

ej, är den ränta som staten — utöver de belopp som skall återbetalas till bolagen — enligt ovannämnda artikel 11.3 skall betala för tiden från det att begäran om återbetalning lämnades enligt en faktisk årlig räntesats om 2,5 procent, det vill säga en lägre sats än de årliga räntesatser som enligt artiklarna 1 och 5 i lag nr 29 av den 29 januari 1961 (samt i dessas lydelser enligt senare ändringar) i allmänhet gäller för avgifter och skatter som har inbetalats utan grund eller för betalningar som saknar objektiv grund i den mening som avses i artikel 2033 i civillagen, förenlig med principen om att enskilda skall ges ett likvärdigt skydd oavsett vilken av de två rättsordningarna (den nationella och gemenskapens) som deras anspråk grundas på och/eller med principen om ett effektivt utövande av gemenskapsrättsliga rättigheter? Båda dessa principer har vid upprepade tillfällen bekräftats av domstolen i domar av den 15 september 1998 i mål C-260/96, Spac, i mål C-231/96, Edis, samt i de förenade målen C-279/96, C-280/96 och C-281/96, Ansaldo Energia m.fl."

24 Genom beslut av domstolens ordförande av den 17 september 2001 förenades målen C-216/99 och C-222/99 vad gäller det muntliga förfarandet och domen.

25 Prisco och CASER har, genom ansökan som inkom till domstolens kansli den 23 april 2002, begärt att det muntliga förfarandet, som avslutades den 31 januari 2002 efter det att generaladvokaten hade lämnat sitt förslag till avgörande, skall återupptas.

26 Det skall erinras om att domstolen ex officio eller efter att ha hört generaladvokaten, eller på parternas begäran, kan återuppta det muntliga förfarandet, i enlighet med artikel 61 i sina rättegångsregler, om den anser att den inte har tillräcklig kännedom om omständigheterna i målet eller om detsamma skall avgöras på grundval av ett argument som parterna inte har kunnat diskutera (se dom av den 10 februari 2000 i de förenade målen C-270/97 och C-271/97, Deutsche Post, REG 2000, s. I-929, punkt 30).

27 Till stöd för sin ansökan har Prisco och CASER såsom ny omständighet åberopat Corte costituzionales beslut nr 113/2002 av den 10 april 2002, som fattats till följd av att denna domstol anhängiggjorts med en begäran från Tribunale di Firenze (Italien) om att det skulle prövas om artikel 13 andra stycket i dekret nr 641/1972 var förenlig med den italienska konstitutionen.

28 Tribunale di Firenzes begäran avsåg således en av de nationella bestämmelser som är i fråga i den första fråga som Tribunale di Milano har ställt till domstolen i mål C-216/99. Det framgår dock att Corte costituzionale i sitt beslut funnit att Tribunale di Firenzes begäran uppenbarligen skulle avvisas på grund av att artikel 13 andra stycket i dekret nr 641/1972 inte var direkt och särskilt tillämplig i det mål som är anhängigt vid den domstolen, och att den direkt tillämpliga bestämmelsen i nämnda mål enligt Corte costituzionales mening i stället var artikel 11.2 i lag nr 448/1998. Corte costituzionales beslut innefattar i detta hänseende inte en prövning i sak av artikel 13 andra stycket i dekret nr 641/1972 och innebär följaktligen inte någon ändring avseende vilka nationella bestämmelser som är tillämpliga i de förfaranden som pågår i målen vid de nationella domstolarna.

29 Härav följer att Corte costituzionales beslut i förhållande till de frågor som ställts till domstolen inte kan anses utgöra en sådan ny omständighet som motiverar att det muntliga förfarandet återupptas, och Priscos och CASER:s ansökan härom skall således avslås.

30 De två hänskjutande domstolarnas frågor avser i huvudsak tre aspekter.

31 För det första vill de hänskjutande domstolarna erhålla uppgifter rörande gemenskapsrättens tolkning i syfte att kunna avgöra om de retroaktiva avgifter som införts genom artikel 11.1 i lag nr 448/1998, och som syftar till att täcka

kostnaderna för registrering av stiftelseurkunder och andra rättsliga handlingar hos bolag under åren 1985—1992, är förenliga med artiklarna 10 och 12 i direktivet, särskilt med hänsyn till att dessa avgifter dras av vid återbetalningar av de avgifter som betalats i enlighet med de bestämmelser i lagdekret nr 853/1984 som ursprungligen var tillämpliga (Tribunale di Milanos andra fråga och Corte d'appello di Romas första fråga).

32 För det andra frågar sig Tribunale di Milano, genom sin första fråga, om den preskriptionsfrist på tre år som myndigheten tillämpar i enlighet med bestämmelsen i artikel 11.2 i lag nr 448/1998 jämförd med artikel 13 i dekret nr 641/1972 på en begäran om återbetalning av avgifter som betalats i enlighet med de ursprungligen tillämpliga bestämmelserna i lagdekret nr 853/1984 är förenlig med gemenskapsrätten.

33 Slutligen frågar sig Corte d'appello di Roma, genom sin andra fråga, om den räntesats som fastställts med tillämpning av artikel 11.3 i lag nr 448/1998 avseende återbetalning av avgifter som betalats i enlighet med de ursprungligen tillämpliga bestämmelserna i lagdekret nr 853/1984 är förenlig med gemenskapsrätten.

De retroaktiva avgifter som dras av från belopp som återbetalas på begäran

Yttranden till domstolen

34 Prisco och CASER har inledningsvis anfört att redan under den period 1985—1992, som är i fråga i målet vid den nationella domstolen togs en skatt på kapitaltillskott ut från bolagen. De erlade dessutom expeditionsavgifter samt i

förekommande fall stämpelskatter av vederlagskaraktär vid varje tillfälle som de i enlighet med civillagen lät införa en rättslig handling eller en åtgärd i registret. Registreringsavgiften togs således ut utöver den skatt på kapitaltillskott som avses i artiklarna 2—9 i direktivet och de avgifter av vederlagskaraktär som enligt artikel 12.1 e i direktivet uttryckligen är tillåtna för sådana åtgärder eller registreringar.

35 Vad för det första gäller den retroaktiva registreringsavgiften för registrering av stiftelseurkunden har Prisco och CASER hävdat att vederlaget för den utförda registreringstjänsten täcks redan av expeditionsavgifterna. De har i detta hänseende ingett en beräkning som enligt dem visar att det belopp på 8 000 ITL i sådana avgifter som begärts av dem under perioden 1985—1992 klart täckte kansliernas kostnader för tjänsterna. Avgiften för registrering av stiftelseurkunden strider enligt Prisco och CASER följaktligen i vart fall mot artiklarna 10 och 12 i direktivet, eftersom den innebär att samma tjänst betalas två gånger.

36 Prisco och CASER har i andra hand hävdat att kostnaden för den tjänst som utförts mellan åren 1985 och 1992 avseende registrering av stiftelseurkunden borde ha räknats ut före det att den retroaktiva avgiften för registrering av en sådan rättslig handling fastställdes. Prisco och CASER anser att beloppet 500 000 ITL är för högt, eftersom redan det belopp på 8 000 ITL som tagits ut i expeditionsavgifter är tillräckligt högt. De har tillagt att någon uppdatering av de belopp som skall betalas inte är nödvändig, eftersom såväl de expeditionsavgifter som de registreringsavgifter som skulle erläggas enligt de ursprungligen tillämpliga bestämmelserna i tid har betalats in till myndigheten. Prisco och CASER har slutligen påpekat att domstolen i sin dom i det ovannämnda målet Fantask m.fl. har uttalat att en schablonberäkning måste vara rimlig och att särskilt de av den aktuella åtgärder berörda tjänstemännens antal och kvalifikationer, den tid som har nedlagts av dessa tjänstemän samt olika materialkostnader som är nödvändiga för utförandet av tjänsten därvid skall beaktas. De har mot bakgrund härav gjort gällande att det inte finns skäl att anta att dessa principer har iakttagits i målet vid den nationella domstolen. Den ifrågavarande avgiften är således inte av vederlagskaraktär och strider mot artiklarna 10 och 12 i direktivet.

37 Vad för det andra gäller den årliga retroaktiva schablonavgiften för registrering av andra rättsliga handlingar än stiftelseurkunden, har Prisco och CASER erinrat om att domstolen i sin dom av den 11 juni 1996 i mål C-2/94, Denkavit Internationaal m.fl. (REG 1996, s. I-2827) har tolkat artikel 10 c i direktivet så, att dess syfte är att undvika sådana avgifter som — även om de inte tas ut på kapitaltillskott som sådana — tas ut på grund av formaliteter som har samband med bolagets rättsliga form, det vill säga det medel som används för att anskaffa kapital.

38 Enligt Prisco och CASER föreligger emellertid inte något tvivel om att avgifterna för registrering av andra rättsliga handlingar hos bolag än stiftelseurkunden avser en formalitet som har samband med de berörda bolagens rättsliga form. Av den omständigheten att artikel 10 c i direktivet avser "registrering eller någon annan formalitet som föregår utövandet av en verksamhet" kan inte utläsas något argument till stöd för uppfattningen att de registreringsavgifter som skall betalas på grund av en registrering av andra rättsliga handlingar än stiftelseurkunden inte omfattas av det förbud som föreskrivs i nämnda bestämmelse. Domstolen har i sin dom i det ovannämnda målet Fantask m.fl. nämligen angett att de formaliteter som avses i nämnda bestämmelse utgörs av sådana formaliteter som bolagen är skyldiga att iaktta inte bara för att kunna inleda sin verksamhet, utan även för att kunna fortsätta att utöva den.

39 Prisco och CASER har vidare anfört att den retroaktiva schablonavgiften för registrering av andra rättsliga handlingar än stiftelseurkunden under åren 1985—1992 inte kan anses utgöra en sådan avgift av vederlagskaraktär som är tillåten enligt artikel 12.1 e i direktivet, eftersom denna avgift i förekommande fall tas ut utan att någon registrering faktiskt har skett under de aktuella åren och då de kostnader som uppkommit i vart fall redan har täckts av expeditionsavgifterna. Prisco och CASER har vidare tillagt att bolag som faktiskt har låtit införa andra rättsliga handlingar i registret under åren 1985—1992 kan komma att få betala för dessa registreringsåtgärder vid tre tillfällen: en gång i form av den registreringsavgift som ursprungligen var tillämplig, en gång i form av expeditionsavgift och en gång i form av den retroaktiva schablonavgiften.

40 För det fall att domstolen skulle anse att den sistnämnda avgiften ändå skall anses vara av vederlagskaraktär har Prisco och CASER understrukit att denna avgift har fastställts utan att kostnaderna för de tjänster som bolagen erhållit först hade fastställts eller beräknats, vilket även Corte d'appello di Roma har påpekat.

41 Den italienska regeringen har inledningsvis angett att domstolen i sin dom i målen Ponente Carni har angett att de avgifter av vederlagskaraktär som är tillåtna enligt artikel 12.1 e i direktivet endast avser sådana avgifter som erlagts vid registreringstillfället eller årligen och vars belopp beräknas på grundval av kostnaden för den utförda tjänsten, samt att denna avgift inte kan beräknas på grundval av samtliga kostnader för den berörda administrativa enheten. De italienska domstolarna har på grundval därav förklarat att det system för registreringsavgifter som ursprungligen var tillämpligt under perioden 1985—1992 strider mot gemenskapsrätten.

42 Den italienska regeringen anser däremot att det nya systemet, som införts retroaktivt i syfte att undvika att avgifter inte alls betalas för de registreringstjänster som utförts under perioden 1985—1992, motsvarar de principer som anges i domen i målen Ponente Carni. För det första tas enligt detta system inte några avgifter ut två gånger för en och samma tjänst. Även om vissa lokala myndigheter tog ut individualiserade registreringsavgifter mellan åren 1985 och 1992 avseende registrering av andra rättsliga handlingar än stiftelseurkunden, skall det särskilt märkas att detta var en följd av en feltolkning av lagdekret nr 853/1984. Dessa registreringar täcktes i själva verket av den avgift som under den tiden togs ut den 30 juni varje år. För det andra skall den årliga retroaktiva schablonavgiften för registrering av andra rättsliga handlingar än stiftelseurkunden för ett visst år endast betalas om sådana registreringar faktiskt har ägt rum under detta år. För det tredje krävs det inte, enligt direktivet, att det finns något samband mellan schablonbeloppet av de begärda avgifterna och de faktiska kostnader som myndigheten har när den tillhandahåller ett bolag en viss tjänst. Ett krav på ett sådant samband skulle i praktiken innebära att schablonavgifter

inte kan fastställas, vilket dock är fallet enligt domstolens domar i de ovannämnda målen Ponente Carni och Fantask m.fl. I förevarande fall är beloppet av de begärda avgifterna rimligt och ligger nära genomsnittet av de avgifter som tas ut i andra medlemsstater för formaliteter av denna typ.

43 Vad gäller den retroaktiva avgiften för registrering av stiftelseurkunden, anser kommissionen att det inte finns något tvivel om att denna avgift, vars kontinuerliga samband med den tidigare avgiften framgår av hänvisningen till dekret nr 641/1972 i artikel 11 i lag nr 448/1998, omfattas av det förbud som anges i artikel 10 c i direktivet, såvida den inte kan berättigas med stöd av artikel 12.1 e.

44 Kommissionen anser i detta hänseende att en medlemsstat skall anses ha iakttagit de nödvändiga villkoren för att ifrågavarande avgifter skall ha vederlagskaraktär när avgifternas belopp är rimligt. I sitt skriftliga yttrande har kommissionen, på grundval av en jämförande studie över registreringsavgifter i tolv medlemsstater som den genomförde i samband med målen Ponente Carni och som den senare har uppdaterat, bedömt att det belopp på 500 000 ITL som enligt artikel 11 i lag nr 448/1998 skall tas ut för registrering av stiftelseurkunden för åren 1985—1992 är rimligt. Den har anfört att med de gällande växelkurserna mellan euro och lire uppgår genomsnittet av de avgifter som togs ut av de tolv medlemsstaterna år 1991 till 314 000 ITL, och att det belopp på 500 000 ITL som togs ut år 1999 inte verkar vara överdrivet stort med hänsyn till de åtta år som förflutit sedan det förstnämnda året och till de oundvikliga skillnaderna mellan genomsnittskostnaderna i olika stater.

45 Vid den muntliga förhandlingen har kommissionen emellertid anfört att den erhållit upplysningar om att expeditionsavgifter togs ut även för registrering av stiftelseurkunder mellan åren 1985 och 1992. Även om de registreringsavgifter som ursprungligen betalades för detta införande i registret och dess bibehållande i registret under påföljande år återbetalades, så skulle en tillämpning av denna nya retroaktiva avgift således leda till att avgifter skulle tas ut två gånger för åtgärden. Enligt kommissionen är det undantag från förbudet mot avgiftsuttag som avser

avgifter av vederlagskaraktär, vilket anges i artikel 12.1 e i direktivet, endast av betydelse om endast en avgift tas ut som vederlag för en tjänst. Om två eller flera avgifter tas ut i samband med att en enda tjänst tillhandahålls, kan endast den avgift som konkret tas ut vid den tidpunkt då den myndighet som tillhandahåller tjänsten utför den anses vara av vederlagskaraktär. I förevarande fall är endast de expeditionsavgifter som togs ut mellan åren 1985 och 1992 av sådan karaktär. Endast dessa avgifter kan således berättigas med stöd av artikel 12.1 e i direktivet, vilket för övrigt är fallet oavsett storleken på den nya retroaktiva avgiften.

46 Vad gäller den nya retroaktiva årliga schablonavgiften som skall betalas för registrering av andra rättsliga handlingar än stiftelseurkunden, anser kommissionen i huvudsak — av samma skäl som Prisco och CASER — att även denna avgift omfattas av tillämpningsområdet för artikel 10 c i direktivet och att inte kan omfattas av det undantag avseende avgifter av vederlagskaraktär som anges i artikel 12.1 e i direktivet. I detta hänseende har kommissionen understrukit att med hänsyn till att denna avgift automatiskt skall betalas — även om någon rättslig handling inte har registrerats under året — till att expeditionsavgifter förekommer och till att avgifter redan har erlagts vid registreringar enligt det system för registreringsavgifter som ursprungligen gällde, så kan det nya retroaktiva systemet leda till att ett bolag får betala avgifter även om det inte erhåller någon tjänst, eller till att det får betala en och samma tjänst två eller till och med tre gånger.

Domstolens bedömning

47 Det skall först undersökas om sådana avgifter som de omtvistade avgifter som har införts genom artikel 11.1 i lag nr 448/1998 omfattas av ett av de förbud som anges i artikel 10 i direktivet. I detta hänseende kan det erinras om att det är ostridigt att dessa avgifter inte utgör någon skatt på kapitaltillskott.

48 Genom artikel 10 i direktivet, läst mot bakgrund av det sista skälet i direktivet, förbjuds bland annat indirekta skatter som har samma egenskaper som en skatt på kapitaltillskott. Därmed avses bland annat pålagor som oavsett hur de utformats skall betalas i samband med bildande av en kapitalassociation och ökning av dess kapital (artikel 10 a) eller för registrering eller någon annan formalitet som föregår utövandet av en verksamhet och som ett bolag kan vara skyldigt att fullgöra på grund av dess rättsliga form (artikel 10 c). Detta sistnämnda förbud motiveras av att om pålagorna i fråga inte påförs kapitaltillskotten som sådana, uppbärs de ändå på grund av de formaliteter som har samband med bolagets rättsliga form, det vill säga det medel som används för att anskaffa kapital, så att deras bibehållande kan innebära en risk för att även de mål som eftersträvas med direktivet äventyras (se domarna i de ovannämnda målen Denkavit Internationaal m.fl., punkt 23, och Fantask m.fl., punkt 21).

49 I förevarande mål omfattas den avgift som skall betalas för registreringen av stiftelseurkunden direkt av förbudet enligt artikel 10 i direktivet i och med att den erläggs vid registrering av nya bolag. Detsamma gäller när avgifter tas ut vid registrering av andra rättsliga handlingar hos bolag, eftersom även dessa avgifter uppbärs till följd av en formalitet som hänger samman med det aktuella bolagets juridiska form. Trots att registreringen av dessa rättsliga handlingar inte formellt sett utgör ett förfarande som föregår utövandet av verksamheten i en kapitalassociation, utgör den icke desto mindre ett krav för att utöva och fortsätta denna verksamhet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Fantask m.fl., punkt 22).

50 Det skall således prövas om sådana avgifter som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan omfattas av det undantag för avgifter av vederlagskaraktär som följer av artikel 12.1 e i direktivet.

51 I detta hänseende innebär skillnaden mellan de skatter och avgifter som är förbjudna enligt artikel 10 i direktivet och avgifter av vederlagskaraktär att de sistnämnda endast omfattar avgifter vid registreringen av rättsliga handlingar hos

bolag som beräknas på grundval av kostnaderna för den erhållna tjänsten. En avgift vars storlek inte har något samband med kostnaderna för den konkreta tjänsten eller som inte beräknas på grundval av kostnaderna för den åtgärd som avgiften utgör ersättning för, utan på grundval av samtliga drifts- och investeringskostnader för den förvaltning som är ansvarig för tjänsten, skall anses utgöra en avgift som uteslutande faller under förbudet i artikel 10 i direktivet (se domarna i de ovannämnda målen Ponente Carni, punkterna 41 och 42, och Fantask m.fl., punkt 27).

52 Vad gäller de årliga retroaktiva schablonavgifter för registrering av andra rättsliga handlingar än stiftelseurkunden som har införts genom artikel 11 i lag nr 448/1998, framgår det att om dessa avgifter tas ut utöver de registreringsavgifter som redan erlagts under åren 1985—1992 för registrering av samma rättsliga handlingar i enlighet med det system som ursprungligen var tillämpligt, och om de berörda bolagen — bland annat mot bakgrund av den preskriptionsfrist som följer av artikel 13 i dekret nr 641/1972 — inte kan erhålla återbetalning av de sistnämnda avgifterna, så har de italienska myndigheterna redan tagit ut liknande avgifter för registreringen av dessa rättsliga handlingar, såsom vederlag för utförda tjänster. Mot denna bakgrund kan nämnda schablonavgifter inte anses vara av vederlagskaraktär, och det är därvid inte nödvändigt att pröva om de kostnader som har samband med registreringen av dessa rättsliga handlingar redan är täckta av expeditionsavgifterna eller inte.

53 De årliga retroaktiva schablonavgifterna för registrering kan *a fortiori* inte anses vara av vederlagskaraktär om de avser år under vilka någon registrering av en annan rättslig handling än stiftelseurkunden inte har skett.

54 Vad gäller den retroaktiva registreringsavgift som skall betalas för registrering av stiftelseurkunden, vilken även den har införts genom artikel 11 i lag nr 448/1998, är det resonemang som har förts i punkt 52 i denna dom tillämpligt även på bolag som redan har erlagt en registreringsavgift för registrering av stiftelseurkunden mellan åren 1985 och 1992, och vilka — bland annat mot bakgrund av den preskriptionsfrist som följer av artikel 11.2 och artikel 13 i dekret nr 641/1972 — inte har rätt till återbetalning av denna avgift.

55 Vad gäller de bolag som kan kräva återbetalning av registreringsavgifter som redan har erlagts mellan åren 1985 och 1992 för registrering av stiftelseurkunden eller andra rättsliga handlingar, ankommer det på de hänskjutande domstolarna att mot bakgrund av de principer som angetts i punkterna 8 och 9 i förevarande dom pröva om de nya retroaktiva avgifter som har införts avseende dessa åtgärder är av vederlagskaraktär eller inte.

56 En sådan vederlagskaraktär kan givetvis inte föreligga om det framgår att de expeditionsavgifter som parallellt har erlagts för dessa åtgärder redan täcker samtliga kostnader för den utförda tjänsten. I motsats till vad kommissionen anfört vid den muntliga förhandlingen står det emellertid medlemsstaterna fritt, såvida någon harmonisering inte skett avseende bestämmelserna för uppbörd av avgifter av vederlagskaraktär, att utta flera parallella avgifter för utförda tjänster i den mån som summan av dessa avgifter inte överstiger kostnaderna för att utföra tjänsten (se bland annat, för ett liknande resonemang avseende avgifter som tas ut på grund av genomförandet av tullformaliteter, dom av den 21 mars 1991 i mål C-209/89, kommissionen mot Italien, REG 1991, s. I-1575, punkt 10). Endast den omständigheten att expeditionsavgifter tas ut parallellt för samma registreringsåtgärder som de som omfattas av de retroaktiva registreringsavgifterna är följaktligen inte tillräcklig för att det skall kunna konstateras att de sistnämnda avgifterna inte utgör sådana avgifter av vederlagskaraktär som är tillåtna enligt artikel 12.1 e i direktivet.

57 Tribunale di Milanos andra fråga och Corte d'appello di Romas första fråga skall således besvaras så, att artikel 10 i direktivet skall tolkas på så vis att den, om inte annat följer av undantagsbestämmelsen i artikel 12 i samma direktiv, utgör hinder för de retroaktiva avgifter som skall erläggas för registrering av rättsliga handlingar i företagsregistret, då dessa avgifter inte utgör sådana skatter på kapitaltillskott som är tillåtna enligt direktivet. Artikel 12.1 e i direktivet skall tolkas så, att sådana retroaktiva avgifter inte utgör avgifter av vederlagskaraktär som är tillåtna enligt nämnda bestämmelse i de fall som de registreringar i företagsregistret för vilka de tas ut redan har medfört att avgifter tagits ut som de nämnda retroaktiva avgifterna är tänkta att ersätta men som inte återbetalas till dem som har erlagt dem. I övriga fall anses sådana retroaktiva avgifter utgöra avgifter av vederlagskaraktär som är tillåtna enligt artikel 12.1 e i direktivet,

förutsatt att dessa avgifter, vilka kan variera beroende på bolagets rättsliga form, beräknas på grundval endast av kostnaderna för de ifrågavarande formaliteterna, vilka även kan inkludera kostnader för mindre omfattande tjänster som utförs utan avgift. Hänsyn måste därvid i förekommande fall tas till andra avgifter som erläggs parallellt och vilka också skall utgöra vederlag för samma utförda tjänst. En medlemsstat har, när den beräknar dessa belopp, rätt att beakta samtliga kostnader som har samband med registreringsåtgärderna, inklusive den del av de allmänna kostnaderna som kan hänföras till nämnda åtgärder. En medlemsstat får dessutom föreskriva schablonavgifter och fastställa deras storlek för en obestämd tid, i den mån som den regelbundet försäkrar sig om att dessa belopp inte heller fortsättningsvis överstiger genomsnittskostnaden för de ifrågavarande tjänsterna.

Preskriptionsfristen

Yttranden i domstolen

58 Prisco anser att det av domstolens dom av den 2 februari 1988 i mål 309/85, Barra m.fl. (REG 1988, s. 355; svensk specialutgåva, volym 9, s. 325), och av den 29 juni 1988 i mål 240/87, Deville (REG 1988, s. 3513), följer att en medlemsstat inte kan anta bestämmelser som gör återbetalningen av en avgift, som har fastställts vara oförenlig med gemenskapsrätten till följd av en dom av domstolen eller vars oförenlighet med gemenskapsrätten följer av en sådan dom, beroende av villkor som specifikt rör denna avgift och som är mindre fördelaktiga än de villkor som annars skulle tillämpas på återbetalningen av avgiften i fråga.

59 Prisco har påpekat att bestämmelserna i artikel 13 i dekret nr 641/1972, vilka prövades av domstolen i domen i det ovannämnda målet Edis, dels var giltiga före

avkunnandet av domen i målen Ponente Carni, dels inte gällde särskilt de omtvistade avgifterna, vilket innebar att domstolen i nämnda dom fann att nämnda princip inte var tillämplig. Artikel 11 i lag nr 448/1998, som är i fråga i målen vid den nationella domstolen, antogs däremot efter avkunnandet av domen i målet Ponente Carni och gäller särskilt de avgifter som till följd av denna dom har fastställts vara oförenliga med gemenskapsrätten. Det är inte längre möjligt för den nationella domstolen att med stöd av denna artikel tolka artikel 13 i dekret nr 641/1972 så att den endast omfattar avgifter som har erlagts till följd av ett materiellt fel, men inte de avgifter som begärs återbetalda till följd av att de är oförenliga med gemenskapsrätten. Den likvärdighetsprincip som erinrats om i domarna i de ovannämnda målen Barra m.fl. och Deville åsidosätts följaktligen genom artikel 11 i lag nr 448/1998.

60 Nämnda bestämmelse innebär dessutom att principerna om rättssäkerhet, skydd för berättigade förväntningar och proportionalitet åsidosätts, bland annat eftersom bestämmelsen skall gälla retroaktivt och eftersom den treåriga preskriptionsfristen som anges i den klart hade överskridits vid tidpunkten för dess antagande, med hänsyn till att de sista av de avgifter för vilka återbetalning begärts betalades in år 1992.

61 Den italienska regeringen har påpekat att artikel 11 i lag nr 448/1998 inte på något sätt har inneburit att tillämpningsområdet för den preskriptionsfrist på tre år avseende återbetalning av avgifter som avses i nämnda artikel har utvidgats. Enligt nämnda regering innebär redan artikel 13 i dekret nr 641/1972, såsom den har tolkats av Corte suprema di cassazione från och med dess dom nr 3458/1996, att en sådan tidsfrist skall tillämpas på en begäran om återbetalning av registreringsavgifter som grundar sig på att gemenskapsrätten har åsidosatts. Den italienska regeringen har tillagt att frågan om räckvidden hos artikel 13 i dekret nr 641/1972 i vart fall är en rent internt rättslig fråga som domstolen inte skall uttala sig om och att situationen fortfarande är densamma som den som domstolen prövade i de ovannämnda målen Edis, Spac och Ansaldo Energia m.fl. I domarna i dessa mål uttalade domstolen att gemenskapsrätten inte utgör hinder för att en medlemsstat mot en talan om återbetalning av avgifter som har tagits ut i strid med gemenskapsrätten tillämpar en nationell preskriptionsfrist på tre år som avviker från det mer förmånliga allmänna systemet för återkrav av felaktigt

betalda belopp mellan enskilda, såvida denna preskriptionsfrist är tillämplig på samma sätt för en talan om återbetalning av sådana avgifter som grundas på gemenskapsrätt som för en talan som grundas på nationell rätt (likvärdighetsprincipen) och i den mån som detta inte gör det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av gemenskapsrätten (effektivitetsprincipen).

62 Kommissionen anser att frågan huruvida principerna om rättssäkerhet och skydd för enskilda har iakttagits, som den hänskjutande domstolen tagit upp, snarare är aktuella vad gäller artikel 13 i dekret nr 641/1972, såsom den tolkats av Corte Suprema di cassazione i dess dom nr 3548/1996, än vad gäller artikel 11 i lag nr 448/1998, och att denna fråga snarare avser italiensk rätt än gemenskapsrätt.

63 I detta hänseende har kommissionen ur domen i det ovannämnda målet Edis, ur dom av den 17 november 1998 i mål C-228/96, Aprile (REG 1998, s. I-7141), och av den 9 februari 1999 i mål C-343/96, Dilexport (REG 1999, s. I-579), härlett följande principer avseende villkoren för återbetalning av avgifter som strider mot gemenskapsrätten. Medlemsstaterna får inte tillämpa bestämmelser som har införts efter en dom från domstolen, genom vilken det har fastställts att nämnda avgifter är oförenliga med gemenskapsrätten, och som är exklusivt tillämpliga på dessa avgifter samtidigt som de är mindre förmånliga för de avgiftsskyldiga än de bestämmelser som annars skulle ha tillämpats.

64 Kommissionen har hävdat att de två förstnämnda villkoren är uppfyllda i målet vid den nationella domstolen. Frågan huruvida det tredje villkoret är uppfyllt är dock beroende av hur artikel 13 i dekret nr 641/1972 tolkas. Om den treåriga preskriptionsfrist som föreskrivs i denna artikel var tillämplig redan på en begäran om återbetalning av avgifter som tagits ut rättsstridigt, skulle inte artikel 11 i lag nr 448/1998 utgöra någon nyhet och följaktligen inte kunna fastställas vara oförenlig med gemenskapsrätten. Om artikel 13 i dekret nr 641/1972 endast var tillämplig på en begäran om återbetalning av avgifter som erlagts till följd av ett materiellt fel, skulle däremot den motsatta slutsatsen få dras. Lösningen beror således på hur de nationella bestämmelserna tolkas, en tolkning som domstolen inte själv är behörig att göra.

Domstolens bedömning

65 Tillämpningen av artikel 13 i dekret nr 641/1972 på en begäran om återbetalning av avgifter som fastställts vara oförenliga med gemenskapsrätten till följd av domen i målen Ponente Carni var aktuell redan i domen i det ovannämnda målet Edis. Domstolen fann emellertid därvid dels att Corte Suprema di cassaziones tolkning i dom nr 3458/1996 av artikel 13 i dekret nr 641/1972 avsåg en nationell bestämmelse som hade varit i kraft sedan flera år tillbaka då domen i målen Ponente Carni meddelades, dels att denna bestämmelse inte enbart avsåg återbetalning av den avgift som var i fråga i det målet utan även återbetalning av samtliga italienska statliga registreringsavgifter. Domstolen fann att det av detta följde att lösningen i domarna i de ovannämnda målen Barra m.fl. och Deville inte var tillämplig (domen i det ovannämnda målet Edis, punkt 25).

66 Domstolen tillade att enligt den italienska regeringens obestridda uppgifter var en tidsfrist som liknade den ifrågavarande preskriptionsfristen dessutom tillämplig på en talan om återbetalning av ett visst antal indirekta skatter och att det inte framgick av lydelsen av artikel 13 i dekret nr 641/1972 att denna endast var tillämplig på en talan som grundades på gemenskapsrätten. Domstolen angav även att det följde av Corte Suprema di cassaziones rättspraxis att tidsfristerna i skattefrågor även är tillämpliga på en talan om återbetalning av skatter eller avgifter som har tagits ut på grundval av lagar som har förklarats stå i strid med den italienska konstitutionen (domen i det ovannämnda målet Edis, punkt 38).

67 Domstolen fann att gemenskapsrätten under sådana omständigheter inte utgör hinder för en medlemsstat att mot krav på återbetalning av avgifter som har tagits ut i strid med gemenskapsrätten göra gällande en nationell preskriptionsfrist på tre år som avviker från det allmänna systemet för återkrav av belopp som betalats utan grund mellan enskilda, i vilket en fördelaktigare tidsfrist gäller, när denna

tidsfrist tillämpas på samma sätt på krav på återbetalning av sådana avgifter som grundas på gemenskapsrätten och på krav som grundas på nationell rätt (domen i det ovannämnda målet Edis, punkt 39).

68 Vad gäller artikel 11.2 i lag nr 448/1998, konstaterar domstolen att det i denna bestämmelse endast hänvisas till bestämmelserna i artikel 13 i dekret nr 641/1972, såsom dessa har tolkats av domstolen i domen i det ovannämnda målet Edis, och att bestämmelsernas tillämpningsområde därigenom inte har ändrats. Inte någon ny omständighet i förevarande mål innebär för övrigt att avsteg skall göras från den bedömning som gjorts i nämnda dom.

69 Särskilt bör märkas att en bestämmelse sådan som artikel 11.2 i lag nr 448/1998 inte gör det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av gemenskapsrätten, eftersom frågan huruvida den preskriptionsfrist på tre år har iakttagits, som det vad gäller fastställandet av villkoren för återbetalning av de avgifter som erlagts mellan åren 1985 och 1992 hänvisas till i bestämmelsen, skall bedömas vid den tidpunkt då begäran om återbetalning gjordes och inte vid tidpunkten för antagandet av den nämnda bestämmelsen år 1998. En sådan bestämmelse kan i vart fall inte heller, även om den formellt sett är retroaktiv, strida mot rättssäkerhetsprincipen, principen om skydd för berättigade förväntningar eller proportionalitetsprincipen, eftersom den inte i sig innebär att räckvidden av de bestämmelser som var tillämpliga redan då den antogs har ändrats.

70 Den hänskjutande domstolens fråga skall därför besvaras på samma sätt som skedde i domen i det ovannämnda målet Edis, nämligen att gemenskapsrätten inte utgör hinder för en medlemsstat att mot krav på återbetalning av avgifter som har tagits ut i strid med gemenskapsrätten göra gällande en nationell preskriptionsfrist på tre år som avviker från det allmänna systemet för återkrav av belopp som betalats utan grund mellan enskilda, för vilka en fördelaktigare tidsfrist gäller, när denna tidsfrist tillämpas på samma sätt på alla krav på återbetalning av avgifterna i fråga, oavsett om kraven grundas på gemenskapsrätten eller på nationell rätt.

Villkoren för beräkning av den ränta som är tillämplig på de belopp som skall återbetalas

Yttranden i domstolen

71 CASER har anfört att i lag nr 29 av den 25 januari 1961 (GURI nr 53 av den 1 mars 1961), i ändrad lydelse, regleras allmänt tillämpliga räntesatser, till förmån antingen för staten eller för de betalningsskyldiga, avseende belopp som skall betalas såsom indirekta skatter eller avgifter eller omsättningsskatt i de fall som dessa skatter och avgifter har inbetalats för sent av de betalningsskyldiga eller om återbetalning skall ske av skatter och avgifter som staten har tagit ut utan grund. CASER har anfört att med tillämpning av nämnda lag skulle den ränta som måste utbetalas till bolaget, räknad från och med dagen för dess begäran om återbetalning (30 810 000 ITL per den 30 juni 1999), vara högre än den ränta som följer av artikel 11.3 i lag nr 448/1998 (17 550 000 ITL). Samma gäller om den ränta som föreskrivs i artikel 1284 i civillagen skulle tillämpas från och med dagen för talans väckande vid återkrav av belopp som har erlagts utan grund (40 950 000 ITL). Skillnaderna mellan de belopp som skall erläggas beroende på typen av ränta visar på ett mycket konkret sätt att likvärdighetsprincipen åsidosätts genom artikel 11.3 i lag nr 448/1998.

72 CASER har understrukit att de förhållanden som domstolen nu har att pröva är annorlunda än dem som förelåg i de ovannämnda målen Ansaldo Energia m.fl. Frågan i de sistnämnda målen var nämligen huruvida gemenskapsrätten utgjorde hinder för att andra räntor fastställdes för skatteområdet än dem som gällde för det civilrättsliga området. I målet vid den nationella domstolen är det emellertid fråga om fastställandet av olika räntesatser inom skatteområdet, varvid den minst förmånliga räntesatsen, som för övrigt fastställts retroaktivt, är tillämplig särskilt på återbetalning av avgifter som fastställts vara oförenliga med gemenskapsrätten till följd av domen i målen Ponente Carni.

73 Den italienska regeringen har erinrat om att domstolen i sin dom i de ovannämnda målen Ansaldo Energia m.fl. har angett att en medlemsstat inte ålagts en skyldighet att utvidga sitt mest fördelaktiga nationella system för återkrav till att omfatta samtliga fall av krav på återbetalning av avgifter eller pålagor som har tagits ut i strid med gemenskapsrätten. Eftersom den räntesats som föreskrivs i artikel 11.3 i lag nr 448/1998, det vill säga 2,5 procent (räntesats enligt den dag då nämnda lag trädde i kraft), inte endast gäller fall av återbetalning av registreringsavgifter som tagits ut i strid med gemenskapsrätten, utan även är tillämplig på samtliga tänkbara fall av begäran om återbetalning av ifrågavarande belopp liksom på en begäran som grundar sig på nationell rätt, har likvärdighetprincipen dessutom iakttagits.

74 Kommissionen har hävdat att det, i motsats till vad som var fallet i de ovannämnda målen Ansaldo Energia m.fl., uttryckligen följer av lydelsen av artikel 11 i lag nr 448/1998 att denna bestämmelse endast avser återbetalning av särskilda avgifter som har fastställts vara oförenliga med gemenskapsrätten, och som återfinns bland de tiotals statliga registreringsavgifter som i sin tur räknas till den större kategorin avseende andra indirekta skatter än omsättningsskatter.

75 Kommissionen har konstaterat att den räntesats som är tillämplig enligt artikel 11.3 i lag nr 448/1998 — sammantaget för hela de ifrågavarande perioderna — är lägre än den räntesats som är tillämplig på skatteskulder enligt lag nr 29/1961, och har därav dragit slutsatsen att likvärdighetsprincipen har åsidosatts. Kommissionen har vidare anfört att resultatet skulle vara detsamma om man gjorde en jämförelse med den räntesats som enligt lag var tillämplig på civilrättsliga skulder under samma tidsperiod, för det fall att de rättsliga förhållandena mellan skattemyndigheten och de bolag som har betalat den ifrågavarande statliga avgiften skulle betraktas på ett annat sätt till följd av att dessa avgifter fastställts vara oförenliga med gemenskapsrätten.

Domstolens bedömning

76 Domstolen har i punkt 29 i domen i de ovannämnda målen Ansaldo Energia m.fl. erinrat om att en nationell återbetalningsregel uppfyller likvärdighetsprincipen när den tillämpas på samma sätt på en talan som grundas på åsidosättande av gemenskapsrätten som på en talan som grundas på åsidosättande av nationell rätt när det rör sig om samma typ av avgifter eller pålagor. Denna princip kan däremot inte tolkas så, att en medlemsstat därigenom åläggs en skyldighet att utvidga sitt mest fördelaktiga nationella system för återkrav till att omfatta samtliga fall av krav på återbetalning av avgifter eller pålagor som har tagits ut i strid med gemenskapsrätten. Domstolen drog i punkt 30 i samma dom slutsatsen att gemenskapsrätten inte utgör hinder för att det i lagstiftningen i en medlemsstat i fråga om räntor föreskrivs mindre gynnsamma beräkningsregler för återbetalning av avgifter som tagits ut utan grund än för återkrav av belopp som betalas utan grund mellan enskilda, när reglerna i fråga tillämpas på samma sätt på krav som grundas på nationell rätt som på krav som grundas på gemenskapsrätten.

77 Såsom domstolen likaledes har funnit kan en medlemsstat dock inte anta bestämmelser som gör återbetalningen av en avgift, som har fastställts vara oförenlig med gemenskapsrätten genom en dom av domstolen eller vars oförenlighet med gemenskapsrätten följer av en sådan dom, beroende av villkor som specifikt rör denna avgift och som är mindre fördelaktiga än de villkor som annars skulle tillämpas på återbetalningen av avgiften i fråga (se domarna i de ovannämnda målen Edis, punkt 24, Aprile II, punkt 26, och Dilexport, punkt 39).

78 Med hänsyn till omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, som på denna punkt skiljer sig från omständigheterna i de ovannämnda målen Ansaldo Energia m.fl., verkar det emellertid som om de villkor för beräkningen av räntan

som anges i artikel 11.3 i lag nr 448/1998, som specifikt avser de registreringsavgifter som tagits ut för införande i företagsregistret och den årliga betalningen för bibehållandet i registret under de följande åren och som har fastställts vara oförenliga med gemenskapsrätten till följd av domen i målen Ponente Carni, är mindre förmånliga än de villkor som gäller för återbetalning av andra skatteskulder, inklusive återbetalning av registreringsavgifter av samma typ. Under sådana omständigheter, vilka det ankommer på den nationella domstolen att avgöra om de är för handen, skulle en lagstiftning som den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen strida mot gemenskapsrätten, och de bestämmelser som är tillämpliga på ränteberäkningen vid återbetalningar av andra registreringsavgifter av samma typ skulle i stället tillämpas.

79 Den hänskjutande domstolens fråga skall således besvaras så, att gemenskapsrätten utgör hinder för en medlemsstat att anta bestämmelser som gör återbetalningen av en avgift, som har fastställts vara oförenlig med gemenskapsrätten genom en dom av domstolen eller vars oförenlighet med gemenskapsrätten följer av en sådan dom, beroende av villkor som specifikt rör denna avgift och som är mindre fördelaktiga än de villkor som annars skulle tillämpas på återbetalningen av avgiften i fråga.

Rättegångskostnader

80 De kostnader som har förorsakats den italienska regeringen och kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 15 maj 1999 har ställts av Tribunale di Milano och genom beslut av den 12 maj 1999 av Corte d'appello di Roma — följande dom:

1) Artikel 10 i rådets direktiv 69/335/EEG av den 12 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning skall tolkas på så vis att den, om inte annat följer av undantagsbestämmelsen i artikel 12 i samma direktiv, utgör hinder för de retroaktiva avgifter som skall erläggas för registrering av rättsliga handlingar i företagsregistret, då dessa avgifter inte utgör sådana skatter på kapitaltillskott som är tillåtna enligt direktivet. Artikel 12.1 e i direktivet skall tolkas så, att sådana retroaktiva avgifter inte utgör avgifter av vederlagskaraktär som är tillåtna enligt nämnda bestämmelse i de fall som de registreringar i företagsregistret för vilka de tas ut redan har medfört att avgifter tagits ut som de nämnda retroaktiva avgifterna är tänkta att ersätta men som inte återbetalas till dem som har erlagt dem. I övriga fall anses sådana retroaktiva avgifter utgöra avgifter av vederlagskaraktär som är tillåtna enligt artikel 12.1 e i direktivet förutsatt att dessa avgifter, vilka kan variera beroende på bolagets rättsliga form, beräknas på grundval endast av kostnaderna för de ifrågavarande formaliteterna, vilka även kan inkludera kostnader för mindre omfattande tjänster som utförs utan avgift. Hänsyn måste därvid i förekommande fall tas till andra avgifter som erläggs parallellt och vilka också skall utgöra vederlag för samma utförda tjänst. En medlemsstat har, när den beräknar dessa belopp, rätt att beakta samtliga kostnader som har samband med registreringsåtgärderna, inklusive den del av de allmänna kostnaderna som kan hänföras till nämnda åtgärder. En

medlemsstat får dessutom föreskriva schablonavgifter och fastställa deras storlek för en obestämd tid, i den mån som den regelbundet försäkrar sig om att dessa belopp inte heller fortsättningsvis överstiger genomsnittskostnaden för de ifrågavarande tjänsterna.

2) Gemenskapsrätten utgör inte hinder för en medlemsstat att mot krav på återbetalning av avgifter som har tagits ut i strid med gemenskapsrätten göra gällande en nationell preskriptionsfrist på tre år som avviker från det allmänna systemet för återkrav av belopp som betalats utan grund mellan enskilda, för vilka en fördelaktigare tidsfrist gäller, när denna tidsfrist tillämpas på samma sätt på alla krav på återbetalning av avgifterna i fråga, oavsett om kraven grundas på gemenskapsrätten eller på nationell rätt.

3) Gemenskapsrätten utgör hinder för en medlemsstat att anta bestämmelser som gör återbetalningen av en avgift, som har fastställts vara oförenlig med gemenskapsrätten genom en dom av domstolen eller vars oförenlighet med gemenskapsrätten följer av en sådan dom, beroende av villkor som specifikt rör denna avgift och som är mindre fördelaktiga än de villkor som annars skulle tillämpas på återbetalningen av avgiften i fråga.

Macken Puissochet Schintgen

Skouris Cunha Rodrigues

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 10 september 2002.

R. Grass F. Macken

Justitiesekreterare Ordförande på sjätte avdelningen