# FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT CHRISTINE STIX-HACKL

fremsat den 31. januar 2002 [1]

## I — Indledende bemærkninger

1. De foreliggende sager indgår i en række præjudicielle sager, som er blevet forelagt af italienske domstole angående tilbagebetaling af afgifter, der i strid med Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter [2] (herefter »direktiv 69/335«) er blevet opkrævet i forbindelse med registrering i selskabsregistret. Sagerne angår nærmere den tilbagevirkende kraft, der er tillagt fastsættelsen af det årlige gebyr, spørgsmålet om forældelse og rentesatsen.

2. På baggrund af Domstolens dom i Ponente Carni og Cispadana Costruzioni-sagen [3], hvori det blev fastslået, at et gebyr for registrering, der opkrævedes i Italien, var i strid med direktivet, fremsatte en lang række virksomheder krav om tilbagebetaling af de gebyrer, de havde betalt. Virksomhederne blev mødt med en indsigelse om, at der gjaldt en treårig forældelsesfrist. Domstolen afsagde efterfølgende flere parallelle domme angående spørgsmålet om, hvorvidt denne frist var i overensstemmelse med fællesskabsretten, samt om rentesatsen [4]. Som følge af denne retspraksis blev der indført de bestemmelser, der danner grundlag for de i de her foreliggende sager rejste præjudicielle spørgsmål.

## II — De relevante retsregler

### A — *Fællesskabsretten*

3. De relevante bestemmelser findes i direktiv 69/335, der er ændret flere gange.

4. I sidste betragtning til direktiv 69/335 hedder det:

»Opretholdelse af andre afgifter med samme kendetegn som afgiften på kapital-

1 — Originalsprog: tysk.

2 — EFT 1969 II, s. 405.

3 — Dom af 20.4.1993, forenede sager C-71/91 og C-178/91, Sml. I, s. 1915 (herefter »Ponente Carni-dommen«).

4 — Domme af 15.9.1998, sag C-231/96, Edis, Sml. I, s. 4951, sag C-260/86, Spac, Sml. I, s. 4997 og forenede sager C-279/96, C-280/96 og C-281/96, Ansaldo Energia m.fl., Sml. I, s. 5025.

tilførsler eller stempelafgiften på værdipapirer strider mod de mål, der forfølges med de i dette direktiv indeholdte forholdsregler; som følge deraf er det påkrævet at ophæve disse afgifter.«

5. Ifølge artikel 3, stk. 1, i direktiv 69/335 forstås ved kapitalselskaber i dette direktiv bl.a. aktieselskaber (società per azioni), kommandit-aktieselskaber (società in accomandita per azioni) samt selskaber med begrænset ansvar (società a responsabilita limitata).

6. Artikel 4 i direktiv 69/335 bestemmer bl.a.:

»1. Følgende dispositioner er undergivet kapitaltilførselsafgiften:

a) stiftelse af et kapitalselskab

b) omdannelse af et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person, der ikke er noget kapitalselskab, til et kapitalselskab

c) udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art

d) udvidelse af selskabsformuen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art, for hvilke der ikke indrømmes selskabsrettigheder, der repræsenterer nogen andel i kapitalen eller i selskabsformuen, men sådanne rettigheder, som indrømmes deltagere, som f.eks. stemmeret, ret til andel i overskuddet eller til likvidationsprovenu

[...]

2. Nedenstående dispositioner kan undergives kapitaltilførselsafgift:

a) udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved omdannelse af overskud, reserver eller henlæggelser

b) udvidelse af selskabsformuen i et kapitalselskab ved ydelser fra en deltager, der ikke medfører nogen udvidelse af kapitalen, med modsvares af en

ændring af selskabsrettighederne eller er egnet til at øge selskabsandelenes værdi

c) et kapitalselskabs optagelse af lån, når långiveren har krav på andel i selskabsoverskuddene

d) et kapitalselskabs optagelse af lån hos en andelshaver, hos en deltagers ægtefælle eller barn samt optagelse af lån hos tredjemand, når en deltager stiller sikkerhed for et sådant lån; det er en forudsætning, at sådanne lån har samme funktion som en udvidelse af kapitalen.

3. Som stiftelse i henseende til stk. 1, litra a), anses ikke enhver ændring i et kapitalselskabs stiftelsesoverenskomst eller vedtægter og især ikke:

a) et kapitalselskabs omdannelse til et kapitalselskab af anden karakter

b) forlæggelse fra en medlemsstat til en anden af sædet for den egentlige ledelse eller det vedtægtsmæssige hjemsted for et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person, når det pågældende selskab, personsammenslutningen eller den juridiske person med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsafgift anses for kapitalselskab i begge stater

c) ændring af et kapitalselskabs formål

d) forlængelse af et kapitalselskabs bestående.«

7. Artikel 5 og 6 i direktiv 69/335 regulerer afgiftsgrundlagene i de enkelte situationer.

8. Artikel 7, der blev ændret ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985[5], indeholder navnlig regler om fritagelse for kapitaltilførselsafgiften.

9. Artikel 10 i direktiv 69/335 bestemmer bl.a.:

»Bortset fra kapitaltilførselsafgiften opkræver medlemsstaterne af selskaber, person-

5 — EFT L 156, s. 23.

sammenslutninger eller juridiske personer med erhvervsformål ingen andre skatter eller afgifter af nogen art på:

a) de i artikel 4 nævnte dispositioner

[...]

c) indregistrering eller andre formaliteter, der går forud for udøvelse af en virksomhed, og som et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person med erhvervsformål kan underkastes på grund af deres juridiske karakter.«

10. I Ponente Carni-dommen [6] fortolkede Domstolen artikel 10 således:

»Artikel 10 i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter skal fortolkes således, at den — »medmindre andet følger af undtagelsesbestemmelserne i artikel 12« — er til hinder for opkrævning af et årligt gebyr for registrering af kapitalselskaber, uanset om afgiftsprovenuet medgår til finansiering af den forvaltningsgren, der forestår førelsen af det register, som selskaberne registreres i.«

11. Artikel 12, stk. 1, i direktiv 69/335 indeholder bl.a. følgende bestemmelse:

»1) Uanset artikel 10 og 11 kan medlemsstaterne opkræve følgende:

[...]

e) afgifter, der har karakter af vederlag

[...]«

12. Artikel 12 blev i Ponente Carni-dommen fortolket på følgende måde af Domstolen:

»Direktivets artikel 12 skal fortolkes således, at afgifter, der har karakter af veder-

6 — Dommen anført i fodnote 3.

lag, jf. artiklens stk. 1, litra e), kan være beløb, der opkræves som modydelse for lovpåbudte dispositioner i almenhedens interesse, som f.eks. registrering af kapitalselskaber. Beløbenes størrelse, der kan variere efter selskabsformen, skal beregnes på grundlag af de med dispositionen forbundne omkostninger, der skønsmæssigt vil kunne fastsættes til et bestemt beløb.«

13. Domstolen præciserede i Fantask m.fl.-dommen [7] sin fortolkning af artikel 12 således:

»Artikel 12, stk. 1, litra e), i Rådets direktiv 69/335/EØF [...], som senest ændret ved Rådets direktiv 85/303, skal fortolkes således, at afgiftsbeløb, der opkræves i forbindelse med registrering af stiftelse af og kapitalforhøjelse i aktieselskaber og anpartsselskaber, for at have karakter af vederlag udelukkende skal beregnes ud fra omkostningerne ved de pågældende formaliteter, dog således at afgiftsbeløbene også kan dække udgifterne ved mindre omfattende opgaver, som udføres vederlagsfrit. Ved beregningen af afgiftsbeløbene har en medlemsstat ret til at tage hensyn til samtlige omkostninger, der har sammenhæng med registreringerne, herunder også den del af generalomkostningerne, der kan henføres dertil. En medlemsstat har endvidere ret til at fastsætte faste afgiftsbeløb og at fastsætte afgiftsbeløbene for et ubestemt tidsrum, når den med bestemte intervaller sikrer sig, at beløbene fortsat ikke overstiger de gennemsnitlige omkostninger ved de pågældende dispositioner.«

B — *National ret*

1. Lovbestemmelsernes udvikling generelt

14. Ved dekret nr. 641 af 26. oktober 1972 fra præsidenten for Den Italienske Republik [8] (herefter »dekret nr. 641/72«) blev der indført et gebyr for registrering i selskabsregistret af forskellige dokumenter vedrørende selskaber, f.eks. stiftelsesdokumentet og dokumenter vedrørende kapitalforhøjelser.

15. Dekretets artikel 13, stk. 2, har følgende ordlyd:

»Den afgiftspligtige kan fremsætte krav om tilbagebetaling af afgifter, der er betalt ved en fejl, inden for den præklusive frist på tre

7 — Dom af 2.12.1997, sag C-188/95, Sml. I, s. 6783.

8 — GURI nr. 292 af 11.11.1972, tillæg nr. 3.

år, der løber fra den dag, hvor afgiften er betalt, eller såfremt den akt, for hvilken afgiften skal betales, afslås, fra den dato, hvor dette meddeles.«

16. Som det fremgår af sagens akter, fortolkes begreberne »ved en fejl« og »i urigtig formening om skyld« forskelligt i italiensk litteratur.

17. Ved artikel 3, stk. 18 og 19, i lovdekret nr. 853 af 19. december 1984 [9], omdannet til lov ved lov nr. 17 af 17. februar 1985 [10], blev der bl.a. indført et årligt gebyr for fortsat registrering i selskabsregistret. Dette gebyr blev ved Ponente Carni-dommen anset for uforeneligt med artikel 10 i direktiv 69/335.

18. Med henblik på, at de italienske lovbestemmelser for fremtiden blev udformet i overensstemmelse med de fællesskabsretlige principper, der blev fastslået i Ponente Carni-dommen, blev gebyret for registrering ved artikel 61 i lovdekret nr. 331 af 30. august 1993 (herefter »dekret nr. 331/93«) [11], der blev omdannet til lov ved lov nr. 427 af 29. oktober 1993 [12], fastsat til 500 000 ITL, uanset selskabets form, mens den årlige opkrævning blev ophævet — om end alene med virkning for fremtiden — og for andre registreringspligtige dokumenter ifølge codice civile blev gebyret fastsat til 250 000 ITL.

19. Ved artikel 3, stk. 138, i lov nr. 549 af 28. december 1995 blev det årlige gebyr efterfølgende definitivt ophævet.

20. Ved domme afsagt af Corte costituzionale og Corte suprema di cassazione bekræftedes det, at de betalinger, som var erlagt af italienske selskaber i tiden 1985-1992, savnede retsgrundlag.

21. Corte suprema di cassazione fastslog imidlertid i dom nr. 3458 af 12. april 1996, at tilbagebetaling af beløb, der var betalt med urette, er omfattet af artikel 13, stk. 2, i dekret nr. 641/72. Ifølge denne bestemmelse kan alene selskaber, der har fremsat krav om tilbagebetaling inden for den frist, der er fastsat ved artikel 13 i dekret nr. 641/72, opnå tilbagebetaling af det omhandlede gebyr.

22. Efter Domstolens domme i Edis-, Spac- og Ansaldo Energia m.fl.-sager-

9 — GURI nr. 347 af 19.12.1984.
10 — GURI nr. 41a af 17.2.1985.
11 — GURI nr. 203 af 30.8.1993.
12 — GURI nr. 255 af 29.10.1993.

ne[13] vedtoges endelig artikel 11 i lov nr. 448 af 23. december 1998[14] (herefter »lov nr. 448/98«), som er omtvistet under nærværende sag. Bestemmelsens stk. 1 og stk. 2 har følgende ordlyd:

»1. Artikel 61, stk. 1, i lovdekret nr. 331 af 30. august 1993, med ændringer, omdannet til lov ved lov nr. 427 af 29. oktober 1993, skal fortolkes således, at de i artikel 4 i tariffen i bilaget til dekret nr. 641 af 26. oktober 1972 fra republikkens præsident, som ændret ved samme artikel 61, omhandlede afgifter og gebyrer for registrering i selskabsregistret skal betales for årene 1985, 1986, 1987, 1988, 1989, 1990, 1991 og 1992 med 500 000 ITL for registreringen af stiftelsesdokumentet og med de nedenfor angivne faste årlige beløb for registrering af andre selskabsdokumenter for hvert år fra 1985 til 1992:

a) for aktieselskaber og kommanditaktieselskaber 700 000 ITL

b) for anpartsselskaber 400 000 ITL

c) for andre selskaber 90 000 ITL.

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

23. Ved denne bestemmelse blev der således med tilbagevirkende kraft for tiden 1985-1992 for det første indført et fast beløb for registrering af selskabets stiftelsesdokument og for det andet fastsat et fast årligt gebyr for andre registreringer, hvis størrelse afhænger af selskabsformen.

2. Bestemmelser vedrørende renter

24. For så vidt angår lovbestemmelser vedrørende renter er følgende tre bestemmelser af betydning for nærværende sag:

13 — Jf. den i fodnote 4 anførte praksis.
14 — GURI, tillæg nr. 302 af 29.12.1998.

artikel 11 i lov nr. 448/98, lov nr. 29 af 29. januar 1961 (herefter »lov nr. 29/61«) samt codice civile.

25. Artikel 11, stk. 3, i lov nr. 448/98 bestemmer:

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

26. Som anført af Corte d'appello di Roma i forelæggelseskendelsen er dette ensbetydende med en morarente på 2,5% p.a. (ifølge den sats, der var gældende pr. 1.1.1999, datoen for lov nr. 448/98's ikrafttræden). Denne rentesats er imidlertid betydeligt lavere end den, der gælder ifølge den — flere gange ændrede — lov nr. 29/61 om tilbagebetaling af afgifter, der er erlagt med urette.

27. Artikel 1 i lov nr. 29/61 bestemmer:

»Af gebyrer og omsætningsafgifter, der skal erlægges til staten, svares der morarenter med 3% pr. halvår, i hvilken forbindelse der tages hensyn til hver udløben periode.«

28. Artikel 5 i lov nr. 29/61 bestemmer:

»Såfremt det følger af en forvaltnings- eller domstolsafgørelse, at beløb, som er erlagt i form af gebyrer eller omsætningsafgifter, er betalt med urette, har den afgiftspligtige krav på morarente af det pågældende beløb fra datoen for fremsættelsen af kravet om tilbagebetaling med den i artikel 1 fastsatte sats.«

29. Ifølge oplysninger fra henholdsvis Corte d'appello di Roma og Kommissionen fremkommer der følgende rentesatser, når henses til de pågældende renteændringer: 1985-1988: 6% pr. halvår (svarende til 12% p.a.), 1988-1993: 4,5% pr. halvår (svarende til 9% p.a.), 1994-1996: 3% pr. halvår (svarende til 6% p.a.) og fra 1997: 2,5% pr. halvår (svarende til 5% p.a.).

30. Rentebestemmelser findes endvidere i codice civile. I henhold til artikel 2033 i codice civile vedrørende beløb, der objektivt ikke skyldes, haves der følgelig krav på lovbestemt rente fra sagsanlægget. Rentesatsen fremgår af den flere gange ændrede

artikel 1284 i codice civile. Den androg i perioden 1985-1990 5% p.a., 1990-1996 10% p.a., 1997-1998 5% p.a. og i 1999 2,5% p.a.

Den tilbagevirkende kraft, der er tillagt artikel 13, er nemlig i strid med retssikkerhedsprincippet. De faste beløb i artikel 11 i lov nr. 448/98 for registrering af andre selskabsdokumenter end stiftelsesdokumentet er endvidere ifølge Tribunale di Milano i strid med artikel 10 og artikel 12 i direktiv 69/335.

## III — Faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

A — *Sag C-216/99*

31. Riccardo Prisco Srl (herefter »Prisco«) fremsatte krav om tilbagebetaling af et beløb på 18 500 000 ITL, som selskabet med urette havde erlagt i gebyr for registrering i selskabsregistret, og/eller i form af skadeserstatning.

32. Amministrazione delle Finanze dello Stato nedlagde påstand om frifindelse i det hele, således at samtlige tilbagebetalingskrav, der omfattes af den treårige forældelsesfrist i artikel 13 i dekret nr. 641/72 for årlige gebyrer, fastslås at være uhjemlede og ubegrundede, og følgelig afvises.

33. Den forelæggende ret, Tribunale di Milano, finder, at det ikke er forældelsesfristen i artikel 13, men den almindelig forældelsesfrist, der skal finde anvendelse.

34. For virksomheder, som allerede har betalt et fast beløb, er der tale om en fordobling af et gebyr, som ikke skyldes. For virksomheder, som ikke har ladet registrering foretage, og som følgelig ikke skulle betale gebyr i henhold til de tidligere bestemmelser, udgør det nye gebyr et gebyr, som ikke modsvares af en ydelse fra staten.

35. Den 15. maj 1999 besluttede Tribunale di Milano at forelægge Domstolen en anmodning om præjudiciel afgørelse.

B — *Sag C-222/99*

36. Tribunale di Roma dømte Finansministeriet til at tilbagebetale virksomheden CASER SpA (herefter »CASER«), Milano, et beløb på 78 000 000 ITL, med tillæg af lovbestemt rente fra sagens anlæg (den 13.10.1992) og indtil beløbet fuldt ud var

tilbagebetalt. CASER havde betalt det tilbagebetalingspligtige beløb i tiden 1985-1992 som gebyrer for den årlige fornyelse af den oprindelige registrering i selskabsregistret.

37. Gebyret for fornyelse androg 5 mio. ITL årligt i 1985, 1986 og 1987, 15 mio. ITL i 1988 og 12 mio. årligt i perioden 1989-1992. Gebyret var omfattet af den tarif, som var optaget som bilag til dekret nr. 641/72, og som i de følgende år blev reguleret ved forskellige lovbestemmelser.

38. Ministeriet appellerede afgørelsen til Corte d'appello di Roma med påstand om, at det blev fastslået, at artikel 11 i lov nr. 448/98 finder anvendelse. Denne ville automatisk begrænse CASER's krav på såvel fuld tilbagebetaling af gebyrer, der med urette var betalt i tiden 1985-1992, som på betaling af renter af dette beløb.

39. CASER henviste for så vidt angår artikel 11, stk. 1 og 2, i lov nr. 448/98 til, at lovgiver ved denne foranstaltning, der har karakter af en fortolkningsregel, har indført en skjult nyregulering vedrørende de foregående år (hvorved der fastsættes faste beløb for den årlige registrering af de forskellige selskabsdokumenter i stedet for det ophævede gebyr for fornyelse af registreringen).

40. For det andet gjorde CASER med henvisning til artikel 11, stk. 3, i lov nr. 448/98 gældende, at der var tale om en tilsidesættelse af det fællesskabsretlige forbud mod forskelsbehandling.

41. Corte d'appello di Roma har anført, at national retspraksis vedrørende fortolkningen af artikel 11 i lov nr. 448/98 indeholder to modstående opfattelser. Ifølge den ene taler vanskeligheden ved at opgøre omkostningerne ved den registreringsydelse, selskaberne har modtaget, og de lave faste beløb, der er fastlagt i den nye lovgivning, entydigt for, at de nye gebyrer har karakter af »vederlag«, og at de dermed er i overensstemmelse med artikel 12, litra e), i direktiv 69/335. Heroverfor står den opfattelse, at der er tale om omkostninger ved tidligere registreringer, som følgelig let kan opgøres, tillige med den omstændighed, at staten ikke har foretaget nogen beregning af disse omkostninger, hvilket taler imod, at disse nye faste gebyrer har karakter af vederlag.

42. Corte d'appello di Roma konkluderer, at bestemmelsen i artikel 11 i lov

nr. 448/98 — således som den anvendes i praksis på registreringsydelser i forhold til selskaberne i årene 1985-1992 — ganske vist er blevet vedtaget med henblik på at overholde fællesskabsretten, men i realiteten dog fortsat kan være i strid med de fællesskabsretlige regler, således som disse fremgår af Domstolens praksis. Dette gælder såvel med hensyn til de faste gebyrer for den første registrering og registreringen af de øvrige selskabsdokumenter som med hensyn til bestemmelsen i artikel 11 om renter af beløb, som staten skal tilbagebetale til selskaberne.

43. På baggrund af de principper, der er fastslået i Ponente Carni-dommens præmis 42 og 43, kan artikel 11, stk. 1, i lov nr. 448/98 ifølge Corte d'appello di Romas opfattelse være i strid med fællesskabsretten, idet der ikke er foretaget en forudgående beregning af de faktiske omkostningselementer ved de enkelte registreringshandlinger; en sådan beregning er i sagens natur enkel, idet de forskellige relevante omkostningselementer (antallet af ansatte og deres indplacering, tidsforbrug, direkte udgifter osv.) ikke angår en — objektivt usikker — forventning om fremtiden, men derimod en afsluttet periode, nemlig årene 1985-1992, og følgelig angår omkostninger, der kan beregnes med sikkerhed.

44. Med hensyn til spørgsmålet om renter af de beløb, der skal tilbagebetales til selskaberne, henviser Corte d'appello di Roma på ny til de divergerende opfattelser, der hersker i italiensk retspraksis vedrørende fortolkningen af artikel 11, stk. 3, i lov nr. 448/98. Corte d'appello di Roma sammenligner endvidere rentesatserne ifølge lov nr. 29/61 med dem, der følger af artikel 2033 i codice civile.

45. Den 12. maj 1999 besluttede Corte d'appello di Roma at forelægge en præjudiciel anmodning for Domstolen.

## IV — De præjudicielle spørgsmål

46. I sag C-216/99 anmoder Tribunale di Milano Domstolen om at besvare følgende spørgsmål:

»1) Er retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af borgerne — hvorefter medlemsstaterne, som Domstolen har fastslået i dommen af 21. juni 1988 [15] i sag 257/86 og i andre domme, på et EF-reguleret område er forpligtet til at udforme deres retsregler så utvetydigt, at de berørte personer sættes i stand til på tilstrækkeligt klar og tydelig måde at kende deres rettigheder og

15 — Kommissionen mod Italien, Sml. s. 3249.

forpligtelser, og domstolene i stand til at sikre iagttagelsen heraf — og det fællesskabsretlige proportionalitetsprincip til hinder for, at medlemsstaten påberåber sig nationale bestemmelser om rettighedsfortabelse på grund af passivitet som dem, der fremgår af bestemmelsen i artikel 11, stk. 2, i lov nr. 448 af 23. december 1998, sammenholdt med artikel 13, stk. 2, i dekret nr. 641/1972 fra republikkens præsident, idet det tages i betragtning, at den nævnte artikel 11 med tilbagevirkende gyldighed har udvidet den frist på tre år, efter hvis udløb rettighederne fortabes, til også at omfatte betalt, men ikke skyldig skat, hvorimod denne frist i den nævnte artikel 13, stk. 2 — på grundlag af den egentlige betydning af de ord, der er anvendt i sammenhængen — udtrykkeligt var begrænset til det tilfælde, hvor der var tale om »tilbagebetaling af skatter betalt ved en fejltagelse«, således at ikke blot de berørte personer, men også alle de retter, der tager stilling til realiteten, tilskyndes til at fortolke bestemmelserne på denne måde?

2) Skal bestemmelserne i artikel 10 og artikel 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/335/EØF [16] fortolkes således, at de er til hinder for, at der indføres en national bestemmelse som den, den italienske lovgiver har indført ved artikel 11, stk. 1 og 2, i lov nr. 448/1998, hvorefter der — a posteriori — i de beløb, der skal tilbagebetales, fordi de er erlagt i årlig afgift i urigtig formening om skyld, skal fratrækkes et fast beløb for registrering af selskabsdokumenterne i handelsregistret (dengang justitskontorernes registre), for hvilken hvert selskab allerede havde betalt en afgift fastsat i de nationale bestemmelser? Sammenfattende ønskes det — på baggrund af det nævnte direktiv — oplyst, om den nationale lovgiver a posteriori og ved en såkaldt fortolkende lov må fordoble allerede betalte afgifter.«

47. I sag C-222/99 anmoder Corte d'appello di Roma Domstolen om at besvare følgende spørgsmål:

»1) Kan i forbindelse med et selskabs søgsmål ved italienske domstole med påstand om tilbagebetaling af gebyrer (»tassa di concessione governativa«), der er betalt i årene 1985-1992 i henhold til love, der var i strid med artikel 10 i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 [17] (jf. Domstolens dom af 20.4.1993 i de forenede sager C-71/91 og C-178/91 [Ponente Carni] [18] ), den senere indførte bestemmelse i artikel 11, stk. 1, i lov nr. 448 af 23. december 1998, der med tilbagevirkende gyldighed fastsætter det engangsbeløb, der skal betales for registrering af et selskabs stiftelses-

16 — EFT 1969 II, s. 405.

17 — EFT 1969 II, s. 405.

18 — Anført ovenfor i fodnote 3.

dokument til 500 000 ITL og de beløb, der skal betales for registrering af andre selskabsdokumenter til forskellige faste beløb (på mellem 750 000 og 90 000 ITL afhængigt af selskabstypen), antages at være i overensstemmelse med de fællesskabsretlige principper og den fortolkning af nævnte direktiv, som Domstolen har fastlagt i dommen af 20. april 1993 i de forenede sager C-71/91 og C-178/91?

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

2) Er, uafhængigt af spørgsmålet om, hvorvidt de beløb, som den italienske stat opkræver i henhold til artikel 11, stk. 1, i lov nr. 448 fra 1998, udgør et vederlag, den lovbestemte rente, som staten skal betale af de afgiftsbeløb, der skal tilbagebetales til selskaberne efter den udtrykkelige bestemmelse herom i artikel 11, stk. 3, med virkning fra tilbagebetalingskravets fremsættelse og med en årlig rentesats, der konkret er fastsat til 2,5%, og som dermed er lavere end de satser, der generelt gælder vedrørende renter af afgiftsbeløb, der er betalt i urigtig formening om skyld, ifølge artikel 1 og 5 i lov nr. 29 af 29. januar 1961 (med senere ændringer), eller for så vidt angår tilbagebetaling af beløb, der objektivt ikke skyldtes, ifølge artikel 2033 i codice civile, efter princippet om ækvivalens mellem de to retsordener (den nationale og den fællesskabsretlige) for så vidt angår den beskyttelse, som borgerne har krav på, og efter effektivitetsprincippet for udøvelsen af de rettigheder, der er tillagt ved fællesskabsretten, lovlig? De to nævnte princippers gyldighed er gentagne gange blevet fremhævet af Domstolen i dommene af 15. september 1998 i Spac-sagen (sag C-260/96), Edis-sagen (sag C-231/96) og Ansaldo Energia m.fl.-sagen (forenede sager C-279/96, C-280/96 og C-281/96)«.

## V — Formaliteten med hensyn til spørgsmålene

48. De præjudicielle spørgsmål behandler på forskellig vis spørgsmålet om national rets forenelighed med fællesskabsretten. I denne forbindelse skal jeg bemærke, at

Domstolen under en præjudiciel procedure i henhold til artikel 234 EF ikke er kompetent til at træffe afgørelse om foreneligheden af en national foranstaltning med fællesskabsretten. Domstolen er dog beføjet til at forsyne den nationale ret med alle under fællesskabsretten henhørende fortolkningsbidrag, som gør det muligt for denne ret at vurdere spørgsmålet om forenelighed med henblik på at afgøre den indbragte sag [19].

## VI — Fortolkningen af artikel 10 og 12 i direktiv 69/335

49. Det første spørgsmål, der er forelagt af Corte d'appello di Roma i sag C-222/99, og det andet spørgsmål, der er forelagt af Tribunale di Milano i sag C-216/99, vedrører fortolkningen af artikel 10 og 12 i direktiv 69/335 i relation til spørgsmålet om, hvorvidt de faste beløb, der er fastsat i artikel 11, stk. 1, i lov nr. 448/98 er forenelig hermed.

### A — *Parternes argumenter*

50. Prisco og CASER henviser for det første for så vidt angår den omtvistede periode (1985-1992) til, at selskaberne måtte betale flere gebyrer, bl.a. såkaldte »diritti di cancelleria« (sekretariatsafgifter), hver gang de lod et selskabsdokument, der er omfattet af codice civile, registrere i selskabsregistret. De i denne sag omhandlede gebyrer har således efter selskabernes opfattelse måttet erlægges ud over den kapitaltilførselsafgift, der er omhandlet i artikel 2-9 i direktiv 69/335, og ud over afgifter, der har karakter af vederlag, og som er tilladt i henhold til direktivets artikel 12, stk. 1, litra e), for de samme transaktioner og registreringer.

51. For så vidt angår det gebyr, der er indført for registrering af stiftelsesdokumentet, har Prisco og CASER gjort gældende, at vederlaget for den tjenesteydelse, der er udført i forbindelse med registreringen i registret, allerede er omfattet af sekretariatsafgifterne. De har i den forbindelse fremlagt en beregning med henblik på at godtgøre, at de 8 000 ITL, der blev opkrævet i perioden 1985-1992, rigeligt dækker omkostningerne ved disse tjenesteydelser.

52. Subsidiært har Prisco og CASER gjort gældende, at inden gebyret for registreringen af stiftelsesdokumentet blev fastsat for registreringer, der fandt sted i perioden 1985-1992, skulle der være foretaget en beregning af omkostningerne ved den tjenesteydelse, der i denne periode blev udført i forbindelse med registreringen af dette dokument. Ifølge Prisco og CASER er et beløb på 500 000 ITL alt for højt, idet de 8 000 ITL, der er opkrævet i form af

19 — Dom af 30.4.1998, forenede sager C-37/96 og C-38/96, Sodiprem m.fl., Sml. I, s. 2039, præmis 22, og af 12.7.2001, sag C-399/98, Ordine degli Architetti m.fl., Sml. I, s. 5409, præmis 48.

sekretariatsafgifter, allerede er tilstrækkelige. De har tilføjet, at Domstolen i Fantask-dommen udtalte, at der ved en fastsættelse af et fast beløb særligt skal tages hensyn til antallet af ansatte og deres kvalifikationer, den tid, de ansatte anvender, samt til de forskellige direkte udgifter, der er nødvendige til gennemførelse af dispositionen. Prisco og CASER har anført, at sådanne principper ikke er blevet overholdt i den foreliggende sag. I øvrigt er der tale om de samme — om end nedsatte — gebyrer, som Domstolen i Ponente Carnidommen fastslog var i strid med fælleskabsretten.

53. Med hensyn til det faste årlige gebyr, der er indført for registreringen af andre dokumenter end stiftelsesdokumentet, har Prisco og CASER henvist til Domstolens dom i Denkavit Internationaal m.fl.-sagen [20], hvorefter direktivets artikel 10, litra c), er til hinder for afgifter, der opkræves på grund af formaliteter, der skyldes selskabets juridiske karakter, dvs. på grund af dets egenskab af middel til at tilføre kapital.

54. Ifølge Prisco og CASER er der ingen tvivl om, at gebyrerne for registrering af andre selskabsdokumenter end stiftelsesdokumentet vedrører en formalitet, der skyldes de berørte selskabers retlige form. Endvidere kan den omstændighed, at direktivets artikel 10, litra c), omhandler »indregistrering eller andre formaliteter, der går forud for udøvelse af en virksomhed«, ikke med føje påberåbes til støtte for, at de gebyrer, der skal erlægges for registreringen af andre dokumenter end stiftelsesdokumentet, ikke er omfattet af forbuddet i den nævnte bestemmelse. I Fantask m.fl.-dommen har Domstolen således præciseret, at de formaliteter, bestemmelsen omhandler, er alle de formaliteter, som selskaber skal overholde, ikke alene for at kunne påbegynde udøvelsen af deres virksomhed, men også med henblik på deres fortsatte udøvelse. Det er endvidere Priscos og CASER's opfattelse, at det faste gebyr, der med tilbagevirkende kraft er indført for registreringen af andre dokumenter end stiftelsesdokumentet i perioden 1985-1992, ikke kan antages at være en afgift, der har karakter af vederlag, og som er tilladt i henhold til direktivets artikel 12, stk. 1, litra e), idet det pågældende gebyr også opkræves, selv om der ikke faktisk er foretaget nogen registrering i de pågældende år, ligesom de påførte udgifter allerede er dækket af sekretariatsafgifterne. Selskaber, som faktisk har ladet registrere andre dokumenter end stiftelsesdokumentet i perioden 1985-1992, kan komme til at betale for registreringen tre gange, nemlig for det første i form af de gebyrer, der oprindeligt var gældende, dernæst i form af sekretariatsafgifterne og endelig i form af det faste gebyr, der er indført med tilbagevirkende kraft.

55. Såfremt Domstolen måtte fastslå, at sidstnævnte gebyr alligevel har karakter af vederlag, har Prisco og CASER understre-

20 — Dom af 11.6.1996, sag C-2/94, Denkavit Internationaal m.fl., Sml. I, s. 2827.

get, at gebyrets størrelse er blevet fastsat, uden at der som bemærket af Corte d'appello di Roma forinden er foretaget en fastsættelse eller en beregning af omkostningerne ved den tjenesteydelse, der udføres for selskaberne.

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

57. Efter den italienske regerings opfattelse svarer den nye ordning, der er indført med tilbagevirkende gyldighed for at undgå, at der ikke betales noget vederlag for registreringer, der er foretaget i perioden 1985-1992, til de principper, der er opstillet i Ponente Carni-dommen. For det første fører ordningen ikke til, at der opkræves vederlag to gange for én og samme tjenesteydelse. For det andet skal det faste årlige gebyr, der med tilbagevirkende kraft er indført for registrering af andre dokumenter end stiftelsesdokumentet, kun betales i et bestemt år, såfremt der i det pågældende år faktisk er foretaget sådanne registreringer. For det tredje kræves det ikke efter direktiv 69/335, at der skal være en sammenhæng mellem den skønsmæssigt fastsatte størrelse af de gebyrer, der kræves betalt, og de faktiske omkostninger, myndighederne afholder i forbindelse med den særlige tjenesteydelse til et selskab. Et krav om, at der skal være en sådan sammenhæng, ville således være ensbetydende med, at der ikke må fastsættes afgifter på skønsmæssigt grundlag, hvilket Domstolen imidlertid anerkendte i Ponente Carni- og Fantask m.fl.-dommene. For så vidt angår de foreliggende sager er størrelsen af de gebyrer, der kræves betalt, rimelig og svarer gennemsnitligt til de afgifter, der i andre medlemsstater opkræves for sådanne formaliteter.

58. Som svar på et skriftligt spørgsmål fra Domstolen oplyste den italienske regering, at sekretariatsafgifterne dækker de omkostninger, der er forbundet med myndighedens registreringer i selskabsregistret.

59. Den italienske regering har endvidere anført, at en virksomhed, der i perioden 1985-1992 har betalt gebyrer for registrering af andre dokumenter end stiftelsesdokumentet, har krav på at få dem tilbagebetalt.

60. Under retsmødet henviste den italienske regering til en dom afsagt af Corte suprema di cassazione, hvorefter det faste

gebyr kun skulle betales, såfremt der faktisk var foretaget registreringer. Endelig imødegik den italienske regering Kommissionens opfattelse, hvorefter kun sekretariatsafgifterne er lovmedholdelige. Det er nemlig ifølge regeringen ikke klart, hvorfor kun det tidsmæssigt ældre gebyr skulle være lovligt, når dertil kommer, at dette udgjorde en brøkdel af det beløb, der var fastsat i artikel 11 i lov nr. 448/98.

61. Kommissionen har med hensyn til det gebyr, der med tilbagevirkende kraft er indført for registreringen af stiftelsesdokumentet, anført, at der ikke er tvivl om, at det pågældende gebyr er omfattet af forbuddet i direktivets artikel 10, litra c), medmindre det er tilladt i henhold til direktivets artikel 12, stk. 1, litra e).

62. Kommissionen har i denne forbindelse i sit skriftlige indlæg anført, at en medlemsstat kun overholder disse betingelser, såfremt gebyrerne er »rimelige«. Med henvisning til en sammenlignende undersøgelse af gebyrerne for registrering i tolv medlemsstater, som blev foretaget i forbindelse med Ponente Carni-sagen, og som efterfølgende er blevet ajourført, har Kommissionen i sit skriftlige indlæg gjort gældende, at det beløb på 500 000 ITL, som i medfør af artikel 11 i lov nr. 448/1998 blev opkrævet for registreringen af stiftelsesdokumentet i perioden 1985-1992, er rimelig. Kommissionen konkluderer følgelig i sit skriftlige indlæg, at det gebyr, der med tilbagevirkende kraft er fastsat for registrering af stiftelsesdokumentet ikke er i strid med direktiv 69/335.

63. Under retsmødet koncentrerede Kommissionen derimod sit indlæg om, hvad den betegnede som princippet om forbud mod dobbelt vederlag for én og samme ydelse. Dette princip, der er udviklet i Domstolens praksis [21] vedrørende afgifter med tilsvarende virkning som omhandlet i EF-traktatens artikel 9 og 12 (nu artikel 23 EF og 25 EF), kan ifølge Kommissionen anvendes analogt på problemstillingen med hensyn til de her omtvistede gebyrer.

64. Ifølge Kommissionen skal Domstolen endvidere give den nationale domstol oplysning om de kriterier, på grundlag af hvilke denne kan træffe afgørelse om, hvilke af de tre gebyrer (sekretariatsafgifter, registreringsgebyr eller det faste gebyr, der er indført med tilbagevirkende kraft), som selskaberne havde betalt, der herefter er udtryk for et vederlag, og følgelig er det eneste lovlige gebyr, således at den sammenlignende undersøgelse herefter ikke længere er relevant.

65. I overensstemmelse hermed ændrede Kommissionen under retsmødet sin indstilling således, at det er dens opfattelse, at alene sekretariatsafgifterne er lovlige, og at artikel 11, stk. 1, i lov nr. 448/98 ikke er forenelig med artikel 10, litra c), i direktiv 69/335, idet de er udtryk for et nyt vederlag

21 — Dom af 21.3.1991, sag C-209/89, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 1575.

for samme ydelse, nemlig registreringen af stiftelsesdokumentet, der som sådan er retsstridig. Et gebyrs lovlighed afhænger imidlertid ikke af, om det tidsmæssigt er betalt først.

66. For så vidt angår det faste årlige gebyr for registreringen af andre dokumenter end stiftelsesdokumentet, har Kommissionen, i det væsentlige af de samme grunde som Prisco og CASER, anført, at dette gebyr også er omfattet af artikel 10, litra c), i direktiv 69/335, og at det ikke kan falde ind under undtagelsen i direktivets artikel 12, stk. 1, litra e), for afgifter, der har karakter af vederlag. Kommissionen har nærmere anført, at ordningen kan føre til, at et selskab kommer til at betale gebyrer, selv om der ikke er udført nogen tjenesteydelse overhovedet, eller til, at selskabet kommer til at betale for den samme tjenesteydelse to eller måske endda tre gange. Dette er en følge af, at gebyret uden videre skal betales, også selv om der ikke er foretaget en registrering af noget dokument i det pågældende år, af sekretariatsafgifterne, samt af, at der allerede er betalt gebyrer, såfremt der i medfør af den oprindeligt gældende gebyrordning er foretaget registreringer.

B — *Stillingtagen*

67. Under hensyn til bestemmelsen i artikel 11 i lov nr. 448/98, der er baggrunden for tvisterne i hovedsagerne, skal der i det følgende sondres mellem registreringen af stiftelsesdokumentet, dvs. selskabskontrakten, og registreringen af andre selskabsdokumenter.

1. Registrering af stiftelsesdokumentet

68. Det skal for det første undersøges, om det faste gebyr, der er fastsat ved artikel 11 i lov nr. 448/98, udgør en afgift i direktiv 69/335's forstand. Det skal dernæst undersøges, om dette gebyr er omfattet af forbuddet i direktivets artikel 10, eller om det er omfattet af undtagelsen i direktivets artikel 12, stk. 1, litra e), dvs. at der er tale om en afgift, der har karakter af et vederlag.

a) Det principielle forbud

69. Artikel 10, litra a), i direktiv 69/335 indeholder et forbud mod, at medlemsstaterne opkræver andre skatter eller afgifter af de i artikel 4 anførte dispositioner, bortset fra kapitaltilførselsafgiften.

70. For så vidt angår den retlige vurdering af artikel 11 i lov nr. 448/98 må det fastslås, at det deri fastsatte faste gebyr

skal betales af selskaber, der bl.a. lader stiftelsesdokumentet registrere i selskabsregistret. Der er således tale om et registreringsgebyr, som opkræves af staten for en disposition, der er omfattet af artikel 4, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335, og som tilfalder staten [22]. Det skal følgelig kvalificeres som en afgift i direktivets forstand.

71. I Ponente Carni-dommen fastslog Domstolen, »at de forskellige gebyrer og afgifter, der opkræves som følge af registreringen af et kapitalselskab, er omfattet af ovennævnte bestemmelsers anvendelsesområde og [må] principielt ikke [...] opkræves, medmindre andet fremgår af undtagelsesbestemmelserne i artikel 12« [23].

b) Undtagelse: Afgifter, der har karakter af vederlag

72. Afgifter, som har karakter af vederlag, og som er tilladte ifølge artikel 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/335 adskiller sig ifølge Domstolens praksis [24] fra skatter og afgifter, der er forbudt i henhold til artikel 10, idet deres størrelse beregnes på grundlag af omkostningerne ved den erlagte tjenesteydelse.

73. Herved kræves, at der er sammenhæng mellem beløbets størrelse og de reelle omkostninger, der er forbundet med en bestemt tjenesteydelse. Ifølge denne praksis skal gebyret beregnes »på grundlag af omkostningerne ved den disposition, den er modydelse for« og ikke »på grundlag af samtlige drifts- og investeringsomkostninger for den forvaltningsgren, der forestår dispositionen«.

74. Da det for en række dispositioner, som f.eks. registrering af et selskab, er vanskeligt at opgøre omkostningerne ved dispositionen, anerkendes det i denne retspraksis [25], at omkostningerne kan fastsættes til et fast beløb. Ifølge denne praksis skal en sådan fastsættelse imidlertid »ske på rimeligt grundlag, idet der særlig tages hensyn til antallet af ansatte og deres kvalifikationer, den tid, de ansatte anvender, samt til de forskellige direkte udgifter, der er nødvendige til gennemførelse af dispositionen«.

75. Ifølge Fantask m.fl.-dommen [26] har en medlemsstat ved beregningen af afgiften på grundlag af omkostningerne i forbindelse

22 — Jf. vedrørende disse kriterier dom af 21.6.2001, sag C-206/99, SONAE, Sml. I, s. 4679, præmis 25.

23 — Anført ovenfor i fodnote 3, præmis 30.

24 — Ponente-Carni-dommen, anført ovenfor i fodnote 3, præmis 41 og 42, og SONAE-dommen, anført ovenfor i fodnote 22, præmis 32.

25 — Dom af 26.9.2000, sag C-134/99, IGI, Sml. I, s. 7717, præmis 27, og SONAE-dommen, anført ovenfor i fodnote 22, præmis 33.

26 — Anført ovenfor i fodnote 7, præmis 30.

med den erlagte tjenesteydelse — hvilket er den eneste tilladte metode til beregning af en afgift, der har karakter af vederlag som omhandlet af direktiv 69/335 — ikke alene ret til at tage hensyn til de drifts- og lønomkostninger, som direkte er forbundet med udførelsen af de registreringer, afgifterne er modydelsen for, men også til den del af generalomkostningerne for den pågældende myndighed, som kan henføres til registreringerne.

76. I denne forbindelse skal Kommissionens opfattelse, hvorefter alene sekretariatsafgifterne er lovlige, efterprøves. For så vidt som Kommissionen herved henviser til retspraksis med hensyn til, hvad Kommissionen kalder forbud mod dobbelt vederlag, fremgår det alene af denne retspraksis, at en medlemsstat ikke må kræve vederlag flere gange for én og samme ydelse.

77. I modsætning til Kommissionens opfattelse kan det derimod ikke af retspraksis vedrørende afgifter med tilsvarende virkning udledes, at vederlaget alene må omfatte én afgift.

78. Af dommen i sagen Kommissionen mod Italien, som Kommissionen har henvist til, må det derimod snarere udledes, at medlemsstaterne har ret til selv at foretage den nærmere udformning.

79. Domstolen fandt således, at der forelå en tilsidesættelse af fællesskabsretten derved, at »det samlede vederlag, der opkræves hos de pågældende virksomheder, i visse tilfælde og nogle gange i betydeligt omfang kan overstige de udgifter, som udførelsen af ydelsen ifølge den italienske regering belaster statskassen med« [27].

80. Genstanden for efterprøvelsen er følgelig det samlede vederlag, der opkræves. Og det kan også omfatte flere afgifter.

81. Dette resultat bekræftes af en anden dom, som Kommissionen har henvist til. I Immobiliare SIF-sagen skulle Domstolen nemlig tage stilling til, om en række registreringsafgifter — efter deres indhold — var forenelige med artikel 12, stk. 1, i direktiv 69/335. Den kom til det resultat, at »direktivets artikel 12 skal fortolkes således, at en medlemsstat [...] kan opkræve afgifter som f.eks. en registreringsafgift, en tinglysningsafgift og en matrikelafgift, idet de nævnte afgifter dog ikke må være højere end dem, der i den opkrævende medlemsstat opkræves i forbindelse med lignende dispositioner« [28].

82. Det følger heller ikke af direktiv 69/335, at der alene skulle kunne opkræves én enkelt afgift. Direktivets artikel 12,

27 — Den ovenfor i fodnote 21 anførte dom, præmis 14.

28 — Dom af 11.12.1997, sag C-42/96, Sml. I, s. 7089, præmis 38.

stk. 1, litra e), fastsætter nemlig ikke yderligere betingelser for så vidt angår de i henhold til denne bestemmelse tilladte afgifter, og foreskriver navnlig ikke disses nærmere udformning. Når henses til, at der er tale om et direktiv, er det overladt medlemsstaterne at bestemme, hvorledes de vil opkræve disse afgifter. Direktivet forpligter på ingen måde medlemsstaterne til, at det skal ske i form af én enkelt afgift.

83. Det fremgår af den relevante retspraksis vedrørende direktiv 69/335, at det afgørende kriterium er og bliver princippet om, at afgiften som sådan (dvs. også ved flere afgifter) størrelsesmæssigt skal svare til omkostningerne. Ifølge den retspraksis, som Kommissionen har henvist til, gælder dette også for afgifter med tilsvarende virkning. Også i denne forbindelse er de »faktiske omkostninger« ved »den pågældende ekspedition« afgørende [29].

84. Det skal undersøges, om »der i henhold til den omtvistede italienske ordning i visse tilfælde opkræves et vederlag, der står i misforhold til den ydelse, som udføres for de erhvervsdrivende, for så vidt ordningen medfører opkrævning af et antal gebyrer, der [...] overstiger de faktiske omkostninger, der er forbundet med kontrolekspeditionerne« [30].

29 — Dommen i sagen Kommissionen mod Italien, anført i fodnote 21, præmis 13.

30 — Dommen i sagen Kommissionen mod Italien, anført i fodnote 21, præmis 16.

85. Det følger heraf, at det skal undersøges, om det samlede beløb af de foreskrevne afgifter ligger under den afgørende grænse. Det er kun afgifter, der i relation til dette beløb overstiger denne grænse, der er stridende mod fællesskabsretten.

86. I denne forbindelse synes det tvivlsomt, om sekretariatsafgifterne i betragtning af deres beskedne størrelse på 8 000 ITL omfatter samtlige de omkostninger, som en medlemsstat kan kræve vederlag for.

87. Spørgsmålet, om det beløb på 500 000 ITL, der er fastsat ved artikel 11, stk. 1, i lov nr. 448/98, er i overensstemmelse med disse retningslinjer, skal undersøges på grundlag af anerkendte omkostningsberegningsmetoder.

2. Registrering af andre selskabsdokumenter

88. Som Prisco, CASER og Kommissionen med rette har anført, skal det for det første undersøges, om det ved artikel 11, stk. 1, i lov nr. 448/98 fastsatte faste årlige gebyr for registrering af andre selskabsdokumenter i grunden opfylder kriterierne i direktiv 69/335, og ikke alene, om de er størrelsesmæssigt begrundede.

89. Det skal således undersøges, om det faste gebyr er omfattet af forbuddet i artikel 10 i direktiv 69/335. Ifølge denne artikels litra c) må medlemsstaterne ikke opkræve andre skatter eller afgifter, bortset fra kapitaltilførselsafgiften, af »andre formaliteter [...] som et selskab kan underkastes på grund af dets juridiske karakter«. Dette forbud gælder følgelig for afgifter, der opkræves som følge af, at der er tale om et »middel til at tilføre kapital« [31].

90. Det faste årlige gebyr, der er fastsat ved artikel 11, stk. 1, i lov nr. 448/98, er en afgift, som det pågældende selskab skal betale »på grund af dets juridiske karakter«, idet de betingelser, der udløser gebyret, kun er til stede for så vidt angår selskaber, der har en bestemt retlig form.

91. Ifølge Domstolens praksis [32] gælder der tillige et forbud mod afgifter, der opkræves for opretholdelsen af indregistreringen, og som følgelig vedrører selskabets fortsatte bestående.

92. Selv om ordlyden af artikel 10, litra c), i direktiv 69/335 alene nævner »indregistrering eller andre formaliteter, der går forud for udøvelse af en virksomhed«, fremgår det af Domstolens praksis, at der også gælder et tilsvarende forbud mod afgifter i anledning af registreringer, der udgør »en forudsætning for udøvelsen og den fortsatte udøvelse af virksomheden« [33]. Denne retspraksis vedrørende kapitalforhøjelser kan anvendes analogt på registrering af andre selskabsdokumenter.

93. Den omstændighed, at den faste afgift for andre selskabsdokumenter opkræves årligt, ændrer ikke noget herved. Det følger nemlig af Ponente Carni-dommen, at også afgifter, der skal erlægges hvert år, er omfattet af forbuddet i artikel 10 i direktiv 69/335 [34].

94. En ordning som den, der er fastsat ved artikel 11, stk. 1, i lov nr. 448/98, udgør et sådant gebyr af registreringer, der er udtryk for »en forudsætning for udøvelsen og den fortsatte udøvelse af virksomheden«, og den er følgelig omfattet af forbuddet i artikel 10, litra c), i direktiv 69/335.

95. Et sådant gebyr er imidlertid lovligt, såfremt den opfylder betingelserne i artikel 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/335.

31 — Denkavit Internationaal m.fl. dommen, anført i fodnote 20, præmis 23, Fantask m.fl.-dommen, anført i fodnote 7, præmis 21, og dom af 18.1.2001, sag C-113/99, Herta Schmid, Sml. I, s. 471, præmis 21.

32 — Jf. Denkavit Internationaal m.fl.-dommen, anført i fodnote 20, præmis 27, for så vidt angår en sådan afgift og undtagelser derfra.

33 — Fantask m.fl.-dommen, anført i fodnote 7, præmis 22.

34 — Dommen anført i fodnote 3, præmis 31.

96. I denne forbindelse forekommer det hensigtsmæssigt at godtgøre dette ved hjælp af eksempler på de to kategorier: dels selskaber, der i perioden 1985-1992 lod registreringspligtige dokumenter registrere, dels selskaber, der ikke foretog registreringer. Ifølge artikel 11, stk. 1, i lov nr. 448/98 skal gebyret betales i begge tilfælde.

97. De selskaber, der i perioden 1985-1992 lod registreringer foretage, skulle allerede i medfør af den dagældende lovgivning svare gebyr. Dertil kom betaling af de såkaldte sekretariatsafgifter.

98. Såfremt disse selskaber nu også skal betale det faste gebyr, der er fastsat ved artikel 11, stk. 1, i lov nr. 448/98, tilmed hvert år, vil de blive afkrævet betaling for samme registrering tre gange.

99. Selskaber, der ikke havde registreringer at foretage i perioden 1985-1992, skulle ganske vist ikke i henhold til den tidligere nationale lovgivning betale gebyr, men skulle imidlertid i henhold til bestemmelsen i artikel 11, stk. 1, i lov nr. 448/98 betale det faste gebyr. Dette gebyr skulle følgelig også betales, såfremt der ikke er foretaget registreringer, dvs. også uden at der var leveret nogen ydelse.

100. Da der imidlertid ikke for så vidt angår selskaber, der ikke har ladet registreringer foretage, har fundet nogen registreringsformaliteter sted, har dette heller ikke kunnet medføre nogen konkrete omkostninger for forvaltningen, hvilket imidlertid ifølge Domstolens praksis [35] er en betingelse for, at der kan opkræves en afgift. I denne situation er der ikke tale om en individuel [36] eller konkret [37] tjenesteydelse som anført i retspraksis, som afgiften kunne være modydelse for.

101. For så vidt angår selskaber, der lod registreringer foretage, er det afgørende, om de forskellige afgifter, der er opkrævet, har karakter af en modydelse. Der kan kun kræves én modydelse for én og samme ydelse. Dette vederlag kan ganske vist bestå af flere afgifter, men det kræves imidlertid, at det modsvares af en tjenesteydelse, ligesom dets størrelse skal svare til denne tjenesteydelse.

102. Dette er ikke tilfældet. Det faste årlige gebyr, der er fastsat ved artikel 11, stk. 1, i lov nr. 448/98 svarer følgelig i det væsentlige til det gebyr, der allerede blev erklæret stridende mod fællesskabsretten i Ponente Carni-dommen, og kan ikke betragtes som »afgifter, der har karakter af vederlag« i

35 — Fantask m.fl.-dommen, anført i fodnote 7, præmis 31, IGI-dommen, anført i fodnote 25, præmis 31, og SONAE-dommen, anført i fodnote 22, præmis 34.

36 — Ponente Carni-dommen, anført i fodnote 3, præmis 37.

37 — Ponente Carni-dommen, anført i fodnote 3, præmis 42, og Fantask m.fl.-dommen, anført i fodnote 7, præmis 27.

den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/335.

103. Henset til, at det faste årlige gebyr, der er fastsat ved artikel 11, stk. 1, i lov nr. 448/98 er i strid med fællesskabsretten, er det ligeledes udelukket at fradrage et beløb svarende hertil i det beløb, der skal tilbagebetales til de berørte selskaber.

3. Konklusion

104. Artikel 10, litra c), og artikel 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/335 skal herefter fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at der med tilbagevirkende kraft fastsættes et gebyr for registrering af stiftelsesdokumentet i selskabsregistret, såfremt gebyrets størrelse beregnes på grundlag af de med registreringen forbundne omkostninger, der skønsmæssigt vil kunne fastsættes til et bestemt beløb.

105. Artikel 10, litra c), og artikel 12, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335 skal fortolkes således, at de er til hinder for en ordning som den, hovedsagen angår, og hvorefter der med tilbagevirkende kraft fastsættes et fast årligt gebyr for registrering af andre selskabsdokumenter, i det omfang et sådant gebyr ikke har sammenhæng med omkostningernes størrelse.

VII — Den præklusive frist

106. Tribunale di Milanos første spørgsmål i sag C-216/99 vedrører foreneligheden med fællesskabsretten af den ved artikel 11, stk. 2, i lov nr. 448/98 og artikel 13 i dekret nr. 641/72 fastsatte præklusive frist på tre år.

A — *Parternes argumenter*

107. Prisco erindrer om, at Domstolen i Edis-dommen sondrede mellem den situation, der forelå i den sag, og den, der forelå i Barra-sagen[38] og i Deville-sagen[39]. På grundlag af de to sidstnævnte domme konkluderer Prisco, at en medlemsstat ikke må udstede bestemmelser, hvori der med hensyn til tilbagesøgning af en afgift, som ved dom afsagt af Domstolen er erklæret uforenelig med fællesskabsretten, fastsættes betingelser, der konkret vedrører den

38 — Dom af 2.2.1988, sag 309/85, Sml. s. 355.
39 — Dom af 29.6.1988, sag 240/87, Sml. s. 3513.

pågældende afgift, og som er mindre gunstige end dem, der uden sådanne betingelser ville have været gældende med hensyn til kravet om tilbagebetaling af den pågældende afgift.

108. Prisco har understreget, at de bestemmelser i artikel 13 i dekret nr. 641/72, som Domstolen tog stilling til i Edis-dommen, både var vedtaget forud for Ponente Carni-dommen og ikke specielt vedrørte de omtvistede gebyrer, hvorfor det ovennævnte princip ikke fandt anvendelse.

109. Artikel 11 i lov nr. 448/1998, der er omtvistet i hovedsagen, er derimod vedtaget efter Ponente Carni- og Edis-dommene. Bestemmelsen omhandler specielt de gebyrer, der som følge af den pågældende dom er erklæret uforenelige med fællesskabsretten. Dertil kommer, at artikel 11 er til hinder for, at de nationale retsinstanser kan fortolke artikel 13 i dekret nr. 641/72 således, at sidstnævnte bestemmelse kun omhandler gebyrer, der er betalt som følge af en materiel fejl, men ikke dem, som kræves tilbagebetalt som følge af, at de er uforenelige med fællesskabsretten. Artikel 11, stk. 2, i lov nr. 448/98 ændrer for så vidt retsstillingen, idet bestemmelsen udtrykkeligt bekræfter en blandt flere opfattelser, som er kommet til udtryk i retspraksis og i litteraturen. Ifølge artikel 11 er betingelserne for godtgørelsen endvidere mindre gunstige end ifølge codice civile.

110. Deraf følger, at artikel 11 i lov nr. 448/98 ikke respekterer det ækvivalensprincip, der blev opstillet i Barra- og Deville-dommene. Bestemmelsen respekterer endvidere ikke princippet om retssikkerhed, beskyttelse af den berettigede forventning og proportionalitetsprincippet, navnlig fordi bestemmelsen har tilbagevirkende kraft. Endvidere var den præklusive frist på tre år, der blev indført ved bestemmelsen, for længst udløbet, for så vidt som de sidste gebyrer, der kræves tilbagebetalt, blev betalt i 1992.

111. Det er endvidere Priscos opfattelse, at en fortolkning af de italienske bestemmelser er et nødvendigt præliminært spørgsmål i relation til spørgsmålet om, hvorvidt bestemmelserne er forenelige med fællesskabsretten. Prisco har endelig afvist den opfattelse, at den foreliggende sag ikke indeholder nye omstændigheder i forhold til Fantask m.fl.- Edis- og Ansaldo Energia m.fl.-sagerne.

112. Den italienske regering har anført, at der ved artikel 11 i lov nr. 448/98 på ingen måde er sket en udvidelse af anvendelsesområdet for den præklusive frist på tre år til også at omfatte de tilfælde af tilbagebetaling af afgifter mv., som den pågældende artikel omhandler. Efter regeringens opfattelse følger en sådan frist allerede af artikel 13 i dekret nr. 641/72, således som Corte suprema di cassazione har fortolket denne bestemmelse. Den italienske regering har henvist til, at spørgsmålet om bestemmelsens rækkevidde er et rent nationalt retsspørgsmål, som Domsto-

len ikke har kompetence til at afgøre. Den italienske regering har endvidere understreget, at retstilstanden er uforandret i forhold til den, Domstolen behandlede i Edis-, Spac- og Ansaldo Energia m.fl.-sagerne, hvor Domstolen fastslog, at fællesskabsretten ikke er til hinder for, at en medlemsstat afskærer tilbagebetalingskrav vedrørende afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, under henvisning til en national forældelsesfrist på tre år, som er en undtagelse fra den almindelige ordning, der gælder med hensyn til søgsmål med påstand om tilbagebetaling mellem private. Dette forudsætter imidlertid, at ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet respekteres.

113. Kommissionen har anført, at problemet med hensyn til en eventuel tilsidesættelse af retssikkerhedsprincippet og af princippet om beskyttelse af private i højere grad opstår i relation til artikel 13 i dekret nr. 641/72 end i relation til artikel 11 i lov nr. 448/98, og at dette spørgsmål i højere grad vedrører national ret end fællesskabsretten.

114. Af Edis-, Aprile-[40] og Dilexport-dommene[41] kan der ifølge Kommissionen udledes følgende principper med hensyn til de nærmere regler om tilbagebetaling af afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten. Medlemsstaterne må ikke anvende bestemmelser, der er vedtaget efter en dom fra Domstolen, hvorved det fastslås, at de pågældende afgifter er uforenelige med fællesskabsretten, og som udelukkende finder anvendelse på de pågældende afgifter og samtidig er mindre gunstige for de afgiftspligtige end de regler, der ville finde anvendelse, såfremt de pågældende bestemmelser ikke fandtes.

115. Kommissionen finder, at de to første af de tre betingelser er opfyldt. Spørgsmålet om, hvorvidt den tredje betingelse er opfyldt, afhænger af fortolkningen af artikel 13 i dekret nr. 641/72. Såfremt den præklusive frist på tre år i artikel 13 allerede fandt anvendelse på krav om tilbagebetaling af afgifter, der er opkrævet med urette, ville artikel 11 i lov nr. 448/98 ikke være en ny bestemmelse og ville ikke kunne anses for stridende mod fællesskabsretten. Såfremt artikel 13 i dekret nr. 641/72 derimod kun fandt anvendelse på krav om tilbagebetaling af afgifter, der er betalt som følge af en fejl, ville artikel 11 i lov nr. 448/98 være i strid med fællesskabsretten. Løsningen afhænger således af en fortolkning af de nationale bestemmelser, hvilket Domstolen ikke har kompetence til.

B — *Stillingtagen*

116. Som Kommissionen med rette har anført, afhænger besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål af, hvorledes artikel 11, stk. 2, i lov nr. 448/98 skal fortolkes. Da bestemmelsen i afgørende henseende hen-

40 — Dom af 17.11.1998, sag C-228/96, Sml. I, s. 7141.
41 — Dom af 9.2.1999, sag C-343/96, Sml. I, s. 579.

viser til artikel 13 i dekret nr. 641/72, er en fortolkning af denne bestemmelse derfor i sidste ende afgørende.

1. Fællesskabsretlige regler vedrørende forældelsesfristens lovlighed

117. Inden jeg gennemgår den italienske lovbestemmelse, som hovedsagen angår, er det nødvendigt at fastlægge kriterierne for, om en national bestemmelse er i overensstemmelse med fællesskabsretten.

118. De relevante fællesskabsretlige regler fremgår af Domstolens praksis i Deville-, Edis-, Aprile- og Dilexport-sagerne.

119. For det første vedrører det princip, der kan udledes af denne retspraksis, alene nationale bestemmelser, der er blevet vedtaget efter Domstolens afsigelse af en dom, hvorefter nærmere angivne nationale bestemmelser blev fastslået at være i strid med fællesskabsretten [42], og følgelig ikke bestemmelser, der allerede var gældende på tidspunktet for dommens afsigelse.

120. For det andet angår den for denne sag relevante retspraksis alene regler, der specielt tager sigte på afgifter, som af Domstolen er blevet erklæret for at være i strid med fællesskabsretten [43].

121. For det tredje angår denne praksis alene bestemmelser, hvorved der fastsættes betingelser for tilbagebetalingskravene, der er mindre gunstige end dem, der ville have fundet anvendelse ifølge de nationale bestemmelser, der ellers havde været gældende [44].

122. Disse principper er konkrete udslag af det generelle princip om, at national ret effektivt skal sikre retten til tilbagebetaling. En sådan garanti mangler ifølge den nævnte retspraksis, såfremt en bestemmelse, der er vedtaget efter dommens afsigelse, indeholder en forældelsesfrist, der i realiteten tillægger bestemmelsen tilbagevirkende kraft [45].

123. Som Prisco og Kommissionen med rette har anført, opfylder artikel 11, stk. 2, i lov nr. 448/98 i hvert fald de to første betingelser ifølge den netop anførte retspraksis. For det første er der tale om en

42 — Deville-dommen, anført i fodnote 39, præmis 13, Aprile-dommen, anført i fodnote 40, præmis 25, Edis-dommen, anført i fodnote 4, præmis 23, og Dilexport-dommen, anført i fodnote 41, præmis 38.

43 — Deville-dommen, anført i fodnote 39, præmis 13, Aprile-dommen, anført i fodnote 40, præmis 25, Edis-dommen, anført i fodnote 4, præmis 23, og Dilexport-dommen, anført i fodnote 41, præmis 38.

44 — Deville-dommen, anført i fodnote 39, præmis 17 og 18, Aprile-dommen, anført i fodnote 40, præmis 26, Edis-dommen, anført i fodnote 4, præmis 24, og Dilexport-dommen, anført i fodnote 41, præmis 39.

45 — Aprile-dommen, anført i fodnote 40, præmis 28, og Dilexport-dommen, anført i fodnote 41, præmis 42.

bestemmelse, der er blevet vedtaget efter afsigelsen af Ponente Carni-dommen, dvs. efter den 20. april 1993. For det andet tager den såvel ifølge sin ordlyd som sit indhold specielt sigte på de registreringsgebyrer, som Ponente Carni-dommen angik, og hvis uforenelighed med fællesskabsretten følger heraf.

124. Efterprøvelsen af den tredje betingelse omfatter derimod en sammenligning mellem den retstilstand, der var gældende, inden lov nr. 448/98 trådte i kraft, og den retstilstand, der blev indført ved artikel 11, stk. 2. Spørgsmålet er således nærmere, om det er den præklusive frist på tre år i henholdsvis artikel 11, stk. 2, i lov nr. 448/98 og artikel 13 i dekret nr. 641/72 eller tiårsfristen i den almindelige civilret, nemlig artikel 2946 i codice civile, der skal finde anvendelse.

125. Det drejer sig således om en fortolkning af bestemmelser i national ret, således som Kommissionen med rette har gjort opmærksom på. Ifølge Domstolens praksis [46] har Domstolen ikke kompetence til at fortolke bestemmelser i national ret. Det tilkommer derimod de nationale retsinstanser at fortolke og tage stilling til national ret på baggrund af de kriterier, som Domstolen opstiller.

46 — Deville-dommen, anført i fodnote 39, præmis 17, og dom af 22.2.2001, forenede sager C-52/99 og C-53/99, Camarotto og Vignone, Sml. I, s. 1395, præmis 40. Jf. heroverfor dom af 28.11.2000, sag C-88/99, Roquettes Frères, Sml. I, s. 10465, præmis 32, hvori Domstolen fastslog, at en bestemt national processuel bestemmelse ikke opfyldte en af de betingelser, der var opstillet i retspraksis.

2. Konklusion

126. Fællesskabsretten er ikke til hinder for, at en medlemsstat efter at Domstolen ved dom har fastslået, at et gebyr er i strid med fællesskabsretten, vedtager regler, hvorefter betingelserne for tilbagebetaling af det pågældende gebyr er mindre gunstige, end de ville have været i mangel af denne bestemmelse, såfremt ændringen ikke specielt er rettet mod det pågældende gebyr og de nye bestemmelser ikke i praksis gør retten til tilbagebetaling umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig.

VIII — Den nærmere beregning af renter

127. Corte d'appello di Romas andet spørgsmål angår foreneligheden af de renteregler, der følger af artikel 11, stk. 3, i lov nr. 448/98, med fællesskabsretten.

A — *Parternes argumenter*

128. CASER har for det første henvist til, at lov nr. 29/61 indeholder de generelle

regler om de rentesatser, der finder anvendelse på skatter og omsætningsafgifter for det tilfælde, at de afgiftspligtige betaler disse beløb for sent, eller der skal ske tilbagebetaling af sådanne beløb, som staten har opkrævet med urette. CASER har endvidere henvist til, at de renter, der i den foreliggende sag skal betales i henhold til denne lov, regnet fra fremsættelsen af tilbagebetalingskravet, ville andrage 30 810 000 ITL. Dette beløb er højere, end hvad der ville følge af artikel 11, stk. 3, i lov nr. 448/98 (17 550 000 ITL). Det samme ville være tilfældet med hensyn til de renter, der ifølge codice civile skulle beregnes fra sagsanlægget (40 950 000 ITL). Forskellen mellem disse beløb viser ganske klart, at artikel 11, stk. 3, i lov nr. 448/98 ikke er i overensstemmelse med ækvivalensprincippet.

129. CASER har understreget, at den foreliggende sag adskiller sig fra Ansaldo Energia m.fl.-sagen. I den pågældende sag var spørgsmålet, om fællesskabsretten er til hinder for, at der på skatte- og afgiftsområdet gælder andre regler om renter end dem, der gælder i sager mellem private. Den foreliggende sag angår derimod det spørgsmål, at der gælder forskellige rentesatser inden for skatte- og afgiftsområdet. Dertil kommer, at den mindre gunstige rentesats — der oven i købet har tilbagevirkende gyldighed — specielt gælder for tilbagebetaling af gebyrer, der ved Ponente Carni-dommen blev erklæret stridende mod fællesskabsretten.

130. Den italienske regering har anført, at Domstolen i Ansaldo Energia m.fl.-dommen udtalte, at en medlemsstat ikke kan være forpligtet til at udvide den gunstigste nationale ordning om tilbagebetaling til også at omfatte alle tilbagebetalingskrav vedrørende afgifter eller gebyrer, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten. Da den sats, der er fastsat i artikel 11, stk. 3, i lov nr. 448/98, ikke kun finder anvendelse med hensyn til tilbagebetaling af gebyrer, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, men omfatter alle tilbagebetalingskrav, der kan forventes vedrørende de pågældende beløb, samt de krav, der støttes på national ret, er ækvivalensprincippet ligeledes overholdt.

131. Kommissionen har understreget, at det i modsætning til Ansaldo Energia m.fl.-sagen udtrykkeligt fremgår af ordlyden af den omtvistede bestemmelse, at denne særligt og kun omhandler tilbagebetaling af det registreringsgebyr, der er erklæret i strid med fællesskabsretten, og ikke tillige for en lange række af andre registreringsgebyrer.

132. Med henvisning til, at den rentesats, der i medfør af artikel 11, stk. 3, i lov nr. 448/98 finder anvendelse, er lavere end den rentesats, der finder anvendelse i medfør af lov nr. 29/61, er ækvivalensprincippet ifølge Kommissionen ikke overholdt.

Dette gælder tilsvarende med hensyn til en sammenligning med den rentesats, der finder anvendelse på civilretlige krav.

B — *Stillingtagen*

133. Indledningsvis skal de principper, som er blevet udviklet i Domstolens praksis vedrørende bestemmelser om rentebetaling, skitseres. Efterfølgende skal bestemmelser som dem, hovedsagen angår, undersøges på grundlag af disse principper.

1. Principperne

134. For det første skal jeg nævne et generelt princip i Domstolens faste praksis, nemlig, at »når der ikke findes fællesskabsretlige bestemmelser om tilbagesøgning af nationale afgifter, der er opkrævet med urette, tilkommer det hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at udpege de kompetente retter og fastsætte de processuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som fællesskabsretten medfører for borgerne, men disse regler må dog ikke være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret (ækvivalensprincippet), og de må heller ikke i praksis gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden (effektivitetsprincippet) [...]« [47].

135. Ifølge denne retspraksis gælder dette tillige for »alle accessoriske spørgsmål vedrørende tilbagebetaling af afgifter, der er opkrævet med urette, herunder eventuel betaling af rente, og herunder også det tidspunkt, fra hvilket renterne skal beregnes, samt rentesatsen« [48].

136. Med hensyn til ækvivalensprincippet har Domstolen i Edis-dommen tillige udtalt, at det er en betingelse for, at dette princip er overholdt, »at den omtvistede regel finder anvendelse uden forskel på søgsmål, der vedrører tilsidesættelse af fællesskabsretten, og søgsmål, der vedrører tilsidesættelse af national ret, og der er tale om afgifter eller gebyrer af samme art« [49].

2. Vurdering af de nærmere regler om beregning af renter

137. Som CASER og Kommissionen med rette har anført, regulerer bestemmelsen i

47 — Edis-dommen, anført i fodnote 4, præmis 19 og 34, Ansaldo Energia m.fl.-dommen, anført i fodnote 4, præmis 18, April-dommen, anført i fodnote 40, præmis 18, Dilexport-dommen, anført i fodnote 41, præmis 25, og dom af 8.3.2001, forenede sager C-397/98 og C-410/98, Metallgesellschaft og Hoechst, Sml. I, s. 1727, præmis 85.

48 — Dom af 21.5.1976, sag 26/74, Roquette Frères mod Kommissionen, Sml. s. 677, præmis 11 og 12, og af 12.6.1980, sag 130/79, Express Dairy Foods, Sml. s. 1887, præmis 16 og 17 samt Metallgesellschaft m.fl.-dommen, anført i fodnote 47, præmis 86.

49 — Edis-dommen, anført i fodnote 4, præmis 36.

artikel 11, stk. 3, i lov nr. 448/98 alene tilbagebetalingen af ét gebyr, nemlig det registreringsgebyr, som er kendt stridende mod fællesskabsretten [50]. Bestemmelsen blev tilmed først indført med særligt henblik på gebyrer, der var stridende mod fællesskabsretten [51].

138. De nærmere regler om beregning af renter af beløb, som skal tilbagebetales, og som følger af artikel 11, stk. 3, i lov nr. 448/98, skal nu sammenlignes med de beregningsregler, der ville finde anvendelse, såfremt denne bestemmelse ikke fandtes.

139. Artikel 11, stk. 3, i lov nr. 448/98 bestemmer dels, at renter beregnes fra sagens anlæg. For det andet fastsætter denne bestemmelse også den rentesats, der skal finde anvendelse, idet den henviser til den gældende ved lov fastsatte rentesats på datoen for lovens ikrafttræden. Denne sats er 2,5% p.a.

a) Sammenligning med lov nr. 29/61

140. Det første sammenligningskriterium, der kommer i betragtning, er bestemmelserne i lov nr. 29/61. Dennes artikel 5 bestemmer for det første, at rentekravet allerede begynder at løbe fra datoen for fremsættelse af kravet om tilbagebetaling, og ikke først fra sagens anlæg. For det andet viser en sammenligning af rentesatserne, at den rentesats, der er fastsat i — den flere gange ændrede — lov nr. 29/61 i det mindste i perioden 1985-1992 var betragteligt højere end den rentesats, der følger af artikel 11, stk. 3, i lov nr. 448/98 [52].

141. Renteberegningen ifølge artikel 11, stk. 3, i lov nr. 448/98 er følgelig mindre gunstig, end hvad der følger af lov nr. 29/61.

b) Sammenligning af bestemmelserne i codice civile

142. Såfremt retsforholdet mellem de afgiftspligtige, dvs. selskaberne og skatte- og afgiftsmyndighederne kvalificeres som ikke-fiskalt, men civilretligt [53], ville bestemmelserne i codice civile, dvs. dennes artikel 1284 og 2033, finde anvendelse. En sammenligning mellem denne ordning,

50 — Ordningen adskiller sig i denne henseende fra den ordning, der var baggrunden for Dilexport-dommen, anført i fodnote 41, præmis 29, og Aprile-dommen, anført i fodnote 40, præmis 22.

51 — Jf. i samme retning Alessandro Voglino: *La lesione de diritto alla ripetizione dell'indebita »tassa sulle società« nelle più recenti interpretazioni della giurisprudenza e nell'ultimo abuso del legislatore nazionale*, Bolletino Tribut. 5, 1999, 381 (393).

52 — Jf. bemærkningerne ovenfor i afsnittet om den retlige baggrund for så vidt angår rentesatserne.

53 — Jf. dom af 22.10.1998, forenede sager C-10/97 — C-22/97, IN.CO.GE '90 m.fl., Sml. I, s. 6307, præmis 26 og 29, med hensyn til spørgsmålet om medlemsstaternes kompetence til at kvalificere retsforhold.

navnlig de højere rentesatser[54], og den ordning, der finder anvendelse ifølge artikel 11, stk. 3, i lov nr. 448/98, viser, at sidstnævnte lov fastsætter en lavere rentesats.

143. Renteberegningsreglerne ifølge artikel 11, stk. 3, i lov nr. 448/98 er følgelig også mindre gunstige end ifølge codice civile.

c) Konklusion af sammenligningerne

144. Det må følgelig fastslås, at fællesskabsretten ikke er til hinder for, at en medlemsstats lovgivning indeholder mindre gunstige regler for beregning af renter af tilbagebetalingskrav vedrørende afgifter, der er opkrævet med urette, end ved tilbagebetaling af beløb, der er betalt med urette mellem private, såfremt disse regler gælder, uanset om kravet støttes på national ret eller på fællesskabsretten. Det ville kun forholde sig anderledes, såfremt de pågældende regler alene fandt anvendelse på tilbagebetalingskrav vedrørende sådanne gebyrer og afgifter, der støttes på fællesskabsretten[55].

145. For fuldstændighedens skyld skal jeg minde om, at ækvivalensprincippet »derimod ikke [kan] fortolkes således, at en medlemsstat er forpligtet til at udvide den gunstigste nationale ordning om tilbagebetaling til at omfatte alle tilbagebetalingskrav vedrørende afgifter eller gebyrer, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten«[56].

146. Dette betyder med hensyn til den foreliggende sag, at artikel 11, stk. 3, i lov nr. 448/98, således som det fremgår af den ovenfor anførte sammenligning, er i strid med ækvivalensprincippet og følgelig ikke kan finde anvendelse. I stedet for denne kommer fællesskabsretten til anvendelse. Da denne imidlertid ikke indeholder tilsvarende bestemmelser om renteberegning, skal national ret finde anvendelse, og navnlig de bestemmelser om beregning af renter i denne, der opfylder fællesskabsrettens krav[57].

3. Konklusion

147. Fællesskabsretten, navnlig ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet, er til hinder for bestemmelser i en medlems-

54 — Jf. bemærkningerne i afsnittet om den retlige baggrund for så vidt angår rentesatserne.

55 — Edis-dommen, anført i fodnote 4, præmis 37, Ansaldo Energia m.fl.-dommen, anført i fodnote 4, præmis 30, og Dilexport-dommen, anført i fodnote 41, præmis 28.

56 — Edis-dommen, anført i fodnote 4, præmis 36.

57 — Jf. om denne fremgangsmåde Allan F. Tatham: Restitution of charges and duties levied by the public administration in breach of European Community Law: a comparative analysis, *European law review 1994*, 146 (162), hvorefter artikel 2033 i codice civile anses for anvendelig.

stats lovgivning, der indeholder regler om beregning af renter af tilbagebetalingskrav vedrørende afgifter, som en medlemsstat har opkrævet i strid med fællesskabsretten. Disse regler er mindre gunstige end for det første de regler, der gælder med hensyn til krav om tilbagebetaling af tilsvarende afgifter og skatter, der støttes på national ret, og for det andet de regler, der gælder med hensyn til tilbagebetalingskrav vedrørende beløb, der er betalt med urette, som støttes på national civilret.

## IX — Forslag til afgørelse

148. Henset til samtlige de anførte betragtninger foreslår jeg Domstolen at træffe følgende afgørelse:

1) Det andet spørgsmål i sag C-216/99 og det første spørgsmål i sag C-222/99 skal besvares med, at artikel 10, litra c), og artikel 12, stk. 1, litra e), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter skal fortolkes således,

— at de ikke er til hinder for, at der med tilbagevirkende kraft fastsættes et gebyr for registrering af stiftelsesdokumentet i selskabsregistret, såfremt gebyrets størrelse beregnes på grundlag af de med registreringen forbundne omkostninger, der skønsmæssigt vil kunne fastsættes til et bestemt beløb, men

— at de er til hinder for en ordning som den, hovedsagen angår, og hvorefter der med tilbagevirkende kraft fastsættes et fast årligt gebyr for registrering af andre selskabsdokumenter, i det omfang et sådant gebyr ikke har sammenhæng med omkostningernes størrelse.

2) Det første spørgsmål i sag C-216/99 skal besvares således, at fællesskabsretten ikke er til hinder for, at en medlemsstat, efter at Domstolen ved dom har fastslået, at et gebyr er i strid med fællesskabsretten, vedtager regler, hvorefter betingelserne for tilbagebetaling af det pågældende gebyr er mindre gunstige, end de ville have været i mangel af denne bestemmelse, såfremt ændringen ikke specielt er rettet mod det pågældende gebyr, og de nye bestemmelser ikke i praksis gør retten til tilbagebetaling umulig eller uforholdsmæssig vanskelig.

3) Det andet spørgsmål i sag C-222/99 skal besvares således, at fællesskabsretten, navnlig ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet, er til hinder for bestemmelser i en medlemsstats lovgivning, der indeholder regler om beregning af renter af tilbagebetalingskrav vedrørende afgifter, som en medlemsstat har opkrævet i strid med fællesskabsretten, der er mindre gunstige end

— for det første de regler, der gælder med hensyn til krav om tilbagebetaling af tilsvarende afgifter og skatter, der støttes på national ret, og

— for det andet de regler, der gælder med hensyn til tilbagebetalingskrav vedrørende beløb, der er betalt med urette, som støttes på national civilret.