FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT F.G. JACOBS

fremsat den 30. september 1992 *

Hr. præsident,
De herrer dommere,

1. De forenede sager C-71/91 og C-178/91 vedrører anmodninger om præjudiciel afgørelse fra henholdsvis Tribunale di Genova og Tribunale di Milano. De nationale retsinstanser har forelagt anmodningerne med henblik på at kunne tage stilling til, om nærmere angivne italienske lovbestemmelser, hvorefter der opkræves gebyrer for registrering af selskaber, er forenelige med fællesskabsretten, og navnlig med artikel 10 og artikel 12, stk. 1, i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405, herefter benævnt »direktivet«).

2. Sag C-176/91 [1], hvori Kommissionen har anlagt traktatbrudssag i henhold til traktatens artikel 169, vedrører de samme bestemmelser. Traktatbrudsproceduren blev indledt ved, at Kommissionen den 29. januar 1990 fremsendte en åbningsskrivelse, hvori den påpegede, at der var tale om en overtrædelse af det forbud mod at opkræve afgifter ved registrering af selskaber, der findes i direktivets artikel 10, litra c). Åbningsskrivelsen blev ikke besvaret, og Kommissionen fremsatte herefter en begrundet udtalelse den 5. november 1990, hvori den på ny anførte, at der var tale om en overtrædelse af direktivets artikel 10, litra c), og den anmodede Den Italienske Republik om at udstede de bestemmelser, der var nødvendige for at efterkomme udtalelsen, senest to måneder efter, at den var meddelt. I sit svar på den begrundede udtalelse erklærede den italienske regering, at det var ufornødent at udstede sådanne bestemmelser, idet reglerne om de pågældende gebyrer var blevet ændret i forbindelse med en lovændring i 1988. Den italienske regering anførte endvidere, at de omtvistede bestemmelser ikke var omfattet af forbudsbestemmelsen i artikel 10, litra c), subsidiært, at de pågældende gebyrer var omfattet af den undtagelse fra forbuddet, der er fastsat i direktivets artikel 12, stk. 1, litra e). Kommissionen lod sig ikke overbevise af den italienske regerings forklaringer om, at det ikke var nødvendigt at foretage en yderligere ændring af de pågældende bestemmelser, og Kommissionen anlagde derfor nærværende sag ved stævning indgivet til Domstolen den 5. juli 1991.

3. De lovbestemmelser, søgsmålet omfatter, og om hvilke Kommissionen på grundlag af svaret på et skriftligt spørgsmål fra Domstolen har kunnet fastslå, at de stadig var i kraft ved udløbet af den i den begrundede udtalelse fastsatte periode, er følgende:

1) 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, og

2) artikel 36, stk. 8, i lovdekret nr. 69 af 2. marts 1989, med ændringer omdannet til lov ved lov nr. 154 af 27. april 1989.

* Originalsprog: engelsk.

1 — Sagen blev slettet af Domstolens register ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 18.3.1993.

I det følgende vil jeg omtale de ovenfor nævnte bestemmelser som »de anfægtede bestemmelser«. Som det nærmere vil fremgå nedenfor, indebærer de, at der i Italien opkræves et gebyr ved den første registrering af et selskab i selskabsregistret, ligesom der opkræves et årligt gebyr for den fortsatte registrering.

4. De spørgsmål, der med de to anmodninger om præjudiciel afgørelse er forelagt Domstolen, har følgende ordlyd:

I sag C-71/91:

»1) Er de i artikel 12, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 69/355/EØF) af 17. juli 1969 omhandlede 'afgifter, der har karakter af vederlag', alene at anse for vederlag for valgfrie tjenester, som den offentlige forvaltning i de enkelte tilfælde yder private, der anmoder derom og særligt i disses interesse, eller kan de desuden anses for omfattet af et videre begreb for afgifter, der pålægges generelt for tjenesteydelser, der præsteres i almenhedens interesse?

2) Har den forvaltningsvirksomhed, staten udøver med henblik på at opretholde et praktisk system, hvorigennem samtlige akter vedrørende selskabers forhold kan bringes til offentlighedens kundskab, *efter en fællesskabsretlig bedømmelse* karakter af en tjenesteydelse, der erlægges individuelt, og som der kan kræves betaling for i form af en økonomisk ydelse, jf. bestemmelsen i artikel 12, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335/EØF, og er i bekræftende fald bestemmelserne i artikel 12, stk. 1, litra e), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17.7.1969 forenelige med nationale regler, hvorefter de i direktivets artikel 3 nævnte selskaber skal betale gebyrer, hvis beløb ikke kan opgøres på grundlag af omkostningerne ved tjenesteydelsen?

3) Er bestemmelserne i direktivets artikel 12, sidste stykke, forenelige med nationale regler (artikel 36, stk. 8 og 8a, i lov nr. 154 af 27.4.1989), hvorefter de i samme direktivs artikel 3 nævnte aktieselskaber årligt afkræves gebyrer, hvis størrelse ikke kan opgøres på grundlag af de med tjenesteydelsen forbundne omkostninger, og hvis beløb er højere end dem, der på statens område afkræves kapitalselskaber med begrænset ansvar for lignende dispositioner?

4) Skal det årlige gebyr for registrering i selskabsregistret, jf. artikel 36, stk. 8, i lov nr. 154 af 27.4.1989, anses for en efter artikel 10 i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17.6.1969 forbudt afgift?«

Det er klart, at henvisningen i spørgsmål 1 og 2 til direktivets artikel 12, stk. 1, litra c), rettelig skal være til artikel 12, stk. 1, litra e), og at henvisningen til direktiv 69/355/EØF rettelig skal være til direktiv 69/335/EØF.

5. I sag C-178/91 er der forelagt følgende spørgsmål for Domstolen:

»1) Er de i artikel 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/335/EØF omhandlede 'afgifter, der har karakter af vederlag', alene at anse for vederlag for tjenester (valgfrie eller obligatoriske), som den offentlige forvaltning i de enkelte tilfælde yder private, der anmoder herom og særligt i disses interesse, eller kan de nævnte 'afgifter, der har karakter af vederlag', desuden antages at omfatte gebyrer, som pålægges generelt for tjenesteydelser, der præsteres i almenhedens interesse?

2) Skal den afgift, der kan opkræves i henhold til artikel 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 — betegnet som 'afgifter, der har karakter af vederlag' — svare til de faktiske omkostninger ved den tjenesteydelse, for hvilken den opkræves (således som Domstolen ved flere lejligheder har fastslået, om end i sager, der vedrører andre områder, herunder toldområdet, med hensyn til omkostningerne ved en ikke valgfri, men obligatorisk tjenesteydelse; jf. f.eks. dom af 12.7.1977 i sag 89/76, Kommissionen mod Nederlandene, præmis 16, Sml. s. 1355, og en række andre domme, senest dom af 21.3.1991, sag C-209/89, Kommissionen mod Italien), eller kan man se helt bort fra de faktiske omkostninger ved tjenesteydelsen?

3) Skal bestemmelserne i artikel 10 og 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/335/EØF fortolkes således, at de hindrer indførelse og/eller opretholdelse af nationale regler — som dem, der er indført i italiensk lovgivning ved artikel 3, stk. 19, i lovdekret nr. 853 af 19. december 1984 (omdannet til lov nr. 17 af 17.2.1985), og ændret ved artikel 36, stk. 8, i lovdekret nr. 69 af 2. marts 1989 (omdannet til lov nr. 154 af 27.4.1989) — hvorefter der skal erlægges et årligt gebyr, som hverken er fastsat eller kan fastsættes på grundlag af omkostningerne ved den tjenesteydelse, der præsteres, og som endvidere er betydeligt højere end det, andre kapitalselskaber og øvrige selskaber skal betale for den samme ydelse (for anpartsselskaber andrager afgiften f.eks. 3,5 mio. LIT og for andre former for selskaber 500 000 LIT)?«

6. I det følgende vil jeg først tage stilling til, hvilken afgørelse der efter min opfattelse bør træffes i sag C-176/91, dvs. det direkte søgsmål fra Kommissionen. Det vil herefter være åbenbart, hvorledes det præjudicielle spørgsmål i sagerne C-71/91 og C-178/91 bør besvares.

Sag C-176/91

7. Inden jeg går nærmere ind i detaljer med hensyn til de anfægtede bestemmelser, vil det være hensigtsmæssigt at give en kort redegørelse for de relevante fællesskabsretlige bestemmelser.

8. Formålet med direktivet er at fremme de frie kapitalbevægelser derved, at afgifterne på kapitaltilførsel til selskaber harmoniseres, at stempelafgiften på værdipapirer ophæves, og

at også andre skatter og afgifter med de samme kendetegn som kapitaltilførselsafgiften eller stempelafgiften på værdipapirer ophæves. Direktivets artikel 3 indeholder en angivelse af, for hvilke selskaber der kan opkræves kapitaltilførselsafgift; de er i direktivet omtalt som »kapitalselskaber«. Direktivets artikel 4 definerer, hvilke dispositioner der kan undergives kapitaltilførselsafgift. I henhold til direktivets artikel 7, senest ændret ved artikel 1, stk. 2, i Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985 (EFT L 156, s. 23), skal medlemsstaterne enten fritage de nævnte transaktioner for kapitaltilførselsafgift eller anvende en enhedssats, der ikke overstiger 1%.

9. I ottende betragtning til direktivet hedder det således:

»Opretholdelse af andre afgifter med samme kendetegn som afgiften på kapitaltilførsler 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.«

Direktivets artikel 10 bestemmer da også:

»Bortset fra kapitaltilførselsafgiften opkræver medlemsstaterne af selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer med erhvervsformål ingen andre skatter eller afgifter af nogen art på:

...

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.«

Imidlertid er det i artikel 12, stk. 1, fastsat:

»Uanset artikel 10 og 11 kan medlemsstaterne opkræve følgende:

...

e) afgifter, der har karakter af vederlag

...«

10. Formålet med forbudsbestemmelsen i direktivets artikel 10, litra c), er efter min opfattelse åbenbart. Harmoniseringen af de maksimale satser for den i artikel 7 fastsatte kapitaltilførselsafgift ville være uden virkning, såfremt medlemsstaterne frit kunne opkræve afgifter under omstændigheder, der svarer til dem, hvor der opkræves kapitaltilførselsafgift i henhold til direktivets artikel 4. I medfør af artikel 4, stk. 1, er navnlig følgende dispositioner undergivet kapitaltilførselsafgift:

»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

...«.

Det er klart, at såfremt der under disse omstændigheder blev opkrævet andre afgifter end kapitaltilførselsafgiften, ville harmoniseringen af den maksimumssats for afgiften, der er fastsat i direktivets artikel 7, ikke blive nået. Det tjener imidlertid ikke noget formål at stifte et kapitalselskab og indskyde kapital i det, medmindre man iagttager de lovpåbudte formaliteter, der kræves for, at selskabet lovligt kan drive virksomhed. Direktivets artikel 10, litra c), bestemmer da også, at der ikke må opkræves afgifter i forbindelse med, at de nævnte formaliteter overholdes, og navnlig ikke for registrering af et selskab i selskabsregistret. I henhold til artikel 12, stk. 1, litra e), kan medlemsstaterne imidlertid opkræve visse afgifter i forbindelse med registrering.

De afgifter, der i henhold til artikel 12, stk. 1, litra e), kan opkræves, er »afgifter, der har karakter af vederlag«.

11. Det bør også nævnes, at i henhold til Rådets direktiv 68/151/EØF af 9. marts 1968 (EFT 1968 I, s. 41), som er det første direktiv om regler for selskaber, skal medlemsstaterne føre et selskabsregister. I dette direktivs artikel 1 er opregnet de selskaber, direktivet omfatter, og i artikel 2 er angivet en række krav vedrørende offentlighed. Artikel 3 bestemmer:

»1. I hver medlemsstat oprettes enten i et centralt register eller i et handels- eller selskabsregister en aktmappe for ethvert selskab, som er registreret dér.

2. Alle dokumenter og oplysninger, der i henhold til artikel 2 er offentligt tilgængelige, skal henlægges i aktmappen eller indføres i registret; grundlaget for indførslen i registret skal altid fremgå af aktmappen.

3. Fuldstændig eller delvis genpart af alle de i artikel 2 omhandlede dokumenter eller oplysninger skal sendes efter skriftlig anmodning. Gebyret for meddelelse af disse genparter må ikke overstige de administrative omkostninger.

...«

Disse betingelser ville naturligvis ikke kunne overholdes for så vidt angår de i artikel 1 angivne selskaber, medmindre de i henhold til national ret skal være registreret i det hertil svarende register.

De anfægtede bestemmelser

12. I stævningen har Kommissionen anført, at der i henhold til de anfægtede bestemmelser opkræves gebyrer, der falder ind under direktivets artikel 10, litra c), men ikke er omfattet af undtagelsesbestemmelsen i artikel 12, stk. 1, litra e). Heroverfor har den italienske regering anført, at de pågældende gebyrer ikke er omfattet af artikel 10, litra c), og, subsidiært, at de i hvert fald må antages at være »afgifter, der har karakter af vederlag«,

som omhandlet i artikel 12, stk. 1, litra e). Med henblik på at vurdere disse argumenter er det nødvendigt først at se nærmere på de anfægtede bestemmelser. Jeg skal her minde om, at den italienske regering ikke har bestridt den opregning af de relevante bestemmelser i italiensk ret, der er indeholdt i Kommissionens stævning.

13. En første bemærkning kan være, at der endnu ikke findes et centralt selskabsregister i Italien. I stedet registreres selskaber i registre, der føres af justitssekretæren ved retten (»Tribunale«) i den pågældende retskreds. Registreringen af et selskab i det hertil svarende register er en formalitet, der efter italiensk ret kræves iagttaget, for at selskabet kan få status som juridisk person og påbegynde sin virksomhed. Tilsyneladende er forholdet dog det, at når først et selskab er registreret, opretholdes registreringen med de dermed forbundne retsvirkninger, uanset om gebyret for registreringen betales eller ej; enhver tvivl med hensyn til, om registreringen uden videre ville blive ophævet, såfremt det årlige gebyr ikke betales, blev fjernet ved artikel 8, stk. 6, i lovdekret nr. 173 af 13. maj 1988. En begæring om registrering kan derimod afvises, såfremt de gebyrer, der skal betales for den første registrering, ikke betales (se f.eks. sag C-265/91, Boero, der verserer for Domstolen), og selskaber, som ikke betaler registreringsgebyrerne, kan pålægges en bøde på op til seks gange gebyrets størrelse. Endvidere kan der i henhold til artikel 2194 i codice civile pålægges bøder, såfremt et selskab, der ikke er registreret, driver virksomhed.

14. Der er således ikke tvivl om, at betalingen af det årlige registreringsgebyr er en betingelse, som efter italiensk ret skal opfyldes af alle selskaber, som fortsat ønsker at udøve virksomhed og forblive i registret, ligesom selskaber nødvendigvis skal betale gebyret for den første registrering for at kunne påbegynde deres virksomhed.

15. De gebyrer, Kommissionen har anfægtet, blev oprindelig indført ved dekret nr. 641 af 26. oktober 1972 fra republikkens præsident. Det havde titlen »Disciplina delle tasse sulle concessioni governative« (»ordning vedrørende gebyr for registrering af selskaber«). Den oversigt, der findes som bilag til dekretet, og hvori det er angivet, for hvilke retsakter gebyret skal betales, finder fortsat anvendelse, selv om beløbet er blevet forhøjet ved efterfølgende bestemmelser. De selskabsdokumenter, for hvilke gebyret skal betales, er følgende:

a) stiftelsesdokumentet

b) dokumenter vedrørende kapitalforhøjelser

c) dokumenter vedrørende forlængelse af den tid, for hvilken selskabet er stiftet

d) dokumenter vedrørende ændring af selskabets formål

e) dokumenter vedrørende fusion af selskaber.

Gebyret var oprindeligt fastsat til 20 000 LIT, men er blevet forhøjet ved senere dekreter. Navnlig skete der ved lovdekret nr. 853 af 19. december 1984 en væsentlig forhøjelse, idet gebyret blev fastsat til 5 000 000 LIT for registrering af

stiftelsesdokumentet for et »società per azione« (SpA) (A/S), 1 000 000 LIT for »società a responsabilità limitata« (Srl) (ApS) og 100 000 LIT for andre selskaber, herunder »società in accomandita per azioni« (SAPA) (kommanditaktieselskaber). Artikel 3, stk. 19, i lovdekret nr. 853 bestemte desuden, at gebyret for registrering af et selskab ikke alene skulle betales ved den første registrering, men også hvert år den 30. juni, så længe selskabet var registreret i registret. Sidstnævnte bestemmelse er fortsat i kraft og er blandt dem, Kommissionen har anfægtet.

16. I stævningen har Kommissionen anfægtet de gebyrer, der opkræves i de to situationer, jeg netop har nævnt, dvs. 1) gebyret for den første registrering af et selskab og 2) det årlige gebyr for selskabets fortsatte registrering i registret. Søgsmålet omfatter derimod ikke de øvrige dokumenter, der er angivet i dekretet af 1972 [dvs. punkt b)-e), som jeg har omtalt ovenfor under punkt 15].

17. Størrelsen af de gebyrer, søgsmålet vedrører, er dem, der var i kraft ved udløbet af den periode på to måneder, der var fastsat i Kommissionens begrundede udtalelse af 5. november 1990. Ifølge det oplyste er de fortsat gældende. De blev fastsat i artikel 36 i lovdekret nr. 69 af 2. marts 1989 og blev opretholdt ved lov nr. 154 af 27. april 1989; gebyret udgør for et SpA 12 000 000 LIT ved selskabets første registrering og i hvert af de følgende år og tilsvarende 3 500 000 LIT for et Srl. For andre kapitalselskaber udgør gebyret 500 000 LIT. Kommissionen har bemærket, at det beløb, der skal betales for et SpA, og som oprindeligt var beskedent, nu er 48 gange så højt som det, der skal betales for tilsvarende dispositioner i andre medlemsstater (nemlig 162 ECU). Ifølge Kommissionen udgør de beløb, der skal betales i de øvrige medlemsstater, 725 ECU (Danmark) og 170 ECU (Frankrig), som i øvrigt har de to højeste gebyrer, og 16,7 ECU i Portugal (som har det laveste), hvilket skal sammenlignes med 7 853,4 ECU (for et SpA) og 2 290 ECU (for et Srl) i Italien.

18. For så vidt angår registreringen af de øvrige dokumenter, der er omtalt i det præsidentielle dekret af 26. oktober 1972, er det oplyst, at gebyret er blevet forhøjet fra de oprindelige 20 000 LIT til nu 98 000 LIT.

19. Det bør nævnes, at de ovenfor angivne gebyrer, som skal betales ved registrering af selskaber, skal betales ud over og uafhængigt af en afgift på 1% ved kapitaltilførsler til selskaber. De omtvistede gebyrer skal således erlægges ud over den kapitaltilførselsafgift, der er fastsat i gennemførelsesbestemmelserne til direktivet, og som i henhold til direktivets artikel 3, stk. 1, litra a), omfatter såvel selskaber, der har form af et SpA, som dem, der har form af et Srl og et SAPA. Som den italienske regering har bekræftet som svar på et skriftligt spørgsmål fra Domstolen, skal der også betales en registreringsafgift på 8 000 LIT ved den første registrering af et selskab, nemlig i henhold til lov nr. 900 af 24. december 1976, som ændret ved lov nr. 99 af 21. februar 1989.

Forenelighed med direktivet

1) »afgifter ... på indregistrering«

20. Som Kommissionen har understreget, må der med hensyn til selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer med erhvervsformål ikke alene ikke opkræves skatter eller afgifter af nogen art ud over kapitaltilførselsafgiften på de i direktivets artikel 4 nævnte dispositioner [jf. artikel 10, litra a)], men heller ikke afgifter på »indregistrering eller andre formaliteter, der går forud for udøvelse af en virksomhed« [artikel 10, litra c)]. Det første led i Kommissionens argumentation går derfor ud på, at der ved de anfægtede bestemmelser er indført en afgift, der er omfattet af forbudsbestemmelsen i artikel 10, litra c).

21. Efter min opfattelse er argumentationen overbevisende. Det står fast, at der efter de italienske bestemmelser ikke alene opkræves et gebyr for den første registrering af et selskab, dvs. en formalitet, som utvivlsomt kræves forud for udøvelsen af en virksomhed, men også for selskabets fortsatte registrering i registret. Hvis alle afgifter i forbindelse med den første registrering er forbudt i henhold til direktivet, er det vanskeligt at se, hvordan et årligt gebyr, der skal betales ved den første registrering og hvert følgende år, ikke skulle være det. I modsat fald ville en medlemsstat kunne omgå forbudsbestemmelsen i artikel 10, litra c), blot ved at sikre sig, at den forbudte afgift opkræves flere på hinanden følgende gange. På samme måde må en afgift efter min opfattelse være forbudt, selv om den kun blev opkrævet i årene efter registreringen; for hvis enhver form for afgift på registrering forud for et selskabs udøvelse af virksomhed er forbudt, må enhver form for afgift, der opkræves i de følgende år for den samme registrering, også være det. Alle andre løsninger ville føre til det absurde resultat, at en afgift, der er forbudt, blev lovlig, hvis betalingen af den blev udskudt til et efterfølgende år. Jeg kan derfor ikke tiltræde det argument, den italienske regering har fremført i svarskriftet, og hvorefter den omstændighed, at de omtvistede gebyrer skal erlægges hvert år, er tilstrækkelig til, at de ikke er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 10, litra c).

22. Efter min opfattelse kan forbudsbestemmelsen i artikel 10, litra c), derfor ikke begrænses til kun at omfatte afgifter, der skal erlægges, inden et selskab faktisk påbegynder udøvelsen af sin virksomhed. Formålet med bestemmelsen er at forhindre, at der ud over kapitaltilførselsafgiften opkræves nogen form for afgifter i forbindelse med formaliteter omkring registreringen og enhver form for afgift på andre formaliteter, der på linje med registreringen er en betingelse, der skal være opfyldt, inden selskabet kan udøve virksomhed. Som allerede nævnt, er den fortsatte registrering i registret en nødvendig betingelse for, at selskabet lovligt kan fortsætte sin virksomhed, på samme måde som det er en betingelse, at selskabet registreres ved dets stiftelse. Udtrykket »forud for udøvelsen af en virksomhed« i artikel 10, litra c), skal derfor ikke udelukkende opfattes som en tidsmæssig betingelse; det skal også bemærkes, at den franske og den italienske affattelse af direktivet ikke indeholder ordet »commencement« (der er anvendt i den engelske version) af en virksomhed, men kun nævner formaliteter, der går forud for »udøvelse af en virksomhed« (»l'exercice d'une activité«, og »preliminare all'esercizio di un'attività«); det samme er tilfældet med den tyske affattelse. Sammenfattende er det herefter min opfattelse, at forbudsbestemmelsen i direktivets artikel 10, litra c), må fortolkes således, at

den også omfatter afgifter, som skal erlægges, når alle formalitetskrav er overholdt, som f.eks. den fortsatte registrering af et selskab, hvilket et selskab, der ønsker at udøve sin virksomhed, er forpligtet til som følge af dets retlige form.

23. I et forsøg på at komme uden om dette resultat har den italienske regering henvist til og påberåbt sig de argumenter, Det Forenede Kongerige har fremført i det skriftlige indlæg, det har indgivet i sag C-71/91. Såvel her som i det indlæg, det har indgivet i sag 178/91, har Det Forenede Kongerige givet udtryk for, at et årligt gebyr ikke kan være forbudt i henhold til direktivet, eftersom direktivet kun vedrører kapitaltilførselsafgifter som f.eks. dem, der skal erlægges ved den første registrering af et selskab, således at det efterfølgende kan udstede aktier. Ifølge Det Forenede Kongerige er ingen afgift, der opkræves efter påbegyndelsen af et selskabs virksomhed, omfattet af direktivet, medmindre den vedrører en efterfølgende kapitaltilførsel i form af en forhøjelse af selskabskapitalen eller er en følge af, at selskabet ændrer hjemsted eller struktur, eller også, såfremt gebyret udgør, hvad Det Forenede Kongerige betegner som et »åbenbart forsøg på at omgå direktivets bestemmelser«.

24. Som allerede nævnt, kan man efter min opfattelse imidlertid ikke sondre mellem et gebyr, som skal erlægges ved den første registrering af et selskab, og et gebyr, som selskabet skal erlægge i hvert efterfølgende år, så længe det er registreret i registret. Under normale omstændigheder vil et selskab opfylde formalitetskravene med hensyn til udøvelsen af dets virksomhed, således at det ikke blot kan påbegynde sin virksomhed, men også fortsætte den i efterfølgende år. En sondring mellem de pågældende to gebyrer ville derfor reelt bevirke, at døren blev åbnet for mere eller mindre åbenbare omgåelser af forbudsbestemmelsen i artikel 10, litra c). Som allerede nævnt, har en sådan sondring under alle omstændigheder ikke støtte i selve ordlyden af artikel 10, litra c).

25. Det er desuden vigtigt ikke at glemme direktivets egentlige formål. Det fremgår nærmere af anden betragtning og er udtrykt på denne måde:

»De afgifter, der i øjeblikket består i medlemsstaterne på kapitaltilførsel ... er årsag til forskelsbehandling, dobbeltbeskatning og uligheder, der hæmmer de frie kapitalbevægelser og derfor bør afskaffes ved en harmonisering.«

Det er klart, at et årligt gebyr, der skal erlægges for den fortsatte registrering af et kapitalselskab, må antages at gribe ind i de frie kapitalbevægelser på fuldstændig samme måde som et gebyr, der skal betales ved den første registrering, idet et selskab, som allerede nævnt, normalt stiftes og registreres med henblik på at kunne fortsætte sin virksomhed i et vist antal år. Dem, der indskyder kapital i et selskab, er vidende om, at selska-

bet skal betale det årlige gebyr, og deres vilje til at indskyde kapital påvirkes på nøjagtig samme måde af denne forpligtelse som af et gebyr, der skal erlægges ved den første registrering. Tilførsel af kapital kan faktisk hæmmes i højere grad af et årligt gebyr, som er en løbende forpligtelse for selskabet, end hvis der kun skal betales gebyr én gang. Efter min opfattelse vil ethvert forsøg på at opstille en sondring mellem et gebyr, der skal erlægges én gang, og et årligt gebyr derfor nødvendigvis falde til jorden.

2) »afgifter, der har karakter af vederlag«

26. Selv om et gebyr er omfattet af forbudsbestemmelsen i direktivets artikel 10, litra c), vil gebyret selvfølgelig være lovligt, hvis det falder ind under en af de undtagelser, der udtømmende er opregnet i artikel 12, stk. 1. I den foreliggende sag er den eneste relevante undtagelse bestemmelsen i artikel 12, stk. 1, litra e). Jeg vil derfor i det følgende behandle den anden del af Kommissionens argumentation, hvorefter de gebyrer, der er indført ved de anfægtede bestemmelser, ikke falder ind under den pågældende undtagelsesbestemmelse.

27. Som bekendt kan medlemsstaterne i henhold til bestemmelsen i artikel 12, stk. 1, litra e), uanset bestemmelserne i artikel 10, litra c), opkræve »afgifter, der har karakter af vederlag«, i forbindelse med registreringen af et selskab. Kommissionen har understreget, at direktivet ikke indeholder nogen definition af begrebet »afgifter, der har karakter af vederlag«, men har givet udtryk for, at der ved fortolkningen af udtrykket kan hentes støtte i Domstolens praksis vedrørende traktatens artikel 12, 13 og 16. Domstolen har således fastslået, at det forbud mod afgifter med tilsvarende virkning som told, der findes i de nævnte artikler, ikke omfatter en afgift, der er »et vederlag for en til eksportøren faktisk erlagt tjenesteydelse og udgør et beløb, der er afpasset efter den pågældende tjenesteydelse« (se sag 46/76, Bauhuis mod Nederlandene, Sml. 1977, s. 5, præmis 11). En sådan afgift må imidlertid ikke overstige de faktiske omkostninger ved den virksomhed, for hvilken de opkræves, hvilken betingelse kun er opfyldt, såfremt der er en direkte sammenhæng mellem gebyrets størrelse og omkostningerne ved de pågældende transaktioner (jf. dom i sag C-111/89, Bakker Hillegom, Sml. 1990 I, s. 1735, præmis 11, 12 og 13). Sådanne gebyrer eller afgifter kan endvidere under visse omstændigheder være forenelige med traktatens artikel 12, 13 og 16, såfremt de vedrører transaktioner, der ikke foretages i producentens interesse, men for at opfylde fællesskabsretlige forpligtelser (jf. Bauhuis-dommen, præmis 31, og Bakker Hillegom-dommen, præmis 10).

28. Registrering af et selskab i det officielle register er selvfølgelig ikke en tjenesteydelse, som udelukkende udføres i selskabets interesse, selv om betingelsen om, at et selskab skal registreres, som allerede nævnt er fastsat i fællesskabsretten: se ovenfor i punkt 11. Det fremgår imidlertid klart af selve ordlyden af artikel 12, stk. 1, litra e), at der i forbindelse med registreringen af et selskab under alle omstændigheder kan opkræves afgifter, der har karakter af vederlag. Efter min opfattelse må omfanget af den undtagelse, der er fastsat i artikel 12, stk. 1, litra e), i første omgang snarere fastlægges på grundlag af direktivets ordlyd og formål end på grundlag af Domstolens praksis vedrørende traktatens artikel 12, 13 og 16.

29. Det er utvivlsomt rigtigt, at når Domstolen med hensyn til afgifter, der har karakter af vederlag, har anerkendt en begrænset und-

tagelse fra forbuddet mod afgifter med tilsvarende virkning som told, har den ladet sig lede af overvejelser svarende til dem, som fællesskabslovgiver lod sig inspirere af med hensyn til direktivets artikel 12, stk. 1, litra e). I begge tilfælde var det helt klart tanken, at det pågældende forbud ikke også skulle omfatte afgifter, som kunne være begrundet som vederlag for udførte tjenesteydelser, uanset om dette skete på begæring af den, over for hvem tjenesteydelsen udføres, eller for at overholde et krav, der er fastsat i fællesskabsretten. I det omfang kan der derfor ved vurderingen af, om en given afgift er tilladt i henhold til direktivet, hentes støtte i Domstolens praksis vedrørende afgifter med tilsvarende virkning som told, selv om det dog ikke kan antages, at den pågældende praksis uden videre omfatter afgifter, der falder ind under direktivet.

30. I svarskriftet har den italienske regering anført, at de »afgifter, der har karakter af vederlag«, der omhandles i direktivets artikel 12, stk. 1, litra e), omfatter alle afgifter, der er nødvendige med henblik på finansieringen af en offentlig tjenesteydelse, der vedrører kapitalselskaber. Det fremgår af de bemærkninger, den italienske regering er fremkommet med i sagerne C-71/91 og C-178/91, at den er af den opfattelse, at definitionen af den pågældende tjenesteydelse må omfatte hele den ordning med oplysninger og offentliggørelse, der vedrører de dispositioner, der er nødvendige med henblik på registreringen i det officielle register. Under den mundtlige forhandling har den italienske regering på ny forklaret, at formålet med de anfægtede gebyrer var at finansiere hele ordningen omkring offentliggørelse af dokumenter og nærmere oplysninger vedrørende kapitalselskaber, og at det netop var det formål, som kunne forklare, at gebyret opkræves hvert år. Den italienske regering har indrømmet, at når oplysningerne gøres tilgængelige for offentligheden, er en sådan ordning nyttig for offentligheden som sådan og ikke kun for de selskaber, hvis dokumenter registreres i registret. Man kan også forestille sig, at den omstændighed, at der føres et selskabsregister, er af interesse for andre dele af det offentlige, f.eks. for politiet, anklagemyndigheden samt for de myndigheder, der er ansvarlige for statistiske oplysninger vedrørende selskaber og økonomiske forhold.

31. I modsætning til, hvad den italienske regering har anført, er det ikke min opfattelse, at kategorien af »afgifter, der har karakter af vederlag«, og som er lovlige i henhold til direktivets artikel 12, stk. 1, litra e), er så omfattende, at den også indbefatter alle de afgifter, der finansierer de offentlige tjenesteydelser, der er forbundet med kravene om offentliggørelse af oplysninger vedrørende kapitalselskaber. Som undtagelse fra den forbudsbestemmelse, der indeholdes i artikel 10, og hvis formål er at forhindre, at der indføres afgifter, der har en tilsvarende virkning som kapitaltilførselsafgiften, skal bestemmelsen i artikel 12, stk. 1, litra e), snarere fortolkes snævert end vidt, navnlig på baggrund af den strenge og utvetydige formulering af artikel 10, som udtrykkeligt omfatter »skatter eller afgifter af nogen art«, der falder ind under de nævnte kategorier. Det vil derfor være mest naturligt at fortolke udtrykket i den engelske affattelse, »duties paid by way of fees or dues«, således, at det kun omfatter afgifter, der har karakter af vederlag for udførte tjenesteydelser, uanset om disse udføres alene ud fra hensynet til den, over for hvem de ydes, eller for at overholde en ved lov fastsat forpligtelse. En sådan fortolkning bekræftes endvidere af den franske affattelse af direktivet, hvori der som allerede nævnt anvendes formuleringen »droits ayant un caractère rémunératoire«.

32. De eneste omkostninger, der kan tages i betragtning ved fastsættelsen af størrelsen af

gebyret for registrering af selskaber, er derfor de administrative omkostninger, der er forbundet med registreringen. De øvrige omkostninger ved ordningen, navnlig dem, som er forbundet med videregivelsen af oplysninger til offentligheden, må finansieres ad anden vej, f.eks. i form af et gebyr, som pålægges dem, der indhenter oplysningerne. Som bekendt kan medlemsstaterne i medfør af artikel 3 i det første direktiv om regler for selskaber opkræve et gebyr, svarende til de administrative omkostninger, af dem, der anmoder om oplysninger, der er omfattet af reglen om offentlighed i henhold til direktivets artikel 2. Ifølge det oplyste opkræves sådanne gebyrer faktisk i Italien. I henhold til det skriftlige indlæg, Cispadana Costruzioni har indgivet i sag C-178/91, opkræves der gebyrer for at få adgang til en aktmappe i registret og for at få tilstillet genparter af registrerede dokumenter, ligesom der opkræves yderligere gebyrer, såfremt de pågældende genparter ønskes bekræftet, hvilket den italienske regering ikke har bestridt under den mundtlige forhandling.

33. I sine skriftlige indlæg i sagerne C-71/91 og C-178/91 har Det Forenede Kongerige anført, at formålet med direktivet ikke kan have været at begrænse en medlemsstats muligheder for at finansiere sin registreringsordning eller sin kontrol af selskaber, og at alle gebyrer, der opkræves i den forbindelse, må anses for lovlige i henhold til artikel 12, stk. 1, litra e). Som allerede nævnt, kan et gebyr, der opkræves med henblik på at finansiere hele ordningen med registrering af selskaber, herunder levering af tjenesteydelser til offentligheden, imidlertid ikke antages at være en afgift som omhandlet i direktivets artikel 12, stk. 1, litra e), og det må derfor være forbudt i henhold til artikel 10, litra c). For mig at se er det endvidere ikke overraskende, at medlemsstaternes handlefrihed begrænses på en sådan måde, eftersom formålet med artikel 10, litra c), klart er at forhindre, at der indføres afgifter, der stort set har samme virkning som dem, der er harmoniseret ved direktivet.

34. For så vidt angår de gebyrer, der omtvistes i den foreliggende sag, er det klart, at der ikke er nogen direkte sammenhæng mellem deres størrelse og de administrative omkostninger, der er forbundet med registreringen og den fortsatte registrering af selskaber i registret. At der ikke er en sådan sammenhæng, er navnlig indlysende med hensyn til de gebyrer, der skal betales hvert år efter den første registrering. Den manglende sammenhæng mellem gebyrets størrelse og omkostningerne ved registreringen underbygges også af det åbenbare misforhold mellem de gebyrer, der opkræves i Italien, og dem, der opkræves for tilsvarende dispositioner i andre medlemsstater. I modsætning til, hvad den italienske regering anførte under den mundtlige forhandling, er det efter min opfattelse særdeles tvivlsomt, om sådanne væsentlige forskelle mellem gebyrernes størrelse kan begrundes med, at omkostningerne skulle være højere som følge af, at ordningen med registreringen er decentraliseret, eller at de pågældende tjenestemænd ikke skulle være effektive (hvilket den italienske regering også har nævnt som en mulighed). Selvfølgelig søger regeringen ikke at begrunde gebyrernes størrelse ud fra de omkostninger, der er forbundet med registreringerne, eftersom regeringen åbent har indrømmet, at formålet med gebyrerne er at finansiere hele ordningen vedrørende registrering og oplysninger om selskaber, herunder afgivelse af oplysninger til offentligheden. End ikke dette argument har den italienske regering underbygget med noget konkret bevis. For Domstolen

foreligger der således ikke noget bevismiddel, som kan afkræfte Kommissionens argument (i stævningens punkt 20) om, at de beløb, der tilvejebringes i medfør af de anfægtede bestemmelser, ganske enkelt er en indtægtskilde for den italienske statskasse.

35. Efter min opfattelse er der således ikke tvivl om, at når Den Italienske Republik har opretholdt de anfægtede bestemmelser, har den tilsidesat sine forpligtelser i henhold til direktivets artikel 10, litra c), og dermed også sine forpligtelser i henhold til traktatens artikel 189.

Sagerne C-71/91 og C-178/91

36. Med de præjudicielle spørgsmål, der er forelagt i sagerne C-71/91 og C-178/91, ønskes det i det væsentlige oplyst, om nationale bestemmelser som dem, der er anfægtet under det direkte søgsmål, er forenelige med direktivets artikel 10, litra c). Som allerede nævnt, må spørgsmålet efter min opfattelse besvares benægtende. Det aspekt omkring de anfægtede bestemmelser, som medfører, at de er uforenelige med ovennævnte bestemmelse, er den omstændighed, at der ikke er nogen direkte sammenhæng mellem de beløb, der opkræves for registreringen på den ene side, og omkostningerne ved at udføre den pågældende tjenesteydelse for de berørte virksomheder på den anden side.

37. Selv om de gebyrer, der er lovlige i henhold til direktivet, skal være baseret på den faktiske omkostning ved registreringen, er det dog klart, at medlemsstaterne kan opkræve et skønsmæssigt fastsat standardgebyr. Det er selvfølgelig både i de registrerede selskabers interesse og i registreringsmyndighedens interesse, at der på forhånd fastsættes et standardgebyr, og det kan næppe antages, at de omkostninger, der er forbundet med registreringen, svinger væsentligt fra selskab til selskab. Man kan desuden forestille sig, at det kan være foreneligt med direktivets formål, at der opkræves forskellige beløb for forskellige selskabsformer, idet et selskab med en betydelig selskabskapital formentlig påvirkes mindre af et bestemt gebyrniveau, og den omstændighed, at et sådant selskab pålægges et højere gebyr, betyder, at den byrde, der pålægges de mindre selskaber, herved kan nedsættes. Det fremgår af de oplysninger, Kommissionen er fremkommet med i stævningen i sag C-176/91, at der i en række medlemsstater faktisk anvendes en tarif, hvorefter gebyret varierer alt efter det pågældende selskabs kapital. For mig at se er en sådan ordning i princippet lovlig, så længe det samlede beløb, der opkræves i form af registreringsgebyrer, ikke væsentligt overstiger de samlede omkostninger, der er forbundet med registreringerne.

38. Endelig skal jeg bemærke, at hverken Tribunale di Genova eller Tribunale di Milano har forelagt spørgsmål om, hvorvidt de pågældende direktivbestemmelser har direkte virkning. Det er imidlertid klart, at bestemmelserne i artikel 10 er tilstrækkeligt klare og ubetingede til, at de kan gøres gældende over for nationale bestemmelser, hvorefter der opkræves andre gebyrer ved registreringen af et selskab end dem, der er »afgifter, der har karakter af vederlag«, som omhandlet i artikel 12, stk. 1, litra e).

Forslag til afgørelse

39. Det er således min opfattelse, at Domstolen i sag C-176/91 bør

1) fastslå, at Den Italienske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EØF-traktaten, idet den i strid med artikel 10, litra c), i Rådets direktiv 69/335/EØF opkræver gebyrer ved registreringen af et kapitalselskab i det officielle register og for den fortsatte registrering af selskabet, som ikke er baseret på de faktiske omkostninger ved at registrere og fortsat registrere selskaber i registret, og

2) pålægge Den Italienske Republik at betale sagens omkostninger.

40. Det er desuden min opfattelse, at de præjudicielle spørgsmål, Tribunale di Genova har forelagt i sag C-71/91 og Tribunale di Milano i sag C-178/91, bør besvares som følger:

»Bestemmelsen i artikel 10, litra c), i Rådets direktiv 69/335/EØF skal fortolkes således, at den er til hinder for, at der opkræves gebyrer ved registreringen af et kapitalselskab i det officielle register eller for den fortsatte registrering af selskabet, uanset om et sådant gebyr opkræves hvert år eller ved den første registrering af selskabet, medmindre gebyret er baseret på de faktiske omkostninger ved registreringen og den fortsatte registrering af selskaberne i registret.«