Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 12. januar 2012 [1]

Sag C-443/09

CCIAA di Cosenza
mod
Grillo Star Srl Fallimento

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Tribunale di Cosenza, Sezione fallimentare (Italien))

»Direktiv 2008/7/EF — kapitaltilførselsafgifter — årsafgift til de lokale industri- og handelskamre«

I – Indledning

1. Den foreliggende retssag giver Domstolen anledning til i forlængelse af dommen i sagen Denkavit Internationaal m.fl. [2] at præcisere retspraksis vedrørende afgifter på kapitalselskaber, der i henhold til direktiv 2008/7/EF er forbudt [3]. Genstand for hovedsagen er en årsafgift til de italienske industri- og handelskamre, som påhviler alle virksomheder, der er opført i de af disse kamre førte virksomhedsregistre.

II – Retsforskrifter

A – *EU-retten*

2. Direktiv 2008/7 ændrer direktiv 69/335 [4]. Da dette direktiv tidligere er ændret adskillige gange, besluttede Rådet i bestræbelserne på at skabe klarhed at vedtage en ny affattelse. Den er imidlertid i det væsentlige i overensstemmelse med det tidligere gældende direktiv.

3. Artikel 5 i direktiv 2008/7 har overskriften »Dispositioner, som ikke er afgiftspligtige« og bestemmer:

»1. Medlemsstaterne må ikke af kapitalselskaber opkræve afgifter af nogen art af følgende dispositioner:

[…]

c) registrering eller andre formaliteter inden påbegyndelse af virksomhed, som et kapitalselskab kan underkastes på grund af sin retlige form.«

1 — Originalsprog: tysk.

2 — Dom af 11.6.1996, sag C-2/94, Sml. I, s. 2827.

3 — Rådets direktiv 2008/7/EF af 12.2.2008 om kapitaltilførselsafgifter, EUT L 46, s. 11 (herefter »direktiv 2008/7« eller »direktiv om kapitaltilførselsafgift«).

4 — Rådets direktiv 69/335/EØF af 17.7.1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969, s. 405).

4. Artikel 6 i direktiv 2008/7 fastsætter:

»1. Uanset artikel 5 må medlemsstaterne opkræve følgende skatter og afgifter:

[…]

e) afgifter i form af honorarer eller anden form for vederlag […]«

B – *National ret*

5. De relevante italienske bestemmelser fastsætter i den affattelse, der finder anvendelse i tvisten, følgende:

6. Artikel 2188, stk. 1, i den italienske borgerlige lovbog (codice civile herefter »CC«) har indført et virksomhedsregister, hvor samtlige industri-, handels- og finansvirksomheder skal registreres. Registreringspligten gælder såvel for individuelle erhvervsdrivende som bl.a. anpartsselskaber i henhold til artikel 2200 CC. Dette er ligeledes tilfældet, når det ikke udøver erhvervsvirksomhed. Virksomhedsregistret føres i medfør af artikel 8 i lov nr. 580 af 29. december 1993[5] af industri- og handelskammeret.

7. Det beløb, som de i virksomhedsregistret opførte årligt skal betale til industri- og handelskammeret, er fastsat i et ministerielt dekret. Det følger af artikel 3 i det dekret, der er relevant for 2009, at årsafgiften for en virksomhed med en årlig omsætning på indtil 100 000 EUR er et fast beløb på 200 EUR. For virksomheder, der har en højere årlig omsætning, fastsættes afgiften som procentsatser af omsætningen.

III – Sagens faktiske omstændigheder, hovedsagen og retsforhandlingerne ved Domstolen

8. Der blev indgivet konkursbegæring mod det italienske selskab Grillo Star Srl[6].

9. Den forelæggende ret behandler spørgsmålet om de krav, der skal dækkes af selskabet Grillo Stars konkursmasse. Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura Cosenza (CCIAA, handels-, industri-, håndværks- og landbrugskammeret i Cosenza[7]) anmeldte et beløb på 200 EUR for den årsafgift for 2009[8], som alle de virksomheder, der er registreret i virksomhedsregistret i henhold til artikel 2188 CC, skulle betale til kammeret, til konkursboet.

10. Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt denne afgift er forenelig med direktiv 2008/7[9], og har derfor udsat sagen med henblik på at forelægge Domstolen følgende spørgsmål:

»Er kriterierne i artikel 18, stk. 3, 4, 5 og 6, i den italienske lov nr. 580 af 29. december 1993 for fastsættelse af den årsafgift, der er beskrevet i denne lovs artikel 18, litra b), i strid med Rådets direktiv 2008/7/EF af 12. februar 2008 om kapitaltilførselsafgifter, da de er til hinder for, at årsafgiften kan omfattes af undtagelsen i dette direktivs artikel 6, litra e)?

Følgende ønskes navnlig oplyst:

a) Kan årsafgiften betegnes som »honorarer eller anden form for vederlag«, når der i definitionen af begrebet henvises til »de midler, der er nødvendige for at kunne levere de tjenesteydelser, som handelskamrene har forpligtet sig til at levere på hele det nationale område«?

5 — Lov vedrørende omorganisering af industri- og handelskamrene, GURI nr. 6 af 11.1.1994.

6 — Herefter »Grillo Star« eller »Grillo Star under konkursbehandling«.

7 — Herefter »CCIAA Cosenza«.

8 — Forhøjet med 113,39 EUR i renter.

9 — Det fremgår umiddelbart af optællingen af società a responsabilità limitata i nr. 12 i bilag I til direktiv 2008/7, at direktivet finder anvendelse på dette anpartsselskab.

b) Udelukker bestemmelsen om en »udligningsfond«, der har til formål at standardisere udøvelsen af alle de »administrative funktioner«, der i lovgivningen er tildelt handelskamrene, i hele landet, at årsafgiften kan betegnes som honorarer eller anden form for vederlag?

c) Er den mulighed, som de enkelte handelskamre har for at øge årsafgiften med op til 20% med henblik på medfinansiering af initiativer, der har til formål at øge produktionen og forbedre den økonomiske situation inden for det pågældende territoriale kompetenceområde, forenelig med denne afgifts betegnelse som honorarer eller anden form for vederlag?

d) Er den manglende præcisering af metoderne til kortlægning af de behov, der vedrører handelskamrenes førelse og ajourføring af registreringerne og noteringerne i virksomhedsregistret, til hinder for, at årsafgiften kan betegnes som honorarer eller anden form for vederlag?

e) Er den skønsmæssige fastsættelse af årsafgiften i kraft af, at der ikke foreligger en bestemmelse om, at det med »bestemte intervaller« sikres, at afgiften svarer til de gennemsnitlige omkostninger ved tjenesteydelsen, forenelig med, at afgiften betegnes som honorarer eller anden form for vederlag?«

11. Ved kendelse af 13. september 2010 har den forelæggende ret suppleret forelæggelsen med nedenstående to spørgsmål:

»1) Er den forpligtelse til at betale afgift til handelskammeret, der påhviler et kapitalselskab, der ikke udøver – og som aldrig har udøvet – nogen form for økonomisk aktivitet, og som tilmed er »inaktivt«, i strid med Rådets direktiv 2008/7/EF af 12. februar 2008 om kapitaltilførselsafgifter?

2) Er indførslen i virksomhedsregistret, der efter italiensk ret er ubetinget nødvendig for, at kapitalselskaberne kan erhverve status som juridisk person, og følgelig betalingen af den dermed forbundne årsafgift i strid med samme direktiv?«

12. Under forhandlingerne for Domstolen har Grillo Star under konkurs, CCIAA Cosenza, Østrig, Tyskland og Italien samt Europa-Kommissionen afgivet skriftlige bemærkninger. Grillo Star under konkurs, CCIAA Cosenza, Tyskland, Italien samt Europa-Kommissionen deltog i den mundtlige forhandling den 20. oktober 2011.

IV – Retlig bedømmelse

A – *Realitetsbehandling af den præjudicielle forelæggelse*

13. CCIAA Cosenza har i sin skriftlige besvarelse af Domstolens spørgsmål til sagens parter for første gang gjort gældende, at den præjudicielle forelæggelse ikke kan antages til realitetsbehandling, da den forelæggende ret ikke har forelæggelseskompetence. Den omstændighed, at denne indsigelse fremkommer på et så sent tidspunkt, er uden betydning, da forelæggelseskompetencen skal prøves ex officio.

14. Hovedsagen omhandler fastlæggelsen af krav, der skal dækkes af selskabet Grillo Stars konkursmasse. CCIAA Cosenza er af den opfattelse, at den forelæggende dommer på dette stadium i sagen alene udøver en overvågnings- og kontrolfunktion. Der er ikke tale om en verserende retstvist, da der ikke træffes afgørelse i en kontradiktorisk procedure.

15. I henhold til artikel 267 TEUF er alle retter berettiget til at forelægge spørgsmål. Begrebet ret skal gives en selvstændig EU-retlig definition. Domstolen har udviklet en række kriterier, hvorved egenskaben af ret skal bedømmes efter en helhedsbetragtning. Herefter skal der være tale om en uafhængig enhed, der er oprettet ved lov, som har permanent og obligatorisk karakter, og som efter en kontradiktorisk procedure træffer afgørelser, der har karakter af udøvelse af dømmende myndighed[10].

10 — Jf. senest dom af 22.12.2010, sag C-118/09, Koller, Sml. I, s. 13627, præmis 22, og af 14.6.2011, sag C-196/09, Miles m.fl., Sml. I, s. 510, præmis 37. I en periode opgav Domstolen eksplicit kravet om en kontradiktorisk procedure, jf. dom af 17.5.1994, sag C-18/93, Corsica Ferries, Sml. I, s. 1783, præmis 12, af 19.10.1995, sag C-111/94, Job Centre, Sml. I, s. 3361, præmis 9, og af 15.1.2002, sag C-182/00, Lutz m.fl., Sml. I, s. 547, præmis 13.

16. Domstolen har på grundlag af disse kriterier afvist præjudicielle forelæggelser fra retter, der i forbindelse med frivillig retspleje fungerer som forvaltningsmyndigheder. Som eksempel kan henvises til en afgørelse om en ansøgning om godkendelse af et selskabs vedtægter med henblik på registrering i handelsregistret [11] eller om rettens udnævnelse af en efterfølgende likvidator for aktiver tilhørende et selskab, der er slettet fra registret [12]. Det er først den ret, der skal foretage en retlig prøvelse i en sådan retssag, der har forelæggelseskompetence [13].

17. Det er i den foreliggende sammenhæng hævet over enhver tvivl, at den forelæggende enhed opfylder de formelle betingelser til en ret som omhandlet i artikel 267 TEUF. Det er dog spørgsmålet, om der i hovedsagen er tale om en kontradiktorisk procedure, og om proceduren i hvert fald munder ud i en afgørelse, der har karakter af udøvelse af dømmende myndighed.

1. Kontradiktorisk procedure

18. Domstolen har fastslået, at kravet om en kontradiktorisk procedure ikke udgør et absolut kriterium [14]. Domstolen fandt i en sag vedrørende prøvelse af indgåelsen af offentlige kontrakter, at det var tilstrækkeligt, at parterne i tvisten for kontrolmyndigheden skulle høres. Den omstændighed, at der findes et stort antal procedurer og procesautonomi i medlemsstaterne, taler for, at kriteriet om en kontradiktorisk procedure ikke skal forstås alt for formelt. I modsat fald ville dette afhængig af den konkrete udformning af den nationale procedure kunne føre til vilkårlige afgørelser vedrørende forelæggelseskompetencen ved materielt identiske retstvister.

19. Selv om der i den foreliggende sag formelt set ikke måtte stå to parter som sagsøger og sagsøgt over for hinanden, hvilket forelæggelsesafgørelsens indledning kunne tyde på, er det åbenbart, at parterne, kurator og kreditor, ikke desto mindre har mulighed for såvel skriftligt som ved den mundtlige forhandling for den forelæggende ret at redegøre for deres synspunkter. Som parter i hovedsagen kunne både CCIAA Cosenza og også Grillo Star under konkurs således ligeledes intervenere i den præjudicielle forelæggelse. Det må herefter tiltrædes, at der foreligger en kontradiktorisk procedure.

2. Afgørelse, der har karakter af udøvelse af dømmende myndighed

20. Det er vanskeligere at besvare spørgsmålet om, hvorvidt den forelæggende ret blot agerer som forvaltningsmyndighed, eller om den træffer afgørelse, der har karakter af udøvelse af dømmende myndighed, i en retstvist.

21. Der kan ikke udledes en eksplicit definition af kriteriet »afgørelse, der har karakter af udøvelse af dømmende myndighed« af Domstolens praksis. Domstolen har dog bl.a. taget udgangspunkt i, om der træffes en afgørelse, som kan få retskraft [15].

22. CCIAA Cosenza og Grillo Star under konkurs har under den mundtlige forhandling givet udtryk for indbyrdes modstridende opfattelser vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt den forestående afgørelse fra den forelæggende ret har retskraft. CCIAA Cosenza har anført, at den forelæggende dommers afgørelse ikke har retskraft, mens Grillo Star er af den opfattelse, at den har retskraft, idet den i hvert fald kan »fuldbyrdes«.

23. Uanset det tekniske spørgsmål om retskraft foreligger der dog efter min opfattelse en afgørelse, der har karakter af udøvelse af dømmende myndighed. Ifølge de ubestridte oplysninger fra CCIAA har dommeren i hovedsagen nemlig til opgave at fastlægge de krav, der kan indgå i konkursboet, i en begrundet afgørelse, der træffes efter høring af parterne i en mundtlig forhandling. Afgørelsen har via

11 — Job Centre-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 9.

12 — Kendelse af 12.1.2010, sag C-497/08, Amiraike Berlin, Sml. I, s. 101, præmis 19.

13 — Amiraike Berlin-kendelsen, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 20.

14 — Dom af 17.9.1997, sag C-54/96, Dorsch Consult, Sml. I, s. 4961, præmis 31.

15 — Dom af 30.6.2005, sag C-165/03, Längst, Sml. I, s. 5637, præmis 26, og Dorsch Consult-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 14, præmis 37.

konkursdividenden betydning for øvrige kreditorer. Da den forelæggende rets afgørelse vedrørende det materielle spørgsmål, der er omtvistet mellem parterne, om hvorvidt det angivelige afgiftskrav kan indgå i konkursboet, indeholder tvingende retsvirkninger, er der tale om en afgørelse, der har karakter af udøvelse af dømmende myndighed.

24. Kommissionen har i øvrigt henvist til, at spørgsmålet om, hvorvidt fastlæggelsen af, hvilke krav der kan indgå i konkursboet, udgør en afgørelse, der har karakter af udøvelse af dømmende myndighed, er meget omtvistet i den italienske litteratur. Nogle forfattere findere snarere, at der er tale om en forvaltningsvirksomhed, mens andre vigtige aktører er af den opfattelse, at der ved fastlæggelsen af kravene er tale om en reel afgørelse, der har karakter af udøvelse af dømmende myndighed. Domstolen skal også i et sådant tilfælde af uklar kvalificering af national ret ved tvivl lægge til grund, at retten har forelæggelseskompetence.

25. Afslutningsvis skal jeg fremføre et pragmatisk argument med hensyn til en anden retsakt, hvis fortolkning ville blive påvirket, såfremt det måtte blive fastslået, at der ikke foreligger forelæggelseskompetence i den foreliggende sag. Konkursforordningen [16] indeholder nemlig bestemmelser om anmeldelse af krav i insolvensbehandlingen. For at disse bestemmelser i forordningen også under det første trin i behandlingen skal kunne gøres til genstand for Domstolens fortolkning, må kravene til forelæggelseskompetencen i sammenhæng med rettens fastlæggelse af de krav, der kan indgå i konkursboet, ikke være for strenge. Procesøkonomiske betragtninger taler nemlig i sidste ende ligeledes for, at en forelæggelse skal ske tidligst muligt, hvorved det undgås, at en appelinstans efterfølgende skal behandle sagen for at muliggøre en præjudiciel forelæggelse [17].

26. Domstolen har herefter kompetence til at besvare de forelagte spørgsmål.

B – *Besvarelse af de forelagte spørgsmål*

27. De spørgsmål, som den forelæggende ret forelagde først, omhandlede spørgsmålet, om årsafgiften til industri- og handelskammeret udgør »afgifter i form af honorarer eller anden form for vederlag« som omhandlet i artikel 6, stk. 1, litra e), i direktiv 2008/7.

28. Forinden skal det dog afklares, om der overhovedet foreligger en afgift, der er forbudt i henhold til artikel 5 i direktiv 2008/7. Kun i det tilfælde, at den italienske afgift er sådan forbudt afgift, opstår det efterfølgende spørgsmål, om denne afgift undtagelsesvis er tilladt i sin egenskab af afgift i form af honorarer eller anden form for vederlag. Artikel 6 er således en undtagelsesbestemmelse, der alene finder anvendelse, hvis den omtvistede afgift er en afgift, der er forbudt i medfør af artikel 5 [18]. Den forelæggende rets to supplerende spørgsmål vedrører ligeledes kvalificeringen af forbudt afgift som omhandlet i artikel 5 i direktiv 2008/7.

1. Forbudt afgift som omhandlet i artikel 5, stk. 1, litra c), i direktiv 2008/7

29. Forbuddet i direktivets artikel 5, stk. 1, litra c), kommer i betragtning i den foreliggende sag. Herefter kan medlemsstaterne ikke opkræve afgifter af registrering eller andre formaliteter inden påbegyndelse af aktiviteter, hvilken afgift et kapitalselskab er underkastet på grund af sin retlige form. I det følgende skal de to kriterier i artikel 5, stk. 1, litra c), følgelig prøves, nemlig om årsafgiften er tilknyttet registrering eller andre formaliteter (under a) og selskabets retlige form (under b).

16 — Rådets forordning (EF) nr. 1346/2000 af 29.5.2000 om konkurs, EFT L 160, s. 1.

17 — Jf. generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse af 28.10.2004, sag C-53/03, Syfait m.fl., Sml. 2005 I, s. 4609, punkt 45, samt i anden sammenhæng mit forslag til afgørelse af 18.7.2007, sag C-175/06, Tedesco, Sml. 2007 I, s. 7929, punkt 22, og af 2.9.2010, sag C-283/09, Weryński, Sml. I, s. 601, punkt 16.

18 — Jf. hertil dom af 2.12.1997, sag C-188/95, Fantask m.fl., Sml. I, s. 6783, præmis 20, vedrørende den indholdsmæssigt lignende bestemmelse i det tidligere gældende direktiv 69/335/EØF, nævnt ovenfor i fodnote 4.

a) Afgift på registrering eller andre formaliteter

30. Artikel 5, stk. 1, litra c), forbyder afgifter på registrering eller andre formaliteter, der går forud for et selskabs udøvelse af en aktivitet. Der skal således for det første være tale om en registrering eller anden formalitet, og denne skal for det andet gå forud for udøvelsen af en aktivitet. Den anden forudsætning skal ikke forstås rent tidsmæssigt, således at det ikke er afgørende, at registreringen finder tidsmæssigt sted, før selskabet udøver en aktivitet. Denne betingelse skal derimod forstås således, at en registrering eller anden formalitet er en forudsætning for at udøve en aktivitet eller for selskabets handleevne.

31. Den forelæggende rets spørgsmål vedrører en afgift, der skal betales hvert år til industri- og handelskammeret af alle de virksomheder, der er registreret i virksomhedsregistret.

32. Den tyske regering har med rette henvist til, at det i det mindste ikke af den første forelæggelsesafgørelse fremgår, om den omtvistede afgift overhovedet opkræves *for registreringen* af selskabet. Det er i forelæggelsesafgørelsen alene udtrykkeligt nævnt, at afgiften skal betales af de virksomheder, der er registreret i virksomhedsregistret. Det fremgår ikke utvetydigt af denne formulering, om registreringen i virksomhedsregistret er en transaktion, der er uafhængig af afgiften, og der alene henvises til de virksomheder, der er opført i virksomhedsregistret, for at fastlægge de afgiftspligtige enheder. Det er også muligt, at virksomhedsregistret samtidigt fungerer som handelsregister, som kapitalselskaber skal lade sig registrere i, således at afgiften dermed er forudsætning for registrering af et selskab i handelsregistret.

33. Det synes dog at følge af den supplerende forelæggelseskendelse, at i hvert fald den første afgift til industri- og handelskammeret hænger sammen med registreringen i virksomhedsregistret, og at denne registrering igen er en forudsætning for, at selskabet kan opnå status som juridisk person.

34. Den italienske afgift minder derfor om de nederlandske bestemmelser, der var genstand for sagen Denkavit Internationaal m.fl.[19]. Denne sag drejede sig om en afgift, der hvert år skulle indbetales til et industri- og handelskammer for registreringen af en virksomhed, hvorved denne registrering samtidigt gjaldt som registrering af det kapitalselskab, der ejede virksomheden. I den nævnte sag var virksomhedsregistret følgelig samtidigt også handelsregister, hvilket også synes at være tilfældet med de italienske bestemmelser.

35. Domstolen lagde i den sag uden nærmere forklaring til grund, at den nederlandske årsafgift var en afgift på den registrering, der gik forud for udøvelsen af en aktivitet. Domstolen tog ikke eksplicit stilling til, om afgiften hang sammen med *opretholdelsen af en registrering* af selskabet i registret og dermed var en forudsætning for selskabets handleevne[20]. Navnlig sondrede Domstolen heller ikke mellem afgiften for den første registrering og de følgende årsafgifter. Herefter kan det også i foreliggende tilfælde lægges uprøvet til grund, at det første kriterium i artikel 5, stk. 1, litra c), er opfyldt.

36. Der skal imidlertid sondres mellem afgift i forbindelse med den første registrering og den efterfølgende afgift, der skal betales årligt. Den foreliggende sag omhandler nemlig alene årsafgiften. For at kunne kvalificere årsafgiften som en afgift på den registrering eller formalitet, der er forbundet med udøvelsen af en aktivitet, skal det derfor godtgøres, at denne afgift hænger sammen med *opretholdelsen af registreringen* af selskabet, og at den er en forudsætning for selskabets fortsatte handleevne. Dette er uklart i det foreliggende tilfælde.

37. Kommissionen og den italienske regering har i deres stillingtagen til den første præjudicielle forelæggelse fremhævet, at årsafgiften til handelskamrene ikke er en forudsætning for opretholdelsen af registreringen af et selskab i virksomhedsregistret. Manglende betaling af afgiften medfører hverken, at selskabet slettes fra registret, eller at det mister sin status som juridisk person. Afgiften er dermed ikke forudsætning for videreførelse af selskabets aktiviteter.

19 — Nævnt ovenfor i fodnote 2.

20 — Jf. hertil dom af 20.4.1993, forenede sager C-71/91 og C-178/91, Ponente Carni og Cispadana Costruzioni, Sml. I, s. 1915, præmis 31. I denne sag lægges efter min opfattelse imidlertid også implicit til grund, at den omhandlede afgift tjente til opretholdelsen af registreringen af selskabet.

38. Suppleringen af den præjudicielle forelæggelse kunne imidlertid forstås således, at betalingen af årsafgiften er en forudsætning for et kapitalselskabs fortsatte juridiske eksistens. Hvis dette er tilfældet, er årsafgiften en forudsætning for selskabets handleevne og falder ind under direktivets artikel 5, hvis den er begrundet i selskabets retlige form. Grillo Star anførte hertil under den mundtlige forhandling, at handelskamrene i tilfælde af manglende betaling af årsafgiften ville afvise at udstede visse attester, som et selskab har brug for i forbindelse med sin virksomhed. Disse attester kunne også være en formalitet, der er en forudsætning for selskabets udøvelse af en aktivitet.

39. I mangel af konkrete oplysninger herom, kan dette ikke bedømmes endeligt på det foreliggende grundlag. Det tilkommer den forelæggende ret at afklare den anførte modsigelse.

40. Såfremt årsafgiften ikke er en forudsætning for selskabets udøvelse af en aktivitet, ville den allerede af denne grund ikke være en forbudt afgift som omhandlet i direktivets artikel 5, stk. 1, litra c). Såfremt den derimod er en forudsætning for selskabets udøvelse af en aktivitet, ville den alene være forbudt, hvis den pålægges *på grund af kapitalselskabets retlige form*. Dette vil jeg undersøge nedenfor.

b) Afgift pålagt på grund af den retlige form

41. Med henblik på en forståelse af dette kriterium skal der først kastes et blik på formålet med direktivet. Det tilsigter at fremme de frie kapitalbevægelser [21]. Det i direktivets artikel 5 indeholdte forbud har Domstolen følgelig begrundet med, at de afgifter, der opført i denne bestemmelse, ganske vist ikke blev opkrævet af kapitaltilførsler som sådan, men dog på grund af formaliteter, der skyldes selskabets juridiske karakter, dvs. på grund af dets egenskab af middel til at tilføre kapital, således at deres opretholdelse kan bringe de formål, der forfølges med direktivet, i fare [22].

i) Dommen i sagen Denkavit Internationaal m.fl.

42. Med udgangspunkt i denne målsætning for direktivet undersøgte Domstolen i sagen Denkavit Internationaal m.fl. [23] det nederlandske handelsregistergebyr, der skulle betales årligt på grundlag af registreringen af en virksomhed hos et industri- og handelskammer, hvorved denne registrering ligeledes gjaldt som registrering af det kapitalselskab, der ejede virksomheden. Den samtidige registrering af kapitalselskabet medførte derved ikke en forhøjelse af gebyret til handelskammeret

43. Domstolen fastslog, at den nederlandske afgift ikke var en forbudt afgift som omhandlet i direktivet. Det afgørende var derimod, at afgiftspligten efter nederlandsk ret ikke blev udløst af registreringen af selskabet, der er ejer af en virksomhed, men af registreringen af virksomheden selv [24]. Afgiften opkræves som følge heraf ikke på grund af selskabets retlige form som kapitalselskab. Der er derimod tale om en byrde, der rammer alle økonomiske enheder, som deltager i økonomiske aktiviteter, og pålægges på grundlag af deres økonomiske midler.

44. Som begrundelse for, at den nederlandske afgift er uafhængig af selskabets retlige form, henviste Domstolen endvidere til, at det ikke var afgørende for opkrævningen af afgiften, om ejeren af virksomheden var en fysisk person eller en juridisk person, et personselskab eller et kapitalselskab. Personselskabers og fysiske personers afgiftspligt viser, at afgift netop ikke pålægges på grundlag af kapitalselskabets retlige form.

ii) Anvendelsen af disse kriterier på den forelæggende sag

45. På baggrund af disse kriterier må det i den foreliggende sag lægges til grund, at den omtvistede afgift ikke opkræves på grund af kapitalselskabets retlige form.

21 — Jf. bl.a. anden betragtning til direktiv 2008/7.

22 — Dommen i sagen Denkavit Internationaal m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 23.

23 — Nævnt ovenfor i fodnote 2.

24 — Dommen i sagen Denkavit Internationaal m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 24.

46. I det omfang, at de noget sparsomme oplysninger i forelæggelseskendelsen giver mulighed for en endelig stillingtagen, har den italienske afgift i det væsentlige de samme karakteristika som den nederlandske afgift. Afgiften påhviler virksomheder, ikke selskaber. Såfremt der med registreringen eller opretholdelsen af en registrering i virksomhedsregistret for selskaber også opfyldes en funktion ved et handelsregister, men der ikke er forbundet en højere afgift hermed, svarer dette til den nederlandske ordning.

47. Alle parter i sagen med undtagelse af Grillo Star har henvist til, at handelskammerafgiften ikke kun påhviler kapitalselskaber, men også personselskaber. Derfor er afgiften ikke tilknyttet selskabets retlige form, men virksomheden.

48. I modsætning til sagen Denkavit Internationaal m.fl., hvor Domstolen kunne argumentere med, at personselskaber efter nederlandsk ret også var underlagt afgiften, og at kapitalselskaber derfor ikke blev opkrævet afgiften på grund af deres retlige form, kan dette argument efter den nye affattelse af direktivet ikke længere fremføres.

49. Artikel 2, stk. 2, i direktiv 2008/7 ligestiller med henblik på anvendelsen af direktivet nemlig alle andre selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer, der har et erhvervsformål, med kapitalselskaber. Det tidligere gældende direktiv, direktiv 69/335[25], indeholdt i artikel 3, stk. 2, ganske vist en identisk bestemmelse, men fastsatte dog ligeledes den mulighed, at en medlemsstat kunne se bort fra denne ligestilling af andre selskaber med kapitalselskaber. Personselskaber kan således ikke længere antages at komme på tale som sammenligningsgruppe.

50. Dette er imidlertid ikke relevant i den foreliggende sag, eftersom artikel 2195 CC bestemmer, at ikke blot selskaber, der driver virksomhed med vinding for øje, men også fysiske personer som individuelle erhvervsdrivende skal registreres i det italienske virksomhedsregister og er dermed underlagt årsafgiften til industri- og handelskamrene. Den omstændighed, at fysiske personer som individuelle erhvervsdrivende underlægges årsafgiften, kan således fremføres til godtgørelse af, at årsafgiften til industri- og handelskamrene ikke er tilknyttet selskabsformen, men den virksomhed, der ejes af et selskab.

51. Den omhandlede afgift udgør derfor principielt ikke en forbudt afgift som omhandlet i direktivets artikel 5, stk. 1, litra c).

iii) Supplerende præjudicielle spørgsmål – afgiftspligt for ikke-aktive selskaber

52. Den forelæggende ret har med den supplerende præjudicielle forelæggelse rettet fokus mod et yderligere aspekt ved den italienske ordning. Den rejser dermed spørgsmålet, om det er foreneligt med direktivets artikel 5, stk. 1, litra c), at kræve årsafgift af et selskab, der ikke har udøvet økonomiske aktiviteter. Den forelæggende ret har således anført, at Grillo Star aldrig har haft økonomiske aktiviteter.

53. Spørgsmålet udspringer af den forelæggende rets standpunkt, hvorefter der ikke, såfremt et ikke-aktivt selskab pålægges afgifter, kan være tale om, at den omtvistede afgift er tilknyttet registreringen af virksomheden og ikke selskabet som omhandlet i dommen i sagen Denkavit Internationaal m.fl. Ved et ikke-aktivt selskab, hvor der således ikke findes en virksomhed, kan afgiften kun være tilknyttet selve selskabet og ikke virksomheden. Dette er imidlertid ikke foreneligt med direktivet. Det centrale punkt i det supplerende spørgsmål er dermed, om direktiv 2008/7 kræver, at ikke-aktive selskaber skal undtages fra årsafgiften.

25 — Nævnt ovenfor i fodnote 4.

54. Den forelæggende ret synes at støtte sin argumentation på en bemærkning, som Domstolen fremsatte i dommen i sagen Denkavit Internationaal m.fl. Ved prøvelsen af de nederlandske bestemmelser nævnte Domstolen for så vidt, at afgiftspligten efter nederlandsk ret ikke omfatter »de såkaldte »tomme« selskaber, dvs. selskaber, der ikke har aktiver og følgelig ikke længere udøver nogen virksomhed« [26]. Det skal med hensyn til Domstolens bemærkning med det samme fastslås, at der ikke er tale om et bærende argument i dommen. Der er således ikke grundlag for en overførsel på andre situationer.

55. Den forelæggende rets supplerende spørgsmål vedrørende afgiftspligt for ikke-aktive selskaber kunne opfattes således, at det drejer sig om behandlingen af skuffeselskaber, dvs. selskaber, der ikke er aktive, men som til forskel fra de i dommen i sagen Denkavit Internationaal m.fl. nævnte tomme selskaber råder over aktiver. Sådanne selskaber dannes med den hensigt, at det ikke i første omgang skal udøve økonomisk aktivitet, men først senere, f.eks. efter et salg. Spørgsmålet, om skuffeselskaber kan være underlagt afgiftspligt, er uden tvivl meget interessant. Det vil bl.a. skulle afklares, hvilken betydning der overhovedet skulle tillægges den nævnte bemærkning fra Domstolen, og i givet fald om det følger af den yderligere bemærkning, som Domstolen fremsatte i dommen i sagen Denkavit Internationaal m.fl. om, »at enhver stiftelse af et selskab i princippet har til formål at drive en virksomhed« [27], at det er tilstrækkeligt, at et skuffeselskab sigter mod på et eller andet tidspunkt, f.eks. efter en erhvervelse, at påbegynde økonomisk aktivitet.

56. Jeg deler ganske vist ikke Kommissionens argumentation i den foreliggende sag, hvorefter det ikke-aktive selskab ofte benyttes til skatteomgåelse og pengevask og derfor ikke bør indrømmes en fordelagtig behandling. Skuffeselskaber kan nemlig meget vel eksistere af legitime årsager og for så vidt netop også lette udøvelsen af grundlæggende friheder. Det kan således være lettere for en udenlandsk investor eller erhvervsdrivende at danne en virksomhed i en anden medlemsstat ved at erhverve et til dette formål dannet skuffeselskab og på denne måde undgå det tidstab og de mulige vanskeligheder, der er forbundet med dannelsen og registreringen af et selskab.

57. Dette spørgsmål om behandlingen af ikke-aktive selskaber er dog – som jeg i det følgende vil redegøre for – hypotetisk i den foreliggende sag og skal derfor ikke besvares, da Grillo Star ikke er et ikke-aktivt selskab i denne forstand.

58. Den forelæggende ret har i den supplerende forelæggelsesafgørelse i ret upræcise vendinger omtalt den omstændighed, at Grillo Star aldrig har udøvet økonomisk aktivitet. Kommissionen har for så vidt med rette udtrykt tvivl om, hvorvidt man overhovedet kan forestille sig, at Grillo Star virkelig aldrig har udøvet økonomisk aktivitet. Hvis man gik ud fra, at selskabet i starten var udstyret med den nødvendige kapital til at danne selskabet, er det vanskeligt at forestille sig, hvordan et selskab uden nogensinde at have udøvet økonomisk aktivitet kunne gå konkurs. Jeg deler disse betænkeligheder.

59. Grillo Star har på forespørgsel under den mundtlige forhandling medgivet, at selskabet på en vis måde har udøvet økonomiske aktiviteter, men at dets aktiviteter var begrænset til forberedende tiltag med henblik på at påbegynde den planlagte erhvervsvirksomhed. Den italienske regering har hertil anført, at Grillo Star allerede havde erhvervet bygninger og varer med henblik på at påbegynde hotelvirksomhed.

60. Den foreliggende sag drejer sig derfor ikke om spørgsmålet, om direktivet kræver, at ikke-aktive selskaber undtages fra årsafgiften, men derimod, om direktivet kræver, at virksomheder, der alene udøver forberedende aktiviteter, men som endnu ikke har påbegyndt deres egentlige planlagte erhvervsvirksomhed, skal undtages fra årsafgiften. Det skal altså afklares, om der også med hensyn til selskaber, der kun udøver forberedende erhvervsaktiviteter i denne forstand, kan være tale om, at det er virksomheden og ikke selskabet, der er tilknyttet årsafgiften.

26 — Dommen i sagen Denkavit Internationaal m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 29.

27 — Dommen i sagen Denkavit Internationaal m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 29.

61. Domstolen fremhævede i sagen Denkavit Internationaal m.fl. for det første i forbindelse med prøvelsen af de nederlandske bestemmelser, »at enhver stiftelse af et selskab i princippet har til formål at drive en virksomhed«. Det afgørende er efter Domstolens opfattelse således ikke, om afgiften er tilknyttet et selskabs *faktiske* økonomiske aktiviteter. Domstolen lægger derimod til grund, at afgiften også er tilknyttet virksomheden og ikke selve selskabet, når selskabet er dannet *med henblik på* at drive en virksomhed.

62. Ifølge Kommissionens oplysninger er det heller ikke efter den italienske definition af begrebet virksomhed den *faktiske* økonomiske aktivitet, der er afgørende, men muligheden for at udøve økonomisk aktiviteter. Det må derfor også så meget desto mere være tilstrækkeligt, at et selskab allerede har foretaget forberedende handlinger med henblik på sin erhvervsvirksomhed og dermed har påbegyndt gennemførelsen af de planlagte virksomhedsaktiviteter.

63. Domstolen henviste for det andet til, at definitionen af begrebet virksomhed med hensyn til artikel 5 i direktiv 2008/7 skal fastsættes efter national ret[28]. Domstolen tog derfor heller ikke den indsigelse til følge, at de aktiviteter, som udføres af et holdingselskab, der er begrænset til administrationen af dets datterselskab, ikke udgør virksomhedsaktiviteter i egentlig forstand.

64. Det følger også heraf, at det derfor står den italienske lovgiver frit at anse forberedende tiltag for virksomhedsaktiviteter med henblik på fastlæggelsen af afgiftens tilknytningspunkt. For så vidt kunne også praktiske overvejelser foranledige lovgiver til at anse et sådant selskab for en virksomhed, da det kan være vanskeligt at sondre mellem forberedende tiltag og den aktivitet, der udgør selskabets formål, og sådanne konstateringer kunne indebære betydelige administrative byrder.

65. Af disse grunde kan heller ikke det argument, som Grillo Star gjorde gældende under den mundtlige forhandling, føre til et andet resultat. Selskabet kan i hvert fald med hensyn til konkurs og den dermed forbundne indstilling af en økonomisk aktivitet ikke længere anses for en virksomhed. Det står medlemsstaterne frit at lægge til grund, at der foreligger en virksomhedsaktivitet, selv om et selskabs forretninger går økonomisk dårligt, og selskabet af denne grund reducerer eller indstiller sin forretningsmæssige aktivitet.

66. Selv om et selskab blot foretager forberedende tiltag med henblik på påbegyndelse af den egentlige planlagte erhvervsvirksomhed, er det derfor plausibelt, at afgiften er tilknyttet registreringen af virksomheden og ikke registreringen af selskabet.

67. Da der i det foreliggende tilfælde derfor ikke foreligger en forbudt afgift som omhandlet i artikel 5, stk. 1, litra c), er prøvelsen af, om der foreligger afgift i form af honorarer eller anden form for vederlag som omhandlet i direktivets artikel 6, ikke længere relevant.

V – Forslag til afgørelse

68. På grundlag af de anførte betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål, som Tribunale di Cosenza har forelagt, således:

»Artikel 5, stk. 1, litra c), i direktiv 2008/7/EF er ikke til hinder for en årsafgift til et industri- og handelskammer, som alle virksomheder, der er registreret i et virksomhedsregister, er underlagt, og som hænger sammen med en registrering af kapitalselskabet, der er en forudsætning for fortsættelse af en aktivitet, hvis afgiften er tilknyttet registreringen af virksomheden og ikke registreringen af kapitalselskabet, der ejer virksomheden. Det står medlemsstaterne frit for med disse formål også at anse selskaber, der alene udøver forberedende handlinger med henblik på deres egentlige erhvervsvirksomhed, for virksomheder.«

28 — Dommen i sagen Denkavit Internationaal m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 32, vedrørende den tidligere gældende bestemmelse i direktiv 69/335, nævnt ovenfor i fodnote 4.