CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 12 januari 2012 [1]

Zaak C-443/09

CCIAA di Cosenza
tegen
Grillo Star Srl

[verzoek van het Tribunale di Cosenza, Sezione fallimentare (Italië) om een prejudiciële beslissing]

„Richtlijn 2008/7/EG — Indirecte belastingen op bijeenbrengen van kapitaal — Jaarlijkse bijdrage aan lokale kamers van koophandel"

I – Inleiding

1. De onderhavige zaak biedt het Hof de gelegenheid om aansluitend op zijn arrest in de zaak Denkavit [2] zijn rechtspraak over krachtens richtlijn 2008/7/EG [3] verboden indirecte belastingen op kapitaalvennootschappen verder te verduidelijken. Voorwerp van het hoofdgeding is een jaarlijkse bijdrage aan de Italiaanse kamers van koophandel, die moet worden voldaan door alle ondernemingen die in het door de kamers bijgehouden ondernemingsregister zijn ingeschreven.

II – Rechtskader

A – *Recht van de Unie*

2. Richtlijn 2008/7 is een herschikking van richtlijn 69/335/EEG [4]. Aangezien deze in het verleden herhaaldelijk substantieel is gewijzigd, besloot de Raad om ter wille van de duidelijkheid tot herschikking over te gaan. In wezen stemt zij evenwel met de vorige richtlijn overeen.

3. Artikel 5 van richtlijn 2008/7, „Verrichtingen die niet aan indirecte belastingen zijn onderworpen", bepaalt het volgende:

„1. De lidstaten heffen bij kapitaalvennootschappen geen enkele indirecte belasting, in welke vorm ook, ter zake van:

[...]

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

2 — Arrest van 11 juni 1996, Denkavit Internationaal e.a. (C-2/94, Jurispr. blz. I-2827).

3 — Richtlijn 2008/7/EG van de Raad van 12 februari 2008 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, PB L 46, blz. 11; hierna: „richtlijn 2008/7".

4 — Richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, PB L 249, blz. 25.

c) de inschrijving of elke andere formaliteit die een kapitaalvennootschap vanwege haar rechtsvorm in acht moet nemen alvorens met haar werkzaamheden te kunnen beginnen;

[...]"

4. Artikel 6 van richtlijn 2008/7 luidt:

„1. Niettegenstaande artikel 5 kunnen de lidstaten de volgende rechten en belastingen heffen:

[...]

e) rechten in de vorm van een vergoeding;

[...]"

B – *Nationaal recht*

5. In de op de zaak toepasselijke versie voorzagen de relevante bepalingen van Italiaans recht in het volgende.

6. Bij artikel 2188, lid 1, van de Codice civile (Italiaans burgerlijk wetboek; hierna: „CC") is een ondernemingsregister ingevoerd waarin alle industriële, handels- en financiële ondernemingen zich moeten laten inschrijven. De inschrijvingsplicht geldt zowel voor eenmanszaken als voor, onder meer, krachtens artikel 2200 CC, vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid. Dit is ook het geval wanneer zij geen bedrijfsactiviteiten uitoefenen. Krachtens artikel 8 van wet nr. 580 van 29 december 1993[5] wordt het ondernemingsregister door de kamers van koophandel bijgehouden.

7. De bijdrage die de in het ondernemingsregister ingeschreven ondernemingen jaarlijks aan de kamers van koophandel moeten betalen, wordt telkenmale in een ministerieel decreet vastgelegd. Uit artikel 3 van het desbetreffende decreet voor het jaar 2009 volgt dat de jaarlijkse bijdrage voor ondernemingen met een jaaromzet tot 100 000 EUR een forfaitair bedrag van 200 EUR bedraagt. Voor ondernemingen met een hogere jaaromzet is de hoogte van de bijdrage in procenten van de omzet vastgesteld.

III – Feiten, hoofdgeding en procesverloop voor het Hof

8. Ter zake van het vermogen van de Italiaanse vennootschap Grillo Star Srl[6] is een faillissementsprocedure ingeleid.

9. De verwijzende rechter moet vaststellen welke verbintenissen ten laste van de failliete boedel van de vennootschap Grillo Star komen. De Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura Cosenza (CCIAA) (kamer van koophandel, industrie, ambachten en landbouw Cosenza[7]) heeft het bedrag van 200 EUR voor de jaarlijkse bijdrage voor het jaar 2009[8], die elke krachtens artikel 2188 CC in het ondernemingsregister ingeschreven onderneming aan de kamer moet betalen, voor opname in de lijst van schuldvorderingen aangemeld.

5 — Wet inzake de nieuwe organisatie van de kamers van koophandel, GURI nr. 6 van 11 januari 1994.

6 — Hierna: „Grillo Star" of „Grillo Star (in staat van faillissement)".

7 — Hierna: „CCIAA Cosenza".

8 — Vermeerderd met rente ten belope van 113,39 EUR.

10. De verwijzende rechter twijfelt over de verenigbaarheid van deze bijdrage met richtlijn 2008/7 [9] en heeft dus de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende vragen voorgelegd:

„Zijn de criteria voor de bepaling van de jaarlijkse bijdrage bedoeld in artikel 18, lid 1, sub b, van de Italiaanse wet nr. 580 van 29 december 1993, zoals neergelegd in de leden 3, 4, 5 en 6 van dat artikel, onverenigbaar met richtlijn 2008/7 van de Raad van de Europese Unie van 12 februari 2008 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, aangezien die bijdrage niet kan vallen onder de uitzondering van artikel 6, lid 1, sub e, van die richtlijn? In het bijzonder:

a) Vormt de jaarlijkse bijdrage, die wordt berekend op basis van de middelen die noodzakelijk zijn voor het verrichten van de diensten die het systeem van de kamers van koophandel op het gehele nationale grondgebied moet verrichten, een vergoeding?

b) Sluit de omstandigheid dat een egalisatiefonds is opgericht dat moet verzekeren dat op het gehele nationale grondgebied alle bestuurlijke taken die door de wet aan de kamers van koophandel zijn opgedragen, homogeen worden uitgevoerd, uit dat de jaarlijkse bijdrage een vergoeding vormt?

c) Brengt de omstandigheid dat de individuele kamers van koophandel het bedrag van de jaarlijkse bijdrage tot 20 % mogen verhogen om initiatieven ter verhoging van de productie en de verbetering van de economische omstandigheden in hun bevoegdheidsgebieden te cofinancieren, mee dat bedoelde bijdrage geen vergoeding vormt?

d) Staat de omstandigheid dat niet is vastgelegd hoe moet worden bepaald aan welke middelen de kamers van koophandel behoefte hebben voor het houden en het bijwerken van de inschrijvingen en de aanmeldingen in het handelsregister, eraan in de weg dat de jaarlijkse bijdrage als een vergoeding kan worden beschouwd?

e) Sluit de omstandigheid dat het bedrag van de jaarlijkse bijdrage forfaitair wordt bepaald, uit dat deze bijdrage een vergoeding vormt, nu niet is bepaald dat op ‚geregelde tijdstippen' wordt bezien of het bedrag ervan de gemiddelde kosten van de dienst dekt?"

11. Bij beslissing van 13 september 2010 heeft de verwijzende rechter zijn verzoek met de twee volgende vragen aangevuld:

„1) Is de verplichting van een kapitaalvennootschap die geen economische activiteiten uitoefent — en dit ook nooit heeft gedaan — en dus ‚inactief' is, om de jaarlijkse bijdrage te betalen in strijd met richtlijn 2008/7/EG van de Raad van de Europese Unie van 12 februari 2008?

2) Is de constitutieve aard van de inschrijving in het handelsregister, die naar Italiaans recht onontbeerlijk is voor de verkrijging van rechtspersoonlijkheid door kapitaalvennootschappen, en dus de betaling van de daarmee verbonden jaarlijkse bijdrage, in strijd met bovengenoemde richtlijn?"

12. In de procedure voor het Hof hebben Grillo Star (in staat van faillissement), CCIAA Cosenza, Oostenrijk, Duitsland en Italië alsook de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend. Aan de mondelinge behandeling op 20 oktober 2011 hebben Grillo Star (in staat van faillissement), CCIAA Cosenza, Duitsland, Italië en de Commissie deelgenomen.

9 — De toepasselijkheid van de richtlijn op deze vennootschap met beperkte aansprakelijkheid volgt rechtstreeks uit de vermelding van de società a responsabilità limitata in punt 12 in bijlage I bij richtlijn 2008/7.

IV – Beoordeling

A – *Ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing*

13. In haar schriftelijke antwoorden op vragen van het Hof aan de deelnemers aan de procedure heeft CCIAA Cosenza om te beginnen te kennen gegeven dat het verzoek om een prejudiciële beslissing niet-ontvankelijk is, omdat de verwijzende rechter niet tot verwijzing bevoegd is. Dat dit bezwaar pas in een zo laat stadium van de procedure is opgeworpen, hoeft niet bezwaarlijk te zijn daar de verwijzingsbevoegdheid ambtshalve moet worden getoetst.

14. Het hoofdgeding heeft betrekking op de vaststelling van de verbintenissen die ten laste van de failliete boedel van de vennootschap Grillo Star komen. CCIAA Cosenza is van opvatting dat de verwijzende rechter in het stadium van de faillissementsprocedure slechts een toezichthoudende en controlerende functie heeft. Er is geen rechtsstrijd aanhangig, aangezien de zaak niet in het kader van een procedure op tegenspraak wordt afgedaan.

15. Krachtens artikel 267 VWEU zijn alle rechterlijke instanties van de lidstaten tot verwijzing bevoegd. Het begrip rechterlijke instantie moet autonoom op het niveau van de Unie worden gedefinieerd. Het Hof heeft een reeks van criteria ontwikkeld aan de hand waarvan de hoedanigheid van rechterlijke instantie globaal moet worden beoordeeld. Volgens deze criteria moet het gaan om een onafhankelijk orgaan dat op wettelijke grondslag is opgericht, dat permanent en verplichtend optreedt en dat in het kader van een procedure op tegenspraak zaken afdoet bij een beslissing die de kenmerken vertoont van een rechterlijke uitspraak. [10]

16. Op grond van deze criteria heeft het Hof verzoeken om een prejudiciële beslissing afgewezen van rechterlijke instanties die in het kader van voluntaire jurisdictie als administratief orgaan optraden. Daarbij ging het bijvoorbeeld om een beslissing op een verzoek om toestemming tot oprichting van een vennootschap ten behoeve van haar inschrijving in het handelsregister [11] of de gerechtelijke benoeming van een vereffenaar voor de overgebleven eigendom van een uit het register geschrapte vennootschap [12]. Pas tot verwijzing bevoegd is een rechterlijke instantie waarbij in een dergelijke rechtszaak een rechtsmiddel is ingesteld. [13]

17. In de onderhavige context staat het buiten twijfel dat het verwijzende orgaan aan de formele eisen aan een rechterlijke instantie in de zin van artikel 267 VWEU voldoet. De vraag is echter of het in het hoofdgeding om een procedure op tegenspraak gaat en of de procedure in alle gevallen uitmondt in een beslissing die de kenmerken vertoont van een rechterlijke uitspraak.

1. Procedure op tegenspraak

18. Het Hof heeft vastgesteld dat het vereiste van een procedure op tegenspraak geen absoluut criterium vormt. [14] Het achtte het in het kader van een procedure ter toetsing van de plaatsing van overheidsopdrachten voldoende dat de deelnemers aan de procedure bij de toetsingsinstantie voor overheidsopdrachten moesten worden gehoord. Voor de niet al te formele opvatting van het criterium

10 — Zie laatstelijk arresten van 22 december 2010, Koller (C-118/09, Jurispr. blz. I-13627, punt 22), en 14 juni 2011, Miles e.a. (C-196/09, Jurispr. blz. I-5105, punt 37). In eerdere beslissingen had het Hof het vereiste van een op tegenspraak verlopende of contradictoire procedure uitdrukkelijk losgelaten, zie arresten van 17 mei 1994, Corsica Ferries (C-18/93, Jurispr. blz. I-1783, punt 12), 19 oktober 1995, Job Centre (C-111/94, Jurispr. blz. I-3361, punt 9), en 15 januari 2002, Lutz e.a. (C-182/00, Jurispr. blz. I-547, punt 13).

11 — Arrest Job Centre (aangehaald in voetnoot 10, punt 9).

12 — Beschikking van 12 januari 2010, Amiraike Berlin (C-497/08, Jurispr. blz. I-101, punt 19).

13 — Beschikking Amiraike Berlin (aangehaald in voetnoot 12, punt 20).

14 — Arrest van 17 september 1997, Dorsch Consult (C-54/96, Jurispr. blz. I-4961, punt 31).

van de contradictoire procedure pleit het veelvoud van procedures en de procedurele autonomie in de lidstaten. Anders zouden er al naargelang de concrete vormgeving van de nationale procedure, bij materieel identieke rechtsstrijden willekeurige resultaten ten aanzien van de verwijzingsbevoegdheid dreigen te ontstaan.

19. Ook als in het onderhavige hoofdgeding, waarop het opschrift boven de verwijzingsbeslissing lijkt te wijzen, niet twee partijen formeel als verzoekende en verwerende partijen tegenover elkaar zouden staan, hebben de deelnemers, de curator en de schuldeisers, nog steeds kennelijk de gelegenheid om zowel schriftelijk als tijdens de mondelinge behandeling voor de verwijzende rechterlijke instantie hun standpunten kenbaar te maken. Als deelnemers aan het hoofdgeding konden dienovereenkomstig zowel CCIAA Cosenza als Grillo Star (in staat van faillissement) ook inspraak hebben in de verwijzingsbeslissing. Het criterium van de procedure op tegenspraak is dus vervuld.

2. Beslissing die de kenmerken vertoont van een rechterlijke uitspraak

20. Moeilijker te beantwoorden is de vraag of de verwijzende rechter slechts als administratieve instantie optreedt of dat hij in een rechtsstrijd een beslissing neemt die de kenmerken vertoont van een rechterlijke uitspraak.

21. Een expliciete definitie van het criterium van een „beslissing die de kenmerken vertoont van een rechterlijke uitspraak” kan uit de rechtspraak van het Hof niet worden afgeleid. Het Hof heeft er echter onder meer rekening mee gehouden of een beslissing wordt genomen die kracht van gewijsde kan verkrijgen. [15]

22. CCIAA Cosenza en Grillo Star (in staat van faillissement) hebben tijdens de mondelinge behandeling onderling tegenstrijdige uitlatingen gedaan ten aanzien van de kracht van gewijsde van de door de verwijzende rechter te nemen beslissing. CCIAA Cosenza stelde dat de beslissing van de verwijzende rechter geen kracht van gewijsde zou verkrijgen, terwijl Grillo Star stelde dat zij dit wel zou verkrijgen, waarbij zij haar evenwel als „uitvoerbaar” aanduidde.

23. Los van de technische vraag naar de kracht van gewijsde is volgens mij echter sprake van een beslissing die de kenmerken vertoont van een rechterlijke uitspraak. Volgens de niet weersproken stellingen van CCIAA Cosenza is het de taak van de rechter in het hoofdgeding om, na de deelnemers tijdens een mondelinge behandeling te hebben gehoord, bij met redenen omklede beslissing vast te stellen welke verbintenissen in de faillissementsboedel moeten worden opgenomen. De beslissing heeft door middel van de verdeling van de failliete boedel gevolgen voor alle andere schuldeisers. Daar dus bindende rechtsgevolgen worden verbonden aan de beslissing van de verwijzende rechter ten aanzien van de materieel tussen de deelnemers aan de rechtsstrijd in geding zijnde opname van de vermeende vordering ter zake van de bijdragen in de failliete boedel, vertoont zij de kenmerken van een rechterlijke uitspraak.

24. De Commissie heeft er voor het overige op gewezen dat de vraag of de vaststelling van de failliete boedel de kenmerken van een rechterlijke uitspraak vertoont, in de Italiaanse literatuur zeer omstreden is. Sommige auteurs zien hierin een administratieve handeling, terwijl andere stemmen van mening zijn dat het bij de vaststelling van de verbintenissen om een rechterlijke uitspraak gaat. Ook in het licht van een dermate onduidelijke kwalificatie van een procedure naar nationaal recht, moet het Hof er in geval van twijfel van uitgaan dat de rechterlijke instantie tot verwijzing bevoegd is.

25. Tot slot wil ik nog een praktisch argument met betrekking tot een ander rechtsinstrument aanvoeren, voor de uitlegging waarvan er gevolgen zouden zijn indien geoordeeld zou worden dat er in de onderhavige zaak geen bevoegdheid tot verwijzing zou bestaan. De

15 — Arrest van 30 juni 2005, Längst (C-165/03, Jurispr. blz. I-5637, punt 26), en arrest Dorsch Consult (aangehaald in voetnoot 14, punt 37).

faillissementsverordening [16] bevat namelijk bepalingen over de aanmelding van vorderingen in een faillissementsprocedure. Om mogelijk te maken dat ook in het eerste stadium van de procedure het Hof om een uitlegging van deze bepalingen kan worden gevraagd, zouden er geen te hoge eisen mogen worden gesteld aan de bevoegdheid tot verwijzing in het kader van de gerechtelijke vaststelling van de vorderingen die tot de failliete boedel behoren. Ook uit overwegingen van proceseconomie zou het de voorkeur genieten de prejudiciële verwijzing in de vroegst mogelijke fase toe te staan en te vermijden dat een volgende procedure bij een beroepsinstantie moet worden ingeleid om een prejudiciële vraag te kunnen stellen. [17]

26. Het Hof is derhalve bevoegd om de voorgelegde vragen te beantwoorden.

B – *Beantwoording van de prejudiciële vragen*

27. De als eerste gestelde vragen van de verwijzende rechter hebben betrekking op de vraag of de jaarlijkse bijdrage aan de kamers van koophandel een „recht in de vorm van een vergoeding" in de zin van artikel 6, lid 1, sub e, van richtlijn 2008/7 oplevert.

28. Eerst moet echter nog worden verduidelijkt of er wel sprake is van een door de richtlijn verboden indirecte belasting in de zin van artikel 5 van richtlijn 2008/7. Pas wanneer de Italiaanse bijdrage een indirecte belasting is, rijst immers de vervolgvraag of deze als recht in de vorm van een vergoeding uitzonderlijk kan worden toegelaten. Artikel 6 is namelijk een uitzonderingsbepaling, waaraan pas wordt toegekomen wanneer de litigieuze bijdrage als indirecte belasting onder een van de verboden in artikel 5 valt. [18] Ook de beide aanvullende vragen van de verwijzende rechter hebben betrekking op de kwalificatie als indirecte belasting in de zin van artikel 5 van richtlijn 2008/7.

1. Indirecte belasting in de zin van artikel 5, lid 1, sub c, van richtlijn 2008/7

29. In de onderhavige zaak komt het verbod van artikel 5, lid 1, sub c, van de richtlijn in aanmerking. Krachtens dit verbod mogen de lidstaten geen indirecte belastingen heffen over de inschrijving of elke andere formaliteit die een kapitaalvennootschap vanwege haar rechtsvorm in acht moet nemen alvorens met haar werkzaamheden te kunnen beginnen. In het navolgende moeten dus de twee criteria van artikel 5, lid 1, sub c, worden getoetst, namelijk of de jaarlijkse bijdrage een indirecte belasting op de inschrijving of een andere formaliteit is (onder a) en of deze aanknoopt bij de rechtsvorm van de vennootschap (onder b).

a) Belasting op inschrijving of andere formaliteit

30. Artikel 5, lid 1, sub c, verbiedt indirecte belastingen op de inschrijving of andere formaliteiten die aan de aanvang van een activiteit door de vennootschap voorafgaan. Het moet dus in de eerste plaats om een inschrijving of andere formaliteit gaan en deze moet aan de uitoefening van een activiteit voorafgaan. Dit tweede vereiste moet niet zuiver in de tijd worden opgevat, zodat het niet erop aankomt of de inschrijving plaatsvindt vóór de uitoefening van een activiteit door de vennootschap. Dit vereiste moet veeleer zo worden opgevat dat de inschrijving of andere formaliteit een voorwaarde is voor het actief worden of de handelingsbekwaamheid van een vennootschap.

16 — Verordening (EG) nr. 1346/2000 van de Raad van 29 mei 2000 betreffende insolventieprocedures, PB L 160, blz. 1.

17 — Zie de conclusie van advocaat-generaal Jacobs van 28 oktober 2004 in de zaak Syfait e.a. (C-53/03, Jurispr. 2005, blz. I-4609, punt 45), alsmede, in een andere samenhang, mijn conclusies van 18 juli 2007 in de zaak Tedesco (C-175/06, Jurispr. 2007, blz. I-7929, punt 22) en 2 september 2010 in de zaak Weryński (C-283/09, Jurispr. 2011, blz. I-601, punt 16).

18 — Zie arrest van 2 december 1997, Fantask e.a. (C-188/95, Jurispr. blz. I-6783, punt 20), ten aanzien van de inhoudelijk gelijkluidende bepaling van de voorgaande richtlijn 69/335/EEG (aangehaald in voetnoot 4).

31. De vraag van de verwijzende rechter heeft betrekking op een jaarlijks wederkerende bijdrage aan de kamers van koophandel, die elke in het ondernemingsregister ingeschreven onderneming moet voldoen.

32. De bondsregering heeft er terecht op gewezen dat op zijn minst uit de eerste verwijzingsbeslissing niet kan worden afgeleid of de litigieuze bijdrage wel *wegens de inschrijving* van de vennootschap wordt geheven. Uitdrukkelijk wordt in de verwijzingbeslissing uitsluitend vermeld dat de bijdrage moet worden voldaan door de ondernemingen die in het ondernemingsregister zijn ingeschreven. Uit deze formulering volgt niet duidelijk of de inschrijving in het ondernemingsregister een van de bijdrage onafhankelijke handeling is en of slechts voor de bepaling van de bijdrageplichtigen naar de in het ondernemingsregister opgenomen ondernemingen wordt verwezen. Ook is mogelijk dat het ondernemingsregister tegelijkertijd fungeert als handelsregister, waarin de kapitaalvennootschappen zich moeten laten inschrijven, zodat de bijdrage een voorwaarde voor de inschrijving van een vennootschap in het handelsregister is.

33. Uit de aanvullende verwijzingsbeslissing volgt evenwel dat in elk geval de eerste bijdrage aan de kamers van koophandel met de inschrijving in het ondernemingsregister samenhangt en dat deze inschrijving op zijn beurt voorwaarde is voor de verkrijging van rechtspersoonlijkheid door een vennootschap.

34. De Italiaanse bijdrage lijkt daarmee op de Nederlandse bepalingen die voorwerp waren van de zaak Denkavit [19]. Daar ging het om een bijdrage die jaarlijks wegens de inschrijving van een onderneming bij een kamer van koophandel moest worden voldaan, waarbij deze inschrijving tegelijk gold als inschrijving van de kapitaalvennootschap die eigenaar van de onderneming was. Hier was het ondernemingsregister dus tegelijkertijd ook het handelsregister, zoals ook naar Italiaans recht het geval lijkt te zijn.

35. Het Hof is in dit arrest zonder nadere toelichting ervan uitgegaan dat de Nederlandse jaarlijkse bijdrage een belasting op de aan de uitoefening van een activiteit voorafgaande inschrijving was. Het heeft niet uitdrukkelijk getoetst of de bijdrage met de *handhaving van een inschrijving* van de vennootschap in het register samenhing en dus voorwaarde was voor haar handelingsbekwaamheid. [20] Het heeft in het bijzonder ook niet gedifferentieerd tussen de bijdrage voor de eerste inschrijving en de daaropvolgende jaarlijkse bijdragen. Op grond hiervan zou er ook in de onderhavige zaak zonder meer van kunnen worden uitgegaan dat aan het eerste criterium van artikel 5, lid 1, sub c, is voldaan.

36. Er moet evenwel een onderscheid worden gemaakt tussen de bijdrage die met de eerste inschrijving samenhangt en de daarna jaarlijks te betalen bijdragen. In de onderhavige zaak gaat het namelijk uitsluitend om de jaarlijkse bijdrage. Om de jaarlijkse bijdrage als belasting op de met de uitoefening van een activiteit verbonden inschrijving of andere formaliteit te kunnen kwalificeren, zou moeten worden aangetoond dat deze met de *handhaving van een inschrijving* van de vennootschap samenhangt en voorwaarde is voor het blijven voortbestaan van de handelingsbekwaamheid van de vennootschap. Dit is in casu onduidelijk.

37. De Commissie en de Italiaanse regering hebben in hun standpunten ten aanzien van het eerste verzoek om een prejudiciële beslissing benadrukt dat de jaarlijkse bijdrage aan de kamers van koophandel geen voorwaarde voor de handhaving van de inschrijving van een vennootschap in het ondernemingsregister is. De niet-betaling van de bijdrage leidt noch tot de schrapping van de vennootschap uit het register noch tot verlies van haar rechtspersoonlijkheid. Deze bijdrage is daarmee geen voorwaarde voor de voortzetting van de activiteit van de vennootschap.

19 — Arrest Denkavit (aangehaald in voetnoot 2).

20 — Zie ook arrest van 20 april 1993, Ponente Carni en Cispadana Costruzioni (C-71/91 en C-178/91, Jurispr. blz. I-1915, punt 31). Daar wordt er volgens mij echter ook impliciet van uitgegaan dat de litigieuze bijdrage de handhaving van de inschrijving van de vennootschap tot doel had.

38. De aanvulling van het verzoek om een prejudiciële beslissing zou echter zo kunnen worden opgevat dat de betaling van de jaarlijkse bijdragen voorwaarde is voor het juridisch voortbestaan van een kapitaalvennootschap. Indien dit het geval is, dan zou de jaarlijkse bijdrage voorwaarde voor de handelingsbekwaamheid van de vennootschap zijn en onder artikel 5 van de richtlijn vallen, mits zij op grond van de rechtsvorm van de vennootschap wordt betaald. Grillo Star merkte te dien aanzien tijdens de mondelinge behandeling op dat indien de jaarlijkse bijdrage niet wordt betaald, de betrokken kamers van koophandel zouden weigeren om bepaalde verklaringen af te geven die een onderneming nodig heeft om aan het bedrijfsleven te kunnen deelnemen. Ook deze verklaringen kunnen een formaliteit zijn die voorwaarde is voor de uitoefening van een activiteit door de vennootschap.

39. Bij gebreke van meer concrete inlichtingen hierover, kan dit in casu niet definitief worden beoordeeld. Het staat dan ook aan de verwijzende rechter om de genoemde tegenstrijdigheid op te helderen.

40. Indien de jaarlijkse bijdrage geen voorwaarde voor het actief worden van de vennootschap is, zou zij reeds op deze grond geen indirecte belasting in de zin van artikel 5, lid 1, sub c, van de richtlijn zijn. Wanneer zij daarentegen voorwaarde is voor het actief worden van de vennootschap, zou zij pas verboden zijn indien zij ook *vanwege de rechtsvorm* van kapitaalvennootschap wordt opgelegd. Dit zal ik in het navolgende nagaan.

b) Vanwege haar rechtsvorm onderworpen

41. Voor een beter begrip van dit criterium moet om te beginnen een blik wordt geworpen op het doel en de strekking van de richtlijn. Deze wil het vrij verkeer van kapitaal bevorderen. [21] Het in artikel 5 van de richtlijn opgenomen verbod heeft het Hof gerechtvaardigd door het feit dat, hoewel de betrokken belastingen niet worden geheven over de inbreng van kapitaal als zodanig, zij niettemin worden geheven ter zake van formaliteiten die verband houden met de rechtsvorm van de vennootschap, dat wil zeggen het medium dat voor het bijeenbrengen van kapitaal wordt gebruikt, zodat de handhaving van deze belastingen eveneens de doelstellingen van de richtlijn zou dreigen te doorkruisen. [22]

i) Het arrest Denkavit

42. Uitgaand van deze doelstelling van de richtlijn heeft het Hof in de zaak Denkavit [23] de Nederlandse handelsregisterbijdrage getoetst die jaarlijks wegens de inschrijving van een onderneming bij een kamer van koophandel moest worden voldaan, waarbij deze inschrijving tegelijkertijd gold als inschrijving van de kapitaalvennootschap die eigenaar van de onderneming was. De gelijktijdige inschrijving van de kapitaalvennootschap leidde in dat verband niet tot een verhoging van de bijdrage aan de kamer van koophandel.

43. Het Hof stelde vast dat de Nederlandse bijdrage geen verboden belasting in de zin van de richtlijn vormde. Beslissend was eerder dat de bijdrageplicht naar Nederlands recht niet door de inschrijving van de vennootschap die eigenaar is van een onderneming ontstond, doch de inschrijving van de onderneming zelf. [24] De bijdrage werd dus niet vanwege de rechtsvorm van de vennootschap als zijnde kapitaalvennootschap geheven. Het ging veeleer om een last die op basis van hun eigen vermogen rust op alle entiteiten die aan het economisch verkeer deelnemen.

21 — Zie punt 2 van de considerans van richtlijn 2008/7.

22 — Arrest Denkavit (aangehaald in voetnoot 2, punt 23).

23 — Aangehaald in voetnoot 2.

24 — Arrest Denkavit (aangehaald in voetnoot 2, punt 24).

44. Ter onderbouwing van de onafhankelijkheid van de Nederlandse bijdrage van de rechtsvorm van de vennootschap, had het Hof erop gewezen dat het voor de heffing daarvan niet erop aankwam of het bij de eigenaar van de onderneming om een natuurlijke of een rechtspersoon, om een personenvennootschap of om een kapitaalvennootschap ging. De bijdrageplicht voor personenvennootschappen en natuurlijke personen vormde het bewijs dat de belasting juist niet vanwege de rechtsvorm van kapitaalvennootschap werd opgelegd.

ii) Toepassing van deze criteria op het onderhavige geval

45. Op basis van deze criteria moet er in het onderhavige geval van worden uitgegaan dat de litigieuze bijdrage niet vanwege de rechtsvorm van kapitaalvennootschap wordt geheven.

46. Voor zover de ietwat povere aanwijzingen in de verwijzingsbeslissing het mogelijk maken een definitief standpunt in te nemen, vertoont de Italiaanse bijdrage in wezen dezelfde kenmerken als de Nederlandse bijdrage. Daaraan zijn ondernemingen onderworpen en niet vennootschappen. Mocht bij de inschrijving of de handhaving van de inschrijving in het ondernemingsregister bij vennootschappen ook de functie van handelsregister vervuld zijn, maar niet gepaard gaan met een verhoging van de bijdrage, stemt zij met de Nederlandse regeling overeen.

47. Alle deelnemers aan de procedure behalve Grillo Star wijzen erop dat ook naar Italiaans recht de bijdrage aan de kamer van koophandel niet alleen door kapitaalvennootschappen, maar ook door personenvennootschappen verschuldigd is. Het aanknopingspunt voor de bijdrage is derhalve niet de rechtsvorm van de vennootschap, maar de onderneming.

48. Anders dan in de zaak Denkavit, waarin het Hof als argument kon hanteren dat naar Nederlands recht ook personenvennootschappen aan de bijdrage onderworpen waren en dat kapitaalvennootschappen dus niet vanwege hun rechtsvorm werden belast, kan dit argument na de herschikking van de richtlijn niet langer zo worden gevoerd.

49. Artikel 2, lid 2, van richtlijn 2008/7 stelt immers kapitaalvennootschappen aan alle andere op het maken van winst gerichte vennootschappen, verenigingen of rechtspersonen gelijk. De voorgaande richtlijn 69/335[25] bevatte in artikel 3, lid 2, weliswaar een identieke regeling, maar voorzag nog in de mogelijkheid dat een lidstaat van deze gelijkstelling van andere vennootschappen met kapitaalvennootschappen kon afzien. Personenvennootschappen zouden dus als vergelijkingsgroep niet meer in aanmerking mogen worden genomen.

50. Dit is in de onderhavige zaak echter niet van belang daar krachtens artikel 2195 CC niet alleen vennootschappen met een winstoogmerk, maar ook natuurlijke personen als eenmanszaken in het Italiaanse ondernemingsregister moeten worden ingeschreven en dus aan de jaarlijkse bijdrage aan de kamers van koophandel zijn onderworpen. De onderworpenheid van natuurlijke personen als eenmanszaken aan de jaarlijkse bijdrage kan dus tot het bewijs bijdragen dat voor de jaarlijkse bijdrage aan de kamers van koophandel niet bij de vennootschapsvorm wordt aangeknoopt, maar bij de onderneming waarvan de vennootschap de eigenaar is.

51. In principe levert de in geding zijnde bijdrage dus geen verboden indirecte belasting in de zin van artikel 5, lid 1, sub c van de richtlijn op.

iii) Aanvullende prejudiciële vraag — Bijdrageplicht van inactieve vennootschappen

52. Met zijn aanvullende verwijzingsbeslissing heeft de verwijzende rechter een verder aspect van de Italiaanse regeling in het middelpunt gesteld. Hij stelde hierbij de vraag of het met artikel 5, lid 1,

25 — Aangehaald in voetnoot 4.

sub c, van de richtlijn verenigbaar is dat de jaarlijkse bijdrage wordt verlangd van een vennootschap die nog nimmer een economische activiteit heeft uitgeoefend. Hij zette uiteen dat Grillo Star nooit economisch actief is geweest.

53. Deze vraag moet worden bezien tegen de achterliggende gedachte van de verwijzende rechter dat wanneer een inactieve vennootschap wordt belast, er geen sprake van kan zijn dat in de zin van het arrest Denkavit het aanknopingspunt voor de litigieuze bijdrage de inschrijving van de onderneming en niet die van de vennootschap is. Bij een inactieve vennootschap, waarbij dus geen onderneming bestaat, kan het aanknopingspunt voor de bijdrage alleen de vennootschap zelf en niet de onderneming zijn. Dit zou echter met de richtlijn onverenigbaar zijn. De kern van de aanvullende vraag is dus of richtlijn 2008/7 verlangt dat inactieve vennootschappen van de jaarlijkse bijdragen worden uitgezonderd.

54. De verwijzende rechter lijkt zijn betoog op een verklaring van het Hof in het arrest Denkavit te stoelen. Bij de toetsing van de Nederlandse bepalingen had het Hof in dat verband vermeld dat de bijdrageplicht naar Nederlands recht niet geldt voor „zogenaamde ‚lege' vennootschappen, dat wil zeggen vennootschappen die in het geheel geen activa meer hebben en daarom geen activiteiten meer ontplooien".[26] Ten aanzien van deze verklaring moet meteen al worden opgemerkt dat het hierbij niet om een dragend argument voor het arrest gaat. Een klakkeloze analoge toepassing op andere situaties is dus niet op zijn plaats.

55. De aanvullende vraag van de verwijzende rechter naar de bijdrageplicht van inactieve vennootschappen zou men zo kunnen opvatten dat zij betrekking heeft op de behandeling van slapende vennootschappen, dat wil zeggen vennootschappen die niet actief zijn, maar anders dan de in het arrest Denkavit genoemde lege vennootschappen wel over activa beschikken. Dergelijke slapende vennootschappen worden opgericht met de bedoeling om aanvankelijk niet economisch actief te zijn, maar dit later wel te worden, bijvoorbeeld na een overdracht. Of slapende vennootschappen aan de bijdrageplicht mogen worden onderworpen, is zonder twijfel een interessante vraag. Verduidelijkt zou onder meer moeten worden welke betekenis in dit verband aan genoemde verklaring van het Hof zou moeten worden gehecht en in voorkomend geval of uit de overige verklaringen van het Hof in het arrest Denkavit dat „elke oprichting van een vennootschap in beginsel is gericht op het drijven van een onderneming"[27] zou volgen dat het volstaat dat een slapende vennootschap erop is gericht op enig moment, bijvoorbeeld na een overname, economisch actief te worden.

56. Ik kan mij echter niet vinden in het betoog van de Commissie in de onderhavige procedure dat inactieve vennootschappen vaak voor het ontgaan van belasting en voor witwassen worden gebruikt en dus geen voordelige behandeling hebben verdiend. Slapende vennootschappen kunnen namelijk zeer wel voor legitieme doelstellingen bestaan en kunnen wat dat aangaat ook de uitoefening van de fundamentele vrijheden vereenvoudigen. Zo kan het voor een buitenlandse investeerder of ondernemer eenvoudiger zijn om een onderneming in een andere lidstaat op te richten, indien hij een voor dat doel opgerichte slapende vennootschap verwerft en hierdoor tijdverlies en eventuele problemen vermijdt die met de oprichting van een vennootschap en de inschrijving samengaan.

57. Deze vraag naar de behandeling van inactieve vennootschappen is echter — zoals ik hierna zal uiteenzetten — in de onderhavige zaak hypothetisch en behoeft dus geen beantwoording, aangezien Grillo Star geen in deze zin inactieve vennootschap is.

58. In zijn aanvullende beslissing heeft de verwijzende rechter geheel onnauwkeurig uiteengezet dat Grillo Star nimmer economisch actief was. De Commissie heeft in dit verband terecht erover getwijfeld of het hoe dan ook denkbaar was dat Grillo Star nimmer economisch actief is geweest. Indien men ervan uitgaat dat de vennootschap aanvankelijk van het vereiste startkapitaal was

26 — Arrest Denkavit (aangehaald in voetnoot 2, punt 29).

27 — Arrest Denkavit (aangehaald in voetnoot 2, punt 29).

voorzien, is moeilijk voorstelbaar hoe een onderneming, zonder ooit economisch actief te zijn geweest, in staat van faillissement kon komen te verkeren. Bij deze bedenkingen sluit ik mij aan.

59. Na daarnaar te zijn gevraagd, heeft Grillo Star tijdens de mondelinge behandeling toegegeven dat de vennootschap in zekere zin actief is geweest, maar dat de activiteiten beperkt waren tot de voorbereiding van het opstarten van de voorgenomen bedrijfsactiviteiten. De Italiaanse regering heeft in dit verband uiteengezet dat Grillo Star reeds onroerend goed en goederen had verworven met het oog op de opening van een hotel.

60. In casu hoeft dus niet de vraag te worden beantwoord of de richtlijn verlangt dat inactieve vennootschappen van de jaarlijkse bijdragen worden uitgezonderd, maar eerder of de richtlijn verlangt dat ondernemingen die slechts voorbereidende werkzaamheden uitvoeren, maar nog niet met de eigenlijke voorgenomen bedrijfsactiviteiten zijn begonnen, van de jaarlijkse bijdragen moeten worden uitgezonderd. Verduidelijkt moet dus worden of bij vennootschappen die slechts voorbereidende bedrijfsactiviteiten in deze zin uitoefenen, er sprake van kan zijn dat het aanknopingspunt voor de jaarlijkse bijdrage de onderneming en niet de vennootschap is.

61. Het Hof heeft om te beginnen in de zaak Denkavit in het kader van de Nederlandse bepalingen benadrukt, zoals reeds uiteengezet, dat „elke oprichting van een vennootschap in beginsel is gericht op het drijven van een onderneming". Voor het Hof is dus niet doorslaggevend of in het geval van de bijdrage het voor aanknoping geldende kenmerk is of een vennootschap *daadwerkelijk* economisch actief is. Het Hof gaat er veeleer van uit dat het aanknopingspunt voor die bijdrage ook dan de onderneming en niet de vennootschap zelf is, wanneer die vennootschap bij haar oprichting op het drijven van een onderneming is *gericht*.

62. Volgens de uiteenzettingen van de Commissie komt het bij de Italiaanse definitie van het begrip onderneming niet aan op de daadwerkelijke economische activiteit, maar op de mogelijkheid om economisch actief te worden. Dan zou het juist moeten volstaan dat een vennootschap reeds voorbereidende handelingen met het oog op haar bedrijfsactiviteit heeft verricht en dus met de verwezenlijking van de beoogde ondernemingsactiviteit een aanvang heeft genomen.

63. Daarnaast heeft het Hof erop gewezen dat de definitie van het begrip onderneming ten behoeve van artikel 5 van richtlijn 2008/7 naar nationaal recht wordt ingevuld.[28] Het zou dus niet het bezwaar hebben gehonoreerd dat de activiteit van een holdingmaatschappij, die beperkt is tot het bestuur van haar dochteronderneming, geen ondernemingsactiviteit in eigenlijke zin is.

64. Ook op grond hiervan staat het de Italiaanse wetgever vrij om voorbereidende activiteiten als ondernemingsactiviteiten aan te merken in het kader van het aanknopingspunt voor de bijdrage. In dit verband kunnen ook praktische overwegingen van de wetgever ertoe nopen een dergelijke vennootschap als onderneming te beschouwen, aangezien het moeilijk zou kunnen zijn, tussen voorbereidende activiteiten en activiteiten die binnen het maatschappelijk doel vallen te onderscheiden en dergelijke vaststellingen zouden een aanzienlijke administratieve last kunnen betekenen.

65. Om die redenen kan ook niet iets anders gelden ten aanzien van het door Grillo Star tijdens de mondelinge behandeling aangevoerde argument dat, althans wat het faillissement en de daarmee samenhangende beëindiging van de economische activiteiten aangaat, de vennootschap niet langer als onderneming kan worden beschouwd. Het staat de lidstaten vrij om ook met betrekking tot een vennootschap waarvan de zaken er economisch slecht voor staan en die daarom haar bedrijfsactiviteit inperkt of beëindigt, van een ondernemingsactiviteit uit te gaan.

28 — Arrest Denkavit (aangehaald in voetnoot 2, punt 32) ten aanzien van de voorgaande richtlijn 69/335 (aangehaald in voetnoot 4).

66. Ook als een vennootschap slechts voorbereidende activiteiten met het oog op de aanvang van de eigenlijke voorgenomen bedrijfsactiviteiten uitoefent, is het dus plausibel dat het aanknopingspunt voor de bijdrage de inschrijving van de onderneming en niet de inschrijving van de vennootschap is.

67. Aangezien in casu dus geen sprake is van een verboden belasting in de zin van artikel 5, lid 1, sub c, hoeft niet meer te worden nagegaan of sprake is van de vorm van een vergoeding ingevolge artikel 6 van de richtlijn.

V – Conclusie

68. Op grond van bovenstaande overwegingen geef ik het Hof in overweging, de vragen van het Tribunale di Cosenza te beantwoorden als volgt:

„Artikel 5, lid 1, sub c, van richtlijn 2008/7/EG betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal staat niet in de weg aan een jaarlijkse bijdrage aan een kamer van koophandel, die elke in het ondernemingsregister ingeschreven onderneming moet betalen en die samenhangt met de inschrijving van de kapitaalvennootschap als voorwaarde voor de voortzetting van een activiteit, wanneer de inschrijving van de onderneming en niet de inschrijving van de kapitaalvennootschap die eigenaar van de onderneming is, aanknopingspunt voor die bijdrage is. Het staat de lidstaten vrij om voor dit doel ook vennootschappen die slechts voorbereidende activiteiten met het oog op de eigenlijke bedrijfsactiviteit uitoefenen, als onderneming te beschouwen."