ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 12ης Ιανουαρίου 2012 [1]

Υπόθεση C-443/09

CCIAA di Cosenza
κατά
Grillo Star Srl

[αίτηση του Tribunale di Cosenza, Sezione fallimentare (Ιταλία)για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Οδηγία 2008/7/ΕΚ — Έμμεσοι φόροι επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων — Ετήσιο τέλος καταβαλλόμενο στα τοπικά Εμπορικά και Βιομηχανικά Επιμελητήρια»

I – Εισαγωγή

1. Η υπό κρίση υπόθεση δίδει στο Δικαστήριο την ευκαιρία να διασαφηνίσει, κατόπιν της απόφασής του στην υπόθεση Denkavit Internationaal [2], τη νομολογία του σχετικά με τους απαγορευόμενους από την οδηγία 2008/7/ΕΚ [3] έμμεσους φόρους επί των κεφαλαιουχικών εταιριών. Αντικείμενο της υπόθεσης της κύριας δίκης είναι ένα τέλος που οφείλουν να καταβάλλουν ετησίως στα ιταλικά Εμπορικά και Βιομηχανικά Επιμελητήρια όλες οι επιχειρήσεις που είναι καταχωρισμένες στο μητρώο επιχειρήσεων το οποίο τηρούν τα επιμελητήρια αυτά.

II – Το νομικό πλαίσιο

Α — *Το δίκαιο της Ένωσης*

2. Η οδηγία 2008/7 αναδιατυπώνει την οδηγία 69/335/ΕΟΚ [4]. Δεδομένου ότι η τελευταία αυτή οδηγία είχε υποστεί επανειλημμένα ριζικές τροποποιήσεις, το Συμβούλιο αποφάσισε ότι έπρεπε να αναδιατυπωθεί για λόγους σαφήνειας. Η διατύπωση πάντως της οδηγίας 2008/7 συμπίπτει σε πολύ μεγάλο βαθμό με τη διατύπωση της προγενέστερης οδηγίας.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — Απόφαση της 11ης Ιουνίου 1996, C-2/94, Denkavit Internationaal κ.λπ. (Συλλογή 1996, σ. I-2827).

3 — Οδηγία 2008/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, περί των έμμεσων φόρων των επιβαλλόμενων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ L 46, σ. 11, στο εξής: οδηγία 2008/7).

4 — Οδηγία 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20).

3. Το άρθρο 5 της οδηγίας 2008/7 επιγράφεται «Πράξεις οι οποίες δεν υπόκεινται σε έμμεσο φόρο» και ορίζει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη δεν επιβάλλουν στις κεφαλαιουχικές εταιρείες έμμεσο φόρο οποιασδήποτε μορφής για τις ακόλουθες πράξεις:

[…]

γ) καταχώριση ή οποιαδήποτε άλλη διατύπωση η οποία απαιτείται πριν από την έναρξη δραστηριοτήτων στην οποία μια κεφαλαιουχική εταιρεία μπορεί να υπόκειται λόγω της νομικής της μορφής […].»

4. Το άρθρο 6 της οδηγίας 2008/7 ορίζει τα εξής:

«1. Παρά το άρθρο 5, τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν τους ακόλουθους φόρους και τέλη:

[…]

ε) φόρους, οι οποίοι έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα […].»

Β — *Το εθνικό δίκαιο*

5. Οι κρίσιμες διατάξεις της ιταλικής νομοθεσίας που είχαν εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης πρόβλεπαν τα εξής.

6. Με το άρθρο 2188, παράγραφος 1, του ιταλικού Αστικού Κώδικα (Codice Civile, στο εξής: ΑΚ) προβλέφθηκε ένα μητρώο επιχειρήσεων, στο οποίο είναι υποχρεωμένες να εγγράφονται όλες οι βιομηχανικές, οι εμπορικές και οι χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις. Αυτή η υποχρέωση εγγραφής ισχύει τόσο για τις προσωπικές εταιρίες όσο και, σύμφωνα με το άρθρο 2200 ΑΚ, για τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, ακόμη και αν δεν ασκούν δραστηριότητα εμπορικής φύσης. Κατά το άρθρο 8 του νόμου 580, της 29ης Δεκεμβρίου 1993[5], το μητρώο επιχειρήσεων τηρείται από τα Εμπορικά και Βιομηχανικά Επιμελητήρια.

7. Το ποσό που οφείλουν να καταβάλλουν ετησίως στα Εμπορικά και Βιομηχανικά Επιμελητήρια οι επιχειρήσεις που είναι καταχωρισμένες στο μητρώο επιχειρήσεων καθορίζεται εκάστοτε με υπουργική απόφαση. Από το άρθρο 3 της υπουργικής απόφασης που αφορούσε το έτος 2009 προκύπτει ότι το ετήσιο τέλος που οφείλουν οι επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών μέχρι 100 000 ευρώ ανέρχεται κατ' αποκοπή στο ποσό των 200 ευρώ. Για τις επιχειρήσεις που έχουν μεγαλύτερο ετήσιο κύκλο εργασιών, το ύψος του τέλους καθορίζεται σε ποσοστό του κύκλου εργασιών αυτού.

III – Τα πραγματικά περιστατικά, η υπόθεση της κύριας δίκης και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

8. Σε σχέση με την περιουσία της ιταλικής εταιρίας Grillo Star Srl[6] έχει κινηθεί η διαδικασία πτώχευσης.

5 — Νόμος για την αναδιοργάνωση των εμπορικών, βιομηχανικών, βιοτεχνικών και γεωργικών επιμελητηρίων (*GURI* αριθ. 6 της 11ης Ιανουαρίου 1994).

6 — Στο εξής: Grillo Star.

9. Στο αιτούν δικαστήριο έχει υποβληθεί το αίτημα αναγνώρισης ορισμένων αξιώσεων κατά της πτωχευτικής περιουσίας της Grillo Star. Το Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura της Cosenza (Εμπορικό, Βιομηχανικό, Βιοτεχνικό και Γεωργικό Επιμελητήριο της Cosenza [7]) ανήγγειλε την απαίτησή της για ποσό 200 ευρώ για το ετήσιο τέλος για το 2009 [8], το οποίο όφειλε να καταβάλει στο επιμελητήριο κάθε επιχείρηση καταχωρισμένη στο μητρώο επιχειρήσεων κατά το άρθρο 2188 ΑΚ.

10. Το αιτούν δικαστήριο αμφιβάλλει κατά πόσον το τέλος αυτό είναι συμβατό με την οδηγία 2008/7 [9], οπότε ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία για να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα ερωτήματα:

Είναι τα κριτήρια καθορισμού του ετήσιου τέλους κατά το άρθρο 18, στοιχείο b, του ιταλικού νόμου 580 της 29ης Δεκεμβρίου 1993, όπως καθορίζονται στις παραγράφους 3, 4, 5 και 6 του εν λόγω άρθρου, αντίθετα προς την οδηγία 2008/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, περί των έμμεσων φόρων των επιβαλλόμενων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, καθόσον αποκλείουν τη δυνατότητα να εμπίπτει το εν λόγω τέλος στην εξαίρεση που προβλέπει το άρθρο 6, στοιχείο ε′, της εν λόγω οδηγίας; Ειδικότερα:

α) Έχει “ανταποδοτικό” χαρακτήρα το ετήσιο τέλος για τον καθορισμό του οποίου γίνεται αναφορά στα “αναγκαία χρηματικά ποσά” για την παροχή των υπηρεσιών που το σύστημα των Εμπορικών Επιμελητηρίων οφείλει να παρέχει σε ολόκληρο το εθνικό έδαφος;

β) Αποκλείει το γεγονός ότι προβλέπεται ένα “κεφάλαιο συμψηφισμού”, που αποσκοπεί στο να καταστήσει ομοιογενή στο σύνολο του εθνικού εδάφους την επιτέλεση όλων των “διοικητικών λειτουργιών” που ο νόμος αναθέτει στα Εμπορικά Επιμελητήρια, τον ανταποδοτικό χαρακτήρα του ετήσιου τέλους;

γ) Είναι συμβατή προς τον ανταποδοτικό χαρακτήρα του τέλους αυτού η ευχέρεια που παρέχεται σε κάθε Εμπορικό Επιμελητήριο να αυξάνει μέχρι και 20 % το ύψος του ετήσιου τέλους, με σκοπό τη συγχρηματοδότηση πρωτοβουλιών που αποσκοπούν στην αύξηση της παραγωγής και στη βελτίωση των οικονομικών συνθηκών της εδαφικής περιφέρειας που εμπίπτει στην αρμοδιότητά του;

δ) Αποκλείει το γεγονός ότι δεν προβλέπεται σαφώς ο τρόπος προσδιορισμού των χρηματικών ποσών που είναι αναγκαία για την τήρηση και την ενημέρωση των εγγραφών και των σημειώσεων στο μητρώο επιχειρήσεων εκ μέρους των Εμπορικών Επιμελητηρίων την αναγνώριση του ανταποδοτικού χαρακτήρα του ετήσιου τέλους;

ε) Είναι ο κατ’ αποκοπή καθορισμός του ετήσιου τέλους συμβατός προς τον ανταποδοτικό χαρακτήρα του τέλους αυτού, εφόσον δεν υφίσταται καμία διάταξη που να προβλέπει τον έλεγχο σε “τακτά διαστήματα” του αν το εν λόγω τέλος αντιστοιχεί στο μέσο κόστος της υπηρεσίας;»

11. Με διάταξη της 13ης Σεπτεμβρίου 2010 το αιτούν δικαστήριο συμπλήρωσε την αίτηση προδικαστικής απόφασης υποβάλλοντας τα ακόλουθα δύο ερωτήματα:

«1) Είναι η υποχρέωση καταβολής του τέλους μητρώου επιχειρήσεων που επιβάλλεται σε κεφαλαιουχική εταιρία η οποία δεν ασκεί και ουδέποτε άσκησε οικονομική δραστηριότητα, αλλά είναι αντιθέτως “αδρανής”, αντίθετη προς την οδηγία 2008/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008 […];

7 — Στο εξής: CCIAA της Cosenza.

8 — Η απαίτηση περιελάμβανε και τους σχετικούς τόκους, ύψους 113,39 ευρώ.

9 — Το γεγονός ότι η οδηγία έχει εφαρμογή στην εν λόγω εταιρία περιορισμένης ευθύνης προκύπτει απευθείας από το ότι μεταξύ των εταιριών που απαριθμούνται στο σημείο 12 του παραρτήματος Ι της οδηγίας 2008/7 καταλέγεται και η società a responsabilità limitata.

2) Αντιβαίνουν προς την προαναφερθείσα οδηγία ο συστατικός χαρακτήρας της εγγραφής στο μητρώο επιχειρήσεων, η οποία στην ιταλική έννομη τάξη συνδέεται αναπόσπαστα με την απόκτηση της νομικής προσωπικότητας των κεφαλαιουχικών εταιριών, και συνεπώς η καταβολή του συνδεόμενου με την εγγραφή αυτή “ετήσιου τέλους”;»

12. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν στο Δικαστήριο η Grillo Star, το CCIAA της Cosenza, η Αυστρία, η Γερμανία, η Ιταλία και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Στην προφορική διαδικασία της 20ής Οκτωβρίου 2011 μετέσχον η Grillo Star, το CCIAA της Cosenza, η Γερμανία, η Ιταλία και η Επιτροπή.

IV – Νομική εκτίμηση

Α — *Παραδεκτό της αίτησης προδικαστικής απόφασης*

13. Το CCIAA της Cosenza πρόβαλε για πρώτη φορά με τη γραπτή απάντησή του στα ερωτήματα που έθεσε το Δικαστήριο στους μετέχοντες στη δίκη τον ισχυρισμό ότι η αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης είναι απαράδεκτη, διότι το αιτούν δικαστήριο δεν έχει το δικαίωμα να υποβάλει τέτοια αίτηση. Δεδομένου ότι το εν λόγω δικαίωμα εξετάζεται αυτεπάγγελτα από το Δικαστήριο, δεν έχει καμία σημασία ότι αυτή η ένσταση απαραδέκτου προβλήθηκε τόσο καθυστερημένα.

14. Η υπόθεση της κύριας δίκης αφορά την επαλήθευση των απαιτήσεων των πιστωτών κατά της πτωχευτικής περιουσίας της Grillo Star. Το CCIAA της Cosenza υποστηρίζει ότι το αιτούν δικαστήριο ασκεί, κατά το στάδιο της πτωχευτικής διαδικασίας, απλώς και μόνο καθήκοντα επίβλεψης και ελέγχου. Δεν εκκρεμεί καμία ένδικη διαφορά, αφού δεν πρόκειται για διαδικασία στην οποία να υπάρχει αντιδικία.

15. Κατά το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, δικαίωμα να υποβάλλουν αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης έχουν όλα τα δικαστήρια των κρατών μελών. Η έννοια «δικαστήριο» ορίζεται αυτοτελώς στο δίκαιο της Ένωσης. Το Δικαστήριο έχει διατυπώσει διάφορα κριτήρια βάσει των οποίων εξακριβώνεται, κατόπιν μιας συνολικής εξέτασης, αν πρόκειται για δικαστήριο. Σύμφωνα με τα κριτήρια αυτά, πρέπει να πρόκειται για ανεξάρτητο όργανο, το οποίο να έχει συσταθεί με νόμο και να έχει μόνιμο και υποχρεωτικό χαρακτήρα και να εκδίδει αποφάσεις κατ’ αντιδικία, οι οποίες να έχουν δικαιοδοτικό χαρακτήρα [10].

16. Με βάση τα κριτήρια αυτά το Δικαστήριο έχει απορρίψει αιτήσεις έκδοσης προδικαστικής απόφασης που είχαν υποβάλει δικαστήρια που ενεργούσαν, σε υποθέσεις εκούσιας δικαιοδοσίας, ως διοικητικές αρχές. Αντικείμενο των υποθέσεων εκείνων ήταν π.χ. μια αίτηση περί εγκρίσεως του καταστατικού μιας εταιρίας με σκοπό την εγγραφή της στο μητρώο εμπορικών εταιριών [11] ή ο διορισμός από το δικαστήριο ενός «εκ των υστέρων» εκκαθαριστή της εναπομένουσας περιουσίας μιας διαγραφείσας από το μητρώο εταιρία [12]. Κατά το Δικαστήριο, δικαίωμα υποβολής αίτησης για την έκδοση προδικαστικής απόφασης έχει μόνο το δικαστήριο ενώπιον του οποίου έχει ασκηθεί ένδικο μέσο σε μια τέτοια υπόθεση [13].

10 — Βλ. τις πρόσφατες αποφάσεις της 22ας Δεκεμβρίου 2010, C-118/09, Koller (Συλλογή 2010, σ. I-13627, σκέψη 22), και της 14ης Ιουνίου 2011, C-196/09, Miles κ.λπ. (Συλλογή 2011, σ. I-5105, σκέψη 37). Εν τω μεταξύ το Δικαστήριο έχει αποφασίσει ρητά να μη λαμβάνει πλέον υπόψη αν πρόκειται για αμφισβητούμενη δικαιοδοσία ή αν η διαδικασία διεξάγεται κατ’ αντιδικία: βλ. αποφάσεις της 17ης Μαΐου 1994, C-18/93, Corsica Ferries (Συλλογή 1994, σ. I-1783, σκέψη 12), της 19ης Οκτωβρίου 1995, C-111/94, Job Centre (Συλλογή 1995, σ. I-3361, σκέψη 9), και της 15ης Ιανουαρίου 2002, C-182/00, Lutz κ.λπ. (Συλλογή 2002, σ. I-547, σκέψη 13).

11 — Απόφαση Job Centre (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 10, σκέψη 9).

12 — Διάταξη της 12ης Ιανουαρίου 2010, C-497/08, Amiraike Berlin (Συλλογή 2010, σ. I-101, σκέψη 19).

13 — Διάταξη Amiraike Berlin (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 12, σκέψη 20).

17. Στην προκείμενη υπόθεση δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι το όργανο που έχει υποβάλει την αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης ανταποκρίνεται στις τυπικές προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ για την ύπαρξη δικαστηρίου. Τίθεται πάντως το ερώτημα αν στην υπόθεση της κύριας δίκης πρόκειται για αμφισβητούμενη δικαιοδοσία και αν η διαδικασία αποσκοπεί οπωσδήποτε στην έκδοση απόφασης δικαιοδοτικού χαρακτήρα.

1. Αμφισβητούμενη δικαιοδοσία

18. Το Δικαστήριο δέχεται ότι η απαίτηση περί αμφισβητούμενης δικαιοδοσίας δεν αποτελεί απόλυτο κριτήριο [14]. Σε μια υπόθεση που αφορούσε τον έλεγχο της διαδικασίας σύναψης δημόσιων συμβάσεων το Δικαστήριο δέχτηκε ότι αρκούσε η ακρόαση των εμπλεκόμενων στη διαδικασία μερών από την αναθέτουσα αρχή. Το ότι το κριτήριο της αμφισβητούμενης δικαιοδοσίας δεν πρέπει να ερμηνεύεται υπερβολικά τυπικά συνάγεται από την ύπαρξη πολλών και διαφόρων διαδικασιών στα κράτη μέλη, τα οποία μάλιστα μπορούν να ρυθμίζουν αυτόνομα τις διαδικασίες αυτές. Αν γινόταν δεκτή η αντίθετη άποψη, θα δημιουργούνταν ο κίνδυνος συναγωγής αυθαίρετων συμπερασμάτων ως προς το δικαίωμα υποβολής αίτησης για την έκδοση προδικαστικής απόφασης, ανάλογα με τη συγκεκριμένη μορφή της εθνικής διαδικασίας, έστω και αν επρόκειτο για ένδικες διαφορές με το ίδιο περιεχόμενο.

19. Μολονότι στην προκείμενη υπόθεση, όπως συνάγεται από το κείμενο της διάταξης περί παραπομπής, δεν πρόκειται τυπικά για δύο αντιδίκους, π.χ. για ενάγοντα και εναγόμενο, οι εμπλεκόμενοι στην προκείμενη διαδικασία πάντως, ο σύνδικος και οι πιστωτές, έχουν προφανώς τη δυνατότητα να διατυπώσουν την άποψή τους ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου τόσο εγγράφως όσο και προφορικώς. Παρατηρήσεις επί της αίτησης για την έκδοση προδικαστικής απόφασης διατύπωσαν επίσης το CCIAA της Cosenza και η Grillo Star, καθόσον εμπλέκονται στη διαδικασία της κύριας υπόθεσης. Κατά συνέπεια, πρέπει να γίνει δεκτό ότι πληρούται το κριτήριο της αμφισβητούμενης δικαιοδοσίας.

2. Απόφαση δικαιοδοτικού χαρακτήρα

20. Δυσχερέστερη είναι η απάντηση στο ερώτημα αν το αιτούν δικαστήριο ενεργεί απλώς ως διοικητική αρχή ή εκδίδει απόφαση δικαιοδοτικού χαρακτήρα επί ένδικης διαφοράς.

21. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου δεν μπορεί να συναχθεί κανείς σαφής ορισμός του κριτηρίου «απόφαση δικαιοδοτικού χαρακτήρα». Το Δικαστήριο πάντως έχει αποδώσει ιδιαίτερη σημασία στο αν εκδίδεται απόφαση που μπορεί να αποκτήσει ισχύ δεδικασμένου [15].

22. Το CCIAA της Cosenza και η Grillo Star ανέπτυξαν κατά την προφορική διαδικασία διαμετρικά αντίθετες απόψεις σχετικά με το ζήτημα του δεδικασμένου που θα δημιουργήσει η απόφαση που θα εκδώσει το αιτούν δικαστήριο. Κατά το CCIAA της Cosenza, η απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου δεν θα αποκτήσει ισχύ δεδικασμένου, ενώ η Grillo Star υποστήριξε ότι η εν λόγω απόφαση θα αποκτήσει τέτοια ισχύ και τη χαρακτήρισε εν πάση περιπτώσει ως «εκτελεστή».

23. Ανεξάρτητα πάντως από το τεχνικό ζήτημα του δεδικασμένου, θεωρώ ότι εν προκειμένω εκδίδεται απόφαση δικαιοδοτικού χαρακτήρα. Συγκεκριμένα, όπως ισχυρίστηκε το CCIAA χωρίς να αντικρουστεί, στην υπόθεση της κύριας δίκης εναπόκειται στον δικαστή να διαπιστώσει, εκδίδοντας αιτιολογημένη απόφαση κατόπιν της ακρόασης των ενδιαφερόμενων κατά την προφορική διαδικασία, ποιες απαιτήσεις θα περιληφθούν στον πίνακα των πτωχευτικών απαιτήσεων. Η απόφαση αυτή, αφού προβλέπει ορισμένο ποσοστό ικανοποίησης των απαιτήσεων από την πτωχευτική περιουσία, έχει

14 — Απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 1997, C-54/96, Dorsch Consult (Συλλογή 1997, σ. I-4961, σκέψη 31).

15 — Βλ. απόφαση της 30ής Ιουνίου 2005, C-165/03, Längst (Συλλογή 2005, σ. I-5637, σκέψη 26), και απόφαση Dorsch Consult (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 14, σκέψη 37).

επιπτώσεις σε όλους τους λοιπούς πιστωτές. Επομένως, η απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου για το αν η απαίτηση καταβολής του τέλους θα περιληφθεί στον πίνακα των πτωχευτικών απαιτήσεων, πράγμα που αποτελεί το ουσιαστικό αντικείμενο της ένδικης διαφοράς, παράγει υποχρεωτικά έννομα αποτελέσματα, οπότε πρέπει να θεωρηθεί ότι έχει δικαιοδοτικό χαρακτήρα.

24. Η Επιτροπή τόνισε εξάλλου ότι μεταξύ των θεωρητικών του δικαίου στην Ιταλία υπάρχουν έντονες διαφωνίες σχετικά με τον δικαιοδοτικό χαρακτήρα της κατάρτισης του πίνακα των πτωχευτικών απαιτήσεων. Ορισμένοι συγγραφείς θεωρούν ότι πρόκειται για διοικητική μάλλον ενέργεια, ενώ σύμφωνα με ορισμένες βαρύνουσες γνώμες η επαλήθευση των απαιτήσεων συνιστά γνήσια δικαιοδοτική δραστηριότητα. Με δεδομένο μάλιστα αυτό τον αβέβαιο χαρακτηρισμό μιας διαδικασίας κατά το εθνικό δίκαιο, το Δικαστήριο θα πρέπει, εν αμφιβολία, να δεχτεί ότι το δικαστήριο έχει δικαίωμα να υποβάλει αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης.

25. Τέλος, θα ήθελα επίσης να αναφέρω ένα πραγματιστικό επιχείρημα σε σχέση με μια άλλη νομική πράξη, η ερμηνεία της οποίας θα επηρεαζόταν σε περίπτωση που εν προκειμένω δεν γινόταν δεκτό το δικαίωμα του αιτούντος δικαστηρίου για την υποβολή αίτησης για την έκδοση προδικαστικής απόφασης. Ο κανονισμός για τις διαδικασίες αφερεγγυότητας[16] περιέχει, μεταξύ άλλων, διατάξεις για την αναγγελία των πιστώσεων στις διαδικασίες αφερεγγυότητας. Για να υπάρχει η δυνατότητα ερμηνείας των διατάξεων αυτών του κανονισμού από το Δικαστήριο ακόμη και κατά την πρώτη φάση της διαδικασίας, δεν πρέπει να τίθενται, όσον αφορά τη δικαστική επαλήθευση των απαιτήσεων ενόψει της κατάρτισης του πίνακα των πτωχευτικών απαιτήσεων, υπερβολικά αυστηρές προϋποθέσεις για την αναγνώριση του δικαιώματος του δικαστηρίου να υποβάλει αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης. Πράγματι, υπάρχουν και λόγοι αναγόμενοι στην οικονομία της δίκης που συνηγορούν υπέρ της παροχής της δυνατότητας υποβολής αίτησης για την έκδοση προδικαστικής απόφασης σε όσο το δυνατόν πιο πρώιμο στάδιο της διαδικασίας, ώστε να μην είναι αναγκαίο να ασκηθεί στη συνέχεια ένδικο μέσο, προκειμένου να υπάρχει η δυνατότητα υποβολής τέτοιας αίτησης[17].

26. Επομένως, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί.

Β — *Απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα*

27. Τα πρώτα ερωτήματα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο αφορούσαν το ζήτημα αν το τέλος που καταβάλλεται ετησίως στα Εμπορικά και Βιομηχανικά Επιμελητήρια έχει «ανταποδοτικό χαρακτήρα», κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της οδηγίας 2008/7.

28. Το πρώτο ζήτημα που πρέπει πάντως να διευκρινιστεί είναι κατά πόσον πρόκειται καταρχήν για απαγορευόμενο έμμεσο φόρο, κατά την έννοια του άρθρου 5 της οδηγίας 2008/7. Πράγματι, μόνο αν το ιταλικό αυτό τέλος συνιστά τέτοιο έμμεσο φόρο τίθεται στη συνέχεια το ζήτημα αν το τέλος αυτό επιτρέπεται κατ' εξαίρεση, επειδή έχει ανταποδοτικό χαρακτήρα. Το άρθρο 6 προβλέπει δηλαδή μια εξαίρεση που έχει εφαρμογή μόνο στην περίπτωση που το επίμαχο τέλος εμπίπτει, ως έμμεσος φόρος, σε μια από τις απαγορεύσεις του άρθρου 5[18]. Ο χαρακτηρισμός του εν λόγω τέλους ως έμμεσου φόρου κατά το άρθρο 5 της οδηγίας 2008/7 αποτελεί επίσης το αντικείμενο των δύο συμπληρωματικών ερωτημάτων του αιτούντος δικαστηρίου.

16 — Κανονισμός (ΕΚ) 1346/2000 του Συμβουλίου, της 29ης Μαΐου 2000, περί των διαδικασιών αφερεγγυότητας (ΕΕ L 160, σ. 1).

17 — Βλ. τις προτάσεις που ανέπτυξε ο γενικός εισαγγελέας F. Jacobs στις 28 Οκτωβρίου 2004 στην υπόθεση C-53/03, Syfait κ.λπ. (απόφαση της 3ης Μαΐου 2005, Συλλογή 2005, σ. I-4609, σημείο 45), καθώς και, σε άλλο πάντως πλαίσιο, τις προτάσεις που ανέπτυξα στις 18 Ιουλίου 2007 στην υπόθεση C-175/06, Tedesco (διάταξη της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Συλλογή 2007, σ. I-7929, σημείο 22), και στις 2 Σεπτεμβρίου 2010 στην υπόθεση C-283/09, Weryński (απόφαση της 17ης Φεβρουαρίου 2011, Συλλογή 2011, σ. I-601, σημείο 16).

18 — Βλ. συναφώς την απόφαση της 2ας Δεκεμβρίου 1997, C-188/95, Fantask κ.λπ. (Συλλογή 1997, σ. I-6783, σκέψη 20), η οποία αφορούσε τη διάταξη της προγενέστερης οδηγίας 69/335 (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 4) που είχε το ίδιο περιεχόμενο.

1. Έμμεσος φόρος κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2008/7

29. Στην υπό εξέταση υπόθεση τίθεται ζήτημα εφαρμογής της απαγόρευσης που προβλέπει το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να επιβάλλουν έμμεσους φόρους στην καταχώριση ή οποιαδήποτε άλλη διατύπωση η οποία απαιτείται πριν από την έναρξη δραστηριοτήτων στην οποία υπόκειται μια κεφαλαιουχική εταιρία λόγω της νομικής της μορφής. Παρακάτω θα πρέπει συνεπώς να εξετάσω τα δύο κριτήρια του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και συγκεκριμένα αν το ετήσιο τέλος αποτελεί έμμεσο φόρο για την καταχώριση ή άλλη διατύπωση (βλ. παρακάτω το στοιχείο α') και αν συναρτάται προς τη νομική μορφή της εταιρίας (βλ. παρακάτω το στοιχείο β').

α) Φόρος για την καταχώριση ή οποιαδήποτε άλλη διατύπωση

30. Το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο γ', απαγορεύει την επιβολή έμμεσων φόρων στην καταχώριση ή οποιαδήποτε άλλη διατύπωση που προηγείται της έναρξης των δραστηριοτήτων μιας εταιρίας. Πρέπει δηλαδή αφενός να πρόκειται για καταχώριση ή οποιαδήποτε άλλη διατύπωση και αφετέρου να προηγείται η καταχώριση ή διατύπωση αυτή της έναρξης των δραστηριοτήτων. Η δεύτερη προϋπόθεση δεν έχει καθαρά χρονική σημασία, πράγμα που σημαίνει ότι δεν είναι απαραίτητο η καταχώριση να πραγματοποιείται χρονικά πριν από την άσκηση δραστηριότητας από την εταιρία. Η προϋπόθεση αυτή έχει δηλαδή την έννοια ότι η καταχώριση ή η άλλη διατύπωση πρέπει να αποτελεί όρο για την έναρξη της άσκησης δραστηριοτήτων από μια εταιρία ή για τη δικαιοπρακτική ικανότητά της.

31. Το ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου αφορά ένα τέλος που οφείλει να καταβάλλει ετησίως στο Εμπορικό και Βιομηχανικό Επιμελητήριο κάθε επιχείρηση που είναι καταχωρισμένη στο μητρώο επιχειρήσεων.

32. Η Γερμανική Κυβέρνηση επισήμανε ορθά ότι από την πρώτη τουλάχιστον διάταξη περί παραπομπής δεν προκύπτει αν το επίμαχο τέλος επιβάλλεται καταρχήν *λόγω της καταχώρισης* της εταιρίας. Το μόνο που αναφέρει ρητά η διάταξη περί παραπομπής είναι ότι το τέλος βαρύνει τις επιχειρήσεις που είναι καταχωρισμένες στο μητρώο επιχειρήσεων. Από τη διατύπωση αυτή δεν συνάγεται με σαφήνεια αν η καταχώριση στο μητρώο επιχειρήσεων αποτελεί πράξη ανεξάρτητη από το επίμαχο τέλος και αν η αναφορά των επιχειρήσεων που είναι καταχωρισμένες στο μητρώο εξυπηρετεί μόνο τον προσδιορισμό του αριθμού των μονάδων που έχουν την υποχρέωση καταβολής του τέλους. Θα ήταν επίσης πιθανό το μητρώο επιχειρήσεων να λειτουργεί συγχρόνως ως μητρώο εμπορικών εταιριών, στο οποίο πρέπει να εγγράφονται οι κεφαλαιουχικές εταιρίες, με αποτέλεσμα να αποτελεί το τέλος προϋπόθεση της καταχώρισης μιας εταιρίας στο μητρώο εμπορικών εταιριών.

33. Από τη συμπληρωματική διάταξη περί παραπομπής συνάγεται πάντως ότι η πρώτη τουλάχιστον καταβολή του τέλους στο Εμπορικό και Βιομηχανικό Επιμελητήριο συναρτάται προς την καταχώριση στο μητρώο επιχειρήσεων και ότι η καταχώριση αυτή αποτελεί προϋπόθεση για να αποκτήσει η εταιρία νομική προσωπικότητα.

34. Κατά συνέπεια, το ιταλικό τέλος έχει πολλά κοινά σημεία με τις ολλανδικές διατάξεις που αποτελούσαν το αντικείμενο της υπόθεσης Denkavit Internationaal[19], η οποία αφορούσε ένα τέλος που έπρεπε να καταβάλλεται ετησίως λόγω της καταχώρισης μιας επιχείρησης σε Εμπορικό και Βιομηχανικό Επιμελητήριο, καταχώριση που ίσχυε συγχρόνως ως καταχώριση της κεφαλαιουχικής εταιρίας στην οποία ανήκε η επιχείρηση. Στην υπόθεση εκείνη συνεπώς το μητρώο επιχειρήσεων ήταν συγχρόνως και εμπορικό μητρώο, όπως φαίνεται επίσης να συμβαίνει σύμφωνα με τις ιταλικές διατάξεις.

19 — Απόφαση Denkavit Internationaal, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2.

35. Στην υπόθεση εκείνη το Δικαστήριο δέχτηκε, χωρίς να παράσχει περαιτέρω διευκρινίσεις, ότι το ολλανδικό ετήσιο τέλος αποτελούσε φόρο που επιβαλλόταν στην καταχώριση ή εγγραφή που προηγείται της έναρξης των δραστηριοτήτων της εταιρίας. Το Δικαστήριο δεν εξέτασε ρητά αν το τέλος μπορούσε να συσχετιστεί με τη *διατήρηση της εγγραφής* της εταιρίας στο μητρώο και αν ήταν συνεπώς προϋπόθεση της δικαιοπρακτικής της ικανότητας[20]. Ειδικότερα, δεν έκανε διάκριση ούτε μεταξύ του τέλους για την αρχική καταχώριση αφενός και των τελών για τα επόμενα έτη αφετέρου. Επομένως, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι το πρώτο κριτήριο του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο γ', πληρούται οπωσδήποτε και στην προκείμενη υπόθεση.

36. Πρέπει πάντως να γίνει διάκριση μεταξύ του τέλους που συναρτάται προς την πρώτη καταχώριση και του τέλους που καταβάλλεται στη συνέχεια κάθε έτος. Η υπό εξέταση υπόθεση αφορά μόνο το ετήσιο τέλος. Για να μπορεί το ετήσιο τέλος να χαρακτηριστεί ως φόρος επιβαλλόμενος στην καταχώριση της εταιρίας ή σε κάποια διατύπωση που συναρτάται προς την άσκηση μιας δραστηριότητας, θα πρέπει συνεπώς να αποδειχθεί ότι το τέλος αυτό μπορεί να συσχετιστεί με τη *διατήρηση της εγγραφής* της εταιρίας στο μητρώο και συνιστά προϋπόθεση της διατήρησης της δικαιοπρακτικής ικανότητας της εταιρίας. Τούτο όμως δεν είναι σαφές εν προκειμένω.

37. Η Επιτροπή και η Ιταλική Κυβέρνηση τόνισαν, με τις παρατηρήσεις που διατύπωσαν επί της πρώτης αίτησης για την έκδοση προδικαστικής απόφασης, ότι το ετήσιο τέλος που καταβάλλεται στα Εμπορικά Επιμελητήρια δεν αποτελεί προϋπόθεση για τη διατήρηση της εγγραφής της εταιρίας στο μητρώο επιχειρήσεων. Η μη καταβολή του τέλους δεν έχει ως αποτέλεσμα ούτε τη διαγραφή της εταιρίας από το μητρώο ούτε την απώλεια της νομικής προσωπικότητάς της. Επομένως, το τέλος δεν συνιστά προϋπόθεση για τη συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρίας.

38. Η συμπληρωματική αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης θα μπορούσε όμως να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η καταβολή του ετήσιου τέλους συνιστά προϋπόθεση για τη διατήρηση της νομικής υπόστασης μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας. Αν αυτό όντως συνέβαινε, τότε το ετήσιο τέλος θα συνιστούσε προϋπόθεση της δικαιοπρακτικής ικανότητας της εταιρίας και θα ενέπιπτε στο άρθρο 5 της οδηγίας, υπό την προϋπόθεση ότι η καταβολή του συναρτάται προς τη νομική μορφή της εταιρίας. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η Grillo Star διατύπωσε συναφώς την παρατήρηση ότι, σε περίπτωση μη καταβολής του ετήσιου τέλους από μια εταιρία, το οικείο Εμπορικό Επιμελητήριο δεν της χορηγεί ορισμένα πιστοποιητικά τα οποία χρειάζεται μια επιχείρηση για τις συναλλαγές της. Τα πιστοποιητικά αυτά θα μπορούσαν επίσης να αποτελούν διατύπωση που συνιστά προϋπόθεση για την άσκηση από την εταιρία των δραστηριοτήτων της.

39. Δεδομένου όμως ότι δεν υπάρχουν πιο συγκεκριμένα στοιχεία για το ζήτημα αυτό, δεν μπορεί να ληφθεί καμία οριστική απόφαση επ' αυτού. Επομένως, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται ενδεχομένως να άρει την περιγραφείσα ανωτέρω αντίφαση.

40. Αν γίνει δεκτό ότι το ετήσιο τέλος δεν συνιστά προϋπόθεση για την έναρξη της άσκησης δραστηριοτήτων από την εταιρία, ο λόγος αυτός θα αρκούσε για να μη χαρακτηριστεί το εν λόγω τέλος ως έμμεσος φόρος κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας. Αν, αντίθετα, συνιστά προϋπόθεση για την έναρξη της άσκησης δραστηριοτήτων από την εταιρία, θα επρόκειτο για απαγορευόμενο τέλος μόνο σε περίπτωση που επιβαλλόταν επίσης *λόγω της νομικής μορφής* της κεφαλαιουχικής εταιρίας. Το ζήτημα αυτό θα εξεταστεί αμέσως παρακάτω.

20 — Βλ. συναφώς και την απόφαση της 20ής Απριλίου 1993, C-71/91 και C-178/91, Ponente Carni και Cispadana (Συλλογή 1993, σ. I-1915, σκέψη 31). Με την απόφαση εκείνη έγινε πάντως έμμεσα δεκτό, κατά τη γνώμη μου, ότι το επίμαχο τέλος αποσκοπούσε στη διατήρηση της εγγραφής της εταιρίας.

β) Επιβολή λόγω της νομικής μορφής της εταιρίας

41. Για την κατανόηση του κριτηρίου αυτού ενδείκνυται η σύντομη εξέταση του πνεύματος και των σκοπών της οδηγίας. Σκοπός της οδηγίας είναι, όπως προβλέπει η ίδια, η διευκόλυνση της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων[21]. Το Δικαστήριο έχει δεχτεί συνεπώς ότι η αιτιολογία για την απαγόρευση που προβλέπει το άρθρο 5 της οδηγίας είναι ότι οι αναφερόμενοι στην εν λόγω διάταξη φόροι, μολονότι δεν πλήττουν αυτές καθ' εαυτές τις εισφορές κεφαλαίου, εισπράττονται ωστόσο λόγω των διατυπώσεων που συνδέονται με τη νομική μορφή της εταιρίας, δηλαδή με το μέσο που χρησιμοποιήθηκε για τη συγκέντρωση των κεφαλαίων, οπότε η διατήρησή τους θα ενείχε επίσης τον κίνδυνο να μην επιτευχθούν οι επιδιωκόμενοι από την οδηγία σκοποί[22].

i) Η απόφαση Denkavit Internationaal

42. Το Δικαστήριο, βασιζόμενο στον εν λόγω σκοπό της οδηγίας, εξέτασε στην υπόθεση Denkavit Internationaal[23] το ολλανδικό τέλος καταχώρισης στο εμπορικό μητρώο, το οποίο έπρεπε να καταβάλλεται κατ' έτος λόγω της καταχώρισης μιας επιχείρησης σε Εμπορικό και Βιομηχανικό Επιμελητήριο, με δεδομένο ότι η καταχώριση αυτή ίσχυε και ως καταχώριση της κεφαλαιουχικής εταιρίας στην οποία ανήκε η επιχείρηση. Η ταυτόχρονη καταχώριση της κεφαλαιουχικής εταιρίας δεν είχε ως αποτέλεσμα την αύξηση του τέλους που καταβαλλόταν στο Εμπορικό Επιμελητήριο.

43. Το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι το ολλανδικό τέλος δεν αποτελούσε απαγορευόμενο φόρο κατά την έννοια της οδηγίας. Το κρίσιμο στοιχείο ήταν αντίθετα ότι το γενεσιουργό γεγονός της επίμαχης επιβάρυνσης δεν συνίστατο, σύμφωνα με την ολλανδική νομοθεσία, στην καταχώριση της εταιρίας που είναι κύριος μιας επιχείρησης, αλλά στην καταχώριση της ίδιας της επιχείρησης[24]. Το Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η εν λόγω επιβάρυνση δεν επιβαλλόταν λόγω του ότι η εταιρία είχε τη νομική μορφή κεφαλαιουχικής εταιρίας. Κατά το Δικαστήριο, επρόκειτο αντίθετα για επιβάρυνση που έπληττε όλους τους φορείς που συμμετέχουν στις οικονομικές συναλλαγές, σε συνάρτηση με τα ίδια κεφάλαια καθενός από τους φορείς αυτούς.

44. Το Δικαστήριο, για να θεμελιώσει το συμπέρασμά του ότι το ολλανδικό τέλος ήταν ανεξάρτητο από τη νομική μορφή της εταιρίας, έλαβε επίσης υπόψη του το γεγονός ότι η επιβολή του δεν εξαρτιόταν από το αν ο φορέας στον οποίο ανήκε η επιχείρηση ήταν φυσικό ή νομικό πρόσωπο, προσωπική ή κεφαλαιουχική εταιρία. Το γεγονός ότι η υποχρέωση καταβολής του τέλους βάρυνε επίσης τις προσωπικές εταιρίες και τα φυσικά πρόσωπα αποδείκνυε ότι η φορολόγηση δεν πραγματοποιούνταν λόγω ακριβώς της νομικής μορφής της εταιρίας ως κεφαλαιουχικής.

ii) Εφαρμογή των κριτηρίων αυτών στην υπό κρίση υπόθεση

45. Αν εφαρμοστούν τα κριτήρια αυτά, πρέπει να γίνει δεκτό ότι εν προκειμένω το επίμαχο τέλος δεν επιβάλλεται λόγω της νομικής μορφής της εταιρίας ως κεφαλαιουχικής.

46. Παρά το γεγονός ότι λόγω των ισχνών μάλλον στοιχείων που παρέχει η διάταξη περί παραπομπής είναι δύσκολο να διαμορφωθεί ολοκληρωμένη άποψη, θεωρώ ότι το ιταλικό τέλος έχει κατ' ουσία τα ίδια χαρακτηριστικά με το ολλανδικό. Το ιταλικό αυτό τέλος επιβάλλεται στις επιχειρήσεις, όχι στις εταιρίες. Εφόσον η εγγραφή ή διατήρηση της εγγραφής στο μητρώο επιχειρήσεων επιτελεί, για τις εταιρίες, και τη λειτουργία καταχώρισης σε εμπορικό μητρώο, χωρίς παράλληλα να αυξάνεται το ύψος του τέλους, πρόκειται για ρύθμιση ανάλογη προς τη ρύθμιση του ολλανδικού τέλους.

21 — Βλ. τη δεύτερη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 2008/7.

22 — Απόφαση Denkavit Internationaal (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2, σκέψη 23).

23 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2.

24 — Απόφαση Denkavit Internationaal (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2, σκέψη 24).

47. Όλοι όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο εκτός από την Grillo Star επισημαίνουν ότι, ακόμη και κατά το ιταλικό δίκαιο, το καταβαλλόμενο στο Εμπορικό Επιμελητήριο τέλος βαρύνει όχι μόνο τις κεφαλαιουχικές εταιρίες, αλλά και τις προσωπικές. Επομένως, το στοιχείο αναφοράς για την επιβολή του τέλους δεν είναι η νομική μορφή της εταιρίας, αλλά η επιχείρηση.

48. Το επιχείρημα που έγινε δεκτό από το Δικαστήριο στην υπόθεση Denkavit Internationaal, ότι δηλαδή κατά την ολλανδική νομοθεσία το τέλος επιβαλλόταν επίσης στις προσωπικές εταιρίες και συνεπώς οι κεφαλαιουχικές εταιρίες δεν επιβαρύνονταν λόγω της νομικής μορφής τους, δεν μπορεί πλέον να εφαρμοστεί αυτούσιο κατόπιν της τροποποίησης της οδηγίας.

49. Από το άρθρο 2, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/7 προκύπτει πράγματι ότι, για τους σκοπούς της οδηγίας, εξομοιώνεται προς κεφαλαιουχική εταιρία κάθε άλλη εταιρία, επιχείρηση, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο που επιδιώκει σκοπούς κερδοσκοπικούς. Η προϊσχύσασα οδηγία 69/335[25] περιείχε την ίδια ακριβώς ρύθμιση στο άρθρο 3, παράγραφος 2, αλλά πρόβλεπε την ευχέρεια των κρατών μελών να μην εξομοιώνουν άλλες εταιρίες προς τις κεφαλαιουχικές εταιρίες. Επομένως, οι προσωπικές εταιρίες κανονικά δεν μπορούν πλέον να λαμβάνονται υπόψη ως συγκρίσιμη κατηγορία.

50. Το στοιχείο όμως αυτό δεν έχει καμία σημασία εν προκειμένω, διότι, κατά το άρθρο 2195 ΑΚ, η υποχρέωση εγγραφής στο ιταλικό μητρώο επιχειρήσεων δεν βαρύνει μόνο τις εταιρίες που επιδιώκουν κερδοσκοπικό σκοπό, αλλά και τα φυσικά πρόσωπα που έχουν ατομικές επιχειρήσεις και οφείλουν συνεπώς να καταβάλλουν το ετήσιο τέλος στα Εμπορικά και Βιομηχανικά Επιμελητήρια. Η υποχρέωση που βαρύνει τα φυσικά πρόσωπα, ως ατομικές επιχειρήσεις, να καταβάλλουν το ετήσιο τέλος μπορεί συνεπώς να θεωρηθεί ως απόδειξη του ότι το καταβαλλόμενο στα Εμπορικά και Βιομηχανικά Επιμελητήρια ετήσιο τέλος δεν συναρτάται προς τη νομική μορφή της εταιρίας, αλλά προς την επιχείρηση που ανήκει στην εταιρία.

51. Κατά συνέπεια, το επίμαχο τέλος δεν συνιστά καταρχήν απαγορευόμενο έμμεσο φόρο, κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας.

iii) Συμπληρωματικό προδικαστικό ερώτημα — Η υποχρέωση των αδρανών εταιριών να καταβάλλουν το τέλος

52. Με τη συμπληρωματική αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης το αιτούν δικαστήριο επέστησε την προσοχή του Δικαστηρίου επί μιας άλλης πτυχής της ιταλικής ρύθμισης. Συγκεκριμένα, έθεσε το ερώτημα αν συμβιβάζεται με το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας η επιβολή της υποχρέωσης καταβολής του ετήσιου τέλους σε εταιρίες που δεν έχουν ασκήσει ποτέ οικονομική δραστηριότητα. Το αιτούν δικαστήριο επισήμανε ότι η Grillo Star ουδέποτε άσκησε οικονομική δραστηριότητα.

53. Το ερώτημα αυτό υποκρύπτει την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου ότι, σε περίπτωση φορολόγησης των αδρανών εταιριών, δεν μπορεί να ειπωθεί ότι το κριτήριο για το επίμαχο τέλος είναι η καταχώριση της επιχείρησης και όχι της εταιρίας, κατά την έννοια της απόφασης Denkavit Internationaal. Στην περίπτωση της αδρανούς εταιρίας, όπου δεν υπάρχει επομένως επιχείρηση, το κριτήριο για την επιβολή του τέλους μπορεί να είναι μόνο η ίδια η εταιρία και όχι η επιχείρηση. Αυτό όμως δεν μπορεί, κατά το αιτούν δικαστήριο, να συνάδει με την οδηγία. Το κύριο ζήτημα που θέτει συνεπώς το συμπληρωματικό ερώτημα είναι αν κατά την οδηγία 2008/7 απαιτείται να εξαιρούνται οι αδρανείς εταιρίες από την καταβολή του ετήσιου τέλους.

25 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 4.

54. Το αιτούν δικαστήριο στηρίζει προφανώς την επιχειρηματολογία του σε ένα χωρίο της απόφασης του Δικαστηρίου στην υπόθεση Denkavit Internationaal. Κατά την εξέταση των ολλανδικών διατάξεων, το Δικαστήριο εξέθεσε συναφώς ότι, κατά την ολλανδική νομοθεσία, η υποχρέωση καταβολής τέλους δεν κάλυπτε τις «"κενές" εταιρίες, δηλαδή αυτές που στερούνται ενεργητικού και δεν ασκούν επομένως καμία δραστηριότητα» [26]. Σχετικά με αυτό το χωρίο θα ήθελα να τονίσω ευθύς εξαρχής ότι δεν πρόκειται για βασική σκέψη της απόφασης του Δικαστηρίου. Δεν ενδείκνυται επομένως η αλόγιστη κατ' αναλογία εφαρμογή της σκέψης αυτής σε άλλες περιπτώσεις.

55. Το συμπληρωματικό ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου σχετικά με την υποχρέωση των αδρανών εταιριών να καταβάλλουν το τέλος θα μπορούσε να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αφορά τη μεταχείριση των «εφεδρικών» εικονικών εταιριών που, αντίθετα από ό,τι συνέβαινε με τις εικονικές εταιρίες που αναφέρθηκαν στην απόφαση Denkavit Internationaal, είναι μεν αδρανείς, αλλά διαθέτουν εταιρική περιουσία. Οι εφεδρικές αυτές εταιρίες ιδρύονται με σκοπό να μην αναλάβουν αρχικά την άσκηση οικονομικών δραστηριοτήτων, αλλά να ασκήσουν τέτοιες δραστηριότητες αργότερα, π.χ. μετά από κάποια εκποίηση. Το ζήτημα αν οι εφεδρικές αυτές εταιρίες υπέχουν υποχρέωση καταβολής του τέλους είναι αναμφισβήτητα πολύ ενδιαφέρον. Θα έπρεπε να διευκρινιστεί, μεταξύ άλλων, ποια σημασία θα πρέπει να προσδοθεί γενικά στο παρατεθέν ανωτέρω χωρίο της απόφασης του Δικαστηρίου, καθώς και ενδεχομένως αν από την επόμενη φράση του Δικαστηρίου στην απόφαση Denkavit Internationaal, ότι δηλαδή «κάθε σύσταση εταιρίας αποσκοπεί καταρχήν στην εκμετάλλευση μιας επιχειρήσεως» [27], μπορεί να συναχθεί ότι αρκεί η εφεδρική εταιρία να έχει σκοπό να αρχίσει κάποτε, π.χ. κατόπιν μιας αγοράς, να ασκεί οικονομική δραστηριότητα.

56. Δεν συμφωνώ με την επιχειρηματολογία της Επιτροπής, η οποία εν προκειμένω υποστήριξε ότι οι αδρανείς εταιρίες χρησιμοποιούνται συχνά για φοροαποφυγή και για ξέπλυμα χρήματος, οπότε δεν πρέπει να έχουν ευνοϊκή μεταχείριση. Οι εφεδρικές εταιρίες ενδέχεται να εξυπηρετούν απόλυτα θεμιτούς σκοπούς, μάλιστα ακόμη και την άσκηση θεμελιωδών ελευθεριών. Για παράδειγμα, ενδέχεται να είναι ευκολότερο για έναν αλλοδαπό επενδυτή ή επιχειρηματία να ιδρύσει επιχείρηση σε άλλο κράτος μέλος αγοράζοντας μια εφεδρική εταιρία που έχει ιδρυθεί προς τον σκοπό αυτό και αποφεύγοντας έτσι την απώλεια χρόνου και τις πιθανές δυσκολίες που συναρτώνται προς την ίδρυση μιας εταιρίας και την καταχώρισή της.

57. Αυτό όμως το ζήτημα της μεταχείρισης των αδρανών εταιριών είναι —όπως θα καταδείξω κατωτέρω— υποθετικό εν προκειμένω και επομένως δεν χρειάζεται να δοθεί απάντηση, αφού η Grillo Star δεν αποτελεί αδρανή εταιρία υπό την έννοια αυτή.

58. Στη συμπληρωματική διάταξη το αιτούν δικαστήριο ανέφερε, τελείως αόριστα, ότι η Grillo Star ουδέποτε άσκησε οικονομική δραστηριότητα. Η Επιτροπή εξέφρασε ορθώς αμφιβολίες για το αν είναι καταρχήν δυνατόν να μην άσκησε ποτέ οικονομική δραστηριότητα η Grillo Star. Κατά την Επιτροπή, αν γίνει δεκτό ότι η εν λόγω εταιρία διέθετε αρχικά το αναγκαίο για την ίδρυσή της κεφάλαιο, τίθεται το ερώτημα πώς είναι δυνατόν να πτωχεύσει μια εταιρία που δεν άσκησε ποτέ οικονομική δραστηριότητα. Συμμερίζομαι αυτές τις αμφιβολίες της Επιτροπής.

59. Η Grillo Star ομολόγησε κατά την προφορική διαδικασία, απαντώντας σε σχετική ερώτηση, ότι είχε αναπτύξει δραστηριότητες κάποιας μορφής, οι οποίες όμως περιορίζονταν σε προπαρασκευαστικές ενέργειες για την ανάληψη της σχεδιαζόμενης επιχειρηματικής δραστηριότητας. Η Ιταλική Κυβέρνηση ανέφερε συναφώς ότι η Grillo Star είχε ήδη αγοράσει ακίνητα και εμπορεύματα, με την προοπτική να ανοίξει ξενοδοχειακή επιχείρηση.

26 — Απόφαση Denkavit Internationaal (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2, σκέψη 29).

27 — Όπ.π.

60. Επομένως, εν προκειμένω δεν τίθεται το ερώτημα αν κατά την οδηγία απαιτείται να εξαιρούνται οι αδρανείς εταιρίες από την καταβολή του ετήσιου τέλους, αλλά μάλλον αν κατά την οδηγία απαιτείται να εξαιρούνται από την καταβολή του ετήσιου τέλους οι επιχειρήσεις που αναπτύσσουν προπαρασκευαστικές μόνο δραστηριότητες, χωρίς να έχουν αρχίσει ακόμη την κατά κυριολεξία επιχειρηματική δραστηριότητα την οποία σχεδιάζουν να ασκήσουν. Πρέπει δηλαδή να διευκρινιστεί αν ακόμη και στην περίπτωση των εταιριών που αναπτύσσουν μόνο τέτοιες προπαρασκευαστικές δραστηριότητες μπορεί να ειπωθεί ότι το στοιχείο αναφοράς για το ετήσιο τέλος είναι η επιχείρηση και όχι η εταιρία.

61. Με την απόφαση Denkavit Internationaal το Δικαστήριο, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, τόνισε, κατά την εξέταση των ολλανδικών διατάξεων, ότι «κάθε σύσταση εταιρίας αποσκοπεί καταρχήν στην εκμετάλλευση μιας επιχειρήσεως». Το κρίσιμο επομένως στοιχείο δεν είναι, κατά το Δικαστήριο, αν το στοιχείο αναφοράς για την καταβολή του τέλους είναι η *πραγματική* οικονομική δραστηριότητα μιας εταιρίας. Αντίθετα, το Δικαστήριο δέχεται ότι το στοιχείο αναφοράς για την καταβολή του τέλους είναι η επιχείρηση και όχι η ίδια η εταιρία, ακόμη και στην περίπτωση που η εταιρία *αποσκοπεί* κατά την ίδρυσή της στην εκμετάλλευση μιας επιχείρησης.

62. Σύμφωνα με όσα εξέθεσε η Επιτροπή, ακόμη και ο ιταλικός ορισμός της έννοιας της επιχείρησης δεν στηρίζεται στην άσκηση πραγματικής οικονομικής δραστηριότητας, αλλά στη δυνατότητα άσκησης οικονομικής δραστηριότητας. Άρα πρέπει να αρκεί το γεγονός ότι μια εταιρία έχει προβεί σε προπαρασκευαστικές ενέργειες ενόψει της επιχειρηματικής δραστηριότητάς της και ότι επομένως έχει αρχίσει να ασκεί τη δραστηριότητα που προτίθεται να ασκεί ως επιχείρηση.

63. Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει τονίσει ότι ο ορισμός της έννοιας της επιχείρησης από την άποψη του άρθρου 5 της οδηγίας 2008/7 πραγματοποιείται με γνώμονα την εθνική νομοθεσία [28]. Το Δικαστήριο δηλαδή δεν δέχτηκε το επιχείρημα ότι η δραστηριότητα μιας εταιρίας χαρτοφυλακίου που συνίσταται απλώς και μόνο στη διαχείριση της θυγατρικής της εταιρίας δεν αποτελεί κατά κυριολεξία επιχειρηματική δραστηριότητα.

64. Επομένως, ακόμη και κατά τη νομολογία αυτή, ο Ιταλός νομοθέτης είναι ελεύθερος να χαρακτηρίζει τις προπαρασκευαστικές δραστηριότητες ως επιχειρηματικές δραστηριότητες και να τις θεωρεί ως στοιχείο αναφοράς για την επιβολή του τέλους. Ακόμη και πρακτικοί λόγοι δηλαδή ενδέχεται να οδηγήσουν τον νομοθέτη να θεωρεί τις εταιρίες αυτές ως επιχειρήσεις, καθόσον αφενός θα ήταν δύσκολο να γίνεται διάκριση μεταξύ των προπαρασκευαστικών δραστηριοτήτων και της δραστηριότητας που συνιστά την επιδίωξη του εταιρικού σκοπού και αφετέρου οι εξακριβώσεις αυτές θα ήταν ιδιαίτερα χρονοβόρες για τις αρμόδιες διοικητικές αρχές.

65. Για όλους τους παραπάνω λόγους δεν μπορεί να γίνει δεκτό ούτε το επιχείρημα που ανέπτυξε η Grillo Star κατά την προφορική διαδικασία, ότι δηλαδή η εταιρία δεν μπορεί να θεωρείται πλέον ως επιχείρηση, τουλάχιστον κατόπιν της πτώχευσης και της συνακόλουθης διακοπής της οικονομικής δραστηριότητάς της. Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να θεωρούν ότι ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα ακόμη και η εταιρία που διανύει οικονομική κρίση και μειώνει για τον λόγο αυτό ή διακόπτει πλήρως τις συναλλακτικές δραστηριότητές της.

66. Επομένως, ακόμη και όταν μια εταιρία ασκεί προπαρασκευαστικές μόνο δραστηριότητες ενόψει της ανάληψης της κατά κυριολεξία επιχειρηματικής δραστηριότητας την οποία σχεδιάζει να ασκήσει, είναι θεμιτό να θεωρείται ως στοιχείο αναφοράς για την καταβολή του τέλους η καταχώριση της επιχείρησης και όχι η καταχώριση της εταιρίας.

28 — Βλ. απόφαση Denkavit Internationaal (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2, σκέψη 32) σε σχέση με την προϊσχύσασα διάταξη της προπαρατεθείσας στην υποσημείωση 4 οδηγίας 69/335.

67. Αφού στην υπό εξέταση περίπτωση δεν πρόκειται συνεπώς για φόρο που να απαγορεύεται από το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο γ', δεν χρειάζεται να εξεταστεί αν το επίμαχο τέλος έχει ανταποδοτικό χαρακτήρα, κατά την έννοια του άρθρου 6 της οδηγίας.

V – Πρόταση

68. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα ερωτήματα του Tribunale di Cosenza ως εξής:

Το τέλος που οφείλει να καταβάλλει ετησίως στο Εμπορικό και Βιομηχανικό Επιμελητήριο κάθε επιχείρηση που είναι καταχωρισμένη στο μητρώο επιχειρήσεων και το οποίο συναρτάται προς την καταχώριση της κεφαλαιουχικής εταιρίας, η οποία αποτελεί προϋπόθεση για τη συνέχιση της άσκησης της δραστηριότητάς της, δεν αντιβαίνει στο άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2008/7/ΕΚ, εφόσον το στοιχείο αναφοράς για την επιβολή του τέλους είναι η καταχώριση της επιχείρησης και όχι η καταχώριση της κεφαλαιουχικής εταιρίας στην οποία ανήκει η επιχείρηση. Τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να θεωρούν συναφώς ως επιχειρήσεις ακόμη και τις εταιρίες που προβαίνουν σε προπαρασκευαστικές μόνο ενέργειες, ενόψει της άσκησης της κατά κυριολεξία επιχειρηματικής δραστηριότητάς τους.