Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 12 januari 2012 [1]

Mål C-443/09

CCIAA di Cosenza
mot
Grillo Star Srl, i konkurs

(begäran om förhandsavgörande från Tribunale di Cosenza, Sezione fallimentare (Italien))

”Direktiv 2008/7/EG — Indirekta skatter på kapitalanskaffning — Årlig avgift till de lokala industri- och handelskamrarna”

I – Inledning

1. Förevarande mål ger domstolen tillfälle att i anslutning till sin dom i målet Denkavit [2] precisera sin praxis avseende de enligt direktiv 2008/7/EG [3] otillåtna indirekta skatterna på kapitalanskaffning. Det nationella målet avser en årlig avgift till de italienska industri- och handelskamrarna som ska erläggas av samtliga företag i det av dessa kamrar förda handelsregistret.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – *Unionsrätt*

2. Direktiv 2008/7 utgör en omarbetning av direktiv 69/335/EEG [4]. Eftersom betydande ändringar med tiden kommit att införas i sistnämnda direktiv beslutade rådet, i en strävan att åstadkomma klarhet, att omarbeta direktivet och ge det en ny lydelse. Det nya direktivet motsvarar dock i allt väsentligt det tidigare direktivet.

3. Artikel 5 i direktiv 2008/7 har rubriken ”Transaktioner som inte får omfattas av indirekta skatter” och innehåller följande bestämmelser:

”1. Medlemsstaterna får inte av kapitalassociationer ta ut någon som helst form av indirekt skatt på följande:

…

c) Registrering eller annan formalitet som krävs innan verksamhet inleds och som en kapitalassociation måste utföra till följd av dess företagsform. … .”

1 — Originalspråk: tyska.

2 — Dom av den 11 juni 1996 i mål C-2/94, Denkavit Internationaal m.fl. (REG 1996, s. I-2827).

3 — Rådets direktiv 2008/7/EG av den 12 februari 2008 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EUT L 46, s. 11) (nedan kallat direktiv 2008/7).

4 — Rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, s. 25).

4. I artikel 6 i direktiv 2008/7 föreskrivs följande:

”1. Trots vad som sägs i artikel 5 får medlemsstaterna ta ut följande avgifter och skatter:

…

Avgifter av vederlagskaraktär.”

B – *Nationell rätt*

5. I den lydelse som är tillämplig i förevarande mål föreskrevs följande i de relevanta italienska bestämmelserna:

6. Genom artikel 2188.1 i den italienska civillagen (*Codice Civile*) (nedan kallad CC), har ett företagsregister införts i vilket samtliga industri-, handels- och finansföretag ska införas. Registreringsskyldigheten gäller för enskilda näringsidkare och, bland annat enligt artikel 2200 CC, även för bolag med begränsat ansvar för delägarna. Skyldigheten gäller också när företagen inte bedriver någon näringsverksamhet. Enligt artikel 8 i lag nr 580 av den 29 december 1993[5] ska företagsregistret föras av industri- och handelskamrarna.

7. Det belopp som de i företagsregistret införda företagen årligen har att erlägga till industri- och handelskamrarna fastställs för varje tillfälle i ministerdekret. Av artikel 3 i dekretet för år 2009 framgår att den årliga avgiften för företag med en årsomsättning på högst 100 000 euro uppgår till ett schablonbelopp på 200 euro. För företag med större årsomsättning uppgår avgiften till vissa procent av omsättningen.

III – Omständigheter i målet, förfarandet i det nationella målet och förfarandet vid EU-domstolen

8. Det italienska bolaget Grillo Star Srl[6] försattes i konkurs.

9. Den hänskjutande domstolen har att fastställa bouppteckningsen i Grillo Stars konkurs. Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura Cosenza (CCIAA, handels-, industri-, hantverks- och landbrukskammaren Cosenza[7]) gjorde gällande en fordran på 200 euro i konkursen, avseende den årliga avgiften för år 2009[8], som varje enligt artikel 2188 CC i företagsregistret infört företag hade att betala till kammaren.

10. Den hänskjutande domstolen anser att det är oklart huruvida denna avgift är förenlig med direktiv 2008/7[9] och beslutade därför att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfrågor till domstolen:

Strider kriterierna för beräkning av den årliga avgift som föreskrivs i artikel 18 b i den italienska lagen nr 580 av den 29 december 1993, såsom dessa bestäms i punkterna 3, 4, 5 och 6 i nämnda artikel, mot rådets direktiv nr 2008/7/EG av den 12 februari 2008 om indirekta skatter på kapitalanskaffning, då de inte kan omfattas av undantaget i artikel 6 e i nämnda direktiv?

5 — Lag om ny organisation av industri- och handelskamrarna, GURI nr 6 av den 11 januari 1994.

6 — Nedan kallat Grillo Star eller Grillo Star i konkurs.

7 — Nedan kallat CCIAA Cosenza.

8 — Jämte ränta med 113,39 euro.

9 — Att direktivet är tillämpligt på detta bolag med begränsat ansvar för delägarna framgår direkt av uppräkningen av *società a responsabilità limitata* i punkt 12 i bilaga I till direktiv 2008/7.

I synnerhet önskas svar på

a) huruvida den årliga avgiften har ”vederlagskaraktär” med hänsyn till att den beräknas med utgångspunkt i ”vilka medel som erfordras för att utföra de tjänster som handelskamrarna, som helhet betraktade, är förpliktade att tillhandahålla i hela landet”,

b) huruvida inrättandet av en ”utjämningsfond”, som syftar till att säkerställa ett homogent utförande, i hela landet, av samtliga ”administrativa uppgifter” som enligt lag åvilar handelskamrarna, medför att den årliga avgiften ska anses sakna vederlagskaraktär,

c) huruvida befogenheten för varje enskild handelskammare att höja den årliga avgiften med upp till 20 procent, för att samfinansiera initiativ som syftar till att höja produktionen och förbättra de ekonomiska villkoren inom respektive handelskammares geografiska behörighetsområde, är förenlig med avgiftens vederlagskaraktär,

d) huruvida avsaknaden av föreskrifter om hur man ska fastställa vilka medel som handelskamrarna behöver för att kunna föra och uppdatera inskrivningar och anteckningar i företagsregistret medför att den årliga avgiften ska anses sakna vederlagskaraktär, och

e) huruvida den schablonmässiga beräkningen av den årliga avgiften, i förening med den fullständiga avsaknaden av bestämmelser om kontroller med ”regelbundna intervaller” av att avgiften inte överstiger den genomsnittliga kostnaden för tjänsten, är förenlig med avgiftens vederlagskaraktär?

11. Genom beslut av den 13 september 2010 kompletterade den hänskjutande domstolen sin begäran med följande två frågor:

1) Strider det mot Europeiska unionens råds direktiv nr 2008/7/EG/EG av den 12 februari 2008 att ett bolag med begränsat ansvar, som inte bedriver – och som aldrig har bedrivit – någon ekonomisk verksamhet och som därför är ”inaktivt”, är skyldigt att betala en kameral avgift?

2) Strider det mot det ovannämnda direktivet att kräva betalning av en ”årlig avgift” för registrering i företagsregistret då upptagande i detta register, enligt den italienska rättsordningen, utgör en nödvändig förutsättning för att ett bolag med begränsat ansvar ska förvärva rättskapacitet?

12. I förfarandet vid domstolen har Grillo Star i konkurs, CCIAA Cosenza, Österrike, Tyskland och Italien samt Europeiska kommissionen yttrat sig skriftligen. Vid den muntliga förhandlingen den 20 oktober 2011 deltog Grillo Star i konkurs, CCIAA Cosenza, Tyskland, Italien och kommissionen.

IV – Rättslig bedömning

A – *Huruvida begäran om förhandsavgörande kan tas upp till prövning*

13. CCIAA Cosenza har i sitt skriftliga svar på domstolens frågor till dem som deltar i förfarandet för det fösta gjort gällande att begäran om förhandsavgörande inte kan tas upp till prövning, eftersom den hänskjutande domstolen saknar behörighet att begära förhandsavgörande. Det saknar betydelse att denna invändning framförts så sent i förfarandet eftersom behörigheten att begära förhandsavgörande ska prövas ex officio.

14. Det nationella målet avser fastställande av åtagandena i konkursboet efter bolaget Grillo Star. Enligt CCIAA Cosenza har den hänskjutande domstolen endast en övervaknings- och kontrollfunktion på det stadium konkursförfarandet befinner sig. Det föreligger inte någon tvist eftersom avgörandet inte kommer att meddelas i något kontradiktoriskt förfarande.

15. Enligt artikel 267 FEUF får medlemsstaternas samtliga domstolar begära förhandsavgörande. Begreppet domstol ska ges en självständig definition för unionen. Domstolen har uppställt en rad kriterier enligt vilka egenskapen av domstol ska avgöras efter en samlad bedömning. Av denna bedömning ska det framgå att organet har en oberoende ställning, att det är upprättat enligt lag, är av stadigvarande karaktär, och att dess jurisdiktion är av tvingande art, samt att organet meddelar ett avgörande av rättskipningskaraktär i ett kontradiktoriskt förfarande. [10]

16. Domstolen har på grundval av dessa kriterier avvisat ärenden avseende begäran om förhandsavgörande som framställts av domstolar vilka inom ramen för frivillig rättsvård fungerar som förvaltningsmyndigheter. Dessa fall har exempelvis rört beslut avseende ansökan om godkännande av en bolagsordning för införande av bolaget i handelsregistret [11], eller en domstols utseende av en likvidator av tillgångarna efter ett bolag som avförts ur handelsregistret. [12] Rätt att begära förhandsavgörande tillkommer först den domstol som i ett sådant mål har att befatta sig med ett överklagande. [13]

17. I förevarande mål står det klart att det hänskjutande organet uppfyller de formella kriterierna för att utgöra en domstol i den mening som avses i artikel 267 FEUF. Frågan är emellertid huruvida förfarandet i det nationella målet är kontradiktoriskt och huruvida förfarandet hur som helst är avsett att leda till ett avgörande av rättskipningskaraktär.

1. Kontradiktoriskt förfarande

18. Domstolen har slagit fast att kravet på ett kontradiktoriskt förfarande inte utgör något absolut kriterium. [14] Den fann med avseende på ett förfarande för kontroll av offentlig upphandling att det var tillräckligt att de som deltog i förfarandet vid prövningsorganet hördes. För att det kriterium som avser att förfarandet ska vara kontradiktoriskt inte ska tolkas alltför formellt, talar medlemsstaternas många olika förfaranden och processuella autonomi. I annat fall skulle det, beroende på hur det nationella förfarandet konkret utformas, finnas en risk att det i fråga om materiellt identiska tvister skulle uppstå godtyckliga resultat beträffande rätten att begära förhandsavgörande.

19. Även om det i förevarande fall formellt sett inte finns två parter i egenskap av klagande och motpart, vilket inledningen i beslutet om hänskjutande skulle kunna antyda, har personerna i målet – det vill säga konkursförvaltaren och borgenärerna – likväl en uppenbar möjlighet att yttra sig såväl skriftligen som under den muntliga förhandlingen vid den hänskjutande domstolen. I egenskap av deltagare i det nationella målet skulle därmed även såväl CCIAA Cosenza som Grillo Star i konkurs kunna ta del i begäran om förhandsavgörande. Kriteriet avseende ett kontradiktoriskt förfarande ska därmed anses uppfyllt.

2. Avgörande av rättskipningskaraktär

20. Frågan huruvida den hänskjutande domstolen endast agerar i egenskap av förvaltningsmyndighet eller meddelar ett avgörande av rättskipningskaraktär i en tvist är svårare att besvara.

10 — Se, nu senast, dom av den 22 december 2010 i mål C-118/09, Koller (REU 2010, s. I-13627), punkt 22, och av den 14 juni 2011 i mål C-196/09, Miles m.fl. (REU 2011, s. I-5105), punkt 37. Domstolen har med tiden uttryckligen kommit att överge kravet på att förfarandet ska vara kontradiktoriskt, se dom av den 17 maj 1994 i mål C-18/93, Corsica Ferries (REG 1994, s. I-1783; svensk specialutgåva, volym 15, s. I-113), punkt 12, av den 19 oktober 1995 i mål C-111/94, Job Centre (REG 1995, s. I-3361), punkt 9, och av den 15 januari 2002 i mål C-182/00, Lutz m.fl. (REG 2002, s. I-547), punkt 13.

11 — Domen i målet Job Centre (ovan fotnot 10), punkt 9.

12 — Beslut av den 12 januari 2010 i mål C-497/08, Amiraike Berlin (REU 2010, s. I-101), punkt 19.

13 — Beslutet i målet Amiraike Berlin (ovan fotnot 12), punkt 20.

14 — Dom av den 17 september 1997 i mål C-54/96, Dorsch Consult (REG 1997, s. I-4961), punkt 31.

21. Det är inte möjligt att finna någon uttrycklig definition av kriteriet ”avgörande av rättskipningskaraktär” i domstolens praxis. Domstolen har bland annat tagit sikte på om det är fråga om ett avgörande som vinner laga kraft. [15]

22. CCIAA Consenza och Grillo Star i konkurs har under den muntliga förhandlingen lämnat motstridiga svar på frågan huruvida den hänskjutande domstolens kommande avgörande vinner laga kraft. Enligt CCIAA Consenza vinner inte den hänskjutande domstolens avgörande laga kraft, medan Grillo Star har hävdat att så är fallet, dock med formuleringen ”verkställbart”.

23. Oberoende av den tekniska frågan om laga kraft anser jag att det här är fråga om ett avgörande av rättskipningskaraktär. Enligt CCIAA:s obestridda påpekande ankommer det nämligen på domstolen i det nationella målet att efter hörande av parterna i en muntlig förhandling genom ett motiverat beslut fastställa vilka fordringar och skulder som ska ingå i konkursen. Beslutet får betydelse för alla övriga konkursborgenärers andelar i konkursen. Eftersom den hänskjutande domstolens beslut angående det mellan parterna i materiellt hänseende omtvistade upptagandet av den avgiftsfordran som gjorts gällande i konkursboet får tvingande rättsverkningar, utgör det ett avgörande av rättskipningskaraktär.

24. Kommissionen har i övrigt hänvisat till att frågan, huruvida fastställandet av vilka fordringar och skulder som ska ingå i en konkurs är av rättskipningskaraktär, är mycket omtvistad i italiensk doktrin. Vissa författare anser att denna verksamhet hör till förvaltningsmyndigheternas uppgifter, medan andra betydande författare anser att fastställandet av fordringarna och skulderna utgör verklig rättskipning. Även med hänsyn till en sådan oklar klassificering av ett förfarande enligt nationell rätt, borde domstolen i tveksamma fall utgå från att den hänskjutande domstolen har rätt att begära förhandsavgörande.

25. Avslutningsvis vill jag framföra ett pragmatiskt argument med avseende på en annan rättsakt, vars tolkning skulle påverkas av en nekad rätt att begära förhandsavgörande i förevarande fall. Insolvensförordningen [16] innehåller nämligen bestämmelser om anmälan av fordringar i insolvensförfaranden. För att dessa bestämmelser i förordningen ska kunna bli föremål för domstolens tolkning även inom ramen för det första stadiet av förfarandet, får kraven med avseende på rätten att begära förhandsavgörande i samband med domstols fastställande av vilka fordringar som ska ingå i en konkurs inte vara för hårda. Slutligen talar nämligen även processekonomiska skäl för att begäran ska tillåtas på tidigast möjliga stadium, så att det inte krävs något efterföljande överklagande för att möjliggöra en begäran om förhandsavgörande. [17]

26. Domstolen är således behörig att besvara de hänskjutna frågorna.

B – *Besvarande av tolkningsfrågorna*

27. De initiala tolkningsfrågorna till domstolen rör huruvida de årliga avgifterna till industri- och handelskamrarna utgör en ”avgift av vederlagskaraktär” i den mening som avses i artikel 6.1 e i direktiv 2008/7.

28. Dessförinnan ska det emellertid utredas om en otillåten indirekt skatt enligt artikel 5 i direktiv 2008/7 över huvud föreligger. Endast om den italienska avgiften utgör en sådan indirekt skatt inträder nämligen följdfrågan huruvida denna avgift kan vara tillåten på grund av undantaget för avgifter av vederlagskaraktär. Artikel 6 är nämligen en undantagsbestämmelse som endast blir tillämplig när den omtvistade avgiften i egenskap av indirekt skatt omfattas av något av förbuden i artikel 5. [18] Även de två kompletterande frågorna från den hänskjutande domstolen tar sikte på klassificeringen såsom indirekt skatt, i den mening som avses i artikel 5 i direktiv 2008/7.

15 — Se dom av den 30 juni 2005 i mål C-165/03, Längst (REG 2005, s. I-5637), punkt 26, och domen i målet Dorsch Consult (ovan fotnot 14), punkt 37.

16 — Rådets förordning (EG) nr 1346/2000 av den 29 maj 2000 om insolvensförfaranden (EGT L 160, s. 1).

17 — Se generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande av den 28 oktober 2004 i mål C-53/03, Syfait m.fl. (REG 2005, s. I-4609), punkt 45, samt, i andra sammanhang, även mina förslag till avgörande av den 18 juli 2007 i mål C-175/06, Tedesco (REG 2007, s. I-7929), punkt 22, och av den 2 september 2010 i mål C-283/09, Weryński (REU 2011, s. I-601), punkt 16.

18 — Se dom av den 2 december 1997 i mål C-188/95, Fantask m.fl. (REG 1997, s. I-6783), punkt 20, för innehållsmässigt samma bestämmelse i det tidigare direktivet 69/335/EEG (ovan fotnot 4).

1. Indirekta skatter i den mening som avses i artikel 5.1 c i direktiv 2008/7

29. Här aktualiseras förbudet i artikel 5.1 c i direktivet. Enligt detta förbud får medlemsstaterna inte ta ut indirekta skatter på registrering eller annan formalitet som krävs innan verksamhet inleds och som en kapitalassociation måste utföra till följd av dess företagsform. I det följande ska därför de två kriterierna i artikel 5.1 c prövas, nämligen huruvida den årliga avgiften utgör en indirekt skatt på registrering eller annan formalitet (a) och huruvida den anknyter till associationens företagsform (b).

a) Skatt på registrering eller annan formalitet

30. Enligt artikel 5.1 c är det inte tillåtet att ta ut indirekta skatter på registrering eller annan formalitet som krävs innan associationen inleder sin verksamhet. Det ska alltså för det första vara fråga om en registrering eller annan formalitet och denna ska för det andra krävas innan verksamheten inleds. Den andra förutsättningen ska inte uppfattas som rent tidsmässig, varför det inte är avgörande att registreringen sker i tiden innan associationen inleder en verksamhet. Detta krav ska snarare förstås så, att registreringen eller en annan formalitet utgör en förutsättning för att en association ska kunna inleda sin verksamhet eller erhålla rättskapacitet.

31. Den hänskjutande domstolens fråga avser en årlig återkommande avgift till industri- och handelskamrarna, vilken varje företag som är infört i företagsregistret har att erlägga.

32. Förbundsregeringen har helt korrekt hänvisat till att det åtminstone av det första beslutet om hänskjutande inte framgår huruvida den omtvistade avgiften överhuvudtaget tas ut *på grund av registreringen* av associationen. I begäran om förhandsavgörande anges uttryckligen endast att avgiften ska tas ut av företag som införts i företagsregistret. Av denna formulering framgår inte klart huruvida införandet i företagsregistret utgör en från avgiften skild händelse och att hänvisningen till de i företagsregistret införda företagen endast har betydelse för fastställandet av vilka enheter som ska erlägga avgift. Det vore också möjligt att företagsregistret samtidigt fungerar som handelsregister i vilket kapitalassociationerna ska införas, varför avgiften därmed utgör en förutsättning för att en association ska kunna införas i registret.

33. Av den kompletterande begäran om förhandsavgörande tycks emellertid framgå att i varje fall den initiala avgiften till industri- och handelskamrarna har samband med registreringen i företagsregistret och att denna registrering utgör en förutsättning för att associationen ska bli ett rättssubjekt.

34. Den italienska avgiften liknar därmed de nederländska bestämmelser som var aktuella i målet Denkavit Internationaal.[19] Där gällde frågan en avgift som på grund av registrering av ett företag skulle erläggas årligen till en industri- och handelskammare, varvid denna registrering samtidigt gällde som registrering av den kapitalassociation som innehade företaget. Där utgjorde företagsregistret alltså samtidigt ett handelsregister, vilket också tycks vara fallet enligt de italienska bestämmelserna.

35. Domstolen utgick utan närmare kommentarer i denna dom ifrån att den nederländska årliga avgiften utgjorde en skatt på den registrering som föregick bedrivandet av en verksamhet. Den prövade inte explicit huruvida avgiften hade samband med *bibehållandet av en registrering* av associationen i registret, och huruvida den därmed var en förutsättning för associationens rättskapacitet.[20] Framför allt gjorde domstolen inte någon åtskillnad mellan avgiften för den initiala registreringen och de följande årliga avgifterna. Också i förevarande fall torde därmed det första kriteriet i artikel 5.1 c utan vidare besvaras jakande.

19 — Domen i målet Denkavit Internationaal (ovan fotnot 2).

20 — Se även dom av den 20 april 1993 i de förenade målen C-71/91 och C-178/91, Ponente Carni och Cispadana Costruzioni (REG 1993, s. I-1915), punkt 31. Där utgick dock domstolen enligt min mening implicit ifrån att den omtvistade avgiften avser bibehållande av registrering av associationen.

36. Det ska emellertid göras en åtskillnad mellan avgiften i samband med den initiala registreringen och den årliga avgift som ska erläggas därefter. Förevarande fall avser nämligen enbart den årliga avgiften. För att denna ska anses som en skatt på den registrering som krävs för att bedriva verksamhet, eller som en formalitet, ska det styrkas att avgiften hänger samman med *bibehållandet av registreringen* av associationen och att den utgör en förutsättning för associationens fortsatta rättskapacitet. Huruvida så är fallet är inte klarlagt i förevarande fall.

37. Kommissionen och den italienska regeringen har i sina yttranden avseende den första begäran om förhandsavgörande betonat att den årliga avgiften till handelskamrarna inte utgör en förutsättning för bibehållandet av registreringen av en association i företagsregistret. Underlåtenhet att erlägga avgiften leder varken till att associationen avförs ur registret eller till att den upphör att vara ett rättssubjekt. Avgiften utgör därmed inte en förutsättning för att associationen ska kunna fortsätta att bedriva sin verksamhet.

38. Kompletteringen av begäran om förhandsavgörande skulle dock kunna förstås så, att betalningen av den årliga avgiften är en förutsättning för att en kapitalassociation ska fortsätta att utgöra ett rättssubjekt. Om detta är korrekt skulle den årliga avgiften vara en förutsättning för associationens rättskapacitet och omfattas av artikel 5 i direktivet, förutsatt att den påförs på grundval av associationens företagsform. Grillo Star har under den muntliga förhandlingen i detta avseende anmärkt att underlåtenhet att erlägga den årliga avgiften innebär att behörig handelskammare inte utfärdar vissa intyg, som ett företag behöver för att bedriva näringsverksamhet. Också dessa intyg skulle kunna utgöra en formalitet som är en förutsättning för att bedriva verksamhet via associationen.

39. I förevarande mål saknas konkreta uppgifter i detta avseende, varför frågan inte kan avgöras definitivt. Det ankommer således på den hänskjutande domstolen att utreda nämnda meningsmotsättning.

40. Om den årliga avgiften inte utgör en förutsättning för att associationen ska kunna bedriva verksamhet vore den just av denna anledning inte att anse som en indirekt skatt i den mening som avses i artikel 5.1 c i direktivet. Om avgiften däremot utgör en förutsättning för att associationen ska kunna bedriva verksamhet, skulle den endast vara otillåten om den påförs *på grund av* kapitalassociationens *företagsform*. Jag kommer i det följande att pröva detta.

b) Avgiftsskyldighet på grund av företagsformen

41. För att förstå detta kriterium ska inledningsvis ändamålet med direktivet beaktas, nämligen att främja den fria rörligheten för kapital.[21] Det i artikel 5 i direktivet föreskrivna förbudet har av domstolen följaktligen motiverats så, att om pålagorna i fråga inte påförs kapitaltillskotten som sådana, uppbärs de ändå på grund av de formaliteter som har samband med associationens företagsform, det vill säga det medel som används för att anskaffa kapital, varigenom bibehållandet av dessa avgifter skulle kunna innebära en risk för att även de med direktivet eftersträvade målen äventyras.[22]

i) Domen i målet Denkavit Internationaal

42. Med utgångspunkt i detta ändamål med direktivet prövade domstolen i målet Denkavit[23] det nederländska belopp till handelsregistret som skulle erläggas årligen på grund av registreringen av ett företag vid en industri- och handelskammare, varvid denna registrering även gällde som registrering av den kapitalassociation som innehade företaget. Den samtidiga registreringen av kapitalassociationen ledde därvid inte till någon höjning av beloppet till handelskammaren.

21 — Se exempelvis skäl 2 i direktiv 2008/7.

22 — Domen i målet Denkavit (ovan fotnot 2), punkt 23.

23 — Ovan fotnot 2.

43. Domstolen slog fast att den nederländska avgiften inte utgjorde någon otillåten avgift i den mening som avses i direktivet. Avgörande var snarare att avgiftsskyldigheten enligt nederländsk rätt inte utlöstes av registreringen av en association, som innehar ett företag, utan genom registreringen av själva företaget.[24] Därmed tas inte avgiften ut på grundval av associationens företagsform som kapitalassociation. Det är snarare fråga om en utskyld som påförs samtliga ekonomiska enheter som bedriver näringsverksamhet, och då i förhållande till deras tillgångar.

44. Enligt domstolen saknade den nederländska avgiften samand med associationens företagsform, eftersom den påfördes utan hänsyn till om innehavaren av företaget var en fysisk eller juridisk person, en personassociation eller en kapitalassociation. Avgiftsskyldigheten för personassociationer och fysiska personer utgjorde stöd för att beskattningen inte skedde på grundval av kapitalassociationens företagsform.

ii) Tillämpning av dessa kriterier på förevarande fall

45. Utgångspunkten i förevarande mål är med hänsyn till dessa kriterier att den omtvistade avgiften inte tas ut på grund av kapitalassociationens företagsform.

46. Såvitt de något knapphändiga uppgifterna i begäran om förhandsavgörande medger något definitivt ställningstagande i frågan, får den italienska avgiften i allt väsentligt anses uppvisa de kännetecken som gällde för den nederländska avgiften. Om registreringen eller bibehållandet av registreringen i företagsregistret även fungerar som ett handelsregister för associationer, utan att detta innebär någon förhöjd avgift, motsvarar detta den nederländska lagstiftningen.

47. Med undantag av Grillo Star har samtliga deltagare i målet hänvisat till att även enligt italiensk rätt ska avgiften till handelskammaren erläggas inte endast av kapitalassociationer utan även av personassociationer. Avgiften är därför inte knuten till associationens företagsform, utan till företaget.

48. I motsats till målet Denkavit, där domstolen med hänvisning till att nederländsk rätt innebar avgiftsskyldighet även för personassociationer fann argument för att avgiftsskyldigheten för kapitalassociationer inte var knuten till deras företagsform, är detta argument inte längre aktuellt efter att direktivet omarbetades.

49. I artikel 2.2 i direktiv 2008/7 likställs för ändamålen med direktivet kapitalassociationer med alla andra företag, bolag, föreningar eller juridiska personer som bedriver verksamhet i vinstsyfte. Det tidigare direktivet 69/335[25] innehöll visserligen en identisk bestämmelse i artikel 3.2, men där föreskrevs även en möjlighet för en medlemsstat att undanta övriga associationer från detta likställande med kapitalassociationer. Därmed fick personassociationer inte längre utgöra en jämförelsegrupp

50. Detta är dock inte aktuellt i förevarande fall, då enligt artikel 2195 CC inte enbart associationer med vinstsyfte utan även fysiska personer i egenskap av enskilda näringsidkare ska införas i det italienska företagsregistret och därmed erlägga den årliga avgiften till industri- och handelskamrarna. Skyldigheten för fysiska personer i egenskap av enskilda näringsidkare att erlägga den årliga avgiften kan därmed anföras som stöd för att den årliga avgiften till industri- och handelskamrarna inte är knuten till associationsformen, utan till det företag vilket innehas av associationen.

51. I princip utgör därmed inte den omtvistade avgiften någon otillåten indirekt skatt i den mening som avses i artikel 5.1 c i direktivet.

24 — Domen i målet Denkavit Internationaal (ovan fotnot 2), punkt 23.

25 — Ovan fotnot 4.

iii) Kompletterande tolkningsfråga – Avgiftsskyldighet för icke verksamma associationer

52. Den hänskjutande domstolen har genom sin kompletterande tolkningsfråga fokuserat på en ytterligare aspekt av den italienska lagstiftningen. Frågan avser huruvida det är förenligt med artikel 5.1 c i direktivet att kräva den årliga avgiften från en association som aldrig har bedrivit någon näringsverksamhet. Domstolen påpekade att Grillo Star aldrig bedrivit någon sådan verksamhet.

53. Denna fråga baseras på uppfattningen att det vid beskattningen av en icke verksam association inte kan vara fråga om att i den mening som avses i domen i målet Denkavit anknyta den omtvistade avgiften till registreringen av företaget och inte av associationen. För en icke verksam association, hos vilken det alltså inte existerar något företag, kan avgiften endast knytas till själva associationen och inte till företaget. Detta är emellertid inte förenligt med direktivet. Kärnan i den kompletterande frågan är därmed huruvida direktiv 2008/7 innebär ett krav på att icke verksamma associationer undantas från den årliga avgiften.

54. Den hänskjutande domstolen synes stödja sin argumentation på ett uttalande av domstolen i domen i målet Denkavit. Vid prövningen av de nederländska bestämmelserna nämnde domstolen att avgiftsskyldigheten enligt nederländsk rätt ”inte [omfattar] så kallade skalbolag, det vill säga bolag som saknar tillgångar och som således inte längre utövar någon verksamhet”.[26] För det första utgör inte detta uttalande av domstolen något bärande skäl i domen, och det kan därför inte utan vidare överföras på andra konstellationer.

55. Den hänskjutande domstolens kompletterande fråga om avgiftsskyldighet för icke verksamma associationer skulle kunna förstås så, att den avser behandlingen av lagerbolag, det vill säga bolag som inte är verksamma men som till skillnad från de i Denkavit nämnda skalbolagen innehar tillgångar. Sådana lagerbolag bildas i syfte att inledningsvis inte inleda någon verksamhet. Detta ska i stället ske vid en senare tidpunkt, exempelvis efter avyttring. Huruvida lagerbolag kan vara avgiftsskyldiga utgör tveklöst en intressant fråga som bland annat skulle fordra ett klargörande av vilken betydelse anfört uttalande av domstolen i så måtto över huvud ska tillmätas och, i förekommande fall, huruvida det i domen i målet Denkavit gjorda uttalandet att ”avsikten med all bolagsbildning i princip är att ett företag skall drivas”[27] innebär att det är tillräckligt att syftet med ett lagerbolag är att det någon gång, exempelvis efter förvärv, ska inleda en näringsverksamhet.

56. Jag delar visserligen inte kommissionens argument som i förevarande mål går ut på att icke verksamma associationer ofta används för skatteundandragande och penningtvätt och därför inte förtjänar någon förmånlig behandling. Lagerbolag kan nämligen mycket väl användas för legitima syften och då även underlätta just tillvaratagandet av de grundläggande friheterna. Det kan alltså vara enklare för en utländsk investerare eller företagare att grunda ett företag i en annan medlemsstat, där vederbörande har förvärvat ett för detta ändamål bildat lagerbolag och därigenom undvika den tidsspillan och de svårigheter som är förenade med bildande och registrering av en association.

57. Som kommer att framgå nedan är denna fråga om behandlingen av icke verksamma associationer i förevarande fall dock hypotetisk och ska därför inte besvaras, eftersom Grillo Star inte utgör någon icke verksam association i denna mening.

58. Den hänskjutande domstolen har i sin kompletterande begäran i förhållandevis oklara ordalag nämnt att Grillo Star aldrig bedrivit någon näringsverksamhet. Kommissionen har i den delen på goda grunder ifrågasatt om det över huvud är möjligt att Grillo Star aldrig bedrivit någon näringsverksamhet. Utgår man ifrån att bolaget redan från början försetts med erforderligt startkapital är det svårt att föreställa sig hur ett bolag, utan att någonsin ha bedrivit näringsverksamhet, kan gå i konkurs. Jag delar denna skepsis.

26 — Domen i målet Denkavit Internationaal (ovan fotnot 2), punkt 29.

27 — Domen i målet Denkavit Internationaal (ovan fotnot 2), punkt 29.

59. På förfrågan tillade Grillo Star under den muntliga förhandlingen att bolaget bedrivit viss form av verksamhet, men att denna verksamhet endast var förberedande inför inledandet av den planerade affärsverksamheten. Den italienska regeringen har i anslutning härtill påpekat att Grillo Star redan hade förvärvat fastigheter och varor i syfte att öppna en hotellverksamhet.

60. Frågan här är därmed inte huruvida direktivet kräver att icke verksamma associationer ska undantas från den årliga avgiften, utan snarare huruvida direktivet förutsätter att företag som endast drivs i förberedande syfte, men som ännu inte har inlett sin planerade affärsverksamhet, ska undantas från den årliga avgiften. Det ska också utredas huruvida det även i fråga om associationer som endast bedriver en i denna mening förberedande affärsverksamhet kan sägas att den årliga avgiften är knuten till företaget och inte till associationen.

61. Som redan påpekats betonade domstolen i målet Denkavit för det första i samband med prövningen av de nederländska bestämmelserna att ”avsikten med all bolagsbildning i princip är att ett företag skall drivas”. Enligt domstolen är det alltså inte avgörande huruvida avgiften anknyter till den *faktiska* näringsverksamheten i en association. Domstolen utgår snarare från att avgiften anknyter till företaget, och inte till själva associationen, även när *syftet* med bildandet av en association är att det ska driva företag.

62. Kommissionen har hävdat att det, för att bedriva näringsverksamhet, inte heller enligt den italienska definitionen av företagsbegreppet ankommer på den faktiska näringsverksamheten att göra detta utan på möjligheten. Då måste det emellertid vara tillräckligt att bolag företar förberedande handlingar för sin affärsverksamhet och därmed har inlett genomförandet av den avsedda företagsverksamheten.

63. För det andra har domstolen hänvisat till att definitionen av företagsbegreppet bestäms enligt nationell rätt när det gäller artikel 5 i direktiv 2008/7.[28] Domstolen godtog därför inte heller invändningen att verksamheten i ett holdingbolag som endast förvaltar sitt dotterbolag inte utgör någon egentlig företagsverksamhet.

64. Också detta innebär att den italienska lagstiftaren kan anse förberedande verksamhet utgöra företagsverksamhet när det gäller att finna en anknytningspunkt för avgiften. Såtillvida kan även praktiska överväganden föranleda lagstiftaren att betrakta en sådan association som företag, eftersom det skulle kunna vara svårt att skilja mellan förberedande verksamhet och den verksamhet som är avgörande i affärshänseende, och sådana fastställanden skulle kunna innebära en betydande administrativ börda.

65. Något annat kan av dessa skäl inte heller gälla beträffande det argument som Grillo Star anfört vid den muntliga förhandlingen; åtminstone kan bolaget med hänsyn till konkursen och den av denna anledning nedlagda näringsverksamheten inte längre betraktas som ett företag. Medlemsstaterna står fria att även i fråga om en association, vars affärer går dåligt och som därför drar ned på eller lägger ned sin näringsverksamhet, anse detta utgöra en företagsverksamhet.

66. Även när en association endast bedriver förberedande verksamhet i syfte att påbörja sin planerade egentliga näringsverksamhet, kan det därför tänkas att avgiften knyts till registreringen av företaget och inte till registreringen av associationen.

67. Eftersom det alltså inte här är fråga om någon otillåten skatt i den mening som avses i artikel 5.1 c är det inte längre aktuellt att undersöka om vederlagskaraktär föreligger enligt artikel 6 i direktivet.

28 — Domen i målet Denkavit Internationaal (ovan fotnot 2), punkt 32, angående den tidigare bestämmelsen i direktiv 69/335 (ovan fotnot 4).

V – Förslag till avgörande

68. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen skall besvara frågorna från Tribunale di Cosenza enligt följande:

Artikel 5.1 c i direktiv 2008/7 utgör inte hinder för en årlig avgift till en industri- och handelskammare som samtliga i företagsregistret införda företag har att erlägga och som har samband med en registrering av kapitalassociationen vilken utgör förutsättning för den fortsatta driften av en verksamhet, såvitt avgiften är knuten till registreringen av företaget och inte till registreringen av den kapitalassociation som innehar företaget. Medlemsstaterna står fria att för detta ändamål även betrakta associationer, vilka endast vidtar förberedande åtgärder i syfte att bedriva den egentliga affärsverksamheten, som företag.