Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 12. jaanuaril 2012[1]

Kohtuasi C-443/09

CCIAA di Cosenza
versus
Grillo Star Srl Fallimento

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Tribunale di Cosenza, Sezione fallimentare (Itaalia))

Direktiiv 2008/7/EÜ — Kapitali koondumise kaudne maksustamine — Aastamaks kohalikele tööstus- ja kaubanduskodadele

I. Sissejuhatus

1. Käesoleva kohtuasjaga avaneb Euroopa Kohtul võimalus täpsustada pärast enda otsust kohtuasjas Denkavit[2] oma kohtupraktikat direktiiviga 2008/7/EÜ[3] keelatud kapitaliühinguid puudutava kaudse maksustamise kohta. Põhikohtuasja ese on maks, mida peavad Itaalia tööstus- ja kaubanduskodadele igal aastal maksma kõik need ettevõtted, kes on kantud nende kodade poolt peetavasse ettevõtteregistrisse.

II. Õiguslik raamistik

A. *Liidu õigus*

2. Direktiiv 2008/7 sõnastab uuesti direktiivi 69/335/EMÜ[4]. Kuna viimati nimetatud direktiivi on varem mitmel korral oluliselt muudetud, siis otsustas nõukogu selguse huvides uue sõnastuse kasuks. Enamjaolt vastab see direktiiv aga talle eelnenud direktiivile.

3. Direktiivi 2008/7 artikkel 5 „Tehingud, mille suhtes ei kohaldata kaudset maksustamist" sätestab:

„(1) Liikmesriigid ei maksusta ühelgi viisil kaudselt järgmisi tehinguid:

[…]

c) majandustegevusele eelnev registreerimine või mis tahes muu formaalsus, mille alusel tekib kapitaliühingu õiguslikust vormist tulenevalt selle õigus- ja teovõime; […]."

1 — Algkeel: saksa.

2 — 11. juuni 1996. aasta otsus kohtuasjas C-2/94: Denkavit Internationaal jt (EKL 1996, lk I-2827).

3 — Nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiv 2008/7/EÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta [mõiste „kapitali suurendamine" asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „kapitali koondumine"] (ELT L 46, lk 11; edaspidi „direktiiv 2008/7").

4 — Nõukogu 17. juuli 1969. aasta direktiiv 69/335/EMÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta [mõiste „kapitali suurendamine" asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „kapitali koondumine"] (EÜT L 249, lk 25; ELT eriväljaanne 09/01, lk 11).

4. Direktiivi 2008/7 artikkel 6 sätestab:

„(1) Olenemata artiklist 5 võivad liikmesriigid kohaldada järgmisi makse:

[…]

e) lõivud või tasud; […]."

B. *Siseriiklik õigus*

5. Asjakohased Itaalia õigusnormid nägid kohtuasjale kohaldatavas redaktsioonis ette järgmist.

6. Itaalia tsiviilseadustiku (Codice Civile, edaspidi „CC") artikli 2188 lõikega 1 seati sisse ettevõtteregister, kus tuleb registreerida kõik tööstus-, kaubandus- ja finantsettevõtted. Registreerimise kohustus kehtib nii ühe isikuga ettevõtete kui ka muu hulgas CC artikli 2200 kohaselt piiratud vastutusega äriühingute suhtes. Sama kehtib ka siis, kui neil puudub majandustegevus. 29. detsembri 1993. aasta seaduse nr 580[5] artikli 8 kohaselt peavad ettevõtteregistrit tööstus- ja kaubanduskojad.

7. Summa, mida ettevõtteregistris registreeritud ettevõtted igal aastal tööstus- ja kaubanduskodadele maksma peavad, määratakse igal konkreetsel juhul kindlaks ministri dekreediga. 2009. aasta vastava dekreedi artiklist 3 tuleneb, et nende ettevõtete eest, mille aastakäive on kuni 100 000 eurot, tuleb maksta aastas 200 eurot. Nende ettevõtete puhul, mille aastakäive on eespool nimetatust suurem, on maksu suurus kindlaks määratud protsendina käibest.

III. Asjaolud, menetlus põhikohtuasjas ja Euroopa Kohtus

8. Itaalia äriühingu Grillo Star Srl[6] vara suhtes alustati pankrotimenetlust.

9. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on tuvastada, millised on äriühingu Grillo Star pankrotivaral lasuvad kohustused. Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura Cosenza (CCIAA, Cosenza kaubandus-, tööstus-, käsitöö- ja põllumajanduskoda[7]) esitas nõudeavalduse võlanõudega 200 eurot, mis tulenes 2009. aasta eest tasutavast maksust,[8] mida pidi kojale maksma iga ettevõte, mis vastavalt CC artiklile 2188 oli kantud ettevõtteregistrisse.

10. Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb selle maksu kooskõlas direktiiviga 2008/7[9], mistõttu ta peatas oma menetluse, et esitada Euroopa Kohtule järgmised küsimused:

„1. Kas Itaalia 29. detsembri 1993. aasta seaduse nr 580 artikli 18 punktis b ette nähtud aastamaksu kindlaksmääramise kriteeriumid – nagu need on sätestatud selle artikli kolmandas, neljandas, viiendas ja kuuendas lõigus – on vastuolus nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/7/EÜ kapitali koondumise kaudse maksustamise kohta, kuna nende kriteeriumide kohaselt ei saa aastamaks kuuluda direktiivi artikli 6 punktis e ette nähtud erandi alla?

5 — Seadus tööstus- ja kaubanduskodade ümberkorraldamise kohta (*Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana*, edaspidi „*GURI*", nr 6, 11.1.1994).

6 — Edaspidi „Grillo Star" või „Grillo Star (pankrotis)".

7 — Edaspidi „CCIAA Cosenza".

8 — Nimetatud summale lisandub viivitusintress 113,39 eurot.

9 — Nimetatud direktiivi kohaldatavus sellele piiratud vastutusega äriühingule tuleneb vahetult direktiivi 2008/7 I lisa punktist 12, milles nimetatakse *società a responsabilità limitata*'t.

Täpsemalt:

a) Kas aastamaksul, mille kindlaksmääramiseks viidatakse „nende teenuste osutamiseks vajalik[ule] summa[le], mida kaubanduskodade võrgustik peab […] kogu riigi territooriumil pakkuma", on „lõivu või tasu" tunnused?

b) Kas asjaolu, et ette on nähtud „tasandusfond", mille eesmärk on ühtlustada kogu riigi territooriumil nende „haldusülesannete" täitmine, mis on seadustega kaubanduskodade võrgustikule pandud, välistab aastamaksu käsitamise „lõivu või tasuna"?

c) Kas kaubanduskodadele antud õigus aastamaksu kuni 20% tõsta, et kaasrahastada ettevõtmisi, mille eesmärk on tootmise kasv ja majandustingimuste parandamine nende territoriaalses pädevusalas, on kooskõlas nimetatud maksu „lõivu või tasu" tunnustega?

d) Kas see, et puudub selgitus meetodi kohta, mille abil kaubanduskojad määravad kindlaks ettevõtteregistris registrikannete ja märkuste säilitamise ja ajakohastamisega seonduva vajaduse, välistab aastamaksu käsitamise „lõivu või tasuna"?

e) Kas aastamaksu kehtestamine kindlasummalisena on kooskõlas niisuguse maksu „lõivu või tasu" tunnustega, kui ei ole ette nähtud mingisugust korda, et kontrollida „regulaarsete vahemike" järel, kas see kindel summa on teenuse keskmise maksumuse seisukohalt sobiv?"

11. 13. septembri 2010. aasta määrusega täiendas eelotsusetaotluse esitanud kohus oma taotlust kahe järgmise küsimusega:

„1. Kas niisuguse kapitaliühingu kohustus maksta kaubanduskoja maksu, kes majandustegevusega ei tegele ega ole sellega kunagi tegelenud ja kes on seega „mittetegutsev", on vastuolus nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/7/EÜ?

2. Kas rajatava ettevõtte ettevõtteregistris registreerimise õigustloov olemus – asjaolu, mis on Itaalia õiguses lahutamatult seotud kapitaliühingute õigusvõime omandamisega – ja seega ka sellega seonduva „aastamaksu" tasumine on vastuolus eespool nimetatud direktiiviga?"

12. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud märkused Grillo Star (pankrotis), CCIAA Cosenza, Austria, Saksamaa ja Itaalia ning Euroopa Komisjon. 20. oktoobril 2011 toimunud kohtuistungist võtsid osa Grillo Star (pankrotis), CCIAA Cosenza, Saksamaa, Itaalia ja komisjon.

IV. Õiguslik hinnang

A. *Eelotsusetaotluse vastuvõetavus*

13. CCIAA Cosenza esitas oma kirjalikus vastuses Euroopa Kohtu poolt menetlusosalistele esitatud küsimustele esimest korda väite, et eelotsusetaotlus on vastuvõetamatu, kuna eelotsusetaotluse esitanud kohtul ei ole eelotsusetaotluse esitamise õigust. Siinkohal ei oma tähtsust asjaolu, et see vastuväide esitati menetluse niivõrd hilises staadiumis, sest eelotsusetaotluse esitamise õigust peab kohus kontrollima omal algatusel.

14. Menetlus põhikohtuasjas puudutab selle tuvastamist, millised on äriühingu Grillo Star pankrotivaral lasuvad kohustused. CCIAA Cosenza on seisukohal, et eelotsusetaotluse esitanud kohtunikul on pankrotimenetluse staadiumis üksnes järelevalve- ja kontrollifunktsioon. Tegemist ei ole kohtuvaidlusega, kuna otsust ei tehta võistlevas menetluses.

15. ELTL artikli 267 kohaselt on kõikidel liikmesriikide kohtutel õigus taotleda eelotsust. Kohtu mõistet tuleb määratleda liidu õiguses autonoomselt. Euroopa Kohus on välja toonud rea kriteeriume, mille alusel kogumis hinnata kohtu tunnuseid. Nende kohaselt peab olema tegemist seaduse alusel loodud sõltumatu organiga, mis on alaline ja kohustuslik ning mis teeb võistlevas menetluses kohtuotsuse jõudu omava otsuse. [10]

16. Nende kriteeriumide alusel on Euroopa Kohus tagasi lükanud eelotsusetaotlused, mille on esitanud vabatahtliku kohtualluvuse raames haldusasutusena tegutsevad kohtud. Näiteks oli tegemist otsusega, mis puudutas taotlust ühe äriühingu põhikirja heakskiitmiseks, et viimase saaks kanda äriregistrisse, [11] või määrusega, mis puudutas kohtu poolt likvideerija määramist registrist kustutatud äriühingu allesjäänud varale. [12] Eelotsusetaotluse esitamise õigus on alles sellel kohtul, kellele on sellises kohtuasjas esitatud apellatsioonkaebus. [13]

17. Käesolevatel asjaoludel ei ole kahtlust selles, et eelotsusetaotluse esitanud asutus vastab kohtule esitatavatele formaalsetele nõuetele ELTL artikli 267 tähenduses. Pigem on küsitav, kas menetlus põhikohtuasjas on võistlev menetlus ning kas selle tulemuseks peab olema kohtuotsuse jõudu omav otsus.

1. Võistlev menetlus

18. Euroopa Kohus on leidnud, et võistleva menetluse nõue ei ole absoluutne kriteerium. [14] Kohtu arvates piisas riigihankemenetluse kontrollimise menetluses sellest, et hankemenetlust kontrolliva organi menetluses tuli osapooled ära kuulata. Asjaolu, et liikmesriikides esineb palju erinevaid menetlusi ning et liikmesriikidel on menetlusautonoomia, räägib selle kasuks, et võistleva menetluse kriteeriumi ei saa käsitada liiga formaalselt. Vastasel juhul võiks sõltuvalt siseriikliku menetluse konkreetsest ülesehitusest kaasneda sisuliselt identsete vaidluste korral meelevaldsed tulemused eelotsusetaotluse esitamise õigusele.

19. Isegi kui käesolevas põhikohtuasja menetluses – millele võiks viidata eelotsusetaotlust sisaldava määruse pealdis – ei ole kaks poolt formaalselt vastamisi hageja ja kostjana, on pooltel, pankrotihalduril ja võlausaldajatel siiski ilmselgelt võimalus esitada oma seisukohad nii kirjalikus menetluses kui ka kohtuistungil. Põhikohtuasja pooltena said eelotsusetaotluses vastavalt osaleda nii CCIAA Cosenza kui ka Grillo Star (pankrotis). Seetõttu tuleb tõdeda, et võistleva menetluse kriteerium on täidetud.

2. Kohtuotsuse jõudu omav otsus

20. Keerulisem on vastata küsimusele, kas eelotsusetaotluse esitanud kohus tegutseb üksnes haldusasutusena või teeb õigusvaidluses kohtuotsuse jõudu omava otsuse.

21. Euroopa Kohtu praktikast ei leia kriteeriumi „kohtuotsuse jõudu omav otsus" selget määratlust. Euroopa Kohus on siiski muu hulgas lähtunud sellest, kas tegemist on otsusega, mis võib omandada jõustunud kohtuotsuse jõu. [15]

10 — Vt viimasena 22. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-118/09: Koller (EKL 2010, lk I-13627, punkt 22) ja 14. juuni 2011. aasta otsus kohtuasjas C-196/09: Miles jt (EKL 2011, lk I-5105, punkt 37). Vahepeal ei esitanud Euroopa Kohus enam sõnaselgelt kohtu- või võistleva menetluse nõuet, vt 17. mai 1994. aasta otsus kohtuasjas C-18/93: Corsica Ferries (EKL 1994, lk I-1783, punkt 12), 19. oktoobri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-111/94: Job Centre (EKL 1995, lk I-3361, punkt 9) ja 15. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-182/00: Lutz jt (EKL 2002, lk I-547, punkt 13).

11 — Eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Job Centre, punkt 9.

12 — 12. jaanuari 2010. aasta määrus kohtuasjas C-497/08: Amiraike Berlin (EKL 2010, lk I-101, punkt 19).

13 — Eespool 12. joonealuses märkuses viidatud määrus Amiraike Berlin, punkt 20.

14 — 17. septembri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-54/96: Dorsch Consult (EKL 1997, lk I-4961, punkt 31).

15 — Vt 30. juuni 2005. aasta otsus kohtuasjas C-165/03: Längst (EKL 2005, lk I-5637, punkt 26) ja eespool 14. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Dorsch Consult, punkt 37.

22. CCIAA Cosenza ja Grillo Star (pankrotis) esitasid kohtuistungil eelotsusetaotluse esitanud kohtu oodatava lahendi õigusjõu kohta üksteisele vasturääkivaid seletusi. Samal ajal kui CCIAA Cosenza leidis, et eelotsusetaotluse esitanud kohtuniku otsusel ei ole jõustunud kohtuotsuse jõudu, leidis Grillo Star, et see otsus on jõustunud kohtuotsuse jõuga ja nimetas seda igal juhul „täidetavaks".

23. Olenemata õigusjõu tehnilisest küsimusest, on minu arvates siiski tegemist kohtuotsuse jõudu omava otsusega. Seda seetõttu, et CCIAA väidete kohaselt, mida pole vaidlustatud, on põhikohtuasja kohtuniku ülesanne tuvastada pärast poolte kohtuistungil ärakuulamist põhjendatud otsusega pankrotimenetluses tunnustatavad nõuded. See otsus mõjutab nõuete rahuldamise määra kaudu kõiki teisi võlausaldajaid. Kuna järelikult on eelotsusetaotluse esitanud kohtu otsus poolte vahel sisuliselt vaidluse all oleva väidetava maksunõude tunnustamise kohta seotud kohustuslike tagajärgedega, on see otsus kohtuotsuse jõuga.

24. Komisjon osutas muu hulgas asjaolule, et küsimus, kas nõuete tunnustamine on kohtuotsuse jõuga, on Itaalia õiguskirjanduses väga vaieldav. Mõni autor näeb selles pigem haldustegevust, teised kaalukad autorid on seisukohal, et nõuete tunnustamise puhul on tegemist tegelikult õigustmõistva tegevusega. Tulenevalt ka niisugusest ebaselgest menetluse kvalifitseerimisest siseriiklikus õiguses peaks Euroopa Kohus kahtluse korral lähtuma sellest, et eelotsusetaotluse esitanud kohtul on eelotsuse taotlemise õigus.

25. Lõpetuseks tahan ma veel esitada praktilist laadi argumendi seoses ühe teise õigusaktiga, mille tõlgendamist käesoleval juhul eelotsusetaotluse esitamise õiguse eitamine mõjutaks. Maksejõuetusmenetluse määrus[16] sisaldab nimelt sätteid nõuete esitamise kohta maksejõuetusmenetluses. Selleks et Euroopa Kohus saaks neid määruse sätteid tõlgendada ka esimese menetlusstaadiumi raames, ei tohi eelotsuse taotlemise õigusele esitatavad nõuded olla nõuete kohtuliku tunnustamise kontekstis liiga kõrged. Õigusemõistmise ökonoomsuse huvides võiks siiski lubada eelotsusetaotluste esitamist võimalikult vara, sest sellega hoitakse ära vajadus menetleda asja eelotsusetaotluse esitamiseks järgmise astme kohtus.[17]

26. Seetõttu on Euroopa Kohus eelotsuse küsimustele vastamiseks pädev.

B. *Eelotsuse küsimustele vastamine*

27. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimesena esitatud küsimused käsitlesid küsimust, kas tööstus- ja kaubanduskodadele makstav aastamaks kujutab endast „lõivu või tasu" direktiivi 2008/7 artikli 6 lõike 1 punkti e tähenduses.

28. Esmalt tuleb aga selgitada, kas tegemist on üldse direktiiviga keelatud kaudse maksustamisega direktiivi 2008/7 artikli 5 tähenduses. Üksnes siis, kui Itaalia maks kujutab endast sellist kaudset maksu, tekib nimelt järgmine küsimus, kas see maks on lõivu või tasuna erandkorras lubatud. Artikkel 6 on nimelt erandit sätestav norm, mis on kohaldatav üksnes siis, kui vaidlusalune maks kuulub kaudse maksuna ühe artiklis 5 sätestatud keelu alla.[18] Direktiivi 2008/7 artikli 5 tähenduses kaudse maksustamisena kvalifitseerimisele on suunatud ka mõlemad eelotsusetaotluse esitanud kohtu täiendavad küsimused.

16 — Nõukogu 29. mai 2000. aasta määrus (EÜ) nr 1346/2000 maksejõuetusmenetluse kohta (EÜT L 160, lk 1; ELT eriväljaanne 19/01, lk 191).

17 — Vt kohtujurist Jacobsi 28. oktoobri 2004. aasta ettepanek kohtuasjas C-53/03: Syfait jt (EKL 2005, lk I-4609, ettepaneku punkt 45), samuti muus kontekstis minu 18. juuli 2007. aasta ettepanek kohtuasjas C-175/06: Tedesco (EKL 2007, lk I-7929, ettepaneku punkt 22) ja 2. septembri 2010. aasta ettepanek kohtuasjas C-283/09: Weryński (EKL 2010, lk I-601, ettepaneku punkt 16).

18 — Vt selle kohta 2. detsembri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-188/95: Fantask jt (EKL 1997, lk I-6783, punkt 20) eelneva direktiivi 69/335/EMÜ (eespool 4. joonealuses märkuses viidatud) identse sisuga sätte kohta.

1. Kaudne maksustamine direktiivi 2008/7 artikli 5 lõike 1 punkti c tähenduses

29. Eelkõige tuleb kõne alla direktiivi artikli 5 lõike 1 punktis c sätestatud keeld. Selle kohaselt ei tohi liikmesriigid kaudselt maksustada majandustegevusele eelnevat registreerimist või mis tahes muud formaalsust, mille alusel tekib kapitaliühingu õiguslikust vormist tulenevalt selle õigus- ja teovõime. Järgmiseks tuleb seega kontrollida artikli 5 lõike 1 punkti c kahte kriteeriumi ehk seda, kas aastamaks kujutab endast registreerimise või muu formaalsuse kaudset maksustamist (punkt a) ning kas see on seotud äriühingu õigusliku vormiga (punkt b).

a) Registreerimise või muu formaalsuse maksustamine

30. Artikli 5 lõike 1 punkt c keelab äriühingu majandustegevusele eelneva registreerimise või muu formaalsuse kaudse maksustamise. Seega peab ühelt poolt olema tegemist registreerimise või muu formaalsusega ning teiselt poolt peab see eelnema majandustegevusele. Teist eeldust ei tule käsitada ainult ajaliselt, mistõttu ei ole oluline see, et registreerimine toimub ajaliselt enne äriühingu majandustegevust. Seda tingimust tuleb pigem mõista nii, et registreerimine või muu formaalsus on äriühingu tegevuse alustamise või teovõime eeldus.

31. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus puudutab tööstus- ja kaubanduskodadele makstavat aastamaksu, mida peab tasuma iga ettevõtteregistrisse kantud ettevõte.

32. Liitvabariigi valitsus märkis õigesti, et vähemalt esimesest eelotsusetaotlusest ei tulene, et vaidlusalune maks tuleb maksta just äriühingu *registreerimise pärast*. Eelotsusetaotluses on nimetatud selgesti üksnes see, et maksu peavad maksma ettevõtted, kes on kantud ettevõtteregistrisse. Sellest sõnastusest ei nähtu üheselt, kas ettevõtteregistris registreerimine on maksust sõltumatu toiming ning kas ettevõtteregistris registreeritud ettevõtetele viidatakse üksnes maksustatavate üksuste kindlaksmääramise eesmärgil. Võimalik oleks ka see, et ettevõtteregister tegutseb samaaegselt äriregistrina, milles peavad end registreerima kõik kapitaliühingud, nii et maks on seega äriühingu äriregistrisse kandmise tingimus.

33. Täiendava eelotsusetaotluse põhjal näib siiski, et esmakordselt tööstus- ja kaubanduskojale tasutav maks on seotud ettevõtteregistris registreerimisega ning see registreering on omakorda äriühingu õigusvõime saamise eeldus.

34. Itaalia maks sarnaneb seetõttu Madalmaade sätetele, mida käsitleti kohtuasjas Denkavit Internationaal.[19] Nimetatud kohtuasjas oli tegemist maksuga, mida tuli igal aastal maksta seetõttu, et ettevõte oli registreeritud tööstus- ja kaubanduskoja juures, kusjuures see registreering kehtis ühtlasi ka ettevõtte omanikust kapitalühingu registreerimisena. Seal oli ettevõtteregister seega samal ajal ka äriregister, nagu see näib olevat ka Itaalia sätete kohaselt.

35. Euroopa Kohus lähtus selles kohtuotsuses täpsemate selgitusteta sellest, et Madalmaade aastamaksuga maksustati majandustegevusele eelnev registreerimine. Kohus ei kontrollinud otseselt seda, kas maks oli seotud äriühingu *registreeringu säilitamisega* registris, olles seega äriühingu teovõime eelduseks.[20] Samuti ei teinud ta eelkõige vahet esmakordse registreerimise eest tasutava maksu ning järgnevate aastamaksude vahel. Selle kohaselt tuleks ka käesolevas asjas ilma kontrollimata järeldada, et artikli 5 lõike 1 punkti c kriteerium on täidetud.

19 — Eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Denkavit Internationaal.

20 — Vt selle kohta ka 20. aprilli 1993. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-71/91 ja C-178/91: Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni (EKL 1993, lk I-1915, punkt 31). Seal lähtutakse minu arvates aga ka vaikimisi sellest, et kõnealuse maksu eesmärk on äriühingu registreeringu säilitamine.

36. Siiski tuleb teha vahet esmakordse registreerimisega seotud maksu ning seejärel igal aastal makstava maksu vahel. Käesolevas asjas on nimelt tegemist üksnes igal aastal makstava maksuga. Et iga-aastase maksu saaks kvalifitseerida majandustegevusega seotud registreerimise või formaalsuse maksustamisena, peaks seetõttu tõendama, et maks on seotud äriühingu *registreeringu säilitamisega* ning on äriühingu edasise teovõime eeltingimus. Käesolevas kohtuasjas puudub selles osas selgus.

37. Komisjon ja Itaalia valitsus märkisid oma seisukohtades esimese eelotsusetaotluse kohta, et kaubanduskodadele makstav aastamaks ei ole äriühingu registreeringu ettevõtteregistris säilitamise tingimus. Maksu tasumata jätmine ei too kaasa äriühingu registrist kustutamist ega tema õigusvõime kaotust. Maks ei ole seega äriühingu majandustegevuse jätkamise eeldus.

38. Eelotsusetaotluse täiendust võiks aga mõista nii, et aastamaksu tasumine on kapitaliühingu õigusliku edasikestmise tingimus. Juhul kui see on nii, oleks aastamaks äriühingu teovõime eeldus ning kuuluks direktiivi artikli 5 alla, tingimusel et maksu määramise aluseks on äriühingu õiguslik vorm. Grillo Star märkis selle kohta kohtuistungil, et aastamaksu tasumata jätmise korral ei väljasta asjassepuutuvad kaubanduskojad teatavaid tõendeid, mida ettevõtja ärielus osalemiseks vajab. Ka need tõendid võiksid olla formaalsused, mis on äriühingu majandustegevuse teostamise eelduseks.

39. Kuivõrd aga selle kohta puudub täpsem teave, ei saa selles suhtes käesoleval juhul lõplikku hinnangut anda. Nimetatud vastuolu lahendamine on seetõttu eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

40. Kui aastamaks ei ole äriühingu tegevuse alustamise eeltingimus, siis ei oleks ainuüksi juba seetõttu tegemist kaudse maksustamisega direktiivi artikli 5 lõike 1 punkti c tähenduses. Kui see on aga äriühingu tegevuse alustamise eeltingimus, oleks see keelatud vaid siis, kui see nähakse ette kapitaliühingu *õiguslikust vormist tulenevalt*. Käsitlen seda küsimust järgnevalt.

b) Äriühingu maksustamine tema õiguslikust vormist tulenevalt

41. Selle kriteeriumi mõistmiseks on kõigepealt asjakohane vaadelda direktiivi mõtet ja eesmärki. Direktiiviga soovitakse edendada kapitali vaba liikumist.[21] Direktiivi artiklis 5 sätestatud keeldu on Euroopa Kohus järelikult põhjendanud sellega, et kuigi selles nimetatud maksudega ei maksustata kapitali sissemakseid kui selliseid, maksustatakse nende maksudega sellest hoolimata formaalsused, mis on seotud äriühingu õigusliku vormiga, see tähendab vahendiga, mida kasutatakse kapitali suurendamiseks, ja seetõttu ohustab nende maksude säilitamine ka direktiiviga kavandatud eesmärkide saavutamist.[22]

i) Kohtuotsus Denkavit Internationaal

42. Direktiivi sellest eesmärgiasetusest lähtuvalt kontrollis Euroopa Kohus kohtuasjas Denkavit[23] Madalmaade äriregistrimaksu, mida tuli maksta igal aastal ettevõtte registreeringu eest tööstus- ja kaubanduskojas, kusjuures see registreering kehtis ühtlasi ka ettevõtte omanikust kapitaliühingu registreeringuna. Seejuures ei suurenenud kapitaliühingu samaaegse registreerimisega kaubanduskojale makstav maks.

43. Euroopa Kohus tuvastas, et Madalmaade maks ei kujutanud endast keelatud maksustamist direktiivi tähenduses. Pigem oli otsustav see, et Madalmaade õiguses ette nähtud maksu maksmise kohustus ei tekkinud selle äriühingu registreerimisega, kes on ettevõtte omanik, vaid ettevõtte enda registreerimisega.[24] Seetõttu ei toimu maksustamine äriühingu kui kapitaliühingu õiguslikust vormist tulenevalt. Tegemist on pigem koormatisega, mis puudutab sõltuvalt vara suurusest kõiki majanduselus osalevaid üksusi.

21 — Vt ainult direktiivi 2008/7 põhjendus 2.

22 — Eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Denkavit Internationaal, punkt 23.

23 — Eespool 2. joonealuses märkuses viidatud.

24 — Eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Denkavit Internationaal, punkt 24.

44. Madalmaade maksu sõltumatuse põhjendamisel äriühingu õiguslikust vormist lähtus Euroopa Kohus samuti sellest, et sellega maksustamisel ei olnud tähtis see, kas ettevõtte omanik on füüsiline või juriidiline isik, isiku- või kapitaliühing. Isikuühingute ja füüsiliste isikute kohustus seda maksu tasuda oli tõendiks sellest, et maksustamine just ei toimunud kapitaliühingu õiguslikust vormist tulenevalt.

ii) Nende kriteeriumide kohaldamine käesolevas kohtuasjas

45. Nende kriteeriumide alusel tuleb käesolevas kohtuasjas lähtuda sellest, et vaidlusalust maksu ei nõuta kapitaliühingu õiguslikust vormist tulenevalt.

46. Niivõrd kui eelotsusetaotluses pisut puudulikult esitatud andmed võimaldavad võtta lõpliku seisukoha, vastab Itaalia maks peamises osas Madalmaade maksu tunnustele. Sellega maksustatakse ettevõtteid, mitte äriühinguid. Kui ettevõtteregistris registreerimisega või registreeringu säilitamisega täidetakse äriühingute puhul ka äriregistri funktsiooni, kuid sellega ei ole seotud maksu suurenemine, siis vastab see Madalmaade õigusnormidele.

47. Kõik menetlusosalised, välja arvatud Grillo Star, viitavad sellele, et ka Itaalia õiguse kohaselt tuleb kaubanduskoja maksu maksta mitte üksnes kapitaliühingutel, vaid ka isikuühingutel. Seetõttu ei lähtuta maksustamisel mitte äriühingu õiguslikust vormist, vaid ettevõttest.

48. Erinevalt kohtuasjast Denkavit, milles Euroopa Kohus võis argumenteerida sellega, et kuna Madalmaade õiguse kohaselt maksustati maksuga ka isikuühinguid ning seetõttu ei maksustatud kapitaliühinguid nende õigusliku vormi tõttu, ei tohiks see argument pärast direktiivi uuesti sõnastamist nii enam kasutatav olla.

49. Sest direktiivi 2008/7 artikli 2 lõike 2 kohaselt käsitatakse direktiivi kohaldamisel kapitaliühinguna ka kõiki teisi tulunduslikke äriühinguid, ühistuid või muid juriidilisi isikuid. Varasem direktiiv 69/335[25] sisaldas artikli 3 lõikes 2 küll identset regulatsiooni, kuid nägi samuti ette võimaluse, et liikmesriik võis ka loobuda käsitamast neid teisi ühinguid kapitaliühingutena. Isikuühingud ei saaks seega võrdlusrühmana kõne alla tulla.

50. Käesolevas asjas ei ole see aga oluline, kuna CC artikli 2195 kohaselt tuleb ettevõtteregistris registreerida mitte üksnes kasumit taotlevad ühingud, vaid ka füüsilised isikud kui ühe isikuga ettevõtted, keda maksustatakse seega tööstus- ja kaubanduskodadele makstava aastamaksuga. Füüsiliste isikute kui ühe isikuga ettevõtete aastamaksuga maksustamist saab seega kasutada tõendina selle kohta, et tööstus- ja kaubanduskodadele makstava aastamaksu puhul ei võeta aluseks ühingu vormi, vaid ettevõtet, mille omanik äriühing on.

51. Seetõttu ei kujuta kõnesolev maks endast keelatud maksustamist direktiivi artikli 5 lõike 1 punkti c tähenduses.

iii) Täiendav eelotsuse küsimus – majandustegevuseta äriühingute maksu maksmise kohustus

52. Täiendava eelotsusetaotlusega tõi eelotsusetaotluse esitanud kohus välja Itaalia õigusnormide teise aspekti. Kohus esitas seega küsimuse, kas direktiivi artikli 5 lõike 1 punktiga c on kooskõlas see, kui aastamaksu nõutakse äriühingult, kellel ei ole kunagi olnud majandustegevust. Ta märkis, et Grillo Staril ei ole kunagi olnud majandustegevust.

53. See küsimus tuleneb eelotsusetaotluse esitanud kohtu seisukohast, et kui maksustatakse äriühingut, millel puudub majandustegevus, siis ei saa rääkida sellest, et kohtuotsuse Denkavit tähenduses võetakse vaidlusaluse maksu aluseks ettevõtte, mitte äriühingu registreerimine. Majandustegevuseta äriühingu

25 — Eespool 4. joonealuses märkuses viidatud.

puhul, kellel seega ei ole ettevõtet, saab maksu aluseks olla üksnes äriühing ise, mitte ettevõte. See ei ole direktiiviga kooskõlas. Täiendava küsimuse peamine sisu seisneb seega selles, kas direktiiv 2008/7 nõuab seda, et majandustegevuseta äriühinguid ei või aastamaksuga maksustada.

54. Eelotsusetaotluse esitanud kohus näib tuginevat oma põhjenduses Euroopa Kohtu seisukohale kohtuotsuses Denkavit. Madalmaade õigusnormide kontrollimisel mainis Euroopa Kohus selle kohta, et Madalmaade õiguse kohaselt ei laiene maksu maksmise kohustus „n-ö tühjadele äriühingutele, see tähendab äriühingutele, kellel ei ole aktivat ning kellel ei ole seega enam majandustegevust". [26] Euroopa Kohtu selle seisukoha kohta tuleb kõigepealt märkida, et see ei olnud kohtuotsuse määrav argument. Seetõttu ei ole põhjendatud selle kontrollimatu ülekandmine teistele juhtumitele.

55. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu täiendavat küsimust majandustegevuseta äriühingute maksukohustuse kohta võiks mõista nii, et see käsitleb valmisfirmade, see tähendab äriühingute maksustamist, millel puudub majandustegevus, kuid millel on erinevalt kohtuotsuses Denkavit nimetatud n-ö tühjadest äriühingutest aktiva. Niisuguste valmisfirmade asutamisel ei ole esialgu plaanis alustada majandustegevust, vaid alustada seda alles hiljem, näiteks pärast valmisfirma võõrandamist. See, kas valmisfirmadelt võib maksu nõuda, on kahtlemata huvitav küsimus. Muu hulgas tuleks välja selgitada, milline tähtsus on selles osas üldse Euroopa Kohtu eespool nimetatud seisukohal ning kas teatud juhul järelduks Euroopa Kohtu poolt kohtuotsuses Denkavit väljendatud teisest seisukohast, et „äriühing asutatakse põhimõtteliselt alati selleks, et käitada ettevõtet" [27], et piisab sellest, kui valmisfirma eesmärk on millalgi, näiteks pärast omandamist, muutuda majanduslikult aktiivseks.

56. Ma küll ei nõustu komisjoni argumentatsiooniga, mis käesolevas menetluses lähtus sellest, et majandustegevuseta äriühinguid kasutatakse sageli maksustamise vältimiseks ja rahapesuks, mistõttu nende eeliskohtlemine ei ole põhjendatud. Valmisfirmad võivad nimelt vägagi eksisteerida seaduslikel eesmärkidel ning selles osas hõlbustada just ka põhivabaduste teostamist. Nii võib välismaise investori või ettevõtja jaoks olla lihtsam teises liikmesriigis ettevõtte asutamine sel teel, et ta omandab niisugusel eesmärgil asutatud valmisfirma ning väldib niimoodi ajakadu ja võimalikke raskusi, mis kaasnevad äriühingu asutamisega ja registreerimisega.

57. See majandustegevuseta äriühingute suhtes kohaldatava korra küsimus on aga – nagu ma järgnevalt selgitan – käesolevas asjas hüpoteetiline, mistõttu sellele ei ole vaja vastata, kuna Grillo Star ei ole selles mõttes majandustegevuseta äriühing.

58. Eelotsusetaotluse esitanud kohus mainis oma täiendavas eelotsusetaotluses üsna ebatäpselt seda, et Grillo Staril ei ole kunagi olnud majandustegevust. Sellega seoses kahtles komisjon õigustatult, kas on üldse mõeldav, et Grillo Staril ei ole kunagi olnud majandustegevust. Kui lähtuda sellest, et äriühingul oli algselt nõutav asutamiskapital, on raske ette kujutada, kuidas võib äriühing, kellel ei ole kunagi olnud majandustegevust, pankrotti minna. Need kahtlused on tekkinud ka minul.

59. Grillo Star vastas kohtuistungil järelepärimisele, et äriühing küll tegutses teataval kujul, kuid tema tegevus piirdus kavandatud äritegevuse alustamist ettevalmistavate tegevustega. Itaalia valitsus märkis selle kohta, et Grillo Star oli juba omandanud hotelli avamiseks kinnisvara ja kaupu.

60. Käesolevas asjas ei tule seega vastata küsimusele, kas direktiiv nõuab majandustegevuseta äriühingute vabastamist aastamaksu tasumisest, vaid pigem küsimusele, kas direktiiv nõuab aastamaksu tasumisest nende ettevõtete vabastamist, kus tehakse üksnes ettevalmistusi, kuid ei ole alustatud veel tegelikult plaanitud majandustegevust. Seega tuleb selgitada, kas ka äriühingute puhul, kellel on selles mõttes üksnes ettevalmistav majandustegevus, võib rääkida sellest, et aastamaksu nõudmisel lähtutakse ettevõttest, mitte äriühingust.

26 — Eespool 2. joonealuses punktis viidatud kohtuotsus Denkavit Internationaal, punkt 29.

27 — Eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Denkavit Internationaal, punkt 29.

61. Nagu eespool juba mainitud, rõhutas Euroopa Kohus kohtuasjas Denkavit ühelt poolt seoses Madalmaade sätete kontrollimisega, et „äriühing asutatakse põhimõtteliselt alati selleks, et käitada ettevõtet". Seega ei ole Euroopa Kohtu arvates otsustav mitte see, kas maksu aluseks võetav tunnus on äriühingu *tegelik* majandustegevus. Pigem lähtub Euroopa Kohus sellest, et maksu aluseks on ka siis ettevõte, mitte äriühing, kui äriühing austatakse *selleks, et* käitada ettevõtet.

62. Komisjoni selgituste kohaselt ei võeta ka ettevõtte mõiste määratlemisel Itaalia õiguses aluseks tegelikku majandustegevust, vaid majandustegevuse alustamise võimalust. Siis peab aga küll piisama juba sellest, kui äriühing teeb seoses oma majandustegevusega ettevalmistavaid toiminguid, olles seega alustanud oma ettevõttega kavatsetava tegevuse realiseerimist.

63. Teisalt on Euroopa Kohus märkinud, et ettevõtte määratlus tuleneb direktiivi 2008/7 artiklit 5 puudutavas osas siseriiklikust õigusest.[28] Seetõttu ei nõustunud ta ka vastuväitega, et valdusäriühingu tegevus, mis piirdub oma tütarühingu haldamisega, ei kujuta endast tegelikult ettevõtlust.

64. Seetõttu on ka selle kohaselt Itaalia seadusandjal vabadus pidada seoses maksu aluse määramisega ettevalmistavat tegevust ettevõtlustegevuseks. Selles osas võib seadusandja ka praktilistel kaalutlustel käsitada niisugust äriühingut ettevõttena, kuna raskused võivad tekkida ettevalmistava tegevuse ja äritegevuse eesmärgile vastava tegevuse eristamisel ning selliste tuvastustega võib kaasneda märkimisväärne halduskoormus.

65. Sel põhjusel ei saa väita ka midagi muud seoses Grillo Stari poolt kohtuistungil esitatud argumendiga, sest arvestades pankrotti ja sellega seotud majandustegevuse lõppemist, ei saa äriühingut käsitada enam ettevõttena. Liikmesriigid võivad ka niisuguse äriühingu puhul, kelle äri läheb majanduslikult halvasti ning kes seetõttu oma äritegevust piirab või selle lõpetab, lähtuda ettevõtte tegutsemisest.

66. Samuti on juhul, kui äriühing teeb seoses tegelikult plaanitud äritegevusega üksnes ettevalmistavaid toiminguid, seetõttu mõistetav, et maksu määramise aluseks on ettevõtte, mitte äriühingu registreerimine.

67. Kuivõrd käesolevas asjas ei ole seega tegemist keelatud maksustamisega artikli 5 lõike 1 punkti c tähenduses, ei ole vaja enam kontrollida direktiivi artiklis 6 nimetatud lõivu või tasu tunnuste esinemist.

V. Ettepanek

68. Esitatud põhjendustest lähtudes teen ettepaneku vastata Tribunale di Gosenza küsimustele järgmiselt:

Direktiivi 2008/7/EÜ artikli 5 lõike 1 punktiga c ei ole vastuolus tööstus- ja kaubanduskojale tasutav aastamaks, mida peab maksma iga ettevõtteregistris registreeritud ettevõte ning mis on seotud majandustegevuse teostamise jätkamist tingiva kapitaliühingu registreerimisega, kui maksu määramise aluseks on ettevõtte, mitte ettevõtte omanikuks oleva kapitaliühingu registreerimine. Liikmesriigid võivad sel eesmärgil ettevõttena käsitada ka äriühinguid, kes teevad üksnes nende tegeliku äritegevusega seotud ettevalmistavaid toiminguid.

28 — Eespool 4. joonealuses märkuses viidatud direktiivi 69/335 varasema sätte kohta eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Denkavit Internationaal, punkt 32.