ĢENERĀLADVOKĀTES
JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2012. gada 12. janvārī[1]

Lieta C-443/09

CCIAA di Cosenza
pret
Grillo Star Srl

(Tribunale di Cosenza, Sezione fallimentare (Itālija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Direktīva 2008/7/EK — Netiešie nodokļi, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai — Ikgadēja nodeva vietējām rūpniecības un tirdzniecības palātām

I – Ievads

1. Šajā lietā Tiesai ir iespēja pēc sprieduma lietā *Denkavit Internationaal* u.c.[2] precizēt savu judikatūru par netiešajiem nodokļiem kapitālsabiedrībām, kas ir aizliegti saskaņā ar Direktīvu 2008/7/EK[3]. Pamatlietas priekšmets ir Itālijas rūpniecības un tirdzniecības palātu ikgadējā nodeva, kas ir jāmaksā visiem uzņēmumiem, kuri reģistrēti uzņēmumu reģistrā, kurā ierakstus veic šī palāta.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – *Savienības tiesības*

2. Direktīva 2008/7/EK ir Direktīvas 69/335/EEK[4] pārstrādātā redakcija. Tā kā iepriekš tā vairākkārt tikusi būtiski grozīta, skaidrības labad Padome izšķīrās par pārstrādātu redakciju. Taču būtībā tā atbilst savai priekštecei.

3. Direktīvas 2008/7 5. panta virsraksts ir "Darījumi, kam neuzliek netiešos nodokļus", un tajā ir paredzēts:

"1. Dalībvalstis neuzliek kapitālsabiedrībām nekāda veida netiešos nodokļus attiecībā uz šādiem darījumiem:

[..]

c) reģistrācija vai citas formalitātes, kas jānokārto pirms uzņēmējdarbības uzsākšanas un kas kapitālsabiedrībai var būt obligātas tās juridiskā statusa dēļ; [..]."

1 — Oriģinālvaloda – vācu.

2 — 1996. gada 11. jūnija spriedums lietā C-2/94 *Denkavit Internationaal* u.c. (*Recueil*, I-2827. lpp.).

3 — Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīva 2008/7/EK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai (OV L 46, 11. lpp.; turpmāk tekstā – "Direktīva 2008/7").

4 — Padomes 1969. gada 17. jūlija Direktīva 69/335/EEK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai (OV L 249, 25. lpp.).

4. Direktīvas 2008/7 6. pantā ir noteikts:

"1. Atkāpjoties no 5. panta, dalībvalstis var iekasēt šādas nodevas un nodokļus:

[..]

e) nodokļus, ko maksā kā algu vai samaksu [nodevas, ko iekasē kā maksu]; [..]."

B – *Valsts tiesības*

5. Atbilstošajās Itālijas tiesību normās lietā piemērojamajā redakcijā bija paredzēts:

6. Ar Itālijas Civilkodeksa (*Codice Civile*, turpmāk tekstā – "*CC*") 2188. panta 1. punktu ir izveidots uzņēmumu reģistrs, kurā ir jāreģistrē visi rūpniecības, tirdzniecības un finanšu uzņēmumi. Pienākums reģistrēties attiecas tiklab uz individuālajiem uzņēmumiem, kā arī – tostarp atbilstoši *CC* 2200. pantam – uz sabiedrībām ar ierobežotu atbildību. Tas pastāv arī gadījumā, ja tie neveic komercdarbību. Saskaņā ar 1993. gada 29. decembra likuma Nr. 580[5] 8. pantu uzņēmumu reģistrā ierakstus veic rūpniecības un tirdzniecības palātas.

7. Summa, kas uzņēmumu reģistrā reģistrētajiem uzņēmumiem ik gadu ir jāmaksā rūpniecības un tirdzniecības palātām, katrreiz tiek noteikta ar ministrijas dekrētu. No atbilstošā dekrēta, kas attiecas uz 2009. gadu, 3. panta izriet, ka ikgadējā nodeva uzņēmumiem, kuru gada apgrozījums nepārsniedz EUR 100 000, ir vienots maksājums EUR 200 apmērā. Uzņēmumiem, kuru gada apgrozījums ir lielāks, nodevas apmēru aprēķina procentuāli no apgrozījuma.

III – Fakti, pamatlieta un tiesvedība Tiesā

8. Attiecībā uz Itālijas sabiedrības *Grillo Star Srl*[6] mantu ir tikusi uzsākta maksātnespējas procedūra.

9. Iesniedzējtiesas uzdevums ir noteikt uz sabiedrības *Grillo Star* aktīviem attiecināmos prasījumus. *Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura Cosenza* (*CCIAA*, Tirdzniecības, rūpniecības, amatniecības un lauksaimniecības palāta *Cosenza*[7]) prasījumu reģistrā ir pieteikusi summu EUR 200 apmērā par ikgadējo nodevu par 2009. gadu[8], kas atbilstoši *CC* 2188. pantam katram uzņēmumu reģistrā reģistrētam uzņēmumam bija jāmaksā palātai.

10. Tā kā iesniedzējtiesai ir radušās šaubas par šīs nodevas atbilstību Direktīvai 2008/7[9], tā apturēja tiesvedību, lai uzdotu Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai ikgadējās nodevas, kas ir noteikta 1993. gada 29. decembra likuma Nr. 580 18. panta b) punktā, minētā panta 3., 4., 5. un 6. punktā paredzētie noteikšanas kritēriji ir pretrunā Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīvai 2008/7/EK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai, jo uz tām neattiecas direktīvas 6. panta e) punktā minētā atkāpe? It īpaši:

a) Vai ikgadējai nodevai, kuru aprēķina atkarībā no vajadzībām, kas ir nepieciešamas tādu pakalpojumu sniegšanai, kuri tirdzniecības palātām ir jāsniedz visā valsts teritorijā, ir samaksas raksturs?

5 — Likums par rūpniecības un tirdzniecības palātu reorganizāciju, 1994. gada 11. janvāra *GURI* Nr. 6.

6 — Turpmāk tekstā – "*Grillo Star*" vai "maksātnespējīgā *Grillo Star*".

7 — Turpmāk tekstā – "*CCIAA Cosenza*".

8 — Summa tiek palielināta par procentiem EUR 113,39 apmērā.

9 — Direktīvas piemērojamība šai sabiedrībai ar ierobežotu atbildību tieši izriet no Direktīvas 2008/7 I pielikuma 12. punkta, kurā ir minēta *società a responsabilità limitata*.

b) Vai ar to, ka tiek paredzēts "izlīdzināšanas fonds", lai visā valsts teritorijā panāktu visu saskaņā ar likumu tirdzniecības palātām nodoto "administratīvo uzdevumu" vienveidīgu izpildi, tiek izslēgts ikgadējās nodevas samaksas raksturs;

c) Vai katrai tirdzniecības palātai piešķirtās pilnvaras paaugstināt ikgadējo nodevu pat par 20 %, lai līdzfinansētu iniciatīvas, kuru mērķis ir palielināt ražošanu un uzlabot ekonomiskos apstākļus tās kompetences teritoriālajā apgabalā, ir saderīgas ar nodevas samaksas raksturu;

d) Vai ar to, ka nav paskaidrota kārtība, kādā nosaka tirdzniecības palātu vajadzības saistībā ar uzņēmumu reģistra ierakstu un paziņojumu veikšanu un atjaunošanu, netiek ļauts noteikt ikgadējās nodevas samaksas raksturu?

e) Vai ikgadējās nodevas vienota noteikšana ir saderīga ar nodevas samaksas raksturu, ja nav normu attiecībā uz "periodisku" pārbaudi par šīs nodevas atbilstību pakalpojumu vidējām izmaksām?"

11. Ar 2010. gada 13. septembra lēmumu iesniedzējtiesa papildināja savu lūgumu ar šādiem diviem jautājumiem:

1) Vai kapitālsabiedrībai, kura neveic – un nekad nav veikusi – saimniecisko darbību un kura līdz ar to ir "neaktīva", noteiktais pienākums maksāt palātas nodevu ir saderīgs ar Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīvu 2008/7/EK?

2) Vai uzņēmumu reģistrēšanās uzņēmumu reģistrā būtiskais raksturs, kurš Itālijas tiesību sistēmā ir cieši saistīts ar kapitālsabiedrību juridiskās personas statusa iegūšanu, un ar to saistītās "ikgadējās nodevas" samaksa tādējādi ir pretrunā iepriekš minētajai direktīvai?

12. Tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus ir sniegušas maksātnespējīgā *Grillo Star*, *CCIAA Cosenza*, Austrija, Vācija un Itālija, kā arī Eiropas Komisija. 2011. gada 20. oktobra tiesas sēdē piedalījās maksātnespējīgā *Grillo Star*, *CCIAA Cosenza*, Vācija, Itālija un Komisija.

IV – Juridiskais vērtējums

A – *Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamība*

13. *CCIAA Cosenza* savā rakstveida atbildē uz jautājumiem, kurus Tiesa uzdeva lietas dalībniekiem, pirmoreiz norādīja, ka lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu neesot pieņemams, jo iesniedzējtiesai neesot tiesību iesniegt prejudiciālus jautājumus. Tam, ka šis iebildums tiesvedībā tika iesniegts novēloti, nav nozīmes, jo Tiesai pēc savas iniciatīvas ir jāpārbauda tiesības iesniegt prejudiciālus jautājumus.

14. Pamatlieta ir par prasījumu, kas attiecināmi uz sabiedrības *Grillo Star* aktīviem, atzīšanu. *CCIAA Cosenza* uzskata, ka iesniedzējtiesai maksātnespējas procesa stadijā ir tikai uzraudzības un kontroles funkcija. Tā secina strīda neesamību, jo nolēmums neesot pieņemts uz sacīkstes principu balstītā procedūrā.

15. Saskaņā ar LESD 267. pantu visām dalībvalstu tiesām ir tiesības iesniegt lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu. Savienības tiesībās tiesas jēdziens ir jādefinē autonomi. Tiesa ir izstrādājusi daudzus kritērijus, saskaņā ar kuriem ir vispārīgi jāizvērtē tiesas statuss. Atbilstoši tiem tai ir jābūt neatkarīgai iestādei, kas ir izveidota ar likumu, tai ir jābūt pastāvīgai un tās pieņemtajiem nolēmumiem ir jābūt saistošiem, un nolēmumam ar tiesas nolēmuma raksturu ir jābūt pieņemtam procedūrā, kas balstīts uz sacīkstes principu [10].

10 — Kā pēdējos skat. 2010. gada 22. decembra spriedumu lietā C-118/09 *Koller* (Krājums, I-13627. lpp., 22. punkts) un 2011. gada 14. jūnija spriedumu lietā C-196/09 *Miles* u.c. (Krājums, I-5105. lpp., 37. punkts). Par starplaiku, kad Tiesa bija tieši atteikusies no procesa, kas balstīts uz sacīkstes principu, kritērija, skat. 1994. gada 17. maija spriedumu lietā C-18/93 *Corsica Ferries* (*Recueil*, I-1783. lpp., 12. punkts), 1995. gada 19. oktobra spriedumu lietā C-111/94 *Job Centre* (*Recueil*, I-3361. lpp., 9. punkts) un 2002. gada 15. janvāra spriedumu lietā C-182/00 *Lutz* u.c. (*Recueil*, I-547. lpp., 13. punkts).

16. Pamatojoties uz šiem kritērijiem, Tiesa ir noraidījusi lūgumus sniegt prejudiciālus nolēmumus, kurus iesniegušas tiesas, kas brīvprātīgas jurisdikcijas ietvaros izpilda administratīvas iestādes funkcijas. Tāds, piemēram, bija nolēmums par pieteikumu apstiprināt sabiedrības statūtus, lai sabiedrību varētu reģistrēt komercreģistrā [11], vai nolēmums par tiesas ieceltu papildu likvidatoru no reģistra izslēgtas sabiedrības īpašuma pārpalikumam [12]. Tādās lietās tiesības iesniegt lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu esot tikai tiesai, kurā ir iesniegta pārsūdzība [13].

17. Šajā kontekstā nav nekādu šaubu, ka iesniedzējiestāde atbilst formālajām prasībām, kas tiesai ir izvirzītas LESD 267. panta izpratnē. Tomēr rodas jautājums, vai pamatlieta ir tiesvedība, kas ir balstīta uz sacīkstes principu, un vai katrā ziņā tā ir tiesvedība, kuras noslēgumā paredzēts pieņemt tiesas nolēmumu.

1) Tiesvedība, kas balstīta uz sacīkstes principu

18. Tiesa ir secinājusi, ka tiesvedības, kas balstīta uz sacīkstes principu, kritērijs nav absolūts [14]. Tiesvedībā par publiskā iepirkuma procedūras pārbaudi tā uzskatīja, ka pietiek ar faktu, ka lietas dalībnieki tikuši uzklausīti publisko iepirkumu kontroles iestādes procedūrā. To, ka procedūras, kas balstīta uz sacīkstes principu, kritērijs nav jāsaprot pārāk formāli, apstiprina procesuālā daudzveidība un procesuālā autonomija dalībvalstīs. Pretējā gadījumā tiesību iesniegt prejudiciālus jautājumus kontekstā atkarībā no valsts tiesvedības konkrētās uzbūves būtu gaidāms patvaļīgs iznākums pēc būtības identiskos lietas apstākļos.

19. Kaut arī šajā pamatlietā, uz ko varētu norādīt lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu virsraksts, formāli nav divu pušu – prasītāja un atbildētāja, tomēr iesniedzējtiesā lietas dalībniekiem – maksātnespējas administratoram un kreditoram – acīmredzami ir iespēja gan iesniegt rakstveida apsvērumus, gan paust savu viedokli tiesas sēdē. Gan *CCIAA Cosenza*, gan maksātnespējīgā *Grillo Star* kā pamatlietas dalībnieces atbilstoši varēja piedalīties arī lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemšanā. Tādējādi ir jāapstiprina, ka kritērijs par tiesvedību, kas balstīta uz sacīkstes principu, ir izpildīts.

2) Nolēmums, kam ir tiesas nolēmuma raksturs

20. Grūtāk ir atbildēt uz jautājumu, vai iesniedzējtiesa darbojas tikai kā administratīva iestāde vai arī lietā tiks pieņemts nolēmums ar tiesas nolēmuma raksturu.

21. Tiesas judikatūrā nav atrodama skaidra definīcija kritērijam "nolēmums ar tiesas nolēmuma raksturu". Taču Tiesa citstarp ir ņēmusi vērā apstākli, vai ir pieņemts nolēmums, kas var iegūt galīgu spēku [15].

22. *CCIAA Cosenza* un maksātnespējīgā *Grillo Star* tiesas sēdē ir pretrunīgi izteikušās jautājumā, vai gaidāmais iesniedzējtiesas nolēmums iegūs *res judicata* spēku. *CCIAA Cosenza* noliedza iesniedzējtiesas nolēmuma *res judicata* spēku, turpretim *Grillo Star* to apstiprināja un katrā ziņā raksturoja to kā "izpildāmu".

23. Neatkarīgi no tehniskā *res judicata* jautājuma, manuprāt, nolēmumam tomēr ir tiesas nolēmuma raksturs. Tas tāpēc, ka atbilstoši *CCIAA* norādījumiem, pret kuriem neviens nav iebildis, pamata tiesvedībā tas ir tiesas uzdevums pēc lietas dalībnieku uzklausīšanas tiesas sēdē ar motivētu lēmumu atzīt prasījumu reģistrā iekļaujamos prasījumus. Lēmums, ņemot vērā prasījumu apmierināšanas kvotu, ietekmē visus pārējos kreditorus. Tādējādi, tā kā no iesniedzējtiesas nolēmuma iekļaut prasījumu reģistrā iespējamo prasījumu samaksāt nodevu, kas ir lietas dalībnieku strīda priekšmets, izriet obligātas tiesiskas sekas, tam ir tiesas nolēmuma raksturs.

11 — Spriedums lietā *Job Centre* (minēts 10. zemsvītras piezīmē, 9. punkts).

12 — 2010. gada 12. janvāra rīkojums lietā C-497/08 *Amiraike Berlin* (Krājums, I-101. lpp., 19. punkts).

13 — Rīkojums lietā *Amiraike Berlin* (minēts 12. zemsvītras piezīmē, 20. punkts).

14 — 1997. gada 17. septembra spriedums lietā C-54/96 *Dorsch Consult* (*Recueil*, I-4961. lpp., 31. punkts).

15 — Skat. 2005. gada 30. jūnija spriedumu lietā C-165/03 *Längst* (Krājums, I-5637. lpp., 26. punkts) un spriedumu lietā *Dorsch Consult* (minēts 14. zemsvītras piezīmē, 37. punkts).

24. Turklāt Komisija ir norādījusi, ka Itālijas doktrīnā jautājums par tiesas nolēmuma, ar kuru tiek atzīts prasījuma reģistrs, raksturu esot ļoti strīdīgs. Daži autori tajā saskatot drīzāk administratīvu darbību, citi nozīmīgi autori uzskatot, ka prasījumu atzīšana ir patiesa tiesas spriešana. Tāpat, ņemot vērā tādu nenoteiktu tiesvedības kvalifikāciju valsts tiesību aktos, Tiesai šaubu gadījumā būtu jāuzskata, ka tiesai ir tiesības iesniegt prejudiciālus jautājumus.

25. Noslēgumā es vēlos minēt vēl vienu pragmatisku argumentu attiecībā uz citu tiesību aktu, kura interpretācija šajā gadījumā nozīmētu neatzīt tiesības iesniegt prejudiciālus jautājumus. Proti, Maksātnespējas regulā [16] ir ietverti noteikumi par prasījumu iesniegšanu maksātnespējas procedūrā. Lai Tiesai varētu ļaut interpretēt šos regulas noteikumus arī pirmajā procedūras posmā, nevar noteikt pārāk augstas prasības attiecībā uz tiesībām iesniegt prejudiciālos jautājumus saistībā ar tiesas prasījumu reģistrā atzītajiem prasījumiem. Tas tā ir tāpēc, ka uz nepieciešamību lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu iesniegt pēc iespējas agrākā stadijā visbeidzot norāda arī procesuālās ekonomijas apsvērumi, tādējādi novēršot vajadzību vēlāk uzsākt apelācijas procesu, lai varētu pieņemt lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu [17].

26. Līdz ar to Tiesa ir pilnvarota sniegt atbildes uz uzdotajiem jautājumiem.

B – *Atbildes uz prejuduciālajiem jautājumiem*

27. Iesniedzējtiesas sākotnēji iesniegtie jautājumi ir par to, vai ikgadējā nodeva rūpniecības un tirdzniecības palātām ir "nodeva, ko iekasē kā maksu" Direktīvas 2008/7 6. panta 1. punkta e) apakšpunkta izpratnē.

28. Vispirms ir jānoskaidro, vai vispār ir runa par aizliegtu netiešu nodokli Direktīvas 2008/7 5. panta izpratnē. Tikai tad, ja Itālijas nodeva ir tāds netiešs nodoklis, rodas nākamais jautājums, vai kā nodeva, ko iekasē kā maksu, tas izņēmuma kārtā ir pieļaujams. Tas tāpēc, ka 6. pants ir izņēmuma norma, kuru piemēro tikai tad, ja uz strīdīgo nodevu kā netiešu nodokli attiecas kāds no 5. pantā paredzētajiem aizliegumiem [18]. Abu iesniedzējtiesas papildjautājumu mērķis arī ir tās kvalificēšana par netiešu nodokli Direktīvas 2008/7 5. panta izpratnē.

1) Netiešie nodokļi Direktīvas 2008/7 5. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē

29. Šajā gadījumā ir jāaplūko direktīvas 5. panta 1. punkta c) apakšpunktā iekļautais aizliegums. Atbilstoši tam dalībvalstis nevar uzlikt netiešos nodokļus reģistrācijai vai citām formalitātēm, kas jānokārto pirms uzņēmējdarbības uzsākšanas un kas kapitālsabiedrībai var būt obligātas tās juridiskā statusa dēļ. Tādēļ turpinājumā ir jāpārbauda divi 5. panta 1. punkta c) apakšpunktā minētie kritēriji, proti, vai ikgadējā nodeva ir netiešs nodoklis par reģistrāciju vai citām formalitātēm (a) un vai tā ir saistīta ar sabiedrības juridisko statusu (b).

a) Nodoklis par reģistrāciju vai citām formalitātēm

30. Ar 5. panta 1. punkta c) apakšpunktu ir aizliegti netieši nodokļi par reģistrāciju vai citām formalitātēm, kas ir jānokārto pirms sabiedrības darbības uzsākšanas. Tātad, pirmkārt, ir jābūt reģistrācijai vai citām formalitātēm un, otrkārt, tās ir jānokārto pirms darbības uzsākšanas. Otrais priekšnoteikums nav jāsaprot vienīgi hronoloģiskā nozīmē, tāpēc nav nozīmes tam, ka reģistrācija hronoloģiski notiek pirms sabiedrības darbības uzsākšanas. Šis nosacījums drīzāk ir jāsaprot tā, ka reģistrācija vai citas formalitātes ir priekšnoteikums sabiedrības darbībai vai rīcībspējai.

16 — Padomes 2000. gada 29. maija Regula (EK) Nr. 1346/2000 par maksātnespējas procedūrām (OV L 160, 1. lpp.).

17 — Skat. ģenerāladvokāta Džeikobsa [*Jacobs*] 2004. gada 28. oktobra secinājumus lietā C-53/03 *Syfait* u.c. (2005. gada 31. maija spriedums, Krājums, I-4609. lpp., 45. punkts), tāpat citā kontekstā arī manus 2007. gada 18. jūlija secinājumus lietā C-175/06 *Tedesco* (Tiesas priekšsēdētāja 2007. gada 27. septembra rīkojums, Krājums, I-7929. lpp., 22. punkts) un 2010. gada 2. septembra secinājumus lietā C-283/09 *Weryński* (2011. gada 17. februāra spriedums, Krājums, I-601. lpp., 16. punkts).

18 — Šajā ziņā par identisku iepriekšējās Direktīvas 69/335/EEK (minēta 4. zemsvītras piezīmē) noteikumu skat. 1997. gada 2. decembra spriedumu lietā C-188/95 *Fantask* u.c. (*Recueil*, I-6783. lpp., 20. punkts).

31. Iesniedzējtiesas jautājums ir par nodevu, kura katram uzņēmumu reģistrā reģistrētam uzņēmumam periodiski ik gadu ir jāmaksā rūpniecības un tirdzniecības palātām.

32. Federālā valdība pamatoti ir norādījusi, ka vismaz pirmajā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu nav teikts, vai strīdīgā nodeva vispār tiek iekasēta *saistībā ar* sabiedrības *reģistrāciju*. Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu skaidri ir minēts vienīgi, ka nodeva ir jāmaksā uzņēmumiem, kas ir reģistrēti uzņēmumu reģistrā. No šī formulējuma nekļūst skaidrs, vai reģistrācija uzņēmumu reģistrā ir no nodevas neatkarīgs process un vai uz uzņēmumu reģistrā reģistrētajiem uzņēmumiem ir norādīts vienīgi tāpēc, lai noteiktu ar nodevu apliekamās vienības. Tikpat iespējams varētu būt arī, ka uzņēmumu reģistrs vienlaikus darbojas kā komercreģistrs, kurā ir jāreģistrē kapitālsabiedrības, un nodeva tādējādi ir sabiedrības reģistrēšanas komercreģistrā priekšnoteikums.

33. No papildlūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, šķiet, tomēr izriet, ka katrā ziņā pirmreizējā nodeva rūpniecības un tirdzniecības palātām ir saistīta ar reģistrāciju uzņēmumu reģistrā un savukārt šī reģistrācija ir priekšnoteikums, lai sabiedrība iegūtu juridiskas personas statusu.

34. Tādējādi Itālijas nodeva līdzinās Nīderlandes noteikumiem, kas bija lietas *Denkavit Internationaal* u.c.[19] pamatā. Šajā lietā runa bija par nodevu, kas ik gadu jāmaksā, pamatojoties uz uzņēmuma reģistrāciju rūpniecības un tirdzniecības palātā, un vienlaikus šī reģistrācija tika uzskatīta par kapitālsabiedrības, kas ir uzņēmuma īpašniece, reģistrāciju. Tātad uzņēmumu reģistrs minētajā lietā vienlaikus bija arī komercreģistrs, kas tā šķiet esam arī atbilstoši Itālijas noteikumiem.

35. Šajā spriedumā Tiesa, to detalizēti nepaskaidrojot, uzskatīja, ka Nīderlandes ikgadējā nodeva ir reģistrācijas nodoklis pirms uzņēmējdarbības uzsākšanas. Tā skaidri neizvērtēja, vai nodeva ir saistīta ar sabiedrības *reģistrācijas saglabāšanu* reģistrā un tādējādi ir tās rīcībspējas priekšnoteikums[20]. Tā arī īpaši nenošķīra nodevu par pirmreizējo reģistrāciju un turpmākās ikgadējās nodevas. Atbilstoši tam arī šajā gadījumā nešaubīgi būtu jāapstiprina, ka 5. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzētais pirmais kritērijs ir izpildīts.

36. Taču ir jānošķir nodeva par pirmreizējo reģistrēšanos un pēc tam ik gadus maksājamā nodeva. Šajā lietā runa ir tikai par ikgadēju nodevu. Lai ikgadēju nodevu varētu kvalificēt kā nodokli par reģistrāciju, kas saistīts ar uzņēmējdarbības uzsākšanu, vai formalitāti, būtu jāpierāda, ka tā ir saistīta ar sabiedrības *reģistrācijas saglabāšanu* un ir tās turpmākas rīcībspējas priekšnoteikums. Tas izskatāmajā lietā nav skaidrs.

37. Komisija un Itālijas valdība savos apsvērumos par pirmo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu ir uzsvērušas, ka ikgadējā nodeva, kas jāmaksā tirdzniecības palātām, neesot priekšnoteikums sabiedrības reģistrācijas saglabāšanai uzņēmumu reģistrā. Nodevas nemaksāšanas rezultātā nenotiekot nedz sabiedrības izslēgšana no reģistra, nedz tiekot zaudēts juridiskās personas statuss. Līdz ar to nodeva neesot sabiedrības darbības turpināšanas priekšnoteikums.

38. Papildināto lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu varētu saprast arī tādējādi, ka ikgadējās nodevas samaksa ir kapitālsabiedrības turpmākas juridiskas pastāvēšanas priekšnoteikums. Ja tas tā ir, ikgadējā nodeva, pieņemot, ka to uzliek sabiedrības juridiskā statusa dēļ, būtu sabiedrības rīcībspējas priekšnoteikums un uz to attiektos direktīvas 5. pants. Šajā ziņā *Grillo Star* tiesas sēdē norādīja, ka ikgadējās nodevas nemaksāšanas gadījumā attiecīgās tirdzniecības palātas neizsniedzot konkrētas apliecības, kas uzņēmumam nepieciešamas, lai piedalītos komercdarbībā. Arī šīs apliecības varētu būt formalitāte, kas ir sabiedrības uzņēmējdarbības uzsākšanas priekšnoteikums.

39. Ņemot vērā, ka šajā gadījumā par to nav konkrētākas informācijas, nav iespējams sniegt galīgu vērtējumu. Iesniedzējtiesas uzdevums būtu noskaidrot norādīto pretrunu.

19 — Spriedums lietā *Denkavit Internationaal* u.c. (minēts 2. zemsvītras piezīmē).

20 — Šajā ziņā skat. arī 1993. gada 20. aprīļa spriedumu apvienotajās lietās C-71/91 un C-178/91 *Ponente Carni* un *Cispadana Costruzioni* (*Recueil*, I-1915. lpp., 31. punkts). Manuprāt, šajā spriedumā Tiesa tomēr arī ir netieši uzskatījusi, ka attiecīgā nodeva ir domāta sabiedrības reģistrācijas saglabāšanai.

40. Ja ikgadējā nodeva nebūtu sabiedrības darbības priekšnoteikums, tad jau šā iemesla dēļ vien tā nebūtu netiešs nodoklis direktīvas 5. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē. Turpretim, ja tā būtu sabiedrības darbības priekšnoteikums, tā būtu aizliegta tikai tad, ja tā tiktu piemērota kapitālsabiedrības *juridiskā statusa dēļ*. Turpinājumā es to izvērtēšu.

b) Aplikšana ar nodevu juridiskā statusa dēļ

41. Šī kritērija izpratnei vispirms ir jānorāda uz direktīvas jēgu un mērķi. Tai ir jāsekmē kapitāla brīva aprite [21]. Līdz ar to aizliegumu, kas ir ietverts direktīvas 5. pantā, Tiesa ir pamatojusi ar to, ka, lai gan tajā minētās nodevas netiekot piemērotas pašiem kapitāla ieguldījumiem, tās tomēr tiekot piemērotas formalitāšu dēļ saistībā ar sabiedrības, tātad instrumenta, ko izmanto kapitāla piesaistīšanai, juridisko statusu, tāpēc šo nodevu saglabāšana apdraudētu arī direktīvā paredzētos mērķus [22].

i) Spriedums lietā *Denkavit Internationaal* u.c.

42. Pamatojoties uz šo direktīvas mērķi, Tiesa lietā *Denkavit Internationaal* u.c. [23] izvērtēja Nīderlandes tirdzniecības reģistra iemaksu, kas ik gadu, pamatojoties uz uzņēmuma reģistrāciju, bija jāmaksā rūpniecības un tirdzniecības palātai, kā arī to, ka vienlaikus šī reģistrācija bija uzskatāma par kapitālsabiedrības, kas bija uzņēmuma īpašniece, reģistrāciju. Turklāt vienlaicīgā kapitālsabiedrības reģistrācija nenozīmēja, ka iemaksa tirdzniecības palātai ir paaugstināta.

43. Tiesa konstatēja, ka Nīderlandes nodeva nav aizliegts nodoklis direktīvas izpratnē. Izšķirošais apstāklis drīzāk bija tas, ka atbilstoši Nīderlandes tiesību aktiem nodevas maksāšanas pienākumu radīja nevis sabiedrības, kas ir uzņēmuma īpašniece, reģistrēšana, bet gan paša uzņēmuma reģistrēšana [24]. Tādēļ nodeva netika iekasēta, pamatojoties uz sabiedrības kā kapitālsabiedrības juridisko formu. Tieši pretēji, tas bija apgrūtinājums, kas samērā ar to aktīviem skar visas saimnieciskās vienības, kas piedalās saimnieciskajā dzīvē.

44. Lai pamatotu Nīderlandes nodevas neatkarīgumu no sabiedrības juridiskās formas, Tiesa pamatojās arī uz to, ka to iekasēšanā nebija nozīmes tam, vai uzņēmuma īpašnieks ir fiziska vai juridiska persona, personālsabiedrība vai kapitālsabiedrība. Personālsabiedrību un fizisko personu pienākums maksāt nodevu bija pierādījums tam, ka aplikšana ar nodevu tieši nav notikusi kapitālsabiedrības juridiskās formas dēļ.

ii) Šī kritērija piemērošana šajā lietā

45. Pamatojoties uz šo kritēriju, šajā lietā ir jāuzskata, ka strīdīgā nodeva netiek uzlikta, pamatojoties uz kapitālsabiedrības juridisko formu.

46. Ciktāl nedaudz nepilnīgā informācija lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ļauj pieņemt galīgo nostāju, Itālijas nodeva būtībā atbilst Nīderlandes nodevas iezīmēm. To maksā uzņēmumi, nevis sabiedrības. Ja ar sabiedrību reģistrāciju vai reģistrācijas saglabāšanu uzņēmumu reģistrā tiek izpildīta arī komercreģistra funkcija un no tā neizriet nodevas paaugstināšana, tad tas atbilst Nīderlandes tiesiskajam regulējumam.

47. Visi lietas dalībnieki, izņemot *Grillo Star*, norāda uz to, ka arī saskaņā ar Itālijas tiesību aktiem tirdzniecības palātas nodeva esot jāmaksā ne tikai kapitālsabiedrībām, bet arī personālsabiedrībām. Tāpēc nodevas piesaistes faktors esot nevis sabiedrības juridiskā forma, bet gan uzņēmums.

21 — Skat. Direktīvas 2008/7 preambulas otro apsvērumu.

22 — Spriedums lietā *Denkavit Internationaal* u.c. (minēts 2. zemsvītras piezīmē, 23. punkts).

23 — Minēts 2. zemsvītras piezīmē.

24 — Spriedums lietā *Denkavit Internationaal* u.c. (minēts 2. zemsvītras piezīmē, 24. punkts).

48. Pretēji lietai *Denkavit Internationaal* u.c., kurā Tiesa argumentācijā varēja izmantot faktu, ka saskaņā ar Nīderlandes tiesību aktiem ar nodevu tiek apliktas arī personālsabiedrības un tāpēc kapitālsabiedrības to juridiskās formas dēļ ar to netiek apliktas, atbilstoši direktīvas pārstrādātajai redakcijai šis arguments vairs nevarētu tikt akceptēts.

49. Tas tāpēc, ka Direktīvas 2008/7 2. panta 2. punktā, īstenojot šīs direktīvas mērķus, kapitālsabiedrībām tiek pielīdzinātas citas uzņēmējsabiedrības, apvienības vai juridiskas personas, kuras darbojas, lai gūtu peļņu. Iepriekšējās Direktīvas 69/335[25] 3. panta 2. punktā bija ietverts identisks regulējums, turklāt vēl paredzot iespēju dalībvalstij atteikties no šīs visu sabiedrību pielīdzināšanas kapitālsabiedrībām. Tādējādi personālsabiedrības vairs nevarēja aplūkot kā salīdzināmu kategoriju.

50. Tomēr šajā lietā tas nav svarīgi, jo saskaņā ar *CC* 2195. pantu ne tikai sabiedrības, kas darbojas peļņas gūšanas nolūkā, bet arī fiziskas personas kā individuālie uzņēmumi ir jāreģistrē Itālijas uzņēmumu reģistrā un tādējādi tās ir apliekamas ar ikgadējo nodevu, kas jāmaksā rūpniecības un tirdzniecības palātām. Līdz ar to fizisko personu kā individuālo uzņēmumu aplikšanu ar ikgadējo nodevu var izmantot kā pierādījumu tam, ka ikgadējā nodeva, kas jāmaksā rūpniecības un tirdzniecības palātām, ir saistīta nevis ar sabiedrības juridisko formu, bet ar uzņēmumu, kura īpašniece ir sabiedrība.

51. Tāpēc attiecīgā nodeva principā nav aizliegts netiešais nodoklis direktīvas 5. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē.

iii) Papildu prejudiciālais jautājums – neaktīvo sabiedrību pienākums maksāt nodevu

52. Papildlūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu iesniedzējtiesa ir atklājusi vēl kādu Itālijas tiesiskā regulējuma aspektu. Tādējādi ir uzdots jautājums, vai tas, ka ikgadējā nodeva tiek prasīta no sabiedrības, kas neveic saimniecisko darbību, ir saderīgs ar direktīvas 5. panta 1. punkta c) apakšpunktu. Šajā ziņā tā ir paskaidrojusi, ka *Grillo Star* nekad nav bijusi ekonomiski aktīva.

53. Jautājuma pamatā ir iesniedzējtiesas izpratne, ka, ja neaktīva sabiedrība tiek aplikta ar nodevu, tad nevar apgalvot, ka sprieduma *Denkavit Internationaal* u.c. izpratnē strīdīgās nodevas piesaistes faktors ir uzņēmuma, nevis sabiedrības reģistrācija. Neaktīvas sabiedrības gadījumā, kad nepastāv arī uzņēmums, nodevas piesaistes faktors varot būt tikai pati sabiedrība, nevis uzņēmums. Tas tomēr neatbilstu direktīvai. Tādējādi papildjautājums būtībā ir par to, vai Direktīvā 2008/7 tiek prasīts neaktīvās sabiedrības atbrīvot no ikgadējās nodevas.

54. Savā argumentācijā iesniedzējtiesa, šķiet, balstās uz Tiesas apsvērumiem spriedumā lietā *Denkavit Internationaal* u.c. Izvērtējot Nīderlandes tiesību normas, Tiesa šajā spriedumā ir minējusi, ka pienākums maksāt nodevu atbilstoši Nīderlandes tiesību aktiem neattiecas uz "fiktīvām sabiedrībām, kurām nav aktīvu un kuras līdz ar to vairs neveic darbību"[26]. Attiecībā uz šo Tiesas apsvērumu vispirms ir jākonstatē, ka šajā ziņā tas nebija sprieduma pamatarguments. Tāpēc to nevar nekritiski attiecināt uz citiem faktiem.

55. Iesniedzējtiesas papildjautājumu par neaktīvo sabiedrību pienākumu maksāt nodevu varētu saprast tādējādi, ka tas attiecas uz fiktīvo sabiedrību, t.i., sabiedrību, kas nav aktīvas, taču kurām, pretēji lietā *Denkavit Internationaal* u.c. minētajām fiktīvajām sabiedrībām, ir aktīvi, regulējumu. Šādas fiktīvās sabiedrības tiek dibinātas nolūkā pagaidām neuzsākt saimniecisko darbību, to īstenojot tikai vēlāk, piemēram, pēc atsavināšanas. Jautājums, vai fiktīvajām sabiedrībām būtu jāmaksā nodeva, neapšaubāmi, ir interesants. Cita starpā būtu jānoskaidro, kāda nozīme šajā ziņā vispār ir jāpiešķir

25 — Minēts 4. zemsvītras piezīmē.

26 — Spriedums lietā *Denkavit Internationaal* u.c. (minēts 2. zemsvītras piezīmē, 29. punkts).

minētajam Tiesas apsvērumam, un attiecīgajā gadījumā, vai no cita Tiesas apsvēruma spriedumā lietā *Denkavit Internationaal* u.c., ka "jebkuras sabiedrības dibināšanas mērķis principā ir uzņēmuma vadīšana" [27], izrietētu, ka pietiek ar to, ka fiktīvas sabiedrības mērķis ir kaut kad, piemēram, pēc iegādes, kļūt ekonomiski aktīvai.

56. Es neatbalstu Komisijas argumentāciju, kas šajā tiesvedībā ir vērsta uz to, ka neaktīvās sabiedrības bieži tiekot izmantotas, lai izvairītos no nodokļu maksāšanas un lai legalizētu noziedzīgi iegūtus līdzekļus, un tāpēc tās neesot pelnījušas labvēlīgu attieksmi. Fiktīvās sabiedrības tikpat labi var pastāvēt likumīgos nolūkos un šajā ziņā arī tieši atvieglot pamatbrīvību īstenošanu. Tādējādi ārvalstu investoram vai uzņēmējam var būt vienkāršāk nodibināt uzņēmumu citā dalībvalstī, kurā tas iegādājas šim nolūkam nodibinātu fiktīvu sabiedrību un tādējādi izvairās no laika zaudēšanas un iespējamiem sarežģījumiem, kas ir saistīti ar sabiedrības dibināšanu un reģistrēšanu.

57. Tomēr šis jautājums par neaktīvo sabiedrību regulējumu – kā es turpinājumā izklāstīšu – šajā lietā ir hipotētisks, un tāpēc uz to nav jāsniedz atbilde, jo *Grillo Star* šajā izpratnē nav neaktīva sabiedrība.

58. Iesniedzējtiesa savā papildu nolēmumā visai neprecīzi ir minējusi, ka *Grillo Star* nekad nav bijusi ekonomiski aktīva. Šajā ziņā Komisija pamatoti ir paudusi šaubas, vai vispār esot iedomājams, ka *Grillo Star* patiešām nekad nav bijusi ekonomiski aktīva. Ņemot vērā, ka sākotnēji sabiedrība bija nodrošināta ar nepieciešamo sākumkapitālu, esot grūti iedomāties, kā sabiedrība, kas nekad nav bijusi ekonomiski aktīva, varētu kļūt maksātnespējīga. Es pievienojos šīm šaubām.

59. Atbildot uz jautājumu, *Grillo Star* tiesas sēdē atzina, ka sabiedrība konkrētā veidā esot bijusi aktīva, taču tās darbības esot aprobežojušās tikai ar sagatavojošām darbībām paredzētās komercdarbības uzsākšanai. Šajā ziņā Itālijas valdība ir norādījusi, ka *Grillo Star* jau ir iegādājusies nekustamos īpašumus un preces, lai atklātu viesnīcu.

60. Tāpēc šajā lietā nav jāatbild uz jautājumu, vai direktīvā tiek prasīts, lai neaktīvās sabiedrības tiktu atbrīvotas no ikgadējās nodevas, bet gan drīzāk uz jautājumu, vai direktīvā tiek prasīts, lai uzņēmumi, kas veic tikai sagatavojošas darbības, bet vēl nav uzsākuši savu reālo plānoto komercdarbību, tiktu atbrīvoti no ikgadējās nodevas. Tātad ir jānoskaidro, vai arī attiecībā uz sabiedrībām, kas veic tikai sagatavojošu komercdarbību šajā izpratnē, var teikt, ka ikgadējās nodevas piesaistes faktors ir uzņēmums, nevis sabiedrība.

61. Tiesa lietā *Denkavit Internationaal* u.c., pirmkārt, saistībā ar Nīderlandes tiesību normu izvērtēšanu, kā jau minēts, ir uzsvērusi, ka "jebkuras sabiedrības dibināšanas mērķis principā ir uzņēmuma vadīšana". Tātad, kā uzskata Tiesa, svarīgi nav tas, vai nodevas piesaistes pazīme ir sabiedrības *faktiskās* saimnieciskās darbības. Drīzāk Tiesa uzskata, ka nodevas piesaistes faktors ir uzņēmums, nevis pati sabiedrība – arī tad, ja sabiedrības *mērķis*, to dibinot, ir uzņēmuma vadīšana.

62. Komisija norāda, ka arī atbilstoši Itālijas uzņēmuma jēdziena definīcijai svarīgas ir nevis faktiskās saimnieciskās darbības, bet gan iespēja būt saimnieciski aktīvam. Tad *a fortiori* ir jāpietiek ar to, ka sabiedrība jau ir sākusi sagatavojošās darbības attiecībā uz tās komercdarbību un tādējādi ir uzsākusi iecerētās uzņēmējdarbības realizēšanu.

63. Otrkārt, Tiesa ir norādījusi, ka uzņēmuma jēdziena definīcija attiecībā uz Direktīvas 2008/7 5. pantu ir nosakāma atbilstoši valsts tiesību aktiem [28]. Tāpēc Tiesa arī ir noraidījusi iebildumu par to, ka holdinga sabiedrības darbība, kas aprobežojas ar tās meitassabiedrības pārvaldīšanu, nav uzņēmējdarbība tiešā nozīmē.

27 — Spriedums lietā *Denkavit Internationaal* u.c. (minēts 2. zemsvītras piezīmē, 29. punkts).

28 — Spriedums lietā *Denkavit Internationaal* u.c. (minēts 2. zemsvītras piezīmē, 32. punkts) par iepriekšējās Direktīvas 69/335 (minēta 4. zemsvītras piezīmē) normu.

64. No tā izriet, ka arī Itālijas likumdevējam attiecībā uz piesaistes faktoru nodevai ir tiesības sagatavojošās darbības uzskatīt par uzņēmējdarbību. Šajā ziņā arī praktiski apsvērumi var mudināt likumdevēju tādu sabiedrību uzskatīt par uzņēmumu, jo varētu būt sarežģīti nošķirt sagatavojošās darbības no darbības, kas veido komercmērķi, un tāda veida konstatēšana varētu nozīmēt ievērojamas administratīvās izmaksas.

65. Šī iemesla dēļ to pašu var attiecināt arī uz *Grillo Star* tiesas sēdē izvirzīto argumentu, ka katrā ziņā attiecībā uz maksātnespēju un ar to saistīto saimnieciskās darbības pārtraukšanu sabiedrību vairs nevarot uzskatīt par uzņēmumu. Dalībvalstīm ir tiesības uzskatīt, ka pastāv uzņēmējdarbība arī attiecībā uz sabiedrību, kuras darījumi saimnieciskā ziņā nav veiksmīgi un kuras komerciālā darbība tāpēc samazinās vai tiek pārtraukta.

66. Tāpēc, pat ja sabiedrība veic tikai sagatavojošas darbības, lai uzsāktu reālo paredzēto komercdarbību, ir ticami, ka nodevas piesaistes faktors ir uzņēmuma, nevis sabiedrības reģistrācija.

67. Tā kā šajā gadījumā nodeva nav aizliegts nodoklis 5. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē, nav vairs nekādas nozīmes izvērtēt samaksas raksturu atbilstoši direktīvas 6. pantam.

V – Secinājumi

68. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es ierosinu uz *Tribunale di Cosenza* jautājumiem atbildēt šādi:

Ikgadējā nodeva rūpniecības un tirdzniecības palātai, kas ir jāmaksā katram uzņēmumu reģistrā reģistrētam uzņēmumam un kas ir saistīta ar kapitālsabiedrības reģistrāciju, kura ir priekšnoteikums veiktās darbības turpināšanai, nav pretrunā Direktīvas 2008/7 5. panta 1. punkta c) apakšpunktam, ja nodevas piesaistes faktors ir uzņēmuma, nevis kapitālsabiedrības, kas ir uzņēmuma īpašniece, reģistrācija. Dalībvalstīm šajā nolūkā ir atļauts par uzņēmumiem uzskatīt sabiedrības, kas veic tikai sagatavojošas darbības to reālajai komercdarbībai.