GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2012 m. sausio 12 d.[1]

**Byla C-443/09**

**CCIAA di Cosenza**
**prieš**
**Grillo Star Srl Fallimento**

(Tribunale di Cosenza, Sezione fallimentare (Italija) pateiktas prašymaspriimti prejudicinį sprendimą)

„Direktyva 2008/7/EB — Netiesioginiai kapitalo pritraukimo mokesčiai — Metinė rinkliava, mokama vietos pramonės ir prekybos rūmams“

## I – Įžanga

1. Ši byla suteikia Teisingumo Teismui progą po sprendimo byloje *Denkavit*[2] patikslinti savo praktiką, susijusią su pagal Direktyvą 2008/7/EB[3] uždraustais netiesioginiais mokesčiais, kuriais apmokestinamos kapitalo bendrovės. Pagrindinėje byloje nagrinėjama metinė rinkliava, kurią Italijos pramonės ir prekybos rūmams turi mokėti visos įmonės, įregistruotos šių rūmų tvarkomame įmonių registre.

## II – Teisinis pagrindas

A – *Sąjungos teisė*

2. Direktyva 2008/7 – tai nauja Direktyvos 69/335/EEB[4] redakcija. Kadangi ši direktyva anksčiau kelis kartus buvo keista, Taryba, kad būtų aiškiau, nusprendė priimti naują redakciją. Tačiau esminiai dalykai liko tokie pat kaip ir ankstesnėje direktyvoje.

3. Direktyvos 2008/7 5 straipsnyje „Sandoriai, kuriems netaikomi netiesioginiai mokesčiai“ nustatyta:

„1. Valstybės narės kapitalo bendrovių neapmokestina jokios formos netiesioginiais mokesčiais, renkamais už:

<...>

c) registraciją arba kitus formalumus, kuriuos būtina atlikti prieš pradedant verslą ir kuriuos kapitalo bendrovei dėl jos teisinės formos gali būti privaloma atlikti <...>“

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — 1996 m. birželio 11 d. Sprendimas *Denkavit Internationaal ir kt.* (C-2/94, Rink. p. I-2827).

3 — 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/7/EB dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalo pritraukimui (OL L 46, p. 11, toliau – Direktyva 2008/7).

4 — 1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyva 69/335/EEB dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalui pritraukti (OL L 249, p. 25; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 11).

4. Direktyvos 2008/7 6 straipsnyje nustatyta:

„1. Nepaisant 5 straipsnio, valstybės narės gali rinkti šiuos mokesčius:

<...>

e) rinkliavas ir panašius mokėjimus <...>“

B – *Nacionalinė teisė*

5. Byloje taikytinos redakcijos Italijos teisės aktuose buvo numatyta:

6. Italijos civilinio kodekso (*Codice civile*, toliau – CC) 2188 straipsnio 1 dalyje buvo numatyta įsteigti įmonių registrą, kuriame privalo įsiregistruoti visos pramonės, prekybos ir finansų įmonės. Prievolė registruotis taikoma ir individualioms įmonėms, ir, be kita ko, ribotos atsakomybės bendrovėms (CC 2200 straipsnis). Tai galioja ir tuo atveju, jei jos nevykdo jokios komercinės veiklos. Pagal 1993 m. gruodžio 29 d. Įstatymo Nr. 580[5] 8 straipsnį įmonių registrą tvarko Pramonės ir prekybos rūmai.

7. Suma, kurią įmonių registre įregistruotos įmonės kasmet turi mokėti Pramonės ir prekybos rūmams, nustatoma ministro įsakymu. Iš atitinkamo 2009 m. įsakymo 3 straipsnio matyti, kad metinė rinkliava, kurią turėjo mokėti ne didesnę nei 100 000 EUR metinę apyvartą turinčios įmonės, buvo fiksuoto dydžio ir sudarė 200 EUR. Didesnę metinę apyvartą turinčioms įmonėms rinkliavos dydis nustatomas kaip tam tikras procentinis dydis nuo apyvartos.

## III – Faktinės aplinkybės, pagrindinė byla ir procesas Teisingumo Teisme

8. Italijos bendrovei *Grillo Star Srl*[6] buvo iškelta bankroto byla.

9. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti bankrutuojančios bendrovės *Grillo Star* įsipareigojimus, vykdytinus iš likusio jos turto. Kozencos prekybos, pramonės, amatų ir žemės ūkio rūmai (*Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura Cosenza*, CCIAA[7]) pateikė prašymą įtraukti juos į kreditorių sąrašą dėl nesumokėtos 2009 metų 200 EUR metinės rinkliavos[8], kurią rūmams pagal CC 2188 straipsnį turi mokėti kiekviena įmonė, įregistruota įmonių registre.

10. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių, ar ši rinkliava suderinama su Direktyva 2008/7[9], todėl jis sustabdė bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui šiuos klausimus:

„Ar metinės rinkliavos apskaičiavimo kriterijai, numatyti 1993 m. gruodžio 29 d. Italijos įstatymo Nr. 580 18 straipsnio b punkte, kaip apibrėžta to straipsnio 3, 4, 5 ir 6 dalyse, prieštarauja 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/7/EB dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalui pritraukti, tiek, kiek jiems negali būti taikoma minėtos direktyvos 6 straipsnio e punkte numatyta išimtis? Visų pirma:

a) ar metinė rinkliava, apibrėžiama kaip „suma, būtina paslaugoms, kurios turi būti teikiamos per prekybos rūmų sistemą visoje nacionalinėje teritorijoje, užtikrinti“, turi rinkliavoms ir panašiems mokėjimams būdingų požymių?

5 — Įstatymas dėl Pramonės ir prekybos rūmų reorganizacijos, GURI Nr. 6, 1994 m. sausio 11 d.

6 — Toliau – *Grillo Star* arba bankrutuojanti *Grillo Star*.

7 — Toliau – Kozencos CCIAA.

8 — Ir 113,39 EUR dydžio palūkanų.

9 — Tai, kad direktyva šiai ribotos atsakomybės bendrovei taikytina, aiškiai rodo *società a responsabilità limitata* įtraukimas į sąrašą, pateiktą Direktyvos 2008/7 I priedo 12 punkte.

b) ar tai, kad numatytas „išlyginimo fondas“, kuriuo visoje nacionalinėje teritorijoje siekiama suderinti visų įstatymais prekybos rūmams priskirtų „administracinių funkcijų“ vykdymą, reiškia, kad metinė rinkliava neturi rinkliavoms ir panašiems mokėjimams būdingų požymių?

c) ar atskiriems prekybos rūmams suteikta galimybė iki 20 % padidinti metinę rinkliavą, kad būtų bendrai finansuojamos iniciatyvos, kuriomis siekiama didinti gamybą ir gerinti ekonomines sąlygas jų kompetencijai priklausančioje teritorijoje, suderinama su tuo, kad pati rinkliava turi rinkliavoms ir panašiems mokėjimams būdingų požymių?

d) ar tai, kad aiškiai nenurodyta būtinos sumos, susijusios su prekybos rūmų atliekamu registracijos ir įrašų įmonių registre tvarkymu bei atnaujinimu, nustatymo tvarka, prieštarauja konstatavimui, kad metinė rinkliava turi rinkliavoms ir panašiems mokėjimams būdingų požymių?

e) ar tai, kad metinė rinkliava nustatoma fiksuota suma, kai nenumatytas joks „reguliarus“ jos atitikties vidutinėms paslaugos sąnaudoms tikrinimas, suderinama su tuo, kad rinkliava turi rinkliavoms ir panašiems mokėjimams būdingų požymių?“

11. 2010 m. rugsėjo 13 d. nutartimi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas papildė savo prašymą šiais dviem klausimais:

„1. Ar reikalavimas mokėti rinkliavą rūmams, taikomas kapitalo bendrovei, kuri nevykdo – ir niekada nevykdė – jokios ekonominės veiklos ir kuri, atvirkščiai, nurodyta kaip „nevykdanti veiklos“, prieštarauja 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvai 2008/7/EB?

2. Ar tai, kad pagal Italijos teisės sistemą įrašymas į įmonių registrą neišvengiamai reiškia kapitalo bendrovės juridinio asmens statuso įgijimą, taigi ir susijusios „metinės rinkliavos“ mokėjimą, prieštarauja šiai direktyvai?“

12. Per procesą Teisingumo Teisme rašytines pastabas pateikė bankrutuojanti *Grillo Star*, Kozencos CCIAA, Austrija, Vokietija ir Italija bei Europos Komisija. 2011 m. spalio 20 d. surengtame posėdyje dalyvavo bankrutuojanti *Grillo Star*, Kozencos CCIAA, Vokietija, Italija ir Komisija.

## IV – Teisinis vertinimas

### A – *Prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumas*

13. Raštu atsakydama į Teisingumo Teismo proceso dalyviams pateiktus klausimus, Kozencos CCIAA pirmą kartą pareiškė, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą nepriimtinas, nes prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neva neturi teisės pateikti tokių prašymų. Tai, kad šis prieštaravimas buvo pareikštas procesui jau įsibėgėjus, nėra svarbu, nes teisę pateikti prejudicinius prašymus Teisingumo Teismas turi patikrinti savo iniciatyva.

14. Pagrindinėje byloje teismas turi nustatyti bankrutuojančios bendrovės *Grillo Star* įsipareigojimus, vykdytinus iš likusio jos turto. Kozencos CCIAA mano, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas šioje bankroto stadijoje vykdo tik priežiūros ir kontrolės funkcijas. Kozencos CCIAA teigimu, nėra jokio teisminio ginčo, nes sprendimas turi būti priimtas ne rungimosi principu grindžiamame procese.

15. Pagal SESV 267 straipsnį visi valstybių narių teismai turi teisę prašyti Teisingumo Teismo priimti prejudicinį sprendimą. Teismo sąvoka Sąjungos teisėje apibrėžtina savarankiškai. Teisingumo Teismas yra pateikęs kriterijus, kuriais remiantis nustatoma, ar institucija turi teismo statusą: tai turi būti nepriklausoma institucija, įsteigta įstatymų nustatyta tvarka, nuolat veikianti, jos jurisdikcija turi būti privaloma, procesas šioje institucijoje turi būti pagrįstas rungimosi principu, o priimami sprendimai turi būti teisminio pobūdžio [10].

16. Remdamasis šiais kriterijais Teisingumo Teismas yra atmetęs prašymų priimti prejudicinį sprendimą, kuriuos buvo pateikę administraciniai teismai, veikiantys pagal savanorišką teiseną kaip administracinės valdžios institucijos. Šie teismai, pavyzdžiui, nagrinėjo prašymą patvirtinti bendrovės įstatus, kad juos būtų galima įregistruoti prekybos registre [11], arba turėjo paskirti papildomą likvidatorių iš registro išbrauktos bendrovės turtui likviduoti [12]. Teisingumo Teismo manymu, prašymus priimti prejudicinį sprendimą turi teisę pateikti tik teismas, nagrinėjantis tokioje byloje pateiktą skundą [13].

17. Nagrinėjamomis aplinkybėmis nekyla jokių abejonių, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusi institucija atitinka formalius reikalavimus, keliamus teismui pagal SESV 267 straipsnį. Tačiau kyla klausimas, ar pagrindinė byla – tai rungimosi principu grindžiamas procesas ir ar jame priimtas sprendimas bus teisminio pobūdžio.

1. Rungimosi principu grindžiamas procesas

18. Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad rungimosi principu grindžiamo proceso reikalavimas nėra absoliutus kriterijus [14]. Vienoje byloje, nagrinėdamas viešojo pirkimo sutarčių sudarymo procedūrą, jis nustatė, jog pakanka, kad viešojo pirkimo sutartis tikrinančioje institucijoje vykstančio proceso dalyviai būtų išklausyti. Tai, kad rungimosi principu grindžiamo proceso kriterijaus negalima suprasti pernelyg formaliai, rodo valstybėse narėse egzistuojančių procesų įvairovė ir proceso autonomijos principas. Juk priešingu atveju kiltų grėsmė, kad, atsižvelgiant į konkrečią nacionalinio proceso formą, identiškomis esminėmis aplinkybėmis vienos institucijos turės teisę pateikti prašymus priimti prejudicinį sprendimą, o kitos – ne.

19. Kaip matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą įvadinės dalies, nagrinėjamoje pagrindinėje byloje, formaliu požiūriu, nėra dviejų priešingų šalių – ieškovo ir atsakovo, tačiau bylos dalyviai, bankroto administratorius ir kreditoriai aiškiai turi galimybę raštu bei per teismo posėdį žodžiu pareikšti savo poziciją prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje. Atitinkamai pateikiant prašymą priimti prejudicinį sprendimą kaip pagrindinės bylos dalyviai savo nuomonę galėjo pareikšti ir Kozencos CCIAA, ir bankrutuojanti *Grillo Star*. Todėl konstatuotina, kad rungimosi principu grindžiamo proceso reikalavimas yra įvykdytas.

2. Teisminio pobūdžio sprendimas

20. Sunkiau atsakyti į klausimą, ar prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas veikia tik kaip administracinės valdžios institucija, ar teisminiame ginče turi priimti teisminio pobūdžio sprendimą.

10 — Žr. naujausius sprendimus: 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimą *Koller* (C-118/09, Rink. p. I-13627, 22 punktas) ir 2011 m. birželio 14 d. Sprendimą *Miles ir kt.* (C-196/09, Rink. p. I-5105, 37 punktas). Šiuo metu Teisingumo Teismas yra aiškiai atsisakęs rungimosi principu grindžiamo proceso reikalavimo: žr. 1994 m. gegužės 17 d. Sprendimą *Corsica Ferries* (C-18/93, Rink. p. I-1783, 12 punktas), 1995 m. spalio 19 d. Sprendimą *Job Centre* (C-111/94, Rink. p. I-3361, 9 punktas) ir 2002 m. sausio 15 d. Sprendimą *Lutz ir kt.* (C-182/00, Rink. p. I-547, 13 punktas).

11 — Sprendimas *Job Centre* (minėtas 10 išnašoje, 9 punktas).

12 — 2010 m. sausio 12 d. Nutartis *Amiraike Berlin* (C-497/08, Rink. p. I-101, 19 punktas).

13 — Nutartis *Amiraike Berlin* (minėta 12 išnašoje, 20 punktas).

14 — 1997 m. rugsėjo 17 d. Sprendimas *Dorsch Consult* (C-54/96, Rink. p. I-4961, 31 punktas).

21. Teisingumo Teismo praktikoje nėra aiškiai apibrėžta, kas yra „teisminio pobūdžio sprendimo“ kriterijus. Tačiau Teisingumo Teismas, be kita ko, yra rėmęsis tuo, ar sprendimas gali įgyti *res judicata* galią [15].

22. Kozencos CCIAA ir bankrutuojanti *Grillo Star* per posėdį išreiškė priešingas nuomones dėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo priimsimo sprendimo teisinės galios. Kozencos CCIAA neigė, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimas turės teisinę galią, o *Grillo Star* tvirtino, kad turės, ar bent jau pavadino šį sprendimą „vykdytinu“.

23. Mano manymu, nepaisant techninio teisinės galios klausimo, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimas bus teisminio pobūdžio. Juk, neužginčytu CCIAA teigimu, pagrindinėje byloje teismas, išklausęs visus dalyvius, per posėdį motyvuotu sprendimu turi nustatyti, kurie bankrutuojančios bendrovės įsipareigojimai bus įtraukti į kreditorinių reikalavimų sąrašą. Dėl egzistuojančios kvotos šis sprendimas paveiks visus kitus kreditorius. Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimas dėl dalyvių ginčijamo rinkliavos reikalavimo įtraukimo į kreditorinių reikalavimų sąrašą turės privalomų teisinių padarinių, jis yra teisminio pobūdžio.

24. Beje, Komisija atkreipė dėmesį, kad klausimas, ar kreditorinių reikalavimų sąrašo nustatymas yra teisminio pobūdžio, Italijos teisinėje literatūroje yra labai ginčytinas. Jos teigimu, kai kurie autoriai jį laiko daugiau administracinio pobūdžio veiksmu, kiti svarūs balsai laikosi nuomonės, kad įsipareigojimų konstatavimas yra tikroji teisminė veikla. Atsižvelgdamas į tokį neaiškų nacionalinės teisės proceso kvalifikavimą, Teisingumo Teismas, kilus abejonėms, taip pat turėtų laikyti, kad teismas turi teisę pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

25. Baigdama dar norėčiau pateikti pragmatinį argumentą dėl kito teisės akto, kurio aiškinimui įtakos turėtų konstatavimas, kad nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neturėjo teisės to daryti. Reglamente dėl bankroto bylų [16] reglamentuojamas reikalavimų pateikimas bankroto bylose. Tam, kad šias reglamento nuostatas Teisingumo Teismas galėtų aiškinti ir per pirmąjį proceso etapą, negalima kelti pernelyg aukštų reikalavimų teisei pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, kalbant apie teismo nustatomą kreditorinių reikalavimų sąrašą. Juk pagaliau ir dėl proceso ekonomijos toks prašymas turėtų būti pateiktas kuo anksčiau, taip išvengiant vėlesnio bylos nagrinėjimo apeliacinės instancijos teisme tam, kad būtų galima pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą [17].

26. Tad Teisingumo Teismas yra kompetentingas atsakyti į prejudicinius klausimus.

## B – *Atsakymas į prejudicinius klausimus*

27. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš pradžių pateiktais klausimais siekia išsiaiškinti, ar metinė rinkliava, mokama pramonės ir prekybos rūmams, turi „rinkliavoms ir panašiems mokėjimams būdingų požymių“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/7 6 straipsnio 1 dalies e punktą.

28. Tačiau pirmiausia reikėtų išsiaiškinti, ar tai apskritai yra direktyvos draudžiamas netiesioginis mokestis, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/7 5 straipsnį. Tik tuo atveju, jei Italijoje taikoma rinkliava yra toks netiesioginis mokestis, galima klausti, ar ši rinkliava, turinti „rinkliavoms ir panašiems mokėjimams būdingų požymių“, išimties tvarka gali būti renkama, nes 6 straipsnis – tai

15 — Žr. 2005 m. birželio 30 d. Sprendimą *Längst* (C-165/03, Rink. p. I-5637, 26 punktas) ir Sprendimą *Dorsch Consult* (minėtas 14 išnašoje, 37 punktas).

16 — 2000 m. gegužės 29 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1346/2000 dėl bankroto bylų (OL L 160, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 19 sk., 1 t., p. 191).

17 — Žr. 2004 m. spalio 28 d. generalinio advokato F. G. Jacobs išvadą byloje *Syfait ir kt.* (C-53/03, Rink. p. I-4609, 45 punktas) ir – kitu aspektu – mano 2007 m. liepos 18 d. išvadą byloje *Tedesco* (C-175/06, Rink. p. I-7929, 22 punktas) bei 2010 m. rugsėjo 2 d. išvadą byloje *Weryński* (C-283/09, Rink. p. I-601, 16 punktas).

išimtį nustatanti norma, taikoma tik tuomet, jei ginčijama rinkliava yra netiesioginis mokestis, kuriam taikomas vienas iš 5 straipsnyje numatytų draudimų [18]. Abu papildomi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimai irgi susiję su tuo, ar nagrinėjama rinkliava turi būti laikoma netiesioginiu mokesčiu, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/7 5 straipsnį.

1. Netiesioginis mokestis, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/7 5 straipsnio 1 dalies c punktą

29. Šioje byloje aktualus direktyvos 5 straipsnio 1 dalies c punkte įtvirtintas draudimas. Pagal šį punktą valstybėms narėms draudžiama rinkti netiesioginius mokesčius už registraciją arba kitus formalumus, kuriuos būtina atlikti prieš pradedant verslą ir kuriuos kapitalo bendrovei dėl jos teisinės formos gali būti privaloma atlikti. Todėl reikia patikrinti du 5 straipsnio 1 dalies c punkte minimus kriterijus, t. y. ar metinė rinkliava yra už registraciją ar kitą formalumą mokamas netiesioginis mokestis (a skirsnis) ir ar ji susijusi su bendrovės teisine forma (b skirsnis).

a) Mokestis už registraciją ar kitą formalumą

30. 5 straipsnio 1 dalies c punkte draudžiama rinkti netiesioginius mokesčius už registraciją ar kitus formalumus, kuriuos būtina atlikti prieš pradedant verslą. Taigi, pirma, turi būti kalbama apie registraciją ar kitą formalumą ir, antra, juos turi būti būtina atlikti prieš pradedant verslą. Antroji sąlyga neturėtų būti suprantama tik laiko prasme, t. y. ne taip, kad registracija turi įvykti prieš bendrovei pradedant verslą. Veikiau šį sąlyga reiškia, kad registracija ar kitas formalumas yra sąlyga, kurią įvykdžiusi bendrovė gali pradėti verslą ar veiklą.

31. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimas susijęs su kasmet pramonės ir prekybos rūmų renkama rinkliava, kurią turi mokėti kiekviena įmonių registre įregistruota įmonė.

32. Vokietijos vyriausybė teisingai atkreipė dėmesį į tai, kad bent jau iš pirmosios nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą neaišku, ar ginčijama rinkliava apskritai renkama *už bendrovės registraciją*. Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą tik aiškiai pasakyta, kad rinkliavą moka įmonių registre įregistruotos įmonės. Iš šios formuluotės neaišku, ar įregistravimas įmonių registre yra su rinkliava nesusijęs veiksmas, o nuoroda į įmonių registre įregistruotas įmones daroma tik siekiant apibrėžti rinkliavą turinčius mokėti subjektus. Gali būti, kad įmonių registras kartu yra ir prekybos registras, kuriame privalo užsiregistruoti kapitalo bendrovės; rinkliava tokiu atveju būtų sąlyga įregistruoti bendrovę prekybos registre.

33. Tačiau atrodo, kad iš papildomos nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą išplaukia, jog bent jau pirmą kartą pramonės ir prekybos rūmams mokama rinkliava susijusi su registracija įmonių registre ir ši registracija savo ruožtu yra sąlyga, kurią įvykdžiusi bendrovė gali įgyti juridinio asmens statusą.

34. Todėl Italijoje renkama rinkliava prilygsta Nyderlandų teisės nuostatoms, kurios buvo nagrinėjamos byloje *Denkavit Internationaal* [19]. Joje buvo kalbama apie rinkliavą, kurią kasmet turėjo mokėti pramonės ir prekybos rūmuose registruotos įmonės, o ši registracija kartu buvo ir kapitalo bendrovės, kuri buvo įmonės savininkė, registracija. Taigi įmonių registras buvo kartu ir prekybos registras; atrodo, kad taip pat yra ir pagal Italijos teisės nuostatas.

35. Teisingumo Teismas, detaliau nepateikdamas savo motyvų, tame sprendime rėmėsi tuo, kad Nyderlanduose kasmet rinkta rinkliava buvo netiesioginis mokestis už registraciją, kuri buvo būtina prieš pradedant verslą. Jis atskirai nevertino, ar rinkliava buvo susijusi su bendrovės *registracijos išlaikymu*, t. y. buvo sąlyga jai veikti [20]. Jis taip pat neatskyrė rinkliavos už pirmą registraciją ir rinkliavų, toliau mokamų kasmet. Todėl ir šiuo atveju atskirai to netikrinant manytina, kad pirmasis 5 straipsnio 1 dalies c punkte nustatytas kriterijus yra įvykdytas.

18 — Šiuo klausimu žr. 1997 m. gruodžio 2 d. Sprendimą *Fantask ir kt.* (C-188/95, Rink. p. I-6783, 20 punktas), susijusį su anksčiau galiojusios Direktyvos 69/335/EEB (minėta 4 išnašoje) identiško turinio nuostata.

19 — Sprendimas *Denkavit Internationaal* (minėtas 2 išnašoje).

20 — Šiuo klausimu taip pat žr. 1993 m. balandžio 20 d. Sprendimą *Ponente Carni ir Cispadana Costruzioni* (C-71/91 ir C-178/91, Rink. p. I-1915, 31 punktas). Tačiau, mano manymu, jame buvo netiesiogiai remiamasi tuo, kad nagrinėjama rinkliava skirta bendrovės registracijai išlaikyti.

36. Tačiau reikėtų atskirti su pirmąja registracija susijusią rinkliavą ir vėliau kasmet mokamas rinkliavas. Nagrinėjamu atveju kalbama tik apie metinę rinkliavą. Todėl norint metinę rinkliavą laikyti netiesioginiu mokesčiu už registraciją ar kitą formalumą, susijusius su verslo vykdymu, reikėtų įrodyti, kad tokia rinkliava susijusi su bendrovės *registracijos išlaikymu* ir yra sąlyga bendrovei veikti toliau. Nagrinėjamu atveju čia kyla neaiškumų.

37. Komisija ir Italijos vyriausybė savo rašytinėse pastabose dėl pirmojo prašymo priimti prejudicinį sprendimą pabrėžė, kad Prekybos rūmams mokama metinė rinkliava nėra sąlyga bendrovės registracijai įmonių registre išlaikyti. Jų teigimu, rinkliavos nemokanti bendrovė nėra išbraukiama iš registro, iš jos neatimamas juridinio asmens statusas. Taigi rinkliava nėra sąlyga bendrovei toliau tęsti savo veiklą.

38. Tačiau papildytą prašymą priimti prejudicinį sprendimą galima suprasti taip, kad metinės rinkliavos sumokėjimas yra kapitalo bendrovės tolesnio teisinio egzistavimo sąlyga. Jei tai tiesa, metinė rinkliava, jei tik ji susijusi su bendrovės teisine forma, būtų sąlyga bendrovei veikti ir jai būtų taikytinas direktyvos 5 straipsnis. *Grillo Star* per posėdį pažymėjo, kad nesumokėjus metinės rinkliavos atitinkami prekybos rūmai neišduoda tam tikrų pažymų, kurios būtinos įmonėms, jei jos nori vykdyti verslą. Ir šios pažymos galėtų būti formalumai, kuriuos turi atlikti verslą vykdanti bendrovė.

39. Tačiau, neturint tikslesnės informacijos, sunku rasti galutinį atsakymą į šį klausimą. Todėl šį atskleistą prieštaringumą turės išsiaiškinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

40. Jei metinė rinkliava nėra sąlyga bendrovei veikti, jau vien dėl šios priežasties ji nėra netiesioginis mokestis, kaip jis suprantamas pagal direktyvos 5 straipsnio 1 dalies c punktą. Tačiau jei ji yra sąlyga bendrovei veikti, ji būtų neteisėta tik tuo atveju, jei būtų renkama *dėl* kapitalo bendrovės *teisinės formos.* Tai nagrinėsiu toliau.

b) Rinkliavos rinkimas dėl bendrovės teisinės formos

41. Norint suprasti šį kriterijų, pirmiausia reikėtų prisiminti, kokia yra direktyvos prasmė ir tikslas. Ja siekiama skatinti laisvą kapitalo judėjimą[21]. Todėl direktyvos 5 straipsnyje įtvirtintą draudimą Teisingumo Teismas pagrindė tuo, kad jame išvardytos rinkliavos renkamos tegu ir ne už pačius kapitalo įnašus, tačiau dėl formalumų, susijusių su bendrovės teisine forma, t. y. kapitalo pritraukimo priemone, ir dėl šios priežasties šių rinkliavų palikimas kelia grėsmę direktyva siekiamiems tikslams[22].

i) Sprendimas *Denkavit Internationaal*

42. Remdamasis šiais direktyvos tikslais, Teisingumo Teismas byloje *Denkavit*[23] įvertino Nyderlanduose rinktą prekybos registro įmoką, kurią kasmet turėjo mokėti Pramonės ir prekybos rūmuose registruotos įmonės, o ši registracija kartu buvo ir kapitalo bendrovės, kuri buvo įmonės savininkė, registracija. Tačiau kartu įregistruojant ir kapitalo bendrovę, Prekybos rūmams mokama įmoka nedidėjo.

43. Teisingumo Teismas konstatavo, kad Nyderlanduose renkama rinkliava nebuvo direktyvoje uždraustas mokestis. Jo sprendimą nulėmė tai, kad pagal Nyderlandų teisę prievolė mokėti rinkliavą atsirasdavo ne įregistravus bendrovę, kuri buvo įmonės savininkė, o įregistravus pačią įmonę[24]. Todėl, jo teigimu, rinkliava renkama ne dėl kapitalo bendrovės teisinės formos; veikiau ją turi mokėti visi ekonominiame gyvenime dalyvaujantys ūkio subjektai, atsižvelgiant į jų turtą.

44. Pagrįsdamas tai, kad Nyderlanduose renkama rinkliava nesusijusi su teisine bendrovės forma, Teisingumo Teismas rėmėsi ir tuo, kad ją renkant buvo nesvarbu, ar įmonės savininkas buvo fizinis, ar juridinis asmuo, ūkinė bendrija ar kapitalo bendrovė. Tai, kad rinkliavą privalėjo mokėti ir ūkinės bendrijos bei fiziniai asmenys, buvo įrodymas, kad apmokestinimas vyko ne dėl kapitalo bendrovės teisinės formos.

21 — Žr. Direktyvos 2008/7 2 konstatuojamąją dalį.

22 — Sprendimas *Denkavit Internationaal* (minėtas 2 išnašoje, 23 punktas).

23 — Minėta 2 išnašoje.

24 — Sprendimas *Denkavit Internationaal* (minėtas 2 išnašoje, 24 punktas).

ii) Šių kriterijų taikymas nagrinėjamu atveju

45. Vadovaujantis šiais kriterijais, nagrinėjamoje byloje laikytina, kad ginčijama rinkliava renkama ne dėl kapitalo bendrovės teisinės formos.

46. Kaip rodo nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikti skurdoki duomenys, Italijoje taikomai rinkliavai iš esmės būdingos tos pačios savybės kaip ir Nyderlanduose taikomai rinkliavai. Ją turi mokėti įmonės, o ne bendrovės. Jei registruojant bendroves įmonių registre ar išlaikant registraciją kartu tai reiškia ir registraciją prekybos registre, o rinkliavos dydis dėl to nesikeičia, tai atitinka Nyderlandų teisės nuostatas.

47. Visi proceso dalyviai, išskyrus *Grillo Star*, atkreipia dėmesį į tai, kad pagal Italijos teisę rinkliavą Prekybos rūmams moka ne tik kapitalo bendrovės, bet ir ūkinės bendrijos. Todėl rinkliava renkama remiantis ne bendrovės teisine forma, o įmonės egzistavimo faktu.

48. Kitaip nei byloje *Denkavit*, kurioje Teisingumo Teismas galėjo remtis argumentu, kad pagal Nyderlandų teisę rinkliavą turėjo mokėti ir ūkinės bendrijos, todėl kapitalo bendrovės ją mokėjo ne dėl savo teisinės formos, nagrinėjamu atveju, taikant naują direktyvos redakciją, minėtas argumentas nebegali būti naudojamas.

49. Pagal Direktyvos 2008/7 2 straipsnio 2 dalį taikant šią direktyvą bet kuri kita bendrovė, firma, asociacija arba juridinis asmuo, siekiantys pelno, laikomi kapitalo bendrovėmis. Ankstesnėje direktyvoje, Direktyvoje 69/335[25], buvo analogiška nuostata – 3 straipsnio 2 dalis, tačiau joje valstybėms narėms dar buvo numatyta galimybė nesivadovauti šiuo kitų bendrovių prilyginimu kapitalo bendrovėms. Taigi ūkinių bendrijų kaip analogijos greičiausiai nebegalima pasitelkti.

50. Tačiau šiuo atveju tai nesvarbu, nes pagal CC 2195 straipsnį Italijos įmonių registre turi būti registruojamos ne tik pelno siekiančios bendrovės, bet ir individualias įmones turintys fiziniai asmenys; jie irgi turi mokėti kasmetinę rinkliavą Pramonės ir prekybos rūmams. Taigi individualias įmones turinčių fizinių asmenų prievolę mokėti kasmetinę rinkliavą galima laikyti įrodymu, kad Pramonės ir prekybos rūmams kasmet mokama rinkliava susijusi ne su bendrovės teisine forma, o su verslo, kurio savininkė yra bendrovė, egzistavimo faktu.

51. Todėl iš esmės konstatuotina, kad nagrinėjama rinkliava nėra draudžiamas netiesioginis mokestis, kaip tai suprantama pagal direktyvos 5 straipsnio 1 dalies c punktą.

iii) Papildomas prejudicinis klausimas – aktyviai neveikiančių bendrovių prievolė mokėti rinkliavą

52. Papildoma nutartimi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iškėlė dar vieną Italijos teisės nuostatų aspektą. Jis uždavė klausimą, ar reikalavimas mokėti metinį mokestį, taikomas bendrovei, kuri niekada nevykdė jokios ekonominės veiklos, neprieštarauja direktyvos 5 straipsnio 1 dalies c punktui. Taip jis leido suprasti, kad *Grillo Star* niekuomet nevykdė ekonominės veiklos.

53. Sprendžiant iš šio klausimo, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas laikosi nuomonės, kad tuo atveju, jei apmokestinamos aktyviai neveikiančios bendrovės, negalima kalbėti apie tai, jog, kaip Sprendime *Denkavit*, ginčijama rinkliava renkama vadovaujantis verslo, o ne bendrovės registracijos faktu. Jo manymu, aktyviai neveikiančios bendrovės, kuri dėl to neturi ir jokio verslo, atveju pagrindas mokėti rinkliavą yra tik pati bendrovė, o ne verslas. Tačiau tai prieštarautų direktyvai. Taigi papildomo klausimo esmė – ar Direktyvoje 2008/7 reikalaujama, kad aktyviai neveikiančioms bendrovėms būtų taikoma išimtis ir joms nereikėtų mokėti metinės rinkliavos.

25 — Minėta 4 išnašoje.

54. Atrodo, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas argumentuoja remdamasis Teisingumo Teismo Sprendime *Denkavit* pateiktu paaiškinimu. Vertindamas Nyderlandų teisės nuostatas Teisingumo Teismas paminėjo, kad pagal Nyderlandų teisę prievolė mokėti rinkliavą netaikoma „nevykdančioms veiklos bendrovėms, t. y. bendrovėms, kurios neturi aktyvų ir dėl to nebevykdo jokios veiklos“ [26]. Kalbant apie šį Teisingumo Teismo paaiškinimą pirmiausia pasakytina, kad tai toli gražu nebuvo svarbiausias sprendimo argumentas. Todėl negalima per daug nesvarstant jo taikyti kitokioms situacijoms.

55. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo papildomą klausimą dėl aktyviai neveikiančioms bendrovėms taikomos prievolės mokėti rinkliavą galima būtų suprasti taip, kad jame turimos omenyje bendrovės, įsteigtos ne tam, kad vykdytų ekonominę veiklą, t. y. bendrovės, kurios aktyviai neveikia, bet, kitaip nei byloje *Denkavit* minėtos veiklos nevykdančios bendrovės, turi aktyvų. Tokios bendrovės steigiamos iš pat pradžių neplanuojant vykdyti jokios ekonominės veiklos; paprastai planuojama, kad bendrovė veiklą pradės vykdyti vėliau, pavyzdžiui, kai bus parduota. Iš tiesų įdomus klausimas, ar bendrovėms, įsteigtoms ne tam, kad vykdytų ekonominę veiklą, galima taikyti prievolę mokėti rinkliavą. Be kita ko, reikėtų išsiaiškinti, kokią reikšmę apskritai turi minėtas Teisingumo Teismo paaiškinimas ir, jei reikia, ar kitas Teisingumo Teismo paaiškinimas Sprendime *Denkavit*, kad „steigiant bet kokią bendrovę iš esmės siekiama vykdyti verslą“ [27], reikštų, jog pakanka, kad bendrovė, įsteigta ne tam, kad vykdytų ekonominę veiklą, siektų kada nors, pavyzdžiui, kai ją įsigis kitas asmuo, pradėti aktyvią ekonominę veiklą.

56. Nesutinku su Komisijos argumentais, kad aktyviai neveikiančios bendrovės dažnai naudojamos siekiant išvengti mokesčių ir plauti pinigus, todėl nenusipelno mokestinių lengvatų. Bendrovės, įsteigtos ne tam, kad vykdytų ekonominę veiklą, gali būti įsteigtos visiškai teisėtais tikslais ir palengvinti naudojimąsi pagrindinėmis laisvėmis. Pavyzdžiui, investuotojui ar verslininkui iš užsienio gali būti paprasčiau įsteigti verslą kitoje valstybėje narėje įsigyjant bendrovę, įsteigtą ne tam, kad vykdytų ekonominę veiklą, o tam, kad būtų parduota. Taip investuotojas ar verslininkas iš užsienio sutaupo laiko ir išvengia galimų sunkumų, susijusių su bendrovės steigimu ir registracija.

57. Tačiau šis požiūrio į aktyviai neveikiančias bendroves klausimas, kaip paaiškinsiu toliau, nagrinėjamu atveju yra hipotetinis, todėl į jį nereikia atsakyti, nes *Grillo Star* nėra aktyviai neveikianti bendrovė.

58. Papildomoje nutartyje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas gana netiksliai tvirtino, kad *Grillo Star* niekuomet nevykdė ekonominės veiklos. Komisija teisingai suabejojo, ar apskritai gali taip būti, kad *Grillo Star* niekuomet nevykdė ekonominės veiklos. Kaip pažymi Komisija, preziumuojant, kad bendrovė iš pradžių turėjo reikiamą pradinį kapitalą, sunku įsivaizduoti, kaip niekuomet ekonominės veiklos nevykdžiusi bendrovė gali bankrutuoti. Pritariu šiai abejonei.

59. Paklausta *Grillo Star* per posėdį pripažino, kad bendrovė vykdė tam tikrą veiklą, tačiau tai buvo tik parengiamieji veiksmai pradėti planuojamą komercinę veiklą. Italijos vyriausybė šiuo klausimu nurodė, kad *Grillo Star*, planuodama pradėti viešbučių verslą, jau buvo įsigijusi nekilnojamojo turto ir prekių.

60. Todėl nagrinėjamu atveju reikia atsakyti ne į klausimą, ar direktyvoje reikalaujama nuo prievolės mokėti metinę rinkliavą atleisti aktyviai neveikiančias bendroves, o veikiau į klausimą, ar direktyvoje reikalaujama nuo prievolės mokėti metinę rinkliavą atleisti įmones, vykdančias tik parengiamąją veiklą, bet dar nepradėjusias tikrosios planuojamos komercinės veiklos. Taigi reikia išsiaiškinti, ar ir bendrovių, vykdančių minėtą parengiamąją komercinę veiklą, atveju galima kalbėti apie tai, kad metinė rinkliava renkama remiantis verslo, o ne bendrovės egzistavimo faktu.

26 — Sprendimas *Denkavit Internationaal* (minėtas 2 išnašoje, 29 punktas).

27 — Sprendimas *Denkavit Internationaal* (minėtas 2 išnašoje, 29 punktas).

61. Byloje *Denkavit* Teisingumo Teismas, viena vertus, vertindamas Nyderlandų teisės nuostatas, kaip jau minėta, pažymėjo, kad „steigiant bet kokią bendrovę iš esmės siekiama vykdyti verslą“. Taigi, Teisingumo Teismo manymu, tai, ar rinkliava renkama remiantis bendrovės *faktiškai* vykdoma ekonomine veikla, nėra lemiamas dalykas. Teisingumo Teismas veikiau vadovaujasi tuo, kad rinkliava renkama remiantis verslo, o ne pačios bendrovės egzistavimo faktu taip pat ir tuo atveju, kai bendrovė steigiama *planuojant* vykdyti verslą.

62. Komisijos teigimu, ir Italijos teisėje pateikiama verslo sąvoka grindžiama ne faktine ekonomine veikla, o galimybe vykdyti ekonominę veiklą. Tačiau tokiu atveju turėtų tikrai pakakti to, kad bendrovė, planuodama pradėti komercinę veiklą, imasi parengiamųjų veiksmų, t. y. pradėjo įgyvendinti planuojamą verslą.

63. Kita vertus, Teisingumo Teismas atkreipė dėmesį į tai, kad, kalbant apie Direktyvos 2008/7 5 straipsnį, verslo sąvoka apibrėžiama nacionalinėje teisėje[28]. Todėl jis nepripažino ir prieštaravimo, kad holdingo bendrovės, kuri tik valdo savo dukterinę bendrovę, veikla nėra tikroji verslo veikla.

64. Taigi dėl to Italijos teisės aktų leidėjas, nustatydamas rinkliavos rinkimo pagrindą, parengiamuosius veiksmus gali laikyti verslo veikla. Šiuo atžvilgiu ir praktiniai sumetimai teisės aktų leidėją gali paskatinti laikyti tokią bendrovę verslu, nes būtų sunku atskirti parengiamąją veiklą nuo verslo tikslais vykdomos veiklos ir tai galėtų reikšti didelę administracinę naštą.

65. Dėl šių priežasčių negalima kaip nors kitaip vertinti ir *Grillo Star* per posėdį išsakyto argumento; bendrovė nebegali būti laikoma verslu bent jau dėl to, kad ji bankrutavo ir dėl to turėjo nutraukti ekonominę veiklą. Valstybės narės gali laisva valia nuspręsti laikyti, kad verslo veikla verčiasi ir bendrovė, kuriai verslas sekasi sunkiai ir kuri dėl to sumažina komercinės veiklos mastą arba ją apskritai nutraukia.

66. Todėl net jei bendrovė, ruošdamasi pradėti tikrąją planuotą komercinę veiklą, kol kas vykdo parengiamąją veiklą, yra visiškai įtikinama, kad rinkliava renkama remiantis verslo, o ne bendrovės registracija.

67. Kadangi nagrinėjama rinkliava nėra draudžiamas mokestis, kaip tai suprantama pagal 5 straipsnio 1 dalies c punktą, nebereikia vertinti, ar ši rinkliava turi rinkliavoms ir panašiems mokėjimams būdingų požymių, kaip tai suprantama pagal direktyvos 6 straipsnį.

## V – Išvada

68. Atsižvelgdama į prieš tai išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui į *Tribunale di Cosenza* klausimus atsakyti taip:

„Metinė rinkliava, kurią pramonės ir prekybos rūmams privalo mokėti kiekviena įmonių registre įregistruota įmonė ir kuri susijusi su kapitalo bendrovės registracija, leidžiančia jai tęsti veiklą, neprieštarauja Direktyvos 2008/7/EB 5 straipsnio 1 dalies c punktui, jei rinkliava renkama remiantis verslo, o ne kapitalo bendrovės, kuri yra verslo savininkė, registracija. Valstybės narės gali laisvai nuspręsti šiais tikslais verslu laikyti ir bendroves, kurios, planuodamos pradėti tikrąją komercinę veiklą, kol kas vykdo tik parengiamuosius veiksmus.“

28 — Sprendimas *Denkavit Internationaal* (minėtas 2 išnašoje, 32 punktas), kuriame buvo nagrinėjama ankstesnės Direktyvos 69/335 (minėta 4 išnašoje) analogiška nuostata.