Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 12. januarja 2012 [1]

Zadeva C-443/09

CCIAA di Cosenza
proti
Grillo Star Srl Fallimento

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Tribunale di Cosenza, Sezione fallimentare (Italija))

„Direktiva 2008/7/ES — Posredni davki na zbiranje kapitala — Plačilo letne dajatve lokalnim industrijskim in trgovinskim zbornicam“

I – Uvod

1. Obravnavana zadeva daje Sodišču priložnost, da po tem, ko je izdalo sodbo v zadevi Denkavit [2], natančneje določi sodno prakso glede prepovedi posredne obdavčitve kapitalskih družb v skladu z Direktivo 2008/7/ES [3]. Predmet postopka v glavni stvari je letna dajatev italijanski industrijski in trgovinski zbornici, ki jo mora plačati vsako podjetje, vpisano v poslovni register, ki ga vodita ti zbornici.

II – Pravni okvir

A – *Pravo Unije*

2. Z Direktivo 2008/7 je bila prenovljena Direktiva 69/335/EGS [4]. Ker je bila ta v preteklosti že večkrat bistveno spremenjena, se je Svet zaradi jasnosti odločil za prenovitev. V glavnem pa ustreza predhodni direktivi.

3. Člen 5 Direktive 2008/7 je naslovljen „Transakcije, ki niso posredno obdavčene“ in določa:

„1. Države članice kapitalskih družb ne zavežejo nobeni obliki posrednega davka v zvezi z:

[…]

1 — Jezik izvirnika: nemščina.

2 — Sodba z dne 11. junija 1996 v zadevi Denkavit Internationaal in drugi (C-2/94, Recueil, str. I-2827).

3 — Direktiva Sveta 2008/7/ES z dne 12. februarja 2008 o posrednih davkih na zbiranje kapitala (UL L 46, str. 11, v nadaljevanju: Direktiva 2008/7 ali direktiva o davku na kapital).

4 — Direktiva Sveta z dne 17. julija 1969 o posrednih davkih na zbiranje kapitala (69/335/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 11).

(c) registracijo ali katero koli drugo formalnostjo, ki ji je kapitalska družba, ki posluje zaradi pridobivanja dobička, lahko zavezana pred začetkom poslovanja zaradi svoje pravne oblike; […]“

4. Člen 6 Direktive 2008/7 določa:

„1. Ne glede na člen 5 lahko države članice obračunajo naslednje dajatve in davke:

[…]

(e) dajatve v obliki pristojbin in taks; […]“

B – *Nacionalno pravo*

5. Upoštevne italijanske določbe v različici, ki se uporabi za ta spor, določajo:

6. S členom 2188(1) italijanskega civilnega zakonika (*Codice Civile*, v nadaljevanju: CC) je bil uveden poslovni register, v katerega se morajo vpisati vsa industrijska, trgovska in finančna podjetja. Dolžnost vpisa velja za samostojne podjetnike in med drugim v skladu s členom 2200 CC za družbe z omejeno odgovornostjo. Tako je tudi, če ne opravljajo poslovne dejavnosti. V skladu s členom 8 zakona št. 580 z dne 29. decembra 1993[5] poslovni register vodijo industrijske in trgovinske zbornice.

7. Znesek, ki ga morajo podjetja, vpisana v poslovni register, vsako leto plačati industrijski in trgovinski zbornici, je vsakokrat določen z ministrsko odredbo. Iz člena 3 upoštevne odredbe za leto 2009 izhaja, da je za podjetja z letnim prometom do 100.000 EUR letna dajatev pavšalni znesek 200 EUR. Za podjetja, katerih letni promet presega ta znesek, je dajatev določena v odstotkih od prometa.

III – Dejansko stanje, postopek v glavni stvari in postopek pred Sodiščem

8. Nad premoženjem italijanske družbe Grillo Star Srl[6] je bil začet stečajni postopek.

9. Predložitveno sodišče ugotavlja obveznosti stečajnega dolžnika, in sicer družbe Grillo Star. Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura Cosenza (CCIAA, zbornica za trgovino, industrijo, obrtništvo in kmetijstvo[7]) je znesek 200 EUR za letno dajatev za leto 2009[8], ki so jo morala zbornici plačati vsa podjetja, ki so v skladu s členom 2188 CC vpisana v poslovni register, prijavila kot terjatev v stečajnem postopku.

10. Predložitveno sodišče dvomi o združljivosti te dajatve z Direktivo 2008/07[9], zato je prekinilo postopek in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

Ali so merila za določitev letne dajatve iz člena 18(b) italijanskega zakona št. 580 z dne 29. decembra 1993, kot so določena v odstavkih od 3 do 6 tega člena, v nasprotju z Direktivo Sveta 2008/7/ES z dne 12. februarja 2008 o posrednih davkih na zbiranje kapitala, ker ni mogoče šteti, da gre za izjemo iz člena 6(e) te direktive? Zlasti:

a) Ali je letna dajatev, za katere določitev se upoštevajo potrebe, ki so nujne za opravljanje storitev, ki jih mora zagotavljati sistem trgovskih zbornic na celotnem nacionalnem ozemlju, „dajatev v obliki pristojbin ali taks“?

5 — Zakon o reorganizaciji industrijskih in trgovinskih zbornic, GURI št. 6 z dne 11. januarja 1994.

6 — V nadaljevanju: Grillo Star ali Grillo Star v stečaju.

7 — V nadaljevanju: CCIAA Cosenza.

8 — Povečan z zamudnimi obrestmi v višini 113,39 EUR.

9 — Uporaba te direktive za to družbo z omejeno odgovornostjo izhaja neposredno iz navedbe società a responsabilità limitata v točki 12 Priloge I k Direktivi 2008/7.

b) Ali določitev „izravnalnega sklada“, katerega namen je zagotovitev enotnosti opravljanja na celotnem nacionalnem ozemlju vseh „upravnih nalog“, z zakonom podeljenih trgovski zbornici, pomeni, da letna dajatev ni v obliki pristojbine ali takse?

c) Ali je možnost, ki jo imajo posamezne trgovske zbornice, da znesek letne dajatve povečajo za največ 20 % zaradi sofinanciranja pobud, katerih namen je povečanje proizvodnje in izboljšanje ekonomskih razmer v okrožju, ki spada v njihovo pristojnost, v skladu z obliko pristojbine ali takse te dajatve?

d) Ali nejasnost načinov določitve potrebe v zvezi z vodenjem in posodobitvijo vpisov in opomb v poslovni register s strani trgovskih zbornic nasprotuje ugotovitvi, da je letna dajatev v obliki pristojbine ali takse?

e) Ali je določitev pavšalne letne dajatve, kadar ni nobene določbe v zvezi z „rednim“ preverjanjem njene skladnosti s povprečnimi stroški storitev, združljiva z obliko pristojbine ali takse te dajatve?

11. S sklepom z dne 13. septembra 2010 je predložitveno sodišče predlog za sprejetje predhodne odločbe dopolnilo s tema vprašanjema:

1. Ali je obveznost kapitalske družbe, ki ne opravlja nobene dejavnosti – in take dejavnosti nikoli ni opravljala – in je torej „nedejavna“, da plača dajatev za registracijo družbe, v nasprotju z Direktivo Sveta 2008/7/ES z dne 12. februarja 2008?

2. Ali sta konstitutivna narava vpisa v poslovni register, ki je v italijanskem nacionalnem pravnem redu nujen za pridobitev pravne osebnosti kapitalskih družb, in torej plačilo s tem povezane „letne dajatve“ v nasprotju z zgoraj navedeno direktivo?

12. V postopku pred Sodiščem so pisna stališča podali družba Grillo Star v stečaju, CCIAA Cosenza, Avstrija, Nemčija in Italija ter Evropska komisija. Obravnave z dne 20. oktobra 2011 so se udeležili družba Grillo Star v stečaju, CCIAA Cosenza, Nemčija, Italija in Komisija.

IV – Pravna presoja

A – *Dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe*

13. V pisnem odgovoru na vprašanja Sodišča, postavljena strankam, je CCIAA Cosenza najprej zatrjevala, da predlog za predhodno odločanje ni dopusten, ker predložitveno sodišče ni upravičeno do vložitve predloga za predhodno odločanje. To, da je bil ta ugovor podan tako pozno v postopku, ni pomembno, saj je dopustnost predloga treba preučiti po uradni dolžnosti.

14. Postopek v glavni stvari se nanaša na ugotavljanje obstoja obveznosti stečajnega dolžnika, in sicer družbe Grillo Star. CCIAA Cosenza meni, da ima predložitveno sodišče v tej fazi stečajnega postopka le funkcijo nadzora in spremljanja. Meni, da spor ne poteka, ker se ne odloča v kontradiktornem postopku.

15. V skladu s členom 267 PDEU so vsa sodišča držav članic upravičena do vložitve predloga za predhodno odločanje. Izraz „sodišče“ je treba v okviru Unije opredeliti samostojno. Sodišče je izoblikovalo številna merila, na podlagi katerih je treba status sodišča presoditi celovito. V skladu z njimi mora biti neodvisen organ, ustanovljen na podlagi zakona in stalen, katerega sodna pristojnost je obvezna in ki v kontradiktornem postopku izda odločbo z značilnostmi sodne

odločbe.[10]

16. Sodišče je na podlagi teh meril zavrnilo predloge za predhodno odločanje sodišč, ki v okviru nepravdnega postopka delujejo kot upravni organi. V teh zadevah je šlo na primer za odločanje o zahtevi za odobritev statuta družbe zaradi vpisa v sodni register[11] ali za sodno določitev likvidacijskega upravitelja naknadne likvidacije za preostalo premoženje družbe, ki je bila izbrisana iz registra.[12] Pravico do vložitve predloga za predhodno odločanje naj bi imelo šele sodišče, pred katerim v takšni zadevi poteka postopek s pravnim sredstvom.[13]

17. V obravnavanem kontekstu ni dvoma, da predložitveni organ izpolnjuje formalne zahteve glede sodišča v smislu člena 267 PDEU. Vprašanje pa je, ali gre v postopku v glavni stvari za kontradiktorni postopek, katerega namen je izdaja odločbe, ki ima značilnosti sodne odločbe.

1. Kontradiktorni postopek

18. Sodišče je ugotovilo, da zahteva po kontradiktornem postopku ni absolutno merilo.[14] V postopku revizije oddaje javnega naročila je dopustilo, da so se udeleženci tega postopka izrekli pred revizijskim organom. V prid temu, da se merilo kontradiktornega postopka ne sme razumeti preveč formalno, govorita tudi raznolikost postopkov in postopkovna avtonomija držav članic. Sicer bi obstajalo tveganje, da bi v vsebinsko enakih sporih zaradi različne organiziranosti nacionalnih postopkov prišlo do arbitrarnih odločitev glede upravičenosti za vložitev predloga za predhodno odločanje.

19. Čeprav naj si v obravnavanem postopku v glavni stvari stranki formalno ne bi smeli nasprotovati kot tožeča in tožena stranka, na kar bi lahko kazale navedbe v uvodu predložitvenega sklepa, imajo udeleženci, stečajni upravitelj in upniki, kljub temu očitno možnost, da na predložitvenem sodišču predložijo pisna stališča in podajo ustne navedbe na obravnavi. Kot stranki postopka v glavni stvari sta tako pri predlogu za predhodno odločanje lahko sodelovali tako CCIAA Cosenza kot družba Grillo Star v stečaju. Pritrditi je torej treba, da je merilo kontradiktornega postopka izpolnjeno.

2. Odločba z značilnostmi sodne odločbe

20. Težje je odgovoriti na vprašanje, ali predložitveno sodišče deluje le kot upravni organ ali pa o sporu sprejme odločbo, ki ima značilnosti sodne odločbe.

21. Iz sodne prakse Sodišča ni mogoče razbrati izrecne opredelitve merila „odločba z značilnostmi sodne odločbe“. Vendar je Sodišče izhajalo iz tega, da se sprejme odločba, ki lahko postane pravnomočna.[15]

22. CCIAA Cosenza in družba Grillo Star v stečaju sta na obravnavi glede vprašanja pravnomočnosti odločbe, ki jo bo sprejelo predložitveno sodišče, podali nasprotujoče navedbe. CCIAA Cosenza je zanikala pravnomočnost odločbe predložitvenega sodišča, družba Grillo Star pa je pravnomočnosti pritrdila in odločbo označila za vsekakor „izvršljivo“.

10 — Glej novejši sodbi z dne 22. decembra 2010 v zadevi Koller (C-118/09, ZOdl., str. I-13627, točka 22) in z dne 14. junija 2011 v zadevi Miles in drugi (C-196/09, ZOdl., str. I-5105, točka 37). Medtem je Sodišče izrecno opustilo zahtevo po pravdnem ali kontradiktornem postopku, glej sodbe z dne 17. maja 1994 v zadevi Corsica Ferries (C-18/93, Recueil, str. I-1783, točka 12), z dne 19. oktobra 1995 v zadevi Job Centre (C-111/94, Recueil, str. I-3361, točka 9) in z dne 15. januarja 2002 v zadevi Lutz in drugi (C-182/00, Recueil, str. I-547, točka 13).

11 — V opombi 10 navedena sodba Job Centre, točka 9.

12 — Sklep z dne 12. januarja 2010 v zadevi Amiraike Berlin (C-497/08, str. I-101, točka 19).

13 — V opombi 12 navedeni sklep Amiraike Berlin, točka 20.

14 — Sodba z dne 17. septembra 1997 v zadevi Dorsch Consult (C-54/96, Recueil, str. I-4961, točka 31).

15 — Glej sodbo z dne 30. junija 2005 v zadevi Längst (C-165/03, ZOdl., str. I-5637, točka 26) in sodbo Dorsch Consult (navedena v opombi 14, točka 37).

23. Ne glede na tehnično vprašanje glede pravnomočnosti menim, da ima odločba značilnosti sodne odločbe. Po trditvah CCIAA, zoper katere ni bilo ugovora, je naloga sodišča v postopku v glavni stvari, da po zaslišanju udeležencev na obravnavi z obrazloženo odločbo ugotovi terjatve do stečajne mase. Odločba o določitvi deleža poplačila terjatev upnikov vpliva na preostale upnike. Ker ima odločba predložitvenega sodišča o ugotovitvi vsebinsko sporne terjatve dajatve do stečajne mase zavezujoče pravne učinke, ima značilnosti sodne odločbe.

24. Komisija je poleg tega opozorila, da je v italijanski doktrini vprašanje značilnosti sodne odločbe glede ugotovitve terjatev zelo sporno. Nekateri avtorji naj bi v tem videli dejavnost upravljanja, drugi pomembni pravni teoretiki naj bi menili, da gre pri ugotovitvi terjatev za sodno dejavnost. Tudi glede na to nejasno opredelitev postopka v skladu z nacionalno zakonodajo bi moralo Sodišče ob dvomu ugotoviti, da je sodišče upravičeno vložiti predlog za predhodno odločanje.

25. Končno želim navesti še pragmatični argument v zvezi z drugim pravnim aktom, katerega razlaga bi povzročila zanikanje pravice do vložitve predloga za predhodno odločanje v obravnavanem primeru. Uredba o insolventnosti [16] namreč vsebuje določbe o prijavi terjatev v postopku v primeru insolventnosti. Da bi lahko Sodišče podalo razlago teh določb uredbe tudi v prvih fazah postopka, zahteve glede upravičenosti vložitve predloga za predhodno odločanje v povezavi s sodno ugotovitvijo terjatev do stečajne mase ne smejo biti previsoke. Tudi iz razlogov ekonomičnosti postopka je treba vložitev predloga dopustiti v čim zgodnejši fazi in tako preprečiti, da bi se moral opraviti naknadni postopek s pravnimi sredstvi zaradi vložitve predloga za predhodno odločanje. [17]

26. V skladu z navedenim je Sodišče pristojno, da odgovori na predložena vprašanja.

B – *Odgovori na vprašanja za predhodno odločanje*

27. Sprva predložena vprašanja predložitvenega sodišča so se nanašala na vprašanje, ali je letna dajatev industrijski in trgovski zbornici „dajatev v obliki pristojbin in taks“ v smislu člena 6(1)(e) Direktive 2008/7.

28. Najprej je treba razjasniti, ali gre sploh za prepovedane posredne davke v smislu člena 5 Direktive 2008/7. Le če gre pri italijanski dajatvi za takšen posredni davek, se nato postavlja vprašanje, ali je ta dajatev kot dajatev v obliki pristojbin in taks izjemoma dopustna. Kajti člen 6 je določba o izjemi, ki se uporabi le, če sporna dajatev kot posredni davek spada med prepovedi iz člena 5. [18] Na opredelitev kot „posredni davek“ v smislu člena 5 Direktive 2008/7 se nanašata tudi obe dopolnilni vprašanji predložitvenega sodišča.

1. Posredni davek v smislu člena 5(1)(c) Direktive 2008/7

29. V tem primeru je upoštevna prepoved iz člena 5(1)(c) Direktive 2008/7. V skladu z njo države članice ne smejo posredno obdavčiti registracije ali katere koli druge formalnosti, ki ji je kapitalska družba, ki posluje zaradi pridobivanja dobička, zavezana pred začetkom poslovanja zaradi svoje pravne oblike. V nadaljevanju je tako treba preučiti dve merili iz člena 5(1)(c), in sicer, ali je letna dajatev posredna obdavčitev registracije ali katere koli druge formalnosti (točka a) in ali se navezuje na pravno obliko družbe (točka b).

16 — Uredba Sveta (ES) št. 1346/2000 z dne 29. maja 2000 o postopkih v primeru insolventnosti (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 19, zvezek 1, str. 191).

17 — Glej točko 45 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca F. G. Jacobsa, predstavljenih 28. oktobra 2004 v zadevi Syfait in drugi (sodba z dne 31. maja 2005, C-53/03, ZOdl., str. I-4609), ter v drugem kontekstu točko 22 mojih sklepnih predlogov, predstavljenih 18. julija 2007 v zadevi Tedesco (sklep z dne 27. septembra 2007, C-175/06, ZOdl., str. I-7929), in točko 16 mojih sklepnih predlogov, predstavljenih 2. septembra 2010 v zadevi Weryński (sodba z dne 17. februarja 2011, C-283/09, ZOdl., str. I-601).

18 — Glej sodbo z dne 2. decembra 1997 v zadevi Fantask in drugi (C-188/95, Recueil, str. I-6783, točka 20) v zvezi z vsebinsko enako določbo predhodne Direktive 69/335/EGS (navedena v opombi 4).

a) Obdavčitev registracije ali katere koli druge formalnosti

30. Člen 5(1)(c) prepoveduje posredno obdavčitev registracije ali katere koli druge formalnosti, ki jo mora družba opraviti pred začetkom poslovanja. Tako mora iti po eni strani za registracijo ali katero koli drugo formalnost, ki se mora po drugi strani opraviti pred začetkom poslovanja. Drugi pogoj se ne sme razumeti le časovno, tako da ni odločilno, da se registracija, ki jo opravi družba, zgodi pred začetkom poslovanja. Ta pogoj je treba prej razumeti tako, da je registracija ali katera koli druga formalnost predpostavka za začetek poslovanja ali pravno sposobnost družbe.

31. Vprašanje predložitvenega sodišča se nanaša na plačilo letne dajatve industrijski in trgovinski zbornici, k čemur so zavezana vsa podjetja, vpisana v poslovni register.

32. Zvezna vlada je pravilno opozorila, da vsaj iz prvega predložitvenega sklepa ni razvidno, ali je zadevna dajatev nujna prav *zaradi registracije* družbe. V predložitvenem sklepu je izrecno navedeno le, da so k plačilu dajatve zavezana podjetja, ki so vpisana v poslovni register. Iz te formulacije ni jasno razvidno, ali je vpis v poslovni register postopek, ki ni odvisen od dajatve in se na podjetja, vpisana v poslovni register, napotuje le zaradi določitve zavezancev za plačilo. Mogoče bi bilo tudi, da je poslovni register hkrati sodni register, v katerega se morajo vpisati kapitalske družbe, tako da je dajatev predpostavka za vpis družbe v sodni register.

33. Iz dopolnilnega predložitvenega sklepa pa bi lahko izhajalo, da je prvo plačilo dajatve industrijskim in trgovinskim zbornicam povezano z vpisom v poslovni register, ta vpis pa je predpostavka za pridobitev pravne osebnosti družbe.

34. Italijanska dajatev je tako podobna nizozemskim določbam, ki so bile predmet zadeve Denkavit Internationaal[19]. Ta se je nanašala na dajatev, ki se mora na podlagi vpisa podjetja letno plačevati industrijski in trgovinski zbornici, pri čemer je ta vpis hkrati veljal za vpis kapitalske družbe, ki je bila lastnica podjetja. V tem primeru je bil poslovni register tudi sodni register, kot se zdi, da je v skladu z italijanskimi določbami.

35. Sodišče je v tej sodbi brez podrobnejšega izpeljevanja izhajalo iz tega, da je nizozemska letna dajatev davek na registracijo, ki se mora opraviti pred začetkom poslovanja. Ni izrecno preučilo, ali je bila dajatev povezana z *ohranitvijo vpisa* družbe v registru in je tako bila predpostavka za njeno pravno sposobnost.[20] Predvsem ni razlikovalo med dajatvijo za prvi vpis in naslednjimi letnimi dajatvami. V skladu z navedenim bi morali tudi v tej zadevi brez pomisleka pritrditi prvemu merilu iz člena 5(1)(c).

36. Vendar je treba razlikovati med plačilom dajatve, povezane s prvim vpisom, in plačilom poznejših letnih dajatev. V obravnavanem primeru gre le za letno dajatev. Da bi lahko dajatev opredelili kot davek na registracijo ali katero koli drugo formalnost, povezano z začetkom poslovanja, je tako treba dokazati, da je ta povezana z *ohranitvijo vpisa* družbe in je predpostavka za nadaljnjo pravno sposobnost družbe. V obravnavanem primeru to ni jasno.

37. Komisija in italijanska vlada sta v stališčih k prvemu predlogu za predhodno odločanje poudarili, da letna dajatev trgovinski zbornici ni predpostavka za ohranitev vpisa družbe v poslovni register. Neplačilo dajatve ne vodi niti do izbrisa družbe iz registra niti do izgube pravne osebnosti. Dajatev naj tako ne bi bila predpostavka za nadaljevanje poslovanja družbe.

19 — V opombi 2 navedena sodba Denkavit Internationaal.

20 — Glej v tem smislu tudi sodbo z dne 20. aprila 1993 v združenih zadevah Ponente Carni in Cispadana Costruzioni (C-71/91 in C-178/91, Recueil, str. I-1915, točka 31). Menim, da se je v tej sodbi tudi implicitno domnevalo, da je bila zadevna dajatev namenjena ohranitvi vpisa družbe.

38. Dopolnjeni predlog za predhodno odločanje pa bi bilo mogoče razumeti tako, da je plačilo letne dajatve predpostavka za nadaljnji pravni obstoj kapitalske družbe. Če je tako, bi bila letna dajatev predpostavka za pravno sposobnost družbe in bi spadala na področje uporabe člena 5 Direktive 2008/7, pod pogojem, da se opravi zaradi pravne oblike družbe. Družba Grillo Star je na obravnavi dodala, da v primeru neplačila letne dajatve trgovinske zbornice ne bi izdale nekaterih potrdil, ki jih podjetje potrebuje za poslovanje. Tudi ta potrdila bi lahko bila formalnost, ki je predpostavka za poslovanje družb.

39. Ker glede tega ni natančnejših informacij, o navedenem ni mogoče dokončno presoditi. Razjasnitev navedenega ugovora bi tako morala biti naloga predložitvenega sodišča.

40. Če letna dajatev ni predpostavka za poslovanje družbe, potem že iz tega razloga ne bi bila posredni davek v smislu člena 5(1)(c) Direktive 2008/7. Če pa je predpostavka za poslovanje družbe, bi bila prepovedana le, če bi bila naložena tudi *zaradi pravne oblike* kapitalske družbe. To bom preučila v nadaljevanju.

b) Zavezanost za plačilo zaradi pravne oblike

41. Za razumevanje tega merila je najprej treba pojasniti cilj Direktive 2008/7. Njen cilj je spodbujati prosti pretok kapitala.[21] Prepoved, določeno v členu 5 te direktive, je Sodišče obrazložilo tako, da te dajatve niso obračunane za vložke v družbo, pa so kljub temu obračunane zaradi formalnosti v zvezi s pravno obliko družbe, torej zaradi instrumenta, ki se uporabi za zbiranje kapitala, tako da bi njihova ohranitev lahko tudi ogrozila cilje, ki jim sledi ta direktiva.[22]

i) Sodba Denkavit Internationaal

42. V skladu s cilji Direktive 2008/7 je Sodišče v zadevi Denkavit[23] preverilo prispevek nizozemskemu sodnemu registru, ki ga je bilo treba letno plačati na podlagi vpisa podjetja pri industrijski in trgovinski zbornici, pri čemer je ta vpis hkrati veljal za vpis kapitalske družbe, ki je bila lastnica podjetja. Hkratni vpis kapitalske družbe pri tem ni pomenil zvišanja prispevka trgovinski zbornici.

43. Sodišče je ugotovilo, da nizozemska dajatev ni prepovedani davek v smislu Direktive 2008/7. Odločilno je namreč bilo, da obveznost plačila v skladu z nizozemsko zakonodajo ni nastala z vpisom družbe, ki je lastnica podjetja, ampak z vpisom podjetja samega.[24] Tako se plačilo dajatve ne pobere zaradi pravne oblike družbe kot kapitalske družbe. Nasprotno, šlo naj bi za obremenitev, ki na podlagi njihovega premoženja zadeva vse gospodarske subjekte, ki opravljajo gospodarsko dejavnost.

44. Glede utemeljitve neodvisnosti nizozemske dajatve od pravne oblike družbe je Sodišče izhajalo iz tega, da za obveznost plačila ni bilo odločilno, ali je lastnik podjetja fizična ali pravna oseba, osebna družba ali kapitalska družba. Obveznost plačila osebnih družb in fizičnih oseb je bil dokaz, da obdavčitev ne temelji na pravni obliki kapitalske družbe.

ii) Uporaba teh meril za obravnavani primer

45. V skladu s temi merili je v obravnavanem primeru treba izhajati iz tega, da zadevna dajatev ni zahtevana zaradi pravne oblike kapitalske družbe.

46. Če nezadostne navedbe v predložitvenem sklepu dovoljujejo dokončno stališče, ima italijanska dajatev v glavnem značilnosti nizozemske dajatve. Plačilu te dajatve so zavezana podjetja, ne družbe. Če je z vpisom ali z ohranitvijo vpisa v poslovnem registru pri družbah podana tudi funkcija sodnega registra, s tem pa ni povezano zvišanje dajatve, ustreza to nizozemski ureditvi.

21 — Glej uvodno izjavo 2 Direktive 2008/7.

22 — V opombi 2 navedena sodba Denkavit Internationaal, točka 23.

23 — Navedena v opombi 2.

24 — V opombi 2 navedena sodba Denkavit Internationaal, točka 24.

47. Vse stranke postopka, razen družbe Grillo Star, opozarjajo, da morajo tudi v skladu z italijanskim pravom dajatev za trgovinsko zbornico poravnati ne le kapitalske družbe, ampak tudi osebne družbe. Tako navezna okoliščina dajatve ni pravna oblika družbe, temveč podjetje.

48. V nasprotju z zadevo Denkavit, v kateri je Sodišče lahko podalo argumentacijo, da morajo v skladu z nizozemsko zakonodajo tudi osebne družbe plačevati dajatev in zato kapitalske družbe niso bremenjene zaradi svoje pravne oblike, ta argument v skladu z novo različico Direktive 2008/7 ne bo več učinkovit.

49. Člen 2(2) Direktive 2008/7 za namene te direktive kapitalske družbe izenačuje z drugimi družbami, združenji ali pravnimi osebami, ki poslujejo zaradi pridobivanja dobička. Predhodna Direktiva 69/335[25] je v členu 3(2) vsebovala sicer enako ureditev, vendar je bila predvidena možnost države članice, da drugih družb ne šteje za kapitalske družbe. Osebne družbe se tako niso več smele upoštevati kot primerjalna skupina.

50. V obravnavani zadevi pa to ni pomembno, saj se morajo v skladu s členom 2195 CC v italijanski poslovni register vpisati ne le družbe, ki poslujejo zaradi pridobivanja dobička, ampak tudi fizične osebe kot samostojni podjetniki, in so tako zavezanci za letno plačilo letne dajatve industrijski in trgovinski zbornici. Da so fizične osebe kot samostojni podjetniki zavezanci za plačilo letne dajatve, je tako lahko dokaz, da letna dajatev industrijski in trgovinski zbornici ni vezana na pravno obliko, ampak na podjetje, katerega lastnik je družba.

51. Zadevna dajatev tako načeloma ni prepovedan posredni davek v smislu člena 5(1)(c) Direktive 2008/7.

iii) Dopolnilno vprašanje za predhodno odločanje – obveznost plačila nedelujočih družb

52. Z dopolnilnim predložitvenim sklepom je predložitveno sodišče poudarilo še en vidik italijanske ureditve. Z njim je postavilo vprašanje, ali je to, da se zahteva letna dajatev od družbe, ki ni nikoli opravljala gospodarske dejavnosti, združljivo s členom 5(1)(c) Direktive 2008/7. Tako je navedlo, da družba Grillo Star ni nikoli opravljala gospodarske dejavnosti.

53. Ozadje tega vprašanja je stališče predložitvenega sodišča, da se v primeru, da je bila nedelujoča družba obdavčena, ne more šteti, da je v smislu sodbe Denkavit navezna okoliščina za zadevno dajatev vpis podjetja, in ne družbe. V primeru nedelujoče družbe, pri kateri ne obstaja podjetje, je navezna okoliščina za plačilo pristojbine le družba sama, in ne podjetje. To pa naj ne bi bilo združljivo z Direktivo 2008/7. Bistvo dopolnilnega vprašanja je torej, ali Direktiva 2008/7 zahteva, da je treba nedelujoče družbe izvzeti iz obveznosti plačila letne dajatve.

54. Zdi se, da predložitveno sodišče svojo argumentacijo opira na obrazložitev Sodišča v sodbi Denkavit. Pri preučitvi nizozemskih določb je Sodišče v tem pogledu navedlo, da se obveznost plačila v skladu z nizozemsko zakonodajo ne razteza na „slamnate družbe, torej družbe, ki nimajo sredstev in tako ne opravljajo več nobene dejavnosti“.[26] Glede te navedbe Sodišča je najprej treba ugotoviti, da ne gre za bistven argument sodbe. Tako ga ni mogoče brez pomisleka prenesti na druge zadeve.

55. Dopolnilno vprašanje predložitvenega sodišča glede obveznosti plačila nedelujočih družb je mogoče razumeti tako, da se nanaša na fiktivne družbe, torej družbe, ki ne poslujejo, vendar v nasprotju s slamnatimi družbami razpolagajo s sredstvi. Takšne fiktivne družbe se ne ustanovijo zato, da bi že od začetka opravljale gospodarsko dejavnost, ampak jo začnejo opravljati šele pozneje, na primer po njihovi odsvojitvi. Vprašanje, ali so lahko fiktivne družbe zavezane za plačilo, je prav gotovo zanimivo

25 — Navedena v opombi 4.

26 — V opombi 2 navedena sodba Denkavit Internationaal, točka 29.

vprašanje. Med drugim bi bilo treba pojasniti, kakšen pomen je pravzaprav treba pripisati navedeni izjavi Sodišča, in če je to potrebno, ali bi iz nadaljnje izjave Sodišča v sodbi Denkavit, da „je načeloma cilj vsake ustanovitve družbe poslovanje podjetja“ [27], izhajalo, da zadostuje, da je cilj fiktivne družbe na primer po pridobitvi začeti poslovati.

56. Sicer se strinjam z argumentacijo Komisije, ki v obravnavanem postopku izhaja iz tega, da so bile nedejavne družbe pogosto uporabljene za izogibanje plačilu davkov in pranje denarja in si zato ne bi zaslužile prednostne obravnave. Fiktivne družbe imajo namreč lahko povsem zakonite namene in v okviru tega olajšajo uresničevanje temeljnih svoboščin. Tako je lahko za tujega investitorja ali podjetje lažje ustanoviti podjetje v drugi državi članici tako, da kupi za ta namen ustanovljeno fiktivno družbo ter tako prihrani čas in se izogne morebitnim težavam, ki so povezane z ustanovitvijo in vpisom družbe.

57. To vprašanje obravnavanja nedelujočih družb pa je – kot bom prikazala v nadaljevanju – v obravnavani zadevi hipotetično, zato nanj ni treba odgovoriti, ker družba Grillo Star ni nedelujoča družba v tem smislu.

58. V dopolnilnem sklepu je predložitveno sodišče nenatančno trdilo, da družba Grillo Star ni bila nikoli gospodarsko dejavna. Komisija je tako pravilno izrazila dvome o tem, ali je sploh mogoče, da družba Grillo Star zares ni bila nikoli gospodarsko dejavna. Če bi izhajali iz tega, da je družba na začetku razpolagala s potrebnim ustanovitvenim kapitalom, bi si bilo težko predstavljati, kako bi se lahko družba, ne da bi bila kadar koli gospodarsko dejavna, znašla v stečajnem postopku. Z navedenimi pomisleki se strinjam.

59. Po poizvedovanju na obravnavi je družba Grillo Star priznala, da je bila v določeni obliki dejavna, vendar je bila njena dejavnost omejena na pripravljalne dejavnosti za začetek načrtovane poslovne dejavnosti. Italijanska vlada je dodala, da je družba Grillo Star zaradi načrtovanega odprtja hotela pridobila že nepremičnine in blago.

60. V obravnavani zadevi tako ni treba odgovoriti na vprašanje, ali Direktiva 2008/7 določa, da so nedelujoče družbe izvzete iz plačila letne dajatve, ampak na vprašanje, ali ta direktiva določa, da je treba podjetja, ki opravljajo le pripravljalne dejavnosti, vendar še niso začela načrtovane poslovne dejavnosti, izvzeti iz plačila letne dajatve. Pojasniti je torej treba, ali je tudi pri družbah, ki v tem smislu opravljajo le pripravljalne dejavnosti, navezna okoliščina za plačilo letne dajatve podjetje, in ne družba.

61. Sodišče je v sodbi Denkavit po eni strani s preučitvijo nizozemskih določb, kot že rečeno, poudarilo, da „je načeloma cilj vsake ustanovitve družbe poslovanje podjetja“. Po mnenju Sodišča tako ni odločilno, ali je navezna okoliščina za plačilo dajatve *dejanska* gospodarska dejavnost družbe. Sodišče, nasprotno, meni, da je navezna okoliščina za plačilo dajatve podjetje, in ne družba sama, tudi takrat, kadar je *cilj* družbe pri ustanovitvi poslovanje podjetja.

62. Po navedbah Komisije za italijansko opredelitev izraza podjetja ni odločilna dejanska gospodarska dejavnost, ampak obstoj možnosti opravljanja gospodarske dejavnosti. V tem primeru pa mora prav gotovo zadostovati, da je družba že začela pripravljalne postopke zaradi začetka poslovne dejavnosti in je tako začela izvajati nameravano poslovanje podjetja.

63. Po drugi strani je Sodišče opozorilo, da se opredelitev pojma podjetja glede na člen 5 Direktive 2008/7 določi v skladu z nacionalnim pravom. [28] Zato je tudi zavrnilo ugovor, da dejavnost holdinga, ki je omejena na upravljanje hčerinske družbe, ni poslovna dejavnost v pravem pomenu besede.

27 — V opombi 2 navedena sodba Denkavit Internationaal, točka 29.

28 — Glej v zvezi s predhodno določbo Direktive 69/335, navedene v opombi 4, v opombi 2 navedeno sodbo Denkavit Internationaal, točka 32.

64. V skladu z navedenim ima italijanski zakonodajalec možnost, da pripravljalne dejavnosti šteje za poslovno dejavnost glede na navezno okoliščino za plačilo pristojbine. Tako lahko tudi praktični pomisleki zakonodajalca pripeljejo do tega, da se taka družba šteje za podjetje, saj bi bilo lahko oteženo razlikovanje med pripravljalnimi dejavnostmi in dejavnostjo, ki ustreza poslovnemu namenu, in bi takšno ugotavljanje pomenilo precejšnje upravno breme.

65. Iz teh razlogov ne glede na navedbe družbe Grillo Star na obravnavi ni mogoče sklepati drugače; ob upoštevanju stečajnega postopka in s tem povezane ustavitve gospodarske dejavnosti družbe ni več mogoče šteti za podjetje. Države članice lahko tudi za družbo, ki slabo posluje in zato zmanjša ali ustavi gospodarsko dejavnost, štejejo, da opravlja poslovno dejavnost.

66. Tudi če družba opravlja le pripravljalne dejavnosti zaradi začetka opravljanja načrtovane poslovne dejavnosti, je verjetno, da je navezna okoliščina za plačilo dajatve vpis podjetja, in ne vpis družbe.

67. Ker v skladu z navedenim torej ne gre za prepovedan davek v smislu člena 5(1)(c), presoja dajatev v obliki pristojbin in taks v skladu s členom 6 Direktive 2008/7 ni več pomembna.

V – Predlog

68. Na podlagi navedenega predlagam, naj Sodišče na vprašanja za predhodno odločanje, ki ga je vložilo Tribunale di Cosenza, odgovori:

Člen 5(1)(c) Direktive 2008/7/ES ni v nasprotju z obveznostjo plačila letne dajatve industrijski in trgovinski zbornici, ki ga mora plačati vsako podjetje, vpisano v poslovni register in ki je povezano z vpisom kapitalske družbe zaradi nadaljevanja opravljanja dejavnosti, če je navezna okoliščina za plačilo dajatve vpis podjetja, in ne vpis kapitalske družbe, ki je lastnica podjetja. Države članice lahko za te namene za podjetja štejejo tudi družbe, ki opravljajo le pripravljalne dejavnosti zaradi dejanskega opravljanja poslovne dejavnosti.