Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-ЖА J. КОКОТТ
представено на 12 януари 2012 година[1]

Дело C-443/09

CCIAA di Cosenza
срещу
Grillo Star Srl Fallimento

(Преюдициално запитване, отправено от Tribunale di Cosenza, Sezione fallimentare (Италия)

„Директива 2008/7/ЕО — Косвени данъци върху набирането на капитал — Годишен данък, дължим на местните промишлени и търговски камари“

I – Въведение

1. Настоящото дело дава на Съда възможност като продължение на Решение по дело Denkavit[2] да прецизира своята практика по забранените от Директива 2008/7/ЕО[3] косвени данъци върху капиталовите дружества. Предмет на главното производство е годишен данък, който всички предприятия, вписани в регистъра на предприятията, са длъжни да заплащат на водещите този регистър италиански промишлени и търговски камари.

II – Правна уредба

А– *Право на Съюза*

2. Директива 2008/7 преработва изцяло Директива 69/335/ЕИО[4]. Тъй като в миналото последната неколкократно претърпява съществени изменения, Съветът решава, че тя следва да се преработи за постигане на по-голяма яснота. По същество обаче Директива 2008/7 съответства на предходната директива.

3. Член 5 от Директива 2008/7 е озаглавен „Транзакции, които не подлежат на облагане с косвен данък“ и гласи:

„1. Държавите членки не облагат капиталовите дружества с никакъв вид косвен данък по отношение на следното:

[…]

в) регистрация или всяка друга формалност, която може да се изисква преди започване на стопанска дейност и която капиталовото дружество може да е задължено да изпълни поради правната си форма; […]“.

1 — Език на оригиналния текст: немски.

2 — Решение от 11 юни 1996 г. по дело Denkavit Internationaal и др. (C-2/94, Recueil, стр. I-2827).

3 — Директива 2008/7/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година относно косвените данъци върху набирането на капитал (ОВ L 46, стр. 11, наричана по-нататък „Директива 2008/7“ или „Директива за данъка върху вноски в капитала“).

4 — Директива 69/335/ЕИО на Съвета от 17 юли 1969 година относно косвените данъци върху набирането на капитал (ОВ L 249, стр. 25; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 9).

4. Член 6 от Директива 2008/7 гласи:

„1. Независимо от член 5 държавите членки могат да налагат следните данъци и такси:

[…]

д) данъци под формата на такси или дължими вземания; […]“.

Б– *Национално право*

5. В релевантната за настоящия правен спор редакция на приложимите италиански разпоредби се предвижда следното:

6. Член 2188, параграф 1 от италианския Codice Civile (Граждански процесуален кодекс, по-нататък наричан „CC“) въвежда регистър на предприятията, в който следва да се впишат всички промишлени, търговски и финансови предприятия. Задължението за вписване важи както за еднолични търговци, така и съгласно член 2200 от CC включително за дружества с ограничена отговорност. Те подлежат на вписване и тогава когато не извършват стопанска дейност. На основание член 8 от Закон № 580 от 29 декември 1993 г.[5] регистърът на предприятията се води от промишлените и търговски камари.

7. Министерският съвет с постановление определя сумата, която вписаните в регистъра предприятия следва да заплащат годишно на промишлените и търговски камари. Член 3 от съответното постановление за 2009 г. определя, че годишният данък за предприятия с годишен оборот до 100 000 EUR възлиза на предварително определена сума от 200 EUR. За предприятия, чийто годишен оборот надвишава тази граница, размерът на данъка се определя като процент от оборота.

III – Фактическа обстановка, главно производство и производство пред Съда

8. По отношение на имуществото на италианското дружество Grillo Star Srl[6] е открито производство по несъстоятелност.

9. Запитващата юрисдикция се занимава с установяването на съществуващите задължения на дружеството Grillo Star, намаляващи масата на несъстоятелността. Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura Cosenza (CCIAA) (Търговска, промишлена, занаятчийска и земеделска камара Cosenza[7]) предявява за вписване в списъка на предявените вземания вземане в размер на 200 EUR за годишен данък за 2009 г.[8], който всяко, вписано на основание член 2188 от CC в регистъра на предприятията предприятие, дължи на камарата.

10. Запитващата юрисдикция има съмнения относно съвместимостта на този данък с Директива 2008/7[9] и поради това спира производството, за да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Противоречат ли критериите за определяне на годишния данък, уредени в член 18, буква b) от италианския закон № 580 от 29 декември 1993 г. и определени в параграфи 3, 4, 5 и 6 от същия член, на Директива 2008/7/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година относно косвените данъци върху набирането на капитал, доколкото посоченият данък не може да попадне в приложното поле на дерогацията по член 6, буква д) от същата директива?

5 — Закон относно реорганизацията на промишлените и търговски камари, GURI n°6 от 11 януари 1994 г.

6 — Наричано по-нататък „Grillo Star“ или „Grillo Star в несъстоятелност“.

7 — Наричана по-нататък „CCIAA Cosenza“.

8 — Увеличено с вземането за лихви в размер на 113,39 EUR.

9 — Приложимостта на Директивата спрямо това дружество с ограничена отговорност произтича непосредствено от изброяването на società a responsabilità limitata (дружествата с ограничена отговорност по италианското право) в точка 12 от приложение I към Директива 2008/7.

2) По-специално:

а) Годишният данък, чийто размер се определя въз основа на ресурсите, необходими за осъществяването на услугите, които търговските камари са длъжни да предоставят на цялата национална територия, има ли характера на „данък под формата на такса или дължимо вземане“?

б) Предвиждането на „фонд за равномерно разпределение на данъка“, който има за цел да уеднакви на цялата национална територия осъществяването на всички „административни функции“, предоставени по закон на търговските камари, изключва ли характера на годишния данък на данък под формата на такса или дължимо вземане?

в) Съвместима ли е предоставената на отделните търговски камари възможност да увеличават ставката на годишния данък с до 20 % с оглед на съвместно финансиране на инициативите, имащи за цел увеличаване на производството и подобряване на икономическите условия в техния район на действие, с характера на данък под формата на такса или дължимо вземане?

г) Липсата на обяснение относно способите за определяне на ресурсите, необходими за извършването и актуализирането на вписвания и отбелязвания в регистъра на предприятията от страна на търговските камари, възпрепятства ли установяването на характера на годишния данък като данък под формата на такса или дължимо вземане?

д) Съвместимо ли е определянето на годишния данък като фиксирана сума с характера на годишния данък на данък под формата на такса или дължимо вземане в отсъствие на разпоредби относно проверката в „редовни интервали“ на неговото съответствие на средната стойност на услугата?“.

11. С определение от 13 септември 2010 г. запитващата юрисдикция допълва преюдициалното си запитване със следните два въпроса:

„1) Противоречи ли на Директива 2008/7/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година задължението на капиталово дружество, което не извършва стопанска дейност — и никога не е извършвало такава — тоест не функционира, да заплаща [годишен] данък на камарата?

2) Противоречи ли на Директивата конститутивният характер на вписването в регистъра на учредяващите се предприятия, което съгласно италианската национална правна уредба е задължителна предпоставка за придобиване на правосубектност от капиталовите дружества, а следователно и заплащането на свързания с него годишен данък?“.

12. В производството пред Съда писмени становища са представили Grillo Star, в несъстоятелност, CCIAA Cosenza, Република Австрия, Федерална република Германия и Италианската република, както и Европейската комисия. В съдебното заседание на 20 октомври 2011 г. участие са взели Grillo Star, в несъстоятелност, CCIAA Cosenza, Германия, Италия и Комисията.

IV – От правна страна

А– *Допустимост на преюдициалното запитване*

13. В писмения си отговор на въпроси на Съда към участниците в производството CCIAA Cosenza за първи път посочва, че преюдициалното запитване е недопустимо, тъй като запитващата юрисдикция няма право да отправя преюдициални запитвания. Обстоятелството, че това възражение е направено в такъв късен етап на производството, е без значение, тъй като Съдът проверява служебно дали е налице право да се отправя преюдициално запитване.

14. Главното производство се отнася до установяване на намаляващите масата на несъстоятелността съществуващи задължения на дружеството Grillo Star. CCIAA Cosenza е на мнение, че в производството по несъстоятелност запитващата юрисдикция има единствено надзорна и контролна функция. Не е налице правен спор, тъй като производството не е състезателно.

15. На основание член 267 ДФЕС всички юрисдикции на държавите членки имат право да отправят преюдициални запитвания. Понятието юрисдикция като понятие на правото на Съюза подлежи на самостоятелно тълкуване. Съдът е разработил някои критерии, на базата на които качеството юрисдикция подлежи на цялостна преценка. Те изискват наличието на независим орган, който е законоустановен и постояннодействащ, чиято юрисдикция е задължителна и който в рамките на състезателно производство постановява решения с правораздавателен характер [10].

16. Въз основа на тези критерии Съдът отхвърля преюдициално запитване, отправено от юрисдикции, действащи като административни органи в рамките на охранително производство. В тези производства се отнася например за решение по молба за разрешаване вписването на устав на дадено дружество в търговския регистър [11] или за назначаване от съда на „последващ“ ликвидатор за останалото имущество на заличено от регистъра дружество [12]. Право да отправи преюдициално запитване би имал едва съдът, който ще бъде сезиран с жалба по едно такова дело [13].

17. Във връзка с настоящото дело е без съмнение, че запитващата юрисдикция изпълнява формалните изисквания за юрисдикция на член 267 ДФЕС. Все пак е спорно дали главното производство е състезателно и дали то във всеки случай завършва с решение с правораздавателен характер.

1. Състезателно производство

18. Съдът е установил, че изискването за наличие на състезателно производство не представлява абсолютен критерий [14]. В производство за проверка на възлагането на обществена поръчка е счетено за достатъчно, че участващите в производството са били изслушани от органа, който проверява възлагането на поръчката. В подкрепа на тезата, че критерият за наличие на състезателно производство не следва да се разбира твърде формално, е разнообразието на производствата и процесуалната автономия на държавите членки. В противен случай съществува риск в зависимост от конкретния вид на националното производство при идентични от материалноправна гледна точка спорове да се стигне до произволни резултати при определянето на правото за отправяне на преюдициално запитване.

19. Дори и в настоящото главно производство формално да не са противопоставени две страни като ищец и ответник, какъвто извод би могъл да се направи от уводната част на определението за преюдициално запитване, участниците, синдикът и кредиторите въпреки това очевидно имат възможност както писмено, така и в съдебно заседание да вземат отношение пред запитващата юрисдикция. Като участници в главното производство както CCIAA Cosenza, така и Grillo Star, в несъстоятелност, са можели съответно да вземат участие и в преюдициалното запитване. Следователно критерият за наличие на състезателно производство е изпълнен.

10 — Вж. Решение от 22 декември 2010 г. по дело Koller (C-118/09, Сборник, стр. I-13627, точка 22) и Решение от 14 юни 2011 г. по дело Miles и др. (C-196/09, Сборник, стр. I-5105, точка 37). В промеждутъка от време Съдът изрично се отказва от изискването за спорно или състезателно производство, вж. Решение от 17 май 1994 г. по дело Corsica Ferries (C-18/93, Recueil, стр. I-1783, точка 12), Решение от 19 октомври 1995 г. по дело Job Centre (C-111/94, Recueil, стр. I-3361, точка 9) и Решение от 15 януари 2002 г. по дело Lutz и др. (C-182/00, Recueil, стр. I-547, точка 13).

11 — Решение по дело Job Centre (посочено в бележка под линия 10, точка 9).

12 — Определение от 12 януари 2010 г. по дело Amiraike Berlin (C-497/08, Сборник, стр. I-101, точка 19).

13 — Определение по дело Amiraike Berlin (посочено в бележка под линия 12, точка 20).

14 — Решение от 17 септември 1997 г. по дело Dorsch Consult (C-54/96, Recueil, стр. I-4961, точка 31).

2. Решение с правораздавателен характер

20. По-трудно е да се отговори на въпроса дали запитващата юрисдикция действа единствено в качеството на административен орган, или постановява решение с правораздавателен характер по правен спор.

21. Практиката на Съда не съдържа изрична дефиниция на критерия „решение с правораздавателен характер“. Все пак наред с други критерии Съдът взема предвид дали е постановено решение, което може да има сила на пресъдено нещо [15].

22. CCIAA Cosenza и Grillo Star, в несъстоятелност, излагат в съдебното заседание противоположни становища по въпроса за силата на пресъдено нещо на предстоящото решение на запитващата юрисдикция. CCIAA Cosenza отрича решението на запитващата юрисдикция да има сила на пресъдено нещо, докато Grillo Star твърди, че има, но във всички случаи го определя като „подлежащо на изпълнение“.

23. Независимо от техническия въпрос за силата на пресъдено нещо моето становище е, че все пак е налице решение с правораздавателен характер. Съгласно представените от CCIAA данни, които не са били оспорени, задача на съдията в главното производство е след изслушване на участниците в съдебното заседание да постанови мотивирано решение, с което да установи задълженията на дружеството, подлежащи на приемане в списъка на предявените вземания. Решението има действие спрямо всички кредитори посредством определянето на частта от вземанията, която може да бъде удовлетворена в производството по несъстоятелност. Следователно, след като решението на запитващата юрисдикция относно спорното между участниците от материалноправна гледна точка приемане на предполагаемото вземане за годишен данък в списъка на предявените вземания има задължителни правни последици, то то притежава правораздавателен характер.

24. Комисията посочва впрочем, че въпросът за правораздавателния характер на решение на съда, с което се установява списъкът на предявените вземания, е спорен в италианската литература. Някои автори са на мнение, че тук става въпрос по-скоро за административна дейност, други изявени автори споделят виждането, че установяването на задълженията е типична правораздавателна дейност. И с оглед на неясното квалифициране на производството съгласно националното право Съдът при съмнение следва да изхожда от правото на националната юрисдикция да отправи преюдициално запитване.

25. В заключение бих искала да изложа един прагматичен аргумент във връзка с един друг правен акт, чието тълкуване би било повлияно от отричането на правото на националната юрисдикция да отправи преюдициално запитване в настоящия случай. Регламентът за несъстоятелността [16] съдържа разпоредби относно предявяването на вземания в производството по несъстоятелност. За да е възможно тълкуването на разпоредбите на този регламент от Съда и в рамките на първия етап на производството, изискванията към наличието на право да се отправи преюдициално запитване във връзка със съдебното установяване на вземания от списъка на предявените вземания, не трябва да са твърде високи. Накрая също така от съображения за процесуална икономия би трябвало да се допусне правото да се отправи преюдициално запитване във възможно най-ранен стадий на производството и по този начин да се избегне необходимостта от последващо обжалване, което да отвори пътя за отправяне на преюдициално запитване [17].

15 — Решение по дело Dorsch Consult (посочено в бележка под линия 14, точка 37) и Решение от 30 юни 2005 г. по дело Längst (C-165/03, Recueil, стр. I-5637, точка 26).

16 — Регламент (ЕО) № 1346/2000 на Съвета от 29 май 2000 година относно производството по несъстоятелност (ОВ. L 160, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 19, том 1, стр. 143).

17 — Вж. заключението на генералния адвокат Якобс от 28 октомври 2004 г. по дело Syfait и др. (C-53/03, Recueil, стр. I-4609, точка 45), както и в друга връзка — моето заключение от 18 юли 2007 г. по дело Tedesco (C-175/06, Recueil, стр. I-7929, точка 22) и моето заключение от 2 септември 2010 г. по дело Weryński (C-283/09, Сборник, стр. I-601, точка 16).

26. Следователно Съдът е оправомощен да отговори на поставените преюдициални въпроси.

Б– *Отговор на преюдициалните въпроси*

27. Първите въпроси, поставени от запитващата юрисдикция, засягат въпроса дали годишният данък, дължим на промишлените и търговски камари, има характер на „данък под формата на такса или дължимо вземане“ по смисъла на член 6, параграф 1, буква д) от Директива 2008/7.

28. Преди това следва обаче да се изясни дали изобщо е налице забранен от Директивата косвен данък по смисъла на член 5 от Директива 2008/7. Само при условие че италианският данък представлява такъв косвен данък, се поставя именно следващият въпрос дали той по изключение е допустим като „данък под формата на такса или дължимо вземане“. Причината е, че член 6 въвежда изключение, което се прилага само когато спорният данък попада като косвен данък под някоя от забраните на член 5[18]. И двата допълнителни въпроса на запитващата юрисдикция са насочени към квалификацията на данъка като косвен данък по смисъла на член 5 от Директива 2008/7.

1. Косвени данъци по смисъла на член 5, параграф 1, буква в) от Директива 2008/7

29. В настоящия случай става въпрос за забраната по член 5, параграф 1, буква в) от Директива 2008/7. Съгласно тази забрана държавите членки не могат да облагат с никакъв вид косвен данък регистрацията или всяка друга формалност, която може да се изисква преди започване на стопанска дейност и която капиталовото дружество е задължено да изпълни поради правната си форма. Следователно по-нататък следва да се проверят двата критерия по член 5, параграф 1, буква в), по-специално дали годишният данък: а) представлява косвен данък върху регистрацията или всяка друга формалност; и б) е свързан с правната форма на дружеството.

а) Данъци върху регистрацията или всяка друга формалност

30. Член 5, параграф 1, буква в) забранява облагането с косвени данъци на регистрацията или всяка друга формалност, която може да се изисква преди започване на стопанска дейност от дружеството. Следователно, от една страна, следва да се отнася за регистрация или друга формалност, а от друга, те трябва да предхождат извършването на стопанска дейност. Втората предпоставка не следва да се разбира в чисто времеви план, ето защо няма значение, че във времето регистрацията се извършва преди упражняването на дейността на дружеството. Това условие трябва да се разбира по-скоро в смисъл, че регистрацията или другата формалност е предпоставка за започването на дейността или за правоспособността на дружеството.

31. Въпросът на запитващата юрисдикция се отнася до годишния, периодично повтарящ се данък, който всяко предприятие, вписано в регистъра на предприятията, е длъжно да заплаща на промишлените и търговски камари.

32. Германското правителство с право отбелязва, че поне от първия акт, с който е отправено преюдициалното запитване, не става ясно дали спорният данък изобщо се налага *поради регистрацията* на дружеството. В акта за преюдициално запитване единствено е споменато, че данъкът се дължи от предприятия, които са вписани в регистъра на предприятията. Тази формулировка не дава ясен отговор дали регистрацията в регистъра на предприятията се извършва независимо от заплащането на данъка и към регистъра на предприятията се препраща само с цел определяне на данъчнозадължените лица. Възможно би било също така регистърът на предприятията да действа едновременно като търговски регистър, в който се вписват капиталовите дружества, като по този начин данъкът се явява предпоставка за вписването на дружествата в търговския регистър.

18 — Вж. във връзка с това Решение от 2 декември 1997 г. по дело Fantask и др. (C-188/95, Recueil, стр. I-6783, точка 20) относно разпоредба със същото съдържание от предходната Директива 69/335/ЕИО (посочена в бележка под линия 4).

33. Допълнителният акт за преюдициално запитване обаче изглежда дава яснота, че във всички случаи първоначалният данък, дължим на промишлените и търговски камари, е свързан с регистрацията в регистъра на предприятията и тази регистрация от своя страна е предпоставка за придобиването на правосубектност от страна на дружеството.

34. Следователно италианският данък е съпоставим с нидерландските разпоредби, които са предмет на дело Denkavit Internationaal[19]. В това дело става въпрос за данък, дължим всяка година на основание на регистрацията на дадено предприятие към съответната промишлена и търговска камара, като тази регистрация едновременно представлява регистрация на капиталовото дружество, което е собственик на предприятието. Следователно регистърът на предприятията там действа едновременно и като търговски регистър, както изглежда е и според италианските разпоредби в настоящия случай.

35. В това решение Съдът приема без по-подробно изложение, че нидерландският годишен данък представлява данък върху регистрацията, която се изисква преди започване на дейността. Съдът не проверява изрично дали данъкът е свързан с *поддържането на регистрацията* на дружеството в регистъра и по този начин се явява предпоставка за неговата правоспособност[20]. Той по-специално също така не прави разлика между данък върху първоначалната регистрация и последващите данъци, дължими всяка година. Следователно наличието на първия критерий по член 5, параграф 1, буква в) би трябвало да се потвърди автоматично и в настоящия случай.

36. Все пак трябва да се прави разлика между данък във връзка с първоначалната регистрация и данък, който впоследствие се дължи всяка година. В настоящия случай става въпрос единствено за годишен данък. За да може годишният данък да се квалифицира като данък върху регистрацията или друга формалност, които са свързани с осъществяването на дейност, би следвало да се докаже, че той е свързан с *поддържането на регистрацията* на дружеството и се явява предпоставка за по-нататъшната му правоспособност. В настоящия случай това не е изяснено.

37. Комисията и италианското правителство подчертават в становищата си по първото преюдициално запитване, че годишният данък, дължим на търговските камари, не представлява предпоставка за поддържане на регистрацията на съответното дружество в регистъра на предприятията. Неплащането на данъка не води нито до заличаване на предприятието от регистъра, нито до загуба на правосубектността му. Ето защо данъкът не е предпоставка за продължаване на дейността на дружеството.

38. Допълнението към преюдициалното запитване обаче би могло да се разбира в смисъл, че заплащането на годишния данък е предпоставка за по-нататъшното правно съществуване на съответното капиталово дружество. Ако този извод е правилен, годишният данък би бил предпоставка за правоспособността на дружеството и той би попаднал под разпоредбата на член 5 от Директивата, при условие че се дължи поради правната форма на дружеството. Grillo Star посочва в съдебното заседание във връзка с това, че при неплащане на годишния данък съответните търговски камари отказват да издадат определени удостоверения, необходими на съответното предприятие, за да осъществява търговска дейност. Тези удостоверения също така биха могли да се разглеждат като формалност, която се явява предпоставка за упражняване на дейност от страна на дружеството.

39. При липса на конкретна информация по този въпрос в настоящия случай той не може да бъде преценен окончателно. Ето защо изясняването на отбелязаното противоречие би било задача на запитващата юрисдикция.

19 — Решение по дело Denkavit Internationaal (посочено в бележка под линия 2).

20 — Вж. във връзка с това също така Решение от 20 април 1993 г. по дело Ponente Carni и Cispadana Costruzioni (съединени дела C-71/91 и C-178/91, Recueil, стр. I-1915, точка 31). По мое мнение обаче в това решение също така по подразбиране се приема, че спорният данък служи за поддържане на регистрацията на дружеството.

40. При условие че годишният данък не е предпоставка за започване на дейност от страна на дружеството, дори само по тази причина той не би представлявал косвен данък по смисъла на член 5, параграф 1, буква в) от Директивата. Ако обаче е предпоставка за започване дейност от страна на дружеството, той би бил забранен само ако е наложен и *поради правната форма* на капиталовото дружество. По-долу ще проверя наличието на тази предпоставка.

б) Облагане поради правната форма

41. На първо място е необходимо да се обърне внимание на смисъла и целта на Директивата, за да се разбере същността на този критерий. Тя има за цел да насърчава свободното движение на капитали [21]. Следователно Съдът обосновава съдържащата се в член 5 от Директивата забрана с това, че с изброените в нея данъци се облагат не вноските в капитала като такива, а се дължат поради формалности, свързани с правната форма на дружеството, тоест поради инструмента за набиране на капитал, така че запазването на тези данъци би застрашило преследваните от Директивата цели [22].

i) Решение по дело Denkavit Internationaal

42. Изхождайки от тази цел на Директивата, по дело Denkavit [23] Съдът проверява нидерландската вноска, която се дължи годишно за търговския регистър на основание на регистрация на предприятието в съответната промишлена и търговска камара, като тази регистрация едновременно представлява регистрация на капиталовото дружество, което е собственик на предприятието. Едновременната регистрация на капиталовото дружество не води до увеличаване на вноската към търговската камара.

43. Съдът установява, че нидерландската вноска не е забранен данък по смисъла на Директивата. Решаващо по-скоро е, че задължението за заплащане на вноската според нидерландското право не възниква на основание на регистрацията на дружеството, собственик на предприятието, а на основание на регистрацията на самото предприятие [24]. Следователно вноската не се дължи поради правната форма на дружеството като капиталово дружество. По-скоро става въпрос за тежест, засягаща в зависимост от имуществото им всички икономически субекти, участващи в икономическия живот.

44. С цел да обоснове независимостта на нидерландската вноска от правната форма на дружеството Съдът посочва, че за облагането с нея е без значение дали собственикът на предприятието е физическо или юридическо лице, персонално или капиталово дружество. Задължението за заплащане на вноската от персоналните дружества и физическите лица е доказателство, че облагането не се извършва на базата на правната форма на капиталовото дружество.

ii) Прилагане на тези критерии към настоящия случай

45. На базата на тези критерии в настоящия случай следва да се приеме, че спорният данък не се дължи поради правната форма на капиталовото дружество.

46. Доколкото въз основа на недостатъчните данни, предоставени с акта за преюдициално запитване, може да се направи някакъв заключителен извод, италианският данък по своята същност съответства на характеристиките на нидерландската вноска. С него се облагат предприятия, не дружества. При условие че за дружествата регистрацията или поддържането на регистрацията в регистъра на предприятията изпълнява също така и функцията на регистрация в търговския регистър, като това обаче не води до увеличаване на данъка, италианската уредба съответства на нидерландската.

21 — Вж. само второ съображение от Директива 2008/7.

22 — Вж. Решение по дело Denkavit Internationaal (посочено в бележка под линия 2, точка 23).

23 — Посочено в бележка под линия 2.

24 — Решение по дело Denkavit Internationaal (посочено в бележка под линия 2, точка 24).

47. Всички участници в производството, с изключение на Grillo Star, посочват, че и съгласно италианското право данъкът, дължим на търговската камара, не се дължи само от капиталови, но и от персонални дружества. Следователно данъкът е свързан не с правната форма на дружеството, а с предприятието.

48. За разлика от дело Denkavit, по което Съдът се аргументира с това, че съгласно нидерландското право вноската се дължи и от персонални дружества и по тази причина капиталовите дружества не са обложени с данък поради правната им форма, съгласно новата редакция на Директивата този аргумент не може вече да се използва.

49. Причината е, че член 2, параграф 2 от Директива 2008/7 приравнява за целите на Директивата капиталовите дружества на всяко друго дружество, компания, сдружение или юридическо лице, осъществяващо дейност с цел печалба. Предходната Директива 69/335[25] съдържа идентична разпоредба в член 3, параграф 2, но предвижда и възможност държавата членка да се отклони от приравняването на другите дружества с капиталовите. Така персоналните дружества биха могли да не попадат в тази сравнителна група.

50. В настоящия случай обаче това е без значение, тъй като съгласно член 2195 от CC на вписване в италианския регистър на предприятията, а с това и на облагане с годишния данък към промишлените и търговски камари, подлежат не само дружества, осъществяващи дейност с цел печалба, а също така и физически лица в качеството им на еднолични търговци. Обстоятелството, че физически лица в качеството им на еднолични търговци се облагат с годишния данък, може да служи за доказателство, че годишният данък към промишлените и търговски камари е свързан не с правната форма на дружеството, а с предприятието, чийто собственик е дружеството.

51. Следователно спорният данък по принцип не представлява забранен косвен данък по смисъла на член 5, параграф 1, буква в) от Директивата.

iii) Допълнителен преюдициален въпрос — задължение за заплащане на данък от дружества, които не осъществяват дейност

52. С допълнителния акт за преюдициално запитване запитващата юрисдикция поставя за разглеждане един друг аспект на италианската разпоредба. Така се поставя въпросът дали е съвместимо с член 5, параграф 1, буква в) от Директивата годишният данък да се изисква от дружество, което никога не е извършвало стопанска дейност. Във връзка с това се посочва, че Grillo Star никога не е осъществявало стопанска дейност.

53. Във въпроса се съдържа становището на запитващата юрисдикция, че ако с данък се облага дружество, което не осъществява дейност, не може да се приеме, че свързващият фактор за спорния данък по смисъла на Решение по дело Denkavit е регистрацията на предприятието, а не на дружеството. Свързващият фактор на данъка върху едно дружество, което не осъществява дейност и към което следователно не съществува предприятие, може да бъде единствено самото дружество, а не предприятието. Последното обаче не е съвместимо с Директивата. Следователно същността на допълнителния въпрос е дали Директива 2008/7 изисква дружествата, които не осъществяват дейност, да бъдат изключени от приложното поле на годишния данък.

54. Изглежда, запитващата юрисдикция подкрепя аргументите си с тезата на Съда в Решение по дело Denkavit. При проверката на нидерландските разпоредби Съдът споменава в това отношение, че съгласно нидерландското право задължението за заплащане на данъка не се простира върху „върху дружества, които не разполагат с активи и по тази причина вече не извършват дейност“[26]. Относно тази теза на Съда предварително следва да се отбележи, че в случая не става въпрос за основен аргумент на решението. Следователно не е желателно автоматичното му прехвърляне върху други случаи.

25 — Посочена в бележка под линия 4.

26 — Решение по дело Denkavit Internationaal (посочено в бележка под линия 2, точка 29).

55. Допълнителният въпрос на запитващата юрисдикция относно задължението за заплащане на данъка от дружества, които не осъществяват дейност, би могъл да се разбира в смисъл, че те се отнасят до третирането на „кухи“ дружества, тоест дружества, които не осъществяват дейност, но за разлика от споменатите по дело Denkavit фиктивни дружества, които нямат имущество, тези разполагат с активи. Такива „кухи“ дружества се учредяват с намерението на първо време да не извършват икономическа дейност, а едва на по-късен етап, например след продажбата им, да започнат да осъществяват такава. Дали „кухите“ дружества следва да се облагат с данък, е без съмнение интересен въпрос. Би следвало, наред с другото, да се изясни изобщо какво значение трябва да се придаде на посочената теза на Съда и евентуално дали от другата теза на Съда по дело Denkavit, че „по принцип всяко учредяване на дружество цели функционирането на съответно предприятие“ [27] би следвало, че е достатъчно кухото дружество да цели в някакъв етап, например след продажбата си, да започне да осъществява стопанска дейност.

56. Аз не споделям аргументацията на Комисията, която в настоящия случай се базира на това, че дружествата, които не осъществяват дейност, често се използват за заобикаляне на данъци и пране на пари и следователно не заслужават по-благоприятно третиране. „Кухите“ дружества несъмнено могат да преследват законосъобразни цели и именно по този начин да улесняват и осъществяването на основните свободи. Така за един чуждестранен инвеститор или предприемач може да е по-лесно да създаде предприятие в друга държава членка, в която той да придобие учредено за тази цел „кухо“ дружество и по този начин да избегне загубата на време и възможните трудности, свързани с учредяването и регистрирането на дружество.

57. Въпросът за третирането на дружествата, които не осъществяват дейност, в настоящия случай обаче — както ще изложа по-долу — е хипотетичен и по тази причина на него не следва да се отговаря, тъй като Grillo Star не е дружество, което не осъществява дейност в този смисъл.

58. В допълнителния акт за преюдициално запитване запитващата юрисдикция твърде неточно споменава, че Grillo Star никога не е извършвало стопанска дейност. Във връзка с това Комисията с право изразява съмнение дали изобщо е мислимо Grillo Star в действителност никога не е извършвало стопанска дейност. Ако се приеме, че от самото начало дружеството е разполагало с необходимия начален капитал, трудно можем да си представим как дружество, което никога не е осъществявало стопанска дейност, може да изпадне в несъстоятелност. Аз споделям тези съмнения.

59. На въпрос в съдебното заседание Grillo Star пояснява, че дружеството е извършвало дейност под определена форма, но тази дейност се е ограничавала до подготвителни действия за започване на планираната търговска дейност. Италианското правителство отбелязва във връзка с това, че Grillo Star вече е било придобило недвижими имоти и стоки с оглед започването на хотелиерски бизнес.

60. Следователно в настоящия случай не следва да се отговаря на въпроса дали Директивата изисква дружествата, които не осъществяват дейност, да бъдат изключени от приложното поле на годишния данък, а по-скоро дали Директивата изисква предприятията, които извършват единствено подготвителни действия, но все още не са започнали осъществяването на същинската си планирана търговска дейност, да се изключат от приложното поле на годишния данък. Ето защо следва да се изясни дали свързващият фактор за годишния данък при дружества, които в този смисъл извършват само подготвителна търговска дейност, е предприятието, а не самото дружество.

61. От една страна, във връзка с проверката на нидерландските разпоредби по дело Denkavit Съдът подчертава, както вече беше посочено, че „по принцип всяко учредяване на дружество цели функционирането на съответно предприятие“. Според становището на Съда в случая решаващо е не дали свързващият фактор на данъка е *действителната* стопанска дейност на съответното дружество. По-скоро Съдът приема, че свързващият фактор за данъка и тогава е предприятието, а не самото дружество, когато с учредяването си съответното дружество *цели* функционирането на предприятие.

27 — Решение по дело Denkavit Internationaal (посочено в бележка под линия 2, точка 29).

62. Според твърденията на Комисията италианската дефиниция за предприятие също така не отдава значение на действителната стопанска дейност, а на възможността да се извършва стопанска дейност. Тогава трябва да е напълно достатъчно, ако дадено дружество извършва подготвителни действия във връзка с търговската си дейност и по този начин започва реализирането на планираната дейност на предприятието.

63. От друга страна, Съдът посочва, че дефиницията за предприятие във връзка с член 5 от Директива 2008/7 се определя съгласно националното право [28]. Ето защо той не е уважил възражението, че дейността на холдингово дружество, която се ограничава до управление на дъщерното му дружество, не представлява дейност на предприятие в същинския смисъл на понятието.

64. Следователно и съгласно тази практика италианският законодател има възможност да прецени дали по отношение на свързващия фактор за данъка подготвителните действия следва да се разглеждат като дейност на предприятие. Във връзка с това законодателят може от практически съображения да реши да разглежда такова дружество като предприятие, тъй като би било трудно да се прави разлика между подготвителни действия и действия, свързани с предмета на дейност, и подобни констатации биха довели до значителни административни трудности.

65. По тези причини изводът трябва да е същият по отношение на изложения в съдебното заседание от Grillo Star аргумент, че при всички случаи с оглед на несъстоятелността и свързаното с нея прекратяване на стопанската дейност дружеството не може повече да се разглежда като предприятие. Държавите членки имат възможност да решат и дали дружества, чиято стопанска дейност не е успешна и по тази причина дружествата я намаляват или прекратяват, да бъдат разглеждани като дружества, осъществяващи дейност на предприятие.

66. Следователно е реалистично и когато съответното дружество извършва единствено подготвителни действия във връзка със започването на същинската си планирана търговска дейност, свързващият фактор за данъка да бъде регистрацията на предприятието, а не регистрацията на дружеството.

67. Тъй като в настоящия случай не е налице забранен данък по смисъла на член 5, параграф 1, буква в), проверката дали данъкът е под формата на такса или дължимо вземане съгласно член 6 от Директивата не е необходима.

V – Заключение

68. С оглед на гореизложените съображения предлагам на Съда да отговори на преюдициалните въпроси на Tribunale di Cosenza по следния начин:

„Член 5, параграф 1, буква в) от Директива 2008/7/ЕО допуска годишен данък, който е дължим на промишлените и търговски камари от всяко вписано в регистъра на предприятията предприятие и е свързан с обуславящата по-нататъшното продължаване на дейността регистрация на капиталовото дружество тогава когато свързващият фактор за данъка е регистрацията на предприятието, а не регистрацията на дружеството, собственик на предприятието. Държавите членки могат за тези цели да разглеждат като предприятия и дружества, които извършват единствено подготвителни действия с оглед на същинската си търговска дейност“.

28 — Решение по дело Denkavit Internationaal (посочено в бележка под линия 2, точка 32) относно предходната разпоредба от Директива 69/335 (посочена в бележка под линия 4).