UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

1 päivänä heinäkuuta 2010 *

Asiassa C-35/09,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Corte suprema di cassazione (Italia) on esittänyt 3.12.2008 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 28.1.2009, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Ministero dell'Economia e delle Finanze ja

Agenzia delle Entrate

vastaan

Paolo Speranza,

* Oikeudenkäyntikieli: italia.

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. N. Cunha Rodrigues sekä tuomarit P. Lindh, A. Rosas, U. Lõhmus ja A. Arabadjiev (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: J. Mazák,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 28.1.2010 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Paolo Speranza, edustajinaan avvocato W. Viscardini ja avvocato G. Doná,

– Italian hallitus, asiamiehenään I. Bruni, avustajinaan avvocato dello Stato P. Gentili ja avvocato dello Stato D. Del Gaizo,

– Euroopan komissio, asiamiehinään A. Aresu ja M. Afonso,

kuultuaan julkisasiamiehen 25.3.2010 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee pääoman hankinnasta suoritettavista välillisistä veroista 17.7.1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25), sellaisena kuin se on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY (EYVL L 156, s. 23; jäljempänä direktiivi 69/335), 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan sekä suhteellisuusperiaatteen tulkintaa.

2 Pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Ministero dell'Economia e delle Finanze ja Agenzia delle Entrate (veroviranomainen) ja toisaalta Padovassa (Italia) toimiva notaari Paolo Speranza ja joka koskee Ufficio del Registro di Padovan, Agenzia delle Entraten paikalliselimen, lähettämää maksuunpanopäätöstä sekä Padovassa sijaitsevan LEJA Srl -nimisen yhtiön (jäljempänä LEJA) ja Speranzan solidaarista verovastuuta, joka aiheutuu kyseisen yhtiön pääoman korottamista koskevan päätöksen rekisteröinnistä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin säännöstö

3 Direktiivin 69/335 1 artiklassa säädetään, että ”jäsenvaltiot kantavat pääomayhtiön pääomapanoksista veroa, joka on yhdenmukaistettu 2–9 artiklan mukaisesti ja jota kutsutaan jäljempänä pääoman hankintaveroksi”.

4 Kyseisen direktiivin 3 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan pääomayhtiöiksi katsotaan muun muassa Italian lainsäädännön nojalla perustetut yhtiöt ”società per azioni ’(osakeyhtiö) ja ’società a responsabilità limitata” (rajavastuuyhtiö).

5 Direktiivin 4 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään, että ”pääoman hankintaveroa kannetaan – – pääomayhtiön pääoman korottami[sesta] millaisten tahansa omaisuuserien sijoituksella”.

6 Saman direktiivin 5 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan pääoman hankintavero kannetaan ”pääomayhtiön – – pääoman korottamisen – – osalta kaikenlaisten osakkailta saatujen tai saatavien omaisuuserien tosiasiallisesta arvosta, josta on vähennetty siirretyt velkavastuut ja kustakin pääomapanoksesta yhtiölle aiheutuneet kustannukset; jäsenvaltiot voivat lykätä pääoman hankintaveron kantamista siihen saakka, kun pääomapanokset on sijoitettu”.

7 Direktiivin 69/335 7 artiklan mukaan veronalaisista toimista kannetaan vero, jonka verokanta ei pääasian tosiseikkojen hetkellä voinut ylittää yhtä prosenttia, jos kyseisessä direktiivissä säädetyistä poikkeuksista ei muuta johdu.

Kansallinen säännöstö

8 Rekisteröintimaksuja koskevan kodifikaation (testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), joka on hyväksytty tasavallan presidentin 26.4.1986 antamalla asetuksella nro 131 (GURI nro 99, Supplemento ordinario 30.4.1986; jäljempänä kodifikaatio), 1 §:n, sellaisena kuin sitä sovelletaan tosiseikkojen tapahtuma-ajankohtaan, mukaan "rekisteröintimaksu kannetaan – – toimista, jotka on rekisteröitävä, sekä toimista, jotka vapaaehtoisesti esitetään rekisteröitäviksi".

9 Kodifikaation 2 §:n ja 27 §:n 5 momentin sekä siihen liitetyssä tariffissa I olevan 4 §:n a kohdan 5 alakohdan nojalla pääoman korotukset rekisteröidään, kun ne on vahvistettu, ja niistä kannetaan maksu, joka on määrältään yksi prosentti päätetystä korotuksesta.

10 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin täsmentää, että koska rekisteröintimaksu on oikeustoimista tehdyistä asiakirjoista kannettava vero, maksuvelvollisuuden kannalta merkitystä ei ole sillä, onko pääomanhankinta todella tapahtunut vai ei.

11 Kodifikaation 38 §:n nojalla toimen pätemättömyys tai kumottavuus ei vapauta maksuvelvollisuudesta ja maksu voidaan palauttaa vasta sen jälkeen, kun siviilituomio,

jolla toimi on todettu pätemättömäksi tai kumottu asianosaisista riippumattomasta syystä, on saanut lainvoiman. Näin ollen verotuomioistuin ei voi julistaa toimea pätemättömäksi liitännäisenä toteamuksena, kuten verotuomioistuinten osalta säädetään yleisesti 30.12.1991 annetun lain nro 413 30 §:n mukaisesti hallitukselle annetun valtuutuksen nojalla annetuista verotusmenettelyä koskevista säännöksistä (disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413) 31.12.1992 annetun asetuksen (decreto legislativo) nro 546 (GURI nro 9, Supplemento ordinario 13.1.1993) 2 §:n 3 momentissa.

12 Kodifikaation 57 §:n 1 ja 2 momentin mukaan yhtiö, joka vastaanottaa pääomankorotuksen, ja sitä koskevan asiakirjan laatinut viranomainen ovat solidaarisessa vastuussa maksun suorittamisesta.

13 Corte suprema di cassazionen mukaan notaarilaitoksen organisaatiosta ja notaarien arkistoista 16.2.1913 annetun lain nro 89 (legge n. 89, sull'ordinamento del notariato e degli archivi notarili; GURI nro 55, 7.3.1913) 27 §:stä ilmenee, että notaarilla on velvollisuus pyynnöstä hoitaa notaarin toimia.

14 Kyseisen lain 28 §:n mukaan notaarilla on oikeus kieltäytyä laatimasta häneltä pyydettyä asiakirjaa, "jos osapuolet eivät talleta hänen haltuunsa asiakirjaan liittyvien verojen, palkkioiden ja kulujen summaa".

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15 LEJA:n yhtiökokous päätti 30.7.1993 muuttaa yhtiön osakeyhtiöksi ja korottaa sen yhtiöpääomaa 20 000 000 Italian liirasta (ITL) eli noin 10 329 eurosta 58 400 000 000 ITL:aan eli noin 30 161 083 euroon.

16 Yhtiökokouksen pöytäkirjan laati Speranza notaarin ominaisuudessaan. Pöytäkirjassa todettiin, että yksi LEJA:n osakkaista, Tecnoitalia Srl, merkitsi koko päätetyn pääomankorotuksen ja sijoitti LEJA:han pääomapanoksena Koperin (Slovenia) tuomioistuimen pitämään rekisteriin merkityn Lama dd -nimisen yhtiön 6 244 osaketta. Tribunale di Padovan nimeämä asiantuntija arvioi näiden osakkeiden arvoksi 58 380 000 000 ITL eli noin 30 150 754 euroa.

17 Kun Corte di appello di Venezia oli vahvistanut päätöksen, pääoman korottamista koskevasta päätöksestä kannettiin kyseessä olevassa kansallisessa säännöstössä säädetty suhteellisen verokannan mukainen vero ja Ufficio del Registro di Padova antoi tiedoksi 578 102 000 ITL:n eli noin 298 565 euron määrää koskevan maksuunpanopäätöksen sekä LEJA:lle että notaari Speranzalle.

18 Speranza nosti toimivaltaisessa ensimmäisen oikeusasteen verotuomioistuimessa kyseisestä maksuunpanopäätöksestä kanteen, joka hylättiin. Kyseisen tuomioistuimen tuomiota muutettiin toisessa oikeusasteessa.

19 Ministero dell'Economia e delle Finanze ja Agenzia delle Entrate ovat tehneet kassaatiovalituksen toisen oikeusasteen ratkaisusta vedoten kodifikaation useiden säännösten rikkomiseen ja virheelliseen soveltamiseen.

20 Speranza väittää, ettei kyseistä pääoman korottamista ole tapahtunut, koska Tecnoitalia Srl ei ole kyennyt sijoittamaan Lama dd:n osakkeita, mikä lisäksi johti siihen, että LEJA asetettiin selvitystilaan. Hän väittää myös, että kansallinen lainsäädäntö on direktiivin 69/335 vastainen, koska ensin mainitussa säädetään yhtäältä rekisteröintimaksuja koskevassa säännöstössä esitetystä mahdollisuudesta kantaa vero pääoman korottamista koskevasta päätöksestä, vaikka pääomapanosta ei ole tosiasiallisesti suoritettu, ja toisaalta siitä, että asiakirjan laatinut tai vastaanottanut notaari on solidaarisessa vastuussa.

21 Corte suprema di cassazione katsoo, että kansallisen lainsäädännön perusteella Ministero dell'Economia e delle Finanzen ja Agenzia delle Entraten tekemä valitus tulisi hyväksyä.

22 Corte suprema di cassazione katsoo yhtäältä, että pääasiassa kyseessä oleva rekisteröintimaksu on luokiteltava direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetuksi "pääoman hankintaveroksi", ja toisaalta, että kodifikaatioon liitetyssä tariffissa I olevan 4 §:n a kohdan 5 alakohdassa, luettuna yhdessä sen 38 §:n kanssa, säädetään, että vero kannetaan pelkästä pääoman korottamista koskevasta päätöksestä riippumatta sen täytäntöönpanosta ja pätevyydestä, ja epäilee, ettei kansallinen lainsäädäntö ole direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukainen.

23 Se epäilee samaa myös kodifikaation 57 §:stä, jossa säädetään, että asiakirjan laatinut notaari on solidaarisessa vastuussa veron maksamisesta.

24 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa myös, että vaikka notaarin solidaarista vastuuta olisi pidettävä direktiivin 69/335 mukaisena, notaarin – joka on kyseisen yrityksen ja verohallinnon riidan kannalta ulkopuolinen henkilö – käytettävissä olevat puolustautumiskeinot saattavat olla riittämättömät.

25 Näin ollen Corte suprema di cassazione päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko direktiivin [69/335] 4 artiklan 1 kohdan c alakohtaa, jonka mukaan pääomayhtiön yhtiöpääoman korottaminen millaisten tahansa omaisuuserien sijoittamisella on pääoman hankintaveron alaista, tulkittava siten, että veronalaisia ovat tosiasialliset pääomapanokset eikä pelkkä pääoman korottamista koskeva päätös, joka on jäänyt aineellisesti panematta täytäntöön?

2) Onko direktiivin [69/335] 4 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että vero saadaan kantaa yksinomaan vastaanottavalta yhtiöltä ja ettei sitä saada kantaa asiakirjan itsenäisesti tai osapuolten tahdon mukaisesti laatineelta viranomaiselta?

3) Ovatko Italian lainsäädännössä viranomaiselle annettavat puolustautumiskeinot suhteellisuusperiaatteen mukaisia, kun otetaan huomioon, että [kodifikaation] 38 §:ssä säädetään, ettei pääoman korottamista koskevan päätöksen pätemättömyydellä tai kumottavuudella ole merkitystä ja että maksettu vero voidaan palauttaa vain, jos siviilituomio, jolla toimi on todettu pätemättömäksi tai jolla se on kumottu, on saanut lainvoiman?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Kolmannen kysymyksen tutkittavaksi ottaminen

26 Italian hallitus epäilee unionin tuomioistuimen toimivaltaa vastata kolmanteen kysymykseen, joka koskee suhteellisuusperiaatteen kunnioittamista.

27 Italian hallituksen mukaan unionin tuomioistuinta voidaan pyytää tulkitsemaan EY:n perustamissopimuksesta johtuvan yleisen periaatteen, kuten suhteellisuusperiaatteen, sisältöä ainoastaan asioissa, joissa on kyse useisiin jäsenvaltioihin liittyvistä tilanteista. Pääasian tosiseikat koskevat kuitenkin pelkästään yhden valtion sisäistä tilannetta. Siksi suhteellisuusperiaate ei Italian hallituksen mukaan voi estää pääasiassa kyseessä olevien kansallisten säännösten soveltamista eikä unionin tuomioistuimella ole toimivaltaa lausua asiakysymyksestä.

28 Tässä yhteydessä on riittävää huomauttaa, että unionin oikeusjärjestyksessä tunnustettujen yleisten periaatteiden suojaamisesta johtuvat vaatimukset sitovat myös jäsenvaltioita silloin, kun ne panevat täytäntöön unionin oikeussääntöjä, joten jäsenvaltioiden tulee niin pitkälti kuin mahdollista soveltaa näitä oikeussääntöjä kyseisten vaatimusten mukaisella tavalla, kuten vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee (ks. asia C-540/03, parlamentti v. neuvosto, tuomio 27.6.2006, Kok., s. I-5769, 105 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin viittaa suhteellisuusperiaatteeseen niiden seurausten osalta, jotka johtuvat kodifikaation 38 §:n soveltamisesta pääasian olosuhteisiin. On ilmeistä, että kyseisellä kodifikaatiolla ja erityisesti sen 1, 2, 10, 13, 14, 27, 38 ja 57 §:llä on tarkoitus panna direktiivi 69/335 täytäntöön Italian oikeudessa.

30 Kolmas kysymys otetaan siis tutkittavaksi, koska ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin viittaa suhteellisuusperiaatteeseen yhteydessä, joka koskee Italian tasavallan toteuttamaa direktiivin 69/335 täytäntöönpanoa.

Ensimmäinen ja kolmas kysymys

31 Ensimmäisellä ja kolmannella kysymyksellään, joita on tarkasteltava yhdessä, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan yhtiön pääoman korottamista koskevan päätöksen rekisteröinnistä kannetaan pääoman hankintavero, direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan vastainen ja onko suhteellisuusperiaate esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan se, ettei kyseistä korottamista vastaavaa pääomapanosta ole tosiasiallisesti suoritettu, voidaan osoittaa verotuomioistuimissa vain esittämällä sellainen siviilituomio, joka on saanut lainvoiman ja jolla rekisteröiminen on todettu pätemättömäksi tai kumottu, mistä seuraa, että pääoman hankintavero on joka tapauksessa suoritettava ja se voidaan saada takaisin ainoastaan esittämällä tällainen siviilituomio.

32 Oikeuskäytännön mukaan tapahtuma, jonka vuoksi pääoman hankintavero on maksettava, on todellakin yhtiön pääomaa korottava pääomansijoitus eikä mikään muu toimi tai muodollisuus (asia C-46/04, Aro Tubi Trafilerie, tuomio 30.3.2006, Kok., s. I-3009, 27 kohta).

33 Oikeuskäytännön mukaan direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan c alakohdassa ja 5 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ei kuitenkaan myöskään täsmennetä sitä, milloin pääoman hankintaveron osalta verotettava tapahtuma tapahtuu (asia C-339/99, ESTAG, tuomio 17.10.2002, Kok., s. I-8837, 49 kohta).

34 Koska kyseisen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan a alakohdassa sallitaan pääoman hankintaveron kantaminen osakkaiden suorittamista tai vastaisuudessa suorittamista omaisuuserien sijoituksista sekä veron kantaminen tosiasiallisten sijoitusten tapahtuessa, jäsenvaltiot voivat vaatia kyseisen veron maksamista joko omaisuuserien tosiasiallisen sijoittamisen jälkeen tai samanaikaisesti tai jopa ennen sitä sillä edellytyksellä, että omaisuuserien sijoitus on luonteeltaan varma (ks. vastaavasti em. asia ESTAG, tuomion 50 kohta).

35 Tästä seuraa, että direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan vastaista ei ole se, että jäsenvaltio määrittää yhtiön pääoman korottamista koskevan päätöksen rekisteröimisen hetkeksi, jolloin pääoman hankintaveron osalta verotettava tapahtuma tapahtuu, sillä edellytyksellä, että kyseisen veron kantamisen ja vastaanottavaan yhtiöön tapahtuvan omaisuuserien tosiasiallisen sijoittamisen välinen yhteys säilyy (ks. vastaavasti em. asia ESTAG, tuomion 49 ja 50 kohta).

36 Jos päätöksen tekohetkellä omaisuuseriä ei ole vielä tosiasiallisesti sijoitettu ja jos ei ole varmaa, että pääomapanos tullaan suorittamaan, kyseessä oleva jäsenvaltio ei voi vaatia pääoman hankintaveron maksamista ennen kuin kyseinen pääomapanos on tullut luonteeltaan varmaksi (ks. vastaavasti em. asia ESTAG, tuomion 50 ja 51 kohta).

37 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimelle esitetyistä asiakirjoista ilmenee, että LEJA:n pääoman korottamista koskevan päätöksen rekisteröimisen yhteydessä rekisteröintihakemuksen tueksi esitetyssä asiakirjanäytössä todettiin, että omaisuuserien sijoittaminen oli jo toteutettu tai oli ainakin varmaa.

38 Asiakirjoista ilmenee kuitenkin myös se, että myöhemmin ja ennen kyseisen veron maksamista kävi ilmi, ettei petoksen vuoksi omaisuuseriä ollut tosiasiallisesti sijoitettu rekisteröintihetkellä ja että oli varmaa, ettei sijoitusta toteutettaisi. Näissä olosuhteissa pääoman hankintaveroa ei siis voitu vaatia maksettavaksi, kun otetaan huomioon tämän tuomion 32, 34 ja 37 kohdassa esitetyt toteamukset.

39 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin täsmentää, että kodifikaation 38 §:n mukaan silloin, kun rekisteröitävästä pääomapanoksesta on laadittu asiakirja, pääoman hankintavero on joka tapauksessa suoritettava ja se voidaan saada takaisin vasta, kun verotuomioistuimelle toimitetaan siviilituomio, joka on saanut lainvoiman ja jolla kyseinen toimi on todettu pätemättömäksi tai kumottu.

40 Kun otetaan huomioon tämän tuomion 32, 34 ja 37 kohdassa esitetyt toteamukset ja erityisesti se, että pääoman hankintaveron maksamista ei voida vaatia ennen kuin omaisuuserien myöhempi sijoittaminen on tullut luonteeltaan varmaksi, direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan c alakohtaa ja 5 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että tällainen kansallinen lainsäädäntö on niiden vastainen.

41 Tässä yhteydessä on todettava, että vaikka Italian hallitus väittää oikeutetusti, ettei direktiivi 69/335 koske lainkaan sitä, miten jäsenvaltiot organisoivat verotuomioistuintensa toimivallan sekä niissä nostettaviin kanteisiin sovellettavat menettelyt, vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltion sisäisessä oikeusjärjestyksessä asetettu menettelysääntö ei saa tehdä unionin oikeusjärjestyksessä annettujen oikeuksien käyttämisestä käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa (tehokkuusperiaate) (ks. esim. asia C-542/08, Barth, tuomio 15.4.2010, Kok., s. I-3189, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Tehokkuusvaatimus ilmentää nimittäin jäsenvaltioiden yleistä velvollisuutta varmistaa yksityisille unionin oikeuden perusteella kuuluvien oikeuksien suoja tuomioistuimissa. Vaatimus koskee sekä niiden tuomioistuinten nimeämistä, jotka ovat toimivaltaisia tutkimaan yhteisön oikeuteen perustuvat asiat, että menettelysääntöjen määrittämistä (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-317/08–C-320/08, Alassini ym., tuomio 18.3.2010, Kok., s. I-2213, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Oikeuskäytännön mukaan kaikkia sellaisia tapauksia, joissa on kyse siitä, tekeekö kansallinen menettelysääntö unionin oikeuden soveltamisen mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi, on tarkasteltava ottamalla huomioon mainitun säännön merkitys koko oikeudenkäynnin, sen kulun ja sen erityispiirteiden kannalta eri kansallisissa oikeuselimissä (asia C-40/08, Asturcom Telecomunicaciones, tuomio 6.10.2009, Kok., s. I-9579, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on todennut, että 31.12.1992 annetun asetuksen nro 546 2 §:n 3 momentin mukaisesti verotuomioistuimilla on yleensä toimivalta julistaa toimet pätemättömiksi liitännäisenä toteamuksena. Tällaisen julistamisen seurauksena verovelvolliset voivat vapautua velvollisuudesta maksaa vero, koska verosaatava on lakannut.

45 Pääoman hankintaveron osalta ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee kuitenkin, että verotuomioistuin ei voi julistaa toimea pätemättömäksi liitännäisenä toteamuksena, koska kodifikaation 38 §:n nojalla rekisteröitävän pääomapanoksen toteuttamistoimen pätemättömyys tai kumottavuus ei vapauta verovelvollista kyseisen veron maksuvelvollisuudesta.

46 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tapauksessa kanteella, joka on nostettu Italian verotuomioistuimissa ja jolla pyritään estämään pääoman hankintaveron, jota direktiivin 69/335 mukaisesti ei voida periä, periminen, ei – toisin kuin Italian hallitus väittää – ole minkäänlaista tehokasta vaikutusta, kun taas ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kuvaaman yleisen menettelyllisen asiayhteyden perusteella samankaltaiset muista veroista nostetut kanteet voivat vapauttaa verovelvollisen perusteettoman veron maksuvelvollisuudesta.

47 Näin ollen on todettava, kuten Speranza ja Euroopan komissio aivan oikein väittävät, että kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan se, että yhtiön päättämää pääoman korottamista vastaavaa pääomapanosta ei ole tosiasiallisesti suoritettu, voidaan osoittaa verotuomioistuimissa vain esittämällä siviilituomio, joka on saanut lainvoiman ja jolla rekisteröiminen on todettu pätemättömäksi tai kumottu, mistä seuraa, että pääoman hankintavero on joka tapauksessa suoritettava ja se voidaan saada takaisin ainoastaan esittämällä tällainen siviilituomio, tekee direktiivin 69/335 mukaisten oikeuksien käyttämisestä käytännössä mahdotonta tai ainakin suhteettoman vaikeaa.

48 Edellä esitetyn perusteella ja ilman, että olisi tarpeen tulkita suhteellisuusperiaatetta, ensimmäiseen ja kolmanteen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan c alakohtaa ja 5 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, ettei niiden vastaista ole se, että jäsenvaltio määrittää yhtiön pääoman korottamista koskevan päätöksen rekisteröimisen ajankohdaksi, jolloin pääoman hankintaveron osalta verotettava tapahtuma toteutuu, sillä edellytyksellä, että kyseisen veron kantamisen ja vastaanottavaan yhtiöön toteutettavan omaisuuserien tosiasiallisen sijoittamisen välinen yhteys säilyy. Jos päätöstä tehtäessä omaisuuseriä ei ole vielä tosiasiallisesti sijoitettu ja jos ei ole varmaa, että pääomapanos suoritetaan, kyseessä oleva jäsenvaltio ei voi vaatia pääoman hankintaveron maksamista ennen kuin kyseinen pääomapanos on tullut luonteeltaan varmaksi. Tehokkuusperiaatetta on tulkittava siten, että sen vastainen on kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan se, että yhtiön päättämää pääoman korottamista vastaavaa pääomapanosta ei ole tosiasiallisesti suoritettu, voidaan osoittaa verotuomioistuimissa vain esittämällä sellainen siviilituomio, joka on saanut

lainvoiman ja jolla rekisteröiminen on todettu pätemättömäksi tai kumottu, mistä seuraa, että pääoman hankintavero on joka tapauksessa suoritettava ja se voidaan saada takaisin ainoastaan esittämällä tällainen siviilituomio.

Toinen kysymys

49 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan vastaista se, että pääoman hankintaveron maksuvelvollisuus on paitsi edunsaajana olevalla yhtiöllä myös viranomaisella, joka on laatinut itsenäisesti tai osapuolten tahdon mukaisesti pääoman korottamista koskevan päätöksen.

50 Oikeuskäytännöstä ilmenee, että direktiivin 69/335 sisäisen rakenteen ja systematiikan mukaan pääoman hankintavero kannetaan pääomayhtiöltä, joka vastaanottaa kyseisen pääoman. Tämä on tavallisesti se yhtiö, jolle omaisuuserät tai palvelut tosiasiallisesti siirretään. Tilanne voi olla toinen ainoastaan poikkeuksellisesti, ja tällöin on etsittävä kyseessä olevien omaisuuserien tai palvelujen ”todellinen saaja” (ks. asia C-494/03, Senior Engineering Investments, tuomio 12.1.2006, Kok., s. I-525, 25 kohta).

51 Tästä sisäisestä rakenteesta ja systematiikasta ilmenee myös, etteivät jäsenvaltiot voi myöntää pääoman korotuksen vastaanottavalle yhtiölle vapautusta pääoman hankintaverosta muissa kuin kyseisen direktiivin 6–9 ja 11 artiklassa mainituissa tapauksissa.

52 Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 38, 39 ja 47 kohdassa, direktiivin 69/335 tavoitteena ei kuitenkaan ole yhdenmukaistaa pääoman hankintaveron kantamismenettelyä koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä, joilla pyritään takaamaan verovelvollisen veronmaksuvelvollisuuden täyttäminen sekä yksinkertaistamaan kyseisen veron perimistä.

53 On todettava, että itsenäisesti tai osapuolten tahdon mukaisesti yhtiön pääoman korottamista koskevan päätöksen laatineen viranomaisen solidaarisella vastuulla sekä taataan korotuksen saajana olevan yhtiön veronmaksuvelvollisuuden täyttäminen että yksinkertaistetaan pääoman hankintaveron perimistä.

54 Tästä seuraa, ettei direktiivin 69/335 vastaista ole lähtökohtaisesti se, että jäsenvaltiossa säädetään itsenäisesti tai osapuolten tahdon mukaisesti pääoman korottamista koskevan päätöksen laatineen viranomaisen olevan vastuussa.

55 Kuten tämän tuomion 51 ja 52 kohdasta ilmenee, pääoman hankintavero kannetaan pääomayhtiöltä, joka vastaanottaa kyseisen pääomapanoksen, eivätkä jäsenvaltiot voi myöntää pääoman korotuksen vastaanottavalle yhtiölle vapautusta pääoman hankintaverosta muissa kuin kyseisen direktiivin 6–9 ja 11 artiklassa mainituissa tapauksissa.

56 Pääoman hankintaveron solidaarisen maksuvelvollisuuden asettaminen viranomaiselle ylittäisi sen, mikä on tarpeen tämän tuomion 53 ja 54 kohdassa mainittujen tavoitteiden saavuttamiseksi, jos kyseisellä viranomaisella ei olisi oikeutta nostaa takautumiskannetta pääomapanoksen vastaanottavaa yhtiötä vastaan.

57 Nyt käsiteltävässä asiassa asiakirjoista ilmenee yhtäältä, että 16.2.1913 annetun lain nro 89 28 §:n mukaan notaarilla on oikeus kieltäytyä laatimasta häneltä pyydettyä

asiakirjaa, jos osapuolet eivät talleta hänen haltuunsa asiakirjaan liittyvien verojen, palkkioiden ja kulujen summaa, ja toisaalta, että notaarilla on oikeus nostaa takautumiskanne pääomapanoksen vastaanottavaa yhtiötä vastaan.

58 Edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että direktiiviä 69/335 on tulkittava siten, ettei sen vastaista ole se, että jäsenvaltiossa säädetään itsenäisesti tai osapuolten tahdon mukaisesti pääoman korottamista koskevan päätöksen laatineen viranomaisen olevan solidaarisessa vastuussa, sillä edellytyksellä, että kyseisellä viranomaisella on oikeus nostaa takautumiskanne pääomapanoksen vastaanottavaa yhtiötä vastaan.

Oikeudenkäyntikulut

59 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Pääoman hankinnasta suoritettavista välillisistä veroista 17.7.1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY, 4 artiklan 1 kohdan c alakohtaa ja 5 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, ettei niiden vastaista ole se, että jäsenvaltio määrittää yhtiön pääoman korottamista koskevan päätöksen rekisteröimisen ajankohdaksi, jolloin pääoman

hankintaveron osalta verotettava tapahtuma toteutuu, sillä edellytyksellä, että kyseisen veron kantamisen ja vastaanottavaan yhtiöön toteutettavan omaisuuserien tosiasiallisen sijoittamisen välinen yhteys säilyy. Jos päätöstä tehtäessä omaisuuseriä ei ole vielä tosiasiallisesti sijoitettu ja jos ei ole varmaa, että pääomapanos suoritetaan, kyseessä oleva jäsenvaltio ei voi vaatia pääoman hankintaveron maksamista ennen kuin kyseinen pääomapanos on tullut luonteeltaan varmaksi. Tehokkuusperiaatetta on tulkittava siten, että sen vastainen on kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan se, että yhtiön päättämää pääoman korottamista vastaavaa pääomapanosta ei ole tosiasiallisesti suoritettu, voidaan osoittaa verotuomioistuimissa vain esittämällä sellainen siviilituomio, joka on saanut lainvoiman ja jolla rekisteröiminen on todettu pätemättömäksi tai kumottu, mistä seuraa, että pääoman hankintavero on joka tapauksessa suoritettava ja se voidaan saada takaisin ainoastaan esittämällä tällainen siviilituomio.

2) Direktiiviä 69/335, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 85/303, on tulkittava siten, ettei sen vastaista ole se, että jäsenvaltiossa säädetään itsenäisesti tai osapuolten tahdon mukaisesti pääoman korottamista koskevan päätöksen laatineen viranomaisen olevan solidaarisessa vastuussa, sillä edellytyksellä, että kyseisellä viranomaisella on oikeus nostaa takautumiskanne pääomapanoksen vastaanottavaa yhtiötä vastaan.

Allekirjoitukset