EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

1. juuli 2010 *

Kohtuasjas C-35/09,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Corte suprema di cassazione (Itaalia) 3. detsembri 2008. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 28. jaanuaril 2009, menetluses

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

versus

Paolo Speranza,

* Kohtumenetluse keel: itaalia.

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees J.N. Cunha Rodrigues, kohtunikud P. Lindh, A. Rosas, U. Lõhmus ja A. Arabadjiev (ettekandja),

kohtujurist: J. Mazák,
kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 28. jaanuari 2010. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades märkusi, mille esitasid:

– P. Speranza, esindajad *avvocato* W. Viscardini ja *avvocato* G. Doná,

– Itaalia valitsus, esindaja: I. Bruni, keda abistasid *avvocato dello Stato* P. Gentili ja *avvocato dello Stato* D. Del Gaizo,

– Euroopa Komisjon, esindajad: A. Aresu ja M. Afonso,

olles 25. märtsi 2010. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. juuli 1969. aasta direktiivi 69/335/EMÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta (EÜT L 249, lk 25; ELT eriväljaanne 09/01, lk 11), muudetud nõukogu 10. juuni 1985. aasta direktiiviga 85/303/EMÜ (EÜT L 156, lk 23; ELT eriväljaanne 09/01, lk 122; edaspidi „direktiiv 69/335"), artikli 4 lõike 1 punkti c ja proportsionaalsuse põhimõtte tõlgendamist.

2 Taotlus esitati ministero dell'Economia e delle Finanze ja Agenzia delle Entrate ning Padovas (Itaalia) tegutseva notari P. Speranza vahelise kohtuvaidluse raames, mille ese on Agenzia delle Entrate kohaliku asutuse Ufficio del Registro de Padoue väljastatud arve lõivu tasumiseks ja mis sisaldab Padovas asuva äriühingu LEJA Srl (edaspidi „LEJA") ja P. Speranza solidaarset maksustamist selle äriühingu kapitali suurendamise otsuse registreerimisel.

Õiguslik raamistik

Liidu õigusnormid

3 Direktiivi 69/335 artikkel 1 näeb ette, et „[l]iikmesriigid võtavad kapitaliühingute kapitali sissemaksetelt artiklite 2–9 sätetele vastavalt ühtlustatud maksu, edaspidi kapitalimaks".

4 Direktiivi artikli 3 lõike 1 punkti a kohaselt käsitletakse kapitaliühingutena teiste hulgas Itaalia õigusaktidele vastavaid äriühinguid, nimelt „società per azioni" (aktsiaselts) ja „società a responsabilità limitata" (osaühing).

5 Direktiivi artikli 4 lõike 1 punkt c sätestab, et „kapitalimaksuga [maksustatakse] […] kapitaliühingu kapitali suurendamine mis tahes varalise sissemaksega".

6 Direktiivi artikli 5 lõike 1 punkti a kohaselt maksustatakse kapitalimaksuga „[…] kapitali […] suurendamise puhul: mistahes liikmete poolt sissemakstud või sissemakstava vara tegelikult väärtuselt pärast võetud kohustuste ning sissemaksest äriühingule tulenevate kulude mahaarvamist. Liikmesriigid võivad kapitalimaksu tasumise edasi lükata, kuni sissemaksed on tehtud".

7 Vastavalt direktiivi 69/335 artiklile 7 kuulusid tehingud maksustamisele maksumääraga, mis ei ületanud põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal 1%, välja arvatud samas direktiivis ettenähtud erandid.

Siseriiklikud õigusnormid

8 Vabariigi presidendi 26. aprilli 1986. aasta dekreedi nr 131 (*Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana*, edaspidi „*GURI*", nr 99 regulaarne lisa, 30.4.1986) alusel vastu võetud registreerimislõive käsitlevate õigusnormide tervikteksti (testo unico delle disposizioni concernenti la imposta di registro) põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kehtinud redaktsiooni (edaspidi „tervikteks") artikli 1 kohaselt „tasutakse riigilõivu […] registrikannetelt, mille tegemine on kohustuslik, ja registrikannetelt, mille tegemist taotletakse vabatahtlikult".

9 Tervikteksti artikli 2 ja artikli 27 lõike 5 ning sellele lisatud tasumäärade tabeli I osa artikli 4 punkti a alapunkti 5 kohaselt tuleb registreerida kapitali suurendamise otsused pärast nende heakskiitmist ja need maksustatakse maksumääraga 1% otsustatud suurendamisest.

10 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, et kuna registreerimislõiv kujutab endast tehingult võetavat maksu, siis on maksustamise vaatepunktist tähtsusetu, kas kapitali tegelikult suurendati või mitte.

11 Tervikteksti artikli 38 kohaselt ei vabasta otsuse tühisus või tühistamise võimalus maksu tasumise kohustusest ning maks tagastatakse omakorda üksnes juhul, kui

tsiviilkohtu jõustunud otsusega tunnustatakse otsuse tühisust või see tühistatakse pooltest mitteolenevatel põhjustel. Seega on välistatud, et maksukohus võiks vajadusel tunnustada otsuse tühisust, nagu seda näeb maksukohtute osas üldiselt ette 30. detsembri 1991. aasta seaduse nr 413 artikliga 30 valitsusele antud volituse alusel vastu võetud 31. detsembri 1992. aasta seadusandliku dekreedi nr 546, mis sisaldab sätteid maksumenetluse kohta (disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 delle legge 30 dicembre 1991, n. 413) (*GURI* nr 9 regulaarne lisa, 13.1.1993), artikli 2 lõige 3.

12 Vastavalt tervikteksti artikli 57 lõigetele 1 ja 2 on lisaks äriühingule, mille kapitali suurendati, kohustatud riigilõivu solidaarselt tasuma protokolli koostanud avalik-õigusliku ameti kandja.

13 Corte suprema di cassazione sõnul tuleneb 16. veebruari 1913. aasta notariaadi ja notariaalarhiivi organisatsiooni käsitleva seaduse nr 89 (legge n. 89, sull'ordinamento del notariato e degli archivi notarili) (*GURI* nr 55, 7.3.1913) artiklist 27, et notar on kohustatud teostama oma pädevust, kui seda temalt taotletakse.

14 Nimetatud seaduse artikkel 28 lubab notaril keelduda koostamast mis tahes akti, mida temalt taotletakse, „kui pooled ei deponeeri tema juures aktiga seotud maksusummasid, tasusid ja kulutusi".

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

15 LEJA osanike üldkoosolek otsustas 30. juulil 1993 kujundada see äriühing ümber aktsiaseltsiks, suurendades samas viimase kapitali 20 000 000 Itaalia liirilt, see tähendab umbes 10 329 eurolt, 58 400 000 000 Itaalia liirile, see tähendab umbes 30 161 083 eurole.

16 Nimetatud üldkoosoleku protokoll saadeti notar P. Speranzale. Üldkoosoleku protokollis täpsustatakse, et kogu otsustatud kapitali suurendamist hõlmava sissemakse pidi tegema üks LEJA kahest osanikust, nimelt osaühing Tecnoitalia Srl, kasutades selleks Koperi (Sloveenia) kohtu juures peetavasse registrisse kantud äriühingu Lama dd 6 244 aktsiat. Padova kohtu määratud eksperdi arvamuse kohaselt on nimetatud aktsiate väärtuseks 58 380 000 000 Itaalia liiri, see tähendab umbes 30 150 754 eurot.

17 Pärast otsuse heakskiitmist Corte d'appello di Venezia poolt maksustati kapitali suurendamise otsus asjaomastes siseriiklikes õigusnormides ettenähtud proportsionaalse maksumääraga ja Ufficio del Registro de Padoue tegi LEJA ja notari P. Speranza suhtes maksuotsuse, mille alusel kuulub tasumisele 578 102 000 Itaalia liiri, see tähendab umbes 298 565 eurot.

18 Notar esitas selle maksuotsuse peale pädevale esimese astme maksukohtule kaebuse, kuid seda ei rahuldatud. Nimetatud kohtuotsus tühistati apellatsioonikohtu poolt.

19 Ministero dell'Economia e delle Finanze ja Agenzia delle Entrate esitasid apellatsioonikohtu otsuse peale kassatsioonkaebuse, tuginedes tervikteksti mitme sätte rikkumisele ja väärale kohaldamisele.

20 P. Speranza väidab, et põhikohtuasjas ei toimunud kapitali suurendamist, kuna Tecnoitalia Srl-il ei olnud võimalik Lama dd aktsiaid käsutada ja see oli ka muuhulgas põhjuseks LEJA pankrotile. Ta leiab lisaks, et siseriiklikud õigusnormid on vastuolus direktiiviga 69/335, kuna need näevad esiteks registreerimislõivude osas ette, et kapitali suurendamise otsus maksustatakse hoolimata sellest, et tegelikult jäi sissemakse tegemata ja teiseks nähakse ette asjaomase notari solidaarvastutus.

21 Corte suprema di cassazione leiab, et siseriiklike õigusaktide alusel tuleks ministero dell'Economia e delle Finanze ja Agenzia delle Entrate kassatsioonkaebus rahuldada.

22 Leides, et esiteks tuleb põhikohtuasjas käsitletavat registreerimislõivu kvalifitseerida „kapitalimaksuna" direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 1 punkti c tähenduses ja teiseks näeb tervikteksti lisatud tasumäärade tabeli I osa artikli 4 punkti a alapunkt 5 koosmõjus tervikteksti artikliga 38 ette, et maksu võetakse lihtsalt kapitali suurendamise otsuselt ja seda hoolimata otsuse elluviimisest ega selle kehtivusest, kahtleb Corte suprema di cassazione siseriiklike õigusnormide kooskõlas direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 1 punktiga c.

23 Samu kahtlusi väljendab ta ka tervikteksti artikli 57 kooskõla osas, kuna see näeb ette, et otsuse koostanud notar vastutab solidaarselt maksu tasumise eest.

24 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib ka, et kui notari solidaarvastutust käsitatakse direktiiviga 69/335 kooskõlas olevana, ei pruugi olla piisavad tema kaitsemeetmed, arvestades asjaolu, et ta esineb kõrvalseisva isikuna asjaomase äriühingu ning maksuhalduse vahelises vaidluses.

25 Neil asjaoludel otsustas Corte suprema di cassazione menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi [69/335] artikli 4 lõike 1 punkti c, mille kohaselt maksustatakse kapitalimaksuga kapitaliühingu kapitali suurendamine mis tahes varalise sissemaksega, tuleb tõlgendada nii, et maksu kohaldatakse tegeliku sissemakse suhtes ja mitte lihtsa kapitali suurendamise otsuse suhtes, mida ei ole sisuliselt ellu viidud?

2. Kas direktiivi [69/335] artikli 4 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et maksu tuleb kohaldada üksnes äriühingu suhtes, mille kapitali suurendatakse, ja mitte avalik-õigusliku ameti kandja suhtes, kes kapitali suurendamise akti koostas või kellele see saadeti?

3. Kas igal juhul on proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas kaitsemeetmed, mida pakuvad Itaalia õigusnormid avalik-õigusliku ameti kandjale, arvestades sellega, et [tervikteksti] artikkel 38 näeb ette, et kapitali suurendamise otsuse tühisus või selle tühistamise võimalus ei oma tähtsust ning võimaldab makstud maksu tagastamist vaid tsiviilkohtumenetluse raames tehtud jõustunud kohtuotsuse alusel, milles tunnustatakse kapitali suurendamise otsuse tühisust või see tühistatakse?"

Eelotsuse küsimused

Kolmanda küsimuses vastuvõetavus

26 Itaalia valitsus kahtleb, kas Euroopa Kohtu pädevusse kuulub vastuse andmine kolmandale eelotsuse küsimusele, mis puudutab proportsionaalsuse põhimõtte järgimist.

27 Itaalia valitsuse sõnul on tegemist EÜ asutamislepingust tuleneva üldpõhimõttega ja Euroopa Kohtult on võimalik paluda tõlgendada selle põhimõtte ulatust üksnes nendes kohtuasjades, milles on tegemist piiriüleste asjaoludega. Põhikohtuasja asjaolud puudutavad täielikult siseriiklikku olukorda. Järelikult ei saa proportsionaalsuse põhimõte takistada põhikohtuasjas siseriiklike õigusnormide kohaldamist ja sisulise lahendi tegemine ei ole Euroopa Kohtu pädevuses.

28 Selles osas piisab kui meenutada, et väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et liidu õiguskorras tunnustatud üldpõhimõtete kaitsest tulenevad nõuded on siduvad ka liikmesriikidele, kui nad liidu õigusnorme rakendavad, ja et järelikult on nad kohustatud niipalju kui võimalik neid õigusnorme kohaldama tingimustel, mis neid nõudeid ei eira (vt 27. juuni 2006. aasta otsus kohtuasjas C-540/03: parlament *vs.* nõukogu, EKL 2006, lk I-5769, punkt 105 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Käesolevas asjas viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus proportsionaalsuse põhimõttele seoses nende tagajärgedega, mis tulenevad tervikteksti artikli 38 kohaldamisest põhikohtuasja asjaoludele. Sellest nähtub, et tervikteksti ja eelkõige selle artiklite 1, 2, 10, 13, 14, 27, 38 ja 57 eesmärk on võtta Itaalia õigusesse üle direktiiv 69/335.

30 Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab proportsionaalsuse põhimõttele seoses direktiivi 69/335 rakendamisega Itaalia Vabariigi poolt, on kolmas küsimus järelikult vastuvõetav.

Esimene ja kolmas küsimus

31 Esimese ja kolmanda küsimusega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 1 punktiga c on kooskõlas siseriiklik õigusnorm, mis näeb ette äriühingu kapitali suurendamise otsuse registreerimise maksustamise kapitalimaksuga ja kas proportsionaalsuse põhimõttega on vastuolus siseriiklik õigusnorm, mis piirab võimalust maksukohtutes tõendada, et sellisele kapitali suurendamisele vastav sissemakse jäi tegelikkuses tegemata, kuna jõustunud tsiviilkohtu otsusega tunnustati registreerimise tühisust või see tühistati, kui kapitalimaksu tuleb igal juhul tasuda ja selle tagastamine on võimalik üksnes tsiviilkohtu otsuse alusel.

32 Euroopa Kohus on juba eelnevalt leidnud, et kapitalimaksu puhul seisneb maksustatav teokoosseis äriühingu kapitali suurendavas varalises sissemakses eneses, mitte mis tahes muus tehingus või formaalsuses (30. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-46/04: Aro Tubi Trafilerie, EKL 2006, lk I-3009, punkt 27).

33 Siiski on Euroopa Kohus ka märkinud, et direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 1 punkt c ja artikli 5 lõike 1 punkt a ei täpsusta, millisel hetkel on täidetud kapitalimaksu teokoosseis (17. oktoobri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-339/99: ESTAG, EKL 2002, lk I-8837, punkt 49).

34 Nimelt lubab selle direktiivi artikli 5 lõike 1 punkt a võtta kapitalimaksu osanike või aktsionäride poolt sissemakstud või sissemakstavalt varalt ning liikmesriigid võivad kapitalimaksu tasumise edasi lükata, kuni sissemaksed on tehtud ja nõuda selle maksu tasumist tagantjärele kas pärast tegeliku varalise sissemakse tegemist, kas sellega samaaegselt või pärast sissemakse tegemist, tingimusel, et see on oma olemuselt kindel (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus ESTAG, punkt 50).

35 Eeltoodust järeldub, et direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 1 punktiga c ei ole vastuolus see, kui liikmesriik määratleb äriühingu kapitali suurendamise otsuse registreerimist selle ajahetkena, millal täitub kapitalimaksu teokoosseis, tingimusel, et selle maksu sissenõudmise ja äriühingu kapitali tegeliku varalise sissemakse tegemise vahel on seos (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus ESTAG, punktid 49 ja 50).

36 Nimelt kui selle otsuse alusel ei ole veel tegelikult varalist sissemakset tehtud ja ei ole selge, kas see tehakse, ei saa asjaomane liikmesriik selle kapitalimaksu tasumist nõuda, kuna nimetatud sissemakse ei ole oma olemuselt kindel (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus ESTAG, punktid 50 ja 51).

37 Käesolevas asjas Euroopa Kohtule esitatud toimikust nähtub, et registreerimistaotluse põhjendamiseks esitatud dokumentaalsed tõendid viitavad sellele, et LEJA kapitali suurendamise otsuse registreerimisel oli varaline sissemakse juba tehtud või oli see vähemalt kindel.

38 Siiski nähtub ka toimikust, et hiljem – enne nimetatud maksu tasumist – selgus, et pettuse tõttu ei oldud registreerimise ajal varalist sissemakset tegelikult tehtud ja oli kindel, et seda ei tehtagi. Järelikult ei ole sellistel asjaoludel ja arvestades käesoleva otsuse punktides 32, 34 ja 36 toodud kaalutlusi võimalik nõuda kapitalimaksu tasumist.

39 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, et vastavalt tervikteksti artiklile 38 tuleb pärast sissemakse tegemise otsuse tegemist igal juhul tasuda kapitalimaks ning selle tagastamine on võimalik üksnes juhul, kui maksukohtule on esitatud jõustunud tsiviilkohtu otsus, millega tunnustatakse selle otsuse tühisust.

40 Arvestades käesoleva otsuse punktides 32, 34 ja 36 toodud kaalutlusi ning eelkõige asjaolu, et kapitalimaksu tasumist saab nõuda üksnes juhul, kui hilisem varaline sissemakse on olemuselt kindel, tuleb direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 1 punkti c ja artikli 5 lõike 1 punkti a tõlgendada nii, et nimetatud siseriiklikud õigusnormid on nende sätetega vastuolus.

41 Kuigi Itaalia valitsus väidab selles osas õigesti, et direktiiv 69/335 ei puuduta mingil viisil seda, kuidas liikmesriigid korraldavad oma maksukohtute pädevuste ülesehitust ja neile esitatud kaebustele kohaldatavat menetlust, on siiski selge, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei tohi liikmesriigi siseriiklikus õiguskorras ette nähtud menetlusnorm muuta liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks (tõhususe põhimõte) (vt eelkõige 15. aprilli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-542/08: Barth, EKL 2010, lk I-3189, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Tõhususe nõue väljendab liikmesriikide üldist kohustust tagada isikutele liidu õigusest tulenevate õiguste kohtulik kaitse. See nõue kehtib nii sellele õigusele tuginevate hagide läbivaatamiseks pädevate kohtute kui ka menetlusnormide määratlemise osas (vt selle kohta 18. märtsi 2010. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-317/08–C-320/08, EKL 2010, lk I-2213, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).

43 Euroopa Kohus on täpsustanud, et iga juhtumit, mille puhul kerkib küsimus, kas mingi siseriiklik menetlusnorm muudab liidu õiguse kohaldamise praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks, tuleb analüüsida, võttes arvesse selle sätte asukohta menetluses tervikuna, menetluse kulgu ja eripära erinevates liikmesriigi ametiasutustes (6. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-40/08: Asturcom Telecomunicaciones, EKL 2009, lk I-9579, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

44 Käesolevas asjas on eelotsusetaotluse esitanud kohus märkinud, et vastavalt 31. detsembri 1992. aasta seadusandliku dekreedi nr 546 artikli 2 lõikele 3 on maksukohtutel üldine pädevus tunnustada vajadusel otsuste tühisust. Tundub, et sellise tunnustamise tagajärjel võivad maksukohustuslased vabaneda maksu tasumisest, kuna seda maksu ei ole võimalik enam kohtu kaudu sisse nõuda.

45 Kapitalimaksu osas tuleneb eelotsusetaotlusest siiski, et välistatud on see, et maksukohus võib vajadusel tunnustada otsuse tühisust, kuna otsuse, mille alusel sissemakse registreeritakse, tühisus või tühistamise võimalus ei vabasta maksukohustuslast tervikteksti artikli 38 alusel asjaomase maksu tasumise kohustusest.

46 Eeltoodust järeldub, et sellisel juhul nagu põhikohtuasjas puudub vastupidi Itaalia valitsuse väidetele Itaalia maksukohtule esitatud kaebusel, mille eesmärk on vältida sellise kapitalimaksu sissenõudmist, mida ei saa kooskõlas direktiiviga 69/335 kohtu kaudu sisse nõuda, igasugune kasulik mõju, kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt esile toodud üldises menetlusõiguse kontekstis võivad teiste maksudega seoses esitatud sarnased kaebused vabastada maksukohustuslase maksu tasumise kohustusest.

47 Seega tuleb asuda seisukohale, nagu seda leiavad õigesti ka P. Speranza ja Euroopa Komisjon, et siseriiklikud õigusnormid, mis piiravad maksukohtutes kapitali suurendamise sissemakse tegelikult tegemata jätmise kohta esitatavad tõendid jõustunud tsiviilkohtu otsusega, millega tunnustatakse registreerimise tühisust või see tühistatakse, nii et kapitalimaksu tuleb igal juhul tasuda ja selle tagastamine on võimalik üksnes tsiviilkohtu otsuse alusel, muudavad direktiiviga 69/335 antud õiguste kasutamise praktiliselt võimatuks või vähemalt ülemäära raskeks.

48 Eeltoodust tulenevalt ja ilma et oleks vaja analüüsida proportsionaalsuse põhimõtet, tuleb esimesele ja kolmandale küsimusele vastata, et direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 1 punkti c ja artikli 5 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus see, kui liikmesriik määratleb äriühingu kapitali suurendamise otsuse registreerimist selle ajahetkena, millal täitub kapitalimaksu teokoosseis, tingimusel, et selle maksu sissenõudmise ja äriühingu kapitali tegeliku varalise sissemakse tegemise vahel on seos. Kui selle otsuse tegemise hetkel ei ole varalist sissemakset tegelikult veel tehtud ja ei ole selge, kas see tehakse, ei saa asjaomane liikmesriik selle kapitalimaksu tasumist nõuda, kuna nimetatud sissemakse ei ole oma olemuselt kindel. Tõhususe põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis piiravad maksukohtutes selle kohta esitatavad tõendid, et äriühingu otsustatud kapitali suurendamise sissemakse jäi tegelikkuses tegemata, jõustunud tsiviilkohtu

otsusega, millega tunnustatakse registreerimise tühisust või see tühistatakse, nii et kapitalimaksu tuleb igal juhul tasuda ja selle tagastamine on võimalik üksnes tsiviilkohtu otsuse alusel.

Teine küsimus

49 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 1 punktiga c on kooskõlas see, et kapitalimaksu peab lisaks äriühingule, mille kapitali suurendati, tasuma avalik-õigusliku ameti kandja, kes on aktsiakapitali suurendamise otsuse koostanud või selle vastu võtnud.

50 Kohtupraktikast nähtub, et direktiivi 69/335 ülesehituse ja süsteemi kohaselt võetakse kapitalimaksu kapitaliühingult, millesse asjaomane sissemakse tehti. See on tavaliselt äriühing, millele vahendid või teenused füüsiliselt üle antakse. Üksnes erandkorras võib olukord olla erinev ning tuleb otsida asjaomaste vahendite või teenuste „tegelikku saajat" (12. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-494/03: Senior Engineering Investments, EKL 2006, lk I-525, punkt 25).

51 Nimetatud direktiivi ülesehitusest ja süsteemist nähtub muu seas ka, et liikmesriigid ei tohi vabastada äriühingut, mille kapitali suurendati, kapitalimaksust muudel kui selle direktiivi artiklites 6–9 ja 11 ette nähtud juhtudel.

52 Kuid nagu märkis ka kohtujurist oma ettepaneku punktides 38, 39 ja 47, ei ole direktiivi 69/335 eesmärk ühtlustada kapitalimaksu sissenõudmise eeskirju, mille eesmärk on tagada maksukohustuse täitmine võlgniku poolt ja lihtsustada selle maksu võtmist.

53 Tuleb asuda seisukohale, et avalik-õigusliku ameti kandja, kes on kapitali suurendamise otsuse koostanud või selle vastu võtnud, solidaarvastutus kujutab endast seega tagatist, et äriühing, mille kapitali suurendati, täidaks enda maksukohustust, ja lihtsustab sellega kapitalimaksuga maksustamist.

54 Järelikult ei ole direktiiviga 69/335 põhimõtteliselt vastuolus see, et liikmesriik näeb ette kapitali suurendamise otsuse koostanud või selle vastu võtnud avalik-õigusliku ameti kandja vastutuse.

55 Nagu nähtub käesoleva otsuse punktidest 51 ja 52, võetakse kapitalimaksu kapitaliühingult, millesse asjaomane sissemakse tehti ja liikmesriigid ei tohi vabastada kapitalimaksust äriühingut, mille kapitali suurendati, muudel kui selle direktiivi artiklites 6–9 ja 11 ette nähtud juhtudel.

56 Avalik-õigusliku ameti kandjale solidaarkohustusena kapitalimaksu tasumise kohustuse panemine läheb kaugemale sellest, mis on vajalik käesoleva otsuse punktides 53 ja 54 nimetatud eesmärkide täitmiseks, kui sellel avalik-õigusliku ameti kandjal puudub võimalus esitada regressihagi äriühingu vastu, mille kapitali suurendati.

57 Käesolevas asjas nähtub toimiku materjalidest esiteks, et 16. veebruari 1913. aasta seaduse nr 89 artikkel 28 lubab notaril keelduda koostamast mis tahes akti, mida temalt taotletakse, kui pooled ei deponeeri tema juures aktiga seotud maksusummasid,

tasusid ja kulutusi ning teiseks on notaril õigus esitada regressihagi äriühingu vastu, mille kapitali suurendati.

58 Eelnevat arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et direktiivi 69/335 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus see, kui liikmesriik näeb ette kapitali suurendamise otsuse koostanud või selle vastu võtnud avalik-õigusliku ameti kandja solidaarvastutuse, tingimusel, et sellel avalik-õigusliku ameti kandjal on õigus esitada regressihagi äriühingu vastu, mille kapitali suurendati.

Kohtukulud

59 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

1. Nõukogu 17. juuli 1969. aasta direktiivi 69/335/EMÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta, muudetud nõukogu 10. juuni 1985. aasta direktiiviga 85/303/EMÜ, artikli 4 lõike 1 punkti c ja artikli 5 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus see, kui liikmesriik määratleb

äriühingu kapitali suurendamise otsuse registreerimist selle ajahetkena, millal täitub kapitalimaksu teokoosseis, tingimusel, et selle maksu sissenõudmise ja äriühingu kapitali tegeliku varalise sissemakse tegemise vahel on seos. Kui selle otsuse tegemise hetkel ei ole varalist sissemakset tegelikult veel tehtud ja ei ole selge, kas see tehakse, ei saa asjaomane liikmesriik selle kapitalimaksu tasumist nõuda, kuna nimetatud sissemakse ei ole oma olemuselt kindel. Tõhususe põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis piiravad maksukohtutes selle kohta esitatavad tõendid, et äriühingu otsustatud kapitali suurendamise sissemakse jäi tegelikkuses tegemata, jõustunud tsiviilkohtu otsusega, millega tunnustatakse registreerimise tühisust või see tühistatakse, nii et kapitalimaksu tuleb igal juhul tasuda ja selle tagastamine on võimalik üksnes tsiviilkohtu otsuse alusel.

2. **Direktiiviga 85/303 muudetud direktiivi 69/335 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus see, kui liikmesriik näeb ette kapitali suurendamise otsuse koostanud või selle vastu võtnud avalik-õigusliku ameti kandja solidaarvastutuse, tingimusel, et sellel avalik-õigusliku ameti kandjal on õigus esitada regressihagi äriühingu vastu, mille kapitali suurendati.**

Allkirjad