JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
12 päivänä tammikuuta 2012 [1]

Asia C-443/09

CCIAA di Cosenza
vastaan
Grillo Star Srl Fallimento

(Tribunale di Cosenza, Sezione fallimentaren (Italia) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Direktiivi 2008/7/EY — Pääoman hankinnasta suoritettavat välilliset verot — Paikallisten teollisuus- ja kauppakamarien vuosimaksu

I Johdanto

1. Nyt käsiteltävä asia antaa unionin tuomioistuimelle tilaisuuden täsmentää asiassa Denkavit Internationaal ym. antamaansa tuomioon [2] liittyvää oikeuskäytäntöään direktiivissä 2008/7/EY [3] kiellettyjen pääomayhtiöiltä kannettavien välillisten verojen osalta. Pääasian oikeudenkäynnin kohteena on Italian teollisuus- ja kauppakamarien vuosimaksu, joka kaikkien sellaisten yritysten on suoritettava, jotka on kirjattu tämän kamarin ylläpitämään yritysrekisteriin.

II Asiaa koskeva lainsäädäntö

A *Unionin oikeus*

2. Direktiivillä 2008/7 laadittiin uudelleen direktiivi 69/335/ETY. [4] Koska tätä direktiiviä oli aikaisemmin muutettu huomattavasti useaan kertaan, neuvosto päätti selvyyden vuoksi laatia sen uudelleen. Uusi direktiivi vastaa kuitenkin pääosin aikaisempaa direktiiviä.

3. Direktiivin 2008/7 5 artiklan otsikkona on ”Liiketoimet, joista ei kanneta välillisiä veroja”, ja siinä säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot eivät saa kantaa pääomayhtiöiltä mitään välillistä veroa seuraavista:

– –

c) ennen liiketoiminnan aloittamista tehtävä rekisteröinti tai muu muodollisuus, jota pääomayhtiöltä voidaan edellyttää sen oikeudellisen muodon vuoksi; – –.”

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

2 — Asia C-2/94, Denkavit Internationaal ym., tuomio 11.6.1996 (Kok., s. I-2827).

3 — Pääoman hankinnasta suoritettavista välillisistä veroista 12.2.2008 annettu neuvoston direktiivi 2008/7/EY (EUVL L 46, s. 11; jäljempänä direktiivi 2008/7 tai yhtiöverodirektiivi).

4 — Pääoman hankinnasta suoritettavista välillisistä veroista 17.7.1969 annettu neuvoston direktiivi 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25).

4. Direktiivin 2008/7 6 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Sen estämättä, mitä 5 artiklassa säädetään, jäsenvaltiot voivat kantaa seuraavia veroja:

– –

e) palkkioiden ja korvausten muodossa kannettavat verot; – –.”

B *Kansallinen lainsäädäntö*

5. Sovellettavissa Italian säännöksissä, siinä muodossa kuin niitä sovelletaan nyt käsiteltävään asiaan, säädettiin seuraavaa:

6. Italian siviililain (Codice Civile, jäljempänä CC) 2188 §:n 1 momentilla on otettu käyttöön yritysrekisteri, johon kaikkien teollisuus-, kauppa- ja rahoitusyritysten on rekisteröidyttävä. Rekisteröitymisvelvoite koskee sekä yksittäistä elinkeinonharjoittajaa että CC:n 2200 §:n nojalla myös mm. rajavastuuyhtiöitä. Tämä koskee myös niitä tilanteita, joissa ne eivät harjoita liiketoimintaa. Yritysrekisteriä pitävät 29.12.1993 annetun lain nro 580[5] 8 §:n nojalla teollisuus- ja kauppakamarit.

7. Summa, joka yritysrekisteriin kirjattujen yritysten on vuosittain maksettava teollisuus- ja kauppakamareille, vahvistetaan ministeriön asetuksella. Vuoden 2009 asetuksen 3 §:stä ilmenee, että kiinteä vuosimaksu yrityksille, joiden vuotuinen liikevaihto oli enintään 100 000 euroa, oli 200 euroa. Yrityksille, joiden vuotuinen liikevaihto on tätä suurempi, maksun suuruus vahvistetaan prosenttiosuutena liikevaihdosta.

III Tosiseikat, pääasian oikeudenkäynti ja asian käsittely unionin tuomioistuimessa

8. Italialaisen yhtiön Grillo Star Srl:n[6] omaisuuden osalta aloitettiin konkurssimenettely.

9. Kansallinen tuomioistuin käsittelee Grillo Star -yhtiön konkurssipesän vastuulle vahvistettavia sitoumuksia. Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura Cosenza (CCIAA, Cosenzan kauppa-, teollisuus-, käsityö- ja maatalouskamari)[7] ilmoitti pesäluetteloon vuoden 2009 vuosimaksuna 200 euron summan,[8] joka jokaisen yritysrekisteriin CC:n 2188 §:n nojalla kirjatun yrityksen piti maksaa kamarille.

10. Kansallinen tuomioistuin epäilee tämän maksun yhteensopivuutta direktiivin 2008/7 kanssa,[9] joten se on lykännyt asian käsittelyä esittääkseen unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”Ovatko [lain nro 580/1993] 18 §:n b kohdassa tarkoitetun vuosimaksun määrittämistä koskevat edellytykset, sellaisina kuin ne määritellään saman pykälän 3, 4, 5 ja 6 momentissa, ristiriidassa [direktiivin 2008/7] kanssa siltä osin kuin vuosimaksu ei voi kuulua kyseisen direktiivin 6 artiklan [1 kohdan] e alakohdassa tarkoitetun poikkeuksen piiriin? Erityisesti tiedustellaan seuraavaa:

a) Kannetaanko sellainen vuosimaksu, jonka määrittämisen perusteena on tarve niiden palveluiden suorittamiseen, joita kauppakamarijärjestelmän on tarjottava koko Italian alueella, ’palkkion ja korvauksen muodossa’?

5 — Teollisuus- ja kauppakamarien uudelleenjärjestelystä annettu laki (GURI nro 6, 11.1.1994).

6 — Jäljempänä Grillo Star tai Grillo Starin konkurssipesä.

7 — Jäljempänä CCIAA Cosenza.

8 — 113,39 euron suuruisine korkoineen.

9 — Direktiivin sovellettavuus tähän rajavastuuyhtiöön ilmenee välittömästi siitä, että società a responsabilità limitata on mainittu direktiivin 2008/7 liitteessä I olevassa 12 kohdassa.

b) Merkitseekö säännös tasausrahastosta, jonka tarkoituksena on kaikkien kauppakamareille lain nojalla annettujen hallintotehtävien toteuttaminen tasapuolisesti koko Italian alueella, sitä, että vuosimaksua ei kanneta palkkioiden ja korvausten muodossa?

c) Onko yksittäisille kauppakamareille annettu mahdollisuus korottaa vuosimaksua enintään 20 prosenttia sellaisten aloitteiden rahoitukseksi, joiden tavoitteena on tuotannon kasvu ja taloudellisten toimintaedellytysten parantaminen niiden toimialueella, yhteensopiva sen kanssa, että vuosimaksua voidaan pitää palkkioiden ja korvausten muodossa kannettuna?

d) Onko se, että ei ole määritetty keinoja, joilla yksilöidään tappiot, jotka liittyvät siihen, että kauppakamarit tekevät merkintöjä yritysrekisteriin ja pitävät niitä ajan tasalla, esteenä sille, että vuosimaksun todetaan olevan palkkioiden ja korvausten muodossa kannettu?

e) Estääkö se, että vuosimaksu vahvistetaan kaavamaisesti ja ettei ole olemassa säännöksiä, jotka koskevat sen tarkastamista säännöllisin väliajoin, että maksun suuruus vastaa palvelujen keskimääräisiä kustannuksia, pitämästä vuosimaksua palkkioiden ja korvausten muodossa kannettuna?”

11. Kansallinen tuomioistuin täydensi 13.9.2010 tekemällään välipäätöksellä ennakkoratkaisupyyntöä seuraavilla kahdella kysymyksellä:

”1) Onko sellaisen pääomayhtiön, joka ei harjoita eikä ole koskaan harjoittanut mitään liiketoimintaa ja joka näin ollen on passiivinen, velvollisuus maksaa [vuosimaksua] ristiriidassa [direktiivin 2008/7] kanssa?

2) Onko se, että kaupparekisteriin merkitseminen – joka Italian oikeusjärjestyksen mukaan on välttämätön edellytys sille, että pääomayhtiö saa oikeushenkilöllisyyden – on konstitutiivinen toimi, ja siihen liittyvän vuosimaksun maksaminen ristiriidassa [direktiivin 2008/7] kanssa?”

12. Unionin tuomioistuimen oikeudenkäynnissä ovat kirjallisia huomautuksiaan esittäneet Grillo Starin konkurssipesä, CCIAA Cosenza, Itävalta, Saksa ja Italia sekä Euroopan komissio. Grillo Starin konkurssipesä, CCIAA Cosenza, Saksa, Italia ja komissio osallistuivat 20.10.2011 pidettyyn suulliseen käsittelyyn.

IV Oikeudellinen arviointi

A *Ennakkoratkaisupyynnön tutkimisedellytysten täyttyminen*

13. CCIAA Cosenza esitti unionin tuomioistuimen oikeudenkäynnin osapuolille esittämiin kysymyksiin antamassaan kirjallisessa vastauksessa ensi kertaa, että ennakkoratkaisupyyntö pitäisi jättää tutkimatta, koska kansallisella tuomioistuimella ei ole oikeutta esittää ennakkoratkaisupyyntöä. Sillä, että tämä väite esitettiin näin myöhäisessä oikeudenkäynnin vaiheessa, ei ole merkitystä, koska oikeus ennakkoratkaisupyynnön esittämiseen on tutkittava viran puolesta.

14. Pääasian oikeudenkäynti koskee niiden sitoumusten toteamista, jotka on vahvistettava Grillo Star -yhtiön konkurssipesän vastuulle kuuluviksi. CCIAA Cosenza katsoo, että ennakkoratkaisupyynnön esittäneellä tuomioistuimella on konkurssimenettelyssä vain valvonta- ja tarkastustehtävä. Mitään oikeusriitaa ei ole vireillä, koska ratkaisua ei anneta kontradiktorisessa menettelyssä.

15. SEUT 267 artiklan mukaan jäsenvaltioiden kaikilla tuomioistuimilla on oikeus esittää ennakkoratkaisupyyntö. Tuomioistuimen käsite on määriteltävä itsenäisesti unionin oikeudessa. Unionin tuomioistuin on kehittänyt useita perusteita, joiden mukaan on arvioitava kokonaisuutena, onko kyseessä tuomioistuin. Näitä ovat muun muassa toimielimen riippumattomuus ja lakisääteisyys, pysyvyys ja tuomiovallan pakottavuus sekä menettelyn kontradiktorisuus ja ratkaisun antaminen tuomiovaltaa käyttäen. [10]

10 — Ks. viimeksi asia C-118/09, Koller, tuomio 22.12.2010 (Kok., s. I-13627, 22 kohta) ja asia C-196/09, Miles ym., tuomio 14.6.2011 (Kok., s. I-5105, 37 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin oli aikaisemmin nimenomaisesti luopunut riitaista asiaa tai kontradiktorista menettelyä koskevasta vaatimuksesta; ks. asia C-18/93, Corsica Ferries, tuomio 17.5.1994 (Kok., s. I-1783, 12 kohta); asia C-111/94, Job Centre, tuomio 19.10.1995 (Kok., s. I-3361, 9 kohta) ja asia C-182/00, Lutz ym., tuomio 15.1.2002 (Kok., s. I-547, 13 kohta).

16. Unionin tuomioistuin on jättänyt näiden edellytysten perusteella tutkimatta ennakkoratkaisupyyntöjä, joita hallintoviranomaisina toimivat tuomioistuimet ovat esittäneet vapaaehtoisen tuomiovallan perusteella. Siinä yhteydessä kyseessä on ollut esimerkiksi päätös yhtiön perustamisasiakirjan hyväksymistä koskevasta hakemuksesta yhtiön rekisteröimiseksi kaupparekisteriin [11] tai rekisteristä poistetun yhtiön jäljelle jääneen omaisuuden selvitysmiehen nimeämisestä tuomioistuimessa. [12] Oikeus ennakkoratkaisupyynnön esittämiseen on vasta tuomioistuimella, joka käsittelee tällaisessa asiassa tehdyn valituksen. [13]

17. Tässä tilanteessa on kiistatonta, että ennakkoratkaisupyynnön esittänyt viranomainen täyttää SEUT 267 artiklassa tuomioistuimelle asetetut muodolliset vaatimukset. On kuitenkin pohdittava, onko pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä kontradiktorinen menettely ja annetaanko oikeudenkäynnissä joka tapauksessa ratkaisu tuomiovaltaa käyttäen.

1. Kontradiktorinen menettely

18. Unionin tuomioistuin on todennut, että kontradiktorista menettelyä koskeva vaatimus ei ole ehdoton edellytys. [14] Se on pitänyt yhdessä julkisten hankintojen tutkimista koskevassa menettelyssä riittävänä, että julkisia hankintoja tutkivan viranomaisen menettelyn asianosaisia oli kuultava. Menettelyjen monimuotoisuus ja prosessiautonomia jäsenvaltioissa puoltavat sitä, että riitaista asiaa koskevaa edellytystä ei pidä tulkita liian muodollisesti. Muussa tapauksessa saattaisi käydä niin, että oikeus ennakkoratkaisupyynnön esittämiseen ratkeaisi mielivaltaisella tavalla aineellisesti samanlaisissa riitatilanteissa sen mukaan, miten kansallinen menettely on konkreettisesti muotoiltu.

19. Vaikka tässä pääasian oikeudenkäynnissä ei olisi kahta asianosaista muodollisesti kantajana ja vastaajana, mihin ennakkoratkaisupyynnön otsikko saattaisi viitata, osapuolilla eli konkurssipesän hoitajalla ja velkojilla on kuitenkin selvästi tilaisuus esittää näkemyksensä sekä kirjallisesti että ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen suullisessa käsittelyssä. Pääasian oikeudenkäynnin osapuolina sekä CCIAA Cosenza että myös Grillo Starin konkurssipesä voisivat osallistua vastaavasti myös ennakkoratkaisupyyntömenettelyyn. Kontradiktorista menettelyä koskevan edellytyksen on näin ollen katsottava täyttyvän.

2. Ratkaisun antaminen tuomiovaltaa käyttäen

20. On vaikeampaa vastata siihen kysymykseen, toimiiko kansallinen tuomioistuin vain hallintoviranomaisena vai antaako se oikeusriidassa ratkaisun tuomiovaltaa käyttäen.

21. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ei voida johtaa edellytyksen ”ratkaisun antaminen tuomiovaltaa käyttäen” nimenomaista määritelmää. Se on kuitenkin nojautunut muun muassa siihen, annetaanko asiassa ratkaisu, joka voi saada lainvoiman. [15]

22. CCIAA Cosenza ja Grillo Starin konkurssipesä ovat esittäneet suullisessa käsittelyssä toisistaan poikkeavia lausumia kansallisen tuomioistuimen tulevan ratkaisun lainvoimaisuudesta. CCIAA Cosenza katsoi, että kansallisen tuomioistuimen päätös ei saa lainvoimaa, kun puolestaan Grillo Star katsoi sen saavan lainvoiman ja kuvasi sitä joka tapauksessa ”täytäntöönpanokelpoiseksi”.

11 — Edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Job Centre, Kok. Ep. XV, s. I-147, tuomion 9 kohta.

12 — Asia C-497/08, Amiraike Berlin, määräys 12.1.2010 (Kok., s. I-101, 19 kohta).

13 — Edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Amiraike Berlin, määräyksen 20 kohta.

14 — Asia C-54/96, Dorsch Consult, tuomio 17.9.1997 (Kok., s. I-4961, 31 kohta)

15 — Ks. asia C-165/03, Längst, tuomio 30.6.2005 (Kok., s. I-5637, 26 kohta) ja edellä alaviitteessä 14 mainittu asia Dorsch Consult, tuomion 37 kohta.

23. Riippumatta lainvoimaisuutta koskevasta teknisestä kysymyksestä kyseessä on mielestäni ratkaisu, joka annetaan tuomiovaltaa käyttäen. CCIAA:n antamissa tiedoissa, joiden oikeellisuutta ei ole kiistetty, todetaan näet, että sen jälkeen kun osapuolia on kuultu pääasian oikeudenkäynnissä suullisessa käsittelyssä, tuomioistuimen tehtävänä on todeta perustellulla päätöksellä pesäluetteloon otettavat sitoumukset. Tällä päätöksellä on jako-osuuksien kautta vaikutuksia kaikkiin velallisiin. Koska näin ollen kansallisen tuomioistuimen ratkaisuun siitä, otetaanko osapuolten välillä aineellisesti riitainen oletettu maksuvaade pesäluetteloon, liittyy sitovia oikeusvaikutuksia, se annetaan tuomiovaltaa käyttäen.

24. Komissio on viitannut lisäksi siihen, että kysymys siitä, onko pesäluettelon vahvistaminen luonteeltaan tuomiovallan käyttämistä, on Italian oikeuskirjallisuudessa erittäin kiistanalainen. Jotkut kirjoittajat näkevät siinä pikemminkin hallintotoimintaa, toisten painavien näkemysten mukaan sitoumusten vahvistaminen on aitoa tuomiovallan käyttämistä. Kun otetaan huomioon sekin, että menettelyä on luonnehdittu näin epäselvästi kansallisessa oikeudessa, unionin tuomioistuimen pitäisi epävarmassa tilanteessa katsoa, että tuomioistuimella on oikeus esittää ennakkoratkaisupyyntö.

25. Lopuksi haluaisin esittää vielä pragmaattisen perustelun, joka koskee erästä toista lainsäädäntötoimea, jonka tulkintaan vaikuttaisi se, jos oikeutta ennakkoratkaisupyynnön esittämiseen ei olisi nyt käsiteltävässä asiassa. Maksukyvyttömyysasetukseen [16] sisältyy näet säännöksiä vaatimusten ilmoittamisesta maksukyvyttömyysmenettelyssä. Jotta unionin tuomioistuin voisi tulkita näitä asetuksen säännöksiä myös menettelyn ensimmäisessä vaiheessa, ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevalle oikeudelle asettavat vaatimukset eivät saa olla liian suuria, kun kyseessä on pesäluetteloon otettavien vaatimusten vahvistaminen tuomioistuimessa. Myös prosessiekonomiset syyt puoltavat sitä, että ennakkoratkaisupyyntö esitetään mahdollisimman varhaisessa vaiheessa, jolloin vältetään se, että myöhemmin pitäisi hakea muutosta ennakkoratkaisupyynnön esittämisen mahdollistamiseksi. [17]

26. Unionin tuomioistuin on siten toimivaltainen vastaamaan esitettyihin kysymyksiin.

B *Ennakkoratkaisukysymyksiin annettava vastaus*

27. Kansallisen tuomioistuimen ensimmäiseksi esittämät kysymykset koskivat sitä, onko teollisuus- ja kauppakamarien vuosimaksu direktiivin 2008/7 6 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettu ”palkkioiden ja korvausten muodossa” kannettava vero.

28. Aluksi on kuitenkin selvitettävä, onko kyseessä ylipäänsä direktiivin 2008/7 5 artiklassa kielletty välillinen vero. Vain siinä tapauksessa, että italialainen maksu on tällainen välillinen vero, tulee nimittäin esiin seuraava kysymys siitä, onko se poikkeuksellisesti sallittu palkkion ja korvauksen muodossa kannettavana verona. Direktiivin 6 artikla on näet poikkeussäännös, jota sovelletaan vain, jos riidanalainen maksu kuuluu välittömänä verona jonkin 5 artiklassa mainitun kiellon piiriin. [18] Molemmat kansallisen tuomioistuimen täydentävät kysymykset koskevat myös luokittelemista direktiivin 2008/7 5 artiklassa tarkoitetuksi välilliseksi veroksi.

1. Direktiivin 2008/7 5 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu välillinen vero

29. Tässä tapauksessa tulee kyseeseen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu kielto. Sen mukaan jäsenvaltiot eivät saa kantaa välillisiä veroja, kun kyseessä on ennen liiketoiminnan aloittamista tehtävä rekisteröinti tai muu muodollisuus, jota pääomayhtiöltä voidaan edellyttää sen oikeudellisen muodon vuoksi. Jäljempänä on siten tutkittava 5 artiklan 1 kohdan c alakohdan kaksi edellytystä eli se, onko vuosimaksu rekisteröinnistä tai muusta muodollisuudesta kannettava välillinen vero (a kohta) ja liittyykö se yhtiön oikeudelliseen muotoon (b kohta).

16 — Maksukyvyttömyysmenettelyistä 29.5.2000 annettu neuvoston asetus N:o 1346/2000 (EYVL L 160, s. 1).

17 — Ks. julkisasiamies Jacobsin 28.10.2004 antama ratkaisuehdotus asiassa C-53/03, Syfait ym., tuomio 31.5.2005 (Kok., s. I-4609, ratkaisuehdotuksen 45 kohta) sekä toisessa asiayhteydessä myös 18.7.2007 antamani ratkaisuehdotus asiassa C-175/06, Tedesco, määräys 27.9.2007 (Kok., s. I-7929, ratkaisuehdotuksen 22 kohta) ja 2.9.2010 antamani ratkaisuehdotus asiassa C-283/09, Weryński, tuomio 17.2.2011 (Kok., s. I-601, ratkaisuehdotuksen 16 kohta).

18 — Ks. asia C-188/95, Fantask ym., tuomio 2.12.1997 (Kok., s. I-6783, 20 kohta), joka koskee edellä alaviitteessä 4 mainitun aikaisemman direktiivin 69/335/ETY sisällöltään vastaavaa säännöstä.

a) Rekisteröinnistä tai muusta muodollisuudesta kannettava vero

30. Direktiivin 5 artiklan 1 kohdan c alakohdassa kielletään välillisen veron kantaminen ennen yhtiön liiketoiminnan aloittamista tehtävästä rekisteröinnistä tai muusta muodollisuudesta. Kyseessä on siis ensinnäkin oltava rekisteröinti tai muu muodollisuus, ja tämän on toiseksi edellettävä liiketoiminnan harjoittamista. Jälkimmäistä edellytystä ei pidä ymmärtää pelkästään ajallisesti, joten ratkaisevaa ei ole se, että rekisteröinti tehdään ajallisesti ennen kuin yhtiö aloittaa liiketoiminnan. Tämä edellytys on pikemminkin ymmärrettävä siten, että rekisteröinti tai muu muodollisuus on yhtiön toiminnan harjoittamisen tai toimintakyvyn edellytys.

31. Kansallisen tuomioistuimen kysymys koskee teollisuus- ja kauppakamareille vuosittain suoritettavaa maksua, joka jokaisen yritysrekisteriin kirjatun yrityksen on maksettava.

32. Saksan hallitus on perustellusti huomauttanut, että ainakaan ensimmäisestä ennakkoratkaisupyynnöstä ei ilmene, peritäänkö riidanalainen maksu ylipäänsä yhtiön *rekisteröimisen perusteella*. Ennakkoratkaisupyynnössä mainitaan nimenomaisesti vain, että yritysten, jotka on kirjattu yritysrekisteriin, on suoritettava maksu. Tästä sanamuodosta ei ilmene selvästi, onko kirjaaminen yritysrekisteriin maksusta riippumaton toimenpide, jolloin yritysrekisteriin kirjattuihin yrityksiin viitataan ainoastaan maksuvelvollisten yksiköiden määrittämiseksi. Olisi myös mahdollista, että yritysrekisteri toimii samanaikaisesti kaupparekisterinä, johon pääomayhtiöiden on kirjauduttava, jolloin maksu on siis edellytys yhtiön kirjaamiselle kaupparekisteriin.

33. Täydentävästä ennakkoratkaisupyynnöstä näyttää kuitenkin ilmenevän, että ensimmäinen teollisuus- ja kauppakamareille suoritettava maksu liittyy joka tapauksessa yritysrekisteriin kirjaamiseen ja tämä kirjaaminen on puolestaan edellytyksenä sille, että yhtiöstä tulee oikeushenkilö.

34. Italian maksu muistuttaa siten Alankomaiden säännöksiä, jotka olivat asiassa Denkavit Internationaal ym. annetun tuomion [19] kohteena. Siinä oli kyseessä maksu, joka piti maksaa vuosittain sillä perusteella, että yritys oli kirjattu teollisuus- ja kaupparekisteriin, ja tämä rekisteröinti sisälsi samalla yrityksen omistavan pääomayhtiön rekisteröinnin. Siinä tapauksessa yritysrekisteri oli näin ollen samanaikaisesti kaupparekisteri, mikä näyttää olevan tilanne myös Italian säännösten perusteella.

35. Yhteisöjen tuomioistuin piti kyseisessä tuomiossa ilman tarkempia selvennyksiä lähtökohtana sitä, että Alankomaiden vuosimaksu oli ennen liiketoiminnan aloittamista tehtävästä rekisteröinnistä kannettava vero. Se ei tutkinut nimenomaisesti, liittyikö maksu siihen, että yhtiön *rekisteröinti pidettiin voimassa,* ja oliko se siten sen toimintakyvyn edellytys. [20] Se ei varsinkaan erottanut toisistaan ensi kertaa tehtävästä rekisteröinnistä perittävää maksua ja seuraavia vuosimaksuja. Tämän arvioinnin mukaisesti myös nyt käsiteltävässä asiassa pitäisi ensi arviolta katsoa, että 5 artiklan 1 kohdan c alakohdan ensimmäinen edellytys täyttyy.

36. On kuitenkin erotettava toisistaan ensimmäisen rekisteröinnin yhteydessä suoritettava maksu ja siihen liittyvä vuosittain suoritettava maksu. Nyt käsiteltävässä asiassa ei näet ole kyse ainoastaan vuosimaksusta. Jotta vuosimaksua voitaisiin pitää toiminnan harjoittamiseen liittyvästä rekisteröinnistä tai muodollisuudesta kannettavana verona, pitäisi näin ollen osoittaa, että se liittyy yhtiön *rekisteröinnin voimassa pitämiseen* ja että se on edellytyksenä yhtiön toimintakyvyn jatkumiselle. Tämä on epäselvää nyt käsiteltävässä asiassa.

19 — Mainittu edellä alaviitteessä 2.

20 — Ks. tästä myös yhdistetyt asiat C-71/91 ja C-178/91, Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni, tuomio 20.4.1993 (Kok., s. I-1915, 31 kohta). Siinä pidetään mielestäni kuitenkin myös implisiittisesti lähtökohtana sitä, että riidanalaisella maksulla pidetään yhtiön rekisteröinti voimassa.

37. Komissio ja Italian hallitus korostivat ensimmäisestä ennakkoratkaisupäätöksestä esittämissään huomautuksissa, että kauppakamarien vuosimaksu ei ole edellytys sille, että yhtiön rekisteröinti pidetään voimassa. Maksun laiminlyönti ei johda yhtiön poistamiseen rekisteristä eikä siihen, että se lakkaisi olemasta oikeushenkilö. Maksun suorittaminen ei siten niiden mielestä ole yhtiön toiminnan jatkamisen edellytys.

38. Ennakkoratkaisupyynnön täydennystä voitaisiin kuitenkin tulkita siten, että vuosimaksun suorittaminen on edellytys pääomayhtiön oikeudellisen olemassaolon jatkumiselle. Jos tämä pitää paikkansa, vuosimaksu on yhtiön toimintakyvyn jatkumisen edellytys ja kuuluu direktiivin 5 artiklan soveltamisalaan, olettaen että maksu kannetaan yhtiön oikeudellisen muodon johdosta. Grillo Star huomautti tästä suullisessa käsittelyssä, että jos vuosimaksua ei suoritettaisi, asianomainen kauppakamari ei antaisi tiettyjä todistuksia, joita yhtiö tarvitsee osallistuakseen liike-elämään. Myös nämä todistukset voisivat olla muodollisuus, joka on edellytyksenä sille, että yhtiö voi harjoittaa liiketoimintaa.

39. Konkreettisten tietojen puuttuessa tätä ei voida kuitenkaan arvioida lopullisesti. Edellä esitetyn ristiriidan selvittäminen olisi siten kansallisen tuomioistuimen tehtävänä.

40. Jos vuosimaksu ei ole yhtiön liiketoiminnan edellytys, se ei jo siitäkään syystä ole direktiivin 5 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu välillinen vero. Jos se on sitä vastoin yhtiön liiketoiminnan jatkamisen edellytys, se olisi kielletty vain, jos se asetetaan pääomayhtiön *oikeudellisen muodon vuoksi*. Tarkastelen tätä seuraavassa.

b) Maksun edellyttäminen yhtiöltä sen oikeudellisen muodon vuoksi

41. Tämän edellytyksen ymmärtämiseksi on aluksi tarkasteltava direktiivin tarkoitusta. Sillä halutaan edistää pääomien vapaata liikkuvuutta.[21] Unionin tuomioistuin on perustellut direktiivin 5 artiklaan sisältyvää kieltoa sillä, että vaikka kyseiset verot eivät sinänsä kohdistu pääoman sijoituksiin, niitä kuitenkin kannetaan yhtiön oikeudelliseen muotoon liittyvien muodollisuuksien vuoksi, toisin sanoen pääoman hankinnassa käytettävän keinon perusteella, joten tällaisenkin verotuksen voimassaolon jatkaminen vaarantaa direktiivin tavoitteiden toteutumisen.[22]

i) Asiassa Denkavit Internationaal ym. annettu tuomio

42. Yhteisöjen tuomioistuin tutki direktiivin tavoitteiden perusteella asiassa Denkavit Internationaal ym.[23] Alankomaiden kaupparekisterimaksun, joka piti suorittaa vuosittain yrityksen kirjaamisesta teollisuus- ja kaupparekisteriin, missä yhteydessä tämä rekisteröinti sisälsi samalla yrityksen omistavan pääomayhtiön rekisteröinnin. Samanaikainen pääomayhtiön rekisteröinti ei johtanut tässä yhteydessä kauppakamarille suoritettavan maksun korotukseen.

43. Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että Alankomaiden maksu ei ollut direktiivissä tarkoitettu kielletty vero. Ratkaisevaa oli pikemminkin se, että riidanalaisen maksun peruste ei ole Alankomaiden lain mukaan yrityksen omistavan yhtiön tai oikeushenkilön rekisteröinti, vaan yrityksen itsensä rekisteröinti.[24] Tästä syystä maksua ei peritty sen vuoksi, että yhtiön oikeudellinen muoto on pääomayhtiö. Kyseessä oli pikemminkin rasite, joka koski omaisuuden määrän perusteella kaikkia taloudellisia yksiköitä, jotka osallistuivat talouselämään.

21 — Ks. esim. direktiivin 2008/7 johdanto-osan toinen perustelukappale.

22 — Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Denkavit Internationaal ym., tuomion 23 kohta.

23 — Mainittu alaviitteessä 2.

24 — Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Denkavit Internationaal ym., tuomion 24 kohta.

44. Yhteisöjen tuomioistuin otti perustellessaan sitä, että Alankomaiden maksu on riippumaton yhtiön oikeudellisesta muodosta, huomioon myös sen, että maksun periminen ei riippunut siitä, oliko yrityksen omistaja luonnollinen henkilö vai oikeushenkilö tai oliko kyseessä henkilöyhtiö vai pääomayhtiö. Henkilöyhtiöiden ja luonnollisten henkilöiden maksuvelvollisuus oli osoitus siitä, että veroa ei nimenomaan kannettu sillä perusteella, että yhtiön oikeudellinen muoto oli pääomayhtiö.

ii) Näiden edellytysten soveltaminen nyt käsiteltävään asiaan

45. Näiden edellytysten perusteella on nyt käsiteltävässä asiassa katsottava, että riidanalaista maksua ei kanneta sillä perusteella, että yhtiön oikeudellinen muoto on pääomayhtiö.

46. Siltä osin kuin ennakkoratkaisupyynnön hieman niukkojen tietojen perusteella voidaan tehdä lopullinen päätelmä, Italian maksu vastaa ominaisuuksiltaan pääosin Alankomaiden maksua. Se kannetaan yrityksiltä, ei yhtiöiltä. Jos yhtiöiden kirjaamisella yritysrekisteriin tai rekisteröinnin pitämisellä voimassa täytetään myös kaupparekisterin tehtävä, mutta siihen ei liity maksun korotusta, se vastaa Alankomaiden sääntelyä.

47. Kaikki oikeudenkäynnin osapuolet Grillo Staria lukuun ottamatta viittaavat siihen, että myös Italian oikeuden mukaan kauppakamarimaksua ei peritä ainoastaan pääomayhtiöiltä vaan myös henkilöyhtiöiltä. Tästä syystä maksun lähtökohtana ei ole yhtiön oikeudellinen muoto vaan yritys.

48. Toisin kuin asiassa Denkavit Internationaal ym., jossa yhteisöjen tuomioistuin kykeni perustelemaan, että Alankomaiden oikeuden mukaan maksu kannettiin myös henkilöyhtiöiltä ja tästä syystä pääomayhtiöiltä ei kannettu veroa niiden oikeudellisen muodon perusteella, tämä perustelu ei direktiivin uudelleenlaatimisen jälkeen enää päde.

49. Direktiivin 2008/7 2 artiklan 2 kohdassa näet säädetään, että direktiivissä pääomayhtiöksi katsotaan myös muu voittoa tavoitteleva yhtiö, yritys, yhteenliittymä tai oikeushenkilö. Aikaisemman direktiivin 69/335[25] 3 artiklan 2 kohtaan tosin sisältyi vastaava säännös, mutta siinä säädettiin vielä siitä mahdollisuudesta, että jäsenvaltion ei tarvitse rinnastaa muita yhtiöitä pääomayhtiöihin. Henkilöyhtiöitä ei siten tarvinnut ottaa vertailuryhmään.

50. Tällä ei ole kuitenkaan merkitystä nyt käsiteltävässä asiassa, koska CC:n 2195 §:n mukaan voittoa tavoittelevien yhtiöiden lisäksi myös luonnolliset henkilöt, jotka toimivat yksittäisinä elinkeinonharjoittajina, on kirjattava Italian yritysrekisteriin ja heiltä peritään siten teollisuus- ja kauppakamarien vuosimaksu. Siihen, että luonnollisilta henkilöiltä peritään vuosimaksu, jos he ovat yksittäisiä elinkeinonharjoittajia, voidaan siis vedota osoituksena siitä, että teollisuus- ja kauppakamarien vuosimaksu ei liity yhtiömuotoon vaan yritykseen, jonka omistaja yhtiö on.

51. Riidanalainen maksu ei siten lähtökohtaisesti ole direktiivin 5 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu välillinen vero.

iii) Täydentävä ennakkoratkaisukysymys – liiketoimintaa harjoittamattomien yhtiöiden maksuvelvollisuus

52. Kansallinen tuomioistuin on tuonut täydentävällä ennakkoratkaisupyynnöllään esiin vielä yhden Italian sääntelyn piirteen. Se esitti kysymyksen siitä, onko direktiivin 5 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaista vaatia vuosimaksua yhtiöltä, joka ei ole koskaan harjoittanut liiketoimintaa. Sen mukaan esimerkiksi Grillo Star ei ole koskaan harjoittanut liiketoimintaa.

25 — Mainittu alaviitteessä 4.

53. Kysymyksen taustalla on kansallisen tuomioistuimen näkemys, jonka mukaan siinä tapauksessa, että vero kannetaan yhtiöiltä, jotka eivät harjoita liiketoimintaa, ei voitaisi puhua siitä, että riidanalaisen maksun lähtökohtana olisi yrityksen rekisteröiminen eikä yhtiön rekisteröiminen asiassa Denkavit Internationaal ym.annetussa tuomiossa tarkoitetulla tavalla. Jos kyseessä on yhtiö, joka ei harjoita liiketoimintaa ja jossa ei siten ole yritystä, maksun perusteena voi olla vain itse yhtiö eikä yritys. Tämä ei olisi kuitenkaan direktiivin mukaista. Täydentävän kysymyksen ydin on siis se, edellytetäänkö direktiivissä 2008/7, että yhtiöt, jotka eivät harjoita liiketoimintaa, on jätettävä vuosimaksun ulkopuolelle.

54. Kansallinen tuomioistuin näyttää nojautuvan perusteluissaan yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Denkavit Internationaal ym. antamassaan tuomiossa esittämiin toteamuksiin. Tutkiessaan Alankomaiden säännöksiä yhteisöjen tuomioistuin oli todennut tässä yhteydessä, että maksuvelvollisuus ei Alankomaiden oikeuden mukaan ulotu ”niin sanottuihin ’tyhjiin’ yhtiöihin eli yhtiöihin, joilla ei ole varoja ja jotka eivät siten enää harjoita mitään toimintaa”.[26] Tästä yhteisöjen tuomioistuimen toteamuksesta on aluksi todettava, että se ei ole tuomion kantava perustelu. Siksi sen automaattinen soveltaminen muihin tilanteisiin ei ole suotavaa.

55. Kansallisen tuomioistuimen täydentävää kysymystä, joka koskee liiketoimintaa harjoittamattomien yhtiöiden maksuvelvollisuutta, voitaisiin tulkita siten, että se liittyy pöytälaatikkoyhtiöiden eli sellaisten yhtiöiden kohteluun, jotka eivät ole toiminnassa mutta joilla on omaisuutta, toisin kuin asiassa Denkavit Internationaal ym. mainituilla tyhjillä yhtiöillä. Tällaisia pöytälaatikkoyhtiöitä perustetaan siinä tarkoituksessa, että ne eivät aloita heti liiketoimintaa vaan vasta myöhemmin, esimerkiksi luovutuksen jälkeen. Se, voidaanko pöytälaatikkoyhtiöille asettaa maksuvelvollisuus, on epäilemättä mielenkiintoinen kysymys. Olisi muun muassa selvitettävä, mikä merkitys on ylipäänsä annettava yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitulle toteamukselle, ja mahdollisesti myös, seuraisiko yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Denkavit Internationaal ym. antamassaan tuomiossa esittämästä toisesta toteamuksesta, jonka mukaan ”yhtiön perustamisella pyritään periaatteessa harjoittamaan yritystoimintaa”,[27] että riittää, että pöytälaatikkoyhtiö pyrkii jossain vaiheessa, esimerkiksi jonkin oston jälkeen, harjoittamaan yritystoimintaa.

56. En tosin yhdy komission perusteluihin, joissa nojauduttiin nyt käsiteltävässä asiassa siihen, että liiketoimintaa harjoittamattomia yhtiöitä käytetään usein veronkiertoon ja rahanpesuun eivätkä ne siten ansaitsisi edullista kohtelua. Pöytälaatikkoyhtiöt voivat näet hyvinkin olla olemassa hyväksyttäviä tarkoituksia varten ja siltä osin juuri myös helpottaa perusvapauksien käyttämistä. Esimerkiksi ulkomaiselle sijoittajalle tai yrittäjälle saattaa olla helpompaa perustaa yritys johonkin toiseen jäsenvaltioon hankkimalla tähän tarkoitukseen perustettu pöytälaatikkoyhtiö ja välttää siten viivästyksiä ja mahdollisia vaikeuksia, jotka liittyvät yhtiön perustamiseen ja rekisteröimiseen.

57. Tämä liiketoimintaa harjoittamattomien yhtiöiden kohtelua koskeva kysymys on kuitenkin – kuten seuraavassa esitän – nyt käsiteltävässä asiassa hypoteettinen, eikä siihen näin ollen tarvitse vastata, koska Grillo Star ei ole tällainen liiketoimintaa harjoittamaton yhtiö.

58. Kansallinen tuomioistuin puhui täydentävässä ennakkoratkaisupyynnössään varsin epätäsmällisesti siitä, että Grillo Star ei ollut koskaan harjoittanut liiketoimintaa. Komissio on esittänyt tältä osin perustellusti epäilyksiä siitä, onko ylipäänsä ajateltavissa, että Grillo Star ei todellisuudessa olisi koskaan harjoittanut liiketoimintaa. Jos katsottaisiin, että yhtiöllä oli aluksi tarvittava perustamispääoma, on vaikeaa kuvitella, miten yhtiö, joka ei ole koskaan harjoittanut liiketoimintaa, on voinut joutua konkurssiin. Yhdyn tähän näkemykseen.

26 — Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Denkavit Internationaal ym., tuomion 29 kohta.

27 — Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Denkavit Internationaal ym., tuomion 29 kohta.

59. Grillo Star myönsi kysyttäessä suullisessa käsittelyssä, että yhtiö on toiminut tietyssä muodossa, mutta sen toiminta on rajoittunut suunnitellun liiketoiminnan aloittamista valmisteleviin toimintoihin. Italian hallitus totesi tästä, että Grillo Star oli jo hankkinut kiinteistöjä ja tavaroita hotellitoiminnan aloittamista varten.

60. Nyt käsiteltävässä asiassa ei siten tarvitse vastata siihen kysymykseen, edellytetäänkö direktiivissä, että liiketoimintaa harjoittamattomat yhtiöt jätetään vuosimaksun ulkopuolelle, vaan pikemminkin siihen kysymykseen, edellytetäänkö direktiivissä, että yritykset, jotka harjoittavat vain valmistelevaa toimintaa, mutta jotka eivät ole vielä aloittaneet varsinaista suunniteltua liiketoimintaa, on jätettävä vuosimaksun ulkopuolelle. On siis selvitettävä, voidaanko myös sellaisten yhtiöiden osalta, jotka harjoittavat vain tällaista valmistelevaa liiketoimintaa, puhua siitä, että vuosimaksun perusteena on yritys eikä yhtiö.

61. Kuten edellä todettiin, yhteisöjen tuomioistuin korosti asiassa Denkavit Internationaal ym. antamassaan tuomiossa ensinnäkin Alankomaiden säännösten tutkimisen yhteydessä sitä, että ”yhtiön perustamisella pyritään periaatteessa harjoittamaan yritystoimintaa”. Tuomioistuimen käsityksen mukaan ei siis ole ratkaisevaa, onko maksun perusteena yhtiön *tosiasiallinen* liiketoiminta, vaan se pitää pikemminkin lähtökohtana sitä, että maksun perusteena on yritys eikä yhtiö itse myös silloin, jos yhtiö *pyrkii* perustamisensa yhteydessä yritystoiminnan harjoittamiseen.

62. Komission lausumien mukaan myös yrityksen käsitteen italialaisen määritelmän mukaan ratkaisevaa ei ole tosiasiallinen liiketoiminnan harjoittaminen vaan mahdollisuus ryhtyä harjoittamaan liiketoimintaa. Sen täytyy kuitenkin riittää erityisesti silloin, jos yhtiö ryhtyy jo liiketoimintaansa valmisteleviin toimenpiteisiin ja on siten aloittanut suunnitellun yritystoiminnan toteuttamisen.

63. Yhteisöjen tuomioistuin on toiseksi viitannut siihen, että yrityksen käsitteen määritelmä määräytyy direktiivin 2008/7 5 artiklan perusteella kansallisen lainsäädännön mukaan.[28] Se ei tästä syystä myöskään hyväksynyt väitettä, jonka mukaan holding-yhtiön toiminta, joka rajoittuu sen tytäryhtiön hallinnointiin, ei olisi varsinaista yritystoimintaa.

64. Myös tästä seuraa, että Italian lainsäätäjä voi vapaasti pitää valmistelevia toimenpiteitä yritystoimintana maksun perusteen kannalta. Tältä osin myös käytännön seikat voivat antaa lainsäätäjälle syyn pitää tällaista yhtiötä yrityksenä, koska saattaisi olla vaikeaa erottaa toisistaan valmistelevat toimenpiteet ja yritystoimintaa palveleva toiminta, ja tällaisen erottelun tekeminen saattaisi aiheuttaa huomattavia hallintokuluja.

65. Näistä syistä ei voida todeta toisin myöskään Grillo Starin suullisessa käsittelyssä esittämästä perustelusta, jonka mukaan yhtiötä ei voitaisi enää pitää yrityksenä, koska se on joka tapauksessa tehnyt konkurssin ja lopettanut siinä yhteydessä liiketoimintansa. Jäsenvaltiot voivat vapaasti pitää yritystoimintana myös sellaisen yhtiön toimintaa, jonka liiketoimet sujuvat taloudellisesti heikosti ja joka siksi vähentää liiketoimintaansa tai lopettaa sen.

66. Vaikka yhtiö harjoittaa vain suunnittelemansa varsinaisen liiketoiminnan aloittamista valmistelevaa toimintaa, on näin ollen ajateltavissa, että maksun perusteena on yrityksen eikä yhtiön rekisteröiminen.

67. Koska nyt käsiteltävässä asiassa ei siis ole kyseessä 5 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu kielletty vero, ei ole tarpeen tutkia, onko se direktiivin 6 artiklassa tarkoitettu palkkion ja korvauksen muodossa kannettava vero.

28 — Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Denkavit Internationaal ym., tuomion 32 kohta, joka koskee edellä alaviitteessä 4 mainitun direktiivin 69/335 edeltävää säännöstä.

V Ratkaisuehdotus

68. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Tribunale di Cosenzan ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Teollisuus- ja kauppakamarin vuosimaksu, joka jokaisen yritysrekisteriin kirjatun yrityksen on suoritettava ja joka liittyy liiketoiminnan harjoittamisen jatkamisen edellytyksenä olevaan pääomayhtiön rekisteröintiin, ei ole ristiriidassa direktiivin 2008/7/EY 5 artiklan 1 kohdan c alakohdan kanssa, jos maksun perusteena on yrityksen rekisteröiminen eikä yrityksen omistajana olevan pääomayhtiön rekisteröiminen. Jäsenvaltiot voivat vapaasti pitää tässä tarkoituksessa yrityksinä myös yhtiöitä, jotka ryhtyvät vain varsinaista liiketoimintaansa valmisteleviin toimenpiteisiin.