JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
GEORGES COSMAS
26 päivänä kesäkuuta 1997 *

I Johdanto

1. Yhteisöjen tuomioistuimelle osoittamassaan ennakkoratkaisupyynnössä Tribunale civile e penale di Venezia esittää ennakkoratkaisukysymyksen pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (jäljempänä direktiivi) [1] 4, 7 ja 10 artiklan tulkinnasta.

Tämä kysymys on esitetty Società Immobiliare SIF SpA:n (jäljempänä SIF) ja Ufficio del registro di Padovan (Padovan rekisteritoimisto) välisessä asiassa, joka koskee kyseisen yhtiön pääoman siten tapahtuneen korottamisen, että sen yhtiömiehet ovat sijoittaneet yhtiöön apporttina kiinteistöjä, yhteydessä kannettujen tiettyjen verojen yhteensopivuutta direktiivin kanssa.

Ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdyn päätöksen mukaan nämä verot ovat 1) rekisteröintivero (imposta di registro), 2) kirjaamisvero (imposta ipotecaria), 3) kiinteistökirjavero (imposta catastale) ja 4) kunnallinen vero kiinteän omaisuuden arvonnoususta (imposta communale sull'incremento di valore dei beni immobili, jäljempänä Invim).

II Kansalliset säännökset

2. Ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehtyyn päätökseen ei sisälly mitään selvitystä asiaan sovellettujen kansallisten säännösten sisällöstä eikä puheena olevien kansallisten verolajien luonteesta.

Komissio kuvaa kirjallisissa huomautuksissaan, joita ei tältä osin ole asian suullisessa käsittelyssä kiistetty, kysymyksessä olevia verolajeja seuraavasti:

3. Rekisteröintiverosta säädetään *Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di*

* Alkuperäinen kieli: kreikka.

1 — EYVL L 249, s. 25.

*registro*ssa [2] (Italian tätä veroa koskeva yhtenäistetty säädösteksti); kysymys on verosta, joka kohdistuu "rekisteröitäviin tai vapaaehtoisesti rekisteröitäviksi ilmoitettuihin päätöksiin" (1 §). Rekisteröitäviä päätöksiä (2 §) ovat muiden ohessa "kaikkien yhteisöjen päätökset" (yhtenäistettyyn säädöstekstiin liitetyn maksutaksan 4 §). Edellä mainitussa 4 §:ssä täsmennetään muun ohessa, että veroa kannetaan "pääomayhtiön perustamisesta ja yhtiöpääoman korottamisesta tai yhtiön omaisuuden kasvattamisesta" (4 §:n a kohta), jotka toteutetaan "1) siirtämällä kiinteän omaisuuden omistus- tai hallintaoikeus" samoin kuin "2) siirtämällä erityisesti liiketoiminnan harjoittamiseen tarkoitettujen rakennusten, jotka eivät ole käytettävissä muihin tarkoituksiin ilman merkittäviä muutoksia, omistus- tai hallintaoikeus — —".

Eri verokantojen suhteen 4 §:n a kohdan 1 alakohdassa (tavanomainen kiinteä omaisuus apporttina) viitataan kyseisen maksutaksan 1 §:ään, jossa säännellään yleisesti "kiinteän omaisuuden vastikkeellisia luovutuksia koskevien päätösten" rekisteröintiveron alaisuutta. Maksutaksan 1 §:ssä säädetään omaisuudenluovutuksen kohteena olevan kiinteistön tyypin mukaan neljästä verokannasta, jotka määritetään suhteessa kyseisen omaisuuden arvoon seuraavasti: 1) kiinteistöt yleensä: 8 prosenttia; 2) maatalousmaa, jonka ostaja ei ole maanviljelijä: 15 prosenttia; 3) historiallisesti, taiteellisesti tai arkeologisesti merkittävät kiinteistöt: 4 prosenttia; 4) asuinkiinteistöt (paitsi ylellisyysasunnot) silloin, kun ne sijaitsevat ostajan kotikunnassa ja kun hän ei omista mitään muuta asumiskäyttöön tarkoitettua kiinteistöä: 4 prosenttia (yhtenäistetyn säädöstekstin 50 § ja sitä seuraavat säännökset: "Veron perusta").

Sen sijaan maksutaksan 4 §:n a kohdan 2 alakohdassa säädetään, että "erityisesti liiketoimintaan tarkoitettujen" kiinteistöjen käytöstä apporttina kannetaan yksinomaan kiinteää 4 prosentin veroa.

4. Kirjaamisverosta [3] säädetään *Testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale*ssa [4] (Italian tätä ja seuraavaa veroa koskeva yhtenäistetty säädösteksti). Tätä veroa kannetaan "menettelyssä, jossa kiinteistöt, kiinteistökiinnitykset sekä kiinnitysten uudistamiset kirjataan kiinteistörekisteriin" (yhtenäistetyn säädöstekstin 1 §) ja veron perustana on (2 §) kiinteän omaisuuden rekisteröintiveron kantamista varten määritetty arvo. "Kiinteän omaisuuden luovutuksia koskevien päätösten ja tuomioiden kirjaamisen" verokanta vahvistetaan yhtenäistettyyn säädöstekstiin liitetyn maksutaksan 1 §:ssä; sitä on äskettäin nostettu 1,60 prosentista 2 prosenttiin [5] luovutetun tai, kuten nyt esillä olevassa tapauksessa, apporttina yhtiöön sijoitetun kiinteän omaisuuden arvosta.

2 — Tasavallan presidentin 26.4.1986 antama asetus nro 131 (Gazzetta Ufficiale di Repubblica Italianan, jäljempänä GURI, n:o 99, 30.4.1986, säännönmukainen lisäosa).

3 — Tätä veroa kannetaan paitsi tiettyjen päätösten "kirjaamisesta" myös kiinnitysten merkitsemisestä kiinteistörekisteriin (yhtenäistetyn säädöstekstin 3 §).

4 — 31.10.1990 annettu asetus (decreto legislativo) nro 347 (GURI:n nro 277 säännönmukainen lisäosa nro 75, 27.11.1990).

5 — 28.12.1995 annetun lain nro 549 133 § (GURI:n nro 302 säännönmukainen lisäosa nro 153, 29.12.1995).

5. Kiinteistökirjaveroa säännellään saman yhtenäistetyn säädöstekstin 10 §:ssä; se kohdistuu kiinteistön "luovutukseen", toisin sanoen kiinteän omaisuuden kiinteistörekisteriin kirjatun omistajan tai haltijan vaihtumiseen; se määräytyy suhteessa kyseisen kiinteän omaisuuden rekisteröintiveron kantamista varten määritettyyn arvoon. Kiinteistökirjaveron verokanta oli nyt puheena olevan asian tapahtuma-aikana 4 promillea. [6]

6. Invim otettiin käyttöön tasavallan presidentin 26.10.1972 antamalla asetuksella nro 643. [7] Sen kantamisen edellytyksenä on Italian "valtion alueella sijaitsevien kiinteistöjen arvonnousu" (1 §), joka määritetään joko kiinteistön "vastikkeellisen luovutuksen perusteella" (asetuksen nro 643 2 §) taikka yhteisöjen omistamien kiinteistöjen osalta "kunkin niiden hankintaa seuraavan kymmenen vuoden ajanjakson päätteeksi" (3 §). Tässä samassa asetuksessa "vastikkeellisiin luovutuksiin" rinnastetaan kiinteän omaisuuden sijoittaminen apporttina "millaiseen tahansa yhteisöön" (2 §:n 2 momentti).

Veron perustana on toisaalta kiinteistön hankinta-ajankohdan ja toisaalta sen ajankohdan, jolloin se luovutettiin tai sitä käytettiin apporttina, arvojen erotus, korotettuna kiinteistön arvoa korottaneilla kustannuksilla. Jälkimmäisessä maksuunpanotilanteessa (Invimin kantaminen kymmenvuotiskausittain) tämä kiinteistön arvojen erotus määritetään vähentämällä kiinteistön loppuarvoksi katsotusta arvosta kyseisen kauden päättyessä sen alkuperäisenä arvona pidetty arvo, joka kiinteistöllä oli sen hankinta-ajankohtana tai jota käytettiin edellisen verotuksen perustana (6 §).

Verokanta on määritetty 15 §:ssä säädettyjen kriteerien mukaisesti suhteessa verotettavan arvonnousun suuruuteen ja vaihtelee 3—30 prosentin välillä sen perustana käytetystä arvonnoususta (joka määräytyy 20 prosentin vähimmäis- ja yli 200 prosentin enimmäisosuuden välillä lähtöarvosta).

Vuonna 1992 annetun asetuksen (decreto legislativo) nro 504 [8] 17 §:llä on tosin 1.1.1993 lukien kumottu Invimiä koskevat säännökset, mutta siinä säädetään, että "tätä veroa kuitenkin kannetaan edelleen ylimmän verokannan mukaisena — veron tuoton kuuluessa kokonaisuudessaan valtiolle — silloin, kun asetuksen soveltamisedellytykset täyttyvät ajanjaksolta 1.1.1993—1.1.2003, sen arvonnousun perusteella, joka on toteutunut 31.12.1992 mennessä" (7 momentti).

Ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdyn päätöksen mukaan Invimin suorittaminen on kiinteää omaisuutta yhtiöönsä sijoittaneiden yhtiömiesten vastuulla.

6 — Edellisessä alaviitteessä mainitun vuoden 1995 lain nro 549 132 §:ssä tätä verokantaa on nostettu 10 promilleen.

7 — GURI:n nro 292 säännönmukainen lisäosa nro 3, 11.11.1972.

8 — Vuoden 1992 GURI:n nro 305 säännönmukainen lisäosa nro 137.

III Asian tosiasiaperusta

7. Ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdystä päätöksestä ilmenee, että SIF:n ylimääräisen yhtiökokouksen 11.12.1992 tekemällä päätöksellä yhtiömiehet ovat ryhtyneet toisaalta muuttamaan kyseistä aiempaa rajavastuuyhtiötä osakeyhtiöksi ja toisaalta korottamaan yhtiöpääomaa 290 000 000 Italian liirasta (ITL) 4 290 000 000 ITL:aan sijoittamalla yhtiöön apporttina kiinteistöt, joiden arvo on yhteensä 8 712 600 000 ITL; tämän apportin vastikkeena liikkeelle on laskettu 40 000 uutta osaketta.

8. Padovan rekisteritoimisto määräsi 26.4.1993 tekemällään päätöksellä SIF:n maksettavaksi edellä mainittujen kolmen verolajin ja Invimin mukaisina veroina kiinteän omaisuuden edellä kuvatusta käytöstä apporttina yhteensä 859 354 000 ITL:n suuruisen summan.

9. Kyseisen summan suorittamisen jälkeen SIF esitti 9.7.1993 jätetyssä hakemuksessaan, että sovellettaessa direktiivin tuolloin voimassa olleen 7 artiklan 2 kohdan mukaista yksinomaista verokantaa maksuunpannun summan olisi tullut kohota vain 87 126 000 ITL:aan, sekä vaati suorittamansa määrän palauttamista tämän summan ylittäviltä osin.

10. Toimivaltaisen viranomaisen hylättyä tämän hakemuksen SIF nosti 19.1.1994 kanteen Tribunale civile e penale di Veneziassa viitaten siihen, että kysymyksessä olevan kiinteistöjen apporttina käyttämisen verottaminen oli direktiivin 4, 7 ja 10 artiklan vastaista, sekä vaati tuomioistuinta velvoittamaan verohallinnon palauttamaan sille perusteettomasti kannetun summan.

11. Koska kansallisella tuomioistuimella oli epäilyksiä riidanalaisten verotustoimien direktiivin mukaisuuden suhteen ja koska se pyrki selvittämään myös kysymystä niissä sovellettavasta verokannasta, se on päättänyt esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"[Tuomioistuin] esittää vuoden 1956 Rooman sopimuksen 177 artiklan b kohdan nojalla yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

Sovelletaanko pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin, sellaisena kuin se on muutettuna 9 päivänä huhtikuuta 1973 annetulla direktiivillä, 4, 7 ja 10 artiklaa pääasian kantajan ratkaistavaksi saattamaan tapaukseen?

Tarkoittaako direktiivin näiden artiklojen soveltaminen sitä, ettei mitään muita, erityisesti Italian rekisteriviranomaisten kantamia veroja eikä näin ollen myöskään Invimiä (kunnallinen vero kiinteän omaisuuden arvonnoususta) saada määrätä maksettaviksi;

jos tähän kysymykseen vastataan myöntävästi, onko käytettävä kahden prosentin verokantaa vai alennettua verokantaa?"

IV Ehdotukseni asiassa

Alustavat huomautukset

12. On syytä aivan aluksi huomauttaa kansalliselle tuomioistuimelle, että yhteisön oikeuden sellaista tulkintaa varten, josta olisi hyötyä kansalliselle tuomioistuimelle, tämän on täsmennettävä se tosiasiaperusta ja ne oikeussäännöt, joihin sen esittämät kysymykset liittyvät, tai ainakin selostettava ne tosiseikkoja koskevat olettamukset, joihin nämä kysymykset perustuvat.

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskeviin päätöksiin sisältyvien selvitysten tarkoituksena on lisäksi paitsi tehdä yhteisöjen tuomioistuimelle mahdolliseksi antaa pääasian ratkaisun kannalta hyödyllisiä vastauksia myös tarjota jäsenvaltioiden hallituksille sekä muille asian osapuolille mahdollisuus esittää huomautuksensa EY:n tuomioistuimen perussäännön 20 artiklan mukaisesti. [9]

Yhteisöjen tuomioistuimen on valvottava, että tämä mahdollisuus turvataan, ottaen huomioon, että edellä mainitun artiklan mukaan ainoastaan ennakkoratkaisupyyntöjen esittämisestä tehdyt päätökset ilmoitetaan osapuolille. [10]

Kuten olen edellä esittänyt, tässä tapauksessa ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehtyyn päätökseen ei sisälly mitään selvitystä kansallisesta lainsäädännöstä. Vaikka tämän lainsäädännön sisältö käykin ilmi komission kirjallisista huomautuksista, joita ei ole kiistetty, ja vaikka yhteisöjen tuomioistuimella prosessitaloudellisista syistä näin ollen onkin mahdollisuus käyttää toimivaltaansa, [11] on syytä tuoda esiin tämän olennaisen puutteen ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdyn päätöksen sisällössä saattaneen estää muiden jäsenvaltioiden kuin Italian ja Kreikan tasavallan hallituksia esittämästä huomautuksiaan tästä asiasta, jonka kohteella on luonteeltaan yleisempää merkitystä.

13. On syytä korostaa sitä seikkaa, että hyödyllisen vastauksen antamiseksi esitettyyn ennakkoratkaisukysymykseen näyttää olevan tarpeen tulkita myös direktiivin 12 artiklaa. Se, ettei kansallinen tuomioistuin ole nimenomaisesti pyytänyt tätä, ei ole esteenä sille, että yhteisöjen tuomioistuin antaa tämän tulkintansa (ks. esimerkiksi asia C-280/91, Viessmann, tuomio 18.3.1993, Kok. 1993, s. I-971, 17 kohta).

9 — Ks. mm. asia C-257/95, Bresle, määräys 2.2.1996 (Kok. 1996, s. I-233, 16 ja 19 kohta); asia C-307/95, Max Mara, määräys 21.12.1995 (Kok. 1995, s. I-5083, 6 ja 7 kohta) sekä yhdistetyt asiat C-320/90, C-321/90 ja C-322/90, Telemarsicabruzzo ym., tuomio 26.1.1993 (Kok. 1993, s. I-393, 6 kohta).

10 — Ks. edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Max Mara, määräyksen 8 kohta; asia C-458/93, Saddik, määräys 23.3.1995 (Kok. 1995, s. I-511, 13 kohta) ja asia C-167/94, Grau Gomis ym., määräys 7.4.1995 (Kok. 1995, s. I-1023, 10 kohta).

11 — Ks. asia C-316/93, Vaneetveld, tuomio 3.3.1994 (Kok. 1994, s. I-763, 14 kohta).

Pääasia

välilliset verot poistetaan ja että niiden sijasta otetaan käyttöön yhteismarkkinoilla vain kertaalleen kannettava vero, joka on kaikissa jäsenvaltioissa samansuuruinen.

14. Ennakkoratkaisukysymyksensä kahdessa ensimmäisessä osassa kansallinen tuomioistuin pyrkii ennen kaikkea selvittämään, kuuluvatko puheena olevien tyyppiset verot direktiivin soveltamisalaan ja oikeuttaako direktiivi niiden kantamiseen vai kieltääkö se tämän.

Puheena olevien verojen yhteensopivuuden arvioimiseksi direktiivin kanssa on syytä aivan aluksi panna merkille direktiivin tavoitteet ja sen soveltamisen laajuus, minkä jälkeen on tarkasteltava kyseisiä veroja suhteessa direktiiviin.

16. Direktiivissä säädetään näin ollen pääoman hankintaverosta, joka on direktiivin kuudennen ja seitsemännen perustelukappaleen mukaan pääomien liikkuvuuden häiriintymisen estämiseksi yhdenmukaistettava yhteisössä paitsi verokannan myös veron rakenteen osalta. Tästä pääoman hankintaverosta säädetään direktiivin 2—9 artiklassa.

Direktiivin tulkinta

17. Direktiivin 3 artiklassa määritellään ne pääomayhtiöt, joihin sovelletaan direktiivin säännöksiä ja joihin kuuluu muun muassa italialainen osakeyhtiö (Società per azioni), jollainen pääasian kantaja on.

15. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan,[12] kuten direktiivin johdanto-osasta ilmenee, direktiivin tarkoituksena on edistää pääomien vapaata liikkuvuutta, jota on pidettävä olennaisena perustettaessa sisämarkkinoita muistuttavaa talousliittoa. Tällaisen päämäärän tavoitteleminen edellyttää pääoman hankintaa koskevan verotuksen osalta, että jäsenvaltioissa tähän asti käytössä olleet

18. Direktiivin 4 artiklassa, 8 artiklassa sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 69/335/ETY muuttamisesta 10 päivänä kesäkuuta 1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY (EYVL L 156, s. 23), ja 9 artiklassa luetellaan ne toimet, joista on suoritettava pääoman hankintaveroa, samoin kuin joitakin toimia, jotka jäsenvaltioilla on oikeus säätää verosta vapaiksi, jollei 7 artiklassa toisin säädetä.

12 — Ks. erityisesti asia C-2/94, Denkavit Internationaal ym., tuomio 11.6.1996 (Kok. 1996, s. I-2827, 16 kohta ja sitä seuraavat kohdat); yhdistetyt asiat C-71/91 ja C-178/91, Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni, tuomio 20.4.1993 (Kok. 1993, s. I-1915, 19 kohta ja sitä seuraavat kohdat) sekä asia 161/78, Conradsen, tuomio 27.6.1979 (Kok. 1979, s. 2221, 11 kohta).

Direktiivin 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan pääomayhtiön yhtiöpääoman korottaminen kaikenlaisilla panoksilla kuuluu veronalaisiin liiketoimiin.

19. Pääoman hankintaveron määrän laskentatavasta edellä mainitussa tapauksessa säädetään direktiivin 5 artiklan 1 kohdan a alakohdassa, että veroa kannetaan "— — osakkaiden tai yhtiömiesten yhtiöön sijoittamien kaikenlaisten panosten tosiasiallisesta arvosta, josta on vähennetty yhtiön kunkin panoksen osalta vastattavakseen ottamat velvollisuudet ja kustannukset — —". [13]

20. Edellä kuvatun kaltaisten pääoman hankintatoimien verokannan säädettiin direktiivin 7 artiklan 1 kohdan a alakohdassa alun perin vaihtelevan yhden ja kahden prosentin välillä.

Tämän jälkeen kyseinen verokanta alennettiin 1.1.1976 lukien yhteen prosenttiin (pääoman hankintaveron yhteisen verokannan vahvistamisesta 9 päivänä huhtikuuta 1973 annetun neuvoston direktiivin 73/80/ETY [EYVL L 103, s. 15] 1 artikla).

13 — Edellyttäen, että "— — kannettavan veron määrä ei missään tapauksessa saa olla alhaisempi kuin niiden yhtiöosuuksien nimellisarvo, joka jaetaan tai kuuluu kullekin osakkeelle tai yhtiömiehelle" (direktiivin 5 artiklan 2 kohta sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 74/553/ETY [EYVL L 303, s. 9] 1 artiklalla).

Lopulta direktiivin sama 7 artikla muutettiin direktiivin 85/303/ETY 1 artiklan 2 kohdalla kuulumaan seuraavasti:

"1. Jäsenvaltioiden on säädettävä pääoman hankintaverosta vapaiksi ne muut kuin 9 artiklassa tarkoitetut liiketoimet, jotka oli säädetty verosta vapaiksi tai joita verotettiin enintään 0,50 prosentin verokannan mukaan 1.7.1984.

Edellytykset liiketoimen säätämiselle verosta vapaaksi määräytyvät edellisessä kappaleessa mainittuna päivänä sovellettavaksi tulleen lainsäädännön mukaisesti joko verosta vapauttamisen tai tarvittaessa enintään 0,50 prosentin verokannan käytön osalta.

— —

2. Jäsenvaltioilla on oikeus joko vapauttaa pääoman hankintaverosta kaikki muut kuin edellä 1 kohdassa tarkoitetut liiketoimet tai säätää niistä kannettavaksi yksi ainoa enintään yhden prosentin suuruinen vero.

3. — —".

21. Direktiivin viimeisessä perustelukappaleessa lisäksi todetaan, että pääoman hankintaveroa tai arvopapereista suoritettavaa leimaveroa vastaavan muun välillisen veron kantamisen jatkaminen vaarantaa tavoiteltujen päämäärien toteutumisen, joten tällaiset muut verot olisi poistettava. Nämä välilliset verot, joiden kantaminen on kielletty, luetellaan direktiivin 10 ja 11 artiklassa.

Direktiivin 10 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot eivät pääoman hankintaveron lisäksi saa kantaa voittoa tavoittelevilta yhteisöiltä, yhteenliittymiltä tai oikeushenkilöiltä minkäänlaisia muita veroja

a) edellä 4 artiklassa tarkoitetuista liiketoimista;

b) — —

c) — —".

22. Direktiivin 12 artiklan 1 kohdassa luetellaan tyhjentävästi ne muut verot ja maksut kuin pääoman hankintavero, joita voidaan 10 ja 11 artiklan säännöksistä poiketen kantaa pääomayhtiöiltä näissä säännöksissä tarkoitettujen liiketoimien yhteydessä. [14]

Direktiivin 12 artiklan 1 kohdan b alakohdassa mainitaan muun muassa verojen kantaminen "omaisuuden luovutuksista, mukaan lukien kiinteistöjen rekisteröinnistä kannettavat verot sijoitettaessa jäsenvaltioiden alueella sijaitsevaa kiinteää omaisuutta tai muuta liikeomaisuutta apporttina voittoa tavoittelevaan yhteisöön, yhteenliittymään tai oikeushenkilöön".

Saman artiklan 2 kohdassa lisäksi kielletään tietyt saman artiklan 1 kohdassa mainittuihin veroihin ja maksuihin liittyvät syrjinnän muodot säätämällä muun muassa seuraavaa: "Nämä verot tai maksut eivät myöskään saa olla korkeampia kuin ne, joita vastaavista liiketoimista on suoritettava kyseisiä veroja kantavassa jäsenvaltiossa".

23. Tässä tapauksessa on kiistatonta, että yhtiöpääoman korottaminen käyttämällä apporttina kiinteistöjä kuuluu direktiivin 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan piiriin. On näin ollen syytä arvioida puheena olevia veroja suhteessa direktiiviin.

14 — Edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Denkavit Internationaal ym., tuomion 21 kohta ja asia 36/86, Dansk Sparinvest, tuomio 2.2.1988 (Kok. 1988, s. 409, 9 kohta).

24. Soveltamisalojensa osalta (ks. tästä edellä 3—5 kohta) kolme ensiksi mainittua veroa yhtäältä muistuttavat toisiaan ja toisaalta eroavat Invimistä. Niitä on näin ollen syytä tarkastella Invimistä erillään.

Kolme ensiksi mainittua veroa

25. Pääasian kantaja esittää kirjallisissa huomautuksissaan, että koska kysymyksessä oleva kiinteän omaisuuden käyttäminen apporttina kuuluu direktiivin 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan piiriin, puheena olevat verot merkitsevät väistämättä pääoman hankinnan verottamista vieläpä "moninkertaisesti", mihin olisi syytä soveltaa 7 artiklan 2 kohdassa säädettyä yhtä ainoaa yhden prosentin verokantaa. Asia on näin sillä perusteella, että Italian tasavalta ei ole ajoissa sopeuttanut lainsäädäntöään direktiivin asettamiin vaatimuksiin eikä saattanut voimaan direktiivin mukaisesti yhdenmukaistettua pääoman hankintaverotusta 13 artiklassa asetetussa määräajassa (1.1.1972 mennessä) eikä myöhemminkään. Pääasian kantajan mukaan 12 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetty poikkeus ei lisäksi sovellu nyt esillä olevaan asiaan: on nimittäin syytä katsoa kysymyksessä olevan apporttisijoituksen tarkoituksena ennen kaikkea olleen kasvattaa SIF:n yhtiövarallisuutta. Näiden seikkojen perusteella pääasian kantaja päättelee mainitun apporttisijoituksen verottamisen olevan direktiivin välittömästi sovellettavien 4, 7 ja 10 artiklan vastaista siltä osin kuin käytetty verokanta ylittää edellä mainitun yhden prosentin verokannan.

26. Italian hallitus esittää, että puheena olevat verot kohdistuvat kaikkiin kiinteän omaisuuden luovutuksiin ja että sovellettava verokantakin on sama siitä riippumatta, onko kyseessä tavanomainen luovutus vai sijoitus apporttina yhteisöön. Tämän vuoksi näiden verojen kantaminen on Italian hallituksen mielestä oikeutettua direktiivin 12 artiklan 1 kohdan poikkeussäännösten nojalla. Vastakkainen ratkaisu olisi omiaan edistämään yhteisöjen veronkiertoa (siirtämällä niiden kiinteää omaisuutta verottomasti pääomayhtiöille) ja vähentämään olennaisesti jäsenvaltioiden verotuloja.

27. Komissio esittää, että vaikka puheena olevat verot kohdistuvatkin yleisesti kaikkiin omaisuudenluovutuksiin, ne on vaikutuksiensa johdosta samaistettava pääoman hankintaveroon. Näin ollen ne periaatteessa kuuluvat 10 artiklan soveltamisalaan, mutta niiden kantaminen on kuitenkin oikeutettua direktiivin 12 artiklan 1 kohdan b alakohdan poikkeussäännöksen nojalla.

Komissio toteaa erityisesti rekisteröintiveron osalta sillä olevan kahdenlaisia piirteitä: toisaalta kysymys on "pääoman hankintaverosta", toisaalta "omaisuuden luovutusverosta". Koska kaikkiin kiinteän omaisuuden luovutuksiin kohdistuva verokanta on kuitenkin yleensä sama, komissio päättelee tästä,

ettei puheena oleva sääntely ole ristiriidassa direktiivin 12 artiklan 1 kohdan b alakohdan kanssa. [15]

28. Pääasian kantajan väitteet eivät ole hyväksyttävissä.

29. On aivan aluksi syytä todeta nyt kysymyksessä olevien kaltaisten kiinteän omaisuuden apporttisijoitusten kiistatta kuuluvan direktiivin 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan piiriin ja siten olevan pääoman hankintaveron alaisia 7 artiklan vaatimukset täyttävällä verokannalla ja tämän säännöksen mukaisin edellytyksin.

30. Koska tämäntyyppinen apporttisijoitus kuuluu 4 artiklan soveltamisalaan, sitä periaatteessa koskee pääoman hankintaveroa vastaavien muiden välillisten verojen kantamisen kieltävä 10 artiklan a alakohta, jollei 12 artiklan säännöksistä muuta seuraa. [16]

31. Direktiivin 12 artiklan 1 kohdassa nimittäin oikeutetaan jäsenvaltiot 10 ja 11 artiklan säännöksistä poiketen pääoman hankintaveron kantamisesta riippumatta, toisin sanoen pääoman hankintaveron kantamisen *lisäksi*, [17] kantamaan tässä säännöksessä tyhjentävästi lueteltuja veroja.

32. Kun näin ollen on nyt esillä olevan asian tavoin kysymys kiinteän omaisuuden käyttämisestä apporttina, asianomaisella jäsenvaltiolla on oikeus kohdistaa siihen toisaalta 4—7 artiklan mukaisesti yhdenmukaistettu pääoman hankintavero ja toisaalta 12 artiklan 1 kohdan b alakohdan nimenomaisen säännöksen mukaisesti kiinteän omaisuuden luovutusverotus, mukaan lukien kiinteistöjen rekisteröinnistä kannettavat verot.

Tästä näkökulmasta kysymyksellä siitä, onko Italian tasavalta ajoissa ottanut käyttöön yhdenmukaistetun pääoman hankintaveron, ei ole merkitystä tässä asiassa, toisin kuin pääasian kantaja aiheetta väittää: direktiivin 12 artiklan 1 kohdan b alakohdassa nimittäin joka tapauksessa oikeutetaan kantamaan veroja kiinteistöjen luovutuksista mahdollisesti sovellettavan pääoman hankintaveron ohella.

33. Olisi kuitenkin direktiivin tavoitteiden vastaista myöntää jäsenvaltioille oikeus ottaa 12 artiklan 1 kohdassa lueteltujen verojen

15 — Nämä perustelut eivät anna mahdollisuutta sen seikan selville saamiseen, katsooko komissio rekisteröintiveron luonnehtimisen "omaisuuden luovutusveroksi" olevan merkittävämpää kuin tämän veron luonne "pääoman hankintaverona", minkä seurauksena tämän veron olisi luettava kuuluvan direktiivin 12 artiklan 1 kohdan b alakohdan poikkeussäännöksen soveltamisalaan, vai katsooko komissio, että mainittu vero sen sijaan pääosiltaan koostuu näiden kahden verolajin yhdistelmästä, nimittäin yhden prosentin määräisestä pääoman hankintaverosta ja kolmen prosentin määräisestä omaisuuden luovutusverosta (toisin sanoen erotuksesta tässä tapauksessa sovelletun neljän prosentin verokannan ja yhden prosentin välillä), ja ettei näistä jälkimmäinen ole ristiriidassa direktiivin 12 artiklan 2 kohdan kanssa sen vuoksi, että se ei ylitä "vastaaviin liiketoimiin" sovellettavaa verokantaa.

16 — Ks. edellä alaviitteessä 12 mainitut yhdistetyt asiat Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni, tuomion 29 ja 30 kohta.

17 — Ks. edellä alaviitteessä 14 mainittu asia Dansk Sparinvest, tuomion 9 kohta ja edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Denkavit Internationaal ym., tuomion 21 kohta.

nimellä käyttöön sellaisia verolajeja, jotka kohdistuisivat pääosin tai raskaimmin pääoman hankintatoimiin. Juuri tästä syystä tällaisten verojen kantamiselle on asetettu tiettyjä edellytyksiä.

34. Ensimmäinen edellytys on ilmaistu 12 artiklan 2 kohdassa: nämä verot tai maksut eivät saa olla korkeampia kuin ne, joita vastaavista liiketoimista on suoritettava kyseisiä veroja kantavassa jäsenvaltiossa. Tässä tapauksessa pääoman hankintatoimet nimittäin lopulta itse asiassa tulisivat verotetuiksi kahteen kertaan, mikä olisi suoranaisesti ristiriidassa direktiivin kanssa.

35. Toinen edellytys on helposti pääteltävissä 10 ja 12 artiklan sanamuodoista luettaessa niitä yhteydessä direktiivin tavoitteisiin. Sen mukaan kysymyksessä olevien erilaisten kansallisten säännösten on todellisuudessakin kuuluttava 12 artiklan 1 kohdassa kuvattuihin veroihin tai maksuihin uhalla, että niitä muutoin on pidettävä direktiivin 10 artiklan nojalla kiellettyinä.

36. Kysymys 12 artiklan 1 kohdan nojalla jäsenvaltioille oikeutettujen verojen ja maksujen käsitteen määrittelystä kuuluu yhteisön oikeuteen ja yhteisöjen tuomioistuimen toimivaltaan, [18] kuten kansallisen verotuksen yleinen luonnehdintakin yhteisön oikeuden soveltamista varten. Tässä tarkoituksessa vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisöjen tuomioistuin keskittyy kunkin verolajin ennakkoratkaisupyynnöstä ja asian asiakirja-aineistosta ilmeneviin objektiivisiin ominaisuuksiin riippumatta siitä, miten kyseistä veroa on luonnehdittu kansallisessa oikeusjärjestyksessä. [19]

37. Nyt esillä olevassakin asiassa on näin ollen syytä arvioida, ovatko kyseiset verot ja maksut direktiivin 12 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuja kiinteän omaisuuden luovutuksesta kannettavia veroja sekä onko niiden verokanta enintään saman artiklan 2 kohdassa vahvistetulla enimmäistasolla, missä tapauksessa niiden kantaminen on sallittua, tai eivätkö ne täytä edellä toistettuja edellytyksiä: jälkimmäisessä tapauksessa niiden kantaminen on tilanteen mukaan joko kokonaan tai osittain kiellettyä direktiivin 10 artiklan säännösten mukaisesti.

On siten syytä torjua se pääasian kantajan esittämä näkemys, että puheena olevia veroja ja maksuja olisi pidettävä pääoman hankintaveroina yksinomaan sen johdosta, että ne kohdistuvat direktiivin 4 artiklan soveltamisalaan kuuluviin pääomansijoituksiin: yhtäältä

18 — Ks. edellä alaviitteessä 12 mainitut yhdistetyt asiat Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni, tuomion 41 kohta, jossa yhteisöjen tuomioistuin määrittelee direktiivin 12 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetun "korvausluonteisten maksujen" käsitteen, ja saman tuomion 42 kohta, jonka mukaan sellaista kansallista veroa, joka ei vastaa tätä määritelmää, on pidettävä direktiivin 10 artiklassa säädetyn kiellon soveltamisalaan kuuluvana.

19 — Ks. esimerkiksi yhdistetyt asiat C-197/94 ja C-252/94, Bautiaa ja Société française maritime, tuomio 13.2.1996 (Kok. 1996, s. I-505, 39 kohta).

näin ajateltaessa nimittäin väistetään näiden verojen ja maksujen luonnehdinta niiden objektiivisten ominaisuuksien perusteella ja toisaalta direktiivin 12 artiklan 1 kohdan b alakohdassa joka tapauksessa nimenomaisesti mainitaan omaisuuden luovutuksista kannettavat verot sijoitettaessa kiinteää omaisuutta apporttina yhtiöön.

38. Mielestäni 12 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetuiksi "kiinteän omaisuuden luovutuksista kannettaviksi veroiksi" on katsottava sellaiset verot ja maksut, jotka yleisten ja objektiivisten kriteerien perusteella kohdistuvat kaikkiin tai useimpiin kiinteän omaisuuden omistus- ja/tai hallintaoikeuden luovutustoimiin, eivätkä erityisesti tai pääasiallisesti sellaisiin kiinteän omaisuuden sijoittamisiin apporttina pääomayhtiöihin, joiden tarkoituksena on näiden yhtiöiden yhtiöpääoman kasvattaminen. Tässä samassa säännöksessä tarkoitetuiksi "rekisteröinnistä kannettaviksi veroiksi" on lisäksi katsottava erityiset verot ja maksut, joita kannetaan sellaisten rekisteröintimenettelyjen yhteydessä, jotka ovat välttämättömiä edellä mainittujen luovutustoimien viimeistelemiseksi sekä mahdollisuuksien tarjoamiseksi ulkopuolisille niiden vastustamiseen.

39. Tässä tapauksessa Italian hallituksen ja komission kirjallisista huomautuksista käy ilmi, että rekisteröintivero [20] kohdistuu yleisesti kaikkiin kiinteän omaisuuden vastikkeellisiin luovutuksiin, joihin kuuluvat (siten ymmärrettynä, ettei näitä ole suljettu pois tämän verotuksen piiristä) kiinteän omaisuuden sijoittamistoimet apporttina pääomayhtiöihin. Näistä samoista huomautuksista ilmenee myös, että tämän veron verokannat ovat samantasoiset kiinteän omaisuuden apporttina käyttämiselle kuin muillekin luovutustoimille. Näiden seikkojen johdosta on mielestäni kiistatonta, että tässä asiassa kysymyksessä oleva vero kuuluu 12 artiklan 1 kohdan b alakohdan soveltamisalaan eikä ole saman artiklan 2 kohdan vastainen.

40. Kuten komissio perustellusti korostaa, kaksi muuta puheena olevaa veroa ovat selvästikin tässä samassa säännöksessä tarkoitettuja yleisiä kiinteän omaisuuden luovutustoimien "rekisteröinnistä kannettavia veroja"; ei myöskään näytä siltä, että näissä verolajeissa käytettäisiin kiinteän omaisuuden apporttina pääomayhtiöihin sijoittamistoimien vahingoksi eriytettyjä verokantoja. Näillä samoilla perusteilla on täten syytä katsoa näidenkin verojen kantaminen oikeutetuksi direktiivin 12 artiklan nojalla.

Invim

41. Tämän veron arviointi direktiivin näkökulmasta tuottaa enemmän ongelmia.

42. Pääasian kantaja esittää, että Invimiä on pidettävä direktiivissä tarkoitettuna "pääoman hankintaverona" ja että se ei kuulu

20 — Ks. edellä 1 ja 3 kohta.

mihinkään 12 artiklassa lueteltuun ryhmään eikä se varsinkaan ole omaisuuden luovutusvero. Italian Corte costituzionale on (tuomioissaan nrot 126/79 ja 239/83) luonnehtinut sitä pääoman kasvattamiseen omaisuuden luovutusten yhteydessä kohdistuvaksi veroksi.

43. Italian hallitus huomauttaa, että Invimin perustana on kiinteän omaisuuden arvonnousu ja siten kyseisen kiinteistön omistajan varallisuuden lisääntyminen. Verotus sitä paitsi kohdistuu kiinteistön luovuttajaan eikä luovutuksensaajaan. Invim ei näin ollen kuulu direktiivin soveltamisalaan. Italian hallituksen mukaan Invimin mahdollinen rinnastaminen omaisuuden luovutusveroon vaikuttaisi jäsenvaltioille kuuluvaan verotusoikeuteen, vähentäisi julkisen vallan verotuloja ja edistäisi veronkiertoa.

44. Kreikan hallitus ja komissio ovat Italian hallituksen kanssa samaa mieltä ja lisäävät Invimin olevan välittömän veron, minkä johdosta se ei kuulu direktiivin soveltamisalaan. Kreikan hallituksen ja komission mielestä tästä seuraa, että kysymys ei voi olla direktiivin 7 artiklan eikä sitäkään suuremmalla syyllä 12 artiklan soveltamisesta.

45. Yhdyn Italian ja Kreikan hallitusten sekä komission näkemyksiin.

46. Osapuolten huomautukset saavat minut ajattelemaan, että Invimiin sisältyy sekä pääoma- että tuloverotuksen piirteitä ilman, että se näiden verolajien väliin asettuvana olisi samaistettavissa kumpaankaan niistä. Invim ei nimittäin kohdistu varallisuuden omistajaan, vaan siihen arvonlisään, jonka tämä saa hyväkseen automaattisesti, ulkoisten tekijöiden vaikutuksesta (kuten perusrakenteeseen kohdistuvien parannustöiden tai julkisen vallan toteuttaman kiinteistön ympäristön kaunistamisen), kun taas kysymys ei myöskään näyttäisi olevan tuloverotuksesta tämän käsitteen tiukasti rajatussa merkityksessä, toisin sanoen vuosittaiseen tietystä lähteestä peräisin olevaan tuloon kohdistuvasta verosta. [21]

47. Tämän veron arvioimiseksi direktiivin kannalta on syytä aivan aluksi kiinnittää huomiota siihen, että verotettava tapahtuma ei ole kiinteän omaisuuden luovutustoimi eikä siten vielä selvemmin myöskään kiinteän omaisuuden sijoittaminen apporttina, kuten pääasian kantaja aiheettomasti väittää, vaan se *tosiasia*, että kiinteistön arvo on noussut tiettynä ajanjaksona, toisin sanoen sen hankinnan ja edelleen luovutuksen välisenä aikana tai, yhteisöjen omistamien kiinteistöjen osalta, kymmenen vuoden aikana. Tähän nähden, kuten Corte costituzionale on esittänyt asian, kiinteistön luovutus on merkittävä ainoastaan sinä "aiheena", toisin sanoen sille tilanteelle tyypillisenä tapahtumana, jolloin

21 — Pääoman lisäarvoon kohdistuvan verotuksen luonteesta, muun muassa kiinteistöjen lisäarvon verottamisesta, ks. Mehl, L. ja Beltrame, P., *Science et techniques fiscales*, PUF, 1984, s. 408— , sekä Gest, G. ja Tixier, G., *Manuel de droit fiscal*, Paris, LGDJ, 1986, s. 88— ja s. 94— .

kiinteistön jo toteutunut arvonnousu todetaan. Invimin perusta ei näin ollen ole sama kuin pääoman hankintaveron, joka kohdistuu kiinteistön luovuttamiseen pääomayhtiölle sen pääoman kasvattamiseksi.

48. Toiseksi on todettava, ettei tämän veron perustana ole kiinteistön todellinen arvo luovutuksen tapahtuessa, kuten yhdenmukaistetussa pääoman hankintaverotuksessa (direktiivin 5 artikla), vaan, kuten olen edellä esittänyt, hankinta- ja luovutusarvon välinen erotus. Tämä erotus, sikäli kuin sellaista on, vastaa välttämättä vain osaa kiinteistön todellisesta arvosta. Voi nimittäin olla, että erotus muodostuu nollaksi (kun omaisuuden arvo ei ole noussut) tai negatiiviseksi (kuten silloin, kun kiinteistöjen arvot ovat laskeneet joko yleisistä syistä tai asianomaisen kiinteistön ympäristön olosuhteiden johdosta); näissä tapauksissa tämän omaisuuden arvonnousuun kohdistuvaa veroa ei johdonmukaisuuden nimissä voida kantaa.

49. Kolmanneksi on huomattava ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdystä päätöksestä ilmenevän, että vastikkeellisten luovutusten yhteydessä Invimiä kannetaan luovuttajalta (nyt esillä olevassa tapauksessa yhtiömiehiltä) eikä pääomayhtiöltä. Tämä on tyypillistä välittömän, mutta ei välillisen verotuksen kohdalla; välilliset verothan, joihin pääoman hankintavero määritelmänomaisesti kuuluu, yleensä vyörytetään kolmansille.

50. Neljänneksi on pantava merkille, että Italian hallituksen huomautuksista, joiden mukaan Invim kohdistuu kiinteän omaisuuden omistajalle sen arvonnoususta aiheutuneeseen "varallisuuden lisääntymiseen", kuten tämän veron koko rakenteestakin, seuraa, että kiinteän omaisuuden arvonlisää pidetään omistajan tästä kiinteistöstä saamana hyötynä ja siten kiinteistöstä saatavana "tulona" tämän käsitteen laajassa merkityksessä; tämä piirre voimistaa Invimin välitöntä verotusta muistuttavaa luonnetta.

51. Lopuksi on mainittava tätä tulkintaa vahvistavan myös Invimin joissakin tilanteissa ilmenevän määräaikaisen luonteen (kysymyksessähän on yhteisöjen omistamien kiinteistöjen arvonlisän osalta kymmenen vuoden väliajoin toistuvasti kannettava vero); tämäkin on ominaista välittömille veroille.

52. Päättelen edellä esitetystä, ettei Invim kuulu direktiivillä yhdenmukaistettavaksi tarkoitetun pääoman hankintaverotuksen piiriin. Invim osoittautuu välittömäksi veroksi eikä tällaisena kuulu direktiivin soveltamisalaan, kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut tuloverotuksen suhteen. [22] Direktiivin 10 ja 12 artiklan mukaisen valvonnan kohdistaminen Invimiin ei näin ollen tule kysymykseen eikä asiassa myöskään ole tarpeen vastata ennakkoratkaisukysymyksen kolmanteen osaan.

22 — Asia C-287/94, Frederiksen, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4581, 20 ja 21 kohta). Ks. myös asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok. 1995, s. I-225, 21 kohta), jonka mukaan yhteisön oikeuden nykyisessä vaiheessa välitön verotus ei sellaisenaan kuulu yhteisön toimivaltaan. On syytä korostaa, että jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien ja välillisten verojen alalla 19 päivänä joulukuuta 1977 annetussa neuvoston direktiivissä 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15), sellaisena kuin se on muutettuna 25.2.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1), mainitaan arvonlisästä kannettavat verot välittömiin veroihin sekä erityisesti tulo- ja varallisuusveroihin kuuluvina (1 artiklan 2 kohta).

V Ratkaisuehdotus

53. Ehdotan sen vuoksi, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

1) Pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY 12 artiklan 1 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että korotettaessa pääomayhtiön pääomaa käyttämällä apporttina kiinteää omaisuutta tämä säännös oikeuttaa kantamaan sellaista rekisteröintiveroa, kirjaamisveroa ja kiinteistökirjaveroa, joista pääasiassa on kysymys, saman artiklan 2 kohdassa asetettujen edellytysten täyttyessä.

2) Direktiivin 69/335/ETY soveltamisalaan ei kuulu sellainen kiinteistöjen arvonnousuun kohdistuva vero kuin kunnallinen vero kiinteän omaisuuden arvonnoususta (Invim), josta on kysymys pääasiassa ja jota kannetaan tällä tavoin toteutetusta kiinteän omaisuuden käytöstä apporttina.