JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JÁN MAZÁK
25 päivänä maaliskuuta 2010[1]

1. Corte suprema di cassazione (Italia) on esittänyt unionin tuomioistuimelle kolme ennakkoratkaisukysymystä, jotka koskevat pääoman hankinnasta suoritettavista välillisistä veroista 17.7.1969 annettua neuvoston direktiiviä 69/335/ETY[2] ja jotka ovat sanamuodoltaan seuraavat:

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

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

3) Ovatko Italian lainsäädännössä viranomaiselle annettavat puolustautumiskeinot suhteellisuusperiaatteen mukaisia, kun otetaan huomioon, että 26.4.1986 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 131 (GURI nro 99, Supplemento ordinario 30.4.1986) 38 §:ssä säädetään, ettei pääoman korottamista koskevan päätöksen mitättömyydellä tai kumottavuudella ole merkitystä ja että maksettu vero voidaan palauttaa vain, jos siviilituomio, jolla toimi on todettu pätemättömäksi tai jolla se on kumottu, on saanut lainvoiman?”

2. Kansallinen tuomioistuin katsoo tarpeelliseksi unionin tuomioistuimen vastauksen esitettyihin kysymyksiin voidakseen ratkaista valituksen, jonka Ministero dell’Economia e delle Finanze ja Agenzia delle Entrate ovat tehneet Commissione tributaria regionale del Veneton (Veneton alueellinen verotuomioistuin, Italia) 5.7.2004 antamasta tuomiosta, jolla viimeksi mainittu hyväksyi

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

2 – EYVL L 249, s. 25. Direktiivi 69/335 on kumottu pääoman hankinnasta suoritettavista välillisistä veroista 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/7/EY 1.1.2009 alkavin vaikutuksin (EUVL L 46, s. 11).

muutoksenhakuasteena padovalaisen notaarin Paolo Speranzan rekisteröintimaksuja koskevasta maksuunpanopäätöksestä tekemän valituksen.

3. Kyseinen oikeusriita sai alkunsa 30.7.1993, jolloin Padovassa sijaitsevan LEJA Srl -nimisen rajavastuuyhtiön (jäljempänä LEJA-yhtiö) ylimääräisessä yhtiökokouksessa päätettiin muuttaa yhtiö osakeyhtiöksi ja korottaa sen yhtiöpääoma 20 000 000 Italian liirasta (ITL) 58 400 000 000 ITL:aan (jäljempänä 30.7.1993 tehty päätös). LEJA-yhtiön toisen osakkaan eli Tecnoitalia Srl -nimisen rajavastuuyhtiön (jäljempänä Tecnoitalia-yhtiö) oli määrä merkitä koko pääomankorotus sijoittamalla yhtiöön Slovenian lainsäädännön nojalla perustetun Lama dd -yhtiön 6 244 osaketta, joiden arvoksi oli ad hoc -asiantuntijalausunnossa arvioitu 58 380 000 000 ITL.

4. Edellä mainitun ylimääräisen yhtiökokouksen pöytäkirjan laati notaari Speranza, joka joutui siten solidaariseen vastuuseen rekisteröintimaksun suorittamisesta siinä tapauksessa, että tämä maksu luokitellaan pääasialliseksi veroksi eikä täydentäväksi veroksi.

5. Kun otetaan huomioon, että Corte di appello di Venezia (Venetsian ylioikeus) vahvisti lopullisesti 30.7.1993 tehdyn päätöksen ja että se rekisteröitiin notaari Speranzan pyynnöstä, pääomankorotuksesta oli kannettava rekisteröintimaksu.

6. Veroviranomaiset antoivat tiedoksi 578 102 000 ITL:n suuruista summaa koskevan maksuunpanopäätöksen sekä LEJA-yhtiölle että Speranzalle, joka oli solidaarisessa vastuussa veron maksamisesta.

7. LEJA-yhtiön päättämä pääomankorotus ei kuitenkaan toteutunut, sillä ilmeni, että Tecnoitalia-yhtiöllä, jonka oli määrä merkitä kyseinen korotus kokonaisuudessaan, ei ollut koskaan ollut hallussaan osakkeita, jotka oli määrä sijoittaa tässä tarkoituksessa. LEJA-yhtiö asetettiin tuolloin konkurssiin. Näin ollen Speranza, joka oli laatinut kyseisen asiakirjan, jäi ainoana velallisena vastaamaan rekisteröintimaksusta.

8. Speranza riitautti maksuunpanopäätöksen, ja hänen kanteensa hylättiin ensimmäisessä oikeusasteessa ennen kuin Commissione tributaria regionale del Veneto hyväksyi hänen valituksensa kyseisestä tuomiosta.

9. Toisin kuin Commissione tributaria regionale del Veneto, joka luokitteli veron täydentäväksi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on taipuvainen luokittelemaan sen pääasialliseksi veroksi ja katsoo näin ollen, että kansallisen lainsäädännön perusteella Speranzan valitus olisi hylättävä. Se on kuitenkin yhtynyt Speranzan esittämään epäilyyn kansallisen lainsäädännön yhteensoveltuvuudesta direktiivin 69/335 säännösten kanssa.

10. Speranza, Italian hallitus sekä komissio ovat toimittaneet kirjalliset huomautuksensa unionin tuomioistuimelle. Kaikki olivat edustettuina suullisessa käsittelyssä, joka pidettiin 28.1.2010 Speranzan ja Italian hallituksen pyynnöstä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Direktiivi 69/335

11. Kuten direktiivin 69/335 toisesta perustelukappaleesta ilmenee, direktiivillä pyritään poistamaan yhdenmukaistamisen kautta pääomien vapaan liikkuvuuden esteitä, joita ovat syrjintä, kaksinkertainen verotus ja eroavuudet, jotka johtuvat jäsenvaltioissa sovellettavista pääoman hankinnasta suoritettavista välillisistä veroista.

12. Kyseisen direktiivin seitsemännessä perustelukappaleessa täsmennetään, että pääoman hankinnasta suoritettava vero on yhdenmukaistettava sekä sen rakenteen että verokannan osalta.

13. Direktiivin 69/335 1 artiklassa säädetään, että jäsenvaltiot kantavat pääomayhtiön pääomapanoksista veroa, joka on yhdenmukaistettu sen 2–9 artiklan mukaisesti.

14. Direktiivin 69/335 4 artiklassa on luettelo toimista, joista jäsenvaltiot voivat kantaa tai – tilanteen mukaan – joista niiden on kannettava tällaista pääoman hankintaveroa. Kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään siten, että jäsenvaltiot kantavat pääoman hankintaveroa ”pääomayhtiön pääoman korottami[sesta] millaisten tahansa omaisuuserien sijoituksella”.

15. Direktiivin 69/335 5 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Veroa on kannettava:

a) edellä 4 artiklan 1 kohdan a, c ja d alakohdassa tarkoitettujen pääomayhtiön perustamisen, sen pääoman korottamisen tai sen varojen lisäämisen osalta: kaikenlaisten osakkailta saatujen tai saatavien omaisuuserien tosiasiallisesta arvosta, josta on vähennetty siirretyt velkavastuut ja kustakin pääomapanoksesta yhtiölle aiheutuneet kustannukset; jäsenvaltiot voivat lykätä pääoman hankintaveron kantamista siihen saakka, kun pääomapanokset on sijoitettu.”

Kansallinen lainsäädäntö

16. Rekisteröintimaksua säännellään asetuksella nro 131/1986.

17. Asetuksen nro 131/1986 1 §:n sanamuodon mukaan ”rekisteröintimaksu kannetaan – – toimista, jotka on rekisteröitävä, samoin kuin toimista, jotka vapaaehtoisesti esitetään rekisteröitäviksi”.

18. Asetuksen nro 131/1986 2 §:n a kohdan mukaan toimia, jotka asetuksen seuraavien pykälien mukaan on rekisteröitävä, ovat asetuksen liitteenä olevassa taulukossa mainitut toimet, jos ne on tehty kirjallisesti Italian alueella.

19. Asetukseen liitetyn asteikon I osan 4 §:n a kohdan 5 alakohdan mukaan pääomankorotuksista kannetaan maksu, joka on määrältään 1 prosentti päätetystä korotuksesta.

20. Asetuksen nro 131/1986 27 §:n 5 momentin mukaan pääomankorotuksista kannetaan maksu silloin, kun ne on vahvistettu.

21. Asetuksen nro 131/1986 38 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Toimen pätemättömyys tai kumottavuus ei vapauta velvollisuudesta pyytää sen rekisteröintiä ja maksaa siihen liittyvä vero.

Vero, joka on maksettu 1 momentin mukaisesti, on palautettava kiinteän määrän ylittävältä osalta, jos toimi on todettu pätemättömäksi tai kumottu asianosaisista riippumattomista syistä lainvoiman saaneella tuomiolla eikä sitä voida hyväksyä, julistaa päteväksi tai vahvistaa.”

22. Verovelvolliset henkilöt on määritelty asetuksen nro 131/1986 57 §:ssä, joka on sanamuodoltaan seuraava:

”Asiakirjan itsenäisesti tai osapuolten tahdon mukaisesti laatineiden tai oikeaksi todistaneiden viranomaisten ja henkilöiden, joiden intressissä rekisteröintiä on haettu, lisäksi veron maksamisesta ovat solidaarisessa vastuussa sopimuspuolet, asianosaiset, henkilöt, jotka ovat allekirjoittaneet tai joiden olisi pitänyt allekirjoittaa 12 ja 19 §:ssä tarkoitetut lausumat, sekä henkilöt, jotka ovat pyytäneet siviiliprosessilain 633, 796, 800 ja 825 §:n soveltamista.

Viranomaisten vastuu ei ulotu täydentävien verojen ja veronoikaisujen maksamiseen.”

Arviointi

23. Haluan muistuttaa heti aluksi, että asetuksessa nro 131/1986 säädettyä rekisteröintimaksua on jo tutkittu asiassa Aro Tubi Trafilerie. [3] Siinä oli kysymys yhtiöiden sulautumisen yhteydessä kannetusta rekisteröintimaksusta. Tuomiossa todettiin, että kyseisellä maksulla on direktiivin 69/335 1–9 artiklassa tarkoitetun pääoman hankintaveron ominaispiirteet. [4] Vaikka käsiteltävänä olevassa asiassa on kysymys yhtiöpääoman korotuksen yhteydessä kannetusta rekisteröintimaksusta, se muodostaa kuitenkin direktiivin 69/335 1–9 artiklassa tarkoitetun pääoman hankintaveron.

24. Nojaudun tämän vuoksi kyseiseen mainitusta tuomiosta johtuvaan premissiin. Asiassa Fantask ym. [5] annetusta tuomiosta johtuvan oikeuskäytännön linjan valossa on kuitenkin todettava, että asiakirjoista ilmeneviin tosiseikkoihin nähden se, että luokittelen kyseessä olevan Italian rekisteröintimaksun direktiivin 69/335 1–9 artiklassa tarkoitetuksi pääoman hankintaveroksi enkä kyseisen direktiivin 10 artiklassa tarkoitetuksi pääoman hankintaveron kaltaiseksi veroksi, ei tapahdu epäröimättä. Jos Italian rekisteröintimaksu muodostaisi pääoman hankintaveron kaltaisen veron, kansallinen lainsäädäntö olisi direktiivin vastainen ja näin ollen esitetyt kysymykset menettäisivät merkityksensä.

25. Italian hallitus on katsonut, että esitettyjen ennakkoratkaisukysymysten loogista järjestystä olisi muutettava, ja nimenomaan toinen kysymys muodostaa sen mukaan käsiteltävänä olevassa asiassa perustavanlaatuisen kysymyksen.

26. En ole samaa mieltä. Kun otetaan huomioon, että tarve vastata toiseen ja kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen riippuu ensimmäiseen kysymykseen annettavasta vastauksesta, käsittelen kysymykset siinä järjestyksessä kuin ne on esitetty.

3 – Asia C-46/04, tuomio 30.3.2006 (Kok., s. I-3009).

4 – Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Aro Tubi Trafilerie, tuomion 28 kohta.

5 – Asia C-188/95, tuomio 2.12.1997 (Kok., s. I-6783). Asiassa C-134/99, IGI, tuomio 26.9.2000 (Kok., s. I-7717) ja asiassa C-206/99, SONAE, tuomio 21.6.2001 (Kok., s. I-4679), on noudatettu samaa lähestymistapaa.

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

27. Ensimmäisessä kysymyksessään kansallinen tuomioistuin tiedustelee pääasiallisesti, riippuuko se, onko pääomayhtiön yhtiöpääoman korottaminen millaisten tahansa omaisuuserien sijoittamisella pääoman hankintaveron alaista, sellaisena kuin siitä on säädetty direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan c alakohdassa, tällaisen pääomapanoksen tosiasiallisesta toteutumisesta.

28. Aluksi muistutan, että ilmaisu ”kantaa veroa”, jota kansallinen tuomioistuin käyttää ja jota käytetään myös direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdassa, tarkoittaa useista vaiheista koostuvaa verotusmenettelyä, jonka käynnistää verotettava tapahtuma.

29. Direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohta sisältää ainoastaan luettelon pääoman hankintaveron alaisista liiketoimista, joihin kuuluu myös pääomayhtiön pääoman korottaminen millaisten tahansa omaisuuserien sijoituksella. Tässä säännöksessä ei käsitellä verotusmenettelyn eri vaiheita, kuten veron määräämistä tai kantamista. Tästä seuraa, että kyseisestä säännöksestä ei voi olla apua suoraan eikä välillisesti vastauksen antamisessa ensimmäiseen kansallisen tuomioistuimen esittämään kysymykseen.

30. On kuitenkin tutkittava, sisältyisikö direktiiviin muita säännöksiä, joista voisi olla hyötyä esitetyn ongelman ratkaisemiseksi.

31. Kysymykseen voisi mielestäni tulla direktiivin 69/335 5 artiklan 1 kohdan a alakohta, jossa pääomayhtiön yhtiöpääoman korotuksen yhteydessä kannettavan pääoman hankintaveron määräämistä silmällä pitäen määritellään tällaisen veron peruste. Tässä säännöksessä tarkoitetussa merkityksessä veroperuste edustaa kaikenlaisten osakkailta saatujen tai ”saatavien” [6] varojen tosiasiallista arvoa, josta on vähennetty siirretyt velkavastuut ja kustakin pääomapanoksesta yhtiölle aiheutuneet kustannukset.

32. Lisäksi direktiivin 69/335 5 artiklan 1 kohdan a alakohdassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus lykätä pääoman hankintaveron kantamista siihen saakka, kun pääomapanokset on sijoitettu.

33. Oikeuskäytännön mukaan direktiivin 69/335 mainitussa artiklassa ja 4 artiklan 1 kohdassa ei täsmennetä sitä, milloin pääoman hankintaveron osalta verotettava tapahtuma tapahtuu. Pääoman hankintavero on maksettava myös vastaisuudessa suoritettavista omaisuuden sijoituksista. Tässä säännöksessä tarkoitettuna toimenpiteenä on pidettävä sellaisia omaisuuden sijoituksia, joiden suorittamiseen luonnollisella henkilöllä

6 – Kursivointi tässä.

tai oikeushenkilöllä on velvollisuus ja jotka ovat luonteeltaan varmoja. [7]

34. Mainitusta oikeuskäytännöstä johtuva edellytys, jonka mukaan vastaisuudessa suoritettavan pääomapanoksen on oltava luonteeltaan varma, on mielestäni ymmärrettävä siten, että pääomapanoksen on oltava ehdoton.

35. Olen sitä mieltä, että mainitun oikeuskäytännön mukaisesti direktiivin 69/335 5 artiklan 1 kohdan a alakohdasta voitaisiin päätellä, että pääoman hankintaveron määrääminen yhtenä vaiheena verotusmenettelyssä, johon kuuluu veron laskeminen soveltamalla verokantaa veroperusteeseen, voi edeltää itse pääomapanoksen toteutumista.

36. Direktiivin 69/335 5 artiklan 1 kohdan a alakohdassa annetaan jäsenvaltioille harkintavaltaa määritellä ajankohta, jona ne määräävät veron. Jäsenvaltioille myönnetty mahdollisuus lykätä pääomaveron kantamista siihen saakka, kun pääomapanokset on sijoitettu, merkitsee sitä, että jäsenvaltioilla on myös mahdollisuus määrätä pääoman hankintavero jo ennen pääomapanoksen toteutumista.

37. Siten mahdollisuus määrätä pääoman hankintavero jo ennen pääomapanoksen toteutumista merkitsee sitä, että pääoman hankintaveron osalta verotettava tapahtuma, jonka on edellettävä pääoman hankintaveron määräämistä, voi olla muodoltaan oikeudellinen asiakirja, [8] kuten käsiteltävänä olevassa asiassa. [9]

38. On kuitenkin lisättävä, että pääoman hankintaveron määrääminen ei saa mennä sekaisin veron kantamisen kanssa tai samastua siihen. Määrääminen vaiheena, jossa vero lasketaan soveltamalla verokantaa veroperusteeseen, ja kantaminen vaiheena, jossa vero tosiasiallisesti maksetaan, edustavat verotusmenettelyn kahta eri vaihetta.

39. Vaikka pääoman hankintaveron määräämiseen jäsenvaltioiden toimesta vaikuttaa osittain direktiivin 69/335 5 artiklan 1 kohdan a alakohta, tähän direktiiviin ei sisälly mitään veronkantoa koskevaa säännöstä. Lisäksi on pidettävä mielessä, että direktiivin 69/335 seitsemännen perustelukappaleen mukaan direktiivillä pyritään yhdenmukaistamaan pääoman hankintavero sekä sen rakenteen että verokannan osalta. Tästä seuraa, että direktiivin 69/335 tavoitteena ei ole yhdenmukaistaa koko verotusmenettelyä, joka koskee pääoman hankintaveroa sinänsä. Näin ollen

7 – Ks. vastaavasti asia C-339/99, ESTAG, tuomio 17.10.2002 (Kok., s. I-8837, 49 ja 50 kohta).

8 – Edellä esitetty lähestymistapa saattaisi vaikuttaa sen lähestymistavan vastaiselta, jota yhteisöjen tuomioistuin on noudattanut asiassa Aro Tubi Trafilerie (mainittu edellä alaviitteessä 3, tuomion 27 kohta), jossa se totesi kyseisen rekisteröintimaksun, jonka suuruus oli 1 prosentti yhtiöön tehtyjen pääomansijoitusten arvosta, suhteellisuuden perusteella, että oli katsottava, että tapahtuma, jonka johdosta tällainen maksu oli maksettava, oli tosiaankin itse pääomansijoitus. Tätä lähestymistapaa on kuitenkin arvioitava käsiteltävänä olevan asian yhteydessä, jossa yhteisöjen tuomioistuin yritti erottaa pääomansijoitusveron pääomansijoitusveron kaltaisesta verosta direktiiviä 69/335 sovellettaessa.

9 – On korostettava, että kansallinen tuomioistuin totesi ennakkoratkaisupyynnössään, että rekisteröintimaksut muodostivat kansallisessa lainsäädännössä tyypillisen asiakirjoista kannettavan veron.

pääoman hankintaveron kantamista ja verovelan suoritusvelvollisuutta koskeva lainsäädäntö kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan.

40. On kuitenkin otettava huomioon myös se seikka, että pääoman hankintaveron määräämisen ja kantamisen toteuttaminen riippumatta pääomapanoksen suorittamisesta saattaisi aiheuttaa sen, että direktiivin 69/335 1 artikla, jonka mukaan jäsenvaltiot kantavat pääomayhtiön pääomapanoksista veroa, joka on yhdenmukaistettu sen 2–9 artiklan mukaisesti, menettää aineellisen sisältönsä.

41. Seurauksena pääoman hankintaveron määräämisestä ja kantamisesta ilman pääomapanoksen suorittamista olisi sellainen valtion verojen määräämistä ja kantamista koskevan intressin suojelu, joka olisi epäoikeudenmukaista verovelvollisille ja rikastuttaisi valtiota maksetulla verolla, joka on kannettu siitä huolimatta, että pääomapanosta ei ole itse asiassa suoritettu.

42. Näin ollen katson, että unionin tuomioistuimen olisi vastattava ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen niin, että direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että pääoman hankintaveroa voidaan kantaa pelkästä päätöksestä korottaa pääomayhtiön pääomaa millaisten tahansa omaisuuserien sijoittamisella. Verovelvollisella on kuitenkin oltava mahdollisuus puolustautua tehokkaasti verotusmenettelyn aikana vetoamalla siihen, että pääomapanosta ei voida suorittaa.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

43. Toisessa kysymyksessään kansallinen tuomioistuin tiedustelee pääasiallisesti, keneen pääoman hankintaveroa sovelletaan tai tarkemmin sanoen, kuka on verovelvollinen sen perusteella, että pääomayhtiön pääomaa korotetaan millaisten tahansa omaisuuserien sijoituksella direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetulla tavalla.

44. Tähän kysymykseen annettavan vastauksen lähtökohtana on ”verovelvollisuuden” käsitteen selvittäminen. Kysymyksessä on pääsääntöisesti verovelvollisen velvollisuus maksaa vero, joka on määrätty hänelle lain nojalla ja sen mukaisesti.

45. Tällaisen velvollisuuden syntyminen verovelvolliselle riippuu aina verotettavasta tapahtumasta, jonka perusteella valtion on mahdollista määrätä vero ja myöhemmin kantaa se. Käsiteltävänä olevassa asiassa päätös, joka koskee osakeyhtiön pääoman korottamista sijoittamalla osakeyhtiöön

toisen yhtiön osakkeita, muodostaa tapahtuman, jonka johdosta rekisteröintimaksu on suoritettava.

46. Oikeuskäytännön mukaan direktiivin 69/335 rakenteen ja systematiikan mukaan pääoman hankintaveroa kannetaan pääomayhtiöltä, joka on kyseessä olevan pääomapanoksen vastaanottaja.[10] Tämä tarkoittaa sitä, että käsiteltävänä olevassa asiassa LEJA-yhtiön on oltava pääoman hankintaveron maksaja eikä Paolo Speranzan asiakirjan laatineena notaarina. Nimenomaan LEJA-yhtiö on vastaanottanut tai sen olisi pikemminkin pitänyt vastaanottaa päätetty pääomapanos.

47. Tältä osin on kuitenkin muistutettava, että direktiivissä 69/335 ei sinänsä säädetä pääoman hankintaveron kantamismenettelyitä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä. Tämän vuoksi näyttää siltä, että tämä kysymys kuuluu yleisesti ottaen jäsenvaltioiden toimivaltaan. Pääoman hankintaveron kantamista koskevat menettelytavat käsittävät kuitenkin mielestäni kaikki säännökset, jotka ovat omiaan takaamaan veronmaksajan verovelvollisuuden täyttämisen.

48. Sellaisten henkilöiden solidaarinen vastuu, jotka tietyistä laissa säädetyistä syistä tai lain nojalla vaikuttavat verovelvollisuuden syntymiseen, on yksi keino, jota valtiot käyttävät yleisesti taatakseen maksajan verovelvollisuuden täyttämisen. Näin on asianlaita myös käsiteltävänä olevassa asiassa.

49. Vaikka notaarilla on velvollisuus suorittaa rekisteröintimaksua vastaava summa, hänen osaltaan ei ole kysymys verovelvollisuudesta, joka johtuu rekisteröintimaksun aiheuttavasta tapahtumasta. Notaarin velvollisuus suorittaa rekisteröintimaksu johtuu hänen solidaarisesta vastuustaan.

50. On vielä lisättävä, että notaarin kohdalla on kysymys solidaarisesta vastuusta ja velvollisuudesta. Näin ollen on suljettu pois, että rekisteröintimaksu suoritettaisiin kahteen otteeseen. Nimittäin silloin, kun on kysymys solidaarisesta vastuusta, se, että yksi vastuussa olevista suorittaa velvollisuuden, aiheuttaa velvollisuuden lakkaamisen muihin vastuussa oleviin nähden.

51. Toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava, että verovelvollisuus, joka perustuu direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuun pääomayhtiön pääoman korottamiseen millaisten tahansa omaisuuserien sijoituksella, on ainoastaan pääomapanoksen vastaanottavalla yhtiöllä. Kyseistä verovelvollisuutta ei pidä sekoittaa notaarilla olevaan velvollisuuteen maksaa rekisteröintimaksua vastaava summa kansallisessa lainsäädännössä takeeksi säädetyn solidaarisen vastuun perusteella.

10 – Ks. vastaavasti asia C-339/99, ESTAG, tuomio 17.10.2002 (Kok., s. I-8837, 44–47 kohta) ja asia C-494/03, Senior Engineering Investments, tuomio 12.1.2006 (Kok., s. I-525, 25 kohta).

Kolmas ennakkoratkaisukysymys

52. Kolmannessa kysymyksessään kansallinen tuomioistuin haluaa tietää, ovatko ne puolustautumiskeinot, jotka Italian lainsäädännössä annetaan viranomaiselle, suhteellisuusperiaatteen mukaisia, kun otetaan huomioon, että asetuksen nro 131/1986 38 §:ssä säädetään, ettei pääoman korottamista koskevan päätöksen pätemättömyydellä tai kumottavuudella ole merkitystä ja että maksettu vero voidaan palauttaa vain, jos siviilituomio, jolla toimi on todettu mitättömäksi tai jolla se on kumottu, on saanut lainvoiman.

53. Kuten olen jo maininnut, on niin, että koska direktiivissä 69/335 sinänsä ei säädetä pääoman hankintaveron kantamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä, siinä ei myöskään säädetä verovelvollisuuden täytäntöönpanon takeista. Nämä kysymykset eivät liity direktiivin 69/335 kohteeseen ja tarkoitukseen.

54. Näin ollen pääoman hankintaveron kantamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt ja solidaarisessa vastuussa olevan henkilön eli käsiteltävänä olevassa asiassa asiakirjan laatineen notaarin suojelu sen rekisteröintimaksun määräämiseltä ja kantamiselta, joka vastaa direktiivissä 69/335 tarkoitettua pääomayhtiön pääoman korottamisesta millaisten tahansa omaisuuserien sijoituksella kannettavaa pääoman hankintaveroa, kun pääomapanosta ei ole itse asiassa suoritettu, kuuluvat jäsenvaltioiden toimivaltaan. On korostettava, ettei notaarin asemalla rekisteröintimaksun suorittamisesta solidaarisesti vastuussa olevana henkilönä eikä puolustautumiskeinoilla, joihin kyseinen henkilö voi turvautua, ole mielestäni vaikutusta direktiivillä 69/335 tavoiteltujen päämäärien toteutumiseen.

55. Edellä esitetyn perusteella olen siis sitä mieltä, että Italian hallitus on perustellusti vedonnut siihen, ettei unionin tuomioistuimella ole toimivaltaa vastata esitettyyn kolmanteen kysymykseen.

56. Täydellisyyden vuoksi aion kuitenkin tarkastella suhteellisuusperiaatteen, sellaisena kuin se on määritelty oikeuskäytännössä samankaltaisissa tapauksissa, ja notaarin suojelun direktiivin 69/335 soveltamisalaan kuuluvan rekisteröintimaksun määräämiseltä ja kantamiselta siinä tapauksessa, että pääomapanosta ei ole itse asiassa toteutettu, mahdollista yhteyttä.

57. Oikeuskäytännöstä seuraa, että suhteellisuusperiaatteen mukaisesti jäsenvaltioiden on turvauduttava sellaisiin keinoihin, jotka

samalla, kun niiden avulla voidaan tehokkaasti saavuttaa tavoiteltu päämäärä, haittaavat mahdollisimman vähän kyseisellä yhteisön lainsäädännöllä, käsiteltävänä olevassa asiassa direktiivillä 69/335, tavoiteltujen päämäärien saavuttamista ja siinä asetettujen periaatteiden noudattamista. [11]

58. Käsiteltävänä olevassa asiassa tästä seuraa, että vaikka jäsenvaltiot voivat toteuttaa toimenpiteitä turvatakseen parhaalla mahdollisella tavalla taloudelliset intressinsä ja siis erityisesti pääoman hankintaveron määräämistä ja kantamista koskevan intressinsä, kyseiset toimenpiteet eivät saa mennä pidemmälle kuin tämän päämäärän saavuttamiseksi on tarpeen.

59. Kansallisen tuomioistuimen antamasta rekisteröintimaksua koskevan Italian lainsäädännön kuvauksesta seuraa, että tässä lainsäädännössä säädetään mahdollisuudesta palauttaa maksettu vero sillä edellytyksellä, että toimi, jonka nojalla vero on maksuunpantu, todetaan pätemättömäksi tai kumotaan. Verotuomioistuin ei ole kuitenkaan toimivaltainen tekemään tällaista päätöstä, joka kuuluu siviilituomioistuimen toimivaltaan.

60. Kansallinen tuomioistuin on vahvistanut ennakkoratkaisupyynnössään, että notaarilaitoksesta 16.2.1913 annetun lain nro 89 27 §:n mukaan notaarilla oli lisäksi velvollisuus pyynnöstä suorittaa notaarin toimia. Italian hallitus on kuitenkin täsmentänyt, että tämän lain 28 §:n mukaan notaarilla oli oikeus kieltäytyä laatimasta häneltä pyydettyä asiakirjaa, jos osapuolet eivät talleta hänen haltuunsa asiakirjaan liittyvien verojen, palkkioiden ja kulujen summaa. Tämä oikeus voitaisiin ymmärtää ennalta ehkäiseväksi suojakeinoksi hänen solidaariseen vastuuseensa perustuvaa rekisteröintimaksun mahdollista suorittamisvelvollisuutta vastaan.

61. Sitä paitsi ei pidä jättää huomioon ottamatta notaarin mahdollisuutta nostaa takautumiskanne pääomayhtiötä vastaan, jos hän on joutunut täyttämään solidaarisen velvollisuutensa.

62. Ei vaikuta siltä, että notaarin mahdollisuus kieltäytyä laatimasta asiakirjaa sekä nostaa takautumiskanne pääomayhtiötä vastaan voi vaikuttaa ratkaisevasti kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen annettavaan vastaukseen. Tämä ei tietenkään tarkoita sitä, että haluaisin kiistää tällaisten mahdollisuuksien merkityksen.

63. Katson, että merkitystä on ainoastaan sillä oikeussuojakeinolla, joka on sellaisella notaarilla, joka yrittää saada takaisin solidaarisen vastuun perusteella maksamansa veroa vastaavan summan.

11 – Ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, Molenheide ym., tuomio 18.12.1997 (Kok., s. I-7281, 46 ja 47 kohta); asia C-409/04, Teleos ym., tuomio 27.9.2007 (Kok., s. I-7797, 52 kohta); asia C-271/06, Netto Supermarkt, tuomio 21.2.2008 (Kok., s. I-771, 19 ja 20 kohta) ja asia C-25/07, Sosnowska, tuomio 10.7.2008 (Kok., s. I-5129, 23 kohta).

64. Kuten olen jo huomauttanut, yhtiön pääoman korottamista koskeva päätös, joka on notaarin laadittava asiakirjamuotoon, muodostaa Italian rekisteröintimaksun osalta verotettavan tapahtuman. Tämä verotettava tapahtuma on olemassa objektiivisena tosiseikkana ja aiheuttaa laissa säädettyjä oikeusvaikutuksia koko olemassaolonsa ajan.

65. Näin ollen silloin, kun yhtiön pääoman korottamista koskevaa päätöstä ei ole todettu pätemättömäksi tai kumottu, verotettava tapahtuma olisi olemassa ja riittäisi perustamaan valtiolle oikeuden määrätä ja kantaa pääoman hankintavero.

66. Tämän vuoksi on niin, että kun otetaan huomioon se seikka, että maksettu vero voidaan palauttaa vasta sen jälkeen, kun on annettu siviilituomio, jolla kyseessä oleva yhtiön pääoman korottamista koskeva päätös on todettu pätemättömäksi tai kumottu, pidän Italian lainsäädännössä notaarille myönnettyjä puolustautumiskeinoja suhteellisuusperiaatteen mukaisina, koska kysymyksessä on itse asiassa ainoa keino saada katoamaan kyseessä oleva päätös, joka muodostaa pääoman hankintaveron osalta verotettavan tapahtuman, sekä sen oikeusvaikutukset.

Ratkaisuehdotus

67. Edellä esitettyjen näkökohtien perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Corte suprema di cassazionen esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Pääoman hankinnasta suoritettavista välillisistä veroista 17.7.1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että pääoman hankintavero voidaan kantaa pelkästä päätöksestä korottaa pääomayhtiön pääomaa millaisten tahansa omaisuuserien sijoituksella. Verovelvollisella on kuitenkin oltava mahdollisuus puolustautua

tehokkaasti verotusmenettelyn aikana vetoamalla siihen, että pääomapanosta ei voida suorittaa.

2) Verovelvollisuus, joka perustuu direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuun pääomayhtiön pääoman korottamiseen millaisten tahansa omaisuuserien sijoittamisella, on ainoastaan pääomapanoksen vastaanottavalla yhtiöllä. Kyseistä verovelvollisuutta ei pidä sekoittaa notaarilla olevaan velvollisuuteen maksaa rekisteröintimaksua vastaava summa kansallisessa lainsäädännössä takeeksi säädetyn solidaarisen vastuun perusteella.

3) Pääomayhtiön pääoman korottamista koskevan asiakirjan itsenäisesti tai osapuolten tahdon mukaisesti laatineelle tai oikeaksi todistaneelle viranomaiselle, joka on solidaarisessa vastuussa pääoman hankintaveron maksamisesta, myönnetty mahdollisuus saada takaisin maksamansa veron vasta saatuaan siviilituomion, jolla yhtiön pääoman korottamista koskeva päätös todetaan pätemättömäksi tai kumotaan ja joka on tullut lainvoimaiseksi, on suhteellisuusperiaatteen mukainen, kun otetaan huomioon notaarin toimilla pääomayhtiön pääoman korottamista koskevaan asiakirjaan olevat oikeudelliset vaikutukset.