YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)
27 päivänä lokakuuta 1998 *

Asiassa C-152/97,

jonka Commissione tributaria provinciale di Milano (Italia) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Abruzzi Gas SpA (Agas)

vastaan

Amministrazione Tributaria di Milano

ennakkoratkaisun pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25) tulkinnasta, sellaisena kuin kyseinen direktiivi on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY (EYVL L 156, s. 23),

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: toisen jaoston puheenjohtaja G. Hirsch, joka hoitaa kuudennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit G. F. Mancini, J. L. Murray, H. Ragnemalm (esittelevä tuomari) ja K. M. Ioannou,

* Oikeudenkäyntikieli: italia.

julkisasiamies: G. Cosmas,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies D. Louterman-Hubeau,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Italian hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön diplomaattisia riita-asioita käsittelevän yksikön päällikkö, professori Umberto Leanza, avustajanaan valtionasiamies Gianni de Bellis,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellisen yksikön virkamiehet Enrico Traversa ja Hélène Michard,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Italian hallituksen ja komission 30.4.1998 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 25.6.1998 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Commissione tributaria provinciale di Milano on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 24.3.1997 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 21.4.1997, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25) tulkinnasta, sellaisena kuin kyseinen direktiivi on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY (EYVL L 156, s. 23; jäljempänä direktiivi).

2 Tämä kysymys on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Italian oikeuden mukaan perustettu yhtiö Abruzzi Gas SpA (jäljempänä Agas) ja Amministrazione tributaria di Milano (jäljempänä veroviranomainen) ja joka koskee absorptiosulautumisella toteutetun fuusion rekisteröinnistä kannettua maksua; kyseisessä fuusiossa Briangas SpA -niminen yhtiö (jäljempänä Briangas) ja Italgasdotti Serio Srl -niminen yhtiö (jäljempänä Italgasdotti) sulautuivat Agasiin.

Direktiivi

3 Kuten direktiivin johdanto-osasta ilmenee, direktiivillä pyritään edistämään pääomien vapaata liikkumista, jonka katsotaan olevan keskeistä sisämarkkinoiden ominaispiirteitä vastaavat ominaisuudet omaavan talousliiton luomiselle. Tämän päämäärän saavuttaminen edellyttää pääoman hankinnan verottamisen osalta niiden verojen poistamista, joita on tähän asti pidetty voimassa jäsenvaltiossa, ja sitä, että niiden asemesta sovelletaan veroa, joka kannetaan vain kertaalleen yhteismarkkinoilla ja joka on samansuuruinen kaikissa jäsenvaltioissa.

4 Direktiivin 4 artiklassa luetellaan toimet, joista on kannettava pääoman hankintaveroa, ja toimet, joista jäsenvaltioilla on oikeus kantaa kyseistä veroa. Kyseisessä artiklassa säädetään erityisesti seuraavaa:

"1. Seuraavista toimista on suoritettava pääoman hankintaveroa:

a) pääomayhtiön perustaminen;

b) sellaisen yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön, joka ei ole pääomayhtiö, muuttaminen pääomayhtiöksi;

c) pääomayhtiön pääoman korottaminen kaikenlaisten omaisuuserien sijoituksilla;

d) pääomayhtiön varojen lisääminen kaikenlaisten omaisuuserien sijoituksilla, joiden vastikkeeksi ei anneta osuuksia yhtiön pääomasta tai varoista, vaan osakkeenomistajilla tai yhtiöosuudenomistajilla olevien oikeuksien kaltaisia oikeuksia, kuten äänioikeuteen sekä voitonjakoon tai yhtiötä purettaessa tehtävään omaisuuden jakoon liittyviä oikeuksia;

— —"

2. Seuraavista toimista voidaan kantaa pääoman hankintaveroa, jos niistä kannettiin yhden prosentin suuruinen vero 1.7.1984:

"a) pääomayhtiön pääoman korottaminen siirtämällä voittoja, rahastoja tai varauksia pääomaan;

b) pääomayhtiön varojen lisääminen sellaisilla osakkeenomistajan tai yhtiöosuudenomistajan suorituksilla, jotka eivät johda pääoman lisääntymiseen mutta jotka johtavat oikeuksien muuttumiseen yhtiössä tai jotka voivat lisätä yhtiöosuuksien arvoa;

— —" [1]

1 — Tässä ja jäljempänä tuomiossa esitetyt lainaukset direktiivistä on suomennettu yhteisöjen tuomioistuimessa, koska EYVL:ssä ei ole julkaistu suomenkielistä tekstiä.

5 Lisäksi direktiivin 7 artiklasta seuraa, että toimi, jolla pääomayhtiö siirtää koko varallisuutensa perustettavalle tai jo olemassa olevalle toiselle pääomayhtiölle, vapautetaan tiettyjen edellytysten täyttyessä kokonaan pääoman hankintaverosta.

6 Viimeisessä perustelukappaleessa todetaan, että pääoman hankinnasta suoritettavia veroja tai arvopapereista suoritettavia leimaveroja vastaavien muiden välillisten verojen voimassapito vaarantaa tavoiteltujen päämäärien saavuttamisen. Nämä välilliset verot, joiden kantaminen on kiellettyä, luetellaan direktiivin 10 ja 11 artiklassa. Direktiivin 10 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

a) edellä 4 artiklassa tarkoitetuista toimista;

b) edellä 4 artiklassa tarkoitettuihin toimiin liittyvistä sijoituksista, lainoista tai suorituksista;

c) rekisteröinnistä tai muista toiminnan harjoittamisen edellyttämistä muodollisuuksista, joita saatetaan vaatia voittoa tavoittelevalta yhteisöltä, yhteenliittymältä tai oikeushenkilöltä sen oikeudellisen muodon vuoksi."

Italian lainsäädäntö

7 Ajankohtana, jona kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevaan asiaan johtanut sulautuminen rekisteröitiin, asian kannalta merkitykselliset säännökset olivat 26.4.1986 annetussa tasavallan presidentin asetuksessa nro 131 (Gazzetta Ufficiale di Repubblica Italiana [jäljempänä GURI], nro 99, 30.4.1986; jäljempänä asetus nro 131).

8 Asetuksen nro 131 1 §:n mukaan rekisteröintimaksu kannettiin asiakirjoista, jotka oli pakko rekisteröidä, samoin kuin asiakirjoista, jotka voitiin vapaaehtoisesti rekisteröidä.

9 Asetuksen nro 131 2 §:n mukaan sellaisia asiakirjoja, jotka oli pakko rekisteröidä, olivat asetuksen liitteenä olevassa tariffissa mainitut asiakirjat. Tariffin 4 §:n mukaan yhtiöiden sulautumisia tai jakautumisia koskevista rekisteröidyistä asiakirjoista kannettiin yhden prosentin suuruinen vero.

10 Asetuksen nro 131 50 §:n 4 momentissa säädettiin veron määräytymisperusteesta seuraavaa:

"Yhtiöiden sulautumisessa veron määräytymisperuste on yhtiöiden muodosta riippumatta toisiinsa sulautuvien yhtiöiden siviililakikokoelman 2501 ter §:ssä tarkoitetusta taseesta ilmenevä pääomien ja rahastojen määrä, tai jos fuusio toteutetaan absorptiosulautumisena, vastaanottavaan yhtiöön sulautuvien yhtiöiden siviililakikokoelman 2501 ter §:ssä tarkoitetusta taseesta ilmenevä pääomien ja rahastojen määrä."

11 20.6.1996 annetulla asetuksella (decreto-legge) nro 323 (GURI nro 143, 20.6.1996), joka muutettiin laiksi 8.8.1996 annetulla lailla nro 425 (GURI nro 191, 16.8.1996), korvattiin yhden prosentin suhteellinen vero 20.6.1996 alkaen vakiomääräisellä 250 000 Italian liiran (ITL) suuruisella verolla.

Kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä oleva riita-asia

12 Koska Agas omisti kaikki Briangas-nimisen osakeyhtiön osakkeet ja Italgasdotti-nimisen rajavastuuyhtiön yhtiöosuudet, näiden kolmen yhtiön osakkeenomistajien ja yhtiöosuudenomistajien yhtiökokouksissa päätettiin 20.12.1994, että Briangas ja Italgasdotti sulautetaan Agasiin. Agasin pääoma ei lisääntynyt fuusiossa, vaan ne osakkeina ja yhtiöosuuksina olevat osuudet, jotka sillä oli siihen sulautuneista yhtiöistä ja jotka oli merkitty sen taseen vastaavaan, mitätöityivät.

13 Sulautumisen seurauksena Briangas siirsi Agasille nettovarallisuutta 1 439 682 051 ITL:n arvosta ja Italgasdotti 22 105 502 520 ITL:n arvosta.

14 Sulautumisasiakirjaa rekisteröitäessä 28.12.1994 Ufficio del Registro Atti Pubblici di Milano (julkisten asiakirjojen rekisteröintitoimisto) kantoi rekisteröintimaksuna 236 052 000 ITL soveltaen sulautuneiden yhtiöiden nettovarallisuuteen, sellaisena kuin se ilmenee niiden sulautumista varten laaditusta taseesta, yhden prosentin suuruista verokantaa.

15 Agas vaati 11.7.1996 Ufficio del Registroa palauttamaan maksetut rekisteröintimaksut korkoineen ja vetosi lähinnä siihen, että asetuksen nro 131 liitteenä olevan tariffin 4 § oli direktiivin 4 ja 7 artiklan vastainen.

16 Koska veroviranomainen ei vastannut tähän vaatimukseen, Agas valitti 13.11.1996 tästä päätöksestä Commissione tributaria provinciale di Milanoon.

17 Koska Commissione tributaria provinciale di Milano oli epävarma siitä, kuinka direktiiviä olisi tulkittava, se päätti lykätä asian ratkaisua siihen saakka, kunnes yhteisöjen tuomioistuin vastaisi seuraavaan kysymykseen:

"Koskevatko yhtiöiden pääoman hankinnasta kannettavien välillisten verojen yhdenmukaistamisesta unionissa annetut säännökset myös sitä tapausta, että yhtiö sulautuu absorptiosulautumisessa toiseen yhtiöön, joka jo omistaa 100 prosenttia ensin mainitun yhtiön osakkeista tai osuuksista?"

Ennakkoratkaisukysymys

18 Tällä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin kysyy lähinnä sitä, onko direktiivin vastaista kantaa rekisteröintimaksua tilanteessa, jossa yhtiöt sulautuvat sellaiseen yhtiöön, joka jo omistaa kaikki sulautuvien yhtiöiden osakkeet ja yhtiöosuudet.

19 Direktiivin 1 artiklan mukaan, luettuna yhdessä sen 4 artiklan kanssa, pääomayhtiöiden pääoman hankinnasta kannettava vero on direktiivissä tarkoitettu "pääoman hankintavero", jos sitä sovelletaan direktiivissä mainittuihin toimiin (yhdistetyt asiat C-197/94 ja C-252/94, Bautiaa ja Société française maritime, tuomio 13.2.1996, Kok. 1996, s. I-505, 31 kohta).

20 Toimet, joista jäsenvaltioiden on kannettava tai joista ne voivat kantaa yhdenmukaistettua pääoman hankintaveroa, määritellään direktiivin 4 artiklassa objektiivisesti ja yhtenäisesti kaikkien jäsenvaltioiden osalta viittaamatta tiettyjen kansallisten maksujen mahdollisiin erityispiirteisiin tai kansallisten verojärjestelmien rakenteeseen (em. yhdistetyt asiat Bautiaa ja Société française maritime, tuomion 32 kohta).

21 Tästä seuraa, että jotta suunniteltu toimi kuuluisi direktiivin soveltamisalaan, se on voitava liittää johonkin direktiivin 4 artiklassa, johon 10 artiklan a ja b alakohdassa viitataan, kuvailluista tapauksista. Tämän lisäksi todettakoon, että direktiivin 10 artiklan c alakohdassa vahvistetaan kielto kantaa veroa rekisteröinnistä tai muista toiminnan aloittamiseen liittyvistä muodollisuuksista, joita yhtiöltä saatetaan edellyttää sen oikeudellisen muodon vuoksi. Tämä viimeinen kielto on perusteltu sen vuoksi, että vaikka kyseisiä veroja ei kanneta pääomasijoituksista sinänsä, ne kannetaan kuitenkin yhtiön oikeudelliseen muotoon liittyvien muodollisuuksien vuoksi, toisin sanoen pääoman hankinnassa käytettävästä keinosta, joten myös näiden verojen kantaminen saattaisi vaarantaa direktiivin päämäärät (asia C-2/94, Denkavit Internationaal ym., tuomio 11.6.1996, Kok. 1996, s. I-2827, 23 kohta).

22 Kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä oleva asia huomioon ottaen on ensinnäkin todettava, että sellaisen toimenpiteen johdosta, jolla yhtiöt sulautuvat sellaiseen yhtiöön, joka jo omistaa kaikki sulautuvien yhtiöiden osakkeet ja yhtiöosuudet, vastaanottavan yhtiön pääoma ei lisäänny, joten kyseinen toimi ei kuulu direktiivin 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan soveltamisalaan.

23 Tällainen toimi ei myöskään kuulu direktiivin 4 artiklan 1 kohdan d alakohdan soveltamisalaan.

24 Sulautuvien yhtiöiden nettovarallisuuden siirtyminen vastaanottavaan yhtiöön voi tosin johtaa vastaanottavan yhtiön varojen lisääntymiseen. Jotta tällaisesta toimesta kuitenkin olisi pakko kantaa pääoman hankintaveroa, sen vastikkeeksi ei kyseisen säännöksen mukaan pidä antaa osuuksia yhtiön pääomasta tai varoista vaan osakkeenomistajilla tai yhtiöosuudenomistajilla olevien oikeuksien kaltaisia oikeuksia, kuten äänioikeuteen sekä voitonjakoon tai yhtiötä purettaessa tehtävään omaisuuden jakoon liittyviä oikeuksia.

25 Kun kyse on absorptiosulautumisesta, jossa vastaanottava yhtiö omistaa sulautuvan yhtiön kaikki osakkeet tai yhtiöosuudet, tällaisen vastikkeen antaminen ei juurikaan tule kyseeseen.

26 Lopuksi on todettava, että kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa kyseessä olevan toimen kaltainen toimi ei kuulu direktiivin 4 artiklan 2 kohdan b alakohdan soveltamisalaan. Tässä säännöksessä nimittäin edellytetään, että varojen lisäys koostuu osakkeenomistajan tai yhtiöosuudenomistajan suorituksista, joista nyt kyseessä olevassa toimessa ei ole kyse.

27 Toiseksi on todettava, että siltä osin kuin kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa on kyse direktiivin 10 artiklan c alakohdan sovellettavuudesta, ei näytä siltä, että rekisteröintimaksu olisi maksettu uuden pääomayhtiön rekisteröinnistä eli täytettäessä toiminnan harjoittamisen edellyttämää muodollisuutta. Maksua ei myöskään ole kannettu pääoman korotusta rekisteröitäessä, joka on edellytyksenä pääomayhtiön toiminnan harjoittamiselle ja jatkamiselle (ks. asia C-188/95, Fantask ym., tuomio 2.12.1997, Kok. 1997, s. I-6783, 22 kohta).

28 Tästä seuraa, että direktiivin 10 artiklan c alakohdassa säädetty kielto ei koske kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa kyseessä olevaa rekisteröintimaksua.

29 On pääteltävä, että vaikka direktiivillä on erityisesti tarkoitus yritysten uudelleenjärjestelyjen ja ryhmittymisten edistämiseksi välttää se, että verotukselliset esteet rajoittaisivat yhtiöiden välisiä varallisuuden siirtoja (ks. asia C-50/91, Commerz-Credit-Bank, tuomio 13.10.1992, Kok. 1992, s. I-5225, 11 kohta), direktiiviä ei kuitenkaan sovelleta rekisteröintimaksuun, jota kannetaan silloin, kun yhtiöt sulautuvat ne kokonaan omistavaan yhtiöön.

30 Esitettyyn kysymykseen on näin ollen vastattava, että rekisteröintimaksun kantaminen siitä, että yhtiöt sulautuvat sellaiseen yhtiöön, joka jo omistaa kaikki sulautuvien yhtiöiden osakkeet tai yhtiöosuudet, ei ole ristiriidassa direktiivin kanssa.

Oikeudenkäyntikulut

31 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Italian hallitukselle sekä komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto)

on ratkaissut Commissione tributaria provinciale di Milanon 24.3.1997 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

Rekisteröintimaksun kantaminen siitä, että yhtiöt sulautuvat sellaiseen yhtiöön, joka jo omistaa sulautuvien yhtiöiden kaikki osakkeet tai yhtiöosuudet, ei ole ristiriidassa pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY kanssa, sellaisena kuin kyseinen direktiivi on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY.

Hirsch Mancini Murray

Ragnemalm Ioannou

Julistettiin Luxemburgissa 27 päivänä lokakuuta 1998.

R. Grass P. J. G. Kapteyn

kirjaaja kuudennen jaoston puheenjohtaja