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

Asiassa C-4/97,

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

Manifattura italiana Nonwoven SpA

vastaan

Direzione regionale delle entrate per la Toscana

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: jaoston puheenjohtaja P. J. G. Kapteyn sekä tuomarit G. F. Mancini, J. L. Murray, H. Ragnemalm (esittelevä tuomari) ja K. M. Ioannou,

* Oikeudenkäyntikieli: italia.

julkisasiamies: N. Fennelly,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Manifattura italiana Nonwoven SpA, edustajinaan dottore commercialistat Aldo Bompani, Sergio Calamandrei, Gino Manfriani ja Luca Noferi, ja asianajajat Giorgio Bompani ja Giuliano Danna, Firenze,

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

— Kreikan hallitus, asiamiehinään valtion oikeudellisen neuvoston avustava oikeudellinen neuvonantaja Georgios Kanellopoulos ja apulaisulkoasiainministerin neuvonantaja Anna Rokofyllou,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään oikeudellisen yksikön virkamies Enrico Traversa,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Manifattura italiana Nonwoven SpA:n, Italian hallituksen ja Kreikan hallituksen sekä komission 7.5.1998 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 18.6.1998 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Commissione tributaria provinciale di Firenze on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 18.10.1996 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 9.1.1997, 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 Manifattura italiana Nonwoven SpA (jäljempänä Nonwoven) ja Direzione regionale delle entrate per la Toscana (jäljempänä veroviranomainen) ja joka koskee hakemusta, jonka Nonwoven on tehnyt yrityksen nettovarallisuudesta kannettavana verona maksetun määrän palauttamisesta.

3 Direktiivillä on tarkoitus muun muassa yhdenmukaistaa yhtiöpääoman hankinnasta suoritettavien verojen määräämistä ja kantamista yhteisössä koskevat säännökset; tämä yhdenmukaistaminen liittyy pääomien vapaata liikkuvuutta rajoittavien verotuksellisten esteiden poistamiseen (ks. erityisesti asia C-347/96, Solred, tuomio 5.3.1998, Kok. 1998, s. I-937, 3 kohta).

4 Direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Seuraavista toimista on suoritettava pääoman hankintaveroa:

a) pääomayhtiön perustaminen;

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

c) pääomayhtiön yhtiöpääoman 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 — —." [1]

5 Direktiivin 4 artiklan 1 kohdan e—h alakohdan mukaan myös pääomayhtiön tosiasiallisen johdon tai sääntömääräisen kotipaikan siirtäminen yhteisön ulkopuolisesta maasta tai jostain toisesta jäsenvaltiosta on pääoman hankintaveron alaista.

6 Direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa luetellaan erilaisina toimina, joista voidaan kantaa pääoman hankintaveroa, seuraavat toimet:

"a) pääomayhtiön yhtiöpääoman korottaminen siirtämällä voittoja, rahastoja tai varauksia yhtiöpääomaan;

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

c) pääomayhtiön lainanotto, jos velkojalla on oikeus osuuteen yhtiön voitosta;

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

d) pääomayhtiön lainanotto osakkeenomistajalta tai yhtiöosuudenomistajalta tai tämän puolisolta taikka lapselta, sekä lainanotto osakkeenomistajan tai yhtiöosuudenomistajan takaamana kolmannelta henkilöltä, jos lainalla on sama vaikutus kuin yhtiöpääoman korottamisella."

7 Direktiivin 7 artiklan 2 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat joko vapauttaa tietyt direktiivissä tarkoitetut toimet pääoman hankintaverosta tai soveltaa niihin enintään yhden prosentin suuruista yhtenäistä verokantaa.

8 Direktiivin viimeisen perustelukappaleen mukaisesti direktiivissä säädetään myös, että pääoman hankintaveroa tai arvopapereista suoritettavia leimaveroja vastaavat muut välilliset verot, joiden voimassapito vaarantaa direktiivissä tarkoitettujen toimenpiteiden tavoitteiden toteutumisen, poistetaan. Nämä verot, joiden kantaminen on kiellettyä, luetellaan direktiivin 10 artiklassa, jossa 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 ennen toiminnan harjoittamisen aloittamista edellytetyistä muodollisuuksista, joita saatetaan vaatia voittoa tavoittelevalta yhteisöltä, yhteenliittymältä tai oikeushenkilöltä sen oikeudellisen muodon vuoksi".

9 Yrityksen nettovarallisuudesta kannettava vero otettiin Italian verojärjestelmässä käyttöön 30.9.1992 annetulla asetuksella (decreto-legge) nro 394 (Gazzetta Ufficiale di Repubblica Italiana nro 230, 30.9.1992). Verovelvollisia tämän veron osalta ovat erityisesti pääomayhtiöt, osuuskunnat ja keskinäiset vakuutusyhtiöt sekä sellaiset julkiset ja yksityiset elimet, jotka eivät ole yhtiöitä mutta jotka yksinomaisesti ja/tai pääasiallisesti harjoittavat kaupallista toimintaa, samoin kuin sellaiset luonnolliset henkilöt, jotka harjoittavat yritystuloja tuottavaa toimintaa.

10 Veron määräytymisperusteena on yhtiön nettovarallisuus, sellaisena kuin se tilikauden päättyessä ilmenee taseesta ja josta on vähennetty vuoden voitot; nettovarallisuuteen kuuluvat erityisesti seuraavat erät:

— merkitty yhtiöpääoma, vaikkei sitä olisi vielä maksettu, samoin kuin ne varat, jotka osakkeenomistajat tai yhtiöosuudenomistajat ovat maksaneet aineettomien hyödykkeiden rahastoon tai pääomataseeseen;

— eri tavalla nimetyt ja muodostetut rahastot: laissa tai yhtiön säännöissä edellytetyt rahastot, osake-emissiovoittorahastot tai rahastot, joihin kuuluvat osakesalkussa olevat omat osakkeet, investointivaraukset ja muut rahastot tai varat;

— vastuuvaraukset ja kuluvaraukset sekä tulevia investointeja koskevat varaukset;

— edellisten tilikausien voitot ja

— sekä tilikauden tappiot että edellisten tilikausien tappiot.

11 Verotettavasta varallisuudesta vähennetään tilikauden päättyessä vähintään kolme kuukautta omistetut osuudet sellaisissa yhtiöissä, jotka itsekin ovat yrityksen nettovarallisuudesta kannettavan veron alaisia.

12 Veron määrä on vahvistettu 0,75 prosentiksi yrityksellä verovuoden päättyessä olevasta nettovarallisuudesta.

13 Veronkantomenettelyä ja riitatilanteissa noudatettavaa menettelyä koskevat tuloveroihin sovellettavat säännöt.

14 Koska Nonwoven ei saanut veroviranomaiselta vastausta hakemukseensa, jolla se vaati veroviranomaista palauttamaan 93 063 000 Italian liiraa, jotka se oli joutunut maksamaan yrityksen nettovarallisuudesta kannettavana verona verovuosilta 1992 ja 1993, se nosti Commissione tributaria provinciale di Firenzessä 30.11.1994 kanteen kyseisen hakemuksen implisiittisestä hylkäämisestä.

15 Kanteensa tueksi Nonwoven korosti, että yrityksen nettovarallisuudesta kannettava vero oli lainvastainen sen vuoksi, että se kohdistui yrityksen pääomaan, josta jo on kannettu rekisteröintimaksu kun se sijoitettiin yhtiöön. Vero on kantajan mukaan näin ollen ristiriidassa sen direktiivissä asetetun kiellon kanssa, jonka mukaan pääoman hankinnasta ei saa kantaa mitään muuta veroa kuin pääoman hankintaveroa.

16 Veroviranomainen kiistää tämän väitteen paikkansapitävyyden ja korostaa toisaalta, että yrityksen nettovarallisuudesta kannettava vero on välitön vero, joten sen osalta olisi virheellistä väittää, että sitä voitaisiin oikeudellisesti ja taloudellisesti pitää välillisenä verona, ja toisaalta, että vero luonteensa puolesta jää direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle.

17 Sille esitetyt väitteet huomioon ottaen kansallinen tuomioistuin on katsonut sen käsiteltäväksi saatetun riidan ratkaisun riippuvan pääasiallisesti siitä, sovelletaanko direktiiviä sen käsiteltäväksi saatetun palautusvaatimuksen ratkaisemiseen, vaikka yrityksen nettovarallisuudesta kannettava vero yksimielisesti luokitellaan välittömäksi veroksi. Commissione tributaria provinciale di Firenze on siis päättänyt lykätä asian ratkaisua ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko säännös, jossa asetetaan pääomayrityksen nettovarallisuudelle sellainen vero, joka vastaa taloudellisilta vaikutuksiltaan välillistä pääoman hankintaveroa, yhteensopiva yhteisön oikeuden ja erityisesti direktiivin 69/335/ETY kanssa?"

18 Kansallinen tuomioistuin kysyy siis lähinnä sitä, onko direktiivin vastaista kantaa pääomayhtiöiltä yrityksen nettovarallisuudesta kannettavan veron kaltaista veroa.

19 Koska kansallinen tuomioistuin on todennut, että yrityksen nettovarallisuudesta kannettava vero yksimielisesti luokitellaan välittömäksi veroksi, on aluksi korostettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisöjen tuomioistuimen on luonnehdittava yhteisön oikeuden kannalta veroa, tullia tai maksua sen objektiivisten ominaispiirteiden perusteella riippumatta siitä, miten sitä on luonnehdittu kansallisessa oikeudessa (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 ja siinä mainitut oikeustapaukset).

20 Pääasiassa kyseessä olevan veron objektiivisten ominaispiirteiden osalta on ensiksi todettava, kuten julkisasiamies on tehnyt ratkaisuehdotuksensa 14 kohdassa, että niille eri toimille, joista direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan on kannettava pääoman hankintaveroa, on ominaista pääomien tai varojen siirto pääomayhtiölle siinä jäsenvaltiossa, joka kantaa veron. Samoin ne toimet, joista direktiivin 4 artiklan

2 kohdan mukaan voidaan kantaa tätä veroa, johtavat yhtiöiden pääoman tai yhtiövarallisuuden tosiasialliseen lisääntymiseen.

21 Sen sijaan nyt kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevan varallisuusveron kaltainen vero kannetaan vuosittain tilikauden päättyessä yrityksen nettovarallisuudesta sellaisena kuin se ilmenee taseesta. Kantaminen ei edellytä mitään pääomien tai varallisuuden siirtotoimia eikä se siis vastaa mitään direktiivin 4 artiklassa, johon 10 artiklan a ja b alakohdassa viitataan, lueteltua veronalaista tointa.

22 Toiseksi on todettava, että vaikka kansallisessa tuomioistuimessa kyseessä olevan veron määräytymisperusteessa otetaan huomioon merkityn pääoman määrä, josta on kannettava tai josta voidaan kantaa pääoman hankintaveroa, pääoma on vain yksi yrityksen nettovarallisuuden osatekijöistä. Veron määräytymisperuste nimittäin koostuu useista kirjanpidollisista nimikkeistä, joita muun muassa ovat rahastot ja varat samoin kuin edellisten tilikausien voitot ja sekä kuluvan tilikauden että aiempien tilikausien tappiot.

23 Toisin kuin pääoman hankintavero, jota kannetaan pääoman hankintatoimista, nyt kyseessä olevan kaltainen vero näin ollen kannetaan pääomayhtiöiden nettovarallisuudesta eli siitä kokonaisuudesta, joka muodostuu näiden yhtiöiden varoista ja veloista sellaisina kuin ne määritellään kansallisessa lainsäädännössä. Tämän vuoksi ja päinvastoin kuin Nonwoven väittää, kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevan veron kantaminen ei merkitse pääoman hankintaveron verokannan nousua eikä tällaisen veron uutta kantamista.

24 Tästä seuraa, että kansallisessa tuomioistuimessa kyseessä olevan veron kaltainen vero ei ole pääoman hankintavero eikä mikään muukaan vero, jolla olisi samat ominaispiirteet kuin kyseisellä verolla.

25 Esitettyyn kysymykseen on näin ollen vastattava, että direktiivi ei estä yrityksen nettovarallisuudesta kannettavan veron kaltaisen veron kantamista pääomayhtiöiltä.

Oikeudenkäyntikulut

26 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Italian hallitukselle ja Kreikan hallitukselle ja 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 Firenzen 18.10.1996 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

Pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annettu neuvoston direktiivi 69/335/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY, ei estä yrityksen nettovarallisuudesta kannettavan veron kaltaisen veron kantamista pääomayhtiöiltä.

Kapteyn Mancini Murray

Ragnemalm Ioannou

Julistettiin Luxemburgissa 27 päivänä lokakuuta 1998.

R. Grass

kirjaaja

P. J. G. Kapteyn

kuudennen jaosto puheenjohtaja