YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

26 päivänä syyskuuta 2000 *

Asiassa C-134/99,

jonka Supremo Tribunal Administrativo (Portugali) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

IGI — Investimentos Imobiliários SA

vastaan

Fazenda Pública,

Ministério Públicon osallistuessa asian käsittelyyn,

ennakkoratkaisun pääomien hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25), sellaisena kuin se on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston

* Oikeudenkäyntikieli: portugali.

direktiivillä 85/303/ETY (EYVL L 156, s. 23), 4 ja 10 artiklan sekä 12 artiklan 1 kohdan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja D. A. O. Edward sekä tuomarit L. Sevón, P. Jann, H. Ragnemalm (esittelevä tuomari) ja M. Wathelet,

julkisasiamies: G. Cosmas,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— IGI — Investimentos Imobiliários SA, edustajanaan asianajaja C. Osório de Castro, Porto,

— Portugalin hallitus, asiamiehinään ulkoasiainministeriön Euroopan yhteisöihin liittyvistä asioista vastaavan osaston oikeudellisen yksikön päällikkö L. Fernandes, saman yksikön lakimies Â. Seiça Neves ja ministerineuvoston puheenjohtajakauden oikeudellisen tutkimuskeskuksen neuvonantaja R. Barreira,

— Espanjan hallitus, asiamiehenään valtionasiamies S. Ortiz Vaamonde,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellisen yksikön virkamiehet A. M. Alves Vieira ja H. Michard,

ottaen huomioon esittelevän tuomarin kertomuksen,

kuultuaan julkisasiamiehen 25.5.2000 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Supremo Tribunal Administrativo on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 17.3.1999 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 19.4.1999, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla seitsemän ennakkoratkaisukysymystä pääomien hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25), sellaisena kuin se on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY (EYVL L 156, s. 23; jäljempänä direktiivi), 4 ja 10 artiklan sekä 12 artiklan 1 kohdan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset ovat tulleet esille IGI — Investimentos Imobiliários SA:n (jäljempänä IGI) ja Fazenda Pública:n välisessä asiassa, joka koskee maksua, jota vaaditaan kyseisen yhtiön osakepääoman korotuksen rekisteröinnistä Registo Nacional de Pessoas Colectivasiin (kansallinen oikeushenkilörekisteri).

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuten direktiivin johdanto-osan ensimmäisestä perustelukappaleesta ilmenee, direktiivillä pyritään edistämään pääomien vapaata liikkuvuutta, jonka katsotaan olevan keskeistä sisämarkkinoiden ominaispiirteitä vastaavat ominaisuudet omaavan talousliiton luomiselle.

4 Direktiivin kuudennen perustelukappaleen mukaan tämän päämäärän saavuttaminen edellyttää pääomien hankinnan verottamisen osalta niiden välillisten verojen poistamista, joita on tähän asti pidetty voimassa jäsenvaltioissa, ja sitä, että niiden asemesta sovelletaan veroa, joka kannetaan vain kertaalleen yhteismarkkinoilla ja joka on samansuuruinen kaikissa jäsenvaltioissa.

5 Direktiivin 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Seuraavista toimista on suoritettava pääoman hankintaveroa:

a) pääomayhtiön perustaminen;

— —

c) pääomayhtiön pääoman korottaminen kaikenlaisten omaisuuserien sijoituksilla;

— — .

3. Edellä 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuna yhtiön perustamisena ei pidetä pääomayhtiön perustamiskirjan tai yhtiöjärjestyksen muuttamista eikä muun muassa seuraavia toimia:

a) pääomayhtiön muuttaminen toisenlaiseksi pääomayhtiöksi;

b) sellaisen yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön todellisen kotipaikan tai sääntömääräisen kotipaikan siirtäminen jäsenvaltiosta toiseen, jota pääoman hankintaveron kantamisen osalta pidetään pääomayhtiönä molemmissa jäsenvaltioissa;

c) pääomayhtiön toimialan muuttaminen;

d) pääomayhtiön yhtiösopimuksen voimassaolon pidentäminen." *

6 Direktiivin 7 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Jäsenvaltiot vapauttavat pääoman hankintaverosta sellaiset muut kuin 9 artiklassa tarkoitetut toimet, jotka olivat 1.7.1984 vapautettuja verosta tai joita verotettiin enintään 0,50 prosentin suuruisesti.

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

Verosta vapauttamiseen sovelletaan niitä edellytyksiä, joita kyseisenä päivämääränä sovellettiin vapautuksen myöntämiseen tai tarvittaessa enintään 0,50 prosentin suuruiseen verotukseen.

— —

2. Jäsenvaltiot voivat joko vapauttaa pääoman hankintaverosta kaikki muut kuin 1 momentissa tarkoitetut toimet tai soveltaa niihin yhtenäistä verokantaa, joka ei saa olla suurempi kuin yksi prosentti.

— — "

7 Direktiivissä säädetään myös sen viimeisen perustelukappaleen mukaisesti sellaisten muiden välillisten verojen poistamisesta, jotka ovat pääoman hankintaveron kaltaisia. Kyseiset verot, joiden kantaminen on kiellettyä, on lueteltu erityisesti direktiivin 10 artiklassa, jossa säädetään seuraavaa:

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

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, joiden täyttämistä saatetaan vaatia voittoa tavoittelevalta yhtiöltä, yhteenliittymältä tai oikeushenkilöltä sen oikeudellisen muodon vuoksi."

8 Direktiivin 12 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Poiketen 10 ja 11 artiklan säännöksistä jäsenvaltiot voivat periä

— —

e) korvausluonteisia maksuja;

— — ."

Kansallinen lainsäädäntö

9 Asetuksen (Decreto-Lei) nro 144/83, joka on annettu 31.3.1983 (Diário da República I, A-sarja, nro 75, 31.3.1983), 24 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Oikeushenkilöiden on rekisteröitävä kansalliseen oikeushenkilörekisteriin seuraavat toimet ja tapahtumat:

a) perustaminen;

— —

d) toimialan tai pääoman muuttaminen;

— — ."

10 Asetuksen nro 144/83 73 §:ssä säädetään, että rekisteröinnistä kansalliseen oikeushenkilörekisteriin ja yhtiön toimialan ja toiminimen hyväksyttävyyttä koskevien todistusten antamisesta peritään oikeusministerin asetuksella vahvistettu maksu. Näistä maksuista saadut tuotot tilitetään Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiçalle (rekisterinpitäjänä toimivien virkamiesten, notaarien ja oikeushallinnon virkamiesten kassa, jäljempänä kassa), joka vastaa kansallisen oikeushenkilörekisterin tiloihin, kalustukseen ja toimintaan liittyvistä kuluista.

11 Kansallisen oikeushenkilörekisterin maksutaulukon, joka on hyväksytty 22.5.1989 annetulla asetuksella nro 366/89 (Diário da República I, A-sarja, nro 117, 22.5.1989), 3 §:n 1 momentissa säädetään, että kustakin asetuksen (Decreto-Lei) nro 42/89 (Diário da República I, A-sarja, nro 29, 3.2.1989) 36 §:n ja sitä seuraavien pykälien nojalla suoritetusta rekisteröinnistä peritään 1 500 Portugalin escudon (PTE) suuruinen maksu. Asetuksen nro 366/89 3 §:n 4 momentin nojalla oikeushenkilön pääoman korotuksen rekisteröinnistä kyseiseen määrään lisätään 0,5 prosenttia kyseisen korotuksen määrästä. Saman asetuksen 3 §:n 5 momentin mukaan 4 momentissa säädettyä määrää korotetaan vielä, kun tiettyjen yritysten pääomien korotuksia rekisteröidään.

12 Lain nro 10-B/96, joka on annettu 23.3.1996 (Diário da República I, A-sarja, nro 71, 23.3.1996), 57 §:n 1 momentissa säädetään, että tietyissä tapauksissa vuoden 1996 kuluessa suoritetuista osakepääoman korotuksista maksettavista lakisääteisistä maksuista vähennetään puolet.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

13 IGI rekisteröi 27.6.1996 osakepääomansa korotuksen kansalliseen oikeushenkilörekisteriin. Porton kaupparekisteriviranomaiset vahvistivat 8.7.1996 rekisteröintimaksun suuruudeksi 12 501 500 PTE, jotka IGI maksoi.

14 IGI kuitenkin riitautti kyseisen maksun Tribunal Tributário de Primeira Instância do Portossa, joka hylkäsi kanteen. IGI haki tämän jälkeen muutosta Supremo Tribunal Administrativossa väittäen, että kyseisen maksun kantaminen oli ristiriidassa Portugalin tasavallan perustuslain ja direktiivin kanssa. IGI vaatii

ennakkoratkaisupyynnön esittäneessä tuomioistuimessa valituksenalaisen tuomion kumoamista ja maksettujen määrien palauttamista laillisine korkoineen.

15 Supremo Tribunal Administrativo, joka nosti esille kysymyksen maksutaulukon 3 §:n yhteensoveltuvuudesta direktiivin kanssa, päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Voiko yksityinen vedota 17.7.1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY 10 ja 12 artiklaan valtiota vastaan, vaikka kyseinen valtio ei ole saattanut direktiiviä osaksi kansallista oikeusjärjestystään?

2) Onko direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 3 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien katsottava kuuluvan tämän direktiivin 10 artiklassa säädetyn kiellon alaan siten, että kyseisten toimien perusteella on kiellettyä periä paitsi veroa pääoman hankinnasta mitä tahansa muutakin maksua muodosta riippumatta siinäkin tapauksessa, että kyseessä on maksu eikä vero?

3) Onko direktiivin 69/335/ETY 10 artiklaa ja 12 artiklan 1 kohdan e alakohtaa tulkittava siten, että niiden vastaista on, että kansalliseen oikeushenkilörekisteriin (laissa edellytetyllä tavalla) rekisteröidyistä yhtiöpääoman korotuksista suoritettavien maksujen suuruus vaihtelee korotuksen suuruuden mukaan?

4) Voidaanko näiden vaihtelevien maksujen katsoa vastaavan palvelun suorittamisesta aiheutuneita kustannuksia?

5) Kuuluvatko näihin kustannuksiin kyseisiin rekisteritoimiin liittyvät julkisten viranomaisten viran- tai toimenhaltijoiden tai työntekijöiden palkat, vastikkeetta suoritetuista vähäisistä toimenpiteistä aiheutuneet kustannukset ja osuus kiinteistö- ja kalustokuluista (tilojen vuokra, tietojenkäsittely- ja tietoliikennelaitteista aiheutuneet kustannukset sekä sähkö-, vesi- ym. kustannukset)?

6) Voidaanko direktiivin edellä mainittujen säännösten nojalla katsoa, että kyseiset osakepääoman korotuksiin liittyvät vaihtelevat maksut ovat kiinteitä ja siten sallittuja?

7) Voidaanko direktiivin edellä mainittujen säännösten nojalla katsoa, että on sallittua periä sellaisia maksuja, jotka ylittävät mainitut kustannukset? Ja jos on, niin kuinka suuri ylitys sallitaan? Jos ylitys on ilmeisen kohtuuton, voidaanko maksujen suuruutta vähentää kohtuullisuusperustein?"

Ennakkoratkaisukysymykset

16 Aluksi on todettava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tässä asiassa esittämät kysymykset ovat pitkälti samanlaiset kuin ne, jotka sama tuomioistuin esitti asioissa, jotka johtivat asiassa C-56/98, Modelo, 29.9.1999 annettuun tuomioon (Kok. 1999, s. I-6427; jäljempänä Modelo I -tapaus) ja asiassa C-19/99, Modelo, 21.9.2000 annettuun tuomioon (Kok. 2000, s. I-7213) ja jotka koskivat sellaisia maksuja, joita perittiin sellaisen notaarin vahvistaman asiakirjan laatimisesta, jossa todettiin pääomayhtiön osakepääoman korotus.

17 Näillä kysymyksillään kansallinen tuomioistuin kysyy ensinnäkin, voidaanko maksu pääomayhtiön osakepääoman korotuksen rekisteröinnistä kansalliseen oikeushenkilörekisteriin katsoa direktiivissä tarkoitetuksi veroksi. Mikäli näin on asianlaita, kansallinen tuomioistuin kysyy, koskeeko direktiivin 10 artiklassa

säädetty kielto näitä rekisteröintimaksuja vai onko kyseessä direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettu korvausluonteinen maksu. Kansallinen tuomioistuin pyytää tältä osin yhteisöjen tuomioistuimelta selvitystä korvausluonteisten maksujen määrittelystä. Kansallinen tuomioistuin kysyy vielä, annetaanko direktiivin 10 artiklassa, luettuna yhdessä 12 artiklan 1 kohdan e alakohdan kanssa, yksityisille sellaisia oikeuksia, joihin he voivat vedota kansallisissa tuomioistuimissa.

Direktiivissä tarkoitetun veron määrittäminen

18 Kansallisen lainsäädännön mukaan oikeushenkilöt ovat velvollisia rekisteröimään osakepääomansa muutokset kansalliseen oikeushenkilörekisteriin ja suorittamaan maksuja tämän rekisteröinnin yhteydessä. Maksujen tuotto tilitetään kassalle, joka vastaa kansallisen oikeushenkilörekisterin toimintakustannuksista, maksaa notaarien ja muiden virkamiesten palkan kiinteän osan sekä oikeusministeriön luvalla muita oikeudenhoitoon liittyviä kustannuksia (ks. Modelo I -tapaus, tuomion 20 kohta).

19 Näin ollen yksityinen oikeushenkilö maksaa valtiolle sen tehtävien rahoittamista varten pääasiassa kyseessä olevat maksut, jotka peritään valtion antaman oikeussäännön mukaisesti (ks. Modelo I -tapaus, tuomion 21 kohta).

20 Kun otetaan huomioon direktiivin tavoitteet, kuten pääoman hankintaveroa vastaavien muiden välillisten verojen poistaminen, rekisteröintimaksu, jonka valtio perii direktiivin soveltamisalaan kuuluvasta toimesta ja joka maksetaan

tälle valtiolle julkisten menojen kattamiseksi, on direktiivissä tarkoitettu vero (ks. Modelo I -tapaus, tuomion 22 kohta).

21 Tästä seuraa, että direktiiviä on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen maksu, joka peritään pääomayhtiön osakepääoman korotuksen rekisteröinnistä kansalliseen oikeushenkilörekisteriin, on direktiivissä tarkoitettu vero.

Direktiivin 10 artiklassa säädetty kielto

22 Direktiivin 10 artiklan c alakohdan mukaan pääoman hankintaveron lisäksi ei saada kantaa muita veroja rekisteröinnistä tai muista ennen toiminnan harjoittamisen aloittamista edellytetyistä muodollisuuksista, joiden täyttämistä yhtiöltä saatetaan vaatia sen oikeudellisen muodon vuoksi. Tämä kielto on perusteltu sen vuoksi, että vaikka kyseisiä veroja ei kanneta pääomasijoituksista sinänsä, ne peritään kuitenkin yhtiön oikeudelliseen muotoon liittyvien muodollisuuksien vuoksi, toisin sanoen pääoman hankinnassa käytettävän keinon vuoksi, 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 ja Modelo I -tapaus, tuomion 24 kohta).

23 Tämä kielto ei koske ainoastaan uusien yhtiöiden rekisteröinnin yhteydessä suoritettavia maksuja, vaan myös maksuja näiden yhtiöiden pääoman korotusten rekisteröinnistä, koska maksuunpanon perusteena on tällöinkin yhtiöiden oikeudelliseen muotoon liittyvä olennainen muodollisuus. Vaikka kysymys ei muodollisesti olekaan pääomayhtiöiden toiminnan harjoittamisen aloittamisen edellytykseksi asetetusta menettelystä, pääoman korotusten rekisteröinti on silti ehtona tämän toiminnan harjoittamiselle ja jatkamiselle (ks. asia C-188/95, Fantask ym., tuomio 2.12.1997, Kok. 1997, s. I-6783, 22 kohta ja Modelo I -tapaus, tuomion 25 kohta).

24 Koska Portugalin oikeuden mukaan pääomayhtiön osakepääoman korottaminen on rekisteröitävä kansalliseen oikeushenkilörekisteriin, on todettava, että tämä rekisteröinti on yhtiöiden oikeudelliseen muotoon liittyvä olennainen muodollisuus ja se on ehtona tämän toiminnan harjoittamiselle ja jatkamiselle.

25 Näin ollen on vastattava, että kun maksu, joka on suoritettava pääomayhtiön osakepääoman korotuksen rekisteröinnistä kansalliseen oikeushenkilörekisteriin, on direktiivissä tarkoitettu vero, se on periaatteessa kielletty direktiivin 10 artiklan c alakohdan perusteella.

Direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetty poikkeus

26 On todettava, että direktiivin 10 artiklassa kiellettyjen verojen ja korvausluonteisten maksujen välinen erottelu merkitsee sitä, että korvausluonteiset maksut käsittävät pelkät korvaukset, joiden suuruus määritetään suoritetusta palvelusta aiheutuneiden kustannusten perusteella. Sellaisen korvauksen, jolla ei ole minkäänlaista yhteyttä tästä nimenomaisesta palvelusta aiheutuneisiin kustannuksiin tai jonka suuruutta ei ole määritetty sen hallintotoimen kustannusten perusteella, josta se on vastike, vaan hallintotoimesta vastaavalle viranomaiselle sen toiminnasta ja investoinneista aiheutuneiden kokonaismenojen pohjalta, pitäisi katsoa kokonaisuudessaan kuuluvan direktiivin 10 artiklassa säädetyn kiellon soveltamisalaan (yhdistetyt asiat C-71/91 ja C-178/91, Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni, tuomio 20.4.1993, Kok. 1993, s. I-1915, 41 ja 42 kohta ja Modelo I -tapaus, tuomion 29 kohta).

27 Tiettyjen toimenpiteiden, kuten yhtiön rekisteröinnin, osalta voi olla vaikeata määritellä toimenpiteen kustannuksia. Kustannusten arvioiminen voi tällaisessa

tapauksessa olla ainoastaan summittaista ja se on tehtävä järkevästi ottaen huomioon muun muassa virkamiesten lukumäärä ja heidän pätevyytensä, heidän käyttämänsä aika sekä erilaiset toimenpiteen suorittamisen kannalta tarpeelliset materiaalikulut (em. asia Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni, tuomion 43 kohta).

28 Tältä osin on muistettava, että yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa Fantask ym. annetun tuomion 30 kohdassa todennut, että korvausluonteisten maksujen suuruutta määritettäessä jäsenvaltiolla on oikeus ottaa huomioon paitsi rekisteröintitoimiin välittömästi liittyvät materiaali- ja palkkakustannukset, joiden vastikkeiksi maksut on tarkoitettu, myös julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 43 kohdassa esittämillä edellytyksillä osuus toimivaltaisen viranomaisen yleiskuluista, jotka voidaan kohdistaa näihin hallintotoimiin.

29 Yhteisöjen tuomioistuin on myös edellä mainitussa asiassa Fantask ym. annetun tuomion 28 kohdassa todennut, että voidaan hyväksyä, että jäsenvaltio kantaa maksuja ainoastaan merkittävimmistä rekisteröinneistä ja sisällyttää näihin maksuihin ilmaiseksi suoritetuista vähämerkityksisistä rekisteröinneistä aiheutuneet kustannukset.

30 Korvausluonteisen maksun määrän ei välttämättä tarvitse vaihdella viranomaiselle kustakin rekisteröintitoimesta tosiasiallisesti aiheutuneiden kulujen mukaan, ja jäsenvaltiolla on oikeus vahvistaa ennakoitavissa olevien rekisteröintikustannusten perusteella etukäteen kiinteät maksut pääomayhtiöiden rekisteröintimenettelystä. Mikään ei lisäksi ole esteenä sille, että näiden maksujen suuruus vahvistetaan pysyviksi tarkoitetuin säännöksin, kunhan jäsenvaltio varmistaa säännöllisin väliajoin, esimerkiksi vuosittain, että maksut eivät edelleenkään ylitä rekisteröinnistä aiheutuvia kustannuksia (em. asia Fantask ym., tuomion 32 kohta).

31 On kuitenkin todettava, että maksu, jonka suuruus kasvaa suorassa ja rajoittamattomassa suhteessa merkityn pääoman nimellisarvoon, ei voi luonteensakaan

vuoksi olla direktiivissä tarkoitettu korvausluonteinen maksu. Vaikka joissakin tapauksissa voi olla yhteys rekisteröintitoimien monimutkaisuuden ja merkityn pääoman suuruuden välillä, tällaisen maksun määrä ei yleensä ole suhteessa viranomaiselle rekisteröintimenettelystä todellisuudessa aiheutuneisiin kuluihin (em. asia Fantask ym., tuomion 31 kohta).

32 Käsiteltävänä olevassa asiassa rekisteröintimaksun määrä kasvaa suorassa suhteessa merkityn pääoman nimellisarvoon. Lisäksi huolimatta siitä, että kyseisiä maksuja vähennetään tietyissä tapauksissa puolella, maksut ovat huomattavan suuret, eli 0,5 prosenttia ilman mitään ylärajaa, joten maksut voivat kasvaa merkittävän suuruisiksi. Näin ollen tällaisia maksuja ei voida pitää direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettuina korvausluonteisina maksuina.

33 Jos kansallinen tuomioistuin toteaa, että perittyjen maksujen on katsottava kuuluvan direktiivin 10 artiklassa säädetyn kiellon soveltamisalaan, sen asiana on lähtökohtaisesti velvoittaa palauttamaan kyseisen säännöksen vastaisesti perityt määrät.

34 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeus saada takaisin sellaiset maksut, jotka jäsenvaltio on kantanut yhteisön oikeuden vastaisesti, seuraa niistä oikeuksista, joita yksityisille on annettu yhteisön oikeussäännöillä, sellaisina kuin yhteisöjen tuomioistuin on niitä tulkinnut, ja täydentää näitä oikeuksia. Jäsenvaltiolla on siten pääsääntöisesti velvollisuus palauttaa yhteisön oikeuden vastaisesti kannetut verot. Yhteisön oikeuden säännösten puuttuessa kyseiseltä alalta kunkin jäsenvaltion on omassa oikeusjärjestyksessään säänneltävä perusteettomien suoritusten palauttamiskanteita koskevaa menettelyä siten, että nämä menettelysäännökset eivät ole epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvia kanteita, eivätkä tee yhteisön oikeuden mukaisten oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi (em. asia Fantask ym., tuomion 38 ja 47 kohta).

35 Näin ollen on vastattava, että maksu pääomayhtiön osakepääoman korotuksen rekisteröinnistä kansalliseen oikeushenkilörekisteriin, kuten pääasiassa kyseessä olevan kaltainen maksu, jonka määrä nousee suoraan ja rajoituksitta suhteessa merkittyyn osakepääomaan, ei ole direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettu korvausluonteinen maksu.

Direktiivin 10 artiklan välitön oikeusvaikutus

36 On muistettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yksityiset voivat aina vedota kansallisissa tuomioistuimissa valtiota vastaan direktiivin säännöksiin, mikäli ne ovat sisällöltään ehdottomia ja tarpeeksi täsmällisiä, jos valtio ei ole saattanut direktiiviä määräajassa osaksi kansallista oikeutta tai jos tämä täytäntöönpano on suoritettu virheellisesti (ks. mm. asia C-236/92, Comitato di coordinamento per la difesa della cava ym., tuomio 23.2.1994, Kok. 1994, s. I-483, 8 kohta; asia C-347/96, Solred, tuomio 5.3.1998, Kok. 1998, s. I-937, 28 kohta ja Modelo I -tapaus, tuomion 33 kohta).

37 Tältä osin on riittävää todeta, että direktiivin 10 artiklan kielto on sisällöltään niin täsmällinen ja ehdoton, että yksityiset voivat vedota siihen kansallisissa tuomioistuimissa vastaperusteena direktiivin kanssa ristiriidassa olevalle kansalliselle säännökselle (ks. em. asia Solred, tuomion 29 kohta ja em. Modelo I -tapaus, tuomion 34 kohta).

38 Näin ollen on todettava, että direktiivin 10 artiklan perusteella yksityisillä on sellaisia oikeuksia, joihin he voivat vedota kansallisissa tuomioistuimissa.

Oikeudenkäyntikulut

39 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Portugalin ja Espanjan hallituksille 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 (viides jaosto)

on ratkaissut Supremo Tribunal Administrativon 17.3.1999 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) **Pääomien hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annettua neuvoston direktiiviä 69/335/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY, on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen maksu, joka peritään pääomayhtiön osakepääoman korotuksen rekisteröinnistä kansalliseen oikeushenkilörekisteriin, on direktiivissä tarkoitettu vero.**

2) **Kun maksu, joka on suoritettava pääomayhtiön osakepääoman korotuksen rekisteröinnistä kansalliseen oikeushenkilörekisteriin, on direktii-**

vissä 69/335/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 85/303/ETY, tarkoitettu vero, se on periaatteessa kielletty direktiivin 10 artiklan c alakohdan perusteella.

3) Maksu pääomayhtiön osakepääoman korotuksen rekisteröinnistä kansalliseen oikeushenkilörekisteriin, kuten pääasiassa kyseessä olevan kaltainen maksu, jonka määrä nousee suoraan ja rajoituksitta suhteessa merkittyyn osakepääomaan, ei ole direktiivin 69/335/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 85/303/ETY, 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettu korvausluonteinen maksu.

4) Direktiivin 69/335/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 85/303/ETY, 10 artiklan perusteella yksityisillä on sellaisia oikeuksia, joihin he voivat vedota kansallisissa tuomioistuimissa.

Edward Sevón Jann

Ragnemalm Wathelet

Julistettiin Luxemburgissa 26 päivänä syyskuuta 2000.

R. Grass D. A. O. Edward

kirjaaja viidennen jaoston puheenjohtaja