YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO
2 päivänä joulukuuta 1997 *

Asiassa C-188/95,

jonka Østre Landsret (Tanska) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Fantask A/S ym.

vastaan

Industriministeriet (Erhvervsministeriet)

ennakkoratkaisun pääoman hankinnasta kannettavista välillistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL 1969, L 249, s. 25), sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna 10 päivänä kesäkuuta 1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY (EYVL 1985, L 156, s. 23), tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN,

toimien kokoonpanossa: presidentti G. C. Rodríguez Iglesias, jaostojen puheenjohtajat C. Gulmann, H. Ragnemalm ja M. Wathelet sekä tuomarit G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet (esittelevä tuomari), G. Hirsch, P. Jann ja L. Sevón,

* Oikeudenkäyntikieli: tanska.

julkisasiamies: F. G. Jacobs,
kirjaaja: apulaiskirjaaja H. von Holstein,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Fantask A/S, edustajanaan asianajaja Thomas Rørdam, Kööpenhamina,

— Norsk Hydro Danmark A/S, Tryg Forsikring skadesforsikringsselskab A/S ja Tryg Forsikring livsforsikringsselskab A/S, edustajinaan asianajajat Kai Michelsen, Claus Høeg Madsen ja Henning Aasmul-Olsen, Kööpenhamina,

— Aalborg Portland A/S, edustajanaan asianajaja Karen Dyekjær-Hansen, Kööpenhamina,

— Forsikrings-Aktieselskabet Alka, Robert Bosch A/S, Uponor A/S, Uponor Holding A/S ja Pen-Sam ApS ym., edustajinaan asianajotoimisto Kromann ja Münterin asianajajat Vagn Thorup, Henrik Stenbjerre, Jørgen Boe ja Lau Normann Jørgensen, Kööpenhamina,

— Tanskan hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön osastopäällikkö Peter Biering, avustajanaan asianajaja Karsten Hagel-Sørensen, Kööpenhamina,

— Ranskan hallitus, asiamiehinään ulkoasiainministeriön oikeudellisen osaston apulaisosastopäällikkö Catherine de Salins ja saman osaston lähetystöneuvos Frédéric Pascal,

— Ruotsin hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön ulkomaankauppaosaston hallitusneuvos Erik Brattgård,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään Assistant Treasury Solicitor John E. Collins, avustajanaan barrister Eleanor Sharpston,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellisen yksikön virkamiehet Anders C. Jessen ja Enrico Traversa, avustajinaan asianajotoimisto Reumert og Partneren asianajajat Susanne Helsteen ja Jens Rostock-Jensen, Kööpenhamina,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Fantask A/S:n, edustajanaan asianajaja Preben Jøker Thorsen, Kööpenhamina, Norsk Hydro Danmark A/S:n, Tryg Forsikring skadesforsikringsselskab A/S:n ja Tryg Forsikring livsforsikringsselskab A/S:n, edustajanaan Henning Aasmul-Olsen, Aalborg Portland A/S:n, edustajanaan asianajaja Lars Hennenberg, Kööpenhamina, Forsikrings-Aktieselskabet Alkan, Robert Bosch A/S:n, Uponor A/S:n, Uponor Holding A/S:n ja Pen-Sam ApS ym:n, edustajanaan asianajaja Henrik Peytz, Kööpenhamina, Industriministerietin (Erhvervsministeriet), edustajanaan Karsten Hagel-Sørensen, Tanskan hallituksen, asiamiehenään Peter Biering, Ranskan hallituksen, asiamiehenään ulkoasiainministeriön oikeudellisen osaston ulkoasiainsihteeri Gautier Mignot, Italian hallituksen, asiamiehenään valtionasiamies Danilo Del Gaizo, Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, asiamiehenään John E. Collins, avustajanaan Eleanor Sharpston, ja komission, asiamiehinään Anders C. Jessen ja Enrico Traversa, avustajinaan Jens Rostock-Jensen ja asianajaja Hans Henrik Skjødt, Kööpenhamina, 29.4.1997 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 26.6.1997 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Østre Landsret on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 8.6.1995 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 15.6.1995, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla kahdeksan ennakkoratkaisukysymystä pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL 1969, L 249, s. 25), sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna 10 päivänä kesäkuuta 1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY (EYVL 1985, L 156, s. 23, jäljempänä direktiivi) tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asioissa, joissa asianosaisina ovat toisaalta Fantask A/S (jäljempänä Fantask) ja useita muita yhtiöitä tai konserneja sekä toisaalta Industriministeriet (Erhvervsministeriet) (Tanskan kauppa- ja teollisuusministeriö) ja jotka koskevat uusien osakeyhtiöiden ja rajavastuuyhtiöiden rekisteröinnistä ja niiden pääoman korotusten rekisteröinnistä kannettavia maksuja.

3 Tanskassa 29.9.1917 annetulla ensimmäisellä osakeyhtiölailla nro 468 (Lovtidende A 1917, s. 1117) tehtiin pakolliseksi osakeyhtiöiden ja niiden osakepääoman korotusten rekisteröinti yhtiörekisteriin. Tästä rekisteröinnistä oli suoritettava maksu, jonka määrän vahvistaminen kuului toimivaltaiselle ministerille. Tämä laki, jota oli jo ensimmäisen kerran perusteellisesti muutettu vuonna 1930, korvattiin 13.6.1973 annetulla osakeyhtiölailla nro 370 (Lovtidende A 1973, s. 1025). Samana päivänä annettiin rajavastuuyhtiölaki nro 371, jossa säädetään rajavastuuyhtiöiden osalta vastaavasta rekisteröintimenettelystä kuin osakeyhtiöiden osalta (Lovtidende A 1973, s. 1063).

4 Osakeyhtiölain 154 §:n 3 momentissa ja rajavastuuyhtiölain 124 §:n 3 momentissa annettiin toimivaltaiselle ministerille alun perin oikeus vahvistaa näiden kahden yhtiömuodon rekisteröintimaksut.

5 Ensimmäisen osakeyhtiölain säätämisestä vuoteen 1992 asti uusien yhtiöiden ja yhtiöiden osakepääoman korotusten rekisteröintimaksujen rakenne ei muuttunut. Se koostui kiinteästä perusmaksusta ja lisämaksusta, joka määräytyi suhteessa merkityn pääoman nimellisarvoon. Sitä vastoin maksujen määrää muutettiin useaan kertaan.

6 Ajanjaksona 1.1.1974—1.5.1992 perusmaksu vaihteli 500 ja 1 700 Tanskan kruunun (DKK) välillä uuden osakeyhtiön ja uuden rajavastuuyhtiön rekisteröinnistä sekä 200 ja 900 DKK:n välillä pääoman korotuksen rekisteröinnistä molempien yhtiömuotojen osalta. Samana ajanjaksona uutta yhtiötä rekisteröitäessä lisämaksu oli neljä promillea merkitystä pääomasta ja pääomaa korotettaessa neljä promillea tästä korotuksesta.

7 Edellä mainitulla lailla nro 468 perustettu osakeyhtiörekisteri (Aktieselskabs-Register, jäljempänä rekisteri) oli Erhvervsministerietin osasto, joka vastasi osakeyhtiöitä sekä vuodesta 1974 lähtien myös rajavastuuyhtiöitä koskevien ilmoitusten rekisteröinnistä. Muun muassa osakeyhtiölain ja rajavastuuyhtiölain muuttamisesta 23.12.1987 annetulla lailla nro 851 (Lovtidende A 1987, s. 3229) rekisteristä muodostettiin Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (elinkeino- ja yhteisöhallitus, jäljempänä Styrelsen). Rekisteröintitehtäviensä ja niihin liittyvien maksujen vahvistamisen sekä maksuunpanon lisäksi Styrelsen osallistuu lainvalmisteluun sekä valvoo lain soveltamista yhteisöoikeuden ja kauppaoikeuden alalla. Tämän ohella se harjoittaa erilaista neuvonta- ja tiedotustoimintaa.

8 Sen jälkeen kun Tanskan tilintarkastusviraston (Rigsrevision) selvityksessä oli todettu Styrelsenin tulojen lisämaksujen kannon johdosta huomattavasti ylittävän keskusviraston menot, ja Tanskan oikeuden kannalta asetettu kyseenalaiseksi näiden lisämaksujen maksuunpanojen perusta, lisämaksujen kantamisesta luovuttiin 30.4.1992 annetulla asetuksella nro 301 (Lovtidende A 1992, s. 1149) 1.5.1992 alkaen. Samanaikaisesti perusmaksu vahvistettiin 2 500 DKK:ksi uuden osakeyhtiön rekisteröinnistä ja 1 800 DKK:ksi uuden rajavastuuyhtiön rekisteröinnistä. Pääoman korotuksen rekisteröinnistä suoritettava maksu oli tästä lähtien kummankin yhtiömuodon osalta 600 DKK.

9 Tässä vaiheessa Fantask ja useat muut yhtiöt tai konsernit vaativat Styrelseniä palauttamaan ne määrät, jotka niiden oli ollut suoritettava vuosien 1983 ja 1992 välillä tälle keskusvirastolle lisämaksuina. Ainoastaan Fantask vaati lisäksi myös perusmaksuna suorittamansa määrän palauttamista.

10 Koska palauttamisvaatimukset hylättiin, kyseiset yhtiöt nostivat Østre Landsretissä kanteet Industriministerietiä vastaan. Kantajayhtiöt esittivät kanteissaan ennen kaikkea, että erityisesti yhdistetyissä asioissa C-71/91 ja C-178/91, Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni, 20.4.1993 annetun tuomion (Kok. 1993, s. I-1915, jäljempänä asia Ponente Carni) perusteella lisämaksu — ja Fantaskin tapauksessa myös perusmaksu — on direktiivin 10 ja 12 artiklan vastainen.

11 Tämän vuoksi Østre Landsret päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat kahdeksan ennakkoratkaisukysymystä:

"1) Asetetaanko yhteisön oikeudessa vaatimuksia direktiivin 69/335/ETY 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitetulle käsitteelle 'korvausluonteiset maksut', vai voivatko jäsenvaltiot vapaasti päättää, mitä on pidettävä korvauksena tietyistä palveluista?

2) Voidaanko niiden maksujen laskentaperusteina, joita jäsenvaltio kantaa direktiivin 69/335/ETY 12 artiklan 1 kohdan e alakohdan perusteella osakeyhtiön tai rajavastuuyhtiön perustamisen tai pääoman korotuksen rekisteröinnistä, käyttää seuraavia kustannuslajeja tai joitakin niistä:

— niiden työntekijöiden palkkakustannukset ja eläkemaksut, jotka eivät osallistu rekisteröintiin liittyviin hallintotoimiin, kuten rekisteriviranomaisen hallinnollinen henkilöstö taikka rekisteriviranomaisen tai muiden viranomaisten sellainen henkilöstö, joka valmistelee yhteisölainsäädäntöä koskevia lakiehdotuksia;

— yhteisöjä koskevista muista rekisteröintitoimista aiheutuvat kustannukset, joiden osalta jäsenvaltio on päättänyt olla vaatimatta erityistä korvausta;

— yhteisölainsäädännössä ja siihen liittyvässä rekisteriviranomaisen lainsäädännössä velvollisuudeksi asetettujen muiden kuin rekisteröintiin liittyvien tehtävien hoitamisesta, kuten yhteisöjen tilintarkastuksesta ja kirjanpidon valvonnasta aiheutuvat kustannukset;

— kaikkien sellaisten investointikustannusten korot ja poistot, joiden rekisteriviranomainen arvioi kohdistuvan yhteisöoikeuden alalle ja siihen liittyville oikeuden aloille;

— kustannukset virkamatkoista, joilla ei ole yhteyttä varsinaiseen rekisteröintitoimintaan;

— rekisteriviranomaisen tiedotustoiminnasta ja neuvonnasta aiheutuneet kustannukset, joilla ei ole yhteyttä varsinaiseen rekisteröintitoimintaan, kuten esitelmistä, artikkeleiden ja esitteiden laatimisesta sekä elinkeinoelämän edustajien ja muiden sidosryhmien kanssa pidetyistä kokouksista aiheutuneet kustannukset?

3) a) Onko direktiivin 69/335/ETY 12 artiklan 1 kohdan e alakohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltiolla ei ole oikeutta saattaa voimaan kiinteitä maksuja pysyväksi tarkoitetulla lainsäädännöllä?

b) Mikäli kysymykseen 3 a) vastataan kieltävästi, onko jäsenvaltio velvollinen tarkistamaan maksujen suuruuden vuosittain tai muutoin säännöllisin väliajoin?

c) Vaikuttaako tähän vastaukseen se, määrätäänkö maksu suhteessa rekisteröitäväksi ilmoitetun pääoman suuruuteen?

4) Onko direktiivin 69/335/ETY 12 artiklan 1 kohdan e alakohtaa yhdessä 10 artiklan ensimmäisen kohdan kanssa tulkittava siten, että korvauksena tietystä palvelusta, kuten esimerkiksi osakeyhtiön tai rajavastuuyhtiön perustamisen tai pääoman korottamisen rekisteröinnistä kannettavan maksun suuruus on määritettävä juuri tästä tietystä palvelusta — rekisteröinnistä — aiheutuneiden todellisten kustannusten perusteella, vai voidaanko yksittäistä rekisteröintiä koskeva maksu vahvistaa koostuvaksi esimerkiksi perusmaksusta sekä siihen lisätystä neljän promillen osuudesta pääomanlisäyksen nimellisarvosta, jolloin rekisteriviranomaisen käyttämä aika ja muut rekisteröintiin liittyviin hallintotoimiin tarvittavat kustannukset eivät vaikuta maksun suuruuteen?

5) Onko direktiivin 69/335/ETY 12 artiklan 1 kohdan e alakohtaa yhdessä 10 artiklan ensimmäisen kohdan kanssa tulkittava niin, että jäsenvaltion on asetettava mahdollisesti palautettavaksi tulevan summan määrittämisen perus-

taksi, että maksun on vastattava tietystä palvelusta sen suorittamisajankohtana aiheutuneita kustannuksia, vai onko jäsenvaltiolla oikeus suorittaa kokonaisselvitys pidemmältä aikaväliltä, esimerkiksi tilivuodelta tai ajanjaksolta, jolta kansallisen lain mukaan on oikeus vaatia jo suoritettujen maksujen palauttamista?

6) Jos kansallisessa oikeudessa on voimassa yleinen periaate, jonka mukaan perusteettomasti maksuunpantujen maksujen palauttamista koskevia vaatimuksia harkittaessa otetaan huomioon se, että maksuunpano on tapahtunut pitkään voimassa olleiden säännösten mukaisesti ilman, että niin viranomaiset kuin muutkaan ovat huomanneet maksuunpanon perusteettomuutta, onko yhteisön oikeus esteenä sille, että direktiivin 69/335/ETY vastaisesti kannettujen maksujen palautuksia rajoitetaan tämän perusteella?

7) Onko sellainen kansallinen oikeustila ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa, että jäsenvaltion viranomaiset menestyksekkäästi vetoavat direktiivin 69/335/ETY vastaisesti kannettujen maksujen palauttamista koskevissa oikeudenkäynneissä siihen, että kansalliset vanhentumista koskevat määräajat alkavat kulua siitä ajankohdasta, jolloin direktiivi 69/335/ETY saatettiin virheellisesti osaksi kansallista oikeusjärjestystä?

8) Muodostuuko direktiivin 69/335/ETY 10 artiklan ensimmäisen kohdan perusteella yhdessä 12 artiklan 1 kohdan e alakohdan kanssa, sellaisina kuin niitä on tulkittu edellisissä kysymyksissä, eri jäsenvaltioiden kansalaisille oikeuksia, joihin he voivat vedota kansallisissa tuomioistuimissa?"

12 Aluksi on syytä palauttaa mieleen direktiivin päämäärät ja sisältö, sellaisina kuin ne on täsmennetty asiassa Ponente Carni annetussa tuomiossa.

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

14 Näin ollen direktiivissä säädetään pääoman hankintaverosta, joka on direktiivin kuudennen ja seitsemännen perustelukappaleen mukaan pääomien vapaan liikkuvuuden häiriintymisen estämiseksi yhdenmukaistettava yhteisössä paitsi verokannan myös veron rakenteen osalta (asia 161/78, Conradsen, tuomio 27.6.1979, Kok. 1979, s. 2221, 11 kohta). Tästä pääoman hankintaverosta säädetään direktiivin 2—9 artiklassa.

15 Direktiivin 3 artiklassa määritellään pääomayhtiöt, joihin sovelletaan direktiivin säännöksiä ja joihin muun muassa Tanskan oikeuden mukaan perustetut osakeyhtiöt ja rajavastuuyhtiöt kuuluvat.

16 Direktiivin 4, 8 ja 9 artiklassa luetellaan, jollei 7 artiklassa toisin säädetä, ne toimet, joista on suoritettava pääoman hankintaveroa sekä ne toimet, jotka jäsenvaltioilla on oikeus säätää verosta vapaiksi. Pääomayhtiön perustaminen ja pääomayhtiön pääoman korottaminen kaikenlaisin pääomasijoituksin kuuluvat direktiivin 4 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdan mukaan pääoman hankintaveron alaisiin toimiin.

17 Direktiivin viimeisessä perustelukappaleessa lisäksi todetaan, että pääoman hankintaveroa tai arvopapereista suoritettavaa leimaveroa vastaavien muiden välillisten verojen kantamisen jatkaminen vaarantaa direktiivin tavoitteiden 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

— —

c) rekisteröinnistä tai muista toiminnan harjoittamisen edellyttämistä menettelyistä, joita saatetaan vaatia voittoa tavoittelevalta yhteisöltä, yhteenliittymältä tai oikeushenkilöltä sen oikeudellisen muodon vuoksi". [1]

18 Direktiivin 12 artiklan 1 kohdassa luetellaan tyhjentävästi ne muut verot ja maksut kuin pääoman hankintavero, joita voidaan 10 ja 11 artiklasta poiketen kantaa pääomayhtiöiltä näissä viimeksi mainituissa säännöksissä tarkoitetuista toimista (ks. vastaavasti asia 36/86, Dansk Sparinvest, tuomio 2.2.1988, Kok. 1988, s. 409, 9 kohta). Direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohta koskee korvausluonteisia maksuja.

Viisi ensimmäistä kysymystä

19 Viidellä ensimmäisellä kysymyksellään, joihin on syytä vastata samanaikaisesti, kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohtaa tulkittava siten, että osakeyhtiöiden ja rajavastuuyhtiöiden rekisteröinnistä sekä niiden pääoman korotusten rekisteröinnistä kannettavat maksut on mää-

1 — Suomennettu yhteisöjen tuomioistuimessa, koska EYVL:ssä ei ole julkaistu suomenkielistä tekstiä.

ritettävä pelkästään kyseisistä menettelyistä aiheutuvien kustannusten perusteella, jotta niitä voitaisiin pitää korvausluonteisina, vai voidaanko ne vahvistaa siten, että ne kattavat kokonaisuudessaan tai osittain näistä hallintotoimista vastaavan rekisteriviranomaisen menot.

20 Koska direktiivin 12 artiklan säännöksissä poiketaan erityisesti direktiivin 10 artiklan kielloista, on ensin tutkittava, kuuluvatko riidanalaiset maksut jommankumman poikkeuksen soveltamisalaan.

21 Direktiivin 69/335/ETY 10 artiklassa, tarkasteltuna direktiivin viimeisen perustelukappaleen valossa, kielletään erityisesti pääoman hankinnasta suoritettavaa veroa vastaavat välilliset verot. Näitä ovat muodostaan riippumatta muun muassa verot, joita on maksettava pääomayhtiön perustamisesta tai pääoman korottamisesta (10 artiklan a alakohta) tai rekisteröinnistä taikka muista toiminnan harjoittamiseen liittyvistä menettelyistä, joita yhtiöltä saatetaan edellyttää sen oikeudellisen muodon vuoksi (10 artiklan c alakohta). Tämä viimeinen kielto on perusteltavissa sillä, että vaikka kyseiset verot eivät sinänsä kohdistu pääoman sijoituksiin, niitä kuitenkin kannetaan yhtiön oikeudelliseen muotoon liittyvien menettelyjen vuoksi, toisin sanoen pääoman hankinnassa käytettävän keinon perusteella, joten tällaisenkin verotuksen voimassaolon jatkaminen vaarantaa direktiivin tavoitteiden toteutumisen (asia C-2/94, Denkavit Internationaal ym., tuomio 11.6.1996, Kok. 1996, s. I-2827, 23 kohta).

22 Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa direktiivin 10 artiklan c alakohdassa säädetty kielto koskee välittömästi perusmaksua ja lisämaksua sellaisina kuin niitä on suoritettu uusien osakeyhtiöiden ja rajavastuuyhtiöiden rekisteröinnistä. Sama päätelmä voidaan tehdä myös tilanteesta, jossa näitä maksuja suoritetaan näiden yhtiöiden pääoman korotusten rekisteröinnistä, koska maksuunpanon perusteena on tällöinkin kyseisten yhtiöiden oikeudelliseen muotoon liittyvä olennainen menettely. Vaikka kysymys ei muodollisesti olekaan pääomayhtiöiden toiminnan harjoittamisen edellytykseksi asetetusta menettelystä, pääoman korotusten rekisteröinti on silti ehtona tämän toiminnan harjoittamiselle ja jatkamiselle.

23 Tanskan ja Ruotsin hallitukset katsovat direktiivin 12 artiklassa olevan korvausluonteisen maksun käsitteen tulkinnasta, että tämä käsite sisältää myös maksut, jotka määritetään siten, että niillä katetaan paitsi nimenomaisesti kyseessä olevasta rekisteröintimenettelystä aiheutuvat kustannukset myös kaikki asianomaisen maksuunpanoviranomaisen toimintamenot, jotka liittyvät erityisesti yhteisöoikeudellisen lainsäädännön kehittämiseen ja soveltamiseen.

24 Tanskan hallitus katsoo erityisesti, että direktiivillä ei ole pyritty 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettuja korvausluonteisia maksuja koskevan jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistamiseen ja että näiden maksujen määrittäminen jää edelleen jäsenvaltioiden oikeusjärjestelmien tehtäväksi. Jäsenvaltioille kuuluvaksi myönnetyn päätösvallan käyttö ei ole kuitenkaan täysin harkinnanvaraista, koska asiassa Ponente Carni annetun tuomion mukaan rekisteriviranomaiselle aiheutuvat kustannukset on arvioitava kohtuullisella tavalla. Toisin kuin tässä viimeksi mainitussa asiassa jäsenvaltio ei Tanskan hallituksen mielestä voi näin ollen maksuja määrittäessään ottaa huomioon kustannuksia, joilla ei ole mitään tekemistä yhteisöoikeudellisten kysymysten kanssa.

25 Fantaskin ja muiden huomautuksensa esittäneiden pääasian kantajayhtiöiden sekä komission mukaan asiassa Ponente Carni annetusta tuomiosta sitä vastoin ilmenee, että korvausluonteisen maksun käsitteellä on oma merkityssisältönsä yhteisön oikeudessa ja että tällainen maksu on välttämättä määritettävä pelkästään siitä rekisteröintimenettelystä aiheutuvien kustannusten perusteella, jonka vastike se on. Suhteessa merkittyyn pääomaan määräytyvä maksu, kuten lisämaksu, ei näin ollen voi luonteensakaan vuoksi kuulua direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e kohdassa säädetyn poikkeuksen soveltamisalaan. Jos jäsenvaltiolla on oikeus vahvistaa rekisteröintimenettelystä aiheutuvien kustannusten kertakaikkisen arvioinnin perusteella etukäteen korvausluonteisten maksujen määrä ilman tällaisen ratkaisun voimassaoloaikaa koskevia rajoituksia, sen on määrätyin väliajoin, esimerkiksi vuosittain, tarkistettava tämä määrä varmistaakseen, että maksut eivät edelleenkään ylitä aiheutuneita kustannuksia.

26 Tältä osin on todettava, että ilmaisu korvausluonteinen maksu on osa yhteisön oikeuden säännöstä, jossa ei viitata jäsenvaltioiden oikeuteen määritellä säännöksen merkitystä ja soveltamisalaa. Lisäksi direktiivin päämäärät asetettaisiin kyseenalaisiksi, jos jäsenvaltioilla olisi oikeus täysin vapaasti jatkaa pääoman hankintaveron kaltaisten verojen ja maksujen voimassaoloa itse luokittelemalla ne korvausluonteisiksi maksuiksi. Tämän vuoksi kyseisen ilmaisun tulkintaa ei koko laajuudessaan voida jättää kunkin jäsenvaltion harkintaan (ks. asia 270/81, Felicitas, tuomio 15.7.1982, Kok. 1982, s. 2771, 14 kohta).

27 Yhteisöjen tuomioistuin on jo asiassa Ponente Carni antamansa tuomion 41 ja 42 kohdassa katsonut, että direktiivin 10 artiklassa kiellettyjen verojen ja korvausluonteisten maksujen välinen erottelu merkitsee sitä, että korvausluonteiset maksut käsittävät pelkät rekisteröinnin yhteydessä maksetut 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.

28 Edellä esitetyn perusteella osakeyhtiöiden ja rajavastuuyhtiöiden sekä niiden pääoman korotusten rekisteröinnistä kannettava maksu ei voi olla direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitetulla tavalla korvausluonteinen, jos sen suuruus määritetään kattamaan kansallisen tuomioistuimen toisen kysymyksensä kolmessa ensimmäisessä luetelmakohdassa luettelemien kuluerien kaltaiset kustannukset. Kyseisillä menoilla ei nimittäin ole mitään yhteyttä niihin rekisteröintitoimiin, joiden vastikkeiksi kanteen kohteena olevat maksut on suoritettu. Julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 37 ja 45 kohdassa esittämillä perusteilla voidaan kuitenkin hyväksyä, että jäsenvaltio kantaa maksuja ainoastaan merkittävimmistä rekisteröinneistä ja sisällyttää näihin maksuihin ilmaiseksi suoritetuista vähämerkityksisistä rekisteröinneistä aiheutuneet kustannukset.

29 Yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Ponente Carni antamansa tuomion 43 kohdassa katsonut korvausluonteisten maksujen määrän vahvistamisen osalta, että joistakin hallintotoimista, kuten yhteisön rekisteröinnistä, aiheutuvia kustannuksia saattaa olla vaikeaa määrittää. Näiden kustannusten arviointi on tällaisessa tapauksessa mahdollista ainoastaan kertaluonteisena ja se tulee suorittaa kohtuullisella tavalla ottaen huomioon erityisesti virkamiesten lukumäärä ja pätevyys, heidän käyttämänsä aika sekä tämän hallintotoimen suorittamiseksi tarpeelliset erilaiset materiaalikustannukset.

30 Tältä osin on todettava, 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, joka voidaan kohdistaa näihin hallintotoimiin. Kansallisen tuomioistuimen toisen kysymyksensä kolmessa viimeisessä luetelmakohdassa luettelemat kustannuserät voidaan ainoastaan tässä laajuudessa sisällyttää näiden maksujen määrittämisen perustaan.

31 Suuruudeltaan suorassa ja rajoittamattomassa suhteessa merkityn pääoman nimellisarvoon määräytyvä maksu 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.

32 Kuten asiassa Ponente Carni annetun tuomion 43 kohdasta ilmenee, 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.

33 Edellä esitetyn perusteella kansallisen tuomioistuimen on tutkittava, missä määrin riidanalaiset maksut ovat korvausluonteisia, ja tarvittaessa määrättävä niiden mahdollisesta palauttamisesta.

34 Näin ollen viiteen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohtaa on tulkittava siten, että osakeyhtiöiden ja rajavastuuyhtiöiden rekisteröinnistä sekä niiden pääoman korotusten rekisteröinnistä kannettavat maksut on määritettävä pelkästään kyseisistä menettelyistä aiheutuvien kustannusten perusteella, jotta niitä voitaisiin pitää korvausluonteisina, kun lisäksi otetaan huomioon, että näillä määrillä voidaan kattaa myös ilmaiseksi suoritetuista, vähämerkityksisistä rekisteröinneistä aiheutuneet kustannukset. Jäsenvaltiolla on näitä määriä laskiessaan oikeus ottaa huomioon kaikki rekisteröintitoimiin liittyvät kustannukset, mukaan lukien niihin kohdistettavissa oleva osuus yleiskuluista. Lisäksi jäsenvaltiolla on oikeus säätää kiinteistä maksuista ja vahvistaa pysyvästi niiden suuruus, kunhan se varmistaa säännöllisin väliajoin, että nämä määrät eivät edelleenkään ylitä kyseisten hallintotoimien keskimääräisiä kustannuksia.

Kuudes kysymys

35 Kansallinen tuomioistuin pyrkii kuudennella kysymyksellään selvittämään, onko yhteisön oikeus esteenä sille, että direktiivin vastaisesti kannettujen maksujen palauttamista koskevat kanteet voidaan hylätä sillä perusteella, että näiden maksujen maksuunpano on tapahtunut jäsenvaltion viranomaisten anteeksiannettavan virheen johdosta siltä osin kuin kyseisiä maksuja on kannettu pitkän ajanjakson ajan ilman, että nämä viranomaiset tai maksuvelvolliset olisivat tienneet niiden lainvastaisuudesta.

36 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisön oikeuden säännöksen tai määräyksen tulkinnalla, jonka yhteisöjen tuomioistuin antaa perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisen toimivaltansa nojalla, selvennetään ja täsmennetään tarvittaessa tämän oikeussäännön merkitystä ja ulottuvuutta, sellaisena kuin sitä pitää tai olisi pitänyt tulkita ja soveltaa sen voimaantulosta alkaen.

37 Tästä seuraa, että tuomioistuin voi ja sen pitää soveltaa näin tulkittua oikeussääntöä oikeussuhteisiin, jotka ovat syntyneet ja jotka on perustettu ennen tulkintapyynnön vuoksi annetun tuomion antamista, jos lisäksi ne edellytykset täyttyvät, joiden perusteella kyseisen oikeussäännön soveltamista koskeva asia voidaan saattaa toimivaltaisen tuomioistuimen käsiteltäväksi (asia 61/79, Denkavit italiana, tuomio 27.3.1980, Kok. 1980, s. 1205, 16 kohta ja yhdistetyt asiat C-197/94 ja C-252/94, Bautiaa ja Société française maritime, tuomio 13.2.1996, Kok. 1996, s. I-505, 47 kohta).

38 Edelleen tämän oikeuskäytännön mukaan oikeus saada takaisin sellaiset maksut, jotka jäsenvaltio on kantanut yhteisön oikeuden vastaisesti, seuraa niistä oikeuksista, joita yksityisille on annettu yhteisön oikeusnormeilla, sellaisina kuin yhteisöjen tuomioistuin on tulkinnut niitä, ja täydentää näitä oikeuksia (asia 199/82, San Giorgio, tuomio 9.11.1983, Kok. 1983, s. 3595, 12 kohta). Jäsenvaltiolla on siten pääsääntöisesti velvollisuus palauttaa yhteisön oikeuden vastaisesti kannetut verot tai maksut (yhdistetyt asiat C-192/95 C-218/95, Comateb ym., tuomio 14.1.1997, Kok. 1997, s. I-165, 20 kohta).

39 Siten vaikka silloin, kun kyseisellä alalla ei ole annettu yhteisön säännöksiä, maksujen palauttaminen voi tapahtua ainoastaan eri kansallisissa lainsäädännöissä vahvistettuja aineellisia edellytyksiä ja menettelyllisiä vaatimuksia noudattaen, nämä edellytykset eivät kuitenkaan saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvia vaatimuksia, eivätkä ne saa tehdä yhteisön oikeuden mukaisten oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi (ks. erityisesti asia C-312/93, Peterbroeck, tuomio 14.12.1995, Kok. 1995, s. I-4599, 12 kohta).

40 On syytä todeta, että kansallinen yleinen oikeusperiaate, jonka mukaan jäsenvaltioiden tuomioistuinten olisi hylättävä yhteisön oikeuden vastaisesti kannettujen maksujen palauttamisvaatimukset, kun nämä maksuunpanot ovat tapahtuneet pitkän ajanjakson kuluessa ilman, että tämän valtion viranomaiset tai maksuvelvolliset olisivat tienneet maksujen lainvastaisuudesta, ei täytä edellä esitettyjä vaatimuksia. Tällaisen periaatteen soveltaminen näissä olosuhteissa olisi nimittäin omiaan kohtuuttomasti vaikeuttamaan yhteisön oikeuden vastaisesti kannettujen maksujen palauttamista. Se merkitsisi lisäksi pitkän ajanjakson kuluessa tapahtuneen yhteisön oikeuden rikkomisen suosimista.

41 Näin ollen kuudenteen kysymykseen on syytä vastata, että yhteisön oikeus on esteenä sille, että direktiivin vastaisesti kannettujen maksujen palauttamista koskevat kanteet voidaan hylätä sillä perusteella, että näiden maksujen maksuunpano on tapahtunut jäsenvaltion viranomaisten anteeksiannettavan virheen johdosta siltä osin kuin kyseisiä maksuja on kannettu pitkän ajanjakson ajan ilman, että nämä viranomaiset tai maksuvelvolliset olisivat tienneet niiden lainvastaisuudesta.

Seitsemäs kysymys

42 Kansallinen tuomioistuin pyrkii seitsemännellä kysymyksellään ennen kaikkea selvittämään, kielletäänkö yhteisön oikeudessa jäsenvaltiota vastustamasta direktiivin vastaisesti kannettujen maksujen palauttamista koskevia kanteita vetoamalla kansalliseen vanhentumisaikaan niin kauan kuin tämä jäsenvaltio ei ole asianmukaisesti saattanut kyseistä direktiiviä asianmukaisesti osaksi kansallista oikeusjärjestystään.

43 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Tanskan lainsäädännön mukaan oikeus useiden erilaisten saatavien palauttamiseen vanhenee viidessä vuodessa ja että tämä määräaika alkaa pääsääntöisesti kulua saatavan eräpäivästä. Määräajan päättyessä saatava yleensä lakkaa, jollei velallinen ole sitä ennen myöntänyt velkaansa tai velkoja nostanut kannetta tuomioistuimessa.

44 Kun eräät pääasian kantajista esittivät maksujen palauttamista koskevat vaatimuksensa, kyseinen määräaika oli kulunut umpeen ainakin joidenkin heidän vaatimustensa osalta.

45 Kantajayhtiöt ja komissio vetoavat asiassa C-208/90, Emmott, 25.7.1991 annettuun tuomioon (Kok. 1991, s. I-4269) katsoessaan, että jäsenvaltiolla ei ole oikeutta vedota kansalliseen vanhentumisaikaan niin kauan kuin direktiiviä, jonka vastai-

sesti perusteettomat maksuunpanot ovat tapahtuneet, ei ole asianmukaisesti saatettu osaksi sen kansallista oikeusjärjestystä. Niiden mukaan oikeussubjektit eivät tuohon päivään asti ole voineet tuntea täysin kyseiseen direktiiviin perustuvia oikeuksiaan. Näin ollen kansallinen vanhentumisaika alkaa näiden osapuolten mielestä kulua vasta direktiivin asianmukaisesta saattamisesta osaksi kansallista oikeusjärjestystä.

46 Tanskan, Ranskan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset katsovat puolestaan, että jäsenvaltiolla on oikeus vedota esillä olevan kaltaiseen kansalliseen vanhentumisaikaan, kun tämä määräaika täyttää yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä vahvistetut vastaavuus- ja tehokkuusvaatimukset (ks. erityisesti em. asia San Giorgio ja em. asia Peterbroeck). Näiden hallitusten mukaan edellä mainitussa asiassa Emmott annettua tuomiota on tarkasteltava tuon asian aivan erityisten olosuhteiden valossa, minkä yhteisöjen tuomioistuin on vahvistanutkin myöhemmässä oikeuskäytännössään.

47 Kuten yhteisöjen tuomioistuin huomauttaa tämän tuomion 39 kohdassa, vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti 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.

48 Yhteisöjen tuomioistuin on siten katsonut yhteensopivaksi yhteisön oikeuden kanssa sen, että kanteen nostamista varten on säädetty kohtuullinen määräaika, jonka noudattamatta jättämistä seuraa oikeudenmenetys, sekä maksuvelvollisten että kyseisen viranomaisen oikeusturvan takaamiseksi. Tällaisten määräaikojen ei voida katsoa tekevän mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi yhteisön oikeuden mukaisten oikeuksien käyttämistä, vaikka näiden määräaikojen päättyminen jo sinänsä aiheuttaa sen, että nostettu kanne hylätään kokonaan tai osittain (ks. erityisesti asia 33/76, Rewe, tuomio 16.12.1976, Kok. 1976, s. 1989, 5 kohta; asia 45/76, Comet, tuomio 16.12.1976, Kok. 1976, s. 2043, 17 ja 18 kohta ja asia C-261/95, Palmisani, tuomio 10.7.1997, Kok. 1997, s. I-4025, 28 kohta).

49 Tältä osin Tanskan oikeuden mukaista viiden vuoden vanhentumisaikaa on pidettävä kohtuullisena (asia C-90/94, Haahr Petroleum, tuomio 17.7.1997, Kok. 1997, s. I-4085, 49 kohta). Lisäksi tätä määräaikaa sovelletaan samalla tavoin yhteisön oikeuteen ja kansalliseen oikeuteen perustuviin kanteisiin.

50 On totta, että edellä mainitussa asiassa Emmott annetun tuomion 23 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että ennen kuin jäsenyysvelvoitteidensa vastaisesti toimiva jäsenvaltio on asianmukaisesti saattanut direktiivin osaksi kansallista oikeusjärjestystään, sillä ei ole oikeutta vedota sellaisen vaatimuksen liian myöhäiseen vireillepanoon tuomioistuimessa, jonka yksityinen on kohdistanut siihen turvatakseen tämän direktiivin säännösten mukaiset oikeutensa, vaan kansallisen oikeuden mukainen määräaika asian vireillepanolle voi alkaa vasta siitä ajankohdasta, kun direktiivi on asianmukaisesti saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä.

51 Kuten asiassa C-410/92, Johnson, 6.12.1994 annetussa tuomiossa on vahvistettu (Kok. 1994, s. I-5483, 26 kohta), asiassa C-338/91, Steenhorst-Neerings, 27.10.1993 annetusta tuomiosta (Kok. 1993, s. I-5475) ilmenee, että ratkaisu asiassa Emmott annetussa tuomiossa oli perusteltavissa juuri tuon asian erityisillä olosuhteilla, joiden johdosta määräajan umpeenkulumisen seurauksena pääasian muutoksenhakija menetti kokonaan mahdollisuutensa vedota yhteisön direktiiviin perustuvaan oikeuteensa tasa-arvoiseen kohteluun (ks. myös em. asia Haahr Petroleum, 52 kohta ja yhdistetyt asiat C-114/95 ja C-115/95, Texaco ja Olieselskabet Danmark, tuomio 17.7.1997, Kok. 1997, s. I-4263, 48 kohta).

52 Seitsemänteen kysymykseen on siten vastattava, että yhteisön oikeus ei tällä hetkellä ole esteenä sille, että jäsenvaltio, joka ei ole asianmukaisesti saattanut direktiiviä osaksi kansallista oikeusjärjestystään, vastustaa direktiivin vastaisesti kannettujen maksujen palauttamista koskevia kanteita vetoamalla kansalliseen vanhentumisaikaan, joka alkaa kulua kyseisten maksujen eräpäivästä, kun tällainen määräaika ei ole yhteisön oikeuteen perustuvien kanteiden osalta epäedullisempi kuin kansalliseen oikeuteen perustuvien kanteiden osalta ja kun se ei tee yhteisön oikeuden mukaisten oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi.

Kahdeksas kysymys

53 Kansallisen tuomioistuimen kahdeksas kysymys koskee sitä, muodostuuko direktiivin 10 artiklan ja 12 artiklan 1 kohdan e alakohdan säännösten perusteella niitä yhdessä tulkittaessa yksityisille oikeuksia, joihin he voivat vedota kansallisissa tuomioistuimissa.

54 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan silloin, kun direktiivin säännökset näyttävät olevan sisällöltään ehdottomia ja riittävän täsmällisiä, yksityiset voivat perustellusti vedota niihin valtiota vastaan kansallisissa tuomioistuimissa joko siinä tapauksessa, että valtio ei ole saattanut direktiiviä säädetyssä määräajassa osaksi kansallista oikeusjärjestystä, tai siinä tapauksessa, että tämä on tapahtunut puutteellisesti taikka muutoin virheellisesti (ks. muun muassa asia C-236/92, Comitato di coordinamento per la difesa della cava ym., tuomio 23.2.1994, Kok. 1994, s. I-483, 8 kohta).

55 Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa riittää, että todetaan direktiivin 10 artiklan kiellon samoin kuin 12 artiklan 1 kohdan e alakohdan poikkeuksen tästä kiellosta olevan säädetty riittävän täsmällisiksi ja ehdottomiksi, jotta niihin voidaan vedota kansallisissa tuomioistuimissa vastaperusteena direktiivin kanssa ristiriidassa olevalle kansalliselle säännökselle.

56 Näin ollen kahdeksanteen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 10 artiklan ja 12 artiklan 1 kohdan e alakohdan säännösten perusteella niitä yhdessä tulkittaessa yksityisille muodostuu oikeuksia, joihin he voivat vedota kansallisissa tuomioistuimissa.

Oikeudenkäyntikulut

57 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Tanskan, Ranskan, Italian, Ruotsin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksille ja Euroopan yhteisöjen 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

on ratkaissut Østre Landsretin 8.6.1995 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) Pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY, sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna 10 päivänä kesäkuuta 1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY, 12 artiklan 1 kohdan e alakohtaa on tulkittava siten, että osakeyhtiöiden ja rajavastuuyhtiöiden rekisteröinnistä sekä niiden pääoman korotusten rekisteröinnistä kannettavat maksut on määritettävä pelkästään kyseisistä menettelyistä aiheutuvien kustannusten perusteella, jotta niitä voitaisiin pitää korvausluonteisina, kun lisäksi otetaan huomioon, että näillä määrillä voidaan kattaa myös ilmaiseksi suoritetuista, vähämerkityksisistä rekisteröinneistä aiheutuneet kustannukset. Jäsenvaltiolla on näitä määriä laskiessaan oikeus ottaa huomioon kaikki rekisteröintitoimiin liittyvät kustannukset, mukaan lukien niihin kohdistettavissa oleva osuus yleiskuluista. Lisäksi jäsenvaltiolla on oikeus säätää kiinteistä maksuista ja vahvistaa pysyvästi niiden suuruus, kunhan se varmistaa säännöllisin väliajoin, että nämä määrät eivät edelleenkään ylitä kyseisten hallintotoimien keskimääräisiä kustannuksia.

2) Yhteisön oikeus on esteenä sille, että direktiivin 69/335/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna, vastaisesti kannettujen maksujen palauttamista koskevat kanteet voidaan hylätä sillä perusteella, että näiden maksujen maksuunpano on tapahtunut jäsenvaltion viranomaisten anteeksiannettavan virheen johdosta siltä osin kuin kyseisiä maksuja on kannettu pitkän ajanjakson ajan ilman, että nämä viranomaiset tai maksuvelvolliset olisivat tienneet niiden lainvastaisuudesta.

3) Yhteisön oikeus ei tällä hetkellä ole esteenä sille, että jäsenvaltio, joka ei ole asianmukaisesti saattanut direktiiviä 69/335/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna, osaksi kansallista oikeusjärjestystään, vastustaa direktiivin vastaisesti kannettujen maksujen palauttamista koskevia kanteita vetoamalla kansalliseen vanhentumisaikaan, joka alkaa kulua kyseisten maksujen eräpäivästä, kun tällainen määräaika ei ole yhteisön oikeuteen perustuvien kanteiden osalta epäedullisempi kuin kansalliseen oikeuteen perustuvien kanteiden osalta ja kun se ei tee yhteisön oikeuden mukaisten oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi.

4) Direktiivin 69/335/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna, 10 artiklan ja 12 artiklan 1 kohdan e alakohdan säännösten perusteella niitä yhdessä tulkittaessa yksityisille muodostuu oikeuksia, joihin he voivat vedota kansallisissa tuomioistuimissa.

Rodríguez Iglesias Gulmann Ragnemalm

Wathelet Mancini Moitinho de Almeida

Kapteyn Murray Edward

Puissochet Hirsch Jann Sevón

Julistettiin Luxemburgissa 2 päivänä joulukuuta 1997.

R. Grass G. C. Rodríguez Iglesias

kirjaaja presidentti