JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
GEORGES COSMAS
30 päivänä maaliskuuta 2000 *

I Johdanto

1. Supremo Tribunal Administrativon (Portugali) veroasiainjaosto pyytää käsiteltävänä olevassa asiassa yhteisöjen tuomioistuinta tulkitsemaan pääomien hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY [1] (jäljempänä direktiivi) säännöksiä.

2. Kansallisen tuomioistuimen tässä asiassa esittämät kysymykset ovat pitkälti samanlaiset kuin ne, jotka sama tuomioistuin esitti asiassa, joka johti asiassa C-56/98, Modelo, 29.9.1999 annettuun tuomioon. [2] Kansallinen tuomioistuin kysyy ensinnäkin, kuten myös asiassa C-56/98, kuuluvatko direktiivin soveltamisalaan notaarinpalkkiot sellaisten lakisääteisten julkisten asiakirjojen laatimisesta, jotka koskevat yhtiöjärjestyksen muutosta tai pääoman korottamista, ja — jos vastaus on myöntävä — voidaanko notaarinpalkkioita kuitenkin pitää sallittuina direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohdan poikkeussäännöksen nojalla, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat periä "korvausluonteisia maksuja".

3. Kansallinen tuomioistuin esittää käsiteltävänä olevassa asiassa lisäksi tiettyjä kysymyksiä, jotka koskevat notaarinpalkkioiden määrän laskemista siinä tapauksessa, että niitä pidettäisiin korvausluonteisina direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitetulla tavalla.

II Yhteisön lainsäädäntö

4. Direktiivin tarkoituksena on edistää pääomien vapaata liikkuvuutta, joka on keskeistä "sisämarkkinoiden ominaispiirteitä vastaavat ominaisuudet omaavan talousliiton luomiselle". [3]

* Alkuperäinen kieli: kreikka.

1 — EYVL L 249, s. 25.

2 — Kok. 1999, s. I-6427.

3 — Ks. direktiivin johdanto-osan ensimmäinen perustelukappale.

5. Direktiivin 1 artiklan mukaan "jäsenvaltiot kantavat pääomayhtiöiden pääomankorotuksista veron, joka on yhdenmukaistettu 2—9 artiklan säännösten mukaisesti ja jota nimitetään jäljempänä pääoman hankintaveroksi".

6. Direktiivin 4 artiklassa, 8 artiklassa, sellaisena kuin se on muutettuna neuvoston direktiivillä 85/303/ETY,[4] ja 9 artiklassa luetellaan, ellei 7 artiklan säännöksistä muuta johdu, ne toimet, joista on suoritettava pääoman hankintaveroa, ja tiettyjä toimia, jotka jäsenvaltiot voivat vapauttaa kyseisestä verosta.[5]

7. Direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa säädetään, että pääoman hankintaveroa on suoritettava muun muassa a) pääomayhtiön perustamisesta[6] ja c) pääomayhtiön pääoman korottamisesta kaikenlaisten omaisuuserien sijoituksilla.

8. Lisäksi direktiivin 7 artiklassa,[7] sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 85/330/ETY 1 artiklan 2 alakohdalla, 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, ja 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.

9. Direktiivin 10 artiklassa säädetään, että jäsenvaltiot eivät pääoman hankintaveron lisäksi saa kantaa voittoa tavoittelevilta yhtiöiltä, yhteenliittymiltä tai oikeushenkilöiltä minkäänlaisia muita veroja missä muodossa tahansa erityisesti a) 4 artiklassa tarkoitetuista toimista, b) edellä 4 artiklassa tarkoitettuihin toimiin liittyvistä sijoituksista, lainoista tai suorituksista tai c) rekisteröinnistä tai muista ennen toiminnan harjoittamisen aloittamista edellytetyistä muodollisuuksista, joiden täyttämistä saatetaan vaatia voittoa tavoittelevalta yhtiöltä, yhteenliittymältä tai oikeushenkilöltä sen oikeudellisen muodon vuoksi.

10. Direktiivin 12 artiklan 1 kohdassa on tyhjentävä luettelo sellaisista muista mak-

4 — Neuvoston direktiivi, joka on annettu 10.6.1985 ja jolla on muutettu direktiiviä 69/335/ETY (EYVL L 156, s. 23).

5 — Direktiivin 5 ja 6 artikla koskevat veron laskentaperustetta.

6 — Direktiivin 4 artiklan 3 kohdassa säädetään, että "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 ja c) pääomayhtiön toimialan muuttaminen; d) pääomayhtiön yhtiösopimuksen voimassaolon pidentäminen".

7 — Direktiivin 7 artiklassa vahvistettiin alun perin veroasteikko, jonka mukaisesti jäsenvaltiot saattoivat vapaasti määrittää alueellaan sovellettavat verokannat, ja siinä säädettiin alennettujen verokantojen pakollisesta tai vapaaehtoisesta soveltamisesta riippuen siitä, minkälaisesta toimesta oli kysymys. Edellä tarkoitettujen kaltaisten pääoman hankintaa koskevien toimien osalta direktiivin 7 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädettiin alun perin, että pääoman hankintaveron verokannan oli oltava 1—2 prosenttia. Tämä verokanta muutettiin 9.4.1973 annetun neuvoston direktiivin 73/80/ETY (EYVL L 103, s. 15) 1 artiklan 2 kohdalla yhdeksi prosentiksi 1.1.1976 alkaen.

suista ja veroista, jotka eivät ole pääoman hankintaveroa ja joita 10 ja 11 artiklasta poiketen voidaan periä pääomayhtiöiltä kyseisissä artikloissa tarkoitettujen toimien yhteydessä.[8] Direktiivin 12 artiklan 1 kohdassa todetaan muun muassa, että jäsenvaltiot voivat 10 ja 11 artiklan säännöksistä poiketen periä korvausluonteisia maksuja.

III Kansallinen lainsäädäntö

11. Portugalin notaarintoimea koskevassa laissa, joka annettiin 31.3.1967 annetulla asetuksella (Decreto-Lei) nro 47619, säädetään, että tietyistä toimista on laadittava julkinen asiakirja. Lain 89 §:n e momentin mukaan näitä toimia ovat muun muassa "yhtiöiden perustaminen, muuttaminen, purkaminen ja selvitystila — — sekä yhtiösopimusten muutokset".

12. Notaarin vahvistamia toimia koskevat palkkiot vahvistetaan "Notaarinpalkkioita koskevassa maksuluettelossa" (jäljempänä maksuluettelo), sellaisena kuin se on muutettuna 2.11.1983 annetun asetuksen (Decreto-Lei) nro 397/83 liitteellä. Maksuluettelon 1 §:ssä määritetään notaarin vahvistamien toimien arvo. Maksuluettelon 1 §:n 2 momentin e kohdan mukaan lailli-

8 — Ks. tältä osin asia 36/86, Dansk Sparinvest, tuomio 2.2.1988 (Kok. 1988, s. 409, 9 kohta); asia C-2/94, Denkavit Internationaal ym., tuomio 11.6.1996 (Kok. 1996, s. I-2827, 21 kohta) ja edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Modelo, tuomion 8 kohta.

nen arvo on yhtiösopimuksen muuttamisen osalta pääoman määrä. Vastaavasti silloin, kun notaarin vahvistama toimi koskee pääoman korottamista, maksuluettelon 1 §:n 2 momentin f kohdan mukaan kyseinen arvo on pääoman korotuksen määrä. Maksuluettelon 1 §:n 2 momentin g kohdassa säädetään lopuksi, että sellaisen pääoman korotuksen osalta, jonka yhteydessä muutetaan osittain muita kuin sitä sopimuslauseketta, johon korottaminen vaikuttaa suoraan, arvo on korotuksen määrä tai korotetun pääoman määrä. Näistä kahdesta laskentatavasta valitaan se, jota soveltamalla palkkio on korkeampi.

13. Maksuluettelon 4 §:ssä säädetään, että notaarin palkkio määräytyy vahvistetun toimen mukaan, kun taas 5 §:n mukaan palkkioperusteena on tietty prosenttiosuus notaarin vahvistaman toimen laillisesta arvosta. Näitä säännöksiä sovelletaan kumulatiivisesti.

14. Maksuluettelon 5 §:ssä säädetään, että jos asiakirjan kohteena olevalla toimella on määrätty arvo, palkkio koostuu toisaalta kiinteästä palkkiosta ja toisaalta vaihtuvasta palkkiosta, jonka määrä määritellään maksuluettelossa progressiivisesti. Kyseisessä artiklassa säädetään konkreettisesti, että jos julkisella asiakirjalla vahvistetulla toimella on määrätty arvo, 4 §:ssä säädettyyn (kiinteään) palkkioon on lisättävä vaihtuva palkkio, jonka määrä laskettuna toimen kokonaisarvon perusteella on jokaisen 1 000 Portugalin escudon (PTE) osalta seuraava: a) 10 PTE kun kokonaisarvo on alle 200 000 PTE, b) 5 PTE kun kokonaisarvo on 200 000—1 000 000 PTE, c) 4 PTE kun kokonaisarvo on

1 000 000—10 000 000 PTE ja d) 3 PTE kun kokonaisarvo on yli 10 000 000 PTE. [9]

määrän vahvistaminen kuului tämän vuoksi parlamentille eikä hallitukselle, että vaadittu summa on suhteeton suoritettuun palveluun nähden ja että kyseisten palkkioiden periminen on direktiivin vastaista.

IV Asiaa koskevat tosiseikat

15. Portugalilainen yhtiö Modelo SGPS, SA (jäljempänä Modelo) laadituttti 31.10.1992 Porton ensimmäisellä Cartório Notarialilla (notaarintoimisto) julkisia asiakirjoja, jotka koskivat yhtiösopimuksen muutosta [10] ja tietyn laitoksen luovutusta. Kyseinen Cartório Notarial lähetti Modelolle asiakirjojen laatimisen perusteella 16 842 000 PTE:n suuruisen palkkion maksamista koskevan kehotuksen.

16. Modelo riitautti palkkion maksamista koskevan kehotuksen Tribunal Tributário de Segunda Instância do Portossa, joka hylkäsi sen kanteen perusteettomana. Modelo valitti näin ollen Supremo Tribunal Administrativoon, jota se vaati kumoamaan kyseisen päätöksen ja näin ollen palkkion maksamista koskevan asiakirjan ja määräämään maksetun määrän palautettavaksi korkoineen. Modelo väitti, että kyseinen palkkio on tosiasiassa vero, jonka

V Ennakkoratkaisukysymykset

17. Supremo Tribunal Administrativo on sen käsiteltäväksi saatetun asian ratkaisemiseksi pyytänyt yhteisöjen tuomioistuinta antamaan ennakkoratkaisun seuraavista kysymyksistä:

"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 toimien 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?

9 — Maksuluettelon 27 §:n mukaan 5 §:ssä säädetyistä palkkioista peritään vain puolet sellaisten asiakirjojen laatimisesta, jotka koskevat yhtiösopimuksen osittaista muuttamista tai yhtiösopimuksen voimassaoloajan pidentämistä.

10 — Modelon mukaan kyseessä oli yhtiöpääoman korottaminen, johon liittyi eräitä muita yhtiöjärjestyksen muutoksia.

3) Onko direktiivin 69/335/ETY 10 artiklaa ja 12 artiklan 1 kohdan e alakohtaa tulkittava siten, että niiden vastaista on, että yhtiöpääoman korotusta koskevat päätökset tai yhtiöjärjestyksen muutokset vahvistavasta (lakisääteisestä) julkisesta asiakirjasta maksettavien notaarinpalkkioiden suuruus vaihtelee vastaavasti yhtiöpääoman korotuksen tai suuruuden mukaan?

4) Voidaanko näiden palkkioiden (ks. maksuluettelon 5 §) katsoa vastaavan palvelun suorittamisesta aiheutuneita kustannuksia?

5) Mitä on ymmärrettävä näillä kustannuksilla? Kuuluvatko niihin notaareiden ja asianomaisten rekisteröintiviranomaisten virkamiesten palkat samoin kuin kiinteistö- ja kalustokulut sekä muut vastaavat kulut?

6) Onko direktiivin 69/335/ETY 10 artiklan ja 12 artiklan 1 kohdan e alakohdan nojalla sallittua ja siten lainmukaista periä sellaisia palkkioita, jotka ylittävät mainitut kustannukset? Ja jos on, niin kuinka suuri ylitys sallitaan?"

VI Vastaukset ennakkoratkaisukysymyksiin

A *Kolme ensimmäistä kysymystä*

18. Koska kolme ensimmäistä kysymystä ovat sanamuodoltaan samat kuin ne kysymykset, jotka Supremo Tribunal Administrativo esitti asiassa Modelo, katson, että niihin on annettava samat vastaukset kuin ne, jotka yhteisöjen tuomioistuin antoi kyseisessä asiassa [11] (tuomiolauselman 1—4 kohta).

19. Mainitussa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että direktiiviä, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 85/303/ETY, on tulkittava siten, että notaarin laatimasta asiakirjasta, jossa vahvistetaan direktiivin soveltamisalaan kuuluva toimi, peritty palkkio on direktiivissä tarkoitettu vero, kun palkkio kuuluu järjestelmään, jossa notaarit ovat valtion virkamiehiä ja jossa palkkiot maksetaan osittain valtiolle sen tehtävien rahoittamiseksi.

20. Yhteisöjen tuomioistuin on kyseisessä tapauksessa toisin sanoen katsonut, että notaarinpalkkio on Portugalin notaarijärjestelmän erityispiirteet huomioon ottaen vero.

11 — Mainittu edellä alaviitteessä 2.

21. Yhteisöjen tuomioistuin on lisäksi todennut, että kun palkkio notaarin vahvistamasta asiakirjasta, jossa vahvistetaan pääomayhtiön pääoman korottaminen sekä toiminimen sekä kotipaikan muuttaminen, on direktiivissä tarkoitettu vero, se on periaatteessa kielletty direktiivin 10 artiklan c alakohdan, sellaisena kuin direktiivi on muutettuna direktiivillä 85/303/ETY, perusteella.

22. Yhteisöjen tuomioistuin on seuraavaksi katsonut, että maksu notaarin vahvistamasta asiakirjasta, jossa todetaan pääomayhtiön pääoman korottaminen sekä toiminimen sekä kotipaikan muuttaminen, kuten pääasiassa kyseessä olevan kaltainen palkkio, jonka määrä nousee suoraan ja rajoituksitta suhteessa merkittyyn pääomaan, ei ole direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa, sellaisena kuin direktiivi on muutettuna direktiivillä 85/303/ETY, tarkoitettu korvausluonteinen maksu. [12]

23. Yhteisöjen tuomioistuin on lopuksi muistuttanut vakiintuneesta oikeuskäytännöstään, jonka mukaan direktiivin 10 artiklan perusteella, sellaisena kuin direktiivi on muutettuna direktiivillä 85/303/ETY, yksityisillä on sellaisia oikeuksia, joihin he voivat vedota kansallisissa tuomioistuimissa.

24. Yhteisöjen tuomioistuin on toisin sanoen asiassa Modelo 29.9.1999 antamassaan tuomiossa todennut, että notaarinpalkkio, jota kyseisessä asiassa vaadittiin, kuului direktiivin soveltamisalaan, että se oli 10 artiklan nojalla kielletty ja että tällainen palkkio/vero, jonka määrä nousee suoraan ja rajoituksitta suhteessa merkittyyn yhtiöpääomaan, ei ole korvausluonteinen. Katson, että samat vastaukset on käsiteltävänä olevassa asiassa annettava kolmeen ensimmäiseen kysymykseen.

B *Neljäs, viides ja kuudes kysymys*

25. Tarkoituksenmukaisuussyistä kolmea viimeistä kysymystä, joihin on asianmukaista antaa yhteinen vastaus, tarkastellaan yhdessä. Nämä kansallisen tuomioistuimen esittämät kysymykset koskevat pääasiallisesti sitä, ovatko riidanalaiset palkkiot korvausluonteisia maksuja. Kansallinen tuomioistuin kysyy konkreettisesti, määräytyykö palkkioiden määrä suhteessa suoritetun palvelun kustannuksiin, ja mitä nämä kustannukset kattavat. Kansallinen tuomioistuin haluaa toisin sanoen selvittää, onko palkkiot laskettava ainoastaan suoritetun palvelun kustannusten perusteella vai voidaanko palkkiot vahvistaa siten, että niillä katetaan kokonaan tai osaksi sen viranomaisen menot, joka vastaa kyseisten asiakirjojen laatimisesta.

26. Kolmeen viimeiseen kysymykseen vastaamisen kannalta tarpeellisia seikkoja on löydettävissä yhdistetyissä asioissa C-71/91

12 — Ks. myös asia C-188/95, Fantask ym., tuomio 2.12.1997 (Kok. 1997, s. I-6783, 31 kohta).

ja C-178/91, Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni annetusta tuomiosta [13] ja edellä mainitussa asiassa Fantask ym. annetussa asiassa annetusta tuomiosta. [14]

27. Yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, 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". [15]

28. Yhteisöjen tuomioistuin on tehnyt tästä sen päätelmän, että "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 — — kustannukset — — [ilman] mitään yhteyttä niihin rekisteröintitoimiin, joiden vastikkeiksi kanteen kohteena olevat maksut on suoritettu". [16]

29. Yhteisöjen tuomioistuin on myös todennut, että jäsenvaltio voi kantaa maksuja ainoastaan merkittävimmistä rekisteröinneistä ja sisällyttää näihin maksuihin ilmaiseksi suoritetuista vähämerkityksisistä rekisteröinneistä aiheutuneet kustannukset. [17] Julkisasiamies Jacobs on asiassa Fantask ym. antamansa ratkaisuehdotuksen 37 ja 45 kohdassa tarkastellut syitä tähän. Ratkaisuehdotuksen 37 kohdassa hän on korostanut seuraavaa: "Toisaalta on selvää, että [hallintoelimen] yksittäisille yhtiöille tarjoamiin palveluihin kuuluu useita tehtäviä, joista ei kanneta erityistä maksua. Näyttää siltä, että [hallintoelin] kantaa maksuja ainoastaan yhtiön ensimmäisestä rekisteröinnistä tai pääoman korotuksen rekisteröinnistä. — — rekisteriviranomaisella on velvollisuus valvoa useiden muiden rekisteröintiä ja julkistamista koskevien vaatimusten noudattamista. — — jäsenvaltiolla on mielestäni mahdollisuus rajoittaa kantamansa maksut kohdistumaan ainoastaan tärkeimpiin hallintotoimiin ja sisällyttää rekisterinpitoon liittyvistä vähäisemmistä tehtävistä aiheutuneet kustannukset näiden toimien yhteydessä kannettuihin korvausluonteisiin maksuihin." Ratkaisuehdotuksensa 45 kohdassa kyseinen julkisasiamies esittää, että rekisterinpidosta vastaavalla hallintoelimellä on hallinnon

13 — Tuomio 20.4.1993 (Kok. 1993, s. I-1915, erityisesti 41 ja 42 kohta). Kyseinen asia koski direktiivin yhteensoveltuvuutta tiettyjen Italian säännösten kanssa, joilla asetettiin (valtion kassaan maksettavia) veronluonteisia maksuja rekisteröimisestä kaupparekisteriin. Asiassa nousi myös esille kysymys siitä, oliko kyseisiä maksuja mahdollista pitää korvausluonteisina maksuina ja mikä oli korvausluonteisten maksujen määrän suhde suoritetun palvelun hintaan.

14 — Edellä alaviitteessä 12 mainittu asia. Mainitussa asiassa oli kyse muun muassa sen määrittämisestä, missä määrin maksut, jotka perittiin uusien osakeyhtiöiden ja rajavastuuyhtiöiden rekisteröimisen ja kyseisten yhtiöiden pääomien rekisteröimisen yhteydessä, olivat direktiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuja korvausluonteisia maksuja, sekä tavasta, jolla kyseisten maksujen määrät oli laskettava.

15 — Ks. yhdistetyt asiat Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni, tuomion 41 ja 42 kohta ja asia Fantask ym., tuomion 27 kohta.

16 — Asia Fantask ym., tuomion 28 kohta.

17 — Asia Fantask ym., tuomion 28 kohta.

yksinkertaistamiseksi oltava oikeus rajoittaa kantamansa maksut kohdistumaan tärkeimpiin hallintotoimiin ja sisällyttää rekisterinpitoon liittyvistä vähäisemmistä tehtävistä (esimerkiksi rekisteriin tehtävät yhtiön toimipaikkaa tai johtohenkilöitä koskevat muutokset) aiheutuneet kustannukset näihin maksuihin. Julkisasiamies korostaa, että muussa tapauksessa hallintoelimen olisi kannettava erillisiä maksuja kaikista tarjoamistaan vähäisimmistäkin palveluista. Yhteisöjen tuomioistuin seurasi tuomiossaan julkisasiamiehensä ratkaisuehdotusta ja otti huomioon kannettuihin maksuihin liittyvän jakotehtävän.

30. Kun otetaan huomioon Portugalin oikeusjärjestyksen mukaisen, notaareihin sovellettavan järjestelmän erityispiirteet, edellä mainitun (jako-)tehtävän huomioon ottaminen merkitsisi sitä, että kyseinen jäsenvaltio voisi periä suurempia notaarinpalkkioita merkittävimmistä rekisteröintitoimista ja sisällyttää vähäisemmistä ja jopa ilmaiseksi suoritetuista toimista aiheutuneet kustannukset näihin maksuihin. Kansalaisilla olisi näin ollen tuloistaan riippumatta laajempi mahdollisuus hyödyntää notaarin palveluja.

31. Yhteisöjen tuomioistuin on lisäksi todennut, että "korvausluonteisten maksujen suuruutta määritettäessä jäsenvaltiolla on oikeus ottaa huomioon paitsi rekisteröintitoimiin välittömästi liittyvät materiaali- ja palkkakustannukset, joiden vastikkeiksi maksut on tarkoitettu, myös — — osuus toimivaltaisen viranomaisen yleiskuluista, joka voidaan kohdistaa näihin hallintotoimiin. Kansallisen tuomioistuimen — — luettelemat kustannuserät voidaan ainoastaan tässä laajuudessa sisällyttää näiden maksujen määrittämisen perustaan". [18]

32. Julkisasiamies tarjosi asiassa Fantask ym. esittämänsä ratkaisuehdotuksen 43 kohdassa täsmällisempää tietoa tavasta, jolla rekisterinpidosta vastaavan viranomaisen kustannukset olisi laskettava. Julkisasiamies katsoi, että "relevanttien kustannusten määrittämisen perustaksi olisi otettava kirjanpidossa yleisesti hyväksytyt laskentaperiaatteet. Toisin sanoen maksut voivat perustua viranomaisen kyseisten palvelujen järjestämiseen kohdistettavissa oleviin välittömiin kustannuksiin ja yleiskuluihin. Nämä kustannukset saattavat siten sisältää välittömien materiaalikustannusten ja palveluita tarjoavan henkilöstön palkka- ja sosiaalikustannusten lisäksi osan viranomaisen yleiskuluista, kuten valaistuksesta ja lämmityksestä, henkilöstöhallinnosta sekä tietotekniikan käytöstä ja kehittämisestä aiheutuvista kuluista, tilojen vuokrista tai poistoista, muun kiinteän omaisuuden kuten kaluston ja laitteistojen poistoista jne. Yhtiöiden rekisteröintiin liittyvien kustannusten osuus pitäisi mahdollisuuksien mukaan määrittää kohdistamalla nämä menot suoraan käyttötarkoituksiinsa, esimerkiksi erittelemällä erityisesti kyseisten palvelujen tarjoamiseen käytettävien tilojen vuokra. Jos kustannukset kohdistuvat sekä rekiste-

18 — Asia Fantask ym., tuomion 30 kohta.

röintitoimintaan että muihin tehtäviin, esimerkiksi lainvalmisteluun, kustannusten jako olisi suoritettava asianmukaisin perustein, esimerkiksi kuhunkin toimintaan osoitetun henkilökunnan määrän ja käytettyjen tilojen koon, tietokoneiden käyttöajan jakautumisen jne. mukaan".

33. Käsiteltävänä olevassa asiassa katsoisin, että kyseisiin kustannuksiin sisältyvät notaareille ja heidän asiamiehilleen maksettavat palkkiot ja että tältä osin voidaan ottaa huomioon se aika, jonka he käyttävät kuhunkin toimeen (esimerkiksi yhtiöpääoman korotuksen rekisteröinti), heidän ammatilliseen koulutukseensa osoitetut menot ja tilojen käytöstä aiheutuvat kustannukset. Palvelusta aiheutuvien kustannusten määrittämiseksi on mahdollista ottaa huomioon myös ne vakuutukset, joilla notaarit kattavat henkilökohtaisen vastuunsa laatimistaan asiakirjoista ja yleisemmin notaaripalvelujen perustamisesta ja ylläpitämisestä aiheutuvat kustannukset. [19]

34. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin korostanut, että 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. [20]

35. Edellä esitetyn perusteella katson, että kansallisen tuomioistuimen on tutkittava, missä määrin riidanalaiset maksut ovat korvausluonteisia, ja tarvittaessa määrättävä niiden mahdollisesta palauttamisesta. [21] On selvää, että kyseiset määrät voivat myös kattaa sellaiset kustannukset, jotka aiheutuvat vähäisemmistä, ilmaiseksi suoritetuista palveluista. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on korostanut, jäsenvaltiolla on sitä paitsi oikeus säätää kiinteistä maksuista ja vahvistaa pysyvästi niiden suuruus, kunhan se varmistaa säännöllisin väliajoin, että nämä määrät eivät edelleenkään ylitä kyseisten hallintotoimien keskimääräisiä kustannuksia. [22]

36. Neljänteen, viidenteen ja kuudenteen kysymykseen on näin ollen vastattava, että direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohtaa on tulkittava siten, että jotta notaarinpalkkioita, joita peritään yhtiöpääoman korotuksen tai pääomayhtiöiden

19 — On todettava, että asiassa Modelo Portugalin hallitus esitteli yhteisöjen tuomioistuimen kirjalliseen kysymykseen antamassaan vastauksessa järjestelmää, jota Portugalin oikeuden mukaan sovelletaan notaareihin, ja se korosti muun muassa sitä, että vaikka notaarit ovat palvelussuhteessa julkiseen valtioon ja valtion virkamiehiä, he ovat toimistaan myös henkilökohtaisessa vastuussa ja heidät voidaan velvoittaa korvaamaan tältä osin aiheuttamansa vahingot. Portugalin hallitus totesi lisäksi, että perittyjen palkkioiden ja notaarille ja hänen asiamiehilleen tulevan määrän erotus tilitetään Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiçalle (rekisterinpitäjänä toimivien virkamiesten, notaarien ja oikeushallinnon virkamiesten kassa, jäljempänä kassa) Kassa maksaa näistä tuloistaan seuraavat kulut: a) notaarien ja muiden virkamiesten palkan, b) notaarien ammatilliseen koulutukseen liittyvät kustannukset, c) notaarien toimintaansa varten tarvitseman kaluston hankintakustannukset ja d) notaarien toimintaansa varten tarvitsemien tilojen hankintakustannukset ja niihin liittyvistä töistä ja vuokrasta aiheutuvat kustannukset.

20 — Yhdistetyt asiat Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni, tuomion 43 kohta ja asia Fantask ym., tuomion 32 kohta.

21 — Asia Fantask ym., tuomion 33 kohta.

22 — Asia Fantask ym., tuomion 32 ja 34 kohta.

yhtiöjärjestysten muutosten yhteydessä, voidaan pitää korvausluonteisina, palkkioiden määrä on laskettava kyseisen menettelyn kustannusten perusteella ottaen huomioon, että kyseisillä määrillä voidaan myös kattaa vähäisemmistä, tarvittaessa jopa ilmaiseksi suoritetuista toimista aiheutuneet kustannukset. Näitä määriä laskiessaan jäsenvaltiolla on oikeus ottaa huomioon kaikki rekisteröintitoimiin liittyvät kustannukset, mukaan lukien se osuus yleiskuluista, joka voidaan kohdistaa näihin toimiin. Jäsenvaltiolla on mahdollisuus säätää kiinteistä maksuista ja vahvistaa niiden määrä toistaiseksi, kunhan jäsenvaltio varmistaa säännöllisin väliajoin, että maksut eivät edelleenkään ylitä kyseisistä toimista aiheutuvia kustannuksia.

VII Ratkaisuehdotus

37. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Supremo Tribunal Administrativon veroasiainjaoston esittämiin kysymyksiin vastataan seuraavasti:

1) Pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annettua neuvoston direktiiviä, sellaisena kuin se on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY, on tulkittava siten, että notaarin laatimasta asiakirjasta, jossa vahvistetaan direktiivin soveltamisalaan kuuluva toimi, peritty palkkio kuuluu järjestelmään, jossa notaarit ovat valtion virkamiehiä ja jossa palkkiot maksetaan osittain valtiolle sen tehtävien rahoittamiseksi.

2) Kun palkkio notaarin vahvistamasta asiakirjasta, jossa vahvistetaan pääomayhtiön pääoman korottaminen sekä toiminimen ja kotipaikan muuttaminen, on direktiivissä 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 notaarin vahvistamasta asiakirjasta, jossa todetaan pääomayhtiön pääoman korottaminen sekä toiminimen ja kotipaikan muuttaminen, kuten pääasiassa kyseessä olevan kaltainen palkkio, jonka määrä nousee suoraan ja rajoituksitta suhteessa merkittyyn pääomaan, 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.

5) Direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohtaa on tulkittava siten, että jotta notaarinpalkkioita, joita peritään yhtiöpääoman korotuksen tai pääomayhtiöiden yhtiöjärjestysten muutosten yhteydessä, voidaan pitää korvausluonteisina, palkkioiden määrä on laskettava kyseisen menettelyn kustannusten perusteella ottaen huomioon, että kyseisillä määrillä voidaan myös kattaa vähäisemmistä, tarvittaessa jopa ilmaiseksi suoritetuista toimista aiheutuneet kustannukset. Näitä määriä laskiessaan jäsenvaltiolla on oikeus ottaa huomioon kaikki rekisteröintitoimiin liittyvät kustannukset, mukaan lukien se osuus yleiskuluista, joka voidaan kohdistaa näihin toimiin. Jäsenvaltiolla on mahdollisuus säätää kiinteistä maksuista ja vahvistaa niiden määrä toistaiseksi, kunhan jäsenvaltio varmistaa säännöllisin väliajoin, että maksut eivät edelleenkään ylitä kyseisistä toimista aiheutuvia kustannuksia.