JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
GIUSEPPE TESAURO
23 päivänä lokakuuta 1997 *

1. Tribunal Superior de Justicia de Madridin hallintoriita-asiain osaston esittämät kolme ennakkoratkaisukysymystä koskevat pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY [1] (jäljempänä direktiivi) 4, 5, 7 ja 10 artiklan tulkintaa, sellaisena kuin direktiivi on muutettuna ja täydennettynä. [2]

Solred SA:n ja Administración General del Estadon (jäljempänä verohallinto) välisessä asiassa on tullut esille erityisesti kysymys sellaisen veron yhteensopivuudesta direktiivin kanssa, joka kannetaan yhtiöpääoman maksamatta olleen osan suorittamisen osoittavasta notaarin vahvistamasta asiakirjasta tapauksessa, jossa koko yhtiöpääoma oli merkitty yhtiötä perustettaessa.

* Alkuperäinen kieli: italia.

1 — EYVL L 249, s. 25.

2 — 9.4.1973 annetut direktiivit 73/79/ETY ja 73/80/ETY (EYVL L 103, s. 13 ja 15); 7.11.1974 annettu direktiivi 74/553/ETY (EYVL L 303, s. 9) ja 10.6.1985 annettu direktiivi 85/303/ETY (EYVL L 156, s. 23).

Asiaa koskevat oikeussäännöt

2. Kansallisen tuomioistuimen esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin vastaamiseksi on asianmukaista selostaa esillä olevan asian kannalta merkitykselliset kansalliset säännökset ja yhteisön oikeussäännöt.

Yhteisön oikeussäännöt

3. Direktiivin 1 artiklassa säädetään, että jäsenvaltioiden on kannettava pääomayhtiöiden pääoman hankinnasta 2—9 artiklan säännösten mukaisesti yhdenmukaistettava vero. Direktiivin 4 artiklassa säädetään, että pääoman hankintaveroa on suoritettava muun muassa "pääomayhtiön perustamisesta" * (1 kohdan a alakohta) ja "pääomayhtiön yhtiöpääoman korottamisesta kaikenlaisilla panoksilla" (1 kohdan c alakohta).

Direktiivin 5 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan pääoman hankintaveroa kannetaan pääomayhtiön perustamisen osalta osakkai-

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

den yhtiöön sijoittamien kaikenlaisten panosten tosiasiallisesta arvosta, josta on vähennetty yhtiölle kustakin panoksesta koituvat velvollisuudet ja kustannukset. Kyseisen säännöksen viimeisessä virkkeessä säädetään lisäksi, että jäsenvaltiot voivat kantaa pääoman hankintaveroa sitä mukaa, kun osakkeet maksetaan. [3]

4. Direktiivin 10 artiklassa säädetään, että "jäsenvaltiot eivät pääoman hankintaveron lisäksi saa kantaa voittoa tavoittelevilta yhteisöiltä, yhteenliittymiltä tai oikeushenkilöiltä minkäänlaisia muita veroja:

a) edellä 4 artiklassa tarkoitetuista toimista;

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

c) rekisteröinnistä tai muista toiminnan harjoittamista edeltävistä menettelyistä, joita saatetaan edellyttää voittoa tavoittelevalta yhteisöltä, yhteenliittymältä tai oikeushenkilöltä sen oikeudellisen muodon vuoksi."

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin näistä säännöksistä poiketen kantaa "korvausluonteisia maksuja" (12 artiklan 1 kohdan e alakohta).

Mainittakoon vielä lopuksi direktiivin kahdeksas ja viimeinen perustelukappale, jossa todetaan, että "pääoman hankinnasta suoritettavia veroja tai arvopapereista suoritettavia leimaveroja vastaavien muiden välillisten verojen voimassapito vaarantaa tässä direktiivissä tarkoitettujen toimenpiteiden tavoitteiden toteutumisen, joten ne on lakkautettava".

Kansalliset säännökset

5. Espanjan viranomaisten mukaan esillä olevaan asiaan sovellettava lainsäädäntö sisältyy *Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*iin (laki omaisuuden luovutuksista ja oikeustoimien rekisteröinnistä kannettavasta verosta, jäljempänä laki), sellaisena kuin se on

3 — Direktiivin 7 artiklassa säädetään tämän jälkeen, että "jäsenvaltioiden on vapautettava pääoman hankintaverosta muut kuin 9 artiklassa tarkoitetut toimet, jotka oli 1.7.1984 vapautettu verosta tai joista oli kannettu enintään 0,50 % suuruista veroa" (1 kohdan ensimmäinen alakohta), ja että "verosta vapauttaminen voi tapahtua edellytyksin, joita sovellettiin kyseisenä ajankohtana verosta vapauttamiseen tai enintään 0,50 % suuruisen veron kantamiseen" (1 kohdan toinen alakohta). Samassa artiklassa säädetään, että "jäsenvaltiot voivat joko vapauttaa pääomanhankintaverosta kaikki muut kuin 1 kohdassa tarkoitetut toimet tai soveltaa niihin yhtä verokantaa, jonka suuruus on enintään 1 %" (2 kohta).

muutettuna 30.12.1980 annetulla kuninkaan asetuksella 3050/1980. [4]

Lain 1 §:n 1 momentissa säädetään, että omaisuuden luovutuksista ja oikeustoimien rekisteröinnistä kannetaan välillinen vero, joka kohdistuu jäljempänä säädetyin edellytyksin vastikkeellisiin omaisuuden siirtoihin, pääoman hankintaa koskeviin yhtiöoikeudellisiin toimiin ja oikeustoimien rekisteröintiin. Saman pykälän 2 momentissa säädetään kuitenkin, että samaa oikeustointa ei voida missään tapauksessa verottaa sekä vastikkeellisena omaisuuden luovutuksena että pääoman hankintaa koskevana yhtiöoikeudellisena toimena. Lisään tähän vielä, että esillä olevassa asiassa on kysymys pääoman hankintaa koskevien yhtiöoikeudellisten toimien ja oikeustoimien rekisteröinnin verotuksesta.

6. Lain 31 §:ssä, joka kuuluu lukuun III, joka koskee oikeustoimien rekisteröintiä, säädetään, että "asiakirjojen ja notaarin vahvistamien asiakirjojen alkuperäiskappaleet ja jäljennökset sekä todistukset on varustettava leimamerkein, jotka ovat määrältään viranomaisen harkinnan mukaan joko 50 pesetaa kaksipuolisista asiakirjoista tai 25 pesetaa yksipuolisista asiakirjoista. Pelkistä jäljennöksistä ei tarvitse maksaa leimaveroa" (1 momentti). Siinä säädetään myös, että "jos asiakirjojen ja notaarin vahvistamien asiakirjojen kohteena on tietynsuuruinen summa tai sellainen esine, jonka arvo on määritettävissä, taikka ne koskevat oikeustoimia tai sopimuksia, jotka ovat rekisteröitävissä omaisuus-, kauppa- tai teollisoikeusrekisteriin, eikä niistä kanneta perintö- ja lahjaveroa eikä tämän lain 1 §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitettuja veroja, näitä oikeustoimia tai sopimuksia koskevien asiakirjojen alkuperäiskappaleista kannetaan lisäksi 0,5 prosentin suuruinen vero. Vekselin hyväksymättä tai maksamatta jättämisen vuoksi otetusta protestista suoritetaan samansuuruinen vero varustamalla se leimamerkein" (2 momentti).

Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

7. Solred-niminen osakeyhtiö perustettiin 21.11.1990 notaarin vahvistamalla asiakirjalla, ja yhtiön osakepääomaksi vahvistettiin 30 000 000 Espanjan pesetaa (ESP). Osakepääomasta maksettiin tuolloin ainoastaan 60 prosenttia (180 000 000 ESP). Solred suoritti 28.11.1990 verohallinnolle omaisuuden luovutuksista ja oikeustoimien rekisteröinnistä kannettavaa veroa "pääoman hankintaa koskevasta yhtiöoikeudellisesta toimesta" 3 miljoonan ESP:n suuruisen summan, joka vastasi 1:tä prosenttia yhtiöpääoman nimellisarvosta. Solredin pääomasta maksettiin notaarin 17.1.1991 vahvistamalla asiakirjalla maksamatta ollut 40 prosentin suuruinen osuus (120 miljoonaa ESP).

Pääasiassa kantajana oleva yhtiö toimitti verohallinnolle 7.2.1991 tätä yhtiöoikeudellista toimea koskevan veroilmoituksen ja totesi, ettei kyseisestä toimesta voitu kantaa

4 — Nykyisin voimassa oleva versio on julkaistu 20.10.1993 Boletín Oficial del Estadossa.

mitään veroa, koska osakepääomasta oli jo suoritettu 1 prosentin suuruinen vero yhtiötä perustettaessa.

8. Verohallinto päätti kuitenkin kantaa kyseisestä 120 miljoonan ESP:n suuruisesta summasta 0,5 prosentin suuruisen veron. Verohallinnon mukaan se, että yhtiötä perustettaessa oli suoritettu veroa (1 prosentti yhtiöpääomasta) pääoman hankintaa koskevasta toimesta, ei nimittäin ollut esteenä sille, että asiakirjasta, joka osoitti maksamatta olleen osan pääomasta tulleen suoritetuksi, voitiin kantaa "oikeustoimien rekisteröinnistä" suoritettava vero, jonka suuruus oli 0,5 prosenttia. Solred SA ei hyväksynyt tätä päätöstä, vaan valitti siitä Tribunal Económico Administrativo Regional de Madridiin, joka hylkäsi valituksen 13.12.1993 tekemällään päätöksellä.

9. Solred haki muutosta tähän päätökseen Tribunal Superior de Justicia de Madridin hallintoriita-asiain osaston ensimmäisessä jaostossa, joka päätti esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat kolme ennakkoratkaisukysymystä:

"1) Onko 17.7.1969 annettua neuvoston direktiiviä 69/335/ETY (sellaisena kuin se on muutettuna 9.4.1973 annetuilla direktiiveillä 73/79/ETY ja 73/80/ETY sekä 7.11.1974 annetulla direktiivillä 74/553/ETY ja 10.6.1985 annetulla direktiivillä 85/303/ETY) ja erityisesti sen 4 artiklan 1 kohdan a alakohtaa, 5 artiklan 1 kohdan a alakohtaa, 7 artiklaa ja 10 artiklan a alakohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltio menettelee direktiivin vastaisesti, jos sen lainsäädännön mukaan osakeyhtiön perustamisen yhteydessä kannetaan 1 prosentin suuruinen vero, joka lasketaan aina osakepääoman nimellisarvosta, vaikkei osakepääomaa olisi kokonaan maksettu, ja kyseinen jäsenvaltio kantaa myöhemmin 0,5 prosentin suuruisen veron silloin, kun maksamatta ollut osuus osakepääomasta maksetaan?

2) Sovelletaanko direktiivin 69/335/ETY 10 artiklassa säädettyä rajoitusta myös silloin, kun jälkimmäistä veroa ei kanneta nimenomaan pääoman hankinnasta vaan sen sijaan pääomapanoksen maksamisen virallisesti osoittavasta asiakirjasta, kun kansallinen yhtiölainsäädäntö edellyttää tällaisen asiakirjan laatimista, ja 0,5 prosentin verokantaa sovelletaan juuri asiakirjassa todetun pääomapanoksen määrään?

3) Onko edellä mainitulla direktiivillä 69/335/ETY (sellaisena kuin se on muutettuna) välitön oikeusvaikutus; mikä merkitys tällä on kansallisia säännöksiä sovellettaessa, ja sovelletaanko direktiiviä ensisijaisesti niihin nähden, jos kansallisia säännöksiä ei ole mahdollista tulkita direktiivin mukaisesti?"

Ensimmäinen ja toinen ennakkoratkaisukysymys

10. Kansallisen tuomioistuimen esittämissä kahdessa ensimmäisessä kysymyksessä pyritään selvittämään, onko direktiivin edellä mainittujen säännösten vastaista kantaa 0,5 prosentin suuruista veroa pääomayhtiön perustamisen jälkeen maksetusta yhtiöpääoman osasta, kun tätä yhtiötä perustettaessa oli jo kannettu 1 prosentin suuruinen vero yhtiöpääoman koko nimellisarvosta, johon sisältyi siis myös vielä maksamaton osa yhtiöpääomasta.

11. Yhteisöjen tuomioistuimella on jo ollut tilaisuus täsmentää direktiivin tarkoitusta ja sisältöä. Se on korostanut erityisesti yhdistetyissä asioissa Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni antamassaan tuomiossa,[5] että kuten direktiivin johdanto-osasta käy ilmi, direktiivillä pyritään edistämään pääoman vapaata liikkuvuutta, joka on välttämätön sellaisen taloudellisen unionin luomiseksi, joka ominaispiirteiltään vastaa sisämarkkinoita. Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan näihin tavoitteisiin pyrkiminen edellyttää pääomien hankintaan kohdistuvan verotuksen osalta jäsenvaltioissa tähän asti voimassa olleiden välillisten verojen poistamista, sekä sitä, että niiden sijasta otetaan käyttöön vero, joka kannetaan vain kerran yhteismarkkinoilla ja joka on samansuuruinen kaikissa jäsenvaltioissa.

12. Direktiivin sanamuodosta ja sen tavoitteista, sellaisina kuin ne on vahvistettu yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä, käy ilmi esillä oleviin kysymyksiin vastaamisen kannalta erityisen merkityksellinen seikka eli se, että direktiivin säännöksiä ja erityisesti niitä säännöksiä, joissa asetetaan jäsenvaltioita koskevia velvollisuuksia, on tulkittava mahdollisimman laajasti. Sitä vastoin poikkeussäännöksiä (12 artikla) on tulkittava suppeasti. Jotta direktiiville voitaisiin antaa tehokas vaikutus, edellytetään, että kaikkia niitä veroja, jotka kohdistuvat suoraan tai *välillisesti* direktiivin soveltamisalaan kuuluvaan toimeen, on arvioitava direktiivin säännösten valossa.

13. Kuten olen jo todennut, direktiivin 10 artiklalla on ratkaiseva merkitys pääasian kannalta. Tässä säännöksessä todetaan, että jäsenvaltiot eivät saa pääoman hankintaveron lisäksi kantaa minkäänlaista muuta veroa kolmentyyppisistä toimista: näitä ovat ensiksikin direktiivin 4 artiklassa tarkoitetut toimet (muun muassa pääomayhtiön perustaminen), toiseksi 4 artiklassa tarkoitettuihin toimiin liittyvistä panoksista, lainoista tai suorituksista ja kolmanneksi rekisteröinnistä tai muista toiminnan harjoittamista edeltävistä menettelyistä, joita saatetaan edellyttää voittoa tavoittelevalta yhteisöltä, yhteenliit-

5 — Yhdistetyt asiat C-71/91 ja C-178/91, tuomio 20.4.1993 (Kok. 1993, s. I-1915); ks. myös asia 161/78, Conradsen, tuomio 27.6.1979 (Kok. 1979, s. 2221) ja asia C-2/94, Denkavit Internationaal ym., tuomio 11.6.1996 (Kok. 1996, s. I-2827).

tymältä tai oikeushenkilöltä sen oikeudellisen muodon vuoksi.

14. Näiden säännösten yhteisvaikutuksella estetään se, että useat samaan veron perusteeseen kohdistuvat verot johtaisivat siihen, että verorasitus olisi direktiivin 7 artiklassa vahvistettua 1 prosentin suuruista veron enimmäismäärää korkeampi. Muussa tapauksessa jäsenvaltioiden ylläpitämät välilliset samaan verotettavaan toimenpiteeseen kohdistuvat verot asettaisivat kyseenalaiseksi pääoman hankintaa koskevien verojen yhdenmukaistamisen.

15. On kiistatonta, että siitä, että notaarin vahvistamasta asiakirjasta (joka on virallinen osoitus yhtiöpääoman maksamisesta) kannetaan veroa, seuraa, että yhtiön perustamisen jälkeen maksetusta yhtiöpääoman osasta kannetaan itse asiassa 1,5 prosentin suuruista veroa. Espanjan hallitus ei voi pätevästi väittää huomautuksissaan, että veroa ei kanneta yhtiöpääoman maksamisesta yhtiöoikeudellisena toimena, vaan että vero kohdistuu siihen asiakirjaan, jolla yhtiöpääoma maksetaan. Direktiivin sanamuodon mukaanhan sen tarkoituksena on nimenomaan estää 10 artiklaan sisältyvän yleisluonteisen kiellon kiertäminen yksinkertaisesti siten, että verolle, jolla on vastaavat ominaispiirteet, annetaan eri nimitys.

16. Mielestäni on kiistatonta, että vaikka esillä olevaan asiaan liittyvä vero muodollisesti kannetaan yhtiöpääoman osittaisen maksamisen osoittavasta asiakirjasta, se kannetaan tosiasiassa yhtiöpääoman loppuosan maksamisen *yhteydessä* ja sen perusteella. Kyseessä on siis välillinen vero, jolla on vastaavat ominaispiirteet kuin pääoman hankintaverolla. [6] Näin ollen kyseinen vero kuuluu lähtökohtaisesti 10 artiklan soveltamisalaan.

17. On totta, kuten Espanjan hallitus on todennut, että pääasiassa kyseessä olevan veron ei ole katsottava kohdistuvan yksinomaan yhtiöpääoman osittaisen maksamisen osoittaviin asiakirjoihin, vaan päinvastoin kaikkiin sellaisiin asiakirjoihin, joiden osalta kansallisessa lainsäädännössä edellytetään tiettyjä muodollisuuksia. Kuten komissio on todennut, tämä seikka ei kuitenkaan yksistään riitä sulkemaan kyseistä veroa direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle, koska veroa on maksettava Espanjan lainsäädännön nojalla muun muassa yhtiöpääoman maksamisen osoittavista asiakirjoista. On siis ilmeistä, että kyseistä veroa ei olisi kannettu esillä olevassa asiassa, jos yhtiöpääomaa (tai sen osaa) ei olisi maksettu.

18. Näin ollen on jo tässä vaiheessa selvää, että riidanalainen vero on tietyiltä osin lainvastainen. Mielestäni ei nimittäin ole mahdollista ajatella, että yhtiöpääoman maksami-

6 — Ks. edellä alaviitteessä 5 mainitut yhdistetyt asiat Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni, tuomion 29 kohta.

sesta ei voitaisi kantaa veroa yhtiötä perustettaessa, mutta veron kantaminen myöhemmässä vaiheessa sallittaisiin. [7]

19. Edellä esitetystä käy ilmi, että kyseinen vero kannetaan, vaikkakin välillisesti, pääomayhtiöiden yhtiöpääoman maksamisen yhteydessä. Muunlainen lopputulos johtaisi siihen, että jäsenvaltiot voisivat liian helposti vapautua direktiivissä säädetyistä velvoitteistaan. Lisäksi yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy ilmi, ettei veroa tai maksua pidä määritellä kansallisessa oikeudessa sille annetun määritelmän, vaan ennakkoratkaisupyynnöstä ja asiaan liittyvistä asiakirjoista ilmenevien objektiivisten ominaisuuksien perusteella. [8]

20. Onkin siis selvitettävä, kuuluuko pääasiaan liittyvä vero johonkin 10 artiklassa tarkoitettuun, edellä mainittuun ryhmään. Solred ja Espanjan hallitus ovat käsitelleet tätä asiaa yksityiskohtaisesti, kun taas komissio on todennut yleisemmin, ettei riidanalainen vero ole yhteensopiva 10 artiklan kanssa. Todettakoon, ettei vastaus tähän kysymykseen ole ilmiselvä, mutta direktiivin säännösten sellaisesta tulkinnasta, joka on omiaan takaamaan niiden tehokkaan vaikutuksen, voi kuitenkin olla apua asian ratkaisemisessa.

21. Pääasiassa kantajana oleva yhtiö on ensisijaisesti katsonut, ettei oikeustoimien rekisteröinnistä kannettava vero ole yhteensopiva 10 artiklan c kohdan kanssa. Sen mukaan tämän säännöksen välttämättömät soveltamisen edellytykset täyttyvät. Ensinnäkin riidanalainen vero kannetaan toiminnan harjoittamista edeltävästä menettelystä; Espanjan lainsäädännön mukaan yhtiö ei pysty ilman virallista osoitusta siitä, että pääoman loppuosuus on maksettu, toteuttamaan tiettyjä normaaleja yhtiöoikeudellisia toimenpiteitä, kuten pääoman korottamista. Toiseksi vero kannetaan yhtiöltä sen oikeudellisen muodon perusteella, koska Espanjan lainsäädännössä edellytetään, että osakepääoman merkitsemisen jälkeen tapahtunut osakepääoman maksaminen on osoitettava notaarin vahvistamalla asiakirjalla.

22. Espanjan hallitus on tämän osalta toista mieltä; sen mukaan mikään 10 artiklan c kohdan soveltamisen edellytyksistä ei täyty. Sen mukaan yhtiön perustaminen ei edellytä niiden osakkeiden maksamista, joita ei ole jo

7 — Esillä olevan asian olosuhteet eivät juurikaan poikkea yhteisöjen tuomioistuimen edellä alaviitteessä 5 mainituissa yhdistetyissä asioissa Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni antamasta tuomiosta, jossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että Italian lainsäädäntöön perustuva vuotuinen rekisteröintimaksu oli lainvastainen. Ks. tuomion 31 kohta, jossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että "se seikka, että maksu peritään sekä yhtiötä rekisteröitäessä että tämän jälkeen vuosittain, ei voi sellaisenaan sulkea tätä maksua 10 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle —— muunlainen tulkinta tekisi tyhjäksi 10 artiklan tehokkaan vaikutuksen". Nyt käsiteltävä asia eroaa kyseisestä tapauksesta vain siinä, että vero kannetaan vain osakeyhtiön täsmällisen valinnan seurauksena, eli kun osa osakepääomasta halutaan maksaa myöhemmin. Mielestäni direktiivin sanamuotoon tai tarkoitukseen ei kuitenkaan sisälly mitään sellaisia seikkoja, joiden perusteella tällaisella valinnalla voisi olla Espanjan hallituksen esittämät seuraukset.

8 — Yhdistetyt asiat C-197/94 ja C-252/94, Bautiaa ja Société française maritime, tuomio 13.2.1996 (Kok. 1996, s. I-505, 39 kohta).

aikaisemmin maksettu kokonaan, koska Espanjan lainsäädännössä [9] säädetään 13.12.1976 annetun neuvoston direktiivin 77/91/ETY [10] 9 artiklan nojalla, että osakeyhtiö tai osakeyhtiöitä voidaan perustaa maksamalla neljäsosa osakepääomasta, joka on merkittävä kokonaisuudessaan. Espanjan hallitus kuitenkin myöntää, että vaikka yhtiö on täysin asianmukaisesti perustettu silloin, kun laissa säädetyt vähimmäisedellytykset täyttyvät eli kun esimerkiksi osakepääomasta on maksettu vähintään neljäsosa, maksamatta jääneet osuudet pääomasta on kuitenkin myöhemmin maksettava. Tämän lisäksi Espanjan hallitus toteaa, etteivät kyseessä ole menettelyt, joita yhtiöltä edellytetään "sen oikeudellisen muodon perusteella".

23. Direktiivin 10 artiklan c kohtaan sisältyvä sääntö on muotoiltu yleisemmin ja tyhjentävämmin kuin Espanjan hallitus olettaa. Tässä säännöksessä viitataan nimittäin "toiminnan harjoittamista" eikä yhtiön perustamista edeltäviin menettelyihin. Direktiivin 10 artiklan nojalla on siis kiellettyä kantaa muita veroja kuin yhdenmukaistettua pääoman hankintaveroa osakeyhtiön normaalin toiminnan täydelle harjoittamiselle välttämättömistä menettelyistä. Tässä asiayhteydessä ei ole merkitystä sillä, kannatetaanko vero ajallisesti yhtiön perustamisen tai sen rekisteröimisen yhteydessä vaiko niiden jälkeen. Merkitystä on nimenomaan sillä, että veroa kannetaan yhtiön toiminnan täyden harjoittamisen kannalta välttämättömästä menettelystä.

24. Vaikka esillä olevassa asiassa oikeustoimien rekisteröinnistä kannettavalla verolla, joka muodollisesti koskee notaarin vahvistamaa asiakirjaa, tosiasiallisesti verotetaan ainoastaan Solredin maksamatta olevaa osakepääomaa, ei mielestäni osakkeiden täyttä maksamista kuitenkaan ole pidettävä yhtiön toiminnan harjoittamista edeltävänä menettelynä. Direktiivin 10 artiklan c kohdassa käytetyllä ilmaisulla "toiminnan harjoittaminen" on katsottava tarkoitettavan yhtiön toimialaan liittyvien yhtiöoikeudellisten toimien harjoittamista. Näin ollen se, että yhtiö ei voi toimia normaalilla tavalla ja esimerkiksi korottaa yhtiöpääomaansa, koska kaikkia osakkeita ei ole maksettu, ei kuulu direktiivin 10 artiklan c kohdan soveltamisalaan.

25. Sitä vastoin riidanalainen vero on selvästi yhteensoveltumaton 10 artiklan kanssa erään toisen seikan vuoksi. Muistutettakoon, että 10 artiklan a ja b kohdassa kielletään jäsenvaltioita kantamasta muuta kuin yhdenmukaistettua pääoman hankintaveroa "4 artiklassa tarkoitetuista toimista" ja "4 artiklassa

9 — *Ley de sociedades anonimas* (osakeyhtiölaki), sellaisena kuin se on muutettuna, 12 § (BOE, 27.12., nro 310).

10 — Niiden takeiden yhteensovittamisesta samanveroisiksi, joita jäsenvaltioissa vaaditaan perustamissopimuksen 58 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuilta yhtiöiltä niiden jäsenten sekä ulkopuolisten etujen suojaamiseksi osakeyhtiöitä perustettaessa sekä niiden pääomaa säilytettäessä ja muutettaessa annettu direktiivi (EYVL 1977, L 26, s. 1).

tarkoitettuihin toimiin liittyvistä panoksista, lainoista tai suorituksista".

26. Pääoman loppuosan maksaminen ei ole esillä olevassa asiassa yhtiön perustamisen edellytys, koska, kuten edellä on jo todettu, osakeyhtiö voidaan aivan hyvin perustaa maksamalla (vähintään) neljäsosa osakepääomasta. Tästä syystä en siis katso, että riidanalainen vero kuuluisi 10 artiklan a kohdassa kiellettyihin toimiin. Katson sitä vastoin, että saman artiklan b kohdan osalta voidaan päätyä erilaiseen ratkaisuun. Vaikka merkityn mutta vielä maksamattoman osakepääoman maksaminen ei kuulu varsinaisesti "yhtiön perustamiseen", sen voidaan katsoa olevan tämän toimen *yhteydessä* suoritettu maksu.

27. Viimeksi mainittu tapaus sisältää tietenkin kaikki sellaiset toimet, jotka ulottuvat yhtiön perustamiseksi välttämättömiä toimia pidemmälle. Sen piiriin voivat kuulua myös sellaiset toimet, kuten esimerkiksi merkityn osakepääoman osuuden myöhempi maksaminen, jotka kuuluvat varmuudella "yhtiön perustamisen yhteyteen", koska niiden avulla toteutetaan yhtiökumppanien alkuperäinen tahdonilmaisu, ja jotka ovat teknisesti välttämättömiä, jotta osakeyhtiö voi harjoittaa kaikkia normaaleja toimintojaan. Vaikka toisin sanoen yhtiöpääoman maksaminen kokonaan ei ole *välttämätön* edellytys yhtiön perustamiselle, tämä ei kuitenkaan tarkoita, että kyseessä olisi yhtiön perustamiseen *liittymätön* toimi. Osakkeiden maksaminen siten, että osakepääoma maksetaan kokonaisuudessaan, on varmuudella sellainen toimi, joka kuuluu "yhtiön perustamiseen".

28. Tämän tulkinnan tueksi voidaan lopuksi viitata direktiivin 5 artiklan sanamuotoon. Kyseinen artiklahan koskee pääoman hankintaveron kantamista. Tämän artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään muun muassa yhtiön *perustamiseen* liittyvistä panoksista ja täsmennetään, että jäsenvaltioilla on mahdollisuus kantaa pääoman hankintaveroa sitä mukaa, kun osakkeet maksetaan (mitä Espanjan hallitus ei ole katsonut tarpeelliseksi). On ilmeistä, että säännöksen tarkoituksena on kattaa myös mahdolliset myöhemmät panokset, jotka "liittyvät" yhtiön perustamiseen. Onkin tuskin tarpeen muistuttaa, ettei sillä, että kyseinen vero kannetaan yhtiöpääoman loppuosan maksamisen osoittavasta asiakirjasta eikä pääomasta itsestään, ole merkitystä; olen jo todennut tämän osalta, että 10 artiklan ensimmäisen osan viimeiseen virkkeeseen sisältyvä yleinen sanamuoto, jonka mukaan jäsenvaltiot eivät voi kantaa "minkäänlaisia" muita veroja, poistaa kaikki epäilyt tämän suhteen.

29. Edellä esitettyjen seikkojen perusteella katson, että direktiivin 10 artiklaa on tulkittava siten, että sen vastaista on kantaa 0,5 prosentin suuruinen vero asiakirjoista, jotka osoittavat, että yhtiön perustamisen jälkeen on maksettu osa yhtiöpääomasta, kun tätä yhtiötä perustettaessa oli jo kannettu 1 prosentin suuruinen vero koko yhtiöpääoman nimellisarvosta.

30. Totean vielä, että vaikka ennakkoratkaisupyynnössä ei todeta mitään tämän osalta, on joka tapauksessa hylättävä mahdollisuus perustella riidanalainen vero direktiivin 12 artiklassa säädettyjen poikkeusten avulla. Ainoastaan komissio on esittänyt huomioita tämän osalta, ja se on todennut, ettei 12 artiklalla ole merkitystä esillä olevan asian kannalta. Riittääkin, kun todetaan, että sellainen vero, jota kannetaan tietty prosenttimäärä pääoman myöhemmin maksettavista osuuksista, on yleisesti kannettava vero, joka ei ole korvaus hallinnon tarjoamasta palvelusta. [11] Samasta toimesta kannettava leimavero on sitä vastoin selvästi tällainen korvaus.

11 — Ks. edellä alaviitteessä 5 mainitut yhdistetyt asiat Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni, tuomion 33 kohta ja sitä seuraavat kohdat. Asiassa 36/86, Dansk Sparinvest, 2.2.1988 annetussa tuomiossa (Kok. 1988, s. 409) yhteisöjen tuomioistuin totesi, että direktiivin 12 artiklaan sisältyvän, muiden kuin pääomanhankintaveron kiellosta tehtäviä poikkeuksia koskevan luettelon on katsottava olevan tyhjentävä.

Kolmas ennakkoratkaisukysymys

31. Kansallinen tuomioistuin pohtii kolmannessa kysymyksessään mahdollisuutta tulkita riidanalaista kansallista lainsäädäntöä direktiivin mukaisesti. Sekä komissio että Solred ovat ehdottaneet yhteisöjen tuomioistuimessa käytävässä oikeudenkäynnissä, että Espanjan lainsäädäntöön sisältyvää 1 ja 31 §:ää sovellettaisiin siten, että se olisi yhteensopivaa direktiivin kanssa. Solred on lisäksi todennut, että juuri Espanjan veroviranomaisten tulkinta kansallisista säännöksistä on yhteensoveltumaton direktiivin kanssa.

32. Nämä näkemykset pohjautuvat omaisuuden luovutuksista ja oikeustoimien rekisteröinnistä kannettavasta verosta annetun lain 31 §:n sanamuotoon. Tässä säännöksessähän säädetään, että oikeustoimien rekisteröinnistä kannetaan veroa ainoastaan, kun kysymyksessä ovat sellaiset oikeustoimet tai sopimukset, joista ei jo kanneta saman lain 1 §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitettuja veroja; näihin kuuluvat muun muassa yhtiöoikeudelliset toimet. Espanjan lainsäädännön mukaan sellaisista toimista, joista kannetaan yhtiöoikeudellisia toimia koskevaa veroa, ei voida kantaa oikeustoimien rekisteröintiä koskevaa veroa. Kansallisessa lainsäädännössä siis kielletään kantamasta veroa samanaikaisesti sekä pääomapanoksesta (joka on yhtiöoikeudellinen toimi) että 31 §:n 2 kohdassa tarkoitetusta sellaisesta notaarin vahvistamasta asiakirjasta, joka on osoituksena yhtiöpääoman loppuosan maksamisesta.

Vaikka komissio onkin varovaisemmalla kannalla, se päätyy kuitenkin samaan tulokseen todetessaan, että pelkästään näiden kahden säännöksen sanamuodosta voidaan päätellä, ettei perustettavan yhtiön yhtiöpääoman maksusta voida kantaa muuta kuin yhtiöoikeudellisia toimia koskevaa veroa, vaikka pääoman loppuosien maksaminen osoitettaisiinkin notaarin vahvistamalla asiakirjalla.

33. Katson, ettei yhteisöjen tuomioistuimen asiana ole lausua kansallisen lainsäädännön tulkinnasta. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisen tuomioistuimen velvollisuutena on tulkita kansallista lainsäädäntöä yhteisön voimassa olevan oikeuden tarkoituksen ja sanamuodon mukaisesti. [12] Sen jälkeen kun direktiivin 10 artiklan c kohdan merkitystä on selvennetty ja on todettu, mikä on tämän säännöksen nojalla kiellettyä, kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on selvittää, voidaanko kansallista lainsäädäntöä tulkita direktiivin mukaisesti vai onko se jätettävä soveltamatta, siten että yhteisön säännöksellä on välitön oikeusvaikutus esillä olevassa asiassa.

34. Kansallinen tuomioistuin pyytää lopuksi yhteisöjen tuomioistuinta "täsmentämään" direktiivin välitöntä oikeusvaikutusta, sen vaikutuksia ja mahdollista ensisijaisuutta sen kanssa ristiriidassa oleviin kansallisiin säännöksiin nähden. Katson, että tähän kysymykseen voidaan vastata erittäin suppeasti. Niillä direktiivin säännöksillä, joissa asetetaan jäsenvaltioita koskevia velvollisuuksia, on välitön oikeusvaikutus yksityisten ja viranomaisten välisissä suhteissa. [13] Katson, että 10 artiklan osalta on selvää, että ne edellytykset, jotka yhteisöjen tuomioistuin on ilmaissut sen osalta, että yksityiset voivat vedota yhteisön oikeuteen suoraan kansallisissa tuomioistuimissa (selvyys, täsmällisyys, ehdottomuus), täyttyvät esillä olevassa asiassa. Muun veron kuin pääoman hankintaveron kantamista koskevasta kiellosta seuraa, että yksityisillä on oikeus vedota tähän sääntöön kansallisessa tuomioistuimessa voidakseen riitauttaa sellaiset tämän säännön kanssa ristiriidassa olevat vaatimukset, joita heihin kohdistetaan.

35. Yhteisön oikeuden ensisijaisuudesta verrattuna sen kanssa ristiriidassa olevaan kansalliseen oikeuteen riittää, kun muistutetaan asiassa Simmenthal annetussa tuomiossa ilmaistu, jo klassiseksi muodostunut sääntö, jonka mukaan "kansallinen tuomioistuin, jonka tehtävänä on toimivaltansa rajoissa soveltaa yhteisön oikeuden säännöksiä ja määräyksiä, on velvollinen varmistamaan näiden normien täyden vaikutuksen ja jättämään tarvittaessa omasta aloitteestaan soveltamatta kaikki yhteisön oikeuden kanssa ristiriidassa olevat, myös myöhemmin annetut kansalliset säännökset ilman, että sen on vaadittava tai odotettava niiden kumoamista lainsäädäntöteitse tai jollakin muulla perustuslain mukaisella keinolla". [14]

12 — Asia C-106/89, Marleasing, tuomio 13.11.1990 (Kok. 1990, s. I-4135).

13 — Asia C-38/88, Siegen, tuomio 28.3.1990 (Kok. 1990, s. I-1447).

14 — Asia 106/77, Simmenthal, tuomio 9.3.1978 (Kok. 1978, s. 629).

Ratkaisuehdotus

36. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Tribunal Superior de Justicia de Madridin esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

1) Pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY 10 artiklaa on tulkittava siten, että sen vastaista on kantaa 0,5 prosentin suuruista veroa suoritettaessa maksamatta ollut osuus yhtiöpääomasta, kun tätä yhtiötä perustettaessa oli jo kannettu sallitun enimmäismäärän suuruinen vero koko yhtiöpääomasta.

2) Direktiivin 69/335/ETY 10 artikla on sisällöltään riittävän selvä, täsmällinen ja ehdoton, jotta yksityiset voivat vedota siihen valtionhallintoa vastaan ja jotta kansalliset tuomioistuimet voivat soveltaa sitä direktiivin kanssa ristiriidassa olevien kansallisen lain säännösten sijasta.