YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO
13 päivänä helmikuuta 1996 *

Yhdistetyissä asioissa C-197/94 ja C-252/94,

jotka Tribunal de grande instance de Dax (Ranska) ja Tribunal de grande instance de Quimper (Ranska) ovat saattaneet EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisesti yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen näissä kansallisissa tuomioistuimissa vireillä olevissa asioissa

Société Bautiaa

vastaan

Directeur des services fiscaux des Landes (C-197/94),

ja

Société française maritime SA

vastaan

Directeur des services fiscaux du Finistère (C-252/94),

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

ennakkoratkaisun pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25) tulkinnasta, sellaisena kuin tämä direktiivi on muutettuna pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista annetun direktiivin 7 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisen pääomanhankintaveron alennetun verokannan soveltamisalan muuttamisesta yhtiöiden tiettyjen rakennemuutosten hyväksi 9 päivänä huhtikuuta 1973 annetulla neuvoston direktiivillä 73/79/ETY (EYVL L 103, s. 13), pääomanhankintaveron yhteisen verokannan vahvistamisesta 9 päivänä huhtikuuta 1973 annetulla neuvoston direktiivillä 73/80/ETY (EYVL L 103, s. 15), direktiivin 69/335/ETY 5 artiklan 2 kohdan muuttamisesta 7 päivänä marraskuuta 1974 annetulla neuvoston direktiivillä 74/553/ETY (EYVL L 303, s. 9) ja 10 päivänä kesäkuuta 1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY (EYVL L 156, s. 23),

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN,

toimien kokoonpanossa: presidentti G. C. Rodríguez Iglesias, jaostojen puheenjohtajat C. N. Kakouris, J.-P. Puissochet ja G. Hirsch sekä tuomarit G. F. Mancini, F. A. Schockweiler, J. C. Moitinho de Almeida, P. J. G. Kapteyn, P. Jann, H. Ragnemalm (esittelevä tuomari) ja L. Sevón,

julkisasiamies: G. Cosmas,
kirjaaja: apulaiskirjaaja H. von Holstein,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Bautiaa-yhtiö, edustajanaan asianajaja Pierre Poret, Pariisi,

— Société française maritime, edustajanaan asianajaja Charles-Louis Vier, Pariisi,

— Ranskan hallitus, asiamiehinään ulkoministeriön oikeudellisen osaston apulaispäällikkö Catherine de Salins ja saman osaston ulkoasiansihteeri Jean-Louis Falconi,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellisen yksikön virkamiehet Enrico Traversa ja Hélène Michard,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Bautiaa-yhtiön, edustajanaan asianajaja Pierre Poret, Société française maritimen, edustajanaan asianajaja Charles-Louis Vier, Ranskan hallituksen, asiamiehenään ulkoasiainministeriön oikeudellisen osaston ulkoasiainsihteeri Gauthier Mignot ja komission, asiamiehinään Enrico Traversa ja Hélène Michard, esittämät suulliset huomautukset 12.9.1995 pidetyssä käsittelyssä,

kuultuaan 14.11.1995 pidetyssä suullisessa käsittelyssä julkisasiamiehen esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Tribunal de grande instance de Dax ja Tribunal de grande instance de Quimper ovat 15.6.1994 ja 9.8.1994 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet yhteisöjen tuomioistuimeen 8.7.1994 ja 13.9.1994, esittäneet EY:n perustamissopimuksen

177 artiklan mukaisesti kaksi ennakkoratkaisukysymystä, jotka koskevat pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25, jäljempänä direktiivi 69/335/ETY) tulkintaa, sellaisena kuin tämä direktiivi on muutettuna pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista annetun direktiivin 7 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisen pääomanhankintaveron alennetun verokannan soveltamisalan muuttamisesta yhtiöiden tiettyjen rakennemuutosten hyväksi 9 päivänä huhtikuuta 1973 annetulla neuvoston direktiivillä 73/79/ETY (EYVL L 103, s. 13), pääomanhankintaveron yhteisen verokannan vahvistamisesta 9 päivänä huhtikuuta 1973 annetulla neuvoston direktiivillä 73/80/ETY (EYVL L 103, s. 15, jäljempänä direktiivi 73/80/ETY), direktiivin 69/335/ETY 5 artiklan 2 kohdan muuttamisesta 7 päivänä marraskuuta 1974 annetulla neuvoston direktiivillä 74/553/ETY (EYVL L 303, s. 9) ja 10 päivänä kesäkuuta 1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY (EYVL L 156, s. 23).

2 Nämä kysymykset on esitetty kahdessa oikeudenkäynnissä, joista toisessa asianosaisina ovat Bautiaa-yhtiö ja Directeur des services fiscaux des Landes (Landien verojohtaja) (asia C-197/94) ja toisessa Société française maritime ja Directeur des services fiscaux du Finistère (Finistèren verojohtaja) (asia C-252/94) ja jotka koskevat niiden summien palauttamista, jotka kyseiset yhtiöt ovat maksaneet veroviranomaisille sulautumisen yhteydessä yhtiöön sijoitettujen pääomapanosten rekisteröintimaksua koskevan kansallisen lain säännösten mukaisesti.

Kansallinen lainsäädäntö

3 Ranskan *code général des impôts*'n (jäljempänä verolaki) 810-I pykälässä säädetään seuraavaa:

"Irtaimen omaisuuden sijoittamisesta yhtiön pääomaan peritään rekisteröintimaksu, jonka suuruus vahvistetaan 1 prosentiksi."

4 Tästä on säädetty useita poikkeuksia. Verolain 812-I-1° pykälän yhtiöpääoman korotusta koskevassa kohdassa säädetään seuraavaa:

" — — 810-I pykälässä vahvistettu rekisteröintimaksu peritään 3 prosentin suuruisena silloin, kun sitä sovelletaan 108 pykälässä tarkoitettujen yhtiöiden [eli yhtiöveron alaisten yhtiöiden] yhtiöpääoman korotuksiin, jotka toteutetaan siirtämällä voittoja, rahastoja tai varauksia pääomaan".

5 Sulautumisten osalta verolain 816 pykälässä säädetään erikseen seuraavaa:

"I. Sellaisiin sulautumissopimuksiin, joihin osallistuu yksinomaan yhtiöveron alaisia oikeushenkilöitä tai yhteisöjä, sovelletaan seuraavia säännöksiä:

1° Rekisteröinnin yhteydessä peritään 1 220 frangin suuruinen kiinteä rekisteröintimaksu tai kiinteä julkaisumaksu (*publicité foncière*);

2° 812-I-1° pykälässä säädetty suhteellinen 3 prosentin suuruinen maksu alennetaan 1,20 prosentin suuruiseksi. Maksu lasketaan sulautuvan yhtiön omaisuuden nettoarvosta, josta vähennetään yhtiöpääoman maksettu ja kuolettamaton osuus — —".

Yhteisön säännökset

6 Pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista annetun direktiivin 69/335/ETY tarkoituksena on pääomanhankintaveron osalta erityisesti yhdenmukaistaa säännökset, jotka koskevat tällaisen veron vahvistamista ja kantamista yhteisössä; tämä yhdenmukaistaminen liittyy pääomien vapaata liikkuvuutta rajoittavien verotuksellisten esteiden poistamiseen.

7 Tämän direktiivin 4 artiklassa vahvistetaan luettelo niistä liiketoimista, joista on kannettava pääomanhankintaveroa, sekä luettelo niistä liiketoimista, joista jäsenvaltiot voivat kantaa tällaista veroa. Tässä artiklassa säädetään erityisesti seuraavaa:

"1. Seuraavista liiketoimista on suoritettava pääomanhankintaveroa:

— —

c) pääomayhtiön yhtiöpääoman korottaminen kaikenlaisilla panoksilla;

— —

2. Seuraavista liiketoimista voidaan kantaa pääomanhankintaveroa:

a) pääomayhtiön yhtiöpääoman korottaminen siirtämällä voittoja tai varauksia pääomaan;

— —".

8 Alun perin direktiivin 69/335/ETY 7 artiklassa vahvistettiin verokannan vaihteluväli, jonka sisällä jäsenvaltiot saivat vapaasti vahvistaa niiden alueella sovellettavat verokannat; tässä artiklassa säädettiin myös pakollisesta tai vapaaehtoisesta verokannan alentamisesta toteutetun liiketoimen luonteen mukaan. Tämän artiklan sanamuoto oli seuraava:

"1. Neuvoston 2 kohdan mukaisesti antamien säännösten voimaantuloon saakka:

a) pääomanhankintaveron verokanta ei saa olla enempää kuin 2 prosenttia eikä alempi kuin 1 prosentti;

b) tätä kantaa alennetaan 50 prosenttia tai enemmän, jos yksi tai useampi pääomayhtiö siirtää koko yhtiöomaisuutensa tai toimintansa yhden tai useamman osan panoksena perustettavaan tai jo olemassa olevaan yhteen tai useampaan pääomayhtiöön.

— —

4. Jos jäsenvaltio käyttää 4 artiklan 2 kohdan mukaista mahdollisuutta, voidaan pääomanhankintaveroa kannettaessa soveltaa alennettua verokantaa."

9 Näissä säännöksissä vahvistettuja verokantoja on muutettu kahdesti.

10 Ensinnäkin direktiivin 73/80/ETY 1 artiklassa, jota sovellettiin 1.1.1976 lukien, säädettiin seuraavaa:

"Edellä mainitun direktiivin (69/335/ETY) 7 artiklassa mainitun pääomanhankintaveron verokanta vahvistetaan 1 prosentiksi 1.1.1976 lukien."

Direktiivin 73/80/ETY 2 artiklassa säädettiin lisäksi seuraavaa:

"Direktiivin 69/335/ETY 7 artiklan 1 kohdan b alakohdassa ja b alakohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoittu alennettu verokanta vahvistetaan 0—0,50 prosentiksi 1.1.1976 lukien."

11 Tämän jälkeen 7 artiklan 1 kohdan b alakohdassa mainitut liiketoimet vapautettiin pääomanhankintaverosta direktiivillä 85/303/ETY, jota sovellettiin 1.1.1986 lukien. Tällä direktiivillä muutettu 7 artikla kuuluu seuraavasti:

"1. Jäsenvaltioiden on vapautettava pääomanhankintaverosta 9 artiklassa tarkoitettuja liiketoimia lukuun ottamatta liiketoimet, jotka 1 päivänä heinäkuuta 1984 oli vapautettu tai joita verotettiin enintään 0,5 prosentin verokannan mukaan.

Vapautusta sovelletaan niillä edellytyksillä, joita sinä päivämääränä sovellettiin vapautuksen myöntämiseen, tai, soveltuvissa tapauksissa, enintään 0,5 prosentin verokannan soveltamiseen.

— —

2. Jäsenvaltiot voivat joko vapauttaa pääomanhankintaverosta kaikki muut kuin 1 kohdassa tarkoitetut liiketoimet [eli muut kuin sulautuminen, jakautuminen tai osittainen yhtiöomaisuuden sijoittaminen yhtiöpääomaan], tai kantaa niistä veroa yhtenäisen enintään 1 prosentin verokannan mukaan."

12 Direktiivin 69/335/ETY 9 artiklassa säädetään kuitenkin mahdollisuudesta poiketa 7 artiklassa säädetystä verokannasta seuraavasti:

"Tietyn tyyppisiin liiketoimiin tai pääomayhtiöihin voidaan soveltaa vapautuksia tai verokannan alennuksia tai korotuksia verotuksen tasapuolisuuden tai sosiaalisten syiden vuoksi taikka jossakin jäsenvaltiossa esiintyvien erityistilanteiden hallitsemiseksi. Tällaista toimenpidettä suunnittelevan jäsenvaltion on ilmoitettava asiasta komissiolle hyvissä ajoin perustamissopimuksen 102 artiklan mukaisesti."

13 Lopuksi direktiivin 69/335/ETY 10 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot eivät pääomanhankintaveron lisäksi saa kantaa voittoa tavoittelevilta yhtiöiltä, yhteenliittymiltä tai oikeushenkilöiltä minkäänlaisia muita veroja:

a) edellä 4 artiklassa tarkoitetuista liiketoimista;

b) edellä 4 artiklassa tarkoitettuihin liiketoimiin liittyvistä panoksista, lainoista tai palvelusuorituksista;

— —".

Asia C-197/94

14 Société nouvelle de matériaux et travaux publics (jäljempänä SNMTP) sulautui osakeyhtiö Bautiaan 5.11.1990 ja tämä toteutettiin taannehtivin vaikutuksin 1.1.1990 lukien 1 931 948 Ranskan frangin (FRF) nettoarvolla. Sulautumissopimuksen mukaan 1,20 prosentin suuruinen suhteellinen rekisteröintimaksu maksettiin 1 881 948 FRF:n suuruisesta määrästä, joka vastasi sulautumisesta aiheutunutta vastaanottavan yhtiön sulautumisvoittoa, eli SNMTP:n siirtämän netto-omaisuuden arvon ja sen maksetun ja kuolettamattoman yhtiöpääoman (50 000 FRF) välistä erotusta. Bautiaa-yhtiö maksoi tämän 22 583 FRF:n suuruisen rekisteröintimaksun Trésor publicille 9.1.1991.

15 Bautiaa-yhtiö vaati 31.12.1991 veroviranomaisia palauttamaan maksetut rekisteröintimaksut vedoten siihen, että verolain 816-I-2° pykälä, jonka mukaan

sulautumisista kannetaan suhteellista 1,20 prosentin suuruista rekisteröintimaksua, oli ristiriidassa muutetun direktiivin 69/335/ETY kanssa, koska tässä direktiivissä kielletään jäsenvaltioita perimästä pääomanhankintaveroa 1.1.1986 jälkeen toteutetuista sulautumisista. Landien verojohtaja hylkäsi vaatimuksen 27.4.1992 tekemällään päätöksellä.

16 Bautiaa-yhtiö valitti verojohtajan päätöksestä 9.7.1992 Tribunal de grande instance de Daxiin ja vaati maksettujen rekisteröintimaksujen palauttamista.

17 Tämän kanteen yhteydessä verojohtaja on esittänyt vastineenaan, että sulautuminen, jonka yhteydessä riidanalainen rekisteröintimaksu perittiin, rinnastetaan verotuksessa rahastojen siirtämiseen osakepääomaan. Chambre de requêtesin 31.10.1927 antaman tuomion mukaan rahastojen siirtäminen osakepääomaan koostuu kahdesta toimenpiteestä: toisaalta siitä, että yhtiön rahastot jaetaan joko kokonaan tai osittain osakkaille ja toisaalta siitä, että nämä osakkaat palauttavat kyseiset varat heti yhtiön pääomaan, jolloin ne siis siirretään osakepääomaan ja vastikkeeksi osakkeenomistajille annetaan ilmaisia osakkeita. Verojohtajan mukaan tällaisen osakkeiden vastaanottajien saaman varojen jaon verovapauden kompensoimiseksi on otettu käyttöön erityinen rahastojen pääomitusta koskeva rekisteröintimaksu. Verojohtajan mukaan tällaisen päättelyn on koskettava myös sulautumista silloin, kun sulautumisen seurauksena sulautuvan yhtiön rahastot mahdollisesti siirretään vastaanottavan yhtiön pääomaan. Sulautumisesta kannettava rekisteröintimaksu kompensoi siten hänen mukaansa ilmaisannin vapautuksen muusta verosta.

18 Tämän jälkeen verojohtaja on väittänyt, että direktiiviä 69/335/ETY, sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna direktiivillä 85/303/ETY, sovelletaan ainoastaan tavanomaiseen pääomanhankintaveroon, joka koskee varsinaisina yhtiöpanoksina tehtyjä omaisuuden siirtoja, eikä siinä tarkoiteta rekisteröintimaksua, joka kannetaan siirrettäessä rahastoja osakepääomaan tai sulautumisen yhteydessä silloin, kun tällaisella maksulla korvataan varojen jakoa koskeva vero, jota kannetaan eri perusteella kuin direktiivissä tarkoitettua pääomanhankintaveroa.

19 Bautiaa-yhtiö on puolestaan väittänyt, että verolain 816-I-2° pykälän mukaan sulautumissopimuksista perittävä 1,20 prosentin suuruinen rekisteröintimaksu on ainoastaan verolain 812-I-1° pykälässä säädetyn 3 prosentin suuruisen suhteellisen rekisteröintimaksun erityinen verokanta, eikä tämä 3 prosentin suuruinen maksu ole muuta kuin 810-I pykälässä vahvistettu "pääomanhankintavero", joka kannetaan 3 prosentin suuruisena 1 prosentin asemesta. Tästä Bautiaa päättelee, että 26.12.1990 toteutetusta sulautumisesta perittävää 1,20 prosentin suuruista rekisteröintimaksua on pidettävä muutetun direktiiviin 69/335/ETY vastaisena pääomanhankintaverona ja että veroviranomaisten väitteillä siitä, että kyseisellä maksulla olisi korvattu varojen jakoa koskeva vero, ei ole merkitystä.

20 Tribunal de grande instance de Dax on 15.6.1994 antamallaan tuomiolla lykännyt asian ratkaisua ja esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko perustamissopimuksen 99 artiklaa ja sitä seuraavia artikloja sekä 17.7.1969 annetun direktiivin 69/335/ETY 7 artiklaa (viimeksi muutettuna 10.6.1985 annetulla direktiivillä 85/303/ETY) tulkittava siten, että niiden vastaista on sellaisen kansallisen lainsäädännön soveltaminen, jonka mukaan yhtiöiden sulautumisista peritään 1,20 prosentin suuruista rekisteröintimaksua siten kuin verolain 812—816-I pykälässä säädetään?"

Asia C-252/94

21 Société française maritime on ollut osallisena useissa sulautumisissa vuosien 1987 ja 1991 välisenä aikana ja näistä Ranskan valtio on kantanut 1,20 prosentin suuruisen rekisteröintimaksun verolain 816-I-2° pykälän mukaisesti. Näiden sulautumisten yhteydessä Société française maritimen maksamien rekisteröintimaksujen kokonaismääräoli 1 406 940 FRF.

22 Société française maritime vaati 5.3.1992 maksamiensa rekisteröintimaksujen palauttamista vähennettynä 1 220 FRF:n suuruisella kiinteällä maksulla, jonka se ainoastaan katsoo olevansa velvollinen maksamaan.

23 Vaatimuksensa tueksi se on huomauttanut, että verolain 816-I-2° pykälän säännökset, joiden perusteella sulautumisista peritään suhteellista 1,20 prosentin suuruista rekisteröintimaksua, eivät ole yhteensoveltuvia direktiivin 69/335/ETY 7 artiklan kanssa, sellaisena kuin se on muutettuna direktiiveillä 73/80/ETY ja 85/303/ETY. Société française maritime on tältä osin täsmentänyt, että direktiivissä 73/80/ETY on 1.1.1976 lukien rajoitettu sulautumisten yhteydessä kannettava pääomanhankintavero 0,50 prosenttiin, kun taas direktiivissä 85/303/ETY jäsenvaltiot velvoitetaan vapauttamaan verosta 1.1.1986 lukien sellaiset liiketoimet, jotka oli 1.7.1984 jo vapautettu verosta tai joita verotettiin enintään 0,50 prosentin verokannan mukaan.

24 Finistèren verojohtaja hylkäsi vaatimuksen 12.10.1992 tekemällään päätöksellä.

25 Société française maritime valitti 20.11.1992 Finistèren verojohtajan päätöksestä Tribunal de grande instance de Quimperiin ja vaati edellä mainittujen rekisteröintimaksujen poistamista samoilla perusteilla kuin aikaisemmassa palautusvaatimuksessaan. Puolustuksekseen veroviranomaiset ovat väittäneet, että tämän yhtiön esittämä vaatimus vuosina 1987 ja 1989 maksettujen rekisteröintimaksujen palauttamisesta oli jätettävä tutkimatta liian myöhään tehtynä, joten ainoastaan tammikuussa 1991 toteutettu sulautuminen oli käsiteltävä oikeudenkäynnissä. Veroviranomaiset ovat myös väittäneet, ettei 1,20 prosentin suuruinen rekisteröintimaksu ole varsinainen pääomanhankintavero, vaan itse asiassa sillä korvataan varojen jakoa koskeva vero, jota direktiivi 69/335/ETY ei koske.

26 Société française maritime on kiistänyt veroviranomaisten väitteet vuosina 1987 ja 1989 maksettuja rekisteröintimaksuja koskevan palautusvaatimuksen tutkimatta jättämisestä, koska yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-208/90, Emmott (Kok. 1991, s. I-4269) 25.7.1991 antaman tuomion mukaan ei voida vedota puhevallan menetykseen sellaista jäsenvaltion kansalaista vastaan, joka vetoaa direktiivin säännöksiin ennen kuin tämä on asianmukaisesti saatettu osaksi kansallista lainsäädäntöä.

27 Tribunal de Quimper totesi 9.8.1994 antamassaan välipäätöksessä, että vuosina 1987 ja 1989 tämän yhtiön maksamia rekisteröintimaksuja koskeva palautusvaatimus oli jätettävä tutkimatta; muilta osin se päätti, että oli tarpeen esittää ennakkoratkaisukysymys yhteisöjen tuomioistuimelle. Tästä viimeksi mainitusta päätöksestä on tehty kassaatiovalitus 9.8.1994. Tribunal de Quimper on ilmoittanut 2.3.1995 päivätyllä kirjeellään, joka on kirjattu yhteisöjen tuomioistuimen kirjaamossa 7.3.1995, ettei sen mielestä ollut syytä lykätä siinä vireillä olevaa oikeudenkäyntiä.

28 Tribunal de grande instance de Quimperin esittämä ennakkoratkaisukysymys on seuraava:

"Sallitaanko muun muassa sulautumisten verotusta koskevassa, 10.6.1985 annetussa direktiivissä 85/303/ETY se, että jäsenvaltion veroviranomaiset perivät sulautumisen yhteydessä 1,20 prosentin suuruisen suhteellisen rekisteröintimaksun, kun tämän direktiivin mukaan 'jäsenvaltioiden on vapautettava pääomanhankintaverosta 9 artiklassa tarkoitettuja liiketoimia lukuun ottamatta liiketoimet, jotka 1 päivänä heinäkuuta 1984 oli vapautettu tai joita verotettiin enintään 0,50 prosentin verokannan mukaan' (direktiivin 7 artiklan 1 kohta), ja kun tätä direktiiviä tarkastellaan yhdessä 9.4.1973 annetun direktiivin 73/80/ETY kanssa, jossa sulautumisesta kannettavan veron ylärajaksi 1.1.1976 lukien on vahvistettu 0,50 prosenttia?"

29 Nämä kaksi asiaa on 30.6.1995 annetulla määräyksellä yhdistetty suullista käsittelyä ja tuomiota varten.

Muutetun direktiivin 69/335/ETY tulkinta

30 Ennakkoratkaisuja pyytäneet tuomioistuimet kysyvät ennakkoratkaisukysymyksissään, onko direktivin 69/335/ETY 7 artiklan 1 kohdan, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 73/80/ETY 1.1.1976 lukien ja tämän jälkeen direktiivillä

85/303/ETY 1.1.1986 lukien, vastaista sellaisen kansallisen lainsäädännön soveltaminen, jonka mukaan sulautumisen yhteydessä irtaimen omaisuuden sijoittamisesta yhtiöpääomaan kannetaan 1,20 prosentin suuruinen rekisteröintimaksu.

31 Riidanalaisen maksun määrittelemiseksi direktiivin 69/335/ETY kannalta ja sen arvioimiseksi, onko kyseinen maksu tämän direktiivin mukainen erityisesti sovellettavien verokantojen osalta, on ensin tutkittava, kuuluvatko sellaiset liiketoimet, joista näissä molemmissa vireillä olevissa pääasioissa on kysymys ja joista rekisteröintimaksu on peritty, direktiivin 69/335/ETY soveltamisalaan ja määriteltävä ne sen mukaisesti. Itse asiassa direktiivin 1 artiklan mukaan, luettuna yhdessä sen 4 artiklan kanssa, pääomayhtiöiden pääoman hankinnasta kannettava vero on direktiivissä tarkoitettu pääomanhankintavero, jos sitä sovelletaan direktiivissä mainittuihin liiketoimiin.

32 Tältä osin on täsmennettävä, että liiketoimet, joista jäsenvaltioiden on kannettava tai joista ne voivat kantaa yhdenmukaistettua pääomanhankintaveroa, on määritelty direktiivin 4 artiklassa objektiivisesti ja yhtenäisesti kaikkia jäsenvaltioita varten viittaamatta tiettyjen kansallisten maksujen mahdollisiin erityispiirteisiin tai kansallisiin verojärjestelmiin.

33 Asiakirja-aineistosta ilmenee, että riidanalaista rekisteröintimaksua peritään sulautumisista, joihin osallistuu ainoastaan yhtiöveron alaisia oikeushenkilöitä tai yhteisöjä.

34 Pääomayhtiöiden osalta tällaiset liiketoimet rinnastetaan direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuihin yhtiöpääoman korotuksiin kaikenlaisilla panoksilla silloin, kun on kysymys 7 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetusta erityistapauksesta, jossa yksi tai useampi pääomayhtiö siirtää koko yhtiöomaisuutensa yhteen tai useampaan perustettavaan tai jo olemassa olevaan pääomayhtiöön.

35 Toisin kuin Ranskan hallitus väittää, direktiivissä 69/335/ETY tarkoitetusta sulautumisesta ei voida erottaa sulautuvan yhtiön vararahastojen pääomittamista, joka siis kuuluu direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 2 kohdan a alakohdan soveltamisalaan.

36 Toisaalta kansallisessa säännöksessä käytetty sana "sulautuminen" tarkoittaa itse asiassa selvästi pääoman hankintaa, joka toteutetaan niin sanotun "vastaanottavan" yhtiön pääoman korottamisella siten, että toinen yhtiö eli niin sanottu "sulautuva" yhtiö siirtää siihen panoksena koko yhtiöomaisuutensa; toisaalta pääoman hankkimisen tavoitteena on vahvistaa toista jo olemassa olevaa yhtiötä eli vastaanottavaa yhtiötä, jonka pääoma siten kasvaa sulautuvan yhtiön osakkeenomistajien sijoittamilla panoksilla. Tämän viimeksi mainitun seikan osalta yhteisöjen tuomioistuin on nimittäin asiassa C-15/89, Deltakabel, 5.2.1991 antamassaan tuomiossa (Kok 1991, s. I-241, 14 kohta) muistuttanut, että pääoman vastaanottaneen yhtiön taloudellisen suorituskyvyn vahvistaminen on ratkaiseva edellytys sille, että pääoman hankinnasta voidaan kantaa pääomanhankintaveroa.

37 Tästä seuraa, että sulautuvan yhtiön toteuttama vararahastojen pääomittaminen, josta näissä kahdessa vireillä olevassa pääasiassa on kysymys, on ainoastaan pääoman hankintaan liittyvä välivaihe; tämä pääoman hankinta on direktiivin soveltamisen kannalta toteutunut vasta silloin, kun vastaanottavan yhtiön pääomaa on korotettu siirtämällä siihen sulautuvan yhtiön omaisuus. Itse asiassa taloudellisen suorityskyvyn vahvistamista koskeva edellytys täyttyy vasta näiden kahden yhtiön sulautumisprosessin päätyttyä, jolloin myös pääomanhankintaveroa voidaan soveltaa käyttäen direktiivin 7 artiklan 1 kohdan b alakohdassa vahvistettua verokantaa.

38 Tästä syystä näyttää siltä, että vireillä olevissa pääasioissa kysymyksessä olevien liiketoimien kaltaiset toimet kuuluvat direktiivin 69/335/ETY soveltamisalaan ja niitä on tarkasteltava tämän direktiivin 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan (yhtiöpääoman korottaminen kaikenlaisilla panoksilla) kannalta ja tämän perusteella tehtävä päätelmät siitä, sovelletaanko niihin direktiivin 69/335/ETY 7 artiklan 1 kohdan, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 85/303/ETY, mukaista pääomanhankintaveron verokantaa.

39 Näistä liiketoimista kannettavan veron osalta vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa, että veron, tullin tai maksun määritteleminen yhteisön oikeuden kannalta kuuluu yhteisöjen tuomioistuimen tehtäviin, ja tämä määrittelee veron sen objektiivisten ominaisuuksien perusteella riippumatta kansallisessa oikeudessa sille annetusta määritelmästä (ks. asia 295/84, Rousseau Wilmot, tuomio 27.11.1985, Kok. 1985, s. 3759 ja asia C-200/90, Dansk Denkavit ja Poulsen Trading, tuomio 31.3.1992, Kok. 1992, s. I-2217).

40 Koska riidanalaista rekisteröintimaksua sovelletaan direktiivin 69/335/ETY soveltamisalaan kuuluviin pääoman hankintoihin, sitä on pidettävä tässä direktiivissä tarkoitettuna pääomanhankintaverona. Tästä syystä on tutkittava, onko se yhteensopiva direktiivin 69/335/ETY 7 artiklan 1 kohdan b alakohdan kanssa erityisesti verokannan osalta.

41 Tätä säännöstä on muutettu useaan kertaan ja vaikuttaa siltä, että jäsenvaltion 1.1.1976—31.12.1985 soveltama riidanalaisen maksun kaltainen pääomanhankintavero oli direktiivin 69/335/ETY 7 artiklan 1 kohdan b alakohdan vastainen, sellaisena kuin tämä säännös oli muutettuna direktiivillä 73/80/ETY, jonka mukaan 7 artiklan 1 kohdan b alakohdassa mainittu alennettu verokanta ei saanut ylittää 0,50 prosenttia.

42 Tällaisen maksun soveltaminen 1.1.1986 jälkeen oli myös ristiriidassa direktiivin kanssa, koska 7 artiklan 1 kohtaa oli tämän jälkeen muutettu direktiivillä 85/303/ETY, jossa jäsenvaltiot selvästi velvoitetaan vapauttamaan pääomanhankintaverosta yhtiöpääoman korottaminen, joka toteutetaan siirtämällä yhtiön koko yhtiöomaisuus toiseen yhtiöön.

43 Tästä syystä esitettyyn kysymykseen on vastattava, että direktiivin 69/335/ETY 7 artiklan 1 kohdan, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 73/80/ETY 1.1.1976 lukien ja tämän jälkeen direktiivillä 85/303/ETY 1.1.1986 lukien, vastaista

on sellaisen kansallisen lainsäädännön soveltaminen, jonka mukaan peritään 1,20 prosentin suuruista rekisteröintimaksua irtaimen omaisuuden sijoittamisesta yhtiön pääomaan sulautumisen yhteydessä.

Tämän tuomion ajalliset vaikutukset

44 Suullisessa käsittelyssä Ranskan hallitus on vaatinut yhteisöjen tuomioistuinta rajoittamaan tämän tuomion ajallisia vaikutuksia siinä tapauksessa, että se katsoo, että vireillä olevassa pääasiassa käsiteltävänä olevan kaltainen rekisteröintimaksu on yhteisön oikeuden vastainen.

45 Vaatimuksensa tueksi se väittää toisaalta, että toisten jäsenvaltioiden ja erityisesti komission toiminta aiheuttaa objektiivista ja huomattavaa epävarmuutta ja toisaalta, että tästä tuomiosta saattaa aiheutua äärimmäisen vakavia seurauksia Ranskan julkiselle taloudelle.

46 Ensimmäisen väitteen osalta Ranskan hallitus on viitannut direktiivin 69/335/ETY esitöiden aikana annettuun julistukseen, jonka mukaan

"valtuuskunnat toteavat — — että tämän artiklan [eli direktiivin 9 artiklan] mukaan Ranska saa soveltaa 4 artiklan 2 kohdan a alakohdassa mainittuihin liiketoimiin erilaisia verokantoja kuin 7 artiklan 4 kohdassa säädetyt verokannat".

Tämä viimeksi mainittu säännös vastaa Ranskan hallituksen mukaan direktiivin lopullisen version 7 artiklan 1 kohtaa.

47 Tältä osin on muistettava, että 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. 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 (ks. asia 61/79, Denkavit italiana, tuomio 27.3.1980, Kok. 1980, s. 1205, 16 kohta).

48 Nämä periaatteet huomioon ottaen tulkintapyynnön vuoksi annettavan tuomion vaikutuksia voidaan rajoittaa ainoastaan poikkeuksellisesti (ks. erityisesti edellä mainitussa asiassa Denkavit italiana annettu tuomio, 17 kohta). Itse asiassa yhteisöjen tuomioistuin on käyttänyt tällaista mahdollisuutta ainoastaan erittäin tarkasti määritellyissä olosuhteissa. Näin on tapahtunut silloin, kun vakavia taloudellisia seurauksia saattaa aiheutua erityisesti sen vuoksi, että oikeussubjektit ovat perustaneet vilpittömässä mielessä suuren määrän oikeussuhteita sellaisen lainsäädännön perusteella, jonka oletettiin olevan pätevästi voimassa, ja kun yksityiset oikeussubjektit ja kansalliset viranomaiset olivat toimineet yhteisön oikeuden vastaisesti sen rohkaisemina, että yhteisön oikeussääntöjen merkityksestä on ollut objektiivista ja huomattavaa epävarmuutta, johon jäsenvaltioiden tai komission toiminta oli mahdollisesti myötävaikuttanut (ks. erityisesti asia C-163/90, Legros ym., tuomio 16.7.1992, Kok. 1992, s. I-4625).

49 Tässä tapauksessa ei kuitenkaan ole tullut esille yhtään seikkaa, jonka perusteella voitaisiin poiketa siitä periaatteesta, että tulkintatuomion vaikutukset alkavat tulkinnan kohteena olevan oikeussäännön voimaantulopäivästä (ks. asia C-137/94, tuomio 19.10.1995, Richardson, Kok. 1995, s. I-3407, 33 kohta).

50 Ensinnäkään Ranskan hallitus ei ole osoittanut, että riidanalaisen rekisteröintimaksun soveltamisen aikana yhteisön oikeutta olisi voitu järkevästi ajatellen tulkita siten, että siinä olisi sallittu kyseisen maksun säilyttäminen. Ranskan hallituksen esittämät perustelut sen osoittamiseksi, että se uskoi voivansa poiketa pääsäännöstä

direktiivin 69/335/ETY 9 artiklan nojalla ja soveltaa tämän perusteella direktiivin 7 artiklan 1 kohda b alakohdassa säädetyistä verokannoista poikkeavia verokantoja, ovat itse asiassa merkityksettömiä.

51 Tältä osin on todettava aluksi, että Ranskan hallitus ei ole pystynyt esittämään tietoja siitä, oliko sen mainitsema julistus mahdollisesti merkitty neuvoston istunnon pöytäkirjaan. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan direktiivin antamista edeltävien esitöiden aikana neuvoston pöytäkirjaan merkittyjä julistuksia ei voida käyttää hyväksi direktiivin tulkinnassa silloin, kun julistuksen sisältö ei ole millään tavalla vaikuttanut kyseisen säännöksen sanamuotoon, eikä julistuksella siten ole oikeusvaikutuksia (ks asia C-292/89, Antonissen, tuomio 26.2.1991, Kok. 1991, s. 745, 18 kohta).

52 Lisäksi on selvää, että direktiivin 9 artiklassa viitataan nimenomaisesti EY:n perustamissopimuksen 102 artiklassa määrättyyn menettelyyn mainitun direktiivin säännöksistä poikkeamiseksi, eikä tässä tapauksessa ole noudatettu tätä menettelyä.

53 Lopuksi on todettava, että poikkeusmahdollisuus, johon Ranskan hallitus vetoaa, koskee ainoastaan direktiivin 4 artiklan 2 kohdan a alakohdassa mainittuihin liiketoimiin (pääomayhtiön yhtiöpääoman korottaminen siirtämällä voittoja, vararahastoja tai varauksia pääomaan) sovellettavia verokantoja, eikä tämä poikkeusmahdollisuus koske 4 artiklan 1 kohdan c alakohdassa (luettuna yhdessä 7 artiklan 1 kohdan b alakohdan kanssa) tarkoitettuja liiketoimia, joihin sulautuminen sisältyy.

54 Toiseksi Ranskan hallitukselle mahdollisesti aiheutuvan taloudellisen vahingon suuruuteen perustuvaa väitettä ei voida hyväksyä.

55 Yhteisöjen tuomioistuimen tuomion vaikutuksia ei ole koskaan voitu rajoittaa pelkästään maksun tai veron lainvastaisuudesta hallitukselle mahdollisesti aiheutuvien taloudellisten seurausten perusteella (ks. em. asiassa Dansk Denkavit ja Poulsen

Trading annettu tuomio). Lisäksi jos tuomion vaikutuksia rajoitetaan ainoastaan tällaisten näkökohtien perusteella, se heikentäisi huomattavasti sitä oikeusturvaa, jolla suojataan yhteisön verosäännösten mukaan verovelvollisille kuuluvia oikeuksia (ks. yhdistetyt asiat C-367/93—C-377/93, Roders ym. tuomio 11.8.1995, Kok. 1995, s. I-2229).

56 Tällä perusteella ei ole syytä rajoittaa tämän tuomion ajallisia vaikutuksia.

Oikeudenkäyntikulut

57 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneelle Ranskan hallitukselle 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 Tribunal de grande instance de Daxin 15.6.1994 ja Tribunal de grande instance de Quimperin 9.8.1994 tekemillä päätöksillä esittämät kysymykset seuraavasti:

Pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY 7 artiklan 1 kohdan, sellaisena

kuin se on muutettuna pääomanhankintaveron yhteisen verokannan vahvistamisesta 9 päivänä huhtikuuta 1973 annetulla neuvoston direktiivillä 73/80/ETY 1.1.1976 lukien ja 10 päivänä kesäkuuta 1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY 1.1.1986 lukien, vastaista on sellaisen kansallisen lainsäädännön soveltaminen, jonka mukaan irtaimen omaisuuden sijoittamisesta yhtiön pääomaan sulautumisen yhteydessä kannetaan 1,20 prosentin suuruista rekisteröintimaksua.

Rodríguez Iglesias Kakouris Puissochet

Hirsch Mancini Schockweiler

Moitinho de Almeida Kapteyn Jann

Ragnemalm Sevón

Julistettiin Luxemburgissa 13 päivänä helmikuuta 1996.

R. Grass
kirjaaja

G. C. Rodríguez Iglesias
presidentti