JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
L. A. GEELHOED
16 päivänä kesäkuuta 2005 [1]

I Johdanto

1. Tässä asiassa esittämällään ennakkoratkaisupyynnöllä Landgericht (alueellinen tuomioistuin) Baden-Baden (Saksa) kysyy yhteisöjen tuomioistuimelta, ovatko maksut, joita peritään siitä, että julkinen notaari vahvistaa sopimuksen, jolla yhtiön osuuksia luovutetaan toiselle yhtiölle tämän yhtiön pääoman korottamista varten, kielletty pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista annetun direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohdassa. [2] Oikeudenkäynnissä yhteisöjen tuomioistuimessa nostettiin lisäksi esiin kysymys siitä, voidaanko tällaiset maksut sallia direktiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisen, arvopaperien luovutuksesta kannettavia veroja koskevan poikkeuksen nojalla.

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – Pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17.7.1969 annettu neuvoston direktiivi 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25), sellaisena kuin se on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY (EYVL L 156, s. 23; jäljempänä direktiivi 69/335).

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Yhteisön oikeus*

2. Tämän asian kannalta merkitykselliset direktiivin 69/335 säännökset ovat seuraavat:

"3 artikla

1. Tässä direktiivissä ilmaisulla 'pääomayhtiö' tarkoitetaan:

a) Belgian, Saksan, Ranskan, Italian, Luxemburgin ja Alankomaiden lainsäädännön mukaisia yhtiöitä:

– –

– société de personnes à responsabilité limitée/ personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, société à responsabilité limitée, società a responsabilità limitata, société à responsabilité limitée;

– –

4 artikla

1. Seuraavista toimista on suoritettava pääoman hankintaveroa:

a) pääomayhtiön perustaminen;

– –

c) pääomayhtiön yhtiöpääoman korottaminen kaikenlaisten omaisuuserien sijoituksilla;

– –

10 artikla

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

a) edellä 4 artiklassa tarkoitetuista toimista;

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

c) rekisteröinnistä tai muista toiminnan aloittamisen edellyttämistä muodollisuuksista, joita saatetaan vaatia voittoa tavoittelevalta yhtiöltä, yhteenliittymältä tai oikeushenkilöltä sen oikeudellisen muodon vuoksi.

– –

12 artikla

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

a) kiinteämääräisiä tai muunlaisia veroja arvopapereiden luovutuksista;

– –

e) korvausluonteisia maksuja;

– –"

B *Kansallinen oikeus*

3. Gesetz über die Kosten in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeitin (riidattomista tuomioistuinasioista perittäviä maksuja koskeva liittovaltion laki, josta käytetään myös nimitystä Kostenordnung jäljempänä KostO) [3] 36 §:n 2 momentin mukaan sopimusten vahvistamisesta peritään kiinteä maksu kaksinkertaisena.

4. Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftungin [4] (rajavastuuyhtiöistä annettu laki, jäljempänä GGmbH) 15 §:n 3 momentissa säädetään, että osuuksien luovutus osakkaiden välillä on tehtävä notaarin vahvistamalla sopimuksella.

III Tosiseikat, oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymys

5. Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH (jäljempänä ARBmbH) päätti 30.7.2002 muuttaa nimellisarvoltaan 100 000 Saksan markan suuruisen yhtiöpääomansa euroiksi ja korottaa sen apportilla 100 000 euroon. Pääoman sijoitus koostui pelkästä osuudesta ARKU Maschinenbau GmbH:n varoihin. Kyseiseen aikaan molempien yhtiöiden ainoana yhtiömiehenä oli Albert Reiss. Pääoman

3 – 26.7.1957 annettu laki (Bundesgesetzblatt, jäljempänä BGBl. I, s. 960), sellaisena kuin se on muutettuna 22.2.2002 annetulla lailla (BGBl. I, s. 981).

4 – 20.4.1892 annettu laki (Reichsgesetzblatt, s. 477), sellaisena kuin se on muutettuna 19.7.2002 annetulla lailla (BGBl. I, s. 2681).

sijoitusta koskeva sopimus sisällytettiin liitteenä pääoman korottamisesta tehtyä päätöstä koskevaan asiakirjaan.

6. Pääoman korottaminen kirjattiin 4.11.2002 kaupparekisteriin Amtsgericht (paikallinen tuomioistuin) Baden-Badenissa. Muiden maksujen lisäksi ARKU Maschinenbau GmbH:n osuuksien luovuttamisesta perittiin KostO:n 36 §:n 2 momentin nojalla niin sanottu 20/10-maksu (kaksi kertaa tavanomaisen maksun suuruinen maksu), joka oli määrältään 11 424,00 euroa lisättynä arvonlisäverolla, käyttäen perusteena luovutetun osuuden todellisen arvon mukaista arvoa, joka oli 3 763 443,90 euroa.

7. ARBmbH riitautti mainitun arvion Amtsgericht Baden-Badenissa nostetulla kanteella. Mainittu tuomioistuin hylkäsi kanteen sillä perusteella, että direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohdalla ei ollut merkitystä, että rajavastuuyhtiön osuuksien luovutusta koskevista erityisistä muotovaatimuksista säädettiin GGmbH:n 15 §:n 3 momentissa ja että maksuvelvollisuutta sovelletaan riippumatta siitä, onko maksuvelvollinen pääomayhtiö vai luonnollinen henkilö.

8. Sitten ARBmbH valitti mainitusta päätöksestä Landgericht Baden-Badeniin ja väitti, että maksut, jotka peritään siitä, että notaari vahvistaa GGmbH:n 15 §:n 3 momentin mukaisesti rajavastuuyhtiön osuuksien luovutusta koskevan sopimuksen, ovat direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohdan nojalla kiellettyjä veroja.

9. Koska Landgericht Baden-Baden katsoi, että siinä käytävän oikeudenkäynnin lopputulos riippuu direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohdalle näissä olosuhteissa annettavasta tulkinnasta, ja koska se oli todennut, että direktiivin 69/335 12 artiklassa ja erityisesti 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetyn poikkeuksen ehdot eivät täyty, se päätti lykätä asian ratkaisemista ja esittää EY 234 artiklan perusteella yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Käsittääkö pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17.7.1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY, 10 artiklan c alakohta myös sellaiset maksut, jotka peritään notaarin vahvistamasta rajavastuuyhtiön osuuksien luovutuksesta?"

10. Land Baden-Württemberg (jäljempänä Land) ja komissio esittivät kirjalliset huomautuksensa.

11. Käsitellessään tätä asiaa yhteisöjen tuomioistuin päätti aluksi yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksensä 104 artiklan 3 kohdan mukaisesti ratkaista asian perustellulla määräyksellä. Koska Land kuitenkin vastusti tätä sillä, että kaikkia vastauksia ennakkoratkaisukysymykseen ei voitu selvästi päätellä nykyisestä oikeuskäytännöstä, yhteisöjen tuomioistuin harkitsi asiaa uudelleen ja päätti ratkaista ennakkoratkaisupyyntöä koskevan asian tuomiolla.

IV Asiakysymys

12. Landgerichtin esittämä ennakkoratkaisukysymys on laadittu varsin ylimalkaisesti, eikä se sisällä kaikkia merkityksellisiä seikkoja sellaisen vastauksen antamista varten, josta on hyötyä sen käsiteltävänä olevan asian ratkaisemisessa. Asiakirja-aineistosta ilmenevien seikkojen perusteella on täsmennettävä, että kysymys koskee tilannetta, jossa kyse on notaarien, jotka ovat Landin virkamiehiä, perimistä maksuista, ja että osuuksien luovutus liittyy pääomayhtiön pääoman korottamiseen. Lisäksi Landin esittämistä kirjallisista huomautuksista ilmenee, että asian lopputulos saattaa myös riippua direktiivin 69/335 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa olevan poikkeuksen mahdollisesta sovellettavuudesta. Näin ollen vastattaessa esitettyyn kysymykseen on otettava huomioon nämä seikat.

13. Land esittää, että esitettyyn kysymykseen on vastattava kieltävästi. Se huomauttaa, että GGmbH:n 15 §:n 3 momentissa säädettyä vahvistamista koskevaa vaatimusta ei ole osoitettu yhtiölle, jonka osuuksia luovutetaan (ARKU Maschinenbau), vaan aikaisemmalle yhtiömiehelle (Albert Reiss) ja uudelle yhtiömiehelle (ARBmbH). Maksuvelvollisia ovat mainitut tahot, ei yhtiö, jonka osuuksia on luovutettu. Tästä syystä toimi ei sen mukaan kuulu direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohdan soveltamisalaan. Sitten Land toteaa, että maksu kuuluu korkeintaan direktiivin 69/335 10 artiklan b alakohdan soveltamisalaan, koska perittyä maksua pidetään korvauksena direktiivin 69/335 4 artiklassa tarkoitetun toimen eli ARBmbH:n pääoman korottamisen osana tarjotusta palvelusta. Riippumatta siitä, onko kyseinen maksu direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohdan vastainen, sitä on kuitenkin pidettävä direktiivin 69/335 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuna arvopapereiden luovutuksista perittävänä verona, ja näin ollen 10 artiklan c alakohdassa säädetty kielto ei koske sitä.

14. Komissio on päinvastaista mieltä ja viittaa yhteisöjen tuomioistuimen vakiintu-

neeseen oikeuskäytäntöön, jossa todetaan, että julkisten notaarien pääoman korottamista koskevista muodollisuuksista perimät maksut on kielletty direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohdan nojalla.[5] Vaikka se toteaa, että notaarin suorittama osuuksien luovutuksen vahvistaminen sellaisenaan ei riipu sopimuspuolien oikeudellisesta muodosta, se huomauttaa, että käsiteltävänä olevassa asiassa luovutus on ARBmbH:n yhtiöpääoman korotuksen välttämätön edellytys. Tämä johtuu siitä, että osuuksien luovutusta koskeva sopimus on pääomankorotuksesta tehdyn asiakirjan liitteenä. Koska osuuksien luovutusta on pidettävä pääoman korotusta koskevan toimen olennaisena osana ja koska maksu peritään tähän toimeen liittyvänä muodollisuutena, sen on katsottava olevan kielletty direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohdassa. Se lisää, että direktiivin 69/335 12 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukaan tällaisia maksuja ei voida periä todellisia kustannuksia enempää.

15. Vaikka yhteisöjen tuomioistuin ei vielä ole nimenomaisesti käsitellyt ennakkoratkaisupyynnössä esitettyä asiaa, direktiiviä 69/335 koskevassa oikeuskäytännössä tarjotaan riittävät ohjeet sen kysymyksen ratkaisemiseksi, voidaanko direktiivin 10 artiklan c alakohtaa soveltaa tämän asian olosuhteissa. Direktiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdan sovellettavuutta koskeva kysymys sen sijaan on suhteellisen uusi, ja sitä on tarkasteltava perusteellisemmin.

16. Ensinnäkin on huomattava direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohdan tehtävä tämän direktiivin järjestelmän kokonaisuudessa. Direktiivillä 69/335 korvataan jäsenvaltioiden pääoman hankinnasta kantamat erilaiset välilliset verot yhtenäisellä pääoman hankintaverolla. Tämä vero kannetaan ainoastaan kerran yhdenmukaistetun rakenteen ja yhdenmukaistettujen verokantojen mukaisesti. Direktiivin 10 artiklassa säädetyn pääoman hankintaveron kaltaisten muiden verojen kiellon tarkoituksena on suojata pääoman hankkimisesta kannettavan yhtenäisen veron järjestelmää ja varmistaa, ettei sitä kierretä tahallisesti eikä tahattomasti ottamalla käyttöön tällaisia veroja.[6] Tämä tavoite on selvästi ollut yhteisöjen tuomioistuinta ohjaavana periaatteena sen määrittäessä tämän säännöksen soveltamisalaa.

17. Yhteisöjen tuomioistuin on jo vastannut kysymykseen siitä, kuuluvatko pääasiassa kyseessä olevien kaltaiset notaarin palkkiot direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohdassa tarkoitettuun ryhmään "minkäänlaisia muita veroja", asiassa Modelo antamassaan tuo-

5 – Asia C-188/95, Fantask ym., tuomio 2.12.1997 (Kok. 1997, s. I-6783, 22 kohta); asia C-56/98, Modelo, tuomio 29.9.1999 (Kok. 1999, s. I-6427, 25 kohta) ja asia C-19/99, Modelo Continente, tuomio 21.9.2000 (Kok. 2000, s. I-7213, 25 kohta).

6 – Ks. direktiivin johdanto-osan viimeinen perustelukappale. Ks. myös edellisessä alaviitteessä mainittu asia C-56/98, Modelo, tuomion 27 kohta.

miossa [7] ja sittemmin asiassa Gründerzentrum antamassaan määräyksessä. [8] Tämä määräys koski itse asiassa Land Baden-Württembergin olosuhteita. Tämän oikeuskäytännön mukaan [9] palkkiot ovat direktiivissä 69/335 tarkoitettu veroja, kun

– ne peritään notaarin vahvistamasta asiakirjasta, jossa vahvistetaan direktiivin 69/335 soveltamisalaan kuuluva toimi

– ne peritään järjestelmässä, jossa notaarit ovat valtion virkamiehiä

– ja kun palkkiot maksetaan osittain valtiolle sen julkisten tehtävien rahoittamiseksi.

Kun otetaan huomioon se seikka, että yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, että Land Baden-Württembergin notaarijärjestelmä on tämän tyyppinen, kyseiset palkkiot ovat luonteeltaan direktiivin 69/335 10 artiklassa tarkoitettuja veroja ja ne on kielletty siltä osin kuin ne liittyvät suoritukseen tai toimeen, joka kuuluu mainitun säännöksen soveltamisalaan.

18. Direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohdan kieltoa sovelletaan muihin veroihin, joita kannetaan rekisteröinnistä tai muista ennen toiminnan harjoittamisen aloittamista edellytetyistä muodollisuuksista, joiden täyttämistä yhtiöltä saatetaan vaatia sen oikeudellisen muodon vuoksi. Selittäessään tämän kiellon syitä yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Denkavit Internationaal 11.6.1996 antamassaan tuomiossa, [10] että kielto on perusteltu sen vuoksi, että vaikka kyseisiä veroja ei kanneta pääomasijoituksista sinänsä, ne peritään kuitenkin yhtiön oikeudelliseen muotoon liittyvien muodollisuuksien vuoksi, toisin sanoen pääoman hankinnassa käytettävän keinon vuoksi. Niiden kantaminen saattaisi vaarantaa direktiivin päämäärät. [11]

19. Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut erityisesti, että direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohdassa säädetty kielto ei koske ainoastaan uusien yhtiöiden rekisteröinnistä suoritettavia maksuja, vaan myös veroja, jotka yhtiöiden on maksettava pääoman

7 – Edellä alaviitteessä 5 mainittu asia C-56/98, Modelo.

8 – Asia C-264/00, Gründerzentrum, määräys 21.3.2002 (Kok. 2002, s. I-3333).

9 – Ks. edellä alaviittessä 8 mainitussa asiassa annetun määräyksen 27 kohta. Ks. myös edellä alaviitteessä 5 mainittu asia C-56/98, Modelo, tuomion 22 kohta.

10 – Asia C-2/94, Denkavit Internationaal ym., tuomio 11.6.1996 (Kok. 1996, s. I-2827).

11 – Edellä alaviitteessä 10 mainitussa asiassa annetun tuomion 23 kohta ja edellä alaviitteessä 5 mainittu asia C-56/98, Modelo, tuomion 24 kohta.

korotusten rekisteröinnistä, koska maksuunpanon perusteena on tällöinkin yhtiöiden oikeudelliseen muotoon liittyvä olennainen muodollisuus. Vaikka pääoman korotusten rekisteröinti ei tarkkaan ottaen olekaan muodollisuus, joka yhtiön on täytettävä ennen toiminnan aloittamista, se on silti ehtona tämän toiminnan jatkamiselle. [12]

20. Pääasiassa kyseessä olevaa maksua peritään siitä, että notaari vahvistaa pääomayhtiön osuuksien luovutuksen. Tämä on GGmbH:n 15 §:n 3 momentin mukaan tällaisen luovutuksen olennainen muotovaatimus. Yleisessä merkityksessä tätä edellytystä sovelletaan riippumatta luovuttajan ja luovutuksensaajan oikeudellisesta muodosta. Siten vaikuttaisi, ettei tästä muodollisuudesta perittävä maksu kuulu direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohdan soveltamisalaan. Tämä lopputulos ei kuitenkaan ole perusteltu tämän asian olosuhteissa, joissa osuuksien luovutuksen ja ARBmbH:n yhtiöpääoman korottamisen välillä on suora oikeudellinen ja taloudellinen yhteys. Olen komission kanssa samaa mieltä siitä, että osuuksien luovutusta on pidettävä yhtiöpääoman korotusta koskevan toimen olennaisena osana. Luovutus oli nimittäin tarkoitettu vastaanottavan pääomayhtiön pääoman korotuksen rahoitukseen ja sopimus oli sellaisen asiakirjan liitteenä, jolla pääomankorotus vahvistettiin. Näissä olosuhteissa kaikki maksut, joita peritään kansallisessa oikeudessa pääoman korotustoimituksen eri osien toteuttamiseksi säädetyistä muodollisuuksista, liittyvät kyseisen yhtiön oikeudelliseen muotoon, ja niitä on pidettävä direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohdassa kiellettyinä veroina.

21. Muunlaisella ratkaisulla mahdollistettaisiin ylimääräisen veron periminen pääoman hankintatoimenpiteestä. Tämä olisi yhtenäisen pääoman hankintaveron periaatteen vastaista, ja sillä heikennettäisiin direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohdan tehokkuutta tämän periaatteen suojelemisessa.

22. Sitä vastoin silloin, kun pääomayhtiön osuuksien luovutuksen ja pääoman hankkimisen tai korottamisen välillä ei ole taloudellista tai oikeudellista yhteyttä, mistä tilanteesta on kyse eräässä toisessa tällä hetkellä yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa, [13] edellä 17 kohdassa kuvatun kaltaisessa järjestelmässä osuuksien luovutukseen liittyvistä muodollisuuksista perittävät julkisen notaarin maksut eivät kuulu

12 – Edellä alaviitteessä 5 mainittu asia C-188/95, Fantask ym., tuomion 22 kohta.

13 – Asia C-193/04, Organon Portugesa, jossa yhteisöjen tuomioistuin antaa perussääntönsä 20 artiklan 5 kohdan nojalla tuomionsa ilman julkisasiamiehen ratkaisuehdotusta.

direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohdan soveltamisalaan.

23. Huomauttaisin lopuksi direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohdan sovellettavuuden osalta, että sillä seikalla, että yhtiö, jonka osuuksia luovutetaan (ARKU Maschinenbau), ei ole velvollinen maksamaan luovutuksen vahvistamisesta perittäviä notaarin maksuja, kuten Land on esittänyt, ei ole merkitystä. Merkitystä on sillä, että peritään maksu, joka liittyy muodollisesti direktiivin soveltamisalaan kuuluvaan toimeen ja joka saattaa haitata pääoman vapaata liikkuvuutta.

24. Seuraavaksi on käsiteltävä kysymystä siitä, voiko, kuten Land on esittänyt, osuuksien luovutukseen liittyvä maksu jäädä direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohdan kiellon soveltamisalan ulkopuolelle, koska se on direktiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu "[vero] arvopapereiden luovutuksista". Tämän säännöksen mukaan jäsenvaltiot voivat "poiketen 10 ja 11 artiklan säännöksistä" periä tällaisia kiinteämääräisiä tai muunlaisia veroja.

25. Asiassa Codan 17.12.1998 antamassaan tuomiossa [14] yhteisöjen tuomioistuimella oli tilaisuus tulkita direktiivin 69/335 12 artiklan 1 kohdan a alakohtaa pääasiaa muistuttavan asian yhteydessä. Asiassa Codan kyse oli veron kantamisesta osuuksien luovutuksesta Tanskassa tilanteessa, jossa hankkiva yhtiö korotti yhtiöpääomaansa luovutettujen osuuksien arvoa vastaavalla määrällä. Kansallisen tuomioistuimen yhteisöjen tuomioistuimelle esittämä kysymys keskittyi siihen, sovellettiinko direktiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohtaa arvopapereiden luovutuksista perittäviin veroihin riippumatta siitä, onko yhtiö, jonka osakkeista on kysymys, hyväksytty arvopaperipörssissä noteerattavaksi, ja siitä, luovutetaanko osakkeet arvopaperipörssissä vai suoraan luovuttajan ja luovutuksensaajan välillä. Kansallinen tuomioistuin ei esittänyt mitään kysymyksiä direktiivin 69/335 10 artiklan mahdollisesta sovellettavuudesta, koska pääasian asianosaiset olivat yksimielisiä siitä, että toimi kuului mainitun direktiivin soveltamisalaan. Näin ollen yhteisöjen tuomioistuin vastasi tanskalaisen tuomioistuimen esittämään täsmälliseen kysymykseen eikä käsitellyt nimenomaisesti 12 artiklan 1 kohdan a alakohdan täsmällistä soveltamisalaa eikä tämän säännöksen ja direktiivin 10 ja 11 artiklan välistä suhdetta.

26. Yhtäältä 12 artiklan ja toisaalta 10 ja 11 artiklan välinen suhde määritetään

14 – Asia C-236/97, Codan, tuomio 17.12.1998 (Kok. 1998, s. I-8679).

12 artiklan ensimmäisissä sanoissa, joissa viitataan suoraan 10 ja 11 artiklaan. Tapa, jolla tämä ilmaistaan, vaikuttaa kuitenkin eroavan 12 artiklan eri kieliversioissa. Kun joissakin kieliversioissa todetaan selvästi, että 12 artiklalla poiketaan 10 ja 11 artiklasta ("Par dérogation", "In Abweichung", "in deroga", "In afwijking", "Em derrogação", "poiketen"), toisissa käytetään termistöä, joka viittaa siihen, että 12 artiklassa pyritään määrittämään sen soveltamisalan rajat suhteessa 10 ja 11 artiklaan ("Notwithstanding", "No obstante", "Uanset", "Utan hinder"). Tämä ero on merkittävä. Jos direktiivin 12 artiklaa on pidettävä poikkeuksena 10 ja 11 artiklasta, tämä merkitsisi sitä, että mainitussa säännöksessä lueteltuja veroja voidaan periä riippumatta siitä seikasta, että ne kuuluvat kahdessa jälkimmäisessä säännöksessä säädetyn kiellon soveltamisalaan. Jos sillä sitä vastoin rajataan 10 ja 11 artiklan soveltamisalaa, tämä viittaisi siihen, että kyseiset verot kuuluvat ainoastaan joko 10 ja 11 artiklan tai 12 artiklan soveltamisalaan.

27. Yhteisön oikeuden säännöksen tulkintaa koskevat periaatteet siinä tapauksessa, että kieliversiot eroavat toisistaan, ovat vakiintuneita. Yhteisöjen tuomioistuin on korostanut yhdenmukaisen tulkinnan vaatimusta ja katsonut vakiintuneesti, että kieliversioiden poiketessa toisistaan kyseessä olevaa säännöstä tai määräystä on tulkittava sen säädöksen systematiikan ja tarkoituksen mukaan, jonka osa säännös tai määräys on. [15]

28. Direktiivin 69/335 tarkoituksesta yhteisöjen tuomioistuin viittaamalla direktiivin johdanto-osan perustelukappaleisiin, huomautti edelleen asiassa Codan antamassaan tuomiossa, että tänä tarkoituksena on "edistää pääomien vapaata liikkuvuutta, jota on pidettävä olennaisena perustettaessa sisämarkkinoita muistuttavaa talousliittoa. Tällaisen päämäärän tavoitteleminen edellyttää pääoman hankintaa koskevan verotuksen osalta, että jäsenvaltioissa tähän asti käytössä olleet välilliset verot poistetaan ja että niiden sijasta otetaan käyttöön yhteismarkkinoilla vain kertaalleen kannettava vero, joka on kaikissa jäsenvaltioissa samansuuruinen". [16] Kuten totesin tämän ratkaisuehdotuksen 16 kohdassa, direktiivin 10 artiklan tarkoituksena on erityisesti varmistaa, että yhtenäistä pääoman hankintaveroa ei kierretä tahallisesti eikä tahattomasti ottamalla käyttöön muita pääoman hankinnasta tai korottamisesta kannettavia veroja.

29. Sekä direktiivin 69/335 tarkoituksella että 10 artiklan tehtävällä direktiivin järjestelmässä on näin ollen oltava ratkaiseva merkitys määritettäessä sitä, miten 12 artiklaa

15 – Edellisessä alaviitteessä mainittu asia Codan, tuomion 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen. Ks. myös asia C-257/00, Nani Givane, tuomio 9.1.2003 (Kok. 2003, s. I-345, 37 kohta).

16 – Edellä alaviitteessä 14 mainitussa asiassa Codan annetun tuomion 27 kohta.

on tulkittava. Tätä säännöstä ei missään tapauksessa saa tulkita tavalla, joka vaarantaisi direktiivin tehokkuuden tai tehokkaan vaikutuksen.

30. Tämän ajattelun mukaisesti minusta sillä, että sallitaan direktiivin 12 artiklan perusteella sellaisen maksun periminen, jonka on katsottu olevan direktiivin 10 artiklassa tarkoitettu pääoman hankinnasta kannettava välillinen vero, tehtäisiin 10 artikla tarkoituksettomaksi. Tästä syystä katson, että 12 artiklaa ei voida pitää poikkeuksena 10 artiklassa olevasta kiellosta. Sen sijaan sillä rajataan mainitun säännöksen soveltamisalaa ilmoittamalla verojen ryhmät, jotka eivät ole luonteeltaan omiaan haittaamaan pääoman hankintaa.

31. Edellä direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohdalle annetun tulkinnan perusteella direktiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla ei siksi voida sallia sellaisten toimien vahvistamisesta perittäviä veroja, jotka liittyvät taloudellisesti ja oikeudellisesti pääomayhtiön pääoman hankintaan tai pääoman korotukseen. Sitä voidaan soveltaa osuuksien luovutuksesta perittäviin veroihin ainoastaan, kun tällaista suhdetta ei ole. Jos 12 artiklan 1 kohdan a alakohtaa tulkittaisiin toisin, tällä vaarannettaisiin direktiivillä 69/335 käyttöön otetun pääoman hankkimisesta kannettavan yhtenäisen veron järjestelmän tehokkuus.

32. Lopuksi, koska komissio mainitsi tämän seikan, lisäisin, että notaarin maksuja ei voida sallia myöskään direktiivin 69/335 12 artiklan 1 kohdan e alakohdan nojalla, jossa säädetään poikkeus direktiivin 10 ja 11 artiklasta "korvausluonteisten maksujen" osalta. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan "eron tekeminen direktiivin 69/335 10 artiklassa kiellettyjen verojen ja [korvaus]luonteisten maksujen, joiden periminen on sallittua, välille merkitsee sitä, että [korvaus-] luonteiset maksut käsittävät pelkät korvaukset, joiden suuruus määritetään suoritetusta palvelusta aiheutuneiden kustannusten perusteella. [Sellaista korvausta, 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 yksikölle sen toiminnasta ja investoinneista aiheutuneiden kokonaismenojen pohjalta, [olisi pidettävä verona, joka kuuluu] ainoastaan direktiivin 69/335/ETY 10 artiklassa säädetyn kiellon soveltamisalaan". [17]

17 – Ks. mm. yhdistetyt asiat C-71/91 ja C-178/91, Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni, tuomio 20.4.1993, (Kok. 1993, s. I-1915, 41 ja 42 kohta); edellä alaviitteessä 5 mainittu asia C-56/98, Modelo, tuomion 29 kohta; asia C-206/99, SONAE, tuomio 21.6.2001 (Kok. 2001, s. I-4679, 32 kohta) ja edellä alaviitteessä 8 mainittu asia C-264/00, Gründerzentrum, määräyksen 31 kohta.

V Ratkaisuehdotus

33. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Landgericht Baden-Badenin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen vastataan seuraavasti:

Pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY, 10 artiklan c alakohdalla kielletään maksut, jotka peritään notaarin vahvistamasta rajavastuuyhtiön osuuksien luovutuksesta pääasian kaltaisissa olosuhteissa eli kun notaarit ovat virkamiehiä ja maksut suoritetaan osaksi notaarien työnantajana toimivalle viranomaiselle ja käytetään sille kuuluvien julkisten tehtävien rahoittamiseen ja kun osuuksien luovutus liittyy taloudellisesti ja oikeudellisesti pääomayhtiön yhtiöpääoman korottamiseen. Tällaista maksua ei voida pitää direktiivin 69/335 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuna "verona arvopapereiden luovutuksista".