YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)
11 päivänä joulukuuta 1997 *

Asiassa C-8/96,

jonka Tribunal de grande instance de Tours (Ranska) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Locamion SA

vastaan

Directeur des services fiscaux d'Indre-et-Loire

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 pääoman hankintaveron alennetun verokannan soveltamisalan muuttamisesta yhtiöiden tiettyjen rakennemuutosten hyväksi 9 päivänä huhtikuuta 1973 annetulla neuvoston direktiivillä 73/79/ETY (EYVL L 103, s. 13), pääoman hankintaveron 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 direktiivin 69/335/ETY muuttamisesta 10 päivänä kesäkuuta 1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY (EYVL L 156, s. 23),

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja H. Ragnemalm (esittelevä tuomari) sekä tuomarit G. F. Mancini, P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray ja G. Hirsch,

julkisasiamies: G. Cosmas,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies D. Louterman-Hubeau,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Locamion SA, edustajanaan asianajaja Jean-Claude Cavaillé, Lyon,

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

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

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Locamion SA:n, Ranskan hallituksen ja komission 5.12.1996 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 20.2.1997 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Tribunal de grande instance de Tours on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 4.1.1996 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 15.1.1996, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla kaksi ennakkoratkaisukysymystä, jotka koskevat pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25) tulkintaa, sellaisena kuin tämä direktiivi on muutettuna (jäljempänä direktiivi) pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista annetun direktiivin 7 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisen pääoman hankintaveron alennetun verokannan soveltamisalan muuttamisesta yhtiöiden tiettyjen rakennemuutosten hyväksi 9 päivänä huhtikuuta 1973 annetulla neuvoston direktiivillä 73/79/ETY (EYVL L 103, s. 13), pääoman hankintaveron 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 direktiivin 69/335/ETY muuttamisesta 10 päivänä kesäkuuta 1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY (EYVL L 156, s. 23).

2 Nämä kysymykset on esitetty Locamion SA:n (jäljempänä Locamion) ja Directeur des services fiscaux d'Indre-et-Loiren (Indre-et-Loiren verojohtajan) välisessä asiassa, joka koskee ajoneuvojen rekisteröintitodistuksista kannettavan alueellisen maksun (jäljempänä rekisteröintimaksu) suorittamista.

3 Direktiivin tarkoituksena on muun muassa yhdenmukaistaa yhtiöpääoman hankinnasta suoritettavien verojen määräämistä ja kantamista yhteisössä koskevat säännökset; tämä yhdenmukaistaminen liittyy pääomien vapaata liikkuvuutta rajoittavien verotuksellisten esteiden poistamiseen.

4 Direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa vahvistetaan luettelo niistä liiketoimista, joista on suoritettava pääoman hankintaveroa; näiden liiketoimien joukossa on c alakohdassa mainittu pääomayhtiön yhtiöpääoman korottaminen kaikenlaisilla panoksilla.

5 Direktiivin 7 artiklan mukaan, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 85/303/ETY, pääomayhtiön sijoittaessa koko omaisuutensa apporttina toiseen perustettavaan tai ennestään olemassa olevaan pääomayhtiöön tällaisesta liiketoimesta ei kanneta lainkaan pääoman hankintaveroa.

6 Direktiivin viimeisessä perustelukappaleessa lisäksi todetaan, että pääoman hankintaveroa tai arvopapereista suoritettavaa leimaveroa vastaavan muun välillisen veron kantamisen jatkaminen vaarantaa direktiivin tavoitteiden toteutumisen, joten tällaiset muut verot olisi poistettava. Nämä välilliset verot, joiden kantaminen on kielletty, luetellaan direktiivin 10 ja 11 artiklassa. Direktiivin 10 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

a) edellä 4 artiklassa tarkoitetuista liiketoimista;

b) edellä 4 artiklassa tarkoitettuihin liiketoimiin liittyvistä apporteista, lainoista tai suorituksista;

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

7 Direktiivin 12 artiklan 1 kohdassa luetellaan tyhjentävästi ne muut verot ja maksut kuin pääoman hankintavero, joita voidaan 10 ja 11 artiklasta poiketen kantaa pääomayhtiöiltä näissä viimeksi mainituissa säännöksissä tarkoitetuista toimista (ks. vastaavasti asia 36/86, Dansk Sparinvest, tuomio 2.2.1988, Kok. 1988, s. 409, 9 kohta ja yhdistetyt asiat C-71/91 ja C-178/91, Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni, tuomio 20.4.1993, Kok. 1993, s. I-1915, 24 kohta).

8 Pääasiaan sovellettavan Ranskan lainsäädännön osalta tieliikennelain (code de la route) R-113 §:ssä säädetään, että halutessaan edelleen käyttää ajoneuvoa liikenteessä sen uuden omistajan on 15 päivän määräajassa rekisteriotteeseen merkittävien muutosten tapahtumisesta haettava kotipaikkansa prefektiltä (préfet du département) todistus ajoneuvon rekisteröinnistä hänen nimiinsä.

9 Ranskan yleisen verolain (code général des impôts) 1 599 n §:n ja sitä seuraavien pykälien mukaan rekisteröintitodistusta annettaessa on samalla pantava maksuun rekisteröintimaksu.

10 Yleisen verolain 1 599 n §:ssä säädetään seuraavaa:

"Eri hallintoalueilla myönnetyistä ajoneuvojen rekisteröintitodistuksista kannetaan näiden hallintoalueiden hyväksi tulevaa maksua, joka 1599 o—1599 r §:ssä säädettyjen perusteiden mukaan määräytyy joko suhteellisena tai kiinteänä.

Tämä maksu kannetaan leimaverona."

11 Yleisen verolain 1 599 o §:n nojalla autojen ja kaikkien muiden moottoriajoneuvojen rekisteröintitodistusten myöntämisestä on suoritettava suhteellista ajoneuvon moottoritehon mukaan määräytyvää maksua, jonka aluekohtainen suuruus hevosvoimaa kohden määrätään vuosittain alueneuvoston päätöksellä. Painoltaan yli 3,5 tonnin kuormia kuljettamaan oikeutettujen hyötyajoneuvojen, muuhun kuin maatalouskäyttöön tarkoitettujen traktoreiden ja moottoripyörien osalta maksu on suuruudeltaan puolet edellisestä. Molemmissa edellä tarkoitetuissa tilanteissa maksun suuruus lisäksi alenee puoleen yli kymmenen vuoden ikäisten ajoneuvojen kohdalla.

12 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Locamion on ylimääräisen yhtiökokouksensa 30.6.1992 tekemällä päätöksellä ryhtynyt fuusioon, jossa siihen sulautettiin France Location -niminen yhtiö. Tämä liiketoimi käsitti kaikkien France Locationin varojen ja velkojen siirtämisen Locamionille, missä yhteydessä tälle siirtyi muun ohessa huomattavan suuri määrä ajoneuvoja.

13 Näiden ajoneuvojen uutena omistajana Locamion haki kotipaikkansa Toursin prefektiltä edellä kuvatulla liiketoimella omistukseensa saamiensa 1 698 ajoneuvon rekisteröintiä nimiinsä. Näiden 1 698 rekisteriotteen luovutuksen yhteydessä Locamionilta vaadittiin 2 391 761 Ranskan frangia rekisteröintimaksuina.

14 Locamion vaati tämän summan palauttamista sillä perusteella, että rekisteröintimaksun maksuunpano oli direktiivin vastaista. Indre-et-Loiren verojohtaja hylkäsi tämän vaatimuksen 26.1.1994 tekemällään päätöksellä.

15 Tässä tilanteessa Locamion haastoi verojohtajan ennakkoratkaisupyynnön esittäneeseen tuomioistuimeen ja vaati jo suorittamiensa maksujen palauttamista, vähennettyinä edellä kuvatun suhteellisen maksun sijasta kannettavalla kiinteällä maksulla, vedoten siihen, että suhteellisen rekisteröintimaksun kantaminen fuusiotilanteessa on ristiriidassa direktiivin kanssa.

16 Kansallinen tuomioistuin päätti tällöin lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko 17.7.1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY 4 ja 7 artiklaa tulkittava siten, että direktiiviä sovelletaan 24.7.1966 annetun kaupallisia yhteisöjä koskevan lain nro 66.537 371 §:ssä ja 372 §:n 1 sekä 2 momentissa määritettyihin sulautumalla tapahtuviin yritysfuusioihin?

2) Onko se, että Ranskan valtio kantaa suhteellista maksua sulautumisen seurauksena haettujen rekisteröintitodistusten antamisesta, yhteensoveltuvaa direktiivin 10 artiklan kiellon kanssa; jos vastaus tähän kysymykseen on kieltävä, täyttääkö tällaisen maksun kantaminen 12 artiklan mukaiset poikkeamisedellytykset?"

17 Yhteisöjen tuomioistuimeen 20.3.1997 ja 7.4.1997 eli julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen esittämisen jälkeen saapuneilla kirjeillään Locamion on esittänyt huomautuksensa asiasta joiltakin kohdin, joita ei sen mukaan ollut kehitelty riittävästi ennakkoratkaisupyynnössä eikä osapuolten kirjallisissa tai suullisissa huomautuksissa. Nimenomaisesti vaatimatta suullisen käsittelyn aloittamista uudelleen Locamion on jättänyt tämän kysymyksen yhteisöjen tuomioistuimen harkintaan.

18 Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 61 artiklan mukaisesti yhteisöjen tuomioistuin katsoo, ettei tässä tapauksessa ole tarpeen määrätä suullista käsittelyä aloitettavaksi uudestaan.

19 Ensimmäisen kysymyksen osalta kaikki osapuolet ovat kirjallisissa huomautuksissaan olleet samaa mieltä siitä, että sulautumalla tapahtuvat yritysfuusiot kuuluvat direktiivin soveltamisalaan. Osapuolet ovat viitanneet tältä osin yhteisöjen tuomioistuimen yhdistetyissä asioissa C-197/94 ja C-252/94, Bautiaa ja Société française maritime, 13.2.1996 antamaan tuomioon (Kok. 1996, s. I-505).

20 Edellä mainitun yhdistetyissä asioissa Bautiaa ja Société française maritime annetun tuomion 34 kohdasta nimittäin ilmenee, että tuossa tuomiossa kysymyksessä olleet sulautumistoimet vastasivat direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuja pääomayhtiön yhtiöpääoman korotuksia kaikenlaisilla panoksilla 7 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetussa erityistapauksessa, jossa yksi tai useampi pääomayhtiö sijoittaa koko omaisuutensa apporttina yhteen tai useampaan perustettavaan tai ennestään olemassa olevaan pääomayhtiöön.

21 Kansallisen tuomioistuimen yhteisöjen tuomioistuimelle asian tosiseikastosta esittämän selvityksen perusteella ei kuitenkaan ole mahdollista ratkaista riittävän täsmällisesti sitä, onko nyt esillä olevan, sulautumalla toteutetun yritysfuusion katsottava kasvattaneen Locamionin osakepääomaa direktiivin 4 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetulla tavalla.

22 Tältä osin on syytä täsmentää, että Locamionin 30.6.1992 pidetyn yhtiökokouksen pöytäkirjan ensimmäisestä päätöslauselmasta ilmenee, että Locamion omisti jo tuona ajankohtana kaikki siihen sulautettavan yhtiön osakkeet. Juuri tästä syystä tuolloin päätettiinkin, ettei yritysfuusio kasvattaisi Locamionin osakepääomaa.

23 Vuonna 1992 sulautumalla toteutettu yritysfuusio näyttää tämän johdosta kuitenkin olleen seuraus aiemmasta osakepääoman korotuksesta vuodelta 1991, jolloin France Locationin koko osakekanta siirtyi Locamionin omistukseen, joten näitä kahta liiketointa olisi tarkasteltava yhtenä ja samana, joskin kahdessa vaiheessa toteutettuna toimenpidekokonaisuutena.

24 Tämän vuoksi ja kun pääasian kohteena olevan liiketoimen piirteistä saatu selvitys on jäänyt puutteelliseksi, seuraavassa edetään tarkastelemaan toista kysymystä lähtien siitä, että esillä oleva sulautumisella toteutettu yritysfuusio kuuluu direktiivin soveltamisalaan.

25 Kansallinen tuomioistuin pyrkii toisella kysymyksellään selvittämään ennen kaikkea, onko direktiivin 10 artiklaa tulkittava siten, että se on rekisteröintimaksun kaltaisten maksujen kantamisen esteenä, ja jos tähän kysymykseen vastataan myöntävästi, oikeutetaanko tämän saman direktiivin 12 artiklassa puheena olevan maksun kantamiseen.

26 On syytä huomauttaa pääoman hankintaveron kanssa samanlaisia piirteitä sisältävien välillisten verojen kuuluvan direktiivin 10 artiklan soveltamisalaan.

27 Direktiivin 10 artiklan a alakohdan osalta on aihetta tutkia, onko rekisteröintimaksun maksuunpanon välillisenä tai välittömänä perustana sellainen liiketoimi, josta ei direktiivin 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan ja 7 artiklan 1 kohdan nojalla olisi periaatteessa lainkaan kannettava pääoman hankintaveroa.

28 On syytä tuoda esiin, että rekisteröintimaksu määräytyy erilaisissa rekisteröintitodistusten antamistilanteissa eri tavoin. Silloin, kun kyseistä maksua kannetaan ajoneuvon luovutuksen johdosta, se on suhteellinen, kun taas useimmissa muissa tilanteissa se määräytyy ainoastaan kiinteän yksikköhinnan mukaan.

29 Locamion ja komissio esittävätkin näin ollen, että tässä tapauksessa suhteellisen rekisteröintimaksun määräämisen perustana on sulautumalla toteutettu yritysfuusio. Ne päättelevät tästä, että rekisteröintimaksu muodostaa sellaisen välillisesti pääoman hankintaan kohdistuvan taloudellisen rasituksen, joka kuuluu direktiivin 10 artiklassa asetetun kiellon piiriin.

30 On syytä täsmentää, että toisin kuin Locamion ja komissio väittävät, rekisteröintimaksun maksuunpanon perustana on sellaisen asiakirjan antaminen ajoneuvon

omistajalle, joka on välttämätön ajoneuvon liikenteessä käyttämiseksi. Tieliikennelain R-113 §:stä nimittäin ilmenee, että jos ajoneuvo hankitaan välittömästi sen edellisen luovutuksen jälkeen ilman, että sitä tällä välin on käytetty liikenteessä, tällainen hankinta ei aiheuta rekisteröintimaksun suoritusvelvollisuutta.

31 Edellä esitetyn johdosta rekisteröintimaksu ei kohdistu ajoneuvojen sijoittamiseen apporttina pääomayhtiöön, vaan täsmällisemmin niiden saattamiseen liikenteessä käytettäviksi.

32 Tällainen päätelmä lisäksi vahvistuu tarkasteltaessa rekisteröintimaksun laskentatapoja, jotka eroavat perustavanluonteisesti direktiivillä yhdenmukaistetusta pääoman hankintaveron määräämisestä. Direktiivin 5 artiklasta nimittäin ilmenee, että 4 artiklan 1 kohdan a, c ja d alakohdassa tarkoitetuista liiketoimista kannettava vero määräytyy kaikenlaisten pääoman korottamiseen käytettyjen panosten todellisen arvon perusteella. Rekisteröintimaksu sen sijaan määräytyy ajoneuvon tyypin, sen moottorin hevosvoimissa ilmaistun tehon, sen painon ja sen iän mukaan.

33 On myös syytä täsmentää, ettei rekisteröintimaksua ole direktiivin 10 artiklan b alakohdan mukaan suoritettava direktiivin 4 artiklassa tarkoitettuihin liiketoimiin liittyvistä apporteista, lainoista tai suorituksista, toisin sanoen toimenpiteistä, jotka tähtäävät 4 artiklassa tarkoitettujen liiketoimien toteuttamiseen.

34 Direktiivin 10 artiklan c alakohdan osalta on syytä tuoda esiin, että niiden ajoneuvojen, joiden rekisteröinnin yhteydessä maksu on suoritettava, omistajatahon

oikeudellisella muodolla ei ole vaikutusta rekisteröintimaksuun. Kysymyksessä voi olla luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö, henkilöyhtiö tai pääomayhtiö (ks. asia C-2/94, Denkavit Internationaal ym., tuomio 11.6.1996, Kok. 1996, s. I-2827, 23—26 kohta). Rekisteröintimaksu ei siten ole yhdistettävissä niihin menettelyllisiin vaatimuksiin, joita yhteisöihin saatetaan kohdistaa niiden oikeudellisen muodon vuoksi.

35 Edellä esitetystä seuraa, että rekisteröintimaksu eroaa vastaavilta ominaisuuksiltaan direktiivin 10 artiklan nojalla kielletyistä veroista.

36 Asiassa ei näin ollen ole aihetta tutkia kysymyksen toista, direktiivin 12 artiklaan kohdistuvaa osaa.

37 On tämän vuoksi syytä vastata toiseen kysymykseen, että direktiivin 10 artiklaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä ajoneuvojen rekisteröintimaksun kaltaisten maksujen kantamiselle.

Oikeudenkäyntikulut

38 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille 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 (kuudes jaosto)

on ratkaissut Tribunal de grande instance de Toursin 4.1.1996 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

Pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY, sellaisena kuin tämä direktiivi on muutettuna pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista annetun direktiivin 7 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisen pääoman hankintaveron alennetun verokannan soveltamisalan muuttamisesta yhtiöiden tiettyjen rakennemuutosten hyväksi 9 päivänä huhtikuuta 1973 annetulla neuvoston direktiivillä 73/79/ETY, pääoman hankintaveron yhteisen verokannan vahvistamisesta 9 päivänä huhtikuuta 1973 annetulla neuvoston direktiivillä 73/80/ETY, direktiivin 69/335/ETY 5 artiklan 2 kohdan muuttamisesta 7 päivänä marraskuuta 1974 annetulla neuvoston direktiivillä 74/553/ETY ja direktiivin 69/335/ETY muuttamisesta 10 päivänä kesäkuuta 1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY, 10 artiklaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä ajoneuvojen rekisteröintitodistuksista suoritettavan alueellisen maksun kaltaisten maksujen kantamiselle.

Ragnemalm Mancini Kapteyn

Murray Hirsch

Julistettiin Luxemburgissa 11 päivänä joulukuuta 1997.

R. Grass H. Ragnemalm

kirjaaja kuudennen jaoston puheenjohtaja