YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

28 päivänä kesäkuuta 2007 *

Asiassa C-466/03,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä ja sitä täydentävästä pyynnöstä, jotka Landgericht Baden-Baden (Saksa) on esittänyt 20.10.2003 ja 10.10.2005 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet yhteisöjen tuomioistuimeen 6.11.2003 ja 31.10.2005 asiassa, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH

vastaan

Land Baden-Württemberg,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann (esittelevä tuomari) sekä tuomarit K. Lenaerts, E. Juhász, M. Ilešič ja E. Levits,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamiehet: L. A. Geelhoed, sittemmin V. Trstenjak,
kirjaajat: kirjaaja R. Grass, sittemmin hallintovirkamies B. Fülöp,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 9.11.2006 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH, edustajinaan Rechtsanwalt A. Feber ja Rechtsanwalt H. Sandweg,

– Land Baden-Württemberg, asiamiehinään K. Ehmann, M. Steindorfner ja F. Mauch,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja K. Gross,

kuultuaan julkisasiamiesten 16.6.2005 ja 8.3.2007 pidetyissä istunnoissa esittämät ratkaisuehdotukset,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö ja sitä täydentävä pyyntö koskevat pääoman hankintaa koskevista välillisistä veroista 17.7.1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY

(EYVL L 249, s. 25) 10 ja 12 artiklan tulkintaa, sellaisena kuin kyseinen direktiivi on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY (EYVL L 156, s. 23; jäljempänä direktiivi 69/335).

2 Pyyntö on esitetty kansallisessa oikeudenkäynnissä, jossa kantajana on Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH (jäljempänä Reiss-yhtiö) ja vastaajana Land Baden-Württemberg (jäljempänä Baden-Württembergin osavaltio) ja joka koskee notaarimaksujen suorittamista rajavastuuyhtiön osuuksien luovutuksen vahvistamisesta, kun yhtiöosuuksien luovutus on tehty apporttina Reiss-yhtiön yhtiöpääoman korottamiseksi.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuten direktiivin 69/335 ensimmäisestä ja toisesta perustelukappaleesta ilmenee, direktiivillä pyritään edistämään pääomien vapaata liikkuvuutta eli sisämarkkinoiden toteuttamisen kannalta keskeiseksi katsottua perusvapautta. Tästä syystä direktiivillä pyritään poistamaan pääoman hankintaa koskevat verotukselliset esteet, joihin kuuluvat yhtiömiesten tai osakkeenomistajien pääomayhtiöihin tekemiä pääomasijoituksia koskevat verotukselliset esteet.

4 Tätä varten direktiivin 69/335 1–9 artiklassa säädetään yhtiöihin tehtävistä pääomansijoituksista kannettavasta yhdenmukaistettavasta verosta (jäljempänä pääomansijoitusvero).

5 Direktiivin 69/335 4 artiklassa on luettelo toimista, joista jäsenvaltiot voivat kantaa tai – tilanteen mukaan – joista niiden on kannettava pääomansijoitusveroa.

6 Tämän direktiivin 4 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään, että jäsenvaltiot kantavat pääomansijoitusveron "pääomayhtiön yhtiöpääoman korottami[sesta] kaikenlaisten omaisuuserien sijoittamisella".

7 Lisäksi direktiivin 69/335 10 artiklassa, kun sitä luetaan yhdessä direktiivin viimeisen perustelukappaleen kanssa, säädetään pääomansijoitusveroa ominaisuuksiltaan vastaavien muiden verojen (jäljempänä pääomansijoitusveron kaltaiset verot) poistamisesta.

8 Direktiivin 10 artiklan c alakohdan mukaan pääomansijoitusveroa lukuun ottamatta jäsenvaltiot eivät pääoman hankintaveron lisäksi saa kantaa voittoa tavoittelevilta yhtiöiltä, yhteenliittymiltä tai oikeushenkilöiltä minkäänlaisia muita veroja rekisteröinnistä tai muista toiminnan harjoittamisen edellyttämistä muodollisuuksista, joiden täyttämistä voidaan vaatia voittoa tavoittelevilta yhtiöiltä, yhteenliittymiltä tai oikeushenkilöltä sen oikeudellisen muodon vuoksi.

9 Direktiivin 12 artiklan 1 kohdan a ja e alakohdassa säädetään kuitenkin seuraavaa:

"1. Jäsenvaltiot voivat 10 ja 11 artiklan säännöksistä poiketen kantaa:

a) kiinteämääräistä veroa tai muuta veroa arvopapereiden luovutuksista:

– –

e) korvauksenluonteisia maksuja

– –"

10 Komission direktiiviehdotuksen (KOM(64) 526 lopullinen), joka on tehty 14.12.1964 ja jonka johdosta annettiin direktiivi 69/335, johdanto-osassa todetaan arvopapereiden luovutuksista kannettavien verojen osalta seuraavaa:

"[Pääomanliikkeistä kannettavien välillisten] verojen osalta voidaan erottaa yhtäältä ne, joita kannetaan pääoman hankinnasta, ja toisaalta ne, joita kannetaan arvopapereihin kohdistuvista toimista. Tämä direktiiviä koskeva ehdotus koskee pääoman hankinnasta kannettavia välillisiä veroja, ja tähän verojen ryhmään kuuluvat yhtiön oman pääoman hankinnasta suoritettava vero, kotimaisista arvopapereista kannettava leimavero, ulkomaisista arvopapereista, jotka tuodaan kansallisille markkinoille tai jotka lasketaan siellä liikkeeseen, kannettava leimavero,

sekä ominaisuuksiltaan vastaavanlaiset muut välilliset verot. Arvopaperivaihdantaan kohdistuvista välillisistä veroista, kuten pörssitoimista kannettavista veroista, laaditaan myöhemmin toinen direktiiviehdotus. Tällä ehdotuksella ei ole näin ollen vaikutusta niiden osalta."

Kansallinen lainsäädäntö

11 Rajavastuuyhtiöitä koskevan 20.4.1892 annetun lain (Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung; RGBl. 1892 I, s. 477; jäljempänä GmbH-Gesetz) 15 §:n 3 momentin, sellaisena kuin lakia sovelletaan pääasiaan, mukaan "yhtiömiesten osuuksien luovuttaminen edellyttää sopimusta, jonka notaari vahvistaa".

12 Niiden maksujen suuruudesta, joita notaarit saavat periä, säädetään hakemuslainkäyttöasioissa perittävistä maksuista 26.7.1957 annetussa liittovaltion laissa (Kostenordnung; BGBl. 1957 I, s. 960; jäljempänä Kostenordnung), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan.

13 Kostenordnungin 32 §:n 1 momentissa säädetään, että perusmaksu, joka on maksettava liiketoimista, joiden arvo ei ylitä 1 000 euron rajaa, on 10 euroa. Perusmaksua korotetaan toimen arvon perusteella seuraavasti:

– 5 000 euron rajaan asti kahdeksalla eurolla kutakin edeltävän rajan ylittävää 1 000:ta euroa kohden

– 50 000 euron rajaan asti kuudella eurolla kutakin edeltävän rajan ylittävää 3 000:ta euroa kohden

– 5 000 000 euron rajaan asti 15 eurolla kutakin edeltävän rajan ylittävää 10 000:ta euroa kohden

– 25 000 000 euron rajaan asti 16 eurolla kutakin edeltävän rajan ylittävää 25 000:ta euroa kohden

– 50 000 000 euron rajaan asti 11 eurolla kutakin edeltävän rajan ylittävää 50 000:ta euroa kohden

– arvoltaan 50 000 000 euroa ylittävien toimien osalta seitsemällä eurolla kutakin edeltävän rajan ylittävää 250 000:ta euroa kohden.

14 Kostenordnungin 36 §:n 2 momentin mukaan "sopimusten vahvistamisesta peritään kaksinkertainen perusmaksu".

15 Baden-Württembergin osavaltiossa virkasuhteessa olevien notaarien ja valtiovarainhallinnon välisiä suhteita säännellään oikeudenkäytön kustannuksista 15.1.1993 annetulla osavaltion lailla (Landesjustizkostengesetz; GBl., s. 110; jäljempänä Landesjustizkostengesetz).

16 Alun perin tässä laissa säädettiin, että virkasuhteessa oleva notaari, joka toimii Oberlandesgericht Karlsruhen tuomiopiirissä, ei ollut välittömästi notaarin vahvistaman toimen laatimiseen perustuvan maksun saaja vaan että välittömänä maksunsaajana oli osavaltio. Virkasuhteessa olevat notaarit saivat palkkaa toimestaan virkamiehinä ja tämän lisäksi ennalta vahvistamattoman suuruisen summan, joka muodostuu osuudesta virkatoimista perittyihin maksuihin. Esimerkiksi silloin kun kyse oli GmbH-Gesetzin 15 §:n 3 momentissa mainittujen sopimusten vahvistamisesta perityistä maksuista, oli virkasuhteessa olevilla notaareilla oikeus saada 50 prosentin suuruinen osuus näistä maksuista.

17 Tätä sääntelyä muutettiin takautuvasti 1.6.2002 voimaan tulleella lailla, joka annettiin 28.7.2005 (GBl. nro 12, 5.8.2005, s. 580).

18 Landesjustizkostengesetzin:n 10 §:ssä, sellaisena kuin se on muutettuna, säädetään seuraavaa:

"1) Notaarien toiminnasta aiheutuvat maksut ja kulut peritään valtionkassaan.

2) Notaarit perivät toiminnastaan aiheutuvat maksut ja kulut hakemuslainkäytöstä annetun osavaltion lain (Landesgesetz über die freiwillige Gerichtsbarkeit) 3 §:n 1 momentin nojalla sekä mahdolliset korot Kostenordnungin 154 a §:n nojalla. – –

3) Notaarit saavat 2 momentin ensimmäisessä virkkeessä tarkoitetut maksut, kulut ja korot – – heille osavaltion virkamiesten palkkauksesta annetun lain (Landesbesoldungsgesetz) nojalla maksettavan palkan lisäksi."

19 Landesjustizkostengesetzin 11 §:n 1 momentissa, sellaisena kuin se on muutettuna, säädetään, että valtionkassalle suoritetaan korkeintaan 15 prosenttia maksuista, jotka osavaltion virkasuhteessa olevat notaarit perivät yhtiöoikeuden pakottavien säännösten nojalla vahvistamistaan oikeustoimista.

Oikeudenkäynti pääasiassa ja ennakkoratkaisukysymykset

20 Reiss-yhtiö päätti 30.7.2002 korottaa apportilla yhtiöpääomaansa 100 000 euroon. Yhtiön ainoa osakas Reiss luovutti 30.7.2002 tekemällään, notaarin vahvistamalla luovutusasiakirjalla (jonka Oberlandesgericht Karlsruhen tuomiopiirissä toimiva virkasuhteessa oleva notaari oli laatinut) Arku Maschinenbau GmbH -nimisestä rajavastuuyhtiöstä (jäljempänä Arku-yhtiö) omistamansa, tämän yhtiön ainoan yhtiöosuuden Reiss-yhtiölle.

21 Reiss-yhtiön yhtiöpääoman korotus ilmoitettiin 4.11.2002 Amtsgericht Baden-Badenin kaupparekisteriin. Muiden kulujen lisäksi virkamies, joka vastasi maksujen perimisestä, vaati Reiss-yhtiötä suorittamaan Arku-yhtiön ainoan yhtiöosuuden luovuttamisen vahvistamisesta 11 424 euron suuruisen notaarimaksun. Maksu oli laskettu luovutuksen arvoksi ilmoitetun 3 763 443,90 euron suuruisen summan perusteella.

22 Reiss-yhtiö nosti kanteen, jolla se riitautti tämän maksun perusteet vedoten yhteisön oikeuden oikeussääntöihin.

23 Amtsgericht Baden-Baden hylkäsi kanteen, ja Reiss-yhtiö valitti tästä päätöksestä ennakkoratkaisupyynnön esittäneeseen tuomioistuimeen.

24 Landgericht Baden-Baden päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Käsittääkö [direktiivin 69/335] 10 artiklan c alakohta myös sellaiset maksut, jotka peritään notaarin vahvistamasta rajavastuuyhtiön osuuksien luovutuksesta?"

25 Käsitellessään tätä asiaa yhteisöjen tuomioistuin päätti aluksi yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksensä 104 artiklan 3 kohdan mukaisesti ratkaista asian perustellulla määräyksellä. Koska Baden-Württembergin osavaltio kuitenkin vastusti tätä sillä perusteella, että vastauksia kaikkiin ennakkoratkaisukysymyksen eri osiin ei voitu selvästi johtaa nykyisestä oikeuskäytännöstä, yhteisöjen tuomioistuin harkitsi asiaa uudelleen ja päätti ratkaista ennakkoratkaisupyyntöä koskevan asian tuomiolla.

26 Landgericht Baden-Baden esitti 28.7.2005 annetulla lailla tehdyn muutoksen johdosta 10.10.2005 seuraavan täydentävän ennakkoratkaisukysymyksen:

"Lakkaako notaarimaksu olemasta direktiivissä 69/335 tarkoitettu vero silloin, kun valtio luopuu vaatimasta sille oikeustoimesta kuuluvaa osaa ja antaa virkamiehen asemassa toimivan notaarin itse pitää maksun, josta on vähennetty valtiolle tuleva 15 prosentin suuruinen kiinteä kulukorvaus, mutta notaari jää kuitenkin edelleen osaksi hallinto-organisaatiota ja saa palkkaa valtiolta virkatoimien suorittamisesta?"

27 Reiss-yhtiö on pyytänyt yhteisöjen tuomioistuimen kirjaamoon 16.3.2007 jättämässään asiakirjassa, että yhteisöjen tuomioistuin määrää suullisen käsittelyn aloitettavaksi uudestaan työjärjestyksen 61 artiklan nojalla sen 45 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa tarkoitettujen asian selvittämistoimien määräämiseksi, jotta asiassa saataisiin näyttö julkisasiamies Trstenjakin ratkaisuehdotuksen 50 kohdassa mainituista tosiseikoista.

Suullisen käsittelyn uudelleen aloittamista ja asian selvittämistoimien määräämistä koskevat vaatimukset

28 Reiss-yhtiö vaatii suullisen käsittelyn aloittamista uudelleen, jotta toteamukset, jotka julkisasiamies Trstenjak on esittänyt virkasuhteessa olevien notaarien kannettavaksi jäävästä taloudellisesta riskistä ja vastuusta, voitaisiin näyttää toteen.

29 Tässä yhteydessä on muistettava, että yhteisöjen tuomioistuin voi omasta aloitteestaan tai julkisasiamiehen ehdotuksesta tai myös asianosaisten pyynnöstä määrätä työjärjestyksensä 61 artiklan mukaisesti suullisen käsittelyn aloitettavaksi uudelleen, jos se katsoo, että sillä ei ole riittävästi tietoa asiasta tai että asia olisi ratkaistava sellaisen väitteen perusteella, josta asianosaiset eivät ole saaneet tilaisuutta lausua (ks. asia C-309/99, Wouters ym., tuomio 19.2.2002, Kok. 2002, s. I-1577, 42 kohta ja asia C-210/03, Swedish Match, tuomio 14.12.2004, Kok. 2004, s. I-11893, 25 kohta).

30 Yhteisöjen tuomioistuin katsoo kuitenkin esillä olevassa asiassa julkisasiamiestä kuultuaan, että sillä on tiedossaan kaikki tarvittavat seikat voidakseen vastata esitettyihin kysymyksiin. Näin ollen suullisen käsittelyn uudelleen aloittamista koskeva pyyntö on hylättävä.

31 Näin ollen on hylättävä myös vaatimus, joka koskee asian selvittämistoimien määräämistä.

Ennakkoratkaisukysymykset

32 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kysymykset, jotka on käsiteltävä yhdessä, koskevat sitä, estääkö direktiivi 69/335 notaarimaksujen perimisen yhtiöosuuksien luovutuksen vahvistamisesta, kun luovutus on suoritettu apporttina pääomayhtiön yhtiöpääoman korottamiseksi ja kun kyse on järjestelmästä, jossa notaarit ovat virkamiehiä ja maksut suoritetaan ainakin osaksi valtiolle julkisten menojen kattamiseen.

Tutkittavaksi ottaminen

33 Baden-Württembergin osavaltion hallitus katsoo, että ensimmäiseen kysymykseen on vastattava kieltävästi eli niin, että pääasiassa kyseessä olevat maksut eivät kuulu direktiivin 69/355 eivätkä sen 10 artiklan c alakohdan soveltamisalaan, minkä vuoksi ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin ei todellisuudessa tarvitse vastausta täydentävään kysymykseensä, ja se on näin ollen jätettävä tutkimatta.

34 Tässä yhteydessä on muistettava, että kansallisen tuomioistuimen esittämä pyyntö voidaan jättää tutkimatta vain, jos on ilmeistä, että pyydetyllä yhteisön oikeussäännön tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa

käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, tai jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos yhteisöjen tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (ks. mm. asia C-344/04, IATA ja ELFAA, tuomio 10.1.2006, Kok. 2006, s. I-403, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Tästä ei ole kyse pääasiassa. Ei ole ilmeistä, että kyseessä olevat maksut olisi jätetty direktiivin 69/335 soveltamisalan ulkopuolelle ja että tämän johdosta täydentävällä kysymyksellä ei ole mitään yhteyttä pääasian kohteeseen.

36 Se, kuuluvatko kyseiset maksut direktiivin 69/335 soveltamisalaan vai eivät, ei muutenkaan ole tutkittavaksi ottamisen edellytyksiin liittyvä kysymys vaan pääasiakysymys, ja tämän vuoksi se on käsiteltävä pääasian yhteydessä.

37 Näin ollen esitettyyn täydentävään kysymykseen on vastattava.

Pääasia

38 Ensin on tutkittava se, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia maksuja pidettävä direktiivissä 69/335 tarkoitettuina veroina, ja tämän jälkeen se, kuuluvatko nämä maksut direktiivin 69/335 10 artiklassa tarkoitetun kiellon alaan, ja tarvittaessa lisäksi se, kuuluvatko ne ehkä johonkin direktiivin 12 artiklaan sisältyvän säännöksen soveltamisalaan.

Luokittelu direktiivissä 69/335 tarkoitetuksi veroksi

39 Oikeuskäytännön ja direktiivin 69/335 tavoitteiden perusteella tässä direktiivissä tarkoitettua veron käsitettä on lähtökohtaisesti tulkittava laajasti (ks. vastaavasti asia C-426/98, komissio v. Kreikka, tuomio 19.3.2002, Kok. 2002, s. I-2793, 25 kohta ja asia C-22/03, Optiver ym., tuomio 10.3.2005, Kok. 2005, s. I-1839, 30 ja 31 kohta).

40 Oikeuskäytännön mukaan notaarimaksut on katsottava direktiivissä 69/335 tarkoitetuiksi veroiksi silloin, kun maksun perii valtion virkamiehenä toimiva notaari direktiivin soveltamisalaan kuuluvasta oikeustoimesta ja kun nämä maksut suoritetaan ainakin osittain valtiolle julkisten menojen kattamiseen (ks. vastaavasti asia C-264/00, Gründerzentrum, määräys 21.3.2002, Kok. 2002, s. I-3333, 27 kohta; asia C-165/03, Längst, tuomio 30.6.2005, Kok. 2005, s. I-5637, 37 kohta ja asia C-193/04, Organon Portuguesa, tuomio 7.9.2006, Kok. 2006, s. I-7271, 17 kohta).

41 Pääasiassa kyseessä olevien notaarimaksujen osalta muistettakoon, että yhteisöjen tuomioistuin on jo aiemmin todennut, että nämä edellytykset täyttyivät Oberlandesgericht Karlsruhen tuomiopiirissä, johon Amtsgericht Baden-Baden kuuluu, aiemmin voimassa olleen sellaisen järjestelmän osalta, jossa notaarit olivat virkamiehiä ja jossa notaarin vahvistaman asiakirjan laatimisesta perittävät maksut menivät ainakin osittain valtiolle sille kuuluvien tehtävien rahoittamiseksi (ks. vastaavasti em. asia Gründerzentrum, määräyksen 28 kohta).

42 Asiassa ei kuitenkaan käy ilmi, että 28.7.2005 annetulla lailla tähän järjestelmään tehdyt muutokset voisivat olla perusteena nyt käsiteltävänä olevan pääasian ratkaisemiselle jollain muulla tavalla.

43 Notaarit ovat edelleen valtion palveluksessa olevia virkamiehiä. Heidän on edelleen suoritettava valtiolle osa kyseisistä maksuista. Laissa säädetään lisäksi nimenomaisesti, että notaarimaksut ja notaarien toiminnasta aiheutuvat kulut peritään valtionkassaan.

44 Tätä toteamusta ei kumoa se, että Oberlandesgericht Karlsruhen tuomiopiirissä toimivista virkasuhteessa olevista notaareista on 28.7.2005 annetulla lailla tullut itse kyseisten notaarimaksujen maksunsaajia tai että osuus, joka heidän on suoritettava valtiolle, on suhteellisen pieni eli vain 15 prosenttia notaarimaksujen määrästä.

45 Asioissa Modelo I, Modelo II, Längst ja Organon Portuguesa oli kyse tilanteesta, jossa virkasuhteessa olevat notaarit perivät ensin kyseiset maksut ja suorittivat niistä sitten osan valtiolle (ks. asia C-56/98, Modelo, nk. Modelo I -tapaus, tuomio 29.9.1999, Kok. 1999, s. I-6427, 19 ja 23 kohta; asia C-19/99, Modelo, nk. Modelo II -tapaus, tuomio 21.9.2000, Kok. 2000, s. I-7213, 19 ja 23 kohta; em. asia Längst, tuomion 41–43 kohta ja em. asia Organon Portuguesa, tuomion 11 ja 17 kohta).

46 Näissä samoissa asioissa annetuissa tuomioissa sekä edellä mainitussa asiassa Gründerzentrum annetussa määräyksessä kyseessä olleet notaarimaksut on katsottu direktiivissä 69/335 tarkoitetuiksi veroiksi siitä riippumatta, mikä on valtiolle suoritettavan osuuden suuruus. Vaikka edellä mainitussa asiassa Längst annetussa tuomiossa kuvailtujen tosiseikkojen perusteella voidaan todeta, että valtio sai noin 66 prosenttia notaarimaksuista, ei yhteisöjen tuomioistuin todennut tämän seikan olevan merkityksellinen maksun veroluonteen kannalta. Vastaavasti yhdessäkään edellä mainituista muista tuomioista ei mainita täsmällisesti valtiolle suoritetun osuuden suuruutta. Näin ollen kysymys siitä, kuinka suuren osan notaarimaksuista virkasuhteessa oleva notaari tarkkaan ottaen suorittaa valtiolle, ei vaikuta notaarimaksujen luonnehdintaan veroiksi.

47 Tästä seuraa edellä lainatun oikeuskäytännön kannalta arvioiden, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia notaarimaksuja on pidettävä direktiivissä 69/335 tarkoitettuina veroina.

Pääomansijoitusverojen kaltaisten verojen kielto (direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohta)

48 Aluksi on muistutettava, että direktiivin 69/335 10 artiklassa, tarkasteltuna direktiivin viimeisen perustelukappaleen valossa, kielletään erityisesti pääomansijoitusveroa ominaisuuksiltaan vastaavat verot (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, 29 kohta ja asia C-2/94, Denkavit Internationaal ym., tuomio 11.6.1996, Kok. 1996, s. I-2827, 23 kohta).

49 Näitä ovat direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohdan mukaan muodostaan riippumatta muun muassa sellaiset verot, jotka yhtiön on maksettava rekisteröinnistä tai muista toiminnan aloittamiseen liittyvistä muodollisuuksista, joita yhtiöltä saatetaan edellyttää sen oikeudellisen muodon vuoksi.

50 Tästä kiellosta säädetään direktiivin 10 artiklan a ja b alakohdassa, joissa viitataan sen 4 artiklassa kuvattuihin tapauksiin, tarkoitettujen kieltojen lisäksi, ja kielto on perusteltu sen vuoksi, että vaikka kyseessä olevia veroja ei kannetakaan varsinaisesti pääomansijoituksista, ne kannetaan kuitenkin yhtiön oikeudelliseen muotoon liittyvien olennaisten muodollisuuksien vuoksi, toisin sanoen pääoman hankinnassa käytetystä välineestä, minkä vuoksi näiden verojen kantaminen saattaisi myös vaarantaa direktiivin päämäärät (ks. vastaavasti asia C-264/04, Badischer Winzerkeller, tuomio 15.6.2006, Kok. 2006, s. I-5275, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

51 Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut tämän perusteella, että direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohtaa on lähtökohtaisesti tulkittava laajasti siten, että se koskee pääomayhtiön toiminnan aloittamisen edellyttämien muodollisten menettelyjen lisäksi myös muodollisuuksia, jotka ovat edellytyksenä tällaisen yhtiön toiminnan harjoittamiselle ja sen jatkamiselle (ks. vastaavasti asia C-188/95, Fantask ym., tuomio 2.12.1997, Kok. 1997, s. I-6783, 22 kohta; asia C-347/96, Solred, tuomio 5.3.1998, Kok. 1998, s. I-937, 22 kohta ja em. asia Badischer Winzerkeller, tuomion 25 kohta).

52 Yhteisöjen tuomioistuin on useaan otteeseen todennut, että kun kansallisen oikeuden mukaan pääomayhtiön toimen, kuten sen yhtiöpääoman korotuksen tai sen yhtiöjärjestyksen muutoksen taikka sulautumisesta johtuvien kiinteistösaantojen, suorittamisessa on kansallisen oikeuden mukaan täytettävä oikeudellinen muodollisuus, tämä muodollisuus on edellytyksenä tämän yhtiön toiminnan harjoittamiselle ja sen jatkamiselle (ks. vastaavasti em. asia Badischer Winzerkeller, tuomion 26 ja 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

53 Yhteisöjen tuomioistuin on näin katsonut direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohdassa tarkoitetulla tavalla lainvastaisiksi uuden yhtiön perustamisilmoituksesta (em. yhdistetyt asiat Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni, tuomion 30 ja 31 kohta ja em. asia Fantask ym., tuomion 22 kohta), uuden yhtiön perustamisasiakirjojen vahvistamisesta (em. asia Gründerzentrum, määräyksen 30 kohta), yhtiöpääoman korotuksen rekisteröinnistä (em. asia Fantask ym., tuomion 22 kohta; asia C-134/99, IGI, tuomio 26.9.2000, Kok. 2000, s. I-7717, 25 kohta ja asia C-206/99, SONAE, tuomio 21.6.2001, Kok. 2001, s. I-4679, 31 kohta), yhtiöpääoman korotuksen vahvistamisesta (em. Modelo I -tapaus, tuomion 26 kohta) sekä yhtiöpääoman puuttuvan osuuden maksun vahvistamisesta (em. asia Solred, tuomion 23 kohta) perityt veronluonteiset maksut.

54 Kuten julkisasiamies Geelhoed on ratkaisuehdotuksensa 20–23 kohdassa todennut, pääasiassa kyseessä olevat notaarimaksut on peritty sellaisen yhtiöosuuksien luovutuksen vahvistamisesta, jossa yhtiöosuus (Arku-yhtiössä) on luovutettu apporttina pääomayhtiön (Reiss-yhtiö) yhtiöpääoman korottamiseksi. Luovutuksen vahvistamisella osoitetaan tehdyksi oikeustoimi, joka on pääomayhtiön yhtiö-

pääoman korotuksen edellytyksenä. Koska tällainen osuuksien luovutus on Saksan oikeuden mukaan välttämättä vahvistettava notaarilla, vahvistusta on pidettävä muodollisuutena, joka on edellytyksenä kyseisen pääomayhtiön (Reiss-yhtiö) toiminnan harjoittamiselle ja sen jatkamiselle. Kyseessä oleva vahvistaminen on siis ennakollinen muodollisuus, jonka täyttämistä voidaan vaatia pääomayhtiöltä sen oikeudellisen muodon vuoksi.

55 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset notaarimaksut kuuluvat direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohdan soveltamisalaan, mikä merkitsee sitä, että niiden periminen on lähtökohtaisesti kiellettyä.

56 Tämän lisäksi on vielä kuitenkin selvitettävä, kuuluvatko nämä maksut mahdollisesti direktiivin 69/335 12 artiklaan sisältyvien säännösten soveltamisalaan.

Säännös, joka sallii verojen kantamisen arvopapereiden luovutuksista (direktiivin 69/335 12 artiklan 1 kohdan a alakohta)

57 Direktiivin 69/335 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa täsmennetään, että jäsenvaltiot voivat edelleen kantaa veroja arvopapereiden luovutuksista.

58 Direktiivin 69/335 12 artiklan 1 kohdan a alakohta on kuitenkin poikkeus direktiivin 10 ja 11 artiklassa säädetyistä kielloista, ja sitä on tämän vuoksi tulkittava suppeasti eikä sitä voida käsittää niin, että se kattaa muita veroja kuin "arvopapereiden luovutuksesta kannettavia veroja" tämän käsitteen varsinaisessa merkityksessä.

59 Tästä seuraa, että koska pääasiassa kyseessä olevat maksut eivät ole arvopapereiden luovutuksesta kannettavia veroja vaan päinvastoin notaarimaksuja, joihin sovelletaan direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohtaa, eivät ne kuulu direktiivin 69/335 12 artiklan 1 kohdan a alakohdan soveltamisalaan.

Poikkeus, joka sallii korvauksenluonteiset maksut (direktiivin 69/335 12 artiklan 1 kohdan e alakohta)

60 Direktiivin 69/335 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat periä korvauksenluonteisia maksuja.

61 Tähän on todettava, että korvauksenluonteiset maksut ovat maksuja, jotka peritään vastikkeena suoritetusta palvelusta (ks. vastaavasti asia C-426/98, komissio v. Kreikka, tuomio 19.3.2002, s. I-2793, 36 kohta).

62 Näin ollen, ja kuten julkisasiamies Geelhoed on todennut ratkaisuehdotuksensa 32 kohdassa, direktiivin 69/335 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitetuiksi korvauksenluonteisiksi maksuiksi voidaan katsoa ainoastaan sellaiset vastikkeet, joiden suuruus lasketaan suoritetun palvelun kustannusten perusteella. Sitä vastoin sellainen vastike, jolla ei ole minkäänlaista yhteyttä tästä nimenomaisesta palvelusta aiheutuneisiin kustannuksiin tai jonka suuruutta ei ole laskettu sen palvelun kustannusten perusteella, jonka vastasuoritus se on, vaan viranomaiselle sen toiminnasta ja investoinneista aiheutuneiden kokonaiskustannusten perusteella, pitäisi katsoa tämän direktiivin 10 ja 11 artiklan nojalla kielletyksi veroksi (ks. vastaavasti em. yhdistetyt asiat Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni, tuomion 41 ja 42 kohta ja em. asia Gründerzentrum, määräyksen 31 kohta).

63 Näin maksu, joka määräytyy suhteessa taustalla olevan liiketoimen arvoon ja jonka määrä nousee suorassa ja rajoittamattomassa suhteessa tähän arvoon, ei voi luonteensakaan vuoksi olla direktiivin 69/335 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettu korvauksenluonteinen maksu. Vaikka joissakin tapauksissa viranomaisten suorittaman palvelun monimutkaisuus ja taustalla olevan liiketoimen arvo voivat olla yhteydessä toisiinsa, tällaisen maksun määrä ei yleensä ole suhteessa viranomaiselle palvelusta todellisuudessa aiheutuneisiin kuluihin (ks. vastaavasti em. Modelo I -tapaus, tuomion 30 kohta ja em. asia IGI, tuomion 31 kohta).

64 Pääasiassa kyseessä olevan maksun määrä nousee suoraan suhteessa luovutettujen yhtiöosuuksien arvoon, siis suhteessa taustalla olevan liiketoimen arvoon. Koska nämä maksut tämän lisäksi peritään ilman, että niiden suuruudelle olisi vahvistettu ylärajaa, saattavat ne muodostua kokonaismäärältään huomattavan korkeiksi; Saksan hallitus ei sitä paitsi ole edes yrittänyt väittää määrän vastaavan suoritetusta palvelusta aiheutuvia kuluja.

65 Näin ollen ei kyseessä olevia maksuja voida katsoa direktiivin 69/335 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitetulla tavalla korvauksenluonteisiksi.

66 Edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että direktiivi 69/335 estää notaarimaksujen perimisen yhtiöosuuksien luovutuksen vahvistamisesta, kun luovutus on suoritettu apporttina pääomayhtiön yhtiöpääoman korottamiseksi ja kun kyse on järjestelmästä, jossa notaarit ovat virkamiehiä ja maksut suoritetaan ainakin osittain valtiolle julkisten menojen kattamiseen.

Oikeudenkäyntikulut

67 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Pääoman hankintaa koskevista välillisistä veroista 17.7.1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY 10 artiklan c alakohtaa, sellaisena kuin kyseinen direktiivi on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY, on tulkittava siten, että se estää notaarimaksujen perimisen yhtiöosuuksien luovutuksen vahvistamisesta, kun luovutus on suoritettu apporttina pääomayhtiön yhtiöpääoman korottamiseksi ja kun kyse on järjestelmästä, jossa notaarit ovat virkamiehiä ja maksut suoritetaan ainakin osittain valtiolle julkisten menojen kattamiseen.

Allekirjoitukset