YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN MÄÄRÄYS (kuudes jaosto)
21 päivänä maaliskuuta 2002 *

Asiassa C-264/00,

jonka Amtsgericht Müllheim/Baden (Saksa) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Gründerzentrum-Betriebs-GmbH

vastaan

Land Baden-Württemberg

ennakkoratkaisun pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 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), tulkinnasta

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja F. Macken sekä tuomarit N. Colneric, R. Schintgen (esittelevä tuomari), V. Skouris ja J. N. Cunha Rodrigues,

julkisasiamies: L. A. Geelhoed,
kirjaaja: R. Grass,

kun ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle on ilmoitettu, että yhteisöjen tuomioistuin aikoo antaa ratkaisunsa perustellulla määräyksellä työjärjestyksen 104 artiklan 3 kohdan mukaisesti,

kun EY:n tuomioistuimen perussäännön 20 artiklassa tarkoitettuja asiaan osallisia on kehotettu esittämään mahdolliset huomautuksensa asiassa,

kuultuaan julkisasiamiestä,

on antanut seuraavan

määräyksen

1 Amtsgericht Müllheim/Baden on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 20.6.2000 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen

29.6.2000, EY 234 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 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/ETY) tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jossa kantajana on Gründerzentrum-Betriebs-GmbH (jäljempänä Gründerzentrum) ja vastaajana Land Baden-Württemberg eli Baden-Württembergin osavaltio (jäljempänä osavaltio) ja jossa on kyse pääomayhtiön perustamisen vahvistavan notaarin toimenpiteen laatimisesta perittävien maksujen suorittamisesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuten direktiivin 69/335/ETY ensimmäisestä perustelukappaleesta käy ilmi, kyseisen direktiivin tarkoituksena on edistää pääomien vapaata liikkuvuutta, jota pidetään tärkeänä sisämarkkinoiden kanssa samoja piirteitä omaavan talousliiton luomiselle.

4 Direktiivin 69/335/ETY kuudennen perustelukappaleen mukaan tavoitteeseen pyrkiminen edellyttää pääoman hankinnan verotuksen osalta jäsenvaltioiden voimassa olevien välillisten verojen poistamista sekä niiden sijasta sisämarkkinoilla kerran ja kaikissa jäsenmaissa samansuuruisena perittävän veron kantamista.

5 Direktiivin 69/335/ETY 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Seuraavista toimista on suoritettava pääoman hankintaveroa:

a) pääomayhtiön perustaminen;

— —

c) pääomayhtiön pääoman korottaminen millaista tahansa omaisuutta sijoittamalla;

— — .

3. Edellä 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuna yhtiön perustamisena ei pidetä pääomayhtiön perustamiskirjan tai yhtiöjärjestyksen muuttamista eikä muun muassa seuraavia toimia:

a) pääomayhtiön muuttaminen toisenlaiseksi pääomayhtiöksi;

b) sellaisen yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön todellisen kotipaikan tai sääntömääräisen kotipaikan siirtäminen jäsenvaltiosta toiseen, jota pääoman hankintaveron kantamisen osalta pidetään pääomayhtiönä molemmissa jäsenvaltioissa;

c) pääomayhtiön toimialan muuttaminen;

d) pääomayhtiön yhtiösopimuksen voimassaolon pidentäminen." *

6 Direktiivin 69/335/ETY 7 artiklan 1 ja 2 kohdassa todetaan seuraavaa:

"1. Jäsenvaltiot vapauttavat pääoman hankintaverosta sellaiset — — toimet, jotka olivat 1.7.1984 vapautettuja verosta tai joita verotettiin enintään 0,50 prosentin suuruisesti.

Verosta vapauttamiseen sovelletaan niitä edellytyksiä, joita kyseisenä päivämääränä sovellettiin vapautuksen myöntämiseen tai tarvittaessa enintään 0,50 prosentin suuruiseen verotukseen.

— —

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

2. Jäsenvaltiot voivat joko vapauttaa pääoman hankintaverosta kaikki muut kuin 1 momentissa tarkoitetut toimet, tai soveltaa niihin yhtenäistä verokantaa, joka ei saa olla suurempi kuin yksi prosentti."

7 Direktiivin 69/335/ETY viimeisen perustelukappaleen mukaisesti kyseisessä direktiivissä säädetään myös, että pääoman hankintaveroa vastaavat muut välilliset verot poistetaan. Nämä verot, joiden kantaminen on kiellettyä, on lueteltu direktiivin 10 artiklassa, jossa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot eivät pääoman hankintaveron lisäksi saa kantaa voittoa tavoittelevilta yhtiöiltä, yhteenliittymiltä tai oikeushenkilöiltä minkäänlaisia muita veroja missä muodossa tahansa

a) edellä 4 artiklassa tarkoitetuista toimista;

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

c) rekisteröinnistä tai muista ennen toiminnan harjoittamisen aloittamista edellytetyistä muodollisuuksista, joiden täyttämistä saatetaan vaatia voittoa tavoittelevalta yhtiöltä, yhteenliittymältä tai oikeushenkilöltä sen oikeudellisen muodon vuoksi."

8 Direktiivin 69/335/ETY 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa täsmennetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat 10 ja 11 artiklan säännöksistä poiketen periä

— —

e) palkkionluonteisia maksuja."

Kansallinen lainsäädäntö

9 Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (laki rajavastuuyhtiöistä) -nimisen 20.4.1892 annetun säädöksen (RGBl. 1898, s. 846) 2 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan, sellaisena kuin se on muutettuna Gesetz zur Neuregelung des Kaufmanns- und Firmenrechts und zur Änderung anderer handels- und gesellschaftsrechtlicher Vorschriften (laki kauppa- ja liikeoikeuden uudelleen järjestämisestä sekä eräiden kauppa- ja yhtiöoikeuden säännösten muuttamisesta) -nimisellä 22.6.1998 annetulla säädöksellä (BGBl. 1998 I, s. 1474), rajavastuuyhtiön perustamista tarkoittavat sopimukset on notaarin vahvistettava laatimassaan asiakirjassa.

10 Elokuun 28. päivänä 1969 annetun Beurkundungsgesetzin (laki virallisten asiakirjojen laatimisesta; BGBl. 1969 I, s. 1513) mukaan, sellaisena kuin se on muutettuna Drittes Gesetz zur Änderung der Bundesnotarordnung und anderer Gesetze (kolmas laki liittovaltion notaariasetuksen ja eräiden muiden säädösten muuttamisesta) -nimisellä 31.8.1998 annetulla säädöksellä (BGBl. 1998 I,

s. 2585; jäljempänä BeurkG), notaarin laatima asiakirja on luettava notaarin läsnä ollessa sopimukseen osallisille, joiden on annettava suostumuksensa ja allekirjoitettava asiakirja samaan aikaan kuin notaari.

11 BeurkG:n 17 §:n 1 momentin mukaan notaarin on selvitettävä asianosaisten tahto, selvennettävä tosiseikat, neuvottava osapuolia toimen oikeudellisesta merkityksestä sekä toistettava näiden ilmoitukset selkeäsanaisesti ja yksiselitteisesti toimen yhteydessä. Hänen on varmistuttava siitä, ettei ole tapahtunut väärinymmärrystä ja etteivät kokemattomat osapuolet kärsi haittaa. BeurkG:n 17 §:n 2 momentissa säädetään, että mikäli on aihetta epäillä toimen laillisuutta tai jonkun sopimuspuolen todellista tahtoa, notaarin on keskusteltava osapuolten kanssa.

12 Helmikuun 24. päivänä 1961 annetun Bundesnotarordnungin (liittovaltion notaariasetus; BGBl. 1961 I, s. 98) 115 §:n mukaan, sellaisena kuin se on muutettuna Gesetz zur Änderung des Einführungsgesetzes zur Insolvenzordnung und anderer Gesetze (laki maksukyvyttömyysasetuksen täytäntöönpanolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta) -nimisellä 19.12.1998 annetulla säädöksellä (BGBl. 1998 I, s. 3836; jäljempänä BNotO), kyseistä lakia ei sovelleta Oberlandesgericht Karlsruhen (Saksa) tuomiopiirissä. Laki on siellä korvattu Landesgesetz über die freiwillige Gerichtsbarkeit (alueellinen laki vapaaehtoisesta oikeudenhoidosta) -nimisellä 12.2.1975 annetulla säädöksellä (GBl. für Baden-Württemberg, s. 116), sellaisena kuin tämä on muutettuna 18.12.1995 annetulla Rechtsbereinigungsgesetzillä (laki lainsäädännön järjestämisestä; GBl. für Baden-Württemberg, s. 29), jonka säädöksen mukaan ainoastaan osavaltion virassa olevat notaarit voivat harjoittaa tointa Oberlandesgericht Karlsruhen (Saksa) tuomiopiirissä. Muualla osavaltiossa Oberlandesgericht Stuttgartin (Saksa) tuomiopiirissä voivat harjoittaa tointa sekä osavaltion virassa olevat notaarit että notaarit, jotka harjoittavat toimintaansa vapaina ammatinharjoittajina.

13 On kuitenkin täsmennettävä, että BNotO:n 20 §:stä johtuu, että virallisen asiakirjan voivat laatia Saksassa tointaan harjoittavat virkamiehenä toimivat ja yhtä lailla siellä ammatinharjoittajana toimivat notaarit, ja molempien laatimat asiakirjat on tunnustettava kaikkialla Saksassa.

14 Notaarien perimien maksujen määrät on vahvistettu Gesetz über die Kosten in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit (Kostenordnung) (liittovaltion laki asiakirjoista perittävistä maksuista) -nimisellä 26.7.1957 annetulla säädöksellä (BGBl. 1957 I, s. 960), sellaisena kuin se on muutettuna Drittes Gesetz zur Änderung der Bundesnotarordnung und anderer Gesetze -nimisellä 31.8.1998 annetulla säädöksellä (jäljempänä KostO). Näitä määriä sovelletaan yhdenmukaisesti kaikkialla Saksassa, ja ne koskevat sekä vapaina ammatinharjoittajina että virkamiehinä toimivia notaareja.

15 KostO:ssa säädetään, että notaarin laatimasta asiakirjasta veloitettavat maksut lasketaan kolmen eri perusteen nojalla.

16 Ensimmäinen peruste on toimen arvo. KostO:n 39 §:n 1 momentin mukaan arvo lasketaan virallistamisen tarkoittaman oikeuden arvon perusteella. KostO:n 39 §:n 4 momentissa tarkennetaan kuitenkin, että laadittaessa sopimuksiin, yhtiöjärjestyksiin ja yhdistyksen sääntöihin liittyviä asiakirjoja, kuten yhtiön perustamissopimuksia, toimenpiteen arvon ylärajana on 10 miljoonaa Saksan markkaa (DEM).

17 Toisen perusteen muodostaa perusmaksutaulukko, joka vahvistetaan KostO:n 32 §:ssä. Tämä maksu on 20 DEM toimista, joiden arvo on alle 2 000 DEM. Se nousee 15 DEM kutakin 2 000 DEM:aa kohden 2 000 ja 10 000 DEM:n välillä, 10 DEM kutakin 5 000 DEM:aa kohden 10 000 ja 100 000 DEM:n välillä, 30 DEM kutakin 20 000 DEM:aa kohden 100 000 ja 10 miljoonan DEM:n välillä, 33 DEM kutakin 50 000 DEM:aa kohden 10 miljoonan ja 50 miljoonan DEM:n välillä, 20 DEM kutakin 100 000 DEM:aa kohden 50 miljoonan ja 100 miljoonan DEM:n välillä, 15 DEM kutakin 500 000 DEM:aa kohden 100 miljoonan ja 500 miljoonan DEM:n välillä ja 15 DEM kutakin 1 miljoonaa DEM:aa kohden, joka ylittää 500 miljoonaa DEM. Koska toimen arvo yhtiösopimusasiakirjojen laatimisesta on rajattu 10 miljoonaan DEM:aan, tämänkaltaisesta toimesta perittävä maksu voi olla enintään 15 110 DEM.

18 Kolmas huomioon otettava peruste perittävien maksujen määrää määritettäessä on maksukerroin. KostO:n 36 §:n 2 momentin mukaan perusmaksu peritään kaksinkertaisena yhtiösopimuksen virallistamisesta. Tämän perusteen avulla pyritään ottamaan huomioon asianomaisen toimen monimutkaisuus ja sen merkitsemä työmäärä. Pääomayhtiön perustamisen vahvistavan notaarin asiakirjan laatimisesta perittävät maksut eivät voi näin ollen ylittää 30 220 DEM:aa.

19 Asiakirjoista ilmenee, että osavaltion virassa olevat notaarit eivät ole suoraan velkojina notaarin asiakirjan laatimisesta perittävien maksujen osalta. Maksut kuuluvat suoraan osavaltiolle ja menevät sen yleiseen budjettiin. Virassa olevat notaarit saavat kiinteämääräistä kuukausipalkkaa, joka määräytyy samoin perustein kuin muilla osavaltion viranomaisilla ja johon lisätään vaihtuvansuuruinen määrä, jonka suuruus on tietty osuus notaarien tuottamista maksuista. Budjettinsa kautta osavaltio rahoittaa muun muassa notaarien koulutuksen, sosiaalivakuutuksen sekä toimitilojen hankinnan ja kunnossapidon, eikä virassa olevilla notaareilla ole päätösvaltaa näiden varojen käytön suhteen. Ellei kyseessä ole törkeä huolimattomuus tai tahallinen virhe, virassa olevat notaarit eivät ole henkilökohtaisessa vastuussa virantoimituksessa tekemistään virheistä, vaan osavaltio vastaa niistä.

Oikeudenkäynti pääasiassa

20 Gründerzentrum on rajavastuuyhtiö, joka perustamisesta tehtiin virallinen asiakirja, jonka laati 27.10.1999 Müllheimin notaarinvirasto nro 1. Koska yhtiön osakepääoma on 285 000 euroa, notaarin asiakirjasta perittäväksi maksuksi vahvistettiin 1 900 DEM. Maksuun lisättiin kirjoituskuluina 60 DEM sekä arvonlisäveroina 313,60 DEM. Yhteensä Gründerzentrumin maksettavaksi määrättiin siis 2 273,60 DEM.

21 Gründerzentrum nosti notaarin asiakirjan laatimisesta kannettavan maksun perimisilmoituksen johdosta kanteen Amtsgericht Müllheim/Badenissa. Yhtiö viittasi yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-56/98, Modelo, 29.9.1999 antamaan tuomioon (Kok. 1999, s. I-6427) ja huomautti, että maksu oli todellisuudessa vero, suhteeton suuruudeltaan suoritettuun palveluun nähden ja että sen periminen oli direktiivin 69/335/ETY vastaista.

22 Kansallisessa tuomioistuimessa Landgericht Freiburgin (Saksa) II piiritarkastaja (Bezirksrevisor), joka oli valtionvarainhallinnon edustaja, esitti seuraavaa:

— Kun otetaan huomioon BeurkG:n 17 §:n 1 momentin mukaiset notaarin laajat velvollisuudet, notaarin osallistuminen ei ole direktiivin 69/335/ETY 10 artiklan c alakohdassa tarkoitettu muodollisuus, eikä perittyjä maksuja näin ollen voida pitää viimeksi mainitussa säännöksessä tarkoitettuna verona.

— Edellä mainitussa asiassa Modelo kyseessä oleva kansallinen oikeusjärjestelmä eroaa jyrkästi Saksassa voimassa olevasta järjestelmästä, sillä jälkimmäiseen kuuluu virkanotaarien lisäksi kahdenlaisia muitakin notaareja, jotka toimivat vapaina ammatinharjoittajina. Koska oikeusalamaisilla on mahdollisuus kääntyä näiden viimeksi mainittujen notaarien puoleen, notaarin laatimista asiakirjoista perittäviä maksuja ei kanna välttämättä valtio, joten ne eivät ole direktiivissä 69/335/ETY tarkoitettuja veroja.

— Sellaisista notaarin laatimista asiakirjoista, joilla vahvistetaan direktiivin 69/335/ETY soveltamisalaan kuuluva tapahtuma, KostO:n nojalla perittyjen maksujen suuruudella on yläraja, ja lisäksi maksujen suuruus on tuntuvasti pienempi kuin edellä mainitussa asiassa Modelo kyseessä olleiden maksujen tapauksessa.

— Mainitut maksut liittyvät suoritetusta palvelusta aiheutuneisiin kustannuksiin eivätkä niin ollen ole direktiivin 69/335/ETY vastaisia.

23 Amtsgericht Müllheim/Baden yhtyi Gründerzentrumin näkemykseen ja epäili KostO:n olevan ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa Oberlandesgericht Karlsruhen (Saksa) tuomiopiirissä vallitsevan kaltaisessa tilanteessa, minkä vuoksi se lykkäsi asian käsittelyä ja esitti yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko Baden-Württembergin osavaltion virassa Oberlandesgericht Karlsruhen tuomiopiirissä olevan notaarin rekisteröinnistä ja oikeaksi todistamisesta perittävät maksut asioissa, joihin direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 3 kohdassa viitataan, käsitettävä kyseisen direktiivin 10 artiklassa olevan kiellon johdosta siten, että niitä saadaan kantaa vain notaarin kulloisenkin palvelun todellisten kustannusten mukaan?"

Ennakkoratkaisukysymys

24 Jotta kysymykseen voitaisiin vastata hyödyllisellä tavalla, on ensin tutkittava, voidaanko virkanotaarin laatimasta pääomayhtiön perustamista tarkoittavasta asiakirjasta perittäviä maksuja pitää direktiivissä 69/335/ETY tarkoitettuina veroina. Jos voidaan, on seuraavaksi tutkittava, koskeeko näitä maksuja direktiivin 69/335/ETY 10 artiklan c kohdassa oleva kielto. Lopuksi on määritettävä, voiko se seikka, että maksut, joiden suuruus nousee suorassa suhteessa merkityn osakepääoman nimellisarvoon, eivät voi ylittää enimmäismäärää, vaikuttaa näiden maksujen direktiivin 69/335/ETY 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettuun palkkionluonteisuuteen.

25 Koska vastaukset kysymyksen näihin kolmeen aspektiin voidaan selvästi johtaa oikeuskäytännöstä, yhteisöjen tuomioistuin on työjärjestyksensä 104 artiklan 3 kohdan mukaisesti ilmoittanut kansalliselle tuomioistuimelle, että se aikoo antaa ratkaisunsa perustellulla määräyksellä ja kehottaa EY:n tuomioistuimen perussäännön 20 artiklassa tarkoitettuja asiaan osallisia esittämään mahdolliset huomautuksensa asiassa.

26 Gründerzentrum, Espanjan hallitus ja komissio eivät ole vastustaneet yhteisöjen tuomioistuimen aikomusta antaa ratkaisunsa perustellulla määräyksellä. Osavaltio ja Saksan hallitus ovat sitä vastoin esittäneet vastalauseensa.

27 Kysymyksen ensimmäisen aspektin osalta on huomattava, että yhteisöjen tuomioistuin on jo katsonut edellä mainitussa asiassa Modelo antamansa tuomion 23 kohdassa, että direktiiviä 69/335/ETY on tulkittava siten, että notaarin laatimasta asiakirjasta, jolla vahvistetaan direktiivin soveltamisalaan kuuluva toimi, peritty palkkio on direktiivissä tarkoitettu vero, kun palkkio kuuluu järjestelmään, jossa notaarit ovat valtion virkamiehiä ja jossa palkkiot maksetaan osittain valtiolle sen tehtävien rahoittamiseksi.

28 Sama ratkaisu pätee Oberlandesgericht Karlsruhen tuomiopiirissä vallitsevaan järjestelmään, jolle niin ikään on ominaista, että notaarit ovat virkamiehiä ja että notaarin asiakirjan laatimisesta perittävät maksut, jotka muodostavat direktiivin 69/335/ETY soveltamisalaan kuuluvan toimen, suoritetaan osaksi notaarien työnantajana toimivalle viranomaiselle ja käytetään viranomaiselle kuuluvien tehtävien rahoittamiseen.

29 Toisen aspektin osalta on todettava yhteisöjen tuomioistuimen katsoneen edellä mainitussa asiassa Modelo antamansa tuomion 26 kohdassa, että koska Portugalin oikeuden mukaan pääomayhtiön osakepääoman korottamisesta on laa-

dittava notaarin vahvistama asiakirja, tämä toimenpide on yhtiöiden oikeudelliseen muotoon liittyvä olennainen menettely ja on ehtona tämän toiminnan harjoittamiselle ja jatkamiselle. Yhteisöjen tuomioistuin totesi saman tuomion 28 kohdassa, että kun palkkio notaarin vahvistamasta asiakirjasta, jossa vahvistetaan pääomayhtiön osakepääoman korottaminen sekä toiminimen sekä kotipaikan muuttuminen, on direktiivissä 69/335/ETY tarkoitettu vero, se on lähtökohtaisesti kielletty tämän saman direktiivin 10 artiklan c alakohdan perusteella.

30 Tätä päättelyä voidaan soveltaa yhtä lailla pääasiassa esillä olevan kaltaisessa tapauksessa, koska ensinnäkin direktiivissä 69/335/ETY kohdellaan samalla tavoin pääomayhtiön perustamista ja tällaisen yhtiön osakepääoman korottamista, ja toiseksi edellä mainitussa asiassa Modelo kyseessä olleiden toimien tapaan pääomayhtiön perustamisesta on Saksan lain mukaan laadittava notaarin vahvistama asiakirja.

31 Kysymyksen kolmannen aspektin osalta on todettava ensiksikin, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan eron tekeminen direktiivin 69/335/ETY 10 artiklassa kiellettyjen verojen ja palkkionluonteisten maksujen, joiden periminen on sallittua, välille merkitsee sitä, että palkkionluonteiset maksut käsittävät pelkät korvaukset, joiden suuruus määritetään suoritetusta palvelusta aiheutuneiden kustannusten perusteella. Sellaisen korvauksen, 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, pitäisi katsoa kuuluvan ainoastaan direktiivin 69/335/ETY 10 artiklassa säädetyn kiellon soveltamisalaan (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; em. asia Modelo, tuomion 29 kohta ja asia C-206/99, SONAE, tuomio 21.6.2001, Kok. 2001, s. I-4679, 32 kohta).

32 Toiseksi yhteisöjen tuomioistuin on useampaan otteeseen todennut, että maksu, jonka suuruus kasvaa suorassa ja rajoittamattomassa suhteessa merkityn pääoman nimellisarvoon, ei voi luonteensakaan vuoksi olla direktiivissä 69/335/ETY tarkoitettu palkkionluonteinen maksu. Vaikka joissakin tapauksissa palvelun

monimutkaisuuden ja merkityn pääoman suuruuden välillä saattaa olla yhteys, tällaisen maksun määrä ei yleensä ole suhteessa viranomaiselle palvelusta todellisuudessa aiheutuneisiin kuluihin (ks. em. asia Modelo, tuomion 30 kohta).

33 Tämän ohella yhteisöjen tuomioistuin on täsmentänyt edellä mainitussa asiassa SONAE antamansa tuomion 36 kohdassa, että vaikka enimmäismäärän puuttuminen onkin merkki siitä, ettei rekisteröidyn toimen arvon perusteella määritetty maksu ole direktiivissä 69/335/ETY tarkoitettu palkkionluonteinen maksu, tällainen raja, josta ei säädetä ja jota ei kielletä tuossa direktiivissä, ei vielä tee maksusta palkkionluonteista. Yhteisöjen tuomioistuin huomautti lisäksi saman tuomion 37 kohdassa, ettei sellaisen enimmäismäärän olemassaololla, jota ei voida pitää kohtuullisena asianomaisesta toimesta aiheutuneisiin kustannuksiin nähden, ole vaikutusta siihen tosiasiaan, että tuosta toimesta vastikkeena perittävä maksu saattaa olla muu kuin palkkionluonteinen maksu.

34 Näin ollen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava seuraavasti:

— Direktiiviä 69/335/ETY on tulkittava siten, että sen soveltamisalaan kuuluvan toimen vahvistavan notaarin asiakirjan laatimisesta perittävät maksut ovat tuossa direktiivissä tarkoitettuja veroja, kun ne kuuluvat Oberlandesgericht Karlsruhen tuomiopiirissä vallitsevan kaltaiseen järjestelmään, jossa notaarit ovat virkamiehiä ja jossa nämä maksut suoritetaan kokonaisuudessaan notaarien työnantajana toimivalle viranomaiselle, maksut menevät sen yleiseen budjettiin ja ne käytetään viranomaiselle kuuluvien tehtävien rahoittamiseen.

— Pääomayhtiön perustamisen vahvistavasta notaarin laatimasta asiakirjasta perittävät maksut ovat lähtökohtaisesti kiellettyjä direktiivin 69/335/ETY 10 artiklan c kohdan nojalla, mikäli ne ovat tuossa direktiivissä tarkoitettuja veroja.

— Se, että pääomayhtiön perustamisen vahvistavasta notaarin laatimasta asiakirjasta perittävät maksut, joiden suuruus kasvaa suorassa suhteessa merkittyyn osakepääomaan, eivät voi ylittää jotakin enimmäismäärää, ei yksinään tee näistä maksuista direktiivissä 69/335/ETY tarkoitetulla tavalla palkkionluonteisia, jollei tämä enimmäismäärä ole siitä palvelusta, josta maksut muodostavat vastikkeen, aiheutuneisiin kustannuksiin nähden kohtuullinen.

Oikeudenkäyntikulut

35 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan ja Espanjan hallituksille sekä 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 Amtsgericht Müllheim/Badenin 20.6.2000 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

Pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annettua neuvoston direktiiviä 69/335/ETY, sellaisena kuin se on muu-

tettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY, on tulkittava siten, että sen soveltamisalaan kuuluvan toimen vahvistavan notaarin asiakirjan laatimisesta perittävät maksut ovat tuossa muutetussa direktiivissä tarkoitettuja veroja, kun ne kuuluvat Oberlandesgericht Karlsruhen tuomiopiirissä vallitsevan kaltaiseen järjestelmään, jossa notaarit ovat virkamiehiä ja jossa nämä maksut suoritetaan kokonaisuudessaan notaarien työnantajana toimivalle viranomaiselle, maksut menevät sen yleiseen budjettiin ja ne käytetään viranomaiselle kuuluvien tehtävien rahoittamiseen.

Pääomayhtiön perustamisen vahvistavasta notaarin laatimasta asiakirjasta perittävät maksut ovat lähtökohtaisesti kiellettyjä muutetun direktiivin 69/335/ETY 10 artiklan c kohdan nojalla, mikäli ne ovat tuossa muutetussa direktiivissä tarkoitettuja veroja.

Se seikka, että pääomayhtiön perustamisen vahvistavasta notaarin laatimasta asiakirjasta perittävät maksut, joiden suuruus kasvaa suorassa suhteessa merkittyyn osakepääomaan, eivät voi ylittää jotakin enimmäismäärää, ei yksinään tee näistä maksuista muutetussa direktiivissä 69/335/ETY tarkoitetulla tavalla palkkionluonteisia, jollei tämä enimmäismäärä ole siitä palvelusta, josta maksut muodostavat vastikkeen, aiheutuneisiin kustannuksiin nähden kohtuullinen.

Annettiin Luxemburgissa 21 päivänä maaliskuuta 2002.

R. Grass

kirjaaja

F. Macken

kuudennen jaoston puheenjohtaja