JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

20 päivänä helmikuuta 2001 [1]

1. Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto pyytää yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY [2] (jäljempänä direktiivi) tulkinnasta.

2. Kyseinen kansallinen tuomioistuin pyytää direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohdan soveltamiseksi tiettyjä täsmennyksiä suoritetun palvelun tosiasiallisten kustannusten käsitteen osalta ja lisäksi se haluaa tietää, onko sen pienennettävä sitä summaa, joka pääasian vastaajalle on maksettava, kansallisessa lainsäädännössä rekisteröitävän toimen suorittamisen jälkeen säädettyä enimmäisrajaa noudattaakseen.

I Pääasian tosiseikat

3. SONAE — Tecnologia de Informação S. A:n (jäljempänä Sonae) toimeksiannosta laadittiin yhtiöjärjestyksen muutosta, jakautumista, fuusiota ja yhtiöpääoman korotusta koskevia asiakirjoja. Näiden asiakirjojen rekisteröinnistä sen maksettavaksi määrättiin kaupparekisterimaksujen maksutaulukon mukainen maksu, jonka suuruus oli 7 662 000 Portugalin escudoa (PTE).

4. Sonae riitautti tämän maksuunpanon ja väitti, että se on ristiriidassa direktiivin kanssa, koska se tosiasiallisesti on yhtiöiden pääomasta kannettava vero eikä maksu, jonka julkisoikeudellinen yksikkö kantaa vastikkeena tietystä palvelusta.

II Sovellettava kansallinen lainsäädäntö

5. Asiaan sovellettava Portugalin lainsäädäntö sisältyy kansalliseen kaupparekisterikoodeksiin, joka hyväksyttiin 3.12.1986 annetulla lailla (Decreto-Ley) nro 403/86 (jäljempänä kaupparekisterilaki). [3]

1 — Alkuperäinen kieli: espanja.

2 — EYVL L 249, s. 25.

3 — Diário da República I, nro 278. Tässä säädöksessä olleita virheitä oikaistiin 31.1.1987 (Diário da República I, nro 26, Suplemento) ja siihen tehtiin muutamia muutoksia 31.10.1989 annetulla lailla nro 349/89 (Diário da República I, nro 236).

6. Kaupparekisterilain 1 §:n mukaan kaupparekisterissä on tarkoitus tehdä julkiseksi yksityisten elinkeinonharjoittajien, kaupallisten yhtiöiden, kaupallisina yhtiöinä perustettujen yksityisoikeudellisten yhtiöiden ja yksittäisten rajavastuuyhtiöiden oikeudellista asemaa koskevia tietoja oikeusvarmuuden takaamiseksi.

7. Kaupparekisterilain 3 §:n q alakohdan mukaan kaupparekisteriin on merkittävä yhtiöiden voimassaoloajan pidentämiset, fuusiot, jakautumiset, muuttamiset ja purkamiset samoin kuin yhtiöpääoman korotukset, alentamiset ja alkuperäiselle tasolle nostamiset sekä kaikki muut yhtiösopimukseen tehdyt muutokset.

8. Kaupparekisteriin tehtävällä merkinnällä on konstitutiivisia vaikutuksia. Asianosaiset ja heidän oikeudenomistajansa voivat vedota yhtiön perustamistoimeen ja sen jälkeen tehtyihin muutoksiin vain niiden rekisteröimisestä lähtien (13 §:n 2 momentti) eli siitä hetkestä lähtien, josta lähtien näillä toimilla on oikeusvaikutuksia kolmansiin nähden (14 §).

9. Pääoman korotuksen rekisteröiminen on pakollista, ja sitä on haettava kolmen kuukauden kuluessa siitä päivästä, jona laadittiin asiakirja, jossa tällainen toimi todetaan tehdyksi (15 §:n 1 momentti). Toimet, joiden kaupparekisteriin merkitseminen on pakollista, on kaupparekisterilain 70 §:n mukaan julkaistava Diário da Repúblicassa.

10. Lain nro 403/86 6 §:n mukaan kaupparekisterilaissa säädetyistä toimien rekisteröinnistä kannettavat maksut ovat Cofre dos Conservadores, Notarios e Funcionarios de Justiçan (oikeuslaitoksen rekisterinpitäjien, notaarien ja toimihenkilöiden kassa; jäljempänä kassa) tuloja, joilla katetaan myös kaupparekisterin organisaation perustamis- ja toimintakulut.

11. Maksujen suuruudet vahvistetaan oikeusministerin päätöksellä (Tabela de Emolumentos do Registo Comercial). Silloin, kun Sonae haki rekisteröintiä, oli voimassa 13.10.1999 tehty ministerin päätös nro 883/89,[4] jota muutettiin 25.11.1998 tehdyllä päätöksellä nro 996/98.[5]

12. Maksutaulukon 1 §:n 3 momentissa säädetään, että jos rekisteröitävän toimen määritetty arvo on suurempi kuin 100 000 Portugalin escudoa (PTE), tämän saman pykälän 1 ja 2 momentissa säädettyihin kiinteämääräisiin maksuihin on lisättävä kunkin 1 000 PTE:n suuruisen summan tai sen osan osalta a) 10 PTE aina 200 000 PTE:oon asti, b) 5 PTE 200 000 PTE:a suurempien mutta alle 1 000 000 PTE:n

4 — Diário da República I, nro 236.

5 — Diário da República I, B-sarja, nro 273.

suuruisten summien osalta, c) 4 PTE 1 000 000 PTE:a suurempien mutta alle 10 000 000 PTE:n suuruisten summien osalta ja d) 3 PTE yli 10 000 000 PTE:n suuruisten summien osalta.

13. Ei ole turhaa muistuttaa, että tiettyjen yhtiöitä koskevien toimien, kuten muun muassa yhtiöpääoman korotuksen, fuusion tai jakautumisen pätevyyden edellytyksenä on, että notaarin luona laaditaan virallinen asiakirja, joka on rekisteröitävä kaupparekisteriin sekä kansalliseen oikeushenkilörekisteriin. Niinpä Portugalin oikeuden mukaan yhtiöpääoman korotustoimia verotetaan useissa eri vaiheissa: kaupparekisterimaksujen lisäksi on maksettava notariaattimaksut ja kansallisen oikeushenkilörekisterin maksut. [6]

14. Sen toimen, jonka rekisteröinnistä maksu nyt on maksuunpantu, toteuttamishetkellä voimassa olleessa lainsäädännössä ei ollut mitään säännöksiä, joissa olisi asetettu tälle maksulle enimmäisraja. Myöhemmin asiaa koskevaa Portugalin lainsäädäntöä muutettiin ja siinä otettiin käyttöön enimmäisraja päätöksellä nro 996/98 hyväksyttyjen maksujen osalta, vaikka maksettavan määrän suuruus edelleenkin lasketaan toteutetun toimen arvon perusteella. Erityisesti on todettava, että maksutaulukon 23 §:n c alakohdassa asetetaan kaikenlaisista merkinnöistä kannettaville maksuille 15 000 000 PTE:n yläraja.

6 — Ks. Portugalin hallituksen vastaukset kysymyksiin, joita sille esitettiin asiaan C-56/98 johtaneen ennakkoratkaisupyynnön käsittelyn yhteydessä.

15. Portugalin oikeuden mukaan kaupparekisterin työntekijät ovat virkamiehiä, ja heihin sovelletaan erityistä julkisoikeudellista järjestelmää.

III Yhteisön lainsäädäntö

16. Direktiivillä pyritään edistämään pääoman vapaata liikkumista, jota pidetään keskeisenä edellytyksenä sellaisen talousliiton luomiselle, joka ominaisuuksiltaan vastaa sisämarkkinoita (ensimmäinen perustelukappale).

17. Direktiivin kahdeksannen perustelukappaleen mukaan pääoman hankinnasta suoritettavia veroja tai arvopapereista suoritettavia leimaveroja vastaavien muiden välillisten verojen voimassapito vaarantaa direktiivissä tarkoitettujen toimenpiteiden tavoitteiden saavuttamisen, joten ne on poistettava.

18. Direktiivin 1 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on kannettava yhtiöiden pääoman hankinnasta kyseisen direktiivin 2—9 artiklan säännösten mukaisesti

yhdenmukaistettava vero, jota jäljempänä kutsutaan pääoman hankintaveroksi. [7]

19. Direktiivin 4 ja 8 artiklassa, sellaisina kuin ne ovat muutettuina neuvoston direktiivillä 85/303/ETY, [8] ja 9 artiklassa luetellaan toimet, joista pääoman hankintaveroa kannetaan, ja tiettyjä toimia, jotka jäsenvaltiot voivat vapauttaa pääoman hankintaverosta.

Konkreettisesti ilmaistuna 4 artiklan 1 kohdan mukaan pääoman hankintaveroa on suoritettava pääomayhtiön perustamisesta (a alakohta) ja pääomayhtiön pääoman korottamisesta kaikenlaisten omaisuuserien sijoittamisella (c alakohta).

20. Direktiivin 7 artiklan mukaan, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 85/303/ETY 1 artiklan 2 alakohdalla, jäsenvaltiot vapauttavat pääoman hankintaverosta sellaiset muut kuin 9 artiklassa tarkoitetut toimet, jotka olivat 1.7.1984 vapautettuja verosta tai joista tuolloin kannettiin veroa enintään 0,5 prosenttia. Lisäksi tässä samassa artiklassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat joko vapauttaa pääoman hankintaverosta kaikki muut kuin 1 kohdassa tarkoitetut toimet tai kantaa niistä yhtenäisen enintään yhden prosentin suuruisen veron.

21. Direktiivin 10 artiklan mukaan jäsenvaltiot eivät pääoman hankintaveron lisäksi saa kantaa voittoa tavoittelevilta yhtiöiltä, yhteenliittymiltä tai oikeushenkilöiltä minkäänlaisia muita veroja a) 4 artiklassa tarkoitetuista toimista; b) 4 artiklassa tarkoitettuihin toimiin liittyvistä sijoituksista, lainoista tai suorituksista tai c) rekisteröinnistä tai muista ennen toiminnan harjoittamisen aloittamista edellytetyistä muodollisuuksista, joiden täyttämistä saatetaan vaatia voittoa tavoittelevilta yhtiöiltä, yhteenliittymiltä tai oikeushenkilöiltä niiden oikeudellisen muodon vuoksi.

22. Direktiivin 12 artiklan 1 kohdassa on tyhjentävä luettelo niistä muista veroista kuin pääoman hankintaverosta, joita jäsenvaltiot voivat 10 ja 11 artiklan säännöksistä huolimatta edelleen kantaa. Erityisesti on todettava, että 12 artiklan e alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat kantaa korvauksenluonteisia maksuja.

IV Ennakkoratkaisukysymykset

23. Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto on 31.5.1999 tekemällään pää-

7 — Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan direktiivin tarkoituksena on muun muassa yhdenmukaistaa yhtiöpääoman hankinnasta suoritettavien verojen maksuunpanoa ja kantamista yhteisössä koskevat säännökset; tämä yhdenmukaistaminen liittyy pääomien vapaata liikkuvuutta rajoittavien verotuksellisten esteiden poistamiseen (asia C-347/96, Solred, tuomio 5.3.1998 (Kok. 1998, s. I-937, 3 kohta).

8 — Direktiivin 69/335/ETY muuttamisesta 10.6.1985 annettu neuvoston direktiivi 85/303/ETY (EYVL L 156, s. 23).

töksellä esittänyt seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"I Voidaanko näistä palveluista[9] suoritettavat maksut laskea ja kantaa toimen arvon perusteella?

a) Voiko maksu olla suuruudeltaan rajoittamaton?

b) Voidaanko maksun suuruus laskea kysymyksessä I esitetyllä tavalla, jos sillä on yläraja?

II Onko jäsenvaltion tuomioistuimen direktiiviä 69/335/ETY noudattaakseen pienennettävä suoritettavan maksun määrää rekisteröintitoimen toteuttamisen jälkeen annetussa kansallisessa lainsäädännössä asetetun ylärajan mukaiseksi?

III Onko näistä palveluista suoritettavat maksut laskettava palvelun suorittamisesta aiheutuvien kustannusten perusteella?

IV Voidaanko näinä kustannuksina pitää sekä rekisteröintitoimen toteuttamisesta että kyseisen toimen toteuttamiseksi tarvittavien yksiköiden ylläpitämisestä aiheutuneita kustannuksia?

V Voidaanko rekisteröintitoimen toteuttamisesta suoritettavan maksun määräämisessä soveltaa sellaista laskentaperustetta, joka liittyy käyttäjän tästä toimesta saamaan taloudelliseen etuun?"

V Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

24. Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porton tässä asiassa esittämät kysymykset muistuttavat hyvin paljon niitä kysymyksiä, joihin yhteisöjen tuomioistuin vastasi asiassa Modelo I 29.9.1999 antamassaan tuomiossa,[10] asiassa Modelo Continente 21.9.2000 antamassaan tuomiossa[11] ja asiassa IGI 26.9.2000 antamassaan tuomiossa.[12] Ensimmäisellä, kolmannella, neljännellä ja viidennellä kysymyksellä pyydetään konkreettisesti ottaen täsmentämään sitä, kuinka kaupparekiste-

9 — Tällä viitataan kaupparekisteriin ja kansalliseen oikeushenkilörekisteriin merkitsemiseen sekä siihen, että notaari laatii virallisia asiakirjoja.

10 — Asia C-56/98, Modelo I, tuomio 29.9.1999 (Kok. 1999, s. I-6427).

11 — Asia C-19/99, Modelo Continente, tuomio 21.9.2000 (Kok. 2000, s. 7213).

12 — Asia C-134/99, IGI, tuomio 26.9.2000 (Kok. 2000, I-7717).

rimaksut on laskettava, jotta ne olisivat direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettuja korvauksenluonteisia maksuja.

Ainoa kansallisen tuomioistuimen esittämä uusi seikka löytyy toisesta kysymyksestä, jossa kysytään, onko jäsenvaltion tuomioistuimen pienennettävä maksettavaa määrää toimen toteuttamisen jälkeen kansallisessa lainsäädännössä vahvistetun enimmäisrajan mukaiseksi.

1. *Kaupparekisterimaksujen korvauksenluonteisuus*

25. Kuten jo olen aiemmin esittänyt, yhteisöjen tuomioistuimella on ollut tilaisuus käsitellä perusteellisesti kysymystä siitä, kuinka maksujen määrä on laskettava, jotta ne olisivat korvauksenluonteisia ja jotta niitä voitaisiin kantaa pääoman hankintaveron lisäksi. Yhteisöjen tuomioistuimelta kysyttiin ensinnäkin asiassa Modelo I,[13] olivatko maksut, joita kannettiin notaarin laatimasta asiakirjasta, jossa vahvistettiin pääomayhtiön yhtiöpääoman korottaminen ja toiminimen sekä kotipaikan muutos, yhteensopivia direktiivin kanssa. Tämän jälkeen asiassa Modelo Continente,[14] jossa oli kyse samanlaisista tosiseikoista,[15] kansallinen tuomioistuin pyysi tiettyjä täsmennyksiä korvauksenluonteisen maksun käsitteestä. Lisäksi asiassa IGI[16] esitettiin tästä samasta käsitteestä jälleen kerran uusia kysymyksiä, jotka tällä kertaa nousivat esille riidassa, joka koski kansalliseen oikeushenkilörekisteriin merkitsemisestä kannettavia maksuja.

26. Koska korvauksenluonteisia maksuja koskevat säännökset muodostavat poikkeuksen direktiivin 10 artiklassa säädettyihin kieltoihin, yhteisöjen tuomioistuin tutki näissä kolmessa asiassa antamassaan tuomiossa ensiksi, kuuluivatko riidanalaiset maksut jonkin tällaisen kiellon soveltamisalaan.

27. Niinpä portugalilaisten kaupparekisterimaksujen kanssa on paikallaan menetellä samoin. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että direktiivin 10 artiklan c alakohdassa kielletään kantamasta mitään veroja rekisteröinnistä tai muista ennen toiminnan harjoittamisen aloittamista edellytetyistä muodollisuuksista, joiden täyttämistä saatetaan vaatia yhtiöiltä niiden oikeudellisen muodon vuoksi. Tämä kielto on perusteltu sen vuoksi, että vaikka

13 — Mainittu edellä alaviitteessä 11.

14 — Mainittu edellä alaviitteessä 11.

15 — Tuossa asiassa oli kyse maksuista, joita vaadittiin siitä, että notaari laati asiakirjan, jossa vahvistettiin yhtiöpääoman korotus ja pääomayhtiön yhtiöjärjestyksen muutos.

16 — Mainittu edellä alaviitteessä 12.

kyseisiä veroja ei kanneta pääomasijoituksista sinänsä, ne kuitenkin kannetaan yhtiön oikeudelliseen muotoon liittyvien muodollisuuksien vuoksi, toisin sanoen pääoman hankinnassa käytettävän keinon vuoksi, joten myös näiden verojen kantaminen saattaisi vaarantaa direktiivin päämäärien saavuttamisen. [17]

28. Tämä kielto ei koske ainoastaan uusien yhtiöiden rekisteröinnin yhteydessä suoritettavia maksuja, vaan myös näiden yhtiöiden pääoman korotusten rekisteröinnistä kannettavia maksuja, koska maksuunpanon perusteena on tällöinkin yhtiöiden oikeudelliseen muotoon liittyvä olennainen muodollisuus. Vaikka kysymys ei muodollisesti olekaan ennen pääomayhtiöiden toiminnan harjoittamisen aloittamista edellytetystä muodollisuudesta, yhtiöpääoman korotusten rekisteröinti on silti ehtona tämän toiminnan harjoittamiselle ja jatkamiselle. [18]

29. Yhtiöjärjestyksen muutos, jakautuminen, fuusio ja yhtiöpääoman korotus on Portugalin oikeuden mukaan ehdottomasti merkittävä kaupparekisteriin. Rekisteröinti on yhtiöiden oikeudelliseen muotoon liittyvä olennainen muodollisuus, joka on ehtona yhtiön toiminnan harjoittamiselle ja jatkamiselle. [19] Niinpä tästä rekisteröinnistä kannettavat maksut ovat lähtökohtaisesti kiellettyjä direktiivin 10 artiklan c alakohdan nojalla, koska ne muodostavat direktiivissä tarkoitetun veron.

30. Edellä mainitsemissani asioissa yhteisöjen tuomioistuin tarkasteli direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädettyä poikkeusta eli kysymystä, josta nyt käytävässä ennakkoratkaisumenettelyssä juuri on kyse. Tässä säännöksessä säädetään, että jäsenvaltiot voivat kantaa korvauksenluonteisia maksuja.

31. Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että korvauksenluonteiset maksut käsittävät pelkät korvaukset, joiden suuruus määritetään suoritetusta palvelusta aiheutuneiden kustannusten perusteella. Sellaisen korvauksen, jolla ei ole minkäänlaista yhteyttä tähän nimenomaiseen palveluun tai jonka suuruutta ei ole määrätty sen hallintotoimen kustannusten perusteella, josta se on vastike, vaan hallintotoimesta vastaavalle yksikölle sen toiminnasta ja investoinneista aiheutuneiden kokonaismenojen pohjalta, pitäisi katsoa kuuluvan ainoastaan direktiivin 10 artiklassa säädetyn kiellon soveltamisalaan. [20]

32. Tässä oikeuskäytännössä on todettu, että tiettyjen toimien, kuten yhtiön rekisteröinnin, osalta voi olla vaikeata määritellä toimen kustannuksia. Tällaisessa

17 — Ks. asia C-2/94, Denkavit Internationaal ym., tuomio 11.6.1996 (Kok. 1996, s. I-2827, 23 kohta); em. asia Modelo I, tuomion 24 kohta; em. asia Modelo Continente, tuomion 24 kohta ja em. asia IGI, tuomion 22 kohta.

18 — Asia C-188/95, Fantask ym., tuomio 2.12.1997 (Kok. 1997, s. I-6783, 22 kohta); em. asia Modelo I, tuomion 25 kohta; em. asia Modelo Continente, tuomion 25 kohta ja em. asia IGI, tuomion 23 kohta.

19 — Ks. em asia Modelo I, tuomion 26 kohta; em. asia Modelo Continente, tuomion 26 kohta ja em. asia IGI, tuomion 24 kohta.

20 — 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 I, tuomion 29 kohta; em. asia Modelo Continente, tuomion 29 kohta ja em. asia IGI, tuomion 26 kohta.

tilanteessa kustannusten arvioiminen on näin ollen välttämättäkin summittaista, mutta se on kuitenkin tehtävä järkevästi ottaen huomioon muun muassa virkamiesten lukumäärä ja heidän pätevyytensä, heidän käyttämänsä aika sekä erilaiset toimenpiteen suorittamisen kannalta tarpeelliset materiaalikulut. [21]

33. Mainitun oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltiolla on oikeus, kun ne laskevat korvauksenluonteisten maksujen määrää, ottaa huomioon paitsi niihin rekisteröintitoimiin välittömästi liittyvät materiaali- ja palkkakustannukset, joiden vastikkeiksi maksut on tarkoitettu, myös [22] se osuus toimivaltaisen viranomaisen yleiskuluista, joka voidaan kohdistaa näihin hallintotoimiin. [23]

34. Tämän saman oikeuskäytännön mukaan voidaan hyväksyä se, että jäsenvaltio kantaa maksuja ainoastaan merkittävimmistä rekisteröinneistä ja sisällyttää näihin maksuihin ilmaiseksi suoritetuista vähämerkityksisistä rekisteröinneistä aiheutuneet kustannukset. [24]

35. Korvauksenluonteisen maksun määrän ei välttämättä tarvitse vaihdella viranomaiselle kustakin rekisteröintitoimesta tosiasiallisesti aiheutuneiden kulujen mukaan, ja jäsenvaltiolla on oikeus vahvistaa ennakoitavissa olevien rekisteröintikustannusten perusteella etukäteen pääomayhtiöiden rekisteröintimuodollisuudesta kannettavat kiinteät maksut. Mikään ei lisäksi ole esteenä sille, että näiden maksujen suuruus vahvistetaan pysyviksi tarkoitetuin säännöksin, kunhan jäsenvaltio varmistaa säännöllisin väliajoin, esimerkiksi vuosittain, että maksut eivät edelleenkään ylitä rekisteröinnistä aiheutuvia kustannuksia. [25]

36. Maksu, jonka suuruus kasvaa suorassa ja rajoittamattomassa suhteessa merkityn pääoman nimellisarvoon, ei voi luonteensakaan vuoksi olla direktiivissä tarkoitettu korvauksenluonteinen maksu. Vaikka joissakin tapauksissa suoritetun palvelun monitahoisuuden ja merkityn pääoman suuruuden välillä voi olla yhteys, tällaisen maksun määrä ei yleensä ole suhteessa palvelun suorittaneelle viranomaiselle aiheutuneisiin kuluihin. [26]

37. Kuten on nähtävissä, vastaukset esitettyihin ennakkoratkaisukysymyksiin ovat

21 — Ks. em. yhdistetyt asiat Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni, tuomion 43 kohta; em. asia Modelo Continente, tuomion 30 kohta ja em. asia IGI, tuomion 27 kohta.

22 — Julkisasiamies Jacobsin em. asiassa Fantask ym. esittämän ratkaisuehdotuksen 43 kohdassa esittämien edellytysten täyttyessä.

23 — Em. asia Fantask ym., tuomion 30 kohta; em. asia Modelo Continente, tuomion 31 kohta ja em. asia IGI, tuomion 28 kohta.

24 — Em. asia Fantask ym., tuomion 28 kohta ja em. asia IGI, tuomion 29 kohta.

25 — Em. asia Fantask ym., tuomion 32 kohta; em. asia Modelo Continente, tuomion 32 kohta ja em. asia IGI, tuomion 30 kohta.

26 — Em. asia Fantask ym., tuomion 31 kohta; em. asia Modelo I, tuomion 30 kohta, em. asia Modelo Continente, tuomion 33 kohta ja em. asia IGI, tuomion 31 kohta.

löydettävissä yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä. Pääasiassa esillä olevassa riidassa kyseessä olevien rekisteröintimaksujen suuruus kasvaa suorassa suhteessa yhtiöpääoman korotuksen suuruuteen. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin todennut, että näin laskettua maksua ei voida pitää direktiivissä tarkoitettuna korvauksenluonteisena maksuna. Vaikka tiettyjen toimien, kuten yhtiön rekisteröinnin osalta, kustannukset on arvioitava summittaisesti, ne on kuitenkin arvioitava järkevästi. Rekisteröitävän toimen arvon perusteella määräytyvä maksu ei kuitenkaan ole sopusoinnussa järkevästi laskettujen kustannusten laskemisen käsitteen kanssa, varsinkaan, jos maksun suuruudella ei ole ylärajaa.

Myös siinä tapauksessa, että maksun suuruudella on enimmäisraja, sen vaatimuksen täyttäminen, jonka mukaan maksun on vastattava suoritetun palvelun kustannuksia, vaikuttaa vaikealta. Joka tapauksessa kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on ratkaista tiedossaan olevien tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen perusteella, vastaako kyseessä oleva maksu rekisteröintitoimen ja rekisteröivän yksikön toiminnan keskimääräisiä kustannuksia.

38. Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto kysyy kolmannella ja neljännellä kysymyksellään, onko maksujen suuruutta laskettaessa otettava huomioon palvelun tarjoamisen kustannukset ja ovatko näitä kuluja ne kulut, joita kertyy rekisteröintitoimen suorittamisesta ja sitä varten tarpeellisten yksiköiden ylläpidosta.

39. Olen jo korostanut, että maksujen on oltava ainoastaan korvauksia, joiden suuruus lasketaan suoritetun palvelun kustannusten perusteella, jotta maksuja voitaisiin pitää korvauksenluonteisina. Tätä edellytystä ei täytä korvaus, jonka suuruudella ei ole mitään yhteyttä kyseisten erityisten palvelujen kustannuksiin tai jonka suuruutta ei lasketa palvelujen kustannusten perusteella vaan kaikkien kyseisestä toimesta vastaavan yksikön toiminnasta ja investoinneista kertyvien kustannusten perusteella.

40. Tapauksissa, joissa maksut on väistämättä laskettava summittaisesti, ne on vahvistettava järkevästi ja siten, että otetaan erityisesti huomioon virkamiesten lukumäärä ja heidän pätevyytensä, heidän käyttämänsä aika sekä erilaiset toimen suorittamisen kannalta tarpeelliset materiaalikulut.

41. Jäsenvaltiolla on korvauksenluonteisten maksujen suuruutta laskiessaan oikeus ottaa huomioon paitsi niihin rekisteröintitoimiin välittömästi liittyvät materiaali- ja palkkakustannukset, joiden vastikkeiksi maksut kannetaan, myös se osuus toimi-

valtaisen viranomaisen yleiskuluista, joka voidaan kohdistaa näihin hallintotoimiin, kun käytetään normaaleja kustannusten kirjaamisperiaatteita tai hallintoperiaatteita. [27]

42. Lopuksi kansallinen tuomioistuin kysyi viidennellä kysymyksellään, onko toimen toteuttamisesta kannettavan maksun määrää laskettaessa paikallaan käyttää kriteeriä, joka perustuu siihen taloudelliseen etuun, jota käyttäjälle toimesta koituu.

43. Vastaus myös tähän sisältyy implisiittisesti edellä olevaan analyysiin. Yhteisöjen tuomioistuin on toistuvasti todennut, että maksu on laskettava suoritetun palvelujen kustannusten perusteella, mikä näin ollen merkitsee, että muita kriteerejä ei voida käyttää.

27 — Toisin sanoen maksut voivat vastata niitä yksikön suoria kustannuksia ja yleiskustannuksia, jotka voidaan kohdistaa kyseessä oleviin palveluihin. Niinpä näihin kustannuksiin voi sisältyä suorien materiaalikulujen lisäksi palvelut suorittavan henkilökunnan palkat ja sosiaaliturvamaksut sekä muun muassa suhteellinen osuus yksikön yleiskuluista, kuten sähkö- ja lämmityskuluista, henkilöstöhallintokuluista, tietojenkäsittelyjärjestelmien käyttö- ja kehittämiskuluista, toimitilojen vuokrakuluista ja muiden aineellisten hyödykkeiden kuten huonekalujen ja laitteiden poistoista. Se, mikä osuus näistä kuluista voidaan kohdistaa rekisteröintipalveluihin, on määriteltävä siten, että kyseiset kulut kohdistetaan niihin suoraan: on esimerkiksi selvitettävä, kuinka paljon erityisesti näihin palveluihin tarkoitetuista toimistoista maksetaan vuokraa. Jos kustannukset liittyvät sekä rekisteröintitoimiin että muihin toimiin, kuten lainsäädännön valmistelutehtäviin, arviointi on tarpeen tehdä asianmukaisten kriteerien perusteella, kuten esimerkiksi eri tehtäviin käytetyn henkilökunnan, käytettyjen toimitilojen, tietojenkäsittelylaitteiden käyttöajan ja muiden vastaavien kriteerien perusteella.

2. *Maksettujen maksujen takautuva pienentäminen*

44. Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee, onko kansallista lainsäädäntöä, joka on annettu sen jälkeen, kun toimi, josta maksu kannettiin, toteutettiin, ja jossa säädetään enimmäisraja maksettaville maksuille, sovellettava takautuvasti.

45. Tämä kysymys esitettiin ennakkoratkaisupyynnön mukaan siitä syystä, että Portugalin lainsäädäntöä muutettiin siten, että siinä otettiin kaupparekisterimaksujen osalta käyttöön yläraja. Tämä yläraja on 15 miljoonaa PTE. [28]

46. Kuten Porton kyseessä olevan tuomioistuimen ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, Sonaelle maksuunpantu määrä oli kuitenkin 7 662 000 PTE eli huomattavasti Portugalin lainsäädännössä säädettyä enimmäisrajaa vähemmän. Näin ollen lainsäädäntöön tehtyä muutosta ei voida soveltaa nyt käsiteltävänä olevassa asiassa.

47. Tässä yhteydessä lienee tarpeellista muistuttaa yhteisöjen tuomioistuimen

28 — Edellä alaviitteessä 5 mainitun päätöksen nro 996/98 23 §:n c alakohta.

oikeuskäytännöstä, joka koskee ennakkoratkaisukysymysten tutkittavaksi ottamista. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että sen tehtävänä ei ole antaa neuvoa-antavia lausuntoja yleisluonteisista tai hypoteettisista kysymyksistä,[29] ja on jättänyt tutkimatta kysymykset, joilla ei selvästikään ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen.[30] Niinpä se on katsonut, että sellaisia ennakkoratkaisupyyntöjä, jotka eivät ole objektiivisesti katsoen tarpeellisia pääasian ratkaisemiseksi, ei voida ottaa tutkittavaksi.[31]

48. Nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa lainsäädännön muutosta, jolla otettiin käyttöön ylärajoja kaupparekisteriin merkitsemisestä kannettaville maksuille, ei voida soveltaa, koska Sonaelle maksuunpantu määrä on tätä rajaa alempi. Tämän vuoksi kansallisen tuomioistuimen esittämä ennakkoratkaisukysymys ja näin ollen päätös, jonka yhteisöjen tuomioistuin voisi tältä osin tehdä, ei ole tarpeen pääasian ratkaisemiseksi.

49. Tämän vuoksi ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin toteaisi, että toista ennakkoratkaisukysymystä ei voida ottaa tutkittavaksi.

50. Toissijaisesti eli siinä tapauksessa, että yhteisöjen tuomioistuin ei noudattaisi edellä ehdottamaani, tarkastelen lyhyesti portugalilaisen tuomioistuimen esittämää kysymystä.

51. Totean yhtäältä, että kyseessä olevaa rajaa ei ole asetettu yhteisön oikeudessa, jossa edellytetään ainoastaan, kuten yhteisöjen tuomioistuin on toistuvasti todennut, että maksujen määrä lasketaan suoritetun palvelun kustannusten perusteella. Jos maksuja ei lasketa tällä tavalla, kansallisen tuomioistuimen on, kun se on todennut, että direktiivin 10 artiklassa säädettyä kieltoa on sovellettava kannettuihin maksuihin, määrättävä tämän säännöksen vastaisesti kannetut määrät palautettaviksi.[32]

52. Toisaalta totean, että säännöksessä, jossa säädetään määrällisestä ylärajasta, ei säädetä sen takautuvasta soveltamisesta. Portugalin hallitus ja komissio ovat esittäneet saman kannan huomautuksissaan. Joka tapauksessa kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on Portugalin oikeusjärjestelmän perusteella ratkaista, onko tätä säännöstä sovellettava takautuvasti vai ei.

29 — Ks. esim. asia C-343/90, Lourenço Dias, tuomio 16.7.1992 (Kok. 1992, s. I-4673, 17 kohta) ja asia C-83/91, Meilicke, tuomio 16.7.1992 (Kok. 1992, s. I-4871, 25 kohta).

30 — Ks. esim. yhdistetyt asiat C-332/92, C-333/92 ja C-335/92, Eurico Italia ym., tuomio 3.3.1994 (Kok. 1994, s. I-711, 17 kohta).

31 — Ks. esim. asia 244/80, Foglia, tuomio 16.12.1981 (Kok. 1981, s. 3045, 17 kohta; Kok. Ep. VI, s. 251); yhdistetyt asiat 98/85 ja 162/85, Bertini, tuomio 12.6.1986 (Kok. 1986, s. 1885, 6 kohta ja asia C-18/93, Corsica Ferries, tuomio 17.5.1994 (Kok. 1994, s. I-1783, 14 kohta).

32 — Em. asia IGI, tuomion 33 kohta.

VI Ratkaisuehdotus

53. Edellä esitetyn perusteella ehdotan yhteisöjen tuomioistuimelle, että se vastaisi Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porton esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

1) Pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa, sellaisena kuin kyseinen direktiivi on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY, tarkoitettuja korvauksenluonteisia maksuja eivät ole pääasiassa kyseessä olevien maksujen kaltaiset maksut, joita kannetaan yhtiöjärjestyksen muutoksen, jakautumisen, fuusion ja yhtiöpääoman korotuksen merkitsemisestä kaupparekisteriin ja joiden määrä kasvaa suorassa ja rajoittamattomassa suhteessa merkityn pääoman määrään.

Direktiivin 69/335/ETY 12 artiklan 1 kohdan e alakohtaa, sellaisena kuin kyseinen direktiivi on muutettuna direktiivillä 85/303/ETY, on tulkittava siten, että jotta maksua, joka kannetaan pääomayhtiöiden ja niiden yhtiöpääoman korotuksen merkitsemisestä kaupparekisteriin, voitaisiin pitää korvauksenluonteisena, sen suuruus on laskettava yksinomaan vastaavien muodollisuuksien kustannusten perusteella, ja maksun suuruus voi kattaa myös ilmaiseksi suoritettujen vähämerkityksisten toimien kulut. Laskiessaan

maksujen suuruutta jäsenvaltiot voivat ottaa huomioon kaikki merkitsemistoimista aiheutuneet kulut, joihin kuuluu muun muassa se osuus yleiskuluista, jotka voidaan kohdistaa näihin toimiin. Lisäksi jäsenvaltioilla on oikeus ottaa käyttöön kiinteämääräisiä maksuja ja vahvistaa niiden suuruus määrittelemättömäksi ajanjaksoksi, kunhan ne tarkastavat säännöllisesti, että maksujen suuruus ei ylitä kyseessä olevien toimien keskimääräisiä kustannuksia. Käyttäjälle palvelusta koituvaa taloudellista etua ei voida käyttää kriteerinä, joka voitaisiin ottaa huomioon vahvistettaessa maksujen suuruutta.

2) Toista ennakkoratkaisukysymystä ei oteta tutkittavaksi.