YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

21 päivänä kesäkuuta 2001 *

Asiassa C-206/99,

jonka Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto (Portugali) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

SONAE — Tecnologia de Informação SA

vastaan

Direcção-Geral dos Registos e Notariado

ennakkoratkaisun pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25) tulkinnasta, sellaisena kuin kyseinen direktiivi on muutettuna neuvoston 10.6.1985 antamalla direktiivillä 85/303/ETY (EYVL L 156, s. 23),

* Oikeudenkäyntikieli: portugali.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

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

julkisasiamies: D. Ruíz-Jarabo Colomer,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— SONAE — Tecnologia de Informação SA, edustajanaan advogado C. Osório de Castro,

— Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Fernandes, Â. Seiça Neves ja R. Barreira,

— Espanjan hallitus, asiamiehenään S. Ortiz Vaamonde,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään H. Michard ja A. M. Alves Vieira,

ottaen huomioon esittelevän tuomarin kertomuksen,

kuultuaan julkisasiamiehen 20.2.2001 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto on esittänyt 16.4.1999 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 31.5.1999, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla viisi ennakkoratkaisukysymystä pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25) 10 ja 12 artiklan tulkinnasta, sellaisena kuin kyseinen direktiivi on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY (EYVL L 156, s. 23; jäljempänä direktiivi 69/335/ETY).

2 Nämä kysymykset on esitetty SONAE — Tecnologia de Informação SA:n (jäljempänä SONAE) ja Direcção-Geral dos Registros e Notariadon välisessä riitaasiassa, joka koskee niiden maksujen maksamista, joita vaaditaan jakautumisen ja fuusion, johon liittyi SONAE:n osakepääoman korottaminen, merkitsemisestä Registo Comercialiin (kaupparekisteri).

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuten direktiivin 69/335/ETY ensimmäisestä perustelukappaleesta ilmenee, tällä direktiivillä pyritään edistämään pääoman vapaata liikkumista, mitä pidetään keskeisenä edellytyksenä sellaisen talousliiton luomiselle, joka ominaisuuksiltaan vastaa sisämarkkinoita.

4 Direktiivin 69/335/ETY kuudennen perustelukappaleen mukaan tämän tavoitteen saavuttaminen edellyttää pääoman hankinnan verottamisen osalta jäsenvaltioissa tähän asti voimassa olleiden välillisten verojen poistamista ja sitä, että näiden verojen asemesta pääoman hankintaan kohdistuva vero kannettaisiin yhteismarkkinoilla vain kertaalleen ja että tämä vero olisi samansuuruinen kaikissa jäsenvaltioissa.

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

"1. Seuraavista toimista on suoritettava pääoman hankintaveroa:

a) pääomayhtiön perustaminen;

— —

c) pääomayhtiön yhtiöpääoman korottaminen kaikenlaisten omaisuuserien sijoittamisella;

— — .

3. Edellä olevan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuna perustamisena ei pidetä pääomayhtiön perustamissopimuksen tai sääntöjen muuttamista eikä erityisesti:

a) pääomayhtiön muuttamista toisen tyyppiseksi pääomayhtiöksi;

b) sellaisen yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön tosiasiallisen johdon tai sääntömääräisen kotipaikan siirtämistä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon, jota molemmissa jäsenvaltioissa pidetään pääomayhtiönä pääoman hankintaveroa kannettaessa;

c) pääomayhtiön toimialan muuttamista;

d) pääomayhtiön olemassaoloajan pidentämistä." *

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

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

"1. 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.

Vapautuksen edellytyksenä on, että vapautuksen myöntämisen tai mahdollisesti enintään 0,5 prosentin suuruisen veron kantamisen edellytyksenä tuona päivämääränä olleet ehdot täyttyvät.

— —

2. Jäsenvaltiot voivat joko vapauttaa pääoman hankintaverosta kaikki muut kuin 1 kohdassa tarkoitetut toimet tai kantaa niistä yhtenäisen enintään yhden prosentin suuruisen veron."

7 Direktiivin 69/335/ETY viimeisen perustelukappaleen mukaisesti tässä direktiivissä säädetään myös pääoman hankinnasta suoritettavia veroja vastaavien muiden välillisten verojen poistamisesta. Nämä verot, joiden kantaminen on kiellettyä, luetellaan direktiivin 69/335/ETY 10 artiklassa, jossa säädetään seuraavaa:

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

a) edellä 4 artiklassa tarkoitetuista toimista;

b) edellä 4 artiklassa tarkoitettuihin toimiin liittyvistä sijoituksista, lainoista tai 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 kantaa:

— —

e) korvauksenluonteisia maksuja".

Kansallinen lainsäädäntö

9 Código do Registo Comercialin (Portugalin kaupparekisterilaki), joka hyväksyttiin 3.12.1986 annetulla lailla (Decreto-Lei nro 403/86) 3 §:n q kohdassa säädetään, että tietyistä yhtiöitä koskevista toimista kuten fuusiosta, jakautumisesta, muuttamisesta ja purkamisesta samoin kuin pääomayhtiön yhtiöpääoman korottamisesta, alentamisesta tai nostamisesta alkuperäiselle tasolle on tehtävä merkintä kaupparekisteriin.

10 Kaupparekisterilain 13 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1. Asianosaiset tai heidän oikeudenomistajansa voivat toisiaan vastaan vedota rekisteröitäviin seikkoihin silloinkin, kun niitä ei vielä ole rekisteröity.

2. Edellä mainittu ei koske yhtiöiden perustamiskirjoja eikä niihin tehtyjä muutoksia, joihin sovelletaan kaupallisia yhtiöitä koskevan lain säännöksiä."

11 Kaupparekisterilain 14 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Rekisteröitävillä toimilla on oikeusvaikutuksia kolmansiin nähden vasta siitä päivästä lähtien, jona ne on rekisteröity."

12 Maksut, joita peritään siitä, kun yhtiöitä koskevista erilaisista toimista tehdään merkintä kaupparekisteriin, maksetaan 3.12.1986 annetun lain (Decreto-Lei) nro 403/86 6 §:n nojalla Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiçaan (oikeuslaitoksen rekisterinpitäjien, notaarien ja virkamiesten kassa; jäljempänä kassa), joka muun muassa vastaa kaupparekisterin perustamis- ja toimintakuluista.

13 Näiden toimien rekisteröinnistä maksettavien maksujen suuruus vahvistetaan Tabela de Emolumentos do Registo Comercial -nimisessä maksutaulukossa (kaupparekisterimaksujen taulukko; jäljempänä maksutaulukko).

14 Maksutaulukon 1 §:n 1 ja 2 momentin mukaan, sellaisena kuin kyseinen taulukko on muutettuna 13.10.1989 annetulla ministeriön päätöksellä (Portaria) nro 883/89 (Diário da República I, nro 236, 13.10.1989), näistä merkinnöistä kannetaan kiinteämääräinen maksu.

15 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 suuruudeltaan vaihtelevia maksuja, joiden suuruus toimen kokonaisarvon perusteella laskettuna on kunkin 1 000 PTE:n suuruisen summan tai sen osan osalta 10 PTE aina 200 000 PTE:oon asti, 5 PTE 200 000 PTE:a suurempien mutta alle 1 000 000 PTE:n suuruisten summien osalta, 4 PTE 1 000 000 PTE:a suurempien mutta alle 10 000 000 PTE:n suuruisten summien osalta ja 3 PTE yli 10 000 000 PTE:n suuruisten summien osalta.

16 Ministeriön 25.11.1998 tekemällä päätöksellä nro 996/98 (Diário da República I, B-sarja, nro 273, 25.11.1998) otettiin käyttöön maksutaulukon mukaisten maksujen enimmäisrajat. Maksutaulukon 23 §:n c alakohdan mukaan, sellaisena kuin kyseinen taulukko on muutettuna tällä päätöksellä, yhtiötä koskevan toimen, kuten yhtiöpääoman korottamisen, rekisteröinnistä perittävä maksu ei voi ylittää 15 000 000 PTE:a.

Kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä oleva asia

17 SONAE:n toimeksiannosta laadittiin 30.9.1997 virallisia asiakirjoja, joissa todettiin, että sen yhtiöjärjestystä oli muutettu, että oli tehty jakautuminen ja fuusio ja että sen yhtiöpääomaa oli korotettu. Kaupparekisteriviranomaiset määräsivät maksutaulukon 1 §:n 3 momentin ja 14 §:n nojalla, sellaisena kuin kyseinen taulukko on muutettuna päätöksellä nro 883/89, näiden muutosten rekisteröimismaksujen suuruudeksi 7 662 000 PTE.

18 SONAE riitautti näiden maksujen maksuunpanon Tribunal Tributário de Primeira Instância do Portossa ja väitti, että ne tosiasiallisesti muodostivat pääomaveron ja että ne näin ollen olivat ristiriidassa direktiivin 69/335/ETY kanssa.

19 Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, joka oli epävarma siitä, kuinka direktiiviä 69/335/ETY oli tulkittava arvioitaessa sitä, oliko maksutaulukon 1 §:n 3 momentti sopusoinnussa sen kanssa, päätti lykätä asian ratkaisemista ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"Kun otetaan huomioon, että tietyissä tapauksissa (esim. yhtiöpääoman korottaminen sekä yhtiöiden fuusioituminen ja jakautuminen) virallisen asiakirjan laatiminen samoin kuin sen rekisteröiminen kaupparekisterissä ja kansallisessa oikeusrekisterissä on pakollista,

että Portugalin valtion alaisuuteen kuuluvat julkiset yksiköt suorittavat nämä palvelut,

että riidanalaisen maksun maksuunpanon jälkeen Portugalin valtio antoi lain, jossa säädettiin näistä toimista suoritettavien maksujen ylärajasta ja jota ei sovelleta taannehtivasti, ja

kun otetaan huomioon direktiivin 69/335/ETY 10 ja 12 artiklan säännökset, yhteisöjen tuomioistuimelta kysytään seuraavaa:

1) Voidaanko näistä palveluista suoritettavat maksut laskea ja kantaa toimen arvon perusteella?

   a) Voiko maksu olla suuruudeltaan rajoittamaton?

   b) Voidaanko maksun suuruus laskea kysymyksessä 1) esitetyllä tavalla, jos sillä on yläraja?

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

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

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

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

Ensimmäinen, kolmas, neljäs ja viides kysymys

20 Aluksi on todettava, että asiakirjavihosta ilmenee, että maksut, joiden maksuunpano on riitautettu ennakkoratkaisupyynnön esittäneessä tuomioistuimessa, on laskettu yksinomaan kaupparekisteriin merkityn yhtiöpääoman korotuksen suuruuden perusteella, ja että jakautumista ja fuusiota koskevien toimien rekisteröinnistä ei ole kannettu minkäänlaisia rekisteröintimaksuja.

21 Näin ollen on katsottava, että ensimmäisellä, kolmannella, neljännellä ja viidennellä kysymyksellä, joita on paikallaan tarkastella yhdessä, halutaan tietää, onko direktiivin 69/335/ETY 12 artiklan 1 kohdan e alakohtaa tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaiset maksut, joita kannetaan pääomayhtiön yhtiöpääoman korotuksen merkitsemisestä kaupparekisteriin ja joiden määrä lasketaan rekisteröidyn toimen arvon perusteella, ovat korvauksenluonteisia, vai onko nämä maksut, jotta niitä voitaisiin pitää korvauksenluonteisina, laskettava muiden perusteiden perusteella, kuten esimerkiksi suoritetun palvelun kustannusten, rekisteröinnin suorittavan yksikön toimintakustannusten vai niiden taloudellisten tai oikeudellisten etujen perusteella, joita rekisteröinnistä koituu yhtiölle, jonka pyynnöstä rekisteröinti suoritetaan.

22 Jotta näihin kysymyksiin voitaisiin antaa hyödyllinen vastaus, on ensiksi määritettävä, muodostaako pääasiassa kyseessä olevien maksujen kaltaisten maksujen kantaminen direktiivissä 69/335/ETY tarkoitetun veron vai jääkö niiden kantaminen direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle, kuten Portugalin hallitus väittää.

23 Tältä osin on todettava, että Portugalin lainsäädännön mukaan pääomayhtiöiden on merkitytettävä yhtiöpääomansa korotus kaupparekisteriin ja maksettava tämän rekisteröinnin yhteydessä rekisteröintimaksuja, joiden tuotto tilitetään kassalle. Kassa vastaa paitsi kaupparekisterin perustamis- ja toimintakuluista, myös oikeushenkilöiden kansallisen rekisterin toimintakuluista, notaarien ja muiden oikeuslaitoksen virkamiesten palkan kiinteästä osasta sekä oikeusministerin luvalla muista oikeudenhoitoon liittyvistä kustannuksista (ks. asia C-56/98, Modelo, tuomio 29.9.1999, Kok. 1999, s. I-6427, 20 kohta).

24 Tästä seuraa, että yksityinen henkilö maksaa valtiolle sen tehtävien rahoittamista varten pääasiassa kyseessä olevat maksut, jotka kannetaan valtion antaman oikeussäännön mukaisesti (ks. em. asia Modelo, tuomion 21 kohta).

25 Kun otetaan huomioon direktiivin 69/335/ETY tavoitteet, kuten pääoman hankintaveroa vastaavien muiden välillisten verojen poistaminen, rekisteröintimaksuja, joita valtio kantaa kyseisen direktiivin soveltamisalaan kuuluvasta toimesta ja jotka maksetaan valtiolle julkisten menojen kattamiseksi, on pidettävä direktiivissä tarkoitettuna verona (ks. em. asia Modelo, tuomion 22 kohta).

26 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset maksut, joita kannetaan pääomayhtiön yhtiöpääoman korotuksen merkitsemisestä kaupparekisteriin, ovat direktiivissä 69/335/ETY tarkoitettuja veroja.

27 Niinpä toiseksi on määriteltävä, kuuluvatko tällaiset maksut direktiivin 69/335/ETY 10 artiklassa säädetyn kiellon soveltamisalaan vai ovatko ne direktiivin 69/335/ETY 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettuja korvauksenluonteisia maksuja.

28 Direktiivin 69/335/ETY 10 artiklan osalta on ensiksi huomautettava, että sen c alakohdassa kielletään kantamasta pääoman hankintaveron lisäksi muita veroja rekisteröinnistä tai muista ennen toiminnan harjoittamisen aloittamista edellytetyistä muodollisuuksista, joiden täyttämistä yhtiöltä saatetaan vaatia sen oikeudellisen muodon vuoksi. Tämä kielto on perusteltu sen vuoksi, että vaikka 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 kantamisen jatkaminen saattaisi vaarantaa direktiivin 69/335/ETY päämäärien saavuttamisen (asia C-2/94, Denkavit Internationaal ym., tuomio 11.6.1996, Kok. 1996, s. I-2827, 23 kohta ja em. asia Modelo, tuomion 24 kohta).

29 Niinpä oikeuskäytännössä on vakiintuneesti todettu, että 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, pääoman korotusten rekisteröinti on silti ehtona tämän toiminnan harjoittamiselle ja jatkamiselle (ks. erityisesti asia C-134/99, IGI, tuomio 26.9.2000, Kok. 2000, s. I-7717, 23 kohta).

30 Koska pääomayhtiön yhtiöpääoman korotuksen rekisteröiminen kaupparekisteriin on pääasiassa kyseessä olevan oikeusjärjestelmän kaltaisessa oikeusjärjestelmässä pakollista, on todettava, että tämä rekisteröinti on yhtiön oikeudelliseen muotoon liittyvä olennainen muodollisuus, joka on ehtona yhtiön toiminnan harjoittamiselle ja jatkamiselle.

31 Tästä seuraa, että pääomayhtiön yhtiöpääoman korotuksen rekisteröinnistä kannettavat pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset maksut ovat lähtökohtaisesti kiellettyjä direktiivin 69/335/ETY 10 artiklan c alakohdan nojalla, kun ne muodostavat kyseisessä direktiivissä tarkoitetun veron.

32 Direktiivin 69/335/ETY 12 artiklan 1 kohdan e alakohdan osalta on todettava, että eron tekeminen direktiivin 10 artiklassa kiellettyjen verojen ja korvauksenluonteisten maksujen, joiden kantaminen on sallittua, välille merkitsee sitä, että korvauksenluonteiset 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 10 artiklassa säädetyn kiellon soveltamisalaan (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).

33 Lisäksi on todettava, että vaikka tiettyjen toimien, kuten yhtiön rekisteröinnin, osalta voi olla vaikeata määritellä toimen kustannuksia ja vaikka kustannusten summittaisen arvioimisen on näin ollen oltava sallittua, kustannusten arvioiminen on kuitenkin tehtävä järkevästi ottaen huomioon muun muassa virkamiesten lukumäärä ja heidän pätevyytensä, heidän käyttämänsä aika sekä erilaiset rekisteröintitoimen suorittamisen kannalta tarpeelliset materiaalikulut (ks. erityisesti em. asia IGI, tuomion 27 kohta).

34 Lisäksi yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan maksu, jonka suuruus kasvaa suorassa ja rajoittamattomassa suhteessa merkityn pääoman nimellisarvoon, ei voi luonteensakaan vuoksi olla direktiivissä 69/335/ETY tarkoitettu korvauksenluonteinen maksu. Vaikka rekisteröintitoimien monimutkaisuuden ja merkityn pääoman suuruuden välillä voi joissakin tapauksissa olla yhteys, tällaisen maksun määrä ei yleensä ole suhteessa viranomaiselle rekisteröintimuodollisuudesta todellisuudessa aiheutuneisiin kuluihin (asia C-188/95, Fantask ym., tuomio 2.12.1997, Kok. 1997, s. I-6783, 31 kohta ja em. asia IGI, tuomion 31 kohta).

35 Tästä seuraa, että siltä osin kuin pääomayhtiön yhtiöpääoman korotuksen merkitsemisestä kaupparekisteriin kannettavien pääasiassa kyseessä olevien maksujen kaltaisten maksujen suuruus kasvaa suorassa ja rajoittamattomassa suhteessa rekisteröidyn toimen arvoon, ne eivät ole direktiivin 69/335/ETY 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettuja korvauksenluonteisia maksuja.

36 On lisättävä, että vaikka enimmäisrajan puuttuminen tosin on merkki siitä, että rekisteröidyn toimen arvon perusteella laskettu maksu ei ole direktiivissä 69/335/ETY tarkoitettu korvauksenluonteinen maksu, tällaisen rajan, josta ei edes säädetä tai jota ei edes kielletä tässä direktiivissä, olemassaolo ei sellaisenaan merkitse sitä, että kyseinen maksu olisi korvauksenluonteinen.

37 Kuten tämän tuomion 32 ja 33 kohdasta ilmenee, on nimittäin niin, että koska tietyn hallintotoimen vastikkeena kannetun maksun suuruus on aina määritettävä tämän toimen kustannusten perusteella, jotta maksua voitaisiin pitää direktiivin 69/335/ETY 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettuna korvauksenluonteisena maksuna, siitä riippumatta, voidaanko nämä kustannukset ilmaista täsmällisinä lukuina tai edellyttävätkö ne summittaista arviota, enimmäisraja, jonka ei voida katsoa olevan kohtuullinen kyseisiin kustannuksiin verrattuna, ei voi muuttaa sitä seikkaa, että kyseinen maksu mahdollisesti on muu kuin korvauksenluonteinen maksu.

38 Lisäksi on korostettava, että kuten edellä mainitussa asiassa Fantask ym. annetun tuomion 30 kohdasta ilmenee, jäsenvaltiolla on oikeus sen seikan perusteella, että maksun suuruus lasketaan suoritetun palvelun kustannusten perusteella — joka on ainoa yhteisöjen tuomioistuimen hyväksymä tapa, jolla direktiivissä 69/335/ETY tarkoitettu korvauksenluonteinen maksu voidaan laskea —, ottaa huomioon paitsi niihin rekisteröintitoimiin välittömästi liittyvät materiaali- ja palkkakustannukset, joiden vastikkeiksi maksut on tarkoitettu, myös se osuus toimivaltaisen viranomaisen yleiskuluista, joka voidaan kohdistaa näihin hallintotoimiin.

39 Tästä seuraa, että pääomayhtiöön liittyvän toimen rekisteröinnistä koituvia taloudellisia tai oikeudellisia etuja ei voida ottaa huomioon laskettaessa korvauksenluonteisen maksun suuruutta, koska ne eivät muodosta suoritettuun palveluun liittyviä kustannuksia.

40 On korostettava vielä, että vaikka yhteisöjen tuomioistuin totesi edellä mainitussa asiassa Fantask ym. antamansa tuomion 28 kohdassa, että voidaan hyväksyä se, että jäsenvaltio kantaa maksuja ainoastaan merkittävimmistä rekisteröinneistä ja sisällyttää näihin maksuihin ilmaiseksi suoritetuista vähämerkityksisistä rekisteröinneistä aiheutuneet kustannukset, tästä samasta kohdasta ilmenee, että yhteisöjen tuomioistuin on päätellyt näin yksinomaan niiden eri tyyppisten toimenpiteiden, jotka voidaan suorittaa, merkittävyyden perusteella eikä sillä perusteella, kuinka merkittäviä ovat erityisesti yhtiöpääomansa tai taloudellisen suorituskykynsä kannalta ne pääomayhtiöt, joiden pyynnöstä tietty toimenpide suoritetaan.

41 Tästä seuraa, että päinvastoin kuin Portugalin hallitus väittää, yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä ei sallita sitä, että jäsenvaltio sisällyttää tietyn palvelun vastikkeena kannettujen maksujen maksutaulukkoon suurten ja pienten yhtiöiden välisen solidaarisuustekijän siten, että se kantaa pääomayhtiöiltä, joiden yhtiöpääoma on merkittävä, samasta palvelusta korkeamman maksun kuin sellaisilta pääomayhtiöiltä, joiden pääoma on pienempi, ilman, että näiden maksujen suuruuden välisellä erolla olisi mitään yhteyttä palvelun kustannuksiin.

42 Tämä päätelmä on sitä paitsi sen tulkinnan mukainen, jonka yhteisöjen tuomioistuin esitti direktiivistä 69/335/ETY edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni antamassaan tuomiossa. Kyseisen tuomion 44 kohdasta nimittäin ilmenee, että vaikka tietyn palvelun vastikkeena kannetut maksut voivat olla erilaisia yhtiön oikeudellisen muodon perusteella, maksujen määrät eivät saa ylittää kyseisen palvelun kustannuksia.

43 Kaiken edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen, kolmanteen, neljänteen ja viidenteen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 69/335/ETY 12 artiklan 1 kohdan e alakohtaa on tulkittava siten, että pääomayhtiön yhtiöpääoman korottamisen merkitsemisestä kaupparekisteriin kannetut pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset maksut, joiden suuruus kasvaa suorassa ja rajoittamattomassa suhteessa merkityn pääoman nimellisarvoon ja joiden suuruutta ei lasketa suoritetun palvelun kustannusten perusteella, eivät ole korvauksenluonteisia maksuja. Sellaisen enimmäisrajan, jota suurempia nämä maksut eivät voi olla, olemassaolo ei yksinään merkitse, että nämä maksut olisivat korvauksenluonteisia, jos kyseistä rajaa ei ole asetettu siten, että se olisi kohtuullinen sen palvelun kustannuksiin nähden, josta maksut muodostavat vastikkeen. Jäsenvaltio ei myöskään voi, ilman, että kyseiset maksut menettäisivät korvauksenluonteisuutensa, sisällyttää suoritetun palvelun vastikkeena kannettavien maksujen maksutaulukkoon suurten ja pienten yhtiöiden välistä solidaarisuustekijää siten, että se kantaisi pääomayhtiöiltä, joiden yhtiöpääoma on merkittävä, samasta palvelusta korkeamman maksun kuin sellaisilta pääomayhtiöiltä, joiden pääoma on pienempi, ilman, että näiden maksujen suuruuden välisellä erolla olisi mitään yhteyttä palvelun kustannuksiin.

Toinen kysymys

44 Toisen kysymyksen osalta on todettava, että myöskään siinä tapauksessa, että direktiivi 69/335/ETY edellyttäisi sitä, että päätöstä nro 996/98 olisi sovellettava

takautuvasti, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin ei voisi pienentää pääasiassa kyseessä olevien maksujen määrää, koska maksutaulukon 23 §:n c alakohdassa, sellaisena kuin kyseinen taulukko on muutettuna päätöksellä nro 996/98, säädetty enimmäisraja eli 15 000 000 PTE on joka tapauksessa korkeampi kuin SONAE:n maksettavaksi tässä tapauksessa kuuluvien maksujen määrä.

45 Onpa toiseen kysymykseen annettava vastaus mikä tahansa, sillä ei näin ollen selvästikään ole vaikutusta pääasiassa kyseessä olevan riidan ratkaisuun.

46 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tällaisessa tilanteessa on katsottava, että yhteisöjen tuomioistuimelle esitetty ennakkoratkaisukysymys ei koske yhteisön oikeuden sellaista tulkintaongelmaa, johon vastaaminen olisi objektiivisesti tarpeen kansallisessa tuomioistuimessa tehtävää ratkaisua varten (ks. mm. asia C-375/96, Zaninotto, tuomio 29.10.1998, Kok. 1998, s. I-6629, 79 kohta).

47 Toiseen kysymykseen ei ole näin ollen syytä vastata.

Oikeudenkäyntikulut

48 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Portugalin 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 (toinen jaosto)

on ratkaissut Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porton 16.4.1999 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

Pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY, sellaisena kuin kyseinen direktiivi on muutettuna neuvoston 10.6.1985 antamalla direktiivillä 85/303/ETY, 12 artiklan 1 kohdan e alakohtaa on tulkittava siten, että pääomayhtiön yhtiöpääoman korottamisen merkitsemisestä kaupparekisteriin kannetut pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset maksut, joiden suuruus kasvaa suorassa ja rajoittamattomassa suhteessa merkityn pääoman nimellisarvoon ja joiden suuruutta ei lasketa suoritetun palvelun kustannusten perusteella, eivät ole korvauksenluonteisia maksuja.

Sellaisen enimmäisrajan, jota suurempia nämä maksut eivät voi olla, olemassaolo ei yksinään merkitse, että nämä maksut olisivat korvauksenluonteisia, jos kyseistä rajaa ei ole asetettu siten, että se olisi kohtuullinen sen palvelun kustannuksiin nähden, josta maksut muodostavat vastikkeen.

Jäsenvaltio ei myöskään voi kyseisten maksujen korvauksenluonteisuutta poistamatta sisällyttää suoritetun palvelun vastikkeena kannettavien maksujen

maksutaulukkoon suurten ja pienten yhtiöiden välistä solidaarisuustekijää siten, että se kantaisi pääomayhtiöiltä, joiden yhtiöpääoma on merkittävä, samasta palvelusta korkeamman maksun kuin sellaisilta pääomayhtiöiltä, joiden pääoma on pienempi, ilman, että näiden maksujen suuruuden välisellä erolla olisi mitään yhteyttä palvelun kustannuksiin.

Skouris Schintgen Colneric

Julistettiin Luxemburgissa 21 päivänä kesäkuuta 2001.

R. Grass

kirjaaja

V. Skouris

toisen jaoston puheenjohtaja