JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
GEORGES COSMAS
20 päivänä toukokuuta 1999 *

I Johdanto

1. Käsiteltävänä olevassa asiassa Supremo Tribunal Administrativon (Portugali) veroasioita käsittelevä osasto pyytää yhteisöjen tuomioistuinta tulkitsemaan pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY [1] (jäljempänä direktiivi) tiettyjä säännöksiä.

2. Kansallinen tuomioistuin haluaa saada selvitystä siihen, kuuluvatko direktiivin soveltamisalaan notaarille maksettavat palkkiot sellaisten laissa edellytettyjen asiakirjojen laatimisesta, jotka koskevat yhtiöjärjestyksen muuttamista tai pääoman korottamista, sekä toiseksi siihen, voidaanko notaarin palkkiot hyväksyä direktiivin 12 artiklan 1 kohdan e alakohdan nojalla, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat kantaa korvausluonteisia maksuja.

II Yhteisön lainsäädäntö

3. Direktiivillä 69/335/ETY pyritään edistämään pääomien vapaata liikkuvuutta, jotta voitaisiin "luoda sisämarkkinoiden ominaispiirteitä vastaavat ominaisuudet omaava talousliitto". [2] Tähän päämäärään päästään yhdenmukaistamalla pääoman hankinnasta kannettavat välilliset verot, arvopapereista kannettavat leimaverot ja muut välilliset verot, jotka vastaavat pääoman hankinnasta kannettavia veroja. Direktiivin kahdeksannen perustelukappaleen mukaan "pääoman hankinnasta suoritettavia veroja tai arvopapereista suoritettavia leimaveroja vastaavien muiden välillisten verojen voimassapito vaarantaa tässä direktiivissä tarkoitettujen toimenpiteiden tavoitteiden saavuttamisen, joten ne olisi lakkautettava".

4. Direktiivin 1 artiklan mukaan "jäsenvaltioiden on kannettava pääomayhtiöiden pääoman hankinnasta 2—9 artiklan säännösten mukaisesti yhdenmukaistettava vero, jäljempänä pääoman hankintavero".

* Alkuperäinen kieli: kreikka.

1 — EYVL L 249, s. 25.

2 — Ks. direktiivin ensimmäinen perustelukappale.

5. Direktiivin 4 artiklassa, 8 artiklassa, sellaisena kuin se on muutettuna neuvoston direktiivillä 85/303/ETY [3] sekä 9 artiklassa luetellaan ne toimet, joista kannetaan pääoman hankintaveroa ja tietyt toimet, jotka jäsenvaltiot voivat vapauttaa verosta, tämän kuitenkaan vaikuttamatta 7 artiklan säännösten soveltamiseen. [4]

6. Direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan pääoman hankintaveroa on suoritettava muun muassa pääomayhtiön perustamisesta (a alakohta) ja pääomayhtiön osakepääoman korottamisesta kaikenlaisten omaisuuserien sijoittamisella (c alakohta).

7. Direktiivin 4 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

"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 olemassaolon pidentämistä".

8. Direktiivin 5 artiklassa [5] säädetään veron maksamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä ja maksamisen perusteena on tilanteesta riippuen sijoitetun omaisuuserän käypä arvo tai nimellisarvo.

9. Alun perin direktiivin 7 artiklassa vahvistettiin veron määrää koskeva vaihteluväli, jonka rajoissa jäsenvaltiot voivat vapaasti määritellä alueellaan sovellettavan

3 — Direktiivin 69/335/ETY muuttamisesta 10.6.1985 annettu direktiivi (EYVL L 156, s. 23).

4 — Direktiivin 69/335/ETY 5 ja 6 artikla koskevat veron perustetta.

5 — Sellaisena kuin se on muutettuna 7.11.1974 annetulla neuvoston direktiivillä 74/553/ETY, EYVL L 303, s. 9.

verokannan, ja siinä säädettiin pakottavasti tai vapaaehtoisesti pienemmän verokannan soveltamisesta toimen luonteesta riippuen.

10. Tarkemmin sanottuna direktiivin 7 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädettiin alunperin edellä mainittujen kaltaiselle pääomanhankinnalle 1—2 prosentin suuruinen pääoman hankintavero. Tämä verokanta laskettiin yhteen prosenttiin 1.1.1976 lähtien. [6]

11. Direktiivin 7 artiklassa, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 85/303/ETY 1 artiklan 2 kohdalla, 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 0,5 prosenttia tai tätä vähemmän.

— —

2. Jäsenvaltiot voivat joko vapauttaa pääoman hankintaverosta kaikki muut kuin 1 kohdassa tarkoitetut toimet tai kantaa niistä yhtenäisen veron, joka ei ole yhtä prosenttia suurempi.

3. — — "

12. Direktiivin 10 artiklassa 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 toiminnan harjoittamisen edellyttämistä muodollisuuksista, joita saatetaan vaatia voit-

6 — Pääoman hankintaveron määrän vahvistamisesta 9.4.1973 annetun neuvoston direktiivin 73/80/ETY 1 artikla, EYVL L 103, s. 15.

toa tavoittelevalta yhteisöltä, yhteenliittymältä tai oikeushenkilöltä sen oikeudellisen muodon vuoksi".

13. Direktiivin 12 artiklan 1 kohdassa on tyhjentävä luettelo sellaisista muista veroista ja maksuista kuin pääoman hankintaverosta, jotka 10 ja 11 artiklasta poiketen voidaan kantaa pääomayhtiöiltä näissä artikloissa tarkoitetuista toimista. [7]

14. Tarkemmin sanottuna direktiivin 12 artiklan 1 kohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat 10 ja 11 artiklan säännöksistä poiketen kantaa korvausluonteisia maksuja.

III Kansallinen lainsäädäntö

A *Notaarin palkkioiden määritteleminen*

15. Pääasian kantajan sekä Portugalin esittämistä huomautuksista ilmenee, että Portugalin notaarintoimea koskevassa säännöstössä, joka annettiin 31.3.1967 annetulla asetuksella nro 47619, säädetään, että tietyistä toimista on tehtävä virallinen asiakirja.

16. Notaarintoimea koskevan säännöstön 89 §:n e momentin mukaan näitä toimia ovat muun muassa "yhtiöiden perustaminen, muuttaminen, purkaminen ja selvitystila — — sekä yhtiösopimusten muutokset".

17. Notaarin vahvistamia toimia koskevat palkkiot vahvistetaan notaarin palkkioita koskevassa maksuluettelossa (jäljempänä maksuluettelo), sellaisena kuin se on muutettuna 2.11.1983 annetun asetuksen nro 397/83 liitteellä.

18. Maksuluettelon 1 §:ssä määritellään notaarin vahvistaman toimen arvo. Maksuluettelon 1 §:n 2 momentin e kohdan mukaan yhtiösopimuksen muuttamista koskevien notaarin vahvistamien toimien lainmukainen arvo vastaa pääoman määrää. Maksuluettelon 1 §:n 2 momentin f kohdan mukaan notaarin vahvistaman toimen koskiessa pääoman korottamista tämän toimen arvo vastaa korotuksen määrää. 1 §:n 2 momentin g kohdan mukaan sellaista pääoman korotusta, jonka yhteydessä yhtiösopimusta muutetaan muilta osin, koskevan notaarin vah-

7 — Ks. tältä osin asia C-2/94, Denkavit Internationaal ym., tuomio 11.6.1996, Kok. 1996, s. I-2827, 21 kohta ja asia 36/86, Dansk Sparinvest, tuomio 2.2.1988, Kok. 1988, s. 409, 9 kohta.

vistaman toimen arvo vastaa korotuksen määrää tai osakepääoman määrää sellaisena kuin se on tämän muutoksen jälkeen. Näistä kahdesta laskemistavasta valitaan se, jonka nojalla palkkio on korkein.

19. Tarkemmin sanottuna maksuluettelon 4 §:n mukaan notaarinpalkkion perusteena on vahvistettavan toimen luonne, kun taas 5 §:n mukaan palkkio on prosentuaalinen osuus notaarin vahvistaman toimen lainmukaisesta arvosta. Näitä pykäliä sovelletaan täydentävästi.

20. Maksuluettelon 5 §:n mukaan jos vahvistettavalla toimella on määrätty arvo, palkkioon sisältyy kiinteä summa sekä muuttuva summa, joka on määritelty maksuluettelossa progressiivisesti. Tässä pykälässä säädetään, että jos vahvistettavalla toimella on määrätty arvo, edellisessä pykälässä säädettyyn kiinteään palkkioon on lisättävä toimen kokonaisarvon perusteella jokaisen 1 000 Portugalin escudon (PTE) tai pienemmän summan osalta a) 10 PTE 200 000 PTE:oon asti, b) 5 PTE 200 000:n ja 1 000 000 PTE:n välillä, c) 4 PTE 1 000 000:n ja 10 000 000 PTE:n välillä ja d) 3 PTE 10 000 000 PTE:n ylittävästä arvosta.

21. Maksuluettelon 27 §:n c kohdan mukaan 5 §:ssä säädetyistä palkkioista peritään vain puolet sellaisten asiakirjojen laatimisesta, jotka koskevat yhtiösopimuksen voimassaoloajan pidentämistä tai yhtiösopimuksen osittaista muuttamista.

B *Portugalin oikeuden mukainen palkkiojärjestelmä*

22. Vastatessaan yhteisöjen tuomioistuimen esittämään kirjalliseen kysymykseen Portugalin hallitus selvitti Portugalin oikeuden mukaista notaarin vahvistamia toimia koskevaa järjestelmää.

23. Notaarit ovat julkishallinnon palveluksessa olevia valtion virkamiehiä, joita koskevat samat oikeudet ja velvollisuudet kuin muita virkamiehiä [8]. Notaari on kuitenkin henkilökohtaisessa vastuussa suorittamistaan toimista ja hänet voidaan velvoittaa korvaamaan toimillaan jollekin henkilölle aiheutunut vahinko.

24. Notaarin palkkaus muodostuu kiinteästä osasta ja muuttuvasta osasta. Kiinteä osa määritellään kaikkiin valtion virkamiehiin sovellettavien perusteiden mukaisesti. Muuttuva osa on osuus toimista

8 — 8.10.1980 annetun asetuksen nro 55/80, jolla on säädetty kirjaamispalveluista ja notaarintoimesta, 4 §:n mukaan notaarit kuuluvat oikeusministeriön hallinnonalaan kirjaamisesta ja notaarintoimesta vastaavan pääjohtajan alaisuudessa.

perityistä palkkioista. Notaari laatii kuukausittain yhteenvedon perityistä palkkioista, ja saadusta kokonaissummasta vähennetään notaarille ja notaarin toimiston muille asiamiehille tulevat summat.

25. Notaarille ja hänen asiamiehilleen maksettavat summat määritellään kuukausittaisista kokonaispalkkioista laskettavan prosenttiosuuden perusteella.

26. Jäljelle jäävä osa, eli palkkion ja siitä notaarille sekä hänen asiamiehilleen maksettavan summan erotus tilitetään Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiçalle (rekisterinpitäjänä toimivien virkamiesten, notaarien ja oikeushallinnon virkamiesten kassa). Näiden tulojen perusteella tämä elin ottaa vastattavakseen seuraavat menot: notaarien ja muiden virkamiesten palkka, b) kaikki notaarien ammatilliseen koulutukseen liittyvät kustannukset, c) notaarien toimintaansa varten tarvitsemien kalusteiden hankinta ja d) kiinteistön hankita notaarille, kunnostustyöt ja vuokrien maksu.

27. Toisin sanoen peritty palkkio kohdistetaan periaatteessa notaarien ja heidän asiamiestensä palkkoihin sekä heidän toimintaansa liittyvien asettautumis- ja kunnossapitokulujen kattamiseen.

C *Portugalin oikeuden mukaiset muut osakepääoman korottamiseen liittyvät verot*

28. Vastauksena yhteisöjen tuomioistuimen esittämään kirjalliseen kysymykseen Portugalin hallitus totesi, että Portugalin oikeudessa on myös muita veroja, jotka liittyvät osakepääoman korottamiseen. Osakepääoman korottaminen merkitään kaupparekisteriin, ja tästä veloitetaan 3 000 PTE:n maksu, johon on kaupparekisteriä koskevan maksuluettelon 1 §:n mukaan silloin kun osakepääoman korotus on enemmän kuin 100 000 PTE, lisättävä seuraava summa jokaisesta 1 000 PTE:sta tai sen osasta a) 10 PTE 200 000 PTE:oon asti, b) 5 PTE 200 000:n ja 1 000 000 PTE:n välillä, c) 4 PTE 1 000 000:n ja 10 000 000 PTE:n välillä ja d) 3 PTE 10 000 000 PTE:n ylittävästä arvosta.

29. Osakepääoman korottamisesta on vielä maksettava maksu, joka on 0,5 prosenttia korotuksen määrästä ja tämä summa tilitetään julkishallinnolliselle elimelle nimeltään "Registo Nacional das Pessoas Colectivas" (oikeushenkilöitä koskeva rekisteri).

30. Palkkiot merkinnästä kaupparekisteriin ja oikeushenkilöitä koskevaan rekisteriin ovat tuloa rekisterinpitäjänä toimivien vir-

kamiesten, notaarien ja oikeushallinnon virkamiesten kassaan.

IV Tosiseikat

31. Portugalilainen yhtiö Modelo SPGS SA (jäljempänä Modelo) päätti korottaa osakepääomaansa 7 240 000 000 PTE:sta 14 000 000 000 PTE:oon sekä muuttaa toiminimensä ja kotipaikkansa.

32. Modelo haki 31.12.1992 Porton kaupungin notaarintoimistossa (Cartorio Notarial) nro 6 tätä koskevan virallisen asiakirjan laatimista. Notaarintoimisto vaati Modeloa maksamaan 21 006 000 PTE:n määräisen notaarin palkkion. Tässä asiassa maksettava palkkio vahvistettiin maksuluettelon 1 §:n 2 momentin g kohdan mukaisesti korotuksen jälkeisen uuden osakepääoman perusteella.

33. Modelo riitautti palkkion maksamisen Tribunal Tributário de Primeira Instância do Portossa, mutta sen kanne hylättiin perusteettomana.

34. Se valitti Supremo Tribunal Administrativoon ja vaati tuomion kumoamista sekä maksamansa summan palauttamista. Se totesi, että palkkio on tosiasiassa vero, jonka määrän vahvistaminen kuului parlamentille eikä hallitukselle, että vaadittu summa on suhteeton suoritettuun palveluun nähden ja että palkkioiden periminen on direktiivin vastaista.

V Ennakkoratkaisukysymykset

35. Supremo Tribunal Administrativo esitti valituksen ratkaisemista varten yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Voiko yksityinen vedota neuvoston direktiivin 69/335/ETY 10 artiklaan valtiota vastaan, vaikka kyseinen valtio ei ole saattanut direktiiviä osaksi kansallista oikeusjärjestystään?

2) Onko direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 3 kohdassa tarkoitettujen toimien katsottava kuuluvan direktiivin 10 artiklassa säädetyn kiellon soveltamisalaan siten, että kiellettyä on sekä

kantaa pääoman hankintaveroa että periä mitä tahansa muuta veroa tai maksua sen muodosta riippumatta?

3) Onko direktiivin 69/335/ETY 10 artiklaa ja 12 artiklan 1 kohdan e alakohtaa tulkittava siten, että niiden vastaista on, että sellaisista virallisista asiakirjoista, joissa notaari (laissa edellytetyllä tavalla) vahvistaa yhtiöpääoman korotusta tai yhtiöjärjestyksen muuttamista koskevat päätökset, maksettavien palkkioiden suuruus vaihtelee korotuksen tai yhtiöpääoman suuruuden mukaan eikä palvelun tarjoamisesta aiheutuneen kustannuksen mukaan?

4) Jos vastaus edelliseen kysymykseen on myöntävä, onko direktiivin 69/335/ETY 10 artiklan ja 12 artiklan 1 kohdan e alakohdan nojalla sallittua, että kyseisten palkkioiden suuruus ylittää selvästi ja kohtuuttomasti palvelun tarjoamisesta aiheutuneet todelliset kustannukset?"

VI Tutkittavaksi ottaminen

36. Ennen pääasian tutkimista on tarpeen esittää muutama huomautus ennakkoratkaisukysymysten tutkittavaksi ottamisesta.

37. Katson, että ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevaan päätökseen sisältyvässä tosiseikkoja koskevasta tiivistelmästä käy selvästi ilmi, että kansallinen tuomioistuin ei ole riittävällä tavalla kuvaillut tosiseikkoja eikä kansallista lainsäädäntöä, johon esitetyt ennakkoratkaisukysymykset liittyvät eikä se myöskään ole esittänyt niitä tosiseikkoja, joihin esitetyt kysymykset perustuvat. [9]

38. Kansallinen tuomioistuin ainoastaan toistaa Modelon esittämät väitteet ilman, että se esittäisi riittävällä tavalla notaarin palkkioiden perustetta, notaareja koskevia sääntöjä Portugalissa tai tapaa, jolla Cartorio Notarial do Porto on konkreettisesti laskenut palkkion taikka sitä, millä tavoin Modelon yhtiöjärjestystä on muutettu. Se ei myöskään täsmennä, onko olemassa muita veroja, joita kyseisestä pääoman korotuksesta peritään.

39. Käsiteltävänä olevassa asiassa notaarin palkkion peruste ja laskentatapa ovat välttämättömiä, jotta yhteisöjen tuomioistuin voi määritellä, kuuluvatko nämä palkkiot

9 — Komissio on korostanut puutteita, jotka liittyvät siihen, että ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä ei esitetä kansallista lainsäädäntöä, joka koskee pääomayhtiöiden pääoman hankinnasta maksettavia veroja. Huolimatta siitä, että ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä tosiseikat ja oikeudelliset seikat on esitetty suppeasti, komissio katsoo kuitenkin, että tutkittavaksi ottamisen osalta ei ole ongelmia.

direktiivin soveltamisalaan. Mikäli vastaus on myöntävä, osakepääoman korotuksen määrän selvittäminen on välttämätöntä, jotta pääoman hankintavero voidaan määritellä ja siten todeta onko veron määrä direktiivin, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 85/303/ETY, 7 artiklan 2 kohdan vastainen.

40. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut useaan otteeseen, jotta yhteisön oikeutta voitaisiin tulkita siten, että tulkinta olisi kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen, sen on määritettävä esittämiinsä kysymyksiin liittyvät tosiasiat ja oikeussäännöt tai ainakin selostettava ne tosiseikkoja koskevat lähtökohdat, joihin nämä kysymykset perustuvat. [10]

41. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että "lisäksi on välttämätöntä, että kansallinen tuomioistuin perustelee jotenkin sen, miksi se on valinnut ne yhteisön oikeuden säännöt, joiden tulkinnasta kysymykset on esitetty, ja se, miten nämä säännöt ja pääasiassa sovellettava kansallinen lainsäädäntö liittyvät toisiinsa". [11] Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä on esitettävä nämä tiedot sen vuoksi, että yhteisöjen tuomioistuin voi antaa kysymyksiin tarkoituksenmukaisen vastauksen ja myös siksi, että jäsenvaltioiden hallitukset ja muut asianosaiset voivat esittää asiassa huomautuksensa [12] yhteisöjen tuomioistuimen perussäännön 20 artiklan mukaisesti, [13] sillä tämän artiklan mukaan ainoastaan ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevat kansallisen tuomioistuimen päätökset annetaan tiedoksi asianosaisille. [14]

42. Jotta yhteisöjen tuomioistuin voisi vastata esitettyihin kysymyksiin, sillä on tietenkin mahdollisuus hankkia ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevasta päätöksestä sekä kansallisen tuomioistuimen sille toimittamasta asiakirja-aineistosta tietoa tarpeellisista seikoista. Näitä tietoja voidaan täydentää vastauksissa kysymyksiin, joita yhteisöjen tuomioistuin esittää pääasian asianosaiselle joko kirjallisesti tai istunnossa.

43. EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) tarkoituksena on luoda oikeudellinen yhteistyö ja dialogi yhteisöjen tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuinten välillä. Tämän vuoksi katson, että yhteisöjen tuomioistuin voi antaa tarkoituksenmukaisen vastauksen kansalliselle tuomioistuimelle, vaikka ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä ei ole esitetty kaikkia tarvittavia tietoja.

10 — Ks. yhdistetyt asiat C-320/90—C-322/90, Telemarsicabruzzo ym., tuomio 26.1.1993, Kok. 1993, s. I-393, 6 kohta; asia C-316/93, Vaneetveld, tuomio 3.3.1994, Kok. 1994, s. I-763, 13 kohta ja asia C-83/91, Meilicke, tuomio 16.7.1992, Kok. 1992, s. I-4871, 26 kohta. Ks. myös asia C-157/92, Banchero, määräys 19.3.1993, Kok. 1993, s. I-1085, 4 kohta; asia C-386/92, Monin Automobiles, tuomio 26.4.1993, Kok. 1993, s. I-2049, 6 kohta; asia C-191/96, Modesti, määräys 19.7.1996, Kok. 1996, s. I-3937, 4 kohta; asia C-196/96, Lahlou, määräys 19.7.1996, Kok. 1996, s. I-3945, 4 kohta; asia C-326/95, Banco de Fomento e Exterior, määräys 13.3.1996, Kok. 1996, s. I-1385, 6 kohta; asia C-458/93, Saddik, määräys 23.3.1995, Kok. 1995, s. I-511, 12 kohta ja asia C-167/94, Grau Gomis ym., määräys 7.4.1995, Kok. 1995, s. I-1023, 8 kohta.

11 — Ks. alaviitteessä 10 mainittu asia Grau Gomis, tuomion 9 kohta.

12 — Eli kyseeseen tulevista tosiseikoista.

13 — Ks. tältä osin edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Modesti (määräyksen 5 kohta), asia Lahlou (määräyksen 5 kohta).

14 — Ks. yhdistetyt asiat 141/81—143/81, Holdijk ym. tuomio 1.4.1982, Kok. 1982, s. 1299, 6 kohta ja edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Modesti (määräyksen 5 kohta), asia Lahlou (määräyksen 5 kohta) ja asia Banco de Fomento e Exterior (määräyksen 7 kohta).

44. Toisin sanoen mikäli kansallisen tuomioistuimen toimittamien asiakirjojen sekä pääasian asianosaisten esittämien huomautusten perusteella "yhteisöjen tuomioistuin on saanut riittävästi tietoja, joiden avulla se voi tulkita yhteisön sääntöjä pääasian kohteena olevan tilanteen osalta" [15] yhteisöjen tuomioistuin voi antaa vastauksen, joka on kansallisen tuomioistuimen kannalta tarkoituksenmukainen.

45. Tämä vaatimus ei ole niin keskeinen silloin, kun kyse on yksityiskohtaisista teknisistä seikoista, joiden osalta yhteisöjen tuomioistuimella on mahdollisuus antaa hyödyllinen vastaus silloinkin, kun kansallinen tuomioistuin ei ole antanut tyhjentävää selvitystä asiaa koskevista tosiseikoista ja oikeudellisista seikoista. [16]

46. Katson, että käsiteltävänä olevassa asiassa tosiseikat ja kansallinen lainsäädäntö, sellaisena kuin ne ovat tulleet ilmi jätetyistä kirjallisista huomautuksista ja kirjallisista vastauksista, jotka Portugalin hallitus antoi yhteisöjen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin, ovat riittävän selkeitä, ja että yhteisöjen tuomioistuin voi antaa tarkoituksenmukaisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin.

47. Tämän vuoksi katson, että Supremo Tribunal Administrativon esittämät ennakkoratkaisukysymykset on otettava tutkittavaksi ja tarkastelen niitä seuraavassa.

VII Pääasia

48. Ehdotukseni rakenteen vuoksi tutkin ensiksi toisen kysymyksen. Ensin on nimittäin tutkittava, kuuluvatko kansallisen oikeuden mukaisesti maksetut notaarin palkkiot direktiivin soveltamisalaan ja onko tällaiset palkkiot kielletty direktiivin 10 artiklassa.

49. Toisella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin kysyy yhteisöjen tuomioistuimelta, sisältyvätkö direktiivin 10 artiklan mukaiseen kieltoon myös tämän direktiivin 4 artiklan 3 kohdassa tarkoitetut toimet, minkä vuoksi pääoman hankintaveron perimisen lisäksi kiellettyjä olisivat myös muut verot niiden muodosta riippumatta.

50. Huomautan, että kansallisessa tuomioistuimessa vireillä oleva asia koskee tietyn summan maksamista notaarin palkkiona sillä perusteella, että Modelo on *korottanut* osakepääomaansa ja *muuttanut toiminimensä ja kotipaikkansa.*

15 — Ks. edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Vaneetveld, tuomion 14 kohta ja Telemarsicabruzzo ym., tuomion 9 kohta. Ks. myös julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus asiassa Vaneetveld, 6 ja 9 kohta.

16 — Ks. edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Vaneetveld, tuomion 13 kohta ja asia Banco de Fomento e Exterior, määräyksen 8 kohta.

51. Katson, että on tutkittava notaarin palkkion oikeudellista luonnetta, eli sitä, miltä osin tällaisen palkkion periminen silloin, kun pääomayhtiö korottaa osakepääomaansa tai vaihtaa toiminimensä ja kotipaikkansa, kuuluu direktiivin 4 artiklan säännösten ja siten myös 10 artiklan mukaisen kiellon soveltamisalaan.

52. Ensinnä on tutkittava notaarien asemaa jäsenvaltioissa, sitten veron käsitteen oikeudellista luonnetta, direktiivin mukaista järjestelmää ja sitä, missä määrin notaarin palkkiot ovat veroja tai maksuja, jotka kuuluvat direktiivin 10 artiklan mukaisen kiellon soveltamisalaan.

a) *Notaarin toimen vertaileva tutkimus*

53. Vaikka notaarin toimi tunnetaan oikeusjärjestyksissä suurimmassa osassa jäsenvaltiota, notaarin asema ei ole sama kaikkialla. Voidaan erottaa kaksi ryhmää: a) joissakin oikeusjärjestyksissä notaareiden katsotaan olevan vapaan ammatin harjoittajia ja he harjoittavat toimeaan itsenäisesti, [17] vaikka he ovat valtion virkamiehiä; b) Portugalin oikeudessa, jota tutkittiin edellä, notaari on virkamies, jolla on virkamiehen oikeudet ja velvollisuudet, ja hän kuuluu hierarkisesti oikeusministeriön alaisuuteen; c) muissa oikeusjärjestyksissä [18] notaarin toimea ei konkreettisesti ole [19] tai se on lähes tuntematon. [20]

54. Sellaisten toimien osalta, jotka notaarin on suoritettava tai vahvistettava, melkein kaikkien jäsenvaltioiden oikeusjärjestyksissä [21] on palkkioluettelo, josta on säädetty lailla, asetuksella, ministeriön päätöksellä tai jonkin ammatillisen järjestön / elimen päätöksellä. [22]

17 — Näin Saksan, Itävallan, Belgian, Espanjan, Ranskan, Kreikan, Italian. Luxemburgin ja Alankomaiden oikeudessa.

18 — Yhdistynyt kuningaskunta, Tanska, Ruotsi ja Suomi.

19 — Yhdistyneen kuningaskunnan osalta Englannin tai Skotlannin oikeudessa ei ole notaarin ammattia sellaisena kuin se on olemassa edellisissä ryhmissä. Solicitorit tai public notaries -asemassa olevat henkilöt suorittavat notaarin tehtäviä. Kumpikaan näistä eivät toimi julkishallinnon alaisuudessa ja molempia niistä pidetään vapaina ammatteina.

20 — Näin on asia Pohjoismaiden osalta. Tanskassa notaarin toimea ei ole olemassa ja tuomioistuimet suorittavat sellaiset toimet, joita voitaisiin kutsua notaarin vahvistamiksi toimiksi. Suomessa notaarit ovat hallinnon virkamiehiä ja heidän pääasiallisena tehtävänään on tiettyjen toimien todentaminen. Ruotsissa on olemassa notarius publicus -niminen ammatti, joka katsotaan vapaaksi ammatiksi. Sen lisäksi, että lääninhallitus nimittää notarii publicit, joilla on suoritettavanaan vain pieni määrä tehtäviä, toimella ei ole yhtymää julkishallintoon.

21 — Näin Ranskan, Saksan, Itävallan, Belgian, Tanskan, Espanjan, Suomen, Kreikan, Italian, Luxemburgin, Alankomaiden, Portugalin ja Yhdistyneen kuningaskunnan oikeudessa.

22 — Ainoastaan Ruotsin oikeudessa ei ole säädetty kiinteistä palkkioista; notarius publicus vahvistaa itse palkkionsa.

55. Yllä mainituissa oikeusjärjestyksissä notaarit perivät notaarin palkkion tai mikäli notaarin ammattia ei tunneta sellaisenaan, palkkion perivät notaarin tehtäviä suorittavat henkilöt tai viranomaiset.

56. Tanskan ja Suomen oikeuksissa perityt palkkiot tilitetään valtiolle. Portugalissa palkkio tilitetään rekisterinpitäjänä toimivien virkamiesten, notaarien ja oikeushallinnon virkamiesten kassaan. Kaikissa muissa oikeusjärjestyksissä perityt palkkiot kuuluvat notaarille sen jälkeen kun niistä on vähennetty rekisteröintimaksu ja leimavero. Kun Tanskan ja Suomen oikeus, jossa notaarin ammattia ei ole, jätetään ottamatta huomioon, Portugalin oikeudessa säädetään, että osa peritystä palkkiosta menee notaarille, kuten edellä on jo todettu.

b) *Veron määritteleminen*

57. Oikeuskirjallisuudessa katsotaan, että verolla [23] tarkoitetaan, että "yksityinen on velvollinen maksamaan ilman erityistä vastiketta valtiolle tietyn summan, jotta valtio voi hoitaa tehtävänsä". [24] Tämä määritelmä voidaan jakaa useisiin osatekijöihin: a) yksityisen suorittama maksu valtiolle, b) maksun pakottavuus, sillä veron maksaminen ei perustu vapaaehtoisuuteen, c) erityisen vastikkeen puuttuminen ja d) veron kantamisella pyritään siihen, että valtio voi suorittaa tehtäviään, joiden suorittamisesta se vastaa, [25] ja erilaisten julkisten palvelujen hallinnointi kuuluu selvästikin tämänkaltaisiin tehtäviin.

c) *Direktiivin mukainen järjestelmä*

58. Valtio ei veroa maksettaessa tarjoa mitään tiettyä vastiketta verovelvolliselle. Mikäli valtio antaa vastikkeen, kyseessä on maksu. Maksu veloitetaan valtion tarjoamista tietyistä palveluista ja maksun tarkoituksena on kattaa tietyt menot, joita valtiolle on koitunut näiden erityisten palvelujen tarjoamisesta.

59. Ensin on täsmennettävä eräs seikka. Yhteisöjen tehtävänä on kansallisen oikeuden mukaisesta luonnehdinnasta riippumatta todeta, missä määrin tietty vero, jonka jäsenvaltio perii pääoman hankin-

23 — Oikeuskirjallisuuden mukaan veron käsitteeseen sisältyy kolme olennaista perustetta eli: a) oikeudellinen peruste, b) taloudellinen peruste (veron merkitys valtiontaloudessa, mikä johtuu vaikutuksesta joka sillä voi olla julkiseen talouteen) ja c) sosiaalinen peruste (veron vaikutus eri yhteiskuntaluokkien muodostumiseen); ks. Stasinopoulou, M., *Luentoja julkistaloudesta*, Ateena, 3. painos, 1966, 60 kohta. Veron käsitteen eri osatekijöiden osalta (poliittiset, taloudelliset ja sosiaaliset osatekijät) ks. myös Trotabas, L. ja Cotteret J. M.: *Droit fiscal*, Pariisi, Dalloz, 8. painos, 1997, 2 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

24 — Ks. em. kirjallisuusviite Stasinopoulou, s. 256. Kyseessä on valtion oikeus suhteessa verovelvolliseen yleisten tehtävien hoitamiseksi.

25 — Se, mitä tehtäviin kuuluu riippuu sekä poliittisista että taloudellisista ja sosiaalisista tekijöistä, jotka muuttuvat aikakausien ja valtioiden mukaan.

nasta, on direktiivissä tarkoitettu vero. Katson, että yhteisön oikeuden käsitteitä kuten pääoman hankintavero ei ole selvitettävä kansallisen oikeuden mukaisten käsitteellisten erottelujen ja teoreettisten järjestelmien perusteella. Tämä on myös yhteisön oikeuden ensisijaisuutta suhteessa kansalliseen oikeuteen koskevan periaatteen mukaista. Päinvastaisessa tapauksessa yhteisön oikeuden sääntöjen soveltamisala voitaisiin määritellä kansallisen lainsäädännön perusteella, mitä yhteisön lainsäätäjä ei ole tahtonut.

60. Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että sillä, onko kansallinen vero luonnehdittu välittömäksi tai välilliseksi, ei voi olla ratkaisevaa merkitystä. Asiassa Bautiaa ja Société française maritime[26] annetussa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että "veron, tullin tai maksun määrittäminen yhteisön oikeuden kannalta kuuluu yhteisöjen tuomioistuimen tehtäviin, ja tämä määrittelee veron sen objektiivisten ominaisuuksien perusteella riippumatta kansallisessa oikeudessa sille annetusta määritelmästä". Yhteisöjen tuomioistuin on myös todennut, että "ilmaisu korvausluonteinen maksu on osa yhteisön oikeuden säännöstä, jossa ei viitata jäsenvaltioiden oikeuteen määritellä säännöksen merkitystä ja soveltamisalaa. Lisäksi direktiivin päämäärät asetettaisiin kyseenalaisiksi, jos jäsenvaltioilla olisi oikeus täysin vapaasti jatkaa pääoman hankintaveron kaltaisten verojen ja maksujen voimassaoloa itse luokittelemalla ne korvausluonteisiksi maksuiksi. Tämän vuoksi kyseisen ilmaisun tulkintaa ei koko laajuudessaan voida jättää kunkin jäsenvaltion harkintaan".[27] Nämä käsitteet ovat itsenäisiä kansallisessa oikeudessa käytettyihin nähden. Tämä tarkoittaa, että niillä on itsenäinen sisältö, jota ei voida määritellä nykyisten viidentoista jäsenvaltion kansallisen oikeuden mukaisten määritelmien, erottelujen ja teoreettisten järjestelmien perusteella.

61. Direktiivissä tarkoitettu vero, joka kannetaan pääomayhtiöiden pääoman hankinnasta, on myös tällainen välillinen vero.[28]

62. Direktiivin 1 artiklassa säädetään yhdenmukaistetusta verosta, joka koskee "pääomayhtiöiden pääoman hankintaa". Kuten yhteisöjen tuomioistuin on katsonut,[29] "direktiivin tarkoituksena on muun muassa yhdenmukaistaa yhtiöpääoman hankinnasta suoritettavien verojen mää-

26 — Yhdistetyt asiat C-197/94 ja C-252/94, tuomio 13.2.1996, Kok. 1996, s. I-505, 39 kohta. Ks. myös asia C-4/97, Nonwoven, tuomio 27.10.1998, Kok. 1998, s. I-6469, 19 kohta.

27 — Ks. asia C-188/95, Fantask ym., tuomio 2.12.1997, Kok. 1997, s. I-6783, 26 kohta ja asia 270/81, Felicitas Rickmers-Linie, tuomio 15.7.1982, Kok. 1982, s. 2771, 14 kohta.

28 — Välitön vero perustuu suoraan verovelvollisen veronmaksukykyyn (joka perustuu hänen tuloihinsa, varallisuuteen ym.), kun taas välillinen vero kannetaan tiettyyn tapahtumaan liittyen, kuten kulutus ja omaisuuden siirto; ks. em. kirjallisuusviite Stasinopoulou, s. 265 ja sitä seuraavat sivut.

29 — Asia C-347/96, Solred, tuomio 5.3.1998, Kok. 1998, s. I-937, 3 kohta. Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että välittömät verot eivät yhteisön oikeuden nykyisessä kehitysvaiheessa sellaisenaan kuulu yhteisön toimivaltaan; ks. tältä osin asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995, Kok. 1995, s. I-225, 21 kohta. Ks. myös asiassa C-287/94, Frederiksen, 26.9.1996 annettu tuomio (Kok. 1996, s. I-4581, 20 ja 21 kohta), joka koskee tuloveroa, joka välittömänä verona ei kuulu direktiivin soveltamisalaan.

räämistä ja kantamista yhteisössä koskevat säännökset; tämä yhdenmukaistaminen liittyy pääomien vapaata liikkuvuutta rajoittavien verotuksellisten esteiden poistamiseen". [30]

63. Direktiivin toisen perustelukappaleen mukaan "jäsenvaltioissa tällä hetkellä voimassa olevat pääoman hankinnasta kannettavat välilliset verot eli yhtiöiden pääoman hankinnasta suoritettavat verot ja arvopapereista suoritettavat leimaverot johtavat syrjintään, kaksinkertaiseen verotukseen ja pääoman vapaata liikkumista haittaaviin eroihin, minkä johdosta ne olisi yhdenmukaistamisella poistettava".

64. Direktiivin kuudennessa perustelukappaleessa todetaan, että "sisämarkkinoiden ominaispiirteet omaavien yhteismarkkinoiden käsitteeseen kuuluu, että yritysten pääoman hankintaan yhteismarkkinoilla kohdistuva vero olisi kannettava vain kertaalleen ja että tämän veron olisi oltava saman suuruinen kaikissa jäsenvaltioissa, jotta pääomien vapaa liikkuvuus ei häiriintyisi".

65. Toimet, joista suoritetaan pääoman hankintaveroa ja jotka on lueteltu direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa, ovat toimia, jotka koskevat pääoman tai omaisuuden siirtoa pääomayhtiöille, joko perustamalla pääomayhtiö (a ja b kohta) tai korottamalla pääomayhtiön pääomaa omaisuuserien sijoittamisella (c kohta), ym. [31]

66. Se, että pääoman tai omaisuuserien siirtäminen on sellaisten toimien, joista on suoritettava pääoman hankintaveroa, olennainen piirre, vahvistetaan 4 artiklan 3 kohdassa. [32] Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tässä säännöksessä yhtiön perustamisena ei pidetä tiettyjä toimia, joihin ei sisälly pääoman siirtämistä, vaikkakin ne ovat tärkeitä pääomayhtiön oikeudelliselle olemassaololle.

67. Lisäksi direktiivin 10 ja 11 artiklassa säädetty muiden verojen kantamista koskeva kielto perustuu suoraan direktiivin kahdelle tavoitteelle, joiden mukaan pääoman hankinnasta kannettavat verot yhdenmukaistetaan ja arvopapereiden leimavero poistetaan. Tämä on selvää niiden kieltojen osalta, jotka on mainittu 10 artiklan a kohdassa (direktiivin 4 artiklassa tarkoitetut toimet, joista kannetaan yhdenmukaistettua pääoman hankintaveroa) ja b kohdassa (näihin toimiin

30 — Ks. myös yhdisteryt asiat C-71/91 ja C-178/91, Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni, tuomio 20.4.1993, Kok. 1993, s. I-1915, 19 kohta.

31 — Tai varojen lisääminen omaisuuserien sijoittamisella, jonka vastikkeeksi annetaan osakkeenomistajilla olevien oikeuksien kaltaisia oikeuksia (d alakohta) taikka yhtiön johdon tai sääntömääräisen kotipaikan siirtäminen yhteisön ulkopuolisesta maasta taikka tietyin edellytyksin jäsenvaltiosta toiseen (e, f ja g alakohta).

32 — Samaten 4 artiklan 2 kohdassa luetelluilla toimilla, joista jäsenvaltiot voivat kantaa pääoman hankintaveroa, tosiasiassa lisätään yhtiön pääomaa tai varoja.

liittyvät sijoitukset, lainat tai suoritukset).[33] Kyseessä ovat verot,[34] jotka direktiivillä oli tarkoitus yhdenmukaistaa tai poistaa.

68. Vaikka 10 artiklan c kohdassa mainitut verot eivät sellaisenaan koskekaan pääoman hankintaa tai arvopapereiden siirtoa, niiden kieltäminen on kuitenkin tärkeää direktiivin tavoitteiden saavuttamiseksi. Tällaisia veroja kannetaan yhtiöiden oikeudelliseen muotoon liittyvien muodollisuuksien vuoksi, eli pääoman hankinnassa käytetyn keinon perusteella. Ne vastaavat siten muita kiellettyjä veroja. Säännöt, joilla yhdenmukaistetaan verotusta koskevaa lainsäädäntöä tällä alalla, olisivat puutteellisia mikäli tällaista kieltoa ei olisi, sillä tällaiset verot ovat samalla tavoin direktiivin tavoitteiden vastaisia kuin se, että pääoman hankinnasta tai arvopapereiden siirtämisestä kannettavat muut verot pidettäisiin voimassa.[35]

69. Asiassa Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni antamassaan tuomiossa[36] yhteisöjen tuomioistuin korosti, että pääoman hankintaveroa vastaavat välilliset verot kuuluvat direktiivin 10 artiklan soveltamisalaan. Yhteisöjen tuomioistuin totesi myös (30 kohta), että "pääomayhtiön rekisteröinnistä aiheutuvat verot ja erilaiset maksut kuuluvat edellä mainittujen säännösten soveltamisalaan ja ne ovat periaatteessa kiellettyjä, ellei 12 artiklan säännöksessä säädetä toisin." Yhteisöjen tuomioistuin hylkäsi tähän liittyvän väitteen, jonka useat hallitukset olivat esittäneet kirjallisissa huomautuksissaan ja totesi, että "ei ole olemassa mitään direktiivin sanamuodosta tai sen tavoitteista johtuvaa syytä, jonka perusteella 10 artiklan soveltaminen voitaisiin sivuuttaa, silloin kun perityllä verolla rahoitetaan sen viranomaisen toimintaa, joka vastaa kaupparekisterin pidosta. Päinvastoin yllämainittujen hallitusten esittämä tulkinta olisi direktiivin tavoitteiden vastainen, sillä sen perusteella jäsenvaltiot voisivat ottaa käyttöön muun veron kuin pääoman hankintaveron, joka kannettaisiin pääomayhtiöiltä niiden perustamiseen liittyvien olennaisten muodollisuuksien yhteydessä ja jonka määrää ei lisäksi olisi rajoitettu yhteisön oikeuden säännöksillä".[37]

33 — Näin on myös 11 artiklan osalta (vero osakkeiden, osuuksien tai muiden vastaavien arvopapereiden laatimisesta, liikkeeseen laskemisesta, hyväksymisestä pörssissä noteerattaviksi, vaihdantaan saattamisesta tai välittämisestä tai lainoista, mukaan lukien valtion ottamat lainat, jotka otetaan joukkovelkakirjoina tai muina siirtokelpoisina arvopapereina).

34 — Pääoman hankintaa tai arvopapereiden siirtoa koskevat verot.

35 — Julkisasiamies Jacobs korosti tätä asiassa Denkavit Internationaal ym. esittämänsä ratkaisuehdotuksen 44 kohdassa (mainittu edellä alaviitteessä 7); yhteisöjen tuomioistuin asettui samalle kannalle tuomiossaan (23 kohta). Ks. myös alaviitteessä 27 mainittu asia Fantask ym., tuomion 21 kohta ja alaviitteessä 29 mainittu asia Solred, tuomion 21 kohta.

36 — Asiaan on viitattu alaviitteessä 30 (tuomion 29 kohta).

37 — Direktiivin säännösten tehokkaan vaikutuksen säilyttämiseksi yhteisöjen tuomioistuin katsoi asiassa Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni antamassaan tuomiossa, että "se, että veroa ei ole maksettava pelkästään yhtiötä rekisteröitäessä vaan myös jokaisena myöhempänä vuonna, ei aiheuta sitä, että tähän kieltoon ei sovellettaisi 10 artiklan mukaista kieltoa. Kuten komissio ja pääasian asianosaisina olevat yritykset ovat todenneet, päinvastainen tulkinta epäisi 10 artiklan säännöksiltä niiden tehokkaan vaikutuksen, sillä tällainen tulkinta mahdollistaisi, että jäsenvaltiot voisivat periä pääomayhtiöiltä vuosittain veron, jonka peruste olisi yksinään yhtiön rekisteröinnin voimassa pitäminen.

d) *Notaarin palkkio ja pääoman hankintavero*

70. Näiden täsmennysten jälkeen ja jotta voitaisiin luonnehtia Portugalin oikeuden mukaisia notaarin palkkioita suhteessa direktiiviin, on tutkittava tälle palkkiolle ominaisia objektiivisia tekijöitä.

71. Katson, että jos nämä tekijät otetaan huomioon, Portugalin oikeuden perusteella perittyjä palkkioita, jotka koskevat pääomayhtiön osakepääoman nostamista tai sen toiminimen ja kotipaikan muuttamista, ei voida katsoa välilliseksi veroksi, jota direktiivin mukaisessa merkityksessä kannetaan pääoman hankinnasta. Olen tullut tähän johtopäätökseen analysoimalla objektiivisia tekijöitä, eli niiden seikkojen ja arviointiperusteiden kokonaisuutta, joiden perusteella notaarin palkkiota voidaan luonnehtia suhteessa direktiiviin. On siten tärkeää tutkia, onko tämä palkkio yhteisön oikeuden kyseisten säännösten mukainen vero.

72. Vaikka notaarin palkkio on joiltain osatekijöiltään veron kaltainen, tämä ei kuitenkaan riitä, että sitä voitaisiin pitää verona.

73. Ensinnäkin on todettava, että notaarin palkkiot peritään Portugalin tasavallan säätämän lain perusteella.[38] Tämä ei kuitenkaan ole riittävä seikka, jotta palkkiot voitaisiin katsoa veroksi.

74. Toiseksi, kyseeseen tulevien notaarin palkkioiden perusteena on olennaisesti notaarin asiakkaalleen tarjoama palvelu,[39] joka koskee sellaisen asiakirjan laatimista, jossa todetaan pääomayhtiön osakepääoman nostaminen tai sen toiminimen ja kotipaikan muuttaminen, eikä tämä toimi sinällään. Toisin sanoen palkkion peruste ei vastaa perustetta, joka pääoman hankintaverolla on, sillä sen kantaminen on direktiivin perusteella sallittua osakepääomaa korotettaessa.

75. Kolmanneksi palkkion laskemisen perusteena on osakepääoma sellaisena kuin se on korotuksen jälkeen. Se seikka, että kannettavassa notaarin palkkiossa otetaan huomioon asiakirjaan kirjattu pääoman määrä, ei ole riittävä, jotta kyseinen vero kuuluisi direktiivin soveltamisalaan. Vero voi kuulua direktiivin soveltamisalaan, jos muiden seikkojen perusteella ilmenee, että käsiteltävänä olevassa asiassa kyseessä

38 — Maksuluettelon 5 §, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella nro 397/83.

39 — Portugalin hallitus on kirjallisissa huomautuksissaan vahvistanut, että Portugalin oikeuden mukaan notaari toimii sekä palvelun tarjoajana (sekä myös työntekijöiden että velkojien intressissä) että yleisen edun nimissä. Tarkemmin sanottuna notaari tarkistaa, että se, mitä asianomaiset esittävät, ei sisällä merkittäviä puutteita, hän informoi asianomaisia heidän toimiensa sisällöstä ja yleisemmin ottaen hän valvoo sellaisten toimien lainmukaisuutta, joista hän lain nojalla laatii asiakirjan.

oleva notaarin palkkio on riippumatta siitä, miksi sitä nimitetään, pääoman hankinnasta kannettava vero.

76. Toisin sanoen veron, eli käsiteltävänä olevassa asiassa notaarin palkkion peruste ei vastaa sitä seikkaa, jonka johdosta direktiivin mukaista (4 artiklan 1 kohdan c alakohta: pääoman korottaminen) [40] pääoman hankintaveroa peritään, vaikka veron peruste vastaa (tai voi vastata) direktiivissä säädettyä. [41]

77. Neljänneksi, koska notaari laatii virallisen asiakirjan, palkkion maksaminen on pakottavaa. [42] Tämä seikka ei myöskään ole sellaisenaan ratkaiseva, jotta notaarin palkkio voitaisiin katsoa veroksi.

78. Viidenneksi on huomautettava, että yksityinen maksaa kyseisen palkkion valtiolle, koska Portugalin oikeuden mukaan notaari on valtion palveluksessa oleva virkamies, joka kuuluu oikeusministeriön alaisuuteen ja jolla on samat oikeudet ja velvollisuudet kuin muilla virkamiehillä.

79. Kuudenneksi, kannettavien notaarin palkkioiden ei ole tarkoitettu menevän valtion tehtävien rahoitukseen, eli valtion asemasta johtuviin tehtäviin, joihin eri julkisten palvelujen toiminta kuuluu.

80. Käsiteltävänä olevassa asiassa katson, että vaikka portugalilainen notaari periikin kiinteän palkkion, ajatus vapaasta ammatista käy kuitenkin ilmi siinä, että notaari saa myös prosentuaalisen osuuden palkkioista perittyjen summien tasosta riippuen: tämä seikka osoittaa tähän ammattiin liittyvän voitontavoittelun, jonka perusteella notaari eroaa varsinaisesta virkamiehestä. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida, miten paljon notaari voi uusia asiakkaita etsimällä yrittää kasvattaa hänelle tulevaa prosenttiosuutta, mikä osoittaisi tarvittaessa vielä selvemmin, että Portugalin oikeuden mukainen notaarin toimi ei eroa olennaisella tavalla vastaavista toimista muissa jäsenvaltioissa, joissa notaarit ovat vapaan ammatin harjoittajia.

40 — Pääomayhtiön toiminimen ja kotipaikan muuttamiseen sovelletaan 4 artiklan 3 kohtaa; niiden ei katsota merkitsevän yhtiön perustamista eikä niistä näin ollen kanneta pääoman hankintaveroa.

41 — Maksuluettelon 1 §:n 2 momentin f kohdan mukaan pääomaa korotettaessa lainmukainen arvo vastaa tämän korotuksen määrää, kun taas g kohdan mukaan muutettaessa yhtiöjärjestystä muilta osin palkkio lasketaan korotetun pääoman mukaan.

42 — On huomautettava, että käsiteltävänä olevaan asiaan liittyvässä kansallisessa lainsäädännössä säädetään, että notaarin on laadittava virallinen asiakirja. Portugalin notaarintoimea koskevassa säännöstössä, josta on säädetty lailla nro 47619, säädetään, että tietyistä toimista notaarin on tehtävä virallinen asiakirja. Notaarintoimea koskevan säännöstön 89 §:n e momentin mukaan näitä toimia ovat muun muassa yhtiöiden perustaminen, muuttaminen sekä yhtiösopimusten muutokset.

81. Katson myös, että portugalilaisen notaarin saamat summat eivät eroa muiden maiden lainsäädännön perusteella notaarille maksettavista palkkioista, kun notaari on vapaan ammatin harjoittaja, jolle maksetaan tämän toimintansa perusteella; nämä palkkiot ovat hänelle tuloa, joiden avulla notaari voi kattaa kulunsa ja saada elantonsa.

82. Vaikka palkkioiden tarkoituksena on, että rekisterinpitäjänä toimivien virkamiesten, notaarien ja oikeushallinnon virkamiesten kassa, joka on Portugalin oikeusjärjestelmässä julkisoikeudellinen laitos,[43] voi täyttää tehtävänsä, tämä ei kuitenkaan ole riittävää, jotta voitaisiin katsoa, että perityt summat on tarkoitettu valtion tehtävien hoitamiseen, vaan niiden perustana on mielestäni pikemminkin ajatus ammatillisesta järjestöstä, joka säätelee yleensä vapaiden ammattien järjestäytymistä. Tämä johtopäätös perustuu myös siihen, että Portugalin oikeuden mukaan kassa maksaa ensinnäkin perityistä palkkioista virkamiehinä toimivien notaareiden ja heidän asiamiestensä palkan ja toiseksi palkkiot kohdistetaan notaareille kuuluvien asettautumis- ja kunnossapitokulujen kattamiseen, vaikka niitä käytetään myös valtion muihin tarpeisiin, jotka on oikeusministeriön mukaan katettava poikkeuksellisesti kassasta.[44]

83. On vielä huomautettava, että portugalilainen notaari harjoittaa ammattiaan omalla vastuullaan, että hän on henkilökohtaisessa vastuussa tarjoamistaan palveluista ja että hänet voidaan velvoittaa korvaamaan toimillaan jollekin henkilölle aiheutunut vahinko.

84. Edellä esitetystä käy ilmi, että vaikka Portugalin oikeuden mukainen notaareja koskeva järjestelmä on erityisjärjestelmä.[45] notaarin palveluistaan[46] veloittamat palkkiot eivät ole veroa, joka kuuluisi direktiivin soveltamisalaan. Siten ei ole syytä tutkia muita ennakkoratkaisukysymyksiä.

43 — Tietenkään se seikka, että kassa ei ole valtionhallinnon yksikkö, vaan erillinen oikeushenkilö, eli julkisoikeudellinen elin, ei ole mielestäni olennainen seikka, joka puhuu sellaisen ratkaisun puolesta, jonka mukaan notaarin palkkio ei ole vero.
Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut EY:n perustamissopimuksen 9, 12 ja 95 artiklan (joista on muutettuina tullut EY 23, EY 25 ja EY 90 artikla) osalta, että maksua ei välttämättä ole kannettava valtiolle. Se totesi siten, että kotimaisille tai ulkomaisille tavaroille yksipuolisesti asetettu vero tai maksu, jonka perusteena on valtion rajan ylittäminen, on perustamissopimuksen 9 ja 12 artiklan perusteella kielletty, vaikka sitä ei kanneta valtion hyväksi (kyseessä oli maksu, jonka raakatimantin tuottajat olivat velvollisia maksamaan timanttikaivoksien työntekijöiden rahastoon, ks. asia 2/69 ja 3/69, Diamantarbeiders, tuomio 1.7.1969, Kok. 1969, s. 211, erityisesti 18 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin totesi myös, että koska perustamissopimuksen 95 artiklassa tarkoitetaan kaikenlaisia sisäisiä veroja ja maksuja, se että maksun perii tai saa muu julkisoikeudellinen yhteisö kuin valtio, silloin kun maksu on erityinen maksu tai erityistä tarkoitusta varten perittävä maksu, ei vaikuta 95 artiklan soveltamiseen (kyseessä oli maksu julkisoikeudelliselle yhteisölle, Ente nazionale per la cellulosa e per la carta, ks. yhdistetyt asiat Iannelli ja Volpi, tuomio 22.3.1977, Kok. 1977, s. 557, 19 kohta).

44 — Kuten Modelo totesi istunnossa, perityt summat voidaan kohdistaa myös muihin julkisiin tarkoituksiin (yliopiston rahoitus, oikeusministeriön investoinnit, vankiloiden rahoitus, palkkiot asiakirjojen kuljettamisesta, poliisin toimintakulut, vankiloiden hallinnointi ym.). Näiden seikkojen tutkiminen kuuluu kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan. Portugalin hallitus on korostanut istunnossa, että kassan tulot eivät ole talousarvioon sisällytettyjä valtion tuloja, mutta se myönsi, että oikeusministeriö voi poikkeuksellisesti antaa luvat kassasta tulevien tulojen kohdistamiseen muihin tarkoituksiin.

45 — Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on joka tapauksessa kansallista oikeutta koskevien seikkojen tarkistaminen.

46 — Sellaisen virallisen asiakirjan laatiminen, joka koskee osakepääoman korottamista ja toiminimen sekä kotipaikan muuttamista.

VIII Ratkaisuehdotus

85. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Supremo Tribunal Administrativon esittämiin kysymyksiin seuraavalla tavalla:

Portugalin oikeuden mukainen notaarille maksettu palkkio sellaisen virallisen asiakirjan laatimisesta, joka koskee yhtiöjärjestyksen muuttamista tai osakepääoman korottamista, ei kuulu pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY soveltamisalaan.