

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)
5 päivänä maaliskuuta 1998 *

Asiassa C-347/96,

jonka Tribunal Superior de Justicia de Madrid on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Solred SA

vastaan

Administración General del Estado

ennakkoratkaisun pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25) 4 artiklan 1 kohdan a alakohdan, 5 artiklan 1 kohdan a alakohdan, 7 artiklan ja 10 artiklan a alakohdan tulkinnasta, sellaisena kuin tämä direktiivi on muutettuna 10 päivänä kesäkuuta 1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY (EYVL L 156, s. 23),

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja H. Ragnemalm (esittelevä tuomari) sekä tuomarit R. Schintgen, G. F. Mancini, P. J. G. Kapteyn ja G. Hirsch,

* Oikeudenkäyntikieli: espanja.

julkisasiamies: G. Tesauro,
kirjaaja: hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Solred SA, edustajanaan asianajaja Fernando Lorente Hurtado, Madrid,

— Espanjan hallitus, asiamiehenään valtionasiamies Paloma Plaza García,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellinen neuvonantaja Miguel Díaz-Llanos sekä oikeudellisen yksikön virkamiehet Hélène Michard ja Carlos Gómez de la Cruz,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Solred SA:n, Espanjan hallituksen ja komission 16.9.1997 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 23.10.1997 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

¹ Tribunal Superior de Justicia de Madrid on esittänyt 3.7.1996 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 21.10.1996, EY:n perustamis-

sopimuksen 177 artiklan nojalla kolme ennakkoratkaisukysymystä pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25, jäljempänä direktiivi) 4 artiklan 1 kohdan a alakohdan, 5 artiklan 1 kohdan a alakohdan, 7 artiklan ja 10 artiklan a alakohdan tulkinnasta, sellaisena kuin tämä direktiivi on muutettuna 10 päivänä kesäkuuta 1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY (EYVL L 156, s. 23, jäljempänä direktiivi).

- 2 Nämä kysymykset ovat tulleet esille Solred SA:n (jäljempänä Solred) ja Administración General del Estadon (jäljempänä verohallinto) välisessä asiassa, joka koskee veron kantamista yhtiöpääoman loppuosan maksamisen osoittavasta notaarin vahvistamasta asiakirjasta tapauksessa, jossa koko yhtiöpääoma oli merkitty yhtiötä perustettaessa.
- 3 Direktiivin tarkoituksena on muun muassa yhdenmukaistaa yhtiöpääoman hankinnasta suoritettavien verojen määräämistä ja kantamista yhteisössä koskevat säännökset; tämä yhdenmukaistaminen liittyy pääomien vapaata liikkuvuutta rajoittavien verotuksellisten esteiden poistamiseen.
- 4 Direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa säädetään, että pääoman hankintaveroa on suoritettava muun muassa ”pääomayhtiön perustamisesta” * (a alakohta) ja ”pääomayhtiön yhtiöpääoman korottamisesta kaikenlaisilla panoksilla” (c alakohta).
- 5 Direktiivin 5 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan pääoman hankintaveroa kannetaan pääomayhtiön perustamisen tai yhtiöpääoman korottamisen osalta osakkaiden yhtiöön sijoittamien kaikenlaisten panosten tosiasiallisesta arvosta, josta on vähennetty yhtiölle kustakin panoksesta koituvat velvollisuudet ja kustannukset. Kyseisessä säännöksessä säädetään lisäksi, että jäsenvaltiot voivat kantaa pääoman hankintaveroa sitä mukaa, kun osakkeet maksetaan.

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

- 6 Direktiivin 7 artiklan 2 kohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat joko vapauttaa pääoman hankintaverosta tietyt direktiivissä tarkoitettut toimet tai soveltaa niihin yhtä enintään 1 prosentin suuruisia verokantaa.
- 7 Direktiivin viimeisessä perustelukappaleessa todetaan lisäksi, että pääoman hankintaveroa tai arvopapereista suoritettavaa leimaveroa vastaavien muiden välillisten verojen kantaminen vaarantaa tämän direktiivin tavoitteiden toteutumisen, joten tällaiset muut verot olisi poistettava. Näitä välillisiä veroja, joiden kantaminen on kielletty, luetellaan muun muassa direktiivin 10 artiklassa, jossa säädetään seuraavaa:

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

a) edellä 4 artiklassa tarkoitetuista toimista;

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

c) rekisteröinnistä tai muista toiminnan harjoittamista edeltävistä menettelyistä, joita saatetaan edellyttää voittoa tavoittelevalta yhteisöltä, yhteenliittymältä tai oikeushenkilöltä sen oikeudellisen muodon vuoksi.”

- 8 Pääasiaan sovellettava Espanjan lainsäädäntö sisältyy *Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*iin (laki omaisuuden huomautuksista ja oikeustoimien rekisteröinnistä kannettavasta verosta), joka on vahvistettu 30.12.1980 annetulla kuninkaan asetuksella 3050/1980, jonka nykyisin voimassa oleva muutettu versio on vahvistettu 24.9.1993 annetulla kuninkaan asetuksella 1/1993 (Boletín Oficial del Estado, 20.10.1993, jäljempänä laki).

9 Lain 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Omaisuuden luovutuksista ja oikeustoimien rekisteröinnistä kannetaan välillinen vero, joka kohdistuu jäljempänä säädetyin edellytyksin

- 1) vastikkeellisiin omaisuuden luovutuksiin;
- 2) pääoman hankintaa koskeviin yhtiöoikeudellisiin toimiin;
- 3) oikeustoimien rekisteröintiin.

2. Samaa oikeustointa ei voida missään tapauksessa verottaa sekä vastikkeellisena omaisuuden luovutuksena että pääoman hankintaa koskevana yhtiöoikeudellisena toimenä.”

10 Lain 31 §:ssä, joka kuuluu otsikon ”veron suuruus” alle ja sisältyy ”oikeustoimien rekisteröinnistä” kannettavaa veroa koskevaan lukuun ja ”notaarin vahvistamia asiakirjoja” koskevaan kappaleeseen, säädetään seuraavaa:

” — —

2. Jos notaarin vahvistamien asiakirjojen kohteena on tietynsuuruinen summa tai sellainen esine, jonka arvo on määritettävissä, taikka ne koskevat oikeustoimia tai sopimuksia, jotka ovat rekisteröitävissä omaisuus-, kauppa- tai teollisoikeusrekisteriin, eikä niistä kanneta perintö- ja lahjaveroa eikä tämän lain 1 §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitettuja veroja, näitä oikeustoimia tai sopimuksia koskevien asiakirjojen

alkuperäiskappaleista kannetaan lisäksi 0,5 prosentin suuruinen vero. Vekselin hyväksymättä tai maksamatta jättämisen vuoksi otetusta protestista suoritetaan samansuuruinen vero varustamalla se leimamerkein.”

- 11 Solred perustettiin 21.11.1990 notaarin vahvistamalla asiakirjalla, ja yhtiön osakepääomaksi vahvistettiin 300 000 000 Espanjan pesetaa (ESP). Osakepääomasta maksettiin tuolloin 180 000 000 ESP eli 60 prosenttia yhtiöpääoman nimellisarvosta. Solred suoritti 28.11.1990 verohallinnolle 3 000 000 ESP:n suuruisen summan, joka vastasi 1:tä prosenttia yhtiöpääoman nimellisarvosta.
- 12 Solredin pääomasta maksettiin 17.1.1991 notaarin vahvistamalla asiakirjalla maksamatta ollut 40 prosentin suuruinen osuus eli 120 000 000 ESP. Solred toimitti verohallinnolle 7.2.1991 veroilmoituksen tästä yhtiöoikeudellisesta toimesta ja totesi, ettei siitä voitu kantaa mitään veroa, koska osakepääomasta oli jo suoritettu 1 prosentin suuruinen vero yhtiötä perustettaessa.
- 13 Verohallinto päätti kuitenkin kantaa kyseisestä 120 000 000 ESP:n suuruisesta summasta 0,5 prosentin suuruisen veron. Verohallinnon mukaan se, että yhtiötä perustettaessa oli suoritettu veroa pääoman hankintaa koskevasta toimesta, ei nimittäin ollut esteenä sille, että asiakirjasta, joka osoitti maksamatta olleen osan pääomasta tulleen suoritetuksi, voitiin kantaa ”oikeustoimien rekisteröinnistä” suoritettava vero.
- 14 Solred valitti tästä päätöksestä Tribunal Económico Administrativo Regional de Madridiin, joka hylkäsi valituksen 13.12.1993 tekemällään päätöksellä. Solred haki muutosta tähän päätökseen Tribunal Superior de Justicia de Madridissa, joka päätti

lykätä asian käsittelyä ja esitti yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat kolme ennakkoratkaisukysymystä:

- ”1) Onko 17.7.1969 annettua neuvoston direktiiviä 69/335/ETY (sellaisena kuin se on muutettuna 9.4.1973 annetuilla direktiiveillä 73/79/ETY ja 73/80/ETY sekä 7.11.1974 annetulla direktiivillä 74/553/ETY ja 10.6.1985 annetulla direktiivillä 85/303/ETY) ja erityisesti sen 4 artiklan 1 kohdan a alakohtaa, 5 artiklan 1 kohdan a alakohtaa, 7 artiklaa ja 10 artiklan a alakohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltio menettelee direktiivin vastaisesti, jos sen lainsäädännön mukaan osakeyhtiön perustamisen yhteydessä kannetaan 1 prosentin suuruinen vero, joka lasketaan aina osakepääoman nimellisarvosta, vaikkei osakepääomaa olisi kokonaan maksettu, ja kyseinen jäsenvaltio kantaa myöhemmin 0,5 prosentin suuruisen veron silloin, kun maksamatta ollut osuus osakepääomasta maksetaan?

- 2) Sovelletaanko direktiivin 69/335/ETY 10 artiklassa säädettyä rajoitusta myös silloin, kun jälkimmäistä veroa ei kanneta nimenomaan pääoman hankinnasta vaan sen sijaan pääomapanoksen maksamisen virallisesti osoittavasta asiakirjasta, kun kansallinen yhtiölainsäädäntö edellyttää tällaisen asiakirjan laatimista, ja 0,5 prosentin verokantaa sovelletaan juuri asiakirjassa todetun pääomapanoksen määrään?

- 3) Onko edellä mainitulla direktiivillä 69/335/ETY (sellaisena kuin se on muutettuna) välitön oikeusvaikutus; mikä merkitys tällä on kansallisia säännöksiä sovellettaessa, ja sovelletaanko direktiiviä ensisijaisesti niihin nähden, jos kansallisia säännöksiä ei ole mahdollista tulkita direktiivin mukaisesti?”

Kaksi ensimmäistä ennakkoratkaisukysymystä

- 15 Kahdessa ensimmäisessä kysymyksessään, joita on tarkasteltava yhdessä, kansallinen tuomioistuin tiedustelee, onko direktiivin vastaista kantaa 0,5 prosentin suuruisia veroa sellaisesta notaarin vahvistamasta asiakirjasta, joka osoittaa, että

pääomayhtiön perustamisen jälkeen on maksettu osa yhtiöpääomasta, kun tätä yhtiötä perustettaessa oli jo kannettu 1 prosentin suuruinen vero yhtiöpääoman koko nimellisarvosta.

- 16 Espanjan hallitus huomauttaa aluksi, että laissa säädetään välillisestä verosta, jota kannetaan vastikkeellisista omaisuuden huomautuksista, pääoman hankintaa koskevista yhteisöoikeudellisista toimista ja oikeustoimien rekisteröinnistä. Jos sellaisesta toimesta, joka on todettu virallisesti notaarin vahvistamalla asiakirjalla, kannetaan vero jommallakummalla edellä ensiksi mainituista perusteista, verotusta ei ole oikeutta kohdistaa itse asiakirjaan.
- 17 Esillä olevassa asiassa yhtiön perustamisesta kannettiin pääoman hankintaa koskevana yhtiöoikeudellisena toimenä veroa, jonka suuruus oli 1 prosentti merkitystä pääomasta. Myöhemmin päätettiin maksaa yhtiötä perustettaessa maksamatta ollut osa pääomasta erillisellä suorituksella, ja tätä koskevasta notaarin vahvistamasta asiakirjasta kannettiin tämän jälkeen asiakirjoihin oikeustoimien rekisteröinnistä kannettava vero, koska kyseisellä asiakirjalla virallisesti osoitetusta toimesta ei kanneta mitään muuta veroa.
- 18 Espanjan hallitus korostaa, että pääasiassa tarkoitettu vero kannetaan siis notaarin vahvistamasta asiakirjasta, eikä itse toimesta, josta ei kanneta mitään veroa.
- 19 Tämän jälkeen Espanjan hallitus toteaa, ettei yhtiön toiminnan harjoittamisen ennakkollisena edellytyksenä ole, että yhtiötä perustettaessa maksamatta ollut pääoma maksetaan tai että se virallisesti osoitetaan maksetuksi notaarin vahvistamalla asiakirjalla. Yhtiöstä muodostuu nimittäin itsenäinen oikeushenkilö sillä hetkellä, jona sen perustamiskirja rekisteröidään kaupparekisteriin, mistä lähtien yhtiöllä on oikeus toimia vapaasti.
- 20 Espanjan hallitus väittää lopuksi, ettei kyseessä ole yhtiöiltä niiden oikeudellisen muodon vuoksi vaadittava menettely, vaan menettely, joka on välttämätön silloin,

kun koko pääomaa ei ole maksettu yhtiötä perustettaessa. Se, jaetaanko pääoman maksaminen mahdollisesti kahteen osaan, on siis täysin yhtiökumppanien päätettävissä.

- 21 Tämän osalta on huomattava, että direktiivin 10 artiklassa, tarkasteltuna direktiivin viimeisen perustelukappaleen valossa, kielletään erityisesti pääoman hankinnasta suoritettavan veron ohella kannettavat ja sitä vastaavat välilliset verot. Näitä ovat muodostaan riippumatta muun muassa verot, joita on maksettava pääomayhtiön perustamisesta tai pääoman korottamisesta (10 artiklan a alakohta) tai rekisteröinnistä taikka muista toiminnan harjoittamista edeltävistä menettelyistä, joita yhtiöltä saatetaan edellyttää sen oikeudellisen muodon vuoksi (10 artiklan c alakohta). Tämä viimeinen kieltä on perusteltavissa sillä, että vaikka kyseiset verot eivät sinänsä kohdistu pääoman hankintaan, niitä kuitenkin kannetaan yhtiön oikeudelliseen muotoon liittyvien menettelyjen vuoksi, toisin sanoen pääoman hankinnassa käytettävän keinon perusteella, joten tällaisenkin verotuksen voimassaolon jatkaminen vaarantaa direktiivin tavoitteiden toteutumisen (asia C-2/94, Denkvit International ym., tuomio 11.6.1996, Kok. 1996, s. I-2827, 23 kohta ja asia C-188/95, Fantask ym., tuomio 2.12.1997, Kok. s. I-6783, 21 kohta).
- 22 Direktiivin 10 artiklan c alakohdassa säädetty kieltä koskee välittömästi uusien osakeyhtiöiden ja rajavastuuyhtiöiden rekisteröinnin yhteydessä suoritettavia veroja. Sama päätelmä voidaan tehdä myös tilanteesta, jossa näitä veroja suoritetaan näiden yhtiöiden pääoman korotusten rekisteröinnistä, koska maksuunpanon perusteena on tällöinkin yhtiöiden oikeudelliseen muotoon liittyvä olennainen menettely. Vaikka kysymys ei muodollisesti olekaan pääomayhtiöiden toiminnan harjoittamisen edellytykseksi asetetusta menettelystä, pääoman korotusten rekisteröinti on silti ehtona tämän toiminnan harjoittamiselle ja jatkamiselle (em. asia Fantask ym., tuomion 22 kohta).
- 23 Vaikka oikeustoimien rekisteröinnistä kannettava vero onkin yleinen välillinen vero, pääasian kaltaisessa tilanteessa se kohdistuu kuitenkin niihin notaarin vahvistamiin asiakirjoihin, jotka ovat edellytyksenä vielä maksamatta olevan pääoman

suorittamisen rekisteröimiselle ja näin ollen osakkeiden täysimääräiselle maksamiselle. Kyseessä on siis vero, jonka maksuunpanon perusteena on kyseisten yhtiöiden oikeudellinen muoto.

- 24 On lisäksi todettava, että vaikka maksamatta olevan pääoman suorittaminen tai tämän osoittaminen notaarin vahvistamalla asiakirjalla eivät ole menettelyllisiä edellytyksiä pääomayhtiön toiminnan harjoittamiselle, jäljellä olevan yhtiöpääoman maksamisen rekisteröiminen on kuitenkin ehtona tämän toiminnan harjoittamiselle ja jatkamiselle.
- 25 Tästä seuraa, että vaikka direktiivin 5 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat kantaa pääoman hankintaveroa sitä mukaa, kun osakkeet maksetaan, ne eivät voi verottaa sellaista asiakirjaa, joka osoittaa yhtiöpääoman jäljellä olevan osan tulleen maksetuksi, jos koko yhtiöpääomasta on jo kannettu pääoman hankintaveroa.
- 26 Kahteen ensimmäiseen kysymykseen on siis vastattava, että direktiivin 10 artiklaa tulkittava siten, että sen vastaista on kantaa 0,5 prosentin suuruista veroa sellaisesta notaarin vahvistamasta asiakirjasta, joka osoittaa, että pääomayhtiön perustamisen jälkeen on maksettu osa yhtiöpääomasta, kun tätä yhtiötä perustettaessa oli jo kannettu 1 prosentin suuruinen vero yhtiöpääoman koko nimellisarvosta.

Kolmas kysymys

- 27 Kolmannessa kysymyksessään kansallinen tuomioistuin tiedustelee, muodostuuko direktiivin säännösten perusteella yksityisille sellaisia oikeuksia, joihin he voivat vedota kansallisissa tuomioistuimissa, ja onko kansallisten tuomioistuinten jätettävä soveltamatta näiden säännösten kanssa ristiriidassa olevat kansalliset säännökset.

- 28 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan silloin, kun direktiivin säännökset näyttävät olevan sisällöltään ehdottomia ja riittävän täsmällisiä, yksityiset voivat perustellusti vedota niihin valtiota vastaan kansallisissa tuomioistuimissa joko siinä tapauksessa, että valtio ei ole saattanut direktiiviä säädetyssä määräajassa osaksi kansallista oikeusjärjestystä, tai siinä tapauksessa, että tämä on tapahtunut puutteellisesti taikka muutoin virheellisesti (ks. mm. em. asia *Fantask* ym., tuomion 54 kohta).
- 29 Esillä olevassa asiassa riittää, kun todetaan, että direktiivin 10 artiklan kielto on säädetty riittävän täsmälliseksi ja ehdottomaksi, jotta siihen voidaan vedota kansallisissa tuomioistuimissa vastaperusteena direktiivin kanssa ristiriidassa olevalle kansalliselle säännökselle.
- 30 Lopuksi on vielä korostettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti jokainen kansallinen tuomioistuin on toimivaltansa rajoissa velvollinen soveltamaan yhteisön oikeutta kokonaisuudessaan ja suojaamaan yhteisön oikeuden yksityisille oikeussubjekteille perustamia oikeuksia ja jättämään soveltamatta kaikki sellaiset kansallisen lain säännökset, jotka mahdollisesti ovat ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa, riippumatta siitä, onko nämä säännökset annettu aikaisemmin vai myöhemmin kuin kyseinen yhteisön oikeussääntö (asia 106/77, *Simmenthal*, tuomio 9.3.1978, Kok. 1978, s. 629, 21 kohta).
- 31 Kolmanteen kysymykseen on näin ollen vastattava, että direktiivin 10 artiklan perusteella yksityisille muodostuu sellaisia oikeuksia, joihin he voivat vedota kansallisissa tuomioistuimissa. Näiden viimeksi mainittujen on jätettävä soveltamatta direktiivin kanssa ristiriidassa olevat kansallisen lain säännökset.

Oikeudenkäyntikulut

- 32 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Espanjan hallitukselle ja Euroopan yhteisöjen komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto)

on ratkaissut Tribunal Superior de Justicia de Madridin 3.7.1996 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

- 1) Pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY 10 artiklaa, sellaisena kuin tämä direktiivi on muutettuna 10 päivänä kesäkuuta 1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY, on tulkittava siten, että sen vastaista on kantaa 0,5 prosentin suuruista veroa sellaisesta notaarin vahvistamasta asiakirjasta, joka osoittaa, että pääomayhtiön perustamisen jälkeen on maksettu osa yhtiöpääomasta, kun tätä yhtiötä perustettaessa oli jo kannettu 1 prosentin suuruinen vero yhtiöpääoman koko nimellisarvosta.

- 2) Direktiivin 69/335/ETY 10 artiklan perusteella, sellaisena kuin direktiivi on muutettuna, yksityisille muodostuu sellaisia oikeuksia, joihin he voivat vedota kansallisissa tuomioistuimissa. Näiden viimeksi mainittujen on jätettävä soveltamatta direktiivin kanssa ristiriidassa olevat kansallisen lain säännökset.

Ragnemalm

Schintgen

Mancini

Kapteyn

Hirsch

Julistettiin Luxemburgissa 5 päivänä maaliskuuta 1998.

R. Grass

H. Ragnemalm

kirjaaja

kuudennen jaoston puheenjohtaja