



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN MÄÄRÄYS (ensimmäinen jaosto)

31 päivänä tammikuuta 2019*

Ennakkoratkaisupyyntö – Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 99 artikla – Pääoman hankinnasta suoritettavat välilliset verot – Direktiivi 69/335/ETY – 4 ja 7 artikla – Pääomayhtiön perustaminen – 1.7.1984 voimassa ollut leimavero – Tämän leimaveron myöhempi poistaminen ja sittemmin tapahtunut uudelleen käyttöön ottaminen

Asiassa C-373/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel (Penafielin hallinto- ja veroasioiden tuomioistuin, Portugali) on esittänyt 30.5.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 7.6.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Prosa – Produtos e Serviços Agrícolas SA

vastaan

Autoridade Tributária e Aduaneira,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari) sekä tuomarit C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen ja M. Safjan,

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian perustellulla määräyksellä unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 99 artiklan mukaisesti,

on antanut seuraavan

määräyksen

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee pääoman hankinnasta suoritettavista välillisistä veroista 17.7.1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL 1969, L 249, s. 25), sellaisena kuin se on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY (EYVL 1985, L 156, s. 23).

* Oikeudenkäyntikieli: portugali.

- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Prosa – Produtos e Serviços Agrícolas SA (jäljempänä Prosa) ja Fazenda Pública (verohallinto, Portugali) ja jossa on kyse tämän yhtiön perustamiskirjaan sovellettavan leimaveron maksamisesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Direktiivin 69/335 johdanto-osan ensimmäisen perustelukappaleen mukaan kyseisen direktiivin tarkoituksena oli edistää pääomien vapaata liikkuvuutta, joka katsotaan sisämarkkinoiden luomisen kannalta keskeiseksi perusvapaudeksi. Kuten kyseisen direktiivin johdanto-osan kuudennesta, seitsemänneistä ja kahdeksannesta perustelukappaleesta ilmenee, tällä direktiivillä pyrittiin tässä tarkoituksessa yhdenmukaistamaan vero, joka kannetaan Euroopan unionissa toimivien yhtiöiden pääoman hankinnasta, ottamalla käyttöön pääoman hankinnasta kannettava yhtenäinen vero, joka voidaan kantaa ainoastaan kertaalleen sisämarkkinoilla, ja poistamalla kaikki muut välilliset verot, jotka vastaavat ominaispiirteiltään mainittua yhtenäistä veroa.

- 4 Direktiivin 69/335 1 artiklassa säädettiin tältä osin seuraavaa:

”Jäsenvaltiot kantavat pääomayhtiöiden pääoman hankinnasta 2–9 artiklan säännösten mukaisesti yhdenmukaistetun veron, jota kutsutaan jäljempänä pääoman hankintaveroksi.”

- 5 Direktiivillä 85/303 tehtiin tiettyjä sisällöllisiä muutoksia direktiiviin 69/335, erityisesti sen 4 artiklan 2 kohtaan ja 7 artiklaan. Direktiivin 85/303 johdanto-osan toisessa ja kolmannessa perustelukappaleessa todettiin seuraavaa:

”Pääoman hankintaveron taloudelliset vaikutukset ovat haitallisia yritysryhmien muodostamisen ja yritysten kehittämisen kannalta. Nämä vaikutukset ovat erityisen haitallisia nykyisessä suhdannevaiheessa, jossa investointitoiminnan elvyttämiselle olisi ehdottomasti annettava etusija.

Nämä tavoitteet voitaisiin parhaiten saavuttaa poistamalla pääoman hankintaveron. Jotkin jäsenvaltiot eivät kuitenkaan voi hyväksyä toimenpiteistä seuraavia verotulojen menetyksiä. Näin ollen olisi annettava jäsenvaltioille mahdollisuus vapauttaa pääoman hankintaverosta kaikki tai jotkut toimet tai kantaa pääoman hankintaveron kaikista tai joistakin toimista, jotka kuuluvat tämän verovelvollisuuden soveltamisalaan, edellyttäen että jäsenvaltio soveltaa alueellaan vain yhtä yhtenäistä verokantaa.”

- 6 Direktiivin 69/335, sellaisena kuin se oli muutettuna direktiivillä 85/303 (jäljempänä direktiivi 69/335), 4 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdassa säädettiin seuraavaa:

”1. Seuraavat toimet ovat pääoman hankintaveron alaisia:

- a) pääomayhtiön perustaminen;

– –

- c) pääomayhtiön pääoman korottaminen millaisten tahansa omaisuususerien sijoituksella.”

- 7 Direktiivin 69/335 7 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä ja toisessa alakohdassa ja 2 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on vapautettava pääoman hankintaverosta sellaiset muut kuin 9 artiklassa tarkoitetut toimet, jotka 1 päivänä heinäkuuta 1984 olivat vapautettuja verosta tai joista tuolloin kannettiin veroa 0,5 prosenttia tai tätä vähemmän.

Vapautuksen edellytyksenä on, että vapautuksen myöntämisen tai 0,5 prosentin tai tätä alemman verokannan soveltamisen edellytyksenä tuona päivämääränä olleet ehdot täyttyvät.

– –

2. Jäsenvaltiot voivat joko vapauttaa pääoman hankintaverosta kaikki muut kuin 1 kohdassa tarkoitetut toimet tai kantaa niistä veron soveltamalla yhtenäistä verokantaa, joka ei ole yhtä prosenttia korkeampi.”

- 8 Määräaika direktiivin 85/303 saattamiselle osaksi kansallista lainsäädäntöä oli 1.1.1986.
- 9 Direktiivi 69/335 kumottiin pääoman hankinnasta suoritettavista välillisistä veroista 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/7/EY (EUVL 2008, L 46, s. 11). Mainittu kumoaminen ajoittui kuitenkin pääasian tosiseikkojen jälkeiseen aikaan.

Portugalin oikeus

- 10 Leimaverokoodeksin (Código do Imposto de Selo) 155 §:n b kohdassa, sellaisena kuin se oli voimassa 1.7.1984, säädettiin, että pääomayhtiöiden perustamisesta oli maksettava leimaveron, jonka verokanta oli 1 prosentti yhtiöpääomasta.
- 11 Kyseisen koodeksin muuttamisesta 11.9.1999 annetulla lailla nro 150/99 tämä toimenpide vapautettiin leimaverosta.
- 12 Tästä toimenpiteestä määrättiin uudelleen kannettavaksi leimaveron, jonka verokanta on 0,4 prosenttia, yleisen leimaverotaulukon (Tabela Geral do Imposto de Selo), sellaisena kuin se on muutettuna 14.12.2001 annetulla asetuksella nro 322-B/2001 (Decreto-Lei n° 322-B/2001), joka tuli voimaan 1.1.2002, 26.1 kohdan nojalla.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

- 13 Notaarin 29.10.2004 vahvistamalla asiakirjalla Prosa perustettiin osakeyhtiönä, jonka osakepääoma 50 000 euroa on maksettu kokonaisuudessaan rahana.
- 14 Tässä yhteydessä sen oli maksettava 200 euron suuruinen leimaveron tämän määräyksen 12 kohdassa mainitun lainsäädännön mukaisesti.
- 15 Prosa riitautti tämän leimaveron maksuunpanopäätöksen Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafielissä (Penafielin hallinto- ja veroasioiden tuomioistuin, Portugali) ja väitti lähinnä, että se oli direktiivin 69/335 7 artiklan 1 kohdan vastainen.
- 16 Prosa tukeutui 21.6.2007 annettuun tuomioon Optimus – Telecomunicações (C-366/05, EU:C:2007:366) ja vetosi tarkemmin ottaen siihen, että kyseisen säännöksen mukainen velvollisuus estää Portugalin tasavaltaa asettamasta veroa pääomayhtiön perustamiskirjalle, koska vaikka 1.7.1984 eli

päivänä, johon direktiivin 69/335 7 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa viitataan, Portugalin lainsäädännössä tällaisen yhtiön perustamista ei ollut vapautettu leimaverosta, Portugalin lainsäädännössä tämä toimenpide on sittemmin vapautettu leimaverosta.

- 17 Verohallinto katsoo päinvastoin, että direktiivin 69/335 7 artiklan 1 kohdassa asetetaan jäsenvaltioille ainoastaan velvollisuus vapauttaa pääoman hankintaverosta toimet, jotka olivat vapautettuja siitä 1.7.1984 tai joihin sovellettiin tuolloin korkeintaan 0,5 prosentin verokantaa. Näin ei ole pääomayhtiön perustamisen osalta, josta 1.7.1984 piti maksaa leimaveron. Se katsoo näin ollen, että mikään ei estänyt Portugalin tasavaltaa ottamasta uudelleen käyttöön tällaista veroa.
- 18 Verohallinto täsmentää, että 21.6.2007 annettuun tuomioon *Optimus – Telecomunicações* (C-366/05, EU:C:2007:366) johtaneessa asiassa kyseessä ollut toimenpide eli osakepääoman korottaminen oli vapautettu leimaverosta 1.7.1984, kun taas pääomayhtiön perustamista ei ollut. Sen mukaan tätä oikeuskäytäntöä ei näin ollen voida soveltaa pääasian tosiseikkoihin.
- 19 Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel katsoi, että direktiivin 69/335 7 artiklan 1 kohdan tulkinta on tarpeen sen käsiteltävänä olevan riidan ratkaisemiseksi, ja päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Rikotaanko yleisen leimaverotaulukon (Tabela Geral do Imposto de Selo), sellaisena kuin se on muutettuna 14.12.2001 annetulla asetuksella nro 322-B/2001 – –, 26.1 kohdalla, jossa säädetään leimaveron kantamisesta perustettaessa pääomayhtiötä (osakeyhtiötä), jonka osakepääoma maksetaan kokonaisuudessaan rahana, – – direktiivin [69/335] 7 artiklan 1 kohtaa?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

- 20 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 99 artiklan mukaan on niin, että jos ennakkoratkaisukysymykseen annettava vastaus on selvästi johdettavissa oikeuskäytännöstä tai jos ennakkoratkaisukysymykseen annettavasta vastauksesta ei ole perusteltua epäilystä, unionin tuomioistuin voi esittelevän tuomarin ehdotuksesta ja julkisasiamiestä kuultuaan milloin tahansa päättää ratkaista asian perustellulla määräyksellä.
- 21 Tätä määräystä on sovellettava nyt käsiteltävässä asiassa.
- 22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, ovatko direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan a alakohta ja 7 artiklan 1 kohta esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jolla jäsenvaltio ottaa uudelleen käyttöön sellaisista pääomayhtiöiden perustamistoimista kannettavan leimaveron, jotka olivat tällaisen veron alaisia 1.7.1984 mutta jotka on myöhemmin vapautettu siitä.
- 23 Kuten ennakkoratkaisupyyntöä ilmenee, nyt käsiteltävässä asiassa 1.7.1984 kansallisen lainsäädännön mukaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta pääomayhtiöiden perustamisesta kannettiin verokannaltaan 1 prosentin leimaveron. Sen jälkeen, kun vuoden 1991 aikana pääoman hankintaverosta luovuttiin, se otettiin uudelleen käyttöön 0,4 prosentin suuruisena 1.1.2002 lähtien lainsäädännöllä, jonka yhteensoveltuvuutta unionin oikeuden kanssa kansallinen tuomioistuin epäilee.
- 24 Tältä osin on huomautettava, että – kuten unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee – direktiivillä 69/335 pyritään rajoittamaan pääoman hankintaveron tai jopa poistamaan se ja että jäsenvaltiot, jotka eivät ole luopuneet sen kantamisesta, voivat säilyttää tämän veron ainoastaan niille sen poistamisesta aiheutuvien budjettivaikeuksien vuoksi (ks. vastaavasti tuomio 12.6.2014, *Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta*, C-377/13, EU:C:2014:1754, 49 kohta).

- 25 Unionin tuomioistuin on jo todennut, ettei direktiivin 69/335 7 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tehty viittaus päivämäärään 1.7.1984 oikeuta niitä jäsenvaltioita, jotka tuolloin kantoivat kyseessä olevista liiketoimista pääoman hankintaveroa soveltamalla yli 0,5 prosentin verokantaa, ottamaan kyseistä veroa uudelleen käyttöön sen jälkeen, kun ne ovat luopuneet veron kantamisesta. Unionin lainsäätäjän tahto oli nimittäin poistaa pääoman hankintaveron, ja mahdollisuus jatkaa sen kantamista oli pelkästään poikkeus, jota voitiin perustella jäsenvaltioiden pelolla verotulojen menettämisestä. Näin ollen on niin, että vaikka verotulojen menettämisellä voitiin oikeuttaa pääoman hankintaveron kantamisen jatkaminen 1.7.1984 jälkeen mainitun direktiivin 7 artiklan 2 kohdassa ilmaistuissa rajoissa, sillä ei voitu oikeuttaa tällaisen veron käyttöön ottamista uudelleen (tuomio 12.6.2014, *Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta*, C-377/13, EU:C:2014:1754, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 26 Nyt käsiteltävässä asiassa esitetty kysymys eroaa siitä, johon unionin tuomioistuin vastasi 12.6.2014 antamassaan tuomiossa *Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta* (C-377/13, EU:C:2014:1754), sen seikan osalta, että kyseessä olevaa pääoman hankintaveron ei sovelleta pääomayhtiön yhtiöpääoman korottamiseen, jota tarkoitetaan direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan c alakohdassa, vaan tällaisen yhtiön perustamiseen, jota tarkoitetaan direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan a alakohdassa. Tällainen ero ei ole sellainen, että unionin tuomioistuin voisi poiketa kyseisessä tuomiossa esittämästään tulkinnasta.
- 27 Direktiivin 69/335 7 artiklasta johtuvat jäsenvaltioiden velvoitteet ja erityisesti edellä tämän määräyksen 25 kohdassa mainittu velvoite koskevat kaikkia toimia, jotka kuuluvat tämän direktiivin soveltamisalaan, ja näin ollen kaikkia toimia, jotka kuuluvat sen 4 artiklan soveltamisalaan (ks. tuomio 12.6.2014, *Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta*, C-377/13, EU:C:2014:1754, 51 kohta).
- 28 Niinpä esitettyyn kysymykseen on vastattava, että direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan a alakohtaa ja 7 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jolla jäsenvaltio ottaa uudelleen käyttöön pääoman hankintaveron, jota kannetaan kyseisistä säännöksistä ensimmäisen soveltamisalaan kuuluvista pääomayhtiön perustamistoimista, jotka olivat tällaisen veron alaisia 1.7.1984 mutta jotka oli myöhemmin vapautettu siitä.

Oikeudenkäyntikulut

- 29 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Pääoman hankinnasta suoritettavista välillisistä veroista 17.7.1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY, 4 artiklan 1 kohdan a alakohtaa ja 7 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jolla jäsenvaltio ottaa uudelleen käyttöön pääoman hankintaveron, jota kannetaan kyseisistä säännöksistä ensimmäisen soveltamisalaan kuuluvista pääomayhtiön perustamistoimista, jotka olivat tällaisen veron alaisia 1.7.1984 mutta jotka oli myöhemmin vapautettu siitä.

Allekirjoitukset