



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

12 päivänä kesäkuuta 2014*

Ennakkoratkaisupyyntö — Jäsenvaltion tuomioistuimen käsite — Tribunal Arbitral Tributário — Direktiivi 69/335/ETY — 4 ja 7 artikla — Pääomayhtiön yhtiöpääoman korotus — Leimavero, joka oli voimassa 1.7.1984 — Leimaveron myöhempi poistaminen ja sen uudelleen käyttöönotto

Asiassa C-377/13,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugali) on esittänyt 31.5.2013 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 3.7.2013, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA

vastaaan

Autoridade Tributária e Aduaneira,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja R. Silva de Lapuerta, varapresidentti K. Lenaerts (esittelevä tuomari) sekä tuomarit G. Arestis, J.-C. Bonichot ja A. Arabadjiev,

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA, edustajanaan advogado F. Fernandes Lourenço,

— Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Inez Fernandes, J. Menezes Leitão ja A. Cunha,

— Euroopan komissio, asiamiehinään P. Guerra e Andrade ja L. Lozano Palacios,

kuultuaan julkisasiamiehen 8.4.2014 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: portugali.

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee pääoman hankinnasta suoritettavista välillisistä veroista 17.7.1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25), sellaisena kuin se on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY (EYVL L 156, s. 23), 4 ja 7 artiklan sekä 10 artiklan a alakohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA (jäljempänä Ascendi) ja Autoridade Tributária e Aduaneira (vero- ja tulliviranomainen) ja joka koskee viimeksi mainitun 6.8.2012 tekemää päätöstä, jolla Ascendilta evättiin sen joulukuun 2004 ja marraskuun 2006 välisenä aikana toteuttamasta neljästä pääoman korotuksesta maksaman leimaveron palauttaminen (jäljempänä riidanalainen päätös).

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Direktiivin 69/335 tarkoituksena oli sen johdanto-osan ensimmäisen perustelukappaleen mukaan edistää pääomien vapaata liikkuvuutta, jota pidettiin sisämarkkinoiden luomisen kannalta keskeisenä perusvapautena. Kuten kyseisen direktiivin johdanto-osan kuudennesta, seitsemänneistä ja kahdeksannesta perustelukappaleesta ilmenee, sillä pyrittiin tässä tarkoituksessa yhdenmukaistamaan vero, joka kannetaan 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 tässä tarkoituksessa, että ”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, kolmannessa ja neljännessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Pääoman hankintaveron taloudelliset vaikutukset ovat haitallisia yritysryhmien muodostamisen ja yritysten kehittämisen kannalta. Nämä vaikutukset ovat erityisen haitallisia nykyisessä suhdannevaiheessa, jossa investointitoiminnan elvyttämiseksi 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 kaikkia tai joistakin toimista, jotka kuuluvat tämän verovelvollisuuden soveltamisalaan. – –

On aiheellista säätää niiden toimien pakollisesta verosta vapauttamisesta, jotka nyt kuuluvat pääoman hankintaveron alennetun verokannan piiriin.”

- 6 Direktiivin 69/335, sellaisena kuin se oli direktiivillä 85/303 muutettuna (jäljempänä direktiivi 69/335), 4 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”1. Seuraavat toimet ovat pääoman hankintaveron alaisia:

--

- c) pääomayhtiön pääoman korottaminen millaisten tahansa omaisuususerien sijoituksella;

--

2. Seuraavista toimista voidaan edelleen kantaa pääoman hankintaveroa, mikäli niistä 1.7.1984 kannettiin yhden prosentin suuruinen vero:

- a) pääomayhtiön pääoman korottaminen käyttämällä tähän tämän pääomayhtiön voittoja, rahastoja tai varauksia;

--”

- 7 Direktiivin 69/335 7 artiklassa 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 Direktiivin 69/335 10 artiklan a alakohdassa säädettiin seuraavaa:

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

- a) edellä 4 artiklassa tarkoitetuista toimista;

--”

- 9 Määräaika direktiivin 85/303 saattamiselle osaksi kansallista lainsäädäntöä oli 1.1.1986.

- 10 Direktiivi 69/335 kumottiin pääoman hankinnasta suoritettavista välillisistä veroista 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/7/EY (EUVL L 46, s. 11). Mainittu kumoaminen ajoittui kuitenkin pääasian tosiseikkojen jälkeiseen aikaan.

Kansallinen lainsäädäntö

- 11 Yleisen leimaverotaulukon (Tabela Geral do Imposto de Selo, jäljempänä TGIS), joka hyväksyttiin 28.11.1932 annetulla asetuksella nro 21196, 145 §:ssä, sellaisena kuin se oli voimassa 1.7.1984, säädettiin seuraavaa:

”Yhtiöiden pääoman korottaminen tai lisääminen, korotuksen arvo:

- a) siviiliyhtiöt – 5 promillea (leimamerkit)
- b) pääomayhtiöt – – 2 prosenttia (leimamerkit)
- c) muut yhtiöt – 7 promillea (leimamerkit).

1. Edellä a ja c kohdassa tarkoitettujen yhtiöiden osalta lisätään 93 §:ssä tarkoitettu leimamerkki.

2. Rahalla suoritettujen yhtiöpääoman korotukset tai lisäykset ovat verosta vapautettuja”

- 12 TGIS:n 145 §:n 2 momentin sanamuotoa on sittemmin muutettu 18.6.1991 annetulla asetuksella (decreto-lei) nro 223/91, jolla vapautettiin leimaverosta ”pääomayhtiöiden yhtiöpääoman korottaminen ja lisääminen”, minkä seurauksena kaikki pääomayhtiöiden yhtiöpääoman korotukset niiden toteuttamistavasta riippumatta olivat leimaverosta vapautettuja.
- 13 TGIS:ään lisättiin 14.12.2001 annetulla asetuksella (decreto-lei) nro 322-B/2001 26 §:n 3 momentti, ja tällöin kaikkiin pääomayhtiöiden yhtiöpääoman korotuksiin niiden toteuttamistavasta riippumatta alettiin soveltaa korotuksen määrästä kannettavaa 0,40 prosentin leimaveroa.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

- 14 Pääomayhtiö Ascendi korotti yhtiöpääomaansa neljästi 15.12.2004 ja 29.11.2006 välisenä aikana muuttamalla yhtiöpääomaksi osakkaidensa saatavat, jotka perustuivat näiden yhtiön hyväksi ennen kyseisiä liiketoimia tekemiin liitännäisiin suorituksiin. Ascendi maksoi näistä eri pääomankorotuksista leimaverona sekä notariaatti- ja rekisteröintikuluina yhteensä 205 381,95 euron määrän.
- 15 Ascendi vaati 28.3.2008 Autoridade Tributária e Aduaneiraa palauttamaan mainittujen pääomankorotusten yhteydessä leimaverona maksetut määrät. Vaatimus hylättiin riidanalaisella päätöksellä.
- 16 Ascendi on saattanut riidan Tribunal Arbitral Tributário (veroasioita käsittelevä välimiesoikeus) käsiteltäväksi.
- 17 Tribunal Arbitral Tributário katsoo ennakkoratkaisupyynnössään ensinnäkin täyttävänsä kaikki SEUT 267 artiklan mukaiset edellytykset sille, että sitä voidaan pitää kyseisessä artiklassa tarkoitettuna jäsenvaltion tuomioistuimena.
- 18 Tämän jälkeen Tribunal Arbitral Tributário pohtii pyynnössään sitä, onko asetus nro 322-B/2001, johon riidanalainen päätös perustuu, sopusoinnussa direktiivin 69/335 4 ja 7 artiklan sekä 10 artiklan a alakohdan kanssa. Se viittaa tässä yhteydessä ensinnäkin Ascendin väitteisiin siitä, että pääomankorotukset ovat olleet asetuksen nro 223/91 perusteella Portugalissa leimaverosta vapautettuja vuodesta 1991 lähtien ja että rahalla suoritettuja pääomankorotuksia koskevissa erityistilanteissa vapauttaminen on alkanut jo toukokuussa 1984. Ascendi pitää asetuksella nro 322-B/2001 toteutettua leimaveron uudelleen käyttöön ottamista vuonna 2001 kyseisen direktiivin säännösten vastaisena.

19 Tribunal Arbitral Tributário korostaa, että Autoridade Tributária e Aduaneira on riitauttanut tällaiset väitteet. Viimeksi mainitun mukaan direktiivin 69/335 7 artiklan 1 kohdassa asetetaan jäsenvaltioille pääomankorotusten osalta ainoastaan velvollisuus vapauttaa pääoman hankintaverosta toimet, jotka olivat vapautettuja siitä 1.7.1984 tai joihin sovellettiin tuolloin korkeintaan 0,50 prosentin verokantaa. Kyseinen säännös ei Autoridade Tributária e Aduaneiran mukaan koske pääasiassa kyseessä olevia pääomankorotuksia, jotka on toteutettu muuten kuin rahalla. Sen mukaan kansallisessa lainsäädännössä säädettiin 1.7.1984 nimittäin, että tällaisiin toimiin sovelletaan leimaveroa, jonka verokanta on yli 0,50 prosenttia.

20 Tribunal Arbitral Tributário katsoo vielä, ettei vastausta voida selvästi johtaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä. Tuomioon Optimus – Telecomunicações (C-366/05, EU:C:2007:366) johtaneessa asiassa pääomankorotustoimi toteutettiin rahalla. Viimeksi mainittu toimi oli pääasiassa kyseessä olevista toimista poiketen kuitenkin vapautettu leimaverosta 1.7.1984.

21 Tässä tilanteessa Tribunal Arbitral Tributário on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Ovatko [direktiivin 69/335] 4 artiklan 1 kohdan c alakohta, 4 artiklan 2 kohdan a alakohta, 7 artiklan 1 kohta ja 10 artiklan a alakohta esteenä 14.12.2001 annettuun asetukseen nro 322-B/2001 sisältyvän kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jolla asetettiin leimaveron alaisiksi pääomayhtiöiden yhtiöpääoman korotukset, jotka on toteutettu muuttamalla yhtiöpääomaksi aiemmin yhtiön hyväksi tehdyistä liitännäisistä suorituksista syntyneet osakkaiden saatavat, vaikka nämä liitännäiset suoritukset olisi toteutettu rahalla, kun otetaan huomioon, että tällä tavoin toteutetut korotukset olivat 1.7.1984 kansallisen lainsäädännön mukaan sellaisen leimaveron alaisia, jonka verokanta oli 2 prosenttia, ja samana ajankohtana rahalla suoritettut pääomankorotukset olivat kyseisestä verosta vapautettuja?”

Unionin tuomioistuimen toimivalta

22 Aluksi on tutkittava, voidaanko Tribunal Arbitral Tributárioa pitää SEUT 267 artiklassa tarkoitettuna jäsenvaltion tuomioistuimena.

23 Tässä yhteydessä on aluksi muistutettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvioitaessa sitä, onko ennakkoratkaisua pyytänyt elin SEUT 267 artiklassa tarkoitettu tuomioistuin, mikä on pelkästään unionin oikeuden perusteella ratkaistava kysymys, unionin tuomioistuin ottaa huomioon useita seikkoja, joita ovat muun muassa elimen lakisääteisyys, pysyvyys, tuomiovallan pakottavuus, menettelyn kontradiktorisuus, toimiminen oikeussääntöjen soveltajana ja riippumattomuus (tuomio *Belov*, C-394/11, EU:C:2013:48, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Kansalliset tuomioistuimet voivat lisäksi pyytää unionin tuomioistuimelta ennakkoratkaisua ainoastaan silloin, kun niissä on vireillä oikeusriita ja kun niissä vireillä olevan menettelyn tarkoituksena on ratkaisun antaminen tuomiovaltaa käyttäen (ks. mm. tuomio *Syfait ym.*, C-53/03, EU:C:2005:333, 29 kohta ja tuomio *Belov*, EU:C:2013:48, 39 kohta).

24 Pääasiassa ilmenee ennakkoratkaisupyynnössä annetuista tiedoista, että veroasioita käsittelevät välimiesoikeudet ovat lakisääteisiä. Kyseiset välimiesoikeudet nimittäin kuuluvat Portugalin tasavallan perustuslain 209 §:n mukaiseen kansallisten tuomioistuinten luetteloon. Lisäksi on todettava, että välimiesoikeusjärjestelmästä veroasioissa 20.1.2011 annetun asetuksen (decreto-lei) nro 10/2011 1 §:ssä säädetään, että veroriitojen ratkaiseminen välimiesmenettelyssä on vaihtoehtoinen tuomioistuinperusteinen veroriitojen ratkaisumuoto, ja kyseisen lain 2 §:ssä annetaan veroasioita käsitteleville välimiesoikeuksille yleinen toimivalta arvioida minkä tahansa veron maksamisen lainmukaisuutta.

25 Lisäksi veroasioita käsittelevät välimiesoikeudet täyttävät vaihtoehtoisena tuomioistuinperusteisena veroriitojen ratkaisumuotona pysyvyyksivaatimuksen.

- 26 Kuten julkisasiamies on esittänyt ratkaisuehdotuksensa 37 kohdassa, on nimittäin niin, että vaikka Tribunal Arbitral Tributário ratkaisukokoonpanot ovat hetkellisiä ja niiden toiminta päättyy ratkaisun antamiseen, Tribunal Arbitral Tributário on riitojenratkaisujärjestelmän osana kokonaisuutena tarkastellen pysyvä.
- 27 Tuomiovallan pakottavuudesta on muistutettava, että sopimukseen perustuvalla välimiesoikeudella ei ole tällaista ominaisuutta, jos sopimuspuolilla ei ole minkäänlaista oikeudellista tai tosiasiallista velvollisuutta saattaa riitojansa välimiesoikeuden ratkaistaviksi ja jos kyseisen jäsenvaltion viranomaiset eivät osallistu millään tavalla sen päätöksen tekoon, jolla käsittelyjärjestykseksi valitaan välimiesmenettely, eikä viranomaisten tehtävänä ole osallistua viran puolesta asian käsittelyyn välimiesoikeudessa (tuomio Denuit ja Cordenier, C-125/04, EU:C:2005:69, 13 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja määräys Merck Canada, C-555/13, EU:C:2014:92, 17 kohta).
- 28 Oikeuskäytännössä on kuitenkin otettu tutkittaviksi sellaiset ennakkoratkaisukysymykset, jotka on esittänyt välimiesoikeus, joka on lakisääteinen, jonka päätökset sitovat asianosaisia ja jonka toimivalta ei ole riippuvainen asianosaisten sopimuksesta (määräys Merck Canada, EU:C:2014:92, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 29 Kuten julkisasiamies on esittänyt ratkaisuehdotuksensa 28 ja 40 kohdassa, Tribunal Arbitral Tributário, jonka ratkaisut sitovat asianosaisia asetuksen nro 10/2011 24 §:n 1 momentin nojalla, eroaa kuitenkin välimiesoikeudesta suppeasti ymmärrettynä. Sen toimivalta nimittäin perustuu välittömästi asetuksen nro 10/2011 säännöksiin eikä näin ollen riipu asianosaisten etukäteen ilmaisemasta tahdosta saattaa riitansa välimiesoikeuden ratkaistavaksi (ks. analogisesti tuomio Danfoss, 109/88, EU:C:1989:383, 7 kohta). Jos verovelvollinen kantaja saattaa riitansa veroasioita käsittelevään välimiesoikeuteen, Tribunal Arbitral Tributário on asetuksen nro 10/2011 4 §:n 1 momentin nojalla vero- ja tulliviranomaisia velvoittava tuomiovalta.
- 30 Veroasioita käsittelevissä välimiesoikeuksissa käytävän menettelyn kontradiktorisuus on puolestaan varmistettu asetuksen nro 10/2011 16 ja 28 §:llä. Lisäksi sen 2 §:n 2 momentin mukaan veroasioita käsittelevät välimiesoikeudet ”soveltavat veroasioissa oikeussääntöjä ja kohtuullisuusharkinta on kielletty”.
- 31 Veroasioita käsittelevien välimiesoikeuksien riippumattomuuden osalta ilmenee yhtäältä ennakkoratkaisupyynnöstä, että Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (hallinnollisen välimiesmenettelykeskuksen neuvosto) on nimittänyt Tribunal Arbitral Tributário, jonka ratkaistavaksi pääasia on saatettu, välimiehet asetuksen nro 10/2011 6 §:n mukaisesti laatimaansa luetteloon sisältyvien välimiesten joukosta.
- 32 Toisaalta asetuksen nro 10/2011 9 §:ssä säädetään, että välimiehiin sovelletaan puolueettomuus- ja riippumattomuusperiaatteita. Lisäksi kyseisen asetuksen 8 §:n 1 momentissa säädetään välimiehenä toimimisen esteellisyysperusteena millaisen tahansa perhesuhteen tai ammatillisen suhteen olemassaolosta välimiehen ja jonkin riidan asianosaisista välillä. Näin on varmistettu, että kyseessä oleva välimiesoikeus on kolmannen asemassa suhteessa viranomaiseen, joka on tehnyt kanteen kohteeksi joutuneen päätöksen (ks. tuomio RTL Belgium, C-517/09, EU:C:2010:821, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja määräys Devillers, C-167/13, EU:C:2013:804, 15 kohta).
- 33 Kuten asetuksen nro 10/2011 1 §:stä ilmenee, veroasioita käsittelevät välimiesoikeudet antavat ratkaisunsa menettelyssä, joka johtaa tuomioistuinratkaisuun.
- 34 Kaikesta edellä esitetystä seuraa, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täyttää kaikki välttämättömät edellytykset sen luokittelemiselle SEUT 267 artiklassa tarkoitetuksi jäsenvaltion tuomioistuimeksi.

35 Niinpä unionin tuomioistuin on toimivaltainen vastaamaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämään kysymykseen.

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

36 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään olennaisilta osin sitä, ovatko direktiivin 69/335 4 ja 7 artikla sekä 10 artiklan a alakohta esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jolla otetaan uudelleen käyttöön sellaisista pääomayhtiöiden yhtiöpääoman korotuksista kannettava leimavero, jotka olivat tällaisen veron alaisia 1.7.1984 mutta jotka on myöhemmin vapautettu siitä.

37 Ascendin mukaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset toimet olivat jo 1.7.1984 leimaverosta vapautettuja sovellettavan kansallisen oikeuden perusteella.

38 Tässä yhteydessä on kuitenkin muistutettava, että unionin tuomioistuimen tehtävänä ennakkoratkaisumenettelyssä ei ole lausua kansallisten säännösten tulkinnasta tai pääasiaa koskevan tosiseikaston arvioinnista, koska tämä tehtävä kuuluu yksinomaan ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle (ks. tuomio Angelidaki ym., C-378/07–C-380/07, EU:C:2009:250, 48 kohta ja tuomio van Delft ym., C-345/09, EU:C:2010:610, 114 kohta).

39 Ennakkoratkaisukysymyksen sanamuodosta ilmenee kuitenkin, että kansallisen lainsäädännön mukaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisista yhtiöpääoman korotuksista kannettiin 1.7.1984 verokannaltaan 2 prosentin leimavero.

40 Siitä, ovatko direktiivin 69/335 säännökset esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, on ensinnäkin muistutettava, että kyseisessä lainsäädännössä säädetään pääomayhtiön yhtiöpääoman korotukset leimaveron alaisiksi. Koska kyseinen leimavero kohdistuu pääoman hankintaan sellaisenaan, se on direktiivin 69/335 1 artiklassa tarkoitettu pääoman hankintavero.

41 Tässä tilanteessa direktiivin 69/335 10 artiklan, joka koskee vain muita välillisiä veroja kuin pääoman hankintaveron, tulkinnalla ei ole merkitystä pääasian ratkaisemisen kannalta.

42 Tämän jälkeen on todettava, että pääasiassa kyseessä olevat toimet kuuluvat direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan soveltamisalaan. Kyseessä olevan pääomayhtiön eri pääoman korotukset on nimittäin toteutettu kyseisessä säännöksessä tarkoitettulla tavalla ”millaisten tahansa omaisuuserien sijoituksella” eli muuttamalla yhtiöpääomaksi osakkaiden saatavat, jotka perustuivat näiden mainitun yhtiön hyväksi ennen korotuksia tekemiin liittämissä suorituksiin.

43 Direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdassa säädetään siinä tarkoitetuista toimista, että ne ”ovat pääoman hankintaveron alaisia”.

44 Mainitun direktiivin 4 artiklan 1 kohdan muotoilusta huolimatta sen 7 artiklasta ilmenee kuitenkin, ettei ensin mainitun säännöksen soveltamisalaan kuuluvien toimien saattamiseen pääoman hankintaveron alaisiksi ole velvollisuutta.

45 Oikeuskäytännössä on sitä vastoin todettu, että direktiivin 69/335 7 artiklan 1 kohdassa asetetaan selvä ja ehdoton jäsenvaltioita koskeva velvollisuus vapauttaa pääoman hankintaverosta kyseisen direktiivin soveltamisalaan kuuluvat toimet, jotka 1.7.1984 oli vapautettu verosta tai joita verotettiin enintään 0,50 prosentin verokannalla (ks. tuomio Optimus – Telecomunicações, EU:C:2007:366, 30 kohta ja tuomio Pak-Holdco, C-372/10, EU:C:2012:86, 28 kohta). Kyseinen velvollisuus samoin kuin muut direktiiviin 69/335 perustuvat velvollisuudet sitovat Portugalin tasavaltaa sen Euroopan unioniin liittymisajankohdasta eli 1.1.1986 lähtien.

- 46 Koska pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset, direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluvat toimet olivat 1.7.1984 pääoman hankintaveron alaisia siten, että niitä verotettiin yli 0,50 prosentin verokannalla, Portugalin tasavalta saattoi kuitenkin kyseisen direktiivin 7 artiklan 2 kohdan mukaan 1.1.1986 unioniin liittyessään päättää jatkaa pääoman hankintaveron kantamista tällaisista toimista (ks. vastaavasti tuomio Logstor ROR Polska, C-212/10, EU:C:2011:404, 34 kohta).
- 47 Sitten on vielä tutkittava, saattoiko jäsenvaltio sen jälkeen, kun se oli vuonna 1991 luopunut pääoman hankintaveron kantamisesta direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluvista liiketoimista, ottaa tällaisen veron uudelleen käyttöön vuonna 2001.
- 48 Koska direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohta ja 7 artiklan 1 ja 2 kohta eivät nimenomaisesti koske sellaisen veron tilannetta, josta on luovuttu ja joka on otettu uudelleen käyttöön 1.7.1984 jälkeen, on sovellettava kyseisten säännösten teleologista tulkintaa ja etsittävä niillä tavoiteltua päämäärää.
- 49 Direktiivin 85/303 johdanto-osan toisesta ja kolmannelta perustelukappaleesta ilmenee, että direktiivillä 69/335 pyritään rajoittamaan pääoman hankintaveron kantamista tai jopa poistamaan se. Kyseisen tavoitteen osalta mainitusta kolmannelta perustelukappaleesta ilmenee, että jäsenvaltiot, jotka eivät ole luopuneet pääoman hankintaveron kantamisesta, voivat säilyttää tällaisen veron ainoastaan niille tällaisen veron poistamisesta aiheutuvien budjettivaikeuksien vuoksi (ks. vastaavasti tuomio Logstor ROR Polska, EU:C:2011:404, 36 kohta).
- 50 Direktiivin 69/335 7 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan viittaus ajankohtaan 1.7.1984 ei siis oikeuta niitä jäsenvaltioita, jotka tuolloin kantoivat kyseessä olevista liiketoimista pääoman hankintaveron soveltamalla yli 0,50 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, joka 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 uudelleen käyttöönottoa (ks. vastaavasti tuomio Logstor ROR Polska, EU:C:2011:404, 37–39 kohta).
- 51 Toisin kuin Portugalin hallitus väittää, direktiiviin 69/335 perustuva standstill-velvollisuus koskee sekä kyseisen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja liiketoimia että sen 4 artiklan 1 kohdassa mainittuja liiketoimia. Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa tällainen velvollisuus perustuu nimittäin direktiivin 69/335 7 artiklan 1 ja 2 kohtaan, tulkittuna kyseisen direktiivin tavoitteen valossa. Kuten edellä 45 kohdasta ilmenee, direktiivin 69/335 7 artiklasta jäsenvaltioille aiheutuvat velvollisuudet koskevat kaikkia kyseisen direktiivin ja näin ollen myös kaikkia sen 4 artiklan soveltamisalaan kuuluvia toimia riippumatta siitä, onko ne mainittu 4 artiklan 1 vai 2 kohdassa.
- 52 Niinpä esitettyyn kysymykseen on vastattava, että direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan c alakohtaa ja 7 artiklan 1 ja 2 kohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että jäsenvaltio ottaa uudelleen käyttöön pääoman hankintaveron, joka kannetaan kyseisistä säännöksistä ensimmäisen soveltamisalaan kuuluvista yhtiöpääoman korotuksista, jotka olivat tällaisen veron alaisia 1.7.1984 mutta jotka on myöhemmin vapautettu siitä.

Oikeudenkäyntikulut

- 53 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (toinen 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 c alakohtaa ja 7 artiklan 1 ja 2 kohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että jäsenvaltio ottaa uudelleen käyttöön pääoman hankintaveron, joka kannetaan kyseisistä säännöksistä ensimmäisen soveltamisalaan kuuluvista yhtiöpääoman korotuksista, jotka olivat tällaisen veron alaisia 1.7.1984 mutta jotka on myöhemmin vapautettu siitä.

Allekirjoitukset