UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

16 päivänä kesäkuuta 2011 *

Asiassa C-212/10,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Puola) on esittänyt 15.3.2010 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 3.5.2010, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Logstor ROR Polska sp. z o.o.

vastaan

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari) sekä tuomarit K. Schiemann, C. Toader, A. Prechal ja E. Jarašiūnas,

* Oikeudenkäyntikieli: puola.

julkisasiamies: P. Mengozzi,
kirjaaja: hallintovirkamies K. Malacek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 7.4.2011 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Logstor ROR Polska sp. z o.o., edustajinaan doradca podatkowy T. Konik ja doradca podatkowy K. Gil,

– Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, asiamiehenään G. Pasterczyk,

– Puolan hallitus, asiamiehinään M. Szpunar, A. Kramarczyk ja A. Kraińska,

– Euroopan komissio, asiamiehinään M. Afonso ja K. Herrmann,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee pääoman hankinnasta suoritettavista välillisistä veroista 17.7.1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25), sellaisena kun se on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY (EYVL L 156, s. 23; jäljempänä direktiivi 69/335), 4 artiklan 2 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Logstor ROR Polska sp. z o.o. (jäljempänä Logstor ROR Polska), kotipaikkanaan Zabrze (Puola), ja Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach (Katowicen veroviraston johtaja) ja joka koskee siviilioikeudellisista toimista kannettavaksi veroksi kutsutun veron maksamista, jota on vaadittu siksi, että Logstor ROR Polskan yhtiösopimusta muutettiin yhtiön osakkaan sille myöntämillä lainoilla.

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 direktiivin johdanto-osan kuudennesta, seitsemännestä ja kahdeksannesta perustelukappaleesta ilmenee, direktiivillä pyrittiin tässä tarkoituksessa yhdenmukaistamaan verotus, jota

sovelletaan Euroopan unionissa toimiviin yhtiöihin sijoitettaviin pääomapanoksiin, ottamalla käyttöön pääoman hankinnasta kannettava yhtenäinen vero, joka voidaan kantaa yhteismarkkinoilla vain kerran, ja poistamalla kaikki muut välilliset verot, jotka vastaavat ominaispiirteiltään kyseistä yhtenäistä veroa.

4 Tätä tarkoitusta varten kyseisen direktiivin 1–9 artiklassa säädettiin pääomayhtiöihin sijoitettavista pääomapanoksista kannettavasta yhdenmukaistetusta verosta, jota kutsuttiin pääoman hankintaveroksi.

5 Direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”Seuraavat liiketoimet ovat pääoman hankintaveron alaisia:

– –

c) pääomayhtiön pääoman korottaminen millaisten tahansa omaisuuserien sijoituksella;

d) pääomayhtiön varojen lisääminen millaisten tahansa omaisuuserien sijoituksella siten, että vastikkeena tästä ei anneta osuuksia yhtiön pääomasta tai varoista vaan osakkailla olevien oikeuksien kaltaisia oikeuksia, kuten äänioikeuksia tai oikeuksia osuuteen yhtiön voitosta taikka oikeuksia jako-osaan yhtiötä purettaessa;

– –”

6 Kyseisen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”Seuraavista liiketoimista voidaan edelleen kantaa pääoman hankintaveroa, mikäli niistä 1 päivänä heinäkuuta 1984 kannettiin yhden prosentin suuruinen vero:

– –

c) pääomayhtiön lainanotto, jos velkojalla on oikeus osuuteen yhtiön voitosta;

d) pääomayhtiön lainanotto osakkaalta tai osakkaan puolisolta taikka lapselta sekä osakkaan takaaman lainan otto kolmannelta henkilöltä edellyttäen, että lainalla on sama vaikutus kuin yhtiön pääoman lisäämisellä.

– –”

7 Direktiivin 69/335 7 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on vapautettava pääoman hankintaverosta sellaiset muut kuin 9 artiklassa tarkoitetut liiketoimet, 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 liiketoimet tai kantaa niistä veron soveltamalla yhtenäistä verokantaa, joka ei ole yhtä prosenttia korkeampi."

8 Direktiivin 85/303 johdanto-osan toisessa ja kolmannessa perustelukappaleessa, jolla vahvistettiin pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana voimassa olleen direktiivin 69/335 teksti, säädettiin seuraavaa:

"Pääoman hankintaveron taloudelliset vaikutukset haittaavat yritysten uudelleen järjestämistä ja toiminnan kehittämistä. Tällaiset vaikutukset ovat erityisen haitallisia talouden nykytilanteessa, jossa ensisijaiseksi tavoitteeksi on asetettava investointien edistäminen.

Paras keino näiden päämäärien saavuttamiseksi olisi pääoman hankintaveron poistaminen. Eräät jäsenvaltiot eivät kuitenkaan voi hyväksyä tulonmenetyksiä, joita aiheutuisi tällaisesta toimenpiteestä. Näille jäsenvaltioille olisi sen vuoksi annettava mahdollisuus vapauttaa pääoman hankintaverosta kaikki tai jotkut liiketoimet tai kantaa pääoman hankintaveroa kaikista tai joistakin liiketoimista, jotka kuuluvat tämän veron soveltamisalaan, kuitenkin niin, että samassa jäsenvaltiossa on sovellettava kiinteää verokantaa."

9 Direktiivi 69/335 on kumottu 1.1.2009 alkavin vaikutuksin pääoman hankinnasta suoritettavista välillisistä veroista 12.2.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/7/EY (EUVL L 46, s. 11) 16 artiklalla.

Kansallinen oikeus

10 Puolan tasavalta liittyi Euroopan unioniin 1.5.2004.

Pääoman hankintaveroa koskeva 1.7.1984 voimassa ollut lainsäädäntö

11 Leimaverosta 19.12.1975 annetun lain (Dz. U., nro 45, järjestysnumero 226) mukaan leimavero kannettiin toimenpiteistä, joilla luonnolliset henkilöt ja oikeushenkilöt perustivat yhtiöitä. Leimaverosta 16.5.1983 annetussa ministerineuvoston asetuksessa (Dz. U., nro 34, järjestysnumero 161), joka tuli voimaan 1.7.1983, määriteltiin leimaveron kohde ja verokanta. Kyseisen asetuksen 54 §:n 5 momentissa säädettiin seuraavaa:

”Yhtiöpääomana pidetään myös lainoja, joita yhtiön osakas tai osakkeenomistaja on myöntänyt yhtiölle, jos takaisin maksamattomien lainojen kokonaismäärä ylittää lainan myöntämispäivänä 50 prosenttia yhtiöpääomasta.”

12 Tässä tapauksessa verokanta oli 5 prosenttia lainan arvosta.

Pääoman hankintaveroa koskeva 1.1.2001–30.4.2004 voimassa ollut lainsäädäntö

13 Kyseisistä liiketoimista kannettiin 1.1.2001 ja 30.4.2004 välisenä aikana siviilioikeudellisista toimista kannettava vero alenevalla verokannalla.

14 Siviilioikeudellisista toimista kannettavasta verosta 9.9.2000 annetun lain (Dz. U., nro 86, järjestysnumero 959; jäljempänä vuoden 2000 laki) 1 §:n 1 momentin mukaan siviilioikeudellisista toimista kannettavan veron alaisia olivat yhtiösopimukset ja niiden muutokset, jos muutokset johtivat kyseisen veron perusteen muuttumiseen.

15 Vuoden 2000 lain 1 §:n 3 momentissa säädettiin seuraavaa:

”Yhtiösopimuksen muutoksena pidetään

– –

4) lisäsuorituksia, osakkaiden (osakkeenomistajien) yhtiölle myöntämiä lainoja sekä osakkaiden (osakkeenomistajien) omaisuuserien tai taloudellisten oikeuksien vastikkeetonta luovutusta yhtiölle.”

16 Vuoden 2000 lain 7 §:n 1 momentin 9 kohdassa määritettiin lainamäärien perusteella aleneva verokanta, joka oli 1:stä 0,5 prosenttiin liiketoimien arvosta. Pääasiassa kyseessä olevaan lainaan sovellettiin 0,5 prosentin verokantaa.

Pääoman hankintaveroa koskeva 1.5.2004–31.12.2006 voimassa ollut lainsäädäntö

17 Siviilioikeudellisista toimista kannettavasta verosta annetun lain muuttamisesta 19.12.2003 annetulla lailla (Dz. U., nro 6, järjestysnumero 42) muutettiin vuoden 2000 lakia vapauttamalla kyseisestä verosta lainat, joita pääomayhtiön osakas tai osakkeenomistaja oli myöntänyt pääomayhtiölle. Vuoden 2000 lain, sellaisena kuin se ilmenee

1.5.2004 lähtien voimassa olleesta yhtenäisestä lakitekstistä (Dz. U., nro 41, järjestysnumero 399), 9 §:n 10 kohdan h alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Siviilioikeudellisista toimista kannettavasta verosta vapautetaan

– –

10) lainat, joita – –

h) pääomayhtiön osakas (tai osakkeenomistaja) on myöntänyt pääomayhtiölle;

– –”

Pääoman hankintaveroa koskeva 1.1.2007–31.12.2008 voimassa ollut lainsäädäntö

18 Vuoden 2000 lain 9 §:n 10 kohdan h alakohta, sellaisena kuin se oli voimassa 1.5.2004 lähtien, jolla vapautettiin siviilioikeudellisista toimista kannettavasta verosta lainat, joita pääomayhtiön osakas tai osakkeenomistaja myönsi pääomayhtiölle, kumottiin 1.1.2007 alkavin vaikutuksin yhtäältä perintö- ja lahjaverolain sekä toisaalta siviilioikeudellisista toimista kannettavasta verosta annetun lain muuttamisesta 15.11.2006 annetun lain (Dz. U., nro 222, järjestysnumero 1629; jäljempänä vuoden 2007 laki) 2 §:n 9 kohdan c alakohdan kolmannella luetelmakohdalla.

19 Kyseisiä lainatoimia pidettiin siis vuoden 2007 lain 1 §:n 3 momentin 2 kohdassa yhtiösopimuksen muutoksena, ja niitä verotettiin kyseisen lain 7 §:n 1 momentin 9 kohdan mukaisesti 0,5 prosentin yhtenäisellä verokannalla.

Pääoman hankintaveroa koskeva 1.1.2009 lähtien voimassa oleva lainsäädäntö

20 Direktiivi 2008/7 saatettiin osaksi Puolan oikeutta 7.11.2008 annetulla lailla (Dz. U., nro 209, järjestysnumero 1319), ja kyseisen lain 9 §:n 10 kohdan i alakohdan nojalla lainat, joita pääomayhtiön osakas tai osakkeenomistaja myönsi pääomayhtiölle, on vapautettu siviilioikeudellisista toimista kannettavasta verosta.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

21 Logstor ROR Polska teki 9.7.2007 osakkaansa, Logstor Holding A/S:n, kanssa 15.9.2004 päivättyyn lainasopimukseen lisäsopimuksen, jolla alun perin myönnettyä lainaa korotettiin 2 600 000 eurolla 5 233 000 euroon. Logstor ROR Polska teki 14.8.2007 saman osakkaan kanssa vielä toisen, 8 000 000 Puolan zlotyn lainasopimuksen.

22 Kyseisten lainatoimien ajankohtana voimassa olleen Puolan lainsäädännön mukaisesti näistä lainatoimista kannettiin siviilioikeudellisista toimista kannettava vero.

23 Logstor ROR Polskan näkemyksen mukaan sillä oli direktiivin 69/335 nojalla oikeus vaatia, että kyseiset liiketoimet vapautetaan siviilioikeudellisista toimista kannettavasta verosta, joten se vaati verohallintoa toteamaan, että yhtiö oli tehnyt maksamiensa verojen kokonaismäärää vastaavan liikasuorituksen.

24 Kun kyseinen vaatimus ja sen hylkäämisestä tehty oikaisuvaatimus oli hylätty, Logstor ROR Polska nosti kanteen Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicachissa (Gliwicen voivodikunnan hallintotuomioistuin).

25 Tässä tilanteessa Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Annetaanko [direktiivin 69/335] 4 artiklan 2 kohdassa jäsenvaltiolle oikeus ottaa 1.1.2007 uudelleen käyttöön pääoman hankintavero, jota kannetaan pääomayhtiön lainanotosta, jos velkojalla on oikeus osuuteen yhtiön voitosta, kun jäsenvaltio oli luopunut kyseisen veron kantamisesta liittyessään [unioniin] (1.5.2004)?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa kysymyksellään tietää, onko direktiivin 69/355, sellaisena kuin sitä sovellettiin pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä, 4 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltio ottaa uudelleen käyttöön pääoman hankintaveron, jota kannetaan pääomayhtiön lainanotosta, jos velkojalla on oikeus osuuteen yhtiön voitosta, kun kyseinen jäsenvaltio oli aiemmin luopunut tämän veron kantamisesta.

27 Aluksi on todettava, että Puolan hallitus kiisti unionin tuomioistuimessa sen, mitä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esitti Puolan kansallisesta oikeudesta.

28 Puolan hallitus nimittäin esittää, että on virheellistä väittää ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tavoin, että Puolan tasavalta olisi luopunut unioniin liittyessään pääoman hankintaveron kantamisesta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisista lainatoimista. Hallituksen mukaan osakkeenomistajien pääomayhtiöille myöntämien lainojen verovapautuksella 1.5.2004 ja 31.12.2006 välisenä aikana pyrittiin välttämään kyseisen pääoman kaksinkertainen verotus eli se, että pääomaa verotetaan ensimmäisen kerran silloin, kun osakkeenomistaja myöntää lainan yhtiölle, ja toisen kerran, kun osa takaisin maksamattomasta lainasta muunnetaan yhtiöosuuksiksi.

29 Puolan hallitus näet väittää yhtäältä, että vaikka osakkaan tai osakkeenomistajan pääomayhtiöille myöntämät lainat oli vapautettu siviilioikeudellisista toimista kannettavasta verosta vuosina 2004–2006, vapautus ei koskenut yhtiöpääoman korottamista kyseisiä lainoja muuntamalla, ja toisaalta, että vuoden 2007 lailla päinvastoin poistettiin niiden yhtiöpääoman korotusten verotus, jotka johtuvat sellaisesta osakkeenomistajan tai osakkaan myöntämästä lainasta, josta oli jo kannettu siviilioikeudellisista toimista kannettava vero, ja samalla asetettiin uudelleen kyseisen veron alaisiksi lainat, joita osakkaat tai osakkeenomistajat myöntävät pääomayhtiöille.

30 Tässä yhteydessä on riittävää huomauttaa, että SEUT 267 artiklalla käyttöön otetussa tuomioistuinten yhteistyötä koskevassa järjestelmässä unionin tuomioistuimen tehtävänä ei ole kyseenalaistaa tai tarkistaa sitä, onko ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tulkinnut kansallista oikeutta oikein (ks. vastaavasti asia C-449/06, Gysen, tuomio 14.2.2008, Kok., s. I-553, 17 kohta ja asia C-11/07, Eckelkamp ym., tuomio 11.9.2008, Kok., s. I-6845, 32 kohta).

31 Unionin tuomioistuimen on näin ollen vastattava sille esitettyyn kysymykseen sen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämän toteamuksen perusteella, jonka mukaan Puolan tasavalta oli luopunut unioniin liittyessään eli 1.5.2004 pääasiassa kyseessä olevasta verosta.

32 Direktiivin 69/335 4 artiklan 2 kohdan mukaan tietyistä liiketoimista voidaan ”edelleen kantaa pääoman hankintaveroa, mikäli niistä 1 päivänä heinäkuuta 1984 kannettiin yhden prosentin suuruinen vero”.

33 Kyseinen ajankohta, joka on direktiivin 69/335 4 artiklan 2 kohdassa otettu viiteajankohdaksi, koskee myös Puolan tasavaltaa. Liittymistilanteessa viittaus unionin oikeudessa säädettyyn ajankohtaan sitoo myös liittyvää valtiota, jos liittymisasiakirjassa tai muussa unionin säädöksessä ei ole päinvastaista säännöstä, vaikka mainittu ajankohta edeltää liittymisajankohtaa (asia C-366/05, Optimus - Telecomunicações, tuomio 21.6.2007, Kok., s. I-4985, 32 kohta). Puolan tasavallan osalta ei tältä osin kuitenkaan Euroopan unioniin liittymisen ehdoista tehdyssä asiakirjassa eikä muussakaan kyseistä veroa koskevassa unionin säädöksessä ole määrätty mitään muuta.

34 Koska pääasiassa kyseessä olevat lainatoimet olivat 1.7.1984 veronalaisia direktiivin 69/335 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitetulla tavalla, Puolan tasavalta olisi voinut unioniin liittyessään päättää jatkaa pääoman hankintaveron kantamista tällaisista liiketoimista.

35 Kuten ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kansallista oikeutta koskevasta arvioinnista ilmenee, Puolan tasavalta ei kuitenkaan voi päättää ottaa veroa uudelleen käyttöön sen jälkeen, kun se oli unioniin liittyessään tai unioniin liittymisensä jälkeen luopunut kyseisen veron kantamisesta.

36 Direktiivin 69/335 4 artiklan 2 kohtaa, jonka sanamuoto viittaa jatkuvuuden käsitteeseen, on nimittäin tulkittava siten, että otetaan huomioon direktiivin 85/303 johdanto-osan toisessa tai kolmannessa perustelukappaleessa mainittu tavoite rajoittaa pääoman hankintaveron kantamista tai jopa poistaa se. Kyseisen tavoitteen osalta mainitusta kolmannesta perustelukappaleesta ilmenee, että jäsenvaltiot, jotka eivät ole luopuneet pääoman hankintaveron kantamisesta, voivat säilyttää tämän veron ainoastaan niille tällaisen veron poistamisesta aiheutuvien budjettivaikeuksien vuoksi.

37 Direktiivin 69/335 4 artiklan 2 kohdan ilmaisua ”voidaan edelleen kantaa pääoman hankintaveroa” on siis tulkittava siten, että jäsenvaltiot voivat kantaa pääoman hankintaveroa edellyttäen, että kyseisessä kohdassa tarkoitetut liiketoimet ovat 1.7.1984 voimassa olleen kansallisen oikeuden nojalla olleet veronalaisia kyseisessä säännöksessä tarkoitetulla tavalla ja että liiketoimet ovat lisäksi myöhemmin olleet jatkuvasti veronalaisia. Päinvastaisessa tapauksessa jäsenvaltio ei voi perustella pääoman hankintaveron säilyttämistä tulojen menetyksellä.

38 Direktiivin 69/335 4 artiklan 2 kohdan viittaus ajankohtaan 1.7.1984 ei siis oikeuta niitä jäsenvaltioita, jotka tuolloin kantoivat nyt käsiteltävistä liiketoimista pääoman hankintaveron, ottamaan kyseistä veroa uudelleen käyttöön sen jälkeen, kun ne ovat luopuneet veron kantamisesta, sillä tämä olisi vastoin kyseisen säännöksen sanamuotoa ja direktiivin tavoitetta rajoittaa pääoman hankintaveron kantamista tai jopa poistaa se.

39 Tämän seurauksena jäsenvaltio, joka on direktiivin 69/335 7 artiklan 2 kohdan mukaisesti 1.7.1984 jälkeen luopunut kantamasta pääoman hankintaveroa tietyistä liiketoimista, ei voi asettaa näitä liiketoimia uudelleen kyseisen veron alaisiksi.

40 Näin ollen esitettyyn kysymykseen on vastattava, että direktiivin 69/355 4 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltio ottaa uudelleen käyttöön pääoman hankintaveron, joka kannetaan pääomayhtiön lainanotosta, jos velkojalla on oikeus osuuteen yhtiön voitosta, kun kyseinen jäsenvaltio oli aiemmin luopunut tämän veron kantamisesta.

Oikeudenkäyntikulut

41 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 (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Pääoman hankinnasta suoritettavista välillisistä veroista 17.6.1969 annetun neuvoston direktiivin 69/355/ETY 4 artiklan 2 kohtaa, sellaisena kuin se on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY, on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltio ottaa uudelleen käyttöön pääoman hankintaveron, jota kannetaan pääomayhtiön lainanotosta, jos velkojalla on oikeus osuuteen yhtiön voitosta, kun kyseinen jäsenvaltio oli aiemmin luopunut tämän veron kantamisesta.

Allekirjoitukset