

Asia C-193/04

Fazenda Pública

vastaan

Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Ld^a

(Supremo Tribunal Administrativon esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Pääoman hankintaa koskevat välilliset verot – Direktiivi 69/335/ETY – Rajavastuuyhtiön yhtiöosuuksien luovutus

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (ensimmäinen jaosto) 7.9.2006

Tuomion tiivistelmä

Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Pääoman hankintaa koskevat välilliset verot – Pääomayhtiöiltä kannettava pääomansijoitusvero

(Neuvoston direktiivin 69/335 12 artiklan 1 kohdan a alakohta)

Pääoman hankintaa koskevista välillisistä veroista annettu neuvoston direktiivi 69/335/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 85/303/ETY, ei ole esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan notaarin laatimasta asiakirjasta, jolla vahvistetaan yhtiöosuuksien sellainen luovutus, johon ei liity yhtiöpääoman korotusta, on maksettava palkkio, jonka määrä vahvistetaan kiinteämääräisesti ja/tai luovutettujen osuuksien arvon perusteella.

Tällaisista palkkioista muodostuvat maksut kuuluvat direktiivin 69/335 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa, jossa sallitaan kantaa veroa arvopapereiden luovutuksista, säädetyn poikkeuksen soveltamisalaan, eikä niiden periminen näin ollen ole sen vastaista. Se seikka, että kyseisten palkkioiden suuruus kasvaa suorassa ja rajoittamattomassa suhteessa luovutettujen osuuksien arvoon, ei ole omiaan vaikuttamaan tähän ratkaisuun, koska kun direktiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään, että tässä säännöksessä tarkoitetaan ”kiinteämääräistä veroa tai muuta veroa”, siinä jätetään jäsenvaltioille mahdollisuus määrittää vapaasti niiden määrä.

(ks. 21–25 kohta ja tuomiolauselma)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

7 päivänä syyskuuta 2006 (*)

Pääoman hankintaa koskevat välilliset verot – Direktiivi 69/335/ETY – Rajavastuuyhtiön yhtiöosuuksien luovutus

Asiassa C-193/04,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Supremo Tribunal

Administrativo (Portugali) on esittänyt 17.3.2004 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 26.4.2004, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Fazenda Pública

vastaan

Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda,

Ministério Público n

osallistuessa asian käsittelyyn,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann sekä tuomarit N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues, E. Juhász (esittelevä tuomari) ja E. Levits,

julkisasiamies: C. Stix-Hackl,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 12.5.2005 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda, edustajanaan advogada I. Vieira,
 - Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Fernandes ja A. F. Ferreira,
 - Saksan hallitus, asiamiehenään A. Tiemann,
 - Espanjan hallitus, asiamiehenään F. Díez Moreno,
 - Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään L. Ström, G. Braga da Cruz ja M. Afonso,
- päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee pääoman hankintaa koskevista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25) 4 artiklan 3 kohdan, 10 artiklan c alakohdan ja 12 artiklan 1 kohdan e alakohdan tulkintaa, sellaisena kuin kyseinen direktiivi on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY (EYVL L 156, s. 23; jäljempänä direktiivi 69/335).
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa valittajana on Fazenda Pública (veroviranomainen) ja vastapuolena Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda -niminen yhtiö (jäljempänä Organon Portuguesa) ja joka koskee palkkioiden perimistä siitä, että notaari vahvistaa asiakirjalla yhtiöosuuksien luovutuksen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Direktiivin 69/335 ensimmäisessä perustelukappaleessa todetaan, että ETY:n perustamissopimuksen päämääränä on pääomien vapaan liikkuvuuden edistäminen ominaispiirteiltään sisämarkkinoiden kaltaisen talousliiton perustamiseksi.

4 Direktiivin 69/335 toisessa perustelukappaleessa todetaan, että jäsenvaltioissa voimassa olevat pääoman hankintaa koskevat välilliset verot johtavat syrjintään, kaksinkertaiseen verotukseen ja pääoman vapaata liikkuvuutta haittaaviin eroihin ja että ne on poistettava yhdenmukaistamisella.

5 Direktiivin 69/335 kuudennessa ja seitsemännessä perustelukappaleessa todetaan tätä tarkoitusta silmällä pitäen, että pääoman hankintaan yhteismarkkinoilla kohdistuva vero on kannettava vain kertaalleen, tämän veron on oltava samansuuruinen kaikissa jäsenvaltioissa ja tämä vero on yhdenmukaistettava sekä sen rakenteen että verokannan osalta. Saman direktiivin kahdeksannessa perustelukappaleessa todetaan lopuksi, että kaikki muut välilliset verot, joilla on samat ominaispiirteet kuin tällä kertaalleen perittävällä pääomansijoitusverolla, on poistettava.

6 Direktiivin 69/335 1 artiklassa säädetään, että ”jäsenvaltioiden on kannettava pääoman sijoituksista pääomayhtiöihin – – yhdenmukaistettua veroa”.

7 Direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdassa luetellaan toimet, joista voidaan kantaa pääomansijoitusveroa. Tällaisia toimia ovat pääsääntöisesti direktiivissä tarkoitettun pääomayhtiön perustaminen ja tällaisen yhtiön yhtiöpääoman korottaminen. Kyseisen artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Edellä olevan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuna perustamisena ei pidetä pääomayhtiön perustamisasiakirjan, yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen muuttamista eikä erityisesti:

- a) pääomayhtiön muuttamista toisentyypiseksi pääomayhtiöksi;
- b) sellaisen yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön tosiasiallisen johdon tai sääntömääräisen kotipaikan siirtämistä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon, jota molemmissa jäsenvaltioissa pidetään pääomayhtiönä pääomansijoitusveroa kannettaessa;
- c) pääomayhtiön toimialan muuttamista;
- d) pääomayhtiön olemassaolon pidentämistä.”

8 Direktiivin 69/335 10 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot eivät pääomansijoitusveron 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, joiden täyttämistä voidaan vaatia voittoa tavoittelevalta yhtiöltä, yhteenliittymältä tai oikeushenkilöltä sen oikeudellisen muodon vuoksi.”

9 Direktiivin 69/335 11 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot eivät saa kantaa minkäänlaista veroa:

a) osakkeiden, osuuksien tai muiden samankaltaisten arvopapereiden – – laatimisesta, liikkeeseen laskemisesta, hyväksymisestä arvopaperipörssissä noteerattaviksi, vaihdantaan saattamisesta tai välittämisestä – –

– – ”

10 Lopuksi direktiivin 69/335 12 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat 10 ja 11 artiklan säännöksistä poiketen kantaa:

a) kiinteämääräistä veroa tai muuta veroa arvopapereiden luovutuksista.

– –

e) korvauksenluonteisia maksuja;

– – ”

Kansallinen lainsäädäntö

11 Código das Sociedades Comerciais -nimisen, kaupallisista yhtiöistä annetun lain 228 §:n 1 momentin ja Código do Notariado -nimisen, notaaritoiminnasta annetun lain 80 §:n 2 momentin h kohdan mukaan pääomayhtiön yhtiöosuuksien luovutus on toteutettava julkisella notaarin vahvistamalla asiakirjalla. Tällaisen asiakirjan laatimisesta perittävät notaarinpalkkiot vahvistetaan Tabela de Emolumentos do Notariado -nimisessä notaarinpalkkioista annetussa taulukossa, joka on hyväksytty 25.11.1998 annetulla asetuksella nro 996/98 (Diário da República I, B-sarja, nro 273, 25.11.1998; jäljempänä taulukko). Nämä palkkiot muodostuvat kiinteästä määrästä (taulukossa oleva 4 §) ja vaihtelevasta määrästä, joka lasketaan toimen kokonaisarvon perusteella (taulukossa olevan 5 §:n 1 momentti).

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

12 Asiakirjoista käy ilmi, että Organon Portuguesa, joka on Portugalin oikeuden mukaan perustettu rajavastuuyhtiö ja näin ollen direktiivin 69/335 3 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu pääomayhtiö, rekisteröiti Lissabonissa sijaitsevassa notaarintoimistossa 25.10.2001 laaditulla notaarin vahvistamalla asiakirjalla yhtiöosuuksien luovutuksen. Tähän luovutukseen ei liittynyt kyseisen yhtiön yhtiöpääoman korotusta.

13 Organon Portuguesa piti maksaa tämän notaarin vahvistaman asiakirjan laatimisesta edellä mainitussa lainsäädännössä edellytettynä ja siinä säädetyllä tavalla laskettuina notaarinpalkkioina 2 577 150 PTE:n suuruinen summa.

14 Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa hyväksyi Organon Portuguesa kyseisten notaarinpalkkioiden perimistä koskevasta asiakirjasta nostaman kanteen. Fazenda Pública valitti tästä tuomiosta Supremo Tribunal Administrativo, joka päätti lykätä ratkaisun antamista ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Kuuluvatko yhtiön yhtiöosuuksien luovutusten rekisteröimisestä perityt palkkiot [direktiivin 69/335] 4 artiklan 3 kohdan soveltamisalaan?

2) Onko – – taulukon – – sellaisena kuin se oli voimassa tosiseikkojen tapahtumahetkellä, 5 §:n 1 momentti, tulkittuna yhdessä 3 §:n c kohdan kanssa, ristiriidassa – – direktiivin 69/335/ETY 10 artiklan c alakohdan ja 12 artiklan 1 kohdan e alakohdan kanssa, siltä osin kuin siinä säädetään yhtiöosuuksien luovutusten rekisteröinnin yhteydessä maksettavista palkkioista, joiden määrä vahvistetaan yksinomaan luovutettujen osuuksien arvon perusteella, ilman ylärajaa ja ottamatta huomioon suoritettun palvelun arvoa?”

Ennakkoratkaisukysymysten arviointi

15 Näillä kysymyksillä, joita on tarkasteltava yhdessä, kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, estävätkö direktiivin 69/335 säännökset pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen kansallisen lainsäädännön, jonka mukaan notaarin laatimasta asiakirjasta, jolla vahvistetaan yhtiöosuuksien sellainen luovutus, johon ei liity yhtiöpääoman korotusta, on maksettava palkkio, jonka määrä vahvistetaan yksinomaan luovutettujen osuuksien arvon perusteella, ilman ylärajaa ja ottamatta huomioon suoritettun palvelun arvoa.

16 Yhteisöjen tuomioistuin rajoittuu tarkastelemaan direktiivin 69/335 niitä säännöksiä, jotka ovat merkityksellisiä, jotta kansalliselle tuomioistuimelle voidaan antaa hyödyllinen vastaus.

17 Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan notaarin laatimasta asiakirjasta, jossa vahvistetaan direktiivin 69/335 soveltamisalaan kuuluva toimi, peritty palkkio on direktiivissä tarkoitettu vero, kun palkkio kuuluu pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen järjestelmään, jossa notaarit ovat valtion virkamiehiä ja jossa palkkiot maksetaan osittain valtiolle sen tehtävien rahoittamiseksi (asia C-256/98, Modelo, tuomio 29.9.1999, Kok. 1999, s. I-6427, 23 kohta ja asia C-19/99, Modelo, tuomio 21.9.2000, Kok. 2000, s. I-7213, 23 kohta).

18 Direktiivin 69/335 11 artiklan a alakohdan mukaan jäsenvaltiot eivät saa kantaa minkäänlaista veroa osakkeiden, yhtiöosuuksien tai muiden samankaltaisten arvopapereiden tai näitä arvopapereita vastaavien todistusten laatimisesta, liikkeeseen laskemisesta, hyväksymisestä arvopaperipörssissä noteerattaviksi, vaihdantaan saattamisesta tai välittämisestä, niiden liikkeeseenlaskijasta riippumatta.

19 Näin ollen tämä säännös koskee myös pääasian kohteena olevan notaarinpalkkion kaltaisia maksuja, jotka peritään yhtiöosuuksien luovutukseen liittyvän jonkin olennaisen muodollisuuden yhteydessä.

20 Direktiivin 69/335 12 artiklassa säädetään kuitenkin poikkeuksista sen 10 ja 11 artiklaan. Tällaisiin poikkeuksiin kuuluu 12 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan ”kiinteämääräinen vero tai muu vero arvopapereiden luovutuksista”. On selvää, että yhtiöosuuksien luovutus kuuluu arvopapereiden luovutuksen käsitteen piiriin.

21 Tämän osalta yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä (asia C-236/97, Codan, tuomio 17.12.1998, Kok. 1998, s. I-8679, 31 kohta ja asia C-357/02, SONAE Distribuição, määräys 5.2.2004, 23 kohta, ei julkaistu oikeustapauskokoelmassa) käy ilmi, että direktiivin 69/335 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa sallitaan kantaa veroa arvopapereiden luovutuksista siitä riippumatta, onko yhtiö, jonka arvopapereista on kysymys, hyväksytty arvopaperipörssissä noteerattavaksi ja tapahtuuko luovutus arvopaperipörssissä vai välittömästi luovuttajan ja luovutuksensaajan välillä.

22 Näin ollen pääasian kohteena olevien palkkioiden kaltaiset maksut kuuluvat direktiivin 69/335 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetyn poikkeuksen soveltamisalaan, eikä niiden periminen näin ollen ole sen vastaista.

23 Tämän osalta on todettava vielä, että se seikka, että kyseisten palkkioiden suuruus kasvaa suorassa ja rajoittamattomassa suhteessa luovutettujen osuuksien arvoon, ei ole omiaan vaikuttamaan tähän ratkaisuun (em. asia SONAE Distribuição, määräyksen 25 kohta).

24 Kun direktiivin 69/335 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään, että tässä säännöksessä tarkoitetaan ”kiinteämääräistä veroa tai muuta veroa”, siinä jätetään jäsenvaltioille mahdollisuus määrittää vapaasti niiden määrä. Näiden verojen ei oleteta olevan korvausta suoritetusta palvelusta, joten niiden määrällä ei tarvitse olla minkäänlaista yhteyttä kyseisestä palvelusta aiheutuneisiin kustannuksiin, eikä oikeuskäytännössä vahvistettuja edellytyksiä (ks. erityisesti asia C-206/99, SONAE, tuomio 21.6.2001, Kok. 2001, s. I-4679, 32–34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) direktiivissä 69/335 tarkoitettujen korvauksenluonteisten maksujen erottelun muista maksuista sovelleta niihin (em. asia SONAE Distribuição, määräyksen 26 ja 27 kohta).

25 Edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava, että direktiivi 69/335 ei ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan notaarin laatimasta asiakirjasta, jolla vahvistetaan yhtiöosuuksien sellainen luovutus, johon ei liity yhtiöpääoman korotusta, on maksettava palkkio, jonka määrä vahvistetaan kiinteämääräisesti ja/tai luovutettujen osuuksien arvon perusteella.

Oikeudenkäyntikulut

26 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen 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 yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

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

Pääoman hankintaa koskevista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annettu neuvoston direktiivi 69/335/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY, ei ole esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan notaarin laatimasta asiakirjasta, jolla vahvistetaan yhtiöosuuksien sellainen luovutus, johon ei liity yhtiöpääoman korotusta, on maksettava palkkio, jonka määrä vahvistetaan kiinteämääräisesti ja/tai luovutettujen osuuksien arvon perusteella.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: portugali.