

**Asia C-420/23****Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen  
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

7.7.2023

**Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:**Supremo Tribunal Administrativo (ylin hallintotuomioistuin,  
Portugali)**Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

24.5.2023

**Valittaja:**

FAURÉCIA – Assentos de Automóvel, Lda

**Vastapuoli:**

Autoridade Tributária e Aduaneira

**Pääasian kohde**

Valittaja FAURÉCIA – ASSENTOS DE AUTOMÓVEL, LDA. on tehnyt valituksen, joka on tullut Supremo Tribunal Administrativon (ylin hallintotuomioistuin, Portugali) veroasioiden jaoston (Secção do Contencioso Tributário) täysistunnon käsiteltäväksi ja joka koskee Centro de Arbitragem Administrativan (hallinnollisia välimiesmenettelyjä käsittelevä elin, Portugali; jäljempänä CAAD) 3.11.2020 antamaa ratkaisua (jäljempänä valituksenalainen ratkaisu) sillä perusteella, että valituksenalainen ratkaisu on ristiriidassa samaisen CAAD:n 6.10.2020 antaman ratkaisun (jäljempänä perusratkaisu) kanssa, koska nämä ratkaisut ovat nimenomaisesti päinvastaiset.

Asiassa on arvioitava, onko Portugalin leimaverokoodeksin (Código do Imposto do Selo, jäljempänä leimaverolaki) 7 §:n 2 momentti (jolla rajoitetaan alueellisen soveltamisalan osalta saman pykälän 1 momentin g kohdassa säädettyä leimaverovapautusta, joka koskee cash pooling -sopimuksen eli konsernitilisopimuksen mukaisesti toteutettuja rahoitusliiketoimia) yhteensopiva unionin oikeuden ja erityisesti SEUT 18 ja SEUT 63 artiklassa sekä

SEUT 65 artiklan 3 kohdassa, joita sovelletaan kansallisessa lainsäädännössä Portugalin perustuslain (Constituição da República Portuguesa, jäljempänä perustuslaki) 8 §:n 4 momentissa säädetyn nojalla, määrättyjen syrjintäkiellon ja pääomien vapaan liikkuvuuden periaatteiden kanssa.

### **Ennakkoratkaisupyyntöön kohde ja oikeudellinen perusta**

Unionin oikeuden tulkinta; SEUT 267 artikla

### **Ennakkoratkaisukysymys**

Onko Portugalin leimaverolain 7 §:n 2 momentin säännös, jonka mukaan lyhytaikaisia kassalainoja koskevaa leimaverosta vapauttamista sovelletaan siinä tapauksessa, että näiden lainojen osapuolina on kaksi Portugalissa asuvaa yritystä tai lainanottaja asuu Portugalissa (ja velkoja muualla Euroopan unionissa), muttei siinä tapauksessa, että lainanottaja (velallinen) asuu toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa ja lainanantaja (velkoja) asuu Portugalissa, yhteensopiva SEUT 18 ja SEUT 63 artiklassa sekä SEUT 65 artiklan 3 kohdassa määrättyjen syrjintäkiellon ja pääomien vapaan liikkuvuuden periaatteiden kanssa?

### **Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan**

SEUT 18 ja SEUT 63 artikla sekä SEUT 65 artiklan 3 kohta (syrjintäkiellon ja pääomien vapaan liikkuvuuden periaatteet)

### **Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan**

Leimaverokoodeksin hyväksymisestä 11.9.1999 annettu laki nro 150/90 (Lei que aprova o Código do Imposto do Selo), erityisesti 7 §:n 1 momentin g kohta ja 7 §:n 2 momentti

### **Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä pääasiassa**

- 1 Valittaja on yhtiö, joka myy ja valmistaa autonistuimissa käytettäviä istuinpäällisiä, pehmusteita, verhoiluja ja metalliosia.
- 2 Tosiseikkojen tapahtuma-aikaan valittajan omistivat Faurécia Investments, S.A. -niminen yhtiö, jonka kotipaikka sijaitsee Ranskassa (99,99 prosentin osuus), ja Financière Faurécia, S.A., jonka kotipaikka sijaitsee niin ikään Ranskassa (0,01 prosentin osuus).
- 3 Financière Faurécia, S.A:n ja konserniin kuuluvien yhtiöiden välillä tehtiin 23.2.2000 ”Convention d’Omnium” -niminen konsernitilisopimus (cash pooling –

sopimus), jolla oli tarkoitus järjestää eri lainkäyttöalueilla sijaitsevien konserniin kuuluvien yritysten kassanhallinta.

- 4 Financière Faurécia, S.A. totesi 8.6.2009, että tuolloin voimassa ollutta konsernitilisopimusta oli tarpeen parantaa, joten se teki tätä varten BNP Paribas S.A. -nimisen rahalaitoksen kanssa ”BNP Paribas Cash Centralisation Agreement” -nimisen sopimuksen, joka koski konsernin kassanhallinnan keskittämispalvelua, jonka avulla eri tilien saldot saatiin yhdistettyä.
- 5 Valittaja liittyi kyseiseen konsernitilisopimukseen 20.7.2010 siihen liitetyllä lisäosalla (”Bulletin d’Adhésion”).
- 6 Valittaja, Financière Faurécia, S.A. ja Faurécia Investments, S.A. sopivat 30.12.2010 sopimukseen kuuluvien oikeuksien ja velvollisuuksien siirtämisestä / saamisoikeuksien siirtämisestä siten, että Faurécia Investments, S.A. ja valittaja tekivät uuden lainasopimuksen, joka tuli voimaan 1.1.2011. Kyseisen sopimuksen mukaisesti valittaja oli lainanantaja ja Faurécia Investments, S.A. lainanottaja, eli ensimmäinen myönsi jälkimmäiselle lainan vuoden pituisena jatkuvana luottona, jonka enimmäismäärä oli 65 000 000,00 euroa; sopimuksessa sovittiin myös koroista, jotka määräytyivät yhden kuukauden euriborin keskiarvon perusteella pyöristettynä prosentin kuudestoistaosaan, mihin lisättiin 0,5 prosentin vuotuinen marginaali, ja jotka laskettiin jokaisen kuukauden lopussa lainan kuukausittaisen käytön perusteella.
- 7 Kyseiseen sopimukseen tehtiin myöhemmin monia muutoksia ja lisäyksiä erityisesti sen voimassaolon jatkamiseksi ja lainan enimmäismäärän muuttamiseksi.
- 8 Sopimusehtojen mukaan konsernin eri yhtiöiden tuottamat kassan ylijäämät siirrettiin valittajan tilille, ja valittaja siirsi puolestaan kyseiset ylijäämät toiselle yritykselle (jäljempänä B), joka huolehti konsernin omistusten hallinnasta ja rahoitustoiminnasta ja joka vastaanotti ja käytti kyseiset ylijäämät Ranskassa.
- 9 B:n kassan ylijäämät jäivät puolestaan käytettäväksi konsernin muiden yritysten rahoitustarpeiden täyttämiseen.
- 10 Valittajan siirtämien varojen takaisinmaksu riippui valittajan kassatarpeista aiemmin hyväksytyn enimmäismäärän (plafond) mukaisesti.
- 11 Vastineena kassan ylijäämien käytöstä valittaja veloitti B:ltä kuukausittain laskettavat korot, joista se teki kuukausittain laskun, joka kirjattiin lainatilille.
- 12 Koska kuitenkin niiden varojen määrä, jotka valittaja siirsi keskitettyä kassanhallintaa koskevan konsernitilisopimuksen nojalla, oli suurempi kuin niiden varojen määrä, jotka valittaja sai B:ltä, kyseinen erotus näyttäytyi valittajan B:lle myöntämänä lainana ja katsottiin rahoitukseksi, jonka B myönsi ja käytti myöhemmin erityisesti konsernin muiden yritysten rahoittamiseen konsernin kassanhallinnan optimoimiseksi.

- 13 Valittajalle tehtiin neljä yleisluonteista verotarkastusta, jotka kohdistuivat verovuosiin 2014, 2015, 2016 ja 2017 ja joiden perusteella leimaverotukseen tehtiin oikaisuja. Tulevien tarkastusten välttämiseksi valittaja suoritti useita oma-aloitteisia maksuja verovuoden 2018 osalta ja teki 19.12.2019 verotuspäätöksiä koskevan oikaisuvaatimuksen.
- 14 Oikaisuvaatimus hylättiin 19.3.2020.
- 15 Administração Tributária (Portugalin verohallinto, jäljempänä AT) katsoi, että leimaverolain 7 §:n 2 momentin nojalla kyseiset rahoitusliiketoimet eivät voineet hyötyä saman lain 7 §:n 1 momentin g kohdan mukaisesta verovapautuksesta, koska velkojan (valittajan) kotipaikka sijaitsi Portugalissa.
- 16 Valittaja haki 29.5.2020 välimiesmenettelyn aloittamista, mistä esillä olevan asian käsittely alkoi.
- 17 Valituksenalaisen ratkaisun ja perusratkaisun taustalla olevat tosiseikat ovat täsmälleen samat, eikä myöskään lainsäädännössä ole tapahtunut valituksenalaisen ratkaisun ja perusratkaisun välillä mitään muutoksia.
- 18 Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (veroriitoja käsittelevä välimiesoikeus, jäljempänä TAMT) katsoi valituksenalaisessa ratkaisussa, ettei leimaverolain 7 §:n 2 momentin, jossa rajoitetaan kyseisen lain 7 §:n 1 momentin g alakohdassa säädetyn verovapautuksen soveltamisalaa koskemaan tapauksia, joissa velkojan kotipaikka sijaitsee muualla Euroopan unionissa, voida katsoa loukkaavan pääomien vapaata liikkuvuutta, sillä leimaveroa koskevia säännöksiä sovelletaan erotuksetta kaikkiin laissa säädettyihin liiketoimiin.
- 19 Antamassaan perusratkaisussa TAMT oli katsonut sen sijaan, että leimaverolain 7 §:n 2 momentilla toteutettu vapautuksen soveltamatta jättäminen tapauksissa, joissa lainanottaja (velallinen) asuu muualla Euroopan unionissa ja lainanantaja (velkoja) asuu Portugalissa, rajoittaa pääomien vapaata liikkuvuutta SEU 63 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.
- 20 Valittaja vaatii valituksenalaisen ratkaisun kumoamista ja sen korvaamista uudella ratkaisulla, jossa vahvistetaan perusratkaisussa esitetty näkemys, koska valituksenalaisessa ratkaisussa tehdään lainsäädännön virheelliseen tulkintaan ja soveltamiseen perustuva arviointivirhe.

### **Pääasian asianosaisten keskeiset lausumat**

- 21 Valittaja väittää, että lainasopimuksesta tulee merkityksellinen leimaveron kannalta vasta, kun varojen (välitön) siirto tapahtuu, eikä vielä silloin, kun olemassa on vain sitoumus varojen myöhemmästä siirtämisestä myöhemmin määritettävänä ajankohtana; toisin sanoen lainoja koskevissa liiketoimissa verovelvollisuus (eli verotettava tapahtuma) syntyy vasta, kun kyseinen toimi toteutuu. Tällainen toimi toteutuu vasta, kun lainaa käytetään, eikä silloin, kun

sopimus allekirjoitetaan, joten asiassa merkityksellinen verotettava tapahtuma on lainan käyttö (eikä pelkkä myöntäminen), sillä lainan käyttö on tosiasiallinen osoitus veronmaksukyvyistä.

- 22 Valittajan mukaan verotettava tapahtuma syntyy tosiasiallisen käytön hetkellä, joten muiden verollisuuden edellytysten – kuten alueellisuutta koskevan edellytyksen – on täytettävä tuolla nimenomaisella hetkellä.
- 23 Näin ollen ”varojen käyttö tapahtuu siinä paikassa, jossa käyttäjä vastaanottaa lainapääoman, eli paikassa, jossa lainanantajan velvoite siirtää pääoma lainanottajalle täytetään”.
- 24 Varojen käytön on tapahduttava Portugalissa, joten valittaja katsoo, että näin on käsiteltävässä asiassa, koska pääoma on vastaanotettu pankkitilillä tai muussa osapuolten sopimassa paikassa Portugalin alueella, joten verotettavan tapahtuman voidaan katsoa syntyneen Portugalissa.
- 25 Valittaja pitää siten virheellisenä tulkintaa, jonka AT on tehnyt aiempia vuosia (2014 ja 2015) koskeneissa oikaisuissa ja jonka mukaan leimavero kannetaan kaikista lainoja koskevista liiketoimista, joissa yksi osapuolista on Portugalin alueella asuva yhtiö, riippumatta siitä, onko kyseinen yhtiö lainanantaja vai lainanottaja.
- 26 AT väittää puolestaan, että jos yhdellä osapuolista on kotipaikka muualla kuin Portugalissa, leimaverolain 7 §:n 1 momentin g ja h kohdassa säädettyjä vapautuksia sovelletaan vain, jos velkojan kotipaikka tai tosiasiallinen johto sijaitsee toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa tai valtiossa, jonka kanssa Portugalilla on voimassa oleva sopimus tuloja ja varallisuutta koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi (kyseistä poikkeusta sovelletaan velkojan kotipaikan suhteen vain, jos velallisen kotipaikka on Portugalissa, ja jos näin ei ole, olemassa ei ole mitään liittymää, jonka perusteella asianomainen liiketoimi voitaisiin paikantaa Portugaliin).
- 27 Kun huomioon otetaan se, mihin suuntaan varoja on siirretty valittajan ja B:n välillä, voidaan valittajan todeta olevan velkoja, joten se on lainan myöntänyt yhtiö, jonka kotipaikka sijaitsee Portugalissa, joten leimaverolain 7 §:n 2 momentin perusteella leimaverolain 7 §:n 1 momentin g ja h kohdassa säädettyjä vapautuksia ei sovelleta.
- 28 AT huomauttaa lisäksi, että vaikka lainsäätävä vaikuttaa pyrkineen leimaverolain 7 §:n 2 momentin alkuosassa rajaamaan saman pykälän 1 momentin g kohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaa niin, että se koskee rahoitusliiketoimia, joiden osapuolina on Portugalissa asuvia yhtiöitä, jättämällä vapautuksen soveltamisalan ulkopuolelle rahoitusliiketoimet, joissa yhdenkään osapuolen – omistajana olevan yhtiön tai omistettavan yhtiön – kotipaikka tai tosiasiallinen johto ei sijaitse Portugalissa, kyseinen tarkoitus ei toteudu viime kädessä täysin; koska tämä mahdollisuus johtaa muualla kuin Portugalissa asuvien yhtiöiden syrjivään kohteluun, joka voidaan riitauttaa joko Euroopan unionin toiminnasta

tehdyn sopimuksen (SEUT) tai Portugalin tekemien kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevien sopimusten nojalla, lainsäätäjät on antanut näin ollen mahdollisuuden säilyttää verovapautuksen sovellettavana silloin, kun velkojan kotipaikka tai tosiasiallinen johto sijaitsee toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa tai valtiossa, jonka kanssa Portugalilla on voimassa oleva sopimus tulojen tai varallisuuden kaksinkertaisten verotuksen välttämiseksi, lukuun ottamatta tilanteita, joissa rahoitusliiketoimet toteutetaan sellaisten luottolaitosten tai rahoitusyhtiöiden välityksellä, joiden kotipaikka sijaitsee ulkomailla, tai sellaisten luottolaitosten tai rahoitusyhtiöiden, joiden kotipaikka on Portugalissa, ulkomailla sijaitsevien tytäryhtiöiden ja sivuliikkeiden välityksellä.

- 29 Näin ollen leimaverolain 7 §:n 1 momentin g kohdassa säädettyä verovapautusta ei voida soveltaa rahoitusliiketoimiin, joissa valittajan pankkitilin ylijäämiä siirretään konsernitilille, mutta kyseistä vapautusta voidaan soveltaa liiketoimiin, joissa käytetään konsernitililtä valittajan tilille siirrettyjä varoja, jos kyseisessä laissa säädetty määräaika ja tarkoitusta koskevat edellytykset täyttyvät.
- 30 Kyseessä olevassa sopimuksessa määrätään kiistatta siitä, että se uusitaan joka tapauksessa automaattisesti yhden vuoden ajanjaksoksi kerrallaan, elleivät osapuolet muuta ilmoita, ja sopimuksen voimassaoloa on jatkettu useita perättäisiä kertoja, joten kyseessä oleva laina on myönnetty niin, ettei sen eräpäivää ole määritetty tai se ei ole määritettävissä, minkä perusteella jo tässä vaiheessa voidaan todeta, etteivät leimaverolain 7 §:n 1 momentin h kohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisen edellytykset, jotka ovat lainsäätäjän valinnan mukaisesti kumulatiivisia, täyty.
- 31 AT toteaa näin ollen, etteivät riitautetut verotuspäätökset ole virheellisiä lain virheellisen tulkinnan tai muun lainvastaisuuden vuoksi.
- 32 Valittaja väittää, että ensisijaisena on pidettävä perusratkaisussa esitettyä tulkintaa, jonka mukaan leimaverolain 7 §:n 1 momentin g kohdassa säädetyn vapautuksen soveltamatta jättäminen kyseisen pykälän 2 momentin nojalla silloin, kun velallisen (lainanottajan) kotipaikka tai tosiasiallinen johto ei sijaitse Portugalissa vaan toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa, rajoittaa perusteettomasti SEUT 63 artiklassa vahvistettua pääomien vapaata liikkuvuutta, minkä vuoksi kyseistä rajoitusta ei voida soveltaa perustuslain 8 §:n 4 momentissa säädetyn nojalla.
- 33 Valittajan mukaan edellä mainitun 2 momentin soveltaminen johtaa pääomien liikkuvuuden rajoittamiseen, sillä muualla Euroopan unionissa asuivilta viedään mahdollisuus hyötyä verovapautuksesta, ja tästä rajoituksesta seuraa ilmeisesti seuraavaa:
- Lainanantaja Portugalissa + Lainanottaja muualla Euroopan unionissa = Ei vapautusta leimaverolain 7 §:n 2 momentin nojalla



- Lainanantaja muualla Euroopan unionissa + Lainanottaja Portugalissa = Vapautus leimaverolain 7 §:n 1 momentin g kohdan ja saman pykälän 2 momentin nojalla
  - Lainanantaja Portugalissa + Lainanottaja Portugalissa = Vapautus leimaverolain 7 §:n 1 momentin g kohdan mukaisesti.
- 34 Toisin sanoen muualla Euroopan unionissa asuvalla yhtiöllä, joka tekee (velallisen asemassa) lainasopimuksen portugalilaisen yhtiön kanssa, ei ole mahdollisuutta vapautuksesta hyötymiseen, vaan sen on vastattava verorasituksesta, vaikka kyseistä veroa ei kanneta Portugalissa asuvalta velalliselta, joka tekee lainasopimuksen muualla Euroopan unionissa asuvan yhtiön tai Portugalissa asuvan yhtiön kanssa, joten on selvää, että kyseessä on erilainen kohtelu ja pääomien liikkumisen rajoittaminen.
- 35 Tällainen rajoitus ei ole SEUT 65 artiklan mukaisesti hyväksyttävä, koska tilanteet ovat rinnastettavissa toisiinsa eikä kyseeseen tule tässä tapauksessa mikään yleistä etua koskevaa syytä tai muuta yleisen edun mukaista syytä, jolla kyseinen syrjintä voitaisiin oikeuttaa.
- 36 Procuradora-Geral Adjunta katsoo, että valittajan näkemys on hyväksyttävä, sillä leimaverolain 7 §:n 2 momenttiin sisältyvä säännös on syrjivä ja rajoittaa perusteettomasti SEUT 63 artiklassa määrättyä pääomien vapaata liikkuvuutta, kuten valittaja väittää.

### **Tiivistelmä ennakkoratkaisupyynnön perusteluista**

- 37 Käsiteltävässä asiassa on ratkaistava, onko leimaverolain 7 §:n 2 momentin säännös, jonka mukaan lyhytaikaisia kassalainoja koskevaa leimaverosta vapauttamista sovelletaan siinä tapauksessa, että näiden lainojen osapuolina on kaksi Portugalissa asuvaa yritystä tai lainanottaja asuu Portugalissa (ja velkoja muualla Euroopan unionissa), muttei siinä tapauksessa, että lainanottaja (velallinen) asuu toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa ja lainanantaja (velkoja) asuu Portugalissa, yhteensopiva Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 18 ja 63 artiklassa sekä 65 artiklan 3 kohdassa, joita sovelletaan Portugalin kansallisessa lainsäädännössä perustuslain 8 §:n 4 kohdassa säädetyn nojalla, määrättyjen syrjintäkiellon ja pääomien vapaan liikkuvuuden periaatteiden kanssa.
- 38 Leimaverolain 7 §:n 1 momentin g kohdassa, sellaisena kuin se oli voimassa vuonna 2017, säädettiin leimaverosta vapautettavaksi ”enintään vuoden määräaikaiset rahoitusliiketoimet korkoineen edellyttäen, että niiden tarkoituksena on yksinomaan kassavarojen tarpeen täyttäminen, – ja jotka myönnetään määräysvallassa olevan tai samaan konserniin kuuluvan yrityksen hyväksi”.

- 39 Leimaverolain 7 §:n 2 momentissa rajoitetaan kuitenkin kyseisen vapautuksen soveltamisalaa säättämällä, että g alakohdassa säädettyä ”ei sovelleta, kun yhden osapuolen kotipaikka tai tosiasiallinen johto ei sijaitse Portugalissa”.
- 40 Laissa säädetään silti verovapautuksen soveltamatta jättämistä koskevasta poikkeuksesta ”tilanteissa, joissa velkojan kotipaikka tai tosiasiallinen johto sijaitsee toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa tai valtiossa, jonka kanssa Portugalilla on voimassa oleva sopimus tulojen ja varallisuuden kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, jolloin oikeus verovapautukseen säilyy”, ja kun rahoitusta ei ole tapahtunut tätä edeltävästi liiketoimilla, jotka on toteutettu sellaisten luottolaitosten tai rahoituslaitosten kanssa, joiden kotipaikka on ulkomailla, tai sellaisten luottolaitosten tai rahoituslaitosten, joiden kotipaikka on Portugalissa, ulkomailla sijaitsevien tytäryhtiöiden tai sivuliikkeiden kanssa.
- 41 Kuten tarkasteltavina olevissa asioissa annetuissa keskenään ristiriitaisissa ratkaisuissa on katsottu, yhden konsernitilijärjestelyn osapuolen kotipaikka tai tosiasiallinen johto ei sijaitse Portugalissa vaan Ranskassa, joten 7 §:n 2 momentissa säädetyn perusteella verovapautusta ei lähtökohtaisesti sovelleta, vaan leimaverotus on kannettava.
- 42 Toisaalta verovapautuksen soveltamatta jättämistä koskevan poikkeuksen edellytykset eivät täyty, sillä 7 §:n 2 momentissa säädetään ainoastaan, että oikeus vapautukseen säilyy, kun velkojan kotipaikka tai tosiasiallinen johto sijaitsee toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa tai valtiossa, jonka kanssa Portugalilla on voimassa oleva sopimus tulojen tai varallisuuden kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, eikä näin ole käsiteltävässä asiassa, koska valittajan kotipaikka on Portugalissa.
- 43 Kyseisen lainsäädännön perusteella leimaverosta vapautettuja eivät ole konsernitilijärjestelyt, joissa velkojan kotipaikka tai tosiasiallinen johto sijaitsee Portugalissa ja velallinen asuu toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa tai valtiossa, jonka kanssa Portugalilla on voimassa oleva sopimus kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi.
- 44 Tässä kohti herää edellä esitetty kysymys kansallisen oikeuden yhteensopivuudesta unionin oikeuden kanssa.
- 45 Perusratkaisussa on katsottu, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella unionin oikeutta koskeviin kysymyksiin voitiin vastata varmuudella siten, ettei leimaverolain 7 §:n 2 momentti ole yhteensopiva unionin oikeuden kanssa, joten SEUT 267 artiklan mukainen ennakkoratkaisupyyntö ei ollut tarpeen. Valituksenalaisessa ratkaisussa on katsottu puolestaan niin ikään, ettei ennakkoratkaisupyyntö ollut tarpeen, mutta siinä lausuttiin päinvastaista.
- 46 Perusratkaisussa viitataan 14.10.1999 asiassa C-439/97 annettuun yhteisöjen tuomioistuimen tuomioon Sandoz GmbH, ja siinä käydään lyhyesti läpi kyseisestä tuomiosta ilmenevä oikeuskäytäntö:



- SEUT 63 artiklan 1 kohdassa (sitä edeltäneissä EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdassa ja EY 56 artiklassa) kielletään kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä ja kolmansien maiden välillä (tuomion 18 kohta);
  - sellaisen lainsäädännön, joka estää jäsenvaltiossa asuvalta mahdollisuuden hyötyä verottomuudesta, joka muuten saattaisi liittyä jäsenvaltion rajojen ulkopuolella myönnettyihin lainoihin, johdosta jäsenvaltiossa asuvat henkilöt saattavat olla vähemmän halukkaita ottamaan lainaa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneilta henkilöiltä (tuomion 19 kohta, jossa viitataan 14.11.1995 annettuun tuomioon Svensson ja Gustavsson, C-484/93, Kok., s. I-3955, 10 kohta).
  - tällainen lainsäädäntö rajoittaa siten SEUT 63 artiklan 1 kohdan (sitä edeltäneiden EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan ja EY 56 artiklan) mukaan pääomanliikkeitä (tuomion 20 kohta).
- 47 Perusratkaisussa todetaan, että leimaverolain 7 §:n 1 momentin g kohdassa säädetyn verovapautuksen soveltamatta jättäminen johtaa nimenomaan tällaiseen tilanteeseen. Kyseisen säännösten perusteella toisessa jäsenvaltiossa (tässä tapauksessa Ranskassa) asuvalta viedään mahdollisuus hyötyä verottomuudesta, joka muuten saattaisi liittyä Portugalin rajojen ulkopuolella myönnettyihin lainoihin. Se, että verovelvollinen on velkoja (valittaja) eikä velallinen, ei estä perusratkaisun mukaan tällaista päätelmää.
- 48 Se, että verovelvollinen on velkoja (valittaja) eikä velallinen (jonka kotipaikka sijaitsee Ranskassa), on keskeistä valituksenalaisessa ratkaisussa esitetyn päinvastaisen ratkaisun kannalta.
- 49 Valituksenalaisessa ratkaisussa huomautetaan, ettei Portugalissa asuviin verovelvollisiin (velkojiin, lainanantajiin) kohdisteta tarkasteltavina olevissa leimaveroa koskevilla säännöksillä minkäänlaista erilaista verokohtelua lainanottajan kansallisuuden tai asuinpaikan perusteella. Portugalissa asuvaan velkojaan sovelletaan kaikissa tapauksissa 17.1.4. kohdan mukaista veroa, eikä Portugalissa asuvan velkojan tai lainanantajan lainanottajia kohdella eri tavoin kulloisenkin kansallisuuden tai asuinpaikan perusteella, siltä osin kuin niillä on taloudellinen intressi myönnetyn lainan käyttäjän ominaisuudessa. Niitä voidaan kummassakin tapauksessa vaatia täyttämään lainanantajana olevan verovelvollisen velvoitteet laiminlyöntitapauksessa (ns. epävarsinainen sijaantulo verotuksessa, substituição fiscal imprópria). Portugalissa asuvia velallisia ei myöskään veroteta ankarammin leimaverotuksessa, jos ne päättävät tehdä lainasopimuksia sellaisten velkojien kanssa, joiden kotipaikka sijaitsee toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa, joten niitä ei estetä tekemästä tällaisia sopimuksia eikä niiden halukkuutta tällaisten sopimusten tekemiseen vähennetä. Toisin sanoen Portugalissa asuvia velallisia ei missään vaiheessa kohdella epäedullisemmin leimaverotuksessa pelkästään sen vuoksi, että ne tekevät lainasopimuksen sellaisen lainanantajan kanssa, joka ei asu Portugalissa, sen sijaan, että ne tekisivät

lainasopimuksen Portugalissa asuvan lainanantajan kanssa. Valituksenalaisessa ratkaisussa muistutetaan vielä, että kyseessä oleva konsernitilisopimukseen sovellettava leimavero kohdistuu suoraan velkoihin, ei velallisiin, joten velkojien ja velallisten tilanne ei ole objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa, eikä samoja säännöksiä voida soveltaa eri tilanteisiin tai eri säännöksiä samoihin tilanteisiin.

- 50 Käsiteltävän asian erityispiirteiden vuoksi unionin oikeuden tulkinnasta on epäilyksiä ja vastakkaisia näkemyksiä, joten unionin tuomioistuimelta on pyydetty suoraan vastausta esitettyyn kysymykseen.

TYÖASIAKIRJA