UNIONIN TUOMIOISTUIMEN MÄÄRÄYS (kahdeksas jaosto)

6 päivänä lokakuuta 2010 *

Asiassa C-487/09,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Tribunal Supremo (Espanja) on esittänyt 24.9.2009 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 30.11.2009, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Inmogolf SA

vastaan

Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. Toader sekä tuomarit L. Bay Larsen ja A. Prechal (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: Y. Bot,
kirjaaja: R. Grass,

* Oikeudenkäyntikieli: espanja.

päätettyään ratkaista asian perustellulla määräyksellä työjärjestyksensä 104 artiklan 3 kohdan ensimmäisen alakohdan nojalla,

kuultuaan julkisasiamiestä,

on antanut seuraavan

määräyksen

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee pääoman hankinnasta suoritettavista välillisistä veroista 17.7.1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25; jäljempänä direktiivi) 11 artiklan a alakohdan ja 12 artiklan 1 kohdan a alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Inmogolf SA (jäljempänä Inmogolf) ja Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia (Murcian autonomisen alueen veroviranomainen) ja jossa on kyse varainsiirroista ja asiakirjamuotoon saatetuista oikeustoimista kannettavan veron palauttamisesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin säännöstö

3 Direktiivin 11 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot eivät saa kantaa minkäänlaista veroa seuraavista:

a) osakkeiden, osuuksien tai muiden samankaltaisten arvopapereiden taikka tällaisia arvopapereita vastaavien todistusten laatiminen, liikkeeseen laskeminen, ottaminen kaupankäynnin kohteeksi arvopaperipörssissä, vaihdantaan saattaminen tai niillä tapahtuva kaupankäynti, niiden liikkeeseenlaskijasta riippumatta

_ _”

4 Direktiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

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

a) kiinteä tai vaihtuvamääräinen vero arvopapereiden siirroista

_ _”

Kansallinen säännöstö

5 Arvopaperimarkkinoista 28.7.1988 annetun lain 24/1988 (BOE nro 181, 29.7.1988, s. 23405), sellaisena kuin se on muutettuna 6.6.1991 annetulla lailla 18/91 (BOE nro 136, 7.6.1991, s. 18665; jäljempänä laki 24/1988), 108 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Säännellyillä jälkimarkkinoilla kaupankäynnin kohteeksi otettujen ja muiden arvopaperien siirroista ei kanneta varainsiirroista ja asiakirjamuotoon saatetuista oikeustoimista kannettavaa veroa eikä arvonlisäveroa.

2. Edellä 1 momentissa säädetty verovapautus ei koske seuraavia vastikkeellisina varainsiirtoina pidettäviä luovutuksia, joista kannetaan varainsiirroista ja asiakirjamuotoon saatetuista oikeustoimista kannettava vero:

1) Jälkimarkkinoilla tehtävät siirrot sekä ensimarkkinoilla merkintäetuoikeuksia käyttämällä ja vaihtovelkakirjoja osakkeiksi vaihtamalla suoritettavat arvopaperien hankinnat, joissa hankitaan osuuksia sellaisen yhtiön, rahaston, yhdistyksen tai muun vastaavan yksikön pääomasta tai varallisuudesta, jonka varoista vähintään 50 prosenttia muodostuu Espanjassa sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta, jos arvopapereiden saaja saa siirron tai hankinnan seurauksena hallintaansa kyseisen yhteisön koko varallisuuden tai saa ainakin määräysvallan kyseisessä yhteisössä.

   Kaupallisten yhtiöiden tapauksessa osakkaalla katsotaan olevan määräysvalta, kun tämä suoraan tai välillisesti omistaa yli 50 prosenttia yhtiöpääomasta.

   Kiinteästä omaisuudesta muodostuvaa 50 prosentin osuutta laskettaessa ei (tontteja ja rakennustarkoitukseen varattuja maa-alueita lukuun ottamatta) oteta huomioon kiinteistöjä, jotka muodostavat osan vaihto-omaisuudesta sellaisissa yksiköissä, joiden yksinomaisena toimialana on rakennus- tai rakennuttamistoiminnan harjoittaminen.

2) Sellaisten osakkeiden tai yhtiöosuuksien siirrot, jotka on saatu perustettaessa pääomayhtiötä tai korotettaessa sen yhtiöpääomaa käyttämällä apporttina kiinteää omaisuutta, jos apportin ja siirron välillä on kulunut alle vuosi.

Edellä mainituissa tapauksissa sovelletaan samaa veroprosenttia kuin vastikkeellisissa kiinteän omaisuuden siirroissa, ja veron laskentaperustana on siirrettävän omaisuuden arvo, joka määritetään voimassa olevassa varainsiirroista ja asiakirjamuotoon saatetuista oikeustoimista kannettavaa veroa koskevassa lainsäädännössä esitettyjen laskentasääntöjen mukaisesti."

6 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan lain 24/1988 108 §:n 2 momentilla pyritään estämään mahdollisuus välttää varainsiirtovero peittämällä kiinteän omaisuuden luovutus arvopaperien suoralla ostolla.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

7 Inmobiliaria La Manga SA:n osakkeenomistaja Inmogolf osti notaarin 20.8.1993 vahvistamalla luovutuskirjalla toiselta osakkeenomistajalta 49 kyseisen yhtiön osaketta 49 000 Espanjan pesetan (ESP) hintaan ja sai siten omistukseensa yli 50 prosenttia yhtiön osakepääomasta.

8 Notaarin vahvistama asiakirja esitettiin 22.4.1997 Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcian alaisuudessa toimivalle Servicio Territorial de Cartagenalle (Cartagenan aluevirasto). Samassa yhteydessä jätettiin varainsiirroista ja asiakirjamuotoon saatetuista oikeustoimista kannettavaa veroa koskeva ilmoitus, jossa veron laskentaperustaksi mainittiin 972 999 989 ESP, joka vastasi Inmobiliaria La Manga SA:n kiinteän omaisuuden kokonaisarvoa, ja veron osuudeksi 58 378 799 ESP, vaikka ilmoituksessa todettiin kyseisen maininnan olevan pelkkä varotoimi, koska lain 24/1988 108 §:n 1 momentin perusteella mainitusta siirrosta ei tarvinnut maksaa veroa.

9 Inmogolf jätti 31.12.1997 hakemuksen varainsiirtoveron lopullisesta määräämisestä ja aiheettomasti maksamansa varainsiirtoveron palauttamisesta vedoten lain 24/1988 108 §:n 1 momentissa säädetyn vapautuksen soveltamiseen. Hakemus hylättiin 17.4.1998 tehdyllä Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcian päätöksellä. Kyseinen viranomainen teki 30.4.1998 vielä täydentävän verotuspäätöksen, jolla se määräsi yhtiön maksettavaksi 28 910 297 ESP:n suuruisen viivästyskoron.

10 Koska näistä päätöksistä tehdyt oikaisuvaatimukset hylättiin, samoin kuin myöhemmin oikaisuvaatimusten hylkäämisestä tehdyt valitukset, Inmogolf teki lopulta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen kassaatiovalituksen, jossa se vetoaa direktiivin 11 artiklan a alakohdan ja 12 artiklan rikkomiseen.

11 Tribunal Supremon mukaan sen käsiteltäväksi saatetun oikeusriidan ratkaiseminen edellyttää direktiivin tulkintaa, joten se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Kun otetaan huomioon, että [direktiivin] 11 artiklan a alakohdassa kielletään verojen kantaminen osakkeiden, osuuksien tai muiden samankaltaisten arvopapereiden vaihdannasta ja sen 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa jäsenvaltioille kuitenkin annetaan oikeus kantaa kiinteää tai vaihtuvamääräistä veroa arvopapereiden siirroista ja että – – lain 24/1988 108 §:ssä – –, jolla vahvistetaan arvopapereiden siirtojen sekä arvonlisä- että varainsiirtoverosta vapauttamista koskeva yleinen sääntö, katsotaan tällaiset liiketoimet varainsiirtoveron alaisiksi vastikkeellisiksi varainsiirroiksi, jos ne koskevat osuuksia sellaisen yksikön yhtiöpääomasta, jonka varallisuudesta vähintään 50 prosenttia muodostuu kiinteästä omaisuudesta, ja jos ostaja siirron seurauksena saa yhtiössä määräysvallan käytön mahdollistavan aseman, tekemättä minkäänlaista eroa verotuksessa sivuutettavien yhtiöiden ja taloudellista toimintaa harjoittavien yhtiöiden välillä[, e]stääkö

[direktiivi] soveltamasta automaattisesti –– lain 24/1988 108 §:n 2 momentin kaltaista kansallista säännöstä, jonka nojalla veroa kannetaan tietyistä kiinteän omaisuuden luovutuksia sisältävistä arvopapereiden siirroista silloinkin, kun siirron tarkoituksena ei ole verojen välttäminen?

2) Siinä tapauksessa, että säännöksen soveltaminen ei edellytä verojen välttämistä[, o]nko [direktiivin] vastaista antaa –– lain 24/1988 kaltaisia säädöksiä, joiden nojalla veroa kannetaan enemmistöosuuden hankinnasta yhtiöissä, joiden varallisuudesta suurin osa muodostuu kiinteästä omaisuudesta, vaikka nämä harjoittaisivat normaalisti liiketoimintaa ja vaikka kyseinen kiinteä omaisuus olisi erottamaton osa tätä liiketoimintaa?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

12 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 104 artiklan 3 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan unionin tuomioistuin voi ratkaista asian perustellulla määräyksellä, jos ennakkoratkaisukysymykseen annettava vastaus on selvästi johdettavissa oikeuskäytännöstä.

13 Unionin tuomioistuimen mukaan nyt käsiteltävässä asiassa on kyse tällaisesta tilanteesta.

14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksillään, jotka on käsiteltävä yhdessä, vastausta lähinnä siihen, ovatko direktiivi ja erityisesti sen 11 artiklan a alakohta sekä 12 artiklan 1 kohdan a alakohta esteenä sellaiselle lain 24/1988 108 §:n 2 momentissa säädetyn kaltaiselle jäsenvaltion sääntelylle, jonka mukaan sellaisen veronkierron estämiseksi, jossa kiinteää omaisuutta luovutetaan käyttämällä yhtiöitä

välikätenä, arvopapereiden siirroista on maksettava varainsiirtoveroa, jos kyseiset arvopaperien siirrot koskevat osuuksia sellaisten yhtiöiden yhtiöpääomasta, joiden varallisuudesta vähintään 50 prosenttia muodostuu kiinteästä omaisuudesta, ja jos ostaja tällaisen siirron seurauksena saa kyseisessä yksikössä määräysvallan käytön mahdollistavan aseman, ja näin on silloinkin, kun yhtäältä siirron tarkoituksena ei ole välttää veroja ja kun toisaalta kyseiset yhtiöt harjoittavat normaalisti liiketoimintaa ja mainittu kiinteä omaisuus on erottamaton osa tätä liiketoimintaa.

15 Tässä yhteydessä on huomautettava, että direktiivin 11 artiklan a alakohdassa ja 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa erotetaan selvästi toisistaan arvopapereiden liikkeeseen laskeminen, josta ei saa kantaa mitään muuta veroa kuin pääoman hankintaveroa, ja arvopapereiden siirtäminen, josta tällainen vero voidaan kantaa (ks. vastaavasti asia C-569/07, HSBC Holdings ja Vidacos Nominees, tuomio 1.10.2009, Kok., s. I-9047, 34 kohta).

16 Ensinnäkin direktiivin 11 artiklan a alakohdan tulkinnasta on todettava, ettei unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ilmene, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen vero kannetaan kyseisessä säännöksessä tarkoitetun kaltaisesta arvopapereiden liikkeeseen laskemisesta. Kyseisen säännöksen ei siis voida katsoa olevan esteenä tällaiselle verolle.

17 Seuraavaksi on todettava siitä, otetaanko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella sääntelyllä käyttöön direktiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu vero, että on kylläkin totta, että taloudelliselta kannalta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen veron voidaan todellisuudessa katsoa koskevan arvopapereiden taustalla olevaa kiinteää omaisuutta, kuten Espanjan ja Unkarin hallitukset pääasiallisesti väittävät. Kuten unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ilmenee ja kuten myös Euroopan komissio huomauttaa, on kuitenkin ilmeistä, että tällaisen veron kohteena on arvopapereiden siirtäminen. Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen veron kohteena on tietyn direktiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun toimen suorittaminen, joten tällaisen veron on katsottava kuuluvan kyseisen säännöksen

soveltamisalaan (ks. vastaavasti asia C-22/03, Optiver ym., tuomio 10.3.2005, Kok., s. I-1839, 32 kohta).

18 Direktiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdasta on jo todettu oikeuskäytännössä, että kyseisessä säännöksessä jäsenvaltioiden sallitaan kantavan veroa arvopapereiden luovutuksista siitä riippumatta, onko yhtiö, jonka arvopapereista on kysymys, hyväksytty arvopaperipörssissä noteerattavaksi ja toteutuuko luovutus arvopaperipörssissä vai välittömästi luovuttajan ja luovutuksensaajan välillä (asia C-193/04, Organon Portuguesa, tuomio 7.9.2006, Kok., s. I-7271, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Kyseisessä säännöksessä jäsenvaltioille jätetään myös mahdollisuus määrittää vapaasti siinä tarkoitettujen verojen määrä (ks. em. asia Organon Portuguesa, tuomion 24 kohta).

19 Samoin on katsottava, kuten Espanjan, Unkarin ja Alankomaiden hallitukset sekä komissio perustellusti toteavat, että direktiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohta ei ole esteenä verolle, joka on ominaisuuksiltaan sellainen kuin pääasiassa kyseessä oleva vero. Tämä tulkinta saa vahvistusta sekä säännöksen sanamuodosta, jossa ei täsmennetä edellytyksiä, joiden täyttyessä jäsenvaltiot voivat kantaa veroa arvopapereiden siirroista, että siitä, että direktiivillä on yhdenmukaistettu tyhjentävästi tapaukset, joissa jäsenvaltiot voivat kantaa pääoman hankintaa koskevia välillisiä veroja (ks. em. asia HSBC Holdings ja Vidacos Nominees, tuomion 25 kohta). Kuten direktiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohta täsmällisesti osoittaa, kyseisessä säännöksessä tarkoitetun kaltainen arvopapereiden siirto ei kuitenkaan sinällään merkitse sellaista pääoman hankintaa tarkoittavaa toimea, jonka unionin lainsäätäjä halusi saattaa unionin lainsäädännön piiriin antamalla direktiivin.

20 Direktiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohta ei siis sinällään ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle verolle, mutta lopuksi on silti todettava, kuten komissio perustellusti huomauttaa, että jäsenvaltioiden on kyseisen säännöksen mukaista toimivaltaa käyttäessään noudatettava EUT-sopimuksessa taattuja perusvapauksia (ks. vastaavasti mm. asia C-222/07, UTECA, tuomio 5.3.2009, Kok., s. I-1407, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ennakkoratkaisupyynnössä ei kuitenkaan ole kyse perusvapauksien tulkinnasta, eikä siinä ole myöskään tarkennuksia kyseiset vapaudet vahvistavien sääntöjen mahdollisesta soveltamisesta pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen tilanteeseen, joten unionin tuomioistuimen tehtävänä ei ole ottaa kantaa näiden vapauksien tulkintaan nyt käsiteltävän ennakkoratkaisupyynnön yhteydessä.

21 Tämän perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että direktiivi ja erityisesti sen 11 artiklan a alakohta ja 12 artiklan 1 kohdan a alakohta eivät ole esteenä sellaiselle lain 24/1988 108 §:n 2 momentissa säädetyn kaltaiselle jäsenvaltion sääntelylle, jonka mukaan sellaisen veronkierron estämiseksi, jossa kiinteää omaisuutta luovutetaan käyttämällä yhtiöitä välikätenä, arvopapereiden siirroista on maksettava varainsiirtoveroa, jos kyseiset arvopaperien siirrot koskevat osuuksia sellaisten yhtiöiden yhtiöpääomasta, joiden varallisuudesta vähintään 50 prosenttia muodostuu kiinteästä omaisuudesta, ja jos ostaja tällaisen siirron seurauksena saa kyseisessä yksikössä määräysvallan käytön mahdollistavan aseman, ja näin on silloinkin, kun yhtäältä siirron tarkoituksena ei ole välttää veroja ja kun toisaalta kyseiset yhtiöt harjoittavat normaalisti liiketoimintaa ja mainittu kiinteä omaisuus on erottamaton osa tätä liiketoimintaa.

Oikeudenkäyntikulut

22 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 (kahdeksas jaosto) on määrännyt seuraavaa:

Pääoman hankinnasta suoritettavista välillisistä veroista 17.7.1969 annettu neuvoston direktiivi 69/335/ETY ja erityisesti sen 11 artiklan a alakohta ja 12 artiklan 1 kohdan a alakohta eivät ole esteenä sellaiselle lain 24/1988 108 §:n 2 momentissa säädetyn kaltaiselle jäsenvaltion sääntelylle, jonka mukaan sellaisen veronkierron estämiseksi, jossa kiinteää omaisuutta luovutetaan käyttämällä yhtiöitä välikätenä, arvopapereiden siirroista on maksettava varainsiirtoveroa, jos kyseiset arvopaperien siirrot koskevat osuuksia sellaisten yhtiöiden yhtiöpääomasta, joiden varallisuudesta vähintään 50 prosenttia muodostuu kiinteästä omaisuudesta, ja jos ostaja tällaisen siirron seurauksena saa kyseisessä yksikössä määräysvallan käytön mahdollistavan aseman, ja näin on silloinkin, kun yhtäältä siirron tarkoituksena ei ole välttää veroja ja kun toisaalta kyseiset yhtiöt harjoittavat normaalisti liiketoimintaa ja mainittu kiinteä omaisuus on erottamaton osa tätä liiketoimintaa.

Allekirjoitukset