YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

8 päivänä marraskuuta 2007 *

Asiassa C-251/06,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Itävalta) on esittänyt 31.5.2006 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 6.6.2006, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH

vastaan

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit G. Arestis, R. Silva de Lapuerta (esittelevä tuomari), E. Juhász ja T. von Danwitz,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: M. Poiares Maduro,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 29.3.2007 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH, edustajinaan Rechtsanwalt J. Wiedlroither ja Rechtsanwalt G. Aigner,

– Itävallan hallitus, asiamiehinään C. Pesendorfer, G. Glega ja J. Bauer,

– Kreikan hallitus, asiamiehinään I. Pouli ja M. Tassopoulou,

– Espanjan hallitus, asiamiehenään M. Muñoz Pérez,

– Puolan hallitus, asiamiehenään E. Ośniecka-Tamecka,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään M. Afonso ja W. Mölls,

kuultuaan julkisasiamiehen 21.6.2007 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee pääoman hankintaa koskevista 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) ja Itävallan tasavallan, Suomen tasavallan ja Ruotsin kuningaskunnan liittymisehdoista ja niiden sopimusten mukautuksista, joihin Euroopan unioni perustuu, tehdyllä asiakirjalla (EYVL 1994, C 241, s. 21 ja EYVL 1995, L 1, s. 1; jäljempänä direktiivi 69/335), 4 artiklan 1 kohdan g alakohdan ja 3 kohdan b alakohdan sekä 7 artiklan 2 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH (jäljempänä ING. AUER – Die Bausoftware) ja Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (Freistadt Rohrbach Urfahrin veroviranomainen) ja joka koskee viimeksi mainitun tekemää vaatimusta 104 680,20 euron suuruisen pääomansijoitusveron maksamisesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Direktiivin 69/335 2 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Pääomansijoitusveron alaisia toimia verotetaan ainoastaan siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella pääomayhtiön tosiasiallinen johto sijaitsee silloin, kun nämä toimet suoritetaan.

2. Jos pääomayhtiön tosiasiallinen johto sijaitsee kolmannessa maassa ja sen sääntömääräinen kotipaikka on jossakin jäsenvaltiossa, pääomansijoitusveron alaisia toimia verotetaan siinä jäsenvaltiossa, jossa sääntömääräinen kotipaikka on."

4 Direktiivin 69/335 3 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Pääomayhtiöllä tarkoitetaan tässä direktiivissä:

a) seuraavia Belgian, Tanskan, Saksan, Espanjan, Ranskan, Helleenien tasavallan, Italian, Irlannin, Luxemburgin, Alankomaiden, Portugalin ja Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön mukaisia yhtiöitä:

– –

– société de personnes à responsabilité limitée/ personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, sociedad de responsabilidad limitada, société à responsabilité limitée, Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης, società a responsabilità limitata, société à responsabilité limitée, sociedade por quotas [rajavastuuyhtiöt];

Itävallan lainsäädännön mukaisia seuraavia yhtiöitä:

– Aktiengesellschaft,

– Gesellschaft mit beschränkter Haftung;

– –

2. Tätä direktiiviä sovellettaessa pääomayhtiöiksi katsotaan kaikki muutkin voittoa tavoittelevat yhtiöt, yhteenliittymät tai oikeushenkilöt. Pääomansijoitusveroa kannettaessa jäsenvaltio voi kuitenkin olla katsomatta näitä pääomayhtiöiksi."

5 Direktiivin 69/335 4 artiklan 1 ja 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Seuraavat toimet ovat pääomansijoitusveron alaisia:

a) pääomayhtiön perustaminen;

– –

c) pääomayhtiön yhtiöpääoman korottaminen kaikenlaisten omaisuuserien sijoittamisella;

– –

g) sellaisen yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön, jota siinä jäsenvaltiossa, johon se siirtyy, pidetään pääomayhtiönä pääomansijoitusveroa kannettaessa mutta jota siinä jäsenvaltiossa, josta se siirtyy, ei pidetä sellaisena, tosiasiallisen johdon siirtäminen jäsenvaltiosta toiseen;

– –

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

– –

b) sellaisen yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön tosiasiallisen johdon tai sääntömääräisen kotipaikan siirtämistä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon, jota molemmissa jäsenvaltioissa pidetään pääomayhtiönä pääomansijoitusveroa kannettaessa;

– –"

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

"1. Jäsenvaltioiden on vapautettava pääomansijoitusverosta 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.

– –

2. Jäsenvaltiot voivat joko vapauttaa pääomansijoitusverosta kaikki muut kuin 1 kohdassa tarkoitetut toimet tai kantaa niistä veron soveltamalla yhtenäistä verokantaa, joka ei ole yhtä prosenttia korkeampi."

Kansallinen oikeus

Itävallan oikeus

7 Oikeusperusta pääomansijoitusveron kantamiselle Itävallassa on pääomansiirtoverosta 16.10.1934 annetun lain (Kapitalverkehrsteuergesetz; deutsches RGBl. I., s. 1058/1934), sellaisena kuin se on muutettuna 12.1.1999 annetulla lailla (BGBl. I, 28/1999; jäljempänä KVG), I osassa.

8 KVG:n 2 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Pääomansijoitusveroa kannetaan:

– –

5. Ulkomaisen yhtiön tosiasiallisen johdon tai sääntömääräisen kotipaikan siirtämisestä Itävaltaan, kun yhtiöstä tämän siirtämisen johdosta tulee itävaltalainen yhtiö. Tätä sääntöä ei sovelleta silloin, kun ennen johdon tai sääntömääräisen kotipaikan siirtämistä yhtiötä pidettiin pääomayhtiönä kannettaessa pääomansijoitusveroa Euroopan unionin jäsenvaltiossa.

– –"

9 KVG:n 4 §:n 1 ja 2 momentissa luetellaan pääomayhtiöt ja tällaisiksi yhtiöiksi pääomansijoitusveroa kannettaessa katsottavat yhtiöt. KVG:n 4 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan pääomayhtiöitä ovat muun muassa rajavastuuyhtiöt (Gesellschaften mit beschränkter Haftung).

Saksan oikeus

10 Rahoitusmarkkinoiden toimintaedellytysten parantamisesta 22.2.1990 annetun lain (Gesetz zur Verbesserung der Rahmenbedingungen der Finanzmärkte (Finanzmarktförderungsgesetz); BGBl. 1990 I, s. 266), jonka tarkoituksena on parantaa rahoitusmarkkinoita koskevaa lainsäädäntöä, 4 §:n 1 momentin 2 kohdalla kumottiin 17.11.1972 annettu pääomansiirtoverolaki (Kapitalverkehrsteuergesetz; BGBl. 1972 I, s. 2130), ja sillä poistettiin siten pääomansijoitusvero 1.1.1992 lähtien.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 Yhtiö, jonka perustamisesta oli ilmoitettu 28.7.1999, kirjattiin 9.9.1999 Itävallan tasavallan yhtiörekisteriin nimellä "Bausoftware GmbH" (jäljempänä Bausoftware). Sen ainoa osakas oli Saksan oikeuden mukaan perustettu Nemetschek AG -niminen yhtiö (jäljempänä Nemetschek). Bausoftwaren tosiasiallinen johto sijaitsi Saksassa.

12 Nemetscheck sijoitti 16.9.1999 Bausoftwareen 102 000 000 Itävallan šillinkiä (ATS). Bausoftware hankki 22.9.1999 tehdyllä luovutussopimuksella Ing. Auer "Die Bausoftware" -nimisen rekisteröimättömän toiminimen (Einzelunternehm), jonka kotipaikka oli Mondsee (Itävalta).

13 Tämä luovutus hyväksyttiin samana päivänä pidetyssä Bausoftwaren yhtiökokouksessa.

14 Kyseisessä kokouksessa Bausoftwaren ylimääräiseksi toimitusjohtajaksi nimitettiin Itävallassa asuva Auer ja tälle myönnettiin erityinen oikeus johtaa yhtiötä. Lopuksi yhtiön nimeä muutettiin siten, että siitä tuli ING. AUER – Die Bausoftware.

15 Kyseisessä yhtiössä suoritetun tarkastuksen jälkeen Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vaati 6.6.2005 tehdyllä päätöksellä KVG:n säännösten mukaisesti yhtiötä maksamaan sillä perusteella, että sen tosiasiallinen johto oli siirretty Saksasta Itävaltaan, pääomansijoitusveroa 104 680,20 euroa, mikä vastasi yhtä prosenttia yhtiöoikeuksien arvosta.

16 Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Linzin veroasioita käsittelevä tuomioistuin), jossa ING. AUER – Die Bausoftware on hakenut muutosta kyseiseen päätökseen, päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Kun yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön tosiasiallinen johto siirretään jäsenvaltiosta, joka on poistanut pääomansijoitusveron ennen tämän yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön perustamista, jäsenvaltioon, jossa kannetaan pääomansijoitusveroa kyseisenä ajankohtana, estetäänkö sillä, että ensimmäisessä jäsenvaltiossa on luovuttu pääomansijoitusveron kantamisesta kumoamalla vastaava kansallinen oikeusperusta, tämän yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön luokitteleminen pääomayhtiöksi 'pääomansijoitusveroa kannettaessa' [direktiivin 69/335] 4 artiklan 1 kohdan g alakohdassa ja – – 4 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla?

2) Kielletäänkö – – ?direktiivin 69/335? – – 7 artiklan 2 kohdassa jäsenvaltiota, johon pääomayhtiö siirtää tosiasiallisen johtonsa, kantamasta tämän siirron yhteydessä pääomansijoitusveroa saman direktiivin – – 4 artiklan 1 kohdan a ja

g alakohdassa kuvatuista toimista, kun nämä toimet on tehty aikana, jolloin pääomayhtiön tosiasiallinen johto sijaitsi jäsenvaltiossa, joka oli luopunut pääomansijoitusveron kantamisesta ennen pääomayhtiön perustamista kumoamalla asianomaisen kansallisen oikeusperustan?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ennakkoratkaisukysymyksillään, joita on syytä tarkastella yhdessä, onko se, että jäsenvaltiossa on luovuttu pääomansijoitusveron kantamisesta, esteenä sille, että yhtiö luokitellaan pääomayhtiöksi "kannettaessa pääomansijoitusveroa" direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitetulla tavalla silloin, kun yhtiön tosiasiallinen johto siirretään tästä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon, jossa edelleen kannetaan kyseistä veroa.

18 Ensinnäkin on täsmennettävä, että yhteisöjen tuomioistuin ei tutki sitä, voidaanko Bausoftwaren kirjaamista 9.9.1999 Itävallan tasavallan yhtiörekisteriin ja Nemetschekin 16.9.1999 siihen tekemää 102 000 000 ATS:n suuruista sijoitusta pitää pääomayhtiön perustamisena tai pääomayhtiön yhtiöpääoman korottamisena, joista on direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan a tai c alakohdan mukaisesti kannettava pääomansijoitusveroa.

19 Lisäksi vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa, että EY 234 artiklassa tarkoitetussa menettelyssä, joka perustuu kansallisten tuomioistuimien ja yhteisöjen tuomioistuimen tehtävien selkeään jakoon, asian tosiseikaston arvioiminen kuuluu kansallisen

tuomioistuimen toimivaltaan (asia 36/79, Denkavit Futtermittel, tuomio 15.11.1979, Kok. 1979, s. 3439, 12 kohta ja asia C-282/00, RAR, tuomio 15.5.2003, Kok. 2003, s. I-4741, 46 kohta). Siten yhteisöjen tuomioistuimen suorittama tarkastelu perustuu ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen toteamukseen siitä, että tämän tuomion 11–14 kohdassa esitettyjen tosiseikkojen perusteella kyse on tosiasiallisen johdon siirtämisestä jäsenvaltiosta toiseen.

20 Ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdystä päätöksestä käy ilmi, että pääasiassa kyseessä oleva yhtiö on Itävallan oikeuden mukaan perustettu rajavastuuyhtiö.

21 Direktiivin 69/335 3 artiklan 1 kohdasta, jonka teksti on esitetty tämän tuomion 4 kohdassa, ilmenee, että tässä säännöksessä vahvistetaan kaikkien jäsenvaltioiden osalta pakottavasti ja yhdenmukaisesti yhtiöt, jotka ovat direktiivissä 69/335 tarkoitettuja pääomayhtiöitä.

22 Lisäksi tämän direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa määritellään ne toimet, jotka ovat pääomansijoitusveron alaisia.

23 Yhtiön tosiasiallisen johdon siirtämisen osalta direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädetään, että pääomansijoitusveroa kannetaan muun muassa "sellaisen yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön, jota siinä jäsenvaltiossa, johon se siirtyy, pidetään pääomayhtiönä pääomansijoitusveroa kannettaessa mutta jota siinä jäsenvaltiossa, josta se siirtyy, ei pidetä sellaisena, tosiasiallisen johdon siirtämisestä jäsenvaltiosta toiseen".

24 Sitä vastoin kyseisen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan b alakohdan mukaisesti "sellaisen yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön tosiasiallisen johdon tai

sääntömääräisen kotipaikan siirtämistä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon, jota molemmissa jäsenvaltioissa pidetään pääomayhtiönä pääomansijoitusveroa kannettaessa", ei pidetä saman artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuna pääomayhtiön perustamisena.

25 Tästä seuraa, että jotta tämän tyyppinen toimenpide voisi kohdevaltiossa olla pääomansijoitusveron alainen, kyseessä olevaa yhtiötä ei mainittua veroa kannettaessa ole pidettävä pääomayhtiönä siinä jäsenvaltiossa, josta se siirtyy.

26 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksia esittäneet jäsenvaltiot väittävät, että silloin, kun yhtiöltä ei ole kannettu pääomansijoitusveroa siinä jäsenvaltiossa, josta se siirtyy, sen vuoksi, että tämä valtio on poistanut kyseisen veron, mainittua yhtiötä ei pääomansijoitusveroa kannettaessa pidetä pääomayhtiönä tässä valtiossa, joten se täyttää direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädetyt edellytykset.

27 Tällaista näkemystä ei kuitenkaan voida hyväksyä, koska se johtaisi siihen, että valtion sisäisessä oikeudessa tehty pääomayhtiöiden luokittelu asetetaan etusijalle direktiiviin 69/335 perustuvaan luokitteluun nähden.

28 Kuten tämän tuomion 21 kohdassa on tuotu esille, direktiivin 69/335 3 artiklan 1 kohdassa nimittäin määritellään kaikkien jäsenvaltioiden osalta pakottavalla ja yhdenmukaisella tavalla yhtiöt, joita on pidettävä kyseisessä direktiivissä tarkoitettuina pääomayhtiöinä.

29 Näin ollen silloin, kun yhtiön oikeudellisena muotona on jokin mainitun 3 artiklan 1 kohdassa säädetyistä muodoista, yhtiötä on pidettävä direktiivissä 69/335 tarkoitettuna pääomayhtiönä, eikä se siten voi olla velvollinen maksamaan pääomansijoitusveroa silloin, kun sen tosiasiallinen johto siirretään jäsenvaltiosta toiseen, koska yhtiötä ei pidetä pääomayhtiönä siinä jäsenvaltiossa, josta se siirtyy.

30 On syytä lisätä, että tällainen toisistaan poikkeava luokittelu, joka johtaa direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan g alakohdan soveltamiseen, on sitä vastoin mahdollinen silloin, kun kyse on kyseisen direktiivin 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuista yhtiöistä.

31 Kun tässä säännöksessä nimittäin säädetään, että "– – direktiiviä [69/335] sovellettaessa pääomayhtiöiksi katsotaan kaikki muutkin voittoa tavoittelevat yhtiöt, yhteenliittymät tai oikeushenkilöt", jäsenvaltiot voivat sen nojalla pääomansijoitusveroa kannettaessa kuitenkin olla pitämättä tällaisina yhtiöinä näihin näin rinnastettavia yhtiöitä, yhteenliittymiä tai oikeushenkilöitä.

32 Jäsenvaltioille näin annettu harkintavalta, jota niillä ei ole mainitun artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen yhtiöiden osalta, voi siten johtaa siihen, että tietty yksikkö luokitellaan yhdessä jäsenvaltiossa pääomayhtiöksi, vaikka toisessa jäsenvaltiossa se ei sitä ole. Tilanteessa, jossa luokittelut poikkeavat toisistaan tällä tavoin eri jäsenvaltioissa, kyseessä olevan yksikön tosiasiallisen johdon siirtäminen kuuluu direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan g alakohdan soveltamisalaan.

33 Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin on jo katsonut, että se, että siihen jäsenvaltioon liittyvä verovelvollisuuden arviointiperuste, josta yhtiö siirtyy, asetetaan etusijalle direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädettyyn pääomayhtiöiden luokittelua koskevaan arviointiperusteeseen nähden, on vastoin kyseisen direktiivin

säännöksiä siltä osin kuin tämä mahdollistaa pääomansijoitusveron kantamisen tapauksissa, joissa mainitun direktiivin mukaan kyseistä veroa ei kanneta (ks. vastaavasti asia C-178/05, komissio v. Kreikka, tuomio 7.6.2007, Kok. 2007, s. I-4185, 26–30 kohta).

34 Lisäksi yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että vaikka jäsenvaltioilla on direktiivin 69/335 7 artiklan 2 kohdan nojalla vapaus päättää yhtiöihin tehtyjen pääomansijoitusten vapauttamisesta pääomansijoitusverosta, tällaisesta vapautuksesta ei voi seurata sitä, että mainittujen pääomansijoitusten verotus sallitaan toisessa jäsenvaltiossa (ks. vastaavasti asia C-494/03, Senior Engineering Investments, tuomio 12.1.2006, Kok. 2006, s. I-525, 43 kohta).

35 Näin ollen se seikka, että jäsenvaltio on käyttänyt kyseisessä 7 artiklan 2 kohdassa säädettyä oikeutta ja poistanut pääomansijoitusveron, ei tarkoita sitä, että kun pääomayhtiön tosiasiallinen johto siirretään tästä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon, viimeksi mainittu jäsenvaltio voisi automaattisesti kantaa mainittua veroa kyseisestä toimesta.

36 Kaikesta edellä olevasta seuraa, että direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan g alakohtaa ja 3 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että se, että jäsenvaltiossa on luovuttu kantamasta pääomansijoitusveroa, ei ole esteenä sille, että yhtiö, joka kuuluu yhteen kyseisen direktiivin 3 artiklan 1 kohdan a alakohdassa mainituista ryhmistä, luokitellaan pääomayhtiöksi kannettaessa pääomansijoitusveroa mainitun direktiivin 4 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitetulla tavalla silloin, kun yhtiön tosiasiallinen johto siirretään tästä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon, jossa edelleen kannetaan kyseistä veroa.

37 Tämän tulkinnan osalta on lisättävä, että yhteisöjen tuomioistuimessa vireillä olevassa oikeudenkäynnissä on tuotu esille kysymys mahdollisesta veronkierrosta, joka johtuisi näin tulkitun direktiivin 69/335 säännösten väärinkäytöstä.

38 Tältä osin on todettava, että vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on muodollisesti rajoittanut kysymyksensä koskemaan vain direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan g alakohdan ja 3 kohdan b alakohdan sekä 7 artiklan 2 kohdan tulkintaa, tällainen seikka ei estä yhteisöjen tuomioistuinta esittämästä tälle tuomioistuimelle kaikkia yhteisön oikeuden tulkintaan liittyviä seikkoja, jotka voivat olla hyödyllisiä kansallisen tuomioistuimen ratkaistessa sen käsiteltäväksi saatettua asiaa riippumatta siitä, onko tämä tuomioistuin viitannut näihin seikkoihin esittämissään kysymyksissä vai ei (ks. vastaavasti asia C-241/89, SARPP, tuomio 12.12.1990, Kok. 1990, s. I-4695, 8 kohta; asia C-87/97, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, tuomio 4.3.1999, Kok. 1999, s. I-1301, 16 kohta ja asia C-392/05, Alevizos, tuomio 26.4.2007, Kok. 2007, s. I-3505, 64 kohta).

39 Siten on tutkittava, voiko tämän tuomion 36 kohdassa esitetty direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan g alakohdan ja 3 kohdan b alakohdan tulkinta myötävaikuttaa siihen, että yhteisön oikeutta käytetään väärin pääasiassa kyseessä olevien kaltaisten, kansallisen lainsäädännön säännösten kiertämiseksi.

40 Aivan ensiksi on todettava, että direktiiviin 69/335 ei sisälly minkäänlaista erityissäännöstä, jonka tarkoituksena olisi estää veronkiertoon liittyvä uhka.

41 Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin jo katsonut, että yhteisön lainsäädännön soveltamista ei voida laajentaa väärinkäyttönä pidettäviin taloudellisten toimijoiden toimiin eli toimiin, joita ei toteuteta tavanomaisen liiketoiminnan yhteydessä vaan yksinomaan joidenkin yhteisön lainsäädännössä säädettyjen etujen väärinkäyttämiseksi (ks. vastaavasti mm. asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006, Kok. 2006, s. I-1609, 69 kohta).

42 Yhteisön oikeudessa annettu suoja ei siten liity tilanteisiin, joissa oikeussubjekti, luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö, aikoo käyttää väärin yhteisön oikeussääntöjä tai vedota niihin vilpillisesti ainoana tavoitteenaan välttyä jäsenvaltion lainsäädännön soveltamiselta.

43 Tosin se seikka, että yhtiö on perustettu tietyssä jäsenvaltiossa siksi, että tarkoituksena on hyötyä edullisemmasta lainsäädännöstä, ei yksinään riitä siihen, että voitaisiin katsoa, että kyse on yhteisön lainsäädännön väärinkäytöstä.

44 Kuitenkin yhtiön perustaminen jäsenvaltiossa puhtaasti keinotekoisin järjestelyin, joilla ei ole taloudellista todellisuuspohjaa, sen veron kiertämiseksi, joka olisi normaalisti maksettava, ei kuulu direktiivillä 69/335 siinä tarkoitetuille yhtiöille annetun suojan piiriin.

45 Tästä seuraa, että tämän tuomion 36 kohdassa esitetystä direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan g alakohdan ja 3 kohdan b alakohdan tulkinnasta ei pidä seurata sitä, että suositaan menettelyitä, joita voidaan luonnehtia keinotekoisin järjestelyin toteutetuiksi ja joiden ainoana tarkoituksena on hankkia verotuksellista hyötyä.

46 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen asiana on näin ollen selvittää, liittyykö pääasian olosuhteisiin sellaisia objektiivisia seikkoja, joiden perusteella voidaan katsoa, että kyse on tällaisesta väärinkäytöstä.

47 Tässä tilanteessa ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava siten, että direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan g alakohtaa ja 3 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että se, että jäsenvaltiossa on luovuttu kantamasta pääomansijoitusveroa, ei ole esteenä sille, että yhteen kyseisen direktiivin 3 artiklan 1 kohdan a alakohdassa mainituista ryhmistä kuuluva yhtiö luokitellaan pääomayhtiöksi kannettaessa pääomansijoitusveroa mainitun direktiivin 4 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitetulla tavalla silloin, kun yhtiön tosiasiallinen johto siirretään tästä

jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon, jossa edelleen kannetaan kyseistä veroa. Tällainen tulkinta ei kuitenkaan voi johtaa siihen, että suositaan menettelyitä, joita voidaan luonnehtia keinotekoisin järjestelyin toteutetuiksi ja joiden ainoana tarkoituksena on hankkia verotuksellista hyötyä. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen asiana on selvittää, liittyykö pääasian olosuhteisiin sellaisia objektiivisia seikkoja, joiden perusteella voidaan katsoa, että kyse on tällaisesta väärinkäytöstä.

Oikeudenkäyntikulut

48 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 (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Pääoman hankintaa koskevista 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 ja Itävallan tasavallan, Suomen tasavallan ja Ruotsin kuningaskunnan liittymisehdoista ja niiden sopimusten mukautuksista, joihin Euroopan unioni perustuu, tehdyllä asiakirjalla, 4 artiklan 1 kohdan g alakohtaa ja 3 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että se, että jäsenvaltiossa on luovuttu kantamasta pääomansijoitusveroa, ei ole esteenä sille, että yhteen kyseisen direktiivin 3 artiklan 1 kohdan a alakohdassa

mainituista ryhmistä kuuluva yhtiö luokitellaan pääomayhtiöksi kannettaessa pääomansijoitusveroa mainitun direktiivin 4 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitetulla tavalla silloin, kun yhtiön tosiasiallinen johto siirretään tästä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon, jossa edelleen kannetaan kyseistä veroa. Tällainen tulkinta ei kuitenkaan voi johtaa siihen, että suositaan menettelyitä, joita voidaan luonnehtia keinotekoisin järjestelyin toteutetuiksi ja joiden ainoana tarkoituksena on hankkia verotuksellista hyötyä. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen asiana on selvittää, liittyykö pääasian olosuhteisiin sellaisia objektiivisia seikkoja, joiden perusteella voidaan katsoa, että kyse on tällaisesta väärinkäytöstä.

Allekirjoitukset