YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

9 päivänä heinäkuuta 2009 *

Asiassa C-397/07,

jossa on kyse EY 226 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 27.8.2007,

Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Gippini Fournier ja M. Afonso, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Espanjan kuningaskunta, asiamiehinään B. Plaza Cruz ja M. Muñoz Pérez, prosessiosoite Luxemburgissa,

vastaajana,

* Oikeudenkäyntikieli: espanja.

jota tukee

Helleenien tasavalta,

väliintulijana,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit T. von Danwitz, E. Juhász (esittelevä tuomari), G. Arestis ja J. Malenovský,

julkisasiamies: J. Kokott,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 15.1.2009 pidetyssä istunnossa esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 5.3.2009 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan yhteisöjen komissio vaatii kanteellaan yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Espanjan kuningaskunta ei ole noudattanut pääoman hankinnasta suoritettavista välillisistä veroista 17.7.1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25) mukaisia velvoitteitaan, sellaisena kuin se on muutettuna 9.4.1973 annetulla neuvoston direktiivillä 73/79/ETY (EYVL L 103, s. 13) ja 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY (EYVL L 156, s. 23; jäljempänä direktiivi 69/335),

– koska se on asettanut pääoman hankintaveroa koskevien pakollisten vapautusten soveltamiselle tiettyjä edellytyksiä

– koska se on kantanut yhtiöiden tosiasiallisen liikkeenjohdon tai sääntömääräisen kotipaikan siirtämisestä Espanjaan pääoman hankintaveron yhtiöiltä, joilta ei ole kannettu Espanjassa kannettavan veron kaltaista veroa niiden lähtöjäsenvaltiossa, ja

– koska se on kantanut pääoman hankintaveron pääomasta, joka asetetaan sellaisessa jäsenvaltiossa, jossa ei kanneta Espanjassa kannettavan veron kaltaista veroa, sijaitsevien yhtiöiden sivuliikkeiden tai pysyvien toimipaikkojen käytettäväksi Espanjan alueella toteutettavia liiketoimia varten.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

2 Direktiivin 69/335 johdanto-osan ensimmäisen perustelukappaleen mukaan kyseisen direktiivin tarkoituksena on edistää pääomien vapaata liikkuvuutta luomalla ominaispiirteiltään sisämarkkinoiden kaltainen talousliitto. Kuten direktiivin johdanto-osan kuudennesta, seitsemännestä ja kahdeksannesta perustelukappaleesta ilmenee, direktiivillä pyritään tässä tarkoituksessa yhdenmukaistamaan vero, joka kannetaan Euroopan yhteisössä toimivien yhtiöiden pääoman hankinnasta, ottamalla käyttöön pääoman hankinnasta kannettava yhtenäinen vero, joka voidaan kantaa ainoastaan kertaalleen yhteismarkkinoilla, ja poistamalla kaikki muut välilliset verot, jotka vastaavat ominaispiirteiltään mainittua yhtenäistä pääoman hankintaveroa.

3 Täten direktiivin 69/335 1 artiklan nojalla ”jäsenvaltioiden on kannettava pääoman sijoituksista pääomayhtiöihin – – yhdenmukaistettua veroa”. *

4 Direktiivin 69/335 2 artiklassa toteutetaan tätä alaa koskeva verotusvallan jako jäsenvaltioiden välillä. Artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Pääoman hankintaveron alaisia toimia verotetaan ainoastaan siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella pääomayhtiön tosiasiallinen liikkeenjohto sijaitsee silloin, kun nämä toimet suoritetaan.

– –

* Tässä ja jäljempänä tuomiossa esitetyt lainaukset direktiivistä on suomennettu yhteisöjen tuomioistuimessa, koska EYVL:ssä ei ole julkaistu suomenkielistä tekstiä.

3. Jos pääomayhtiön sääntömääräinen kotipaikka ja tosiasiallinen liikkeenjohto ovat kolmannessa maassa, voidaan jäsenvaltiossa sijaitsevan sivuliikkeen käytettäväksi asetettavaa sijoitus- tai käyttöpääomaa verottaa siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella sivuliike sijaitsee."

5 Direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdassa luetellaan liiketoimet, jotka ovat pääoman hankintaveron alaisia, kuten muun muassa pääomayhtiön perustaminen ja sen pääoman korottaminen. Mainitussa säännöksessä säädetään myös pääoman hankintaveron alaisiksi liiketoimiksi

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

h) sellaisen yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön, jonka tosiasiallinen liikkeenjohto sijaitsee kolmannessa maassa, sääntömääräisen kotipaikan siirtäminen jäsenvaltiosta toiseen, jos sitä siinä jäsenvaltiossa, johon se siirtyy, pidetään pääomayhtiönä pääoman hankintaveroa kannettaessa, mutta ei siinä jäsenvaltiossa, josta se siirtyy."

6 Direktiivin 69/335 7 artikla koskee pääoman hankintaveron verokantaa. Tämän artiklan alkuperäisessä toisinnossa säädettiin seuraavaa:

"1. Siihen asti kun neuvoston 2 kohdan mukaisesti antamat säännökset tulevat voimaan:

a) pääoman hankintaveron verokanta ei saa ylittää 2:ta prosenttia eikä alittaa 1:tä prosenttia;

b) tätä verokantaa alennetaan 50 prosentilla tai sitä enemmän, kun yksi tai useampi pääomayhtiö sijoittaa koko varallisuutensa tai yhden tai useamman liiketoimintansa osan yhteen tai useampaan perustettavaan tai jo olemassa olevaan pääomayhtiöön.

_ _”

7 Tämä viimeksi mainittu pääoman hankintaveron verokannan alentaminen, jolle on asetettu tiettyjä edellytyksiä, koskee liiketoimia, joita kutsutaan yleisesti ”pääomayhtiöiden rakenneuudistuksiksi”.

8 Pääoman hankintaveron yhteisten verokantojen vahvistamisesta 9.4.1973 annetulla neuvoston direktiivillä 73/80/ETY (EYVL L 103, s. 15) alennettiin 1.1.1976 lukien 7 artiklan 1 kohdan b alakohdan alkuperäisessä toisinnossa tarkoitettua pääoman hankintaveron verokantaa pääomayhtiöiden rakenneuudistustoimien osalta ja se vahvistettiin 0–0,5 prosentiksi.

9 Direktiivillä 73/79 lisättiin edellä mainittuun 7 artiklan 1 kohtaan b a alakohta, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat laajentaa pääoman hankintaveron alennetun verokannan soveltamisen edellä mainittuihin rakenneuudistustoimiin verrattavissa oleviin liiketoimiin, ”jos perustettava tai jo olemassa oleva pääomayhtiö saa sellaisen määrän yhtiöosuuksia, että ne edustavat vähintään 75:tä prosenttia toisen pääomayhtiön aiemmin liikkeeseen laskemasta yhtiöpääomasta”.

10 Direktiivin 73/79 johdanto-osan toisen perustelukappaleen mukaan yhtiö saa tällöin toisesta yhtiöstä niin suuren osuuden, että se saa tässä yhtiössä pääsääntöisesti täydellisen määräysvallan.

11 Direktiivillä 85/303, jonka johdanto-osan neljännessä perustelukappaleessa todetaan, että ”on aiheellista säätää niiden toimien pakollisesta verosta vapauttamisesta, jotka nyt kuuluvat pääoman hankintaveron alennetun verokannan piiriin”, muutettiin direktiivin 69/335 7 artikla kuulumaan seuraavasti:

”1. Jäsenvaltioiden on vapautettava pääoman hankintaverosta – – 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 pääoman hankintaverosta kaikki muut kuin 1 kohdassa tarkoitetut toimet tai kantaa niistä veron yhtenäisellä verokannalla, joka ei ole yhtä prosenttia korkeampi.

– –”

Kansallinen säännöstö

Pääomayhtiöiden rakenneuudistustoimien kohtelu

12 Varallisuusoikeudellisista luovutuksista ja asiakirjalla vahvistettavista oikeustoimista kannettavasta verosta annetun lain (Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) kodifioidun tekstin, joka hyväksyttiin 24.9.1993 annetulla kuninkaan asetuksella nro 1/1993 (BOE 20.10.1993; jäljempänä verolaki), 1 §:n 1 momentin 2 kohdassa asetetaan välillinen vero yhtiöiden tietyille liiketoimille. Verolain 19 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan veronalaisia liiketoimia ovat yhtiön perustaminen, yhtiöpääoman korottaminen ja alentaminen sekä yhtiöiden sulautuminen, jakautuminen ja purkaminen.

13 Verosta vapautettujen liiketoimien osalta verolain 45 §:n I osan B momentin 10 kohdassa, luettuna yhdessä verolain 21 §:n sekä yhtiöverolain konsolidoidun toisinnon, joka hyväksyttiin 5.3.2004 annetulla kuninkaan asetuksella nro 4/2004 (BOE 11.3.2004; jäljempänä yhtiöverolaki), toisen lisäsäännöksen kanssa (Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), säädetään, että yhtiöverolain VII osaston VIII luvussa, jossa tässä yhteydessä luodaan erityisjärjestely, määritellyn kaltaiset sulautumiset, jakautumiset, varojensiirrot ja arvopaperivaihdot vapautetaan verosta sillä edellytyksellä, että tätä järjestelyä voidaan soveltaa asianomaiseen liiketoimeen.

14 Yhtiöverolain 96 §:ssä, jonka otsikkona on ”Verojärjestelyn sovellettavuus”, vahvistetaan mainitun erityisjärjestelyn soveltamisedellytykset. Siinä säädetään seuraavaa:

”1) Tässä luvussa käyttöön otetun järjestelyn soveltaminen edellyttää, että verojärjestely on valittu seuraavien säännösten mukaisesti:

a) Sulautumisten tai jakautumisten yhteydessä tästä verotusta koskevasta valinnasta on mainittava sulautumis- tai jakautumissuunnitelmassa ja -sopimuksessa, jos luovuttavien ja vastaanottavien osapuolten verotuksellinen kotipaikka on Espanjassa.

– –

b) Jos käytetään apporttiomaisuutta, verojärjestelyä koskevan valinnan tekee vastaanottava osapuoli ja valinnasta on mainittava kyseessä olevassa yhtiöiden välisessä sopimuksessa, tai jos tällaista sopimusta ei ole, virallisesti vahvistetussa asiakirjassa, jossa kyseessä oleva toimi tai sopimus todetaan tehdyksi.

– –

c) Jos kyse on arvopaperivaihdosta, verojärjestelyä koskevan valinnan tekee vastaanottava osapuoli ja valinnasta on mainittava kyseessä olevassa yhtiöiden välisessä sopimuksessa, tai jos tällaista sopimusta ei ole, virallisesti vahvistetussa asiakirjassa, jossa kyseessä oleva toimi tai sopimus todetaan tehdyksi. Jos kyse on osakkeiden julkisesta ostotarjouksesta, järjestelyä koskevan valinnan tekee toimenpiteeseen toimivaltainen yhtiön elin ja siitä on mainittava ostotarjousta koskevassa ilmoituksessa.

– –

Tämän vaihtoehdon käytöstä on joka tapauksessa ilmoitettava valtiovarainministeriölle asetuksella säädetyssä muodossa ja määräajassa.

2. Tässä luvussa käyttöön otettu järjestely ei ole sovellettavissa, jos toteutetun toimen päätavoitteena on veropetos tai veronkierto. Järjestely ei ole sovellettavissa varsinkaan silloin, jos se ei perustu päteviin taloudellisiin perusteisiin, kuten toimenpiteeseen osallistuvien yksiköiden rakenneuudistuksiin tai toiminnan rationalisoimiseen, vaan sen ainoana tavoitteena on veroedun hankkiminen.

– –”

Pääomayhtiön tosiasiallisen liikkeenjohdon tai sääntömääräisen kotipaikan siirtäminen

15 Verolain 19 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verotettavan tapahtuman muodostaa yhtiön tosiasiallisen liikkeenjohdon tai sääntömääräisen kotipaikan siirtäminen Espanjaan, jos kumpikaan ei aiemmin sijainnut – – jäsenvaltion alueella tai jos yhtiöltä ei siellä ollut kannettu tässä luvussa säädetyn kaltaista veroa.”

Toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen pääomayhtiön sivuliikkeiden tai pysyvien toimipaikkojen verotus

16 Verolain 20 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Yhtiöitä, jotka harjoittavat sivuliikkeen tai pysyvän toimipaikan välityksellä liiketoimia Espanjan alueella ja joiden sääntömääräinen kotipaikka ja tosiasiallinen liikkeenjohto sijaitsevat valtiossa, joka ei kuulu – – yhteisöön, tai jotka sijaitsevat tällaisessa valtiossa mutta joilta ei kanneta tässä luvussa säädetyn kaltaista veroa, verotetaan mainittuihin toimintoihin osoitetun pääoman osalta samalla tavoin ja samojen edellytysten mukaisesti kuin espanjalaisia yhtiöitä.”

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

17 Koska komissiolla oli epäilyksiä siitä, olivatko Espanjan lainsäädännön edellä mainitut säännökset direktiivissä 69/335 asetettujen edellytysten mukaiset, se lähetti Espanjan kuningaskunnalle 19.12.2003 virallisen huomautuksen ja 18.10.2004 täydentävän virallisen huomautuksen. Espanjan viranomaiset vastasivat komissiolle 3.2.2004 ja 24.11.2004 päivätyillä kirjeillä. Koska nämä vastaukset vahvistivat komission alkuperäiset epäilykset, se lähetti 13.7.2005 Espanjan kuningaskunnalle perustellun lausunnon. Espanjan viranomaisten perusteltuun lausuntoon 18.7.2006 antaman vastauksen jälkeen komission väitteet konkretisoituivat ja ne rajattiin tässä kanteessa.

Kanne

Ensimmäinen kanneperuste

18 Ensimmäinen kanneperuste koskee yhtiöverolain 96 §:ssä säädettyjä edellytyksiä, joiden on täytyttävä, jotta kyseisen lain VII osaston VIII luvussa säädettyä verovapautusta koskevaa erityisjärjestelyä voidaan soveltaa asianomaisiin yhtiöihin. Komissio väittää, että nämä edellytykset ovat kiellettyjä, koska ne koskevat liiketoimia, jotka on pakollisesti vapautettava pääoman hankintaverosta direktiivin 69/335 nojalla.

19 Tämän kanneperusteen yleisluonteisesta muotoilusta huolimatta kannekirjelmän perusteluista ilmenee, että väite koskee liiketoimia, jotka kuuluvat direktiivin 69/335 7 artiklan 1 kohdan b alakohdan ja 7 artiklan 1 kohdan b a alakohtaan, sellaisena kuin direktiivi on direktiiveillä 73/79 ja 73/80 muutettuna, ennen muuttamista direktiivillä 85/303. Edellä mainittujen säännösten sisältö, kun otetaan huomioon 7 artiklan, sellaisena kuin se on viimeksi mainitulla direktiivillä muutettuna, 1 kohdassa tehty viittaus ajankohtana 1.7.1984 olemassa olleeseen tilanteeseen, säilyy merkityksellisenä myös tämän direktiivin voimaantulon jälkeen.

20 Tältä osin on aluksi todettava, että asiassa C-366/05, Optimus – Telecomunicações, 21.6.2007 antamassaan tuomiossa (Kok., s. I-4985, 25–33 kohta) yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että sellaiseen valtioon, kuten nyt esillä olevassa asiassa Espanjan kuningaskuntaan, josta tuli yhteisön jäsen 1.1.1986 lukien, sovelletaan myös ajankohtaa 1.7.1984, joka on valittu viiteajankohdaksi direktiivin 69/335, sellaisena kuin se on direktiivillä 85/303 muutettuna, 7 artiklan 1 kohdassa säädetylle pakolliselle vapautukselle. Yhteisöjen tuomioistuimessa pidetyssä istunnossa Espanjan kuningaskunnan asiamies viittasi lakitekstiin, joka koskee pääomayhtiöiden liiketoimia, joita verotettiin kyseisessä jäsenvaltiossa ajankohtana 1.7.1984. Yhteisöjen tuomioistuimen asiaa käsittelevän jaoston puheenjohtaja pyysi osapuolia ottamaan kantaa tähän tietoon, joka voi olla uusi tosiseikka, ja osapuolet hyväksyivät sen, että yhteisöjen tuomioistuin ratkaisee asian sille toimitettujen kirjelmien perusteella.

21 Mainitun 7 artiklan 1 kohdan b alakohtaan kuuluvista liiketoimista kannettavan pääoman hankintaveron verokanta oli direktiivillä 73/80 alennettu sitovasti 1.1.1976 lukien, ja se oli vahvistettu 0–0,5 prosentiksi. Näin ollen direktiivillä 85/303 7 artiklan 1 kohtaan tehdyn muutoksen jälkeen kyseessä olevat liiketoimet oli 1.1.1986 lukien pakollisesti vapautettava pääoman hankintaverosta. Komission kanneperusteet koskevat siis näitä liiketoimia.

22 Mainitun 7 artiklan 1 kohdan b a alakohtaan kuuluvien liiketoimien osalta pääoman hankintaveron verokannan alentaminen oli tämän direktiivillä 73/79 annetun säännöksen antamisajankohtana sen sijaan pelkästään vapaaehtoista, ja nämä liiketoimet oli pakollisesti vapautettava pääoman hankintaverosta direktiivin 85/303 nojalla vain, jos ne oli vapautettu verosta tai niitä verotettiin 0,5 prosentin tai sitä pienemmällä verokannalla viiteajankohtana 1.7.1984, jota sovelletaan edellä mainitussa asiassa Optimus – Telecomunicações annetun tuomion mukaan myös Espanjan kuningaskuntaan. Kyseessä olevia liiketoimia ei tuona ajankohtana verotettu yhtenäisesti ja pakottavasti pääoman hankintaveron sellaisen verokannan mukaisesti, josta seuraa pakollinen verovapautus direktiivin 85/303 nojalla.

23 Komissio ei kuitenkaan ole esittänyt nyt esillä olevassa asiassa mitään seikkoja sen vahvistamiseksi, että liiketoimet, jotka kuuluvat direktiivin 69/335 7 artiklan 1 kohdan b a alakohdan alaan, olivat 1.7.1984 Espanjassa vapautettuja verosta tai että niitä verotettiin tuolloin 0,5 prosentin tai sitä pienemmällä verokannalla, mistä syystä näitä liiketoimia ei voida pitää direktiivin 69/335 nojalla pääoman hankintaverosta pakollisesti vapautettavina liiketoimina. Näin ollen ensimmäinen kanneperuste on hylättävä siltä osin kuin se koskee mainitun direktiivin 7 artiklan 1 kohdan b a alakohtaa ja siirryttävä tutkimaan tätä kanneperustetta direktiivin 7 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta.

24 Komission konkreettinen väite tältä osin koskee sitä, että jotta asianomainen yhtiö voidaan Espanjan lainsäädännön mukaan vapauttaa kyseessä olevien liiketoimien osalta verolain 1 §:n 1 momentin 2 kohdassa säädetystä verosta, sen on muodollisesti valittava yhtiöverolain VII osaston VIII luvussa käyttöön otettu erityinen vapautusjärjestely, vaikka direktiivissä 69/335 säädetään direktiivillä 85/303 tehdyn muutoksen jälkeen näiden liiketoimien pakollisesta vapautuksesta ilman, että vapautus edellyttää tiettyjen edellytysten täyttymistä, kuten erityisen vapautusjärjestelyn valitsemista.

Asianomaisen yhtiön on lisäksi ilmoitettava tästä valinnasta valtiovarainministeriöön, mikä on lisäeste vapautuksen soveltamiselle.

25 Vaikka Espanjan kuningaskunta ei kiistä sitä, että nämä liiketoimet kuuluvat niiden liiketoimien joukkoon, jotka on pakollisesti vapautettava, se väittää pääasiallisesti, että erityisen vapautusjärjestelyn valinta ei aseta mitään aineellista rasitetta asianomaiselle yhtiölle ja että valinta on puhtaasti muodollinen vähimmäisedellytys. Ainoa aineellinen edellytys, jota mainitun järjestelyn soveltaminen edellyttää, on se, että kyseessä olevan liiketoimen pääasiallinen tavoite ei ole veropetos tai veronkierto. Velvollisuuden, jonka mukaan liiketoimesta on ilmoitettava veroviranomaisille, tarkoituksena on nimenomaan varmistaa se, että kyseessä olevan liiketoimen toteuttamiselle on olemassa pätevät taloudelliset perusteet.

26 Viimeksi mainittuja väitteitä ei voida hyväksyä.

27 On korostettava nimittäin, että direktiivissä 69/335, jonka tarkoituksena on edistää pääomien vapaata liikkuvuutta yhdenmukaistamalla pääoman hankintavero ja poistamalla kyseinen vero asteittaisesti siinä määrin kuin on mahdollista, on säädetty sen 7 artiklan 1 kohdan b alakohtaan kuuluvien liiketoimien vapautuksesta tästä verosta. Tämä vapautus on pakollinen ja ehdoton, ja se merkitsee asianomaisille yrityksille oikeutta, jonka toteuttaminen on varmistettava kansallisella tasolla yksinkertaisesti ja yksiselitteisesti.

28 Se, että tämä oikeus sisällytetään kansalliseen erityisjärjestelyyn ja että sen käyttämisen edellytykseksi asetetaan tämän järjestelyn muodollinen valitseminen, voi synnyttää asianomaisissa yrityksissä epäilyjä tai epäselvyyksiä mainitun oikeuden alkuperästä ja sen soveltamisedellytyksistä, se on jo tästä syystä direktiivillä 69/335 käyttöön otetun järjestelmän vastainen. Lisäksi tämän erityisjärjestelyn valitsemista koskeva velvollisuus ei ole pelkkä muodollisuus, koska tästä valinnasta on ilmoitettava veroviranomaisille kansallisessa lainsäädännössä säädetyssä muodossa ja määräajassa. Tämä

valintaa ja siitä ilmoittamista koskeva kaksinkertainen velvollisuus sellaisen oikeuden soveltamisedellytyksenä, joka direktiivillä 69/335 on myönnetty ehdottomasti, on tämän direktiivin vastainen.

29 Riidanalaista erityisjärjestelyä ei voida oikeuttaa tavoitteella estää veropetos tai veronkierto. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltiot voivat nimittäin olla soveltamatta yhteisön oikeutta ainoastaan erityisissä olosuhteissa, joissa on kyse väärinkäytöstä tai vilpillisestä menettelytavasta, koska direktiivillä 69/335 yhdenmukaistetaan tyhjentävästi tapaukset, joissa jäsenvaltiot voivat kantaa pääoman hankintaveroa, ja koska tähän direktiiviin ei sisälly nimenomaista säännöstä, jossa sallittaisiin se, että jäsenvaltiot toteuttavat yleisiä toimenpiteitä veronkierron estämiseksi (asia C-178/05, komissio v. Kreikka, tuomio 7.6.2007, Kok., s. I-4185, 32 kohta).

30 Kuten komissio perustellusti väittää, tällaisia toimenpiteitä ei siis voida perustaa petosta koskevaan yleiseen epäilyyn. Toimenpiteitä voidaan toteuttaa vain yksittäistapauksissa sellaisten puhtaasti keinotekoisten järjestelyjen estämiseksi, joilla ei ole taloudellista todellisuuspohjaa ja jotka toteutetaan sen veron kiertämiseksi, joka olisi normaalisti maksettava (ks. vastaavasti asia C-251/06, ING. AUER, tuomio 8.11.2007, Kok., s. I-9689, 44 kohta). On selvää, että tällaisissa tilanteissa toimivaltaisilla kansallisilla viranomaisilla on todistustaakka kyseessä olevan liiketoimen vilpillisestä tai keinotekoisesta luonteesta.

31 Koska Espanjan kuningaskunta ei ole esittänyt näyttöä siitä, että sen lainsäädäntö koskee ainoastaan edellä mainittuja puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä, on todettava, että komission ensimmäinen kanneperuste on perusteltu siltä osin kuin se koskee direktiivin 69/335 7 artiklan 1 kohdan b alakohtaan kuuluvia liiketoimia.

Toinen kanneperuste

32 Toinen kanneperuste koskee verolain 19 §:n 3 momenttia, jossa säädetään, että pääoman hankintaveron osalta verotettava tapahtuma toteutuu, kun pääomayhtiön tosiasiallinen liikkeenjohto tai sääntömääräinen kotipaikka siirretään Espanjaan jäsenvaltiosta, jossa siltä ei kannettu Espanjan lainsäädännössä säädetyn kaltaista pääoman hankintaveroa. Komissio väittää, että direktiivin 69/335 4 artiklassa, jossa on tyhjentävä luettelo pääoman hankintaveron alaisista liiketoimista, ei säädetä verotettavaksi tapahtumaksi verolain kyseisessä säännöksessä säädetyn kaltaista liiketoimea, joten tämä verolain säännös on ristiriidassa direktiivin kanssa.

33 Espanjan kuningaskunta vastaa, että mainitun säännöksen tarkoituksena on estää se, että direktiivin 69/335 säännöksiä käytetään Espanjan verojärjestelmän soveltamisen välttämiseksi, ja se on siten perusteltu tavoitteella estää veropetos tai veronkierto. Näin on silloin, kun pääomayhtiöt, joiden tarkoituksena on alusta alkaen harjoittaa toimintaansa Espanjassa, perustetaan kuitenkin jäsenvaltiossa, jossa tämä perustaminen ei ole Espanjassa sovellettavan kaltaisen pääoman hankintaveron alainen.

34 Vastaajan väitteitä ei voida hyväksyä.

35 Tältä osin on nimittäin todettava ensimmäiseksi, että direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan g ja h alakohdan mukaan sellaisten yhtiöiden, joita siinä jäsenvaltiossa, johon ne siirtyvät, pidetään pääomayhtiöinä pääoman hankintaveroa kannettaessa mutta joita siinä jäsenvaltiossa, josta ne siirtyvät, ei pidetä sellaisina, tosiasiallisen tai sääntömääräisen kotipaikan siirtämiset jäsenvaltiosta toiseen ovat pääoman hankintaveron alaisia. Näin ollen ainoa edellytys, joka tässä säännöksessä asetetaan pääoman hankintaveron kantamiselle tällaisessa siirtämistilanteessa on se, pidetäänkö kyseessä olevaa yhtiötä ”pääomayhtiönä” lähtöjäsenvaltiossa. Tällainen siirtäminen ei siten voi olla pääoman hankintaveron alaista, jos kyseessä olevaa yhtiötä pidetään ”pääomayhtiönä” sekä lähtöjäsenvaltiossa että vastaanottavassa jäsenvaltiossa (ks. vastaavasti em. asia komissio v. Kreikka, tuomion 26, 27 ja 29 kohta).

36 Tässä yhteydessä on vielä korostettava, kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 62 kohdassa, että direktiivin 69/335 3 artiklan 1 kohdassa säädetään pakottavasti ja yhtenäisesti jäsenvaltioiden osalta siitä, mitä yhtiöitä on pidettävä ”pääomayhtiöinä” pääoman hankintaveron kantamiseksi.

37 Verolain 19 §:n 3 momentissa asetetaan kuitenkin pääoman hankintaveron kantamisen edellytykseksi Espanjassa silloin, kun pääomayhtiön tosiasiallinen liikkeenjohto tai sääntömääräinen kotipaikka siirretään tähän jäsenvaltioon, se, ettei tämä yhtiö ollut velvollinen suorittamaan vastaavanlaista veroa lähtöjäsenvaltiossa. Tämä edellytys ”verotuksesta” tai ”verovelvollisuudesta” lähtöjäsenvaltiossa ei vastaa edellä mainittuja edellytyksiä, joista on säädetty direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan g ja h alakohdassa, ja se mahdollistaa siten pääoman hankintaveron kantamisen tilanteissa, joissa tämän direktiivin mukaan kyseistä veroa ei kanneta. Koska direktiivillä yhdenmukaistetaan tyhjentävästi jäsenvaltioiden verotusvalta tosiasiallisen liikkeenjohdon tai sääntömääräisen kotipaikan siirtämistilanteissa, tämä verolain säännös on ristiriidassa direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan g ja h alakohdan kanssa.

38 Mainittu säännös on lisäksi ristiriidassa direktiivillä 69/335 luodun yleisen järjestelmän kanssa. Nimittäin se seikka, että tietyissä jäsenvaltioissa on käytetty tässä direktiivissä säädettyä mahdollisuutta ja luovuttu pääoman hankintaveron kantamisesta, ei tarkoita sitä, että kun pääomayhtiön tosiasiallinen liikkeenjohto tai sääntömääräinen kotipaikka siirretään yhdestä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon, viimeksi mainittu jäsenvaltio voisi automaattisesti kantaa tällaista veroa (ks. vastaavasti em. asia ING. AUER, tuomion 34 ja 35 kohta).

39 Toiseksi on todettava, että verolain 19 §:n 3 momentti perustuu yleiseen petoksen olettamaan, koska tämä säännös sisältää toimenpiteitä, joita sovelletaan automaattisesti ja erotuksetta. Tämän tuomion 29 ja 30 kohdassa esitettyjen perustelujen vuoksi ja näissä kohdissa viitatun yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti mainittua säännöstä ei voida kuitenkaan perustella tavoitteella estää veropetos ja veronkierto. Tältä osin on erityisesti korostettava, että yksistään sillä, että käytetään yhteisön oikeudessa luotua oikeutta, kuten yhtiön mahdollisuutta sijoit-

tautua toiseen jäsenvaltioon tai mahdollisuutta siirtää yhtiön kotipaikka, ei voida perustella väärinkäyttöä koskevaa epäilystä (em. asia komissio v. Kreikka, tuomion 32 kohta).

40 Toinen kanneperuste on täten katsottava perustelluksi.

Kolmas kanneperuste

41 Komissio väittää tässä kanneperusteessa, että verolain 20 § johtaa pääoman hankintaveron kantamiseen sellaisen pääomayhtiön, jonka sääntömääräinen kotipaikka tai tosiasiallinen liikkeenjohto sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa, jossa ei kanneta Espanjassa kannettavan veron kaltaista veroa, kaikilta sivuliikkeiltä tai pysyviltä toimipaikoilta siitä pääomasta, joka osoitetaan Espanjan alueella toteutettaviin liiketoimiin. Komissio väittää, että tällainen verotus on vastoin direktiivin 69/335 2 artiklan 1 kohdassa vahvistettua sääntöä verotusvallan jaosta jäsenvaltioiden välillä.

42 Verolain 20 §:n mukaan yhtiöitä, jotka harjoittavat sivuliikkeiden tai pysyvien toimipaikkojen välityksellä liiketoimia Espanjan alueella ja joiden sääntömääräinen kotipaikka ja tosiasiallinen liikkeenjohto sijaitsevat jäsenvaltiossa, jossa yhtiöiltä ei kanneta Espanjassa kannettavan kaltaista veroa, verotetaan mainittuihin toimintoihin osoitetun pääoman osalta samalla tavoin ja samojen edellytysten mukaisesti kuin espanjalaisia yhtiöitä.

43 Tämän säännöksen muotoilusta, jossa viitataan ”yhtiöihin”, jotka toteuttavat liiketoimia Espanjassa sivuliikkeiden tai pysyvien toimipaikkojen välityksellä, seuraa, että Espanjan lainsäädännössä säädetään niiden pääomayhtiöiden verotuksesta, joiden tosiasiallinen liikkeenjohto sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa ja joiden sivuliikkeet tai pysyvät toimipaikat sijaitsevat Espanjan alueella, sen pääoman osalta, joka asetetaan

kyseessä olevien sivuliikkeiden tai pysyvien toimipaikkojen käytettäväksi Espanjan alueella toteutettavia liiketoimia varten.

44 Espanjan kuningaskunta ei kiistä sitä, että tätä verotusta pidetään tässä jäsenvaltiossa näistä liiketoimista kannettavana pääoman hankintaverona. Vastaaja väittää näet puolustukseen yksinomaan, että kyseessä oleva säännös on perusteltu tavoitteella estää veronkiertoa koskevat toimet, joita ovat yhtiön perustaminen jäsenvaltiossa, jossa ei säädetä espanjalaisen veron kaltaisesta verosta, ja heti tämän jälkeen sellaisen pysyvän toimipaikan tai sivuliikkeen perustaminen Espanjaan, josta käsin tämä yhtiö toteuttaa liiketoimia Espanjassa.

45 Pääomayhtiöiden, joiden tosiasiallinen liikkeenjohto sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa, toteuttamien tällaisten liiketoimien verotus on kuitenkin ristiriidassa direktiivin 69/335 2 artiklan 1 kohdan kanssa, jossa säädetään, että pääoman hankintaveron alaisia liiketoimia verotetaan ainoastaan siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella pääomayhtiön tosiasiallinen liikkeenjohto sijaitsee silloin, kun nämä toimet suoritetaan.

46 Kyseistä verotusta, joka on yleisesti ja erotuksetta sovellettava toimenpide, ei voida perustella tavoitteella estää veropetos ja veronkierto tämän tuomion 29 ja 30 kohdassa esitettyjen perustelujen vuoksi.

47 Komission kolmas kanneperuste on tästä syystä perusteltu.

48 Kaiken edellä esitetyn perusteella on todettava, että Espanjan kuningaskunta ei ole noudattanut direktiivin 69/335 mukaisia velvoitteitaan,

– koska se on asettanut direktiivin 69/335 7 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuja liiketoimia koskevan pääoman hankintaveron vapautukselle yhtiöverolain 96 §:ssä säädetyt edellytykset

– koska se on asettanut pääomayhtiöiden tosiasiallisen liikkeenjohdon tai sääntömääräisen kotipaikan siirtämisen jostakin jäsenvaltiosta Espanjaan pääoman hankintaveron alaiseksi sellaisten pääomayhtiöiden osalta, joilta ei ole kannettu samankaltaista veroa lähtöjäsenvaltiossa, ja

– koska se kantanut pääoman hankintaveron pääomasta, joka asetetaan sellaisessa jäsenvaltiossa, jossa ei kanneta samankaltaista veroa, sijaitsevien yhtiöiden sivuliikkeiden tai pysyvien toimipaikkojen käytettäväksi Espanjan alueella toteutettavia liiketoimia varten.

49 Kanne hylätään muilta osin.

Oikeudenkäyntikulut

50 Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on vaatinut Espanjan kuningaskunnan velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja Espanjan kuningaskunta on hävinnyt asian, se on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

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

1) Espanjan kuningaskunta ei ole noudattanut pääoman hankinnasta suoritettavista välillisistä veroista 17.7.1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY mukaisia velvoitteitaan, sellaisena kuin se on muutettuna 9.4.1973 annetulla neuvoston direktiivillä 73/79/ETY, 9.4.1973 annetulla neuvoston direktiivillä 73/80/ETY ja 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY,

– **koska se on asettanut direktiivin 69/335, sellaisena kuin se on muutettuna direktiiveillä 73/79, 73/80 ja 85/303, 7 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuja liiketoimia koskevan pääoman hankintaveron vapautukselle yhtiöverolain 96 §:n konsolidoidun toisinnon, joka hyväksyttiin 5.3.2004 annetulla kuninkaan asetuksella nro 4/2004, toisessa lisäsäännöksessä (Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) säädetyt edellytykset**

– **koska se on asettanut pääomayhtiöiden tosiasiallisen liikkeenjohdon tai sääntömääräisen kotipaikan siirtämisen jostakin jäsenvaltiosta Espanjaan pääoman hankintaveron alaiseksi sellaisten pääomayhtiöiden osalta, joilta ei ole kannettu samankaltaista veroa lähtöjäsenvaltiossa, ja**

– **koska se on kantanut pääoman hankintaveron pääomasta, joka asetetaan sellaisessa jäsenvaltiossa, jossa ei kanneta samankaltaista veroa, sijaitsevien yhtiöiden sivuliikkeiden tai pysyvien toimipaikkojen käytettäväksi Espanjan alueella toteutettavia liiketoimia varten.**

2) Kanne hylätään muilta osin.

3) Espanjan kuningaskunta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Allekirjoitukset