EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

9. juuli 2009 *

Kohtuasjas C-397/07,

mille ese on EÜ artikli 226 alusel 27. augustil 2007 esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi,

Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: E. Gippini Fournier ja M. Afonso, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

versus

Hispaania Kuningriik, esindajad: B. Plaza Cruz ja M. Muñoz Pérez, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

kostja,

* Kohtumenetluse keel: hispaania.

keda toetab:

Kreeka Vabariik,

menetlusse astuja,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud T. von Danwitz, E. Juhász (ettekandja), G. Arestis ja J. Malenovský,

kohtujurist: J. Kokott,
kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 15. jaanuari 2009. aasta kohtuistungil esitatut,

olles 5. märtsi 2009. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Euroopa Ühenduste Komisjon palub oma hagiavalduses Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Hispaania Kuningriik:

– kehtestas teatud tingimused kapitalimaksust vabastamisele, mida ta on kohustatud kohaldama;

– kehtestas kapitalimaksu selliste äriühingute juhtimise tegeliku keskuse või registrijärgse asukoha Hispaaniasse üleviimisele, mida nende päritoluriigis sarnase maksuga ei maksustata, ja

– kehtestas kapitalimaksu kapitalile, mida kasutatakse Hispaania territooriumil sellises teises liikmesriigis asutatud äriühingu filiaali või püsiva tegevuskoha kaudu tehtavateks äritehinguteks, kus Hispaanias kehtestatud kapitalimaksuga sarnast maksu ei kohaldata,

siis on Hispaania Kuningriik rikkunud kohustusi, mis tulenevad nõukogu 17. juuli 1969. aasta direktiivist 69/335/EMÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta (EÜT L 249, lk 25; ELT eriväljaanne 09/01, lk 11), mida on muudetud nõukogu 9. aprilli 1973. aasta direktiiviga 73/79/EMÜ (EÜT L 103, lk 13) ja nõukogu 10. juuni 1985. aasta direktiiviga 85/303/EMÜ (EÜT L 156, lk 23; ELT eriväljaanne 09/01, lk 22; edaspidi „direktiiv 69/335").

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

2 Direktiivi 69/335 põhjenduse 1 kohaselt on direktiivi eesmärk soodustada kapitali vaba liikumist eesmärgiga luua kodumaise turuga sarnanevate omadustega majandusliit. Tulenevalt direktiivi põhjendustest 6–8 on selle eesmärk ühtlustada Euroopa Majandusühenduses asuvate äriühingute kapitali sissemaksetelt võetavat maksu, kehtestades kapitali koondumistele ühtse maksu, mida võib ühisturul kohaldada ühekordselt, ja kaotades kõik muud ühtse kapitalimaksuga samaväärsed kaudsed maksud.

3 Direktiivi 69/335 artikkel 1 sätestab, et „liikmesriigid võtavad kapitaliühingute kapitali sissemaksetelt […] ühtlustatud maksu”.

4 Direktiivi 69/335 artikkel 2 näeb ette liikmesriikide maksustamispädevuse jaotuse kõnesolevas valdkonnas. Nimetatud artikkel sätestab:

„1. Kapitalimaksuga maksustatavad tehingud kuuluvad maksustamisele üksnes liikmesriigis, kus nimetatud tehingute tegemise ajal on kapitaliühingu juhtimise tegelik keskus.

[…]

3. Kui kapitaliühingu registrijärgne asukoht ja juhtimise tegelik keskus on kolmandas riigis, võib liikmesriigis asuvasse filiaali makstavat põhi- või käibekapitali maksustada liikmesriigis, kus filiaal asub."

5 Direktiivi 69/335 artikli 4 lõikes 1 on loetletud kapitalimaksuga maksustatavad tehingud, eelkõige kapitaliühingu moodustamine ja selle aktsia- või osakapitali suurendamine. Nimetatud sätte kohaselt on kapitalimaksuga maksustatavateks tehinguteks veel:

„g) sellise äriühingu, ühistu või muu juriidilise isiku juhtimise tegeliku keskuse üleviimine ühest liikmesriigist teise liikmesriiki, mida viimatinimetatud liikmesriigis käsitatakse kapitalimaksu osas kapitaliühinguna, teises liikmesriigis aga mitte;

h) sellise äriühingu, ühistu või muu juriidilise isiku registrijärgse asukoha üleviimine ühest liikmesriigist teise liikmesriiki, mille juhtimise tegelik keskus asub kolmandas riigis ja mida viimatinimetatud liikmesriigis käsitatakse kapitalimaksu osas kapitaliühinguna, teises liikmesriigis aga mitte."

6 Direktiivi 69/335 artikkel 7 käsitleb kapitalimaksu määra. Algses versioonis sätestab nimetatud artikkel järgmist:

„1. Kuni nõukogu poolt lõike 2 kohaselt vastuvõetavate sätete jõustumiseni:

a) ei tohi kapitalimaksu määr olla üle 2% ega alla 1%;

b) vähendatakse kõnealust maksumäära 50% võrra või enam, kui üks või mitu kapitaliühingut annavad kõik oma aktivad ja passivad või osa oma äritegevusest üle ühele või mitmele loodavale või juba olemasolevale kapitaliühingule.

[…]”

7 Viimatinimetatud kapitalimaksu määra vähendamine, mida võib teha teatavatel tingimustel, on lubatud tehingute puhul, mida ühiselt nimetatakse „kapitaliühinguid hõlmavaks ümberkorraldustegevuseks”.

8 Nõukogu 9. aprilli 1973. aasta direktiiv 73/80/EMÜ ühtsete kapitalimaksu määrade kehtestamise kohta (EÜT L 103, lk 15) vähendas alates 1. jaanuarist 1976 kapitaliühinguid hõlmava ümberkorraldustegevuse suhtes kohaldatavat kapitalimaksu määra, mis oli sätestatud kõnealuse direktiivi algse versiooni artikli 7 lõike 1 punktis b, kehtestades nimetatud määraks 0–0,50%.

9 Direktiiv 73/79 lisab eespool viidatud artikli 7 lõikesse 1 punkti bb, mille kohaselt võivad liikmesriigid kapitalimaksu vähendatud määra kohaldamisala laiendada eespool nimetatud ümberkorraldustegevusega samaväärsete tehingute suhtes, kui „loodav või olemasolev kapitaliühing omandab teise kapitaliühingu varem emiteeritud osa- või aktsiakapitalist vähemalt 75%”.

10 Direktiivi 73/79 põhjenduse 2 kohaselt saab äriühing sellisel juhul teise äriühingu osasid, mis annab talle viimatinimetatud äriühingu üle täieliku otsustusõiguse.

11 Direktiiviga 85/303, mille põhjenduse 4 kohaselt „tuleks teha kohustuslikuks vabastada maksust tehingud, millele praegu kohaldatakse vähendatud kapitalimaksu määra", muudeti direktiivi 69/335 artiklit 7 järgmiselt:

„1. Liikmesriigid vabastavad kapitalimaksust […] tehingud, mis 1. juuli 1984. aasta seisuga olid maksust vabastatud või millele kohaldati maksumäära kuni 0,5%.

[…]

2. Liikmesriigid võivad kõik lõikes 1 nimetamata tehingud kapitalimaksust vabastada või kohaldada neile ühetaolist maksumäära suurusega kuni 1%.

[…]"

Siseriiklikud õigusnormid

Kapitaliühingute ümberkorraldustehingute suhtes kohaldatav kord

12 Varaliste õiguste üleminekult ja dokumentaalselt tõestatud õiguslikelt toimingutelt tasutava maksu seaduse (Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), mis on heaks kiidetud kuninga 24. septembri 1993. aasta dekreetseadusega nr 1/1993 (*Boletín Oficial del Estado*, edaspidi „*BOE*", 20.10.1993, edaspidi „maksuseadus"), artikli 1 lõike 1 punkti 2 kohaselt kohaldatakse äriühingutega seoses tehtavatele tehingutele kaudset maksu. Maksuseaduse artikli 19 lõike 1 punkti 1 kohaselt kuuluvad maksustamisele äriühingute asutamine, kapitali suurendamine ja vähendamine ning äriühingute ühinemine, jagunemine ja lõpetamine.

13 Maksust vabastatud tehingute kohta sätestab maksuseaduse artikli 45 I osa punkti B alapunkt 10 koosmõjus selle seaduse artikliga 21 ja ettevõtte tulumaksu seaduse konsolideeritud versiooni teise lisasättega (Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), mis on kinnitatud kuninga 5. märtsi 2004. aasta dekreetseadusega nr 4/2004 (*BOE*, 11.3.2004, edaspidi „ettevõtte tulumaksu seadus"), et maksust on vabastatud ettevõtte tulumaksu seaduse VIII peatüki VII jaotises määratletud äriühingute ühinemise, jagunemise, varalise sissemakse ning osade ja aktsiate vahetamise tehingud, kusjuures ettevõtte tulumaksu seadus kehtestab maksustamise erikorra, mis kuulub kohaldamisele eelnimetatud tehingute puhul.

14 Ettevõtte tulumaksu seaduse artikkel 96 „Maksustamise aluste kohaldamine" kehtestab nimetatud erikorra kohaldamise tingimused. Kõnealune artikkel sätestab:

„1. Käesolevas peatükis kehtestatud maksustamise aluseid võib rakendada, kui need on valitud kooskõlas järgmiste tingimustega.

a) Ühinemise või jagunemise korral peab nimetatud maksurežiimi valik sisalduma ühinemis- või jagunemiskavas ja ühinemis- või jagunemislepingus, mille on sõlminud asjaomase tehingu pooled, kes on Hispaania maksuresidendid.

[…]

b) Mitterahaliste sissemaksete puhul otsustab omandav ühing, milline maksustamise alus valida, ja valitud alus esitatakse vastavas pooltevahelises otsuses või selle puudumise korral vastava tehingu tegemist või lepingu sõlmimist tõendavas ametlikus dokumendis.

[…]

c) Väärtpaberite vahetamise tehingute puhul otsustab omandav ühing, milline maksustamise alus valida, ja valitud alus esitatakse vastavas pooltevahelises otsuses või selle puudumise korral vastava tehingu tegemist või lepingu sõlmimist tõendavas ametlikus dokumendis. Aktsiate avaliku ostupakkumise puhul valib tehingu tegemiseks pädev asutus maksustamisaluse ja valitud alus näidatakse pakkumisteates.

[…]

Igal juhul tuleb valitud maksustamisaluse valikust teatada Rahandusministeeriumile kehtivates õigusaktides sätestatud vormis ja tähtaegadel.

2. Käesolevas peatükis sätestatud maksustamisaluseid ei kohaldata, kui tehingu peamine eesmärk on maksudest kõrvalehoidumine või maksude vältimine. Eelkõige ei kohaldata kõnealuseid maksustamisaluseid juhul, kui tehing ei põhine paikapidavatel majanduslikel põhjendustel, nagu tehingus osalevate äriühingute tegevuse ümberkorraldamine või ratsionaliseerimine, vaid üksnes soovil saada maksusoodustust.

[…]”

Kapitaliühingu juhtimise tegeliku keskuse või registrijärgse asukoha üleviimine

15 Maksuseaduse artikli 19 lõike 3 kohaselt on maksukohustuse tekkimise aluseks:

„äriühingu juhtimise tegeliku keskuse või registrijärgse asukoha Hispaaniasse üleviimine, kui kumbki asukohtadest ei asunud varem liikmesriigis […] või kui viimatinimetatud riikides ei kohaldatud äriühingute suhtes käesolevas jaotises nimetatud maksuga sarnast maksu”.

Maksustamine juhul, kui äriühingu filiaal või püsiv tegevuskoht asub teises liikmesriigis

16 Maksuseaduse artikkel 20 sätestab:

„Isikutel, kes filiaali või püsiva tegevuskoha kaudu teevad äritehinguid Hispaania territooriumil ja kelle registrijärgne asukoht või juhtimise tegelik keskus asub väljaspool Euroopa Ühendust asuvas riigis […] või kes küll asuvad viimatimainitud riigis, kuid ei ole seal kohustatud maksma käesolevas jaotises sätestatud maksule sarnast maksu, maksustatakse kõnesolevate tehingute tegemiseks määratud kapital samamoodi ja samadel tingimustel kui Hispaania ettevõtjatel."

Kohtueelne menetlus

17 Kuna komisjonil oli kahtlusi selles, kas eespool viidatud Hispaania õigusaktide sätted on kooskõlas direktiivi 69/335 nõuetega, saatis ta 19. detsembril 2003 Hispaania Kuningriigile märgukirja ja 18. oktoobril 2004 täiendava märgukirja. Hispaania ametiasutused vastasid 3. veebruari 2004. aasta kirjaga ja 24. novembri 2004. aasta kirjaga. Kuna nimetatud vastused kinnitasid komisjoni esialgseid kahtlusi, saatis ta 13. juulil 2005 Hispaania Kuningriigile põhjendatud arvamuse. Olles saanud sellele Hispaania ametiasutustelt vastuse 18. juulil 2006, sõnastas komisjon oma väited täpsemalt ja piiritles neid käesolevas hagis.

Hagi

Esimene väide

18 Esimene väide puudutab ettevõtte tulumaksu seaduse artiklis 96 sätestatud tingimusi, mis peavad olema täidetud, et asjaomased äriühingud saaksid nimetatud seaduse VIII peatüki VII jaotises sätestatud maksuvabastuse. Komisjon väidab, et kõnealuste tingimuste kohaldamine on õigusvastane tehingute puhul, mille osas tuleb kohustuslikult rakendada direktiivist 69/335 tulenevat maksuvabastust.

19 Sõltumata nimetatud väite üldisest sõnastusest, nähtub hagi põhjendusest, et väide puudutab direktiivi 69/335 – direktiividega 73/79 ja 73/80 muudetud redaktsioonis ja enne direktiiviga 85/303 sisse viidud muudatusi – artikli 7 lõike 1 punktiga b ja artikli 7 lõike 1 punktiga bb hõlmatud tehinguid. Eespool nimetatud sätted, võttes arvesse viidet artikli 7 lõikes 1 – mida on muudetud viimatinimetatud direktiiviga – olukorrale seisuga 1. juuli 1984, on asjassepuutuvad ka pärast nimetatud direktiivi jõustumist.

20 Selles osas tuleb alustuseks meenutada, et oma 21. juuni 2007. aasta otsuses kohtuasjas C-366/05: Optimus – Telecomunicações (EKL 2007, lk I-4985, punktid 25–33) leidis Euroopa Kohus, et 1. juuli 1984, mis on direktiivi 69/335 artikli 7 lõike 1 (direktiiviga 85/303 muudetud versioonis) kohaselt kohustusliku maksuvabastuse viitekuupäev, kehtib selle riigi, käesolevas asjas Hispaania Kuningriigi suhtes, kes sai Euroopa ühenduste liikmeks alates 1. jaanuarist 1986. Kohtuistungil viitas Hispaania Kuningriigi esindaja õigusaktile, mis käsitleb selliseid kapitaliühingutega seotud tehinguid, mis kuuluvad selles liikmesriigis maksustamisele alates 1. juulist 1984. Kuna kohtukoosseisu esimees palus pooltel võtta seisukoht selle teabe osas, mis võib endast kujutada uut asjaolu, nõustusid pooled, et Euroopa Kohus lahendab selle kohtuasja talle esitatud kirjalike märkuste põhjal.

21 Direktiiv 73/80 sätestas kohustuse vähendada eespool viidatud artikli 7 lõike 1 punktiga b hõlmatud tehingutele kohaldatavat kapitalimaksu 1. jaanuarist 1976, kehtestades nimetatud määraks 0–0,50%. Seega on liikmesriigid kohustatud pärast artikli 7 lõike 1 muutmist direktiiviga 85/303 kõnealused tehingud alates 1. jaanuarist 1986 kapitalimaksust vabastama. Järelikult puudutavad komisjoni väited kõnealuseid tehinguid.

22 Seevastu tehingud, mida käsitleb eespool viidatud artikli 7 lõike 1 punkt bb ja mille suhtes kapitalimaksu määra vähendamine oli alates nimetatud sätte kehtestamisest direktiiviga 73/79 kõigest vabatahtlik, tuleb direktiivi 85/303 alusel kohustuslikult kapitalimaksust vabastada vaid siis, kui nimetatud tehingud olid maksust vabastatud või kuulusid maksustamisele maksumääraga 0,50% või vähem 1. juulil 1984, mis on eespool viidatud kohtuotsuse Optimus – Telecomunicações põhjal Hispaania Kuningriigi suhtes kohaldatav viitekuupäev. Sel kuupäeval ei olnud arutusel olevad tehingud ühetaoliselt ja kohustuslikult kapitalimaksuga maksustatud, millest tulenevalt tekib kohustus need maksust vabastada direktiivi 85/303 alusel.

23 Kuid komisjon ei ole käesolevas asjas esitanud ühtegi asjaolu, mis võimaldaks tuvastada, et direktiivi 69/335 artikli 7 lõike 1 punktiga bb hõlmatud tehingud oleksid Hispaanias 1. juulil 1984 kapitalimaksust vabastatud või sellega maksustatud määraga 0,50% või vähem, mistõttu ei saa kapitalimaksu vabastust pidada nimetatud tehingute suhtes direktiivi 69/335 alusel kohustuslikult kohaldamisele kuuluvaks. Seega tuleb esimene väide tagasi lükata osas, milles see seondub nimetatud direktiivi artikli 7 lõike 1 punktiga bb, ja analüüsida nimetatud väidet osas, mis puudutab kõnesoleva direktiivi artikli 7 lõike 1 punktiga b hõlmatud tehinguid.

24 Komisjon heidab konkreetselt ette seda, et Hispaania õigusnormide kohaselt on asjaomane äriühing kohustatud selleks, et kõnesolevate tehingute osas saada vabastust maksuseaduse artikli 1 lõike 1 punktis 2 sätestatud maksust, tegema vormikohaselt valiku ettevõtte tulumaksu seaduse VIII peatüki VII jaotises sätestatud maksuvabastuse erikorra kasuks, kuid pärast direktiiviga 85/303 tehtud muudatust näeb direktiiv 69/335 ette kõnealuste tehingute kohustusliku maksuvabastuse, ilma et selle kohaldamisel tuleks järgida selliseid tingimusi nagu maksuvabastuse erikorra valimine.

Lisaks tuleb asjaomasel äriühingul nimetatud valikust teavitada Rahandusministeeriumi, mis kujutab endast täiendavat takistust maksuvabastuse rakendamisel.

25 Hispaania Kuningriik, vaidlustamata asjaolu, et kõnealused tehingud kuuluvad tehingute hulka, mille suhtes maksuvabastus kuulub kohustuslikult rakendamisele, väidab sisuliselt, et maksuvabastuse erikorra kasuks tehtud valik ei too asjaomase äriühingu jaoks kaasa mingeid varalisi kulutusi ja kujutab endast miinimumtingimust, millel on üksnes formaalne tähendus. Ainus nimetatud maksustamise korra taotlemise materiaalõiguslik tingimus on see, et asjaomase tehingu eesmärk ei ole maksudest kõrvalehoidumine ega maksude vältimine. Tehingust maksuhalduri teavitamise kohustuse eesmärk ongi kontrollida, kas tehing põhineb paikapidavatel majanduslikel põhjendustel.

26 Viimaste argumentidega ei saa nõustuda.

27 Tuleb rõhutada, et eesmärgiga soodustada kapitali vaba liikumist ühtlustamise teel ja võimaluse korral kaotada järk-järgult kapitalimaks, on direktiiv 69/335 ette näinud vabastuse nimetatud maksust selle direktiivi artikli 7 lõike 1 punktiga b hõlmatud tehingutele. See maksuvabastus kuulub rakendamisele kohustuslikult ja tingimusteta ning kujutab endast asjaomaste äriühingute jaoks õigust, mis tuleb siseriiklikul tasandil tagada lihtsalt ja ühemõtteliselt.

28 Kuid nimetatud õiguse piiramine siseriikliku erikorraga ja selle korra kasuks vormikohaselt valiku tegemise kehtestamine nimetatud õiguse teostamise tingimusena võib tekitada olukorra, kus asjaomastel äriühingutel võib tekkida kahtlusi selle õiguse aluse või selle teostamise tingimuste osas, või nad võivad neid mitmeti mõista, ning üksnes sel põhjusel ei saa seda pidada direktiiviga 69/335 kehtestatud korraga kooskõlas olevaks. Lisaks ei ole kohustus teha valik nimetatud erikorra kasuks üksnes formaalne, kuna sellest tuleb teavitada maksuhaldurit siseriiklikes õigusnormides sätestatud vormis ja tähtaegadel. Niisugune kahekordne kohustus teha valik ja sellest

maksuhaldurit teavitada direktiiviga 69/335 antud tingimusteta õiguse teostamise tingimusena kujutab endast nimetatud direktiiviga vastuolus olevat takistust.

29 Vaidlusaluse erikorra rakendamist ei saa õigustada maksudest kõrvalehoidumise ja maksude vältimise vastase võitlusega. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et kuna direktiiv 69/335 ühtlustab ammendavalt olukorrad, mil liikmesriigid võivad kehtestada kapitalimaksu, ja kuna see direktiiv ei sisalda sõnaselget sätet, mis lubab liikmesriikidel võtta üldmeetmeid maksude vältimise vastu võitlemiseks, võivad liikmesriigid jätta ühenduse õiguse kohaldamata üksnes erakorralistel asjaoludel, mis on seotud kuritarvituse või pettusega (7. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-178/05: komisjon *vs*. Kreeka, EKL 2007, lk I-4185, punkt 32).

30 Järelikult, nagu komisjon õigesti märkis, ei saa nimetatud meetmed põhineda üldisel maksudest kõrvalehoidumise kahtlusel. Nimetatud meetmeid võib võtta ainult üksikjuhtumite kaupa, et takistada puhtalt fiktiivsete skeemide loomist, millel puudub majanduslik sisu, kuid mille eesmärk on vältida makse, mis tuleks tavapäraselt maksta (vt selle kohta 8. novembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-251/06: ING. AUER, EKL 2007, lk I-9689, punkt 44). Sellisel juhul lasub tõendamiskoormis selles osas, kas asjaomase tehingu puhul on tegemist pettusega või fiktiivse tehinguga, siseriiklikel pädevatel asutustel.

31 Kuna Hispaania Kuningriik ei ole esitanud tõendeid selle kohta, et Hispaania siseriiklikud õigusnormid puudutavad üksnes puhtalt fiktiivseid skeeme eeltoodud tähenduses, tuleb asuda seisukohale, et komisjoni esimene väide on direktiivi 69/335 artikli 7 lõike 1 punktiga b hõlmatud tehingute osas põhjendatud.

Teine väide

32 Teine väide tugineb maksuseaduse artikli 19 lõikele 3, mille kohaselt kapitalimaksu tasumise kohustuse tekkimise alus on kapitaliühingu juhtimise tegeliku keskuse või registrijärgse asukoha üleviimine Hispaaniasse, kui nimetatud ühing asus varem liikmesriigis, kus ei kohaldata Hispaania õigusnormide alusel kohaldatava maksuga sarnast maksu. Komisjon väidab, et direktiivi 69/335 artikkel 4, mis kehtestab kapitalimaksuga maksustatavate tehingute ammendava loetelu, ei näe ette kõnealuse maksukohustuse tekkimise alusena selliseid tehinguid nagu maksuseaduse nimetatud sättes ette nähtud tehingud, ja seega on see säte kõnealuse direktiiviga vastuolus.

33 Hispaania Kuningriik väidab, et nimetatud sätte eesmärk on tagada, et direktiivi 69/335 sätetele ei tuginetaks Hispaania maksusüsteemi kohaldamisest kõrvalehoidumise eesmärgil, ja seega õigustab nimetatud sätte kohaldamist võitlus maksudest kõrvalehoidumise ja maksude vältimise vastu. Sellise olukorraga on tegemist kapitaliühingu puhul, kellel on algusest peale kavas Hispaanias majandustegevust teostada, kuid mis asutati sellele vaatamata liikmesriigis, kus äriühingu asutamisele ei kohaldata Hispaanias rakendamisele kuuluva kapitalimaksuga sarnast maksu.

34 Kostja argumentidega ei saa nõustuda.

35 Selles küsimuses tuleb esiteks märkida, et direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 1 punktidest g ja h nähtub, et kapitalimaksuga maksustatakse sellise äriühingu juhtimise tegeliku keskuse või registrijärgse asukoha üleviimine ühest liikmesriigist teise liikmesriiki, mida viimatinimetatud liikmesriigis käsitatakse kapitalimaksu osas kapitaliühinguna, esimeses liikmesriigis aga mitte. Seega seab osutatud säte asukoha üleviimisel kapitalimaksu kohaldamise ainsaks kriteeriumiks asjaolu, kas asjaomast äriühingut käsitatakse päritoluliikmesriigis „kapitaliühinguna”. Asukoha üleviimisele ei kohaldata kapitalimaksu, kui asjaomast äriühingut käsitatakse „kapitaliühinguna” päritoluliikmesriigis ja vastuvõtvas liikmesriigis (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Kreeka, punktid 26, 27 ja 29).

36 Lisaks tuleb selles küsimuses rõhutada, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 62, et seda, milliseid äriühinguid tuleb kapitalimaksuga maksustamisel käsitada „kapitaliühinguna", reguleerib ühetaoliselt ja liikmesriikide jaoks siduvalt direktiivi 69/335 artikli 3 lõige 1.

37 Maksuseaduse artikli 19 lõike 3 kohaselt sõltub kapitalimaksu rakendamine Hispaanias kapitaliühingu juhtimise tegeliku keskuse või registrijärgse asukoha üleviimise korral Hispaaniasse asjaolust, kas kõnealuse äriühingu suhtes kohaldati selle päritoluliikmesriigis sarnast maksu. See päritoluliikmesriigis kehtiva „maksukohustuse" kriteerium ei ole kooskõlas eespool viidatud direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 1 punktides g ja h sätestatud kriteeriumiga ning lubab kapitalimaksu rakendada ka juhul, kui direktiiv 69/335 seda ette ei näe. Kuna nimetatud direktiiv ühtlustab ammendavalt liikmesriikide maksustamispädevuse kapitaliühingu juhtimise tegeliku keskuse või registrijärgse asukoha üleviimise puhul, on kõnealune maksuseaduse säte vastuolus direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 1 punktidega g ja h.

38 Nimetatud säte on vastuolus direktiiviga 69/335 kehtestatud üldise korraga. Asjaolu, et teatud liikmesriik kasutas nimetatud direktiivis sätestatud võimalust ja kaotas kapitalimaksu, ei tähenda seda, et kapitaliühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimisel sellest liikmesriigist teise liikmesriiki võiks teine liikmesriik automaatselt nimetatud tehingu kapitalimaksuga maksustada (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus ING. AUER, punktid 34 ja 35).

39 Teiseks tuleb märkida, et maksuseaduse artikli 19 lõige 3 põhineb üldisel maksudest kõrvalehoidumise presumptsioonil, kuna selle sätted näevad ette meetmed, mis kuuluvad kohaldamisele automaatselt ja vahet tegemata. Käesoleva kohtuotsuse punktides 29 ja 30 toodud põhjustel ja lähtuvalt nimetatud punktides viidatud Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast ei saa kõnealust sätet põhjendada eesmärgiga võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksude vältimisega. Eelkõige tuleb selles küsimuses rõhutada, et sellise ühenduse õiguse alusel tekkinud õiguse

teostamine, nagu teises liikmesriigis äriühingu asutamine või selle asukoha üleviimine, ei saa iseenesest õigustada kuritarvituse kahtlust (eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Kreeka, punkt 32).

40 Seega on komisjoni teine väide põhjendatud.

Kolmas väide

41 Kolmanda väite osas leiab komisjon, et maksuseaduse artikli 20 kohaselt kuulub kapitalimaks kohaldamisele Hispaania territooriumil tehtavate äritehingute tegemiseks määratud kapitali osas sellise kapitaliühingu kõikide filiaalide ja püsivate tegevuskohtade suhtes, mille registrijärgne asukoht ja juhtimise tegelik keskus asuvad teises liikmesriigis, kes ei kohalda Hispaanias kohaldatava kapitalimaksuga sarnast maksu. Komisjon väidab, et selline maksustamine on vastuolus direktiivi 69/335 artikli 2 lõikes 1 sätestatud liikmesriikide maksustamispädevuse jaotuse põhimõttega.

42 Maksuseaduse artikli 20 alusel on selliste äriühingute puhul, kes teevad filiaali või püsiva tegevuskoha kaudu Hispaania territooriumil äritehinguid ja kelle registrijärgne asukoht ning juhtimise tegelik keskus asuvad liikmesriikides, kes ei kohalda nimetatud tehingute suhtes Hispaanias kohaldatava kapitalimaksuga sarnast maksu, nimetatud tehinguteks määratud kapital maksustatud samamoodi ja samadel tingimustel kui Hispaania äriühingutel.

43 Kõnealuse sätte sõnastusest, mis viitab „äriühingutele", kes teevad filiaali või püsiva tegevuskoha kaudu Hispaania territooriumil äritehinguid, tuleneb, et Hispaania õigusnormid näevad ette selliste kapitaliühingute maksukohustuse, kelle juhtimise tegelik keskus asub teises liikmesriigis ja kellel on filiaal või püsiv tegevuskoht

Hispaanias, kapitali selle osa suhtes, mida kasutatakse nimetatud filiaali või püsiva tegevuskoha kaudu äritehingute tegemiseks Hispaania territooriumil.

44 Hispaania Kuningriik ei vaidle vastu, et kõnealuses liikmesriigis peetakse nimetatud maksu asjaomastele tehingutele kohaldatavaks kapitalimaksuks. Kostja väidab oma kaitseks üksnes seda, et arutusel oleva sätte õigustuseks on eesmärk ära hoida maksude vältimise juhtusid, mis seisnevad äriühingu asutamises sellises liikmesriigis, kus ei kohaldata Hispaanias rakendatava maksuga sarnast maksu, ja kohe pärast äriühingu loomist Hispaanias sellise püsiva tegevuskoha või filiaali asutamises, mille kaudu kõnealune äriühing teeb Hispaanias äritehinguid.

45 Kuid selliste äriühingute tehingute maksustamine, kelle juhtimise tegelik keskus asub teises liikmesriigis, on vastuolus direktiivi 69/335 artikli 2 lõikega 1, mille kohaselt kapitalimaksuga maksustatavad tehingud kuuluvad maksustamisele üksnes liikmesriigis, kus nimetatud tehingute tegemise ajal on kapitaliühingu juhtimise tegelik keskus.

46 Seda maksukohustust, mis kuulub kohaldamisele üldiselt ja vahet tegemata, ei saa põhjustel, mis on toodud käesoleva otsuse punktides 29 ja 30, õigustada eesmärgiga võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksude vältimise vastu.

47 Järelikult on komisjoni kolmas väide põhjendatud.

48 Eeltoodud kaalutlustest lähtudes tuleb tuvastada, et kuna Hispaania Kuningriik:

– kehtestas direktiivi 69/335 artikli 7 lõike 1 punktis b loetletud tehingute kapitalimaksust vabastamisele ettevõtte tulumaksu seaduse artiklis 96 sätestatud tingimused;

– kehtestas kapitalimaksu selliste äriühingute juhtimise tegeliku keskuse või registrijärgse asukoha Hispaaniasse üleviimisele, keda nende päritoluriigis sarnase maksuga ei maksustata, ja

– kehtestas kapitalimaksu kapitalile, mida kasutatakse Hispaania territooriumil sellises teises liikmesriigis asutatud äriühingu filiaali või püsiva tegevuskoha kaudu tehtavateks äritehinguteks, kus Hispaanias kehtestatud kapitalimaksuga sarnast maksu ei kohaldata,

siis on Hispaania Kuningriik rikkunud direktiivist 69/335 tulenevaid kohustusi.

49 Ülejäänud osas tuleb hagi jätta rahuldamata.

Kohtukulud

50 Kodukorra artikli 69 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtukulude hüvitamist nõudnud ja Hispaania Kuningriik on kohtuvaidluse põhiosas kaotanud, tuleb kohtukulud välja mõista Hispaania Kuningriigilt.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

1. Kuna Hispaania Kuningriik:

– **kehtestas nõukogu 17. juuli 1969. aasta direktiivi 69/335/EMÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta (muudetud nõukogu 9. aprilli 1973. aasta direktiiviga 73/79/EMÜ, nõukogu 9. aprilli 1973. aasta direktiiviga 73/80/EMÜ ja nõukogu 10. juuni 1985. aasta direktiiviga 85/303/EMÜ) artikli 7 lõike 1 punktis b loetletud tehingute kapitalimaksust vabastamisele tingimused, mis on sätestatud ettevõtte tulumaksu seaduse artiklis 96 selle seaduse konsolideeritud versiooni teise lisasätte sõnastuses (Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), mis on kinnitatud kuninga 5. märtsi 2004. aasta dekreetseadusega nr 4/2004;**

– **kehtestas kapitalimaksu selliste äriühingute juhtimise tegeliku keskuse või registrijärgse asukoha Hispaaniasse üleviimisele, keda nende päritoluriigis sarnase maksuga ei maksustata, ja**

– **kehtestas kapitalimaksu kapitalile, mida kasutatakse Hispaania territooriumil sellises teises liikmesriigis asutatud äriühingu filiaali või püsiva tegevuskoha kaudu tehtavateks äritehinguteks, kus Hispaanias kehtestatud kapitalimaksuga sarnast maksu ei kohaldata,**

siis on Hispaania Kuningriik rikkunud kohustusi, mis tulenevad direktiivist 69/335, mida on muudetud direktiividega 73/79, 73/80 ja 85/303.

2. Jätta hagi ülejäänud osas rahuldamata.

3. Mõista kohtukulud välja Hispaania Kuningriigilt.

Allkirjad