UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

10 päivänä marraskuuta 2011 *

Asiassa C-126/10,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Supremo Tribunal Administrativo (Portugali) on esittänyt 3.2.2010 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 10.3.2010, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA

vastaan

Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais,

Ministério Públicon

osallistuessa asian käsittelyyn,

* Oikeudenkäyntikieli: portugali.

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Safjan sekä tuomarit J.-J. Kasel (esittelevä tuomari) ja M. Berger,

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

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 14.7.2011 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA, edustajanaan advogado F. Castro Silva,

– Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Inez Fernandes ja J. Menezes Leitão,

– Espanjan hallitus, asiamiehenään M. Muñoz Pérez,

– Alankomaiden hallitus, asiamiehinään C. Wissels ja M. de Ree,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään F. Penlington,

– Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja M. Afonso,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojensiirtoihin ja osakkeidenvaihtoihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/434/ETY (EYVL L 225, s. 1) 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA (jäljempänä Foggia – SGPS) ja Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (veroasioiden valtiosihteeri, jäljempänä Secretário de Estado) ja joka koskee sitä, että Secretário de Estado on kieltäytynyt antamasta lupaa verotuksessa

huomioitavien tappioiden siirrolle samaan konserniin kuuluvien yritysten sulautumisen jälkeen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin lainsäädäntö

3 Direktiivin 90/434 johdanto-osan yhdeksännessä perustelukappaleessa todetaan, että ”jäsenvaltioille olisi annettava mahdollisuus olla myöntämättä tämän direktiivin soveltamisesta johtuvaa etua, jos sulautumisen, diffuusion, varojensiirron tai osakkeidenvaihdon päämääränä on veropetos tai veron kiertäminen – –”.

4 Direktiivin 90/434 6 artikla kuuluu direktiivin II osastoon, joka koskee sulautumisiin, diffuusioihin ja osakkeidenvaihtoihin sovellettavia sääntöjä, ja siinä säädetään seuraavaa:

”Sikäli kuin jäsenvaltioiden soveltamat säännökset siirtävän yhtiön jäsenvaltion yhtiöiden välisten 1 artiklassa tarkoitettujen liiketoimien osalta mahdollistavat siirtävän yhtiön verotuksessa poistamattomien tappioiden siirtämisen vastaanottavalle yhtiölle, jäsenvaltioiden on ulotettava näiden säännösten soveltaminen siirtävän yhtiön verotuksessa poistamattomien tappioiden siirtämiseen niiden alueella sijaitsevalle vastaanottavan yhtiön kiinteälle toimipaikalle.”

5 Direktiivin 90/434 11 artikla on direktiivin V osastossa, jonka otsikko on ”Loppusäännökset”, ja mainitun 11 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltio voi olla kokonaan tai osittain soveltamatta II, III ja IV osastojen säännöksiä tai peruuttaa niistä saatavan hyödyn, jos sulautumisen, diffuusion, varojensiirron tai osakkeidenvaihdon

a) ainoana tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena on veropetos tai veronkiertäminen; se seikka, että 1 artiklassa tarkoitettu liiketoimi ei ole suoritettu sellaisesta hyväksyttävästä taloudellisesta syystä kuin liiketoimeen osallistuvien yhtiöiden toimintojen uudelleenjärjestely tai järkeistäminen, saattaa johtaa olettamaan, että liiketoimen pääasiallisena tarkoituksena on veropetos tai veronkiertäminen;

– –”

Kansallinen lainsäädäntö

6 Pääasiaan sovellettavaan yhteisöverolain (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas) versioon sisältyy 67 §, joka koskee verotuksessa huomioitavien tappioiden siirrettävyyttä ja jonka 6, 7 ja 10 momentti kuuluvat seuraavasti:

6. ”Sovellettaessa yhteisöverolain 68 ja 70 §:ää siltä osin kuin on kyse Euroopan unionin jäsenvaltioiden yhtiöiden sulautumisista ja diffuusioista sanan ’yhtiö’ merkitys on sama kuin direktiivissä 90/434. – –

7. Tässä jaksossa luotua erityisjärjestelmää sovelletaan liiketoimiin, jotka koskevat 1–3 momentissa määriteltyjä yhtiöiden sulautumisia, diffuusioita ja varojensiirtoja, joihin osallistuvat

a) yhtiöt, joiden kotipaikka tai johdon tosiasiallinen sijaintipaikka on Portugalissa ja jotka ovat yhteisöverovelvollisia ja joita ei ole vapautettu siitä ja joiden veronalaista tuloa ei määritetä yksinkertaistetulla järjestelmällä

b) yksi tai useampi Euroopan unionin muun jäsenvaltion yhtiö silloin, kun kaikki yhtiöt täyttävät direktiivin 90/434 3 artiklassa vahvistetut edellytykset

– –

10. Luotua erityisjärjestelmää jätetään kokonaisuudessaan tai osittain soveltamatta silloin, kun ilmenee, että kyseiseen järjestelmään kuuluvien liiketoimien ainoana pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä niistä on veropetos tai veron kiertäminen, mikä voidaan katsoa osoitetuksi erityisesti sellaisessa tapauksessa, ettei asianomaisten yhtiöiden tuloista kanneta veroa kokonaisuudessaan samassa yhtiöverojärjestelmässä, tai kun liiketoimia ei ole suoritettu hyväksyttävästä taloudellisesta syystä, kuten liiketoimiin osallistuvien yhtiöiden toimintojen uudelleenjärjestely tai järkeistäminen; tässä tapauksessa suoritetaan tarvittaessa vastaava täydentävä verotus.”

7 Yhteisöverolain 69 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Sulautuneiden yhtiöiden verotuksessa huomioitavat tappiot voidaan vähentää uuden yhtiön tai vastaanottavan yhtiön veronalaisista tuloista 47 §:n 1 momentissa

tarkoitettuna määräaikana, joka alkaa siitä verovuodesta, johon tappiot liittyvät, sillä edellytyksellä, että tähän saadaan valtiovarainministerin lupa sellaisen hakemuksen perusteella, jonka asianomaiset ovat toimittaneet verotuksesta vastaavalle pääosastolle ennen sen kuun loppua, joka seuraa sulautumisen kirjaamista kaupparekisteriin.

2. Lupa myönnetään ainoastaan, jos osoitetaan, että sulautuminen on suoritettu hyväksyttävästä taloudellisesta syystä, kuten siihen osallistuvien yhtiöiden toimintojen uudelleenjärjestely tai järkeistäminen, ja että se on sellainen osa yrityksen keskipitkän ja pitkän aikavälin uudelleenjärjestely- ja kehittämisstrategiaa, jolla on positiivisia vaikutuksia tuotantorakenteeseen; tätä tarkoitusta varten on toimitettava kaikki tarvittavat tai asianmukaiset tiedot, joiden perusteella syntyy täydellinen käsitys suunnitellusta liiketoimesta sekä oikeudellisten että taloudellisten näkökohtien suhteen."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

8 Foggia – SGPS:ään, joka on Portugalin oikeuden mukaan perustettu holdingyhtiö, liitettiin 29.9.2003 toteutetussa sulautumisessa kolme samaan konserniin kuuluvaa holdingyhtiötä.

9 Foggia – SGPS pyysi Secretário de Estadoon 28.11.2003 toimittamallaan hakemuksella, että sille myönnettäisiin yhteisöverolain 69 §:n 1 momentin nojalla lupa vähentää sulautuvien yhtiöiden verotuksessa huomioitavat tappiot, joita ei vielä ollut vähennetty, verovuosien 1997–2002 osalta mahdollisista veronalaisista tuloistaan.

10 Secretário de Estado hyväksyi mainitun hakemuksen kyseisistä kolmesta yhtiöstä kahden tapauksessa, mutta kieltäytyi 6.10.2004 tekemällään päätöksellä siirtämästä Riguadiana – SGPS SA -nimisen yhtiön (jäljempänä Riguadiana) verotuksessa huomioitavia tappioita sillä perusteella, ettei mainitun yhtiön sulautumiselle Foggia – SGPS:ään ollut hyväksyttävää taloudellista syytä viimeksi mainitun yhtiön kannalta.

11 Secretário de Estado korosti tässä yhteydessä sitä, ettei Riguadianalla ollut asianomaisina vuosina enää osakkuussalkkua, ettei se käytännössä saanut tuloja toiminnastaan ja että se oli sijoittanut ainoastaan arvopapereihin. Lisäksi kyseisen yhtiön verotuksessa huomioitavien tappioiden – joiden määräksi ilmoitettiin noin kaksi miljoonaa euroa ja jotka kirjattiin vuoden 2002 veroilmoitukseen – alkuperä oli Secretário de Estadon mukaan epäselvä. Vaikka se, että Riguadiana poistetaan konsernin rakenteista, on toki omiaan johtamaan konsernin hallinto- ja hallinnointikustannusten alenemiseen, tällaisen konsernin rakenteellisiin kustannuksiin kohdistuvan positiivisen vaikutuksen ei Secretário de Estadon mukaan voida katsoa merkitsevän taloudellista intressiä Foggia – SGPS:n kannalta.

12 Foggia – SGPS teki 24.1.2005 Tribunal Central Administrativo Suliin erityisen hallintovalituksen, jossa se vaati edellä mainitun päätöksen kumoamista ja sellaisen hallintotoimen toteuttamista, jolla kyseisten verotuksessa huomioitavien tappioiden siirto sallittaisiin. Mainittu tuomioistuin hylkäsi valituksen.

13 Foggia – SGPS valitti 3.12.2008 asiassa Supremo Tribunal Administrativoon, joka on ylimmän oikeusasteen tuomioistuin.

14 Supremo Tribunal Administrativo palauttaa ennakkoratkaisupyynnössään mieleen, että ”hyväksyttävän taloudellisen syyn” olemassaolo on toinen niistä kahdesta kumulatiivisesta edellytyksestä, jotka luetellaan yhteisöverolain 69 §:n 2 momentissa, ja

että sen arvioiminen, täyttyykö tällainen edellytys, kuuluu Secretário de Estadon harkintavaltaan. Kansallinen tuomioistuin on kuitenkin esittänyt epäilyksiä sen suhteen, onko se tapa, jolla Secretário de Estado on arvioinut hyväksyttävän taloudellisen syyn käsitettä, yhteensopiva direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa olevan saman käsitteen kanssa.

15 Supremo Tribunal Administrativo on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

1) Mikä on direktiivin [90/434] 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan merkitys ja soveltamisala, ja erityisesti mikä on käsitteen ”hyväksyttävä taloudellinen syy” ja käsitteen direktiivin [90/434] kattamiin hankkeisiin osallistuvien yhtiöiden ”toiminnan uudelleenjärjestely tai järkeistäminen” sisältö?

2) Onko verohallinnon näkemys, jonka mukaan ei ollut olemassa painavia taloudellisia syitä, jotka olisivat oikeuttaneet vastaanottavan yhtiön esittämän verotuksessa huomioitavien tappioiden siirtämiskelpoisuutta koskevan hakemuksen, minkä vuoksi se katsoi, ettei sulautumisen taloudellinen intressi ollut vastaanottavan yhtiön näkökulmasta ilmeinen, kun otetaan huomioon se, ettei sulautuva yhtiö harjoittanut lainkaan toimintaa holdingyhtiönä eikä sillä ollut rahoitusosuuksia muista yhtiöistä, joten se siirtäisi ainoastaan suuret tappiot, vaikka verohallinto katsoi, että sulautuminen oli omiaan vaikuttamaan positiivisesti konsernin kustannusrakenteeseen, tämän yhteisön oikeussäännön mukainen?

Unionin tuomioistuimen toimivalta ja ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottaminen

16 Portugalin hallitus vaatii kirjallisissa huomautuksissaan yhtäältä sen toteamista, ettei unionin tuomioistuimella ole toimivaltaa lausua kyseisestä ennakkoratkaisupyynnöstä, ja toisaalta se vetoaa siihen, ettei ennakkoratkaisupyyntöä voida ottaa tutkittavaksi, koska kansallisen tuomioistuimen kysymykset eivät ole relevantteja.

17 Portugalin hallitus väittää ensinnäkin, että pääasia koskee täysin valtion sisäistä tilannetta. On mahdollista epäillä sitä, kuuluuko kyseinen oikeusriita direktiivin 90/434 soveltamisalaan, ja näin ollen sitä, onko unionin tuomioistuimella toimivaltaa, koska unionin oikeudella ei säännellä suoraan eikä välillisesti sitä tilannetta, joka on kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä.

18 Tässä yhteydessä on muistettava, että SEUT 267 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan unionin tuomioistuimella on toimivalta antaa ennakkoratkaisu muun muassa ”perussopimusten tulkinnasta” ja ”unionin toimielimen – – säädöksen – – tulkinnasta”.

19 On toki kiistatonta, että pääasian oikeusriita koskee kansallisen oikeuden säännöstä, jota sovelletaan täysin jäsenvaltion sisäiseen tilanteeseen.

20 Unionin tuomioistuimen saatavilla olevasta oikeudenkäyntiaineistosta ilmenee kuitenkin, että kansallisiin ja rajatylittäviin uudelleenjärjestelyihin sovelletaan yhteisöverolain 67 §:n mukaan samaa sulautumisia koskevaa verojärjestelmää ja että sääntöä, jonka mukaan kyseisestä verojärjestelmästä saatava hyöty voidaan evätä, jos käsillä ei

ole direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettua hyväksyttävää taloudellista syytä, voidaan soveltaa myös täysin jäsenvaltion sisäisiin tilanteisiin.

21 Unionin tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä on todettu, että kun kansallisen lainsäädännön mukaan täysin jäsenvaltion sisäisten tilanteiden ratkaisemisessa on noudatettava unionin oikeudessa annettuja ratkaisuja, jotta muun muassa vältettäisiin se, että jäsenvaltion omia kansalaisia syrjitään tai että kilpailu saattaa vääristyä, unionilla on selvä intressi sen osalta, että unionin oikeudesta omaksuttuja säännöksiä ja käsitteitä tulkitaan yhdenmukaisesti, jotta vältettäisiin myöhemmät tulkintaerot, eikä tämä riipu siitä, missä olosuhteissa näitä säännöksiä ja käsitteitä sovelletaan (asia C-28/95, Leur-Bloem, tuomio 17.7.1997, Kok., s. I-4161, 32 kohta; asia C-43/00, Andersen og Jensen, tuomio 15.1.2002, Kok., s. I-379, 18 kohta ja asia C-352/08, Modehuis A. Zwijnenburg, tuomio 20.5.2010, Kok., s. I-4303, 33 kohta).

22 Lisäksi on asianmukaista todeta, että unionin oikeuteen tehdyn viittauksen täsmällisen ulottuvuuden arvioiminen kuuluu yksinomaan kansalliselle tuomioistuimelle, koska unionin tuomioistuimen toimivalta on rajoitettu unionin oikeussääntöjen tutkimiseen (em. asia Leur-Bloem, tuomion 33 kohta ja em. asia Modehuis A. Zwijnenburg, tuomion 34 kohta).

23 Edellä esitetystä seuraa, että unionin tuomioistuin on toimivaltainen vastaamaan Supremo Tribunal Administrativon esittämiin kysymyksiin direktiivin 90/434 säännösten tulkinnasta, vaikkei kyseisillä säännöksillä suoraan säännelläkään tilannetta, josta on kyse pääasiassa.

24 Portugalin hallitus väittää toiseksi, että ennakkoratkaisupyyntö on jätettävä tutkimatta, koska yhtäältä direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan – jonka sanamuoto toistetaan yhteisöverolain 67 §:n 10 momentissa – pyydetyn tulkinnan ja toisaalta pääasian kohteen, joka koskee mainitun direktiivin 6 artiklassa tarkoitettua

verotuksessa huomioitavien tappioiden siirrettävyyttä koskevaa saman lain 69 §:n 2 momenttia, välillä ei ole yhteyttä.

25 Unionin tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä on todettu, että SEUT 267 artiklan mukaisessa unionin tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuimien välisessä yhteistyössä yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen unionin tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Jos esitetyt kysymykset koskevat unionin oikeuden tulkintaa, unionin tuomioistuimen on siis lähtökohtaisesti ratkaistava ne (ks. mm. em. asia Leur-Bloem, tuomion 24 kohta; asia C-48/07, Les Vergers du Vieux Tauves, tuomio 22.12.2008, Kok., s. I-10627, 16 kohta ja yhdistetyt asiat C-78/08–C-80/08, Paint Graphos ym., tuomio 8.9.2011, Kok., s. I-7611, 30 kohta).

26 Olettamana nimittäin on, että kansallisen tuomioistuimen niiden oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen perusteella, joiden määrittämisestä se vastaa ja joiden paikkansapitävyyden selvittäminen ei ole unionin tuomioistuimen tehtävä, esittämillä unionin oikeuden tulkintaan liittyvillä kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisun kannalta. Unionin tuomioistuin voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän ennakkoratkaisupyynnön ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeussäännön tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (ks. yhdistetyt asiat C-222/05-C-225/05, van der Weerd ym., tuomio 7.6.2007, Kok., s. I-4233, 22 kohta; em. asia Les Vergers du Vieux Tauves, tuomion 17 kohta ja em. yhdistetyt asiat Paint Graphos ym., tuomion 31 kohta).

27 Nyt käsiteltävässä asiassa ei voida pätevästi väittää, ettei direktiivin 90/434 tulkinnalla ole mitään yhteyttä pääasian oikeudenkäynnin tosiseikkoihin tai kohteeseen tai että ongelma on luonteeltaan hypoteettinen, koska kansallisen tuomioistuimen

esittämällä pyynnöllä pyritään nimenomaan mahdollistamaan se, että mainittu tuomioistuin voi vastata kysymykseen, joka koskee Secretário de Estadon esittämän, hyväksyttävän taloudellisen syyn käsitettä koskevan näkemyksen yhteensopivuutta kyseisen direktiivin 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa olevan saman käsitteen kanssa.

28 Tästä seuraa, että toisin kuin Portugalin hallitus väittää, ennakkoratkaisupyyntö on otettava tutkittavaksi.

29 Kun otetaan huomioon toisen kysymyksen sanamuoto, on kuitenkin aiheellista palauttaa mieleen, että vakiintuneessa oikeuskäytännössä on todettu, että vaikkei unionin tuomioistuimen asiana ole SEUT 267 artiklaan perustuvassa menettelyssä lausua kansallisten oikeussääntöjen yhteensopivuudesta unionin oikeuden kanssa eikä tulkita kansallisia lakeja, asetuksia tai hallinnollisia määräyksiä, sillä on kuitenkin toimivalta esittää kansalliselle tuomioistuimelle kaikki sellaiset unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, joiden avulla tämä voi arvioida tätä yhteensopivuutta unionin oikeuden kanssa voidakseen ratkaista käsiteltäväkseen saatetun asian (ks. mm. asia C-292/92, Hünermund ym., tuomio 15.12.1993, Kok., s. I-6787, Kok. Ep. XIV, s. I-515, 8 kohta ja yhdistetyt asiat C-338/04, C-359/04 ja C-360/04, Placanica ym., tuomio 6.3.2007, Kok., s. I-1891, 36 kohta).

30 Kun edellä esitetty otetaan huomioon, on katsottava, että kansallinen tuomioistuin kysyy kahdella kysymyksellään, joita on asianmukaista tarkastella yhdessä, onko direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että kun kyse on liiketoimesta, jossa kaksi samaan konserniin kuuluvaa yhtiötä sulautuu, on katsottava, että sulautuminen on toteutettu kyseisessä säännöksessä tarkoitetulla tavalla ”hyväksyttävästä taloudellisesta syystä” silloin, kun toimenpiteellä on positiivinen vaikutus konsernin rakenteellisiin kustannuksiin, vaikka sulautuva yhtiö ei harjoita minkäänlaista toimintaa, se ei omista yhtäkään rahoitusosuutta muista yhtiöistä ja siirtää vastaanottavaan yhtiöön ainoastaan määriltään suuria tappioita.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

31 Aluksi on korostettava, että direktiivillä 90/434 käyttöön otettu yhteinen verojärjestelmä sisältää erilaisia verotuksellisia etuja ja että sitä sovelletaan erotuksetta kaikkiin liiketoimiin, joissa on kyse sulautumisesta, diffuusiosta, varojensiirrosta ja osakkeidenvaihdosta, ottamatta huomioon niiden syitä, olivatpa ne sitten rahoituksellisia, taloudellisia tai pelkästään verotuksellisia (ks. em. asia Leur-Bloem, tuomion 36 kohta ja asia C-321/05, Kofoed, tuomio 5.7.2007, Kok., s. I-5795, 30 kohta).

32 Suunnitellun liiketoimen syillä on sitä vastoin merkitystä käytettäessä mainitun direktiivin 11 artiklan 1 kohdassa jäsenvaltioille annettua mahdollisuutta olla myöntämättä kyseisen direktiivin säännöksistä saatavaa hyötyä (em. asia Modehuis A. Zwijnenburg, tuomion 42 kohta).

33 Erityisesti on todettava, että jäsenvaltiot voivat direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla poikkeuksellisesti ja erityistilanteissa kieltäytyä joko kokonaan tai osittain soveltamasta kyseisen direktiivin säännöksiä tai peruuttaa niistä saatavan hyödyn, jos muun muassa osakkeidenvaihdon ainoana pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä niistä on veropetos tai veron kiertäminen. Lisäksi samassa säännöksessä täsmennetään, että se seikka, ettei kyseistä liiketoimea ole suoritettu sellaisesta hyväksyttävästä taloudellisesta syystä kuin liiketoimeen osallistuvien yhtiöiden toimintojen uudelleenjärjestely tai järkeistäminen, saattaa johtaa olettamaan, että liiketoimella on tällainen tarkoitus (ks. vastaavasti em. asia Leur-Bloem, tuomion 38 ja 39 kohta ja em. asia Kofoed, tuomion 37 kohta).

34 Siltä osin kuin on kyse mainitussa 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetusta käsitteestä ”hyväksyttävä taloudellinen syy” unionin tuomioistuimella on jo ollut mahdollisuus täsmentää, kuten direktiivin 90/434 sanamuodosta ja tavoitteesta yleensäkin, että myös direktiivin 11 artiklan sanamuodosta ja tavoitteesta ilmenee, että hyväksyttävän taloudellisen syyn käsitteellä tarkoitetaan muuta kuin pelkän verotuksellisen edun tavoittelua. Osakkeidenvaihdolla suoritettu sulautuminen, jolla

tavoitellaan ainoastaan tällaista päämäärää, ei näin ollen voi olla tässä artiklassa tarkoitettu hyväksyttävä taloudellinen syy (em. asia Leur-Bloem, tuomion 47 kohta).

35 Näin ollen hyväksyttävänä taloudellisena syynä on mahdollista pitää sitä, että sulautuminen perustuu useaan tavoitteeseen, joiden joukossa voivat olla myös verotukselliset näkökohdat, edellyttäen kuitenkin, etteivät viimeksi mainitut näkökohdat ole ensisijaisia suunnitellun liiketoimen kannalta.

36 Direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan sen toteaminen, että sulautumisen ainoana tarkoituksena on verotuksellisen edun saaminen ja ettei sitä näin ollen ole toteutettu hyväksyttävästä taloudellisesta syystä, saattaa nimittäin johtaa olettamaan, että liiketoimen ainoana pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä niistä on veropetos tai veron kiertäminen.

37 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että kun kansalliset viranomaiset valvovat, onko suunnitellulla liiketoimella tällainen tarkoitus, ne eivät saa tyytyä soveltamaan ennalta määrättyjä yleisiä arviointiperusteita, vaan niiden on tapaus tapaukselta tutkittava liiketoimi kokonaisuudessaan. Sellaisen yleisesti sovellettavan säännön antaminen, jolla automaattisesti evätään verotuksellinen etu tietyiltä liiketointen ryhmiltä riippumatta siitä, onko todella kyse veropetoksesta tai veron kiertämisestä, nimittäin ylittää sen, mikä on välttämätöntä veropetosten tai veron kiertämisen estämiseksi, ja sillä vahingoitetaan direktiivin 90/434 tavoitteita (em. asia Leur-Bloem, tuomion 41 ja 44 kohta).

38 Kansallisen tuomioistuimen esittämät seikat, eli se, ettei sulautuvalla yhtiöllä sulautumisen ajankohtana ollut enää omaa hallinnointiin liittyvää toimintaa, ettei sillä enää ollut rahoitusosuuksia muista yhtiöistä ja että vastaanottava yhtiö aikoi ottaa

omikseen sulautuvan yhtiön tappiot, joita ei vielä ollut vähennetty verotuksessa, on otettava huomioon tällaisessa kokonaistarkastelussa.

39 Yhtäkään näistä seikoista ei sellaisenaan voida kuitenkaan pitää ratkaisevana.

40 Sulautumista tai uudelleenjärjestelyä, joka toteutetaan sulauttamalla sellainen yhtiö, joka ei harjoita toimintaa ja joka ei tuo omaa pääomaa vastaanottavaan yhtiöön, on kuitenkin mahdollista pitää sellaisena, että se on vastaanottavan yhtiön kannalta suoritettu hyväksyttävästä taloudellisesta syystä.

41 Vastaavasti ei ole myöskään mahdotonta, että sellaisen yhtiön sulauttamiselle, jolla on tällaisia tappioita, voi olla hyväksyttävä taloudellinen syy, koska direktiivin 90/434 6 artiklassa viitataan nimenomaisesti säännöksiin, joilla sallitaan sulautuvan yhtiön verotuksessa poistamattomien tappioiden siirtäminen.

42 Sitä vastoin se, että verotuksessa huomioitavat tappiot ovat määrältään erittäin suuret ja ettei niiden alkuperää ole selvästi määritetty, voi olla osoitus veropetoksesta tai veron kiertämisestä, koska absorbtiosulautumisella, joka toteutetaan sulauttamalla yhtiö, josta ei siirry varoja, tavoitellaan pelkkää verotuksellista etua.

43 Kansallinen tuomioistuin tiedustelee näin ollen direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa käytettyihin sanoihin ”uudelleenjärjestely” ja ”järkeistäminen” viitaten, voidaanko sellaista positiivista vaikutusta rakenteellisiin kustannuksiin, joka seuraa konsernin hallinto- ja hallinnointikustannusten alenemisesta absorbtiosulautumisen ansiosta, pitää kyseisessä artiklassa tarkoitettuna hyväksyttävänä taloudellisena syynä.

44 Tähän tiedusteluun vastaamiseksi on täsmennettävä, että direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on samalla direktiivillä vahvistettuihin verosääntöihin kohdistuvana poikkeuksena tulkittava suppeasti ja ottaen huomioon sen sanamuoto, tarkoitus ja asiayhteys (em. asia Modehuis A. Zwijnenburg, tuomion 46 kohta).

45 Mainitun 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan sanamuodosta ja erityisesti sanoista ”sellaisesta – – kuin uudelleenjärjestely tai järkeistäminen” ilmenee, että näin tarkoitetut liiketoimet ovat esimerkkejä hyväksyttävästä taloudellisesta syystä ja että niitä on tulkittava viimeksi mainitun käsitteen kanssa yhteensopivalla tavalla.

46 Kuten edellä mainitussa asiassa Leur-Bloem annetun tuomion 47 kohdassa on jo todettu, uudelleenjärjestelyn ja järkeistämisen käsitteet on näin ollen ymmärrettävä siten, että niillä tarkoitetaan muuta kuin pelkän verotuksellisen edun tavoittelua ja että uudelleenjärjestely tai järkeistäminen, jolla tavoitellaan ainoastaan tällaista päämäärää, ei voi olla mainitussa säännöksessä tarkoitettu hyväksyttävä taloudellinen syy.

47 Mikään ei näin ollen ole lähtökohtaisesti esteenä sille, että sulautuminen, joka johtaisi konsernin sellaiseen uudelleenjärjestelyyn tai järkeistämiseen, joka mahdollistaa konsernin hallinto- ja hallinnointikulujen vähentämisen, on hyväksyttävä taloudellinen syy. Näin ei kuitenkaan ole pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen absorbtiosulautumisen tapauksessa, koska sen osalta ilmenee, että kun otetaan huomioon saavutettu verotuksellinen etu, eli yli kaksi miljoonaa euroa, konsernin rakenteellisissa kustannuksissa saavutetut säästöt ovat täysin marginaalisia.

48 Tässä yhteydessä on todettava lisäksi, että kustannussäästöt, jotka johtuvat hallinto- ja hallinnointikulujen alenemisesta sulautuvan yhtiön lakatessa olemasta, liittyvät erottamattomasti kaikkiin absorbtiosulautumisiin, koska tällainen sulautuminen merkitsee määritelmällisesti konsernirakenteen yksinkertaistamista.

49 Jos järjestelmällisesti hyväksyttäisiin se, että hallinto- ja hallinnointikulujen alenemisesta johtuvat säästöt rakenteellisissa kustannuksissa merkitsevät hyväksyttävää taloudellista syytä, ottamatta huomioon suunnitellun liiketoimen muita tavoitteita ja erityisesti verotuksellisia etuja, direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa esitetyltä säännöltä poistettaisiin sen tarkoitus, joka liittyy jäsenvaltioiden taloudellisten etujen suojaamiseen säätämällä direktiivin johdanto-osan yhdeksännen perustelukappaleen mukaisesti jäsenvaltioiden mahdollisuudesta olla myöntämättä direktiivin säännöksistä johtuvaa etua, jos kyse on veropetoksesta tai veron kiertämisestä.

50 Lisäksi on muistettava, että direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohta heijastelee unionin oikeuden yleistä periaatetta, jonka mukaan oikeuden väärinkäyttö on kiellettyä. Unionin lainsäädännön soveltamista ei voida laajentaa väärinkäyttönä pidettäviin menettelytapoihin eli toimiin, joita ei toteuteta tavanomaisen liiketoiminnan yhteydessä vaan yksinomaan unionin oikeudessa säädettyjen etujen väärinkäyttämiseksi (ks. vastaavasti asia C-212/97, Centros, tuomio 9.3.1999, Kok., s. I-1459, 24 kohta; asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006, Kok., s. I-1609, 68 ja 69 kohta ja em. asia Kofoed, tuomion 38 kohta).

51 Kansallisen tuomioistuimen asiana on tässä yhteydessä tarkistaa kaikki sen ratkaistavana olevalle oikeusriidalle ominaiset olosuhteet huomioon ottaen, täyttyvätkö kyseisessä oikeusriidassa tämän tuomion 39–51 kohdassa esitettyjen perusteiden mukaisesti sellaiset tekijät, joiden perusteella direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetulla tavalla oletetaan, että kyse on veropetoksesta tai veron kiertämisestä.

52 Esitettyihin kysymyksiin – sellaisina kuin ne on muotoiltu uudelleen tämän tuomion 30 kohdassa – on näin ollen vastattava, että direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että kun kyse on liiketoimesta, jossa kaksi samaan konserniin kuuluvaa yhtiötä sulautuu, olettamaan siitä, ettei kyseistä liiketointa ole toteutettu edellä mainitussa säännöksessä tarkoitetulla tavalla ”hyväksyttävästä taloudellisesta syystä”, voi johtaa se, ettei sulautuva yhtiö sulautumisen ajankohtana

harjoita minkäänlaista toimintaa, sillä ei ole yhtäkään rahoitusosuutta muista yhtiöistä ja se pelkästään siirtää vastaanottavaan yhtiöön sellaisia verotuksessa huomioitavia tappioita, joiden määrä on suuri ja joiden alkuperää ei ole määritetty, vaikka kyseisellä liiketoimella on positiivinen vaikutus konsernin rakenteellisten kustannusten kannalta. Kansallisen tuomioistuimen asiana on tältä osin tarkistaa kaikki sen ratkaistavana olevalle oikeusriidalle ominaiset olosuhteet huomioon ottaen, täyttyvätkö kyseisessä oikeusriidassa sellaiset tekijät, joiden perusteella mainitussa säännöksessä tarkoitetulla tavalla oletetaan, että kyse on veropetoksesta tai veron kiertämisestä.

Oikeudenkäyntikulut

53 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 (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojensiirtoihin ja osakkeidenvaihtoihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/434/ETY 11 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että kun kyse on liiketoimesta, jossa kaksi samaan konserniin kuuluvaa yhtiötä sulautuu, olettamaan siitä, ettei kyseistä liiketointa ole toteutettu edellä mainitussa säännöksessä tarkoitetulla tavalla ”hyväksyttävästä taloudellisesta syystä”, voi johtaa se, ettei sulautuva yhtiö sulautumisen ajankohtana harjoita minkäänlaista toimintaa, sillä ei ole yhtäkään rahoitusosuutta muista yhtiöistä ja se pelkästään siirtää vastaanottavaan yhtiöön sellaisia verotuksessa huomioitavia tappioita, joiden määrä on suuri ja joiden alkuperää ei ole määritetty, vaikka kyseisellä liiketoimella on positiivinen vaikutus konsernin rakenteellisten kustannusten kannalta. Kansallisen tuomioistuimen asiana on tältä osin tarkistaa kaikki sen ratkaistavana olevalle

oikeusriidalle ominaiset olosuhteet huomioon ottaen, täyttyvätkö kyseisessä oikeusriidassa sellaiset tekijät, joiden perusteella direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetulla tavalla oletetaan, että kyse on veropetoksesta tai veron kiertämisestä.

Allekirjoitukset