

Kohtuasi C-251/06

Firma ING. AUER - Die Bausoftware GmbH

versus

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz)

Kaudne maksustamine – Kapitali koondumine – Äriühingu asukoha üleviimine – Äriühingult sissenõutava kapitalimaksu kaotamine

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Kapitali koondumise kaudne maksustamine – Kapitaliühingute maksustamine kapitalimaksuga

(Nõukogu direktiiv 69/335, artikli 3 lõike 1 punkt a, artikli 4 lõike 1 punkt g ja artikli 3 punkt b ning artikli 7 lõige 2)

Direktiivi 69/335 kapitali suurendamise [mõiste „kapitali suurendamine“ asemel on edaspidi kasutatud mõistet „kapitali koondumine“] kaudse maksustamise kohta, muudetud direktiiviga 85/303 ning aktiga Austria Vabariigi, Soome Vabariigi ja Rootsi Kuningriigi ühinemistingimuste ja Euroopa Liidu aluslepingutesse tehtavate muudatuste kohta, artikli 4 lõike 1 punkti g ja lõike 3 punkti b tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi poolt kapitalimaksuga maksustamise lõpetamine ei takista selle direktiivi artikli 3 lõike 1 punktis a mainitud mõnda kategooriasse kuuluva äriühingu käsitamist selle direktiivi artikli 4 lõike 1 punkti g tähenduses kapitalimaksu osas kapitaliühinguna, kui ta on viinud oma juhtimise tegeliku keskuse üle sellest liikmesriigist teise liikmesriiki, kus selle maksuga endiselt maksustatakse.

Direktiivi 69/335 artikli 3 lõige 1 määratleb kõigile liikmesriikidele kohustuslikult ja ühetaoliselt need äriühingud, mida selle direktiivi tähenduses loetakse kapitaliühinguteks. Järelikult, kui äriühing tegutseb mõnes nimetatud artikli 3 lõikes 1 mainitud vormis, tuleb seda lugeda direktiivi 69/335 tähenduses kapitaliühinguks ja seega ei saa seda kapitalimaksuga maksustada, kui ta viib oma juhtimise tegeliku keskuse üle ühest liikmesriigist teise, kuna seda ei loeta kapitaliühinguks päritoluliikmesriigis. Seega ei tähenda asjaolu, kui liikmesriik kasutas artikli 7 lõikes 2 sätestatud õigust ja kaotas kapitalimaksu, et kapitaliühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimisel sellest liikmesriigist teise liikmesriiki võiks teine liikmesriik nimetatud tehingu kapitalimaksuga maksustada.

Siiski ei saa sellise tõlgenduse tagajärjel soodustada tegevust, mida iseloomustab fiktiivsete skeemide loomine, mille ainus eesmärk on maksusoodustuse saamine. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas põhikohtuasja asjaoludest ilmnevad objektiivsed tõendid, mis annavad tunnistust sellisest kuritarvitavast tegevusest.

(vt punktid 21, 28 ja 29, 35, 45–47 ning resolutiivosa)

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

8. november 2007(*)

Kaudne maksustamine – Kapitali koondumine – Äriühingu asukoha üleviimine – Äriühingult sissenõutava kapitalimaksu kaotamine

Kohtuasjas C-251/06,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Unabhängiger Finanzsenat'i, Außenstelle Linz (Austria) 31. mai 2006. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 6. juunil 2006, menetluses

Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH

versus

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud G. Arestis, R. Silva de Lapuerta (ettekandja), E. Juhász ja T. von Danwitz,

kohtujurist: M. Poiares Maduro,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 29. märtsi 2007. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH, esindajad: *Rechtsanwalt* J. Wiedroither ja *Rechtsanwalt* G. Aigner,
- Austria valitsus, esindajad: C. Pesendorfer, G. Glega ja J. Bauer,
- Kreeka valitsus, esindajad: I. Pouli ja M. Tassopoulou,
- Hispaania valitsus, esindaja: M. Muñoz Pérez,
- Poola valitsus, esindaja: E. O?niecka-Tamecka,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: M. Afonso ja W. Mölls,

olles 21. juuni 2007. aasta kohtuistungil ära kuulunud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb nõukogu 17. juuli 1969. aasta direktiivi 69/335/EMÜ kapitali suurendamise [mõiste „kapitali suurendamine“ asemel on edaspidi kasutatud mõistet „kapitali koondumine“] kaudse maksustamise kohta (ELT L 249, lk 25; ELT eriväljaanne 09/01, lk 11), muudetud 10. juuni 1985. aasta direktiiviga 85/303/EMÜ (EÜT L 156, lk 23; ELT eriväljaanne 09/01, lk 122), ning aktiga Austria Vabariigi, Soome Vabariigi ja Rootsi Kuningriigi ühinemistingimuste ja Euroopa Liidu aluslepingutesse tehtavate muudatuste kohta (EÜT 1994, C 241, lk 21 ja EÜT 1995, L 1, lk 1; edaspidi direktiiv 69/335”) artikli 4 lõike 1 punkti g ja lõike 3 punkti b ning artikli 7 lõike 2 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud äriühingu Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH (edaspidi „ING. AUER – Die Bausoftware”) ja Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahri (Freistadt Rohrbach Urfahri maksuamet) vahelises kohtuvaidluses seoses viimase poolt 104 680,20 euro suuruse kapitalimaksu sissenõudmisega.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Direktiivi 69/335 artikli 2 lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

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

2. Kui kapitaliühingu juhtimise tegelik keskus asub kolmandas riigis ning selle registrijärgne asukoht on liikmesriigis, maksustatakse kapitalimaksuga maksustatavad tehingud liikmesriigis, kus on ühingu registrijärgne asukoht.”

4 Direktiivi 69/335 artiklis 3 on sätestatud:

„1. Käesoleva direktiivi kohaldamisel käsitatakse „kapitaliühinguna”:

a) Belgia, Taani, Saksa, Hispaania, Prantsuse, Kreeka, Itaalia, Iiri, Luksemburgi, Madalmaade, Portugali ja Ühendkuningriigi õigusaktidele vastavaid äriühinguid, mille nimetused on vastavalt järgmised:

[...]

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

Austria õigusaktidele vastavaid äriühinguid, mille nimetused on:

– Aktiengesellschaft,

– Gesellschaft mit beschränkter Haftung;

[...]

2. Käesoleva direktiivi kohaldamisel käsitatakse kapitaliühinguna ka kõiki teisi tulunduslikke äriühinguid, ühistuid või muid juriidilisi isikuid. Liikmesriigil on siiski õigus neid kapitalimaksu osas mitte kapitaliühingutena käsitada.”

5 Direktiivi 69/335 artikli 4 lõigetes 1 ja 3 on sätestatud:

„1. Kapitalimaksuga maksustatakse järgmised tehingud:

a) kapitaliühingu moodustamine;

[...]

c) kapitaliühingu kapitali suurendamine mis tahes varalise sissemaksega;

[...]

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;

[...]

3. Moodustamine lõike 1 punkti a tähenduses ei hõlma kapitaliühingu asutamiseakti või -lepingu muutmist, eelkõige:

[...]

b) sellise äriühingu, ühistu või muu juriidilise isiku [juhtimise tegeliku keskuse või] registrijärgse asukoha üleviimine ühest liikmesriigist teise liikmesriiki, mida mõlemas liikmesriigis käsitatakse kapitalimaksu osas kapitaliühinguna; [täpsustatud tõlge]

[...]”.

6 Direktiivi 69/335 artikli 7 lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„1. Liikmesriigid vabastavad kapitalimaksust artiklis 9 nimetatata tehingud, mis 1. juuli 1984. aasta seisuga olid maksust vabastatud või millele kohaldati maksumäära kuni 0,5%.

[...]

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

Siseriiklikud õigusnormid

Austria õigus

7 Austrias on kapitalimaksuga maksustamise õiguslik alus 16. oktoobri 1934. aasta kapitalitehingute maksu seaduse (Kapitalverkehrssteuergesetz; deutsches *RGBI.* I. lk 1058/1934), muudetud 12. jaanuari 1999. aasta seadusega (*BGBI.* I, 28/1999; edaspidi „KVG”), I osa.

8 KVG §-s 2 on sätestatud:

„Kapitalimaksuga maksustatakse:

[...]

5. Välismaise kapitaliühingu juhtimise keskuse või registrijärgse asukoha üleviimine Austriasse, kui selle üleviimise tõttu muutub see äriühing Austria äriühinguks. Seda eeskirja ei kohaldata, kui äriühingut käsitati enne selle juhtimise keskuse või registrijärgse asukoha üleviimist kapitalimaksu osas kapitaliühinguna ühes Euroopa Liidu liikmesriigis;

[...]”.

9 KVG § 4 lõigetes 1 ja 2 loetletakse kapitaliühingud ning kapitalimaksu osas kapitaliühinguks loetavad ühingud. Vastavalt KVG § 4 lõike 1 punktile 2 on kapitaliühinguteks osaühingud (*Gesellschaften mit beschränkter Haftung*).

Saksa õigus

10 22. veebruari 1990. aasta finantsturgude õigusliku raamistiku parandamise seaduse (finantsturgude edendamise seadus) (Gesetz zur Verbesserung der Rahmenbedingungen der Finanzmärkte (Finanzmarktförderungsgesetz)) (*BGBI.* 1990 I, lk 266) § 4 lõike 1 punktiga 2 tühistati 17. novembri 1972. aasta kapitalitehingute maksu seadus (Kapitalverkehrsteuergesetz) (*BGBI.* 1972 I, lk 2130) ja seega kaotati alates 1. jaanuarist 1992 kapitalimaks.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

11 9. septembril 1999 kanti Austria Vabariigi äriregistrisse nime all „Bausoftware GmbH” (edaspidi „Bausoftware”) äriühing, mille asutamine oli välja kuulutatud 28. juulil 1999. Selle ainus osanik oli Saksa õiguse alusel asutatud äriühing Nemetschek AG (edaspidi „Nemetschek”). Bausoftware GmbH juhtimise tegelik keskus asus Saksamaal.

12 16. septembril 1999 tegi Nemetschek äriühingusse Bausoftware sissemakse summas 102 miljonit Austria šillingit. 22. septembril 1999 sõlmitud sissemakse üleandmise lepinguga anti Bausoftwarele üle registreerimata ühe isiku ettevõtte „Ing. Auer „Die Bausoftware”” asukohaga Mondsee's (Austria).

13 See mitterahaline sissemakse kiideti heaks Bausoftware üldkoosolekul samal päeval.

14 Sellel koosolekul määrati Bausoftware kaastegevdirektoriks H. Auer, kelle elukoht oli Austrias, ning talle anti eriõigus juhtida äritegevust. Samuti muudeti äriühingu nime, uueks nimeks sai ING. AUER – Die Bausoftware.

15 Selles äriühingus läbiviidud kontrolli tulemusena nõudis Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr 6. juuni 2005. aasta otsusega äriühingult kapitalimaksu tasumist summas 104 680,20 eurot, mis vastab 1%?le äriühingu osade väärtusest, kuna äriühing oli vastavalt KVG sätetele viinud oma juhtimise tegeliku keskuse üle Saksamaalt Austriasse.

16 ING. AUER – Die Bausoftware kaebas selle otsuse edasi Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz'i (sõltumatu maksukohus, Linzi osakond) ning see kohus otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kui äriühingu, ühistu või muu juriidilise isiku juhtimise tegelik keskus viiakse liikmesriigist,

mis on enne selle äriühingu, ühistu või muu juriidilise isiku asutamist kaotanud kapitalimaksu, üle teise liikmesriiki, kus sel ajal on kapital maksustatud, siis kas seda äriühingut, ühistut või muud juriidilist isikut ei käsitata [...] direktiivi 69/335 [...] artikli 4 lõike 1 punkti g ja artikli 4 lõike 3 punkti b tähenduses „kapitalimaksu osas” kapitaliühinguna, kuna esimene liikmesriik on asjaomase maksu aluseks oleva siseriikliku õigusakti kehtetuks tunnistamisega lõpetanud nimetatud maksuga maksustamise?

2. Kas [direktiivi 69/335] artikli 7 lõige 2 keelab liikmesriigil, kuhu kapitaliühing oma juhtimise tegeliku keskuse üle viib, juhtimise tegeliku keskuse üleviimisel maksustada kapitalimaksuga sama direktiivi artikli 4 lõike 1 punktides a ja g nimetatud tehinguid, kui need tehingud on leidnud aset ajavahemikul, mil asjaomase kapitaliühingu juhtimise tegelik keskus asus liikmesriigis, mis on enne selle kapitaliühingu asutamist asjaomase maksu aluseks oleva siseriikliku õigusakti kehtetuks tunnistamisega lõpetanud nimetatud maksuga maksustamise?”

Eelotsuse küsimused

17 Eelotsuse küsimustega, mida tuleb käsitleda koos, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas liikmesriigi poolt kapitalimaksuga maksustamise lõpetamine takistab äriühingu käsitamist direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 1 punkti g tähenduses „kapitalimaksu osas” kapitaliühinguna, kui ta on viinud oma juhtimise tegeliku keskuse üle sellest liikmesriigist teise liikmesriiki, kus selle maksuga endiselt maksustatakse.

18 Sissejuhatavalt tuleb täpsustada, et Euroopa Kohus ei uuri küsimust, kas äriühingu Bausoftware kandmist 9. septembril 1999 Austria Vabariigi äriregistrisse ning 16. septembril 1999 Nemetscheki poolt talle tehtud sissemakset summas 102 miljonit Austria šillingit võib lugeda kapitaliühingu moodustamiseks või kapitaliühingu kapitali suurendamiseks ja seega kas seda võib direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 1 punkti a või punkti c alusel kapitalimaksuga maksustada.

19 Lisaks ilmneb väljakujunenud kohtupraktikast, et EÜ artikli 234 kohases menetluses, mis põhineb siseriiklike kohtute ja Euroopa Kohtu ülesannete selgel eristamisel, on kohtuasja faktiliste asjaolude hindamine siseriikliku kohtu pädevuses (15. novembri 1979. aasta otsus kohtuasjas 36/79: Denkavit Futtermittel, EKL 1979, lk 3439, punkt 12, ja 15. mai 2003. aasta otsus kohtuasjas C?282/00: RAR, EKL 2003, lk I?4741, punkt 46). Seega tugineb Euroopa Kohtu uurimine siseriikliku kohtu järeldusele, et käesoleva kohtuotsuse punktides 11–14 esitatud faktilised asjaolud tähendavad juhtimise tegeliku keskuse üleviimist ühest liikmesriigist teise.

20 Eelotsusetaotlusest ilmneb, et põhikohtuasjas vaidluse all olev äriühing on Austria õigusaktidele vastav osaühing.

21 Käesoleva kohtuotsuse punktis 4 esitatud direktiivi 69/335 artikli 3 lõikest 1 tuleneb, et selles sättes on kõigile liikmesriikidele kohustuslikult ja ühetaoliselt loetletud äriühingud, mida direktiivi 69/335 tähenduses loetakse kapitaliühinguteks.

22 Lisaks on selle direktiivi artikli 4 lõikes 1 määratletud, milliseid tehinguid maksustatakse kapitalimaksuga.

23 Mis puudutab juhtimise tegeliku keskuse üleviimist, siis on direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 1 punktis g sätestatud, et „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”, on nimelt maksustatud kapitalimaksuga.

24 Seevastu ei ole selle direktiivi artikli 4 lõike 3 punkti b alusel „sellise äriühingu, ühistu või

muu juriidilise isiku [juhtimise tegeliku keskuse või] registrijärgse asukoha üleviimine ühest liikmesriigist teise liikmesriiki, mida mõlemas liikmesriigis käsitatakse kapitalimaksu osas kapitaliühinguna”, kapitaliühingu moodustamine sama artikli lõike 1 punkti a tähenduses.

25 Sellest tuleneb, et seda liiki tehingu maksustamiseks kapitalimaksuga sihtkohaliikmesriigis ei tohi asjaomast äriühingut kapitalimaksu osas lugeda kapitaliühinguks päritoluliikmesriigis.

26 Euroopa Kohtule märkusi esitanud liikmesriigid väidavad, et kui äriühingut päritoluliikmesriigis kapitalimaksuga ei maksustata, kuna see liikmesriik on kapitalimaksu kaotanud, siis ei saa nimetatud äriühingut selles liikmesriigis kapitalimaksu osas kapitaliühinguna käsitada, ja seega on täidetud direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 1 punkti g tingimused.

27 Siiski ei saa sellise analüüsiga nõustuda, sest nii eelistatakse kapitaliühingule siseriiklikus õiguses antud määratlust direktiivist 69/335 tulenevale määratlusele.

28 Nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 21, määratleb direktiivi 69/335 artikli 3 lõige 1 kõigile liikmesriikidele kohustuslikult ja ühetaoliselt need äriühingud, mida selle direktiivi tähenduses loetakse kapitaliühinguteks.

29 Järelikult, kui äriühing tegutseb mõnes nimetatud artikli 3 lõikes 1 mainitud vormis, tuleb seda lugeda direktiivi 69/335 tähenduses kapitaliühinguks ja seega ei saa seda kapitalimaksuga maksustada, kui ta viib oma juhtimise tegeliku keskuse üle ühest liikmesriigist teise, kuna seda ei loeta kapitaliühinguks päritoluliikmesriigis.

30 Tuleb lisada, et selline määratluste erinevus, mis muudab direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 1 punkti g kohaldatavaks, on seevastu võimalik, kui tegu on sama direktiivi artikli 3 lõikes 2 käsitletud äriühingutega.

31 Direktiivi selles artiklis on sätestatud, et „direktiivi [69/335] kohaldamisel käsitatakse kapitaliühinguna ka kõiki teisi tulunduslikke äriühinguid, ühistuid või muid juriidilisi isikuid”, kuid see säte võimaldab siiski liikmesriikidel kapitalimaksu osas nii samastatud äriühingut, ühistut või muud juriidilist isikut mitte käsitada kapitaliühinguna.

32 See liikmesriikide kaalutusruum, mida neil ei ole sama artikli lõikes 1 sätestatud äriühingute puhul, võib seega viia selleni, et kindlat üksust loetakse ühes liikmesriigis kapitaliühinguks, kuigi teises liikmesriigis seda nii ei käsitata. Sellise määratluste erinevuse korral kohaldatakse asjaomase üksuse juhtimise tegeliku keskuse üleviimisele direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 1 punkti g.

33 Lisaks on Euroopa Kohus juba sedastanud, et päritoluliikmesriigis maksukohustuse tekkimise kriteeriumi eelistamine direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 1 punktis g sätestatud kapitaliühingu määratluse kriteeriumile on vastuolus selle direktiivi ettekirjutustega, kuna selles võimaldatakse nimetatud direktiivis sätestamata juhtudel kapitalimaksuga maksustamist (vt selle kohta 7. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-178/05: komisjon vs. Kreeka, EKL 2007, lk I-4185, punktid 26–30).

34 Lisaks ilmneb Euroopa Kohtu praktikast, et kuigi liikmesriikidel on direktiivi 69/335 artikli 7 lõike 2 alusel õigus kapitali sissemaksed kapitalimaksust vabastada, ei saa see vabastamine võimaldada teisel liikmesriigil kõnealust sissemakset maksustada (vt selle kohta 12. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-494/03: Senior Engineering Investments, EKL 2006, lk I-525, punkt 43).

35 Seega ei tähenda asjaolu, kui liikmesriik kasutas nimetatud artikli 7 lõikes 2 sätestatud õigust ja kaotas kapitalimaksu, et kapitaliühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimisel sellest liikmesriigist teise liikmesriiki võiks teine liikmesriik nimetatud tehingu kapitalimaksuga

maksustada.

36 Kõigest eelnevast tuleneb, et direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 1 punkti g ja lõike 3 punkti b tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi poolt kapitalimaksuga maksustamise lõpetamine ei takista selle direktiivi artikli 3 lõike 1 punktis a mainitud mõnda kategooriasse kuuluva äriühingu käsitamist selle direktiivi artikli 4 lõike 1 punkti g tähenduses kapitalimaksu osas kapitaliühinguna, kui ta on viinud oma juhtimise tegeliku keskuse üle sellest liikmesriigist teise liikmesriiki, kus selle maksuga endiselt maksustatakse.

37 Selle tõlgenduse osas tuleb lisada, et Euroopa Kohtu menetluses tõstatati küsimus nii tõlgendatud direktiivi 69/335 sätete kuritarvitamisest tuleneva maksude vältimise kohta.

38 Ehkki formaalselt on eelotsusetaotluse esitanud kohus piirdunud oma küsimustes direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 1 punkti g ja lõike 3 punkti b ning artikli 7 lõike 2 tõlgendamisega, ei takista see Euroopa Kohtul esitamast siseriiklikule kohtule kõiki ühenduse õiguse tõlgendamise elemente, mida saab siseriikliku kohtu menetluses oleva kohtuasja lahendamisel kasutada, olenemata sellest, kas siseriiklik kohus neile oma küsimustes viitas või mitte (vt selle kohta 12. detsembri 1990. aasta otsus kohtuasjas C?241/89: SARPP, EKL 1990, lk I?4695, punkt 8; 4. märtsi 1999. aasta otsus kohtuasjas C?87/97: Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, EKL 1999, lk I?1301, punkt 16, ja 26. aprilli 2007. aasta otsus kohtuasjas C?392/05: Alevizos, EKL 2007, lk I?3505, punkt 64).

39 Seega tuleb uurida, kas käesoleva kohtuotsuse punktis 36 direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 1 punktile g ja lõike 3 punktile b antud tõlgendus võib viia ühenduse õiguse kuritarvitamiseni, et vältida selliseid siseriiklikke õigusnorme, mida põhikohtuasjas käsitletakse.

40 Kõigepealt tuleb märkida, et direktiivis 69/335 ei ole ühtegi sätet, mis oleks konkreetselt suunatud maksude vältimise riski ennetamisele.

41 Siiski on Euroopa Kohus juba sedastanud, et ühenduse õigusnormide kohaldamist ei saa laiendada nii, et need kataksid ettevõtjate kuritarvitusega seotud tegevusi, st tehinguid, mida ei tehta tavapärase majandustehingute raames, vaid üksnes eesmärgiga saada kuritarvituse läbi kasu ühenduse õigusega ettenähtud soodustustest (vt 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C?255/02: Halifax jt, EKL 2006, lk I?1609, punkt 69).

42 Seega ei laiene ühenduse õigusega antud kaitse olukordadele, kus õigussubjekt, st füüsiline või juriidiline isik, soovib ühenduse õigusnorme kuritarvitades või pettust kasutades neile tugineda üksnes eesmärgiga hoiduda sellest, et talle kohaldataks liikmesriigi õigusnorme.

43 On tõsi, et äriühingu asutamine ühes liikmesriigis eesmärgiga kasutada ära soodsamaid õigusnorme, ei ole veel iseenesest piisav järeldamaks ühenduse õigusnormide kuritarvitamist.

44 Äriühingu moodustamine liikmesriigis puhtalt fiktiivsete skeemide raames, millel puudub majanduslik sisu, kuid mille eesmärk on vältida makse, mis tuleks tavapäraselt maksta, väljub siiski kaitse alt, mida direktiiv 69/335 peab seal käsitletud äriühingutele andma.

45 Sellest tuleneb, et käesoleva kohtuotsuse punktis 36 esitatud direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 1 punkti g ja lõike 3 punkti b tõlgendusest tulenevad tagajärjed ei tohi soodustada tegevust, mida iseloomustab fiktiivsete skeemide loomine, mille ainus eesmärk on maksusoodustuse saamine.

46 Seega on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kontrollida, kas põhikohtuasja asjaoludest ilmnevad objektiivsed tõendid, mis annavad tunnistust sellisest kuritarvitavast tegevusest.

47 Neil asjaoludel tuleb eelotsuse küsimustele vastata, et direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 1 punkti g ja lõike 3 punkti b tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi poolt kapitalimaksuga maksustamise lõpetamine ei takista selle direktiivi artikli 3 lõike 1 punktis a mainitud mõnda kategooriasse kuuluva äriühingu käsitamist selle direktiivi artikli 4 lõike 1 punkti g tähenduses kapitalimaksu osas kapitaliühinguna, kui ta on viinud oma juhtimise tegeliku keskuse üle sellest liikmesriigist teise liikmesriiki, kus selle maksuga endiselt maksustatakse. Siiski ei saa sellise tõlgenduse tagajärjel soodustada tegevust, mida iseloomustab fiktiivsete skeemide loomine, mille ainus eesmärk on maksusoodustuse saamine. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas põhikohtuasja asjaoludest ilmnevad objektiivsed tõendid, mis annavad tunnistust sellisest kuritarvitavast tegevusest.

Kohtukulud

48 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotamise siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

Nõukogu 17. juuli 1969. aasta direktiivi 69/335/EMÜ kapitali [koondumise] kaudse maksustamise kohta, muudetud 10. juuni 1985. aasta direktiiviga 85/303/EMÜ, ning aktiga Austria Vabariigi, Soome Vabariigi ja Rootsi Kuningriigi ühinemistingimuste ja Euroopa Liidu aluslepingutesse tehtavate muudatuste kohta, artikli 4 lõike 1 punkti g ja lõike 3 punkti b tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi poolt kapitalimaksuga maksustamise lõpetamine ei takista selle direktiivi artikli 3 lõike 1 punktis a mainitud mõnda kategooriasse kuuluva äriühingu käsitamist selle direktiivi artikli 4 lõike 1 punkti g tähenduses kapitalimaksu osas kapitaliühinguna, kui ta on viinud oma juhtimise tegeliku keskuse üle sellest liikmesriigist teise liikmesriiki, kus selle maksuga endiselt maksustatakse. Siiski ei saa sellise tõlgenduse tagajärjel soodustada tegevust, mida iseloomustab fiktiivsete skeemide loomine, mille ainus eesmärk on maksusoodustuse saamine. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas põhikohtuasja asjaoludest ilmnevad objektiivsed tõendid, mis annavad tunnistust sellisest kuritarvitavast tegevusest.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.