Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

8. märts 2017[1]

Eelotsusetaotlus — Otsene maksustamine — Eri liikmesriikide äriühingud — Ühine maksustamissüsteem — Ühinemine ühendamise teel — Maksuhalduri eelnev heakskiit — Direktiiv 90/434/EMÜ — Artikli 11 lõike 1 punkt a — Maksupettus või maksustamise vältimine — Asutamisvabadus

Kohtuasjas C-14/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Conseil d'État' (Prantsusmaa) 30. detsembri 2015. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 11. jaanuaril 2016, menetluses

Euro Park Service, äriühingu SCI Cairnbulg Nanteuil õigusjärglane,

versus

Ministre des Finances et des Comptes publics,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president R. Silva de Lapuerta, kohtunikud E. Regan, J.-C. Bonichot, C. G. Fernlund (ettekandja) ja S. Rodin,

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 7. septembri 2016. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Euro Park Service, SCI Cairnbulg Nanteuil' õigusjärglane, esindajad: advokaat N. Boullez, hiljem advokaadid N. Boullez ja M. Castro,

— Prantsuse valitsus, esindajad: D. Colas ja S. Ghiandoni, hiljem D. Colas, E. de Moustier ja S. Ghiandoni,

— Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja L. Pamukcu,

olles 26. oktoobri 2016. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

1 — * Kohtumenetluse keel: prantsuse

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada ELTL artiklit 49 ning nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/434/EMÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise ja osade või aktsiate asendamise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT 1990, L 225, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 142) artiklit 11.

2 Taotlus on esitatud Euro Park Service'i (edaspidi „Euro Park"), kes on SCI Cairnbulg Nanteuil (edaspidi „Cairnbulg") õigusjärglane, ning Ministre des Finances et des Comptes publics'i (Prantsusmaa, edaspidi „maksuhaldur") vahelises kohtuvaidluses viimase keeldumise üle lubada Cairnbulgil lükata teises liikmesriigis asutatud ettevõtja poolt tema ühendamise teel toimunud ühinemisel selle äriühingu varaga seotud kapitalikasumi maksustamist edasi põhjusel, et ühinevad äriühingud ei taotlenud maksuhalduri eelnevat heakskiitu.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 90/434 eesmärk on selle põhjenduse 1 kohaselt tagada, et eri liikmesriikide äriühinguid hõlmavaid ümberkorraldamistehinguid, nagu ühinemine, jaotumine, eraldumine ja osade või aktsiate asendamine, ei takistaks piirangud, halvemus ega moonutused, mis tulenevad liikmesriikide maksukorraldusest.

4 Selleks kehtestab direktiiv süsteemi, mille kohaselt ei või neid tehinguid maksustada. Nende tehingutega seotud võimalikku kapitalikasumit võib põhimõtteliselt maksustada, kuid alles siis, kui see tegelikult realiseerub.

5 Direktiivi neli esimest põhjendust ja põhjendus 9 on sõnastatud järgmiselt:

„eri liikmesriikide äriühingute ühinemine, jaotumine, eraldumine ja osade või aktsiate asendamine võib olla vajalik selleks, et luua ühenduse piires analoogilised tingimused siseturu tingimustega, ja selleks et nõnda tagada ühisturu loomine ning selle efektiivne toimimine; niisuguseid tehinguid ei tohiks takistada piirangud, halvemus ega moonutused, mis tulenevad eriti liikmesriikide maksukorraldusest; seoses niisuguste tehingutega on vaja kehtestada konkurentsi seisukohalt neutraalsed maksustamiseeskirjad, mis võimaldavad äriühingutel kohanduda ühisturu nõuetele, suurendada oma tootlikkust ja parandada rahvusvahelist konkurentsivõimet;

maksukorraldus seab niisugused tehingud ebasoodsamasse olukorda võrreldes ühe ja sellesama liikmesriigi äriühinguid puudutavate tehingutega; niisugune halvemus on vaja kõrvaldada;

kõnealuse eesmärgi saavutamiseks pole võimalik rakendada praegu liikmesriikides kehtivaid süsteeme ühenduse tasandil, sest nende erinevused kalduvad tekitama moonutusi; rahuldava lahenduse võib anda ainult ühine maksusüsteem;

ühine maksusüsteem peaks vältima maksustamist seoses ühinemise, jaotumise, eraldumise ja osade või aktsiate asendamisega, arvestades seejuures üleandva või omandatava äriühingu riigi finantshuve;

[…]

liikmesriikidel peab olema võimalus jätta käesolev direktiiv kohaldamata, kui äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise või osade või aktsiate asendamise eesmärgiks on maksustamise vältimine või maksupettus […]"

6 Direktiivi artikli 4 lõikes 1 on sätestatud:

„Ühinemine ja jaotumine ei tohi põhjustada üleantud vara ja kohustuste tegeliku väärtuse ja maksustatava väärtuse vahest tekkinud kapitali kasvutulu maksustamist. […]“

7 Selle direktiivi artikli 11 lõike 1 punktis a on sätestatud:

„Liikmesriik võib täielikult või osaliselt keelduda II, III ja IV jaos sätestatud soodustuste kohaldamisest või need täielikult või osaliselt kehtetuks tunnistada, kui osutub, et ühinemise, jaotumise, eraldumise või osade või aktsiate asendamise:

a) peamiseks eesmärgiks või üheks peamiseks eesmärgiks on maksupettus või maksustamise vältimine; asjaolu, et artiklis 1 nimetatud tehing ei põhine paikapidavatel majanduslikel põhjendustel, nagu näiteks tehingus osalevate äriühingute tegevuse ümberkorraldamine või ratsionaliseerimine, võib anda põhjust arvata, et tehingu peamiseks või üheks peamiseks eesmärgiks on maksupettus või maksustamise vältimine.“

Prantsuse õigus

8 Põhikohtuasjas aset leidnud sündmuste ajal Prantsusmaal kehtinud üldise maksuseadustiku (code général des impôts) (edaspidi „CGI“) asjakohased õigusnormid on järgmised.

9 CGI artikkel 210 A sätestab:

„1. Ühinemise käigus kõigi omandatud varadega seoses saadud netokapitalikasumit ega tulusid ei maksustata äriühingu tulumaksuga.

[…]

3. Nende õigusnormide kohaldamiseks peab olema täidetud tingimus, et ühendav äriühing kohustub ühinemislepingus järgima järgmisi nõudeid:

[…]

b. ta peab astuma ühendatava äriühingu asemele, kirjendades oma raamatupidamisdokumentides uuesti kõik tulemid, mille arvesse võtmine oli ühendatava äriühingu maksustamisel ajatatud;

c. ta peab arvutama kapitalikasumi, mida saadi omandatud mitteamortiseeritava põhivara hilisemal võõrandamisel, väärtuse põhjal, mis sellel oli maksustamise seisukohast ühendatava äriühingu raamatupidamiskirjetes;

d. ta peab kirjendama uuesti oma maksustatavas kasumis kapitalikasumi, mida ta sai üleantud amortiseeritavast varast […].“

10 Seadustiku artikli 210 B lõige 3 näeb ette:

„[…] Heakskiit antakse, kui võttes arvesse üleantavat vara:

a. on tehing majanduslikult põhjendatud, mis tähendab eelkõige seda, et vara vastuvõttev äriühing tegeleb sõltumatu majandustegevusega või parandab see tehing struktuure ning lepinguosaliste vahel on seos;

b. ei ole tehingu põhieesmärk või üks põhieesmärke maksupettus või maksustamise vältimine;

c. võimaldab tehingu tegemise viis tagada selle kapitalikasumi maksustamise tulevikus, mille maksustamine on ajatatud.“

11 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul tagatakse CGI artikliga 210 C direktiivi 90/434 ülevõtmine siseriiklikusse õigusesse. Selles artiklis on sätestatud:

„1. Artikleid 210 A ja 210 B kohaldatakse tehingute suhtes, milles osalevad ainult juriidilised isikud või asutused, kes tasuvad äriühingu tulumaksu.

2. Vara suhtes, mille annavad välisriikide juriidilistele isikutele üle Prantsuse juriidilised isikud, kohaldatakse neid artikleid ainult siis, kui üleandmine kiideti eelnevalt heaks artikli 210 B lõikes 3 kirjeldatud tingimustel.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

12 26. novembril 2004 lõpetas Luxembourgi õiguse alusel asutatud äriühing Euro Park ainuosanikuna Prantsuse õiguse alusel asutatud äriühingu Cairnbulg ilma likvideerimata enda huvides. Cairnbulg valis sel puhul 26. novembril 2004 lõppenud majandusaasta kohta 25. jaanuaril 2005 esitatud tuludeklaratsioonis CGI artiklis 210 ja järgmistes artiklites ette nähtud ühinemiste erikorra. Seega ei deklareerinud ta äriühingu tulumaksu netokapitalitulult ja tulult, mida ta sai varast, mille ta oli andnud üle Euro Park'ile.

13 Cairnbulgi üleantud varad hinnati nende bilansilisele netoväärtusele, mis oli 9 387 700 eurot, 19. aprilli 2005. aasta notariaalaktis. Euro Park võõrandas need varad samal päeval äriühingule SCI IBC Ferrier hinnaga 15 776 000 eurot, mis vastab nende turuväärtusele 26. novembri 2004. aasta seisuga.

14 Maksuhaldur seadis kontrolli tulemusena ühinemiste erikorra kohaldatavuse kahtluse alla, kuna esiteks ei olnud Cairnbulg taotlenud CGI-s artiklis 210 C ette nähtud ministeeriumi heakskiitu ja teiseks seda heakskiitu ei oleks talle nagunii antud, sest tehing ei olnud majanduslikult põhjendatud, vaid selle eesmärk oli maksupettus või maksustamise vältimine. Seetõttu määrati Euro Park'ile, kes oli Cairnbulgi õigusjärglane, tulumaksu juurdemaks ja lisamaksed koos CGI-s tahtliku rikkumise puhul ette nähtud trahviga.

15 Euro Park palus tribunal administratif de Paris'l (Pariisi esimese astme halduskohus, Prantsusmaa) teha otsus tema vabastamise kohta nendest maksudest ja trahvidest. Nimetatud kohus jättis Euro Parki nõude rahuldamata ja viimane esitas apellatsioonkaebuse cour administrative d'appel de Paris'le (Pariisi apellatsiooniastme halduskohus, Prantsusmaa), kes jättis selle rahuldamata jätmise otsuse muutmata.

16 Euro Park esitas seejärel kassatsioonkaebuse Conseil d'Etat'le (kõrgeim halduskohus, Prantsusmaa), väites, et kehtestades eelneva heakskiidu menetluse ainult vara üleandmise suhtes mitteresidendist juriidilistele isikutele, kuid mitte residendist juriidilistele isikutele, luuakse CGI artikli 210 C lõikega 2 ELTL artikli 49 ja järelikult asutamisvabaduse põhjendamatu piirang.

17 Neil asjaoludel otsustas Conseil d'État menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas juhul, kui liikmesriik kasutab direktiivi 90/434 artikli 11 lõikega 1 antud võimalust siseriiklikus õiguses, võib selle võimaluse rakendamiseks antud akte kontrollida liidu esmasest õigusest lähtudes?

2. Kas juhul, kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, tuleb ELTL artiklit 49 tõlgendada nii, et selle artikliga on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille järgi on selleks, et kohaldataks ühinemiste ja muude sarnaste tehingute suhtes rakendatavat ühist maksustamissüsteemi, eelneva heakskiidu

menetluse läbiviimine maksupettuse või maksustamise vältimise vastu võitlemise eesmärgil ette nähtud ainult vara üleandmisel välisriikide juriidilistele isikutele, kuid mitte vara üleandmisel siseriikliku õiguse alusel asutatud juriidilistele isikutele?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

18 Esimese küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas liidu õigus võimaldab hinnata niisuguste õigusnormide kooskõla, nagu on arutlusel põhikohtuasjas, esmase õigusega, kui need õigusnormid võeti vastu selleks, et võtta siseriiklikusse õigusesse üle direktiivi 90/434 artikli 11 lõike 1 punktiga a antud võimalus.

19 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb Euroopa Liidu tasandil täielikult ühtlustatud valdkonnas vastu võetud siseriikliku meetme hindamisel lähtuda ühtlustamismeetme sätetest, mitte esmase õiguse sätetest (kohtuotsus, 12.11.2015, Visnapuu, C-198/14, EU:C:2015:751, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

20 Järelikult on vaja kõigepealt kindlaks teha, kas direktiivi 90/434 artikli 11 lõike 1 punktiga a toimus täielik ühtlustamine.

21 Käesoleval juhul piisab, kui tõdeda, et selle sätte sõnastusest nähtub selgelt, et see nii ei ole.

22 Nimelt nähtub sellest sõnastusest, et see säte tunnustab ainult liikmesriigi võimalust täielikult või osaliselt keelduda direktiivis sätestatud soodustuste kohaldamisest või need täielikult kehtetuks tunnistada, kui sellise direktiivi kohaldamisalasse kuuluva tehingu nagu eri liikmesriikide äriühinguid puudutav ühinemine (piiriülene ühinemistehing) peamine eesmärk või üks peamisi eesmärke on maksupettus või maksustamise vältimine (vt selle kohta kohtuotsus, 17.7.1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, punkt 38).

23 Selle säilinud pädevuse raames lubab sama säte juhul, kui ühinemistehing ei põhine paikapidavatel majanduslikel põhjendustel, liikmesriikidel ette näha maksupettuse või maksustamise vältimise eelduse (vt selle kohta kohtuotsus, 17.7.1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, punkt 39).

24 Seoses selle võimaluse kasutamise ja selle eelduse rakendamisega nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et kui selle kohta ei ole liidu täpsemaid õigusnorme, peavad liikmesriigid proportsionaalsuse põhimõtet järgides määrama kindlaks direktiivi 90/434 artikli 11 lõike 1 punkti a kohaldamiseks vajalikud eeskirjad (vt selle kohta kohtuotsus, 17.7.1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, punkt 43).

25 Neil asjaoludel tuleb tõdeda, et selle sätte eesmärk ei ole ühtlustada liidu tasandil täielikult maksupettuse ja maksustamise vältimise vastast võitlust käsitlevad meetmed.

26 Järelikult tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuna direktiivi 90/434 artikli 11 lõike 1 punktiga a ei toimu täielikku ühtlustamist, võimaldab liidu õigus hinnata niisuguste siseriiklike õigusnormide kooskõla, nagu on arutlusel põhikohtuasjas, esmase õigusega, kuigi need õigusnormid võeti vastu selles sättes antud võimaluse siseriiklikusse õigusesse ülevõtmiseks.

Teine küsimus

27 Teise küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugused siseriiklikud õigusnormid, nagu on arutlusel põhikohtuasjas ja mis näevad selleks, et piiriülese ühinemistehingu korral antaks direktiivi 90/434

alusel sellisele tehingule kohaldatavaid maksusoodustusi, käesoleval juhul teises liikmesriigis asutatud äriühingule Prantsuse äriühingu poolt üleantud varaga seotud kapitali kasvutulu maksustamise edasilükkamine, eelneva heakskiidu menetluse, mille raames peab maksukohustuslane heakskiidu saamiseks tõendama, et tehing on majanduslikult põhjendatud, tehingu põhieesmärk või üks põhieesmärke ei ole maksupettus või maksustamise vältimine ning tehingu tegemise viis võimaldab tagada selle kapitalikasumi maksustamise tulevikus, mille maksustamine on ajatatud, samas kui riigisisese ühinemistehingu korral on edasilükkamine lubatud ilma, et maksukohustuslane peaks sellist menetlust läbima.

28 Selle kohta on oluline meenutada, et Euroopa Kohus on juba täpsustanud, piiriülene ühinemistehing kujutab endast asutamisvabaduse teostamise erilist viisi, mis on siseturu nõuetekohaseks toimimiseks oluline, ning see kuulub seega majandustegevuse hulka, mille puhul on liikmesriigid kohustatud seda vabadust austama (vt selle kohta kohtuotsus, 13.12.2005, SEVIC Systems, C-411/03, EU:C:2005:762, punkt 19).

29 Selleks et asutamisvabaduse seda erilist teostamise viisi ei kahjustaks piirangud, halvemus ega moonutused, mis tulenevad liikmesriikide maksukorraldusest, kehtestatakse direktiiviga 90/434, nagu nähtub selle põhjendustest 1–5, ühine maksustamissüsteem, mis näeb ette maksusoodustused, näiteks sellise tehingu puhul üleantud varaga seotud kapitali kasvutulu maksustamise edasilükkamine.

30 Euroopa Kohus on sellises kontekstis juba selgitanud, et liikmesriigid peavad direktiivi kohaldamisalasse kuuluvate tehingute puhul neid maksusoodustusi andma, välja arvatud siis, kui nende tehingute peamine eesmärk või üks peamisi eesmärke on maksupettus või maksustamise vältimine direktiivi artikli 11 lõike 1 punkti a tähenduses (kohtuotsus, 11.12.2008, A.T., C-285/07, EU:C:2008:705, punkt 30).

31 Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus ja Prantsuse valitsus on märkinud, et kõnealuste õigusnormide eesmärk on tagada direktiivi 90/434 ja täpsemalt artiklit 11 lõike 1 punkti a ülevõtmine siseriiklikusse õigusesse, siis tuleb seega kõigepealt kindlaks teha, kas niisuguste õigusnormide vastuvõtmine, nagu on arutlusel põhikohtuasjas, on selle sätte alusel lubatud ja sellest tulenevalt, kas need õigusnormid on direktiiviga vastuolus või mitte.

Direktiivi 90/434 artikli 11 lõike 1 punkt a

32 Põhikohtuasjas arutlusel olevate õigusnormide kohaselt on selleks, et Prantsuse äriühingu poolt teises liikmesriigis asutatud äriühingule üleantud varadega seotud kapitalikasumi maksustamist saaks edasi lükata, ette nähtud eelnev menetlus, mille raames peab maksukohustuslane selle soodustuse saamiseks tõendama, et täidetud on kolm tingimust, nimelt i) kavandatav tehing on majanduslikult põhjendatud, ii) tehingu põhieesmärk või üks põhieesmärke ei ole maksupettus või maksustamise vältimine ning iii) tehingu tegemise viis võimaldab tagada selle kapitalikasumi maksustamise tulevikus, mille maksustamine on ajatatud.

33 Seega tekib küsimus, kas niisuguste õigusnormide vastuvõtmine on vastuolus direktiivi 90/434 artikli 11 lõike 1 punktiga a.

– *Eelneva menetluse olemasolu*

34 Seoses eelneva menetluse olemasoluga tuleb meenutada, et direktiiv 90/434 ei sisalda ühtegi menetlusnõuet, mida liikmesriigid on direktiiviga ette nähtud maksusoodustuste andmiseks kohustatud järgima.

35 Isegi kui eeldada, et direktiiv võimaldab liikmesriikidel sellise nõude ette näha, ei ole põhikohtuasjas arutlusel olevates õigusnormides ette nähtud nõue direktiiviga kooskõlas.

36 Vastavasisuliste liidu õigusnormide puudumise korral tuleb liikmesriikide menetlusautonoomia põhimõtte kohaselt iga liikmesriigi sisemises õiguskorras näha ette üksikasjalik menetlus isikutele liidu õigusest tulenevate õiguste kaitse tagamiseks, kuid see ei tohi olla ebasoodsam sarnaste siseriiklike olukordade regulatsioonist (võrdväärsuse põhimõte) ega muuta liidu õiguskorra alusel antud subjektiivsete õiguste kasutamist praktikas võimatuks või ülemäära raskeks (tõhususe põhimõte) (kohtuotsus, 18.10.2012, Pelati, C-603/10, EU:C:2012:639, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Viimati nimetatud põhimõtte kohta tuleb meenutada, et iga juhtumit, mille puhul kerkib küsimus, kas mingi siseriiklik menetlusnorm muudab liidu õiguskorraga isikule antud õiguste kohaldamise võimatuks või ülemäära raskeks, tuleb analüüsida, võttes vajaduse korral arvesse asjaomase siseriikliku õigussüsteemi aluseks olevaid põhimõtteid, mille hulka kuulub õiguskindluse põhimõte (vt selle kohta kohtuotsused, 27.6.2013, Agrokonsulting, C-93/12, EU:C:2013:432, punkt 48, ja 6.10.2015, Târșia, C-69/14, EU:C:2015:662, punkt 36).

38 Sellega seoses on Euroopa Kohus juba selgitanud, et õiguskindluse nõuet tuleb eriti rangelt järgida siis, kui tegemist on liidu õigusnormidega, mis võivad tekitada rahalisi kohustusi, et asjaomastel isikutel oleks võimalik täpselt teada oma kohustuste ulatust (vt selle kohta kohtuotsused, 21.2.2006, Halifax jt, C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 72, ning 9.7.2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punkt 34).

39 Käesolevas asjas märkis Prantsuse valitsus kohtuistungil seoses võrdväärsuse põhimõttega, et põhikohtuasjas arutlusel olevates õigusnormides ette nähtud eelnev menetlus on põhimõtteliselt kohaldatav ainult piiriüleste ühinemistehingute korral. Samas ei ole Euroopa Kohtul siiski vajalikku teavet riigisiseste ühinemistehingute suhtes kohaldatavate üksikasjalike rakenduseeskirjade kohta, et hinnata, kas esimesi tehinguid käsitletakse teistest ebasoodsamalt. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab piiriülestele ühinemistehingutele ja riigisisestele ühinemistehingutele kohaldatavaid üksikasjalikke rakenduseeskirju võrreldes kontrollima, kas need õigusnormid on selle põhimõttega kooskõlas.

40 Mis puudutab tõhususe põhimõtet, siis nõuab õiguskindluse nõude tagamine, et direktiivi 90/434 ja täpsemalt artikli 11 lõike 1 punkti a rakendamise kord peab olema piisavalt täpne, selge ja ootuspärane, et maksukohustuslastel oleks võimalik täpselt teada oma õigusi ja et need tagaksid viimastele õiguse saada direktiivi sätetega ette nähtud maksusoodustusi ning nendele vajaduse korral siseriiklikes kohtutes tugineda (vt selle kohta kohtuotsused, 28.2.1991, komisjon *vs*. Saksamaa, C-131/88, EU:C:1991:87, punkt 6; 10.3.2009, Heinrich, C-345/06, EU:C:2009:140, punktid 44 ja 45; 15.7.2010, komisjon *vs*. Ühendkuningriik, C-582/08, EU:C:2010:429, punktid 49 ja 50, ning 18.10.2012, Pelati, C-603/10, EU:C:2012:639, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Ent käesolevas asjas tuleb märkida, et põhikohtuasjas arutatavates õigusnormides ei ole asjaomase eelneva menetluse üksikasjalikke rakenduseeskirju täpsustatud. Kinnitades, et see vastab tõele, tegi Prantsuse valitsus kohtuistungil maksuhalduri praktikale viidates nende eeskirjade kohta mõne täpsustuse. Sellega seoses märkis see valitsus, et vaatamata sellele, et need õigusnormid näevad eelneva heakskiidu saamiseks ette kolm tingimust, on maksuhalduri praktika kohaselt heakskiidu andmiseks piisav, kui täidetud on ainult majandusliku põhjuse tingimus. Lisaks täpsustab see valitsus, et sama praktika kohaselt ei peata eelneva heakskiidu menetlus piiriülest ühinemistehingut. Seega võib selle tehingu tingimusel, et heakskiidu saamise taotlus on esitatud enne tehingu toimumist, teha enne maksuhalduri nõusoleku saamist.

42 Nagu kohtujurist märkis oma ettepaneku punktides 30–34 ja 57, tuleb tõdeda, et põhikohtuasjas arutlusel olevad õigusnormid ei vasta aga maksuhalduri praktikale, mis võib tekitada ebakindlust seoses direktiivi 90/434 artikli 11 lõike 1 punkti a üksikasjalike rakenduseeskirjadega. Järelikult ei ole need eeskirjad piisavalt täpsed, selged ja ootuspärased, et maksukohustuslastel oleks võimalik täpselt teada oma õigusi, seda enam, et maksuhaldur võib vähemalt mõnda neist eeskirjadest oma suva järgi muuta.

43 Veel märkis Prantsuse valitsus kohtuistungil, et keeldumisotsus on alati põhjendatud, täpsustades samas siiski, et kui maksuhaldur ei ole taotlusele vastanud nelja kuu möödudes, tähendab see vaikimisi tehtud keeldumisotsust, mida sel juhul põhjendatakse ainult siis, kui maksukohustuslane seda taotleb.

44 Tuleb aga tõdeda, et sellised eeskirjad ei ole kooskõlas ka õiguskindluse nõudega.

45 Nimelt peab selleks, et maksukohustuslane saaks täpselt hinnata direktiivist 90/434 tulenevate õiguste ja kohustuste ulatust ja toimida neile vastavalt (vt selle kohta kohtuotsused, 10.3.2009, Heinrich, C-345/06, EU:C:2009:140, punktid 44 ja 45, ning 15.7.2010, komisjon *vs*. Ühendkuningriik, C-582/08, EU:C:2010:429, punktid 49 ja 50), maksuhalduri otsus, millega keeldutakse maksukohustuslasele selle direktiivi kohast maksusoodustust andmast, olema alati põhjendatud, et maksukohustuslane saaks kontrollida nende põhjenduste põhjendatust, mille alusel maksuhaldur keeldus talle andmast direktiivis ette nähtud soodustust, ning vajaduse korral tugineda oma õigusele pädevates kohtutes.

46 Neil asjaoludel ilmneb, et põhikohtuasjas arutlusel olevad üksikasjalikud rakenduseeskirjad rikuvad õiguskindluse nõuet ning järelikult ei ole need õigusnormid kooskõlas tõhususe põhimõttega.

– Direktiivis 90/434 ette nähtud maksusoodustuste saamiseks nõutavad tingimused

47 Nendes õigusnormides nõutavate tingimuste kohta tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on korduvalt leidnud, et direktiiviga 90/434 kehtestatud ühist maksustamissüsteemi, mis hõlmab erinevaid maksusoodustusi, kohaldatakse vahet tegemata kõikidele ühinemise, jaotumise, eraldumise ja osade või aktsiate asendamise tehingutele, hoolimata nende põhjustest, mis võivad olla rahanduslikud, majanduslikud või puhtalt maksualased (kohtuotsus, 20.5.2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

48 Euroopa Kohus on samuti selgitanud, et direktiivi artikli 11 lõike 1 punkti a kohaselt võivad liikmesriigid vaid erandkorras ja üksikutel juhtudel täielikult või osaliselt keelduda selle direktiivi sätete kohaldamisest või nende alusel saadavad soodustused kehtetuks tunnistada (kohtuotsus, 20.5.2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).

49 Kuna selles sättes nähakse ette erand direktiivis 90/434 kehtestatud üldreeglist, see tähendab, et kohaldatakse direktiivi kohaldamisalasse kuuluvatele tehingutele kohaldatavat ühist maksustamissüsteemi, tuleb seda sätet tõlgendada kitsalt (vt selle kohta kohtuotsus, 20.5.2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, punkt 46).

50 Esiteks tuleb aga meenutada, et kuigi direktiiv 90/434 näeb ette põhimõtte, et üleantud varadega seotud kapitalikasumi maksustamine lükatakse edasi, ning lubab selle soodustuse andmisest keelduda vaid ühel tingimusel, nimelt ainult juhul, kui kavandatava tehingu peamine eesmärk või üks peamisi eesmärke on maksupettus või maksustamise vältimine (vt selle kohta kohtuotsus, 17.7.1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, punkt 45), näevad põhikohtuasjas arutlusel olevad õigusnormid käesolevas asjas ette selle soodustuse andmise üldise keelu, välja arvatud juhul, et maksukohustuslane täidab kõigepealt nendes õigusnormides ette nähtud vormilised ja sisulised nõuded.

51 Teiseks, kuna kõnealused õigusnormid näevad soodustuse andmiseks ette käesoleva kohtuotsuse punktis 32 mainitud kolm tingimust, laiendavad need – nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktides 34–36 – selle liikmesriikide säilinud pädevuse kohaldamisala, mida on mainitud käesoleva kohtuotsuse punktides 22 ja 23, rohkem kui on ette nähtud direktiivi 90/434 artikli 11 lõike 1 punktiga a.

52 Kolmandaks, nagu tõdes kohtujurist oma ettepaneku punktis 36, ei saa vastupidi Prantsuse valitsuse väidetule põhikohtuasjas arutlusel olevate õigusnormidega ette nähtud kolmandat tingimust - see tähendab, et tehingu tegemise viis võimaldab tagada selle kapitalikasumi maksustamise tulevikus, mille maksustamine on ajatatud, mida ei ole pealegi direktiivis 90/434 ette nähtud - põhjendada võitlusega maksupettuse või maksustamise vältimise vastu, sest see eesmärk on juba sõnaselgelt hõlmatud nendes õigusnormides ette nähtud teise tingimusega.

53 Neljandaks tuleb seoses direktiivi 90/434 artikli 11 lõike 1 punktis a ette nähtud maksupettuse või maksustamise vältimise eeldusega meenutada, et selle sätte kohaselt on liikmesriikidel lubatud maksupettuse või maksustamise vältimise eeldust ette näha vaid juhul, kui kavandatava tehingu ainus eesmärk on saada maksusoodustust ja seda ei teostata paikapidavatel majanduslikel põhjendustel (vt selle kohta kohtuotsused, 17.7.1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, punkt 45, ja 10.11.2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais, C-126/10, EU:C:2011:718, punkt 36).

54 Viiendaks tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et liikmesriigid ei tohi direktiivi 90/434 artikli 11 lõike 1 punkti a ülevõtmisel lähtuda maksupettuse või maksustamise vältimise üldisest eeldusest.

55 Nimelt on Euroopa Kohus sellega seoses juba täpsustanud, et pädevad siseriiklikud asutused ei või selle kontrollimisel, kas tehingu eesmärk on maksupettus või maksustamise vältimine, piirduda eelnevalt kindlaks määratud üldiste kriteeriumide kohaldamisega, vaid peavad igal üksikjuhul tehingut põhjalikult kontrollima, kuna sellise reegli kehtestamine, millel on üldine kohaldamisala ja mis välistab automaatselt maksusoodustuse andmise teatud liiki tehingutele, ilma et võetaks arvesse küsimust, kas ka tegelikult on tegemist maksupettuse või maksustamise vältimisega, läheb kaugemale sellest, mis on vajalik sellise pettuse või maksustamise vältimise ärahoidmiseks ja kahjustab direktiiviga taotletavat eesmärki (kohtuotsus, 10.11.2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais, C-126/10, EU:C:2011:718, punkt 37).

56 Kuna põhikohtuasjas arutlusel olevad õigusnormid nõuavad aga direktiivi 90/434 kohase kapitalikasumi maksustamise edasilükkamise võimaldamiseks süstemaatiliselt ja tingimusteta, et maksukohustuslane tõendaks, et tehing on majanduslikult põhjendatud ja tehingu põhieesmärk või üks põhieesmärke ei ole maksupettus või maksustamise vältimine, ilma et maksuhaldur oleks kohustatud esitama esialgseidki tõendeid paikapidavate majanduslike põhjenduste puudumise kohta või kaudseid tõendeid maksupettuse või maksustamise vältimise kohta, siis kehtestavad need õigusnormid maksupettuse või maksustamise vältimise üldise eelduse.

57 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb tõdeda, et direktiivi 90/434 artikli 11 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisuguste õigusnormide vastuvõtmine, nagu on arutlusel põhikohtuasjas.

ELTL artikkel 49

58 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt näeb ELTL artikkel 49 ette asutamisvabaduse piirangute kaotamise. Kuigi EL toimimise lepingu asutamisvabadust käsitlevate sätete eesmärk on nende sõnastuse kohaselt tagada vastuvõtvas liikmesriigis välismaiste kodanike ja ettevõtjate võrdne kohtlemine selle riigi kodanike ja ettevõtjatega, on nendega vastuolus see, kui päritoluriik takistab oma kodanikku või selle liikmesriigi õigusnormide kohaselt asutatud äriühingut teise liikmesriiki asumast (kohtuotsus, 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

59 Asutamisvabaduse piiranguks tuleb pidada kõiki meetmeid, mis keelavad või takistavad selle vabaduse kasutamist või muudavad selle vähem atraktiivseks (kohtuotsus, 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

60 Tuleb tõdeda, et põhikohtuasjas kohaldatakse Prantsuse äriühingu poolt teises liikmesriigis asutatud äriühingule üleantud varadega seotud kapitalikasumi maksustamise edasilükkamiseks asjaomaste õigusnormide nõudeid vaid piiriüleste ühinemistehingute puhul.

61 Prantsuse valitsus möönab, et kõnealuste õigusnormidega koheldakse piiriüleseid ühinemisi ja riigisiseseid ühinemisi erinevalt.

62 Selline erinevus võib panna neid loobuma oma asutamisvabaduse teostamisest ning kujutab endast seega selle vabaduse piirangut.

63 Piirang võib olla lubatud ainult siis, kui seda õigustab liidu õiguse tunnustatud ülekaalukas üldine huvi. Lisaks ei tohi see sel juhul minna kaugemale, kui on eesmärgi saavutamiseks vajalik (kohtuotsus, 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

64 Prantsuse valitsus on seisukohal, et põhikohtuasja piirangut õigustab ülekaalukas üldine huvi, mis on seotud maksupettuse ja maksustamise vältimise vastu võitlemise ja huviga tagada liikmesriikide maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus.

65 Sellega seoses tuleb märkida, et Euroopa Kohus on juba leidnud, et nii võitlus maksupettuste või maksustamise vältimise vastu kui ka vajadus säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel kujutavad endast sellist ülekaalukat üldist huvi, mis võib õigustada asutamislepinguga tagatud liikumisvabaduste teostamise piirangut (kohtuotsus, 5.7.2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punktid 36 ja 37 ning seal viidatud kohtupraktika).

66 Viimase eesmärgi kohta tuleb siiski märkida nii, nagu leidis ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 39, et see on juba tagatud direktiivi 90/434 endaga.

67 Euroopa Kohtu praktika kohaselt ilmneb direktiivi põhjendustest 4 ja 6 nimelt, et direktiivis on kehtestatud üksnes üleantud varaga seotud kapitali kasvutulu maksustamise edasilükkamise kord, millega välditakse, et varade üleandmine ise toob kaasa maksustamise, ning samas kaitstakse üleandva äriühingu riigi finantshuve, tagades kasvutulu maksustamise selle tegeliku realiseerimise ajal (kohtuotsus, 19.12.2012, 3D I, C-207/11, EU:C:2012:818, punkt 28).

68 Järelikult ei saa selline eesmärk põhikohtuasjas õigustada asutamisvabaduse piirangut.

69 Mis puudutab maksupettuse või maksustamise vältimise vastu võitlemisega seotud ülekaalukat üldist huvi, siis piisab, kui tõdeda, nagu ka kohtujurist oma ettepaneku punktides 72 ja 73 nentis, et sellel eesmärgil on sama ulatus, kui sellele tuginetakse direktiivi 90/434 artikli 11 lõike 1 punkti a alusel või põhjendatakse erandit esmasest õigusest. Järelikult on käesoleva kohtuotsuse punktides 54–56 toodud kaalutlused, mis puudutavad põhikohtuasjas arutlusel olevaid õigusnorme ja mis käsitlevad seda sätet, kohaldatavad ka selle analüüsimisel, kas need õigusnormid on proportsionaalsed asutamisvabaduse seisukohast. Sellest järeldub, et niisugused õigusnormid, nagu on arutlusel põhikohtuasjas ja millega kehtestatakse maksupettuse või maksustamise vältimise üldine eeldus, lähevad kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik, ning sellega ei saa seega põhjendada kõnealuse vabaduse piirangut.

70 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et ELTL artiklit 49 ja direktiivi 90/434 artikli 11 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised õigusnormid, nagu on arutlusel põhikohtuasjas ja mis näevad piiriülese ühinemistehingu korral ette, et kõnealuse direktiivi alusel sellele tehingule kohaldatavate niisuguste maksusoodustuste andmine nagu käesolevas asjas Prantsuse äriühingu poolt teises liikmesriigis asutatud äriühingule üleantud varadega seotud kapitalikasumi maksustamise edasilükkamine sõltub eelneva heakskiidu menetlusest, mille raames peab maksukohustuslane sellise heakskiidu saamiseks tõendama, et tehing on majanduslikult põhjendatud, tehingu põhieesmärk või üks põhieesmärke ei ole maksupettus või maksustamise

vältimine ning tehingu tegemise viis võimaldab tagada selle kapitalikasumi maksustamise tulevikus, mille maksustamine on ajatatud, samas kui riigisisese ühinemistehingu korral on edasilükkamine lubatud ilma, et maksukohustuslane peaks sellist menetlust läbima.

Kohtukulud

71 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. **Kuna nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/434/EMÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise ja osade või aktsiate asendamise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta artikli 11 lõike 1 punktiga a ei viida läbi täielikku ühtlustamist, siis võimaldab liidu õigus hinnata niisuguste õigusnormide kooskõla, nagu on arutlusel põhikohtuasjas, esmase õigusega, kuigi need õigusnormid võeti vastu selleks, et võtta siseriiklikusse õigusesse üle selle sättega antud võimalust.**

2. **ELTL artiklit 49 ja direktiivi 90/434 artikli 11 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised õigusnormid, nagu on arutlusel põhikohtuasjas ja mis näevad piiriülese ühinemistehingu korral ette, et kõnealuse direktiivi alusel sellele tehingule kohaldatavate niisuguste maksusoodustuste andmine nagu käesolevas asjas Prantsuse äriühingu poolt teises liikmesriigis asutatud äriühingule üleantud varadega seotud kapitalikasumi maksustamise edasilükkamine sõltub eelneva heakskiidu menetlusest, mille raames peab maksukohustuslane sellise heakskiidu saamiseks tõendama, et tehing on majanduslikult põhjendatud, tehingu põhieesmärk või üks põhieesmärke ei ole maksupettus või maksustamise vältimine ning tehingu tegemise viis võimaldab tagada selle kapitalikasumi maksustamise tulevikus, mille maksustamine on ajatatud, samas kui riigisisese ühinemistehingu korral on edasilükkamine lubatud ilma, et maksukohustuslane peaks sellist menetlust läbima.**

Allkirjad