

Kohtuasi C-28/95

[...]

Artikkel 177 – Euroopa Kohtu pädevus – Liikmesriigi õigusaktid, millega võetakse üle ühenduse õigusnormid – Ülevõtmine – Direktiiv 90/434/EMÜ – Osade või aktsiate asendamise teel ühinemise mõiste – Maksupettus või maksustamise vältimine

[...]

EUROOPA KOHTU OTSUS

17. juuli 1997*

Kohtuasjas C-28/95,

mille esemeks on Euroopa Kohtule EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel Gerechthof te Amsterdami esitatud taotlus, millega soovitakse saada selles kohtus pooleli olevas vaidluses järgmiste poolte vahel:

A. Leur-Bloem

ja

Inspecteur der Belastingdienst Ondernemingen Amsterdam 2,

eelotsust 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 L 225, lk 1, ELT eriväljaanne 09/01, lk 142) artikli 2 punkti d ja artikli 11 lõike 1 punkti a tõlgendamise kohta,

EUROOPA KOHUS,

koosseisus: president G. C. Rodríguez Iglesias, kodade esimehed G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida J. L. Murray ja L. Sevón, kohtunikud C. N. Kakouris, P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet, G. Hirsch, P. Jann (ettekandja) ja H. Ragnemalm,

kohtujurist: F. G. Jacobs,

kohtusekretär: vanemametnik H. A. Rühl,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- pr Leur-Bloem, keda esindas maksukonsultant J. H. W. Lenior,
- Inspecteur der Belastingdienst Ondernemingen Amsterdam 2,
- Madalmaade valitsus, keda esindas välisministeeriumi aseõigusnõunik J. G. Lammers,

*Kohtumenetluse keel: hollandi.

- Saksa valitsus, keda esindasid liidu majandusministeeriumi kõrgem ametnik E. Röder ja sama ministeeriumi ametnik B. Kloke,

- Euroopa Ühenduste Komisjon, keda esindas õigustalituse ametnik B. J. Drijber,

arvestades kohtuistungil ettekannet,

olles 4. juuni 1996. aasta kohtuistungil ära kuulanud suulised märkused, mille esitas Madalmaade valitsus (esindaja: välisministeeriumi abiõigusnõunik A. Fierstra) ja komisjon (esindaja: B. J. Drijber),

olles 17. septembri 1996. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Gerechthof te Amsterdam esitas 26. jaanuari 1995. aasta määrusega, mis saabus Euroopa Kohtusse sama aasta 6. veebruaril, EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel Euroopa Kohtule mitu eelotsuse küsimust 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 L 225, lk 1, ELT eriväljaanne 09/01, lk 142-146, edaspidi "direktiiv") artikli 2 punkti d ja artikli 11 lõike 1 punkti a tõlgendamise kohta.

2 Need küsimused esitati kohtuasjas Leur-Bloem vs. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2 (Amsterdam 2 ettevõtlusmaksude inspektor, edaspidi "inspektor").

3 Pr Leur-Bloem, kes on kahe Madalmaade õiguse järgi asutatud eraõigusliku äriühingu ainus aktsionär ja juhataja, kavatseb omandada kolmanda eraõigusliku ühingu, nimelt ühe valdusühingu aktsiad, nii et maksmine toimuks kahe esimese äriühingu aktsiate asendamise teel. Pärast seda tehingut pidi pr Leur-Bloem saama – mitte küll otseselt, vaid ainult kaudselt – kahe ülejäänud äriühingu ainsaks aktsionäriks.

4 Pr Leur-Bloem on maksukohustuslane Madalmaade 1964. aasta tulumaksuseaduse (edaspidi "Madalmaade seadus") alusel. Madalmaade seaduse artikli 14 b lõige 1 näeb osade või aktsiate asendamise teel toimuva ühinemise puhul ette, et oluliselt osaluselt saadud kasvutulu ei maksustata. Selle võimaluse rakendamine tähendab tegelikult maksustamise edasilükkamist.

5 Madalmaade seaduse artikli 14 b lõike 2 punktides a ja b on sätestatud:

"2. Äriühingute ühinemiseks loetakse järgmised juhud:

a) kui Madalmaades asuv äriühing omandab oma aktsiate või osalusväärtpaberite üleandmise eest ning vajadusel lisatasu makstes, teatava koguse teise, Madalmaades või välisriigis asuva äriühingu aktsiaid, mis annab talle võimaluse kasutada selles äriühingus üle poole häälest, nii et selle äriühingu ja teise äriühingu ettevõtluse saab nii rahalisest kui ka majanduslikust seisukohast püsivalt koondada ühe üksuse alla.

b) kui Euroopa Ühenduste liikmesriigis asuv äriühing omandab oma aktsiate või osalusväärtpaberite üleandmise eest ning vajadusel lisatasu makstes, teatava koguse teise Euroopa Ühenduste liikmesriigis asuva äriühingu aktsiaid, mis annab talle võimaluse kasutada selles äriühingus üle poole häälest, nii et selle äriühingu ja teise äriühingu ettevõtluse saab nii rahalisest kui ka majanduslikust seisukohast püsivalt koondada ühe üksuse alla."

6 "Ettevõtluse" all tuleb Madalmaade seaduse tähenduses sisuliselt käsitada juriidilise isiku majandustegevust, sest termin "äriühing" viitab juriidilisele isikule.

7 Pr Leur-Bloem palus Madalmaade maksuhalduril arvestada, et kavatsetav tehing oli Madalmaade õiguse tähenduses "osade või aktsiate asendamise teel toimuv ühinemine", mis andis talle õiguse saada maksuvabastust kasvutulu pealt, mis võib tekkida aktsiate üleandmisel, ning võimaluse korvata sel viisil loodud maksukohustuslasele tekkida võiv kahjum.

8 Inspektor, kes leidis, et ei ole tegemist osade või aktsiate asendamise teel toimuva ühinemisega Madalmaade seaduse artikli 14 b lõike 2 punkti a tähenduses, lükkas tema taotluse tagasi.

9 Niisiis esitas pr Leur-Bloem selle otsuse peale Gerechthof te Amsterdamile hagi. Ta leidis, et kuna tehingu eesmärk on tihedam koostöö äriühingute vahel, tuleb seda käsitada ühinemisena.

10 Inspektor väidab seevastu, et kavatsetava tehingu eesmärk ei ole koondada nende äriühingute ettevõtlust nii rahalisest kui ka majanduslikust seisukohast püsivalt ühe suurema üksuse alla. Tegelikult on selline üksus rahalisest ja majanduslikust seisukohast juba olemas, sest neil kahel äriühingul on sama juhataja ja üksainus aktsionär.

11 Gerechthof leidis, et selle vaidluse lahendamiseks on vaja tõlgendada ühte Madalmaade seaduse sätet, mis lisati sinna direktiivi ülevõtmisel selle liikmesriigi õigusesse.

12 Selle kohta tõdes eelotsusetaotlust esitav kohus kõigepealt, et direktiivi põhjenduste järgi otsustades on selle eesmärk kõrvaldada maksukorraldus, mis seab ebasoodsamasse olukorda eelkõige eri liikmesriikide äriühingute ühinemised ning osade või aktsiate asendamised, võrreldes ühes liikmesriigis asuvate äriühingute omadega. Seejärel rõhutas ta, et Madalmaade seaduse artikli 14 b lõike 2 punkti a ning sama lõike punkti b sõnastuses ei tehta üksnes Madalmaades asutatud äriühingute ühinemiste ja ühenduse eri liikmesriikides asutatud äriühingute ühinemiste vahel mingit vahet.

13 Viimaks märkis see kohus, et direktiivi eemärkidest, Madalmaade seaduse asjaomase sätte sõnastusest ja selle ettevalmistustööst, eriti seletuskirjast nähtub, et Madalmaade seadusandlik võim kavatses kohelda nii üksnes Madalmaades asutatud äriühingute ühinemisi kui ka eri liikmesriikides asutatud äriühingute ühinemisi samamoodi.

14 Direktiivi artikli 2 punktides d ja h on sätestatud:

"Käesolevas direktiivis

...

d) tähendab "osade või aktsiate asendamine" tehingut, mille käigus äriühing omandab teise äriühingu osad või aktsiad, mis annavad talle selles äriühingus häälteenamuse, selleks saavad viimasena nimetatud äriühingu osanikud või aktsionärid esmalt nimetatud äriühingu osanikeks või aktsionärideks ja kui see on kohaldatav, ka rahalise juurdemakse, mille summa ei ületa 10 % asendamiseks väljaantavate osade või aktsiate nimiväärtusest või viimase puudumisel nende arvestuslikust väärtusest;

...

h) tähendab "omandav äriühing" äriühingut, mis omandab osad või aktsiad osade või aktsiate eest".

Direktiivi II jaotis, kuhu kuuluvad artiklid 4–8, sisaldab ühinemise, jaotumise ja osade või aktsiate asendamise maksustamise reegleid. Eriti artiklis 8 on sätestatud, et seoses osade või aktsiate asendamisega ei tohi omandava äriühingu osade või aktsiate jaotamine omandatava äriühingu osanikele või aktsionäridele tasuna osade või aktsiate eest, mis moodustavad viimasena nimetatud äriühingu kapitali, iseenesest põhjustada nimetatud osanike või aktsionäride tulu või kapitali kasvutulu maksustamist.

Direktiivi artikli 11 lõike 1 punktis a on sätestatud:

"1. 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."

15 Leides, et talle esitatud kohtuasja lahendamiseks on vaja tõlgendada direktiivi sätteid, peatas Gerechthof te Amsterdam kohtuliku arutamise ning esitas Euroopa Kohtule järgmised küsimused:

«1) Kas Euroopa Kohtule võib esitada küsimusi Euroopa Ühenduste Nõukogu direktiivi sätete tõlgendamise ja selle direktiivi ulatuse kohta, olgugi et see direktiiv ei kohaldu vahetult eelotsusetaotlust esitavale kohtule esitatud konkreetse olukorra suhtes, samas kui liikmesriigi seadusandlik võim kavatseb seda konkreetset olukorda käsitleda samamoodi, nagu olukorda, mida mainitud direktiiv puudutab?

Jaatava vastuse korral:

2) a) Kas tegemist võib olla osade või aktsiate asendamisega nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/434/EMÜ (edaspidi "direktiiv") artikli 2 alguse ja punkti d tähenduses, kui sama artikli punkti h tähenduses omandav äriühing ise ettevõtlusega ei tegele?

b) Kas asjaolu, et omandatava äriühingu ainus aktsionär ja juhataja on sama füüsiline isik, kellest saab pärast osade või aktsiate asendamist omandava äriühingu juhataja ning ainus aktsionär, välistab eelmainitud tähenduses osade või aktsiate asendamise?

c) Kas eelmainitud tähenduses on osade või aktsiate asendamisega tegemist ainult siis, kui selle eesmärk on koondada omandava äriühingu ja teise isiku ettevõtlus rahalisest ja majanduslikust seisukohast püsivalt ühe üksuse alla?

d) Kas eelmainitud tähenduses on osade või aktsiate asendamisega tegemist ainult siis, kui selle eesmärk on koondada kahe või enama omandatava äriühingu ettevõtlus rahalisest ja majanduslikust seisukohast püsivalt ühe üksuse alla?

e) Kas asjaolu, et osade või aktsiate asendamise eesmärk on maksukulude horisontaalne tasakaalustamine selles osalevate äriühingute vahel, tehes seda ühe maksukohustuslase raames "Wet op de vennootschapsbelasting 1969" (Madalmaade 1969. aasta ettevõtte tulumaksu seadus) artikli 15 tähenduses, on sellise asendamise jaoks paikapidav majanduslik põhjendus direktiivi artikli 11 tähenduses?"

Esimene küsimus

16 Esimese küsimusega tahab eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas Euroopa Kohus on asutamislepingu artikli 177 alusel pädev tõlgendama ühenduse õigust, kui see ei reguleeri otseselt kõnealust olukorda, kuid kui liikmesriigi seadusandlik võim on otsustanud ühe direktiivi sätete ülevõtmisel liikmesriigi õigusesse käsitleda puhtalt riigisiseseid olukordi samamoodi nagu direktiivi kohaldamisalasse kuuluvaid olukordi, nii et ta on ühtlustanud oma õiguse ühenduse õigusega.

17 Pr Leur-Bloem arvab, et Euroopa Kohtul on see pädevus olemas, võttes arvesse direktiivi eesmärki ja võrdse kohtlemise põhimõtet. Kui riigisiseseid ja ühendusesiseseid ühinemisi ei koheldaks samamoodi, viiks see konkurentsimoonutusteni äriühingute kontsernide vahel, millel on küll sama ülesehitus, kuid ainult üks on ühenduse tasandi kontsern.

18 Nii komisjon kui ka Madalmaade valitsus ja Saksa valitsus arvavad, et Euroopa Kohus ei ole pädev vastama küsimustele, mis on esitatud väljaspool direktiivi kohaldamisala. Nii on see ka käesoleval juhul, kuna direktiivi saab selle artikli 1 alusel kohaldada eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise ja osade või aktsiate asendamise suhtes.

19 Lisaks viitavad komisjon ja Madalmaade valitsus 28. märtsi 1995. aasta otsusele (kohtuasjas C-346/93: Kleinwort Benson, EKL 1995, lk I-615), mis tehti 27. septembri 1968. aasta konventsiooni raames, mis käsitleb kohtualluvust ja kohtuotsuste täitmist tsiviil- ja kaubandusajades (EÜT 1972, L 299, lk 32, edaspidi "konventsioon"), kus Euroopa Kohus otsustas, et ta on ebapädev. Seoses sellega väidavad nad, et võttes arvesse menetluste sarnasust, ei ole vaja eristada selle konventsiooni raames ja asutamislepingu artikli 177 alusel esitatud küsimusi.

20 Komisjon leiab, et selle otsuse kohaselt on Euroopa Kohtul pädevus ainult siis, kui liikmesriigi õigusnormid viitavad otseselt ja tingimatult ühenduse õigusele. Põhikohtuasja puhul see nii aga ei ole.

21 Madalmaade valitsus rõhutab, et otsus, mille Euroopa Kohus võiks teha, ei oleks liikmesriikide kohtutele siduv eespool viidatud kohtuotsuse Kleinwort Benson tähenduses, kuna küsitud tõlgendus peab võimaldama eelotsusetaotluse esitanud kohtul kõigest

liikmesriigi õigust kohaldada. Ta täpsustab lisaks, et Madalmaade seaduse seletuskirjas esinev viide ühenduse õigusele ei ole siduv, vaid võib endast kujutada kõigest selle seaduse tõlgendamise tegurit.

22 Saksa valitsus väidab, et nagu Euroopa Kohus otsustas 8. novembri 1990. aasta otsuses (kohtuasjas C-231/89: Gmurzynska-Bscher, EKL 1990, lk I-4003), ei pea ta tegema eelotsust, kui on selge, et Euroopa Kohtul palutakse tõlgendada ühenduse õiguse sätet, mis ei ole kohaldatav, nagu põhikohtuasjas.

23 Asutamislepingu artikli 177 kohaselt on Euroopa Kohus pädev tegema eelotsuseid, mis käsitlevad selle lepingu ja ühenduse institutsioonide õigusaktide tõlgendamist.

24 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on asutamislepingu artiklis 177 sätestatud menetlus Euroopa Kohtu ja liikmesriikide kohtute koostöö vahend. Sellest järeldub, et vaid liikmesriigi kohtud, kellele hagi esitatakse ja kes peavad kohtuasjas otsuse tegema, on pädevad iga kohtuasja konkreetseid asjaolusid arvestades otsustama, kas otsuse tegemiseks on vaja eelotsust küsida ja kas nende poolt Euroopa Kohtule esitatud eelotsuse küsimustel on asja otsustamisel tähtsust (vt eriti 18. oktoobri 1990. aasta otsust liidetud kohtuasjades C-297/88 ja C-197/89: Dzodzi, EKL 1990, lk I-3763, punktid 33 ja 34, ning eespool viidatud kohtuotsuse Gmurzynska-Bscher punkte 18 ja 19).

25 Järelikult, kui siseriikliku kohtu esitatud küsimused puudutavad ühenduse õiguse tõlgendamist, on Euroopa Kohus põhimõtteliselt kohustatud neile vastama (vt eespool viidatud kohtuotsuse Dzodzi punkti 35 ja kohtuotsuse Gmurzynska-Bscher punkti 20). Tegelikult ei nähtu artikli 177 sõnastusest ega selle artikliga kehtestatud menetluse eesmärgist, et asutamislepingu autorid soovisid jätta Euroopa Kohtu pädevusest välja eelotsusetaotlused ühenduse õigusnormi kohta juhul, kui liikmesriigi siseriiklik õigus viitab sellele õigusnormile, et määrata kindlaks puhtalt riigisisese olukorra suhtes kohaldatavad eeskirjad (vt eespool viidatud kohtuotsuse Dzodzi punkti 36 ja kohtuotsuse Gmurzynska-Bscher punkti 25).

26 Liikmesriigi kohtu esitatud eelotsusetaotluse saab jätta rahuldamata vaid siis, kui on selge, et asutamislepingu artiklis 177 sätestatud menetlust on kuritarvitatud ning selle eesmärk on saada Euroopa Kohtult otsus kunstliku vaidluse alusel või kui on selge, et ühenduse õigust ei saa kõnealuse kohtuasja asjaolude suhtes kohaldada (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsuse Dzodzi punkti 40 ja kohtuotsuse Gmurzynska-Bscher punkti 23).

27 Selle kohtupraktika järgi on Euroopa Kohus korduvalt leidnud, et ta on pädev andma eelotsuseid ühenduse õigusnormide kohta juhul, kui põhikohtuasjas käsitletavat asjaolud on väljaspool ühenduse õiguse kohaldamisala, kuid kui need õigusnormid on liikmesriigi õiguse järgi või lepinguliste sätete alusel kohaldatavad (vt ühenduse õiguse kohaldamise kohta liikmesriikide õiguses eespool viidatud kohtuotsuseid Dzodzi ja Gmurzynska-Bscher; 26. septembri 1985. aasta otsust kohtuasjas 166/84: Thomasdünge, EKL 1985, lk 3001; 24. jaanuari 1991. aasta otsust kohtuasjas C-384/89: Tomatis ja Fulchiron, EKL 1991, lk I-127, ning ühenduse õiguse kohaldamise kohta lepinguliste sätetega 25. juuni 1992. aasta otsust kohtuasjas C-88/91: Federconsorzi, EKL 1992, lk I-4035, ja 12. novembri 1992. aasta otsust kohtuasjas C-73/89: Fournier, EKL 1992 lk I-5621, edaspidi "Dzodzi kohtupraktika"). Neis kohtuotsustes oli selge, et ei liikmesriikide õigusnormid ega lepingulised sätted, millega ühenduse õigusnormid üle võeti, ei piiranud ühenduse õigusnormide kohaldamist.

28 See-eest otsustas Euroopa Kohus eespool viidatud kohtuotsuses Kleinwort Benson, et tal ei ole pädevust vastata eelotsuse küsimusele selle konventsiooni kohta.

29 Selle kohtuotsuse punktis 19 rõhutas Euroopa Kohus, et erinevalt Dzodzi kohtupraktikast ei olnud Euroopa Kohtule tõlgendada antud konventsioonisätteid asjaomase lepinguosalisest riigi õiguses iseenesest kohaldatavaks muudetud. Otsuse punktis 16 rõhutas Euroopa Kohus, et asjaomane liikmesriigi seadus piirdus konventsiooni võtmisega eeskujuks, võttes selle sõnastuse üksnes osaliselt üle. Lisaks nentis ta punktis 18, et seadus nägi asjaomase lepinguosalisest riigi jaoks sõnaselgelt ette võimaluse teha muudatusi «mille eesmärk on tekitada lahknevusi» selle seaduse sätete ja konventsiooni vastavate sätete vahel. Pealegi tehti seaduses selget vahet ühenduse- ja riigisiseste olukordade suhtes kohaldatavate sätete vahel. Esimesel juhul on liikmesriikide kohtud seaduse asjakohaseid sätteid tõlgendades seotud Euroopa Kohtu praktikaga, mis käsitleb konventsiooni, samas kui teisel juhul peavad nad sellega üksnes arvestama ning võivad selle kõrvale jätta.

30 Käesoleval juhul see aga nii ei ole.

31 Liikmesriigi kohus leiab, et mõiste "osade või aktsiate asendamise teel toimuv ühinemine" tõlgendamine ühenduse kontekstis on talle esitatud vaidluse lahendamiseks vajalik; et see mõiste esineb direktiivis, et seda mõistet kasutatakse seda direktiivi üle võtvas liikmesriigi seaduses ning et seda on laiendatud sarnastele, puhtalt riigisisestele olukordadele.

32 Kui liikmesriigi õiguses järgitakse puhtalt riigisiseste olukordade reguleerimisel ühenduse õiguses sätestatud, et vältida eelkõige liikmesriikide kodanike diskrimineerimist või – nagu põhikohtuasjas – mis tahes konkurentsimoonutusi, on lahknevate tõlgenduste vältimiseks tulevikus ilmselgelt ühenduse huvides anda ühenduse õigusest tulenevate sätetele ja mõistetele ühtne tõlgendus, olenemata nende kohaldamise asjaoludest (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsuse Dzodzi punkti 37).

33 Tuleb siiski täpsustada, et sellisel juhul ning artiklile 177 vastava liikmesriikide kohtute ja Euroopa Kohtu pädevuse jaotamise raames on ühenduse õigusele viitamise täpse ulatuse hindamine vaid liikmesriigi kohtu ülesandeks, kuna Euroopa Kohtu pädevus piirdub üksnes selle õiguse sätete uurimisega (eespool viidatud kohtuotsuse Dzodzi punktid 41 ja 42 ning kohtuotsuse Federconsorzi punkt 10). Selle käsitlemine, millised piirid liikmesriigi seadusandlik võim võib olla seadnud ühenduse õiguse kohaldamisele puhtalt riigisiseste olukordade suhtes, kuulub riigisisese õiguse kohaldamisalasse ning järelikult selle liikmesriigi kohtute ainupädevusse (eespool viidatud kohtuotsuse Dzodzi punkt 42, ja 12. novembri 1992. aasta kohtuotsuse C-73/89: Fournier, EKL 1992, lk I-5621, punkt 23).

34 Kõigist eelnevates kaalutlustest lähtuvalt tuleb esimesele küsimusele vastata, et Euroopa Kohus on asutamislepingu artikli 177 alusel pädev tõlgendama ühenduse õigust, kui see ei reguleeri otseselt kõnealust olukorda, kuid kui liikmesriigi seadusandlik võim on otsustanud ühe direktiivi sätete ülevõtmisel liikmesriigi õigusesse käsitleda puhtalt riigisiseseid olukordi samamoodi nagu direktiiviga reguleeritavaid olukordi, nii et ta on ühtlustanud oma õiguse ühenduse õigusega.

Teine küsimus

Teise küsimuse punktid a–d

35 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu teise küsimuse punktid a-d puudutavad direktiivi artikli 2 punkti d, kus on määratletud ühinemine osade või aktsiate asendamise teel. Küsimuse sõnastusest selgub siiski, et tegelikult puudutab see kahe äriühingu ettevõtluse majanduslikust ja rahalisest seisukohast püsivalt ühe üksuse alla koondamise nõuet, mida direktiivi artikli 2 punktis d ei ole, kuid mille Madalmaade seadusandlik võim on direktiivi määratlusele ülevõtmise käigus lisanud. Põhikohtuasja toimikust selgub, et see nõue lisati selleks, et jätta tehingud, mille peamine eesmärk on maksupettus või maksustamise vältimine, direktiiviga ette nähtud maksusoodustuste võimalusest ilma, nagu on lubatud direktiivi artiklis 11. Seega ei tule teise küsimuse punkte a-d uurida mitte ainult artikli 2 punkti d, vaid ka artikli 11 seisukohast, mis jätab liikmesriikidele pädevuse, eriti taolistel juhtudel.

36 Esiteks tuleb rõhutada, et artikli 2 punktist d ning direktiivist kui tervikust nähtub, et sellega kehtestatakse ühist maksustamissüsteemi, mis hõlmab erinevaid maksusoodustusi, saab kohaldada ühtmoodi kõigi ühinemiste, jaotumiste, eraldumiste ja osade või aktsiate asendamiste suhtes, olenemata sellest, kas nende põhjused on rahalised, majanduslikud või puhtalt maksualased.

37 Järelikult ei saa asjaolu, et direktiivi artikli 2 punkti h tähenduses omandav äriühing ise ettevõtlusega ei tegele või et omandatava äriühingu ainus aktsionär ja juhataja on sama füüsiline isik, kellest saab pärast osade või aktsiate asendamist omandava äriühingu juhataja ning ainus aktsionär, takistada pidamast seda tehingut osade või aktsiate asendamiseks direktiivi artikli 2 punkti d tähenduses. Samuti ei ole selleks, et tehingut saaks mainitud sätte tähenduses osade või aktsiate asendamiseks lugeda, vajalik, et kahe äriühingu ettevõtlus koondataks rahalisest ja majanduslikust seisukohast püsivalt ühe üksuse alla.

38 Teiseks tuleb rõhutada, et artikli 11 lõike 1 punktis a on liikmesriikidel lubatud jätta täielikult või osaliselt kohaldamata direktiivi sätteid, sh maksusoodustused, mida käsitletakse põhikohtuasjas, või need täielikult või osaliselt kehtetuks tunnistada, kui osutub, et ühinemise, jaotumise, eraldumise või osade või aktsiate asendamise peamiseks eesmärgiks või üheks peamiseks eesmärgiks on maksupettus või maksustamise vältimine.

39 Artikli 11 lõike 1 punktis a on täpsustatud, et liikmesriik võib talle jäetud pädevuse piires sätestada, et on põhjust kahtlustada maksupettust või maksustamise vältimist, kui «nimetatud tehing ei põhine paikapidavatel majanduslikel põhjendustel, nagu näiteks tehingus osalevate äriühingute tegevuse ümberkorraldamine või ratsionaliseerimine».

40 Seega järeldub artikli 2 punktidest d ja h ning artikli 11 lõike 1 punktist a, et liikmesriigid peavad artikli 2 punktis d nimetatud osade või aktsiate asendamise tehingute puhul andma direktiiviga ettenähtud maksusoodustusi, välja arvatud juhul, kui nende tehingute peamiseks eesmärgiks või üheks peamiseks eesmärgiks on maksupettus või maksustamise vältimine. Selleks võivad liikmesriigid sätestada, et asjaolu, et tehing ei põhine paikapidavatel majanduslikel põhjendustel, annab põhjust arvata, et tehingu peamiseks või üheks peamiseks eesmärgiks on maksupettus või maksustamise vältimine.

41 Selle kontrollimiseks, kas kavatsetaval tehingul on selline eesmärk või mitte, ei tohi liikmesriigi pädevad asutused siiski piirduda üldiste eelnevalt kindlaks määratud kriteeriumide rakendamisega, vaid nad peavad igal üksikjuhul tehingut tervikuna uurima.

Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt peab selline uurimine olema kohtulikult kontrollitav (vt selle kohta 31. märtsi 1993. aasta otsust kohtuasjas Kraus, C-19/92, EKL 1993, lk I-1663, punkt 40).

42 Selle uurimise käigus võib arvesse võtta eelotsusetaotluse esitanud kohtu teise küsimuse punktides a-d mainitud tegureid. Kuid ühtki neist tegureist ei saa eraldi võttes pidada määravaks. Ühinemist või ümberkorraldamist, mis toimub osade või aktsiate asendamise teel ning hõlmab vastrajatud valdusühingut, mis järelikult ise ettevõtlusega ei tegele, saab tegelikult lugeda paikapidavatel majanduslikel põhjendustel põhinevaks. Samuti võivad sellised põhjused nõuda majanduslikust ja rahalisest seisukohast juba varem ühtainsat üksust moodustanud äriühingute õiguslikku ümberkorraldamist. Välistatud pole isegi see, et paikapidavad majanduslikud põhjendused on ka sellisel osade või aktsiate asendamise teel toimival ühinemisel, mille eesmärk on luua teatav struktuur piiratud ajaks, mitte püsivalt, kuigi see asjaolu võib olla märgiks maksupettusest või maksustamise vältimisest.

43 Kuna selle kohta, kuidas artikli 11 lõike 1 punktis a sätestatud eeldust rakendada, täpsemad ühenduse sätted puuduvad, on liikmesriikidel õigus proportsionaalsuse põhimõtet järgides määrata kindlaks selle sätte kohaldamise eeskirjad.

44 Üldreegli kehtestamine, mis jätab selliste kriteeriumide alusel, nagu on mainitud teise küsimuse punktides a-d, teatud tehingukategooriad maksusoodustusest automaatselt ilma, olenemata sellest, kas maksustamise vältimise või maksupettusega on tegelikult tegemist või mitte, väljub siiski sellise maksupettuse või maksustamise vältimise takistamiseks vajaliku piirest ning takistab direktiivi eesmärgi saavutamist. Nii on ka siis, kui sellise reegli juurde kuuluks erandi tegemise võimalus, mis oleks jäetud haldusasutuse pädevusse.

45 Niisugune tõlgendus vastab nii direktiivi kui selle artikli 11 eesmärkidele. Direktiivi esimese põhjenduse sõnul on tema eesmärk kehtestada konkurentsi seisukohalt neutraalsed maksustamiseeskirjad, mis võimaldavad äriühingutel kohanduda ühisturu nõuetele, suurendada oma tootlikkust ja parandada rahvusvahelist konkurentsivõimet. Samas põhjenduses on lisaks sätestatud, et eri liikmesriikide äriühingute ühinemist, jaotumist, eraldumist ja osade või aktsiate asendamist ei tohiks takistada piirangud, halvemusel ega moonutused, mis tulenevad eriti liikmesriikide maksukorraldusest. Liikmesriigid võivad direktiivi kohaldamisest selle artikli 11 või viimase põhjenduse kohaselt keelduda ainult siis, kui kavatsetava tehingu eesmärk on maksupettus või maksustamise vältimine.

Teise küsimuse punkt e

46 Teise küsimuse punktiga e tahab liikmesriigi kohus teada, kas maksukulude horisontaalne tasakaalustamine tehingus osalevate äriühingute vahel on direktiivi artikli 11 tähenduses paikapidav majanduslik põhjendus.

47 Nii artikli 11 kui ka kogu direktiivi sõnastusest ja eesmärkidest nähtub, et paikapidavate majanduslike põhjenduste mõiste eeldab enam kui pelgalt soovi maksusoodustust saada. Seega ei saa osade või aktsiate asendamise teel toimival ühinemisel, mille eesmärk on ainult see, olla paikapidavat majanduslikku põhjendust selle artikli tähenduses.

48 Seega tuleb teisele küsimusele vastata, et:

a) Direktiivi artikli 2 punktis d ei ole eeldatud, et omandav äriühing selle direktiivi artikli 2 punkti h tähenduses peaks ise ettevõtlusega tegelema või et tegemist peaks olema kahe äriühingu ettevõtluse rahaliselt ja majanduslikult püsiva koondamisega ühe üksuse alla. Samuti ei saa asjaolu, et omandatava äriühingu ainus aktsionär ja juhataja on sama füüsiline isik, kellest saab pärast osade või aktsiate asendamist omandava äriühingu juhataja ning ainus aktsionär, takistada pidamast seda tehingut ühinemiseks osade või aktsiate asendamise teel.

b) Direktiivi artiklit 11 tuleb tõlgendada nii, et selle kontrollimiseks, kas kavatsetava tehingu peamiseks eesmärgiks või üheks peamiseks eesmärgiks on maksupettus või maksustamise vältimine, peavad liikmesriigi pädevad asutused igal üksikjuhul tehingut tervikuna uurima. Selline uurimine peab olema kohtulikult kontrollitav. Direktiivi artikli 11 lõike 1 punkti a kohaselt võivad liikmesriigid sätestada, et asjaolu, et tehing ei põhine paikapidavatel majanduslikel põhjendustel, annab põhjust arvata, et tehingu peamiseks või üheks peamiseks eesmärgiks on maksupettus või maksustamise vältimine. Vajalike riigisiseste menetluste sätestamine kuulub nende pädevusse, pidades kinni proportsionaalsuse põhimõttest. Üldreegli kehtestamine, mis jätab selliste kriteeriumide alusel, nagu on mainitud teise vastuse punktis a, teatud tehingukategooriad maksusoodustusest automaatselt ilma, olenemata sellest, kas maksustamise vältimise või maksupettusega on tegelikult tegemist või mitte, väljub siiski sellise maksupettuse või maksustamise vältimise takistamiseks vajaliku piirest ning takistab direktiivi eesmärgi saavutamist.

c) Paikapidavate majanduslike põhjenduste mõistet direktiivi artikli 11 tähenduses tuleb tõlgendada nii, et see eeldab enamat kui pelgalt soov saada maksusoodustust, näiteks kulude horisontaalset tasakaalustamist.

Kohtukulud

49 Euroopa Kohtule märkusi esitanud Madalmaade valitsuse ja Saksa valitsuse ning Euroopa Ühenduste Komisjoni kohtukulud ei hüvitata. Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus siseriiklikus kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse see kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes

EUROOPA KOHUS,

vastates *Gerechtshof te Amsterdami* 26. jaanuari 1995. aasta määrusega esitatud küsimustele, otsustab:

1) Euroopa Kohus on asutamislepingu artikli 177 alusel pädev tõlgendama ühenduse õigust, kui see ei reguleeri otseselt kõnealust olukorda, kuid kui liikmesriigi seadusandlik võim on otsustanud ühe direktiivi sätete ülevõtmisel liikmesriigi õigusesse käsitleda puhtalt riigisiseseid olukordi samamoodi nagu direktiiviga reguleeritavaid olukordi, nii et ta on ühtlustanud oma õiguse ühenduse õigusega.

2) a) 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 2 punktis d ei ole eeldatud, et omandav äriühing selle direktiivi artikli 2 punkti h tähenduses peaks ise ettevõtlusega tegelema või et tegemist peaks olema kahe äriühingu ettevõtluse rahaliselt ja majanduslikult püsiva koondamisega ühe üksuse alla. Samuti ei saa asjaolu, et omandatava äriühingu ainus aktsionär ja juhataja on sama füüsiline isik, kellest saab pärast osade või aktsiate asendamist omandava äriühingu juhataja ning ainus aktsionär, takistada pidamast seda tehingut ühinemiseks osade või aktsiate asendamise teel.

b) Direktiivi 90/434 artiklit 11 tuleb tõlgendada nii, et selle kontrollimiseks, kas kavandatava tehingu peamiseks eesmärgiks või üheks peamiseks eesmärgiks on maksupettus või maksustamise vältimine, peavad liikmesriigi pädevad asutused igal üksikjuhul tehingut tervikuna uurima. Selline uurimine peab olema kohtulikult kontrollitav. Direktiivi 90/43 artikli 11 lõike 1 punkti a kohaselt võivad liikmesriigid sätestada, et asjaolu, et tehing ei põhine paikapidavatel majanduslikel põhjendustel, annab põhjust arvata, et tehingu peamiseks või üheks peamiseks eesmärgiks on maksupettus või maksustamise vältimine. Vajalike riigisiseste menetluste sätestamine kuulub nende pädevusse, pidades kinni proportsionaalsuse põhimõttest. Üldreegli kehtestamine, mis jätab selliste kriteeriumide alusel, nagu on mainitud teise vastuse punktis a, teatud tehingukategooriad maksusoodustusest automaatselt ilma, olenemata sellest, kas maksustamise vältimise või maksupettusega on tegelikult tegemist või mitte, väljub siiski sellise maksupettuse või maksustamise vältimise takistamiseks vajaliku piirest ning takistab direktiivi 90/434 eesmärgi saavutamist.

c) Paikapidavate majanduslike põhjenduste mõistet direktiivi 90/434 artikli 11 tähenduses tuleb tõlgendada nii, et see eeldab enam kui pelgalt soov saada maksusoodustust, näiteks kulude horisontaalset tasakaalustamist.

Rodríguez Iglesias

Mancini

Moitinho de Almeida

Murray

Sevón

Kakouris

Kapteyn

Gulmann

Edward

Puissochet

Hirsch

Jann

Ragnemalm

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 17. juulil 1997 Luxembourgis.

Kohtusekretär

President

R. Grass

G. C. Rodríguez Iglesias