

Kohtuasi C-352/08

Modehuis A. Zwijnenburg BV

versus

Staatssecretaris van Financiën

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Hoge Raad der Nederlanden)

Õigusaktide ühtlustamine – Direktiiv 90/434/EMÜ – Eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise ja osade või aktsiate asendamise puhul rakendatav ühine maksustamissüsteem – Artikli 11 lõike 1 punkt a – Kohaldatavus võõrandamismaksu suhtes

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Eelotsuse küsimused – Euroopa Kohtu pädevus – Tõlgendus, mida taotletakse põhjusel, et liidu õiguse säte on kohaldatav riigisisises olukorras, kuna sätte selline kohaldamine on ette nähtud siseriikliku õigusega – Selle tõlgenduse andmise pädevus*

(ELTL artikkel 267)

2. *Õigusaktide ühtlustamine – Eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise ja osade või aktsiate asendamise puhul rakendatav ühine maksustamissüsteem – Direktiiv 90/434 – Tehingud, mille eesmärk on maksupettus või maksustamise vältimine*

(Nõukogu direktiiv 90/434, artikli 11 lõike 1 punkt a)

1. Juhul kui siseriiklikus õiguses järgitakse puhtalt siseriiklike olukordade reguleerimisel liidu õiguses sätestatud selleks, et vältida eelkõige oma kodanike diskrimineerimist või võimalikke konkurentsimoonutusi, on lahkevate tõlgenduste vältimiseks tulevikus ilmselt liidu huvides liidu õigusest üle võetud sätete ja mõistete ühetaoline tõlgendamine, olenemata sellest, millistel asjaoludel neid kohaldatakse.

(vt punkt 33)

2. Direktiivi 90/434 eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise ja osade või aktsiate asendamise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta artikli 11 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et selle direktiiviga ette nähtud soodustuste kohaldamisest ei saa keelduda maksukohustuslase suhtes, kes kavatses ettevõtjate ühinemist sisaldava õigusliku skeemi abil ära hoida võõrandamismaksu kinnipidamist, kuna see maks ei kuulu direktiivi kohaldamisalasse.

Selle artikli kohaselt võivad liikmesriigid vaid erandkorras ja üksikutel juhtudel täielikult või osaliselt keelduda selle direktiivi sätete kohaldamisest või nende alusel saadavad soodustused kehtetuks tunnistada. Järelikult tuleb direktiivi 90/434 artikli 11 lõike 1 punkti a kui erandnormi tõlgendada täht-tähele, lähtudes selle sõnastusest, eesmärgist ja kontekstist, kuhu see kuulub. Kuna nimetatud sättes on seoses põhinemisega paikapidavatel majanduslikel põhjendustel viidatud kavandatavas tehingus osalevate äriühingute tegevuse ümberkorraldamisele või ratsionaliseerimisele, mille esinemise korral ei ole põhjust arvata, et tegu on maksupettuse või maksustamise vältimisega, siis on nimetatud sätte valdkond seega selgelt piiritletud ettevõtjate ühinemise ja nende ümberkorraldamise muude tehingutega ning see säte on kohaldatav ainult maksudele, mille

tasumise kohustus tekib nende tehingute ajal.

Pealegi ei ühtlusta direktiiv 90/434 täielikult makse, mida võib kinni pidada eri liikmesriikide äriühingute ühinemise või muu sarnase tehingu korral nende vahel. Konkurentsi seisukohast neutraalseid maksustamise aluseid kehtestav direktiiv piirdub teatud maksualaste ebakohtade kõrvaldamisega, mis on seotud äriühingute piiriülese ümberkorraldamisega. Sellest tulenevalt kehtivad direktiiviga 90/434 ette nähtud soodustused ainult selles direktiivis sõnaselgelt nimetatud maksude suhtes ja seega võivad ainult need kuuluda nimetatud direktiivi artikli 11 lõike 1 punktis a sätestatud erandi kohaldamisalasse. Kuna direktiivis ei ole ühtki sätet, mille põhjal võiks järeldada, et sellega sooviti soodustusi laiendada muudele maksudele, nagu maks, mis peetakse kinni riigi territooriumil asuva kinnisasja omandamise korral, tuleb neid makse pidada endiselt liikmesriikide maksupädevusse kuuluvaks ning direktiiviga 90/434 ette nähtud soodustuste kohaldamisest ei saa keelduda direktiivi artikli 11 lõike 1 punkti a alusel, et kompenseerida sellise maksu tasumata jäämist, mille puhul maksustatav summa ja maksumäär on paratamatult erinev sellest, mida kohaldatakse ettevõtjate ühinemise ja nende ümberkorraldamise muude tehingute suhtes.

(vt punktid 45–47, 49, 50, 52–54, 56 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

20. mai 2010(*)

Õigusaktide ühtlustamine – Direktiiv 90/434/EMÜ – Eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise ja osade või aktsiate asendamise puhul rakendatav ühine maksustamissüsteem – Artikli 11 lõike 1 punkt a – Kohaldatavus võõrandamismaksu suhtes

Kohtuasjas C-352/08,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Hoge Raad der Nederlandeni (Madalmaad) 11. juuli 2008. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 31. juulil 2008, menetluses

Modehuis A. Zwijnenburg BV

versus

Staatssecretaris van Financiën,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees A. Tizzano esimese koja esimehe ülesannetes, kohtunikud E. Levits, A. Borg Barthet, M. Ilešić ja J. J. Kasel (ettekandja),

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Modehuis A. Zwijnenburg BV, esindaja: *advocaat* A. Bremmer,
- Madalmaade valitsus, esindajad: C. Wissels ja M. Noort,
- Prantsuse valitsus, esindajad: G. de Bergues ja J.-C. Gracia,
- Itaalia valitsus, esindaja: I. Bruni, keda abistas *avvocato dello Stato* P. Gentili,
- Portugali valitsus, esindaja: L. Inez Fernandes,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja W. Roels,

olles 16. juuli 2009. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab 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 11 lõike 1 punkti a tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Modehuis A. Zwijnenburg BV (edaspidi „Zwijnenburg”) ja Staatssecretaris van Financiën vahelises kohtuvaidluses tasutud võõrandamismaksu tagastamise taotluse üle, mis põhineb ettevõtjate ühinemise korral seadusega ette nähtud maksuvabastusel.

Õiguslik raamistik

Euroopa Liidu õigusnormid

3 Direktiivi 90/434 eesmärk on vastavalt selle põhjendusele 1 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 maksusätetest.

4 Direktiivi põhjendusest 4 nähtub, et ühine maksusüsteem peaks vältima maksustamist seoses ühinemise, jaotumise, eraldumise ja osade või aktsiate asendamisega, arvestades seejuures üleandva või omandatava äriühingu riigi finantshuve.

5 Direktiivi artikli 4 lõike 1 kohaselt „[ei tohi ü]hinemine ja jaotumine [...] põhjustada üleantud vara ja kohustuste tegeliku väärtuse ja maksustatava väärtuse vahest tekkinud kapitali kasvutulu maksustamist”.

6 Direktiivi 90/434 artikli 8 lõikes 1 on sätestatud, et „[s]eoses ühinemise, jaotumise või osade või aktsiate asendamisega ei tohi ülevõtva või omandava äriühingu osade või aktsiate jaotamine üleandva või omandatava äriühingu osanikele või aktsionäridele tasuna osade või aktsiate eest, mis moodustavad viimasena nimetatud äriühingu kapitali, iseenesest põhjustada nimetatud osanike või aktsionäride tulu, kasumi või kapitali kasvutulu maksustamist”.

7 Direktiivi 90/434 artikli 11 lõike 1 punkt a on sõnastatud järgmiselt:

„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”.

Siseriiklikud õigusnormid

8 1969. aasta ettevõtte tulumaksu seaduse (Wet op de vennootschapsbelasting 1969) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis sätestab artikkel 14:

„1. Maksukohustuslane, kes annab oma ettevõtte tervikuna või selle osaks oleva iseseisva käitise (üleandja) üle teisele isikule, kes on juba maksukohustuslane või muutub maksukohustuslaseks võõrandamise tagajärjel (omandaja), saades selle eest vastutasuks omandaja emiteeritud osad või aktsiad (ettevõtjate ühinemine), ei pea võtma arvesse kasumit, mis on saadud võõrandamise tulemusena või selle kaudu [...]. Kui kasumit ei võetud arvesse, astub omandaja üleandja asemele kõigis varalistes õigustes, mis on saadud ettevõtjate ühinemise raames.

[...]

4. Erandina lõigetest 1 ja 2 võetakse kasum arvesse, kui ettevõtjate ühinemise peamine eesmärk on maksustamise vältimine või edasilükkamine. Kui ettevõtjate ühinemine ei ole toimunud objektiivsetel põhjustel, nagu üleandja ja omandaja tegevuse ümberkorraldamine või ratsionaliseerimine, loetakse selle peamiseks eesmärgiks maksustamise vältimist või edasilükkamist, kuni ei ole tõendatud vastupidist. Kui üleandmisele järgnenud kolme aasta jooksul antakse üleandja või omandaja kõik osad või aktsiad või osa neist otseselt või kaudselt üle isikule, kellel ei ole seost üleandja ja omandajaga, loetakse objektiivsed põhjused olematuks, kuni ei ole tõendatud vastupidist.

[...]

8. Üleandja, kes soovib olla kindel, et ettevõtjate ühinemise peamiseks eesmärgiks ei loeta maksu kinnipidamise vältimist või edasilükkamist, võib enne ühinemist pöörduda maksuhalduri poole, kes lahendab küsimuse otsusega, mille peale saab edasi kaevata.”

9 1970. aasta võõrandamismaksu seaduse (wet op belastingen van rechtsverkeer 1970) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis sätestab artikkel 2, et võõrandamismaks on „maks, mis peetakse kinni Madalmaades asuva kinnisasja või seda kinnisasja koormavate õiguste omandamise korral”.

10 Selle seaduse artiklis 4 on täpsustatud:

„Artikli 2 tähenduses loetakse „kinnisasjaks” (kinnisasjaga võrdsustatud õigus):

a) sellise äriühingu osad või aktsiad, mille aktsiakapital jaguneb aktsiateks või osadeks ja mille vara koosneb omandamise ajal või koosnes mingil ajal sellele eelnenud aasta jooksul peamiselt

Madalmaades asuvatest kinnisasjadest, tingimusel et kõiki neid kinnisasju kasutatakse või kasutati tervikuna või peamiselt nende kinnisasjade omandamiseks, üleandmiseks või majandamiseks;

[...]"

11 Nimetatud seaduse artikli 14 kohaselt on „maksumäär 6%”.

12 Sama seaduse artikli 15 lõike 1 punkt h on sõnastatud järgmiselt:

„1. Avaliku halduse asutuse määrusega kindlaksmääratud tingimustel on maksust vabastatud omandamine: [...]

h) ühinemise, jaotumise ja sisemise ümberkorraldamise juhtudel; [...]"

13 Võõrandamismaksu seaduse rakendusmääruse (Uitvoeringsbesluit wet op belastingen van rechtsverkeer) artikli 5a põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis on sätestatud:

„1. Ühinemise korral seaduse artikli 15 lõike 1 punktiga h ette nähtud maksuvabastust kohaldatakse juhul, kui äriühing omandab üleantavate aktsiate või osade eest teise äriühingu ettevõtte tervikuna või selle osaks oleva iseseisva käitise.

2. Aktsiate või osade üleandmise all mõeldakse juhtumeid, mil lisaks aktsiate või osade üleandmisele on sularahas makstud summa, mis ei ole suurem kui 10% aktsiate või osade eest makstud väärtusest.

[...]

7. Äriühing käesoleva artikli tähenduses on aktsiaselts, osaühing, usaldusühing või muu äriühing, mille kapital on kas täielikult või osaliselt jaotatud aktsiateks või osadeks [...]."

Põhikohtuasja asjaolud ja eelotsuse küsimus

14 Zwijnenburg pidas riideäri hoonetes, mis asuvad Meerbeekis (Madalmaad) aadressil Tolstraat 17 ja Tolstraat 19. Zwijnenburg oli Tolstraat 19 asuva hoone omanik ja üüris Tolstraat 17 asuvat hoonet äriühingult A. Zwijnenburg Beheer BV (edaspidi „Beheer”), kes oli selle omanik ja kelle ainus tegevusala oli kinnisvarahaldus.

15 Beheeri osad kuulusid A. J. Zwijnenburgile ja tema abikaasale (edaspidi „vanemad”).

16 Zwijnenburgi osad kuulusid valdusühingu kaudu L. E. Zwijnenburgile (edaspidi „poeg”) ja tema abikaasale.

17 Selleks et viia lõpule vanemate äri pojale üleandmine, mida alustati juba 1990. aasta detsembris, nähti ette, et Zwijnenburg annab oma riideäri ja Tolstraat 19 asuva hoone üle Beheeri osade eest. Vastavalt 1969. aasta ettevõtte tulumaksu seaduse artikli 14 lõikele 1 pidi see ettevõtjate ühinemine olema maksust vabastatud.

18 Hilisemas järgus pidi Zwijnenburg omandama Beheeri ülejäänud osad, mis kuulusid vanematele ja olid seotud väljaostuvõimalusega. Tehing pidi olema võõrandamismaksust vabastatud vastavalt 1970. aasta võõrandamismaksu seaduse artikli 15 lõike 1 punktile h ja selle seaduse rakendusmääruse artikli 5a lõikele 1 nende koostoimes.

19 Zwijnenburg pöördus 13. jaanuari 2004. aasta kirjaga maksuameti poole, soovides kinnitust, et Zwijnenburgi ja Beheeri kavandatud ettevõtjate ühinemine ning sellele järgnev Beheeri osade omandamine Zwijnenburgi poolt võib toimuda maksuvabalt, eelkõige ilma kohustuseta maksta

võõrandamismaksu.

20 Maksuameti talituse inspektor jättis selle taotluse 19. jaanuari 2004. aasta otsusega siiski rahuldamata, leides, et kavandatav ettevõtjate ühinemine on 1969. aasta ettevõtte tulumaksu seaduse artikli 14 lõike 4 kohaldamisalas, kuna selle peamine eesmärk on maksu vältimine või edasilükkamine.

21 Vaide lahendamisel jättis inspektor oma otsuse muutmata. Gerechtshof te 's-Gravenhage, kes lahendas Zwijnenburgi kaebust selle otsuse peale, jättis kaebuse põhjendamatusse tõttu rahuldamata.

22 Nimetatud kohtu hinnangul põhines soov ühendada Tolstraat 17 ja Tolstraat 19 asuvad hooned ühte ettevõttesse, mis on lõppkokkuvõttes poja huvides, kahtlemata paikapidavatel majanduslikel põhjendustel. Ta leidis aga, et nende kahe hoone ühendamiseks valitud ettevõtjate ühinemise viis ei ole majanduslikult põhjendatud, kuna Zwijnenburg pidi andma oma ettevõtte üle Beheerile ja omandama seejärel Beheeri emiteeritud osad.

23 Gerechtshof te 's-Gravenhage leidis, et Zwijnenburg ei ole õiguslikult piisavalt tõendanud, et kavandatava ettevõtjate ühinemise peamine või üks peamisi eesmärke ei ole maksudest kõrvalehoidumine või maksude vältimine. Ühinemistehingu ainus põhjus on vältida võõrandamismaksu, mis kuuluks tasumisele juhul, kui Tolstraat 17 asuv hoone võõrandataks otse Zwijnenburgile, samuti lükata edasi ettevõtte tulumaks, mis kuuluks tasumisele bilansilise väärtuse ning turuväärtuse vahelt hoone võõrandamise ajal.

24 Gerechtshof te 's-Gravenhage järeldas, et kuigi tehingu lõppeesmärk tuleneb ärihuvidest, on selleks valitud kunstlik rahastamisskeem, et kasutada ettevõtjate ühinemise korral antavaid maksusoodustusi.

25 Seejärel esitas Zwijnenburg kassatsioonkaebuse Hoge Raad der Nederlandenile.

26 See kohus tuvastas, et asjaomase tehingu tulemusena saavad vanemad taas osaluse ettevõttes, kuigi nad kavatsesid selle loovutada pojale ja tema abikaasale. Ta järeldas sellest, et kavandatava ühinemise üks peamisi eesmärke oli vältida teatavaid tagajärgi maksustamise osas, nimelt võõrandamismaksu, mille Zwijnenburg oleks pidanud tasuma, kui ta oleks omandanud Tolstraat 17 asuva hoone või kui talle oleks võõrandatud Beheeri osad.

27 Hoge Raad der Nederlanden märgib, et 1969. aasta ettevõtte tulumaksu seaduse artiklis 14 on korratud direktiivi 90/434 artikli 11 lõike 1 punkti a sätteid, et kohaldada neid ka puhtalt riigisisestes olukordades. Ta nendib siiski, et võõrandamismaks ei kuulu nende maksude hulka, mille kinnipidamist tuleb selle direktiivi alusel vältida.

28 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas direktiivi 90/434 [...] artikli 11 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslase suhtes võib keelduda selle direktiiviga ette nähtud soodustuste kohaldamisest, kui õigustoimingute kogumi eesmärk on vältida muude kui direktiivi soodustustega seotud maksude tasumist?”

Eelotsuse küsimus

Sissejuhatavad märkused

29 Kõik kirjalikke märkusi esitanud pooled peale Zwijnenburgi jõudsid järeldusele, et Euroopa Kohus peaks tunnistama, et ta on pädev eelotsuse küsimusele vastama.

30 Selles osas tuleb meenutada, et EÜ artikli 234 alusel on Euroopa Kohus pädev vastama nii EÜ asutamislepingu tõlgendamist kui ka liidu institutsioonide õigusakte puudutavatele eelotsuse küsimustele.

31 Täiesti selge on see, et põhikohtuasjas on vaidlus siseriikliku õiguse sätte üle, mis on kohaldatav puhtalt riigisisestes oludes.

32 Eelotsusetaotluse esitanud kohus osutab siiski, et Madalmaade seadusandja on direktiivi 90/434 sätete ülevõtmisel otsustanud kohaldada selle direktiiviga ette nähtud maksustamist ka puhtalt riigisisestes olukordades, nii et riigisisestele ja piiriülestele ümberkorraldustele kehtiks üks ja sama ühinemise maksustamise kord.

33 Euroopa Kohtu praktikast nähtub, et juhul kui siseriiklikus õiguses järgitakse puhtalt siseriiklike olukordade reguleerimisel liidu õiguses sätestatud selleks, et vältida eelkõige oma kodanike diskrimineerimist või võimalikke konkurentsimoonutusi, on lahknevate tõlgenduste vältimiseks tulevikus ilmselt liidu huvides liidu õigusest üle võetud sätete ja mõistete ühetaoline tõlgendamine, olenemata sellest, millistel asjaoludel neid kohaldatakse (vt 17. juuli 1997. aasta otsus kohtuasjas C-28/95: Leur-Bloem, EKL 1997, lk I-4161, punkt 32, ja 15. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-43/00: Andersen og Jensen, EKL 2002, lk I-379, punkt 18).

34 Olgu lisatud, et ainult siseriiklik kohus on pädev hindama liidu õigusele tehtud viite täpset ulatust ja Euroopa Kohtu pädevus piirdub vaid selle õiguse sätete analüüsiga (eespool viidatud kohtuotsus Leur-Bloem, punkt 33).

35 Eelnevatest kaalutlustest tuleneb, et Euroopa Kohus on pädev tõlgendama direktiivi 90/434 sätteid isegi siis, kui need põhikohtuasjas arutusel olevat olukorda otseselt ei reguleeri. Seega tuleb Hoge Raad der Nederlandeni esitatud küsimusele vastata.

Eelotsuse küsimus

36 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt saada selgitust, kas direktiivi 90/434 artikli 11 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et selle direktiiviga ette nähtud soodustuste kohaldamisest võib keelduda maksukohustuslase suhtes, kes kavatses ettevõtjate ühinemist sisaldava õigusliku skeemi abil ära hoida sellise maksu kinnipidamist, nagu on arutusel põhikohtuasjas, nimelt võõrandamismaksu kinnipidamist, samas kui direktiiv seda maksu ei käsitle.

37 Kohtutoimikust nähtub, et sõnaselge siseriikliku õigusnormi puudumisel, mis lubaks Madalmaade maksuametil keelduda võõrandamismaksu vabastuse kohaldamisest ettevõtjate ühinemise korral, kui on tõendatud, et selle maksu vältimine on peamine põhjus, miks maksukohustuslane ühinemise läbi viis, soovib maksuamet kohaldada direktiivi 90/434 artikli 11 lõike 1 punkti a selliselt, et välditud võõrandamismaksu asemel peetakse kinni ettevõtte tulumaks.

38 Nimetatud direktiiviga taotletava eesmärgi kohta on Euroopa Kohus juba täpsustanud, et põhjenduse 1 kohaselt on direktiivi eesmärk kehtestada konkurentsi seisukohalt neutraalsed maksustamiseskirjad, mis võimaldavad äriühingutel kohandada ühisturu nõuetele, suurendada oma tootlikkust ja parandada rahvusvahelist konkurentsivõimet. Ühtlasi näeb sama põhjendus ette, et eri liikmesriikide äriühinguid hõlmavaid ümberkorraldamistehinguid, nagu ühinemine, jaotumine, eraldumine ja osade või aktsiate asendamine, ei tohi takistada piirangud, halvemus ega

moonutused, mis tulenevad liikmesriikide maksusätetest (eespool viidatud kohtuotsus Leur-Bloem, punkt 45).

39 Veelgi täpsemalt on direktiivi 90/434 eesmärk kaotada ettevõtjate piiriülestelt ümberkorraldustelt maksualased tõkked tagamaks, et osade või aktsiate väärtuse võimalikku suurenemist ei maksustata enne selle tegelikku toimumist (5. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C?321/05: Kofoed, EKL 2007, lk I?5795, punkt 32, ja 11. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C?285/07: A.T., EKL 2008, lk I?9329, punkt 28).

40 Selle saavutamiseks on direktiivi 90/434 artiklis 4 sätestatud, et ühinemine ja jaotumine ei tohi põhjustada üleantud vara ja kohustuste tegeliku väärtuse ja maksustatava väärtuse vahest tekkinud kapitali kasvatulu maksustamist, ning artiklis 8 on sätestatud, et seoses ühinemise, jaotumise või osade või aktsiate asendamisega ei tohi ülevõtva või omandava äriühingu osade või aktsiate jaotamine üleandva või omandatava äriühingu osanikele või aktsionäridele tasuna osade või aktsiate eest, mis moodustavad viimasena nimetatud äriühingu kapitali, iseenesest põhjustada nimetatud osanike või aktsionäride tulu, kasumi või kapitali kasvatulu maksustamist.

41 Samamoodi on Euroopa Kohus selgitanud, et direktiiviga 90/434 kehtestatud ühist maksusüsteemi, 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 (eespool viidatud kohtuotsused Leur-Bloem, punkt 36, ja Kofoed, punkt 30).

42 Sellest tuleneb, et nende tehingute määratlemine, millele laienevad direktiiviga 90/434 ette nähtud soodustused, ei sõltu rahanduslikest, majanduslikest või maksualastest kaalutlustest. Küll aga muutuvad kavandatava tehingu põhjused taas oluliseks siis, kui rakendatakse sama direktiivi artikli 11 lõikes 1 sätestatud võimalust.

43 Direktiivi 90/434 artikli 11 lõike 1 punkti a kohaselt võivad liikmesriigid täielikult või osaliselt keelduda selles direktiivis sätestatud soodustuste kohaldamisest või need kehtetuks tunnistada, kui osade või aktsiate asendamise peamiseks eesmärgiks või üheks peamiseks eesmärgiks on maksupettus või maksustamise vältimine. Sama sätte täpsustab veel, et asjaolu, et tehing ei põhine paikapidavatel majanduslikel põhjendustel, nagu tehingus osalevate äriühingute tegevuse ümberkorraldamine või ratsionaliseerimine, võib anda põhjust arvata, et nimetatud tehingul on selline eesmärk (eespool viidatud kohtuotsused Leur-Bloem, punktid 38 ja 39, ning Kofoed, punkt 37).

44 Kavandatava tehingu eesmärgi kontrollimisel ei või pädevad siseriiklikud asutused piirduda eelnevalt kindlaks määratud üldiste kriteeriumide kohaldamisega, vaid peavad iga üksiku juhtu põhjalikult kontrollima (eespool viidatud kohtuotsus Leur-Bloem, punkt 41).

45 Direktiivi 90/434 artikli 11 lõike 1 punkti a kohaselt võivad ju liikmesriigid vaid erandkorras ja üksikutel juhtudel täielikult või osaliselt keelduda selle direktiivi sätete kohaldamisest või nende alusel saadavad soodustused kehtetuks tunnistada (eespool viidatud kohtuotsused Kofoed, punkt 37, ja A.T., punkt 31).

46 Järelikult tuleb direktiivi 90/434 artikli 11 lõike 1 punkti a kui erandnormi tõlgendada täht-tähelt, lähtudes selle sõnastusest, eesmärgist ja kontekstist, kuhu see kuulub.

47 Kuna nimetatud sättes on seoses põhinemisega paikapidavatel majanduslikel põhjendustel viidatud kavandatavas tehingus osalevate äriühingute tegevuse ümberkorraldamisele või ratsionaliseerimisele, mille esinemise korral ei ole põhjust arvata, et tegu on maksupettuse või maksustamise vältimisega, siis on nimetatud sätte valdkond seega selgelt piiritletud ettevõtjate

ühinemise ja nende ümberkorraldamise muude tehingutega ning see säte on kohaldatav ainult maksudele, mille tasumise kohustus tekib nende tehingute ajal.

48 Eelnevaid kaalutlusi kinnitab veelgi asjaolu, et kehtiva liidu õiguse kohaselt ei kuulu otseste maksude valdkond kui selline liidu pädevusse.

49 Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 52, ei ühtlusta direktiiv 90/434 täielikult makse, mida võib kinni pidada eri liikmesriikide äriühingute ühinemise või muu sarnase tehingu korral nende vahel. Konkurentsi seisukohast neutraalseid maksustamise aluseid kehtestav direktiiv piirdub teatud maksualaste ebakohtade kõrvaldamisega, mis on seotud äriühingute piiriülese ümberkorraldamisega.

50 Sellest tulenevalt kehtivad direktiiviga 90/434 ette nähtud soodustused ainult selles direktiivis sõnaselgelt nimetatud maksude suhtes ja seega võivad ainult need kuuluda nimetatud direktiivi artikli 11 lõike 1 punktis a sätestatud erandi kohaldamisalasse.

51 Ette nähtud soodustuste raames viitab direktiiv 90/434, mis küll omistab erilise tähtsuse kapitali kasvutulu maksustamisele, sisuliselt maksudele, mida on kohustatud tasuma äriühingud, samuti nende osanikud ja aktsionärid.

52 Direktiivis ei ole aga ühtki sätet, mille põhjal võiks järeldada, et sellega sooviti soodustusi laiendada muudele maksudele, nagu põhikohtuasjas arutusel olev maks, mis peetakse kinni asjaomases liikmesriigis asuva kinnisasja omandamise korral.

53 Sellist juhtumit tuleb tegelikult pidada endiselt liikmesriikide maksupädevusse kuuluvaks.

54 Neil asjaoludel ei saa direktiiviga 90/434 ette nähtud soodustuste kohaldamisest keelduda direktiivi artikli 11 lõike 1 punkti a alusel, et kompenseerida sellise maksu tasumata jäämist, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille puhul maksustatav summa ja maksumäär on paratamatult erinev sellest, mida kohaldatakse ettevõtjate ühinemise ja nende ümberkorraldamise muude tehingute suhtes.

55 Teistsugune lähenemine viiks mitte ainult direktiivi 90/434 ühetaolise ja järjekindla tõlgendamise kahjustamiseni, vaid läheks ka kaugemale sellest, mis on vajalik asjaomase liikmesriigi finantshuvide kaitseks, mida näeb ette direktiivi põhjendus 4. Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 66, kui kavandatava ühinemise peamine eesmärk on võõrandamismaksu vältimine, siis piirdub asjaomase liikmesriigi finantshuvi just võõrandamismaksu kinnipidamisega ega saa seega kuuluda nimetatud direktiivi kohaldamisalasse.

56 Eelnevaid kaalutlusi silmas pidades tuleb esitatud küsimusele vastata, et direktiivi 90/434 artikli 11 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et selle direktiiviga ette nähtud soodustuste kohaldamisest ei saa keelduda maksukohustuslase suhtes, kes kavatses ettevõtjate ühinemist sisaldava õigusliku skeemi abil ära hoida sellise maksu kinnipidamist, nagu on arutusel põhikohtuasjas, nimelt võõrandamismaksu kinnipidamist, kuna see maks ei kuulu direktiivi kohaldamisalasse.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

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 punkti a tuleb tõlgendada nii, et selle direktiiviga ette nähtud soodustuste kohaldamisest ei saa keelduda maksukohustuslase suhtes, kes kavatses ettevõtjate ühinemist sisaldava õigusliku skeemi abil ära hoida sellise maksu kinnipidamist, nagu on arutusel põhikohtuasjas, nimelt võõrandamismaksu kinnipidamist, kuna see maks ei kuulu direktiivi kohaldamisalasse.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.