

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

8 päivänä maaliskuuta 2017 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Välitön verotus – Eri jäsenvaltioissa olevat yhtiöt – Yhteinen verojärjestelmä – Absorptiosulautuminen – Veroviranomaisten ennakkohyväksyntä – Direktiivi 90/434/ETY – 11 artiklan 1 kohdan a alakohta – Veropetos tai veron kiertäminen – Sijoittautumisvapaus

Asiassa C-14/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Conseil d'État (ylin hallintotuomioistuin, Ranska) on esittänyt 30.12.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 11.1.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Euro Park Service, jolle SCI Cairnbulg Nanteuil'n oikeudet ja velvoitteet ovat siirtyneet, vastaan

Ministre des Finances et des Comptes publics,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto)

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja R. Silva de Lapuerta sekä tuomarit E. Regan, J.-C. Bonichot, C. G. Fernlund (esittelevä tuomari) ja S. Rodin,

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 7.9.2016 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Euro Park Service, jolle SCI Cairnbulg Nanteuil'n oikeudet ja velvoitteet ovat siirtyneet, edustajinaan aluksi N. Boullez, avocat, sittemmin N. Boullez ja M. Castro, avocats,
- Ranskan hallitus, asiamiehinnään aluksi D. Colas ja S. Ghiandoni, sittemmin D. Colas, E. de Moustier ja S. Ghiandoni,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään W. Roels ja L. Pamukcu,

kuultuaan julkisasiamiehen 26.10.2016 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen, on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 49 artiklan ja eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojensiirtoihin ja osakkeidenvaihtoihin sovellettavasta

yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/434/ETY (EYVL 1990, L 225, s. 1) 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Euro Park Service (jäljempänä Euro Park), jolle SCI Cairnbulg Nanteuil'n (jäljempänä Cairnbulg) oikeudet ja velvoitteet ovat siirtyneet, ja toisaalta Ministre des Finances et des Comptes Publics (Ranska) (jäljempänä veroviranomaiset) ja joka koskee veroviranomaisten kieltäytymistä myöntämästä Cairnbulgille tämän yhtiön varoihin liittyvien arvonnousujen verottamisen lykkäystä tämän yhtiön sulautuessa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneeseen yhtiöön absorptiosulautumisella, koska sulautuvat yhtiöt eivät olleet pyytäneet veroviranomaisten ennakko hyväksyntää.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 90/434 johdanto-osan ensimmäisen perustelukappaleen mukaan kyseisen direktiivin tarkoituksena on taata, että eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden uudelleenjärjestelyjä, kuten sulautumisia, diffuusioita, varojensiirtoja ja osakkeidenvaihtoja, ei estetä jäsenvaltioiden verosäännöksistä johtuvilla erityisillä rajoituksilla, haitoilla tai vääristymillä.

4 Tätä tarkoitusta varten kyseisessä direktiivissä perustetaan järjestelmä, jonka mukaan kyseisiä liiketoimia ei voida sellaisinaan verottaa. Näihin liiketoimiin liittyviä mahdollisia arvonnousuja voidaan pääsääntöisesti verottaa, mutta vasta ajankohtana, jona ne ovat todella toteutuneet.

5 Kyseisen direktiivin neljässä ensimmäisessä ja yhdeksännessä perustelukappaleessa todetaan, että

”eri jäsenvaltioissa sijaitsevia yhtiöitä koskevat sulautumiset, diffuusiot, varojensiirrot ja osakkeidenvaihdot saattavat olla tarpeen yhteisössä sisämarkkinoita vastaavien olosuhteiden luomiseksi ja siten yhteismarkkinoiden toimivuuden varmistamiseksi; näitä liiketoimia ei saisi estää jäsenvaltioiden verosäännöksistä johtuvilla erityisillä rajoituksilla, haitoilla tai vääristymillä; tästä syystä olisi näitä uudelleenjärjestelyjä varten otettava käyttöön kilpailun suhteen neutraaleja verotussääntöjä, jotta yrityksillä olisi mahdollisuus mukautua yhteismarkkinoiden vaatimuksiin, lisätä tuottavuuttaan ja vahvistaa kansainvälistä kilpailukykyään,

nykyiset verosäännökset haittaavat näitä liiketoimia verrattuna niihin, jotka koskevat samassa jäsenvaltiossa olevia yrityksiä; tämä haitta olisi poistettava,

tämän tavoitteen toteuttaminen ei ole mahdollista laajentamalla jäsenvaltioissa voimassa olevia kansallisia järjestelmiä yhteisön tasolle, koska näiden järjestelmien väliset erot ovat omiaan aiheuttamaan vääristymiä; ainoastaan yhteinen verojärjestelmä tarjoaa mahdollisuuden tässä suhteessa tyydyttävään ratkaisuun,

yhteisen verojärjestelmän mukaan verotusta on vältettävä sulautumisen, diffuusion, varojensiirron ja osakkeidenvaihdon yhteydessä, samalla varmistaen siirtävän tai vastaanottavan yhtiön jäsenvaltion taloudelliset edut,

— —

jäsenvaltioille olisi annettava mahdollisuus olla myöntämättä tämän direktiivin soveltamisesta johtuvaa etua, jos sulautumisen, diffuusion, varojensiirron tai osakkeidenvaihdon päämääränä on veropetos tai veron kiertäminen — —”.

6 Direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Sulautuminen tai diffuusio ei saa johtaa siirrettyjen varojen ja vastuiden reaaliarvon ja niiden verotusarvon välisen arvon[nousun] verottamiseen. – –"

7 Saman direktiivin 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

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

a) pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on veronvälttäminen tai veronkiertäminen; se seikka, että jotain 1 artiklassa tarkoitetuista liiketoimista ei ole suoritettu pätevistä taloudellisista syistä, kuten liiketoimeen osallistuvien yhtiöiden toimintojen uudelleenjärjestely tai järjeistämisen, saattaa johtaa oletamaan, että liiketoimen pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on veronvälttäminen tai veronkiertäminen".

Ranskan oikeus

8 Yleisen verolain (code général des impôts, jäljempänä CGI) asiaa koskevat säännökset, jotka olivat voimassa Ranskassa pääasiaa koskevien tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, ovat seuraavat.

9 CGI:n 210 A §:ssä säädetään seuraavaa:

"1. Nettoarvonnousut ja voitot, jotka ovat syntyneet sulautumisen perusteella siirtyneestä omaisuuskokonaisuudesta, eivät ole yhteisöveron alaisia.

– –

3. Näiden säännösten soveltamisen edellytyksenä on, että vastaanottava yhtiö sitoutuu sulautumisasiakirjassa noudattamaan seuraavia määräyksiä:

– –

b. Vastaanottavan yhtiön on tultava sulautuvan yhtiön sijaan sellaisten tulosten tulouttamista varten, joiden huomioon ottamista sulautuvan yhtiön verotuksessa on lykätty.

c. Sen on laskettava sille sulautumisessa siirtyneen poistokelvottoman käyttöomaisuuden myöhemmissä luovutuksissa realisoituvat arvonnousut tällä omaisuudella sulautuvan yhtiön kirjanpidossa olleiden verotusarvojen perusteella.

d. Vastaanottavan yhtiön on tuloutettava verotettaviin tuloihinsa poistokelpoisten omaisuuserien vastaanottamisen yhteydessä ilmenneet arvonnousut – –".

10 CGI:n 210 B §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

"– – Hyväksyntä myönnetään, jos kaikista siirtoon liittyvistä seikoista ilmenee seuraavaa:

a. Liiketoimi on suoritettu sellaisesta hyväksyttävästä taloudellisesta syystä kuin että varat vastaanottava yhtiö harjoittaa itsenäistä toimintaa tai että yhtiöiden rakenne paranee taikka osapuolten välille muodostetaan yhteenliittymä.

- b. Toimen ainoana tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena ei ole veropetos eikä veronkierto.
- c. Toimi toteutetaan sellaisella tavalla, että toistaiseksi verottamatta jäävien arvonnousujen tuleva verottaminen voidaan varmistaa.”

11 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan CGI:n 210 C §:llä on saatettu direktiivi 90/434 osaksi kansallista oikeusjärjestystä. Kyseisessä pykälässä säädetään seuraavaa:

”1. Tämän lain 210 A ja 210 ? §:n säännöksiä sovelletaan toimiin, joissa on osallisina ainoastaan yhteisöverotettavia oikeushenkilöitä tai elimiä.

2. Kyseisiä säännöksiä sovelletaan ranskalaisten oikeushenkilöiden siirtäessä varoja ulkomaisille oikeushenkilöille vain siinä tapauksessa, että siirto on etukäteen hyväksytty siten kuin 210 B §:n 3 momentissa säädetään.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

12 Ranskan oikeuden mukaan perustettu Cairnbulg-yhtiö lakkautettiin ilman selvitysmenettelyä 26.11.2004 sen ainoan osakkaan, Luxemburgin oikeuden mukaisesti perustetun Euro Park -yhtiön toimesta ja hyväksi. Tässä yhteydessä Cairnbulg valitsi 25.1.2005 allekirjoittamallaan tulosilmoituksella 26.11.2004 päättynyttä tilikautta varten CGI:n 210 A §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä säädetyn fuusioihin sovellettavan erityissääntelyn. Näin ollen se ei ilmoittanut yhteisöverotusta varten nettoarvonnousuja ja voittoja varoista, jotka se oli siirtänyt Euro Parkiin.

13 Nämä Cairnbulgin varojen siirrot arvioitiin kirjanpidollisen nettoarvonsa mukaisesti 9 387 700 euroksi 19.4.2005 päivätyssä notaarin laatimassa asiakirjassa. Euro Park luovutti samana päivänä kyseiset siirretyt varat SCI IBC Ferrier -nimiselle yhtiölle 15 776 000 euron hintaan, joka vastasi siirrettyjen varojen käypää arvoa 26.11.2004.

14 Tarkastuksen johdosta veroviranomaiset kyseenalaistivat oikeuden sulautumista koskevan erityissääntelyn soveltamiseen yhtäältä sillä perusteella, ettei Cairnbulg ollut hakenut CGI:n 210 C §:ssä säädettyä ministeriön hyväksyntää, ja toisaalta sillä perusteella, ettei tätä hyväksyntää olisi kuitenkaan myönnetty, koska liiketoimelle ei ollut taloudellista perustetta vaan sillä pyrittiin veropetokseen tai veronkiertoon. Euro Parkin, jolle Cairnbulgin oikeudet ja velvoitteet olivat siirtyneet, maksettavaksi pantiin tämän vuoksi yhteisöveron lisäveroa ja lisäosuuksia sekä niiden ohella CGI:ssä tahallisen laiminlyönnin varalta säädetyt seuraamukset.

15 Euro Park vaati, että tribunal administratif de Paris (Pariisin hallintotuomioistuin, Ranska) vapauttaa sen näistä veroista ja seuraamuksista. Hallintotuomioistuimen hylättyä Euro Parkin vaatimuksen Euro Park valitti cour administrative d'appel de Paris'hin (Pariisin ylempi hallintotuomioistuin, Ranska), joka vahvisti hylkäävän päätöksen.

16 Euro Park teki tämän jälkeen Conseil d'État'ille kassaatiovalituksen, jossa se vetoaa siihen, että CGI:n 210 C §:n 2 momentissa otetaan käyttöön perusteeton SEUT 49 artiklan ja siten sijoittautumisvapauden periaatteen rajoitus edellyttämällä ennakkohyväksyntämenettelyä ulkomaisten oikeushenkilöiden hyväksi mutta ei kotimaisten oikeushenkilöiden hyväksi tehdyiltä varojen siirroilta.

17 Tässä tilanteessa Conseil d'État päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [direktiivin 90/434] 11 artiklan 1 kohdassa annetun valintaoikeuden käyttötavan valvominen Euroopan unionin primaarioikeuden nojalla mahdollista silloin, kun jäsenvaltion

kansallisessa lainsäädännössä käytetään tätä valintaoikeutta?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko SEUT 49 artiklan määräyksiä tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että kansallisessa lainsäädännössä säädetään veropetoksen tai veronkierron torjumiseksi, että sulautumisiin ja niiden kaltaisiin toimiin yleisesti sovellettavan verosääntelyn soveltamiseksi on haettava etukäteen hyväksyntä vain silloin, kun varainsiirrot tehdään ulkomaisten oikeushenkilöiden hyväksi, mutta ei silloin, kun ne tehdään kansallisen oikeuden mukaan perustettujen oikeushenkilöiden hyväksi?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä, saadaanko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen kansallisen lainsäädännön yhteensopivuutta arvioida unionin oikeuden mukaan primaarioikeuden kannalta, vaikka kyseinen lainsäädäntö on annettu direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa annetun mahdollisuuden saattamiseksi osaksi kansallista oikeusjärjestystä.

19 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kaikkia kansallisia toimenpiteitä alalla, joka on ollut Euroopan unionin tasolla kattavan yhdenmukaistamisen kohteena, on arvioitava suhteessa kyseisen yhdenmukaistamistoimenpiteen säännöksiin eikä suhteessa primaarioikeuden määräyksiin (tuomio 12.11.2015, Visnapuu, C-198/14, EU:C:2015:751, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

20 Näin ollen on selvitettävä, onko direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdalla toteutettu tällainen yhdenmukaistaminen.

21 Nyt käsiteltävässä tapauksessa on riittävää todeta, että kyseisen säännöksen sanamuodosta ilmenee selvästi, ettei asia ole niin.

22 Kuten nimittäin ensinnäkin kyseisen säännöksen sanamuodosta ilmenee, säännöksessä annetaan jäsenvaltioille pelkästään valta kieltäytyä direktiivin säännösten soveltamisesta kokonaan tai osittain tai peruuttaa niistä saatu etu siinä tapauksessa, että sen soveltamisalaan kuuluvan liiketoimen, kuten eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskevan sulautumisen (rajat ylittävä sulautuminen), ainoana tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena on veropetos tai veron kiertäminen (ks. vastaavasti tuomio 17.7.1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, 38 kohta).

23 Toiseksi tämän toimivallan varaamisen yhteydessä samassa säännöksessä jäsenvaltiot oikeutetaan säätämään veropetos- tai veronkierto-olettamasta, jos sulautumistoimea ei ole suoritettu pätevästä taloudellisista syistä (ks. vastaavasti tuomio 17.7.1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, 39 kohta).

24 Lopuksi tämän mahdollisuuden käyttämisen ja tämän oletettaman käyttöänoton osalta oikeuskäytännöstä ilmenee, että koska niistä ei ole annettu tarkempia unionin oikeuden säännöksiä, jäsenvaltioiden kuuluu päättää direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan soveltamisen edellyttämistä yksityiskohtaisista säännöistä suhteellisuusperiaatetta noudattaen (ks. vastaavasti tuomio 17.7.1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, 43 kohta).

25 Näin ollen on todettava, ettei kyseisellä säännöksellä ole tarkoitus toteuttaa veropetosten ja veronkierron vastaisten toimenpiteiden kattavaa yhdenmukaistamista unionin tasolla.

26 Esitettyyn ensimmäiseen kysymykseen on siten vastattava, että koska direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ei toteuteta kattavaa yhdenmukaistamista, pääasiassa kyseessä

olevan kaltaisen kansallisen lainsäädännön yhteensopivuutta saadaan unionin oikeuden mukaan arvioida primaarioikeuden kannalta, vaikka kyseinen lainsäädäntö on annettu mainitussa säännöksessä annetun mahdollisuuden saattamiseksi osaksi kansallista oikeusjärjestystä.

Toinen kysymys

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee toisella kysymyksellään lähinnä, onko SEUT 49 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa asetetaan rajat ylittävän sulautumistoimen yhteydessä tällaiseen toimeen direktiivin 90/434 nojalla sovellettavien verotuksellisten etujen – tässä tapauksessa ranskalaisen yhtiön toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle siirtämiin varoihin liittyvien arvonnousujen verottamisen lykkäämisen – edellytykseksi ennakkohyväksyntämenettely, jossa verovelvollisen on ennakkohyväksynnän saadakseen osoitettava, että kyseinen liiketoimi on suoritettu hyväksyttävästä taloudellisesta syystä, että toimen ainoana tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena ei ole veropetos eikä veronkierto ja että toimi toteutetaan sellaisella tavalla, että toistaiseksi verottamatta jäävien arvonnousujen tuleva verottaminen voidaan varmistaa, vaikka kotimaisen sulautumisen yhteydessä vastaava lykkäys myönnetään edellyttämättä verovelvolliselta tällaista menettelyä.

28 Tältä osin on syytä muistuttaa, että oikeuskäytännössä on jo täsmennetty, että rajat ylittävässä sulautumisessa on kyse erityisestä sijoittautumisvapauden käyttömuodosta, joka on sisämarkkinoiden häiriöttömän toiminnan kannalta tärkeä, ja kyseinen toimi on siis osa taloudellista toimintaa, jonka osalta jäsenvaltioiden on kunnioitettava sijoittautumisvapautta (ks. vastaavasti tuomio 13.12.2005, SEVIC Systems, C-411/03, EU:C:2005:762, 19 kohta).

29 Jottei tätä erityistä sijoittautumisvapauden käyttömuotoa estettäisi jäsenvaltioiden verosäännöksistä johtuvilla erityisillä rajoituksilla, haitoilla tai vääristymillä, direktiivillä 90/434 perustetaan sen johdanto-osan viidestä ensimmäisestä perustelukappaleesta ilmenevin tavoin yhteinen verojärjestelmä säätämällä verotuksellisista eduista, kuten tällaisen liiketoimen yhteydessä siirrettyihin varoihin liittyvien arvonnousujen verottamisen lykkäämisestä.

30 Tässä yhteydessä oikeuskäytännössä on jo ollut tilaisuus todeta, että jäsenvaltioiden on myönnettävä tällaiset verotukselliset edut direktiivin soveltamisalaan kuuluville liiketoimille, paitsi jos näiden liiketoimien ainoana tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena on kyseisen direktiivin 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu veropetos tai veron kiertäminen (tuomio 11.12.2008, A.T., C-285/07, EU:C:2008:705, 30 kohta).

31 Koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ja Ranskan hallitus ovat ilmoittaneet, että kyseisen lainsäädännön tarkoituksena on direktiivin 90/434 ja erityisesti sen 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan saattaminen osaksi kansallista oikeusjärjestystä, on heti aluksi selvitettävä, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen kansallisen lainsäädännön antaminen perusteltavissa tällä säännöksellä ja onko direktiivi siten esteenä tällaiselle lainsäädännölle.

Direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohhta

32 Pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön nojalla ranskalaisen yhtiön toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle siirtämiin varoihin liittyvien arvonnousujen verottamisen lykkäämisen edellytyksenä on ennakkohyväksyntämenettely, jossa verovelvollisen on tämän edun saadakseen osoitettava kolmen edellytyksen täyttyvän: i) aiotulle liiketoimelle on hyväksyttävä taloudellinen syy, ii) toimen ainoana tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena ei ole veropetos eikä veronkierto ja iii) toimi toteutetaan sellaisella tavalla, että toistaiseksi verottamatta jäävien arvonnousujen tuleva verottaminen voidaan varmistaa.

33 Näin ollen tulee esiin kysymys siitä, onko direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohta esteenä tällaisen lainsäädännön antamiselle.

– *Ennakkohyväksyntämenettelyn olemassaolo*

34 Ennakkohyväksyntämenettelyn olemassaolon osalta on huomautettava, ettei direktiiviin 90/434 sisälly minkäänlaisia menettelyvaatimuksia, joita jäsenvaltioiden olisi noudatettava direktiivissä säädettyjen verotuksellisten etujen myöntämisessä.

35 Vaikka kyseisessä direktiivissä sallittaisiin jäsenvaltioiden säätävän tällaisesta vaatimuksesta, pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä säädetty vaatimus on yhteensopimaton direktiivin kanssa.

36 Kun asiaa koskevia unionin säännöksiä ei ole annettu, menettelysäännöt, joilla pyritään turvaamaan unionin oikeuteen perustuvat verovelvollisten oikeudet, annetaan jäsenvaltioiden menettelyllistä autonomiaa koskevan periaatteen nojalla kunkin jäsenvaltion sisäisessä oikeusjärjestyksessä, edellyttäen kuitenkin, että nämä menettelysäännöt eivät saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäisiä tilanteita (vastaavuusperiaate), eivätkä ne saa olla sellaisia, että unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa (tehokkuusperiaate) (tuomio 18.10.2012, Pelati, C-603/10, EU:C:2012:639, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Tehokkuusperiaatteen osalta on muistutettava, että kaikkia sellaisia tapauksia, joissa on kyse siitä, tekeekö kansallinen menettelysääntö unionin oikeusjärjestyksessä yksityisille annettujen oikeuksien käyttämisen käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi, on tarkasteltava siten, että huomioon otetaan tarpeen mukaan kyseisen kansallisen tuomioistuinjärjestelmän perustana olevat periaatteet, joihin sisältyy oikeusvarmuuden periaate (ks. vastaavasti tuomio 27.6.2013, Agroconsulting, C-93/12, EU:C:2013:432, 48 kohta ja tuomio 6.10.2015, Târ?ia, C-69/14, EU:C:2015:662, 36 kohta).

38 Tältä osin unionin tuomioistuin on jo täsmentänyt, että oikeusvarmuuden vaatimus on erityisen tiukka silloin, kun on kyse unionin sääntelystä, jolla saattaa olla taloudellisia seurauksia, jotta ne, joita asia koskee, voivat saada selville tarkasti, minkä laajuisia näille tällä tavoin asetetut velvoitteet ovat (ks. vastaavasti tuomio 21.2.2006, Halifax ym., C-255/02, EU:C:2006:121, 72 kohta ja tuomio 9.7.2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, 34 kohta).

39 Nyt käsiteltävässä asiassa Ranskan hallitus on vastaavuusperiaatteen osalta ilmoittanut istunnossa, että pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä säädettyä ennakkohyväksyntämenettelyä sovelletaan lähtökohtaisesti vain rajat ylittävien sulautumisten yhteydessä. Unionin tuomioistuimella ei kuitenkaan ole käytettävissään tarvittavia tietoja kotimaisiin sulautumisiin sovellettavista menettelysäännöistä sen arvioimiseksi, käsitelläänkö rajat ylittäviä sulautumisia epäsuotuisammin kuin kotimaisia sulautumisia. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on rajat ylittäviin sulautumisiin ja kotimaisiin sulautumisiin sovellettavia menettelysääntöjä toisiinsa vertaamalla tutkittava, onko kyseinen lainsäädäntö vastaavuusperiaatteen mukainen.

40 Tehokkuusperiaatteen osalta oikeusvarmuuden vaatimuksen noudattaminen edellyttää puolestaan, että direktiivin 90/434 ja erityisesti sen 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan täytäntöönpanoon liittyvät menettelysäännöt ovat riittävät täsmällisiä, selkeitä ja ennakoitavissa olevia, jotta verovelvolliset saavat tietää oikeutensa täsmällisesti voidakseen saada hyväkseen

kyseiseen direktiiviin perustuvat verotukselliset edut ja tarvittaessa vedota niihin kansallisissa tuomioistuimissa (ks. vastaavasti tuomio 28.2.1991, komissio v. Saksa, C-131/88, EU:C:1991:87, 6 kohta; tuomio 10.3.2009, Heinrich, C-345/06, EU:C:2009:140, 44 ja 45 kohta; tuomio 15.7.2010, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, C-582/08, EU:C:2010:429, 49 ja 50 kohta ja tuomio 18.10.2012, Pelati, C-603/10, EU:C:2012:639, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Nyt käsiteltävässä tapauksessa on todettava, ettei pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä täsmennetä kyseessä olevan ennakko hyväksyntämenettelyn soveltamista koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä. Istunnossa Ranskan hallitus vahvisti asian olevan näin mutta esitti veroviranomaisten soveltamiskäytäntöön perustuvia joitakin täsmennyksiä kyseisiin sääntöihin. Tältä osin Ranskan hallitus ilmoitti, että vaikka kyseisessä lainsäädännössä säädetään kolmesta edellytyksestä ennakko hyväksynnän saamiselle, hyväksynnän myöntämiseen riittää veroviranomaisten omaksuman soveltamiskäytännön mukaan jo se, että taloudellisen perusteen olemassaoloa koskeva vaatimus täyttyy. Lisäksi kyseinen hallitus täsmentää, että saman soveltamiskäytännön mukaan ennakko hyväksyntämenettely ei myöskään lykkää rajat ylittävää sulautumista. Sulautuminen voidaan siten toteuttaa jo ennen veroviranomaisten hyväksynnän saamista, kunhan hakemus sulautumisen hyväksymisestä on tehty ennen sen toteuttamista.

42 Tältä osin on todettava julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 30–34 ja 57 kohdassa esittämän mukaisesti, etteivät pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön säännökset kuitenkaan vastaa veroviranomaisten omaksumaa soveltamiskäytäntöä ja että tämä on omiaan luomaan epävarmuutta direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä. Kyseiset soveltamissäännöt eivät siten näytä olevan riittävän täsmällisiä, selkeitä ja ennakoitavissa olevia, jotta verovelvolliset voisivat saada tietää oikeutensa, sitäkin suuremmalla syyllä, kun ainakin joitakin niistä voidaan muuttaa veroviranomaisten mielen mukaisesti.

43 Istunnossa Ranskan hallitus on lisäksi ilmoittanut, että hylkäyspäätös perusteltiin aina, mutta se on myös vahvistanut, että neljän kuukauden määräajan kulumisen ilman veroviranomaisten antamaa vastausta ennakko hyväksyntää koskevaan hakemukseen vastasi implisiittistä hylkäyspäätöstä, jota ei tässä tapauksessa perustella, jollei verovelvollinen sitä pyydä.

44 On todettava, ettei tällainen menettelysääntö myöskään täytä oikeusvarmuuden vaatimusta.

45 Jotta verovelvollinen nimittäin voisi arvioida direktiivistä 90/434 johtuvien oikeuksiensa ja velvoitteidensa laajuuden täsmällisesti ja toimia sen mukaisella tavalla (ks. vastaavasti tuomio 10.3.2009, Heinrich, C-345/06, EU:C:2009:140, 44 ja 45 kohta ja tuomio 15.7.2010, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, C-582/08, EU:C:2010:429, 49 ja 50 kohta), veroviranomaisen päätös tähän direktiiviin perustuvan verotuksellisen edun epäämistä verovelvolliselta on aina perusteltava, jotta verovelvollinen voisi arvioida niiden perusteiden asianmukaisuuden, joilla veroviranomaiset ovat päätyneet olemaan myöntämättä sille direktiivissä säädettyä etua, ja tarvittaessa vedota oikeuteensa toimivaltaisissa tuomioistuimissa.

46 Näin ollen on ilmeistä, etteivät pääasiassa kyseessä olevat menettelysäännöt täytä oikeusvarmuuden vaatimusta ja ettei kyseinen lainsäädäntö siten noudata tehokkuusperiaatetta.

– *Direktiivissä 90/434 säädettyjen verotuksellisten etujen saamisen edellytykset*

47 Kyseisessä lainsäädännössä asetettujen edellytysten osalta on muistutettava, että unionin tuomioistuin on toistuvasti katsonut, että direktiivillä 90/434 käyttöön otettua yhteistä verojärjestelmää, joka sisältää erilaisia veroetuja, sovelletaan erotuksetta kaikkiin kyseisen direktiivin soveltamisalaan kuuluviin liiketoimiin ottamatta huomioon niiden syitä, olivatpa ne sitten rahoituksellisia, taloudellisia tai pelkästään verotuksellisia (ks. tuomio 20.5.2010, Modehuis A.

Zw?nenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

48 Unionin tuomioistuin on myös täsmentänyt, että jäsenvaltiot voivat kyseisen direktiivin 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla vain poikkeuksellisesti ja yksittäistapauksissa kieltäytyä kokonaan tai osittain soveltamasta kyseisen direktiivin säännöksiä tai peruuttaa niistä saatavan hyödyn (tuomio 20.5.2010, Modehuis A. Zw?nenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49 Koska kyseisessä säännöksessä säädetään poikkeuksesta direktiivissä 90/434 vahvistettuun pääsääntöön, joka on yhteisen verojärjestelmän soveltaminen saman direktiivin soveltamisalaan kuuluviin liiketoimiin, kyseistä säännöstä on tulkittava suppeasti (ks. vastaavasti tuomio 20.5.2010, Modehuis A. Zw?nenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, 46 kohta).

50 Ensimmäiseksi on todettava, että vaikka direktiivissä 90/434 vahvistetaan siirrettyihin varoihin liittyvien arvonnousujen verottamisen lykkäämistä koskeva pääsääntö ja sallitaan tämän edun epääminen vain yhdellä edellytyksellä eli silloin, kun aiotun liiketoimen päätarkoituksena tai yhtenä sen päätarkoituksista on veropetos tai veronkierto (ks. vastaavasti tuomio 17.7.1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, 45 kohta), nyt käsiteltävässä tapauksessa pääasian kohteena olevassa lainsäädännössä tämän edun myöntäminen evätään järjestelmällisesti, jollei verovelvollinen ensin täytä kyseisessä lainsäädännössä säädettyjä muodollisia ja aineellisia vaatimuksia.

51 Toiseksi on todettava, että koska kyseisessä lainsäädännössä asetetaan tämän edun myöntämiselle tämän tuomion 32 kohdassa mainitut kolme edellytystä, siinä ulotetaan tämän tuomion 22 ja 23 kohdassa mainittua jäsenvaltioille varatun toimivallan soveltamisalaa julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 34–36 kohdassa toteamin tavoin direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädettyä laajemmaksi.

52 Kolmanneksi on todettava julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 36 kohdassa mainitseman mukaisesti, että – toisin kuin Ranskan hallitus väittää – pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä säädettyä kolmatta edellytystä, jonka mukaan liiketoimi on toteutettava sellaisella tavalla, että toistaiseksi verottamatta jäävien arvonnousujen tuleva verottaminen voidaan varmistaa, ja jollaisesta direktiivissä 90/434 ei edes säädetä, ei voida perustella veropetosten tai veronkierron torjunnalla, koska kyseisessä lainsäädännössä säädetty toinen edellytys kattaa jo nimenomaisesti tämän tavoitteen.

53 Neljänneksi on muistutettava direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetystä veropetos- ja veronkierto-olettamasta, että tässä säännöksessä jäsenvaltiot oikeutetaan säätämään veropetos- tai veronkierto-olettamasta vain siinä tapauksessa, että aiotun liiketoimen yksinomaisena tarkoituksena on verotuksellisen edun saaminen eikä liiketoimea siten toteuteta pätevistä taloudellisista syistä (ks. vastaavasti tuomio 17.7.1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, 45 kohta ja tuomio 10.11.2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais, C-126/10, EU:C:2011:718, 36 kohta).

54 Viidenneksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että jäsenvaltiot eivät saa direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohtaa kansallisen oikeusjärjestyksen osaksi saattaessaan turvautua veropetosta tai veronkiertoa koskevaan yleiseen oletamaan.

55 Unionin tuomioistuin on nimittäin jo täsmentänyt tältä osin, että kun kansalliset viranomaiset valvovat, onko suunnitellun liiketoimen tarkoituksena veropetos tai veronkierto, ne eivät saa tyytyä soveltamaan ennalta määrättyjä yleisiä arviointiperusteita, vaan niiden on tapaus tapaukselta tutkittava liiketoimi kokonaisuudessaan, sillä sellaisen yleisesti sovellettavan säännön antaminen, jolla automaattisesti evätään verotuksellinen etu tietyiltä liiketoimien ryhmiltä riippumatta siitä, onko

todella kyse veropetoksesta tai veron kiertämisestä, ylittää sen, mikä on tarpeen veropetosten tai veron kiertämisen estämiseksi, ja sillä vahingoitetaan direktiivin 90/434 tavoitteita (tuomio 10.11.2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais, C-126/10, EU:C:2011:718, 37 kohta).

56 Koska pääasian kohteena olevassa lainsäädännössä asetetaan direktiiviin 90/434 perustuvalla arvonnousujen verottamisen lykkäämiselle edellytykseksi järjestelmällisesti ja ehdottomasti se, että verovelvollinen osoittaa, että kyseessä oleva liiketoimi on suoritettu hyväksyttävästä taloudellisesta syystä ja että toimen ainoana tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena ei ole veropetos tai veronkierto, ilman että viranomaisilla olisi velvollisuutta esittää edes alustavaa näyttöä hyväksyttävien taloudellisten syiden puuttumisesta tai viitteitä veropetoksesta tai veronkierrasta, tällä lainsäädännöllä luodaan veropetosta tai veronkiertoa koskeva yleinen oletama.

57 Edellä esitetyn perusteella on todettava, että direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdtaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen kansallisen lainsäädännön antamiselle.

SEUT 49 artikla

58 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti SEUT 49 artiklassa asetetaan velvollisuus poistaa sijoittautumisvapauden rajoitukset. Vaikka sijoittautumisvapautta koskevien EUT-sopimuksen määräysten tarkoituksena on niiden sanamuodon mukaan varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia, niiden vastaista on myös se, että lähtöjäsenvaltio estää omaa kansalaistaan tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon (tuomio 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

59 Sijoittautumisvapauden rajoituksina on pidettävä kaikkia toimia, joilla kielletään tämän vapauden käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi (tuomio 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

60 On todettava, että pääasiassa kyseessä olevassa tapauksessa ranskalaisen yhtiön toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle siirtämiin varoihin liittyvien arvonnousujen verottamisen lykkäämiselle asetetut kyseisen lainsäädännön mukaiset edellytykset kohdistuvat vain rajat ylittäviin sulautumisiin.

61 Kuten Ranskan hallitus myöntää, tässä lainsäädännössä käsitellään rajat ylittäviä sulautumisia eri tavalla kuin kotimaisia sulautumisia.

62 Tällainen ero on omiaan tekemään sijoittautumisvapauden käytön vähemmän houkuttelevaksi, ja se merkitsee siten tämän vapauden rajoitusta.

63 Tällainen rajoitus voidaan hyväksyä ainoastaan, jos sitä voidaan pitää objektiivisesti perusteltuna unionin oikeudessa tunnustetuista yleistä etua koskevista pakottavista syistä. Lisäksi kyseisellä rajoituksella on tällöin voitava taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (tuomio 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

64 Ranskan hallituksen mukaan pääasiassa kyseessä oleva rajoitus on perusteltu veropetosten tai veronkierron torjuntaan ja verotusvallan tasapainoiseen jakoon jäsenvaltioiden välillä liittyvästä

yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä.

65 Tältä osin on syytä todeta, että unionin tuomioistuin on jo katsonut, että niin veropetosten tai veronkierron torjunta kuin tarve turvata verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä ovat sellaisia yleiseen etuun liittyviä pakottavia syitä, joilla EUT-sopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien käyttämisen rajoittamista voidaan perustella (tuomio 5.7.2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, 36 ja 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

66 Viimeksi mainitusta tavoitteesta on kuitenkin todettava julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 39 kohdassa esittämän mukaisesti, että tavoite turvataan jo direktiivillä 90/434 itsessään.

67 Kuten unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä nimittäin ilmenee, kyseisen direktiivin johdanto-osan neljännessä ja kuudennesta perustelukappaleesta seuraa, että direktiivissä säädetään vain siirrettyihin eriin liittyvän arvonnousun verottamisen lykkäämistä koskevasta järjestelmästä, jolla vältetään se, että liiketoiminnan siirto itsessään johtaisi verottamiseen, ja turvataan siirtävän yhtiön kotipaikkavaltion taloudelliset edut varmistamalla kyseisten arvonnousujen verottaminen niiden tosiasiallisen realisoitumisen yhteydessä (tuomio 19.12.2012, 3D I, C-207/11, EU:C:2012:818, 28 kohta).

68 Pääasiassa kyseessä olevassa tapauksessa sijoittautumisvapauden rajoitusta ei siten voida perustella kyseisellä tavoitteella.

69 Veropetosten tai veronkierron torjuntaan liittyvästä yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä on riittävää todeta julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 72–74 kohdassa toteaman mukaisesti, että tämän tavoitteen ulottuvuus on sama siitä riippumatta, vedotaanko siihen direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla vai primaarioikeuteen kohdistuvan rajoituksen perustelemiseksi. Näin ollen tämän tuomion 54–56 kohdassa mainitut kyseiseen säännökseen liittyvät seikat, jotka koskevat pääasian kohteena olevan lainsäädännön oikeasuhteisuutta, soveltuvat myös kyseisen lainsäädännön oikeasuhteisuuden tarkasteluun sijoittautumisvapauden kannalta. Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella verolainsäädännöllä, jolla luodaan veropetosta tai veronkiertoa koskeva yleinen oletama, ylitetään se, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi, eikä sillä siten voida perustella sijoittautumisvapauden rajoitusta.

70 Esitettyyn toiseen kysymykseen on siten vastattava, että SEUT 49 artiklaa ja direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa asetetaan rajat ylittävän sulautumistoimen yhteydessä tällaiseen toimeen kyseisen direktiivin nojalla sovellettavien verotuksellisten etujen – tässä tapauksessa ranskalaisen yhtiön toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle siirtämiin varoihin liittyvien arvonnousujen verottamisen lykkäämisen – edellytykseksi ennakko hyväksyntämenettely, jossa verovelvollisen on ennakko hyväksynnän saadakseen osoitettava, että kyseinen liiketoimi on suoritettu hyväksyttävästä taloudellisesta syystä, että toimen ainoana tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena ei ole veropetos eikä veronkierto ja että toimi toteutetaan sellaisella tavalla, että toistaiseksi verottamatta jäävien arvonnousujen tuleva verottaminen voidaan varmistaa, vaikka kotimaisen sulautumisen yhteydessä vastaava lykkäys myönnetään edellyttämättä verovelvolliselta tällaista menettelyä.

Oikeudenkäyntikulut

71 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja,

jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) **Eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojensiirtoihin ja osakkeidenvaihtoihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/434/ETY 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ei toteuteta kattavaa yhdenmukaistamista, joten pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen kansallisen lainsäädännön yhteensopivuutta saadaan unionin oikeuden mukaan arvioida primaarioikeuden kannalta, vaikka kyseinen lainsäädäntö on annettu mainitussa säännöksessä annetun mahdollisuuden saattamiseksi osaksi kansallista oikeusjärjestystä.**
- 2) **SEUT 49 artiklaa ja direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa asetetaan rajat ylittävän sulautumistoimen yhteydessä tällaiseen toimeen kyseisen direktiivin nojalla sovellettavien verotuksellisten etujen – tässä tapauksessa ranskalaisen yhtiön toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle siirtämiin varoihin liittyvien arvonnousujen verottamisen lykkäämisen – edellytykseksi ennakko hyväksyntämenettely, jossa verovelvollisen on ennakko hyväksynnän saadakseen osoitettava, että kyseinen liiketoimi on suoritettu hyväksyttävästä taloudellisesta syystä, että toimen ainoana tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena ei ole veropetos eikä veronkierto ja että toimi toteutetaan sellaisella tavalla, että toistaiseksi verottamatta jäävien arvonnousujen tuleva verottaminen voidaan varmistaa, vaikka kotimaisen sulautumisen yhteydessä vastaava lykkäys myönnetään edellyttämättä verovelvolliselta tällaista menettelyä.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.