

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

18. oktoober 2012(\*)

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 – Siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt on maksusoodustuste saamise eelduseks loa saamine – Loataotlus, mis tuleb esitada vähemalt 30 päeva enne kavandatava tehingu tegemist

Kohtuasjas C-603/10,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Upravno sodišče Republike Slovenije (Sloveenia) 8. detsembri 2010. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 21. detsembril 2010, menetluses

**Pelati d.o.o.**

*versus*

**Republika Slovenija,**

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja esimees M. Safjan, kohtunikud E. Levits ja J.-J. Kasel (ettekandja),

kohtujurist: P. Cruz Villalón,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Pelati d.o.o., esindaja: *odvetnik* A. Jarkovi?,
- Sloveenia valitsus, esindaja: V. Klemenc,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja M. Žebre,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

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 Pelati d.o.o. (edaspidi „Pelati”) ja Republika Slovenija (Sloveenia Vabariik) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab ettevõtte jaotumise korral maksusoodustuste saamise taotluse rahuldamata jätmist maksuhalduri poolt.

## Õiguslik raamistik

### *Liidu õigus*

3 Direktiivi 90/434 artikli 11 lõike 1 punkt a, mis asub V jaos „Lõppsätted”, on põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas versioonis sõnastatud järgmiselt:

„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 [mõiste „maksupettus” asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „maksudest kõrvalehoidumine”] 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 [maksudest kõrvalehoidumine] või maksustamise vältimine.”

### *Siseriiklikud õigusnormid*

4 Zakon o davku ob dohodkov pravnih oseb (ettevõtte tulumaksu seadus, *list RS*, nr 17/05, edaspidi „ZDDPO-1”) sätestab artiklis 47, et „üleandvale äriühingule, ülevõtvale äriühingule ja üleandva äriühingu osanikule antakse selle [seaduse] artiklites 41–47 sätestatud maksusoodustusi maksuhalduri väljastatud loa alusel, kui artiklites 41–47 sätestatud eeltingimused on täidetud.”

5 Äriühingute ühinemise või jaotumise korral kohaldatav maksustamiskord on kehtestatud maksumenetluse seadusega (zakon o davnem postopku, *Uradni list RS*, nr 25/05–UPBI, edaspidi „ZDavP-1”).

6 ZDavP-1 artikli 345 lõike 2 kohaselt esitab maksukohustuslane maksuhaldurile deklaratsiooni hiljemalt 60 päeva jooksul jaotumise kandmisest pädeva kohtu äriregistrisse.

7 ZDavP-1 artikkel 363 sätestab:

„(1) ZDDPO-1 artiklis 47 ette nähtud luba väljastatakse ühe tehingu jaoks korraga.

(2) Üleandev äriühing [...] või ülevõttev äriühing [...] esitab loataotluse vähemalt 30 päeva enne ZDDPO-1 artiklis 41 osutatud tehingu kavandatavat kuupäeva.

[...]

(5) Maksuhaldur teeb loataotluse kohta otsuse hiljemalt 30 päeva jooksul alates taotluse kättesaamisest [...]

8 Maksuhaldurilt eelneva loa saamise kohustus, nagu see on sätestatud ZDDPO-1 artiklis 47 koostoimes ZDavP-1 artikliga 363, tühistati alates ettevõtte tulumaksu seaduse ja maksumenetluse seaduse uute versioonide (*Uradni list RS* nr 117/06) jõustumisega 1. jaanuaril 2007, mis nägid ette lihtsustatud teatamismenetluse, mille raames see, kui maksukohustuslane jätab menetlusnormid järgimata, ei too automaatselt kaasa direktiiviga 90/434 ette nähtud õiguste

lõppemist.

## **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus**

9 Pelati võttis 30. juunil 2005 notariaalselt kinnitatud dokumendiga vastu jaotumise eelnõu, mis nägi ette tema ettevõtte ühe osa muutmise uueks äriühinguks. 27. septembril 2005 esitas Pelati pädeva kohtu äriregistrisse taotluse viia äriühingute põhikirjadesse sisse muudatusi. Need muudatused registreeriti 12. oktoobri 2005. aasta määrusega. Pelati esitas 21. oktoobril 2005 taotluse nimetatud jaotumise tõttu maksusoodustuste saamiseks.

10 Maksuhaldur leidis, et äriühingu ümberkorraldamine leidis aset põhikirja muudatuste äriregistrisse kandmise hetkest. Seetõttu jättis ta Pelati taotluse rahuldamata põhjusel, et seda ei esitatud ZDavP-1 artiklis 363 sätestatud tähtaja jooksul, milleks on vähemalt 30 päeva enne kavandatava ümberkorraldamise aset leidmist.

11 Pelati esitas nimetatud otsuse peale vaide, leides, et maksuhaldur ei olnud uurinud isegi mitte seda, kas ZDDPO-1 sätestatud maksusoodustuste saamise sisulised tingimused on täidetud. Ka nimetatud vaie jäeti rahuldamata põhjusel, et 30-päevane tähtaeg oli kohustuslik ning Pelati taotlus oli hilinemise tõttu vastuvõetamatu.

12 Pelati esitas selle otsuse tühistamiseks hagi Upravno sodišče Republike Slovenije (Sloveenia Vabariigi halduskohus). Ta märgib, et tema taotluse rahuldamata jätmine õiguse lõppemise tõttu selle tagajärjel, et ta ei järginud ZDavP-1 artikli 363 lõikes 2 ette nähtud 30-päevast tähtaega, on vastuolus direktiiviga 90/434. Lisaks ei sõltu selle tähtaja järgimine üksnes maksukohustuslasest äriühingust, kuna nimetatud tähtaja lõppemise määrab kindlaks see kuupäev, mil pädev kohus kannab põhikirja muudatuse äriregistrisse.

13 Eelotsusetaotluse esitanud kohus toonitab esmalt, et ZDDPO-1 ülesanne on direktiivi 90/434 sätete ülevõtmine Sloveenia siseriiklikku õigusse. Ta leiab seejärel, et kuigi taotlus, mis annab õiguse maksusoodustustele, tuleb vastavalt ZDavP-1 artikli 363 lõikele 2 esitada vähemalt 30 päeva enne kavandatavat tehingut, ei täpsusta see seadus siiski seda, mis hetkel loetakse tehing lõpetatuks. Sellega seoses ta meenutab, et maksuhaldur tugineb äriühinguseaduse artiklile 533 (Zakon o gospodarskih družbah, *Uradni list RS* nr 30/1993, põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kehtinud versioon), mille kohaselt kannab pädev kohus äriühingu jaotumise ja uue äriühingu asutamise äriregistrisse samal ajal. Eelotsusetaotluse esitanud kohus järeldeb sellest, et tehingu kuupäev vastab põhikirja muudatuste äriregistrisse kandmise kuupäevale. Lõpuks leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et direktiivis 90/434 puudub igasugune alus keelduda maksusoodustuste andmisest maksukohustuslasest äriühingule, kui ei ole kindlaks tehtud, kas viimane vastab selliste soodustuste saamise tingimustele või mitte.

14 Neil asjaoludel otsustas Upravno sodišče Republike Slovenije menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„Kas [direktiivi 90/434] artiklit 11 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille alusel Sloveenia Vabariik seab äriühingule, kes kavatseb läbi viia jaotumise (äriühingu osa jaotumine ja uue äriühingu asutamine), maksusoodustuse andmise tingimuseks, et viimane esitab teatava tähtaja jooksul taotluse saada luba selliste maksusoodustuste saamiseks, mis on ette nähtud jaotumise puhul, kui nõutud tingimused on täidetud, ja mille kohaselt maksukohustuslane kaotab tähtaja möödumise tõttu siseriiklikus õigusaktis ette nähtud maksusoodustused automaatselt?”

## **Eelotsuse küsimus**

## *Sissejuhatavad märkused*

- 15 Selles osas tuleb meenutada, et ELTL artikli 267 alusel on Euroopa Kohus pädev vastama nii aluslepingute tõlgendamist kui ka Euroopa Liidu institutsioonide õigusakte puudutavatele eelotsuse küsimustele.
- 16 Selge on see, et põhikohtuasjas vaieldakse niisuguse siseriikliku õiguse sätte üle, mis on kohaldatav puhtalt riigisisestes oludes.
- 17 Nagu eelotsusetaotlusest on näha, on Sloveenia seadusandja direktiivi 90/434 sätete ülevõtmisel siseriiklikku õigusse otsustanud kohaldada selle direktiiviga ette nähtud maksustamist ka puhtalt riigisisestes olukordades, nii et riigisisestele ja piiriülestele ümberkorraldustele kehtiks üks ja sama maksustamise kord.
- 18 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 konkurentsimoonusi, 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; 15. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-43/00: Andersen og Jensen, EKL 2002, lk I-379, punkt 18, ning 20. mai 2010. aasta otsus kohtuasjas C-352/08: Modehuis A. Zwijnenburg, EKL 2010, lk I-4303, punkt 33).
- 19 Olgu lisatud, et ainult siseriiklik kohus on pädev hindama liidu õigusele tehtud viite täpset ulatust ja Euroopa Kohtu pädevus piirdub vaid selle õiguse sätete analüüsi ja tõlgendamisega (eespool viidatud kohtuotsused Leur-Bloem, punkt 33, ja Modehuis A. Zwijnenburg, punkt 34).
- 20 Eelnevatest kaalutlustest tuleneb, et Euroopa Kohus on pädev tõlgendama direktiivi 90/434 sätteid isegi siis, kui need põhikohtuasjas arutusel olevat olukorda otseselt ei reguleeri, ja seega vastama eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusele.

## *Põhiküsimus*

- 21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib sisuliselt seda, kas direktiivi 90/434 artikli 11 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis seavad jaotumistehingule kohaldatavate maksusoodustuste saamisele tingimuse, et selle tehinguga seotud taotlus peab olema esitatud kindlaksmääratud tähtajal, mille alguskuupäev ei ole maksukohustuslasele teada ja mille lõppemisel kaotab viimane õiguse nendele soodustustele, ilma et oleks uuritud, kas viimane vastab nende saamise tingimustele või mitte.
- 22 Nagu sedastasid nii põhikohtuasja kaebaja kui ka Euroopa Komisjon, kes esitasid Euroopa Kohtule kirjalikke märkusi, ei sisalda direktiiv 90/434 ühtki sätet menetlusnormide kohta, mida liikmesriigid on kohustatud selles direktiivis sätestatud soodustuste andmisel järgima.
- 23 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt tuleb vastavasisuliste liidu õigusnormide puudumise korral näha liikmesriikide menetlusautonoomia põhimõtte kohaselt iga liikmesriigi sisemises õiguskorras ette üksikasjalik menetlus isikutele liidu õigusest tulenevate õiguste kaitse tagamiseks, tingimusel et see ei oleks ebasoodsam sarnaste siseriiklike olukordade regulatsioonist (võrdväarsuse põhimõte) ega muudaks liidu õiguskorra alusel antud subjektiivsete õiguste kasutamist praktikas võimatuks või ülemäära raskeks (tõhususe põhimõte) (vt 19. septembri 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-392/04 ja C-422/04: i-21 Germany ja Arcor,

EKL 2006, lk I-8559, punkt 57, ning 30. juuni 2011. aasta otsus kohtuasjas C-262/09: Meilicke jt, EKL 2011, lk I-5669, punkt 55).

24 Võrdväarsuse põhimõtte kohta tuleb märkida, et käesolevas asjas ei ole Euroopa Kohtul mingit alust kahelda selles, et sellised õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, on selle põhimõttega kooskõlas.

25 Seevastu tuleb kontrollida, kas sellised õigusnormid vastavad tõhususe põhimõtte nõuetele, mida tuleb pidada rikutuks, kui ilmneb, et liidu õiguskorra alusel antud õiguse teostamine osutub võimatuks või ülemäära raskeks.

26 Mis puudutab direktiiviga 90/434 antud õigusi, siis tuleb meenutada, et selle direktiiviga 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 (vt eespool viidatud kohtuotsus Leur-Bloem, punkt 36, ja Modehuis A. Zwijnenburg, punkt 41).

27 Direktiivi 90/434 artikli 11 lõike 1 punkti a kohaselt võivad liikmesriigid vaid erandkorras ja üksikjuhtudel täielikult või osaliselt keelduda selle direktiivi sätete kohaldamisest või nende alusel saadavad soodustused kehtetuks tunnistada (5. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-321/05: Kofoed, EKL 2007, lk I-5795, punkt 37, ja Modehuis A. Zwijnenburg, punkt 45), nimelt siis, kui kavandatava ümberkorraldamistehingu peamine eesmärk või üks peamistest eesmärkidest on maksudest kõrvalehoidumine või maksustamise vältimine.

28 Antud juhul nähtub Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest, et maksukohustuslane peab vastavalt ZDDPO-1 artiklile 47 koostoimes ZDavP-1 artikli 363 lõikega 2 esitama oma taotluse direktiivis 90/434 ette nähtud maksusoodustuste saamiseks vähemalt 30 päeva enne kavandatavat ümberkorraldamistehingut, vastasel juhul kaotab ta õiguse direktiivis ettenähtud soodustustele.

29 Tuleb kontrollida, kas 30-päevane tähtaeg oma kestuse ja alguskuupäeva osas vastab tõhususe põhimõtte nõuetele.

30 Mis puudutab tähtaja kestust, siis on Euroopa Kohus liidu õigusega maksumaksjatele antud õiguste tõhusa kohtuliku kaitse põhimõtte analüüsimisel juba tunnistanud liidu õigusega kooskõlas olevaks selle, kui nii maksumaksja kui ka asjaomase ametkonna õiguskindluse huvides määratakse mõistlik kaebuse esitamise õigust lõpetav tähtaeg. Need tähtajad ei saa ju muuta liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks (10. juuli 1997. aasta otsus kohtuasjas C-261/95: Palmisani, EKL 1997, lk I-4025, punkt 28, ja 17. novembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-228/96: Aprile, EKL 1998, lk I-7141, punkt 19). Antud kontekstis on Euroopa Kohus leidnud, et ka 60-päevane hagi esitamise tähtaeg ei ole iseenesest küsitav (14. detsembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-312/93: Peterbroeck, EKL 1995, lk I-4599, punkt 16, ja 6. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-40/08: Asturcom Telecomunicaciones, EKL 2009, lk I-9579, punkt 43).

31 Lisaks on Euroopa Kohus leidnud, et see kohtupraktika on kohaldatav ka juhul, kui tegu on alusetult sisse nõutud siseriiklike maksude tagastamise korra hindamisega (eespool viidatud kohtuotsus Meilicke jt, punktid 55–58). Samamoodi peab see olema juhul, kui on vaja hinnata tõhususe põhimõtte järgimist seoses ette nähtud tähtaja kehtestamisega sellise taotluse esitamisele, mille eesmärk on maksusoodustuste saamine.

32 Seetõttu ei tundu, et siseriiklikud õigusnormid, mis annavad direktiivis 90/434 ette nähtud

maksusoodustusi vaid tingimusel, et sellekohane taotlus on esitatud vähemalt 30 päeva enne kavandatavat ümberkorraldamistehingut, võiksid muuta maksukohustuslasele liidu õigusest tulenevate õiguste kasutamise võimatuks või ülemäära raskeks.

33 Kuigi selline õigustlõpetav tähtaeg, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei ole iseenesest tõhususe põhimõttega vastuolus, ei saa siiski välistada, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetleva juhtumi raames võib selle tähtaja rakendamise kord tuua kaasa nimetatud põhimõtte rikkumise.

34 ZDavP-1 artikli 363 lõikes 2 ette nähtud 30-päevase tähtaja alguskuupäeva kohta nähtub eelotsusetaotlusest, et seda tähtaeg hakatakse arvutama tagantpoolt alates päevast, mil ümberkorraldamistehing tehti, ja täpsemalt, et kuupäev, millal see loetakse toimunuks, on see kuupäev, mil pädev kohus kannab tehingu äriregistrisse.

35 Seega ei sõltu antud olukorras ajavahemik, milles 30-päevane tähtaeg kulgeb, maksukohustuslasest, kuna viimasel ei ole võimalik täpselt teada ei selle tähtaja alguskuupäeva ega selle lõppkuupäeva, ehk kuupäeva, mil kavandatav ümberkorraldamistehing on äriregistrisse kantud.

36 Meenutagem, et direktiiviga 90/434 taotletavaid eesmärke tuleb siseriiklikus õiguses ellu viia õiguskindluse nõudeid järgides. Selleks on liikmesriigid kohustatud looma piisavalt täpsete, selgete ja ootuspäraste tähtaegade süsteemi, et isikud teaksid oma õigusi ja kohustusi (vt analoogia alusel 28. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-406/08: Uniplex (UK), EKL 2010, lk I-817, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika). Siseriikliku kohtu ülesanne on kontrollida, kas need nõuded on täidetud.

37 Arvestades eelnevaid kaalutlusi tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et direktiivi 90/434 artikli 11 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille kohaselt sõltub selle direktiivi kohaselt jaotumistehingule kohaldatavate maksusoodustuste andmine tingimusest, et seda tehingut puudutav taotlus peab olema esitatud kindlaksmääratud tähtajal. Sellegipoolest tuleb siseriiklikul kohtul kontrollida, kas selle tähtaja rakendamise kord ja eriti tähtaja alguskuupäeva kindlaksmääramine, on piisavalt täpsed, selged ja ootuspärased, et maksukohustuslastel oleks võimalik teada oma õigusi ja et need tagaksid viimastele õiguse saada selle direktiivi sätetega ette nähtud maksusoodustusi.

## **Kohtukulud**

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies 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 sellega ei ole vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille kohaselt sõltub selle direktiivi kohaselt jaotumistehingule kohaldatavate maksusoodustuste andmine tingimusest, et seda tehingut puudutav taotlus peab olema esitatud kindlaksmääratud tähtajal. Sellegipoolest tuleb siseriiklikul kohtul kontrollida, kas selle tähtaja rakendamise kord ja eriti tähtaja alguskuupäeva kindlaksmääramine on piisavalt täpsed, selged ja ootuspärased, et maksukohustuslastel oleks võimalik teada oma õigusi ja et need tagaksid viimastele õiguse saada selle direktiivi sätetega ette nähtud maksusoodustusi.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: sloveeni.