CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
M. WATHELET
van 26 oktober 2016[1]

Zaak C-14/16

Euro Park Service, rechtsopvolgster van de vennootschap Cairnbulg Nanteuil
tegen
Ministre des finances et des comptes publics

[verzoek van de Conseil d'État (raad van state, Frankrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing — Fiscale bepalingen — Gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten — Richtlijn 90/434/EEG — Artikel 11 — Belastingfraude of -ontwijking — Voorafgaande goedkeuring door de belastingdienst — Vrijheid van vestiging — Artikel 49 VWEU"

I – **Inleiding**

1. Dit prejudiciële verzoek van de Conseil d'État (raad van state, Frankrijk) van 16 december 2015, ingekomen ter griffie van het Hof op 11 januari 2016, betreft de uitlegging van artikel 49 VWEU en artikel 11 van richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten.[2]

2. Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de vennootschap naar Luxemburgs recht Euro Park Service (hierna: „Euro Park"), rechtsopvolgster van de Franse vennootschap SCI Cairnbulg Nanteuil (hierna: „SCI Cairnbulg Nanteuil"), en de Franse belastingdienst (hierna: „belastingdienst") over de aanvullende vennootschapsbelasting, de aanvullende bijdrage aan die belasting en de geldboetes die haar zijn opgelegd. Volgens de belastingdienst zijn die belastingen en geldboetes het gevolg van het feit dat, enerzijds, SCI Cairnbulg Nanteuil niet had verzocht om de door het Franse recht voorgeschreven ministeriële goedkeuring voor de inbreng in een buitenlandse vennootschap en, anderzijds, deze goedkeuring haar hoe dan ook niet zou zijn verstrekt omdat haar ontbinding niet werd gerechtvaardigd door zakelijke overwegingen, maar belastingfraude of -ontwijking nastreefde.

3. De verwijzende rechter is van oordeel dat om het geding te beslechten met name moet worden nagegaan of artikel 49 VWEU zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling die, met het doel belastingfraude of -ontwijking te bestrijden, het gebruik van de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies en gelijkgestelde transacties stelselmatig alleen ten aanzien van de inbreng in buitenlandse rechtspersonen afhankelijk stelt van de voorwaarde dat vooraf goedkeuring is verleend.

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.
2 — PB 1990, L 225, blz. 1.

II – **Toepasselijke bepalingen**

A – *Unierecht*

4. Artikel 49 VWEU (oud artikel 43 VEG) luidt als volgt:

„In het kader van de volgende bepalingen zijn beperkingen van de vrijheid van vestiging voor onderdanen van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat verboden. Dit verbod heeft eveneens betrekking op beperkingen betreffende de oprichting van agentschappen, filialen of dochterondernemingen door de onderdanen van een lidstaat die op het grondgebied van een lidstaat zijn gevestigd.

[...]"

5. Artikel 4 van richtlijn 90/434 bepaalt:

„1. Fusies of splitsingen leiden niet tot enigerlei belastingheffing over de meerwaarden die bepaald worden door het verschil tussen de werkelijke waarde van de overgedragen activa en passiva en hun fiscale waarde.

[...]"

6. Artikel 11 van richtlijn 90/434 bepaalt:

„1. De lidstaten kunnen weigeren de bepalingen van de titels II, III en IV geheel of gedeeltelijk toe te passen of het voordeel ervan teniet doen indien blijkt dat de fusie, splitsing, inbreng van activa of aandelenruil

a) als hoofddoel of een der hoofddoelen belastingfraude of -ontwijking heeft; het feit dat een van de in artikel 1 bedoelde rechtshandelingen niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen, zoals herstructurering of rationalisering van de activiteiten van de bij de transactie betrokken vennootschappen, kan doen veronderstellen dat die transactie als hoofddoel of een van de hoofddoelen belastingfraude of -ontwijking heeft;

[...]"

B – *Frans recht*

7. De relevante bepalingen van de Code général des impôts (belastingwetboek; hierna: „CGI") die ten tijde van de feiten van het hoofdgeding in Frankrijk golden, zijn hierna weergegeven.

8. Artikel 210 A CGI bepaalt:

„1. Over de netto meerwaarden en de winsten die zijn behaald over alle activa die bij een fusie zijn ingebracht wordt geen vennootschapsbelasting geheven.

[...]

3. Voorwaarde voor de toepassing van deze bepalingen is dat de overnemende vennootschap zich in de fusieakte verplicht tot eerbiediging van de volgende voorschriften:

[...]

b. zij treedt in de plaats van de overgenomen vennootschap voor de heropname van de winsten waarvoor de laatste belastinguitstel had gekregen;

c. zij gaat bij de berekening van de meerwaarden die later bij de overdracht van de bij haar ingebrachte niet-afschrijfbare onroerende activa wordt behaald uit van de waarde waarvoor zij vanuit fiscaal oogpunt waren opgenomen in de boeken van de opgenomen vennootschap;

d. zij neemt de meerwaarden die zijn behaald bij de inbreng van af te schrijven goederen opnieuw op in haar belastbare winst [...]"

9. Artikel 210 B, lid 3, CGI luidt:

„[...] De goedkeuring wordt verleend indien, gelet op de onderdelen die worden ingebracht,

a. de transactie wordt gerechtvaardigd door zakelijke overwegingen die tot uiting komen in de vorm van een door de begunstigde vennootschap uitgeoefende zelfstandige activiteit, de verbetering van structuren of een samenwerking tussen de partijen;

b. belastingfraude of -ontwijking niet het hoofddoel of een van de hoofddoelen van de transactie is;

c. door de wijze waarop de transactie plaatsvindt kan worden verzekerd dat de meerwaarden waarvoor belastinguitstel wordt verleend in de toekomst worden belast."

10. Volgens de verwijzende rechter is richtlijn 90/434 in het nationale recht omgezet bij artikel 210 C CGI. Dat artikel luidt:

„1. Het bepaalde in de artikelen 210 A en 210 B is van toepassing op transacties waaraan uitsluitend wordt deelgenomen door rechtspersonen of organismen die zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting.

2. Deze bepalingen zijn slechts van toepassing op de inbreng door Franse rechtspersonen in buitenlandse rechtspersonen indien voor deze inbreng voorafgaandelijk goedkeuring is verleend onder de voorwaarden van lid 3 van artikel 210 B.

[...]"

III – **Hoofdgeding en prejudiciële vragen**

11. Euro Park was enig aandeelhouder van SCI Cairnbulg Nanteuil en is haar rechtsopvolgster.

12. Op 26 november 2004 is SCI Cairnbulg Nanteuil „zonder vereffening [...] ontbonden door en ten gunste van haar enig aandeelhouder [...]".[3] Bij die gelegenheid heeft SCI Cairnbulg Nanteuil gebruikgemaakt van de bijzondere fusieregeling van de artikelen 210 en volgende, CGI. Bijgevolg heeft zij de netto meerwaarden en de winst uit de activa die zij in Euro Park Service had ingebracht niet opgenomen in haar aangifte vennootschapsbelasting over het op 26 november 2004 afgesloten boekjaar.

3 — Zoals beschreven in het prejudiciële verzoek.

13. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat die inbreng, die bestond uit onroerende goederen, in de notariële akte van 19 april 2005 waarbij de overdracht onder algemene titel van het vermogen van SCI Cairnbulg Nanteuil aan Euro Park heeft plaatsgevonden, is gewaardeerd op haar netto boekhoudkundige waarde, namelijk 9 387 700 EUR. Euro Park heeft deze onroerende goederen diezelfde dag voor 15 776 600 EUR overgedragen aan de vennootschap SCI IBC Ferrier, welk bedrag overeenkwam met de marktwaarde ervan op 26 november 2004.

14. Naar aanleiding van een belastingcontrole heeft de belastingdienst twijfels geuit of SCI Cairnbulg Nanteuil had mogen gebruikmaken van de bijzondere fusieregeling. Volgens deze dienst had SCI Cairnbulg Nanteuil geen aanvraag ingediend voor de door de CGI voorgeschreven ministeriële goedkeuring en zou die goedkeuring haar hoe dan ook niet zijn verleend omdat de betrokken transactie niet kon worden gerechtvaardigd door zakelijke overwegingen, maar belastingfraude of -ontwijking nastreefde.

15. Bijgevolg werden aan Euro Park, rechtsopvolgster van SCI Cairnbulg Nanteuil, aanvullende belasting en een aanvullende bijdrage aan de belasting opgelegd, vermeerderd met de geldboetes van artikel 1729 CGI voor opzettelijke inbreuk.

16. Euro Park heeft het Tribunal administratif de Paris (bestuursrechter Parijs, Frankrijk) verzocht haar vrij te stellen van deze belastingen en geldboetes. Dit verzoek is bij uitspraak van 6 juli 2011 afgewezen. De Cour d'appel de Paris (rechter in tweede aanleg Parijs, Frankrijk) heeft de uitspraak van het Tribunal administratif de Paris bij arrest van 11 april 2013 bevestigd. Euro Park heeft daarop beroep in cassatie ingesteld bij de Conseil d'État. In deze context heeft de Conseil d'État besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen voor te leggen:

„1) Wanneer een nationale wettelijke regeling van een lidstaat in het nationale recht gebruikmaakt van de mogelijkheid van artikel 11, lid 1, van richtlijn [90/434], bestaat er dan in het licht van het primaire recht van de Unie ruimte voor toezicht op de handelingen die zijn vastgesteld ter uitvoering van deze mogelijkheid?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, moet dan artikel 49 VWEU aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale wettelijke regeling die, met het doel belastingfraude of -ontwijking te bestrijden, voor het gebruik van de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies en gelijkgestelde transacties alleen ten aanzien van de inbreng in buitenlandse rechtspersonen de voorwaarde stelt dat vooraf goedkeuring is verstrekt, en niet ten aanzien van de inbreng in binnenlandse rechtspersonen?"

IV – **Procedure bij het Hof**

17. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door Euro Park, de Franse regering en de Europese Commissie. Zij hebben ter terechtzitting van 7 september 2016 mondelinge opmerkingen gemaakt.

V – **Analyse**

A – *Inleidende opmerkingen*

18. Op verzoek van het Hof richt deze conclusie zich op de tweede prejudiciële vraag van de verwijzende rechter, die slechts is gesteld voor het geval de eerste vraag aldus bevestigend wordt beantwoord dat wanneer een nationale wettelijke regeling van een lidstaat in het nationale recht gebruikmaakt van de mogelijkheid van artikel 11, lid 1, van richtlijn 90/434, er in het licht van het primaire recht van de Unie ruimte bestaat voor toezicht op de ter uitvoering van deze mogelijkheid vastgestelde handelingen.

19. Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 49 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling die, met het doel belastingfraude of -ontwijking te bestrijden, het gebruik van de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies en gelijkgestelde transacties alleen ten aanzien van de inbreng in buitenlandse rechtspersonen afhankelijk stelt van een procedure van voorafgaande goedkeuring, terwijl die procedure niet van toepassing is op de inbreng in een binnenlandse rechtspersoon.

20. Er zij aan herinnerd dat, volgens de verwijzende rechter en de Franse regering, artikel 210 C CGI, waarin de litigieuze procedure van voorafgaande goedkeuring is opgenomen, uitvoering geeft aan richtlijn 90/434.

21. Volgens de Franse regering lijdt het geen twijfel dat de betrokken nationale wettelijke regeling verenigbaar is met het bepaalde in richtlijn 90/434.

22. Euro Park is daarentegen van mening dat artikel 210 C CGI niet verenigbaar is met artikel 11 van richtlijn 90/434 en de Commissie neemt het standpunt in dat de invoering van een goedkeuringsprocedure voor om het even welke inbreng van een vennootschap in een andere vennootschap in het kader van een fusie, in tegenspraak is met het in de eerste overweging van richtlijn 90/434 vermelde doel. Een procedure van voorafgaande goedkeuring zou het gebruik van die richtlijn illusoir maken. Bovendien blijkt volgens de Commissie uit het prejudiciële verzoek niet „in hoeverre de Franse wetgeving voldoende nauwkeurige, duidelijke en voorzienbare uitvoeringsbepalingen bevat die de belastingplichtigen in staat stellen hun rechten te kennen en derhalve voldoen aan het algemene rechtsbeginsel van rechtszekerheid".

23. Bijgevolg ben ik net als de Commissie van mening dat de tweede vraag van de verwijzende rechter, die artikel 49 VWEU betreft, moet worden beantwoord na onderzoek van richtlijn 90/434, en in het bijzonder artikel 11, lid 1, onder a), ervan.[4]

B – *Richtlijn 90/434*

24. Het is vaste rechtspraak dat richtlijn 90/434, blijkens de eerste overweging ervan[5], beoogt „concurrentieneutrale belastingvoorschriften tot stand te brengen om de ondernemingen in staat te stellen zich aan te passen aan de eisen van de gemeenschappelijke markt, hun productiviteit te vergroten en hun concurrentiepositie op de internationale markt te versterken. In deze overweging heet het eveneens, dat fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil waarbij vennootschappen uit verschillende lidstaten zijn betrokken, niet moeten worden belemmerd door uit de fiscale voorschriften van de lidstaten voortvloeiende bijzondere beperkingen, nadelen of distorsies".[6] Richtlijn 90/434 „beoogt [immers] de fiscale obstakels voor grensoverschrijdende herstructureringen van ondernemingen weg te nemen door te waarborgen dat eventuele waardevermeerderingen van

4 — Richtlijn 90/434 is, ter wille van de duidelijkheid en een rationele ordening van de tekst, ingetrokken bij richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat (PB 2009, L 310, blz. 34), waarbij richtlijn 90/434 is gecodificeerd. Ik merk op dat artikel 15, lid 1, onder a), van richtlijn 2009/133 vrijwel gelijk is aan artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434.

5 — De eerste overweging van richtlijn 90/434 luidt: „Overwegende dat fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil betrekking hebbende op vennootschappen uit verschillende lidstaten noodzakelijk kunnen zijn teneinde in de Gemeenschap soortgelijke voorwaarden te scheppen als op een binnenlandse markt en daardoor de instelling en de goede werking van de gemeenschappelijke markt te verzekeren; *dat deze transacties niet moeten worden belemmerd door uit de fiscale voorschriften der lidstaten voortvloeiende bijzondere beperkingen, nadelen of distorsies*; dat er bijgevolg voor deze transacties concurrentieneutrale belastingvoorschriften tot stand moeten komen om de ondernemingen in staat te stellen zich aan te passen aan de eisen van de gemeenschappelijke markt, hun productiviteit te vergroten en hun concurrentiepositie op de internationale markt te versterken [...]". Cursivering van mij.

6 — Zie arrest van 20 mei 2010, Modehuis A. Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282, punt 38).

aandelen niet worden belast voordat zij daadwerkelijk worden gerealiseerd”.[7] „Met dat doel bepaalt richtlijn 90/434, meer bepaald in artikel 4 ervan, dat fusies of splitsingen niet mogen leiden tot enigerlei belastingheffing over de meerwaarden die bepaald worden door het verschil tussen de werkelijke waarde van de overgedragen activa en passiva en hun fiscale waarde [...]”.[8]

25. Het Hof heeft echter ook voor recht verklaard dat artikel 11 van richtlijn 90/434 de lidstaten een bevoegdheid voorbehoudt.[9] Immers, „de lidstaten [mogen] ingevolge artikel 11, lid 1, onder a), [van richtlijn 90/434] de bepalingen van de richtlijn, daaronder begrepen de fiscale voordelen [van artikel 4 van de richtlijn], geheel of gedeeltelijk buiten toepassing [...] laten of het voordeel ervan teniet [...] doen indien blijkt dat de fusie, splitsing, inbreng van activa of aandelenruil onder meer *als hoofddoel of een der hoofddoelen belastingfraude of -ontwijking heeft*”.[10]

26. Artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434 preciseert voorts dat het feit dat een transactie niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen, zoals herstructurering of rationalisering van de activiteiten van de bij de transactie betrokken vennootschappen, kan doen veronderstellen dat die transactie als hoofddoel belastingfraude of -ontwijking heeft.[11]

27. In punt 43 van het arrest van 17 juli 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369), oordeelde het Hof dat bij gebreke van Unierechtelijke bepalingen die „de toepassing van het in artikel 11, lid 1, onder a), bedoelde vermoeden [regelen], [...] de lidstaten met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel de hiertoe noodzakelijke nadere bepalingen [dienen] vast te stellen”.

28. Het Hof heeft eveneens voor recht verklaard dat de vaststelling van een voorschrift van algemene strekking dat bepaalde soorten van transacties automatisch van het belastingvoordeel uitsluit, verder gaat dan ter voorkoming van belastingfraude of -ontwijking nodig is en afdoet aan de door richtlijn 90/434 nagestreefde doelstelling.[12] Het is immers vaste rechtspraak dat, om vast te stellen of een transactie belastingfraude of -ontwijking nastreeft, de lidstaten zich bij de uitvoering van artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434 niet ertoe mogen beperken vooraf vastgestelde algemene criteria toe te passen, maar die vraag in elk concreet geval in haar geheel moeten onderzoeken.[13]

C – *Toepassing van artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434 op het onderhavige geval*

1. Artikel 210 B, lid 3, CGI en artikel 210 C, lid 2, CGI – Verenigbaarheid met artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434

29. Volgens artikel 210 B, lid 3, CGI wordt de voorafgaande goedkeuring van artikel 210 C, lid 2, CGI verleend indien de transactie voldoet aan drie voorwaarden: zij wordt gerechtvaardigd door zakelijke overwegingen, belastingfraude of -ontwijking is niet het hoofddoel of een van de hoofddoelen ervan, en door de wijze waarop zij plaatsvindt kan worden verzekerd dat de meerwaarden waarvoor belastinguitstel wordt verleend in de toekomst worden belast.

7 — Zie arrest van 20 mei 2010, Modehuis A. Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282, punt 39).

8 — Zie arrest van 20 mei 2010, Modehuis A. Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282, punt 40).

9 — Zie arrest van 17 juli 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, punt 35).

10 — Cursivering van mij. Zie arrest van 17 juli 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, punt 38). Artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434 weerspiegelt het algemene Unierechtelijke beginsel dat rechtsmisbruik verboden is. Zie arrest van 10 november 2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, punt 50).

11 — Zie ook arrest van 20 mei 2010, Modehuis A. Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282, punt 43). Opgemerkt moet worden dat het Hof in de punten 45 en 46 van dit arrest heeft benadrukt dat de lidstaten slechts bij uitzondering en in bijzondere omstandigheden op grond van artikel 11, lid 1, onder a), kunnen weigeren de richtlijn geheel of gedeeltelijk toe te passen of het voordeel ervan teniet te doen. Bijgevolg moet artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434, als uitzonderingsbepaling, eng worden uitgelegd, rekening houdend met de bewoordingen en de doelstelling ervan en met de context waarin het moet worden geplaatst.

12 — Arrest van 10 november 2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, punt 37).

13 — Zie in die zin arrest van 10 november 2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30. De Franse regering heeft ter terechtzitting betoogd dat de goedkeuring van artikel 210 C, lid 2, CGI werd verleend zodra de betrokken transactie voldeed aan de eerste voorwaarde van artikel 210 B, lid 3, CGI, te weten dat de transactie werd gerechtvaardigd door zakelijke overwegingen. Volgens de Franse regering was de belastingdienst bij het onderzoek van de transactie slechts bevoegd de economische realiteit en niet de economische opportuniteit ervan na te gaan.

31. Gelet op de ondubbelzinnige bewoordingen van artikel 210 B, lid 3, CGI, dat duidelijk eist dat drie voorwaarden zijn vervuld alvorens goedkeuring kan worden verleend, kan ik, zonder nader bewijs, geen rekening houden met dit argument van de Franse regering.

32. Die regering stelt eveneens dat de Franse wetgeving niet vereist dat de goedkeuring voor een grensoverschrijdende transactie als bedoeld in richtlijn 90/434 vooraf wordt verleend, maar uitsluitend dat het goedkeuringsverzoek voorafgaandelijk aan de totstandkoming van de transactie wordt ingediend. Volgens de Franse regering kan in die omstandigheden de betrokken transactie vóór de verkrijging van de goedkeuring tot stand worden gebracht onder een aan die verkrijging verbonden opschortende voorwaarde. De Franse regering is bijgevolg van mening dat er veeleer sprake is van een meldingsstelsel dan van een goedkeuringsstelsel.

33. Behalve dat een dergelijke opschortende voorwaarde mij praktisch onuitvoerbaar lijkt en onverenigbaar met de economische realiteit van de in richtlijn 90/434 bedoelde transacties [14], merk ik bovenal op dat artikel 210 C, lid 2, CGI uitdrukkelijk bepaalt dat de artikelen 210 A en 210 B CGI slechts van toepassing zijn op de inbreng in buitenlandse rechtspersonen door Franse rechtspersonen „indien voor deze inbreng *voorafgaandelijk goedkeuring is verleend* onder de voorwaarden van lid 3 van artikel 210 B" [15] CGI. [16] De bewoordingen van artikel 210 C, lid 2, CGI staan derhalve haaks op het argument van de Franse regering.

34. Voorts is het van belang op te merken dat artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434 de lidstaten onder één voorwaarde toestaat het bepaalde in richtlijn 90/434 niet toe te passen, namelijk dat een transactie als bedoeld in deze richtlijn „als hoofddoel of een van de hoofddoelen belastingfraude of -ontwijking heeft". [17] Ik ben net als de Commissie van mening dat uit het vervolg van lid 1, onder a), van dit artikel blijkt dat, hoewel het feit dat de betrokken transactie niet heeft plaatsgevonden op grond van zakelijke overwegingen kan doen vermoeden dat die transactie als hoofddoel of een van de hoofddoelen belastingfraude of -ontwijking heeft, de afwezigheid van geldige zakelijke overwegingen geen afzonderlijke en aanvullende rechtvaardiging vormt die het mogelijk maakt om de bepalingen van richtlijn 90/434 niet toe te passen. [18]

35. Daaruit volgt dat artikel 210 B, lid 3, CGI, met de eerste en de tweede voorwaarde ervan, twee voorwaarden afleidt uit de enige door artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434 gestelde voorwaarde en bijgevolg een ruimere werkingssfeer toekent aan het bevoegdheidsvoorbehoud dan waarin die bepaling voorziet.

14 — Het bestaan van een opschortende voorwaarde houdt in feite in dat de transactie niet tot stand komt.

15 — Cursivering van mij.

16 — Het gaat hier immers om een verzoek om voorafgaande goedkeuring en niet om een voorafgaand verzoek om goedkeuring!

17 — Zie artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434 en punt 25 van deze conclusie.

18 — Bovendien ben ik van mening dat het aan de nationale overheid staat om aan te tonen dat er geen sprake is van economische overwegingen, teneinde een beroep te kunnen doen op het vermoeden van artikel 11, lid 1, onder a), tweede zin, van richtlijn 90/434 dat een transactie als hoofddoel belastingfraude of -ontwijking heeft. Zie punten 26–28 van deze conclusie.

36. Bovendien kan de derde voorwaarde van artikel 210 B, lid 3, CGI [19], die evenmin voorkomt in artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434 [20], niet worden gerechtvaardigd door de bestrijding van belastingfraude of -ontwijking [21] zoals de Franse regering stelt, aangezien de tweede voorwaarde van artikel 210 B, lid 3, CGI al uitdrukkelijk dat doel betreft.

37. De Franse regering zet in haar schriftelijke opmerkingen uiteen dat het bepaalde in de betrokken nationale wettelijke regeling niet slechts betrekking heeft op de bestrijding van belastingfraude en –ontwijking, maar ook op de handhaving van een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten.

38. Dit argument kan mijns inziens niet worden aanvaard.

39. Immers, ofschoon het juist is dat het Hof heeft geoordeeld dat de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten kan worden aanvaard als een rechtvaardigingsgrond voor de beperking van fundamentele vrijheden, met name wanneer de betrokken regeling beoogt gedragingen te vermijden die afbreuk kunnen doen aan het recht van een lidstaat om zijn belastingbevoegdheid uit te oefenen met betrekking tot activiteiten die op zijn grondgebied plaatsvinden [22], kan de derde voorwaarde van artikel 210 B, lid 3, CGI niet door deze doelstelling worden gerechtvaardigd aangezien de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten wordt gewaarborgd door richtlijn 90/434 zelf en door de rechtspraak ter zake.

40. Het staat namelijk vast dat artikel 4, lid 1, van richtlijn 90/434 niet leidt tot een definitieve vrijstelling van de meerwaarden van de ingebrachte activiteit. Deze bepaling voorziet uitsluitend in uitstel van belastingheffing over de meerwaarden van de ingebrachte activiteit tot aan de daadwerkelijke realisatie ervan. Volgens de vierde overweging van richtlijn 90/434 [23] voorkomt de fiscale regeling die zij instelt dat wegens de transacties die zij noemt belasting wordt geheven „met dien verstande dat de financiële belangen van de staat van de inbrengende of verworven vennootschap moeten worden veiliggesteld”. Ik merk op dat het Hof in punt 28 van de zaak die heeft geleid tot het arrest van 19 december 2012, 3D I (C-207/11, EU:C:2012:818), voor recht heeft verklaard dat „uit de vierde en de zesde overweging [...] van die richtlijn volgt [...] dat die richtlijn een regeling instelt waarbij de heffing van belasting over meerwaarden op ingebrachte goederen slechts wordt uitgesteld, waarbij [...] wordt vermeden dat de inbreng van de bedrijvigheid zelf aanleiding geeft tot belastingheffing en [...] de financiële belangen van de staat van de inbrengende vennootschap worden veiliggesteld doordat wordt gewaarborgd dat deze meerwaarden worden belast op het tijdstip waarop zij daadwerkelijk worden gerealiseerd”.

41. Daarentegen zou de derde voorwaarde van artikel 210 B, lid 3, CGI tot doel kunnen hebben de invordering van belasting te waarborgen bij de daadwerkelijke realisatie van de meerwaarden. [24] Echter, behalve het feit dat dit doel niet wordt beoogd met het bevoegdheidsvoorbehoud van artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434 en derhalve een aanvullende voorwaarde vormt die de draagwijdte van

19 — Namelijk dat „door de wijze waarop de transactie plaatsvindt kan worden verzekerd dat de meerwaarden waarvoor belastinguitstel wordt verleend in de toekomst worden belast”.

20 — Noch overigens in het voorbehoud van bevoegdheid aan de lidstaten van artikel 11, lid 1, onder b), van richtlijn 90/434 dat de werknemersvertegenwoordiging betreft.

21 — De enige voorwaarde die artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434 stelt.

22 — Zie met name arrest van 5 juli 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punt 45).

23 — De vierde overweging van richtlijn 90/434 vermeldt dat „de gemeenschappelijke fiscale regeling moet voorkomen dat wegens fusies, splitsingen, inbreng van activa of aandelenruil belasting wordt geheven, met dien verstande dat de financiële belangen van de staat van de inbrengende of verworven vennootschap moeten worden veiliggesteld”. Zie ook, naar analogie, de zesde overweging van richtlijn 90/434 die vermeldt dat „het systeem van uitstel van belastingheffing over de meerwaarde der ingebrachte goederen welke tot die vaste inrichting blijven behoren tot het tijdstip dat deze metterdaad wordt gerealiseerd, de mogelijkheid biedt belastingheffing ter zake van de betreffende boekwinsten te voorkomen en dat daardoor tevens de latere heffing door het land van de inbrengende vennootschap op het moment van realisatie van deze winsten gewaarborgd blijft”.

24 — Ter terechtzitting van 7 september 2016 en naar aanleiding van een door het Hof gestelde vraag was de Franse regering niet in staat het doel van die derde voorwaarde te bevestigen. Euro Park betoogde ter terechtzitting evenwel dat de derde voorwaarde beoogt te waarborgen dat er op Frans grondgebied een vaste inrichting blijft bestaan.

het in deze bepaling vervatte bevoegdheidsvoorbehoud verruimt, moet worden opgemerkt dat de invordering van belastingen anderszins kan worden gewaarborgd dan door deze procedure van voorafgaande goedkeuring, met name door gebruik te maken van richtlijn 2010/24/EU van de Raad van 16 maart 2010 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen. [25]

42. Kortom, een nationale wettelijke regeling als die van het hoofdgeding verruimt de voorwaarden die artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434 stelt aan de mogelijkheid voor de lidstaten om de toepassing van de in richtlijn 90/434 vervatte fiscale voordelen op de in die richtlijn bedoelde transacties te weigeren.

2. Vestiging van een algemeen vermoeden van belastingfraude of -ontwijking

43. Uit de aan het Hof overgelegde stukken blijkt dat de betrokken nationale wettelijke regeling, en met name artikel 210 B, lid 3, en artikel 210 C, lid 2, CGI, iedere grensoverschrijdende fusie afhankelijk stelt van een procedure van voorafgaande goedkeuring, waarbij stelselmatig en onvoorwaardelijk het bewijs wordt geëist dat de betrokken transactie wordt gerechtvaardigd door zakelijke overwegingen en niet als hoofddoel of een van de hoofddoelen belastingfraude of -ontwijking heeft, zonder dat de overheid zelfs maar een begin van bewijs moet verschaffen van het ontbreken van geldige zakelijke overwegingen of van aanwijzingen van belastingfraude of -ontwijking. [26]

44. Ik stel vast dat de betrokken nationale wettelijke regeling, door het gebruik van de fiscale regeling van richtlijn 90/434 voor grensoverschrijdende fusies afhankelijk te stellen van een dergelijke procedure van voorafgaande goedkeuring, een algemeen vermoeden van belastingfraude of -ontwijking vestigt.

45. Echter, behalve dat het Hof nooit heeft verklaard dat een beperking van een van de door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden wegens de noodzaak van de bestrijding van belastingfraude of -ontwijking kan worden gerechtvaardigd door een algemeen vermoeden van fraude of misbruik [27], lijkt de vestiging van een dergelijk vermoeden mij duidelijk in strijd met het evenredigheidsbeginsel. Uit de rechtspraak van het Hof blijkt immers dat „een nationale regeling niet verder gaat dan nodig is om belastingfraude en -ontwijking te voorkomen wanneer zij zich voor de vraag of een transactie een uitsluitend voor belastingdoeleinden opgezette volstrekt kunstmatige constructie is baseert op een onderzoek van objectieve en verifieerbare factoren en zij de belastingplichtige in elk geval waarin het bestaan van een dergelijke constructie niet kan worden uitgesloten in staat stelt om zonder buitensporige administratieve moeite bewijs aan te dragen met betrekking tot de eventuele commerciële redenen waarom de transactie heeft plaatsgevonden”. [28] Uit het voorgaande volgt dat een regeling de belastingplichtige niet kan verplichten om stelselmatig de echtheid en oprechtheid van een transactie aan te tonen zonder dat de overheid zelfs maar een begin

25 — PB 2010, L 84, blz. 1.

26 — Volgens de Commissie „lijkt het uitsluitend aan de belastingplichtige om aan te tonen dat er geen sprake is van belastingmisbruik of -ontwijking, en wel zonder dat de Franse overheid zelfs maar een begin van bewijs moet verschaffen om de belastingplichtige vervolgens de gelegenheid te bieden alleen het bewijs te leveren voor de afwezigheid van belastingfraude of -ontwijking”.

27 — Zie, naar analogie, arrest van 9 november 2006, Commissie/België (C-433/04, EU:C:2006:702, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak) waarin het Hof voor recht heeft verklaard dat „een algemeen vermoeden van belastingfraude of -ontwijking niet volstaat als rechtvaardigingsgrond voor een maatregel die afbreuk doet aan de door het Verdrag nagestreefde doelstellingen”. Zie eveneens arresten van 4 maart 2004, Commissie/Frankrijk (C-334/02, EU:C:2004:129, punt 27); van 12 september 2006, Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punten 50 en 51), en van 13 maart 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punt 82).

28 — Zie arrest van 3 oktober 2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

van bewijs van belastingfraude of -ontwijking moet verschaffen.[29] Hoewel de procedure van voorafgaande goedkeuring zeker geschikt is ter bestrijding van de in artikel 11, lid 1, van richtlijn 90/434 bedoelde belastingfraude of -ontwijking[30], wijzigt zij de opzet van deze bepaling ingrijpend en gaat zij verder dan noodzakelijk is voor de verwezenlijking van het nagestreefde doel.

46. De vestiging van een vermoeden als in het hoofdgeding aan de orde onderwerpt immers elke grensoverschrijdende fusie stelselmatig en vooraf aan aanzienlijke administratieve verplichtingen, zelfs wanneer er niet de minste aanwijzing is voor belastingfraude of -ontwijking. Een dergelijk vermoeden is bijgevolg in tegenspraak met het doel van richtlijn 90/434 die, volgens de eerste overweging ervan, beoogt de uit fiscale voorschriften van de lidstaten voortvloeiende belemmeringen voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil die betrekking hebben op vennootschappen uit verschillende lidstaten *te verminderen*.[31]

D – *Arrest Pelati*

47. De Franse regering is van mening dat in het arrest van 18 oktober 2012, Pelati (C-603/10, EU:C:2012:639, punt 32), het bestaan van een voorafgaande administratieve procedure om te onderzoeken of de voordelen van richtlijn 90/434 kunnen worden toegekend, uit het oogpunt van het Unierecht slechts is bekritiseerd wat het aanvangspunt betreft van de termijn voor de indiening van het goedkeuringsverzoek, dat niet vooraf bekend was bij de betrokken belastingplichtige.[32]

48. Het is juist dat het Hof in het arrest van 18 oktober 2012, Pelati (C-603/10, EU:C:2012:639, punt 37), heeft geoordeeld dat een wettelijke regeling als aldaar aan de orde, „die voor de toekenning van de belastingvoordelen bij een splitsing overeenkomstig deze richtlijn als voorwaarde stelt dat het verzoek betreffende deze transactie wordt ingediend binnen een bepaalde termijn", niet in strijd is met richtlijn 90/434 en het aan de verwijzende rechter heeft overgelaten om na te gaan of de regels voor de toepassing van deze termijn en meer in het bijzonder het aanvangspunt ervan in overeenstemming waren met het doeltreffendheidsbeginsel.

49. Naar mijn mening kunnen uit dit arrest van 18 oktober 2012, Pelati (C-603/10, EU:C:2012:639), echter niet de lessen worden getrokken die de Franse regering eruit trekt voor de onderhavige zaak. De weigering van de Sloveense belastingdienst in die zaak om de fiscale voordelen van richtlijn 90/434 toe te kennen was immers slechts gegrond op het feit dat het verzoek om voorafgaande goedkeuring niet was ingediend binnen de door de betrokken nationale wettelijke regeling voorgeschreven termijn.

50. Er is in die zaak geenszins sprake van inhoudelijke voorwaarden, die dan ook niet zijn beschreven in het arrest. Het Hof oordeelde dat het enkele feit dat was voorzien in een procedure van voorafgaande goedkeuring niet in strijd was met richtlijn 90/434 en concentreerde zijn analyse op de verenigbaarheid van de bepalingen over de termijn voor indiening van het verzoek met het doeltreffendheidsbeginsel.

29 — Zie naar analogie arrest van 5 juli 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punt 55), waarin het Hof opmerkt dat „de bijzondere regel de [...] belastingplichtige [verplicht] om systematisch de echtheid en oprechtheid van alle prestaties en het normale karakter van alle daarop betrekking hebbende bezoldigingen aan te tonen, zonder dat de administratie zelfs maar een begin van bewijs van belastingfraude of -ontwijking moet verschaffen".

30 — Zie naar analogie arrest van 5 juli 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punt 42). De Commissie meent dat de betrokken nationale regeling, ofschoon zij geschikt is om gedragingen te verhinderen die bestaan in het opzetten van zuiver kunstmatige constructies die geen verband houden met een economische realiteit en bedoeld zijn om de belasting te ontwijken die normaliter verschuldigd is over winsten uit activiteiten op het nationale grondgebied, in strijd is met het evenredigheidsbeginsel.

31 — De Commissie meent dat het door de Franse wetgeving gevestigde algemene vermoeden van belastingfraude of -ontwijking het doel van richtlijn 90/434 tenietdoet.

32 — Euro Park stelt dat ofschoon het vereiste van goedkeuring op zichzelf niet in strijd is met de richtlijn, aan de verlening ervan niet op rechtsgeldige wijze nog andere eisen kunnen worden gesteld dan die van richtlijn 90/434.

51. Wat in de onderhavige zaak betwistbaar lijkt, is niet het bestaan op zich van een goedkeuringsprocedure, maar zijn de inhoudelijke en bewijsvoorwaarden voor het verkrijgen van die goedkeuring en, meer in het bijzonder, de verenigbaarheid ervan met het evenredigheidsbeginsel, dat overigens niet aan de orde is in het arrest van 18 oktober 2012, Pelati (C-603/10, EU:C:2012:639).

52. Bovendien blijkt uit het arrest van 18 oktober 2012, Pelati (C-603/10, EU:C:2012:639, punt 36), dat de regels voor de toepassing van een procedure waarbij vooraf goedkeuring wordt verleend voldoende nauwkeurig, duidelijk en voorzienbaar moeten zijn om de belastingplichtigen in staat te stellen hun rechten te kennen en ervoor te zorgen dat zij aanspraak kunnen maken op de in richtlijn 90/434 bedoelde belastingvoordelen.

53. Volgens de Franse regering, die in dit verband opmerkt dat in 2015 alle verzoeken om goedkeuring uit hoofde van artikel 210 B CGI door de Franse overheid zijn ingewilligd, kan de invoering van een procedure waarbij vooraf goedkeuring wordt verleend, zorgen voor een grotere rechtszekerheid voor de begunstigde vennootschap, aangezien de criteria voor de verlening van goedkeuring duidelijk, nauwkeurig en voorzienbaar zijn.

54. Euro Park stelt daarentegen dat „de verlening van de goedkeuring aan geen enkele termijn is gebonden. Hooguit vormt het stilzwijgen van de belastingdienst gedurende vier maanden een impliciete afwijzing van het verzoek, die bij de belastingrechter kan worden aangevochten". Euro Park voegt hieraan toe dat „termijnen voor de behandeling van het goedkeuringsverzoek kennelijk onverenigbaar zijn met het zakenleven".

55. Mijns inziens bevat de Franse wetgeving geen nauwkeurige, duidelijke en voorzienbare uitvoeringsbepalingen die de belastingplichtigen in staat stellen hun rechten te kennen en derhalve voldoen aan het algemene beginsel van rechtszekerheid.

56. Ter terechtzitting van 7 september 2016 heeft de Franse regering immers bevestigd dat de uitvoeringsvoorwaarden voor de betrokken goedkeuringsprocedure slechts beknopt waren beschreven in artikel 210 B CGI, onder toevoeging dat de bijzonderheden van die voorwaarden te vinden waren op de website van de belastingdienst en in de voor de Franse overheid verbindende openbare toelichtingen van de belastingdienst.

57. Daarbij komt nog dat het bepaalde in artikel 210 B, lid 3, CGI en artikel 210 C, lid 2, CGI volgens de Franse regering zelf niet aansluit [33] bij de door de Franse overheid ter zake toegepaste „praktijk", hetgeen op zichzelf volstaat om onzekerheid te scheppen over de uitvoeringsbepalingen van artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434 in Frankrijk. Die bepalingen lijken niet voldoende nauwkeurig, duidelijk en voorzienbaar om de belastingplichtigen in staat te stellen hun rechten te kennen, temeer omdat althans enkele ervan volgens goeddunken van de belastingdienst kunnen worden gewijzigd.

58. Tevens moet worden opgemerkt dat de door de Franse regering aangevoerde statistieken slechts betrekking hebben op 2015 terwijl de transactie van het hoofdgeding heeft plaatsgevonden in 2004 en de Franse regering ter terechtzitting voor geen enkel ander jaar statistieken heeft kunnen aanleveren.

59. Wat de termijnen van de goedkeuringsprocedure betreft, heeft de Franse regering naar aanleiding van de door het Hof ter terechtzitting gestelde vragen verklaard dat ingevolge het bepaalde in een (niet nader genoemd) besluit een afwijzingsbeslissing altijd wordt gemotiveerd, maar tevens bevestigd dat het verstrijken van een termijn van vier maanden zonder antwoord van de belastingdienst gelijkstaat aan een stilzwijgende afwijzing van het verzoek die in dat geval slechts wordt gemotiveerd indien de belastingplichtige daarom verzoekt.

33 — Zie punten 30 en 32 van deze conclusie.

60. Mijns inziens ligt het voorgaande niet in de lijn van het in de eerste overweging van richtlijn 90/434 vermelde doel, volgens hetwelk de in die richtlijn bedoelde transacties niet mogen worden belemmerd door uit de fiscale voorschriften van de lidstaten voortvloeiende bijzondere beperkingen, nadelen of distorsies.

61. In die omstandigheden en gelet op de voorgaande overwegingen, met name ter zake van de beginselen van evenredigheid, rechtszekerheid en doeltreffendheid, ben ik van mening dat artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434 zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling die, met het doel belastingfraude of -ontwijking te bestrijden, het gebruik van de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies en gelijkgestelde transacties afhankelijk stelt van een procedure van voorafgaande goedkeuring als in het hoofdgeding aan de orde, die alleen geldt voor de inbreng in buitenlandse rechtspersonen en niet voor de inbreng in binnenlandse rechtspersonen.

E – *Beperking van de vrijheid van vestiging*

62. Volgens vaste rechtspraak verlangt artikel 49 VWEU dat beperkingen van de vrijheid van vestiging worden opgeheven. Hoewel de bepalingen van het Verdrag betreffende de vrijheid van vestiging volgens hun bewoordingen het voordeel van de nationale behandeling in de lidstaat van ontvangst beogen te garanderen, verbieden zij de lidstaat van oorsprong ook om de vestiging van een van zijn burgers of van een naar zijn recht opgerichte vennootschap in een andere lidstaat te bemoeilijken. [34]

63. Het is eveneens vaste rechtspraak dat alle maatregelen die de uitoefening van de vrijheid van vestiging verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken, als beperkingen van deze vrijheid moeten worden beschouwd. [35]

64. De Franse regering erkent dat de betrokken wettelijke regeling een beperking vormt van de vrijheid van vestiging, aangezien zij fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil tussen vennootschappen van verschillende lidstaten minder gunstig behandelt dan die welke tussen twee Franse vennootschappen tot stand worden gebracht.

65. Ik ben tevens van mening dat de betrokken nationale wettelijke regeling, door het gebruik van de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies en gelijkgestelde transacties alleen ten aanzien van de inbreng in buitenlandse rechtspersonen afhankelijk te stellen van de voorwaarde dat vooraf goedkeuring is verstrekt en niet ten aanzien van de inbreng in binnenlandse rechtspersonen, de vrijheid van vestiging belemmert van Franse vennootschappen die grensoverschrijdende transacties tot stand wensen te brengen.

66. Immers, een Franse rechtspersoon die wil gebruikmaken van de bijzondere belastingregeling stelt vast dat zijn inbreng in een buitenlandse rechtspersoon minder aantrekkelijk wordt gemaakt, aangezien aan die inbreng de aanvullende voorwaarde wordt gesteld van voorafgaande goedkeuring door de belastingdienst, een procedure die deze rechtspersoon verplicht tot het weerleggen van een algemeen vermoeden van belastingontwijking. [36]

67. Bijgevolg scheppen artikel 210 B, lid 3, CGI en artikel 210 C, lid 2, CGI een verschil in behandeling voor grensoverschrijdende transacties dat Franse vennootschappen ontmoedigt gebruik te maken van hun vrijheid van vestiging.

34 — Zie arrest van 29 november 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 — Zie arrest van 29 november 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 36).

36 — Zie de punten 42–44 van deze conclusie.

F – *Rechtvaardiging*

68. Onderzocht moet nog worden of die beperking gerechtvaardigd kan zijn in het licht van het VWEU.

69. Blijkens vaste rechtspraak kunnen nationale maatregelen die de uitoefening van de bij het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden kunnen belemmeren of *minder* aantrekkelijk kunnen maken worden toegestaan, mits zij een doel van algemeen belang nastreven, geschikt zijn om de verwezenlijking van dit doel te waarborgen en niet verder gaan dan nodig is om het nagestreefde doel te bereiken. [37]

70. Er zij aan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak het doel belastingfraude of -ontwijking te bestrijden [38] een maatregel kan rechtvaardigen die de uitoefening van de bij het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden inperkt.

71. Niettemin moet worden nagegaan of de betrokken nationale wettelijke regeling niet verder gaat dan nodig is voor het bereiken van dit doel.

72. Voor deze analyse ga ik uit van het principe dat de doelstelling van artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434, belastingfraude of -ontwijking te bestrijden, het algemene beginsel van Unierecht weerspiegelt dat misbruik van recht verbiedt. Bijgevolg ben ik van mening dat die doelstelling dezelfde draagwijdte heeft wanneer deze wordt ingeroepen ingevolge het bepaalde in artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434 of als rechtvaardiging van een uitzondering op het primaire recht, met name artikel 49 VWEU.

73. Ik wijs er eveneens op dat de Franse regering ter terechtzitting van 7 september 2016 heeft opgemerkt dat uit de onderlinge samenhang tussen punt 45 van het arrest van 26 september 2000, Commissie/België (C-478/98, EU:C:2000:497), en punt 44 van het arrest van 17 juli 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369), blijkt dat het Hof onder het begrip algemeen vermoeden van belastingfraude bij het onderzoek van de verenigbaarheid van een nationale wettelijke regeling met het primaire recht, met name artikel 49 VWEU, hetzelfde verstaat als bij het onderzoek van de verenigbaarheid ervan met artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434.

74. Bijgevolg is hetgeen ik in deze conclusie heb uiteengezet over de evenredigheid van het betrokken systeem van voorafgaande goedkeuring en het algemene vermoeden van belastingfraude of -ontwijking dat het vestigt, mutatis mutandis van toepassing op de analyse van dit systeem in het licht van artikel 49 VWEU, dat zich derhalve om dezelfde redenen als artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434 verzet tegen een systeem van voorafgaande goedkeuring als in het hoofdgeding aan de orde.

VI – **Conclusie**

75. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging, de tweede prejudiciële vraag van de Conseil d'État als volgt te beantwoorden:

„Artikel 49 VWEU en artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten staan in de weg aan een nationale wettelijke regeling die, met het doel belastingfraude of -ontwijking te bestrijden, het gebruik van de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies en gelijkgestelde transacties afhankelijk stelt van

37 — Zie arrest van 7 september 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 — Zie arresten van 12 september 2006, Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punten 51 en 55), en van 9 november 2006, Commissie/België (C-433/04, EU:C:2006:702, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

een procedure van voorafgaande goedkeuring als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die alleen van toepassing is op de inbreng in buitenlandse rechtspersonen en niet op de inbreng in binnenlandse rechtspersonen, en de belastingplichtige stelselmatig ertoe verplicht de echtheid en het eerlijke karakter van een transactie aan te tonen, zelfs wanneer er niet de minste aanwijzing voor belastingfraude of -ontwijking is."