Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

18. september 2019 *

Eelotsusetaotlus – Otsesed maksud – Direktiiv 90/434/EMÜ – Direktiiv 2009/133/EÜ – Artikkel 8 – Osade või aktsiate vahetamisega seotud kapitalikasum – Vahetamise tulemusel saadud osade või aktsiate võõrandamine – Kapitalikasum, mille maksustamine on edasi lükatud – Osanike või aktsionäride maksustamine – Maksustamine erinevate maksubaasi kindlaksmääramise reeglite ja maksumäärade alusel – Maksubaasist tehtavad mahaarvamised, mis võtavad arvesse osade või aktsiate omamise kestust

Liidetud kohtuasjades C-662/18 ja C-672/18,

mille ese on Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) 12. oktoobri 2018. aasta otsustega ELTL artikli 267 alusel esitatud kaks eelotsusetaotlust, mis saabusid Euroopa Kohtusse 23. ja 29. oktoobril 2018, menetlustes

AQ (C-662/18),

DN (C-672/18)

versus

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja president F. Biltgen, kohtunikud J. Malenovský ja C. G. Fernlund (ettekandja),

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– AQ ja DN, esindajad: advokaadid M. Bornhauser ja N. Canetti,

– Prantsuse valitsus, esindajad: A. Alidière, E. de Moustier ja D. Colas,

– Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja N. Gossement,

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlused käsitlevad seda, kuidas tõlgendada nõukogu 19. oktoobri 2009. aasta direktiivi 2009/133/EÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise, varade üleandmise ja osade või aktsiate vahetamise ning Euroopa äriühingute (SE) või Euroopa ühistute (SCE) registrijärgse asukoha teise liikmesriiki üleviimise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta (ELT 2009, L 310, lk 34) artiklit 8 ning 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 1990, L 225, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 142) artiklit 8.

2 Taotlused on esitatud vaidlustes, mille pooled on ühelt poolt AQ (C-662/18) ja DN (C-672/18) ning teiselt poolt maksuhaldur ja mis puudutavad maksuhalduri keeldumist lubada neil sellise kapitalikasumi maksustamisel, mille maksustamine on mõlema direktiivi artikli 8 alusel edasi lükatud, ja osade või aktsiate vahetamise tulemusel saadud osade või aktsiate võõrandamisel teenitud kapitalikasumi maksustamisel teha üldkorras mahaarvamisi, mis arvestatakse alates vahetatud osade või aktsiate omandamise kuupäevast.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Nagu on märgitud direktiivi 2009/133 põhjenduses 1, kodifitseeriti selle direktiiviga direktiiv 90/434, mida oli mitmel korral oluliselt muudetud.

4 Direktiivi 2009/133 põhjendused 2–5 ja 10 vastavad sisuliselt direktiivi 90/434 põhjendustele 1–4 ja 8. Lisaks vastavad esimese direktiivi artikli 8 lõiked 1, 4, 6 ja 7 sisuliselt teise direktiivi artikli 8 lõigetele 1 ja 2.

5 Direktiivi 2009/133 põhjenduste 2–5 ja 10 kohaselt:

„(2) Eri liikmesriikide äriühingute ühinemine, jaotumine, eraldumine, varade üleandmine ja osade või aktsiate vahetamine võib olla vajalik selleks, et luua ühenduse piires analoogilised tingimused siseturu tingimustega ja tagada seeläbi sellise siseturu tõhus toimimine. Kõnealuseid tehinguid ei tohiks takistada piirangud, halvemus ega moonutused, mis tulenevad eriti liikmesriikide maksukorraldusest. Seega on seoses kõnealuste tehingutega vaja vastu võtta konkurentsi seisukohalt neutraalsed maksustamiseeskirjad, mis võimaldavad äriühingutel kohanduda siseturu nõuetele, suurendada oma tootlikkust ja parandada rahvusvahelist konkurentsivõimet.

(3) Maksukorraldus seab kõnealused tehingud ebasoodsamasse olukorda võrreldes ühe ja sama liikmesriigi äriühinguid puudutavate tehingutega. Selline halvemus on vaja kõrvaldada.

(4) Kõnealuse eesmärgi saavutamiseks pole võimalik rakendada liikmesriikides kehtivaid süsteeme ühenduse tasandil, sest nende erinevused võivad tekitada moonutusi. Rahuldava lahenduse võib anda ainult ühine maksustamissüsteem.

(5) Ühine maksustamissüsteem peaks vältima maksustamist seoses ühinemise[ga], arvestades seejuures üleandva või omandatava äriühingu liikmesriigi finantshuve.

[…]

(10) Ülevõtva või omandava äriühingu osade jaotamine üleandva äriühingu osanikele või aktsionäridele ei tohiks põhjustada nende osanike või aktsionäride maksustamist."

6 Selle direktiivi artikli 2 punkti e kohaselt on „osade või aktsiate vahetamine" tehing, mille käigus äriühing omandab teises äriühingus sellise osaluse, mis annab talle selles äriühingus häälteenamuse".

7 Sama direktiivi artikkel 8 sätestab:

„1. Ühinemise, jaotumise või osade või aktsiate vahetamise korral ei põhjusta ülevõtva või omandava äriühingu kapitali kuuluvate osade või aktsiate üleandmine üleandva või omandatava äriühingu osanikule või aktsionärile vahetuse tulemusel osade või aktsiate eest, mis kuuluvad viimasena nimetatud äriühingu kapitali, iseenesest nimetatud osaniku või aktsionäri tulu, kasumi või kapitali kasvutulu maksustamist.

[…]

4. Lõikeid 1 ja 3 kohaldatakse ainult juhul, kui osanik või aktsionär ei omista saadud osadele või aktsiatele kõrgemat maksustatavat väärtust, kui oli vahetatud osadel või aktsiatel vahetult enne ühinemist, jaotumist või osade või aktsiate vahetamist.

[…]

6. [Lõike 1] kohaldamine ei takista liikmesriike maksustamast saadud osade või aktsiate hilisemast üleandmisest tulenevat kasu samal viisil nagu enne omandamist olemas olnud osade või aktsiate üleandmisest tulenevat kasu.

7. „Maksustatav väärtus" tähendab käesolevas artiklis väärtust, mille alusel arvutatakse äriühingu osaniku või aktsionäri kasu või kahju tema tulu, kasumi või kapitali kasvutulu maksustamiseks.

[…]".

Prantsuse õigus

Riigisisesed õigusnormid

– Kohtuasjades C-662/18 ja C-672/18 kohaldatavad riigisisesed õigusnormid

8 Üldise maksuseadustiku (code général des impôts) artikli 150-0 D redaktsioonis, mis kehtestati 29. detsembri 2013. aasta seadusega nr 2013-1278 2014. aasta eelarve kohta (loi n° 2013-1278, du 29 décembre 2013, de finances pour 2014), mida kohaldatakse alates 1. jaanuarist 2013 teenitud tulu ja eraldiste suhtes, on sätestatud:

„1. […]

Artikli 150-0 A I osas nimetatud äriühingu aktsiate, osade, neid aktsiaid ja osasid puudutavate õiguste või neid aktsiaid, osasid või õigusi kajastavate väärtpaberite tasu eest võõrandamisel saadud puhastulust ning sama artikli II osa lõigetes 7, 7 *bis* ja lõike 8 kahes viimases lõigus, artiklis 150-0 F ja artikli 163 *quinquies* C II osa lõikes 1 nimetatud eraldistest tehakse mahaarvamised, mis määratakse kindlaks olenevalt asjaoludest kas käesoleva artikli lõikes 1 *ter* või lõikes 1 *quater* sätestatud tingimustel.

[…]

1 *ter*. Lõikes 1 mainitud mahaarvamised on:

a) 50% puhastulu või eraldiste summast, kui aktsiad, osad, õigused või väärtpaberid on nende võõrandamise või jaotamise kuupäeval olnud isiku omandis vähemalt kaks aastat ja vähem kui kaheksa aastat;

b) 65% puhastulu või eraldiste summast, kui aktsiad, osad, õigused või väärtpaberid on nende võõrandamise või jaotamise kuupäeval olnud isiku omandis vähemalt kaheksa aastat.“

9 Seaduse nr 2013-1278 artikli 17 III osas on sätestatud:

„I ja II osa on kohaldatavad alates 1. jaanuarist 2013 teenitud tulule ja eraldistele, välja arvatud I osa alajaotise D lõiked 1 ja 4, alajaotis E, alajaotise F lõike 2 23. ja 24. lõik, alajaotised G ja H ning alajaotise K lõike 1 punktid c ja d, alajaotis L, alajaotise N lõiked 1 ja 3, alajaotised O, R ning W I osa ja II osa lõige 2, mis on kohaldatavad alates 1. jaanuarist 2014 teenitud tulule ja eraldistele. Alajaotised M ja V ei ole kohaldatavad maksukohustuslastele, kelle puhul on maksustamine 31. detsembri 2013. aasta seisuga edasi lükatud, nagu on mainitud artiklis 150-0 D *bis* redaktsioonis, mis kehtib sellel kuupäeval.“

– *Kohtuasjas C-662/18 kohaldatavad riigisisesed õigusnormid*

10 Üldise maksuseadustiku artikli 150-0 B *ter* I osas, redaktsioonis, mis tuleneb 29. detsembri 2012. aasta seaduse nr 2012-1510 2012. aasta lisaeelarve kohta (loi n° 2012-1510, du 29 décembre 2012, de finances rectificative pour 2012) artiklist 18 ja mida kohaldatakse alates 14. novembrist 2012 teenitud kapitalikasumi suhtes, on sätestatud:

„Kapitalikasumi, mis on kas otse või vahendaja kaudu teenitud seoses artiklis 150-0 A nimetatud väärtpaberite, osade või aktsiate või nendega seotud õiguste sissemaksena üleandmisega äriühingule, millel on äriühingu tulumaksu või samaväärse maksu tasumise kohustus, maksustamine lükatakse edasi, kui on täidetud käesoleva artikli III osas sätestatud tingimused. […]".

11 Üldise maksuseadustiku artikli 200 A vaidluse asjaolude suhtes kohaldamisele kuuluvas redaktsioonis, mis tuleneb 29. detsembri 2016. aasta seaduse nr 2016-1918 2016. aasta lisaeelarve kohta (loi n° 2016-1918, du 29 décembre 2016, de finances rectificative pour 2016) artiklist 34, on sätestatud:

„[…]

2. Artiklis 150-0 A sätestatud tingimustel saadud puhastulu võetakse arvesse artikli 158 nimetatud üldise netotulu kindlaksmääramisel.

[…]

2 *ter*. a. Artikli 150-0 B *ter* I osas nimetatud kapitalikasum maksustatakse tulumaksumääraga, mille suurus on võrdne järgmise kahe väärtuse omavahelise suhtarvuga:

– lugeja, mis saadakse, kui maksusummast, mis oleks saadud, kui sissemakse tegemise aasta maksuarvestuses oleks artiklit 197 kohaldatud kogu käesoleva alajaotuse a esimeses lõigus nimetatud kapitalikasumi ning samal aastal selles artiklis 197 sätestatud tingimustel maksustatud tulu summa suhtes, lahutada selle sama aasta maksuarvestuses artiklis 197 sätestatud tingimuste kohaselt tasumisele kuuluv maksusumma;

– nimetaja, milleks on kogu käesoleva alajaotise a esimeses lõigus nimetatud kapitalikasum, mida peetakse silmas sama alajaotise teises lõigus.

  Käesoleva alajaotise a esimeses lõigus nimetatud maksumäära kindlaksmääramiseks tehakse selles esimeses lõigus nimetatud kapitalikasumist vajaduse korral üksnes artikli 150-0 D I osas nimetatud mahaarvamised.

  Erandina määratakse 2012. aasta 14. novembri ja 31. detsembri vahelisel perioodil tehtud sissemaksetest tuleneva kapitalikasumi suhtes kohaldatav maksumäär kindlaks vastavalt 29. detsembri 2012. aasta seaduse nr 2012-1509 2013. aasta eelarve kohta (loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013) artikli 10 IV osa alajaotisele A.

[…]".

12 Artikli 150-0 B *ter* I osas nimetatud kapitalikasum, mis on saadud aktsia- või osakapitali sissemaksete tegemisest 2012. aasta 14. novembri ja 31. detsembri vahelisel perioodil, maksustatakse seaduse nr 2012-1509 artikli 10 IV osa alajaotise A kohaselt ühtse 24protsendilise

maksumääraga või kui kõik eelnimetatud seadusega kehtestatud artikli 200 A lõikes 2 *bis* sätestatud tingimused on täidetud, siis eelviidatud lõikes 2 *bis* sätestatud ühtse 19protsendilise maksumääraga.

13 Üldise maksuseadustiku artikli 150-0 D lõigetes 1 *ter* ja 1 *quater* sätestatud aktsiate või osade omamise kestusega seotud mahaarvamisi, mida tehakse sama seadustiku artiklis 150-0 A sätestatud tingimustel saadud netotulust ja mida võetakse artikli 200 A lõike 2 kohaselt arvesse progressiivse tabeli järgi tulumaksuga maksustatava kogu netotulu kindlaksmääramisel, saab seaduse nr 2013-1278 artikli 17 III osa kohaselt teha tuludest, mis on teenitud alates 1. jaanuarist 2013.

– *Kohtuasjas C-672/18 kohaldatavad riigisisesed õigusnormid*

14 Üldise maksuseadustiku artikli 92 B II osas, redaktsioonis, mida kohaldatakse enne 1. jaanuari 2000 teenitud kapitalikasumi suhtes, on sätestatud:

„1. Alates 1991. või 1992. aasta 1. jaanuarist kehtivate õigusnormide kohaselt toimunud ülevõtmispakkumise, ühinemise, jagunemise, muutuva põhikapitaliga investeerimisühingu poolt eriotstarbelise investeerimisfondi ülevõtmisega või äriühingu tulumaksu tasuma kohustatud äriühingule osade või aktsiate üleandmisega seotud osade või aktsiate vahetusest teenitud kapitalikasumi maksustamise võib edasi lükata kuni vahetuse korral saadud osade või aktsiate võõrandamise või tagasiostuni […]“.

15 Seadustiku artikli 160 I *ter* osa redaktsioonis, mida kohaldatakse enne 1. jaanuari 2000 teenitud kapitalikasumi suhtes, on ette nähtud:

„4. Alates 1. jaanuarist 1991 ühinemisest, jagunemisest, eraldumisest äriühingu tulumaksu tasuma kohustatud äriühingule osade või aktsiate üleandmisega seotud osaluse vahetusest teenitud kapitalikasumi maksustamise võib artikli 92 B II osas sätestatud tingimustel edasi lükata. […]“.

16 Vastavalt üldise maksuseadustiku artikli 200 A lõike 2 redaktsioonile, mida kohaldatakse alates 1. jaanuarist 2013 saadud tulu suhtes ja mis lisati seadustikku seadusega nr 2012-1509, võetakse artiklis 150-0 A sätestatud tingimustel saadud puhastulu arvesse progressiivse tabeli järgi tulumaksuga maksustatava kogu netosissetuleku suuruse kindlaksmääramisel.

Haldustavad

17 Väljaandes *Bulletin officiel des finances publiques* numbri BOI-RPPM-PVBMI-20-20-10 all 24. juulil 2017 avaldatud ametlike kommentaaride lõigus nr 130 (edaspidi „ametlike kommentaaride lõik nr 130“) on kirjas:

„[…] aktsiate või osade omamise kestusega seotud mahaarvamisi ei tehta […] puhastulust, mis on teenitud aktsiate või osade võõrandamiselt, vahetamiselt või nende sissemaksena teise ühingu aktsia- või osakapitali üleandmiselt enne 1. jaanuari 2013 ja mille maksustamine on edasi lükatud üldise maksuseadustiku enne 1. jaanuari 2000 kehtinud redaktsiooni artikli 92 B II osas, artikli 160 I *ter* osas ja artiklis 150 A *bis* sätestatud tingimustel […]“.

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused

18 Kohtuasjas C-662/18 nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, et AQ tegi 14. detsembril 2012 aktsiate vahetamise raames aktsiatega, mis tal olid Prantsuse õiguse alusel asutatud äriühingus, sissemakse teise Prantsuse õiguse alusel asutatud äriühingusse, ja sai vahetustehingus vastu teise äriühingu aktsiaid. AQ sõnul ei andnud see aktsiate vahetus omandavale äriühingule omandatavas äriühingus häälteenamust. Selle tehingu korral loeti tekkinuks kapitalikasum, mis vastab sissemakse tegemise kuupäeval vahetatud aktsiate väärtusele, millest on maha arvatud nende aktsiate omandamise hind, ning selle kapitalikasumi maksustamine lükati edasi. Kuna 2015. aastal lõpetas vahetuse tulemusel saadud aktsiate hilisem võõrandamine selle maksustamise edasilükkamise, maksustati see kapitalikasum ja kapitalikasum, mis teeniti vahetuse tulemusel saadud aktsiate võõrandamisest.

19 Vastavalt haldustavadele maksustati kapitalikasum, mille maksustamine oli edasi lükatud, ametlike kommentaaride lõigu nr 130 alusel kõigepealt vahetuse tulemusel saadud osade või aktsiate võõrandamise aastal kohaldatava määra alusel, kuid ilma et kohaldataks nende omamise kestusega seotud mahaarvamisi, mis on ette nähtud riigisisestes õigusnormides kapitalikasumi puhul, mis on teenitud alates 1. jaanuarist 2013. Liiati arvutati vahetuse tulemusel saadud osade või aktsiate omamise kestusega seotud mahaarvamised nii, et arvesse võeti vahetuse kuupäeva, mitte vahetatud osade või aktsiate omandamise kuupäeva. Conseil constitutionneli (Prantsusmaa konstitutsioonikohus) otsuse alusel maksustati see kapitalikasum, mille maksustamine oli edasi lükatud, hiljem maksumäära alusel, mis kehtis asjaomaste aktsiatega sissemakse tegemisel ehk 2012. aastal kohaldatava määra alusel.

20 Kohtuasjas C-672/18 nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, et kahe Prantsuse õiguse alusel asutatud äriühingu ühinemisel 1998. aastal sai DN oma aktsiate vastu selles ühinemises osaleva teise äriühingu aktsiaid. Sel puhul loeti tekkinuks vahetatud aktsiatega seotud kapitalikasum, mille maksustamine lükati edasi. 2016. aastal lõpetas vahetuse tulemusel saadud aktsiate hilisem võõrandamine selle maksustamise edasilükkamise. Seetõttu maksustati see kapitalikasum ja kapitalikasum, mis teeniti vahetuse tulemusel saadud aktsiate võõrandamisest.

21 Vastavalt haldustavadele maksustati kapitalikasum, mille maksustamine oli edasi lükatud, ametlike kommentaaride lõigu nr 130 alusel kõigepealt vahetuse tulemusel saadud aktsiate võõrandamise aastal kohaldatava määra alusel, kuid ilma et oleks kohaldatud omamise kestusega seotud mahaarvamisi, mis on ette nähtud riigisisestes õigusnormides kapitalikasumi puhul, mis on teenitud alates 1. jaanuarist 2013. Liiati arvutati vahetuse tulemusel saadud aktsiate omamise kestusega seotud mahaarvamised nii, et arvesse võeti vahetuse kuupäeva, mitte vahetatud aktsiate omandamise kuupäeva.

22 Kuna AQ ja DN leidsid, et maksustamine, milleni viib see lõik nr 130, ei ole kooskõlas direktiivi 2009/133 eesmärgiga ega artikliga 8, esitasid nad Conseil d'État'le (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) kaebuse, milles palusid lõigu nr 130 tühistada. Nad leiavad, et selle vastuolu tulemusel tuleb põhikohtuasjas käsitletavate riigisiseste õigusnormide kohaldamine välistada piiriülese olukorraga seotud vaidluse korral. Sellest tuleneb vastupidine diskrimineerimine, mis on ebasoodne sellistes puhtriigisisestes olukordades nagu nende oma ja mis on vastuolus põhiseaduslike põhimõtetega, mille kohaselt on kõik seaduse ees ning avalik-õiguslike koormiste kandmisel võrdsed.

23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib sisuliselt, et liidu õiguse ja täpsemalt direktiivi 2009/133 artikli 8 tõlgendamine on vajalik tema menetluses olevate kohtuvaidluste lahendamiseks.

24 Neil asjaoludel otsustas Conseil d'État (kõrgema halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) mõlemas põhikohtuasjas menetluse peatada ja esitada mõlemas kohtuasjas Euroopa Kohtule samad eelotsuse küsimused, mis on sõnastatud järgmiselt:

„1. Kas […] direktiivi [2009/133] artikli 8 sätteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, et vahetuse tulemusel saadud aktsiate või osade võõrandamisel teenitud kapitalikasumi ning kapitalikasumi, mille maksustamine on edasi lükatud, maksustamisel kohaldatakse erinevaid maksubaasi kindlaksmääramise reegleid ja maksumäärasid?

2. Kas neid sätteid tuleb tõlgendada iseäranis nii, et nendega on vastuolus see, et maksubaasi arvutamisel ei tehta mahaarvamisi, mille eesmärk on võtta arvesse seda, kui pika aja jooksul on aktsiad või osad maksukohustuslase omandis olnud, kapitalikasumist, mille maksustamine on edasi lükatud, võttes arvesse, et see maksubaasi kindlaksmääramise reegel kõnealuse kapitalikasumi teenimise ajal kohaldamisele ei kuulunud, ning neid mahaarvamisi tehakse vahetuse tulemusel saadud aktsiate või osade võõrandamisel saadud kapitalikasumist, võttes arvesse vahetuse toimumise aega, mitte vahetatud aktsiate omandamise aega?“

25 Euroopa Kohtu presidendi 14. novembri 2018. aasta otsusega liideti kohtuasjad C-662/18 ja C-672/18 kirjalikuks ja suuliseks menetlemiseks ning kohtuotsuse tegemiseks.

Eelotsuse küsimuste analüüs

Vastuvõetavus

26 Olgu märgitud, et Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust nähtub, et põhikohtuasja vaidluste aluseks olevad asjaolud puudutavad tehinguid, mille on teinud ühes ja samas liikmesriigis, see tähendab käesolevas asjas Prantsuse Vabariigis asuvad äriühingud. Lisaks märgib AQ kohtuasjas C-662/18, et selline tehing nagu põhikohtuasjas ei ole osade või aktsiate vahetamine direktiivi 2009/133 tähenduses, kuna tehing ei andnud omandavale äriühingule omandatavas äriühingus häälteenamust.

27 Kõik kirjalikud seisukohad esitanud isikud märgivad sisuliselt, et asjasse puutuvates riigisisestes õigusnormides järgitakse selliste olukordade reguleerimisel, mis ei kuulu liidu õiguse kohaldamisalasse, liidu õiguses sätestatut, ja leiavad, et eelotsuse küsimused on vastuvõetavad.

28 Olgu meenutatud, et Euroopa Kohus on tunnistanud vastuvõetavaks eelotsusetaotlused juhul, kui põhikohtuasja asjaolud ei ole küll otseselt liidu õiguse kohaldamisalas, kuid liidu õigusnormid on muudetud kohaldatavaks liikmesriigi õigusega, mille kohaselt olukordades, kus kõik asjaolud on üheainsa liikmesriigi piires, järgitakse lahenduse leidmisel liidu õiguses sätestatut (22. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Jacob ja Lassus, C-327/16 ja C-421/16, EU:C:2018:210, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Lisaks on Euroopa Kohus tunnistanud sellised taotlused vastuvõetavaks ka juhul, kui liidu õigusnormi, mida palutakse tõlgendada, kohaldatakse riigisiseses õiguses teistsugustel tingimustel kui need, mis on ette nähtud vastavas liidu õigusnormis (vt selle kohta 11. oktoobri 2001. aasta kohtuotsus Adam, C-267/99, EU:C:2001:534, punktid 27–29, ning 7. novembri 2018. aasta kohtuotsus C ja A, C-257/17, EU:C:2018:876, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Sellisel juhul on nimelt Euroopa Liidul kindel huvi selle vastu, et lahknevate tõlgenduste vältimiseks tulevikus tõlgendataks liidu õiguse sätteid või mõisteid ühetaoliselt, olenemata sellest, millistel asjaoludel neid kohaldatakse (22. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Jacob ja Lassus, C-327/16 ja C-421/16, EU:C:2018:210, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 7. novembri 2018. aasta kohtuotsus C ja A, C-257/17, EU:C:2018:876, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Käesolevas asjas tuleb esiteks märkida, et eelotsuse küsimused puudutavad liidu õigusnormide tõlgendamist. Teiseks nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, et põhikohtuasjades kohaldatavad riigisisesed õigusnormid, mis võeti vastu selleks, et rakendada direktiivi 90/434, mis on asendatud direktiiviga 2009/133, on põhikohtuasjas käsitletavatele olukordadele reguleerimisel kooskõlas nendes direktiivides sätestatuga.

32 Seega tuleb asuda seisukohale, et eelotsusetaotlused on vastuvõetavad.

Sisulised küsimused

33 Sissejuhatuseks olgu märgitud, et esiteks puudutavad esitatud küsimused ainult direktiivi 2009/133, millega asendati direktiiv 90/434. Ent kuna ühinemine kohtuasjas C-672/18 toimus enne esimesena nimetatud direktiivi jõustumist, siis tuleb leida, et eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimustega Euroopa Kohtul tõlgendada nii direktiivi 2009/133 kui ka direktiivi 90/434.

34 Teiseks tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktidest 3 ja 4, et nendel kahel direktiivil on sama eesmärk ja käesolevas asjas asjasse puutuvad direktiivi 2009/133 sätted vastavad direktiivi 90/434 sätetele. Seega tuleb esiteks käesolevas kohtuotsuses tehtud viiteid direktiivi 2009/133 artikli 8 lõigetele 1, 4, 6 ja 7 mõista kui viiteid direktiivi 90/434 artikli 8 lõikele 1 ja lõike 2 esimesele, teisele ja kolmandale lõigule. Teiseks on Euroopa Kohtu praktika nendest kahest direktiivist ühe kohta kohaldatav ka teisele.

35 Kolmandaks, eelotsusetaotlusest nähtub, et selline maksustamine nagu põhikohtuasjas viib selleni, et riigisiseses õiguses ette nähtud mahaarvamisi kohaldatakse ainult vahetuse tulemusel saadud osade või aktsiate võõrandamisest teenitud kapitalikasumi ühele osale ja seda nii, et arvestatakse omamise kestust alates osade või aktsiate vahetamisest, mitte vahetatud osade või aktsiate omandamisest.

36 Seetõttu tuleb asuda seisukohale, et eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, sisuliselt selgitada, kas direktiivi 2009/133 artikli 8 lõikeid 1 ja 6 ning direktiivi 90/434 artikli 8 lõiget 1 ja lõike 2 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et osade või aktsiate vahetamise raames on nende sätete kohaselt nõutud, et vahetatud osade või aktsiatega seotud kapitalikasumile, mille maksustamine on edasi lükatud, ning vahetuse tulemusel saadud osade või aktsiate võõrandamisest teenitud kapitalikasumile kohaldataks sama maksustamisviisi maksumäära ja mahaarvamiste kohaldamise seisukohast, et võtta arvesse osade või aktsiate omamise kestust, kui see, mida oleks kohaldatud kapitalikasumile, mis oleks teenitud enne vahetust olemas olnud osade või aktsiate võõrandamisel, kui vahetust ei oleks toimunud.

37 Tuleb tõdeda, et põhikohtuasjades ei ole väidetud, et asjasse puutuvad maksukohustuslased on vahetuse tulemusel saadud aktsiatele omistanud kõrgema „maksustatava väärtuse“ kui see, mis oli vahetatud aktsiatel vahetult enne vahetust, või et see maksustatav väärtus ei ole arvutatud direktiivi 2009/133 artikli 8 lõike 7 kohaselt. Järelikult, nagu tuleneb selle direktiivi artikli 8 lõikest 4, on direktiivi artikli 8 lõige 1 nendele tehingutele kohaldatav.

38 Direktiivi 2009/133 artikli 8 lõikes 1 on ette nähtud, et ühinemise või osade või aktsiate vahetamise korral ei põhjusta ülevõtva või omandava äriühingu kapitali kuuluvate osade või aktsiate üleandmine üleandva või omandatava äriühingu osanikule või aktsionärile vahetuse tulemusel osade või aktsiate eest, mis kuuluvad viimasena nimetatud äriühingu kapitali, iseenesest nimetatud osaniku või aktsionäri tulu, kasumi või kapitali kasvutulu maksustamist.

39 Selle direktiivi artikli 8 lõikes 6 on siiski ette nähtud, et selle artikli lõike 1 kohaldamine ei takista liikmesriike maksustamast saadud osade või aktsiate hilisemast üleandmisest tulenevat kasu samal viisil nagu enne omandamist olemas olnud osade või aktsiate üleandmisest tulenevat kasu.

40 Selles küsimuses on Euroopa Kohus juba leidnud, et kuigi direktiivi artikli 8 lõige 1 – nähes ette, et osade või aktsiate vahetustehing ei saa iseenesest tuua kaasa selle tehinguga teenitud kapitalikasumi maksustamist – tagab sellise tehingu neutraalse maksustamise, ei ole neutraalse maksustamise mõte siiski ära hoida kapitalikasumi maksustamist liikmesriikides, kellel on selle maksustamise pädevus, vaid see üksnes keelab sellise vahetustehingu käsitamist maksustatava teokoosseisuna (vt selle kohta 22. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Jacob ja Lassus, C-327/16 ja C-421/16, EU:C:2018:210, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Veel on Euroopa Kohus täpsustanud, et kuna direktiiv 2009/133 ei sisalda sätteid artikli 8 rakendamiseks sobilike maksumeetmete kohta, on liikmesriikidel liidu õigust järgides nimetatud artikli rakendamisel teatav tegutsemisruum (vt selle kohta 22. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Jacob ja Lassus, C-327/16 ja C-421/16, EU:C:2018:210, punktid 51 ja 52 ning seal viidatud kohtupraktika).

42 Selles kontekstis on Euroopa Kohus juba leidnud, et meede, mis seisneb selles, et osade või aktsiate vahetusest teenitud kapitalikasum loetakse tekkinuks ja selle kapitalikasumi maksustamise teokoosseis lükatakse edasi kuni aastani, mille vältel toimub maksustamise edasilükkamist lõpetav sündmus, kujutab endast üksnes „meetodit", mis võimaldades liikmesriikidel säilitada oma maksustamispädevus ja seega finantshuvid, austab vastavalt direktiivi 2009/133 artikli 8 lõikele 6 direktiivi artikli 8 lõikes 1 kehtestatud neutraalse maksustamise põhimõtet, kuna selle tulemusel ei toimu osade ja aktsiate vahetamisel iseenesest mingit kapitalikasumi maksustamist (vt selle kohta 22. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Jacob ja Lassus, C-327/16 ja C-421/16, EU:C:2018:210, punktid 54 ja 55).

43 Ent vahetatud osade või aktsiatega seotud kapitalikasumi maksustamise edasilükkamine tähendab tingimata, et kapitalikasumi maksustamine järgib maksuõigusnorme ja määra, mis kehtivad kuupäeval, mil see teokoosseis tekib, antud juhul vahetuse tulemusel saadud osade või aktsiate hilisema võõrandamise kuupäeval. Järelikult, kui sel kuupäeval näevad asjasse puutuvad maksuõigusnormid ette mahaarvamise skeemi osade või aktsiate omamise ajaks, tuleb seda mahaarvamise skeemi kohaldada ka kapitalikasumile, mille maksustamine on edasi lükatud, samadel tingimustel nagu need, mida oleks kohaldatud kapitalikasumile, mis oleks saadud enne vahetust olemas olnud osade või aktsiate võõrandamisel, kui vahetust ei oleks toimunud.

44 Nimelt läheks iga teistsugune meede kaugemale vahetatud osade või aktsiatega seotud sellise kapitalikasumi pelgast tekkinuks lugemisest, mis on teenitud osade või aktsiate vahetamisel nende vahetamisest, ning võiks kaasa tuua tegelikud ebasoodsad finantstagajärjed selle kapitalikasumi maksustamisele kuupäeval, mil tekib maksustamise teokoosseis, käesolevas asjas vahetuse tulemusel saadud osade või aktsiate hilisema võõrandamise kuupäeval; see on vastuolus direktiivi 2009/133 artikli 8 lõikes 1 osutatud neutraalse maksustamise põhimõttega.

45 Mis puudutab vahetuse tulemusel saadud osade või aktsiatega seotud kapitalikasumit, siis nagu tuleneb direktiivi 2009/133 artikli 8 lõike 6 sõnastusest, asendavad need osad või aktsiad lihtsalt enne vahetust olemas olnud osad või aktsiad. Seetõttu tuleb vahetusest teenitud kapitalikasumile, mille maksustamine on edasi lükatud, ja vahetuse tulemusel saadud osade või aktsiate võõrandamisega seotud kapitalikasumile kohaldada sama maksustamisviisi ning iseäranis sama mahaarvamist kui see, mida oleks kohaldatud kapitalikasumile, mis oleks teenitud enne vahetust olemas olnud osade või aktsiate võõrandamisel, kui vahetust ei oleks toimunud.

46 Seda hinnangut ei sea kahtluse alla eesmärk kaitsta liikmesriikide finantshuve. Nimelt piirduvad need huvid, nagu nähtub direktiivi 2009/133 artikli 8 lõikest 6, maksu kogumisega, mis on võrdne maksuga, millele neil oleks olnud õigus, kui osade või aktsiate vahetust ei oleks toimunud.

47 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et direktiivi 2009/133 artikli 8 lõikeid 1 ja 6 ning direktiivi 90/434 artikli 8 lõiget 1 ja lõike 2 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et osade või aktsiate vahetamise raames on nende sätete kohaselt nõutud, et vahetatud osade või aktsiatega seotud kapitalikasumile, mille maksustamine on edasi lükatud, ning vahetuse tulemusel saadud osade või aktsiate võõrandamisest teenitud kapitalikasumile kohaldataks sama maksustamisviisi maksumäära ja mahaarvamiste kohaldamise seisukohast, et võtta arvesse osade või aktsiate omamise kestust, kui see, mida oleks kohaldatud kapitalikasumile, mis oleks teenitud enne vahetust olemas olnud osade või aktsiate võõrandamisel, kui vahetust ei oleks toimunud.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

Nõukogu 19. oktoobri 2009. aasta direktiivi 2009/133/EÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise, varade üleandmise ja osade või aktsiate vahetamise ning Euroopa äriühingute (SE) või Euroopa ühistute (SCE) registrijärgse asukoha teise liikmesriiki üleviimise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta artikli 8 lõikeid 1 ja 6 ning 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 8 lõiget 1 ja lõike 2 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et osade või aktsiate vahetamise raames on nende sätete kohaselt nõutud, et vahetatud osade või aktsiatega seotud kapitalikasumile, mille maksustamine on edasi lükatud, ning vahetuse tulemusel saadud osade või aktsiate võõrandamisest teenitud kapitalikasumile kohaldataks sama maksustamisviisi maksumäära ja mahaarvamiste kohaldamise seisukohast, et võtta arvesse osade või aktsiate omamise kestust, kui see, mida oleks kohaldatud kapitalikasumile, mis oleks teenitud enne vahetust olemas olnud osade või aktsiate võõrandamisel, kui vahetust ei oleks toimunud.

Allkirjad