

Kohtuasi C-318/22**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

12. mai 2022

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Fővárosi Törvényszék (Pealinna kohus, Ungari)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

27. aprill 2022

Kaebaja:

GE Infrastructure Hungary Holding Kft.

Vastustaja:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (riikliku maksu- ja tolliameti vaiete direktoraat, Ungari)

Põhikohtuasja ese

Kaebus Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (riikliku maksu- ja tolliameti vaiete direktoraat, Ungari; edaspidi „vastustaja“) otsuse peale, millega kinnitati esimese astme maksuhalduri otsust, millega keelduti osaiühingu GE Infrastructure Hungary Holding Kft; edaspidi „kaebaja“) tulumaksubaasi vähendamisest seoses äriühingu ümberkujundamise tulemusel raamatupidamises kajastatud tuludega.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Ese: Niisuguste riigisiseste õigusnormide tõlgendamine, mis näevad puhtalt riigisisestes olukordades ette sätted, mis on identsed liidu direktiivi sätetega, mis reguleerivad piiriüleseid faktilisi olukordi. Direktiivi 2009/133 artikli 8 lõike 2 kohaldamine juhul, kui tegemist on ühe osanikuga äriühingu ümberkujundamisega, ning vajaduse korral selle sätte kohaldamise sidumine teatud tingimustega.

Õiguslik alus: ELTL artikkel 267.

Eelotsuse küsimused

- a. Kas nõukogu 19. oktoobri 2009. aasta direktiiv 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 (edaspidi „direktiiv“) tuleb tõlgendada nii, et selle direktiivi põhjendusega 2 ja artikli 1 punktiga a on kooskõlas riigisisene õigusnorm (või säte) või selle õigusnormi (või sätte) tõlgendamine ja praktikas kohaldamine, mille alusel ei puuduta see direktiiv riigisiseseid ümberkujundamisi, vaid ainult rahvusvahelisi ja piiriüleseid ümberkujundamisi, arvestades seejuures asjaolu, et direktiivi sätted võeti liikmesriigi õigusesse üle 1996. aasta LXXXI seadusega äriühingu tulumaksu ja dividendimaksu kohta (a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI törvény; edaspidi „äriühingu tulumaksu seadus“), nii et isegi kui ühenduse õigus seda küsimust otseselt ei reguleeri, nägi liikmesriigi seadusandja nimetatud seaduse § 31 lõike 1 punktis a ette, et selle seaduse eesmärk on kooskõlastada õigusnormid liidu õigusega, seahulgas direktiiviga?
- b. Kas direktiivi artikli 8 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et selle sättega on kooskõlas riigisisene õigusnorm (või säte) või selle õigusnormi (või sätte) tõlgendamine ja praktikas kohaldamine, mille alusel sama liikmesriigi residendist ettevõtjate eraldumise korral peab üleandva äriühingu osanik vähendama oma osaluse nimiväärtust üleandvas äriühingus (üleandva äriühingu märgitud kapital), et vähendada oma raamatupidamisarvestuses selle osaluse (äriühingu osade) väärtust, mis tal on üleandvas äriühingus, nii et maksuhaldur nõuab seda arvestusliku väärtuse vähendamist eeltingimusena selleks, et äriühingul oleks õigus direktiivi artikli 8 lõikes 2 ette nähtud maksustamisviisile, sealhulgas olukorras, kus eraldumisega kaasneb üleandva äriühingu osanikule kahjum?
- c. Kas direktiivi artikli 8 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et selle sättega on kooskõlas riigisisene õigusnorm (või säte) või selle õigusnormi (või sätte) tõlgendamine ja praktikas kohaldamine, mille alusel ei kohaldata eraldumisele selles sättes ette nähtud äriühingu tulumaksuga maksustamist juhul, kui asjaomane üleandev äriühing on ühe osanikuga äriühing, see tähendab juhul, kui eraldumise tulemusel jääb üleandva äriühingu asutajale muutumatult alles tema 100% osaluse omandiõigus selles äriühingus või kui üleandva äriühingu märgitud kapitalis ei toimu mingit muutust?

Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 19. oktoobri 2009. aasta direktiiv 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: põhjendus 2, artikli 1 punkt a, artikli 2 punkt c, artikli 8 lõiked 2 ja 5.

Viidatud liikmeriigi õigusnormid

1996. aasta LXXXI seaduse äriühingu tulumaksu ja dividendimaksu kohta (a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI törvény; edaspidi „äriühingu tulumaksu seadus“), § 1 lõige 5; § 4 punkt 23/a; § 7 lõike 1 punkt gy), punkt 1; § 8 lõike 1 punkt m, punkt mb; § 31 lõike 1 punkt a.

2000. aasta C seadus raamatupidamise kohta (a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény; edaspidi „raamatupidamise seadus“), § 85 lõike 1 punkt d.

Põhikohtuasja asjaolude ja menetluse kokkuvõte

- 1 Kaebajale kuulus 100% osalus osäühingus GE Hungary Kft. (edaspidi „GE Hungary“), kellele omakorda kuulus 100% osalus osäühingus GE Aviation Hungary Kft. (edaspidi „GE Aviation“). Need kolm äriühingut sõlmisid 2017. aastal kokkuleppe nimega „eraldumine ühendamise teel ühinemisega“.
- 2 Selle ümberkujundamise käigus jagunes GE Hungary kaheks tegevusharuks, mis ühinesid GE Aviationiga ühendamise teel. Nende tegevusharude jagunemist kajastati GE Hungary siseselt reservide vähendamise teel, ilma selle äriühingu märgitud kapitali muutmata.
- 3 Samal ajal omandas kaebaja otseselt 99,6% osaluse GE Aviationis. Selleks suurendati viimati nimetatud äriühingu märgitud kapitali tingimusel. Lisaks vähendati GE Hungary osaluse väärtust GE Aviationis, mida kajastati samuti reservide vähenemisega.
- 4 Kaebajal säilis tema 100% osalus GE Hungarys.
- 5 Pärast 2019. aastal läbiviidud maksukontrolli taotles kaebaja GE Hungary tegevusharude nimetatud eraldumise tagajärjel äriühingu tulumaksubaasi vähendamist 83 331 000 000 Ungari forint (HUF) võrra. Esimese astme maksuhaldur jättis taotluse rahuldamata, märkides, et taotletav maksusbaasi vähendamise summa ei vasta osaluse vähenemisele, st et ümberkujundamisega ei kaasnenud mingit muutust kaebaja osaluses GE Hungarys ega viimati nimetatud äriühingu märgitud kapitalis.

- 6 Seda otsust kinnitas vastustaja teise astme asutusena, kes leidis, et eespool esitatud põhjendusi arvestades ei ole äriühingu tulumaksu seaduse § 7 lõike 1 punkti gy alapunkt 1 kohaldatav. Teiseks märkis ta, et kaebaja ei saa tugineda direktiivile, kuna direktiivi artikli 1 lõike 1 kohaselt kohaldatakse seda ainult jagunemistehingutele, milles osalevad kahe või enama liikmesriigi äriühingud. Vastustaja järeldas sellest, et eespool esitatud põhjendusi arvestades ei tule kaebaja 2017. aasta äriühingu tulumaksubaasi väidetaval õiguslikul alusel vähendada.
- 7 Kaebaja esitas vastustaja otsuse peale eelotsusetaotluse esitanud kohtule kaebuse.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 8 Kaebaja väidab, et kõnealune tehing on eraldumine direktiivi artikli 2 punkti c tähenduses. Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on direktiiv kohaldatav ja kehtib kõigil juhtudel, kui puhtalt riigisiseste olukordade reguleerimisel järgitakse liikmesriigi õiguses liidu õiguses vastu võetud lahendusi. Vaidlusaluse tehingu puhul oleks vastustaja pidanud võtma arvesse direktiivil põhineva raamatupidamise seaduse ja äriühingu tulumaksu seaduse ühist tõlgendust, mille kohaselt ei tekita selline ümberkujundamine äriühingule mingit kohustust tasuda äriühingu tulumaksu.
- 9 Kaebaja väitel võeti aktsiakapitali vähendamise korral maksustamata jätmist käsitlevad direktiivi sätted üle äriühingu tulumaksu seaduse § 7 lõike 1 punktiga gy, tuginedes raamatupidamise seaduse § 85 lõike 1 punktis d esitatud mõistele. Direktiivi artikli 2 punktis d määratletud eraldumise mõistest ei nähtu siiski, et üleandev äriühing peaks märgitud kapitali vähendada. Nii ei ole see tingimata ka praktikas ning riigisisestele sätetele on võimalik anda tõlgendus, mis on liidu õigusnormidega kooskõlas.
- 10 Kaebaja väidab, et direktiiv ei jäta liikmesriikidele selle ülevõtmisel mingit kaalutlusruumi, nii et nad ei saa seada omandatava äriühingu osanikele ette nähtud neutraalsele maksustamisele mingeid muid tingimusi. Direktiiviga antud soodustuste andmisest võib keelduda vaid juhul, kui asjaomase tehingu peamine eesmärk on maksudest kõrvalehoidumine või maksustamise vältimine, mida kostja ei ole väitnud ja mis ei ole käesolevas kohtuasjas kõne all.
- 11 Kaebaja tugineb ka majandusliku tegelikkuse ülimuslikkuse aluspõhimõttele: asjaolu, et kaebaja nõuab märgitud kapitali vähendamist selleks, et saada direktiivis ette nähtud maksusoodustusi, on formaalne tingimus, mis direktiivist kuidagi ei tulene ja mis ei tulene ka raamatupidamise seadusest ega äriühingu tulumaksu seadusest. Aktsiate väärtus ei sõltu üksnes märgitud kapitalist, vaid seda mõjutavad ka muud omavahendid.
- 12 Vastustaja väidab, et direktiivi kohaldamine on kohustuslik üksnes juhul, kui tehing tehakse kahes või enam liikmesriigis asuvate äriühingute vahel, samas

kui käesolevas asjas toimus tehing ainult ühes liikmesriigis tegutsevate äriühingute vahel.

- 13 Lisaks sellele leiab vastustaja, et maksubaasi oleks olnud võimalik vähendada vaid siis, kui GE Hungary kapitali oleks vähendatud, st kui tehingut ei oleks raamatupidamises kirjendatud üksnes reservide arvelt. Ta leiab, et kaebaja viidatud Euroopa Kohtu praktika ei ole kohaldatav, kuna selle kohtuasja faktilised asjaolud erinevad käesoleva juhtumi asjaoludest. Lisaks ei nähtu sellest kohtupraktikast, et äriühingu tulumaksu seaduse § 7 lõike 1 punkti gy alapunkt 1 oleks direktiiviga vastuolus.

Eelotsusetaotluse põhjenduse kokkuvõte

- 14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab võtma seisukoha küsimuses, kas direktiivi artikli 2 punkti c kohaldamisalasse kuuluva (eraldumise) ümberkujundamise korral on äriühingu tulumaksu seaduse § 7 lõike 1 punkti gy alapunkti 1 tõlgendamine nii, et äriühingu tulumaksubaasi vähendamise tingimus, mis seisneb „osaluse vähenemises“, on täidetud üksnes juhul, kui märgitud kapitali on muudetud, ilma et piisaks reservide vähendamisest.
- 15 Direktiiv võeti äriühingu tulumaksu seadusesse üle selle seaduse § 31 lõike 1 punktiga a. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on seisukohal, et liikmesriigi õigusnormid näevad ette direktiivi sätetega identsed sätted nii piiriüleste kui ka puhtalt riigisiseste ümberkorralduste kohta. Võrdse kohtlemise ja neutraalse maksustamise põhimõtted nõuavad, et riigisiseseid õigusnorme tõlgendataks direktiiviga kooskõlas. Sellega seoses viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus kohtuotsustele Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369), Andersen og Jensen (C-43/00, EU:C:2002:15) ja Dzodzi (C-297/88, EU:C:1990:360).
- 16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et direktiivi artikli 2 punkt c ei ole selles osas selge (*acte claire*) ega selgitatud (*acte éclairé*).