

Kohtuasi C-201/24

Eelotsusetaotlus

Saabumise kuupäev:

13. märts 2024

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (Slovaki Vabariigi kõrgeim halduskohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

29. veebruar 2024

Kaebaja:

A.En. Slovensko s.r.o.

Vastustajad:

Úrad pre vybrané hospodárske subjekty

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

NAJVYŠŠÍ [kohtuasja viide]
 SPRÁVNÝ SÚD [...]
 SLOVENSKEJ REPUBLIKY [...]
 (Slovaki Vabariigi kõrgeim halduskohus)

KOHTUMÄÄRUS

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (Slovaki Vabariigi kõrgeim halduskohus) [asja arutav kohtukoosseis] [...] kaebaja **A.En.Slovensko s.r.o.** [...] [advokaadi andmed] [...] kohtuasjas vastustajate 1/ **Úrad pre vybrané hospodárske subjekty**, 2/ **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky** vastu, menetledes kaebaja kaebust Krajský súd v Bratislave (maakonnakohus Bratislavas, Slovakkia) 2. juuli 2020. aasta otsuse [kohtuasja viide] [...] peale [ECLI kood] [...]

määras:

I. Menetlus **peatada**.

II Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 267 alusel esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

1. *Kas direktiivi 2009/133/EÜ artikli 4 lõiget 1 koostoimes artikliga 9 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnorm (erimaksu seadus (zákon o osobitnom odvode)), mille kohaselt kohaldatakse erimaksu ka Slovakkias asuvate äriühingute vahelistest tehingutest (varade üleandmisest) saadud kapitali kasvutulule?*

2. *Kas direktiivi 2009/133/EÜ artikli 4 lõikele 1 koostoimes artikliga 9, mille kohaselt ei maksusta varade üleandmisest tulenevat kapitali kasvatulu, arvestatuna üleantud vara ja kohustuste tegeliku väärtuse ja maksustatava väärtuse vahe alusel, saab tugineda ka samas liikmesriigis asuvate äriühingute vahelises riigisiseses tehingus, kui liikmesriigi õigusnormidega maksustatakse sellisest tehingust tulenev kapitali kasvutulu tuluna, millel on maksustamise tagajärjed (st erimaksuga)?*

Põhjendus

- 1 Euroopa Liidu Kohtule (edaspidi „**Euroopa Kohus**“) esitatakse eelotsusetaotlus, mis puudutab küsimust, 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 (edaspidi „**direktiiv 2009/133**“) artikli 4 lõiget 1 koostoimes artikliga 9.

- 2 Käesoleva taotluse aluseks on õiguslik ebakindlus, mis tekkis maksuhalduri otsuse kohtulikul läbivaatamisel, millega määrati maks tütarettevõtetele mitterahalised sissemaksed teinud kaebajale (sissemaksete tegemist nimetatakse ka „**tehinguks**“), kusjuures sellest tehingust saadud kapitali kasvutulu maksustati erimaksuna tegevuselt, mis on reguleeritud seadusega nr 235/2012, millega kehtestatakse erimaks ettevõtlustulult, mis on saadud reguleeritud sektorites, ning muudetakse ja täiendatakse muid seadusi (zákon č. 235/2012 Z. z. o osobitnom odvode z podnikania v regulovaných odvetviach a o zmene a doplnení niektorých zákonov), edaspidi „erimaksu seadus“.

Õigusraamistik

Liidu õigus

- 3 Direktiivi 2009/133 artikli 4 lõikes 1 on sätestatud:
„Ühinemine, jaotumine ja eraldumine ei põhjusta üleantud vara ja kohustuste tegeliku väärtuse ja maksustatava väärtuse vahe alusel arvatud kapitali kasvutulu maksustamist“.
- 4 Direktiivi 2009/133 artiklis 9 on sätestatud:
„Varade üleandmise kohta kohaldatakse artikleid 4, 5 ja 6“.

Slovakkia õigus

Slovakkia õiguses on erimaks majandustegevuse tuludelt reguleeritud erimaksu seadusega reguleeritud ulatuses.

- 5 Erimaksu seaduse § 8 lõike 1 punkti a alapunktis 1 ja punktis b käesolevas kohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis on sätestatud:
„Reguleeritud üksus on iga isik või välismaise äriühingu püsiv tegevuskoht, kes:
 - a) omab tegevusluba järgmistel tegevusaladel:
(muu hulgas) 1. energiasektoris erinormide kohaselt Úrad pre reguláciu sieťových odvetví (põhivõrku korraldav asutus, Slovakkia) väljastatud loa alusel,
 - b) eeldab, et tegutseb punktis a nimetatud sektoris kogu maksustamisperioodi jooksul“.
- 6 Erimaksu seaduse § 13 lõikes 1 tehingu tegemise hetkel kehtinud redaktsioonis on sätestatud:

„Isik või välismaise äriühingu püsiv tegevuskoht, mis omas 1.°septembril 2012 tegevusluba § 3 lõike 1 punktis a nimetatud tegevusaladel ja teenis neil tegevusaladel tulu, mis käesoleva seaduse jõustumisele eelneval aastal moodustas vähemalt 50% tema majandusaasta kogutuludest, on reguleeritud üksus käesoleva seaduse tähenduses. Selline reguleeritud üksus on kohustatud tasuma erimaksu alates selle sissenõutavaks muutumisest, mis on 2012. aasta septembris, kui käesoleva seaduse jõustumisele eelneva majandusaasta tulem moodustab vähemalt § 4 lõikes 2 ette nähtud maksustatava väärtuse. Eespool nimetatud majandusaastaks loetakse käesoleva seaduse jõustumisele vahetult eelnevat majandusaastat, mille kestel tekkis kohustus pidada nõuetekohast majandusarvestust ja esitada see koos tuludeklaratsiooniga enne käesoleva seaduse jõustumist“.

- 7 Erimaksu seaduse § [5] lõikes [1] tehingu tegemise hetkel kehtinud redaktsioonis on sätestatud: „selle majandusaasta kohta näidatud finantstulemus, mil reguleeritud üksus on saanud loa tegutseda § 3 lõike 1 punktis a nimetatud tegevusalal, korrutatuna lõikes 5 viidatud koefitsiendiga; näidatud maksustatavat väärtust kasutatakse erimaksu summa arvutamiseks maksu tasaarvelduse eesmärgil vastavalt §-le 9 nende maksuarvestusperioodide puhul, mis jäävad sellesse majandusaastasse, mille kohta finantstulemus on näidatud“.
- 8 Seaduse nr 595/2003 tulumaksu kohta (zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, edaspidi „**tulumaksuseadus**“) § 17d lõike 1 punktis a tehingu tegemise hetkel kehtinud redaktsioonis oli sätestatud, et „mitterahalise sissemakse tegija maksustatava väärtuse hulka ei loeta mitterahalise sissemakse puhul, milleks on eraldi üleantud vara, ettevõtte või selle osa ja mis kujutab endast maksustatavat väärtust § 17 lõike 1 punkti b või c kohaselt, maksustamisaastal, mille jooksul mitterahaline sissemakse tehti, vahet osaniku sissemakseks arvestatud mitterahalise sissemakse väärtuse ja raamatupidamises kajastuva mitterahalise sissemakse väärtuse vahel, seejuures võtab mitterahalise sissemakse saaja üleantud varad ja kohustused üle alghindades eraldi õigusnormide kohaselt, materiaalse ja mittemateriaalse vara aga alghindades § 25 kohaselt“.
- 9 Tulumaksuseaduse § 17d lõike [7] kohaselt kohaldatakse lõiget 1 ka juhul „kui mitterahalise sissemakse esemeks on eraldi üleantud vara, milleks on väärtpaber või osalus äriühingus või ettevõtte või selle osa, mille mitterahalise sissemakse tegija, kelle asukoht on Slovaki Vabariigi territooriumil, on andnud Euroopa Liidu liikmesriigis või Euroopa Majanduspiirkonna lepingu osalisriigis asuvale mitterahalise sissemakse saajale, ja see vara, ettevõtte või selle osa on funktsionaalselt seotud mitterahalise sissemakse saaja Slovaki Vabariigi territooriumil asuva püsiva tegevuskohaga ning mitterahalise sissemakse saaja võtab mitterahalise sissemakse üle alghinnaga. Kui mitterahalise sissemakse saaja ei oma vara, ettevõtet või selle osa, mis on funktsionaalselt seotud Slovaki Vabariigi territooriumil asuva püsiva tegevuskohaga, lähtub mitterahalise sissemakse tegija §-st 17b“ (sätted, mis reguleerivad mitterahalist sissemakset tegeliku väärtuse alusel).

Vaidlus põhikohtuasjas

- 10 Äriühing A.En. Slovensko s.r.o. [...], edaspidi „**kaebaja**“, on vastavalt erimaksu seadusele nn reguleeritud üksus, mis tegeleb nn reguleeritud tegevusega, mille suhtes saab nimetatud seaduse alusel kohaldada erimaksu. Kaebaja on Slovaki äriühing ja kuulub ühtlasi kontserni A.En., mille moodustavad paljude Euroopa Liidu liikmesriikide äriühingud, kes tegutsevad elektrienergia tootmise, elektri-, gaasi- ja soojusenergiaga kauplemise valdkonnas. 2017. aastal muudeti kontserni A.En. struktuuri, mille raames kaebaja tegi oktoobrist kuni detsembrini 2017 mitmeid riigisiseseid tehinguid, mis seisnesid mitterahaliste sissemaksete tegemises mitmetesse teistesse Slovaki seotud äriühingutesse. Selle tulemusel deklareeris äriühing 2017. aasta kohta finantstulemuse, mille puhul üle 98% deklareeritud varadest pärineb mitterahaliste sissemaksete ümberhindamisest.
- 11 Vastustaja 1 tegi 19. juulil 2019 otsuse, millega ta määras tehtud maksude tasaarvelduse alusel kaebaja kui reguleeritud üksuse puhul arvestatud erimaksu puudujäägi summas 701 222,40 eurot arveldusperioodi eest, mis hõlmas maksustamisaastat 1. jaanuarist 2017 kuni 31. detsembrini 2017.
- 12 Kaebaja esitas selle otsuse peale erimaksu seaduse § 8 lõike 6 alusel kaebuse, mis puudutas reguleeritud sektorites toimuva äritegevuse erimaksu arveldamisest tulenevat maksustatavat väärtust, maksusummat ja maksuarveldusest tulenevat summat. Kaebaja väitis, et majandusaasta tulem enne maksustamist summas 10 319 149,01 eurot koosnes tegevustulemist enne maksustamist summas 157 711,25 eurot ja finantstulemist enne maksustamist summas 10 161 437,76 eurot. Kaebaja märkis, et finantstulem pärines ainult ühekordsest raamatupidamistoimingust, mis ei olnud reguleeritud üksuse reguleeritud tegevus ja ei toonud kaasa tema rahalist rikastumist, vaid tegemist oli kõigest kaebaja ümberkorraldamisega tema ettevõtte raames, seega tuleneb 2017. aasta finantstulem enne maksustamist valdavas osas sellise tegevuse tulust, mis ei ole reguleeritud tegevus. Sel põhjusel väitis kaebaja, et erimaksuga maksustatavat väärtust ja maksu enda suurust, mille maksuküsimuste eest vastutav asutus määras kindlaks oma otsusega, ei saa arvutada finantstulemi alusel, mida ei ole saadud reguleeritud tegevuse tulust.
- 13 Vaadates läbi kaebaja esitatud kaebust, märkis vastustaja 2, et alates erimaksu seaduse jõustumisest loetakse selle seaduse §-i 5 kohaselt maksustatavaks väärtuseks finantstulem enne maksustamist, mis on näidatud maksudeklaratsiooni real 100 (selle seaduse § 5 lõige 3), või finantstulem enne maksustamist, mis on näidatud rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite kohaselt ja korrigeeritud eraldi õigusnormide alusel. Vastustaja rõhutas, et tulumaksuseaduse kohaselt ei ole enam lubatud maksustavaks väärtuseks olevat finantstulemust tagantjärele korrigeerida, sõltumata sellest, millise finantstehingu, mille tulemus raamatupidamislikult moodustab finantstulemi, tegi reguleeritud üksus. Vastustaja väitis, et tal ei ole ka õigust hinnata sellise tehingu tegemise fakti ja õiguslikku alust, mille tulemusel tekkis reguleeritud üksuse puhul tulu, mis on erinev maksudeklaratsiooni real 100 märgitud finantstulemist. Kuigi see tulem on

maksustamise aluseks, ei loeta seda maksustamise seisukohast tulumaksuseaduse § 17d kohaselt maksustatava väärtuse hulka ja seetõttu arvati see finantstegevusest saadud tulu hiljem maksudeklaratsioonis finantstulemist maha. Vastustaja 2 rõhutas sellega seoses, et erimaksu käsitatakse maksuna, mis pärast tasumist kujutab endast maksukulu ja seega vähendab maksustatavat väärtust ja tasumisele kuuluvat tulumaksu.

Menetlus liikmesriigi kohtutes

- 14 Viidatud otsuste peale esitas kaebaja Krajský súd v Bratislavele (maakonnakohus Bratislavas, edaspidi „**halduskohus**“) halduskaebuse, mille halduskohus jättis rahuldamata. Kohtuotsuse põhjendustes pidas halduskohus peamiseks vaidlusaluseks küsimuseks seda, kas maksu suuruse määramisel on lubatud lähtuda reguleeritud üksuse poolt saadud kogu finantstulemist või pigem peaks lähtuma üksnes reguleeritud tegevusest saadud finantstulemist. Halduskohus argumenteeris seda nii, et äriühingute üleantud osakud ja aktsiad, mis moodustasid mitterahalise sissemakse, olid mitterahalise sissemakse tegemise ajal kaebaja raamatupidamisarvestuses kirjendatud nende (madalama) raamatupidamisliku väärtusega, mitte aga nende (kõrgema) hinnangulise väärtusega, mis oli määratud ekspertiisiga sissemakse tegemise ajal (tegelik väärtus), ja seetõttu oli kaebaja kohustatud oma raamatupidamises arvestama vahet sissemakse eest krediteeritud äriühingute osakute ja aktsiate tegeliku väärtuse ja nende raamatupidamisliku väärtuse vahel tuluna, mis raamatupidamislikult tõi kaasa suurema finantstulemi, mis aga ei tulenenud elektrienergia tarnimisest (müügist), st kaebaja reguleeritud tegevusest. Kuna tulumaksu seisukohalt tehti mitterahalised sissemaksed alghindades, ei arvestatud maksustatava väärtuse hulka tulu, mis tulenes osanikule krediteeritud mitterahalise sissemakse väärtuse ja sissemaksja ehk kaebaja raamatupidamisarvestuses oleva mitterahalise sissemakse väärtuse vahest. See tähendab, et tulu mitterahalisest sissemaksest oli tulumaksuseaduse § 17d lõike 1 punkti a kohaselt maksuvaba tulu.
- 15 Vaidlustatud kohtuotsuse põhjenduses viitas halduskohus Euroopa Kohtu 12. detsembri 2019. aasta otsusele Slovenské elektrárne, C-376/18, EÜ:C:2019:1068, mille kohaselt tuleb direktiivi 2009/72/EÜ (kolmas energiadirektiiv) tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus riigisisised õigusnormid, mis kehtestavad erimaksu, mida tuleb tasuda nii liikmesriigis endas kui ka välismaal tegutsemise tulemusena saadavalt tulult ettevõtjatel, kes tegutsevad ametiasutuse väljastatud loa alusel erinevates reguleeritud sektorites, sealhulgas ettevõtjatel, kellel on riigi pädeva asutuse väljastatud elektrienergia tarnimise luba.
- 16 Maksuhalduri vaidlustatud otsuste direktiiviga 2009/133 kokkusobimatuse kohta esitatud väite läbivaatamisel rõhutas halduskohus liikmesriikide ainupädevust riigi rahandust puudutavate meetmete valdkonnas, milleks halduskohus peab ka erimaksu kehtestamist. Halduskohus lisas, et andis sellise hinnangu eelkõige põhjusel, et erimaksu eesmärk ei ole maksustamise vältimise ja topeltmaksustamise ärahoidmine, vaid riigi rahanduse konsolideerimine.

Arvestades, et selle meetme eesmärk erineb direktiivi 2009/133 eesmärgist, on halduskohus arvamisel, et selle direktiivi Slovaki Vabariigis ülevõtmise viis ei anna alust järeldada, et erimaksu seadust tuleb tõlgendada kooskõlas direktiiviga ka riigisiseste tehingute puhul.

- 17 Kaebaja esitas halduskohtu otsuse peale kassatsioonikaebuse. Selles sisalduvad väited on nii laadilt kui ka sisult identsed nendega, mille kaebaja esitas nii vastustajale 2 esitatud kaebust puudutavas menetluses kui ka halduskohtu menetluses.
- 18 Kaebaja viitab eelkõige Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovaki Vabariigi kõrgeim kohus) 31. juuli 2019. aasta otsusele [kohtuasja viide] [...], millega see kohus jättis apellatsioonimenetluses muutmata Krajský súd v Bratislave (maakonnakohus Bratislavas) 14. oktoobri 2015. aasta otsuse [kohtuasja viide] [...], millega tühistati maksuhalduri otsus erimaksu kehtestamise kohta kapitali kasvutulule, mis tulenes äriühingu SPP, a.s. varade üleandmisest äriühingule eustream, a.s., mille aktsionär äriühing SPP, a.s. oli, et täita nn kolmanda gaasidirektiivi (2009/73/EÜ) nõudeid.
- 19 Viidatud kohtuotsuses asus Najvyšší súd (kõrgeim kohus) seisukohale, et „käesoleval juhul on direktiivil [2009/133] otsene mõju seoses õigustega, mis on selles piisavalt üheselt mõistetavad ja tingimusteta ning millel on siduv mõju kõigile ametiasutustele, arvestades selle eesmärki vältida valitud tehingute maksustamist. Sellega seoses näib piisavalt selge olevat direktiivi [2009/133] artikkel 4 koostoimes artikliga 9, milles on sätestatud, et ühinemine, jaotumine ja eraldumine, samuti varade üleandmine ei põhjusta üleantud vara ja kohustuste tegeliku väärtuse ja maksustatava väärtuse vahe alusel arvutatud kapitali kasvutulu maksustamist. Direktiivis on „kapitali kasvutulu“ nimelt määratletud kui üleantud vara ja kohustuste tegeliku väärtuse ja maksustatava väärtuse vahe. Lisaks on direktiivi artikli 4 lõike 2 punktides a ja b „üleantud vara ja kohustuste tegelik väärtus“ defineeritud kui „maksustatav väärtus“ (punkt 100). Najvyšší súd (kõrgeim kohus) sedastas selles otsuses samuti: „Kuna tehtud tehing oli ka liikmesriigi õiguse (tulumaksuseaduse § 17d) kohaselt maksuneutraalne ja erimaks on otsese maksu laadi ja kuulub direktiivi [2009/133] materiaalsesse kohaldamisalasse, tuleb asuda seisukohale, et tehtud sissemaks, mida kajastati raamatupidamises firma väärtuse negatiivse muutusena summas 1 720 998 422,05 eurot, ei olnud see neutraalse maksustamise eesmärgi järgimise nimel erimaksu arvestamise aluseks erimaksuseaduse § 5 lõike 3 kohaselt“. Seega pidas Najvyšší súd (kõrgeim kohus) vastavalt maakonnakohtu õiguslikule seisukohale vajalikuks nõustuda kohtuasjas liidu õigusega kooskõlas oleva tõlgendusega ja, võttes arvesse analüüsitava kohtuasja asjaolusid, anda vaidlustatud tehingu puhul esimuse liidu õigusele, täpsemalt direktiivi [2009/113] neutraalse maksustamise eesmärgile. Asjaolu, et vastustajad nii ei toiminud ega andnud liidu õigusele esimust, tähendab, et vaidlustatud otsused sisaldavad vigu, mis toob kaasa nende õigusvastasuse“. (punkt 109).

- 20 Tähelepanu tuleb pöörata asjaolule, et Najvyšší súd (kõrgeim kohus) tunnistas eespool viidatud kohtuasjas direktiivi 2009/133 esimest riigisisese erimaksu seaduse ees, esitamata Euroopa Kohtule [eelotsuse] küsimust direktiivi 2009/133 tõlgendamise kohta.

Eelotsusetaotluse esitamise põhjendused

- 21 Euroopa Kohus tõlgendas oma 12. detsembri 2019. aasta otsuses Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068 Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiivi 2009/72/EÜ (edaspidi „**direktiiv 2009/72**“) artikli 3 lõikeid 1–3 ja 10 ja jõudis järeldusele, mis vastab kaebaja väitele, et erimaksu seadusega kehtestatud erimaks on olemuselt üldine maksumeede ja eelkõige otsene maks, mida arvestatakse nimetatud seaduses märgitud majandussektorites tegutsevate ettevõtjate kogutulult. Euroopa Kohus sedastas, et (i) sellel maksul on vastavalt erimaksu seaduse seletuskirjale eelarveline eesmärk, millega vähendada valitsemissektori eelarvepuudujääki ja võidelda majanduskriisiga, (ii) seda kohaldatakse reguleeritud sektorites tegutsevate ettevõtjate suhtes nii energiasektoris kui ka paljudes teistes majandussektorites, (iii) seda ei kohaldata mitte elektrienergia tarnimise kui sellise suhtes, vaid seda arvestatakse asjaomase reguleeritud üksuse tulemusaruande põhjal. Neil põhjustel jõudis Euroopa Kohus eelotsusemenetluses järeldusele, et direktiivi 2009/72, eelkõige selle artikli 3 lõikeid 1–3 ja 10 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus riigisisese õigusnormid, mis kehtestavad erimaksu, mida tuleb tasuda nii liikmesriigis endas kui ka välismaal tegutsemise tulemusena saadavalt tulult ettevõtjatel, kes tegutsevad ametiasutuse väljastatud loa alusel erinevates reguleeritud sektorites, sealhulgas ettevõtjatel, kellel on riigi pädeva asutuse väljastatud elektrienergia tarnimise luba.
- 22 Direktiivi 2009/133 artikli 4 lõikes 1 on sätestatud, et ühinemine, jaotumine ja eraldumine **ei põhjusta üleantud vara ja kohustuste tegeliku väärtuse ja maksustatava väärtuse vahe alusel arvutatud kapitali kasvutulu maksustamist**. Direktiivi 2009/133 artikli 9 kohaselt kohaldatakse artikleid 4, 5 ja 6 varade üleandmise suhtes. Kui seega Euroopa Kohtu praktika kontekstis võib erimaksu pidada otsese maksu üheks vormiks või ka maksukategooriaks, siis on käesolevas asjas otsustav küsimus, kas direktiiviga 2009/133 taotletud eesmärkidega on kooskõlas see, et reguleeritud üksus peab erimaksu seaduse alusel tasuma sellist maksu ka finantstulemi selle osa eest, mis on saadud nõu reguleerimata tegevusest saadud tuluna – käesolevas kohtuasjas kapitali kasvutulult, mis on saadud tütarettevõtjatele tehtud varade sissemakse tehingutest, mis vastavad varade sissemakse tingimustele ja määratlevatele tunnustele direktiivi 2009/133 artikli 2 punkti d kohaselt, ja seda olukorras, kus ühelt poolt direktiivi 2009/133 kohaselt seda liiki tulu ei maksustata, kuid teiselt poolt tuleneb nii maksuseaduse sõnastusest kui ka viidatud Euroopa Kohtu otsusest C-376/18 (Slovenské elektrárne), et erimaksuga maksustatakse üldine finantstulem.
- 23 Teine oluline küsimus on seega see, et kuigi neutraalsuse nõue direktiivi 2009/133 tähenduses tähendab, et kõnealuseid tehinguid ei saa maksustada ei tulumaksuga (mis on käesoleval juhul tagatud liikmesriigi õigusnormidega) ega ühegi muu

maksuga, millel on tulumaksuga sama mõju (mida tuleb mõista erimaksuna), ega maksustada kapitali kasvatulu muul viisil, siis kas ülaltoodut võib laiendada puhtalt riigisisestele tehingutele (vara sissemaksmine), see tähendab tehingutele, mida tehakse Slovakkia äriühingute vahel ilma piiriülese elemendita, nagu käesolevas kohtuasjas.

- 24 Mis puudutab Euroopa Kohtu praktikat, siis oma 18. septembri 2019. aasta otsuse AQ ja DN, C-662/18 ja C-672/18, EU:C:2019:750 punktides 28 ja 29 märkis Euroopa Kohus järgmist: „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 sätestatud** (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). 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 ka 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)“.
- 25 Oma 27. aprilli 2023. aasta otsuses Banca A (ühinemisdirektiivi kohaldamine riigisiseses olukorras), C-827/21, EU:C:2023:355, jõudis Euroopa Kohus aga järeldusele, et „liidu õigus ei kohusta liikmesriigi kohut tõlgendama riigisisest õigusnormi, mis reguleerib puhtalt riigisisest kahe sellise ettevõtja ühinemise tehingut, kelle registrijärgne asukoht on selles samas liikmesriigis, kooskõlas nõukogu 19. oktoobri 2009. aasta direktiiviga 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, juhul, kui see tehing ei kuulu selle direktiivi kohaldamisalasse. Euroopa Kohus ei ole pädev vastama eelotsuse küsimustele, mis puudutavad direktiivi 2009/133 tõlgendamist, kui esiteks ei kuulu põhikohtuasja vaidluse asjaolud selle direktiivi kohaldamisalasse, ja teiseks ei ole riigisisese õigusega muudetud seda direktiivi nende asjaolude suhtes otse ja tingimusteta kohaldatavaks“.
- 26 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul tuleneb Euroopa Kohtu otsusest AQ ja DN, et kui liikmesriigi õigusnorm varade sissemaksmise kohta on identne direktiivi 2009/133 artikli 4 lõike 1 sõnastusega kapitalitulu maksustamisele mittekuulumise küsimuses, võib selle direktiivi mõjule tugineda ka puhtalt riigisiseste tehingute puhul. Kohtuotsusest Banca A võib järeldada, et liikmesriigi kohtul, kes hindab puhtalt riigisisest tehingut, on kohustus kontrollida liikmesriigi õigusnormide olemasolu ja anda neile esimus, kui need õigusnormid on erinevad

direktiivis sisalduvatest või kui tegemist on tehinguga, mis oma olemuselt ei kuulu isegi direktiivi kohaldamisalasse.

- 27 Neil põhjustel peab eelotsusetaotluse esitanud kohus käesolevas kohtuasjas, võttes arvesse ka eespool viidatud Euroopa Kohu otsuseid, vajalikuks, et Euroopa Kohus vastaks ka küsimusele, kas direktiivi 2009/133 artikli 4 lõike 1 tagajärgedele koostoimes artikliga 9 (kui Euroopa Kohus vastab esimesele küsimusele jaatavalt) on üldse võimalik tugineda tehingute puhul, mis on tehtud Slovakkias asuvate äriühingute vahel (st puudub piiriülene element), tingimusel, et selle tehingu puhul on liikmesriigi õiguse kohaselt tegemist teenusega, mida maksustatakse otsese maksuga (erimaks), aga ei maksustata tulumaksuga (tulumaksuseaduse § 17d).
- 28 Sellest tulenev ebaselgus liidu õiguse tõlgendamisel ajendas Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (Slovaki Vabariigi kõrgeim halduskohus) esitama eespool nimetatud eelotsuse küsimused.
- 29 Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (Slovaki Vabariigi kõrgeim halduskohus) märgib, et käesolevas kohtuasjas tegutseb ta kassatsioonikohtuna, mille otsuseid ei saa vastavalt halduskohtumenetluse seadustiku (správny súdny poriadok) § 438 lõikele 1 edasi kaevata.
- 30 [viide ELTL artikli 267 lõikele 3] [...]
[menetluse peatamise formaal-menetluslikud aspektid]
[...]
- 31 [...]
- 32 [...]
- 33 [liikmesriigi õigusest tulenevad küsimused, mis on seotud õigusega kohtulikule kaitsele] [...]
- 34 [...]
[edasikaebamise kord] [...]