

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

19. detsember 2012(*)

Maksustamine – Direktiiv 90/434/EMÜ – Eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, varade üleandmise ja osade või aktsiate asendamise puhul rakendatav ühine maksustamissüsteem – Artiklid 2, 4 ja 9 – Varade üleandmine – Üleandva äriühingu poolt varade üleandmise tulemusel saadud kapitali kasvutulu maksustamine – Maksustamise edasilükkamine – Tingimus, mille kohaselt tuleb üleandva äriühingu bilanssi kanda maksustamise edasilükkamisega seotud reservfond, mille suurus vastab tekkinud kasvutulule

Kohtuasjas C-207/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Commissione tributaria regionale di Milano (Itaalia) 7. aprilli 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 2. mail 2011, menetluses

3D I Srl

versus

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Cremona,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Tizzano, kohtunikud M. Ilešić (ettekandja), E. Levits, J.-J. Kasel ja M. Safjan,

kohtujurist: N. Jääskinen,

kohtusekretär: ametnik A. Impellizzeri,

arvestades kirjalikus menetluses ja 10. mai 2012. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

- 3D I Srl, esindajad: *avvocato* A. Fantozzi, *avvocato* R. Esposito ja *avvocato* G. Mameli,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* P. Gentili,
- Euroopa Komisjon, esindajad: P. Rossi ja W. Roels,

olles 10. juuli 2012. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/434/EMÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise ja osade või aktsiate asendamise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 142) artikleid 2 ja 4 ning artikli 8 lõikeid 1 ja 2.

2 Taotlus on esitatud 3D I Srl (edaspidi „3D I”), varem 3D FIN Srl, ning Agenzia delle Entrate – Ufficio di Cremona (edaspidi „Agenzia delle Entrate”) vahelises kohtuasjas, mis puudutab viimase keeldumist tagastada asendusmaks (*imposta sostitutiva*), mille see äriühing tasus oma tegevusüksuse ühendusesisese üleandmise tõttu.

Õiguslik raamistik

Liidu õigusnormid

3 Direktiivi 90/434 põhjendustes 1–6 on märgitud:

„eri liikmesriikide äriühingute ühinemi[st], jaotumi[st], eraldumi[st] [mõiste „eraldumine” asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „varade üleandmine”] ja osade või aktsiate asendami[st] [...] ei tohiks takistada piirangud, halvemus ega moonutused, mis tulenevad eriti liikmesriikide maksukorraldusest; seoses niisuguste tehingutega on vaja kehtestada konkurentsi seisukohalt neutraalsed maksustamiseeskirjad, mis võimaldavad äriühingutel kohandada ühisturu nõuetele, suurendada oma tootlikkust ja parandada rahvusvahelist konkurentsivõimet;

maksukorraldus seab niisugused tehingud ebasoodsamasse olukorda võrreldes ühe ja sellesama liikmesriigi äriühinguid puudutavate tehingutega; niisugune halvemus on vaja kõrvaldada;

kõnealuse eesmärgi saavutamiseks pole võimalik rakendada praegu liikmesriikides kehtivaid süsteeme ühenduse tasandil, sest nende erinevused kalduvad tekitama moonutusi; rahuldava lahenduse võib anda ainult ühine maksusüsteem;

ühine maksusüsteem peaks vältima maksustamist seoses ühinemise, jaotumise, varade üleandmise ja osade või aktsiate asendamisega, arvestades seejuures üleandva või omandatava äriühingu riigi finantshuve;

niisuguste ühinemise, jaotumise või varade üleandmisega seotud tehingute tagajärjel kujundatakse üleandev äriühing tavaliselt ümber vara ülevõtva äriühingu püsivaks tegevuskohaks või seotakse vara viimasena nimetatud äriühingu püsiva tegevuskohaga;

varade üleandmisega seotud kapitali kasvutulu maksustamise edasilükkamine kuni vara tegeliku võõrandamiseni, mida rakendatakse nimetatud püsivale tegevuskohale üle antud vara suhtes, võimaldab vabastada vastava kapitali kasvutulu maksust, tagades siiski selle maksustamise üleandva äriühingu riigi poolt ajal, mil see vara võõrandatakse”.

4 Direktiivi artiklis 2, mis kuulub I jakku „Üldsätted”, on ette nähtud:

„Käesolevas direktiivis:

[...]

c) tähendab „varade üleandmine” tehingut, mille käigus äriühing annab ilma oma tegevust lõpetamata kas kõik tegevusüksused, ühe tegevusüksuse või mitu tegevusüksust üle teisele äriühingule, saades omandava äriühingu osanikuks või aktsionäriks;

d) tähendab „osade või aktsiate asendamine” tehingut, mille käigus äriühing omandab teise äriühingu osad või aktsiad, mis annavad talle selles äriühingus häälteenamuse, selleks saavad viimasena nimetatud äriühingu osanikud või aktsionärid esmalt nimetatud äriühingu osanikeks või aktsionärideks ja kui see on kohaldatav, ka rahalise juurdemakse, mille summa ei ületa 10% asendamiseks väljaantavate osade või aktsiate nimiväärtusest või viimase puudumisel nende arvestuslikust väärtusest;

e) tähendab „üleandev äriühing” äriühingut, mis annab üle [...] ühe tegevusüksuse või mitu tegevusüksust;

f) tähendab „ülevõttev äriühing” äriühingut, mis võtab üle üleandva äriühingu [...] kõik [...] tegevusüksused, ühe tegevusüksuse või mitu tegevusüksust;

[...].”

5 Direktiivi 90/434 II jaotise artiklid 4–8 sisaldavad „Ühinemise, jaotumise ja osade või aktsiate asendamise reegl[e]id”. Direktiivi artiklis 4 on sätestatud:

„1. Ühinemine ja jaotumine ei tohi põhjustada üleantud vara ja kohustuste tegeliku väärtuse ja maksustatava väärtuse vahest tekkinud kapitali kasvutulu maksustamist. Seejuures tähendab:

– maksustatav väärtus väärtust, mille alusel oleks arvutatud üleandva äriühingu poolt saadav kasu või kahju tema tulu, kasumi või kapitali kasvutulu maksustamisel, kui vara või kohustused oleksid müüdnud ühinemise või jaotumise ajal, kuid neist sõltumata,

– üleantud vara ja kohustused üleandva äriühingu vara ja kohustusi, mis ühinemise või jaotumise tagajärjel seotakse ülevõtva äriühingu püsiva tegevuskohaga, mis asub üleandva äriühingu liikmesriigis, ja mis osalevad maksustamisel arvesse võetava kasumi või kahjumi tekkimises.

2. Liikmesriigid kohaldavad lõiget 1 tingimusel, et ülevõttev äriühing arvestab seoses üleantud vara ja kohustustega uut amortisatsiooni ning kasusid ja kahjusid samade reeglite järgi, mida oleks kohaldatud üleandva äriühingu või äriühingute suhtes juhul, kui ühinemist või jaotumist poleks toimunud.

3. Kui üleandva äriühingu liikmesriigi seaduste kohaselt on ülevõtval äriühingul õigus arvestada seoses üleantavate vara ja kohustustega uut amortisatsiooni ning kasusid ja kahjusid lõikes 2 sätestatust erineval alusel, ei kohaldata lõiget 1 seoses vara ja kohustustega, mille suhtes seda võimalust kasutatakse.”

6 Direktiivi artikli 8 lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„1. Seoses ühinemise, jaotumise või osade või aktsiate asendamisega ei tohi ülevõtva või omandava äriühingu osade või aktsiate jaotamine üleandva või omandatava äriühingu osanikele või aktsionäridele tasuna osade või aktsiate eest, mis moodustavad viimasena nimetatud äriühingu kapitali, iseenesest põhjustada nimetatud osanike või aktsionäride tulu, kasumi või kapitali kasvutulu maksustamist.

2. Liikmesriigid kohaldavad lõiget 1 tingimusel, et osanikud või aktsionärid ei omista saadud osadele või aktsiatele kõrgemat maksustatavat väärtust, kui oli asendatavatel osadel või aktsiatel vahetult enne ühinemist, jaotumist või osade või aktsiate asendamist.

Lõike 1 kohaldamine ei takista liikmesriike maksustamast saadud osade või aktsiate hilisemast

üleandmisest pärinevat kasu samal viisil nagu enne omandamist olemas olnud osade või aktsiate üleandmisest pärinevat kasu.

„Maksustatav väärtus” tähendab käesolevas lõikes summat, mille alusel arvutatakse äriühingu osaniku või aktsionäri kasu või kahju tema tulu, kasumi või kapitali kasvutulu maksustamiseks.”

7 Direktiivi 90/434 III jaos on ette nähtud „Varade üleandmise reeglid”. Vastavalt direktiivi artiklile 9, mis on III jao ainus artikkel, kehtivad varade üleandmise kohta direktiivi artiklid 4–6.

Itaalia õigusnormid

8 Itaalias võeti direktiiv 90/434 siseriiklikku õigusesse üle 30. detsembri 1992. aasta seadusandliku dekreediga nr 544, millega kehtestatakse sätted ühinemise, jaotumise, varade üleandmise ja osade või aktsiate asendamise maksustamise süsteemi reguleerivate ühenduse direktiivide ülevõtmiseks (*GURI* nr 9, 13.1.1993, lk 8, edaspidi „seadusandlik dekreet nr 544/1992”).

9 Seadusandliku dekreediga nr 544/1992 artiklis 1 oli ette nähtud:

„Käesoleva dekreediga sätteid kohaldatakse: [...]

c) ainult ühe tegevusüksusega seotud tegevuse või tegevuste kogumi üleandmisele ühe või mitme üksuse poolt, keda on nimetatud punktis a [ehk aktsiaseltsid, aktsiatel põhinevad usaldusühingud, osaühingud ja ühistud, riigi osalusega ja erakapitalil põhinevad äriühingud, kelle ainus või peamine tegevusala on kaubandustegevus ja kes asuvad Itaalia territooriumil, ning mis tahes sarnane üksus, kelle asukoht on Euroopa Liidu mõnes teises liikmesriigis,] ja kelle asukoht on liidu erinevates riikides, tingimusel et üks neist asukohtadest on Itaalias”.

10 Seadusandliku dekreediga nr 544/1992 artikli 2 lõikes 2 oli sätestatud:

„Punktis c nimetatud üleandmine ei kujuta endast kapitali kasvutulu ega kapitali kahjumi realiseerimist, vaid üleantud tegevusele või tegevusüksusele omistatud viimaseks maksustatavaks väärtuseks on saadud osalusele omistatav maksustatav väärtus. Saadud aktsiate või osade väärtuse ja üleantud varadele tulu maksustamise eesmärgil omistatud viimase väärtuse vahe ei moodusta osa üleandva ettevõtja või äriühingu maksustatavast tulust senikaua, kui seda ei ole realiseeritud või aktsionäridele jaotatud. Kui saadud osalus kantakse bilanssi suurema väärtusega kui üleantud tegevuse arvestuslik väärtus, tuleb vahe kanda asjakohasesse rubriiki ja see moodustab jaotamise korral osa maksustatavast tulust. [...]”

11 Lisaks kehtis põhikohtuasjas käsitletava üleandmise ajal 8. oktoobri 1997. aasta seadusandlik dekreet nr 358 ettevõtete võõrandamis- ja üleandmistehingutele, ühinemisele, jaotumisele ja osaluste asendamisele kohaldatava tulumaksu ümberkorraldamise kohta (*GURI* nr 249, 24.10.1997, lk 4, edaspidi „seadusandlik dekreet nr 358/1997”).

12 Seadusandliku dekreediga nr 358/1997 artikli 1 lõigetes 1 ja 2 oli sätestatud:

„1. Juhul kui vähemalt kolm aastat omandis olnud ja [...] tulumaksuseaduse konsolideeritud redaktsiooni artiklis 54 kehtestatud kriteeriumide alusel kindlaks määratud tegevusüksuste üleminekust on tekkinud kapitali kasvutulu, võib kohaldada tulumaksu asendusmaksu, mille määr on 19% [...].

2. Asendusmaksu kohaldamist tuleb taotleda tuludeklaratsioonis selle maksustamisperioodi kohta, mille vältel kapitali kasvutulu saadi. [...]”.

13 Seadusandliku dekreeedi nr 358/1997 artikli 4 lõigetes 1 ja 2 oli sätestatud:

„1. Vähemalt kolm aastat omandis olnud tegevusüksuste üleandmine tulumaksuseaduse konsolideeritud redaktsiooni artikli 87 lõike 1 punktides a ja b nimetatud üksuste poolt [...] ei kujuta endast kapitali kasvutulu ega kapitali kahjumi realiseerimist. Üleandev äriühing peab saadud osade või aktsiate väärtusena siiski aktsepteerima saadud osaluse viimast maksuõiguslikult tunnustatud väärtust ning omandav äriühing astub üleandva äriühingu asemele nii kõnealuse tegevusüksuse varade kui ka kohustuste osas; selleks märgib ta tuludeklaratsioonile lisatavasse vabas vormis kokkuvõttesse bilansist tulenevad andmed ja maksuõiguslikult tunnustatud väärtuse.

2. Lõikes 1 sätestatud normide kohaldamise asemel võivad selles nimetatud üksused üleandmisel valida [...] tulumaksuseaduse konsolideeritud redaktsiooni ja käesoleva dekreeedi artikli 1 kohaldamise. Seda võimalust võib kasutada ka [seadusandliku dekreeedi nr 544/1992] artiklis 1 viidatud üleandmiste suhtes.”

14 Seadusandlikud dekreedid nr 544/1992 ja nr 358/1997 asendati alates 1. jaanuarist 2004 seoses siseriikliku maksusüsteemi reformiga. Selle reformi käigus muutus varade piiriülese üleandmise neutraalse maksustamise kord identseks sellega, mis on ette nähtud varade riigisisese üleandmise korral, ning seadusandliku dekreeedi nr 358/1997 artikli 4 lõikes 1 ette nähtud vähemalt kolme aasta vältel ettevõtte omamise tingimusest loobuti. Seega tühistati võimalus valida 19-protsendilise määraga asendusmaksu kohaldamine.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

15 3D I on kapitaliühing, mille asukoht on Crema (Itaalia). Ta andis 12. oktoobril 2000 ühe samuti Itaalias asuva tegevusüksuse üle Luksemburgi Suurhertsogiriigis asuvale äriühingule. Selle tehingu tulemusel muudeti üleantud tegevusüksus Luksemburgi äriühingu osaks, moodustades selle püsiva tegevuskoha Itaalias. 3D I sai aktsiate näol vastu osaluse Luksemburgi äriühingus. Osalus kanti 3D I bilanssi suurema väärtusega kui üleantud tegevuse maksustatav väärtus.

16 3D I otsustas 9. mail 2001 kasutada seadusandliku dekreeedi nr 358/1997 artikli 1 lõikes 1 ja artikli 4 lõikes 2 ette nähtud võimalust maksta sellelt tehingult asendusmaksu määraga 19%, loobudes seeläbi seadusandliku dekreeedi nr 544/1992 artikli 2 lõikes 2 ette nähtud neutraalse maksustamise korrast. Seega tasus 3D I nõutavat asendusmaksu summas 5 732 298 000 Itaalia liiri ehk 2 960 484,85 eurot. Pärast selle maksu tasumist realiseeriti üleandmise tulemusel raamatupidamises kajastatud kapitali kasvutulu, kusjuures üleantud tegevusüksuse maksustatava väärtuse ja vastu saadud aktsiatele omistatud väärtuse vahet kajastati ka maksuõiguslikult (aktsiate arvestusliku väärtuse vastavusseviimine maksustatava väärtusega).

17 Olles teada saanud 21. novembri 2002. aasta otsusest kohtuasjas C-436/00: X ja Y (EKL 2002, lk I-10829), palus 3D I 8. jaanuaril 2004 maksuhalduril tagastada tasutud asendusmaksu. Ta väitis, et seadusandliku dekreeedi nr 544/1992 artikli 2 lõige 2 on vastuolus direktiiviga 90/434, kuna dekreedis olid üleandmise neutraalsele maksustamisele seatud tingimused, mida ei ole direktiivis ette nähtud. Tingimus, et väärtuste vahe tuli külmutada, kandes selle reservi, mis ei kuulu jaotamisele, tõi praktikas kaasa selle, et asjassepuutuvad ettevõtjad otsustasid asendusmaksu kasuks, kuna siseriiklikus korras ette nähtud kolmas võimalus ehk väärtuste vahelt tavapärase 33-protsendilise määraga maksu tasumine oli veel ebasoodsam kui kaks ülejäänud võimalust. 3D I väitis, et ta arvas ekslikult, et seadusandliku dekreeedi nr 544/1992 artikli 2 lõikes 2 sätestatud tingimused olid õiguspärased, ning selle eksimuse tõttu otsustas ta asendusmaksu, mitte neutraalse maksustamise korra kasuks.

18 Agenzia delle Entrate jättis tagasimaksmise taotluse vaikimisi rahuldamata, misjärel esitas

3D I 13. aprillil 2004 kaebuse Commissione tributaria provinciale di Cremonale. Kaebus jäeti 11. oktoobri 2006. aasta otsusega rahuldamata eelkõige põhjendusel, et 3D I oli asendusmaksuga maksustamise korra kasuks ise otsustanud ning et tänu sellele kohaldati väärtuste vahe maksustamisel väga soodsat maksumäära võrreldes sellega, mida oleks tulnud kohaldada kasvutulu realiseerimise korral.

19 3D I esitas 5. märtsil 2007 selle otsuse peale Commissione tributaria regionale di Milanole apellatsioonkaebuse. Nimetatud kohus leiab, et seadusandliku dekreeedi nr 544/1992 artikli 2 lõige 2 on seetõttu, et selles on ette nähtud kohustus kanda ühendusesisese üleandmise korral üleandva äriühingu bilanssi maksustamise edasilükkamisega seotud reservfond, kuna vastasel juhul sellest üleandmisest tuleneda võiv kasvutulu maksustatakse, vastuolus direktiiviga 90/434 ja Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikaga, milles on kapitali vaba liikumist ja asutamisvabadust takistavad meetmed tunnistatud õigusvastaseks. Selleks et vältida niisugust vastuolu liidu õigusega, peavad liikmesriigid lükkama kapitali kasvutulu maksustamise edasi kuni hetkeni, mil tulu tegelikult realiseeritakse, ning maksustamise edasilükkamisele ei tohi kehtestada tingimusi, mis piiravad kõnealuseid põhivabadusi ülemäära.

20 Neil asjaoludel otsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas sellised liikmesriigi õigusnormid nagu Itaalia omad, mis on sätestatud [...] seadusandliku dekreeedi [nr 544/1992] artikli 2 lõikes 2, mille kohaselt tuleb aktsiate üleandmise või asendamise korral maksustada kapitali kasvutulu, mille üleandev äriühing on üleandmise tulemusel saanud ning mis võrdub üleantud aktsiate või osade algse ostuhinna ja nende turuväärtuse vahega, välja arvatud juhul, kui üleandev äriühing on kandnud oma bilanssi vastava reservfondi, mille suurus vastab üleandmise käigus tekkinud kasvutulule, on sellisel juhul, nagu käsitletakse käesolevas menetluses, vastuolus [...] direktiivi [90/434] [...] artiklitega 2 ja 4 ning artikli 8 lõigetega 1 ja 2?”

Eelotsuse küsimuse analüüs

21 Oma küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas direktiivi 90/434 artikleid 2 ja 4 ning artikli 8 lõikeid 1 ja 2 tuleb tõlgendada nii, et nendega on sellises olukorras nagu põhikohtuasjas käsitletav olukord vastuolus see, kui varade üleandmise või aktsiate asendamise korral maksustatakse kapitali kasvutulu, mille üleandev äriühing on üleandmise tulemusel saanud, välja arvatud juhul, kui üleandev äriühing on kandnud oma bilanssi vastava reservfondi, mille suurus vastab üleandmise käigus tekkinud kasvutulule.

22 On siiski selge, et põhikohtuasi puudutab ainult varade üleandmist selle direktiivi artikli 2 punkti c tähenduses, mitte osade või aktsiate asendamist artikli 2 punkti d tähenduses. Neil asjaoludel tuleb seda küsimust piirata varade üleandmise juhtumiga.

23 Selle juhtumi kohta tuleb lisaks tõdeda, et direktiivi 90/434 artiklist 9 ilmneb, et artikkel 8 ei kuulu eeskirjade hulka, mis on tunnistatud varade üleandmise suhtes kehtivaks. Viimati nimetatud artiklis on sätestatud, et seoses ühinemise, jaotumise või osade või aktsiate asendamisega ei tohi ülevõtva või omandava äriühingu osade või aktsiate jaotamine üleandva või omandatava äriühingu osanikele või aktsionäridele tasuna osade või aktsiate eest, mis moodustavad viimasena nimetatud äriühingu kapitali, iseenesest põhjustada nimetatud osanike või aktsionäride tulu, kasumi või kapitali kasvutulu maksustamist. Asjaolu, et see artikkel ei ole varade üleandmisele kohaldatav, on seletatav sellega, et niisuguse üleandmise korral antakse ülevõtva äriühingu kapitali moodustavad osad või aktsiad üle mitte üleandva äriühingu osanikele või aktsionäridele, vaid sellele äriühingule endale.

24 Järelikult tuleb esitatud küsimust analüüsida lähtuvalt direktiivi 90/434 artiklitest 2, 4 ja 9.

25 Mis puudutab eelkõige direktiivi artikli 4 lõiget 1, siis on selles tõlgendatuna koostoimes artikliga 9 sätestatud, et varade üleandmine ei põhjusta üleantud vara ja kohustuste tegeliku väärtuse ja maksustatava väärtuse vahest tekkinud kapitali kasvutulu maksustamist. Selles sättes on täpsustatud, et maksustatav väärtus on väärtus, mille alusel oleks arvutatud üleandva äriühingu poolt saadav kasu või kahju tema tulu, kasumi või kapitali kasvutulu maksustamisel, kui vara või kohustused oleksid müüdud vara üleandmise ajal, kuid sellest sõltumata. Üleantud vara ja kohustuste all tuleb vara üleandmisega seoses mõista üleandva äriühingu tegevusüksusi, mis üleandmise tagajärjel seotakse ülevõtva äriühingu püsiva tegevuskohaga, mis asub üleandva äriühingu liikmesriigis, või mis muutuvad selliseks tegevuskohaks ning mis osalevad maksustamisel arvessevõetava kasumi või kahjumi tekkimises.

26 Kohustusega kohaldada ülevõtva äriühingu ja omandatava äriühingu suhtes neutraalset maksustamist taotleb direktiiv 90/434 selle põhjendustest 1 ja 4 nähtuvalt eesmärgi tagada, et erinevate liikmesriikide äriühingute vara üleandmist ei takista piirangud, halvemusi ega moonutused, mis tulenevad liikmesriikide maksukorraldusest, ning seda selleks, et võimaldada äriühingutel kohandada ühisturu nõuetele, suurendada oma tootlikkust ja parandada rahvusvahelist konkurentsivõimet (vt selle kohta 17. juuli 1997. aasta otsus kohtuasjas C-28/95: Leur-Bloem, EKL 1997, lk I-4161, punkt 45; 11. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-285/07: A.T., EKL 2008, lk I-9329, punkt 21, ning 20. mai 2010. aasta otsus kohtuasjas C-352/08: Modehuis A. Zwijnenburg, EKL 2010, lk I-4303, punkt 38).

27 Neutraalse maksustamise nõue ei ole siiski tingimusteta. Nimelt vastavalt direktiivi 90/434 artikli 4 lõikele 2 koostoimes artikliga 9 kohaldavad liikmesriigid artikli 4 lõiget 1 tingimusel, et ülevõttev äriühing arvestab seoses üleantud vara ja kohustustega uut amortisatsiooni ning kasvutulu ja kahjumi samade reeglite järgi, mida oleks kohaldatud üleandva äriühingu suhtes juhul, kui varade üleandmist ei oleks toimunud. Direktiivi artikli 4 lõikes 3 on täpsustatud, et kui üleandva äriühingu liikmesriigi seaduste kohaselt on ülevõtval äriühingul õigus arvestada seda amortisatsiooni ning kasvutulu ja kahjumi artikli 4 lõikes 2 sätestatust erineval alusel, ei kohaldata selle lõiget 1 seoses vara ja kohustustega, mille suhtes ülevõttev äriühing seda võimalust kasutab.

28 Nagu Euroopa Komisjon märkis, taotletakse ülevõtvale äriühingule pandud kohustusega säilitada juhul, kui ta soovib, et tema suhtes kohaldataks neutraalset maksustamist, uue amortisatsiooni ning saadava kasvutulu või kahjumi arvutamisel üleantud vara ja kohustuste hindamise järjepidevus, eesmärgi välistada, et neutraalsuse tulemusel tehakse lõplik maksuvabastus, mida ei ole direktiivis 90/434 ometi ette nähtud. Direktiivi põhjendustest 4 ja 6 ilmneb nimelt, et direktiivis on kehtestatud üksnes üleantud varaga seotud kapitali kasvutulu maksustamise edasilükkamise kord, millega välditakse seda, et varade üleandmine ise toob kaasa maksustamise, ning samas kaitstakse üleandva äriühingu riigi finantshuve, tagades kasvutulu maksustamise selle tegeliku realiseerimise ajal (vt selle kohta 5. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-321/05: Kofoed, EKL 2007, lk I-5795, punkt 32; eespool viidatud kohtuotsus A.T., punkt 28, ning eespool viidatud kohtuotsus Modehuis A. Zwijnenburg, punkt 39).

29 Kuigi direktiivis 90/434 on seega määratletud tingimused, mille korral üleantud varaga seoses ülevõtva äriühingu saadud kasvutulu maksustamise võib edasi lükata, ei ole selles seevastu kehtestatud tingimusi, mille korral võib edasi lükata selle kasvutulu maksustamise, mille üleandev äriühing on saanud seoses ülevõtmise eest vastutasuks antud osade või aktsiatega, mis moodustavad ülevõtva äriühingu kapitali, ega reguleeritud küsimust, millise väärtuse peab üleandev äriühing nendele osadele või aktsiatele omistama.

30 Vastupidi seisukohale, millel näib olevat 3D I, ei järeldu sellest, et direktiivi 90/434 kohaselt

on liikmesriikidel keelatud niisuguseid tingimusi kehtestada, vaid et – nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 42 ja 49 märkis – direktiiviga on liikmesriikidele jäetud tegutsemisruum, mis võimaldab neil üleandva äriühingu suhtes kohaldatavale neutraalsele maksustamisele seada vastutasuks saadud osade või aktsiate hindamisega seotud tingimusi, näiteks maksustatava väärtuse järjepidevuse tingimuse, eeldusel et nende tingimuste tagajärg ei ole see, et varade üleandmisel osade või aktsiate vastuandmine ise põhjustab nendega seotud kasvatulu maksustamise.

31 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 43 märkis, kinnitavad seda järeldust direktiivi 90/434 tekkelugu ja asjaolu, et direktiivi 90/434 muutmiseks nõukogule 17. oktoobril 2003 tehtud viimases ettepanekus (KOM(2003) 613 (lõplik)) pakkus komisjon samamoodi nagu oma algses ettepanekus nõukogu direktiivi (eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise ja osade või aktsiate asendamise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta) vastuvõtmiseks (EÜT 1969, C 39, lk 1) välja sätte lisamise väärtuse kohta, mis tuleb omistada tegevusüksuse üleandmise eest vastutasuks saadud osadele või aktsiatele. Selle sättega, mille kohaselt nendele osadele või aktsiatele omistatakse tegelik väärtus, mis üleantud tegevusüksusel oli vahetult enne üleandmist, soovis komisjon vältida topeltmaksustamist, mis võib kasvatulu realiseerimise ajal toimuda juhul, kui ülevõttev äriühing on ülevõetud tegevusüksust hinnanud vastavalt direktiivi 90/434 artikli 4 lõikes 2 kehtestatud tingimusele ja kui üleandev äriühing on saadud osadele või aktsiatele omistanud väärtuse, mis üleantud tegevusüksusel oli vahetult enne tehingut. Liidu seadusandja siiski ei järginud seda ettepanekut.

32 Põhikohtuasjas käsitletava olukorra osas ilmneb eelotsusetaotlusest – ning seda märkisid samuti nii Itaalia valitsus kui ka komisjon –, et siseriiklikud õigusnormid võimaldasid 3D I-l üleandmise eest vastutasuks saadud aktsiatele omistada üleantud tegevusüksusel enne tehingut olnud väärtuse ning kasutada seega nende aktsiatega seoses saadud kasvatulu maksustamise edasilükkamist tingimusel, mis nagu käesoleva kohtuotsuse eelmistes punktides tõdetud, on liidu kehtiva õiguse kohaselt selle õigusega kooskõlas.

33 Neil asjaoludel ei saa direktiiviga 90/434 vastuolus olevaks pidada asjaolu, et siseriiklikes õigusnormides on üleandvale äriühingule pakutud täiendavat võimalust omistada kõnealustele osadele või aktsiatele üleantud tegevusüksusel enne tehingu tegemist olnud väärtusest suurem väärtus, mis vastab nimelt üleandmise käigus tekkinud kasvatulule, kuid on selle võimaluse tingimuseks seatud see, et kõnealune äriühing peab kandma oma bilanssi vastava reservfondi, mille suurus vastab tekkinud kasvatulule.

34 Itaalia valitsus ja komisjon märkisid lisaks, et põhikohtuasjas käsitletav tingimus vastab lihtsalt raamatupidamise nõuetele, mis vältimatult esinevad osade või aktsiate hindamisel, ning et kõnealuse reservi moodustamise kohustus üleandva äriühingu osanikele või aktsionäridele jaotamise korral oli põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kehtinud siseriiklikus maksusüsteemis vajalik, kuna see süsteem, mis sellise jaotamise korral oleks osanikele või aktsionäridele andnud maksukrediidi, oleks tekitanud kohese kahju Itaalia riigikassale ning alusetu tulu nendele osanikele või aktsionäridele ja kaudselt ka üleandvale äriühingule.

35 Eespool toodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et direktiivi 90/434 artikleid 2, 4 ja 9 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole sellises olukorras nagu põhikohtuasjas käsitletav olukord vastuolus see, kui varade üleandmise korral maksustatakse kapitali kasvatulu, mille üleandev äriühing on üleandmise tulemusel saanud, välja arvatud juhul, kui üleandev äriühing on kandnud oma bilanssi vastava reservfondi, mille suurus vastab üleandmise käigus tekkinud kasvatulule.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

Nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/434/EMÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise ja osade või aktsiate asendamise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta artikleid 2, 4 ja 9 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole sellises olukorras nagu põhikohtuasjas käsitletav olukord vastuolus see, kui varade üleandmise korral maksustatakse kapitali kasvutulu, mille üleandev äriühing on üleandmise tulemusel saanud, välja arvatud juhul, kui üleandev äriühing on kandnud oma bilanssi vastava reservfondi, mille suurus vastab üleandmise käigus tekkinud kasvutulule.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: itaalia.