

Downloaded via the EU tax law app / web

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

14. september 2017(*)

Eelotsusetaotlus – Otsene maksustamine – Asutamisvabadus – Teenuste osutamise vabadus – Kapitali vaba liikumine – Usaldusfond – Usaldusisikud – Muud juriidilised isikud – Mõiste – Kapitalikasumi maksu määramine usaldusfondis hoiatavale varale usaldusisikute maksuresidentsuse üleviimise tõttu teise liikmesriiki – Maksusumma kindlaksmääramine üleviimise hetkel – Maksu viivitamatu sissenõudmine – Põhjendatus – Proportsionaalsus

Kohtuasjas C-646/15,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel First-tier Tribunal'i (Tax Chamber) (esimese astme kohus, maksukoda, Ühendkuningriik) 30. novembri 2015. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 3. detsembril 2015, menetluses

Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements

versus

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president R. Silva de Lapuerta, kohtunikud E. Regan, J.-C. Bonichot, C.G. Fernlund (ettekandja) ja S. Rodin,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik R. Schiano,

arvestades kirjalikus menetluses ja 20. oktoobri 2016. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements, esindajad: barrister M. Lemos ja P. Baker, QC,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: M. Holt, D. Robertson ja S. Simmons, keda abistasid barrister R. Hill ja barrister J. Bremner,
- Austria valitsus, esindaja: C. Pesendorfer,
- Norra valitsus, esindajad: K.B. Moen, K.E.B. Kloster ja J.T. Kaasin,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja J. Samnadda,
- EFTA järelevalveamet, esindajad: C. Zatschler ja Ø. Bø ning A. Steinarsdóttir,

olles 21. detsembri 2016. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab ELTL artiklite 49, 54, 56 ja 63 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud menetluses Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements'i (edaspidi „Panayi usaldusisikud“) ja Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs'i (Ühendkuningriigi maksu- ja tolliamet, edaspidi „maksuhaldur“) vahel usaldusfondis hoitava vara arvestusliku kapitalikasumi maksustamise üle usaldusisikute residentsuse üleviimsel muusse liikmesriiki kui nende päritoluriik.

Ühendkuningriigi õiguslik raamistik

Usaldusfondid

3 Euroopa Kohtule esitatud toimikust nähtub, et üldise õiguse (common law) maades tähistatakse terminiga trust kolmepoolset tehingut, millega usaldusfondi asutaja kannab vara üle isikule, trustee'le, et ta seda haldaks vastavalt usaldusfondi asutamislepingule kolmanda, soodustatud isiku kasuks. Konkreetsete isikute kasuks loodud usaldusfonde nimetatakse vahel settlement'ideks.

4 Usaldusfondi iseloomustab asjaolu, et usaldusfondi kuuluva vara omand jaguneb juriidiliseks ja majanduslikuks omandiks, mis kuuluvad vastavalt usaldusisikule ja soodustatud isikule.

5 Kuigi usaldusfond on seadusega tunnustatud ja õiguslikke tagajärgi loov, ei ole tegemist iseseisva juriidilise isikuga ja usaldusfond peab tegutsema oma usaldusisiku kaudu. Seega ei kuulu usaldusfondi moodustavad varad usaldusisiku vara hulka. Usaldusisik peab valitsema seda vara oma varast eraldi. Tema põhiline kohustus on täita usaldusfondi asutamislepingus sätestatud tingimusi ja kohustusi ning tegutseda õiguspäraselt.

Kapitalikasumi maksustamine

6 Taxation of Chargeable Gains Act'i 1992 (1992. aasta kapitalikasumi maksustamise seadus) põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „TCGA“) artikli 2 lõigus 1 nähakse ette, et kapitalikasumi maksuga maksustatakse isiku niisugune kapitalikasum, mille ta realiseerib maksustamisaastal, mille jooksul tema asukoht või alaline viibimiskoht on Ühendkuningriigis.

7 TCGA artikli 69 kohaselt koheldakse usaldusisikuid kui „ühtset ja alaliselt tegutsevat isikute rühma“ eraldi isikutest, kes võivad mingil ajal olla usaldusisikud. Samas paragrahvis on lisaks ette nähtud, et „selle rühma asukohaks ja alaliseks viibimiskohaks loetakse Ühendkuningriik, välja arvatud juhul, kui usaldusfondide üldine valitsemine toimub väljaspool Ühendkuningriiki ja usaldusisikute või nende enamiku asukoht või alaline viibimiskoht ei ole konkreetsel ajal Ühendkuningriik“.

8 TCGA artikli 80 lõigetes 1–4 on sätestatud järgmiselt:

„Usaldusisikud, kes ei ole enam Ühendkuningriigi residendid

1) Artiklit kohaldatakse, kui usaldusisikud mis tahes hetkest („asjakohane kuupäev“) ei asu või ei viibi alaliselt Ühendkuningriigis.

2) Seaduse kohaselt loetakse usaldusisikuteks isikuid,

a) kelle käsutuses on olnud vahetult enne asjakohast kuupäeva määratletud vara ja

b) kes on selle vara viivitamatult taasomandanud

asjakohase kuupäeva turuhinnaga.

3) Alljärgnevate lõigete 4 ja 5 sätete kohaselt on määratletud vara kogu usaldusfondi vara vahetult enne asjakohast kuupäeva [...].

4) Kui kohe pärast asjakohast kuupäeva

a) tegelevad usaldusisikud äritegevusega Ühendkuningriigis filiaali või esindaja kaudu ja

b) asuvad varad Ühendkuningriigis ja kas kasutatuna äritegevuses või äritegevuse tarbeks, või kasutatuna või hoiul filiaali või esindaja tarbeks, ei ole eespool punktis b nimetatud vara puhul tegemist määratletud varaga.“

9 Eelotsusetaotlusest selgub, et TCGA artikliga 87 on ette nähtud, et kapitalikasum, mille on realiseerinud usaldusisikud, kelle asukoht ega alaline viibimiskoht ei ole Ühendkuningriik, tuleb omistada soodustatud isikutele, kui usaldusisikud teevad soodustatud isikutele kapitali väljamakse. Selle sätte kohaselt arvutatakse mitteresidentidest usaldusisikute kapitalikasumit nii, nagu oleksid need usaldusisikud Ühendkuningriigi residendid. Kapitalikasumi kogum omistatakse seejärel soodustatud isikutele, kes saavad usaldusisikutelt kapitali väljamakse. Kapitali väljamaksed on määratletud laialt, et hõlmata enamikku usaldusfondi saadud tasudest. Soodustatud isikud, kes on Ühendkuningriigi residendid, peavad tasuma kapitalikasumi maksu neile omistatud tuludelt, mis on vastavusse viidud kapitali väljamaksega.

10 Lisaks on TCGA artikliga 91 ette nähtud maksusumma suurendamine, kui usaldusisikute poolse kapitalikasumi realiseerimise ja soodustatud isikutele tehtavate kapitali väljamaksete vahel on viivitus.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

11 Küprose kodanik Panico Panayi asutas 1992. aastal neli põhikohtuasjas käsitletavat usaldusfondi (edaspidi „Panayi usaldusfondid“) oma laste ja teiste pereliikmete kasuks (edaspidi „Panayi soodustatud isikud“). Ta kandis neisse usaldusfondidesse enda asutatud ettevõtjate emaettevõtja Cambos Entreprises Limited'i aktsiatest üle 40%.

12 Usaldusfondide asutamisdokumentides oli ette nähtud, et P. Panayi ega tema abikaasa ei ole mehe eluajal usaldusfondi soodustatud isikud. P. Panayi jättis siiski endale kui haldajale õiguse nimetada usaldusfondi uusi või täiendavaid usaldusisikuid. Kuid samade usaldusfondide soodustatud isikutel sellised õigused puuduvad.

13 Kui P. Panayi asutas Panayi usaldusfondid, olid nii tema ise, tema abikaasa kui ka nende lapsed Ühendkuningriigi residendid. Usaldusfondide esialgsed usaldusisikud olid P. Panayi ja Ühendkuningriigis asuv *trust company* KSL Trustees Limited. 2003. aastal lisandus täiendava usaldusisikuna P. Panayi abikaasa.

14 P. Panayi ja tema abikaasa otsustasid 2004. aasta alguses Ühendkuningriigist lahkuda ja naasta alaliselt Küprosele. Enne ärakolimist 19. augustil 2004 loobusid mõlemad oma usaldusisiku ülesannetest. Nende asemele nimetas P. Panayi samal päeval kolm uut usaldusisikut, kes elasid kõik Küprosel. Ühendkuningriigis asuv äriühing KSL Trustees Limited seevastu täitis usaldusisiku ülesandeid kuni 14. detsembrini 2005. Nii lahkus suurem osa usaldusisikutest 19. augustil 2004 Ühendkuningriigist.

15 Panayi usaldusisikud müüsid 19. detsembril 2005 Panayi usaldusfondides hoitud aktsiad ja investeerisid selle müügitulu uuesti. Usaldusisikud esitasid 31. jaanuaril 2006 oma 2004/2005. maksustamisaasta maksudeklaratsioonid, sealhulgas nende endi hinnangu iga Panayi usaldusfondi kohta. Kaaskirjas anti maksuhaldurile üksikasjalikud andmed Panayi usaldusisikute muutumise ja usaldusisikute aktsiate edaspidise üleandmise kohta.

16 Kuna need maksudeklaratsioonid ei sisaldanud usaldusisikute endi antud asjakohaseid hinnanguid võlakohustuse kohta vastavalt TCGA artiklile 80, algatas maksuhaldur uurimise. Maksuhaldur tegi 2010. aasta septembris usaldusisikute suhtes maksuümberhindamise otsuse põhjusel, et selle sätte kohaselt tuli tasuda maks. Sama maksuhaldur leidis, et maksustamise tingis uute usaldusisikute määramine 19. augustil 2004, kuna enamik Panayi usaldusisikutest ei olnud sel kuupäeval enam Ühendkuningriigi residendid ja järelikult loeti Panayi usaldusfondi vara valitsemine 2004/2005. maksustamisaastal üleviiduks Küprosele. Nimetatud maksu tasumise aeg oli nimelt 31. jaanuar 2006.

17 Panayi usaldusisikud esitasid kaebuse First-tier Tribunalile (Tax Chamber) (esimese astme kohus, maksukoda, Ühendkuningriik), leides, et riigist lahkumise maksustamine ja selle maksu kohene sissenõudmine vastavalt TCGA artiklile 80 on vastuolus liidu õiguse kohase vaba liikumise põhivabadustega.

18 Maksuhaldur leiab omakorda, et tulenevalt usaldusfondi õiguslikust staatusest Inglismaa ja Walesi õiguses ei ole selle juhtumi puhul kohaldatav ükski liikumisvabadus. Maksuhaldur tunnustab, et kui üks neist vabadustest osutuks kohaldatavaks, oleks riigist lahkumise maksu viivitamatu sissenõudmise puhul tegemist a priori piiranguga, kuid see oleks siiski põhjendatud ja proportsionaalne.

19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab, et kui usaldusisikud oleksid jäänud Ühendkuningriigi residendiks, oleks usaldusfondis hoitud aktsiate müügitehingut, mille nad tegid 19. detsembril 2005, maksustatud kapitalikasumi maksuga. See maks oleks muutunud sissenõutavaks 31. jaanuaril 2007.

20 Nimetatud kohus märgib, et Euroopa Kohus ei ole pidanud lahkumismaksudega seotud asjades kaaluma, kas usaldusfond, selle asutaja, selle usaldusisikud või soodustatud isikud võivad tugineda mõnele liikumise põhivabadusele. Kohus küsib, et kui mõni neist vabadustest on kohaldatav, kas siis on selle vabaduse teostamise piiramine põhjendatud ülekaaluka üldise huviga tagada liikmesriikide maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus ja vajadusel, kas see piirang on proportsionaalne.

21 Neil asjaoludel otsustas First-tier Tribunal (Tax Chamber) (esimese astme kohus, maksukoda) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas see, kui liikmesriik kehtestab ja jätab jõusse sellise õigusnormi nagu artikli 80, mille kohaselt tekib realiseerimata kapitalikasumi maksukohustus usaldusfondis oleva vara väärtuse ulatuses juhul, kui usaldusfondi usaldusisikute asukoht ega alaline viibimiskoht ei ole mingil hetkel enam selles liikmesriigis, on kooskõlas asutamisvabaduse, kapitali vaba liikumise ja teenuste

osutamise vabadusega?

2. Juhul kui selline maksustamine piirab asjasse puutuva vabaduse teostamist, siis kas sellist maksustamist saab põhjendada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotusega ja kas selline maksustamine on proportsionaalne, kui õigusaktid ei anna usaldusisikutele võimalust maksu tasumist edasi lükata või tasuda osamaksetena ega võta arvesse usaldusfondi vara väärtuse hilisemat vähenemist?

Lisaks esitatakse järgmised küsimused:

3. Kas see, kui liikmesriik maksustab realiseerimata kapitalikasumi usaldusfondis oleva vara väärtuse suurenemisel, kui suurema osa usaldusfondi usaldusisikute asukoht ega alaline viibimiskoht ei ole enam selles liikmesriigis, on seotud mõne põhivabadusega?

4. Kas vabaduse piiramine, mis tekib lahkumismaksu sissenõudmisega, on põhjendatud, selleks et tagada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus, olukorras, kus on võimalik, et realiseeritud kapitalikasum maksustatakse ikkagi kapitalikasumi maksuga, kuid üksnes juhul, kui tulevikus ilmnevad konkreetsete asjaolud?

5. Kas proportsionaalsust tuleb hinnata konkreetse juhtumi asjaolude pinnalt? Eelkõige, kas sellise maksustamisega kaasnev piirang on proportsionaalne olukorras, kus:

a) õigusaktid ei näe ette võimalust maksu tasumist edasi lükata või tasuda osamaksetena ega võta arvesse usaldusfondi vara väärtuse vähenemist pärast investeringust väljumist,

b) kuid kaebuse esemeks oleva maksustamise hindamise konkreetseid asjaolusid arvesse võttes müüdi vara enne, kui maks muutus sissenõutavaks, ja asjasse puutuva vara väärtus usaldusfondi üleviimise ja müügikuupäeva vahel ei vähenenud?"

Eelotsuse küsimuste analüüs

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib nende küsimustega, mida tuleb uurida koos, sisuliselt teada, kas sellistel asjaoludel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kui usaldusisikuid käsitletakse siseriikliku õiguse kohaselt ühtse ja alaliselt tegutseva isikute rühmana eraldi isikutest, kes võivad mingil ajal olla usaldusisikud, on EL toimimise lepingu asutamisevabaduse sätetega vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, millega nähakse ette selle kapitalikasumi maksustamine, mida hoitakse usaldusfondis usaldusisikute residentsuse üleviimise puhuks muusse liikmesriiki, lubamata võlgnetava maksu ajatatud tasumist.

23 Esitatud küsimustele vastamiseks tuleb kõigepealt kindlaks teha, kas sellistel usaldusfondidel nagu põhikohtuasjas on asutamisevabadus ja vajaduse korral, kas selline vabadus on kohaldatav sellisele olukorrale, nagu on kõne all põhikohtuasjas.

Asutamisevabaduse kohaldamine usaldusfondidele

24 ELTL artikliga 49 on keelatud piirata liikmesriigi kodaniku asutamisevabadust teise liikmesriigi territooriumil. Vastavalt ELTL artikli 54 esimesele lõigule võrdsustatakse äriühingud, mis on asutatud vastavalt liikmesriigi seadusele ja millel on liidu piires registrijärgne asukoht, vara valitsemise asukoht või peamine tegevuskoht, asutamisevabadust käsitlevate EL toimimise lepingu sätete kohaldamise korral füüsiliste isikutega, kes on liikmesriikide kodanikud.

25 Vastavalt ETL artikli 54 teisele lõigule mõistetakse äriühingutena tsiviil- või kaubandusõiguslikke äriühinguid, samuti ühistuid ja muid avalik-õiguslikke või eraõiguslikke juriidilisi isikuid, välja arvatud mittetulundusühingud.

26 Sellega seoses tuleb märkida, et asutamisvabaduse, mis üks liidu õiguse alusäte (kohtuotsus, 24.5.2011, komisjon vs. Belgia, C?47/08, EL:C:2011:334, punkt 77 ja seal viidatud kohtupraktika), mille eesmärk on tagada siseturu toimimine (vt selle kohta kohtuotsus, 13.12.2005, SEVIC Systems, C?411/03, EU:C:2005:762, punkt 19), kohaldamisala on väga lai.

27 Euroopa Kohtu praktikast nähtub esiteks, et sellest vabadusest tehtavaid erandeid tuleb tõlgendada rangelt (vt selle kohta kohtuotsused, 21.6.1974, Reyners, 2/74, EL:C:1974:68, punktid 43–55, ja 1.2.2017, komisjon vs. Ungari, C?392/15, EU:C:2017:73, punkt 106 ja seal viidatud kohtupraktika), teiseks, et kuigi aluslepingu seda vabadust käsitlevate sätete eesmärk on tagada vastuvõtvast liikmesriigis välismaiste kodanike ja ettevõtjate võrdne kohtlemine selle riigi kodanike ja ettevõtjatega, on nende sätetega vastuolus ka see, kui päritoluriik takistab oma kodanikke või selle liikmesriigi õigusnormidele kohaselt asutatud äriühingut teise liikmesriiki asumast (kohtuotsused, 27.9.1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, punkt 16, ning 21.5.2015, Verder LabTec, C?657/13, EU:C:2015:331, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika), ning kolmandaks on aluslepingu tähenduses asutamisõiguse mõiste kohaldamisala väga lai, andes liidu kodanikule võimaluse osaleda püsivalt ja kestvalt tema päritoluriigist erineva liikmesriigi majanduselusel ja saada sellest kasu, soodustades sel moel füüsilisest isikust ettevõtjate tegutsemisvaldkondades majanduslikku ja sotsiaalset põimumist liidus (vt selle kohta kohtuotsus, 30.11.1995, Gebhard, C?55/94, EL:C:1995:411, punkt 25).

28 Käesolevas asjas on vaieldamatu esiteks see, et põhikohtuasjas kõne all olevad usaldusfondid on asutatud Ühendkuningriigi õiguse alusel, ja teiseks see, et neid ei käsitata selle õiguse kohaselt tsiviil- ega kaubandusõiguslike äriühingutena, sealhulgas ühistutena. Seega tuleb kindlaks teha, kas need usaldusfondid on hõlmatud ETL artikli 54 teise lõigu tähenduses mõistega „muud avalik-õiguslikud või eraõiguslikud juriidilised isikud, kes ei ole mittetulundusühingud“.

29 Sellega seoses tuleb märkida sarnaselt kohtujuristi ettepaneku punktides 33 ja 34 märgituga, et mõiste „muud juriidilised isikud“ hõlmab üksust, kellel siseriikliku õiguse alusel on õigused ja kohustused tegutseda sellisena asjaomases õiguskorras, olenemata konkreetse juriidilise vormi puudumisest, ja kelle eesmärk on kasumit teenida.

30 Euroopa Kohtule esitatud toimikust nähtub esiteks, et asjaomaste siseriiklike õigusnormide kohaselt koosneb usaldusfondi paigutatud vara usaldusisikute varast eraldiseisvast varast ning usaldusisikutel on õigus ja kohustus seda vara hallata ja käsutada vastavalt usaldusfondi asutamislepingus sätestatud tingimustele ja siseriiklikule õigusele.

31 Teiseks, nagu on märgitud käesoleva otsuse punktides 7 ja 8, on TCGA artikli 69 kohaselt usaldusisikud siseriikliku õiguse mõistes ühtne ja alaliselt tegutsev isikute rühm eraldi isikutest, kes võivad mingil ajal olla usaldusisikud. Samas artiklis on lisaks ette nähtud, et selle rühma asukohaks ja alaliseks viibimiskohaks loetakse Ühendkuningriik, välja arvatud juhul, kui usaldusfondide vara valitsemine toimub väljaspool Ühendkuningriiki ja usaldusisikute või nende enamiku asukoht või alaline viibimiskoht ei ole konkreetsetel ajal Ühendkuningriik. Teiselt poolt on TCGA artiklis 80 sätestatud, et kui usaldusisikud mis tahes hetkest ei asu või ei viibi alaliselt Ühendkuningriigis, loetakse, nagu oleksid usaldusisikud vahetult enne seda kuupäeva usaldusfondi vara turuhinnaga võõrandanud ja selle viivitamatult taasomandanud.

32 Seega ilmneb, et põhikohtuasjas kõne all olevate õigusaktide sätete kohaldamisel on kõik

usaldusisikud majandusüksustena ja mitte üksikisikutena kohustatud maksma usaldusfondi kapitalikasumi maksu, kui loetakse, et usaldusfond on viinud oma vara valitsemise üle muusse liikmesriiki kui Ühendkuningriiki. Selline üleviimine toimub siis, kui suurem osa usaldusisikutest lahku Ühendkuningriigist. Usaldusisikute tegevus, mis on seotud usaldusfondi omandi ja vara valitsemisega, on lahutamatult seotud usaldusfondiga ning kujutab endast seega jagamatut tervikut. Neil asjaoludel tuleks sellist usaldusfondi käsitleda üksusena, millel on siseriikliku õiguse kohaselt õigused ja kohustused tegutseda sellisena asjaomases õiguskorras.

33 Vastates küsimusele, kas põhikohtuasjas arutusel olevate usaldusfondide eesmärk on kasu saamine, piisab märkimisest, et Euroopa Kohtule esitatud toimikust nähtub, et neil usaldusfondidel puudub heategevuslik või sotsiaalne eesmärk ja nad on loodud tooma soodustatud isikutele kasu, mida saadakse nimetatud usaldusfondide varast.

34 Sellest järeldub, et selline üksus nagu usaldusfond, millel on siseriikliku õiguse alusel õigused ja kohustused, mis võimaldavad usaldusfondina tegutseda, ja mis tegeleb tegeliku majandustegevuse, võib tugineda asutamisevabadusele.

35 Seega tekib küsimus, kas see vabadus on kohaldatav sellises olukorras, nagu on põhikohtuasjas kõne all, kus usaldusisikute siirdumine Ühendkuningriigist muu liikmesriigi residendiks tingib usaldusfondis hoitava vara arvestusliku kapitalikasumi maksustamise.

Asutamisevabaduse kohaldatavus

36 Euroopa Kohus on varem juba leidnud, et liikmesriigi õiguse alusel asutatud äriühing, kes viib oma vara valitsemise tegeliku keskuse üle teise liikmesriiki, ilma et üleviimine mõjutaks tema staatust esimesena nimetatud liikmesriigis asutatud äriühinguna, võib tugineda asutamisevabadusele selleks, et vaidlustada see, kas vara valitsemise tegeliku keskuse teise liikmesriiki üleviimise maksustamine esimesena nimetatud liikmesriigi poolt on õiguspärane (kohtuotsus, 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 33).

37 Põhikohtuasjas tuleb kõigepealt sedastada, et kui usaldusisikutel on õigus ja kohustus hallata usaldusfondi vara ja usaldusfondi varadega seotud kapitalikasumi maksu sissenõudmise on tinginud nende usaldusisikute asukoha üleviimine väljapoole Ühendkuningriiki, siis on siseriikliku õiguse kohaselt see asukoha üleviimine ka usaldusfondi vara valitsemise üleviimine.

38 Teiseks nähtub Euroopa Kohtule esitatud toimikust, et põhikohtuasjas kõne all oleva asukoha üleviimine ei näi olevat mõjutanud põhikohtuasjas kõne all olevate usaldusfondide staatust usaldusfondidena asjakohases siseriiklikus õiguses.

39 Neil asjaoludel kehtib Euroopa Kohtu praktika sellise äriühingu vara maksustamise kohta kapitalikasumi maksuga, mille tegelik vara valitsemine viiakse üle teise liikmesriiki, ka juhul, kui liikmesriik kehtestab kapitalikasumi maksu, mis tuleneb usaldusfondi vara valitsemise asukoha teise liikmesriiki ülekandmisest, usaldusfondis hoitavatele varadele. Järelikult on asutamisevabadus kohaldatav sellisele olukorrale, nagu on kõne all põhikohtuasjas.

40 Seega tuleb kindlaks teha, kas liikmesriigi õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis näevad usaldusfondi asukoha üleviimise korral teise liikmesriiki ette esiteks selle üleviimise korral usaldusfondis hoitavate varade kapitalikasumi maksustamise ja teiseks sellel alusel tasumisele kuuluva maksu viivitamatu sissenõudmise, kujutavad endast asutamisevabaduse piiramist,.

Asutamisevabaduse piirangu olemasolu

- 41 Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale näeb ELTL artikkel 49 ette asutamisvabaduse piirangute kaotamise. See vabadus hõlmab liikmesriigi seaduste kohaselt asutatud äriühingute jaoks, kelle registrijärgne asukoht, vara valitsemise asukoht või peamine tegevuskoht on liidus, õigust tegutseda teistes liikmesriikides tütarettevõtja, filiaali või esindaja kaudu (kohtuotsus, 21.5.2015, Verder LabTec, C?657/13, EU:C:2015:331, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 42 Nii nagu sai meelde tuletatud juba käesoleva otsuse punktis 27, siis kuigi EL toimimise lepingu asutamisvabadust käsitlevate sätete eesmärk on nende sõnastuse kohaselt tagada vastuvõtvast liikmesriigis välismaiste kodanike ja ettevõtjate võrdne kohtlemine selle riigi kodanike ja ettevõtjatega, on nende sätetega vastuolus ka see, kui päritoluriik takistab oma kodanikku või selle liikmesriigi õigusnormide kohaselt asutatud äriühingut teise liikmesriiki asumast.
- 43 Asutamisvabaduse piiranguks tuleb pidada kõiki meetmeid, mis keelavad või piiravad selle vabaduse kasutamist või muudavad selle vähem atraktiivseks (kohtuotsus, 21.5.2015, Verder LabTec, C?657/13, EU:C:2015:331, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 44 Euroopa Kohtule esitatud toimikust nähtub käesoleval juhul, et ainult usaldusfondi asukoha üleviimine mõnda muusse liikmesriiki peale Ühendkuningriigi, mille põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid näevad ette ühelt poolt selle kapitalikasumi maksustamise, mida hoitakse usaldusfondis, usaldusisikute residentsuse üleviimise tõttu ja teiselt poolt tasumisele kuuluva maksu neilt viivitamatu sissenõudmise. Seevastu ei ole sellise olukorraga tegemist, kui sarnane üleviimine toimub liikmesriigi territooriumi piires.
- 45 Sellest järeldub, nagu tunnistab ka Ühendkuningriigi valitsus, et Ühendkuningriik ei oleks kehtestanud põhikohtuasjas käsitletavat kapitalikasumi maksu juhul, kui uued usaldusisikud oleksid selle liikmesriigi residentid.
- 46 Seega tuleb asuda seisukohale, et põhikohtuasjas kõne all olevate õigusnormidega on kehtestatud erinev kohtlemine oma asukohta Ühendkuningriigis hoidva usaldusfondi ja usaldusisikute teises liikmesriigis asumise tõttu oma asukoha teise liikmesriiki üle viinud usaldusfondi vahel.
- 47 Selline ebavõrdne kohtlemine võib ühelt poolt vähendada usaldusisikute, kes on usaldusfondi haldajad, huvi viia usaldusfondi asukoht üle teise liikmesriiki ja teiselt poolt pärssida usaldusfondi asutaja tahet – kui seda võimaldab usaldusfondi asutamisleping – määrata uusi mitteresidentid usaldusisikuid. Seepärast kujutab see endast asutamisvabaduse piiramist.
- 48 Selline piirang on lubatud vaid juhul, kui tegemist on olukordadega, mis ei ole objektiivselt sarnased või kui seda õigustab liidu õiguses tunnustatud ülekaalukas üldine huvi. Niisugusel juhul peab takistus olema sellega taotletava eesmärgi saavutamise tagamiseks sobiv ega või minna kaugemale kui selle saavutamiseks vajalik (kohtuotsus, 17.12.2015, Timac Agro Deutschland, C?388/14, EU:C:2015:829, punktid 26 ja 29 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 49 Mis puutub kõigepealt asjaomaste olukordade sarnasusse seoses liikmesriigi õigusnormidega, millega riik kehtestab oma territooriumil kapitalikasumi maksu, siis piisab sellest, kui märkida, et selle usaldusfondi olukord, kes viib oma asukoha teise liikmesriiki, on seoses esimeses liikmesriigis enne asukoha üleviimist tekkinud vara maksustamisega kapitalikasumi maksuga sarnane selle usaldusfondi olukorraga, kes jätab oma asukoha esimesse liikmesriiki (vt selle kohta kohtuotsus, 29.11.2011, National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, punkt 38).

50 Edasi väidab Ühendkuningriik, et sellist piirangut õigustab üldine huvi säilitada maksupädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel.

51 Selles kontekstis tuleb meenutada ühelt poolt, et liikmesriikide vahel maksustamispädevuse jaotuse kaitse on Euroopa Kohtu tunnustatud legitiimne eesmärk. Teiselt poolt jääb liidu tasandil ühtlustamis- või harmoneerimismeetmete puudumisel liikmesriikidele õigus määratleda kahe- või ühepoolsete lepingute raames maksustamisalase pädevuse jaotuse pidepunktid, pidades eelkõige silmas topeltmaksustamise kaotamist (kohtuotsus, 21.5.2015, Verder LabTec, C?657/13, EU:C:2015:331, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

52 Käesoleval juhul tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et usaldusfondi asukoha üleviimine ühest liikmesriigist teise ei saa tähendada seda, et päritoluliikmesriik peab loobuma oma õigusest kehtestada kapitalikasumi maks, mis tuleneb tema maksupädevusest enne kõnealust üleviimist. Sellega seoses on Euroopa Kohus leidnud, et liikmesriik on kooskõlas territoriaalse maksustamise põhimõttega, millele lisandub ajaline aspekt, nimelt maksumaksja maksuõiguslik asumine riigi territooriumil ajavahemikul, mille jooksul varjatud kapitalikasum tekkis, õigustatud maksustama nimetatud kapitalikasumit riigist lahkumise hetkel. Niisuguse meetme eesmärk on vältida olukordi, mis võivad ohustada päritoluliikmesriigi õigust teostada oma maksustamispädevust tema territooriumil läbiviidud tegevuse suhtes ja see on järelkult põhjendatav liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse kaitsmisega (kohtuotsus, 29.11.2011, National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

53 Euroopa Kohus on siiski rõhutanud, et liikmesriikidevahelise maksupädevuse jaotamise säilitamise eesmärk võib õigustada siseriiklikku meetet ainult siis, kui liikmesriik, mille territooriumil tulu on tekkinud, teostab oma maksupädevust sellise tulu üle tõhusalt (kohtuotsus, 23.1.2014, DMC, C?164/12, EL:C:2014:20, punkt 56).

54 Põhikohtuasjas väidavad Panayi usaldusisikud, et isegi juhul, kui põhikohtuasjas kõne all olevate usaldusfondide vara valitsemise asukoha ülemineku korral ei maksustataks kohe kapitalikasumit, ei oleks saanud Ühendkuningriiki takistada maksustamast Panayi usaldusfondides hoitavate varade kapitalikasumit, sest TCGA artikli 87 kohaselt saab soodustatud isikult koguda maksu kapitalikasumilt, mille on saanud mitteresidendist usaldusisik ja mis omistatakse residendist soodustatud isikule kapitali väljamaksena.

55 Nagu on oma ettepaneku punktis 50 märkinud ka kohtujurist, ei saa selliseid siseriiklikke õigusnorme, nagu on kõne all põhikohtuasjas, millega asjaomase liikmesriigi maksustamispädevus on jäetud usaldusisikute ja soodustatud isikute kaalutusõiguseks, pidada piisavaks, et säilitada selle liikmesriigi maksupädevust tema territooriumil saadud kapitalikasumi suhtes.

56 Sellest tulenevalt tuleb sedastada, et liikmesriigi õigusnormid, mis sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, näevad ette usaldusfondi asukoha üleviimisel muusse liikmesriiki usaldusfondis hoitavate varade kapitalikasumi maksustamise, hoolimata asjaolust, et esimesel liikmesriigil on võimalus säilitada igasugune maksupädevus sellise kapitalikasumi üle, sobivad selleks, et tagada liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotus juhul, kui see esimene liikmesriik kaotab selle üleviimise tulemusena kapitalikasumi maksustamise õiguse.

57 Mis lõpuks puutub vaidlusaluse meetme proportsionaalsusesse, siis tuleneb Euroopa Kohtu praktikast esiteks, et proportsionaalsuse põhimõttele vastab asjaolu, et päritoluliikmesriik määrab selleks, et teostada oma maksupädevust, oma territooriumil tekkivale kapitalikasumile maksu ajal, kui tema maksustamispädevus selle kapitalikasumi üle lõpeb, antud juhul usaldusfondi asukoha üleviimisel teise liikmesriiki (kohtuotsus, 29.11.2011, National Grid Indus, C?371/10,

EU:C:2011:785, punkt 52). Teiseks kujutavad seevastu liikmesriigi õigusnormid, millega on sätestatud, et usaldusfond, kes viib oma asukoha teise liikmesriiki, võib valida maksusumma viivitamatu tasumise ja nimetatud maksusumma ajatatud tasumise vahel, millele võib vastavalt kohaldatavatele siseriiklikele õigusnormidele lisanduda intress, endast asutamisvabadust vähem piiravat meedet kui võlgnetava maksu viivitamatu tasumine (vt selle kohta kohtuotsus, 21.5.2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).

58 Pealegi tuleb selles kontekstis juhtida tähelepanu asjaolule, et ajatatud sissenõudmisega ei saa päritoluliikmesriigile kaasneda kohustust võtta arvesse kapitalikahjumit, mis võis tekkida pärast usaldusfondi asukoha üleviimist teise liikmesriiki (vt selle kohta kohtuotsus, 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 61).

59 Euroopa Kohtule esitatud toimikust nähtub, et põhikohtuasjas käsitletavat õigusnormid näevad ette üksnes kõnealuse maksu viivitamatu sissenõudmise. Sellest järeldub, et sellised õigusnormid lähevad kaugemale, kui on vaja liikmesriikide maksupädevuse jaotamise säilitamise eesmärgi saavutamiseks ja kujutavad seega endast asutamisvabaduse põhjendamatut piiramist.

60 Seda hinnangut ei saa seada kahtluse alla tõik, et põhikohtuasja asjaolude kohaselt realiseeriti kapitalikasum pärast maksusumma määramist, kuid veel enne seda, kui maks muutus sissenõutavaks, kuna põhikohtuasjas kõne all olevate õigusnormide ebaproportsionaalsus on tingitud asjaolust, et need õigusaktid ei näe ette makstava maksu sissenõudmise aja edasilükkamist.

61 Kõigist eelnevatest kaalutlustest lähtudes tuleb esitatud küsimustele vastata, et põhikohtuasjas käsitlevatel asjaoludel, kus usaldusisikuid käsitletakse siseriikliku õiguse kohaselt ühtse ja alaliselt tegutseva isikute rühmana eraldi isikutest, kes võivad mingil ajal olla usaldusisikud, on EL toimimise lepingu sätetega, mis reguleerivad asutamisvabadust, kooskõlas sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, millega nähakse ette usaldusfondis hoitava vara kapitalikasumi maksustamine, kui enamik usaldusisikutest viivad oma residentsuse üle teise liikmesriiki, lubamata võlgnetava maksu ajatatud tasumist.

Kohtukulud

62 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 (esimene koda) otsustab:

EL toimimise lepingu sätetega, mis reguleerivad asutamisvabadust, on põhikohtuasjas käsitlevatel asjaoludel, kus usaldusisikuid käsitletakse siseriikliku õiguse kohaselt ühtse ja alaliselt tegutseva isikute rühmana eraldi isikutest, kes võivad mingil ajal olla usaldusisikud, vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, millega nähakse ette usaldusfondis hoitava vara kapitalikasumi maksustamine, kui enamik usaldusisikutest viivad oma residentsuse üle teise liikmesriiki, lubamata võlgnetava maksu ajatatud tasumist.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: inglise.