

Downloaded via the EU tax law app / web

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

14 päivänä syyskuuta 2017 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Välitön verotus – Sijoittautumisvapaus – Palvelujen tarjoamisen vapaus – Pääomien vapaa liikkuvuus – Trusti – Trustin edunvalvojat – Muut oikeushenkilöt – Käsite – Trustin omaisuuden arvonnoususta kannettava vero sen edunvalvojien siirtäessä verotuksellisen asuinpaikkansa toiseen jäsenvaltioon – Veron määrän määrittäminen kyseisen siirron ajankohtana – Veron välitön kantaminen – Oikeuttaminen – Oikeasuhteisuus

Asiassa C-646/15,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ensimmäisen asteen tuomioistuimen verojaosto, Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 30.11.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 3.12.2015, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements

vastaan

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja R. Silva de Lapuerta sekä tuomarit E. Regan, J.-C. Bonichot, C.G. Fernlund (esittelevä tuomari) ja S. Rodin,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies R. Schiano,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 20.10.2016 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements, edustajinaan M. Lemos, barrister, ja P. Baker, QC,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään M. Holt, D. Robertson ja S. Simmons, avustajinaan R. Hill ja J. Bremner, barristers,
- Itävallan hallitus, asiamiehenään C. Pesendorfer,
- Norjan hallitus, asiamiehinään K. B. Moen, K. E. B. Kloster ja J. T. Kaasin,
- Euroopan komissio, asiamiehinään W. Roels ja J. Samnadda,
- EFTA:n valvontaviranomainen, asiamiehinään C. Zatschler, Ø. Bø ja A. Steinarsdóttir,

kuultuaan julkisasiamiehen 21.12.2016 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 49, SEUT 54, SEUT 56 ja SEUT 63 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements (jäljempänä Panayin trustin edunvalvojat) ja Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (jäljempänä veroviranomaiset) ja jossa on kyse trustin omaisuuteen liittyvien piilevien arvonnousujen verottamisesta tilanteessa, jossa kyseisen trustin edunvalvojat siirtävät asuinpaikkansa lähtöjäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon.

Yhdistyneen kuningaskunnan oikeussäännöt

Trustit

3 Unionin tuomioistuimelle jätetystä asiakirja-aineistosta ilmenee, että termillä trust tarkoitetaan common law -maissa lähtökohtaisesti sellaista kolmikantaista oikeustointia, jolla trustin perustaja siirtää omaisuutta tietyille henkilölle, niin kutsutulle edunvalvojalle (trustee), jotta tämä hoitaisi sitä trustin perustamisasiakirjan mukaan kolmannen henkilön, edunsaajan, lukuun. Nimettyjen henkilöiden hyväksi perustettuja trusteja kutsutaan joskus setlementeiksi (settlement).

4 Trustille on ominaista se, että sen muodostavan varallisuuden omistus jakautuu vastaavasti edunvalvojalle kuuluvaan oikeudelliseen omistukseen ja edunsaajalle kuuluvaan taloudelliseen omistukseen.

5 Vaikka trusti perustuukin lakiin ja tuottaa oikeudellisia vaikutuksia, sillä ei ole omaa oikeushenkilöllisyyttä, vaan sen on toimittava edunvalvojansa välityksellä. Trustin muodostava omaisuus ei näin kuulu edunvalvojan omaisuuteen. Viimeksi mainitun on hoidettava kyseistä omaisuutta omasta varallisuudestaan erillään. Edunvalvojan olennaisena velvollisuutena on toimia trustin perustamisasiakirjassa määrättyjen ehtojen ja velvoitteiden sekä yleensäkin lain säännösten mukaisesti.

Arvonnousujen verotus

6 Veronalaisten voittojen verotuksesta vuonna 1992 annetun lain (Taxation of Chargeable Gains Act 1992), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkojen tapahtuma-ajankohtana (jäljempänä TCGA), 2 §:n 1 momentissa säädetään, että henkilö on velvollinen maksamaan pääomavoittoveroa (capital gains tax) hänelle sellaisen verovuoden aikana kertyneestä arvonnoususta, jonka aikana hän on asunut osan vuodesta Yhdistyneessä kuningaskunnassa tai jonka aikana hänellä on ollut siellä tavanomainen asuinpaikkansa.

7 TCGA:n 69 §:n mukaan edunvalvojat on katsottava ”yhdeksi ja jatkuvaksi henkilökokonaisuudeksi”, joka on erillinen sen edunvalvojina kunakin ajankohtana toimivista henkilöistä. Kyseisessä pykälässä säädetään lisäksi, että ”kyseisen elimen asuinpaikan tai tavanomaisen asuinpaikan katsotaan olevan Yhdistyneessä kuningaskunnassa, ellei trustien yleistä hallintoa hoideta tavallisesti Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolella eikä kaikilla edunvalvojilla tai suurimmalla osalla heistä ole siellä asuinpaikkaa tai tavanomaista asuinpaikkaa”.

8 TCGA:n 80 §:n 1–4 momentissa säädetään seuraavaa:

”Edunvalvojen asuinpaikan siirtäminen pois Yhdistyneestä kuningaskunnasta

(1) Tätä pykälää sovelletaan, kun settlementitrustin edunvalvojat minä tahansa ajankohtana (merkityksellinen ajankohta) siirtävät asuinpaikkansa tai tavanomaisen asuinpaikkansa pois Yhdistyneestä kuningaskunnasta.

(2) Tätä lakia sovellettaessa edunvalvojen on katsottava

a) luovuttaneen määritellyt varat välittömästi ennen merkityksellistä ajankohtaa ja

b) hankkineen välittömästi takaisin mainitut varat

kyseisen ajankohdan markkinahintaan.

(3) Jollei jäljempänä olevissa 4 ja 5 momentissa toisin säädetä, määriteltyihin varoihin sisältyvät kaikki ne varat, jotka välittömästi ennen merkityksellistä ajankohtaa muodostivat settlementitrustin omaisuuden – –

(4) Jos välittömästi merkityksellisen ajankohdan jälkeen

a) edunvalvojat harjoittavat kaupallista toimintaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä ja jos

b) Yhdistyneessä kuningaskunnassa on varoja, joita käytetään joko kaupallisessa toiminnassa tai tätä varten taikka joita käytetään tai pidetään hallussa sivuliikettä taikka kauppaedustajan liikettä varten, edellä olevan b kohdan soveltamisalaan kuuluvat varat eivät kuulu määriteltyihin varoihin.”

9 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että TCGA:n 87 §:n mukaan arvonnousu, jonka kerryttäneillä edunvalvojilla ei ole asuinpaikkaa tai tavanomaista asuinpaikkaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa, katsotaan edunsaajien tuloksi siltä osin kuin edunvalvojat suorittavat edunsaajille pääoman maksuja. Kyseisessä pykälässä säädetään, että ulkomailta asuvien edunvalvojen kerryttämät arvonnousut merkitään kirjanpitoon siten kuin he asuisivat Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Tämä arvonnousujen yhteismäärä luetaan sitten edunvalvojilta pääoman maksuja vastaanottavien edunsaajien tuloksi. Pääoman maksut on määritelty laajasti, jotta kyseinen määritelmä kattaisi suurimman osan trustilta saaduista suorituksista. Jos edunsaaja asuu ja hänellä on kotipaikka Yhdistyneessä kuningaskunnassa, hänen on maksettava pääomavoittoveroista niistä hänen tulokseen katsottavista pääoman maksuista, jotka perustuvat arvonnousuihin.

10 TCGA:n 91 §:ssä säädetään lisäksi, että veron määrää korotetaan, jos edunvalvojen kerryttämien arvonnousujen toteutumisen ja edunsaajien saamien pääoman maksujen vastaanottamisen välillä on ajallinen viive.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 Panico Panayi, joka on Kyproksen kansalainen, perusti vuonna 1992 pääasiassa kyseessä olevat neljä trustia (jäljempänä Panayin trustit) lastensa ja muiden perheenjäsentensä hyväksi. Hän siirsi näihin trusteihin 40 prosenttia perustamiensa yritysten emoyhtiön Cambos Entreprises Limitedin osakkeista.

12 Kyseisten trustien perustamisasiakirjojen mukaan Panayi ei itse ole edunsaaja eikä hänen elinaikanaan myöskään hänen vaimonsa. Trustin hallinnon valvojana (protector) hänellä on

kuitenkin toimivalta nimetä uusia tai ylimääräisiä edunvalvoja. Kyseisten trustien edunsaajilla ei sitä vastoin ole tällaista oikeutta.

13 Panayin asui Panayin trustien perustamisajankohtana vaimoineen ja lapsineen Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Aluksi Panayin trustien edunvalvojina olivat Panayi itse ja KSL Trustees Limited, joka on Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunut ”trust company”. Vuonna 2003 Panayin vaimo nimettiin ylimääräiseksi edunvalvojaksi.

14 Vuoden 2004 alkupuolella pariskunta päätti muuttaa Yhdistyneestä kuningaskunnasta pysyvästi takaisin Kyprokselle. Ennen muuttoa molemmat erosivat 19.8.2004 edunvalvojan tehtävistään. Samana päivänä Panayi nimitti kolme uutta edunvalvojaa, jotka kaikki asuivat Kyproksella. Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuva KSL Trustees Limited säilytti sitä vastoin edunvalvojan tehtävänsä 14.12.2005 asti. Näin Panayin trustien edunvalvojen enemmistö ei enää asunut Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

15 Panayin edunvalvojat myivät 19.12.2005 Panayin trustin hallussa olleet osakkeet ja sijoittivat kyseisen myynnin tuoton uudelleen. Kyseiset edunvalvojat antoivat 31.1.2006 veroilmoituksensa, joissa he itse arvioivat kunkin Panayin trustin varallisuustilanteen verovuodelta 2004/2005. Saatekirjeessä annettiin veroviranomaisille lisätietoja Panayin edunvalvojen vaihdoksesta ja kyseisten edunsaajien myöhemmin tekemästä osakkeiden luovutuksesta.

16 Koska näihin ilmoituksiin ei sisällynyt TCGA:n 80 §:n soveltamisen kannalta merkityksellisiä arvioita eräästä velasta, kyseiset viranomaiset aloittivat tutkinnan. Vuoden 2010 syyskuussa ne tekivät kyseisiä edunvalvoja koskevan päätöksen, jossa vero arvioitiin uudelleen siitä syystä, että mainittuun pykälään perustuva verosaatava oli olemassa. Kyseiset viranomaiset katsoivat, että verotettava tapahtuma oli 19.8.2004 tehty uusien edunsaajien nimeäminen, koska enemmistö Panayin edunvalvojistakaan ei enää tuona ajankohtana asunut Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja koska näin ollen Panayin trustien hallinnon oli verovuoden 2004/2005 aikana katsottava muuttaneen Kyprokselle. Kyseisen veron erääntymisajankohdaksi vahvistettiin siis 31.1.2006.

17 Panayin edunvalvojat nostivat First-tier Tribunalissa (Tax Chamber) (ensimmäisen asteen tuomioistuimen verojaosto, Yhdistynyt kuningaskunta) kanteen, jolla he riitauttivat TCGA:n 80 §:ssä säädettyjen maastapoistumisveron ja sen välittömän kantamisen yhteensoveltuvuuden unionin oikeudessa taattujen perustavanlaatuisien liikkumisvapauksien kanssa.

18 Veroviranomaiset puolestaan katsovat, että kun Englannin ja Walesin oikeudessa tarkoitettu trustin oikeudellinen luonne otetaan huomioon, yhtäkään liikkumisvapautta ei voida soveltaa nyt esillä olevassa asiassa. Jos olisi niin, että yhtä näistä vapauksista katsottaisiin voitavan soveltaa, kyseiset viranomaiset myöntävät, että maastapoistumisveron välitön kantaminen on a priori rajoitus, mutta se on niiden mukaan joka tapauksessa oikeutettavissa ja oikeasuhteinen.

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää, että vaikka edunvalvojat olivat säilyttäneet asuinpaikkansa Yhdistyneessä kuningaskunnassa, toimenpide, jolla nämä 19.12.2005 myivät trustin hallussa olleet osakkeet, olisi muodostanut tapahtuman, jonka nojalla niiden arvonousua oli verotettava. Tämä vero olisi erääntynyt maksettavaksi 31.1.2006.

20 Kyseinen tuomioistuin toteaa, ettei unionin tuomioistuin ole maastapoistumisveroon liittyvissä asioissa vielä tutkinut, voivatko trusti, sen perustaja, sen edunvalvojat tai sen edunsaajat vedota johonkin liikkumisvapauteen. Katsottaessa, että jokin näistä vapauksista olisi sovellettavissa, kyseinen tuomioistuin pohtii, voidaanko estettä perustella sellaisella yleisen edun mukaisella pakottavalla syyllä, joka liittyy verotusvallan tasapuoliseen jakoon jäsenvaltioiden välillä, ja jos voidaan, onko tämä este oikeasuhteinen.

21 Tässä tilanteessa First-tier Tribunal (Tax Chamber) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko sijoittautumisvapauden, pääomien vapaan liikkuvuuden tai palvelujen vapaan tarjoamisen mukaista, jos jäsenvaltio antaa ja pitää voimassa TCGA:n 80 §:n kaltaista lainsäädäntöä, jonka nojalla syntyy velvollisuus maksaa veroa trustirahastossa olevan varallisuuden piilevästä arvonnoususta, jos trustin edunvalvojilla ei enää tietyistä ajankohdasta lukien ole asuinpaikkaa tai tavanomaista asuinpaikkaa kyseisessä jäsenvaltiossa?

2) Jos oletetaan, että tällainen verovelvollisuus rajoittaa asian kannalta merkityksellisen vapauden käyttämistä, onko verottaminen oikeutettavissa verotusvallan tasapainoisen jaon nojalla ja onko se oikeasuhteista silloin, kun kyseisessä lainsäädännössä ei anneta trustin edunvalvojille mahdollisuutta veronmaksun lykkäämiseen tai sen maksamiseen erissä eikä siinä oteta huomioon trustin varojen mahdollista myöhempää arvonalenemista?

Ennakkoratkaisua pyydetään erityisesti seuraaviin kysymyksiin:

3) Kuuluuko jonkin perusvapauden piiriin se, että jäsenvaltio kantaa veron trustin varojen piilevästä arvonnoususta ajankohtana, jona suurimmalla osalla trustien edunvalvojista lakkaa olemasta asuinpaikka tai tavanomainen asuinpaikka kyseisessä jäsenvaltiossa?

4) Onko tällaisen maastapoistumisveron aiheuttama vapauden rajoitus oikeutettavissa verotusvallan tasapainoisen jaon varmistamisella tilanteessa, jossa oli mahdollista, että piilevästä arvonnoususta voitaisiin vielä kantaa pääomavoittovero mutta ainoastaan tietynlaisten edellytysten täytyessä tulevaisuudessa?

5) Tuleeko oikeasuhteisuus ratkaista kunkin yksittäistapauksen tosiseikkojen perusteella? Onko tällaisesta verottamisesta aiheutuva rajoitus oikeasuhteinen erityisesti tilanteessa, jossa

a) laissa ei säädetä mahdollisuudesta veron maksun lykkäämiseen tai sen maksamiseen erissä eikä siinä oteta huomioon trustin varojen mahdollista myöhempää arvonalenemista maasta poistumisen jälkeen

b) mutta siinä nimenomaisessa tilanteessa, jossa valituksenalainen vero määrättiin, varat myytiin ennen kuin vero tuli maksettavaksi eikä kyseessä olevien varojen arvo alentunut trustin kotipaikan siirron ja varojen myyntipäivän välisenä aikana?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy näillä kysymyksillä, jotka on syytä tutkia yhdessä, pääasiallisesti, ovatko sijoittautumisvapautta koskevat EUT-sopimuksen määräykset pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa, joissa trustin edunvalvoja kansallisen oikeuden mukaan kohdellaan yhtenä ja jatkuvana henkilökokonaisuutena, joka on erillinen sen edunvalvojina kunakin ajankohtana toimivista henkilöistä, esteenä pääasiassa kyseessä olevalle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan trustin hallussa olevaan omaisuuteen liittyviä piileviä arvonnousuja verotetaan, kun edunvalvojen enemmistö siirtää asuinpaikkansa toiseen jäsenvaltioon, eikä näin määrättyä veroa saada maksaa myöhempänä ajankohtana.

23 Jotta esitettyihin kysymyksiin voitaisiin vastata, on aivan aluksi päätettävä, kuuluvatko pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset trustit sijoittautumisvapauden soveltamisalaan, ja jos ne kuuluvat, sovelletaanko kyseistä vapautta pääasiassa kyseessä olevassa tilanteessa.

Sijoittautumisvapauden soveltaminen trusteihin

24 SEUT 49artiklassa kielletään rajoitukset, jotka koskevat jäsenvaltion kansalaisen vapautta sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle. SEUT 54 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustetut yhtiöt, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on unionin alueella, rinnastetaan EUT-sopimuksen sijoittautumisvapautta koskevia määräyksiä sovellettaessa luonnollisiin henkilöihin, jotka ovat jäsenvaltion kansalaisia.

25 SEUT 54 artiklan toisen kohdan mukaan yhtiöillä tarkoitetaan siviili- ja kauppaoikeudellisia yhtiöitä, osuustoiminnallisia yhtiöitä sekä muita julkis- ja yksityisoikeudellisia oikeushenkilöitä, lukuun ottamatta niitä, jotka eivät tavoittele voittoa.

26 Tältä osin on syytä todeta, että sijoittautumisvapaudella, joka on yksi niistä unionin oikeuden perustavanlaatuisista määräyksistä (tuomio 24.5.2011, komissio v. Belgia, C-47/08, EU:C:2011:334, 77 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), joilla myötävaikutetaan sisämarkkinoiden toteuttamistavoitteen saavuttamiseen (ks. vastaavasti tuomio 13.12.2005, SEVIC Systems, C-411/03, EU:C:2005:762, 19 kohta), on hyvin laaja soveltamisala.

27 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee ensinnäkin, että kyseisestä vapaudesta tehtäviä poikkeuksia on tulkittava suppeasti (ks. vastaavasti tuomio 21.6.1974, Reyners, 2/74, EU:C:1974:68, 43–55 kohta ja tuomio 1.2.2017, komissio v. Unkari, C-392/15, EU:C:2017:73, 106 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), toiseksi, että vaikka sijoittautumisvapautta koskevien EUT-sopimuksen määräysten tarkoituksena on varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia, niiden vastaista on myös se, että lähtöjäsenvaltio estää omaa kansalaistaan tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon (tuomio 27.9.1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, 16 kohta ja tuomio 21.5.2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), ja kolmanneksi, että EUT-sopimuksessa tarkoitettu sijoittautumisen käsite on hyvin laaja ja se merkitsee unionin kansalaisen mahdollisuutta osallistua pysyvästi ja jatkuvasti muun kuin sen jäsenvaltion taloudelliseen elämään, josta hän on lähtöisin, ja hyötyä tästä osallistumisesta edistäen näin taloudellista ja sosiaalista vuorovaikutusta unionissa (ks. vastaavasti tuomio 30.11.1995, Gebhard, C-55/94, EU:C:1995:411, 25 kohta).

28 Nyt käsiteltävässä asiassa on kiistatonta yhtäältä, että kyseessä olevat trustit on perustettu Yhdistyneen kuningaskunnan oikeuden mukaan, ja toisaalta, ettei niitä kyseisessä oikeudessa pidetä siviili- ja kauppaoikeudellisina eikä osuustoiminnallisina yhtiöinä. Tämän vuoksi on syytä päättää, voidaanko kyseisiä trusteja pitää sellaisina voittoa tavoittelevina julkis- tai yksityisoikeuden alaan kuuluvina ”muina oikeushenkilöinä”, joita SEUT 54 artiklan toisessa kohdassa tarkoitetaan.

29 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 33 ja 34 kohdassa pääasiallisesti todennut, kyseinen käsite ”muut oikeushenkilöt” kattaa yrityksen, jolla kansallisen oikeuden perusteella on sellaisia oikeuksia ja velvollisuuksia, joiden nojalla se voi itse toimia asianomaisessa oikeusjärjestyksessä siitä huolimatta, ettei sillä ole erityistä oikeudellista muotoa, ja joka tavoittelee voittoa.

30 Tässä tapauksessa unionin tuomioistuimelle jätetystä asiakirja-aineistosta ilmenee ensinnäkin, että asianomaisen kansallisen oikeuden perusteella trustiin pantu omaisuus muodostaa edunvalvojien henkilökohtaisesta omaisuudesta erillisen omaisuusmassan ja että edunvalvojilla on oikeus ja velvollisuus hoitaa kyseistä omaisuutta ja määrätä siitä trustin

perustamisasiakirjassa ja kansallisessa oikeudessa määrättyjen edellytysten mukaisesti.

31 Toiseksi – kuten tämän tuomion 7 ja 8 kohdassa on mainittu – yhtäältä TCGA:n 69 §:n mukaan edunvalvojat ymmärretään kansallisessa oikeudessa yhdeksi ja jatkuvaksi henkilökokonaisuudeksi, joka on erillinen sen edunvalvojina kunakin ajankohtana toimivista henkilöistä. Mainitussa pykälässä säädetään myös, että kyseisen kokonaisuuden asuinpaikan tai tavanomaisen asuinpaikan katsotaan olevan Yhdistyneessä kuningaskunnassa, ellei trustien yleistä hallintoa tavallisesti hoideta Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolella eikä edunvalvojilla tai suurimmalla osalla heistä ole merkityksellisenä ajankohtana asuinpaikkaa tai tavanomaista asuinpaikkaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa. TCGA:n 80 §:ssä säädetään toisaalta, että jos trustin edunvalvojat minä tahansa ajankohtana siirtävät asuinpaikkansa tai tavanomaisen asuinpaikkansa pois Yhdistyneestä kuningaskunnasta, heidän katsotaan välittömästi ennen kyseistä ajankohtaa luovuttaneen trustin omaisuuden muodostaneet varat ja välittömästi hankkineen ne takaisin markkinahintaan.

32 Näin on siis selvää, että pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön säännöksiä sovellettaessa edunvalvoja tarkastellaan yhdessä yhtenä yksikkönä eikä yksilöinä ja että nämä ovat velvollisia maksamaan trustin varoihin liittyvistä piilevistä arvonnousuista kannettavan veron silloin, kun viimeksi mainitun katsotaan siirtäneen hallinnollisen kotipaikkansa Yhdistyneestä kuningaskunnasta toiseen jäsenvaltioon, Tällainen siirto tapahtuu, kun edunvalvojien enemmistö lakkaa asumasta Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Edunvalvojien toiminta niiden hoitaessa trustin omaisuutta ja hallinnoidessa sen varoja on siis erottamattomasti sidoksissa itse trustiin, ja näin ollen se muodostaa tämän kanssa jakamattoman kokonaisuuden. Tällaista trustia olisi tällaisissa olosuhteissa pidettävä yksikkönä, jolla on kansalliseen oikeuteen perustuvia oikeuksia ja velvollisuuksia, jotka mahdollistavat sen, että se voi itse toimia kyseisessä oikeusjärjestyksessä.

33 Siitä kysymyksestä, tavoittelevatko pääasiassa kyseessä olevat trustit voittoa, on riittävää todeta, että unionin tuomioistuimelle jätetystä asiakirja-aineistosta ilmenee, ettei näillä trusteilla ole hyväntekeväisyyteen liittyviä tai sosiaalisia tavoitteita ja että ne on perustettu, jotta kyseisten trustien varat tuottaisivat voittoa edunsaajille

34 Tästä seuraa, että trustin kaltainen yksikkö, jolla on kansalliseen oikeuteen perustuvia oikeuksia ja velvollisuuksia, jotka mahdollistavat sen, että se voi itse toimia, ja joka harjoittaa tosiasiallista taloudellista toimintaa, voi vedota sijoittautumisvapauteen.

35 Tällöin herää kysymys siitä, onko kyseinen vapaus sovellettavissa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa trustin hallussa olevan omaisuuden arvonnousun verotuksessa verotettavana tapahtumana on se, että edunvalvojat siirtävät asuinpaikkansa Yhdistyneestä kuningaskunnasta toiseen jäsenvaltioon.

Sijoittautumisvapauden sovellettavuus

36 Unionin tuomioistuin on jo todennut, että jäsenvaltion oikeuden mukaan perustettu yhtiö, joka siirtää tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon ilman, että kyseinen siirto vaikuttaa sen asemaan ensiksi mainitun jäsenvaltion oikeuden soveltamisalaan kuuluvana yhtiönä, voi vedota sijoittautumisvapauteen kyseenalaistaakseen sen veron lainmukaisuuden, jonka ensiksi mainittu jäsenvaltio on määrännyt yhtiölle kyseisen johdon siirron yhteydessä (tuomio 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 33 kohta).

37 Pääasiasta on syytä todeta ensinnäkin, että koska edunvalvojilla on oikeus ja velvollisuus hoitaa trustin hallussa olevaa omaisuutta ja koska trustin varojen arvonnousun verotuksessa verotettavana tapahtumana on se, että edunvalvojat siirtävät asuinpaikkansa pois Yhdistyneestä kuningaskunnasta, kyseinen asuinpaikan siirto aiheuttaa kansallisen oikeuden kannalta katsoen

myös kyseisen trustin hallinnollisen kotipaikan siirtymisen.

38 Toiseksi unionin tuomioistuimelle jätetystä asiakirja-aineistosta ilmenee, että pääasiassa kyseessä oleva hallinnollisen kotipaikan siirto ei kansallisen oikeuden kannalta katsoen näytä vaikuttaneen pääasiassa kyseessä olevien trustien luonteeseen trustina.

39 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, joka koskee yhtiön omaisuuden arvonnousun verottamista tilanteessa, jossa kyseisen yhtiön tosiasiallisen johdon kotipaikka siirretään toiseen jäsenvaltioon, pätee näin ollen myös tilanteessa, jossa jäsenvaltio verottaa trustin hallussa olevan omaisuuden arvonnousua siitä syytä, että kyseisen trustin hallinnollinen kotipaikka siirretään toiseen jäsenvaltioon. Tästä seuraa, että sijoittautumisvapautta voidaan soveltaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa.

40 Tämän vuoksi on syytä päättää, rajoitetaanko kyseistä vapautta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella jäsenvaltion lainsäädännöllä, jossa trustin hallinnollisen kotipaikan toiseen jäsenvaltioon siirtämisen varalta säädetään yhtäältä, että kyseinen siirto aiheuttaa trustin hallussa olevan omaisuuden arvonnousujen verottamisen, ja toisaalta, että arvonnousuihin liittyvä vero kannetaan välittömästi.

Sijoittautumisvapauden rajoittaminen

41 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 49 artiklassa asetetaan velvollisuus poistaa sijoittautumisvapauden rajoitukset. Kyseinen vapaus sisältää niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on unionin alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa muissa jäsenvaltioissa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä (tuomio 21.5.2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Tämän tuomion 27 kohdassa on jo muistutettu, että vaikka sijoittautumisvapautta koskevien EUT-sopimuksen määräysten tarkoituksena on niiden sanamuodon mukaan varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia, niiden vastaista on myös se, että lähtöjäsenvaltio estää omaa kansalaistaan tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon.

43 Sijoittautumisvapauden rajoituksina on pidettävä kaikkia toimia, joilla kielletään tämän vapauden käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi (tuomio 21.5.2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Nyt käsiteltävässä tapauksessa unionin tuomioistuimelle jätetystä asiakirja-aineistosta ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä säädetään, että yksinomaan silloin, kun trustin hallinnollinen kotipaikka siirretään Yhdistyneestä kuningaskunnasta toiseen jäsenvaltioon, trustin hallussa olevan omaisuuden piilevää arvonnousua verotetaan ja siihen liittyvä vero kannetaan välittömästi kyseisen siirron yhteydessä. Näin ei sitä vastoin meneteltäisi, jos samanlainen siirto tapahtuisi Yhdistyneen kuningaskunnan sisällä.

45 Tästä seuraa, että – kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on myöntänyt – Yhdistynyt kuningaskunta ei olisi verottanut pääasiassa kyseessä olevaa piilevää arvonnousua, jos nimetyt uudet edunvalvojat olisivat asuneet kyseisessä jäsenvaltiossa.

46 Näin ollen on syytä todeta, että hallinnollisen kotipaikkansa Yhdistyneessä kuningaskunnassa säilyttävää trustia kohdellaan pääasiassa kyseessä olevalla lainsäädännöllä eri tavoin kuin trustia, jonka hallinnollinen kotipaikka siirretään toiseen jäsenvaltioon, siitä syystä, että sen uusien edunvalvojien asuinpaikka on kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa.

47 Tämä erilainen kohtelu on omiaan aiheuttamaan yhtäältä sen, että trustia hallinnoivat edunvalvojat ovat vähemmän houkuttettuja siirtämään trustin hallinnollisen kotipaikan toiseen jäsenvaltioon, ja toisaalta sen, että se voi saada trustin perustajan – jos trustin perustamisasiakirja sen sallii – luopumaan nimeämästä uusista ulkomailla asuvia edunvalvoja. Sillä rajoitetaan näin ollen sijoittautumisvapautta

48 Tällainen rajoitus voidaan hyväksyä vain, jos se koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai jos se on oikeutettu unionin oikeudessa hyväksytyjen, yleistä etua koskevien pakottavien syiden johdosta. Viimeksi mainitussa tilanteessa vaaditaan lisäksi, että rajoituksella on voitava taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (tuomio 17.12.2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, 26 ja 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49 Siitä, ovatko kyseiset tilanteet toisiinsa rinnastettavissa, on riittävää todeta, että kun kyse on jäsenvaltion lainsäädännöstä, jonka tarkoituksena on verottaa kyseisen jäsenvaltion alueella syntyneitä arvonnousuja, hallinnollisen kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon siirtävän trustin tilanne vastaa ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa hallinnollisen kotipaikkansa säilyttävän trustin tilannetta siltä osin kuin kyse trustin varojen sellaisten arvonnousujen verotuksesta, jotka ovat syntyneet ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa ennen kotipaikan siirtoa (ks. vastaavasti tuomio 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 38 kohta

50 Yhdistynyt kuningaskunta toteaa, että tällainen rajoitus voidaan oikeuttaa jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jaon säilyttämistä koskevalla, yleiseen etuun liittyvällä syyllä.

51 Tässä yhteydessä on muistutettava yhtäältä, että jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttäminen on unionin tuomioistuimen tunnustama hyväksyttävä tavoite. Toisaalta unionin toteuttamien yhtenäistämistä- tai yhdenmukaistamistoimien puuttuessa jäsenvaltioilla on edelleen toimivalta sopimuksin tai yksipuolisesti päättää verotusvaltansa jakoperusteista kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi (tuomio 21.5.2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

52 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että trustin hallinnollisen kotipaikan siirtäminen jäsenvaltiosta toiseen ei voi merkitä sitä, että lähtöjäsenvaltion on luovuttava oikeudestaan verottaa verotusvaltaansa kuuluvaa, ennen kyseistä siirtoa syntynyttä arvonnousua. Unionin tuomioistuin on tältä osin todennut, että jäsenvaltiolla on verotuksen alueperiaatteen mukaisesti – yhdistettynä ajalliseen osatekijään eli verovelvollisen verotukselliseen asuinpaikkaan kotimaassa sen ajanjakson aikana, jona piilevät arvonnousut ovat syntyneet – oikeus verottaa kyseisiä arvonnousuja verovelvollisen maastamuuttohetkellä. Tällaisella toimenpiteellä pyritään estämään tilanteita, jotka ovat omiaan vaarantamaan lähtöjäsenvaltion oikeuden käyttää verotusvaltaansa sen alueella toteutettujen toimintojen osalta, ja se voidaan siis oikeuttaa jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämiseen liittyvillä syillä (ks. vastaavasti tuomio 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

53 Unionin tuomioistuin on kuitenkin täsmentänyt, että jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämistä koskevalla tavoitteella voidaan oikeuttaa kansallinen toimenpide vain silloin, kun jäsenvaltio, jonka alueella tulot ovat syntyneet, on tosiasiallisesti estynyt käyttämästä

verotusvaltaansa mainittuihin tuloihin nähden (tuomio 23.1.2014, DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, 56 kohta).

54 Pääasian oikeudenkäynnin yhteydessä Panayin edunvalvojat väittävät, että vaikka kyseisiä arvonnousuja ei olisi verotettu välittömästi pääasiassa kyseessä olevien trustien hallinnollisen kotipaikan siirron yhteydessä, Yhdistynyt kuningaskunta olisi pystynyt verottamaan Panayin trustien hallussa olevan omaisuuden arvonnousua, sillä TCGA:n 87 §:n perusteella ulkomailla asuvien edunvalvojien kerryttämiä ja maassa asuville edunsaajille pääoman maksuina maksettuja arvonnousuja voitaisiin verottaa näiden edunsaajien pääomatulona.

55 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 50 kohdassa todennut, pääasiassa kyseessä olevan kaltaista lainsäädäntöä, jonka mukaan kyseisellä jäsenvaltiolla säilyvä verotusvalta riippuu yksistään trustin edunvalvojien ja edunsaajien päätöksistä, ei voida pitää riittävänä siltä kannalta, että kyseinen jäsenvaltio voisi säilyttää valtansa verottaa alueellaan syntyneitä arvonnousuja.

56 Näin ollen on syytä todeta, että jäsenvaltion lainsäädäntö, jossa pääasiassa kyseessä olevan kaltaista tilannetta varten säädetään, että trustin hallussa olevien varojen piileviä arvonnousuja verotetaan, kun kyseisen trustin hallinnollinen kotipaikka siirretään toiseen jäsenvaltioon, on omiaan takaamaan verotusvallan jaon säilymisen jäsenvaltioiden välillä, koska ensin mainittu jäsenvaltio menettää valtansa verottaa näitä arvonnousuja mainitun siirron tapahduttua, ja näin on siitä huolimatta, että ensin mainitulla jäsenvaltiolla saattaa olla tietty mahdollisuus verottaa näitä arvonnousuja.

57 Kyseisen toimenpiteen oikeasuhteisuuden osalta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä ilmenee yhtäältä, että suhteellisuusperiaatteen mukaista on, että lähtöjäsenvaltio verotusvaltansa käytön turvaamiseksi määrittää alueellaan syntyneistä piilevistä arvonnousuista maksettavan veron sillä hetkellä, kun sen valta verottaa näitä arvonnousuja lakkaa, nyt käsiteltävässä tapauksessa ajankohtana, jona trusti siirtää hallinnollisen kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon (tuomio 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 52 kohta). Toisaalta sellainen jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka mukaan hallinnollisen kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon siirtävä trusti voi valita, maksaako se näihin arvonnousuihin liittyvän veron välittömästi vai maksaako se mainitun veron määrän ja sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaan mahdollisesti kertyvät korot myöhempänä ajankohtana, olisi toimenpide, jolla sijoittautumisvapautta rajoitettaisiin vähemmän kuin veron välittömällä kantamisella (ks. vastaavasti tuomio 21.5.2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

58 Tässä yhteydessä on lisäksi tärkeää täsmentää, että veronmaksun lykkääminen ei voi johtaa siihen, että lähtöjäsenvaltiolla olisi velvollisuus ottaa huomioon sellaiset mahdolliset arvonalennukset, jotka ovat toteutuneet sen jälkeen, kun trustin hallinnollinen kotipaikka siirrettiin toiseen jäsenvaltioon (ks. vastaavasti tuomio 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 61 kohta).

59 Unionin tuomioistuimelle jätetystä asiakirja-aineistosta ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä säädetään yksinomaan kyseisen veron välittömästä kantamisesta. Tästä seuraa, että tuolla lainsäädännöllä mennään pidemmälle kuin jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämiseen liittyvän tavoitteen saavuttamiseksi on tarpeen ja että näin ollen sillä rajoitetaan perusteettomasti sijoittautumisvapautta.

60 Tätä arviointia ei voida kyseenalaistaa sillä, että arvonnousut on pääasiassa kyseessä olevissa olosuhteissa realisoitu veron määrän vahvistamisen jälkeen mutta ennen kuin vero tuli maksettavaksi, koska pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön suhteettomuus johtuu siitä, ettei siinä säädetä verovelvollisuuden mahdollisuudesta maksaa vero myöhempänä ajankohtana.

61 Kaiken edellä lausutun perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava niin, että sijoittautumisvapautta koskevat EUT-sopimuksen määräykset ovat pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa, joissa trustin edunvalvoja kansallisen oikeuden mukaan kohdellaan yhtenä ja jatkuvana henkilökokonaisuutena, joka on erillinen sen edunvalvojina kunakin ajankohtana toimivista henkilöistä, esteenä pääasiassa kyseessä olevalle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan trustin hallussa olevaan omaisuuteen liittyviä piileviä arvonnousuja verotetaan, kun edunvalvojen enemmistö siirtää asuinpaikkansa toiseen jäsenvaltioon, eikä näin määrättyä veroa saada maksaa myöhempänä ajankohtana.

Oikeudenkäyntikulut

62 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Sijoittautumisvapautta koskevat EUT-sopimuksen määräykset ovat pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa, joissa trustin edunvalvoja kansallisen oikeuden mukaan kohdellaan yhtenä ja jatkuvana henkilökokonaisuutena, joka on erillinen sen edunvalvojina kunakin ajankohtana toimivista henkilöistä, esteenä pääasiassa kyseessä olevalle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan trustin hallussa olevaan omaisuuteen liittyviä piileviä arvonnousuja verotetaan, jos edunvalvojen enemmistö siirtää asuinpaikkansa toiseen jäsenvaltioon, eikä näin määrättyä veroa saada maksaa myöhempänä ajankohtana.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.