Downloaded via the EU tax law app / web

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

16. veebruar 2023(*)

Eelotsusetaotlus – Otsesed maksud – Äriühingu tulumaks – ELTL artiklid 49, 63 ja 64 – Asutamisvabadus – Kapitali vaba liikumine – Kontsernisisene vara võõrandamine – Liikmesriigi maksuresidendist äriühing, kelle emaettevõtja on teise liikmesriigi maksuresident ja sõsarettevõtja kolmanda riigi maksuresident – Liikmesriigi maksuresidendist äriühingu intellektuaalomandi õiguste võõrandamine kolmanda riigi maksuresidendist sõsarettevõtjale – Liikmesriigi maksuresidendist äriühingu poolt ühe oma tütarettevõtja aktsiate võõrandamine oma emaettevõtjale, kes on teise liikmesriigi maksuresident – Vastutasu, mis vastab võõrandatud vara turuväärtusele – Maksuvabastus või maksustamine olenevalt soodustatud äriühingu registrijärgse asukoha riigist

Kohtuasjas C?707/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Upper Tribunali (Tax and Chancery Chamber) (kõrgem kohus (maksu- ja finantskolleegium), Ühendkuningriik) 29. detsembri 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 30. detsembril 2020, menetluses

Gallaher Limited

versus

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja president K. Jürimäe ning kohtunikud M. Safjan, N. Piçarra, N. Jääskinen (ettekandja) ja M. Gavalec,

kohtujurist: A. Rantos,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Gallaher Limited, esindajad: *barrister* I. Afzal, P. Baker, *QC*, ning *solicitors* S. Bond ja E. Buxton,

– Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: L. Baxter, F. Shibli ja J. Simpson, keda abistasid R. Baldry, *QC*, ja *barrister* B. Elliott,

– Euroopa Komisjon, esindajad: P.-J. Loewenthal ja W. Roels,

olles 8. septembri 2022. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb ELTL artiklite 49, 63 ja 64 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille pooled on Ühendkuningriigi maksuresidendist äriühing Gallaher Limited (edaspidi „GL“) ja Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (Ühendkuningriigi maksu- ja tolliamet) (edaspidi „maksuhaldur“) ning mille ese on GLi maksukohustus – õiguseta maksu tasumist edasi lükata – seoses kahe tehinguga, mis puudutavad vara võõrandamist GLiga samasse kontserni kuuluvatele äriühingutele, kes ei ole Ühendkuningriigi maksuresidendid.

Õiguslik raamistik

Väljaastumisleping

3 Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi Euroopa Liidust ja Euroopa Aatomienergiaühendusest väljaastumise leping (ELT 2020, L 29, lk 7; edaspidi „väljaastumisleping“) kiideti heaks nõukogu 30. jaanuari 2020. aasta otsusega (EL) 2020/135 (ELT 2020, L 29, lk 1).

4 Väljaastumislepingu preambuli kohaselt lakkab liidu õigus tervikuna selles lepingus sätestatud tingimustel olemast Ühendkuningriigis kohaldatav alates lepingu jõustumise kuupäevast.

5 Väljaastumislepingu artiklis 126 on ette nähtud üleminekuperiood, mis algab selle lepingu jõustumise kuupäeval ja lõpeb 31. detsembril 2020 ning mille jooksul kohaldatakse Ühendkuningriigi suhtes liidu õigust, kui lepingus ei ole sätestatud teisiti.

6 Väljaastumislepingu artikli 86 „Euroopa Liidu Kohtus pooleliolevad kohtuasjad“ lõigetes 2 ja 3 on sätestatud:

„2. Euroopa Liidu Kohtule jääb pädevus lahendada eelotsusetaotlusi, mille on esitanud Ühendkuningriigi kohtud enne üleminekuperioodi lõppu.

3. Käesoleva peatüki kohaldamisel loetakse, et […] eelotsusetaotlus [on] esitatud hetkel, mil menetluse algatamise dokument on registreeritud […] Euroopa Kohtu […] kantseleis.“

7 Väljaastumislepingu artikli 89 lõikes 1 on ette nähtud:

„Euroopa Liidu Kohtu otsused ja määrused, mis on tehtud enne üleminekuperioodi lõppu, ning sellised otsused ja määrused, mis on artiklites 86 ja 87 osutatud menetlustes tehtud pärast üleminekuperioodi lõppu, on Ühendkuningriigi jaoks ja Ühendkuningriigis tervikuna siduvad.“

8 Väljaastumislepingu artikli 185 kohaselt jõustus see leping 1. veebruaril 2020.

Ühendkuningriigi õigus

9 Äriühingu tulumaksu 2009. aasta seaduse (Corporation Tax Act 2009, edaspidi „CTA 2009“) §-de 2 ja 5 ning maksustatava kapitalikasumi maksustamise 1992. aasta seaduse (Taxation of Chargeable Gains Act 1992, edaspidi „TCGA 1992“) § 8 kohaselt on Ühendkuningriigi maksuresidendist äriühing kohustatud maksma äriühingu tulumaksu kogu oma asjaomasel arvestusperioodil teenitud kasumi pealt (sealhulgas kapitalikasumilt).

10 Vastavalt CTA 2009 § 5 lõikele 3 on äriühing, kes ei ole Ühendkuningriigi maksuresident, kuid kes tegeleb seal majandustegevusega Ühendkuningriigis asuva püsiva tegevuskoha kaudu, kohustatud tasuma maksu selle püsiva tegevuskohaga seotud kasumilt. Lisaks on selline äriühing TCGA 1992 § 10 B alusel kohustatud tasuma äriühingu tulumaksu vara võõrandamise korral saadud kapitalikasumilt, kui vara asub Ühendkuningriigis ja kui seda kasutatakse majandustegevuse või püsiva tegevuskoha tarbeks. See vara kvalifitseeritakse TCGA 1992 § 171(1 A) alusel „maksustatavaks varaks“.

11 TCGA 1992 §-de 17 ja 18 kohaselt loetakse vara võõrandamine toimunuks tasu eest, mis vastab vara turuväärtusele, kui seda ei tehta muu kui turutingimustel sõlmitud kokkuleppe alusel või kui vara võõrandatakse seotud isikule.

12 TCGA 1992 §-s 170 on sätestatud:

„(1) Käesolevat paragrahvi kohaldatakse §-de 171–181 tõlgendamisel, kui kontekstist ei tulene teisiti […].

(2) Kui ei ole sätestatud teisiti:

[…]

b) lõikeid 3–6 kohaldatakse selleks, et teha kindlaks, kas äriühingud moodustavad kontserni, ja kui moodustavad, siis milline on kontserni peamine äriühing;

[…]

d) mõisteid „kontsern“ ja „tütarettevõtja“ tuleb tõlgendada koos kõigi vajalike kohandustega, kui neid kohaldatakse äriühingu suhtes, mis on asutatud mõne teise riigi õiguse alusel kui Ühendkuningriik.

(3) Kui tagapool lõigetest 4–6 ei tulene teisiti:

a) äriühing (edaspidi ja §-des 171–181 „kontserni peamine äriühing“) ja kõik tema 75% osalusega tütarettevõtjad moodustavad kontserni; kui ühele neist tütarettevõtjatest kuulub 75% osalusega tütarettevõtjaid, kuuluvad need kontserni, samuti viimaste 75% osalusega tütarettevõtjad jne, kuid

b) kontserni ei kuulu ühtegi äriühingut (v.a kontserni peamine äriühing), kes ei ole kontserni peamise äriühingu 51% osalusega tegelik tütarettevõtja.

(4) Äriühing ei saa olla kontserni peamine äriühing, kui ta ise on mõne teise äriühingu 75% osalusega tütarettevõtja.

[…]“.

13 TCGA 1992 § 171 ning CTA 2009 §-d 775 ja 776 (edaspidi koos „kontsernisisese võõrandamise eeskirjad“) näevad ette, et vara võõrandamine kontserni kuuluvate Ühendkuningriigi

äriühingu tulumaksu maksukohustuslasest äriühingute vahel toimub maksualaselt neutraalselt.

14 TCGA 1992 §-s 171 on sätestatud:

„(1) Kui

a) äriühing („äriühing A“) võõrandab vara teisele äriühingule („äriühing B“) ajal, mil mõlemad äriühingud kuuluvad samasse kontserni, ja

b) on täidetud lõike 1A tingimused,

käsitletakse äriühingut A ja äriühingut B kapitalikasumilt tasumisele kuuluva äriühingu tulumaksu puhul nii, nagu äriühing B oleks selle omandanud tasu eest, mis tagab, et äriühingul A ei teki võõrandamisest ei kapitalikasumit ega kapitalikahjumit.

(1A) Lõikes (l)(b) nimetatud tingimused on järgmised:

a) äriühing A on võõrandamise kuupäeval Ühendkuningriigi resident või vara on vahetult enne seda kuupäeva selle äriühingu jaoks maksustatav vara ja

b) äriühing B on võõrandamise kuupäeval Ühendkuningriigi resident või vara on vahetult pärast seda kuupäeva selle äriühingu jaoks maksustatav vara.

Sel eesmärgil on vara konkreetsel kuupäeval äriühingu „maksustatav vara“, kui olukorras, kus see äriühing sel kuupäeval vara võõrandaks, oleks kogu äriühingu saadud kapitalikasum maksustatav kapitalikasum ja moodustaks § 10B alusel osa äriühingu tulumaksuga maksustatavast kasumist.

[…]“.

15 CTA 2009 §-s 775 on ette nähtud:

„(1) Äriühingu (edaspidi „võõrandaja“) immateriaalse vara üleminek teisele äriühingule (edaspidi „omandaja“) on käesoleva osa seisukohast maksualaselt neutraalne, kui

a) ülemineku kuupäeval kuuluvad mõlemad äriühingud samasse kontserni,

b) vahetult enne üleminekut on kõnealune vara võõrandaja jaoks maksustatav immateriaalne vara ja

c) vahetult pärast üleminekut on kõnealune vara omandaja jaoks maksustatav immateriaalne vara.

(2) Käesoleva osa seisukohalt maksualaselt neutraalse ülemineku tagajärgede kohta vt § 776.

[…]“.

16 CTA 2009 §-s 776 on sätestatud:

„(1) Selles paragrahvis on nimetatud käesoleva osa seisukohast „maksualaselt neutraalse“ vara ülemineku tagajärjed.

(2) Üleminekut käsitletakse sel eesmärgil nii, et see ei hõlma:

a) vara realiseerimist võõrandaja poolt või

b) vara omandamist omandaja poolt.

(3) Omandajat koheldakse sel eesmärgil nii, et:

a) vara on tema omandis olnud mis tahes ajahetkel, kui vara kuulus võõrandajale, ja

b) ta on vara suhtes võtnud kõik meetmed, mille on võtnud võõrandaja.

(4) Eelkõige:

a) võõrandajale kuulunud vara algset maksumust käsitatakse omandajale kuuluva vara algse maksumusena ja

b) kõiki käesoleva osa kohaselt võõrandaja poolt maksustamise eesmärgil arvesse võetud varaga seotud nõudeid ja kohustusi käsitatakse nii, nagu oleks neid arvesse võtnud omandaja.

(5) Lõikes 4(a) esitatud viited vara maksumusele on seotud maksustamise eesmärgil aktsepteeritud maksumusega.“

17 CTA 2009 §-s 764 on sätestatud:

„(1) Käesolevat peatükki kohaldatakse käesoleva osa suhtes, et teha kindlaks, kas äriühingud moodustavad kontserni, ja kui moodustavad, siis milline on kontserni peamine äriühing.

[…]“.

18 CTA 2009 §-s 765 on ette nähtud:

„(1) Üldreegli kohaselt:

a) äriühing („A“) ja kõik tema 75% osalusega tütarettevõtjad moodustavad kontserni ning

b) kui ühele neist tütarettevõtjatest kuulub 75% osalusega tütarettevõtjaid, hõlmab kontsern neid ja nende 75% osalusega tütarettevõtjaid jne.

(2) A-d nimetatakse käesolevas peatükis ja 9. peatükis kontserni peamiseks äriühinguks.

(3) Lõigete 1 ja 2 suhtes kohaldatakse käesoleva peatüki järgmisi sätteid.“

19 CTA 2009 §-s 767 on sätestatud:

„(1) Üldreegli kohaselt ei ole äriühing („A“) kontserni peamine äriühing, kui ta ise on teise äriühingu 75% osalusega tütarettevõtja („B“).

[…]“.

20 1970. aasta maksukorralduse seaduse (Taxes Management Act 1970, edaspidi „TMA 1970“) §-s 59D on ette nähtud:

„(1) Arvestusperioodi eest tasumisele kuuluv äriühingu tulumaks on sissenõutav päeval, mis järgneb üheksakuulise perioodi möödumisele alates arvestusperioodi lõpust.

(2) Kui kõik varem tasutud asjaomased summad (nii nagu need nähtuvad vastavast äriühingu tulumaksu deklaratsioonist) ületavad tasumisele kuuluva maksu summa, tagastatakse enammakstud maksusumma.

[…]“.

21 TMA 1970 § 87A kohaselt arvatakse intress tasumata maksust maha alates maksu sissenõutavaks muutumise kuupäevast.

22 TMA 1970 §-des 55 ja 56 on ette nähtud, et kui maksuhalduri otsuse (sh osalise lõpetamise teade) peale, millega muudeti äriühingu deklaratsiooni teatava arvestusperioodi kohta, esitatakse kaebus First-tier Tribunalile (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukolleegium), Ühendkuningriik), võib kindlaksmääratud maksu tasumist maksuhalduri nõusolekul või First-tier Tribunalile (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukolleegium)) esitatud taotluse alusel edasi lükata, mistõttu see maks muutub sissenõutavaks alles siis, kui sellele kohtule esitatud kaebus on lahendatud.

23 Ühendkuningriigi ja Šveitsi Konföderatsiooni vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu, mis juhindub Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) tulu- ja kapitalimaksu näidislepingust, artikli 13 lõige 5 näeb ette, et sellist vara võõrandamisest saadud kapitalikasumit, nagu on kõne all käesolevas menetluses, maksustatakse ainult sellel territooriumil, kus võõrandaja on resident.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

24 GL kuulub Japan Tobacco Inc. (edaspidi „JT kontsern“) kontserni.

25 JT kontsern on ülemaailmne kontsern, kes turustab tubakatooteid 130 riigis üle maailma. Kontserni juhtiv äriühing on börsil noteeritud, Jaapani maksuresidendist äriühing.

26 Eelotsusetaotlusest nähtub, et JT kontserni Euroopa juhtiv äriühing on Madalmaade residendist äriühing (edaspidi „Madalmaade äriühing“) JTIH, kes on GLi kaudne emaettevõtja, kusjuures Madalmaade äriühingu ja GLi vaheline sugulusside on loodud nelja muu Ühendkuningriigis asutatud äriühingu kaudu.

27 GL võõrandas 2011. aastal sõsarettevõtjale JTISA, kes on maksuresident Šveitsis (edaspidi „Šveitsi äriühing“) ja Madalmaade äriühingu otsene tütarettevõtja, tubakamarkidega seotud intellektuaalomandi õigused ja sellega seotud vara (edaspidi „2011. aasta võõrandamine“). Tasu, mida GL sai selle võõrandamise eest, maksis Šveitsi äriühing, kes oli selleks saanud Madalmaade äriühingult kontsernisiseseid laene tasule vastavas summas.

28 GL võõrandas 2014. aastal kogu kapitaliosaluse, mis tal oli ühes oma tütarettevõtjatest, Mani saarel asutatud äriühingus, Madalmaade äriühingule (edaspidi „2014. aasta võõrandamine“).

29 Maksuhaldur tegi kaks osalist lõpetamise teatist, mis puudutasid vastavalt 2011. aasta võõrandamist ja 2014. aasta võõrandamist ning milles ta määras kindlaks asjakohastel arvestusperioodidel nende võõrandamiste raames GLi realiseeritud kapitalikasumi ja maksustatava kasumi suuruse. Kuna omandajad ei olnud Ühendkuningriigi maksuresidendid, tekkis varalt saadud kapitalikasumi suhtes vahetu maksukohustus, kuna ükski riigisisese maksuõiguse säte ei näinud ette selle kohustuse täitmise edasilükkamise või maksu osamaksetena tasumise võimalust.

30 GL esitas nende kahe osalise lõpetamise teate peale kaks kaebust First-tier Tribunalile (Tax

Chamber) (esimese astme kohus (maksukolleegium)).

31 Nendes kaebustes väitis GL sisuliselt, et põhikohtuasjas kõne all oleva vara võõrandamist ning Ühendkuningriigis asuvate või püsiva tegevuskohaga kontserni kuuluvate äriühingute vahelisi võõrandamisi, millele kohaldatakse äriühingu tulumaksu vabastust, koheldakse maksustamisel erinevalt. Eelotsusetaotlusest nähtub nimelt, et kontsernisisese võõrandamise eeskirjad näevad ette, et vara võõrandamine kontserni äriühingute vahel, kes on maksukohustuslased Ühendkuningriigis, peab toimuma maksualaselt neutraalselt.

32 Esiteks, mis puudutab kaebust 2011. aasta võõrandamist puudutava osalise lõpetamise teate (edaspidi „2011. aasta kaebus“) peale, siis väitis GL esimesena, et asjaolu, et maksukohustuse täitmist ei ole võimalik edasi lükata, kujutab endast Madalmaade äriühingu asutamisvabaduse piirangut. Teisena väitis ta teise võimalusena, et asjaolu, et makset ei ole võimalik edasi lükata, piirab Madalmaade äriühingu ja/või GLi õigust kapitali vabale liikumisele. Kolmandana väitis GL, et kuigi Ühendkuningriigil oli liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse alusel õigus realiseeritud kapitalikasumit maksustada, oli kohustus tasuda maks viivitamatult, ilma maksetähtaja edasilükkamise võimaluseta, ebaproportsionaalne.

33 Teiseks, mis puudutab kaebust 2014. aasta võõrandamist puudutava osalise lõpetamise teate (edaspidi „2014. aasta kaebus“) peale, siis väitis GL esimesena, et asjaolu, et maksukohustuse täitmist ei ole võimalik edasi lükata, kujutab endast Madalmaade äriühingu asutamisvabaduse piirangut. Teisena väitis ta, et kuigi põhimõtteliselt oli Ühendkuningriigil liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse alusel õigus realiseeritud kapitalikasumit maksustada, oli kohustus tasuda maks viivitamatult, ilma maksetähtaja edasilükkamise võimaluseta, ebaproportsionaalne.

34 Põhjusel, et ta oli esitanud 2011. aasta ja 2014. aasta kaebuse, lükkas GL äriühingu tulumaksu tasumise edasi kuni asjas sisulise otsuse tegemiseni, nagu tal oli TMA 1970 § 55 alusel õigus teha.

35 First-tier Tribunal (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukolleegium)) leidis, et vara iga võõrandamine oli äriliselt hästi põhjendatud, et ükski võõrandamine ei olnud osa täiesti kunstlikest skeemidest, mis ei kajasta majanduslikku tegelikkust, ning et ühegi võõrandamise peamine või üks põhieesmärk ei olnud maksustamise vältimine.

36 See kohus leidis, et liidu õigust on rikutud seoses 2014. aasta võõrandamisega, kuid mitte 2011. aasta võõrandamisega. Ta rahuldas seetõttu 2014. aasta kaebuse, kuid jättis 2011. aasta kaebuse rahuldamata.

37 2011. aasta kaebuse kohta leidis ta muu hulgas, et Madalmaade äriühingu asutamisvabadust ei ole piiratud. Mis puudutab õigust kapitali vabale liikumisele, siis leidis see kohus, et sellele õigusele ei saa tugineda, kuna põhikohtuasja õigusnormid on kohaldatavad ainult kontsernide suhtes, mille äriühingud on ühise kontrolli all.

38 2014. aasta kaebuse kohta leidis ta muu hulgas, et Madalmaade äriühingu asutamisvabadust on piiratud, et see äriühing on objektiivselt võrreldav Ühendkuningriigi maksukohustuslasest äriühinguga ja et maksukohustuse täitmise edasilükkamise õiguse puudumine on ebaproportsionaalne.

39 GL esitas apellatsioonkaebuse First-tier Tribunali (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukolleegium)) otsuse peale, millega jäeti 2011. aasta kaebus rahuldamata, eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Upper Tribunalile (Tax & Chancery Chamber) (kõrgem kohus (maksu- ja finantskolleegium), Ühendkuningriik). Maksuhaldur omakorda esitas samale kohtule

apellatsioonkaebuse otsuse peale, millega rahuldati 2014. aasta kaebus.

40 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et põhikohtuasjas tekib küsimus, kas 2011. ja 2014. aasta võõrandamiste raames on maksukohustus – õiguseta maksu tasumist edasi lükata – kooskõlas liidu õigusega, täpsemalt mõlema võõrandamise puhul ELTL artiklis 49 ette nähtud asutamisvabadusega ja 2011. aasta võõrandamise puhul ELTL artiklis 63 sätestatud kapitali vaba liikumisega. Lisaks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, milline sobiv parandusmeede tuleks ette näha juhul, kui maksukohustust – õiguseta maksu tasumist edasi lükata – peetakse liidu õigusega vastuolus olevaks.

41 Neil asjaoludel otsustas Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (kõrgem kohus (maksu- ja finantskolleegium)) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas seoses niisuguste riigisiseste õigusnormidega nagu kontsernisisese võõrandamise eeskirjad, mida kohaldatakse ainult kontsernide suhtes, saab tugineda ELTL artiklile 63?

2. Kas ELTL artiklile 63, isegi kui sellele ei saa üldisemalt tugineda seoses kontsernisisese võõrandamise eeskirjadega, saab sellegipoolest tugineda:

a) seoses kapitali liikumisega emaettevõtjalt, kes on liidu liikmesriigi resident, tütarettevõtjale, kes on Šveitsi resident, kui selle emaettevõtja täielikus omandis on nii see tütarettevõtja, kes on Šveitsi resident, kui ka Ühendkuningriigi residendist tütarettevõtja, kellelt maksu nõutakse?

b) seoses kapitali liikumisega tütarettevõtjalt, kes on Ühendkuningriigi resident ja kuulub täielikult emaettevõtjale, kes on liidu liikmesriigi resident, täielikult sama emaettevõtja omandis olevale tütarettevõtjale, kes on Šveitsi resident, kusjuures mõlemad äriühingud on sõsarettevõtjad ja neil ei ole emaettevõtja-tütarettevõtja suhet?

3. Kas niisugused õigusnormid nagu kontsernisisese võõrandamise eeskirjad, millega on ette nähtud viivitamatult tasumisele kuuluv maks tehingult, milles äriühing, kes on Ühendkuningriigi resident, võõrandab vara oma sõsarettevõtjale, kes on Šveitsi resident (ega tegutse Ühendkuningriigis püsiva tegevuskoha kaudu), kui mõlemad äriühingud kuuluvad täielikult ühisele emaettevõtjale, kes on teise liikmesriigi resident, olukorras, kus selline võõrandamistehing oleks maksualaselt neutraalne, kui ka nimetatud sõsarettevõtja oleks Ühendkuningriigi resident (või tegutseks Ühendkuningriigis püsiva tegevuskoha kaudu), kujutavad endast ELTL artikli 49 kohaselt emaettevõtja asutamisvabaduse piirangut või asjakohastel puhkudel ELTL artikli 63 kohaselt kapitali vaba liikumise piirangut?

4. Eeldusel, et saab tugineda ELTL artiklile 63:

a) kas tehing, milles GL võõrandas kaubamärgid ja nendega seotud varad [Šveitsi äriühingule] tasu eest, mis pidi kajastama kaubamärkide turuväärtust, oli kapitali liikumine ELTL artikli 63 tähenduses?

b) kas kapitali liikumine [Madalmaade äriühingust Šveitsi äriühingusse], kes on tema tütarettevõtja ja Šveitsi resident, kujutas endast otseinvesteeringuid ELTL artikli 64 tähenduses?

c) kas arvestades, et ELTL artikkel 64 on kohaldatav ainult teatavat liiki kapitali liikumisele, saab seda artiklit kohaldada olukordades, kus kapitali liikumist saab kirjeldada kui otseinvesteeringuid (millele on viidatud samas artiklis) ja ühtlasi ka kui muud liiki kapitali liikumist, millele ei ole selles artiklis viidatud?

5. Kas juhul, kui tegu oli piiranguga – kusjuures pooled ei vaidle selle üle, et see piirang oli

põhimõtteliselt põhjendatud ülekaalukate üldiste huvidega (nimelt vajadusega säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus) –, oli see piirang Euroopa Kohtu praktika kohaselt vajalik ja proportsionaalne, iseäranis olukorras, kus asjaomane maksukohustuslane on saanud vara võõrandamise eest tasu, mis vastas selle vara täielikule turuväärtusele?

6. Kui asutamisvabadust ja/või õigust kapitali vabale liikumisele on rikutud:

a) kas liidu õiguse kohaselt tuleb riigisiseseid õigusnorme tõlgendada või kohaldamata jätta nii, et GLil on võimalus maksu maksmist edasi lükata?

b) kas sel juhul tuleb liidu õiguse kohaselt riigisiseseid õigusnorme tõlgendada või jätta kohaldamata nii, et GLil on võimalus maksu maksmist edasi lükata, kuni need varad on võõrandatud väljaspool seda kontserni osa, mille emaettevõtja on äriühing, kes on teise liikmesriigi resident (s.o „realiseerimise alusel“), või saab võimalus maksta maks osamaksete kaupa (s.o „osamaksetena“) kujutada endast proportsionaalset parandusmeedet?

c) kui võimalus maksta maks osamaksetena saab olla proportsionaalne õiguskaitsevahend:

i) kas see on nii vaid juhul, kui riigisiseses õiguses oli see võimalus varade võõrandamise ajal ette nähtud, või on liidu õigusega kooskõlas see, kui niisugune võimalus antakse õiguskaitsevahendina pärast sündmuse toimumist (nimelt nii, et riigisisene kohus näeb selle võimaluse ette pärast sündmuse toimumist, kohaldades kooskõlalist tõlgendust või jättes seadusandliku normi kohaldamata);

ii) kas liidu õigus kohustab riigisiseseid kohtuid kohaldama õiguskaitsevahendit, mis riivab asjasse puutuvat liidu õigusest tulenevat vabadust kõige vähem, või piisab sellest, kui riigisisesed kohtud kohaldavad õiguskaitsevahendit, mis on küll proportsionaalne, kuid kaldub riigisisesest õigusest kõrvale nii vähe kui võimalik;

iii) millist osamaksete tähtaega on vaja ja

iv) kas õiguskaitsevahend, millega kaasneb osamaksete kava, mille kohaselt tuleb maksed teha enne kuupäeva, mil pooltevahelised vaidlusküsimused lõplikult lahendatakse, rikub liidu õigust, st kas osamaksete tähtpäevad peavad olema tulevikus?“

Menetluse suulise osa uuendamise taotlus

42 Pärast kohtujuristi ettepaneku esitamist palus GL Euroopa Kohtu kantseleisse 29. septembril 2022 saabunud dokumendis Euroopa Kohtu kodukorra artikli 83 alusel uuendada menetluse suulise osa.

43 GL põhjendas seda taotlust sisuliselt sellega, et kohtujurist sai Ühendkuningriigi õiguse teatavatest aspektidest ja põhikohtuasja teatavatest asjaoludest valesti aru, mis õigustab kohtuistungi pidamist.

44 Sellega seoses tuleb tõdeda, et ELTL artikli 252 teise lõigu kohaselt on kohtujuristi ülesanne avalikul kohtuistungil täiesti erapooletult ja sõltumatult teha põhjendatud ettepanekuid kohtuasjades, mis Euroopa Liidu Kohtu põhikirja kohaselt nõuavad tema osalemist. Kohtujuristi ettepanek ega selleni jõudmiseks läbitud arutluskäik ei ole Euroopa Kohtule siduvad (8. septembri 2022. aasta kohtuotsus Finanzamt R (osakapitali sissemaksega seotud käibemaksu mahaarvamine), C?98/21, EU:C:2022:645, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

45 Samuti tuleb üle korrata, et Euroopa Liidu Kohtu põhikirjas ega kodukorras ei ole ette nähtud huvitatud isiku võimalust esitada seisukohti vastuseks kohtujuristi ettepanekule. Järelikult

ei ole see, et huvitatud isik ei nõustu kohtujuristi ettepanekuga – olenemata sellest, milliseid küsimusi selles ettepanekus on analüüsitud –, iseenesest põhjus, mis annaks alust menetluse suulise osa uuendamiseks (8. septembri 2022. aasta kohtuotsus Finanzamt R (osakapitali sissemaksega seotud käibemaksu mahaarvamine), C?98/21, EU:C:2022:645, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

46 GL näib nende argumentidega soovivat vastata kohtujuristi ettepanekule, seades kahtluse alla mõne tema hinnangu.

47 Vastavalt oma kodukorra artiklile 83 võib Euroopa Kohus siiski igal ajal, olles kohtujuristi ära kuulanud, uuendada määrusega menetluse suulise osa, eelkõige kui ta leiab, et tal ei ole piisavalt teavet, või kui pool on pärast suulise osa lõpetamist esitanud uue asjaolu, millel on otsustav tähtsus Euroopa Kohtu lahendile, või kui asja lahendamisel tuleks tugineda argumendile, mille üle pooled või Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artiklis 23 nimetatud huvitatud isikud ei ole vaielnud.

48 Tuleb siiski tõdeda, et GLi viidatud väidetavad faktivead ja õigusnormi rikkumised ei õigusta menetluse suulise osa uuendamist.

49 Esiteks, mis puudutab väidetavat väära arusaama riigisisesest õigusest, siis tuleb märkida, et GL viitab hindamisveale, mis tuleneb 13. märtsi 2007. aasta kohtuotsuse Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C?524/04, EU:C:2007:161) väärast tõlgendusest. Asjaolu, et GL tõlgendab seda kohtuotsust erinevalt, ei saa siiski kujutada endast viga riigisisese õigusliku raamistiku hindamisel, mille kohtujuristi ettepaneku punktides 7–14 esitatud kirjeldust see äriühing kahtluse alla ei seadnud.

50 Teiseks, mis puudutab väidetavat väära arusaama teatavatest põhikohtuasja asjaoludest, siis piisab, kui märkida, et kohtujuristi analüüs tema ettepanekus põhineb eelotsusetaotluse esitanud kohtu edastatud asjaoludel, mis on ära toodud selle ettepaneku punktides 15–30.

51 Käesoleval juhul leiab Euroopa Kohus pärast kohtujuristi ärakuulamist, et tal on olemas kogu vajalik teave eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele vastamiseks.

52 Seetõttu puudub alus menetluse suulise osa uuendamiseks.

Eelotsuse küsimuste analüüs

Euroopa Kohtu pädevus

53 1. veebruaril 2020 jõustunud väljaastumislepingu artiklist 86 tuleneb, et vaatamata Ühendkuningriigi liidust väljaastumisele 31. jaanuaril 2020 jääb Euroopa Kohtule pädevus teha eelotsuseid Ühendkuningriigi kohtute poolt enne 31. detsembriks 2020 määratud üleminekuperioodi lõppu esitatud taotluste kohta. Nii on see käesoleva eelotsusetaotluse puhul, mis saabus Euroopa Kohtusse 30. detsembril 2020 (vt selle kohta 3. juuni 2021. aasta kohtuotsus Tesco Stores, C?624/19, EU:C:2021:429, punkt 17). Sellest järeldub, et Euroopa Kohus on pädev vastama eelotsuse küsimustele käesolevas kohtuasjas.

Esimene ja teine küsimus

54 Esimese ja teise küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et riigisisesed õigusnormid, mida kohaldatakse ainult kontsernidele, kuuluvad selle kohaldamisalasse.

55 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb sellega seoses, et tegemaks kindlaks, kas riigisisesed õigusnormid on hõlmatud ühe või teise EL toimimise lepinguga tagatud

põhivabadusega, tuleb arvesse võtta asjaomaste õigusnormide reguleerimiseset (vt selle kohta 7. aprilli 2022. aasta kohtuotsus Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (lepinguliste investeerimisfondide maksuvabastus), C?342/20, EU:C:2022:276, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

56 Euroopa Kohus on otsustanud, et ELTL artikli 49 kohaldamisalasse kuuluvad riigisisesed õigusnormid, mida kohaldatakse ainult niisuguse osaluse suhtes, mis võimaldab kindlalt mõjutada äriühingu otsuseid ja otsustada äriühingu tegevuse üle. Seevastu riigisiseseid õigusnorme, mis kuuluvad kohaldamisele osaluse suhtes, mis on omandatud ainsa kavatsusega teha finantspaigutus, soovimata mõjutada ettevõtja juhtimist ja kontrolli, tuleb hinnata üksnes kapitali vaba liikumise seisukohast (13. novembri 2012. aasta kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, C?35/11, EU:C:2012:707, punktid 91 ja 92 ning seal viidatud kohtupraktika).

57 Lisaks, kui riigisisene meede puudutab samal ajal asutamisvabadust ja kapitali vaba liikumist, analüüsib Euroopa Kohus kõnealust meedet põhimõtteliselt üksnes seoses ühega neist kahest vabadusest, kui ilmneb, et põhikohtuasja asjaoludel on üks neist vabadustest teise suhtes täiesti teisejärgulise tähendusega ja seda on võimalik käsitleda teise juurde kuuluvana (vt selle kohta 17. septembri 2009. aasta kohtuotsus Glaxo Wellcome, C?182/08, EU:C:2009:559, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

58 Veel nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et kui riigisisesed õigusnormid puudutavad üksnes suhteid kontserni sees, mõjutavad need peamiselt asutamisvabadust (26. juuni 2008. aasta kohtuotsus Burda, C?284/06, EU:C:2008:365, punkt 68 ja seal viidatud kohtupraktika).

59 Käesoleval juhul käsitlevad põhikohtuasjas asjasse puutuvad õigusnormid sama kontserni siseste vara võõrandamiste maksustamist. Samuti nähtub eelotsusetaotlusest, et kontsernisisese võõrandamise eeskirju kohaldatakse ainult kontsernisisesele võõrandamisele, kuna mõiste „kontsern“ on põhikohtuasjas kõne all olevates riigisisestes õigusnormides määratletud nii, et see viitab äriühingule ja tema 75% osalusega tütarettevõtjatele ning viimaste 75% osalusega tütarettevõtjatele.

60 Lisaks, nagu rõhutab Ühendkuningriigi valitsus, ilmneb, et neid eeskirju kohaldatakse vara võõrandamisele emaettevõtja ja tütarettevõtja (või alltütarettevõtja) vahel, kellele tal on otsene (või kaudne) kindel mõju, samuti vara võõrandamisele sõsarettevõtjate (või alltütarettevõtja) vahel, kellel on ühine emaettevõtja, kes avaldab neile kindlat mõju. Mõlemal juhul näivad kontsernisisese võõrandamise eeskirjad olevat kohaldatavad seetõttu, et emaettevõtjal on tütarettevõtjate kapitalis osalus, mis võimaldab tal avaldada oma tütarettevõtjatele kindlat mõju.

61 Eeldades, et nendel eeskirjadel on kapitali vaba liikumist piirav mõju, on selline mõju asutamisvabaduse võimaliku piirangu vältimatu tagajärg ega õigusta nende analüüsimist eraldi ELTL artikli 63 alusel (vt selle kohta 18. juuli 2007. aasta kohtuotsus Oy AA, C?231/05, EU:C:2007:439, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

62 Järelikult kuuluvad sellised riigisisesed õigusnormid nagu kontsernisisese võõrandamise eeskirjad, mida kohaldatakse ainult kontserni äriühingutele, peamiselt ELTL artikli 49 kohaldamisalasse, mis tagab asutamisvabaduse, ilma et neid oleks vaja analüüsida ELTL artikliga 63 tagatud kapitali vaba liikumise seisukohast.

63 Samuti tuleb meenutada, et ELTL artiklit 63 ei saa mingil juhul kohaldada olukorras, mis kuulub põhimõtteliselt ELTL artikli 49 kohaldamisalasse, kui üks asjaomastest äriühingutest on kolmanda riigi maksuresident, millega on tegemist Šveitsi äriühingu puhul 2011. aasta võõrandamise raames.

64 Kuna EL toimimise leping ei laienda asutamisvabadust kolmandatele riikidele, tuleb nimelt vältida seda, et ELTL artikli 63 lõike 1 tõlgendus võimaldaks suhete osas nende riikidega sellest kasu saada ettevõtjatel, kes ei kuulu asutamisvabaduse territoriaalse kohaldamisala piiresse (24. novembri 2016. aasta kohtuotsus SECIL, C?464/14, EU:C:2016:896, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

65 Seega ei ole vaja täiendavalt analüüsida ELTL artikli 63 kohaldatavust, nagu on mainitud teise küsimuse sõnastuses.

66 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele ja teisele küsimusele vastata, et ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et riigisisesed õigusnormid, mida kohaldatakse ainult kontsernidele, ei kuulu selle kohaldamisalasse.

Kolmas küsimus

67 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et riigisisesed õigusnormid, millega on ette nähtud viivitamatult tasumisele kuuluv maks vara võõrandamise korral liikmesriigi maksuresidendist äriühingu poolt sõsarettevõtjale, kes on kolmanda riigi maksuresident ja kes ei tegele selles liikmesriigis majandustegevusega püsiva tegevuskoha kaudu, kui mõlemad äriühingud on tütarettevõtjad, kelle kapitalis kuulub 100% osalus ühisele emaettevõtjale, kes on mõne teise liikmesriigi maksuresident, kujutavad endast emaettevõtja asutamisvabaduse piirangut ELTL artikli 49 tähenduses olukorras, kus selline võõrandamine toimuks maksualaselt neutraalselt, kui sõsarettevõtja oleks samuti esimese liikmesriigi maksuresident või tegutseks seal püsiva tegevuskoha kaudu.

68 Kõigepealt tuleb märkida, nagu tegi ka kohtujurist oma ettepaneku punktides 41 ja 42, et esiteks puudutab kolmas küsimus üksnes 2011. aasta võõrandamisele vastavaid tehinguid, st vara võõrandamist Ühendkuningriigi maksukohustuslasest äriühingu poolt äriühingule, kes on kolmanda riigi, käesoleval juhul Šveitsi maksuresident ja kes ei ole Ühendkuningriigi maksukohustuslane.

69 Teiseks puudutab see küsimus olukorda, kus emaettevõtja, käesoleval juhul Madalmaade äriühing, on kasutanud oma vabadust ELTL artikli 49 alusel, asutades Ühendkuningriigis tütarettevõtja, käesoleval juhul GLi.

70 Olgu meenutatud, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt hõlmab ELTL artikliga 49 Euroopa Liidu kodanikele antud asutamisvabadus ELTL artikli 54 kohaselt niisuguste äriühingute, kes on asutatud vastavalt mõne liikmesriigi seadusele ja kellel on liidus registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, õigust tegutseda teises liikmesriigis tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu (vt selle kohta 22. septembri 2022. aasta kohtuotsus W (residendist püsiva tegevuskoha lõpliku kahjumi mahaarvamine), C?538/20, EU:C:2022:717, punkt 14 ja seal viidatud kohtupraktika).

71 Asutamisvabadus tagab teiste liikmesriikide kodanike ja ELTL artiklis 54 nimetatud äriühingute kohtlemise vastuvõtvas liikmesriigis võrdselt selle riigi residentidega ning keelab äriühingute puhul igasuguse diskrimineerimise asukoha alusel (6. oktoobri 2022. aasta kohtuotsus Contship Italia, C?433/21 ja C?434/21, EU:C:2022:760, punkt 34 ning seal viidatud kohtupraktika).

72 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 45 märkis, ei too sellised riigisisesed õigusnormid nagu kontsernisisese võõrandamise eeskirjad kaasa mingit erinevat kohtlemist sõltuvalt emaettevõtja maksuresidentsusest, kuna need kohtlevad Ühendkuningriigi maksuresidendist

tütarettevõtjat, kelle emaettevõtja asukoht on mõnes liikmesriigis, samamoodi nagu Ühendkuningriigi maksuresidendist tütarettevõtjat, kelle emaettevõtja asukoht on Ühendkuningriigis. Käesoleval juhul ilmneb seega, et GLi suhtes oleks kohaldatud sama maksualast kohtlemist, kui emaettevõtja, st Madalmaade äriühing, oleks olnud Ühendkuningriigi maksuresident.

73 Sellest järeldub, et sellised riigisisesed õigusnormid ei kohtle liikmesriigi maksuresidendist äriühingu tütarettevõtjat ebasoodsamalt võrreldes Ühendkuningriigi maksuresidendist äriühingu võrreldava tütarettevõtjaga.

74 Järelikult ei too sellised õigusnormid emaettevõtja suhtes kaasa mingit asutamisvabaduse piirangut.

75 GLi esitatud argumendid ei kummuta seda järeldust. Viimati nimetatu sõnul muutis see, et Madalmaade äriühingu poolt omandatud Ühendkuningriigi residendist GLi vara ei olnud võimalik võõrandada Madalmaade äriühingu tütarettevõtjale maksualaselt neutraalselt, GLi omandamise Madalmaade äriühingu poolt vähem atraktiivseks ning oleks võinud ta panna GLi omandamisest loobuma.

76 Sellega seoses tuleb tõdeda, et GLi viidatud kohtupraktika, mille kohaselt esineb asutamisvabaduse piirang siis, kui meede muudab „selle vabaduse kasutamise vähem atraktiivseks“, hõlmab olukordi, mis erinevad põhikohtuasjas kõne all olevast, nimelt kui teises liikmesriigis oma asutamisvabadust kasutada sooviv äriühing satub ebasoodsamasse olukorda võrreldes sarnase äriühinguga, kes seda vabadust ei kasuta (vt selle kohta 29. novembri 2011. aasta kohtuotsus National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, punktid 36 ja 37).

77 Kuid käesolevas asjas kehtestavad kontsernisisese võõrandamise eeskirjad vahetu maksukohustuse, kui Ühendkuningriigi maksuresidendist tütarettevõtja, kelle emaettevõtja ei ole Ühendkuningriigi maksuresident, võõrandab vara kolmandasse riiki, ning kehtestavad sama maksukohustuse sarnases olukorras, kui vara võõrandab kolmandasse riiki Ühendkuningriigi maksuresidendist tütarettevõtja, kelle emaettevõtja on Ühendkuningriigi maksuresident.

78 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb kolmandale küsimusele vastata, et ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et riigisisesed õigusnormid, millega on ette nähtud viivitamatult tasumisele kuuluv maks vara võõrandamise korral liikmesriigi maksuresidendist äriühingu poolt sõsarettevõtjale, kes on kolmanda riigi maksuresident ja kes ei tegele selles liikmesriigis majandustegevusega püsiva tegevuskoha kaudu, kui mõlemad äriühingud on tütarettevõtjad, kelle kapitalis kuulub 100% osalus ühisele emaettevõtjale, kes on mõne teise liikmesriigi maksuresident, ei kujuta endast emaettevõtja asutamisvabaduse piirangut ELTL artikli 49 tähenduses olukorras, kus selline võõrandamine toimuks maksualaselt neutraalselt, kui sõsarettevõtja oleks samuti esimese liikmesriigi maksuresident või tegutseks seal püsiva tegevuskoha kaudu.

Neljas küsimus

79 Kuna neljas küsimus on esitatud teise võimalusena, st ainult juhul, kui Euroopa Kohus vastab esimesele ja teisele küsimusele jaatavalt osas, mis puudutab käesoleval juhul ELTL artikli 63 kohaldatavust, siis ei ole sellele küsimusele vaja vastata.

Viies küsimus

80 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub viienda küsimusega sisuliselt selgitada, kas ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et asutamisvabaduse piirang, mis tuleneb sellest, et riigisiseseid ja

piiriüleseid kontsernisiseseid vara võõrandamisi tasu eest koheldakse erinevalt riigisiseste õigusnormide alusel, mis kehtestavad liikmesriigi maksuresidendist äriühingu poolt vara võõrandamise korral vahetu maksukohustuse, võib põhimõtteliselt olla põhjendatud vajadusega säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel, ilma et selle piirangu proportsionaalsuse tagamiseks oleks vaja ette näha võimalust maksu tasumist edasi lükata, kui asjaomane maksukohustuslane on saanud vara võõrandamise eest tasu, mis vastas selle vara täielikule turuväärtusele.

81 Kõigepealt tuleb täpsustada, et sellele küsimusele ei ole vaja vastata 2011. aasta võõrandamise raames. Esiteks, vastavalt kolmandale küsimusele antud vastusele ei too niisugused õigusnormid nagu kontsernisisese võõrandamise eeskirjad kaasa emaettevõtja asutamisvabaduse piirangut. Teiseks, mis puudutab GLi asutamisvabaduse võimalikku piirangut, siis tuleb tõdeda, et Ühendkuningriigi maksukohustuslasest äriühingu poolt vara võõrandamine Šveitsi maksuresidendist äriühingule, kes ei ole Ühendkuningriigi maksukohustuslane, ei kuulu ELTL artikli 49 kohaldamisalasse, kuna Šveitsi Konföderatsioon ei ole liikmesriik. Nimelt ei laienda EL toimimise leping asutamisvabadust kolmandatele riikidele ning artikli 49 kohaldamisala ei laiene juhtumile, mil liikmesriigi äriühingul on tegevuskoht kolmandas riigis (vt selle kohta 10. mai 2007. aasta kohtumäärus A ja B, C?102/05, EU:C:2007:275, punkt 29).

82 Mis puudutab 2014. aasta võõrandamist, mille raames GL võõrandas ühe tütarettevõtja aktsiad Madalmaade äriühingule, siis on selge, et kontsernisisese võõrandamise eeskirjad viivad kontsernisiseselt vara võõrandavate Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu kohustuslastest äriühingute maksustamise seisukohast erineva kohtlemiseni olenevalt sellest, kas vara võõrandatakse Ühendkuningriigi äriühingule või mõnes liikmesriigis asuvale äriühingule. Täpsemalt, kuigi maksukohustust ei teki, kui selline äriühing võõrandab vara kontserni kuuluvale Ühendkuningriigi maksukohustuslasest äriühingule, ei näe need õigusnormid sellist soodustust ette juhul, kui vara võõrandatakse, nagu 2014. aasta võõrandamise raames, kontserni kuuluvale äriühingule, kes on maksukohustuslane mõnes liikmesriigis.

83 Sellest järeldub, et sellised eeskirjad kujutavad endast asutamisvabaduse piirangut, kuna nende tulemusena koheldakse maksualaselt ebasoodsamalt Ühendkuningriigi maksukohustuslasest äriühinguid, kes võõrandavad kontsernisiseselt vara äriühingutele, kes ei ole Ühendkuningriigi maksukohustuslased, võrreldes Ühendkuningriigi maksukohustuslasest äriühingutega, kes võõrandavad kontsernisiseselt vara Ühendkuningriigi maksukohustuslasest äriühingutele.

84 Eelotsusetaotluse esitanud kohus näib nõustuvat, et sellist piirangut võib õigustada ülekaalukas üldine huvi, nimelt vajadus säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel.

85 Ühendkuningriigi valitsuse sõnul on Euroopa Kohus nõustunud, et maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamine liikmesriikide vahel võib üldjuhul õigustada piiriüleste tehingute ja samas maksupädevuse kohaldamisalas tehtavate tehingute erinevat kohtlemist. Nimetatud valitsus leiab, et põhikohtuasjas kõne all olevatel riigisisestel meetmetel on selline eesmärk, need on proportsionaalsed ega lähe kaugemale sellest, mis on nende eesmärgi saavutamiseks vajalik.

86 Nagu Euroopa Kohus on korduvalt otsustanud, saab liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse põhjendust aktsepteerida juhul, kui asjaomase korra eesmärk on vältida olukordi, mis võivad ohustada liikmesriigi õigust teostada oma maksustamispädevust tema territooriumil toimuva tegevuse suhtes (vt selle kohta 20. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus Lexel, C?484/19, EU:C:2021:34, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika).

87 Siiski ei tohi põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid ja nendega kaasnev piirang minna

kaugemale sellest, mis on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt selle kohta 8. märtsi 2017. aasta kohtuotsus Euro Park Service, C?14/16, EU:C:2017:177, punkt 63 ja seal viidatud kohtupraktika).

88 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 62 tõdes, on põhikohtuasja pooled eriarvamusel vaid küsimuses, kas selle eesmärgiga on proportsionaalne kõnealuse maksu viivitamatu tasumise nõue, ilma et oleks võimalik maksetähtaega edasi lükata. Nimelt näib eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus puudutavat tegelikult tagajärge, mis tuleneb sellest, et GL ei saa kasutada maksuvabastust kontsernisisese võõrandamise eeskirjade alusel, st asjaolu, et tasumisele kuuluv maksusumma on viivitamatult sissenõutav.

89 Sellega seoses nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et liikmesriikidel, kellel on õigus maksustada kapitalikasumit, mis tekkis siis, kui kõnealune vara asus nende territooriumil, on maksustamisel õigus ette näha muu teokoosseis kui nimetatud kapitalikasumi tegelik teenimine, et tagada selle vara maksustamine (vt selle kohta 21. mai 2015. aasta kohtuotsus Verder LabTec, C?657/13, EU:C:2015:331, punkt 45). On ilmne, et liikmesriik võib realiseerimata kapitalikasumi suhtes kohaldada maksukohustust, et tagada selle vara maksustamine.

90 Kuid liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette tema maksustamispädevuse raames saadud realiseerimata kapitalikasumilt võetava maksu viivitamatu sissenõudmise, kui äriühing viib oma juhtimise tegeliku keskuse üle väljapoole tema territooriumi, on tunnistatud ebaproportsionaalseks seetõttu, et olemas on asutamisvabadust vähem kahjustavad meetmed kui selle maksu viivitamatu sissenõudmine. Euroopa Kohus on sellega seoses asunud seisukohale, et maksukohustuslasele tuleb jätta võimalus valida maksusumma viivitamatu tasumise ja nimetatud maksusumma ajatatud tasumise vahel, millele võib vastavalt kohaldatavatele riigisisestele õigusnormidele lisanduda intress (16. aprilli 2015. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Saksamaa, C?591/13, EU:C:2015:230, punkt 67).

91 Nagu tõdes kohtujurist oma ettepaneku punktis 68, on kapitalikasumi, mille vara võõrandaja on saanud kontsernisiseselt, ja realiseerimata kapitalikasumi eristamisel eriti asjakohased kaks asjaolu, nimelt ühelt poolt asjaolu, et maksustamise juhtumeid riigist lahkumisel iseloomustab likviidsusprobleem, millega seisab silmitsi maksukohustuslane, kes peab tasuma maksu kapitalikasumilt, mida ta ei ole veel realiseerinud, ning teiselt poolt asjaolu, et maksuhaldur peab tagama maksu tasumise selle kapitalikasumi pealt, mis saadi ajal, mil vara asus tema maksujurisdiktsioonis (vt selle kohta 29. novembri 2011. aasta kohtuotsus National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, punkt 52), ja et maksu tasumata jätmise oht võib aja möödudes suureneda (vt selle kohta 29. novembri 2011. aasta kohtuotsus National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, punkt 74, ja 21. mai 2015. aasta kohtuotsus Verder LabTec, C?657/13, EU:C:2015:331, punkt 50).

92 Vara võõrandamisest saadud kapitalikasumi puhul ei ole maksukohustuslasel põhimõtteliselt likviidsusprobleeme ja ta saab kapitalikasumilt maksu tasuda vara võõrandamisest saadud tuluga. Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest ja viienda küsimuse sõnastusest endast, et 2014. aasta võõrandamise puhul on selge, et GL sai selle eest tasu, mis vastas selle võõrandamisega seotud vara turuväärtusele. Järelikult oli kapitalikasum, mida GLi puhul maksustati, realiseeritud kapitalikasum.

93 Seega olukorras, kus esiteks realiseeriti kapitalikasum maksukohustuse tekkimise ajal ning teiseks peab maksuhaldur tagama maksu tasumise kapitalikasumilt, mis on saadud ajal, mil vara asus tema maksujurisdiktsioonis, ja lõpuks võib maksu tasumata jätmise risk aja möödudes suureneda, on viivitamata täitmisele kuuluv maksukohustus proportsionaalne eesmärgiga säilitada liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus, ilma et maksukohustuslasele tuleks ette näha maksu tasumise edasilükkamise võimalust.

94 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb viiendale küsimusele vastata, et ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et asutamisvabaduse piirang, mis tuleneb sellest, et riigisiseseid ja piiriüleseid kontsernisiseseid vara võõrandamisi tasu eest koheldakse erinevalt riigisiseste õigusnormide alusel, mis kehtestavad liikmesriigi maksuresidendist äriühingu poolt vara võõrandamise korral vahetu maksukohustuse, võib põhimõtteliselt olla põhjendatud vajadusega säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel, ilma et selle piirangu proportsionaalsuse tagamiseks oleks vaja ette näha võimalust maksu tasumist edasi lükata, kui asjaomane maksukohustuslane on saanud vara võõrandamise eest tasu, mis vastas selle vara täielikule turuväärtusele.

Kuues küsimus

95 Arvestades viiendale küsimusele antud vastust, ei ole kuuendale küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

96 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. **ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et riigisisesed õigusnormid, mida kohaldatakse ainult kontsernidele, ei kuulu selle kohaldamisalasse.**

2. **ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et riigisisesed õigusnormid, millega on ette nähtud viivitamatult tasumisele kuuluv maks vara võõrandamise korral liikmesriigi maksuresidendist äriühingu poolt sõsarettevõtjale, kes on kolmanda riigi maksuresident ja kes ei tegele selles liikmesriigis majandustegevusega püsiva tegevuskoha kaudu, kui mõlemad äriühingud on tütarettevõtjad, kelle kapitalis kuulub 100% osalus ühisele emaettevõtjale, kes on mõne teise liikmesriigi maksuresident, ei kujuta endast emaettevõtja asutamisvabaduse piirangut ELTL artikli 49 tähenduses olukorras, kus selline võõrandamine toimuks maksualaselt neutraalselt, kui sõsarettevõtja oleks samuti esimese liikmesriigi maksuresident või tegutseks seal püsiva tegevuskoha kaudu.**

3. **ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et asutamisvabaduse piirang, mis tuleneb sellest, et riigisiseseid ja piiriüleseid kontsernisiseseid vara võõrandamisi tasu eest koheldakse erinevalt riigisiseste õigusnormide alusel, mis kehtestavad liikmesriigi maksuresidendist äriühingu poolt vara võõrandamise korral vahetu maksukohustuse, võib põhimõtteliselt olla põhjendatud vajadusega säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel, ilma et selle piirangu proportsionaalsuse tagamiseks oleks vaja ette näha võimalust maksu tasumist edasi lükata, kui asjaomane maksukohustuslane on saanud vara võõrandamise eest tasu, mis vastas selle vara täielikule turuväärtusele.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: inglise.