

Kohtuasi C-707/20**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

30. detsember 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (kõrgem kohus (maksu- ja finantskolleegium), Ühendkuningriik)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

29. detsember 2020

Kaebaja:

Gallaher Limited

Vastustaja:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

Põhikohtuasja ese

Põhikohtuasjas on peamine küsimus selles, kas pärast immateriaalse vara (aktsiad ja intellektuaalomand) võõrandamistehinguid ühe kontserni piires, millesse kuuluvad tütarettevõtjad asuvad Ühendkuningriigis (mis tollal oli Euroopa Liidu liikmesriik), veel ühes liikmesriigis ja kolmandates riikides, peab lahkumismaks, mille kohest maksmist nõutakse Ühendkuningriigis asuva tütarettevõtjalt kui nende varade võõrandajalt, kes ühel juhul võõrandas vara oma otsesele emaettevõtjale teises liikmesriigis ja teisel juhul oma sõsarettevõtjale, kes on täielikult tema liidus asuva emaettevõtja omandis, olema liidu õiguse alusel ajatav, millele sellel Ühendkuningriigis asuval tütarettevõtjal oleks olnud õigus, kui sama kontserni teised äriühingud oleksid samuti asunud Ühendkuningriigis, et võimaldada proportsionaalne õiguskaitse ja seeläbi põhjendada asutamisevabaduse ja võib-olla ka kapitali vaba liikumise piirangut. Kui selline ajatamise õigus tekib, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada, kuidas ta peaks kindlaks tegema selle õiguse laadi ja kohaldamise.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Asutamisvabadus ja kapitali vaba liikumine – Kapitalikasumi maks, millega maksustatakse kontsernisisene aktsiate või osade ja kaubamärkide võõrandamine väljapoole liikmesriigi maksustamispädevust – Õigus ajatada makseid seoses omamaiste tütarettevõtjatega omamaise asukohaga kontsernide piires, kuid mitte seoses võõrandamistingutega välismaise asukohaga kontsernide piires.

Eelotsusetaotlus on esitatud ELTL artikli 267 alusel.

Eelotsuse küsimused

1. Kas seoses niisuguse 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 Ühendkuningriigis residentne 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?

3. Kas niisugused õigusnormid nagu kontsernisisese võõrandamise eeskirjad, millega on ette nähtud kohe maksmisele kuuluv maks tehingult, milles äriühing, kes on Ühendkuningriigi resident, võõrandab vara oma sõsarettevõtjale, kes on Šveitsi resident (ja ei tegutse Ühendkuningriigis püsiva tegevuskoha kaudu), kui mõlemad äriühingud kuuluvad täielikult ühisele emaettevõtjale, kes on teise liikmesriigi resident, olukorras, kus selline võõrandamistinging 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 liikumisvabaduse piirangut?

4) Eeldusel, et saab tugineda ELTL artiklile 63:

a) kas tehing, milles GL võõrandas kaubamärgid ja nendega seotud varad JTISA-le tasu eest, mis oli mõeldud vastama kaubamärkide turuväärtusele, oli kapitali liikumine ELTL artikli 63 tähenduses?

- b) kas kapitali liikumine JTIHst JTISAsse, 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 ELTL artiklis 64) ja ühtlasi ka kui muud liiki kapitali liikumist, millele ei ole ELTL artiklis 64 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 maksustamisõiguste tasakaalustatud jaotus) –, oli see piirang Euroopa Kohtu praktika kohaselt vajalik ja proportsionaalne, iseäranis olukorras, kus asjaomane maksukohustuslane on saanud vara võõrandamise eest tasu, mis võrdus selle vara täieliku turuväärtusega?
6. Kui asutamisevabadust ja/või õigust kapitali vabale liikumisele on rikutud:
- a) kas liidu õiguse kohaselt tuleb riigisiseseid õigusnorme tõlgendada või kohaldamata jätta nii, et GL-il on võimalus maksu maksmist ajatada;
- b) kas sel juhul tuleb liidu õiguse kohaselt tõlgendada riigisiseseid õigusnorme või jätta neid kohaldamata nii, et GL-il on võimalus ajatada maksu maksmist, 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 õiguskaitsevahendit;
- 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 riigisiseseid kohtuid 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?

Euroopa Liidu õiguse sätted, millele tuginetakse

ELTL artikkel 49 (asutamisvabadus) ning ELTL artiklid 63 ja 64 (kapitali vaba liikumine)

Riigisisese õiguse sätted, millele tuginetakse

Erinevalt teistes liikmesriikides kehtivatest kordadest, mille kohaselt tuleb maksustamistulemused konsolideerida omamaise residentse emaettevõtja tasandil („maksugrupi/maksude konsolideerimise põhimõtted“), hõlmab mõiste „kontsern“ määratlus Ühendkuningriigi maksustamiskorras¹ kõiki kontserni põhiäriühingu omandis ja kontrolli all olevaid äriühinguid olenemata sellest, kus nad on residendid. Selle kontserni äriühingutele, kes peavad maksuma ettevõtte tulumaksu, kohaldatakse mitmesuguseid eri maksustamisreegleid. Iga niisugune äriühing säilitab siiski oma sõltumatu „maksuidentiteedi“ ning tema individuaalne kasum on maksustatav ja hinnatav. Kontsernisisesid võõrandamistinginguid Ühendkuningriigis asuvate äriühingute vahel peetakse riigisiseses õiguses neutraalseteks, olenemata tegelikult teenitud kasumist.² Ühendkuningriigi sõlmitud topeltmaksustamise vältimise kokkulepetes on ette nähtud, et kui maksustatavad varad liiguvad Ühendkuningriigi maksustamispädevusest välja, siis kohaldatakse riigisisest „lahkumismaksu“.

Maksukorralduse 1970. aasta seaduse (Taxes Management Act 1970) §-s 59D on sätestatud, et ettevõtte tulumaks tuleb maksta 9 kuu jooksul pärast asjaomase arvestusperioodi lõppu ning § 87A kohaselt arvestatakse sellest ajast alates intressi.

Euroopa ühenduste 1972. aasta seaduse (European Communities Act 1972) § 2 kohaselt tuleb kõiki riigisiseseid õigusnorme tõlgendada vastavuses liidu õigusega („kooskõlaline tõlgendus“) ja kui see ei ole võimalik, jätta need kohaldamata.

¹ Sissenõutava tulu maksustamise 1992. aasta seaduse (Taxation of Chargeable Gains Act 1992) § 170 ja ettevõtte tulumaksu 2009. aasta seaduse (Corporation Tax Act 2009) 8. osa 8. peatükk.

² Sissenõutava tulu maksustamise 1992. aasta seaduse (Taxation of Chargeable Gains Act 1992) § 171 ja ettevõtte tulumaksu 2009. aasta seaduse (Corporation Tax Act 2009) § 775.

Põhikohtuasja faktiliste asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Japan Tobacco Inc. („GT Group“) koosneb ülemaailmsest äriühingute kontsernist, mis on üles ehitatud arvukate vahepealse tasandi emaettevõtjate ja sõsartütarettevõtjate kaudu, mille asukoht on eri riikides, nii liikmesriikides kui ka kolmandates riikides.
- 2 Aastal 2011 müüs Madalmaades residentse (vahepealse tasandi) emaettevõtja JT International Holding BV (edaspidi „JTIH“) tütarettevõtja Gallaher Ltd (edaspidi „GL“), kes on Ühendkuningriigi resident, intellektuaalomandit, täpsemalt kaubamärke nende turuväärtuse eest ühele oma sõsarettevõtjale (JT International SA; edaspidi „JTISA“), kes on Šveitsi resident. Müügihinna tasumiseks andis Šveitsi sõsarettevõtjale laenu Madalmaades asuv emaettevõtja. Ühendkuningriigis asuva sõsarettevõtja saadud müügihind maksti Madalmaades asuvale emaettevõtjale Ühendkuningriigis asuvate vahepealse tasandi ema- ja tütarettevõtjate ahela kaudu muu hulgas dividendide kujul.
- 3 Sisuliselt võõrandas kõnealune Ühendkuningriigis residentne tütarettevõtja 2014. aastal kõik ühe omaenda tütarettevõtja aktsiad (vahepealsele) emaettevõtjale, kes on Madalmaade resident (edaspidi „2011. aasta võõrandamistehing“).
- 4 Ollakse nõus, et vaidlusalused varade võõrandamistehingud põhinesid mitte põhimõtteliselt maksustamise vältimisel, vaid muudel, ärilistel põhjustel, nimelt kaubamärgi väärtuse maksimeerimisel ja kontserni struktuuri lihtsustamisel.
- 5 HMRC on maksuhaldur, kes vastutab Ühendkuningriigis ettevõtte tulumaksu haldamise ja kogumise eest. Vastavalt õigusnormidele, mis käsitlevad Ühendkuningriigi maksustamispädevusest välja liikuvate varade võõrandamise tehingutest saadavalt tulult ja kasumilt makstavat lahkumismaksu, saatis HMRC 6. veebruaril 2018 välja maksuteated seoses kõnealuste kaubamärkidega ja 17. juulil 2018 seoses kõnealuste aktsiatega, määrates GL-le asjasse puutuvatel arvestusperioodidel tekkinud tulult ja kasumilt maksustatava – ja selle põhjal kohe maksmisele kuuluva – summa. GL esitas nende otsuste peale kaebuse First-tier Tribunalile (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukollegium), Ühendkuningriik), kes otsustas, et otsus aktsiate võõrandamise maksu kohta rikub liidu õigust, otsus kaubamärkide võõrandamise maksu kohta aga mitte. Nii GL kui ka HMRC kaebasid selle kohtuotsuse vastavalt kaubamärkide ja aktsiate võõrandamiselt nõutud maksu osas edasi Upper Tribunalisse (Tax & Chancery Chamber) (kõrgem kohus (maksu- ja kaubanduskollegium), Ühendkuningriik), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus.

Poolte peamised argumendid põhikohtuasjas

Kas esineb kapitali vaba liikumise ja/või asutamisevabaduse piirang

- 6 Seoses aktsiate võõrandamisega 2014. aastal ei ole poolte vahel vaidlust selles, et liidus asuv emaettevõtja JTIH on kasutanud asutamisevabadust ja et teises liikmesriigis asuvat kontserni kuuluvat äriühingut koheldakse teisiti kui omamaist kontserni kuuluvat äriühingut ning et seega on seda vabadust piiratud.
- 7 Kaubamärkide võõrandamise kohta 2011. aastal väidab HMRC, et ainus kohaldatav vabadus on asutamisevabadus, mistõttu ei oleks põhjendatud eraldi analüüsida asjakohaseid õigusnorme kapitali vaba liikumise seisukohast.³ Ta märgib, et liidus asuva emaettevõtja asutamisevabadust ei ole piiratud, sest ühise emaettevõtja residentsus või asutamise riik ei puutu asjasse; vaidlusalune maks tuleneb vara võõrandamisest tütarvõtja poolt, kes on Ühendkuningriigi resident, sõsarvõtjale, kes on kolmanda riigi resident. GL väidab, et lahkumismaks muudab asutamisevabaduse kasutamise tema emaettevõtja jaoks, kes on teise liikmesriigi resident, vähem atraktiivseks. Teise võimalusena väidab GL, et samuti on eaproportsionaalselt piiratud Madalmaades residentse emaettevõtja õigust kapitali vabale liikumisele. Selle seisukoha põhjenduseks märgib ta, et kapitali vaba liikumise seisukohast ei ole vaja, et liidus asuva emaettevõtja mõlemad asjasse puutuvad kontrollpakid asuksid liikmesriikides. HMRC väitel kapitali vaba liikumise suhtes piiranguid ei ole, sest Ühendkuningriigi tütarvõtjat ei koheldud ebasoodsamalt seetõttu, et tema kaudse emaettevõtja asukoht on Madalmaades. Lahkumismaksu maksmise kohustus oleks tekkinud täpselt samamoodi ka juhul, kui asjaomane Madalmaades asuv emaettevõtja oleks asunud Ühendkuningriigis või olnud Ühendkuningriigi resident. Samuti väidab HMRC, et kaubanduslike varade, nagu kaubamärgid, müük ei ole kapitali liikumine ELTL artikli 63 tähenduses, olgugi et seda ei ole kapitali liikumise nomenklatuuris⁴ otseinvesteeringute hulgas loetletud.

Kas võimalik piirang on põhjendatud

- 8 HMRC väitel on võimalik piirang proportsionaalne ja põhjendatud ülekaaluka üldise huviga, nimelt vajadusega, et maksustamispädevuse jaotus oleks tasakaalustatud. Ta märgib, et käesolevat asja saab eristada lahkumismakse käsitlevast Euroopa Kohtu praktikast selle põhjal, et konkreetse maksustatava tehingu tasandil sai omandaja tegelikult tulu kätte aktsiate täieliku turuväärtuse näol, mistõttu ei teki rahavooprobleemi, millega saaks põhjendada lahkumismaksu

³ 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus Cadbury Schweppes plc vs. IRC (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 32), 13. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Thin Cap (C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 33) ja 13. novembri 2012. aasta kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707).

⁴ Nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiivi 88/361/EMÜ asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta (EÜT 1988, L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01, lk 10) I lisa.

ajatamist. Samuti ei toimunud saneerimist, vaid ainult „otsene vara võõrandamine ühelt isikult teisele“. GL väidab, et kontserni tasandil ei ole tulu „sisuliselt saadud“ (s.o müügilepingu hinna tasumiseks kasutatud laenude keeruka kontsernisisesse rahandusliku ülesehituse kaudu), mistõttu käesoleval juhul ei kehti rahavoogudel põhinev loogika, mida on kasutatud ajatamisvõimaluse jätmise vajadust käsitlevas Euroopa Kohtu praktikas.

Õiguskaitse

- 9 Samuti vaidlevad pooled selle üle, milline peaks olema asjakohane õiguskaitsevahend, kui lahkumismaksuga maksustamine kujutab endast põhjendamatu piirangut, olgugi et pooled ei ole maksu suurust vaidlustanud. HMRC märgib, et kuna proportsionaalne õiguskaitsevahend on niisugune, mis riivab riigisisest õigust nii vähe kui võimalik, tuleb see makse osamaksetena ajatada. GL on asunud sisuliselt seisukohale, et proportsionaalne õiguskaitsevahend on niisugune, mis riivab nii vähe kui võimalik liidu õigust, st on rikutud vabaduse suhtes kõige vähem piirav, ja seetõttu tuleb makse ajatada vastavalt realiseerimisele. HMRC väidab, et realiseerimise põhjal ajatamine riivaks lahkumismaksu tõhusust, sest sel juhul jääks maksustatava vara tema maksustamisvõimevõimest välja. HMRC väitel oleks proportsionaalne osamaksetega ajatamise tähtaeg viis aastat, kusjuures intressi nõutaks vastavalt tavapärasele riigisisesele korrale. Käesoleval juhul kuuluks see maks riigisisese menetluse peatava toime tõttu kohe maksmisele, sest maksustatava teokoosseisu tekkimisest on möödunud rohkem kui viis aastat. Sellega seoses väidab GL, et mis tahes ajatamise tähtaeg peab selleks, et olla õiguskaitsevahendina tõhus, jääma tulevikku ning peaks seetõttu algama põhikohtuasjas lõpliku kohtuotsuse tegemise kuupäevast.

Eelotsusetaotluse põhjenduste lühikokkuvõte

- 10 Riigisiseses menetluses on küsimus selles, kas aktsiate ja kaubamärkide võõrandamise maksustamine maksuga, andmata õigust seda maksu ajatada, on kooskõlas liidu õigusega, täpsemalt mõlema võõrandamistehingu osas ELTL artiklis 49 ette nähtud asutamisevabadusega ning kaubamärkide võõrandamise tehingu osas ka ELTL artiklis 63 ette nähtud kapitali vaba liikumisega. Kui see on liidu õigusega vastuolus, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada, kas õiguskaitse peab seisnema maksu maksmises osamaksetena või realiseerimise alusel.
- 11 Eelotsusetaotluse esitanud kohus on seisukohal, et ei ole olnud ühtegi kohtuasja, mis oleks otseselt käsitletud õigusnorme, millega on ette nähtud kontsernisisesse varade võõrandamise neutraalne maksustamine, kui maksukohustuslik äriühing on saanud võõrandamistehingu eest täieliku turuväärtuse. Käesolevas asjas on kerkinud esile mitu faktilist varianti, mille puhul on mõistlikult võimalik asuda lahknevatele seisukohtadele olulistes liidu õiguse küsimustes, mis on käesolevas asjas otsuse tegemiseks kriitilise tähtsusega ja mis võivad tõenäoliselt olla olulised

ka väljaspool käesoleva juhtumi konkreetseid asjaolusid. Esimene kuni neljas küsimus puudutavad üksnes kaubamärkide võõrandamist, peamiselt seoses kapitali vaba liikumisega ning samuti selle vaba liikumise ja asutamisvabaduse omavahelise vastastiktoimega (kolmas küsimus). Viies ja kuues küsimus käsitlevad kõnealuse lahkumismaksu proportsionaalsust mõlema varade võõrandamise tehingu suhtes.

- 12 Kaubamärkide 2011. aasta võõrandamistehinguga seotud uudsus seisneb kolmepoolses olukorras, kus emaettevõtja väidab, et tema vabadust asutada tütarettevõtja teises liikmesriigis piirab lahkumismaks, millega maksustatakse selle tütarettevõtja ja ühe tema sõsarettevõtja vaheline võõrandamistehing, kui mõlemad sõsarettevõtjad on täielikult emaettevõtja omandis. Kohtuasjas C-418/07 rakendatud faktilisel võrdlusel põhineva lähenemisviisi alusel muudab riigisisese õiguses ette nähtud kohene lahkumismaks väidetavalt vähem atraktiivseks teises liikmesriigis residentse emaettevõtja asutamisvabaduse kasutamise. Märgitakse, et kohtuotsus *Thin Cap* (C-524/04, EU:C:2007:161) – kus Euroopa Kohus otsustas, et asutamisvabadust piiravad intresside mahaarvatavuse piirangud nii juhul, kui 1) liidus asuv emaettevõtja andis laenusid Ühendkuningriigis asuvale tütarettevõtjale, kui ka siis, kui 2) laenusid andis üks teine liidus asuva emaettevõtja tütarettevõtja – on käesolevas asjas kohaldatav. Sama kohtupraktika alusel saab aga ka asuda seisukohale, et faktiline olukord, kus omatakse kontrollpakki, ei määra mitte selle, milline vabadus on kohaldatav, vaid selle, kas käsitletavat seadusandlikud sätted on suunatud kontsernisestele suhetele; kontsernidele suunatud õigusaktid puudutavad asutamisvabadust, mitte kapitali vaba liikumist.
- 13 Mis puudutab seda, kas kaubamärgid on kapitali liikumisvabaduse tähenduses „kapital“, võib neid pidada arendatud „varaks“, nagu Euroopa Kohus on seda kohtuasjas C-182/08 tehtud otsuses⁵ tõlgendanud, või seotuks kaubandusliku vara müügiga, mitte finantstehinguga (otsus liidetud kohtuasjades 286/82 ja 26/83⁶).
- 14 Lahkumismaksu proportsionaalsusega seoses märgiti, et muu hulgas kohtuotsuses *National Grid* (C-371/10, EU:C:2011:785), *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20) ja *LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331) on loetud proportsionaalseks see, kui liikmesriik määrab maksu summa kindlaks sel ajal, kui varad võõrandatakse väljapoole tema maksustamishaaret, kuid kohene lahkumismaksuga maksustamine ilma ajatamise võimaluseta on ebaproportsionaalne. Siiski on võimalik põhjendada, et senises kohtupraktikas ette nähtud ajatamise põhjendus, nimelt maksukohustusliku äriühingu jaoks tekkivad ebasoodsad asjaolud seoses rahavoogudega, ei ole käesoleval juhul kohaldatav, sest kõnealused varad on turuväärtuse eest realiseeritud.

⁵ 17. septembri 2009. aasta kohtuotsus *Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG vs. Finanzamt München II* (EU:C:2009:559, punktid 42 ja 43).

⁶ 31. jaanuari 1984. aasta kohtuotsus *Luisi ja Carbone vs. Ministero del Tesoro* (EU:C:1984:35, punktid 20–22).