Downloaded via the EU tax law app / web

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

14. zá?í 2017(*)

„?ízení o p?edb?žné otázce – P?ímé dan? – Svoboda usazování – Volný pohyb služeb – Volný pohyb kapitálu – Trust (sv??enský fond) – Trustees (sv??enští správci) – Jiné právnické osoby – Pojem – Da? z výnos? z majetku sv??enského fondu z d?vodu p?esunu da?ového domicilu sv??enských správc? do jiného ?lenského státu – Stanovení výše dan? v okamžiku tohoto p?esunu – Okamžitá úhrada dan? – Od?vodn?ní – Proporcionalita“

Ve v?ci C?646/15,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?lánku 267 SFEU, podaná rozhodnutím First-tier Tribunal (Tax Chamber) (da?ový senát soudu prvního stupn?, Spojené království) ze dne 30. listopadu 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 3. prosince 2015, v ?ízení

Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements

proti

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

SOUDNÍ DV?R (první senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta, p?edsedkyn? senátu, E. Regan, J.-C. Bonichot, C. G. Fernlund (zpravodaj) a S. Rodin, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kancelá?e: R. Schiano, rada,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení a po jednání konaném dne 20. ?íjna 2016,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

– za Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements M. Lemos, barrister, a P. Bakerem, QC,

– za vládu Spojeného království M. Holtem a D. Robertsonem, jakož i S. Simmons, jako zmocn?nci, ve spolupráci s R. Hillem a J. Bremnerem, barristers,

– za rakouskou vládu C. Pesendorfer, jako zmocn?nkyní,

– za norskou vládu K. B. Moenem, jakož i E. B. Kloster a J. T. Kaasin, jako zmocn?nci,

– za Evropskou komisi W. Roelsem a J. Samnadda, jako zmocn?nci,

– za Autorité de surveillance AELE C. Zatschlerem a Ø. Bøem, jakož i A. Steinarsdóttir, jako zmocn?nci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 21. prosince 2016,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu ?lánk? 49, 54, 56 a 63 SFEU.

2 Tato žádost byla p?edložena v rámci sporu mezi Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements (dále jen „správci sv??enských fond? Panayi“) a Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (dále jen „správce dan?“), jehož p?edm?tem je zdan?ní latentních kapitálových výnos? z majetku sv??enských fond? p?i p?esunu bydlišt? jejich správc? do jiného ?lenského státu, než je ?lenský stát p?vodu.

Právní rámec ve Spojeném království

Sv??enské fondy

3 Ze spisu p?edloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že v zemích common law je „trust (sv??enský fond)“ v podstat? t?ístrannou transakcí, prost?ednictvím které zakladatel sv??enského fondu p?evede majetek na ur?itou osobu, „*trustee* (sv??enský správce)“, aby tento majetek v souladu se zakládací listinou sv??enského fondu spravoval ve prosp?ch t?etí osoby, obmyšleného. Sv??enské fondy založené ve prosp?ch konkrétních osob jsou n?kdy nazývány „ *settlements*“.

4 Sv??enský fond se vyzna?uje tím, že vlastnictví práv a majetku, které ho tvo?í, se d?lí mezi právní vlastnictví, které náleží správci, a ekonomické vlastnictví, které náleží obmyšlenému.

5 I když je sv??enský fond upraven právními p?edpisy a má právní ú?inky, nemá vlastní právní osobnost a musí jednat prost?ednictvím svého správce. To znamená, že majetek, kterým je tvo?en sv??enský fond, není sou?ástí aktiv správce. Správce musí tento majetek spravovat jako samostatná aktiva odd?len? od svých vlastních aktiv. Základním úkolem správce je plnit podmínky a povinnosti stanovené v zakládací listin? sv??enského fondu a v právu obecn?.

Zdan?ní kapitálových výnos?

6 Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (zákon o zdanitelných p?íjmech z roku 1992), ve zn?ní ú?inném v dob? rozhodné z hlediska skute?ností v p?vodním ?ízení (dále jen „TCGA“), v ?l. 2 odst. 1 stanoví, že osoba je poplatníkem dan? z kapitálových výnos?, jejímž p?edm?tem jsou zdanitelné p?íjmy, za zda?ovací období, po které m?la ve Spojeném království bydlišt? nebo obvyklý pobyt.

7 Podle ?lánku 69 TCGA se sv??enští správci považují za „jednotný a stálý orgán“ odlišný od osob, které do?asn? vykonávají funkci sv??enského správce. Tento ?lánek dále stanoví, že „na tento orgán se pohlíží tak, jako by m?l sídlo nebo obvyklé sídlo ve Spojeném království, s výjimkou p?ípadu, kdy je obvyklá správa sv??enského fondu vykonávána mimo Spojené království a sv??enští správci nebo jejich v?tšina v té dob? nemá bydlišt? nebo obvyklý pobyt na území Spojeného království“.

8 ?lánek 80 odst. 1 až 4 TCGA stanoví:

„Správci p?estávající být rezidenty Spojeného království

1) Tento ?lánek se použije v p?ípad?, že správci sv??enského fondu p?estávají mít v ur?itém okamžiku (‚rozhodný okamžik') bydlišt? nebo obvyklý pobyt na území Spojeného království.

2) Pro ú?ely tohoto zákona se na správce pohlíží tak, že

a) bezprost?edn? p?ed rozhodným okamžikem odprodali ur?itá aktiva a

b) zárove? je obratem znovu nabyli za tržní hodnotu.

3) S výhradou odstavc? 4 a 5 se za ur?itá aktiva považují veškerá aktiva tvo?ící majetek sv??enského fondu bezprost?edn? p?ed rozhodným okamžikem [...].

4) Pokud bezprost?edn? po rozhodném okamžiku

a) vykonávají správci ve Spojeném království obchodní ?innost prost?ednictvím pobo?ky nebo zastoupení a

b) aktiva nacházející se na území Spojeného království jsou bu? používána v rámci obchodní ?innosti nebo v její prosp?ch, nebo jsou používána ?i držena ve prosp?ch pobo?ky nebo zastoupení, nepovažují se aktiva uvedena v písm. b) výše za ur?itá aktiva."

9 Podle ?lánku 87 TCGA se kapitálové výnosy dosažené sv??enskými správci, kte?í nemají bydlišt? ?i obvyklý pobyt na území Spojeného království, p?ipisují obmyšleným v rozsahu, v jakém jim správci vyplatili kapitálové platby. Tento ?lánek stanoví, že kapitálové výnosy dosažené správci, kte?í nejsou rezidenty Spojeného království, se vypo?ítají tak, jako by sv??enští správci takovými rezidenty byli. Tento soubor kapitálových výnos? je následn? p?ipsán obmyšleným, kterým správci vyplatili kapitálové platby. Kapitálové platby jsou obecn? definovány tak, aby zahrnovaly v?tšinu pln?ní obdržených od sv??enského fondu. Obmyšlení, kte?í jsou rezidenty Spojeného království, jsou povinni zaplatit z výnos? kvalifikovaných jako kapitálové platby, které jim byly p?ipsány, da? z kapitálových výnos?.

10 ?lánek 91 TCGA stanoví zvýšení ?ástky dan? v p?ípad? prodlevy mezi dosažením kapitálových výnos? ze strany správc? a obdržením kapitálových plateb obmyšleným.

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

11 ?ty?i sv??enské fondy, které jsou p?edm?tem sporu v p?vodním ?ízení, založil v roce 1992 Panico Panayi (dále jen „sv??enské fondy Panayi"), kyperský státní p?íslušník, ve prosp?ch svých d?tí a dalších ?len? své rodiny (dále jen „obmyšlení ze sv??enských fond? Panayi"). P?evedl do t?chto fond? 40 % akcií spole?nosti Cambos Enterprises Limited, která byla mate?skou spole?ností spole?ností, jež P. Panayi založil.

12 Podmínky sv??enských fond? stanovily, že P. Panayi, a po dobu jeho života ani jeho žena, nejsou obmyšlenými z žádného ze sv??enských fond?. Jako dohlížitel si nicmén? P. Panayi zachoval oprávn?ní spo?ívající v možnosti jmenovat nové nebo další správce. Obmyšlení ze sv??enských fond? Panayi však takové právo nemají.

13 V dob? založení sv??enských fond? Panayi m?li P. Panayi, jeho žena i d?ti bydlišt? ve Spojeném království. P?vodními správci sv??enských fond? Panayi byli P. Panayi a správcovská

spole?nost KSL Trustees Limited, „trust company“ sídlící ve Spojeném království. V roce 2003 se dalším správcem stala paní Panayi.

14 Na po?átku roku 2004 se pan a paní Panayi rozhodli opustit Spojené království a vrátit se trvale na Kypr. P?ed svým p?est?hováním oba rezignovali dne 19. srpna 2004 na svou funkci správce sv??enských fond?. Ve stejný den P. Panayi jmenoval za ú?elem jejich nahrazení t?i nové sv??enské správce, kte?í m?li všichni bydlišt? na Kypru. Spole?nost KSL Trustees Limited, jež m?la sídlo ve Spojeném království, svoji funkci správce sv??ených fond? naopak vykonávala až do 14. prosince 2005. K 19. srpnu 2004 tak v?tšina správc? sv??enských fond? Panayi p?estala být rezidenty Spojeného království.

15 Dne 19. prosince 2005 správci sv??enských fond? Panayi prodali akcie držené sv??enskými fondy Panayi a reinvestovali výnos z tohoto prodeje. Dne 31. ledna 2006 uvedení správci podali da?ová p?iznání, ve kterých vypo?ítali da? ve vztahu ke každému ze sv??enských fond? Panayi za zda?ovací období 2004/2005. Pr?vodním dopisem byl správce dan? informován o zm?n? správc? sv??enských fond? Panayi a o následném p?evodu akcií ze strany správc?.

16 Vzhledem k tomu, že uvedená da?ová p?iznání nezahrnovala výpo?et dan? v souvislosti s dluhem podle ?lánku 80 TCGA, zahájil správce dan? kontrolu. V zá?í 2010 vydal správce dan? v??i správc?m sv??enských fond? Panayi rozhodnutí, kterým byla upravena výsledná da? z d?vodu existence dan? splatné podle uvedeného ustanovení. Uvedený správce dan? m?l za to, že da?ová povinnost vznikla na základ? jmenování nových správc? dne 19. srpna 2004, v d?sledku kterého v?tšina správc? sv??enských fond? Panayi již nebyla rezidentem Spojeného království, a že na správu sv??enských fond? Panayi je tudíž t?eba pohlížet tak, že se v pr?b?hu zda?ovacího období 2004/2005 p?esunula na Kypr. Splatnost této dan? byla tedy stanovena na 31. leden 2006.

17 Správci sv??enských fond? Panayi podali žalobu k First-tier Tribunal (Tax Chamber) (da?ový senát soudu prvního stupn?, Spojené království), kterou zpochyb?ovali slu?itelnost dan? p?i odchodu a její okamžitou úhradu podle ?lánku 80 TCGA se základními svobodami pohybu unijního práva.

18 Správce dan? má naopak za to, že z d?vodu právní povahy sv??enských fond? podle práva Anglie a Walesu se na projednávanou v?c žádná ze svobod pohybu nevztahuje. Pro p?ípad záv?ru, že se jedna z t?chto svobod na projednávanou v?c vztahuje, tento správce dan? p?ipouští, že okamžitá úhrada dan? p?i odchodu by mohla *a priori* p?edstavovat omezení, avšak toto by bylo od?vodn?né a p?im??ené.

19 P?edkládající soud uvádí, že i kdyby byli správci nadále rezidenty Spojeného království, vznikla by na základ? prodeje akcií držených sv??enskými fondy, který tito správci uskute?nili dne 19. prosince 2005, da?ová povinnost k dani z kapitálových výnos? v souvislosti s t?mito akciemi. Tato da? by se stala splatnou dne 31. ledna 2007.

20 Tento soud uvádí, že Soudní dv?r ve v?cech, jež se týkaly zdan?ní p?i odchodu, dosud nezkoumal otázku, zda se sv??enský fond, jeho zakladatel, jeho správci nebo obmyšlení z takového fondu mohou dovolávat n?které ze základních svobod pohybu. Pro p?ípad, že by tomu tak bylo, se tento soud táže, zda taková p?ekážka m?že být od?vodn?na naléhavými d?vody obecného zájmu spojenými s vyváženým rozd?lením da?ových pravomocí mezi ?lenskými státy, a pokud ano, zda je tato p?ekážka p?im??ená.

21 Za t?chto podmínek se First-tier Tribunal (Tax Chamber) (da?ový senát soudu prvního stupn?) rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Je v souladu se svobodou usazování, volným pohybem kapitálu nebo volným pohybem

služeb, aby ?lenský stát p?ijal a ponechal v platnosti takovou právní úpravu, jakou je ?lánek 80 TCGA, podle n?hož vzniká da?ová povinnost z latentních kapitálových výnos? z hodnoty aktiv sv??enského fondu, jakmile správci sv??enského fondu p?estanou mít bydlišt? nebo obvyklý pobyt na území daného ?lenského státu?

2) Za p?edpokladu, že uvedená da?ová povinnost omezuje výkon p?íslušné svobody, lze takovou da? od?vodnit zásadou vyváženého rozd?lení da?ových pravomocí a je taková da? p?im??ená, pokud právní úprava neumož?uje sv??enským správc?m odložení platby dan? ?i její zaplacení ve splátkách ani nezohled?uje následný pokles hodnoty aktiv sv??enského fondu?

Zejména jsou vzneseny následující otázky:

3) Dotýká se n?které ze základních svobod skute?nost, že ?lenský stát uložil da?ovou povinnost z latentních kapitálových výnos? ze zvýšení hodnoty aktiv sv??enských fond? v dob?, kdy v?tšina sv??enských správc? nem?la bydlišt? nebo obvyklý pobyt na území daného ?lenského státu?

4) Lze omezení svobody zp?sobené tímto zdan?ním p?i odchodu od?vodnit zásadou vyváženého rozd?lení da?ových pravomocí za okolností, kdy mohla být da? z kapitálových výnos? vym??ena z dosažených výnos?, avšak pouze za situace, že by v budoucnosti nastaly ur?ité okolnosti?

5) M?že být p?im??enost dovozena na základ? skutkových okolností konkrétního p?ípadu? Je konkrétn? omezení zp?sobené takovou da?ovou povinností p?im??ené, pokud:

a) právní úprava neobsahuje žádné ustanovení o možnosti odkladu platby dan? ?i jejího zaplacení ve splátkách ani nezohled?uje následný pokles hodnoty aktiv sv??enského fondu po odchodu,

b) avšak v p?ípad? žalobou napadeného da?ového vým?ru byl majetek prodán p?ed splatností dan? a hodnota p?íslušných aktiv v období mezi p?esunutím sv??enského fondu a datem prodeje neklesla?“

K p?edb?žným otázkám

22 Podstatou otázek p?edkládajícího soudu, které je t?eba posoudit spole?n?, je, zda ustanovení Smlouvy o FEU týkající se svobody usazování brání za takových okolností, jako jsou okolnosti v?ci v p?vodním ?ízení, kdy se podle vnitrostátního práva sv??enští správci považují za jednotný a stálý orgán odlišný od osob, které do?asn? vykonávají funkci sv??enského správce, takové právní úprav? ?lenského státu, jako je úprava dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení, která stanoví zdan?ní latentních kapitálových výnos? z majetku sv??enských fond?, pokud v?tšina správc? p?esune své bydlišt? nebo sídlo do jiného ?lenského státu, aniž umož?uje odklad platby takto splatné dan?.

23 K zodpov?zení položených otázek je t?eba nejd?íve ur?it, zda se na takové sv??enské fondy, o jaké se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, vztahuje svoboda usazování, a pokud ano, zda se tato svoboda vztahuje na takovou situaci, o jakou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení.

K použití svobody usazování na sv??enské fondy

24 ?lánek 49 SFEU ukládá zrušení omezení svobody usazování pro státní p?íslušníky jednoho ?lenského státu na území jiného ?lenského státu. Podle ?lánku 54 prvního pododstavce SFEU se na spole?nosti založené podle právních p?edpis? n?kterého ?lenského státu, jež mají své sídlo, úst?ední správu nebo hlavní provozovnu uvnit? Unie, pro ú?ely použití ustanovení Smlouvy o

svobod? usazování nahlíží jako na fyzické osoby, jež jsou p?íslušníky ?lenských stát?.

25 V souladu s ?l. 54 druhým pododstavcem SFEU se „spole?nostmi“ rozum?jí spole?nosti založené podle ob?anského nebo obchodního práva v?etn? družstev a jiné právnické osoby ve?ejného nebo soukromého práva s výjimkou neziskových organizací.

26 V tomto ohledu je t?eba konstatovat, že svoboda usazování, která je jedním ze základních ustanovení unijního práva (rozsudek ze dne 24. kv?tna 2011, Komise v. Belgie, C?47/08, EU:C:2011:334, bod 77 a citovaná judikatura), jež p?ispívají k cíli vytvo?ení vnit?ního trhu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. prosince 2005, SEVIC Systems, C?411/03, EU:C:2005:762, bod 19), má velmi široký rozsah.

27 Z judikatury Soudního dvora tak vyplývá, , zaprvé že výjimky z této svobody je t?eba vykládat striktn? (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. ?ervna 1974, Reyners, 2/74, EU:C:1974:68, body 43 až 55, jakož i ze dne 1. února 2017, Komise v. Ma?arsko, C?392/15, EU:C:2017:73, bod 106 a citovaná judikatura), zadruhé že když je cílem ustanovení Smlouvy týkajících se uvedené svobody zajišt?ní práva na vnitrostátní zacházení v hostitelském ?lenském stát?, brání rovn?ž tomu, aby stát p?vodu bránil n?kterému ze svých státních p?íslušník? nebo spole?nosti založené podle jeho právních p?edpis? v usazení v jiném ?lenském stát? (rozsudky ze dne 27. zá?í 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, bod 16 a ze dne 21. kv?tna 2015, Verder LabTec, C?657/13, EU:C:2015:331, bod 33 a citovaná judikatura), a zat?etí že pojem „usazení“ ve smyslu Smlouvy je velmi širokým pojmem, jenž zahrnuje možnost ob?ana Unie podílet se stabilním a stálým zp?sobem na hospodá?ském život? jiného ?lenského státu, než je stát jeho p?vodu, a mít z toho prosp?ch, ?ímž je podporována hospodá?ská a sociální integrace uvnit? Unie (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. listopadu 1995, Gebhard, C?55/94, EU:C:1995:411, bod 25).

28 V projednávané v?ci je nesporné, že sv??enské fondy dot?ené ve v?ci v p?vodním ?ízení jsou z?ízeny podle práva Spojeného království a podle tohoto práva nejsou považovány za spole?nosti založené podle ob?anského nebo obchodního práva v?etn? družstev. Je tedy t?eba ur?it, zda mohou tyto fondy spadat pod pojem „jiné právnické osoby“ ve?ejného nebo soukromého práva, jejímž ú?elem je dosahování zisku, ve smyslu ?l. 54 druhého pododstavce SFEU.

29 V tomto ohledu, jak v podstat? uvedla generální advokátka v bodech 33 a 34 svého stanoviska, pojem „jiné právnické osoby“ zahrnuje entity, které mají v souladu s vnitrostátním právem práva a povinnosti, jež jim bez ohledu na absenci specifické právní formy umož?ují jako takovým vystupovat v p?íslušných právních vztazích, a jejichž ú?elem je dosahování zisku.

30 V projednávané v?ci ze spisu p?edloženého Soudnímu dvoru vyplývá, zaprvé, že podle p?íslušného vnitrostátního práva tvo?í majetek vložený do sv??enského fondu samostatná aktiva odlišná od osobních aktiv správc? a že tito správci mají právo a povinnost spravovat tento majetek a nakládat s ním v souladu s podmínkami stanovenými v zakládací listin? fondu a ve vnitrostátním právu.

31 Zadruhé, jak bylo zmín?no v bodech 7 a 8 výše, v souladu s ?lánkem 69 TCGA se sv??enští správci podle vnitrostátního práva považují za jednotný a stálý orgán odlišný od osob, které vykonávají funkci sv??enského správce do?asn?. Tento ?lánek rovn?ž stanoví, že na tento orgán se pohlíží tak, jako by m?l sídlo nebo obvyklé sídlo ve Spojeném království, s výjimkou p?ípadu, kdy je obvyklá správa sv??enského fondu vykonávána mimo Spojené království a sv??enští správci nebo jejich v?tšina v té dob? nemají bydlišt? nebo obvyklý pobyt na území Spojeného království. Podle ?lánku 80 TCGA platí, že pokud správci sv??enského fondu p?estanou mít v ur?itém okamžiku bydlišt? nebo obvyklý pobyt na území Spojeného království, pohlíží se na n? tak, že bezprost?edn? p?ed tímto okamžikem odprodali aktiva tvo?ící majetek

sv??enského fondu a zárove? je obratem znovu nabyli za tržní hodnotu.

32 Právní úprava dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení tedy pro ú?ely svých ustanovení patrn? považuje sv??enské správce povinné k dani z latentních kapitálových výnos? z majetku sv??enského fondu za celek, tj. jakožto entitu, a nikoli jednotlivce, má-li se za to, že tento fond p?esunul své sídlo správy do jiného ?lenského státu, než je Spojené království. Takový p?esun nastává v p?ípad?, že v?tšina správc? p?estane být rezidentem Spojeného království. ?innost správc? ve vztahu k vlastnictví a správ? majetku sv??enského fondu je tedy neodd?liteln? spojena se samotným fondem, a tudíž s ním tvo?í nedílný celek. Za t?chto okolností je t?eba sv??enský fond považovat za entitu, která má v souladu s vnitrostátním právem práva a povinnosti, jež jí jako takové umož?ují vystupovat v p?íslušných právních vztazích.

33 Pokud jde o otázku, zda je ú?elem sv??enských fond? dot?ených ve v?ci v p?vodním ?ízení dosahování zisku, sta?í konstatovat, že ze spisu p?edloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že tyto fondy nemají sociální nebo dobro?inný ú?el a že byly založeny za ú?elem toho, aby obmyšleným plynul zisk z majetku uvedených fond?.

34 Z toho vyplývá, že taková entita, jako je sv??enský fond, který má v souladu s vnitrostátním právem práva a povinnosti, jež mu jako takovému umož?ují vystupovat v p?íslušných právních vztazích, a který vykonává skute?nou hospodá?skou ?innost, se m?že dovolávat svobody usazování.

35 To vyvolává otázku, zda se tato svoboda použije v takové situaci, o jakou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, ve které na základ? p?esunu bydlišt? správc? do jiného ?lenského státu než do Spojeného království vzniká da?ová povinnost k dani z kapitálových výnos? z majetku sv??enského fondu.

K použitelnosti svobody usazování

36 Soudní dv?r již rozhodl, že se spole?nost založená podle práva ?lenského státu, která p?emis?uje sídlo svého skute?ného vedení do jiného ?lenského státu, aniž má takový p?esun sídla vliv na postavení dané spole?nosti jakožto spole?nosti prvního ?lenského státu, m?že dovolávat svobody usazování za ú?elem zpochybn?ní legality zdan?ní provád?ného prvním ?lenským státem p?i takovém p?esunu sídla (rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, bod 33).

37 V projednávaném p?ípad? je t?eba konstatovat, zaprvé, že vzhledem k tomu, že správci mají právo a povinnost spravovat majetek sv??enského fondu a nakládat s ním a že da?ová povinnost k dani z kapitálových výnos? z majetku sv??enského fondu vzniká na základ? p?esunu bydlišt? t?chto správc? mimo území Spojeného království, má tento p?esun bydlišt? podle vnitrostátního práva rovn?ž za následek p?esun sídla správy tohoto fondu.

38 Zadruhé ze spisu p?edloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že p?esun sídla správy dot?ený ve v?ci v p?vodním ?ízení nem?l podle p?íslušného vnitrostátního práva patrn? vliv na postavení fond?, o které se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, jakožto sv??enských fond?.

39 Za t?chto podmínek se judikatura Soudního dvora týkající se zdan?ní kapitálových výnos? z majetku spole?nosti p?i p?esunu sídla jejího skute?ného vedení do jiného ?lenského státu vztahuje rovn?ž na p?ípad, kdy ?lenský stát zda?uje kapitálové výnosy z majetku sv??enského fondu z d?vodu p?esunu jeho sídla správy do jiného ?lenského státu. Z toho vyplývá, že svoboda usazování se použije v takové situaci, jako je situace ve v?ci v p?vodním ?ízení.

40 Je tedy t?eba ur?it, zda taková právní úprava ?lenského státu, o jakou se jedná ve v?ci v

p?vodním ?ízení, která v p?ípad? p?esunu sídla správy sv??enského fondu do jiného ?lenského státu stanoví zdan?ní kapitálových výnos? z majetku sv??enského fondu p?i tomto p?esunu a okamžitou úhradu takové dan?, p?edstavuje p?ekážku této svobod?.

K existenci p?ekážky svobody usazování

41 Podle ustálené judikatury ?lánek 49 SFEU ukládá zrušení omezení svobody usazování. Tato svoboda zahrnuje v p?ípad? spole?ností založených v souladu s právními p?edpisy jednoho z ?lenských stát?, které mají sídlo, správní úst?edí nebo hlavní provozovnu na území Evropské unie, právo vykonávat ?innost v jiných ?lenských státech prost?ednictvím dce?iné spole?nosti, pobo?ky nebo zastoupení (rozsudek ze dne 21. kv?tna 2015, Verder LabTec, C?657/13, EU:C:2015:331, bod 32 a citovaná judikatura).

42 Jak již bylo p?ipomenuto v bod? 27 tohoto rozsudku, i když ustanovení Smlouvy o FEU týkající se svobody usazování sm??ují podle svého zn?ní k zajišt?ní práva na vnitrostátní zacházení v hostitelském ?lenském stát?, brání rovn?ž tomu, aby stát p?vodu bránil n?kterému ze svých státních p?íslušník? nebo spole?nosti založené podle jeho právních p?edpis? v usazení v jiném ?lenském stát?.

43 Za omezení svobody usazování musí být p?itom považována veškerá opat?ení, která výkon této svobody zakazují, tvo?í p?ekážku tomuto výkonu nebo jej ?iní mén? atraktivním (rozsudek ze dne 21. kv?tna 2015, Verder LabTec, C?657/13, EU:C:2015:331, bod 34 a citovaná judikatura).

44 V projednávaném p?ípad? ze spisu p?edloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že právní úprava dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení stanoví zdan?ní latentních kapitálových výnos? z majetku sv??enského fondu p?i p?esunu sídla správy sv??enského fondu a okamžitou úhradu takové dan? pouze v p?ípad? takového p?esunu do jiného ?lenského státu než do Spojeného království. Tak tomu však není v p?ípad? podobného p?esunu v rámci tuzemska.

45 Z toho vyplývá, jak uznává vláda Spojeného království, že latentní kapitálové výnosy dot?ené ve v?ci v p?vodním ?ízení by ve Spojeném království nepodléhaly dani v p?ípad?, že by nov? jmenovaní správci byli rezidenti tohoto ?lenského státu.

46 V d?sledku toho je t?eba konstatovat, že právní úprava dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení zachází rozdíln? se sv??enským fondem, který ponechává své sídlo správy ve Spojeném království, a sv??enským fondem, jehož sídlo správy se p?esouvá do jiného ?lenského státu z toho d?vodu, že bydlišt? jeho nových správc? je v tomto jiném ?lenském stát?.

47 Toto rozdílné zacházení m?že odradit sv??enské správce spravující sv??enské fondy od p?esunu sídla správy fondu do jiného ?lenského státu a taktéž odradit zakladatele sv??enských fond? v p?ípad?, že mu to zakládací listina fondu umož?uje, od toho, aby jmenoval nové správce nerezidenty. P?edstavuje tedy p?ekážku pro svobodu usazování.

48 Takovou p?ekážku lze p?ipustit pouze tehdy, jestliže se týká situací, které nejsou objektivn? srovnatelné, anebo je od?vodn?no naléhavým d?vodem obecného zájmu uznaným unijním právem. V takovém p?ípad? je ješt? t?eba, aby toto omezení bylo zp?sobilé zaru?it uskute?n?ní cíle, jenž sleduje, a nep?ekra?ovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (rozsudek ze dne 17. prosince 2015, Timac Agro Deutschland, C?388/14, EU:C:2015:829, body 26 a 29, jakož i citovaná judikatura).

49 Co se tý?e zaprvé srovnatelnosti doty?ných situací, sta?í konstatovat, že pokud jde o právní úpravu ?lenského státu, jež zda?uje kapitálové výnosy dosažené na jeho území, je situace sv??enského fondu, který p?enáší své sídlo správy do jiného ?lenského státu, z hlediska zdan?ní

kapitálových výnos? z majetku sv??enského fondu, kterých bylo dosaženo v prvním ?lenském stát? p?ed tímto p?esunem, obdobná situaci sv??enského fondu, který ponechává své sídlo správy v prvním ?lenském stát? (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, bod 38).

50 Dále, podle Spojeného království je taková p?ekážka od?vodn?na d?vodem obecného zájmu na zachování vyváženého rozd?lení da?ových pravomocí mezi ?lenskými státy.

51 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že zachování rozd?lení da?ových pravomocí mezi ?lenskými státy p?edstavuje legitimní cíl uznaný Soudním dvorem, a neexistují-li sjednocující nebo harmoniza?ní opat?ení na úrovni Unie, zachovávají si ?lenské státy i nadále pravomoc vymezit, prost?ednictvím dohod nebo jednostrann?, kritéria rozd?lení svých da?ových pravomocí za ú?elem odstran?ní dvojího zdan?ní (rozsudek ze dne 21. kv?tna 2015, Verder LabTec, C?657/13, EU:C:2015:331, bod 42 a citovaná judikatura).

52 V projednávaném p?ípad? z judikatury Soudního dvora vyplývá, že p?esun sídla správy sv??enského fondu z jednoho ?lenského státu do jiného ?lenského státu nem?že znamenat, že se ?lenský stát p?vodu musí vzdát svého práva zdanit kapitálové výnosy vzniklé v rámci jeho da?ové pravomoci p?ed uvedeným p?esunem. Soudní dv?r v tomto ohledu rozhodl, že ?lenský stát je v souladu se zásadou da?ové teritoriality spojenou s ?asovým prvkem, tj. v p?ípad? da?ového sídlo osoby povinné k dani na vnitrostátním území v období, kdy bylo dosaženo latentních kapitálových výnos?, oprávn?n zdanit uvedené kapitálové výnosy v okamžiku jeho p?esunu. Ú?elem takového opat?ení je p?edcházet situacím, které mohou ohrozit právo ?lenského státu p?vodu uplat?ovat svou da?ovou pravomoc ve vztahu k ?innostem vykonávaným na jeho území, a m?že tedy být od?vodn?no d?vody zachování rozd?lení da?ových pravomocí mezi ?lenskými státy (rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, bod 46 a citovaná judikatura).

53 Soudní dv?r nicmén? up?esnil, že cíl ochrany rozd?lení da?ových pravomocí mezi ?lenskými státy m?že od?vodnit takové vnitrostátní opat?ení pouze tehdy, když je ?lenskému státu, na jehož území byly p?íjmy vytvo?eny, skute?n? brán?no ve výkonu da?ové pravomoci ohledn? uvedených p?íjm? (rozsudek ze dne 23. ledna 2014, DMC, C?164/12, EU:C:2014:20, bod 56).

54 Ve v?ci v p?vodním ?ízení p?itom správci sv??enských fond? Panayi tvrdí, že i v p?ípad?, že by doty?né kapitálové výnosy p?i p?esunu sídla sv??enských fond?, o který se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, nepodléhaly okamžitému zdan?ní, Spojenému království by nebylo brán?no zdanit tyto kapitálové výnosy z majetku sv??enských fond? Panayi, nebo? v souladu s ?lánkem 87 TCGA mohou být kapitálové výnosy dosažené sv??enskými správci nerezidenty a p?ipsané obmyšleným rezident?m ve form? kapitálových plateb zdan?ny na stran? obmyšlených.

55 Jak uvedla generální advokátka v bod? 50 svého stanoviska, taková vnitrostátní právní úprava, jako je úprava dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení, tím, že rozhodnutí o da?ové pravomoci, která z?stává doty?nému ?lenskému státu, pln? ponechává na volném uvážení správc? a obmyšlených, nem?že být považována za dostate?nou pro ú?ely ochrany da?ové pravomoci tohoto ?lenského státu ve vztahu ke kapitálovým výnos?m dosaženým na jeho území.

56 Je tedy nutné konstatovat, že právní úprava ?lenského státu, která v takové situaci, o jakou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, stanoví zdan?ní latentních kapitálových výnos? z majetku sv??enského fondu p?i p?esunu sídla správy tohoto fondu do jiného ?lenského státu bez ohledu na to, že si první ?lenský stát m?že p?ípadn? zachovat da?ovou pravomoc ve vztahu k t?mto výnos?m, je s to zajistit ochranu rozd?lení da?ových pravomocí mezi ?lenskými státy, jelikož první ?lenský stát ztrácí svou da?ovou pravomoc ve vztahu k t?mto výnos?m v d?sledku tohoto

p?esunu.

57 Co se kone?n? tý?e proporcionality dot?eného opat?ení, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že zásada proporcionality je spln?na, pokud ?lenský stát p?vodu za ú?elem ochrany výkonu své da?ové pravomoci vym??í da? z latentních kapitálových výnos?, které byly dosaženy na jeho území v okamžiku, kdy jeho da?ová pravomoc týkající se p?edm?tných kapitálových výnos? zaniká, v projednávané v?ci okamžikem p?esunu sídla správy sv??enského fondu do jiného ?lenského státu (rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, bod 52). Krom? toho právní úprava ?lenského státu, která stanoví, že sv??enský fond, jenž p?esouvá sídlo správy do jiného ?lenského státu, se m?že rozhodnout mezi okamžitou úhradou dan? z t?chto výnos? a její odloženou úhradou, podléhající p?ípadn? zaplacení úrok? dle použitelné vnitrostátní právní úpravy, p?edstavuje opat?ení mén? ohrožující svobodu usazování než okamžitá úhrada dlužné dan? (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. kv?tna 2015, Verder LabTec, C?657/13, EU:C:2015:331, bod 49 a citovaná judikatura).

58 Dále je t?eba v této souvislosti poznamenat, že odložená úhrada nem?že mít za následek povinnost ?lenského státu p?vodu zohlednit p?ípadné kapitálové ztráty, které nastanou po p?esunu sídla správy sv??enského fondu do jiného ?lenského státu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, bod 61).

59 Ze spisu p?edloženého Soudnímu dvoru p?itom vyplývá, že právní úprava dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení stanoví pouze okamžitou úhradu dot?ené dan?. Z toho vyplývá, že taková právní úprava jde nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíle, kterým je zachování rozd?lení da?ových pravomocí mezi ?lenskými státy, a proto p?edstavuje neod?vodn?nou p?ekážku svobod? usazování.

60 Toto posouzení nem?že být zpochybn?no skute?ností, že ve v?ci v p?vodním ?ízení bylo kapitálových výnos? dosaženo po stanovení výše dan?, ale p?ed tím, než byla tato da? splatná, jelikož nep?im??ená povaha právní úpravy dot?ené ve v?ci v p?vodním ?ízení tkví v tom, že tato právní úprava neposkytuje osob? povinné k dani možnost odložit platbu dlužné dan?.

61 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je t?eba na položené otázky odpov?d?t tak, že svoboda usazování brání za takových okolností, jak jsou okolnosti v?ci v p?vodním ?ízení, kdy se podle vnitrostátního práva sv??enští správci považují za jednotný a stálý orgán odlišný od osob, které vykonávají funkci sv??enského správce do?asn?, takové právní úprav? ?lenského státu, jako je úprava dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení, která stanoví zdan?ní latentních kapitálových výnos? z majetku sv??enských fond?, pokud v?tšina správc? p?esune své bydlišt? nebo sídlo do jiného ?lenského státu, aniž umož?uje odklad platby takto splatné dan?.

K náklad?m ?ízení

62 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astník? ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (první senát) rozhodl takto:

Svoboda usazování brání za takových okolností, jako jsou okolnosti v?ci v p?vodním ?ízení, kdy se podle vnitrostátního práva sv??enští správci považují za jednotný a stálý orgán odlišný od osob, které vykonávají funkci sv??enského správce do?asn?, takové právní úprav? ?lenského státu, jako je úprava dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení, která stanoví zdan?ní latentních kapitálových výnos? z majetku sv??enských fond?, pokud v?tšina správc? p?esune své bydlišt? nebo sídlo do jiného ?lenského státu, aniž umož?uje

odklad platby takto splatné dan?.

Podpisy.

*– Jednací jazyk: angli?tina.