

Downloaded via the EU tax law app / web

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. rugsėjo 14 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – ?sisteigimo laisvė – Laisvė teikti paslaugas – Laisvas kapitalo judėjimas – „Patikos fondas“ – „Patikėtiniai“ – Kiti juridiniai asmenys – S?voka – Nerealizuoto kapitalo prieaugio, susijusio su patikos fonde turimu turtu, mokestis, taikomas d?l patikėtinių rezidavimo vietos mokesčių? tikslais perk?limo ? kit? valstyb? nar? – Mokesčio sumos persik?limo momentu nustatymas – Mokesčio sumokėjimas nedelsiant – Pateisinimas – Proporciumas“

Byloje C-646/15

d?l *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas, mokesčių bylų skyrius, Jungtinė Karalystė) 2015 m. lapkričio 30 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2015 m. gruodžio 3 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements

prieš

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas R. Silva de Lapuerta, teisėjai E. Regan, J.-C. Bonichot, C. G. Fernlund (pranešėjas) ir S. Rodin,

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorius R. Schiano, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2016 m. spalio 20 d. posėdžiui,

išnagrinėjus pastabas, pateiktas:

- *Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements*, atstovaujant baristeris M. Lemos ir QC P. Baker,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos M. Holt, D. Robertson ir S. Simmons, padedant baristerių R. Hill ir J. Bremner,
- Austrijos vyriausybės, atstovaujamos C. Pesendorfer,
- Norvegijos vyriausybės, atstovaujamos K. B. Moen, K. E. B. Kloster ir J. T. Kaasin,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir J. Samnadda,
- ELPA Priežiūros institucijos, atstovaujamos C. Zatschler, Ø. Bø ir A. Steinarsdóttir,

susipažin? su 2016 m. gruodžio 21 d. pos?dyje pateikta generalin?s advokat?s išvada,
priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l SESV 49, 54, 56 ir 63 straipsni? išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements* (toliau – patik?tiniai *Panayi*) ir *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (toliau – mokes?i? administratorius) gin?? d?l nerealizuoto kapitalo prieaugio, susijusio su patikos fonde turimu turtu, apmokestinimo perk?limo iš patik?tini? rezidavimo vietos ? valstyb? nar?, kit? nei kilm?s valstyb? nar?.

Jungtin?s Karalyst?s teis?

Patikos fondai

3 Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad bendrosios teis?s (*common law*) šalyse s?voka „patikos fondas“ (*trust*) iš esm?s reiškia trikamp? sandor?, kuriuo patikos fondo steig?jas perduoda valdyti turt? asmeniui – *patik?tiniui* – remdamasis patikos fondo steigimo aktu tre?iojo asmens – naudos gav?jo – naudai. Patikos fondai, ?steigti specialiai? asmen? naudai, kartais vadinami *settlements*.

4 Patikos fondams b?dinga tai, kad turto, kuris juos sudaro, nuosavyb? padalyta ? teisin? nuosavyb? ir ekonomin? nuosavyb?, kurios atitinkamai priklauso patik?tiniui ir naudos gav?jui.

5 Nors patikos fondas pripaž?stamas ?statymo ir turi teisini? padarini?, jis n?ra teis?s subjektas ir turi veikti tarpininkaujamas patik?tinio. Turtas, kuris sudaro patikos fond?, netampa patik?tinio nuosavybe. Patik?tinis turi valdyti š? turt? kaip atskir? turt?, atskirt? nuo savo nuosavyb?s. Pagrindin? patik?tinio pareiga yra laikytis patikos fondo steigimo akte nustatyt? s?lyg? ir ?pareigojim? ir apskritai teis?s.

Kapitalo prieaugio apmokestinimas

6 Pagrindin?s bylos aplinkyb?ms taikomos redakcijos *Taxation of Chargeable Gains Act 1992* (1992 m. Kapitalo prieaugio apmokestinimo ?statymas, toliau – TCGA) 2 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad asmuo turi prievol? mok?ti kapitalo prieaugio mokest? nuo per mokestinius metus, kuriais jis iš dalies ar ?prastai rezidavo Jungtin?je Karalyst?je, gauto kapitalo prieaugio.

7 Remiantis TCGA 69 straipsniu, patik?tiniai laikytini „vienu nuolatiniu kolektyviniu organu“, kuris yra atskiras nuo asmen?, kurie vienu ar kitu metu gali b?ti patik?tiniai. Be to, 69 straipsnyje numatyta, kad „ši grup? laikytina reziduojan?ia ar ?prastai reziduojan?iu Jungtin?je Karalyst?je, išskyrus atvejus, kai bendras patikos fond? valdymas vykdomas už Jungtin?s Karalyst?s rib?, o patik?tini? ar j? daugumos rezidavimo vieta ar ?prastin? rezidavimo vieta n?ra šioje šalyje“.

8 TCGA 80 straipsnio 1–4 dalyse nustatyta:

„Patik?tiniai, kurie nustoja reziduoti Jungtin?je Karalyst?je

- 1) Šis straipsnis taikomas, kai patikos fondo patikėtiniai kažkuriuo momentu (konkreči data) nustoja reziduoti ar ?prastai reziduoti Jungtin?je Karalyst?je.
- 2) Šio ?statymo tikslais patikėtiniai privalo:
 - a) realizuoti konkret? turt? nedelsiant iki konkre?ios datos ir
 - b) j? nedelsiant ?sigyti iš naujo šios datos rinkos kaina.
- 3) Nepažeidžiant ši? 4 ir 5 dali? nuostat?, konkretus turtas yra visas turtas, sudarantis patikos fondo turt? iš karto prieš pat konkre?i? dat? <...>
- 4) Jei iš kart po konkre?ios datos:
 - a) patikėtiniai vykdo komercin? veikl? per filial? ar agent?r? ir
 - b) turtas yra Jungtin?je Karalyst?je ir naudojamas komercin?je veikloje ar komercinei veiklai, naudojamas filialo ar agent?ros ar j? turimas, šiame b punkte nurodytas turtas n?ra konkretus turtas.“

9 Iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad remiantis TCGA 87 straipsniu kapitalo prieaugis, kur? realizuoja nereziduojantys ar ?prastai nereziduojantys Jungtin?je Karalyst?je patikėtiniai, priskirtinas naudos gav?jams tiek, kiek patikėtiniai jiems atlieka kapitalo mok?jimus. Šiame straipsnyje numatyta, kad patikėtini? nerezident? kapitalo prieaugis apskai?iuojamas taip, tarsi jie b?t? Jungtin?s Karalyst?s rezidentai. Šis bendras kapitalo prieaugis priskiriamas naudos gav?jams, kuriems patikėtiniai išmoka kapital?. Kapitalo išmok?jimas apibr?žtas pla?iai tam, kad apimt? daugum? išmok?, gaut? iš patikos fondo. Jei naudos gav?jas yra Jungtin?s Karalyst?s rezidentas ir joje gyvena, jis privalo sumok?ti kapitalo prieaugio mokest? už pajamas iš jiems priskirto išmokamo kapitalo.

10 Be to, TCGA 91 straipsnyje numatytas mokes?io sumos padid?jimas, jei tarp patikėtini? realizuoto kapitalo prieaugio ir naudos gav?jo gauto kapitalo išmok?jimo praeina laiko tarpas.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

11 Keturis patikos fondus, kurie yra pagrindin?s bylos objektai, 1992 m. ?steig? Panico Panayi (toliau – patikos fondai *Panayi*), Kipro pilietis, savo vaik? ir šeimos nari? naudai (toliau – naudos gav?jai *Panayi*). ? šiuos patikos fondus jis perved? 40 % *Cambos Entreprises Limited*, ?moni?, kurias jis ?steig?, patronuojan?ios bendrov?s akcij?.

12 Iš ši? patikos fond? steigimo akt? matyti, kad nei P. Panayi, nei jo sutuoktin?, kol jis gyvas, n?ra patikos fondo naudos gav?jai. Nepaisydamas to, P. Panayi kaip kuratorius pasiliko teis? skirti naujus ar papildomus patikos fondo patikėtinius. Vis d?lto ši? patikos fond? naudos gav?jai tokios teis?s netur?jo.

13 Tuo metu, kai patikos fondai *Panayi* buvo ?steigti, P. Panayi, jo sutuoktin? ir vaikai buvo Jungtin?s Karalyst?s rezidentai. Pirmieji patikos fond? patikėtiniai buvo P. Panayi ir Jungtin?je Karalyst?je ?steigta „trust company“ *KSL Trustees Ltd*. P. Panayi sutuoktin? papildoma patikėtine tapo 2003 m.

14 2004 m. pradžioje P. Panayi ir jo sutuoktin? nusprend? išvykti iš Jungtin?s Karalyst?s ir visam laikui gr?žti ? Kipr?. Prieš išvykdami jie abu 2004 m. rugpj??io 19 d. pasitrauk? iš patikėtini? pareig?. T? pa?i? dien?, pakeisdamas save, P. Panayi paskyr? tris naujus patikėtinius,

reziduojančius Kipre. Vis dėlto *KSL Trustees Limited*, Jungtinėje Karalystėje reziduojanti bendrovė, išlaikė savo patikėtinių statusą iki 2005 m. gruodžio 14 d. 2004 m. rugpjūtio 19 d. dauguma patikos fondų *Panayi* patikėtinių nustojo reziduoti Jungtinėje Karalystėje.

15 2005 m. gruodžio 19 d. patikėtiniai *Panayi* pardavė turimas patikos fondų *Panayi* akcijas ir gautas lėšas perinvestavo. 2006 m. sausio 31 d. šie patikėtiniai pateikė 2004–2005 m. mokestinių metų mokesčių deklaracijas, tarp jų savo veiklos vertinimą, kiek tai susiję su kiekvienu iš patikos fondų *Panayi*. Lydraštyje mokesčių administratoriui buvo pateikti paaiškinimai dėl patikėtinių *Panayi* pasikeitimo ir vėlesnio šių patikėtinių akcijų perleidimo.

16 Kadangi šiose deklaracijose nebuvo savo veiklos vertinimo, susijusio su skola, kaip tai suprantama pagal TCGA 80 straipsnį, šis administratorius pradėjo tyrimą. 2010 m. rugsėjo mėn. šis administratorius dėl patikėtinių priėmė sprendimą perskaityti mokesčius, nes remiantis šia nuostata egzistavo mokėtinas mokestis. Šis administratorius nusprendė, kad mokesčio apmokestinimo momentas buvo naujų patikėtinių paskyrimas 2004 m. rugpjūtio 19 d., nes dauguma patikėtinių *Panayi* tą dieną nebebuvo Jungtinės Karalystės rezidentai todėl, kad buvo laikoma, jog patikos fondo *Panayi* administracija persikėlė į Kiprą 2004–2005 m. mokestiniais metais. Šio mokesčio sumokėjimo terminas buvo nustatytas 2006 m. sausio 31 d.

17 Patikėtiniai *Panayi* pareiškė ieškinį *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas, mokesčių bylų skyrius, Jungtinė Karalystė) ir ginčijo persikėlimo apmokestinimo ir mokesčio sumokėjimo nedelsiant, kaip numatyta TCGA 80 straipsnyje, suderinamumą su pagrindiniais Sąjungos teisės judėjimo laisvėmis.

18 Savo ruožtu mokesčių administratorius mano, kad dėl patikos fondo teisinio pobūdžio, atsižvelgiant į Anglijos ir Velso teisę, šioje byloje jokia judėjimo laisvė netaikoma. Preziumuodamas, kad viena iš šių laisvių yra taikoma, šis administratorius sutinka, kad persikėlimo mokesčio sumokėjimas nedelsiant yra *a priori* apribojimas, bet pateisinamas ir proporcingas.

19 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad jei patikėtiniai būtų buvę Jungtinės Karalystės rezidentai, jų atliktas 2005 m. gruodžio 19 d. turimų patikos fondo akcijų pardavimas būtų buvęs su tuo susijusio kapitalo prieaugio mokesčio apmokestinimo momentas. Šis mokestis būtų tapęs mokėtiniu 2007 m. sausio 31 d.

20 Šis teismas nurodo, kad Teisingumo Teismas bylose, susijusiose su persikėlimo mokesčiais, nenagrinėjo klausimo, ar patikos fondas, jo steigėjas, patikėtiniai ar naudos gavėjai gali remtis viena ar kita pagrindine judėjimo laisve. Tuo atveju, jei viena iš šių laisvių būtų taikoma, šis teismas klausia, ar apribojimų gali pateisinti privalomasis bendrojo intereso pagrindas, susijęs su subalansuotu apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu tarp valstybių narių, ir, jei taip, ar šis apribojimas yra proporcingas.

21 Tokiomis aplinkybėmis *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (mokesčių bylų skyrius)) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar sąsisteigimo laisvė, laisvas kapitalo judėjimas ir laisvė teikti paslaugas nėra pažeidžiami, kai valstybės narė priima ir palieka galioti tokias teisės normas kaip TCGA 80 straipsnis, pagal kurį nerealizuotas patikos fondų sudarančio turto vertės prieaugis apmokestinamas, jei bet kuriuo momentu patikėtinis rezidavimu ar prastiną rezidavimu vieta nebūra toje valstybėje narėje?

2. Ar darant prielaidą, kad toks mokestis apriboja naudojimąsi aptariama laisve, galima jį pateisinti subalansuotu apmokestinimo kompetencijos padalijimu ir ar toks mokestis proporcingas,

jei teis? s aktuose patik?tiniam nesuteikta teis? nei ? mokes?io mok?jimo atid?jim?, nei ? mok?jim? dalimis ir neatsižvelgiama ? paskesn? patikos fondo turto vert?s sumaž?jim??

Konkre?iai prašoma atsakyti ? šiuos klausimus:

3. Ar kuri nors iš pagrindini? laisvi? taikytina, kai valstyb? nar? numato nerealizuoto kapitalo prieaugio mokest?, taikom? patikos fond? valdomo turto vert?s padid?jimui tuo metu, kai daugumos patik?tini? rezidavimo ar ?prastin? rezidavimo vieta neb?ra toje valstyb?je nar?je?
4. Ar šis laisv?s apribojimas d?l persik?limo mokes?io pateisinamas poreikiu užtikrinti subalansuot? apmokestinimo kompetencijos padalijim? tais atvejais, kai kapitalo prieaugio mokestis gal?t? b?ti taikomas gautam kapitalo prieaugiui, ta?iau tik atsiradus konkre?i? aplinkybi? ateityje?
5. Ar proporcingumas nustatomas remiantis faktin?mis konkre?ios bylos aplinkyb?mis? Ar vis? pirma tokiu mokes?iu sukuriamas apribojimas proporcingas tais atvejais, kai:
 - a) teis?s aktuose nenumatyta nei galimyb? atid?ti mokes?io mok?jim? ar mok?ti dalimis, nei galimyb? atsižvelgti ? paskesn? patikos fondo turto vert?s sumaž?jim? po pasitraukimo,
 - b) ta?iau konkre?iomis mokes?io, kuris yra ieškinio dalykas, aplinkyb?mis turtas buvo parduotas prieš tai, kai mokestis tapo mok?tinas, ir atitinkamo turto vert? laikotarpiu nuo patikos fondo buvimo vietos pasikeitimo iki pardavimo dienos nesumaž?jo?“

D?l prejudicini? klausim?

22 Šiais klausimais, kuriuos reikia išnagrinti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar SESV nuostatos, susijusios su ?sisteigimo laisve, draudžia tokiomis aplinkyb?mis, kaip pagrindin?je byloje, kai pagal nacionalin? teis? patik?tiniai laikomi vienu nuolatinu organu, kuris yra atskiras nuo asmen?, kurie vienu ar kitu metu gali b?ti patik?tiniai, valstyb?s nar?s teis?s akt?, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, kuriame numatytas nerealizuoto kapitalo prieaugio, susijusio su patikos fonde turimu turtu, apmokestinimas, kai dauguma patik?tini? perkelia savo rezidavimo viet? ? kit? valstyb? nar?, be galimyb?s atid?ti tokio mok?tino mokes?io sumok?jim?.

23 Siekiant atsakyti ? pateiktus klausimus, pirmiausia reikia nustatyti, ar tokie patikos fondai, kaip nagrin?jami pagrindin?je byloje, patenka ? ?sisteigimo laisv?s taikymo srit? ir jei taip, ar ši laisv? taikoma tokiu atveju, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje.

D?l ?sisteigimo laisv?s taikymo patikos fondams

24 SESV 49 straipsnyje reikalaujama panaikinti vienos valstyb?s nar?s nacionalini? subjekt? ?sisteigimo laisv?s kitos valstyb?s nar?s teritorijoje apribojimus. Remiantis SESV 54 straipsnio pirma pastraipa bendrov?s, ?kurtos pagal valstyb?s nar?s teis? ir S?jungoje turin?ios savo registruotas buveines, centrin? administracij? ar pagrindin? verslo viet?, Sutarties nuostat? d?l ?sisteigimo laisv?s taikymo tikslu prilyginamos valstybi? nari? pilietyb? turintiems fiziniams asmenims.

25 Pagal SESV 54 straipsnio antr? pastraip? bendrov?s ? tai bendrov?s, kurios veikia pagal civilin? ar komercin? teis?, ?skaitant kooperatyvus ir kitus pagal vieš?j? ar privatin? teis? veikian?ius juridinius asmenis, išskyrus nesiekian?iuosius pelno.

26 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad ?sisteigimo laisv?, kuri yra viena iš pagrindini? S?jungos teis?s nuostat? (2011 m. geguž?s 24 d. Sprendimo *Komisija / Belgija*, C?47/08,

EU:C:2011:334, 77 punktą ir nurodyta jurisprudencija), padedanti pasiekti vidaus rinkos tikslą (šiuo klausimu žr. 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *SEVIC Systems*, C-411/03, EU:C:2005:762, 19 punktą), yra labai plati.

27 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti: pirma, šios laisvės išimtys turi būti aiškinamos griežtai (šiuo klausimu žr. 1974 m. birželio 21 d. Sprendimo *Reyners*, 2/74, EU:C:1974:68, 43–55 punktus ir 2017 m. vasario 1 d. Sprendimo *Komisija / Vengrija*, C-392/15, EU:C:2017:73, 106 punktą ir nurodytą jurisprudenciją), antra, kadangi sutarties nuostatos, susijusios su šia laisve, yra skirtos tam, kad būtų užtikrintas naudojimas priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis kaip ir nacionaliniams subjektams, joms taip pat draudžiama, kad kilmės valstybės narės savo piliečiams ar pagal savo teisės aktus steigtoms bendrovėms ribotą steigimo laisvę kitoje valstybėje narėje (1988 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Daily Mail and General Trust*, 81/87, EU:C:1988:456, 16 punktą ir 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimo *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, 33 punktą ir nurodyta jurisprudencija), ir, trečia, steigimo sūvoka, kaip ji suprantama pagal Sutartį, yra labai plati – ji apima Sąjungos piliečio galimybę nuolat ir nenutrūkstamai dalyvauti ne savo kilmės valstybės narės ekonominiame gyvenime ir iš to gauti naudos, taip skatinant ekonominę ir socialinę tarpusavio sąveiką Sąjungoje (šiuo klausimu žr. 1995 m. lapkričio 30 d. Sprendimo *Gebhard*, C-55/94, EU:C:1995:411, 25 punktą).

28 Šiuo atveju neginėtina, kad, viena vertus, pagrindinėje byloje nagrinėjami patikos fondai yra steigti pagal Jungtinės Karalystės teisę ir, kita vertus, atsižvelgiant į šią teisę jie nelaikomi pagal civilinę ar komercinę teisę veikiančiomis bendrovėmis, skaitant kooperatyvus. Todėl reikia nuspręsti, ar šie patikos fondai patenka į sūvoką „kiti“ pagal viešąją ar privatinę veikiantys „juridiniai asmenys“, išskyrus nesiekiančius pelno, kaip tai suprantama pagal SESV 54 straipsnio antrą pastraipį.

29 Šiuo klausimu, kaip generalinę advokatę iš esmės nurodė savo išvados 33 ir 34 punktuose, sūvoka „kiti juridiniai asmenys“ apima subjektą, kuris pagal nacionalinę teisę disponuoja teisėmis ir pareigomis, kurios jam leidžia veikti kaip tokiam atitinkamoje teisės sistemoje, nepaisant konkrečios teisinės formos nebuvimo, ir kuris siekia pelno.

30 Šiuo atveju iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad, pirmiausia, pagal atitinkamą nacionalinę teisę patikėtąs turtas yra atskira nuosavybė, atskirta nuo asmeninys patikėtinių nuosavybės, o patikėtiniai turi teisę ir pareigą valdyti šį turtą ir juo disponuoti pagal patikos fondo steigimo akte nustatytas sąlygas ir nacionalinę teisę.

31 Antra, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 7 ir 8 punktuose, viena vertus, remiantis TCGA 69 straipsniu patikėtiniai laikomi vienu nuolatiniu organu, kuris yra atskiras nuo asmenų, kurie vienu ar kitu metu gali būti patikėtiniai. Taip pat šiame straipsnyje numatyta, kad šis organas laikytinas reziduojančiu ar neprastai reziduojančiu Jungtinėje Karalystėje, išskyrus atvejus, kai bendras patikos fondo administravimas vykdomas už Jungtinės Karalystės ribų, o patikėtiniai ar dauguma jų reziduoja ar neprastai reziduoja ne Jungtinėje Karalystėje. Kita vertus, remiantis TCGA 80 straipsniu, kai patikos fondo patikėtiniai tam tikru momentu nustoja reziduoti ar neprastai reziduoti Jungtinėje Karalystėje, jie privalo nedelsiant iki tos datos realizuoti turtą, kuris yra patikos fondo turtas, ir nedelsiant įvėlyti rinkos kainą.

32 Taigi, atrodo, kad pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus teisės aktus ši nuostatų tikslais patikėtiniai vertinami ne individualiai, o bendrai, kaip subjektas, turintis prievolę mokėti nerealizuoto kapitalo prieaugio, susijusio su patikos fondo turtu, mokestį, kai šis subjektas laikomas perkūliu savo administracijos buveinėje valstybės narės, kitos nei Jungtinės Karalystės. Toks perkūlimas vyksta, kai dauguma patikėtinių nustoja reziduoti Jungtinėje Karalystėje. Patikėtinė veikla, susijusi su patikos fondo nuosavybe ir turto valdymu, neatsiejamai susijusi su pačiu patikos fondu, todėl patikėtiniai ir patikos fondas sudaro nedalomą visumą. Šiomis

aplinkybomis toks patikos fondas turi būti laikomas subjektu, kuris pagal nacionalinę teisę disponuoja teisėmis ir pareigomis, kurios jam leidžia veikti kaip tokiam atitinkamoje teisės sistemoje.

33 Kalbant apie klausimą, ar pagrindinėje byloje nagrinėjami patikos fondai siekia pelno, pakanka konstatuoti, kad iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad šie patikos fondai nesiekia labdaros ar socialinių tikslų ir jie buvo steigti tam, kad naudotųsi gavėjai gauti pelno iš šių patikos fondų turto.

34 Iš to matyti, kad toks subjektas, kaip patikos fondas, kuris pagal nacionalinę teisę disponuoja teisėmis ir pareigomis, kurios jam leidžia veikti kaip tokiam, ir kuris realiai vykdo ekonominę veiklą, gali remtis steigimo laisve.

35 Taigi kyla klausimas, ar ši laisvė taikoma tokiam atvejui, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kai patiktinai rezidavimo vietos perkėlimas valstybėn, kitai nei Jungtinė Karalystė, yra nerealizuoto kapitalo prieaugio, susijusio su patikos fondo turimu turtu, mokesčio apmokestinimo momentas.

Dėl steigimo laisvės taikymo

36 Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad pagal valstybės narės teisę steigta bendrovė, kuri perkelia savo faktinę administracijos buveinę į kitą valstybę narę ir kurios, kaip pagal pirmosios valstybės narės teisę steigtos bendrovės, statusui šis buveinės perkėlimas neturi įtakos, gali remtis steigimo laisve, siekdama ginėti jai pirmosios valstybės narės dėl šio buveinės perkėlimo nustatyto apmokestinimo teisėtumą (2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 33 punktas).

37 Pagrindinėje byloje pirmiausia reikia konstatuoti: kadangi patiktiniai turi teisę ir pareigą valdyti patikos fonde turimą turtą ir nerealizuoto kapitalo prieaugio, susijusio su patikos fondo turimu turtu, mokesčio apmokestinimo momentas yra šių patiktinai rezidavimo vietos perkėlimas iš Jungtinės Karalystės, rezidavimo vietos perkėlimas taip pat apima ir šio patikos fondo administracijos buveinės perkėlimą.

38 Antra, iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos administracijos buveinės perkėlimas neatrodo, kad būtų turėjus įtakos, atsižvelgiant į atitinkamą nacionalinę teisę, pagrindinėje byloje nagrinėjamo patikos fondo statusui kaip patikos fondo.

39 Šiomis aplinkybomis, Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusi su nerealizuoto kapitalo prieaugio, susijusio su bendrovės turtu, apmokestinimu, kai perkeliama bendrovės faktinė administracijos buveinė į kitą valstybę narę, taip pat taikoma tuo atveju, kai valstybė narė apmokestina kapitalo prieaugį, susijusį su patikos fonde turimu turtu, dėl patikos fondo administracijos buveinės perkėlimo į kitą valstybę narę. Remiantis tuo, darytina išvada, kad steigimo laisvė taikoma tokioje situacijoje, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje.

40 Todėl reikia nustatyti, ar tokie valstybės narės teisės aktai, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, kuriuose patikos fondo administracijos buveinės perkėlimo į kitą valstybę narę atveju numatyta, pirma, apmokestinti kapitalo prieaugį, susijusį su patikos fonde turimu turtu, šio perkėlimo atveju, ir, antra, sumokėti nedelsiant su tuo susijusį mokestį, yra šios laisvės apribojimas.

Dėl steigimo laisvės apribojimo egzistavimo

41 Pagal suformuotą jurisprudenciją SESV 49 straipsnyje panaikinami šisteigimo laisvės apribojimai. Ši laisvė apima pagal valstybės narės teisės aktus steigtą bendrovę, Europos Sąjungoje turinti registruotą būveinę, centrinę administraciją arba pagrindinę verslo vietą, teisę vykdyti veiklą kitose valstybėse narėse per dukterinę bendrovę, padalinį ar atstovybę (2015 m. gegužės 21 d. Sprendimo *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, 32 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

42 Kaip jau buvo priminta šio sprendimo 27 punkte, net jei atsižvelgiant į SESV nuostatą dėl šisteigimo laisvės formuluotą jos yra skirtos tam, kad būtų užtikrintas naudojimas priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis teisėmis kaip ir nacionaliniai subjektai, jomis taip pat draudžiama, kad kilmės valstybė narė vienam iš savo piliečių ar pagal savo teisės aktus steigtai bendrovei ribotą šisteigimo laisvę kitoje valstybėje narėje.

43 Šisteigimo laisvės apribojimais laikomos visos priemonės, dėl kurių naudotis šia laisve draudžiama, sunku ar mažiau patrauklu (2015 m. gegužės 21 d. Sprendimo *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, 34 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

44 Šiuo atveju iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad tik patikos fondo administracijos būveinės perkėlimo į valstybę narę, kitą nei Jungtinę Karalystę, atveju pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai numato, pirma, apmokestinti nerealizuotą kapitalo prieaugį, susijusį su patikos fonde turimu turtu, šio perkėlimo atveju, ir, antra, sumokėti nedelsiant su tuo susijusį mokestį. Tačiau taip nėra panašaus perkėlimo nacionalinės teritorijos viduje atveju.

45 Iš to matyti, kaip pripažino Jungtinės Karalystės vyriausybė, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas nerealizuotas kapitalo prieaugis nebūtų apmokestintas Jungtinėje Karalystėje, jei naujai paskirti patikėtiniai būtų šios valstybės narės rezidentai.

46 Todėl reikia konstatuoti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai numato skirtingą patikos fondo, kuris išlaiko savo administracijos būveinę Jungtinėje Karalystėje, ir patikos fondo, kurio administracijos būveinę perkeliama į kitą valstybę narę dėl to, kad jo naujį patikėtinį rezidavimo vieta yra šioje kitoje valstybėje narėje, vertinimą.

47 Šis skirtingas vertinimas gali, viena vertus, atgrasyti patikėtinius, patikos fondo vadovus, nuo jo administracijos būveinės perkėlimo į kitą valstybę narę ir, kita vertus, atgrasyti patikos fondo steigėjų, nors steigimo aktas jam leidžia, nuo naujį patikėtinį nerezidentų skyrimo. Todėl tai yra šisteigimo laisvės apribojimas.

48 Šis apribojimas gali būti leidžiamas tik jei jis taikomas objektyviai nepanašioms situacijoms arba pagrįstas Sąjungos teisės pripažintu privalomuoju bendrojo intereso pagrindu. Šiuo atveju taip pat reikia, kad apribojimas būtų tinkamas užtikrinti, kad būtų pasiektas juo siekiamas tikslas, ir neviršytų to, kas būtina jam pasiekti (2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, 26 ir 29 punktai ir nurodyta jurisprudencija).

49 Pirmiausia, kalbant apie atitinkamą situaciją panašumui, pakanka konstatuoti, kad atsižvelgiant į valstybės narės teisės aktus, kuriais siekiama apmokestinti kapitalo prieaugį jos teritorijoje, patikos fondo, kuris perkelia savo administracijos būveinę į kitą valstybę narę, situacija tiek, kiek tai susiję su pirmojoje valstybėje narėje iki būveinės perkėlimo atsiradusio kapitalo prieaugio, susijusio su patikos fondo turtu, apmokestinimu, yra tokia pati kaip patikos fondo, kuris išlaiko savo administracijos būveinę pirmoje valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 38 punktą).

50 Be to, Jungtinės Karalystės teigimu, tokį apribojimą pateisina privalomasis bendrojo intereso pagrindas, susijęs su subalansuotu apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymu tarp valstybių narių.

51 Šiomis aplinkybėmis primintina, kad, viena vertus, valstybių narių apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymo išsaugojimas yra Teisingumo Teismo pripažintas teisėtas tikslas. Kita vertus, nesant Sąjungos priimtų suvienodinimo ar suderinimo priemonių, valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo kriterijus, visų pirma siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo (2015 m. gegužės 21 d. Sprendimo *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, 42 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

52 Šiuo atveju iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad patikos fondo administracijos buveinės perkėlimas iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę nereiškia, kad kilmės valstybė narė turi atsisakyti savo teisės apmokestinti kapitalo prieaugį, atsiradusį jos kompetencijos srityje iki šio perkėlimo. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad pagal mokesčio teritorialumo principą, susijusį su laiko kriterijumi, t. y. mokesčių mokėtojas reziduoja mokesčių tikslais valstybės teritorijoje, kai atsiranda nerealizuotas kapitalo prieaugis, valstybė narė turi teisę apmokestinti šį kapitalo prieaugį šio mokesčių mokėtojo emigravimo momentu. Tokia priemonė siekiama užkirsti kelią situacijoms, kurios gali pakenkti kilmės valstybės narės teisei įgyvendinti kompetencijų mokesčių srityje dėl jos teritorijoje vykdomos veiklos, todėl ji gali būti pateisinta motyvais, susijusiais su apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių apsauga (2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 46 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

53 Vis dėlto Teisingumo Teismas pažymi, kad apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių išsaugojimo tikslas turi pateisinti nacionalinę priemonę tik kai valstybei narei, kurios teritorijoje buvo gautos pajamos, iš tiesų buvo kliudoma įgyvendinti savo apmokestinimo kompetenciją dėl šių pajamų (2014 m. sausio 23 d. Sprendimo *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, 56 punktą).

54 Vis dėlto pagrindinėje byloje patikėtiniai *Panayi* teigė, kad net ir neapmokestinus nedelsiant atitinkamo kapitalo prieaugio pagrindinėje byloje nagrinėjamo patikos fondo administracijos buveinės perkėlimo atveju Jungtinei Karalystei nebuvo kliudoma apmokestinti šį kapitalo prieaugį, susijusį su patikos fonduose *Panayi* turimu turtu, nesremiantis TCGA 87 straipsniu patikėtinis nerezidentas gautas kapitalo prieaugis, išmokėtas naudos gavėjams rezidentams kapitalo išmokė forma, turi būti apmokestinamas kaip naudos gavėjų pajamos.

55 Kaip teigia generalinis advokatas savo išvados 50 punkte, tokie nacionalinės teisės aktai, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, tiek, kiek juose numatyta, kad atitinkamos valstybės narės apmokestinimo kompetencija visiškai priklauso nuo patikėtinio ir naudos gavėjo diskrecijos, neturi būti laikomi pakankamais, kad išsaugotų šios valstybės narės apmokestinimo kompetenciją, kiek tai susiję su jos teritorijoje atsiradusiu kapitalo prieaugiu.

56 Todėl reikia konstatuoti, kad valstybės narės teisės aktai, kurie numato, kad tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, nerealizuoto kapitalo prieaugio, susijusio su turtu, turimu patikos fonde, apmokestinimui šio patikos fondo administracijos buveinės perkėlimo į kitą valstybę narę atveju, nepaisant fakto, kad ši pirmoji valstybė narė turi galimybę išsaugoti šio kapitalo prieaugio apmokestinimo kompetenciją, yra tinkami užtikrinti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių išsaugojimą, nes ši pirmoji valstybė narė praranda šio kapitalo prieaugio apmokestinimo kompetenciją po šio perkėlimo.

57 Dėl nagrinėjamo teisės normų proporcingumo iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti,

kad, viena vertus, proporcingumo princip? atitinka faktas, kad kilm?s valstyb? nar?, siekdama išsaugoti savo apmokestinimo kompetencij?, nustato mokes?io, susijusio su nerealizuotu kapitalo prieaugiu, atsiradusiu jos teritorijoje, sum? tuo momentu, kai šio kapitalo prieaugio apmokestinimo kompetencija išnyksta, t. y. kai patikos fondo administracijos buvein? perkeliama ? kit? valstyb? nar? (2011 m. lapkri?io 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C?371/10, EU:C:2011:785, 52 punktas). Kita vertus, valstyb?s nar?s teis?s aktai, kurie numato, kad patikos fondas, kuris perkelia savo administracijos buvein? ? kit? valstyb? nar?, gali pasirinkti mokes?io, susijusio su kapitalo prieaugiu, sumok?jim? nedelsiant ar atid?t? šio mokes?io sumos mok?jim?, jei reikia, su pal?kanomis pagal taikytinus nacionalin?s teis?s aktus, yra priemon?, kuri mažiau kenkia ?sisteigimo laisvei nei mok?tino mokes?io sumok?jimas nedelsiant (šiuo klausimu žr. 2015 m. geguž?s 21 d. Sprendimo *Verder LabTec* C?657/13, EU:C:2015:331, 49 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

58 Be to, šiomis aplinkyb?mis svarbu pažym?ti, kad atid?tas mokes?io sumok?jimas nesukelia kilm?s valstybei narei pareigos atsižvelgti ? galim? vert?s sumaž?jim? perk?lus patikos fondo administracijos buvein? ? kit? valstyb? nar? (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkri?io 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C?371/10, EU:C:2011:785, 61 punkt?).

59 Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamuose teis?s aktuose numatytas tik nagrin?jamo mokes?io sumok?jimas nedelsiant. Iš to darytina išvada, kad tokie teis?s aktai viršija tai, kas b?tina siekiant apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybi? nari? apsaugos tikslo ir yra nepateisinamas ?sisteigimo laisv?s apribojimas.

60 Šio vertinimo nepaneigia faktas, kad pagrindin?s bylos aplinkyb?mis kapitalo prieaugis buvo gautas po to, kai mokes?io suma buvo nustatyta, bet prieš tai, kai jis tapo mok?tinas, turint omenyje, kad pagrindin?je byloje nagrin?jam? teis?s akt? neproporcingas pob?dis susij?s su faktu, kad šiuose teis?s aktuose apmokestinamajam asmeniui nenumatyta galimyb? atid?ti mok?tino mokes?io mok?jimo moment?.

61 Atsižvelgiant ? visus svarstymus, ? pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: SESV nuostatos, susijusios su ?sisteigimo laisve, draudžia tokiomis aplinkyb?mis, kaip pagrindin?je byloje, kai pagal nacionalin? teis? patik?tiniai laikomi vienu nuolatiniu organu, kuris yra atskiras nuo asmen?, kurie vienu ar kitu metu gali b?ti patik?tiniai, tok? valstyb?s nar?s teis?s akt?, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, kuriame numatytas nerealizuoto kapitalo prieaugio, susijusio su patikos fonde turimu turtu, apmokestinimas, kai dauguma patik?tini? perkelia savo rezidavimo viet? ? kit? valstyb? nar? be galimyb?s atid?ti tokio mok?tino mokes?io mok?jim?.

D?I bylin?jimosi išlaid?

62 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

SESV nuostatos, susijusios su ?sisteigimo laisve, draudžia tokiomis aplinkyb?mis, kaip pagrindin?je byloje, kai pagal nacionalin? teis? patik?tiniai laikomi vienu nuolatiniu organu, kuris yra atskiras nuo asmen?, kurie vienu ar kitu metu gali b?ti patik?tiniai, valstyb?s nar?s teis?s akt?, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, kuriame numatytas nerealizuoto kapitalo prieaugio, susijusio su patikos fonde turimu turtu, apmokestinimas, kai dauguma patik?tini? perkelia savo rezidavimo viet? ? kit? valstyb? nar? be galimyb?s atid?ti tokio

mok?tino mokes?io mok?jim?.

Parašai.

* Proceso kalba: angl?.