

Downloaded via the EU tax law app / web

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 14 września 2017 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki bezpośrednie – Swoboda przedsiębiorczości – Swobodne świadczenie usług – Swobodny przepływ kapitału – „Trust” – „Powiernicy trustu” – Inne osoby prawne – Pojęcie – Opodatkowanie zysków kapitałowych wynikających ze wzrostu wartości aktywów utrzymywanych w tryście z tytułu przeniesienia rezydencji podatkowej powierników trustu do innego państwa członkowskiego – Określenie kwoty podatku w momencie tego przeniesienia – Obowiązek bezwzględnego uiszczenia podatku – Uzasadnienie – Proporcjonalność

W sprawie C-646/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sąd pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo] postanowieniem z dnia 30 listopada 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 grudnia 2015 r., w postępowaniu:

Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements

przeciwko

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, E. Regan, J.C. Bonichot, C.G. Fernlund (sprawozdawca) i S. Rodin, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: R. Schiano, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 20 października 2016 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements przez M. Lemos, barrister, i P. Bakera, QC,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez M. Holta, D. Robertsona, a także S. Simmons, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez R. Hilla barrister, i J. Bremmera, barrister,
- w imieniu rządu austriackiego przez C. Pesendorfer, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu norweskiego przez K.B. Moena, a także K. Kloster i J.T. Kaasin,

działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa i J. Samnadda, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Urzędu Nadzoru EFTA przez C. Zatschlera i Ø. Bø, a także A. Steinarsdóttir, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 21 grudnia 2016 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49, 54, 56 i 63 TFUE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements (zwanymi dalej „trustees Panayi”) a Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (zwanym dalej „organem podatkowym”) dotyczącego opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych wynikających ze wzrostu wartości aktywów utrzymywanych w tryście z tytułu przeniesienia miejsca zamieszkania powierników tego trustu do państwa czonkowskiego innego niż państwo czonkowskie pochodzenia.

Prawo Zjednoczonego Królestwa

Trusty

3 Z akt sprawy przekazanych Trybunałowi wynika, że w krajach common law pojęcie „trust” odnosi się co do zasady do operacji trójstronnych, polegających na tym, że założyciel trustu przekazuje aktywa innej osobie – *powiernikowi trustu* – w zarząd zgodny z postanowieniami aktu założycielskiego trustu na rzecz osoby trzeciej – beneficjenta. Trusty utworzone na rzecz konkretnych osób są czasem nazywane *settlements*.

4 Trust charakteryzuje się tym, że własność praw i innych składników majątkowych, które się na niego składają, jest podzielona na własność w sensie prawnym i własność w sensie ekonomicznym, które przysługują, odpowiednio, powiernikowi trustu i beneficjentowi trustu.

5 Pomimo iż trust jest uznany przez prawo i wywołuje skutki prawne, nie ma on własnej osobowości prawnej i funkcjonuje za pośrednictwem powiernika trustu. Aktywa, które składają się na trust, nie są włączone do majątku powiernika trustu. Powiernik trustu jest zobowiązany do zarządzania tymi aktywami jak majątkiem odrębnym, oddzielnym od jego majątku. Zasadniczym obowiązkiem powiernika trustu jest przestrzeganie warunków i wykonywanie zadań określonych w akcie założycielskim trustu oraz, ogólnie rzecz ujmując, przestrzeganie prawa.

Opodatkowanie zysków kapitałowych

6 Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (ustawa z 1992 r. o opodatkowaniu zysków) w wersji mającej zastosowanie do okoliczności sprawy w postępowaniu głównym (zwana dalej „TCGA”) stanowi w art. 2 ust. 1, że zyski podlegające opodatkowaniu, które zostały uzyskane przez daną osobę w trakcie roku podatkowego, podlegają podatkowi od zysków kapitałowych, jeżeli osoba ta posiada status rezydenta lub stałego rezydenta w Zjednoczonym Królestwie.

7 Zgodnie z art. 69 TCGA powierników trustu należy traktować „jako jednolity podmiot o

określonym skądzie osobowym, który ma charakter cięgi”, w odróżnieniu od osób, które mogą od czasu do czasu pełni funkcje powierników trustu. Wspomniany artykuł stanowi ponadto, że „podmiot ten należy traktować jak posiadający status rezydenta lub stałego rezydenta w Zjednoczonym Królestwie, chyba że ogólny zarząd trustami jest prowadzony poza terytorium Zjednoczonego Królestwa, a powiernicy trustu lub wikszość z nich w danym momencie nie są rezydentami ani stałymi rezydentami w Zjednoczonym Królestwie”.

8 Artykuł 80 ust. 1–4 TCGA stanowi:

„Powiernicy trustu tracący status rezydenta w Zjednoczonym Królestwie

1. Niniejszy artykuł ma zastosowanie, jeżeli powiernicy trustu w danym momencie (»właściwa data«) tracą status rezydenta lub stałego rezydenta w Zjednoczonym Królestwie.

2. Do celów stosowania niniejszej ustawy uznaje się, że powiernicy trustu:

a) rozporządzili aktywami zdefiniowanymi tu przed właściwą datą i

b) nabyli je na nowo zaraz potem po obniżeniu w tym czasie cenie rynkowej

3. Z zastrzeżeniem przepisów ust. 4 i 5 poniżej aktywa zdefiniowane to aktywa stanowiące majątek trustu tu przed właściwą datą [...].

4. Jeżeli, tu po właściwej dacie:

a) powiernicy trustu prowadzą działalność handlową w Zjednoczonym Królestwie za pośrednictwem oddziału lub przedstawicielstwa i

b) jakiegokolwiek aktywa znajdują się na terenie Zjednoczonego Królestwa i są wykorzystywane w działalności handlowej lub do jej celów, albo są wykorzystywane lub przechowywane do celów oddziału lub przedstawicielstwa,

aktywa określone w lit. b) powyżej nie stanowią aktywów zdefiniowanych”.

9 Zgodnie z art. 87 TCGA zyski kapitałowe powierników trustu, którzy nie mają statusu rezydenta lub stałego rezydenta w Zjednoczonym Królestwie, przypisuje się beneficjentom w zakresie, w jakim powiernicy trustu dokonują płatności kapitałowych na rzecz beneficjentów. Artykuł ten stanowi, że zyski kapitałowe osiągnięte przez powierników trustu niemających statusu rezydenta w Zjednoczonym Królestwie są obliczane tak, jak gdyby byli rezydentami w Zjednoczonym Królestwie. Pula osiągniętych zysków kapitałowych jest przypisywana następnie beneficjentom, którzy otrzymują płatności kapitałowe od powierników trustu. Płatności kapitałowe są zdefiniowane szeroko, tak aby włączyły w nie większość świadczeń otrzymanych z trustu. Jeżeli beneficjent ma status rezydenta i posiada miejsce zamieszkania w Zjednoczonym Królestwie, jest on zobowiązany do uiszczenia podatku od zysków kapitałowych z tytułu przypisanych mu zysków kapitałowych w formie płatności kapitałowych.

10 Ponadto art. 91 TCGA przewiduje podwyższenie kwoty podatku, jeżeli istnieje różnica pomiędzy zyskami zrealizowanymi przez powierników trustu i płatnościami kapitałowymi otrzymanymi przez beneficjenta.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

11 Cztery trusty, które stanowią przedmiot sprawy w postępowaniu głównym (zwane dalej „trustami Panayi”), zostały założone w 1992 r. przez Panico Panayi, obywatela Cypru, na rzecz

jego dzieci i innych członków jego rodziny (zwanymi dalej „beneficjentami Panayi”). Panico Panayi powierzył tym trustom 40% akcji spółki Cambos Enterprises Limited, spółki dominującej za pośrednictwem przez niego przedsiębiorstw.

12 Warunki prowadzenia trustów przewidują, że ani P. Panayi, ani jego żona za jego życia nie są beneficjentami trustu. Jednakże P. Panayi, jako „protektor”, zastrzegł sobie prawo do powołania nowych lub dodatkowych powierników. Beneficjentom Panayi nie przysuguje natomiast takie prawo.

13 W chwili utworzenia trustów Panayi P. Panayi, jego żona i dzieci zamieszkiwali w Zjednoczonym Królestwie. Pierwotnie powiernikami trustów Panayi byli P. Panayi oraz spółka powiernicza KSL Trustees Limited (zwana dalej „KSL”) z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie. W 2003 r. żona P. Panayi została powołana na dodatkowego powiernika.

14 Na początku roku 2004 małżonkowie Panayi postanowili wyjechać ze Zjednoczonego Królestwa i osiedlić się na stałe na Cyprze. Przed przeprowadzką, w dniu 19 sierpnia 2004 r., oboje zrezygnowali z funkcji powierników. Aby ich zastąpić, w tym samym dniu P. Panayi powołał trzech nowych powierników, którzy mieli miejsca zamieszkania na Cyprze. Spółka KSL, będąca rezydentem w Zjednoczonym Królestwie, zachowała swą funkcję powiernika do dnia 14 grudnia 2005 r. W konsekwencji, z dniem 19 sierpnia 2004 r., większość powierników trustów Panayi utraciła status rezydenta w Zjednoczonym Królestwie.

15 W dniu 19 grudnia 2005 r. powiernicy Panayi sprzedali akcje powierzone trustom Panayi i ponownie zainwestowali środki uzyskane z tej sprzedaży. W dniu 31 stycznia 2006 r. powiernicy ci przedstawili swe deklaracje podatkowe wskazujące obliczony przez nich podatek, w odniesieniu do każdego z trustów Panayi, za rok podatkowy 2004/2005. Pismo przewodnie załączone do deklaracji informowało organ podatkowy o zmianie składu powierników Panayi oraz o późniejszej sprzedaży akcji przez tych powierników.

16 Ponieważ wysokość podatku wskazana w deklaracjach powierników nie uwzględniała dźwigu podatkowego z tytułu art. 80 TCGA, organ ten wszczął postępowanie wyjaśniające. We wrześniu 2010 r. organ ten skierował do powierników decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego, stwierdzając, że na mocy tego przepisu byłoby należy, wówczas jeszcze niezapłacony, podatek. Organ ten stwierdził, że zdarzeniem powodującym powstanie zobowiązania podatkowego było powołanie nowych powierników w dniu 19 sierpnia 2004 r., którego skutkiem była utrata przez większość powierników Panayi statusu rezydentów w Zjednoczonym Królestwie, a tym samym uznano, że zarząd trustów Panayi został przeniesiony na Cypr w roku podatkowym 2004/2005. Termin uiszczenia podatku został zatem wyznaczony na dzień 31 stycznia 2006 r.

17 Powiernicy Panayi wnieśli odwołanie do First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sądu pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo], w którym zakwestionowali zgodność opodatkowania z tytułu wyjścia oraz obowiązku jego bezwzględnego uiszczenia przewidziane w art. 80 TCGA z podstawowymi swobodami przepływu wynikającymi z prawa Unii.

18 Ze swej strony organ podatkowy stoi na stanowisku, że ze względu na charakter prawny trustu w świetle prawa Anglii i Walii żadna ze swobód przepływu nie ma zastosowania w rozpatrywanej sprawie. Jeżeli zaś któraś z tych swobód mogłaby zostać uznana za mającą zastosowanie w tej sprawie, zdaniem tego organu, o ile obowiązek bezwzględnego uiszczenia podatku z tytułu wyjścia stanowiłby, co do zasady, ograniczenie takiej swobody, ograniczenie to byłoby jednak uzasadnione i proporcjonalne.

19 Sąd odsyłający wskazuje, że gdyby powiernicy zachowali status rezydentów w

Zjednoczonym Królestwie, sprzedaż akcji powierzonych trustowi, której dokonali w dniu 19 grudnia 2005 r., stanowiłaby zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego od zysków kapitałowych wynikających ze wzrostu wartości tych akcji. Podatek taki stałby się wymagalny z dniem 31 stycznia 2007 r.

20 Sąd ten wskazuje, że w orzecznictwie dotyczącym opłat z tytułu wyjęcia Trybunał Sprawiedliwości nie rozstrzyga jeszcze kwestii, czy trust, jego zarządcy, jego powiernicy lub jego beneficjenci mogą powoływać się na którąś z podstawowych swobód przepływu. Jeżeli jedna z tych swobód miałyby zastosowanie, sąd ten rozważa, czy ograniczenie takiej swobody może być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego związanymi ze zrównoważonym rozdziałem kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi oraz czy przeszkoda ta jest proporcjonalna.

21 W tych okolicznościach First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sąd pierwszej instancji (izba podatkowa)] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy ze swobodą przedsiębiorczości, swobodnym przepływem kapitału lub swobodnym świadczeniem usług zgodne jest uchwalenie i utrzymywanie przez państwo członkowskie uregulowań krajowych, takich jak art. 80 [TCGA], na mocy których powstaje obciążenie z tytułu podatku od niezrealizowanych zysków w wartości aktywów funduszu powierniczego trustu, gdy w dowolnym momencie dane państwo członkowskie przestaje być miejscem zamieszkania lub miejscem stałego pobytu powierników trustu?

2) Przy założeniu, że tego rodzaju obciążenie z tytułu podatku ogranicza wykonywanie odpowiednich swobód – czy obciążenie to jest uzasadnione w myśli zasady zrównoważonego podziału wadztwa podatkowego, a także czy obciążenie to jest proporcjonalne, w sytuacji gdy ustawodawstwo nie daje powiernikom trustu możliwości odroczenia terminu płatności podatku lub rozłożenia płatności na raty ani nie bierze pod uwagę jakiegokolwiek spadku wartości aktywów trustu w późniejszym okresie?

W szczególności przedłożono następujące pytania:

3) Czy możliwe jest powołanie którejkolwiek z podstawowych swobód, w sytuacji gdy państwo członkowskie nakłada obciążenie z tytułu podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych wynikających ze wzrostu wartości aktywów utrzymywanych w trustach w czasie, gdy to państwo członkowskie przestaje być miejscem zamieszkania lub miejscem stałego pobytu dla wikszości powierników trustu?

4) Czy ograniczenie swobód powstałe w wyniku nałożenia opłaty z tytułu wyjęcia jest uzasadnione celem, jakim jest zapewnienie zrównoważonego podziału wadztwa podatkowego, w sytuacji gdy możliwe byłoby, mimo wszystko, naliczenie podatku od zysków kapitałowych z tytułu zrealizowanych zysków [kapitałowych], ale jedynie z zastrzeżeniem wystąpienia określonych zdarzeń w przyszłości?

5) Czy proporcjonalność ustala się, biorąc pod uwagę indywidualne okoliczności danej sprawy? W szczególności czy ograniczenie powstałe w wyniku obciążenia z tytułu podatku jest proporcjonalne w sytuacji, gdy:

a) ustawodawstwo nie przewiduje możliwości odroczenia terminu płatności podatku lub rozłożenia płatności na raty ani uwzględnienia jakiegokolwiek spadku wartości aktywów trustu w następstwie wyjęcia;

b) ale w szczególnych okolicznościach ustalenia wysokości podatku będącego przedmiotem odwołania, aktywa zostały sprzedane zanim podatek stał się wymagalny, a odpowiednie aktywa nie straciły na wartości w okresie od relokacji trustu do daty sprzedaży”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

22 Poprzez swoje pytania, które należy rozpatrzyć w szczególności, sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy w okolicznościach takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym, w których zgodnie z prawem krajowym powiernicy trustu są traktowani jako jednolity podmiot o określonym składzie osobowym, który ma charakter ciągły, w odróżnieniu od osób, które mogą od czasu do czasu pełnić funkcje powierników, postanowienia traktatu FUE dotyczącego swobody przedsiębiorczości stoją na przeszkodzie ustawodawstwu państwa członkowskiego, takiemu jak to mające zastosowanie w postępowaniu głównym, które przewiduje opodatkowanie niezrealizowanych zysków wynikających ze wzrostu wartości aktywów utrzymywanych w trustach bez możliwości odroczenia zapłaty należnego podatku, w sytuacji gdy większość powierników przenosi swoje miejsce zamieszkania do innego państwa członkowskiego.

23 Aby móc odpowiedzieć na te pytania, należy w pierwszej kolejności ustalić, czy trusty, takie jak te będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, są objęte swobodą przedsiębiorczości i czy swoboda ta ma zastosowanie w sytuacji takiej jak ta rozpatrywana w tym postępowaniu.

W przedmiocie zastosowania swobody przedsiębiorczości do trustów

24 Artykuł 49 TFUE nakazuje zniesienie wszelkich ograniczeń w podejmowaniu przez obywateli jednego z państw członkowskich działalności gospodarczej w innym państwie członkowskim. Zgodnie z art. 54 akapit pierwszy TFUE spółki utworzone zgodnie z prawem państwa członkowskiego i mające statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład w obrębie Unii są traktowane, dla potrzeb stosowania postanowień traktatu FUE dotyczących swobody przedsiębiorczości, jak osoby fizyczne mające przynależność państwa członkowskiego.

25 Zgodnie z art. 54 akapit drugi TFUE „spółka” oznacza zarówno spółki prawa cywilnego lub handlowego, jak również spółdzielnie oraz inne osoby prawne prawa publicznego lub prywatnego, z wyjątkiem tych, które nie mają celu zarobkowego.

26 W tym względzie należy stwierdzić, że swoboda przedsiębiorczości, która stanowi jeden z podstawowych przepisów prawa Unii (wyrok z dnia 24 maja 2011 r., Komisja/Belgia, C-47/08, EU:C:2011:334, pkt 77 i przytoczone tam orzecznictwo) przyczyniający się do realizacji rynku wewnętrznego (zob., podobnie, wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r., SEVIC Systems, C-411/03, EU:C:2005:762, pkt 19), ma bardzo szeroki zasięg.

27 Z orzecznictwa Trybunału wynika, po pierwsze, że odstąpienia od tej swobody należy interpretować ściśle (zob., podobnie, wyroki: z dnia 21 czerwca 1974 r., Reyners, 2/74, EU:C:1974:68, pkt 43–55; a także z dnia 1 lutego 2017 r., Komisja/Węgry, C-392/15, EU:C:2017:73, pkt 106 i przytoczone tam orzecznictwo), po drugie, że nawet jeżeli postanowienia traktatu odnoszące się do tej swobody mają na celu zapewnienie korzystania z traktowania krajowego w przyjmującym państwie członkowskim, to jednak sprzeciwiają się one także temu, aby państwo członkowskie pochodzenia utrudniało swojemu obywatelowi albo spółce utworzonej zgodnie z jego ustawodawstwem wykonywanie działalności w innym państwie członkowskim (wyroki: z dnia 27 września 1988 r., Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, pkt 16; z dnia 21 maja 2015 r., Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo) i, po trzecie, że pojęcie swobody przedsiębiorczości w

rozumieniu traktatu jest pojęciem bardzo szerokim, oznaczającym możliwość uczestniczenia przez obywatela Unii w sposób trwały i nieprzerwany w życiu gospodarczym państwa członkowskiego innego niż jego państwo pochodzenia i czerpania z tego tytułu korzyści, a tym samym wspieranie w ten sposób wzajemnego gospodarczego i społecznego przenikania wewnątrz Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 30 listopada 1995 r., Gebhard, C-55/94, EU:C:1995:411, pkt 25).

28 W rozpatrywanej sprawie jest bezsporne, po pierwsze, że trusty będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym są utworzone zgodnie z prawem Zjednoczonego Królestwa i, po drugie, że nie są one, w świetle tego prawa, uznawane za spółki prawa cywilnego lub handlowego, w tym spółdzielnie. Należy zatem ustalić, czy trusty te mogą być objęte zakresem pojęcia „innych osób prawnych” prawa publicznego lub prywatnego, których działalność jest nastawiona na osiągnięcie zysków, w rozumieniu art. 54 akapit drugi TFUE.

29 W tym względzie, jak rzecznik generalna wskazała co do zasady w pkt 33 i 34 opinii, pojęcie „innej osoby prawnej” obejmuje jednostkę, której, zgodnie z prawem krajowym, przysługują prawa i obowiązki pozwalające jej na uczestniczenie w obrocie prawnym w takim charakterze, bez względu na brak konkretnej formy prawnej i której działalność jest nastawiona na osiągnięcie zysków.

30 W rozpatrywanej sprawie z akt przedłożonych Trybunałowi wynika, w pierwszej kolejności, że zgodnie z właściwym prawem krajowym, aktywa przekazane do trustu tworzą odrębny majątek, oddzielony od majątku osobistego powierników i że powiernicy mają prawo i obowiązki zarządzać tymi aktywami i nimi rozporządzać zgodnie z warunkami określonymi w akcie założycielskim trustu i zgodnie z prawem krajowym.

31 W drugiej kolejności, jak zaznaczono w pkt 7 i 8 niniejszego wyroku, z jednej strony, zgodnie z art. 69 TCGA, w prawie krajowym powiernicy trustu traktowani są jako jednolity podmiot o określonym skądzie osobowym, który ma charakter ciągły, w odróżnieniu od osób, które mogą od czasu do czasu pełnić funkcje powierników trustu. Artykuł ten stanowi ponadto, że podmiot ten należy traktować jak posiadający status rezydenta lub stałego rezydenta w Zjednoczonym Królestwie, chyba że ogólny zarząd trustami jest prowadzony poza terytorium Zjednoczonego Królestwa, a powiernicy lub większość z nich w danym momencie nie są rezydentami ani stałymi rezydentami w tym kraju. Z drugiej strony, zgodnie z art. 80 TCGA, jeżeli powiernicy w którymkolwiek momencie przestają być rezydentami lub stałymi rezydentami w Zjednoczonym Królestwie, uznaje się, że rozporządzili oni aktywami stanowiącymi majątek trustu tuż przed nastąpieniem tego momentu i zaraz potem nabyli je ponownie po cenie rynkowej.

32 Okazuje się zatem, że ustawodawstwo mające zastosowanie w postępowaniu głównym uznaje, do celów zastosowania swych przepisów, że powiernicy trustu jako jednolity podmiot, a nie jako odrębne osoby fizyczne, są zobowiązani do zapłaty podatku należnego od niezrealizowanych zysków kapitałowych wynikających ze wzrostu wartości aktywów utrzymywanych w trustach, w sytuacji gdy siedzibą zarządu tego trustu uznaje się za przeniesioną do państwa członkowskiego innego niż Zjednoczone Królestwo. Do takiego przeniesienia dochodzi, kiedy większość powierników trustu traci status rezydenta w Zjednoczonym Królestwie. Działalność powierników trustu dotycząca w szczególności i zarządzania aktywami utrzymywanymi w trustach jest zatem głęboko związana z samym trustem, a tym samym stanowi z nim nierozdzielalną całość. W tych okolicznościach taki trust powinien być traktowany jako podmiot, któremu zgodnie z prawem krajowym przysługują prawa i obowiązki pozwalające mu, jako takiemu, na uczestniczenie w obrocie prawnym.

33 W odniesieniu do kwestii, czy trusty stanowiące przedmiot postępowania głównego są nastawione na osiągnięcie zysków, wystarczy stwierdzić, że z akt sprawy przedłożonych

Trybuna?owi wynika, i? trusty te nie maj? charakteru charytatywnego lub spo?ecznego i ?e zosta?y za?o?one po to, aby beneficjenci mogli korzysta? z zysków wygenerowanych przez aktywa do nich przekazane.

34 Z powy?szych rozwa?a? wynika, ?e podmiot taki jak trust, któremu, zgodnie z prawem krajowym przys?uguj? prawa i obowi?zki pozwalaj?ce mu na uczestniczenie w obrocie prawnym i który prowadzi rzeczywist? dzia?alno?? gospodarcz?, mo?e powo?ywa? si? na swobod? przedsi?biorczo?ci.

35 W takich okoliczno?ciach powstaje pytanie, czy swoboda ta ma zastosowanie w sytuacji takiej jak rozpatrywana w post?powaniu g?ównym, w której przeniesienie miejsca zamieszkania powierników do pa?stwa cz?onkowskiego innego ni? Zjednoczone Królestwo stanowi zdarzenie powoduj?ce powstanie obowi?zku podatkowego obci??aj?cego zyski kapita?owe wynikaj?ce ze wzrostu warto?ci aktywów utrzymywanych w tru?cie.

W przedmiocie zastosowania swobody przedsi?biorczo?ci

36 Trybuna? uzna? ju?, ?e spółka utworzona zgodnie z prawem jednego pa?stwa cz?onkowskiego, która przenosi siedzib? faktycznego zarz?du do innego pa?stwa cz?onkowskiego, przy czym to przeniesienie siedziby nie narusza jej statusu spółki pierwszego pa?stwa cz?onkowskiego, mo?e powo?a? si? na swobod? przedsi?biorczo?ci w celu zakwestionowania zgodno?ci z prawem opodatkowania na?o?onego na ni? przez pierwsze pa?stwo cz?onkowskie z tytu?u tego przeniesienia siedziby (wyrok z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, pkt 33).

37 W odniesieniu do sprawy rozpatrywanej w post?powaniu g?ównym nale?y stwierdzi?, po pierwsze, ?e poniewa? powiernicy maj? prawo i obowi?zek zarz?dzania i administrowania aktywami utrzymywanymi w tru?cie, a zdarzeniem powoduj?cym powstanie obowi?zku podatkowego obci??aj?cego zyski wynikaj?ce ze wzrostu warto?ci aktywów utrzymywanych w tru?cie jest przeniesienie miejsca zamieszkania powierników poza terytorium Zjednoczonego Królestwa, owo przeniesienie miejsca zamieszkania oznacza, w ?wietle prawa krajowego, równie? przeniesienie siedziby zarz?du tego trustu.

38 Po drugie, z akt sprawy przed?o?onych Trybuna?owi wynika, i? nie wydaje si?, aby, w ?wietle w?a?ciwego prawa krajowego, przeniesienie siedziby zarz?du rozpatrywane w post?powaniu g?ównym wp?yn??o w jakikolwiek sposób na status trustów, których dotyczy sprawa w post?powaniu g?ównym.

39 W tych okoliczno?ciach orzecznictwo Trybuna?u dotycz?ce opodatkowania niezrealizowanych zysków kapita?owych wynikaj?cych ze wzrostu warto?ci aktywów spółki z tytu?u przeniesienia siedziby jej faktycznego zarz?du do innego pa?stwa cz?onkowskiego jest relewantne w przypadkach, w których pa?stwo cz?onkowskie opodatkowuje niezrealizowane zyski wynikaj?ce ze wzrostu warto?ci aktywów utrzymywanych w tru?cie z powodu przeniesienia siedziby zarz?du trustu. W zwi?zku z tym swoboda przedsi?biorczo?ci znajduje zastosowanie w sytuacji takiej jak w post?powaniu g?ównym.

40 W konsekwencji nale?y ustali?, czy ustawodawstwo pa?stwa cz?onkowskiego, takie jak ustawodawstwo maj?ce zastosowanie w post?powaniu g?ównym, które w przypadku przeniesienia siedziby zarz?du trustu do innego pa?stwa cz?onkowskiego przewiduje, z jednej strony, opodatkowanie niezrealizowanych zysków wynikaj?cych ze wzrostu warto?ci aktywów utrzymywanych w tru?cie z tytu?u tego w?a?nie przeniesienia siedziby a, z drugiej strony, bezzw?oczny? zap?at? podatku obci??aj?cego te zyski stanowi ograniczenie tej swobody.

W przedmiocie istnienia ograniczenia swobody przedsi?biorczo?ci

41 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 49 TFUE nak?ada obowi?zek zniesienia ogranicze? swobody przedsi?biorczo?ci. Swoboda ta obejmuje przys?uguj?ce spó?kom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem pa?stwa cz?onkowskiego i maj?cym statutow? siedzib?, zarz?d lub g?ówny zak?ad na terytorium Unii Europejskiej prawo wykonywania dzia?alno?ci w innych pa?stwach cz?onkowskich za po?rednictwem spó?ki zale?nej, oddzia?u lub agencji (wyrok z dnia 21 maja 2015 r., Verder LabTec, C?657/13, EU:C:2015:331, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 Jak przypomniano ju? w pkt 27 niniejszego wyroku, nawet je?li, zgodnie z ich tre?ci?, postanowienia traktatu FUE odnosz?ce si? do swobody przedsi?biorczo?ci maj? na celu zapewnienie korzystania z traktowania krajowego w przyjmuj?cym pa?stwie cz?onkowskim, to jednak sprzeciwiaj? si? one tak?e temu, aby pa?stwo cz?onkowskie pochodzenia utrudnia?o swemu obywatelowi albo spó?ce utworzonej zgodnie z jego przepisami wykonywanie dzia?alno?ci w innym pa?stwie cz?onkowskim.

43 Za ograniczenia swobody przedsi?biorczo?ci nale?y równie? uzna? wszelkie przepisy, które uniemo?liwiaj?, utrudniaj? lub ograniczaj? atrakcyjno?? korzystania z tej swobody (wyrok z dnia 21 maja 2015 r., Verder LabTec, C?657/13, EU:C:2015:331, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 W rozpatrywanej sprawie z akt przed?o?onych Trybuna?owi wynika, ?e tylko w przypadku przeniesienia siedziby zarz?du trustu do pa?stwa cz?onkowskiego innego ni? Zjednoczone Królestwo ustawodawstwo maj?ce zastosowanie w post?powaniu g?ównym przewiduje, po pierwsze, opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapita?owych wynikaj?cych ze wzrostu warto?ci aktywów utrzymywanych w tru?cie z tytu?u tego przeniesienia i, po drugie, obowi?zek bezzw?ocznego uiszczenia podatku nale?nego obci??aj?cego te zyski. Sytuacja taka nie ma miejsca przy podobnym przeniesieniu siedziby wewn?trz terytorium kraju.

45 Z powy?szego wynika, co przyznaje sam rz?d Zjednoczonego Królestwa, ?e niezrealizowane zyski kapita?owe b?d?ce przedmiotem sprawy w post?powaniu g?ównym nie podlega?yby opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie, je?eli nowo powo?ani powiernicy trustu mieliby status rezydentów w tym pa?stwie cz?onkowskim.

46 W konsekwencji nale?y stwierdzi?, ?e ustawodawstwo maj?ce zastosowanie w post?powaniu g?ównym wprowadza ró?nic? w traktowaniu trustu, który utrzymuje siedzib? swojego zarz?du w Zjednoczonym Królestwie, i trustu, którego siedziba zarz?du jest przenoszona do innego pa?stwa cz?onkowskiego, ze wzgl?du na fakt, ?e miejsce zamieszania jego nowych powierników znajduje si? w tym innym pa?stwie cz?onkowskim.

47 To odmienne traktowanie mo?e, po pierwsze, zniech?ci? powierników, zarz?dców trustu, do przeniesienia siedziby zarz?du tego trustu do innego pa?stwa cz?onkowskiego a, z drugiej strony, o ile akt za?o?ycielski pozwala na powo?anie nowych powierników, zniech?ci? za?o?yciela trustu, do powo?ania nowych powierników nieposiadaj?cych statusu rezydenta. Stanowi ono zatem ograniczenie swobody przedsi?biorczo?ci.

48 To ograniczenie mo?na uzna? za dopuszczalne tylko w przypadku, gdy dotyczy ono sytuacji, które nie s? obiektywnie porównywalne, lub je?li jest ona uzasadniona nadrz?dnymi wzgl?dami interesu ogólnego uznanymi przez prawo Unii. Poza tym ograniczenie to powinno w takiej sytuacji by? odpowiednie dla zagwarantowania realizacji zamierzonego przez nie celu i nie wykracza? poza to, co jest niezb?dne do jego osi?gni?cia (wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., Timac

Agro Deutschland, C?388/14, EU:C:2015:829, pkt 26, 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

49 W pierwszej kolejności, w odniesieniu do porównywalnego charakteru obu sytuacji stwierdzić wystarczy, że w świetle ustawodawstwa państwa członkowskiego dotyczącego opodatkowania zysków osiągniętych na jego terytorium sytuacja trustu, który przenosi siedzibę swego zarządu do innego państwa członkowskiego jest, jeżeli chodzi o opodatkowanie zysków wynikających ze wzrostu wartości aktywów trustu, które zostały osiągnięte w pierwszym państwie członkowskim przed przeniesieniem siedziby, analogiczna do sytuacji trustu, który utrzymuje siedzibę swego zarządu w tym pierwszym państwie członkowskim (zob., podobnie, wyrok z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, pkt 38).

50 Następnie, zdaniem Zjednoczonego Królestwa, takie ograniczenie jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego związanymi ze zrównoważonym rozdziałem kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi.

51 W tym względzie należy przypomnieć, po pierwsze, że zachowanie podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi stanowi uzasadniony cel uznany przez Trybunał. Po drugie, wobec braku przepisów ujednoczających lub harmonizujących na poziomie Unii państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określenia, w drodze umów lub w sposób jednostronny, kryteriów rozdziału przysługujących im kompetencji podatkowych, w szczególności w celu unikania podwójnego opodatkowania (wyrok z dnia 21 maja 2015 r., Verder LabTec, C?657/13, EU:C:2015:331, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

52 W rozpatrywanej sprawie z orzecznictwa wynika, że przeniesienie siedziby zarządu trustu z jednego państwa członkowskiego do innego nie oznacza, że państwo członkowskie pochodzenia winno zrzec się swego prawa do opodatkowania zysków powstałych w ramach jego kompetencji podatkowej przed rzeczonym przeniesieniem. W tym względzie Trybunał orzekł, że państwo członkowskie jest – zgodnie z zasadą terytorialności podatkowej powiązanej z czynnikiem czasowym, tj. rezydencją podatnika na terytorium kraju w okresie, w którym pojawiły się niezrealizowane zyski kapitałowe – uprawnione do opodatkowania tych zysków w chwili emigracji podatnika. Rodek taki służy zapobieganiu sytuacjom, które mogłyby zagrażać prawu państwa członkowskiego pochodzenia do wykonywania przysługującej mu kompetencji podatkowej w związku z działalnością prowadzoną na jego terytorium, a zatem może być uzasadniony względami związanymi z zachowaniem rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi (wyrok z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

53 Trybunał uściślił jednakże, że cel polegający na zachowaniu podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi może uzasadnić przepis krajowy jedynie w takim zakresie, w jakim państwo członkowskie, na którego terytorium dochody zostały osiągnięte, rzeczywiście nie może wykonywać swojej kompetencji podatkowej w odniesieniu do tych dochodów (wyrok z dnia 23 stycznia 2014 r., DMC, C?164/12, EU:C:2014:20, pkt 56).

54 Tymczasem, w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym, powiernicy Panayi twierdzą, że nawet w braku obowiązku bezzwrotnego uiszczenia podatku obciżającego wrażliwe zyski kapitałowe z tytułu przeniesienia siedziby zarządu trustów będących przedmiotem postępowania głównego, Zjednoczone Królestwo mogłoby bez przeszkód opodatkować te zyski kapitałowe wynikające ze wzrostu wartości aktywów utrzymywanych w trustach Panayi, ponieważ, zgodnie z art. 87 TCGA, zyski kapitałowe osiągnięte przez powierników niebędących rezydentami i przypisane beneficjentom będącym rezydentami w formie płatności kapitałowych na ich rzecz mogłyby zostać opodatkowane jako zyski tych beneficjentów.

55 Jak zauważyła Rzecznik Generalna w pkt 50 swej opinii, ustawodawstwo krajowe takie jak to mające zastosowanie w postępowaniu głównym, w zakresie, w jakim uzależnia ono całkowicie kompetencje podatkowe zachowane przez państwo członkowskie od swobodnego uznania powierników trustu i beneficjentów, nie może być uznane za wystarczające do tego, aby zachować kompetencje podatkowe tego państwa członkowskiego w odniesieniu do zysków kapitałowych osiągniętych na jego terytorium.

56 W konsekwencji należy stwierdzić, że ustawodawstwo państwa członkowskiego, które przewiduje, w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym, opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych wynikających ze wzrostu wartości aktywów utrzymywanych w trakcie z tytułu przeniesienia siedziby zarządu tego trustu do innego państwa członkowskiego, pomimo iż to pierwsze państwo członkowskie ma możliwość zachowania ewentualnej kompetencji podatkowej w odniesieniu do tych zysków kapitałowych, zapewnia zachowanie rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi, ponieważ to pierwsze państwo członkowskie traci wadztwo podatkowe względem zysków kapitałowych wskutek przeniesienia siedziby zarządu trustu.

57 Wreszcie, w odniesieniu do proporcjonalnego charakteru spornego środka, z orzecznictwa Trybunału wynika, po pierwsze, że zgodne z zasadą proporcjonalności jest to, aby państwo członkowskie pochodzenia do celów zachowania wykonywania kompetencji podatkowych określało podatek należny od niezrealizowanych zysków kapitałowych powstałych na jego terytorium w chwili, gdy jego kompetencja podatkowa względem tych zysków kapitałowych przestaje istnieć, w niniejszej sprawie w chwili przeniesienia siedziby zarządu trustu do innego państwa członkowskiego (wyrok z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 52). Po drugie, ustawodawstwo państwa członkowskiego przewidujące, że trust, który przenosi siedzibę swego zarządu do innego państwa członkowskiego, może wybrać pomiędzy natychmiastową zapłatą kwoty podatku obciążającego te zyski kapitałowe a odroczonej zapłatą kwoty tego podatku, w odpowiednim przypadku wraz z odsetkami obliczonymi zgodnie z obowiązującymi krajowymi przepisami, stanowiłoby rozwiązanie ograniczające swobodę przedsiębiorcy w mniejszym stopniu niż obowiązek bezzwrotnego uiszczenia należnego podatku (zob., podobnie, wyrok z dnia 21 maja 2015 r., Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).

58 W tym kontekście należy ponadto sprecyzować, że możliwość odroczenia zapłaty podatku nie może prowadzić do zobowiązania państwa członkowskiego pochodzenia do uwzględnienia ewentualnych strat, mogących powstać po przeniesieniu siedziby zarządu trustu do innego państwa członkowskiego (zob., podobnie, wyrok z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 61).

59 Z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi wynika natomiast, że ustawodawstwo mające zastosowanie w postępowaniu głównym przewiduje jedynie bezzwrotną zapłatę spornego podatku. Oznacza to, że ustawodawstwo takie wykracza ponad to, co jest konieczne do osiągnięcia celu w postaci zachowania rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi, a tym samym stanowi ono nieuzasadnione ograniczenie swobody przedsiębiorcy.

60 Oceny takiej nie podważa fakt, że w sprawie bieżącej przedmiotem postępowania głównego zyski kapitałowe powstały po określeniu wysokości zobowiązania podatkowego i zanim podatek stał się wymagalny, ponieważ dysproporcjonalny charakter ustawodawstwa mającego zastosowanie w postępowaniu głównym wynika z braku możliwości odsunięcia w czasie momentu zapłaty podatku przez podatnika.

61 Mając na uwadze całość powyższych rozważań, na postawione pytania należy odpowiedzieć, że, w okolicznościach takich jak te rozpatrywane w postępowaniu gównym, w których zgodnie z prawem krajowym powiernicy trustu są traktowani jako jednolity podmiot określonym skądzie osobowym, który ma charakter cięgi, w odróżnieniu od osób, które mogą od czasu do czasu pełnić funkcje powierników, swoboda przedsiębiorczości stoi na przeszkodzie ustawodawstwu państwa czonkowskiego, takiemu jak to mające zastosowanie w postępowaniu gównym, które przewiduje opodatkowanie niezrealizowanych zysków wynikających ze wzrostu wartości aktywów utrzymywanych w truście, w sytuacji gdy większość powierników przenosi swoje miejsce zamieszkania do innego państwa czonkowskiego, bez możliwości odroczenia zapłaty należnego w tej sytuacji podatku.

W przedmiocie kosztów

62 Dla stron w postępowaniu gównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu gównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

W okolicznościach takich jak te rozpatrywane w postępowaniu gównym, w których zgodnie z prawem krajowym powiernicy trustu są traktowani jako jednolity podmiot określonym skądzie osobowym, który ma charakter cięgi, w odróżnieniu od osób, które mogą od czasu do czasu pełnić funkcje powierników, swoboda przedsiębiorczości stoi na przeszkodzie ustawodawstwu państwa czonkowskiego, takiemu jak to mające zastosowanie w postępowaniu gównym, które przewiduje opodatkowanie niezrealizowanych zysków wynikających ze wzrostu wartości aktywów utrzymywanych w truście, w sytuacji gdy większość powierników przenosi swoje miejsce zamieszkania do innego państwa czonkowskiego, bez możliwości odroczenia zapłaty należnego w tej sytuacji podatku.

Podpisy

* Język postępowania: angielski.