

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

zo 14. septembra 2017 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Priame dane – Sloboda usadiť sa – Slobodné poskytovanie služieb – Voľný pohyb kapitálu – Poručnícky fond – Správcovia – Iné právnické osoby – Pojem – Daž z kapitálových výnosov súvisiacich s majetkom zahrnutým v poručníckom fonde z dôvodu premiestnenia daňovej rezidencie správcov do iného členského štátu – Stanovenie výšky dane v ťase tohto presunu – Okamžitý výber dane – Odôvodnenie – Proporcionalita“

Vo veci C-646/15,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím First-tier Tribunal (Tax Chamber) (prvostupový súd, oddelenie pre daňové spory, Spojené kráľovstvo) z 30. novembra 2015 a doručený Súdnemu dvoru 3. decembra 2015, ktorý súvisí s konaním:

Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predsedníčka prvej komory R. Silva de Lapuerta, sudcovia E. Regan, J.-C. Bonichot, C.-G. Fernlund (spravodajca) a S. Rodin,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: R. Schiano, referent,

so zreteľom na písomnú žasť konania a po pojednávaní z 20. októbra 2016,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements, v zastúpení: M. Lemos, barrister, a P. Baker, QC,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: M. Holt, D. Robertson a S. Simmons, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci R. Hill a J. Bremner, barristers,
- rakúska vláda, v zastúpení: C. Pesendorfer, splnomocnená zástupkyňa,
- nórska vláda, v zastúpení: K. B. Moen, K. E. B. Kloster a J.T. Kaasin, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a J. Samnadda, splnomocnení zástupcovia,

– Dozorný úrad EZVO, v zastúpení: C. Zatschler, Ø. Bø a A. Steinarsdóttir, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 21. decembra 2016,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 49, 54, 56 a 63 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements (ďalej len „správcovia Panayi“) a Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (ďalej len „daňová správa“), ktorý sa týka zdanenia skrytých rezerv súvisiacich s majetkom v poručníckom fonde z dôvodu premiestnenia rezidencie správcov tohto fondu do iného členského štátu ako je členský štát pôvodu.

Právny rámec v Spojenom kráľovstve

Poručnícke fondy

3 Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že v štátoch uplatňujúcich *common law* tzv. poručnícky fond v podstate vzniká na základe trojstranného právneho úkonu, prostredníctvom ktorého zriaďovateľ poručníckeho fondu prevedie majetok na osobu – správcu, aby ho podľa listiny o poručníckom fonde spravovala v prospech tretej, oprávnenej osoby. Poručnícke fondy zriadené v prospech špecifických osôb sa niekedy označujú ako *settlements*.

4 Poručnícky fond charakterizuje skutočnosť, že vlastníkom majetku, ktoré ho tvoria, je v právnom slova zmysle správca a v ekonomickom slova zmysle oprávnená osoba.

5 Napriek tomu, že poručnícky fond je právne uznaným inštitútom a má právne účinky, nemá vlastnú právnu subjektivitu a musí konať prostredníctvom svojho správcu. Majetok, ktorý poručnícky fond tvorí, sa nestáva majetkom správcu. Správca je povinný spravovať tento majetok v rámci samostatného fondu, odlišného od jeho vlastného majetku. Základnou povinnosťou správcu je dodržiavať podmienky a povinnosti stanovené listinou o poručníckom fonde a všeobecnú právnu úpravu.

Zdaňovanie kapitálových výnosov

6 Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (zákon z roku 1992 o zdaňovaní ziskov), v znení platnom v čase udalostí vo veci samej (ďalej len „ZZZ“) vo svojom článku 2 ods. 1 stanovuje, že osoba podlieha dani z kapitálových výnosov vo vzťahu k zdaniteľným ziskom, ktoré dosiahla v posudzovanom roku, ak bola v ktoromkoľvek období daného roka rezidentom Spojeného kráľovstva alebo ak bola v danom roku obvyklým rezidentom Spojeného kráľovstva.

7 Podľa článku 69 ZZZ sa so správcami zaobchádza, ako keby „boli jednotným a trvalým združením osôb“, nezávislým od jednotlivých osôb, ktoré môžu v rôznom čase vykonávať funkciu správcu. Tento článok ďalej stanovuje, že „s týmto združením sa má zaobchádzať, ako keby bolo rezidentom alebo obvyklým rezidentom v Spojenom kráľovstve, ibaže by sa všeobecná správa poručníckych fondov vykonávala mimo Spojeného kráľovstva a správcovia alebo väčšina z nich by v danom čase nebola rezidentom alebo obvyklým rezidentom v Spojenom kráľovstve“.

8 ?lánok 80 ods. 1 až 4 ZZZ znie:

„Premiestnenie rezidencie správcov zo Spojeného krá?ovstva

1) Tento ?lánok sa uplatní, ak správcovia poru?níckeho fondu v ur?itom okamihu („relevantný dátum“) prestanú byť rezidentmi alebo obvyklými rezidentmi v Spojenom krá?ovstve.

2) Na ú?ely tohto zákona sa predpokladá, že správcovia

a) bezprostredne pred relevantným dátumom disponovali ur?itým majetkom a

b) tento majetok okamžite opätovne nadobudli

v trhovej hodnote uplat?ovanej v tomto ?ase.

3) Pokia? ustanovenia odsekov 4 a 5 nestanovujú inak, definovaný majetok zah??a všetky aktíva predstavujúce majetok poru?níckeho fondu bezprostredne pred relevantným dátumom...

4) Ak bezprostredne po relevantnom dátume

a) vykonávajú správcovia obchodnú ?innos? v Spojenom krá?ovstve prostredníctvom organiza?nej zložky alebo obchodného zastúpenia a

b) aktíva sa nachádzajú v Spojenom krá?ovstve a sú bu? použité v rámci ?i na ú?et obchodnej ?innosti, alebo sú použité organiza?nou zložkou prípadne obchodným zastúpením, ?i v držbe týchto subjektov, majetok uvedený v písm. b) vyššie nepredstavuje definovaný majetok.“

9 Z návrhu na za?atie prejudiciálneho konania vyplýva, že podľa ?lánku 87 ZZZ sa kapitálové výnosy dosiahnuté správcami, ktorí nie sú rezidentmi ani obvyklými rezidentmi v Spojenom krá?ovstve, majú pripísa? oprávneným osobám v rozsahu, v akom správcovia vykonávajú kapitálové platby oprávneným osobám. Tento ?lánok stanovuje, že výška kapitálových výnosov dosiahnutých správcami nerezidentmi sa stanovuje rovnako, ako keby boli rezidentmi v Spojenom krá?ovstve. Takýto celkový objem kapitálových výnosov sa potom pripisuje oprávneným osobám, ktorým správcovia poskytli kapitálové platby. Kapitálové platby sú definované v širokom zmysle, tak, aby zah??ali vä?šinu plnení, ktoré poru?nícky fond prijme. Oprávnené osoby, ktoré sú rezidentmi v Spojenom krá?ovstve, sú povinné zaplati? zo ziskov zodpovedajúcich kapitálovým platbám, ktoré sa im poskytli, da? z kapitálových výnosov.

10 ?alej, ?lánok 91 ZZZ stanovuje zvýšenie dane, pokia? existuje rozdiel medzi ziskami, ktoré správcovia vytvorili, a kapitálovými platbami, ktoré prijali oprávnené osoby.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 Štyri poru?nícke fondy, ktoré sú predmetom konania vo veci samej, zriadil v roku 1992 pán Panico Panayi (?alej len „poru?nícke fondy Panayi“), ktorý je štátnym príslušníkom Cyperskej republiky a tieto fondy zriadil v prospech svojich detí a iných rodinných príslušníkov. Na tieto poru?nícke fondy previedol 40 % akcií spoločnosti Cambos Entreprises Limited, ktorá je materskou spoločnosťou podnikov, ktoré založil.

12 Z listín o uvedených poru?níckych fondoch vyplýva, že po?as svojho života ani pán Panayi, ani jeho manželka nie sú oprávnenými osobami týchto fondov. Ako „protektor“ si však pán Panayi zachováva právo vymenova? nových alebo ?alších správcov poru?níckych fondov. Oprávnené osoby týchto fondov však takéto právo nemajú.

13 V ?ase, keď pán Panayi zria?oval poru?nícke fondy, boli on, jeho manželka a ich deti rezidentmi v Spojenom krá?ovstve. Pôvodnými správcami poru?níckych fondov Panayi boli pán Panayi a KSL Trustees Limited, ktorá je tzv. „trust company“ so sídlom v Spojenom krá?ovstve. Pani Panayi bola dodato?ne vymenovaná ako správkya v roku 2003.

14 Za?iatkom roku 2004 sa pán a pani Panayi rozhodli opusti? Spojené krá?ovstvo a vráti? sa natrvalo na Cyprus. Ešte pred odchodom, 19. augusta 2004, sa obaja vzdali svojich funkcií správcov poru?níckych fondov. V ten istý de? pán Panayi vymenoval troch nových správcov, ktorí majú všetci traja domicil na Cypre. Spolo?nos? KSL Trustees Limited, ktorá má sídlo v Spojenom krá?ovstve, si zachovala postavenie správcu až do 14. decembra 2005. Vä?šina správcov poru?níckych fondov Panayi od 19. augusta 2004 nebola rezidentmi Spojeného krá?ovstva.

15 D?a 19. decembra 2005 správcovia Panayi predali akcie vlastnené poru?níckymi fondmi Panayi a výnos z predaja opätovne investovali. D?a 31. januára 2006 uvedení správcovia podali svoje da?ové priznania, ktoré zah?ali ich vlastné posúdenie da?ovej povinnosti vzh?adom na každý z poru?níckych fondov Panayi v zda?ovacom období 2004/2005. Sprievodný list adresovaný da?ovej správe obsahoval spresnenia o zmene správcov Panayi a následnom prevode akcií, ktorý títo správcovi uskuto?nili.

16 Vzh?adom na to, že tieto da?ové priznania neobsahovali relevantné vyjadrenia o dlhu podľa ?lánku 80 ZZZ, da?ová správa za?ala vyšetrowanie. V septembri 2010 prijala uvedená správa vo?i správcom poru?níckych fondov rozhodnutie o prehodnotení da?ovej povinnosti z dôvodu, že existovala da? splatná na základe tohto ustanovenia. Da?ová správa sa domnievala, že skuto?nos?ou zakladajúcou vznik da?ovej povinnosti bolo vymenovanie nových správcov 19. augusta 2004, keďže od tohto d?a vä?šina správcov Panayi už nebola rezidentmi Spojeného krá?ovstva, ?ím sa podľa tohto da?ového orgánu správa poru?níckych fondov Panayi premiestnila v zda?ovacom období 2004/2005 na Cyprus. Vyrušená da? sa stala splatnou 31. januára 2006.

17 Správcovia Panayi podali na First?tier Tribunal (Tax Chamber) (prvostup?ový súd, oddelenie pre da?ové spory, Spojené krá?ovstvo) žalobu, v ktorej spochybnili zlu?ite?nos? zdanenia pri odchode a okamžitého výberu dane, ktoré sú stanovené v ?lánku 80 ZZZ, so základnými slobodami pohybu podľa práva Únie.

18 Da?ová správa sa naopak domnieva, že z dôvodu právnej povahy poru?níckeho fondu vzh?adom na právo Anglicka a Walesu sa v prejednávanej veci neuplatní žiadna zo slobôd pohybu. Za predpokladu, že by sa niektorá zo slobôd považovala z uplatnite?nú, táto správa pripúš?a, že okamžitý výber dane pri odchode *a priori* predstavuje obmedzenie, ktoré je však odôvodnené a primerané.

19 Vnútroštátny súd poukazuje na to, že ak by správcovia poru?níckych fondov zostali rezidentmi Spojeného krá?ovstva, predaj akcií vo vlastníctve poru?níckeho fondu, ktorý títo správcovia uskuto?nili 19. decembra 2005, by bol skuto?nos?ou zakladajúcou vznik da?ovej povinnosti na da? z kapitálových výnosov súvisiacich s týmto predajom. Táto da? by sa stala splatnou 31. januára 2007.

20 Predmetný vnútroštátny súd uvádza, že Súdny dvor vo veciach týkajúcich sa zdanenia pri

odchode ešte neskúmal otázku, či sa poručnícky fond, jeho zakladateľ, správcovia alebo oprávnené osoby môžu odvolávať na niektorú zo základných slobôd pohybu. Za predpokladu, že by sa niektorá z týchto slobôd uplatnila, si vnútroštátny súd kladie otázku, či možno jej obmedzenie odôvodniť naliehavým dôvodom všeobecného záujmu súvisiacim s vyváženým rozdelením daňovej právomoci medzi členskými štátmi a či by takéto obmedzenie bolo primerané.

21 Za týchto podmienok First-tier Tribunal (Tax Chamber) (prvostupový súd, oddelenie pre daňové spory) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je zlučiteľné so slobodou usadiť sa, voľným pohybom kapitálu a slobodou poskytovať služby, ak členský štát prijme a udržiava v platnosti právnu úpravu, akou je článok 80 ZZZ, podľa ktorého vzniká daňová povinnosť zo skrytých rezerv na základe hodnoty majetku zahrnutého v poručníckom fonde, ak správcovia poručníckeho fondu v istom okamihu prestanú byť rezidentmi alebo obvyklými rezidentmi v tomto členskom štáte?

2. Ak takéto daňová povinnosť obmedzuje výkon príslušnej slobody, možno ju odôvodniť vyváženým rozdelením daňovej právomoci a je takéto daňová povinnosť primeraná, ak daná právna úprava neumožňuje správcovi, aby daňovú povinnosť odložili alebo daň platili v splátkach, ani nezohľadňuje prípadné následné kapitálové straty týkajúce sa majetku poručníckeho fondu?

Konkrétne sa predkladajú nasledujúce prejudiciálne otázky:

3. Ide o zásah do základných slobôd, ak členský štát uloží povinnosť zaplatiť daň zo skrytých rezerv na základe nárastu hodnoty majetku zahrnutého v poručníckom fonde v momente, keď väčšina správcov už nie je rezidentom alebo obvyklým rezidentom v danom členskom štáte?

4. Je obmedzenie slobody, ktoré vznikne v dôsledku tejto výstupnej daňovej povinnosti odôvodnené vyváženým rozdelením daňovej právomoci v prípade, ak by bolo za daných okolností ešte možné zdaňovať realizované zisky, avšak iba ak v budúcnosti nastanú úplne konkrétne okolnosti?

5. Určuje sa primeranosť na základe skutkových okolností konkrétneho prípadu? Je najmä obmedzenie, ktoré vzniklo v dôsledku uvedenej daňovej povinnosti, primerané, ak:

a) právna úprava nestanovuje možnosť odložiť zaplatenie dane ani platenie v splátkach a nezohľadňuje ani prípadné následné zníženie hodnoty majetku poručníckeho fondu po výstupe,

b) ale za konkrétnych okolností vyrubenia dane, ktoré je predmetom tohto konania, sa majetok predal skôr, než sa daň stala splatnou a nedošlo k zníženiu hodnoty príslušného majetku v období medzi premiestnením poručníckeho fondu a dňom jeho predaja?“

O prejudiciálnych otázkach

22 Svojimi otázkami, ktoré je potrebné preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či za okolností, o aké ide vo veci samej, kde sú správcovia podľa vnútroštátneho práva považovaní za jednotné a trvalé združenie osôb, nezávislé od jednotlivých osôb, ktoré môžu v rôznom momente vykonávať funkciu správcu, odporuje ustanoveniam Zmluvy o FEÚ týkajúcim sa slobody usadiť sa právna úprava členského štátu, ako je úprava dotknutá vo veci samej, ktorá stanovuje zdaňovanie skrytých rezerv súvisiacich s majetkom zahrnutým v poručníckom fonde, ak väčšina správcov premiestni svoju rezidenciu do iného členského štátu, a zároveň neumožňuje odklad výberu tejto dane.

23 Na účely odpovede na položené otázky treba najskôr stanoviť, či sa na poručnícke fondy, o aké ide vo veci samej, vzťahuje sloboda usadiť sa a či sa táto sloboda uplatní na situáciu, o akú

ide vo veci samej.

O uplatnení slobody usadiť sa na porušené fondy

24 Článok 49 ZFEÚ zakazuje obmedzenie slobody štátnych príslušníkov členského štátu usadiť sa na území iného členského štátu. V súlade s článkom 54 prvým odsekom ZFEÚ sa spoločnosťami založenými podľa práva členského štátu, ktoré majú registrované sídlo, ústredie alebo hlavnú prevádzkareň v Únii, na účely ustanovení Zmluvy o FEÚ týkajúcich sa slobody usadiť sa zaobchádza rovnako ako s fyzickými osobami, ktoré sú štátnymi príslušníkmi členských štátov.

25 Podľa článku 54 druhého odseku ZFEÚ „spoločnosťami“ sú spoločnosti založené podľa občianskeho alebo obchodného práva vrátane družstiev a iných právnických osôb podľa verejného alebo súkromného práva, s výnimkou neziskových spoločností.

26 V tejto súvislosti je potrebné konštatovať, že sloboda usadiť sa, ktorá je jednou zo základných slobôd práva Únie (rozsudok z 24. mája 2011, Komisia/Belgicko, C-47/08, EU:C:2011:334, bod 77 a citovaná judikatúra) a prispieva k dosiahnutiu vytvorenia vnútorného trhu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. decembra 2005, SEVIC Systems, C-411/03, EU:C:2005:762, bod 19), má veľmi široký rozsah.

27 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, po prvé, že výnimky z tejto slobody treba vykladať doslovne (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. júna 1974, Reyners, 2/74, EU:C:1974:68, body 43 až 55, ako aj z 1. februára 2017, Komisia/Maľarsko, C-392/15, EU:C:2017:73, bod 106 a citovanú judikatúru), po druhé, že hoci cieľom ustanovení Zmluvy týkajúcich sa uvedenej slobody je zabezpečiť zaobchádzanie v hostiteľskom členskom štáte podľa podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov, rovnako bránia tomu, aby členský štát pôvodu zasahoval do usadenia niektorého z jeho štátnych príslušníkov alebo spoločnosti založenej v súlade s jeho právnou úpravou v inom členskom štáte (rozsudky z 27. septembra 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, bod 16, ako aj z 21. mája 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, bod 33 a citovaná judikatúra), a po tretie, že pojem „usadiť sa“ v zmysle Zmluvy je veľmi široký pojem, ktorý zahŕňa možnosť štátneho príslušníka Únie trvale a nepretržite sa zúčastňovať na hospodárskom živote v inom členskom štáte, než je jeho členský štát pôvodu, a má z toho prospech, čo podporuje vzájomné hospodárske a sociálne prelínanie v rámci Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. novembra 1995, Gebhard, C-55/94, EU:C:1995:411, bod 25).

28 V prejednávanej veci je nesporné, že porušené fondy dotknuté vo veci samej sú založené podľa práva Spojeného kráľovstva a tiež, že dané fondy sa z hľadiska tohto práva nepovažujú za spoločnosti založené podľa občianskeho alebo obchodného práva vrátane družstiev. Preto treba stanoviť, či sa na tieto porušené fondy môže vzťahovať výraz „iné právnické osoby“ podľa verejného alebo súkromného práva s výnimkou neziskových spoločností, v zmysle článku 54 druhého odseku ZFEÚ.

29 V tejto súvislosti generálna advokátka v bodoch 33 a 34 svojich návrhov v podstate uviedla, že tento pojem „iná právnická osoba“ zahŕňa subjekt, ktorý na základe vnútroštátneho práva disponuje právami a povinnosťami, ktoré mu umožňujú v dotknutom právnom poriadku konať ako *takému* napriek tomu, že nemá osobitnú právnu formu, a je zriadený na účely dosahovania zisku.

30 V prejednávanej veci zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, po prvé, že na základe dotknutého vnútroštátneho práva predstavuje majetok v porušenom fonde majetok oddelený od osobného majetku správcov, ktorí majú právo a povinnosť spravovať tento majetok a nakladať s ním v súlade s podmienkami uvedenými v listine o porušenom fonde a vnútroštátnym

právom.

31 Po druhé, ako bolo uvedené v bodoch 7 a 8 tohto rozsudku, podľa článku 69 ZZZ sa správcovia na základe vnútroštátneho práva považujú za jednotné a trvalé združenie osôb, nezávislé od jednotlivých osôb, ktoré môžu v rôznom štádiu vykonávať funkciu správcu. Tento článok 69 tiež stanovuje, že takéto združenie sa považuje za rezidenta alebo obvyklého rezidenta v Spojenom kráľovstve, ibaže by sa všeobecná správa poručníckych fondov vykonávala mimo Spojeného kráľovstva a správcovia alebo väčšina z nich by nebola rezidentom alebo obvyklým rezidentom v Spojenom kráľovstve. Avšak, podľa článku 80 ZZZ, pokiaľ správcovia poručníckeho fondu v istom okamihu prestanú byť rezidentmi alebo obvyklými rezidentmi v Spojenom kráľovstve, uplatní sa domnienka, že bezprostredne predtým previedli a ihneď opätovne nadobudli aktíva predstavujúce majetok v poručníckom fonde za trhovú hodnotu.

32 Je preto zjavné, že právna úprava dotknutá vo veci samej na účely svojich ustanovení posudzuje správcov spoločne, ako jednotný celok, a nie ako jednotlivé osoby, povinné platiť daň zo skrytých rezerv súvisiacich s majetkom v poručníckom fonde, ak sa predpokladá, že tento fond premiestnil sídlo svojej správy do iného členského štátu ako Spojené kráľovstvo. K tomuto premiestneniu dochádza, pokiaľ väčšina správcov prestane byť rezidentmi v Spojenom kráľovstve. Prítomnosť správcov, pokiaľ ide o vlastníctvo a správu majetku poručníckeho fondu, je teda neoddeliteľne spojená so samotným poručníckym fondom a spolu s ním predstavuje nerozdeliteľný celok. Za týchto podmienok treba daný poručnícky fond považovať za subjekt, ktorý na základe vnútroštátneho práva disponuje právami a povinnosťami, ktoré mu umožňujú v dotknutom právnom poriadku konať *ako takému*.

33 Pokiaľ ide o otázku, či poručnícke fondy dotknuté vo veci samej boli zriadené na účely dosahovania zisku, stačí konštatovať, že zo spisu predloženého Súdneho dvoru vyplýva, že tieto fondy nemajú dobrovoľné ani sociálne ciele a boli zriadené preto, aby oprávnené osoby mohli mať úžitok zo ziskov vytvorených z majetku, ktorý je súčasťou uvedených fondov.

34 Z toho vyplýva, že subjekt, akým je poručnícky fond, ktorý na základe vnútroštátneho práva disponuje právami a povinnosťami, ktoré mu umožňujú konať *ako takému*, a vykonáva skutočnú ekonomickú činnosť, sa môže odvolávať na slobodu usadiť sa.

35 Vzniká teda otázka, či sa táto sloboda uplatní v situácii, o akú ide vo veci samej, kde premiestnenie rezidencie správcov do iného členského štátu ako Spojené kráľovstvo predstavuje skutočnosť, na základe ktorej vzniká daňová povinnosť na daň z kapitálových výnosov súvisiacich s majetkom v poručníckom fonde.

O uplatnení slobody usadiť sa

36 Súdny dvor už konštatoval, že spoločnosť založená podľa práva členského štátu, ktorá premiestňuje miesto svojho skutočného vedenia do iného členského štátu bez toho, aby toto premiestnenie malo vplyv na jej postavenie ako spoločnosti prvého členského štátu, sa môže dovolávať slobody usadiť sa na účely spochybnenia zákonnosti jej zdanenia vykonávaného prvým členským štátom pri príležitosti tohto premiestnenia (rozsudok z 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 33).

37 Vo veci samej treba konštatovať, po prvé, že pokiaľ správcovia majú právo a povinnosť spravovať majetok v poručníckom fonde a skutočnosťou zakladajúcou vznik daňovej povinnosti na daň z kapitálových výnosov súvisiacich s majetkom v poručníckom fonde je premiestnenie rezidencie týchto správcov mimo územia Spojeného kráľovstva, toto premiestnenie rezidencie správcov z hľadiska vnútroštátneho práva predstavuje aj premiestnenie sídla správy tohto fondu.

38 Po druhé, zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že premiestnenie sídla správy, o ktoré ide vo veci samej, z hľadiska predmetného vnútroštátneho práva zjavne nemalo vplyv na samotné postavenie poručníckych fondov dotknutých vo veci samej.

39 Za týchto podmienok sa judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa zdanenia kapitálových výnosov z majetku spoločnosti pri premiestnení sídla skutočného vedenia tejto spoločnosti do iného členského štátu vzťahuje aj na prípad, kde členský štát zdaňuje kapitálové zisky súvisiace s majetkom v poručníckom fonde z dôvodu premiestnenia sídla správy tohto fondu do iného členského štátu. Z toho vyplýva, že sloboda usadiť sa je uplatniteľná v situácii, o akú ide v konaní vo veci samej.

40 Preto treba stanoviť, či právna úprava členského štátu, o akú ide vo veci samej, ktorá v prípade premiestnenia sídla správy poručníckeho fondu do iného členského štátu stanovuje jednak zdanenie kapitálových výnosov súvisiacich s majetkom v poručníckom fonde z dôvodu tohto premiestnenia a jednak okamžitý výber splatnej dane z týchto ziskov, predstavuje obmedzenie danej slobody.

O existencii obmedzenia slobody usadiť sa

41 Podľa ustálenej judikatúry článok 49 ZFEÚ nariaňuje odstránenie obmedzení slobody usadiť sa. Táto sloboda zahŕňa aj právo spoločností, ktoré sú založené v súlade s právnou úpravou členského štátu a majú svoje registrované sídlo, ústredie alebo hlavnú prevádzkaru v Únii, vykonávať svoju činnosť v iných členských štátoch prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia (rozsudok z 21. mája 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, bod 32 a citovaná judikatúra).

42 Ako už bolo pripomenuté v bode 27 tohto rozsudku, hoci cieľom ustanovení Zmluvy o FEÚ týkajúcich sa slobody usadiť sa je podľa ich znenia zabezpečiť zaobchádzanie v hostiteľskom členskom štáte podľa podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov, tieto ustanovenia rovnako bránia tomu, aby členský štát pôvodu zasahoval do usadenia niektorého z jeho štátnych príslušníkov alebo spoločností založenej v súlade s jeho právnou úpravou v inom členskom štáte.

43 Za obmedzenia slobody usadiť sa je nutné považovať všetky opatrenia, ktoré zakazujú výkon tejto slobody, bránia mu alebo ho robia menej príťažlivým (rozsudok z 21. mája 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, bod 34 a citovaná judikatúra).

44 V prejednávanej veci zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že právna úprava dotknutá vo veci samej len v prípade premiestnenia sídla správy poručníckeho fondu do iného členského štátu ako Spojené kráľovstvo stanovuje jednak zdanenie skrytých rezerv súvisiacich s majetkom v poručníckom fonde pri danom premiestnení sídla, a jednak okamžitý výber splatnej dane súvisiacej s týmito rezervami. Nedochoádza k tomu však pri podobnom premiestnení sídla v rámci územia Spojeného kráľovstva.

45 Z toho vyplýva, ako to uznáva vláda Spojeného kráľovstva, že skryté rezervy dotknuté vo veci samej by Spojené kráľovstvo nezdanilo, ak by noví správcovia boli rezidentmi v tomto členskom štáte.

46 Z toho vyplýva, že právna úprava dotknutá vo veci samej stanovuje rozdiel v zaobchádzaní s poru?níckym fondom, ktorý zachová sídlo svojej správy v Spojenom krá?ovstve, a poru?níckym fondom, ktorého sídlo správy je premiestnené do iného ?lenského štátu z dôvodu, že miesto rezidencie jeho nových správcov sa nachádza v tomto inom ?lenskom štáte.

47 Toto rozdielne zaobchádzanie môže odradiť správcov poru?níckeho fondu od toho, aby premiestnili sídlo správy tohto fondu do iného ?lenského štátu, a zároveň zria?ovate?a poru?níckeho fondu od toho, aby za nových správcov ustanovil nerezidentov, pokia? mu to listina o poru?níckom fonde umož?uje. Dané zaobchádzanie teda predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa.

48 Toto obmedzenie je prípustné iba vtedy, ak sa týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo ak je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, ktoré sú uznané právom Únie. V takomto prípade sa tiež vyžaduje, aby obmedzenie bolo spôsobilé dosiahnuť sledovaný cie? a aby nešlo nad rámec toho, ?o je na jeho dosiahnutie nevyhnutné (rozsudok zo 17. decembra 2015, Timac Agro Deutschland, C?388/14, EU:C:2015:829, body 26 a 29 a citovaná judikatúra).

49 Pokia? ide o porovnateľnosť dotknutých situácií, sta?í konštatovať, že vzh?adom na právnu úpravu ?lenského štátu, ktorá zda?uje zisky vytvorené na území tohto štátu, situácia poru?níckeho fondu, ktorý premiest?uje sídlo svojej správy do iného ?lenského štátu je, pokia? ide o zdanenie ziskov súvisiacich s majetkom v poru?níckom fonde, ktoré boli vytvorené v prvom ?lenskom štáte pred týmto premiestnením, podobná situácii poru?níckeho fondu, ktorý zachová sídlo svojej správy v tomto prvom ?lenskom štáte (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. novembra 2011, National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, bod 38).

50 Pod?a Spojeného krá?ovstva je toto obmedzenie odôvodnené dôvodom všeobecného záujmu súvisiacim so zachovaním vyváženého rozdelenia da?ovej právomoci medzi ?lenskými štátmi.

51 V tejto súvislosti je na jednej strane potrebné pripomenúť, že zachovanie rozdelenia da?ovej právomoci medzi ?lenskými štátmi je legitímnym cie?om uznaným Súdny dvorom. Na druhej strane, v prípade neexistencie opatrení na zjednotenie alebo harmonizáciu na úrovni Únie majú ?lenské štáty na?alej právomoc, aby prostredníctvom zmluvy alebo jednostranne definovali kritériá rozdelenia svojej da?ovej právomoci s cie?om zamedziť dvojitému zdaneniu (rozsudok z 21. mája 2015, Verder LabTec, C?657/13, EU:C:2015:331, bod 42 a citovaná judikatúra).

52 V prejednáwanej veci z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že premiestnenie sídla správy poru?níckeho fondu z jedného ?lenského štátu do iného ?lenského štátu neznamená, že sa ?lenský štát pôvodu musí vzdať svojho práva zdaniť kapitálové výnosy vzniknuté v rámci jeho da?ovej právomoci pred uvedeným premiestnením. V tejto súvislosti Súdny dvor konštatoval, že ?lenský štát je v súlade so zásadou da?ovej teritoriality spojenej s ?asovým prvkom, a to da?ovou rezidenciou da?ovníka na vnútroštátnom území v období, keď sa skryté rezervy objavili, oprávnený zdaniť uvedené rezervy v okamihu premiestnenia tejto rezidencie do iného ?lenského štátu. Ú?elom takéhoto opatrenia je predísť situáciám, ktoré by mohli ohroziť právo ?lenského štátu pôvodu vykonávať svoju da?ovú právomoc v súvislosti s ?innos?ami uskuto??ovanými na jeho území, a môže byť teda opodstatnené dôvodmi spojenými so zachovaním rozdelenia da?ovej právomoci medzi ?lenskými štátmi (rozsudok z 29. novembra 2011, National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, bod 46 a citovaná judikatúra).

53 Súdny dvor však spresnil, že cie? spo?ívajúci v zachovaní rozdelenia da?ovej právomoci medzi ?lenskými štátmi môže odôvodniť vnútroštátne opatrenie len vtedy, ak sa ?lenskému štátu,

na území ktorého boli zisky vytvorené, skutočne bráni vo výkone jeho daňovej právomoci nad uvedenými ziskami (rozsudok z 23. januára 2014, DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, bod 56).

54 V konaní vo veci samej však správcovia Panayi uvádzajú, že aj keby nedošlo k okamžitému zdaneniu dotknutých ziskov pri premiestnení sídla správy daných poručníckych fondov, Spojenému kráľovstvu by nič nebránilo v zdanení týchto ziskov súvisiacich s majetkom vo vlastníctve poručníckych fondov Panayi, keďže podľa článku 87 ZZZ zisky vytvorené správcami nerezidentmi a vo forme kapitálových platieb pripísané oprávneným osobám rezidentom, môžu byť zdanené na úrovni týchto oprávnených osôb.

55 Ako uvádza generálna advokátka v bode 50 svojich návrhov, vnútroštátnu právnu úpravu, ako je úprava dotknutá vo veci samej, ktorá daňovú právomoc dotknutého členského štátu úplne podriaďuje diskrečnej právomoci správcov a oprávnených osôb, nemožno považovať za postačujúcu na zachovanie daňovej právomoci tohto členského štátu, pokiaľ ide o zisky vytvorené na jeho území.

56 V dôsledku toho treba konštatovať, že právna úprava členského štátu, ktorá v situácii, o akú ide vo veci samej, stanovuje zdanenie skrytých rezerv súvisiacich s majetkom v poručníckom fonde pri premiestnení sídla správy tohto fondu do iného členského štátu, napriek skutočnosti, že prvý uvedený členský štát má možnosť zachovať prípadnú daňovú právomoc nad týmito rezervami, je vhodná na zabezpečenie zachovania rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, keďže prvý uvedený členský štát po danom premiestnení sídla stráca svoju právomoc zdaniť tieto rezervy.

57 Napokon, pokiaľ ide o primeranosť dotknutého opatrenia, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že skutočnosť, že členský štát na účely zachovania výkonu svojej daňovej právomoci určí sumu dane zo skrytých rezerv vytvorených na jeho území v okamihu, keď jeho daňová právomoc vo vzťahu k týmto rezervám prestáva existovať, v prejednávanej veci v okamihu premiestnenia sídla správy poručníckeho fondu do iného členského štátu, zodpovedá zásade proporcionality (rozsudok z 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 52). Ďalej, právna úprava členského štátu, ktorá stanovuje, že poručnícky fond, ktorý premiestňuje sídlo svojej správy do iného členského štátu, si môže zvoliť medzi okamžitým výberom dane z týchto skrytých rezerv a odkladom výberu uvedenej dane, prípadne spolu s úrokmi podľa uplatnenej vnútroštátnej úpravy, predstavuje opatrenie, ktoré zasahuje do slobody usadiť sa menej než okamžitý výber splatnej dane (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. mája 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, bod 49 a citovanú judikatúru).

58 Okrem toho, v tejto súvislosti je dôležité spresniť, že odklad výberu dane nemôže viesť k povinnosti členského štátu pôvodu zohľadniť prípadné straty, ktoré by mohli vzniknúť po premiestnení sídla správy poručníckeho fondu do iného členského štátu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 61).

59 Zo spisu predloženého Súdneho dvoru však vyplýva, že právna úprava dotknutá vo veci samej stanovuje len okamžitý výber spornej dane. Z toho vyplýva, že táto právna úprava prekračuje to, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa spočívajúceho v zachovaní rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi a predstavuje preto neodôvodnené obmedzenie slobody usadiť sa.

60 Toto posúdenie nemôže spochybniť skutočnosť, že za okolností vo veci samej boli zisky vytvorené po tom, ako bola stanovená výška dane, ale predtým, ako sa táto daň stala splatnou, keďže neprimeraná povaha právnej úpravy dotknutej vo veci samej vyplýva zo skutočnosti, že táto právna úprava nestanovuje možnosť daňovníka odložiť okamih zaplatenia vyrubenej dane.

61 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že za okolností, o aké ide vo veci samej, kde sú správcovia podľa vnútroštátneho práva považovaní za jednotné a trvalé združenie osôb, nezávislé od jednotlivých osôb, ktoré môžu v rôznom zmysle vykonávať funkciu správcu, právna úprava členského štátu, ako je úprava dotknutá vo veci samej, ktorá stanovuje zdanenie skrytých rezerv súvisiacich s majetkom zahrnutým v poručníckom fonde, ak väčšina správcov premiestni svoju rezidenciu do iného členského štátu, a zároveň neumožňuje odklad výberu tejto dane, odporuje ustanoveniam Zmluvy o FEÚ týkajúcim sa slobody usadiť sa.

O trovách

62 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Za okolností, o aké ide vo veci samej, kde sú správcovia podľa vnútroštátneho práva považovaní za jednotné a trvalé združenie osôb, nezávislé od jednotlivých osôb, ktoré môžu v rôznom zmysle vykonávať funkciu správcu, právna úprava členského štátu, ako je úprava dotknutá vo veci samej, ktorá stanovuje zdanenie skrytých rezerv súvisiacich s majetkom zahrnutým v poručníckom fonde, ak väčšina správcov premiestni svoju rezidenciu do iného členského štátu, a zároveň neumožňuje odklad výberu tejto dane, odporuje ustanoveniam Zmluvy o FEÚ týkajúcim sa slobody usadiť sa.

Podpisy

* Jazyk konania: angličtina.