TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. rugsėjo 14 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Įsisteigimo laisvė – Laisvė teikti paslaugas – Laisvas kapitalo judėjimas – „Patikos fondas“ – „Patikėtiniai“ – Kiti juridiniai asmenys – Sąvoka – Nerealizuoto kapitalo prieaugio, susijusio su patikos fonde turimu turtu, mokestis, taikomas dėl patikėtinių rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimo į kitą valstybę narę – Mokesčio sumos persikėlimo momentu nustatymas – Mokesčio sumokėjimas nedelsiant – Pateisinimas – Proporcingumas“

Byloje C-646/15

dėl *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,

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorius R. Schiano, administratorius,

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

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements*, atstovaujamų baristerės M. Lemos ir QC P. Baker,

– Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos M. Holt, D. Robertson ir S. Simmons, padedamų 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,

* Proceso kalba: anglų.

– Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir J. Samnadda,

– ELPA Priežiūros institucijos, atstovaujamos C. Zatschler, Ø. Bø ir A. Steinarsdóttir,

susipažinęs su 2016 m. gruodžio 21 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 49, 54, 56 ir 63 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements* (toliau – patikėtiniai *Panayi*) ir *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl nerealizuoto kapitalo prieaugio, susijusio su patikos fonde turimu turtu, apmokestinimo perkėlimo iš patikėtinių rezidavimo vietos į valstybę narę, kitą nei kilmės valstybė narė.

Jungtinės Karalystės teisė

Patikos fondai

3 Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad bendrosios teisės (*common law*) šalyse sąvoka „patikos fondas“ (*trust*) iš esmės reiškia trikampį sandorį, kuriuo patikos fondo steigėjas perduoda valdyti turtą asmeniui – *patikėtiniui* – remdamasis patikos fondo steigimo aktu trečiojo asmens – naudos gavėjo – naudai. Patikos fondai, įsteigti specialių asmenų naudai, kartais vadinami *settlements*.

4 Patikos fondams būdinga tai, kad turto, kuris juos sudaro, nuosavybė padalyta į teisinę nuosavybę ir ekonominę nuosavybę, kurios atitinkamai priklauso patikėtiniui ir naudos gavėjui.

5 Nors patikos fondas pripažįstamas įstatymo ir turi teisinių padarinių, jis nėra teisės subjektas ir turi veikti tarpininkaujamas patikėtinio. Turtas, kuris sudaro patikos fondą, netampa patikėtinio nuosavybe. Patikėtinis turi valdyti šį turtą kaip atskirą turtą, atskirtą nuo savo nuosavybės. Pagrindinė patikėtinio pareiga yra laikytis patikos fondo steigimo akte nustatytų sąlygų ir įpareigojimų ir apskritai teisės.

Kapitalo prieaugio apmokestinimas

6 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos redakcijos *Taxation of Chargeable Gains Act 1992* (1992 m. Kapitalo prieaugio apmokestinimo įstatymas, toliau – TCGA) 2 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad asmuo turi prievolę mokėti kapitalo prieaugio mokestį nuo per mokestinius metus, kuriais jis iš dalies ar įprastai rezidavo Jungtinėje Karalystėje, gauto kapitalo prieaugio.

7 Remiantis TCGA 69 straipsniu, patikėtiniai laikytini „vienu nuolatiniu kolektyviniu organu“, kuris yra atskiras nuo asmenų, kurie vienu ar kitu metu gali būti patikėtiniai. Be to, 69 straipsnyje numatyta, kad „ši grupė laikytina reziduojančia ar įprastai reziduojančiu Jungtinėje Karalystėje, išskyrus atvejus, kai bendras patikos fondų valdymas vykdomas už Jungtinės Karalystės ribų, o patikėtinių ar jų daugumos rezidavimo vieta ar įprastinė rezidavimo vieta nėra šioje šalyje“.

8 TCGA 80 straipsnio 1–4 dalyse nustatyta:

„Patikėtiniai, kurie nustoja reziduoti Jungtinėje Karalystėje

1) Šis straipsnis taikomas, kai patikos fondo patikėtiniai kažkuriuo momentu (konkreti data) nustoja reziduoti ar įprastai reziduoti Jungtinėje Karalystėje.

2) Šio įstatymo tikslais patikėtiniai privalo:

a) realizuoti konkretų turtą nedelsiant iki konkrečios datos ir

b) jį nedelsiant įsigyti iš naujo šios datos rinkos kaina.

3) Nepažeidžiant šių 4 ir 5 dalių nuostatų, konkretus turtas yra visas turtas, sudarantis patikos fondo turtą iš karto prieš pat konkrečią datą <…>

4) Jei iš kart po konkrečios datos:

a) patikėtiniai vykdo komercinę veiklą per filialą ar agentūrą ir

b) turtas yra Jungtinėje Karalystėje ir naudojamas komercinėje veikloje ar komercinei veiklai, naudojamas filialo ar agentūros ar jų turimas, šiame b punkte nurodytas turtas nėra konkretus turtas.“

9 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad remiantis TCGA 87 straipsniu kapitalo prieaugis, kurį realizuoja nereziduojantys ar įprastai nereziduojantys Jungtinėje Karalystėje patikėtiniai, priskirtinas naudos gavėjams tiek, kiek patikėtiniai jiems atlieka kapitalo mokėjimus. Šiame straipsnyje numatyta, kad patikėtinių nerezidentų kapitalo prieaugis apskaičiuojamas taip, tarsi jie būtų Jungtinės Karalystės rezidentai. Šis bendras kapitalo prieaugis priskiriamas naudos gavėjams, kuriems patikėtiniai išmoka kapitalą. Kapitalo išmokėjimas apibrėžtas plačiai tam, kad apimtų daugumą išmokų, gautų iš patikos fondo. Jei naudos gavėjas yra Jungtinės Karalystės rezidentas ir joje gyvena, jis privalo sumokėti kapitalo prieaugio mokestį už pajamas iš jiems priskirto išmokamo kapitalo.

10 Be to, TCGA 91 straipsnyje numatytas mokesčio sumos padidėjimas, jei tarp patikėtinių realizuoto kapitalo prieaugio ir naudos gavėjo gauto kapitalo išmokėjimo praeina laiko tarpas.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

11 Keturis patikos fondus, kurie yra pagrindinės bylos objektai, 1992 m. įsteigė Panico Panayi (toliau – patikos fondai *Panayi*), Kipro pilietis, savo vaikų ir šeimos narių naudai (toliau – naudos gavėjai *Panayi*). Į šiuos patikos fondus jis pervedė 40 % *Cambos Entreprises Limited*, įmonių, kurias jis įsteigė, patronuojančios bendrovės akcijų.

12 Iš šių patikos fondų steigimo aktų matyti, kad nei P. Panayi, nei jo sutuoktinė, kol jis gyvas, nėra patikos fondo naudos gavėjai. Nepaisydamas to, P. Panayi kaip kuratorius pasiliko teisę skirti naujus ar papildomus patikos fondo patikėtinius. Vis dėlto šių patikos fondų naudos gavėjai tokios teisės neturėjo.

13 Tuo metu, kai patikos fondai *Panayi* buvo įsteigti, P. Panayi, jo sutuoktinė ir vaikai buvo Jungtinės Karalystės rezidentai. Pirmieji patikos fondų patikėtiniai buvo P. Panayi ir Jungtinėje Karalystėje įsteigta „trust company“ *KSL Trustees Ltd*. P. Panayi sutuoktinė papildoma patikėtine tapo 2003 m.

14 2004 m. pradžioje P. Panayi ir jo sutuoktinė nusprendė išvykti iš Jungtinės Karalystės ir visam laikui grįžti į Kiprą. Prieš išvykdami jie abu 2004 m. rugpjūčio 19 d. pasitraukė iš patikėtinių pareigų. Tą pačią dieną, pakeisdamas save, P. Panayi paskyrė tris naujus patikėtinius, reziduojančius Kipre. Vis dėlto *KSL Trustees Limited*, Jungtinėje Karalystėje reziduojanti bendrovė, išlaikė savo patikėtinio statusą iki 2005 m. gruodžio 14 d. 2004 m. rugpjūčio 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 mokestinių metų mokesčių deklaracijas, tarp jų savo veiklos įvertinimą, 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 įvertinimo, susijusio su skola, kaip tai suprantama pagal TCGA 80 straipsnį, šis administratorius pradėjo tyrimą. 2010 m. rugsėjo mėn. šis administratorius dėl patikėtinių priėmė sprendimą perskaičiuoti mokesčius, nes remiantis šia nuostata egzistavo mokėtinas mokestis. Šis administratorius nusprendė, kad mokesčio apmokestinimo momentas buvo naujų patikėtinių paskyrimas 2004 m. rugpjūčio 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 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 pagrindinėmis 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 mokėtinu 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 apribojimą 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 įsisteigimo laisvė, laisvas kapitalo judėjimas ir laisvė teikti paslaugas nėra pažeidžiami, kai valstybė narė priima ir palieka galioti tokias teisės normas kaip TCGA 80 straipsnis, pagal kurį nerealizuotas patikos fondą sudarančio turto vertės prieaugis apmokestinamas, jei bet kuriuo momentu patikėtinių rezidavimo ar įprastinė rezidavimo vieta nebėra 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 teisės aktuose patikėtiniams nesuteikta teisė nei į mokesčio mokėjimo atidėjimą, nei į mokėjimą dalimis ir neatsižvelgiama į paskesnį patikos fondo turto vertės sumažėjimą?

Konkrečiai prašoma atsakyti į šiuos klausimus:

3. Ar kuri nors iš pagrindinių laisvių taikytina, kai valstybė narė numato nerealizuoto kapitalo prieaugio mokestį, taikomą patikos fondų valdomo turto vertės padidėjimui tuo metu, kai daugumos patikėtinių rezidavimo ar įprastinė rezidavimo vieta nebėra toje valstybėje narėje?

4. Ar šis laisvės apribojimas dėl persikėlimo mokesčio pateisinamas poreikiu užtikrinti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos padalijimą tais atvejais, kai kapitalo prieaugio mokestis galėtų būti taikomas gautam kapitalo prieaugiui, tačiau tik atsiradus konkrečių aplinkybių ateityje?

5. Ar proporcingumas nustatomas remiantis faktinėmis konkrečios bylos aplinkybėmis? Ar visų pirma tokiu mokesčiu sukuriamas apribojimas proporcingas tais atvejais, kai:
   a) teisės aktuose nenumatyta nei galimybė atidėti mokesčio mokėjimą ar mokėti dalimis, nei galimybė atsižvelgti į paskesnį patikos fondo turto vertės sumažėjimą po pasitraukimo,
   b) tačiau konkrečiomis mokesčio, kuris yra ieškinio dalykas, aplinkybėmis turtas buvo parduotas prieš tai, kai mokestis tapo mokėtinas, ir atitinkamo turto vertė laikotarpiu nuo patikos fondo buvimo vietos pasikeitimo iki pardavimo dienos nesumažėjo?“

Dėl prejudicinių klausimų

22 Šiais klausimais, kuriuos reikia išnagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV nuostatos, susijusios su įsisteigimo laisve, draudžia tokiomis aplinkybėmis, kaip pagrindinėje byloje, kai pagal nacionalinę teisę patikėtiniai laikomi vienu nuolatiniu organu, kuris yra atskiras nuo asmenų, kurie vienu ar kitu metu gali būti patikėtiniai, valstybės narės teisės aktą, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kuriame numatytas nerealizuoto kapitalo prieaugio, susijusio su patikos fonde turimu turtu, apmokestinimas, kai dauguma patikėtinių perkelia savo rezidavimo vietą į kitą valstybę narę, be galimybės atidėti tokio mokėtino mokesčio sumokėjimą.

23 Siekiant atsakyti į pateiktus klausimus, pirmiausia reikia nustatyti, ar tokie patikos fondai, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, patenka į įsisteigimo laisvės taikymo sritį ir jei taip, ar ši laisvė taikoma tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje.

Dėl įsisteigimo laisvės taikymo patikos fondams

24 SESV 49 straipsnyje reikalaujama panaikinti vienos valstybės narės nacionalinių subjektų įsisteigimo laisvės kitos valstybės narės teritorijoje apribojimus. Remiantis SESV 54 straipsnio pirma pastraipa bendrovės, įkurtos pagal valstybės narės teisę ir Sąjungoje turinčios savo registruotas buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą, Sutarties nuostatų dėl įsisteigimo laisvės taikymo tikslu prilyginamos valstybių narių pilietybę turintiems fiziniams asmenims.

25 Pagal SESV 54 straipsnio antrą pastraipą bendrovės – tai bendrovės, kurios veikia pagal civilinę ar komercinę teisę, įskaitant kooperatyvus ir kitus pagal viešąją ar privatinę teisę veikiančius juridinius asmenis, išskyrus nesiekiančiuosius pelno.

26 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad įsisteigimo laisvė, kuri yra viena iš pagrindinių Sąjungos teisės nuostatų (2011 m. gegužės 24 d. Sprendimo *Komisija / Belgija*, C-47/08, EU:C:2011:334, 77 punktas 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 naudojimasis priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis kaip ir nacionalinių subjektų teisėmis, jomis taip pat draudžiama, kad kilmės valstybė narė savo piliečiams ar pagal savo teisės aktus įsteigtoms bendrovėms ribotų įsisteigimo laisvę kitoje valstybėje narėje (1988 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Daily Mail and General Trust*, 81/87, EU:C:1988:456, 16 punktas ir 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimo *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, 33 punktas ir nurodyta jurisprudencija), ir, trečia, įsisteigimo sąvoka, 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 neginčytina, kad, viena vertus, pagrindinėje byloje nagrinėjami patikos fondai yra įsteigti pagal Jungtinės Karalystės teisę ir, kita vertus, atsižvelgiant į šią teisę jie nelaikomi pagal civilinę ar komercinę teisę veikiančiomis bendrovėmis, įskaitant kooperatyvus. Todėl reikia nuspręsti, ar šie patikos fondai patenka į sąvoką „kiti“ pagal viešąją ar privatinę teisę veikiantys „juridiniai asmenys“, išskyrus nesiekiančius pelno, kaip tai suprantama pagal SESV 54 straipsnio antrą pastraipą.

29 Šiuo klausimu, kaip generalinė advokatė iš esmės nurodė savo išvados 33 ir 34 punktuose, sąvoka „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 patikėtas turtas yra atskira nuosavybė, atskirta nuo asmeninės 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 įprastai reziduojančiu Jungtinėje Karalystėje, išskyrus atvejus, kai bendras patikos fondų administravimas vykdomas už Jungtinės Karalystės ribų, o patikėtiniai ar dauguma jų reziduoja ar įprastai reziduoja ne Jungtinėje Karalystėje. Kita vertus, remiantis TCGA 80 straipsniu, kai patikos fondo patikėtiniai tam tikru momentu nustoja reziduoti ar įprastai reziduoti Jungtinėje Karalystėje, jie privalo nedelsiant iki tos datos realizuoti turtą, kuris yra patikos fondo turtas, ir nedelsiant jį vėl įsigyti rinkos kaina.

32 Taigi, atrodo, kad pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus teisės aktus šių 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 perkėlusiu savo administracijos buveinę į valstybę narę, kitą nei Jungtinė Karalystė. Toks perkėlimas įvyksta, kai dauguma patikėtinių nustoja reziduoti Jungtinėje Karalystėje. Patikėtinių veikla, susijusi su patikos fondo nuosavybe ir turto valdymu, neatsiejamai susijusi su pačiu patikos fondu, todėl patikėtiniai ir patikos fondas sudaro nedalomą visumą. Šiomis aplinkybėmis 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 įsteigti tam, kad naudos gavėjai gautų 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 įsisteigimo laisve.

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

Dėl įsisteigimo laisvės taikymo

36 Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad pagal valstybės narės teisę įsteigta bendrovė, kuri perkelia savo faktinę administracijos buveinę į kitą valstybę narę ir kurios, kaip pagal pirmosios valstybės narės teisę įsteigtos bendrovės, statusui šis buveinės perkėlimas neturi įtakos, gali remtis įsisteigimo laisve, siekdama ginčyti 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 patikėtiniai turi teisę ir pareigą valdyti patikos fonde turimą turtą ir nerealizuoto kapitalo prieaugio, susijusio su patikos fondo turimu turtu, mokesčio apmokestinimo momentas yra šių patikėtinių 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 turėjęs įtakos, atsižvelgiant į atitinkamą nacionalinę teisę, pagrindinėje byloje nagrinėjamų patikos fondų statusui kaip patikos fondo.

39 Šiomis aplinkybėmis, 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 įsisteigimo 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 įsisteigimo laisvės apribojimo egzistavimo

41 Pagal suformuotą jurisprudenciją SESV 49 straipsnyje panaikinami įsisteigimo laisvės apribojimai. Ši laisvė apima pagal valstybės narės teisės aktus įsteigtų bendrovių, Europos Sąjungoje turinčių registruotą buveinę, 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 nuostatų dėl įsisteigimo laisvės formuluotę jos yra skirtos tam, kad būtų užtikrintas naudojimasis priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis teisėmis kaip ir nacionalinių subjektų, jomis taip pat draudžiama, kad kilmės valstybė narė vienam iš savo piliečių ar pagal savo teisės aktus įsteigtai bendrovei ribotų įsisteigimo laisvę kitoje valstybėje narėje.

43 Įsisteigimo 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 buveinės perkėlimo į valstybę narę, kitą nei Jungtinė Karalystė, 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 buveinę Jungtinėje Karalystėje, ir patikos fondo, kurio administracijos buveinė perkeliama į kitą valstybę narę dėl to, kad jo naujų patikėtinių rezidavimo vieta yra šioje kitoje valstybėje narėje, vertinimą.

47 Šis skirtingas vertinimas gali, viena vertus, atgrasyti patikėtinius, patikos fondo vadovus, nuo jo administracijos buveinės perkėlimo į kitą valstybę narę ir, kita vertus, atgrasyti patikos fondo steigėją, nors steigimo aktas jam leidžia, nuo naujų patikėtinių nerezidentų skyrimo. Todėl tai yra įsisteigimo 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 atitinkamų situacijų panašumą, pakanka konstatuoti, kad atsižvelgiant į valstybės narės teisės aktus, kuriais siekiama apmokestinti kapitalo prieaugį jos teritorijoje, patikos fondo, kuris perkelia savo administracijos buveinę į kitą valstybę narę, situacija tiek, kiek tai susiję su pirmojoje valstybėje narėje iki buveinės perkėlimo atsiradusio kapitalo prieaugio, susijusio su patikos fondo turtu, apmokestinimu, yra tokia pati kaip patikos fondo, kuris išlaiko savo administracijos buveinę 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 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

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 mokestinio 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 priemone siekiama užkirsti kelią situacijoms, kurios gali pakenkti kilmės valstybės narės teisei įgyvendinti kompetenciją mokesčių srityje dėl jos teritorijoje vykdomos veiklos, todėl ją galima pateisinti 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 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

53 Vis dėlto Teisingumo Teismas pažymėjo, 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 punktas).

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, nes remiantis TCGA 87 straipsniu patikėtinių nerezidentų gautas kapitalo prieaugis, išmokėtas naudos gavėjams rezidentams kapitalo išmokų forma, turi būti apmokestinamas kaip naudos gavėjų pajamos.

55 Kaip teigia generalinė advokatė 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 patikėtinių ir naudos gavėjų 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, apmokestinimą 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 nagrinėjamų teisės normų proporcingumo iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad, viena vertus, proporcingumo principą atitinka faktas, kad kilmės valstybė narė, siekdama išsaugoti savo apmokestinimo kompetenciją, nustato mokesčio, susijusio su nerealizuotu kapitalo prieaugiu, atsiradusiu jos teritorijoje, sumą tuo momentu, kai šio kapitalo prieaugio apmokestinimo kompetencija išnyksta, t. y. kai patikos fondo administracijos buveinė perkeliama į kitą valstybę narę (2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 52 punktas). Kita vertus, valstybės narės teisės aktai, kurie numato, kad patikos fondas, kuris perkelia savo administracijos buveinę į kitą valstybę narę, gali pasirinkti mokesčio, susijusio su kapitalo prieaugiu, sumokėjimą nedelsiant ar atidėtą šio mokesčio sumos mokėjimą, jei reikia, su palūkanomis pagal taikytinus nacionalinės teisės aktus, yra priemonė, kuri mažiau kenkia įsisteigimo laisvei nei mokėtino mokesčio sumokėjimas nedelsiant (šiuo klausimu žr. 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimo *Verder LabTec* C-657/13, EU:C:2015:331, 49 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

58 Be to, šiomis aplinkybėmis svarbu pažymėti, kad atidėtas mokesčio sumokėjimas nesukelia kilmės valstybei narei pareigos atsižvelgti į galimą vertės sumažėjimą perkėlus patikos fondo administracijos buveinę į kitą valstybę narę (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 61 punktą).

59 Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose numatytas tik nagrinėjamo mokesčio sumokėjimas nedelsiant. Iš to darytina išvada, kad tokie teisės aktai viršija tai, kas būtina siekiant apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių apsaugos tikslo ir yra nepateisinamas įsisteigimo laisvės apribojimas.

60 Šio vertinimo nepaneigia faktas, kad pagrindinės bylos aplinkybėmis kapitalo prieaugis buvo gautas po to, kai mokesčio suma buvo nustatyta, bet prieš tai, kai jis tapo mokėtinas, turint omenyje, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamų teisės aktų neproporcingas pobūdis susijęs su faktu, kad šiuose teisės aktuose apmokestinamajam asmeniui nenumatyta galimybė atidėti mokėtino mokesčio mokėjimo momentą.

61 Atsižvelgiant į visus svarstymus, į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: SESV nuostatos, susijusios su įsisteigimo laisve, draudžia tokiomis aplinkybėmis, kaip pagrindinėje byloje, kai pagal nacionalinę teisę patikėtiniai laikomi vienu nuolatiniu organu, kuris yra atskiras nuo asmenų, kurie vienu ar kitu metu gali būti patikėtiniai, tokį valstybės narės teisės aktą, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kuriame numatytas nerealizuoto kapitalo prieaugio, susijusio su patikos fonde turimu turtu, apmokestinimas, kai dauguma patikėtinių perkelia savo rezidavimo vietą į kitą valstybę narę be galimybės atidėti tokio mokėtino mokesčio mokėjimą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

62 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

SESV nuostatos, susijusios su įsisteigimo laisve, draudžia tokiomis aplinkybėmis, kaip pagrindinėje byloje, kai pagal nacionalinę teisę patikėtiniai laikomi vienu nuolatiniu organu, kuris yra atskiras nuo asmenų, kurie vienu ar kitu metu gali būti patikėtiniai, valstybės narės teisės aktą, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kuriame numatytas nerealizuoto kapitalo prieaugio, susijusio su patikos fonde turimu turtu, apmokestinimas, kai dauguma patikėtinių perkelia savo rezidavimo vietą į kitą valstybę narę be galimybės atidėti tokio mokėtino mokesčio mokėjimą.

Parašai.