

suformuluoti tam tikri persikėlimo apmokestinimo reikalavimai. Į tai orientavosi ir Europos teisės aktų leidėjas, kai neseniai Direktyvos (ES) 2016/1164⁵ 5 straipsnyje – jis nėra taikytinas šioje byloje – netgi įtvirtino atitinkamą pareigą apmokestinti persikėlimą⁶. Tai aiškiai rodo teisinės sąmonės pokytį laikui bėgant, kuris gali daryti poveikį teisiniui vertinimui *ex post*⁷.

3. Šioje byloje Teisingumo Teismas turi nuspręsti, ar teisė apmokestinti egzistuoja ir tuomet, kai, nepaisant persikėlimo, išvykimo valstybė dar turi tam tikrą apmokestinimo galimybę. Taip pat reikia nuspręsti, ar savanoriškas paslėptųjų rezervų realizavimas nustatčius mokesčio dydį, bet iki sueinant mokesčio mokėjimo terminui gali turėti poveikį šiam vertinimui.

II – Teisinis pagrindas

A – Sąjungos teisė

4. Sąjungos teisės teisinį pagrindą sudaro pagrindinės laisvės pagal SESV 49, 56, 63 ir 54 straipsnį (ankstesni EB 43, 49, 56 ir 48 straipsniai)⁸. Be to, SESV 54 straipsniu reglamentuojamas įsisteigimo laisvės ir paslaugų teikimo laisvės taikymas (palyginti su SESV 62 straipsniu) bendrovėms:

„Bendrovės arba firmos, įkurtos pagal valstybės narės teisę ir Sąjungoje turinčios savo registruotas buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą, šiame skyriuje prilyginamos tos valstybės narės pilietybę turintiems fiziniams asmenims.

„Bendrovės arba firmos“ – tai bendrovės arba firmos, kurios veikia pagal civilinę ar komercinę teisę, įskaitant kooperatyvus ir kitus pagal viešąją ar privatinę teisę veikiančius juridinius asmenis, išskyrus nesiekiančiuosius pelno.“

B – Nacionalinė teisė

5. Kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pagrindinis Jungtinės Karalystės įstatymas, kuriuo reglamentuojamas kapitalo prieaugio apmokestinimas, yra 1992 m. Įstatymas dėl kapitalo prieaugio apmokestinimo (*Taxation of Chargeable Gains Act 1992*, toliau – TCGA). Pagal TCGA⁹ 2 straipsnio 1 dalį asmuo kapitalo prieaugio mokesčiu apmokestinamas skaičiuojant mokestį nuo apmokestinamo prieaugio, jam susikaupusio per mokestinius metus, per kuriuos jo nuolatinė ar įprastinė gyvenamoji vieta kuriuo nors momentu buvo Jungtinėje Karalystėje, t. y. jis ten gyveno nuolat. Pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamos faktinės aplinkybės taikytinos TCGA redakcijos 69 straipsnį patikėtiniai laikytini „vienu nuolatiniu kolektyviniu organu“, kuris yra atskiras nuo asmenų, kurie vienu ar kitu metu gali būti patikėtiniai. Be to, 69 straipsnyje nustatyta, kad „šis organas laikytinas reziduojančiu ar įprastai reziduojančiu Jungtinėje Karalystėje, išskyrus atvejus, kai bendras patikos fondų administravimas vykdomas už Jungtinės Karalystės ribų, o patikėtinių ar jų daugumos nuolatinė ar įprastinė gyvenamoji vieta nėra Jungtinėje Karalystėje“.

5 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės (OL L 193, 2016, p. 1).

6 Direktyvos (ES) 2016/1164 5 straipsnyje nustatyta: „Mokesčių mokėtojas apmokestinamas mokesčiu, kurio dydis apskaičiuojamas pagal perkeltos turto rinkos vertę turto perkėlimo metu, atėmus jo vertę mokesčių tikslais, esant kuriai nors iš šių aplinkybių: <....> c) mokesčių mokėtojas perkelia savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais į kitą valstybę narę <....>“

7 Dar žr. Karl Doebling „Die Wirkung des Zeitablaufs auf den Bestand völkerrechtlicher Regeln“, *Jahrbuch der Max-Planck-Gesellschaft zur Förderung der Wissenschaften e.V.*, Generalverwaltung der Max-Planck-Gesellschaft, Miunchenas, 1964, p. 70–89.

8 Laiko požiūriu šiuo atveju taikytinos EB sutarčių nuostatos. Kadangi nuostatų turinys identiškas, toliau siekiant paprastumo bus naudojama dabartinė nuostatų numeracija.

9 Pagrindinėje byloje nagrinėjamos faktinės aplinkybės reikšmingu laiku taikyta redakcija.

6. Pagal TCGA 15 straipsnio 2 dalį bet koks prieaugis laikytinas apmokestinamu prieaugiu. Šiuo mokesčiu apmokestinamą turtą sudaro visų formų nematerialusis turtas, įskaitant bendrovių akcijas (21 straipsnio 1 dalis).

7. Remiantis TCGA 80 straipsniu, turtas laikomas realizuotu tuomet, kai daugumos patikos fondo patikėtinių gyvenamoji ar įprastinė gyvenamoji vieta kažkuriuo momentu nebėra Jungtinėje Karalystėje. Tokiomis aplinkybėmis laikoma, kad jie prieš pat tą momentą rinkos kaina realizavo ir nedelsiant vėl įsigijo tam tikrą iš anksto apibrėžtą „konkretų turtą“ patikos fonde. Mokestį reikia sumokėti iki kitų metų sausio 31 d. Galimybė patikėtiniais atidėti mokesčio mokėjimą po minėtos datos ar sumokėti mokestį dalimis nėra numatyta.

8. TCGA 87 straipsnyje, remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo duomenimis, nurodyta, kad kapitalo prieaugis, kurį realizuoja nuolatinės ar įprastinės gyvenamosios vietos Jungtinėje Karalystėje neturintys patikėtiniai, priskirtinas naudos gavėjams tiek, kiek jiems išmokamas kapitalas. Pagal minėtą straipsnį patikėtinių nerezidentų kapitalo prieaugis apskaičiuojamas taip, tarsi jie būtų Jungtinės Karalystės rezidentai. Tuomet bendras kapitalo prieaugis priskiriamas naudos gavėjams, kuriems patikėtiniai išmoka kapitalą. Jungtinėje Karalystėje reziduojantys naudos gavėjai privalo sumokėti kapitalo prieaugio mokestį už pajamas iš jiems išmokamo kapitalo.

III – Pagrindinė byla

9. Ginčas pagrindinėje byloje susijęs su keturiais patikos fondais, kurių patikėtiniai iš pradžių rezidavo Jungtinėje Karalystėje, o vėliau buvo iš dalies pakeisti naujaisiais patikėtiniais, ir nuo to momento dauguma patikėtinių buvo Kipro rezidentai. Apeliantai yra dabartiniai Kipre reziduojantys keturių patikos fondų patikėtiniai.

10. P. Panayi (gimęs Kipre) 1992 m. įsteigė keturis patikos fondus savo trijų vaikų ir kitų šeimos narių (toliau – naudos gavėjai) naudai. Jis, kaip ir jo žmona, savo gyvenimo laikotarpiu nėra šių patikos fondų naudos gavėjai. Kaip „globėjas“, jis pasiliko teisę skirti naujus ar papildomus patikos fondo patikėtinius. Naudos gavėjai neturi teisės skirti patikėtinių.

11. Tuo metu, kai 1992 m. P. Panayi įsteigė patikos fondą, jis, jo žmona ir vaikai buvo Jungtinės Karalystės rezidentai.

12. P. Panayi Jungtinėje Karalystėje prieš tai buvo įkūręs sėkmingą verslo įmonę (*Cambos*). Įsteigęs patikos fondus, 40 % šios įmonės kontroliuojančiosios bendrovės akcijų jis perdavė patikos fondams. Pirmieji patikos fondų patikėtiniai buvo P. Panayi ir Jungtinėje Karalystėje įsteigta patikos bendrovė *KSL Trustees Ltd.* (toliau – KSL). P. Panayi sutuoktinė patikėtine tapo 2003 m.

13. 2004 m. pradžioje P. Panayi ir jo sutuoktinė nusprendė išvykti iš Jungtinės Karalystės ir visam laikui grįžti į Kiprą. Nors įstatymai to nereikalauja, 2004 m. rugpjūčio 19 d. jie abu pasitraukė iš patikėtinių. Tą pačią dieną P. Panayi paskyrė tris naujus patikėtinius, kurie visi buvo Kipro rezidentai. Po šių paskyrimų patikos fondų administravimas buvo perkeltas į Kiprą. Kadangi dauguma minėtų keturių patikos fondų patikėtinių 2004 m. rugpjūčio 19 d. nustojo būti Jungtinės Karalystės rezidentai, fiktyvus realizavimas pagal 80 straipsnį įvyko tą dieną. Todėl turėjo būti sumokėti mokesčiai už kapitalo prieaugį, susidariusį iki 2004 m. rugpjūčio 19 d. keturiems patikos fondams valdant patikos kapitalą. Iš to 2004–2005 mokesčiais metais atsirado apmokestinamas kapitalo prieaugis. Mokestį reikėjo sumokėti iki 2006 m. sausio 31 d. Kaip parodyta pirmiau, galimybė patikėtiniais atidėti mokesčio mokėjimą po minėtos datos ar sumokėti mokestį dalimis nebuvo numatyta.

14. 2004 m. rugsėjo 1 d. P. Panayi sutuoktinė išvyko iš Jungtinės Karalystės ir persikėlė į Kiprą kartu su savo jauniausiu vaiku. Du vyresnieji vaikai, kurie abu buvo patikos fondų naudos gavėjai, pasiliko Jungtinėje Karalystėje pabaigti universitetinių studijų. Tik vėliau jie persikėlė į Kiprą. P. Panayi į Kiprą persikėlė 2005 m. kovo 23 d.

15. 2005 m. gruodžio 14 d. KSL pasitraukė iš keturių fondų patikėtinių. 2005 m. gruodžio 19 d. patikėtiniai pardavė patikos fondams priklausiusias *Cambos* akcijas. Jų bendros pardavimo grynosios pajamos siekė apytiksliai 30 mln. GBP.

16. 2006 m. gegužės 11 d. P. Panayi ir jo sutuoktinė vėl buvo paskirti patikos fondų patikėtiniais. Visi dabartiniai patikėtiniai šiuo metu yra Kipro rezidentai.

IV – Procesas Teisingumo Teisme

17. Bylą nagrinėjantis Jungtinės Karalystės *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* 2015 m. gruodžio 3 d. prašyme priimti prejudicinį sprendimą pagal SESV 267 straipsnį pateikė Teisingumo Teismui šiuos 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 1992 m. Įstatymo dėl kapitalo prieaugio apmokestinimo (*Taxation of Chargeable Gains Act*) 80 straipsnis, pagal kurį apmokestinamas nerealizuotas patikos fondų sudarančio turto vertės prieaugis, jei kažkuriuo momentu patikėtinių nuolatinė ar įprastinė gyvenamoji vieta nebėra toje valstybėje narėje?
2. Ar darant prielaidą, kad toks apmokestinimas apriboja naudojimąsi atitinkama laisve, galima jį pateisinti tolygiu apmokestinimo kompetencijos padalijimu ir ar toks apmokestinimas proporcingas, jei teisės aktuose patikėtiniais 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 apmokestina nerealizuotas pajamas iš kapitalo, gautas iš patikos fondų valdomo turto prieaugio tuo metu, kai daugumos patikėtinių nuolatinė ar įprastinė gyvenamoji vieta nebėra toje valstybėje narėje?
4. Ar šis laisvės apribojimas taikant mokesť už pasitraukimą pateisinamas poreikiu užtikrinti tolygų apmokestinimo kompetencijos padalijimą tais atvejais, kai realizuotos pajamos iš kapitalo galėtų būti apmokestintos, tačiau tik atsiradus konkrečioms aplinkybėms ateityje?
5. Ar proporcingumas nustatomas remiantis konkrečiomis faktinėmis bylos aplinkybėmis? Ar visų pirma tokiu apmokestinimu sukuriama apribojimas proporcingas tais atvejais, kai:
 - a) teisės aktuose nenumatyta nei galimybė atidėti mokesčio mokėjimą ar mokėti dalimis, nei galimybė atsižvelgti į paskesnį patikėto turto vertės sumažėjimą po pasitraukimo,
 - b) tačiau konkrečiomis skundžiamo apmokestinimo aplinkybėmis turtas buvo perleistas prieš tai, kai mokesť tapo mokėtinas, ir atitinkamo turto vertė laikotarpiu nuo patikos fondo buvimo vietos pasikeitimo iki pardavimo dienos nesumažėjo?“

18. Dėl šių klausimų pastabas raštu pateikė P. Panayi įsteigtų keturių patikos fondų patikėtiniai, Austrijos Respublika, ELPA Priežiūros institucija, Norvegijos vyriausybė, Jungtinė Karalystė ir Komisija. 2016 m. spalio 20 d. Teismo posėdyje dalyvavo P. Panayi įsteigtų keturių patikos fondų patikėtiniai, ELPA Priežiūros institucija, Jungtinė Karalystė ir Komisija.

V – Teisinis vertinimas

A – Dėl priimtinumų

19. Austrijos Respublika teigia, kad 5 klausimo a punktas dėl galimybės atsižvelgti į paskesnę patikėto turto vertės sumažėjimą yra hipotetinis, nes konkrečiu atveju didžioji dalis turto buvo perleista ir per tą laikotarpį sumažėjusi vertė nebuvo perkelta į ankstesnius laikotarpius.

20. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką nacionalinio teismo teikiamiems klausimams taikoma reikšmingumo prezumpcija. Tai bet kuriuo atveju galioja tuomet, kai jis pateikia klausimus dėl Sąjungos teisės išaiškinimo savo paties apibrėžtomis faktinėmis ir teisinėmis aplinkybėmis, kurių tikslumo Teisingumo Teismas neturi tikrinti¹⁰. Teisingumo Teismas gali atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prašymo, tik jei akivaizdu, jog prašymas išaiškinti Sąjungos teisę visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos faktais ar dalyku. Tas pats pasakytina, kai problema hipotetinė arba kai Teisingumo Teismas neturi faktinių ar teisinių duomenų, būtinų, kad jis galėtų naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus¹¹.

21. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas 5 klausimo a punktu nori sužinoti apie priemonės (apmokestinimas persikėlimo momentu) proporcingumą, jei apmokestinimą pagrindžiančiame įstatyme nėra numatyta galimybė atsižvelgti į paskesnę turto vertės sumažėjimą. Tačiau apmokestinimo proporcingumo vertinimas nustatant mokėtiną mokestį tikrai gali būti atliktas tuo momentu, taigi nepriklausomai nuo vėliau atsirasiančių aplinkybių išieškant mokestį. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimas nėra akivaizdžiai išimtinai hipotetinio pobūdžio.

B – Dėl prejudicinių klausimų turinio vertinimo

1. Dėl pirmojo ir trečiojo prejudicinių klausimų

a) Patikos fondas kaip kitas juridinis asmuo

22. Pirmuoju ir trečiuoju prejudiciniais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, pirmiausia iškeliama problema, ar tokia „organizacija“ kaip patikos fondas (įsteigtas pagal Jungtinės Karalystės teisę) šioje byloje gali remtis pagrindinėmis laisvėmis.

23. Tai priklauso nuo to, ar patikos fondas yra „kitas juridinis asmuo“, kaip tai suprantama pagal SESV 54 straipsnį. ELPA Teismas savo ruožtu patvirtino, kad pagrindinės laisvės taikytinos vienam Lichtenšteine įsteigtam patikos fondui, kurio „dalyviai“ buvo apmokestinami Norvegijoje¹².

24. Atsakant į klausimą pirmiausia reikia remtis tuo, kad SESV 54 straipsniu atitinkamų pagrindinių laisvių taikymo sritis išplečiama kitiems subjektams nei fiziniai asmenys. Pirmiausia bendrovės, įkurtos pagal kurios nors valstybės narės teisę ir Sąjungoje turinčios savo registruotas buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą, prilyginamos fiziniams asmenims.

10 Vietoj daugelio sprendimų žr. 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimą *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 29 punktas).

11 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimas *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 29 punktas), 2015 m. sausio 22 d. Sprendimas *Stanley International Betting ir Stanleybet Malta* (C-463/13, EU:C:2015:25, 26 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).

12 2014 m. liepos 9 d. ELPA Teismo sprendimas *Fred. Olsen* (E-3/13, E-20/13, EFTA Court Reports 2014, 400).

25. Todėl teisių turėtojais galima laikyti tiek (iš pradžių) patikos fondu besinaudojančius fizinius asmenis kaip valstybės narės piliečius, tiek patį patikos fondą. Vis dėlto pastarasis teiginys teisingas tik tuomet, jei patikos fondą galima laikyti bendrove, kaip tai suprantama pagal SESV 54 straipsnio pirmą sakinį.

26. Pagal SESV 54 straipsnio antrą sakinį bendrovės – tai bendrovės, kurios veikia pagal civilinę ar komercinę teisę, įskaitant kooperatyvus ir kitus pagal viešąją ar privatinę teisę veikiančius juridinius asmenis. Patikos fondo ypatumas yra tai, kad jis pagal savo koncepciją skirtas „tik“ patikėjimo teise svetimam turtui trečiojo asmens naudai valdyti.

27. Vien sutartinis išipareigojimas valdyti svetimą turtą (vadinamoji patika) iš principo dar nereiškia, kad kalbama apie nuo valdytojo (patikėtinio) atskirtiną bendrovę, kaip tai suprantama pagal SESV 54 straipsnį. Be to, čia aptariamas patikos fondas pagal nacionalinę teisę neturi savarankiško teisinio subjektiškumo, kaip kartu tvirtina prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, Komisija ir Norvegijos vyriausybė.

28. Tačiau pagal SESV 54 straipsnį nereikalaujama savarankiško teisinio subjektiškumo. Kitaip atitinkamas nacionalinių teisės aktų leidėjas galėtų savo nuožiūra išplėsti arba susiaurinti įsisteigimo ir paslaugų teikimo laisvių taikymo sritį, suteikdamas arba panaikindamas savarankišką teisinį subjektiškumą. Be to, beveik neįmanoma nustatyti, koks skirtumas yra tarp teisinio subjektiškumo ir „vien“ teismo¹³.

29. Todėl, priešingai, nei per posėdį teigė Jungtinė Karalystė, nacionalinėje teisėje kai kada pasitaikantis skirstymas į organizacijas, turinčias teisinį subjektiškumą ir jo neturinčias, negali būti perkeltas į Sąjungos teisę. Teisingumo Teismas jau yra apibrėžęs bendrovę, kuri pagal nacionalinę teisę neturėjo teisinio subjektiškumo, kaip „privatų juridinį asmenį“¹⁴.

30. Be to, SESV 54 straipsnis ir sąvoka „kiti juridiniai asmenys“ negali būti aiškinami siaurai¹⁵. Išplečiant pagrindinių laisvių taikymą bendrovėms pirmiausia atsižvelgiama į tą aplinkybę, kad pagrindinių rinkos dalyvių veiklos forma – bendrovė. Tai padeda pasiekti vidaus rinkos tikslą pagal SESV 26 straipsnio 2 dalį. Dėl šio tikslo reikėtų įtraukti ir tokias organizacines formas kaip patikos fondas. Tiesa, be SESV 54 straipsnio, bendrovės akcininkai galėtų bet kuriuo atveju remtis pagrindinėmis laisvėmis. Tačiau tai būtų labai sudėtinga ir lemtų situaciją, kad, nors bendrovė galėtų tiesiogiai atlikti teisinius veiksmus, tačiau ji pati negalėtų reikalauti jai taikyti pagrindinių laisvių, ji tai galėtų daryti tik netiesiogiai – per savo akcininkus.

31. Todėl SESV 54 straipsniu turi būti užtikrinta, kad atskiri asmenys galėtų siekti savo pagrindinių laisvių saugomų interesų steigdami arba įsigydami „kitą juridinį asmenį“. Tai padeda veiksmingai organizuoti ekonominę veiklą ir leidžia lengviau pasinaudoti pagrindinėmis laisvėmis: nuo pažeidimo turi gintis ne asmenys, kurie veikia per bendrovę arba „kitą juridinį asmenį“, o tas ūkio subjektas, kuris pirmiausia susiduria su tuo pažeidimu.

32. Priešingai, nei teigia Norvegija, atsižvelgiant į šį tikslą, sąvoka „kiti juridiniai asmenys“, kaip tai suprantama pagal SESV 54 straipsnį, turi būti aiškinama autonomiškai. Ja apibrėžiamos, pavyzdžiui, ne tik bendrovės, turinčios savarankišką teisinį subjektiškumą kuris turėtų būti vertinamas pagal įvairius nacionalinius teisės aktus.

13 Žr., pavyzdžiui, 2001 m. sausio 29 d. Vokietijos Federalinio Teisingumo Teismo sprendimą – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056 dėl Vokietijos ūkinių bendrijų „riboto teisinio subjektiškumo“.

14 Žr. 2009 m. birželio 4 d. Sprendimą *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft* (C-102/08, EU:C:2009:345, 74 punktas).

15 Taip pat žr. 2014 m. liepos 9 d. ELPA Teismo sprendimą *Fred. Olsen* (E-3/13, E-20/13, *EFTA Court Reports* 2014, 400).

33. Todėl Sąjungos teisės sąvoka „kiti juridiniai asmenys“ apima bet kurį organizacinį vienetą, kurį pasitelkdami jos nariai (t. y. tuo dariniu besinaudojantys asmenys) gali atlikti teisinius veiksmus. Tik tam, kad atsirastų sąsaja su organizaciniu vienetu (skirtingai nuo kiekvieno atskiro nario), jis turi turėti tam tikrą savarankiškumą, kuris leistų jam atlikti teisinius veiksmus, veikiant *kaip tokiam* vienetui. Taip pat jis turėtų turėti galimybę suformuoti bendrą valią ir tuo skirtis nuo juo besinaudojančių asmenų.

34. Vis dėlto atsakant į klausimą, ar tokie rinkos subjektai skiriasi nuo juo besinaudojančių asmenų, reikia remtis atitinkama nacionaline teise. Jei pagal nacionalinę teisę atskiram dariniui (šiuo atveju patikos fondui) pripažįstamos ir (arba) nustatomos savarankiškos teisės ir pareigos, tuomet jis atlieka teisinius veiksmus, veikdamas *kaip toks*. Šis klausimas – kaip posėdyje nurodė Jungtinė Karalystė – yra preliminarus, į jį pagal šiuo metu galiojančią Sąjungos teisę galima atsakyti tik vadovaujantis galiojančia nacionaline teise ir dėl jo Teisingumo Teismas negali priimti sprendimo kiekvienoje konkrečioje byloje¹⁶. Tačiau šioje byloje yra nemažai ženklų – kaip taip pat teigia ieškovai, Komisija ir Austrijos Respublika, – kad, be kita ko, dėl TCGA 69 straipsnio formuluotės patikos fondas, veikdamas kaip toks (gyvenamoji vieta priskiriama visiems patikėtiniais), o ne tik patikėtiniai kaip atskiri asmenys atlieka teisinius veiksmus.

35. Būtent nacionalinis teismas turi nuspręsti, ar šioje byloje patikos fondas, veikdamas kaip toks, ar tik patikėtiniai, turėdami savo teises ir pareigas, gali atlikti teisinius veiksmus. Jei patikos fondas veikia kaip toks, tuomet jis laikytinas „kitu juridiniu asmeniu“, kaip tai suprantama pagal SESV 54 straipsnio antrąjį sakinį.

b) Įsisteigimo laisvė

36. Be to, reikia nuspręsti, kokia pagrindine laisve gali remtis arba patikos fondas, arba patikėtiniai, jei nerealizuotas paslėptasis rezervas apmokestinamas tik todėl, kad patikos fondo administracijos buveinė (ir (arba) daugumos patikėtinių nuolatinė ar įprastinė gyvenamoji vieta) dėl nacionalinės teisės fikcijos perkeliama į kitą valstybę narę. Bylos šalys nurodo šiuo atveju laisvą kapitalo judėjimą, paslaugų tiekimo laisvę ir įsisteigimo laisvę.

37. Pagal EB 43 straipsnį (dabar SESV 49 straipsnis) įsisteigimo laisvė apima valstybės narės piliečių teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos ir ja verstis kitos valstybės narės teritorijoje¹⁷. Nors, atsižvelgiant į tekstą, Sutarties nuostatos dėl įsisteigimo laisvės yra skirtos tam, kad būtų užtikrintas naudojimas priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis teisėmis kaip ir nacionalinių subjektų teisės, jos taip pat draudžia, kad kilmės valstybė narė savo piliečiui ar pagal teisės aktus įsteigtai bendrovei ribotų įsisteigimo laisvę kitoje valstybėje narėje¹⁸.

38. Patikos fondo ir (arba) jo patikėtinių vykdomas svetimo turto valdymas yra savarankiška veikla. Taip pat konstatuotinas būtinas dalyvavimas ekonominiame gyvenime, nes tam pakanka aktyvaus turto valdymo¹⁹.

39. Net jei aktyvus svetimo turto valdymas, susiklosčius tam tikroms aplinkybėms, nepatektų į PVM teisės aktų taikymo sritį²⁰, tai vis tiek bus savarankiška ekonominė veikla. Priešingai, nei teigia Norvegijos vyriausybė, vertinant savarankišką ekonominę veiklą kaip įsisteigimo laisvės sąlygą nėra remiamasi PVM teisės principais, kad būtų galima preziumuoti esant apmokestinamąjį asmenį. Tai pasakytina vien jau todėl, kad pagrindinėmis laisvėmis, kuriomis panaikinamos kliūtys vidaus rinkoje,

¹⁶ Taip pat kaip ir bendrovių atveju žr. 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimą *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 26 punktas).

¹⁷ 2004 m. kovo 11 d. Sprendimas *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138, 40 punktas ir jame nurodyta teismų praktika), 2010 m. sausio 21 d. Sprendimas SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, 38 punktas).

¹⁸ 2010 m. sausio 21 d. Sprendimas SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, 39 punktas), 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 31 punktas).

¹⁹ Dar žr. 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimą *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C-386/04, EU:C:2006:568, 19 punktas).

²⁰ 1996 m. birželio 20 d. Sprendimas *Wellcome Trust* (C-155/94, EU:C:1996:243, 34 punktas ir paskesni punktai).

ir PVM teisės aktais, kuriais apmokestinamas galutinis vartotojas, siekiama skirtingų tikslų. Teisinga, kad išimtinai kontroliuojančioji bendrovė (vadinamoji finansinė kontroliuojančioji bendrovė), remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika²¹, nelaikoma apmokestinamuoju asmeniu pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 9 straipsnį²². Pajamų apmokestinimo dėl jos buveinės perkėlimo atveju ji vis dėlto gali remtis įsisteigimo laisve²³.

40. Įsisteigimo laisvė suponuoja faktinį ekonominės veiklos vykdymą neribotą laiką turint nuolatinę buveinę priimančiojoje valstybėje²⁴. Šioje byloje Teisingumo Teismo procese nėra požymių, leidžiančių manyti, kad patikos fondų ar patikėtinių veikla toliau apsiribotų vien Jungtine Karalyste ir Kipre nebuvo ar nėra vykdoma jokia veikla. Pastarąjį dalyką turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas²⁵.

41. Jei Kipre iš tikrųjų vykdoma ekonominė veikla, galiausiai nebūtina aiškintis, ar taip pat taikoma patikos fondo arba apmokestinamų patikėtinių kapitalo judėjimo ar kita pagrindinė laisvė. Santykio tarp konkuruojančių laisvių aiškinimasis turėtų įtakos bylos sprendimui tik tuomet, jei byla turėtų sąsajų su trečiosiomis valstybėmis, ir taip taptų reikšminga platesnė kapitalo judėjimo laisvės taikymo sritis. Vien Bendrijos ribų neperžengiančiose situacijose nėra būtina aiškintis įsisteigimo, kapitalo judėjimo ir paslaugų teikimo laisvių santykio klausimo, nes šių pagrindinių laisvių vertinimo kriterijai iš esmės identiški²⁶.

c) Įsisteigimo laisvės apribojimas

42. Jei patikos fondas (arba patikėtiniai), valdydamas turtą naudos gavėjų Kipre naudai, vykdo ekonominę veiklą, tuomet reikia atsakyti į klausimą, ar nerealizuoto pelno apmokestinimas (t. y. paslėptojo rezervo apmokestinimas) dėl buveinės perkėlimo yra įsisteigimo laisvės apribojimas.

43. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką įsisteigimo laisvės apribojimai yra visos priemonės, dėl kurių naudotis šia laisve draudžiama, sunku ar ne taip patrauklu²⁷. Teisingumo Teismas yra ne kartą konstatavęs, kad paslėptųjų rezervų apmokestinimas perkeliant buveinę yra įsisteigimo laisvės apribojimas, jei toks nerealizuoto pelno apmokestinimas netaikomas vidaus situacijoje (t. y. perkėlus buveinę toje pačioje šalyje)²⁸.

44. Įsisteigimo laisvės apribojimas tokiu atveju konstatuotinas jau nustatant mokesčio dydį, nepaisant to, kad nėra jokio konkretaus realizuoto pelno. Nustačius mokesčio dydį apmokestinamasis asmuo jau turi mokesčio skolą ir jam atsiranda našta, net jei mokestis dar nėra mokėtinas. Mokesčių išieškojimas tokiu atveju tėra apribojimo rezultatas.

21 Dar žr. 1991 m. birželio 20 d. Sprendimą *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, EU:C:1991:268, 13 punktas), 2000 m. lapkričio 14 d. Sprendimą *Floridienne ir Berginvest* (C-142/99, EU:C:2000:623, 17 punktas), 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 19 punktas), 2013 m. gegužės 30 d. Sprendimą *X* (C-651/11, EU:C:2013:346, 35 punktas).

22 OL L 347, 2006, p. 1.

23 Dar žr. 2006 m. sausio 10 d. Sprendimą *Cassa di Risparmio di Firenze ir kt.* (C-222/04, EU:C:2006:8, 107 punktas ir paskesni punktai) dėl kontroliuojančiosios bendrovės ūkinės veiklos valstybės pagalbos teisės srityje, kuri pagal PVM teisės aktus galimai nebūtų laikoma apmokestinamuoju asmeniu.

24 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 54 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).

25 2012 m. liepos 12 d. Sprendimas *VALE* (C-378/10, EU:C:2012:440, 35 punktas).

26 Generalinės advokatės J. Kokott išvada byloje *SGI* (C-311/08, EU:C:2009:545, 37 punktas ir paskesnis punktas), Teisingumo Teismas patvirtino tik įsisteigimo laisvės taikymą – 2010 m. sausio 21 d. Sprendimas *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 36 punktas).

27 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimas *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 34 punktas), 2015 m. balandžio 16 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija* (C-591/13, EU:C:2015:230, 56 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).

28 2004 m. kovo 11 d. Sprendimas *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138, 46 punktas), 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 33 punktas), 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimas *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 35 punktas), 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *N* (C-470/04, EU:C:2006:525, 35 punktas).

45. Pagrindinėje byloje patikos fondas (arba patikėtiniai), kuris nori perkelti savo buveinę iš Jungtinės Karalystės į kitą šalį (arba remdamasis nacionaline teise fiktyviai perkelti buveinę „persikeliant“ daugumai patikėtinių), palyginti su panašiais subjektais, kurie palieka savo faktinę buveinę Jungtinėje Karalystėje, patiria likvidumo trūkumą. Remiantis pagrindinėje byloje ginčijama nacionalinės teisės nuostata, patikos fondo buveinės perkėlimas į kitą valstybę narę nedelsiant lemia tam tikro turto nerealizuoto prieaugio apmokestinimą²⁹. Tačiau toks turto prieaugis neapmokestinamas, jei patikos fondas perkelti savo buveinę Jungtinės Karalystės viduje. Tokiu atveju apmokestinama tik tuomet, kai realizuojamas paslėptasis rezervas. Toks skirtingas požiūris (persikeliant iš karto apmokestinamas nerealizuotas turto prieaugis) gali atgrasyti patikos fondą (arba jo patikėtinius) nuo buveinės perkėlimo į kitą valstybę narę. Tai teisinga net ir tuomet, kai patikos fondas turi pakankamai grynųjų lėšų, kad galėtų sumokėti mokestį nerealizuodamas paslėptąjį rezervą.

46. Todėl į pirmąjį ir trečiąjį klausimus reikia atsakyti, kad įsisteigimo laisvė ribojama, jei patikos fondas (arba jo patikėtiniai) apmokestinami buveinės perkėlimo į kitą valstybę narę momentu, kai apmokestinimas netaikomas perkeltant buveinę šalies viduje.

2. Dėl antrojo, ketvirtojo ir penktojo prejudicinių klausimų

a) Pateisinimo pagrindas

47. Įsisteigimo laisvės apribojimas gali būti pateisinamas tik privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Be to, jis turi būti tinkamas užsibrėžtam tikslui pasiekti ir negali viršyti to, kas būtina tokiam tikslui pasiekti³⁰.

48. Teisingumo Teismas jau yra ne kartą nusprendęs, kad pagal mokestinio teritorialumo principą kartu su laiko kriterijumi, t. y. mokesčių mokėtojo mokestine rezidencija šalyje tuo momentu, kai atsiranda nerealizuoto turto vertės prieaugis, valstybė narė turi teisę apmokestinti šį turto vertės prieaugį mokesčių mokėtojo išvykimo iš jos momentu³¹. Tokia priemonė skirta užkirsti kelią tokioms situacijoms, kurios galėtų kelti pavojų kilmės valstybės narės teisei pasinaudoti savo mokestine kompetencija už jos teritorijoje atliktą veiklą, ir todėl gali būti pateisinama tikslu užtikrinti teisės apmokestinti paskirstymą valstybėms narėms³².

49. Tačiau keliama sąlyga, kad persikėlimas turi faktiškai trukdyti įgyvendinti valstybės narės apmokestinimo kompetenciją. Taip bet kuriuo atveju yra, jei apmokestinimo kompetencija išnyksta³³. Tačiau ieškovai abejoja, kad Jungtinė Karalystė netenka apmokestinimo teisės, nes pagal nacionalinę teisę taikomas dar vienas apmokestinimas, jei naudos gavėjai dar gyvena šalies viduje ir jei gauna išmokas iš patikos fondo (ir (arba) patikėtinių).

29 Priešingai, nei mano Jungtinė Karalystė, faktas, kad Jungtinėje Karalystėje šio mokesčio mokėjimo terminas sueina tik kitų metų sausio 31 d., neleidžia daryti kitokios išvados, nes šis mokėjimo terminas sueitų ir apmokestinant realizuotą paslėptąjį rezervą (t. y. šalies viduje), todėl į likvidumo trūkumą neatsižvelgiama tuo atveju, kai yra užsienio elementas.

30 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 42 punktas), 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 47 punktas), 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 35 punktas).

31 2014 m. sausio 23 d. Sprendimas *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, 53 punktas ir jame nurodyta teismų praktika), 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 49 punktas), 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimas *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 44 punktas ir paskesnis punktas), 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *N* (C-470/04, EU:C:2006:525, 46 punktas).

32 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 45 punktas ir paskesnis punktas), 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 48 punktas), 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimas *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 47 punktas), 2010 m. sausio 21 d. Sprendimas *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 60 punktas).

33 Tai aiškiai pasakyta 2015 m. gegužės 21 d. Sprendime *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 48 punktas), 2013 m. balandžio 25 d. Sprendime *Komisija / Ispanija* (C-64/11, nepaskelbtas, EU:C:2013:264, 31 punktas), 2014 m. sausio 23 d. Sprendime *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, 60 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).

50. Ši Jungtinės Karalystės dar turima apmokestinimo kompetencija perkėlus patikos fondo buveinę ypatinga tuo, kad ji priklauso tik nuo patikos fondo ir (arba) naudos gavėjų sprendimų. Į tai posėdyje atkreipė dėmesį Komisija ir Jungtinė Karalystė. Jei patikos fondas nemoka jokių išmokų Jungtinėje Karalystėje gyvenantiems naudos gavėjams arba naudos gavėjai, kaip atsitiko šiuo atveju, išvyksta iš Jungtinės Karalystės, Jungtinė Karalystė negali įgyvendinti turimos apmokestinimo kompetencijos. Todėl valstybė narė nebegali pati nuspręsti, ar dar bus įgyvendinta apmokestinimo teisė. Tokia padėtis panaši į padėtį, kai perkėlus buveinę valstybė narė nebeturi savarankiškos apmokestinimo teisės.

51. Todėl į antrojo klausimo pirmą dalį ir į ketvirtąjį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui reikia atsakyti, kad toks apmokestinimas persikėlimo atveju, kaip nagrinėjamas, iš principo leistinas siekiant užtikrinti apmokestinimo kompetencijos paskirstymą, net jei, susiklosčius tam tikroms aplinkybėms, kurios nebeprisklaido nuo valstybės narės, dar galėtų būti taikomas dalinis apmokestinimas.

52. Tačiau faktas, kad susiklosčius tam tikroms aplinkybėms dar būtų galima taikyti apmokestinimą, gali daryti poveikį apmokestinimo proporcingumui. Šiuo klausimu kyla dvigubo apmokestinimo pavojus vien išvykimo valstybėje narėje. Nerealizuotas turto prieaugis visas apmokestinamas jau persikeliant, o tolesnis turto prieaugis gali būti apmokestinamas mokant išmokas gavėjams. Tai turėtų būti taikoma, nors iš tiesų šiuo atveju apmokestinti šį turto prieaugį turėtų galėti priimančioji valstybė narė, nes apmokestinimo persikėlimo atveju pateisinimo pagrindas yra apmokestinimo kompetencijos paskirstymas. Šiuo atveju veikiausiai į apmokestinimą persikėlimo atveju būtų atsižvelgta apmokestinant gavėjus. Tačiau šis klausimas nagrinėjamoje byloje nekeliamas, nes paslėptasis rezervas jau buvo realizuotas ir naudos gavėjai nebėra Jungtinės Karalystės rezidentai.

b) Proporcingumas

53. Penktuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori sužinoti, kaip konkrečiu atveju turi būti vertinamas taikomo apmokestinimo persikėlimo atveju proporcingumas. Viena vertus, kalbama apie trūkstamą galimybę atidėti mokėjimo terminą (i – dėl 5 klausimo a punkto) ir, kita vertus, apie faktą, kad paslėptasis rezervas buvo realizuotas neatsižvelgiant į vertės sumažėjimą nustačius mokesčio dydį, bet dar iki to laiko, kai mokestis tapo mokėtinas (ii – dėl 5 klausimo b punkto). Be to, kalbama apie tai, kad neatsižvelgiama į galimą paskesnę turto vertės sumažėjimą (iii – dėl 5 klausimo a punkto) apmokestinant persikėlimą.

54. Jungtinės Karalystės mokesčių administratorius šiuo atveju pirmiausia remiasi išskirtine aplinkybe, kad apmokestinamasis asmuo faktiškai gavo turto vertę pardavęs jį dar prieš tai, kai mokestis tapo mokėtinas. Kadangi gauto pelno pakako sumokėti prieš tai susidariusiai mokesčiai skolai dėl tariamo realizavimo, šiuo konkrečiu atveju persikėlimo apmokestinimas tariamai proporcingas.

i) Galimybės atidėti mokėjimo terminą stoka

55. Teisingumo Teismas jau yra ne kartą nusprendęs, kad persikeliančiam apmokestinamajam asmeniui reikia leisti pasirinkti nedelsiant sumokėti mokestį ar atidėti šio mokesčio sumos mokėjimą, jei reikia, su palūkanomis pagal taikytinus nacionalinės teisės aktus³⁴. Tokiu atveju Teisingumo Teismas proporcinga priemone pripažino mokesčio už nerealizuotą kapitalo prieaugį surinkimą ne iškart, o per penkerius metus³⁵. Tačiau nacionalinėje Jungtinės Karalystės teisėje nėra nuostatos dėl mokėjimo termino atidėjimo. Todėl mokestis už nerealizuotą paslėptąjį rezervą mokėtinas iškart. Pastaroji praktika, remiantis Teisingumo Teismo praktika, yra neproporcinga.

ii) Paslėptojo rezervo realizavimas nustatčius mokesčio dydį, bet prieš tai, kai mokestis tampa mokėtinas

56. Net jei, pritariant Jungtinės Karalystės mokesčių administratoriui, reikėtų atsižvelgti į aplinkybę (apmokestinančios valstybės atveju ji veikiau atsitiktinė), kad paslėptasis rezervas buvo sėkmingai realizuotas nustatčius mokesčio dydį ir iki to laiko, kada mokestis tapo mokėtinas, apmokestinimas persikėlimo momentu lieka neproporcingas. Ir tokiu atveju vis dar egzistuoja skirtingas požiūris, palyginti su vidaus situacija. Realizuojant turtą be persikėlimo tas pats mokestis taptų mokėtinas vėliau (skaiciuojant nuo realizavimo – šiuo atveju lygiai po metų).

57. Be to, valstybės veiksmų – šiuo atveju mokesčio dydžio nustatymo ir mokesčio mokėjimo termino suėjimo – proporcingumo vertinimas neturi priklausyti nuo atitinkamo asmens, kurio teisės buvo apribotos, sprendimo. Kitu atveju įsisteigimo laisvės ribojimo neproporcingumą galėtų skųsti tik apmokestinamasis asmuo, kuris vengia mokėti mokėtiną mokestį, todėl neparduoda turto su turimu paslėptuoju rezervu. Tačiau asmeniui, kuris paklūsta valstybės mokėjimo nurodymui ir todėl realizuoja paslėptąjį rezervą, nebūtų suteikta galimybė remtis neproporcingu jo pagrindinių laisvių ribojimu.

58. Todėl šioje byloje apmokestinimas, nepaisant paslėptojo rezervo realizavimo iki to laiko, kai mokestis tampa mokėtinas, išlieka neproporcingas, nes mokesčio dydžio nustatymo momentu nebuvo jokios galimybės atidėti mokėjimo terminą. Tokia galimybė atidėti mokėjimo terminą nebūtinai turi atitikti Teisingumo Teismo praktikoje nurodytą³⁶ penkerių metų laikotarpį³⁷. Jungtinės Karalystės teisės aktų leidėjas galėjo šią galimybę atidėti mokėjimo terminą susieti su paslėptojo rezervo realizavimu prieš baigiantis šiam laikotarpiui (žr. Direktyvos (ES) 2016/1164³⁸ 5 straipsnio 4 dalį).

59. Todėl į prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo penktojo klausimo b punktą reikia atsakyti, kad priemonės proporcingumas turi būti vertinamas remiantis konkrečiu atveju mokesčio dėl persikėlimo atsiradimo momentu. Tai daroma nepriklausomai nuo to, ar atitinkamas turtas buvo perleistas dar prieš mokėjimo terminą ir ar nesumažėjo jo vertė, jei nepersikėlus mokestis būtų mokėtinas vėliau ir atidėti mokėjimo terminą nėra galimybės.

60. Ar nuostatos neproporcingumas gali būti pašalintas aiškinant teisę į mokesčio mokėjimo atidėjimą pagal nacionalinių mokestinių procedūrų nuostatas atsižvelgiant į Sąjungos teisę, turi ištirti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Kaip posėdyje pareiškė ieškovai pagrindinėje byloje, atrodo, kad Jungtinėje Karalystėje taip pat yra atitinkama galimybė priimti diskrecinį sprendimą.

34 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimas *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 49 punktas), 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 56 punktas ir paskesni punktai, 58, 62 punktai), 2015 m. balandžio 16 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija* (C-591/13, EU:C:2015:230, 67 punktas) ir juose nurodyta teismų praktika.

35 2014 m. sausio 23 d. Sprendimas *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, 64 punktas), 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimas *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 52 punktas).

36 2014 m. sausio 23 d. Sprendimas *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, 64 punktas), 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimas *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 52 punktas).

37 Žr. Direktyvos (ES) 2016/1164 5 straipsnio 2 dalį (OL L 193, 2016, p. 1).

38 OL L 193, 2016, p. 1.

iii) *Nepakankamas paskesnio turto vertės sumažėjimo paaiskinimas*

61. Remiantis teritorialumo principu, kuris yra apmokestinimo kompetencijos paskirstymo kriterijus, į apmokestinimo pagrindą įtraukiamos toje valstybėje gautos pajamos ir patirti nuostoliai³⁹. Be to, atsižvelgiant tiek į pajamas, tiek į nuostolius toje šalyje paisoma simetrijos principo⁴⁰. Prie to prisideda administracinės problemos, susijusios ir su turto vertės padidėjimu, ir nuostolių apskaičiavimu, jei turtas nėra šalies teritorijoje, o asmuo nėra jos rezidentas. Dėl to iš esmės neįmanoma, kad apmokestinant būtų privaloma atsižvelgti į paskesnį turto vertės sumažėjimą, nes nebetenkama apmokestinimo teisės (apmokestinimas persikėlimo atveju). Taip pat šiuo atveju dar netaikomoje 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyvoje (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės⁴¹, tokia pareiga nėra numatyta.

62. Tinkamo valstybių narių apmokestinimo kompetencijos paskirstymo tarpusavyje pateisinimo pagrindas galiausiai priklauso nuo turto vertės padidėjimo ir turto vertės sumažėjimo, kurių atsirado dėl teritorinio artumo iki tam tikros galutinės datos, priskyrimo. Tačiau tuomet taip pat iš principo reikės atsižvelgti į paskesnį turto vertės padidėjimą ir paskesnį turto vertės sumažėjimą ne išvykimo valstybėje narėje, bet tik įsisteigimo valstybėje narėje (t. y. priimančioje valstybėje narėje).

63. Šį metodą – pareigos atsižvelgti į nuostolius nebuvimą – Teisingumo Teismas ne kartą patvirtino savo naujausiuose sprendimuose dėl apmokestinimo persikėlimo atveju⁴². Vienintelė išimtis buvo sprendimas dėl fizinio asmens apmokestinimo persikėlimo atveju, kiek tai susiję su jo privačiu turtu (esminių kapitalo dalių forma). Šiuo atveju buvo pabrėžta būtinybė atsižvelgti į galimą turto vertės sumažėjimą po persikėlimo⁴³. Vėlesnėje praktikoje, susijusioje su ekonominę veiklą vykdančių teisės subjektų persikėlimo ir jų verslo reikmėms naudojamo turto apmokestinimu, Teisingumo Teismas⁴⁴ nebegrįžo prie pastarojo metodo.

64. Net jei naujausia teismo praktika buvo pirmiausia susijusi su teisiniais organizaciniais vienetais, apmokestinamojo asmens diferencijavimas pagal teisinę formą nebūtų įtikinamas argumentas. Tai pirmiausia matyti šioje byloje, kurioje, priklausomai nuo nacionalinės teisės struktūros, patikos fondas laikomas „kitu juridiniu asmeniu“ arba fizinių asmenų grupe. Vis dėlto Teisingumo Teismas diferencijavo ne tiek atsižvelgimą į fizinių ir juridinių asmenų nuostolius, kiek atsižvelgimą į nuostolius privataus ir verslo reikmėms naudojamo turto atveju⁴⁵. Tačiau, jei patikos fondas vykdo ekonominę veiklą, apmokestinant turtą kalbama apie verslo reikmėms naudojamą turtą. Todėl nebūtina spręsti, ar turi būti laikomasi sprendime *N* pateiktų teiginių apie būtinybę atsižvelgti į nuostolius⁴⁶.

65. Tik jei būtų padaryta išvada, kad patikos fondo veikla yra pasyvus turto valdymas ir todėl nėra ekonominė veikla, reikėtų priimti atitinkamą sprendimą. Tuomet reikėtų atsižvelgti į tai, kad, kalbant apie šiuo atveju reikšmingą pateisinimo pagrindą, paisyti apmokestinimo kompetencijos paskirstymo valstybėms narėms nėra svarbu, ar atitinkamas turtas yra privatus, ar verslo reikmėms naudojamas turtas.

39 2007 m. vasario 15 d. Sprendimas *Centro Equestre* (C-345/04, EU:C:2007:1425, 22 punktą), 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 39 punktą), 1997 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Futura* (C-250/95, EU:C:1997:2471, 21 punktą ir paskesnis punktą).

40 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 56 punktą ir paskesni punktai, 58, 62 punktai).

41 OL L 193, 2016, p. 1.

42 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimas *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 43 punktą ir paskesni punktai), 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 56 punktą ir paskesni punktai).

43 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *N* (C-470/04, EU:C:2006:525, 51 punktą ir paskesni punktai).

44 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimas *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 43 punktą ir paskesni punktai), 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 56 punktą ir paskesni punktai), 2014 m. sausio 23 d. Sprendimas *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, 45 punktą ir paskesni punktai).

45 Tą rodo Teisingumo Teismo teiginiai 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendime *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 57 punktą).

46 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *N* (C-470/04, EU:C:2006:525, 54 punktą).

66. Todėl į penktojo klausimo a punktą reikia atsakyti, kad proporcingumo principas šiuo atveju neįpareigoja išvykimo valstybės narės atsižvelgti į paskesnę turto sumažėjimą.

VI – Išvada

67. Todėl siūlau į *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Jungtinė Karalystė) pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą atsakyti taip:

1. Į pirmąjį ir trečiąjį klausimus reikia atsakyti taip, kad patikos fondas gali remtis pagrindinėmis laisvėmis pagal SESV 54 straipsnį, net jei jis pagal nacionalinę teisę neturi teisinio subjektiškumo. Tam keliama sąlyga, kad patikos fondas, veikdamas kaip toks, gali atlikti ekonominius veiksmus ir jam nacionalinėje teisės sistemoje suteikiamos savarankiškos teisės ir pareigos. Nerealizuotų patikos fondo (arba patikėtinių) pajamų apmokestinimas dėl nacionalinėje teisėje numatyto fiktyvaus buveinės perkėlimo į kitą valstybę narę laikomas įsisteigimo laisvės apribojimu.
2. Į antrąjį ir ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti taip, kad šis įsisteigimo laisvės apribojimas iš principo gali būti pateisinamas siekiant užtikrinti apmokestinimo kompetencijos paskirstymą valstybėms narėms. Tai taikoma ir tokiu atveju, kai išvykimo valstybė narė nors ir išlaiko tam tikrą apmokestinimo galimybę, tačiau valstybė narė negali ja savarankiškai pasinaudoti, nes ji iš esmės priklauso nuo apmokestinamojo asmens sprendimų.
3. Į antrąjį ir penktąjį klausimus reikia atsakyti taip, kad nerealizuotų pajamų apmokestinimo proporcingumas turi būti vertinamas remiantis konkrečiu atveju mokesčio dydžio nustatymo momentu. Jis yra neproporcingas, jei, kaip šiuo atveju, nėra galimybės atidėti mokėjimo termino, o nepersikėlus mokestis būtų mokėtinas vėliau. Tai taikoma neatsižvelgiant į tai, ar atitinkamas turtas buvo parduotas dar iki to laiko, kai mokestis tapo mokėtinas, ir šio turto vertė nesumažėjo. Proporcingumo principas neįpareigoja išvykimo valstybės narės atsižvelgti į paskesnę verslo reikmėms naudojamo turto vertės sumažėjimą.