



Zbirka odločb sodne prakse

Zadeva C-646/15

**Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements
proti
Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,
ki ga je vložilo First-tier Tribunal (Tax Chamber))

„Predhodno odločanje – Neposredni davki – Svoboda ustanavljanja – Svoboda opravljanja storitev – Prosti pretok kapitala – Trust – Trusteeji – Druge pravne osebe – Pojem – Davek na povečanje vrednosti premoženja v trustu zaradi prenosa kraja davčnega rezidentstva trusteejev v drugo državo članico – Določitev zneska obdavčitve v trenutku tega prenosa – Takojšnje plačilo davka – Upravičenost – Sorazmernost“

Povzetek – Sodba Sodišča (prvi senat) z dne 14. septembra 2017

1. *Prosto gibanje oseb – Svoboda ustanavljanja – Določbe Pogodbe – Področje uporabe – Pojem – Druge pravne osebe – Trust, ki ima pravice in obveznosti, na podlagi katerih lahko deluje kot pravna oseba in učinkovito opravlja gospodarsko dejavnost – Vključitev*

(člen 54 PDEU)

2. *Prosto gibanje oseb – Svoboda ustanavljanja – Določbe Pogodbe – Področje uporabe – Prenos sedeža dejanske uprave družbe nacionalnega prava v drugo državo članico – Nacionalna davčna zakonodaja, ki se uporablja za prenos – Vključitev*

(člena 49 PDEU in 54 PDEU)

3. *Prosto gibanje oseb – Svoboda ustanavljanja – Omejitve – Davčna zakonodaja – Prenos sedeža večine trusteejev nekega trusta nacionalnega prava v drugo državo članico – Nacionalna zakonodaja, ki določa obdavčitev nerealiziranega povečanja vrednosti premoženja v trustu – Neobstoj možnosti odloga plačila davka – Nedopustnost*

(člen 49 PDEU)

1. Člen 49 PDEU določa prepoved omejitev glede pravice do ustanavljanja za državljane ene države članice na ozemlju druge države članice. V skladu s členom 54, prvi odstavek, PDEU se družbe ali podjetja, ustanovljena v skladu z zakonodajo posamezne države članice, ki imajo statutarni sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Uniji, v določbah PDEU o pravici do ustanavljanja obravnavajo enako kakor fizične osebe, ki so državljani držav članic.

V skladu s členom 54, drugi odstavek, PDEU družbe ali podjetja pomeni družbe ali podjetja, ustanovljena po civilnem ali gospodarskem pravu, vključno z zadrugami, in druge pravne osebe javnega ali zasebnega prava, razen neprofitnih.

V zvezi s tem je treba najprej ugotoviti, da svoboda ustanavljanja, ki je ena od temeljnih pravic Unije (sodba z dne 24. maja 2011, Komisija/Belgija, C-47/08, EU:C:2011:334, točka 77 in navedena sodna praksa), prispeva k cilju uresničevanja notranjega trga (glej v tem smislu sodbo z dne 13. decembra 2005, SEVIC Systems, C-411/03, EU:C:2005:762, točka 19) v zelo velikem obsegu.

V zvezi s tem, kot je generalna pravobranilka v bistvu navedla v točkah 33 in 34 sklepnih predlogov, ta pojem „druge pravne osebe“ zajema subjekt, ki ima na podlagi nacionalnega prava pravice in obveznosti, na podlagi katerih lahko kot tak deluje v zadevnem pravnem sistemu, ne glede na neobstoje posebne pravne oblike, in ki uresničuje profitni namen.

Zadevna zakonodaja iz postopka v glavni stvari tako za namene svojih določb šteje, da so vsi trusteeji kot subjekt, in ne posamično, dolžni plačati dolgovani davek na nerealizirano povečanje vrednosti premoženja v trustu, kadar se šteje, da je trust prenesel svoj sedež uprave v državo članico, ki ni Združeno kraljestvo. Do takega prenosa pride, kadar rezidentstvo večine trusteejev v Združenem kraljestvu preneha. Dejavnost trusteejev v razmerju z lastništvom in upravljanjem premoženja trusta je torej neločljivo povezana s samim trustom in torej tvori neločljivo celoto z njim. V teh okoliščinah je treba tak trust šteti za subjekt, ki ima na podlagi nacionalnega prava pravice in obveznosti, na podlagi katerih lahko kot tak deluje v zadevnem pravnem sistemu.

Glede vprašanja, ali se s trusti iz postopka v glavni stvari uresničuje profitni namen, zadošča ugotoviti, da je iz spisa, predloženega Sodišču, razvidno, da namen teh trustov ni dobrodelen ali socialen in da so bili ustanovljeni, da bi upravičenci prejeli dobiček, ustvarjen s premoženjem navedenih trustov.

Iz navedenega izhaja, da se subjekt, kot je trust, ki ima na podlagi nacionalnega prava pravice in obveznosti, na podlagi katerih lahko kot tak deluje in učinkovito opravlja gospodarsko dejavnost, lahko sklicuje na svobodo ustanavljanja.

(Glej točke od 24 do 26, 29 in od 32 do 34.)

2. Glej besedilo odločbe.

(Glej točke od 36 do 39.)

3. Določbe Pogodbe DEU o pravici do ustanavljanja v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari – v katerih se trusteeji v skladu z nacionalnim pravom štejejo za enoten in stalen organ oseb, ki se razlikuje od oseb, ki so lahko trusteeji v nekem obdobju – nasprotujejo zakonodaji države članice, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, ki določa obdavčitev nerealiziranega povečanja vrednosti premoženja v trustu, kadar večina trusteejev prenese svoje rezidentstvo v drugo državo članico, pri čemer odlog plačila tako dolgovanega davka ni mogoč.

Najprej, glede primerljivosti zadevnih položajev zadošča ugotoviti, da je ob upoštevanju zakonodaje države članice, s katero se obdavči povečanje vrednosti na njenem ozemlju, položaj trusta, ki svoj sedež uprave prenese v drugo državo članico, glede obdavčitve povečanja vrednosti premoženja trusta, ki je bilo ustvarjeno v prvi državi članici pred tem prenosom, primerljiv s položajem trusta, ki sedež uprave ohrani v prvi državi članici (glej v tem smislu sodbo z dne 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, točka 38).

Vendar je Sodišče poudarilo, da se lahko na podlagi cilja ohranitve razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami nacionalni ukrep upraviči, zgolj kadar je država članica, na katere ozemlju so nastali dohodki, dejansko ovirana pri izvrševanju njene davčne pristojnosti v zvezi z navedenimi dohodki (sodba z dne 23. januarja 2014, DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, točka 56).

Kot je generalna pravobranilka poudarila v točki 50 sklepnih predlogov, ni mogoče šteti, da nacionalna zakonodaja, kot je ta iz postopka v glavni stvari, v delu, v katerem davčno pristojnost zadevne države članice v celoti prepušča diskrecijski pravici trusteejev in upravičencev, zadošča za ohranitev davčne pristojnosti te države članice na področju povečanja vrednosti, ki se ustvari na njenem ozemlju.

Zato je treba ugotoviti, da je zakonodaja države članice, ki v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, določa obdavčitev nerealiziranega povečanja vrednosti premoženja trusta ob prenosu sedeža uprave tega trusta iz ene v drugo državo članico ne glede na to, da ta prva država članica ohrani potencialno davčno pristojnost v zvezi s tem povečanjem vrednosti, ustrežna za zagotovitev ohranitve razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami, saj prva država članica po tem prenosu izgubi pristojnost za obdavčitev tega povečanja vrednosti.

Nazadnje, glede sorazmernosti zadevnega ukrepa iz sodne prakse Sodišča na eni strani izhaja, da je v skladu z načelom sorazmernosti, da matična država članica zaradi ohranitve izvrševanja svoje davčne pristojnosti odmeri znesek davka, ki ga je treba plačati na nerealizirano povečanje vrednosti, ki je nastalo na njenem ozemlju, ko je njena davčna pristojnost v zvezi s tem povečanjem vrednosti prenehala obstajati, v obravnavanem primeru ob prenosu sedeža uprave trusta v drugo državo članico (sodba z dne 29. novembra 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, točka 52). Na drugi strani je zakonodaja države članice, ki določa, da trust, ki prenese svoj sedež uprave v drugo državo članico, lahko izbere med takojšnjim plačilom davka na to povečanje vrednosti in poznejšim plačilom navedenega davka, h kateremu se po potrebi prištejejo obresti v skladu z veljavno nacionalno ureditvijo, ukrep, ki posega v svobodo ustanavljanja manj kot takojšnje plačilo dolgovanega davka (glej v tem smislu sodbo z dne 21. maja 2015, *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, točka 49 in navedena sodna praksa).

Dalje, v teh okoliščinah je treba poudariti, da odloženo plačilo ne more pomeniti obveznosti matične države članice, da upošteva morebitno zmanjšanje vrednosti, do katerega bi prišlo po prenosu sedeža uprave trusta v drugo državo članico (glej v tem smislu sodbo z dne 29. novembra 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, točka 61).

Te presoje ne more izpodbiti dejstvo, da je v okoliščinah zadeve iz postopka v glavni stvari do povečanja vrednosti prišlo po določitvi zneska davka, vendar preden je ta postal izterljiv, saj je nesorazmernost zakonodaje iz postopka v glavni stvari posledica tega, da ta zakonodaja davčnemu zavezancu ne omogoča možnosti odloga trenutka plačila dolgovanega davka.

(Glej točke 49, 53, od 55 do 58, 60, 61 in izrek.)