Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

zo 16. februára 2023 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Priame dane – Daň z príjmov právnických osôb – Články 49, 63 a 64 ZFEÚ – Sloboda usadiť sa – Voľný pohyb kapitálu – Prevod majetku v rámci skupiny spoločností – Spoločnosť, ktorá je daňovým rezidentom jedného členského štátu, jej materská spoločnosť je daňovým rezidentom iného členského štátu a jej sesterská spoločnosť je daňovým rezidentom tretej krajiny – Prevod práv duševného vlastníctva spoločnosti, ktorá je daňovým rezidentom členského štátu, na jej sesterskú spoločnosť, ktorá je daňovým rezidentom tretej krajiny – Prevod akcií jednej z dcérskych spoločností spoločnosti, ktorá je daňovým rezidentom jedného členského štátu, touto spoločnosťou na svoju materskú spoločnosť, ktorá je daňovým rezidentom iného členského štátu – Protihodnota rovnajúca sa trhovej hodnote prevádzaného majetku – Oslobodenie od dane alebo zdanenie podľa štátu, v ktorom má spoločnosť, ktorá je príjemcom, sídlo“

Vo veci C-707/20,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Druhostupňový súd (oddelenie pre daňové a majetkové spory), Spojené kráľovstvo] z 29. decembra 2020 a doručený Súdnemu dvoru 30. decembra 2020, ktorý súvisí s konaním:

Gallaher Limited

proti

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predsedníčka tretej komory K. Jürimäe, sudcovia M. Safjan, N. Piçarra, N. Jääskinen (spravodajca) a M. Gavalec,

generálny advokát: A. Rantos,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

* Jazyk konania: angličtina.

so zreteľom na pripomienky, ktoré preložili:

– Gallaher Limited, v zastúpení: I. Afzal, barrister, P. Baker, QC, S. Bond a E. Buxton, solicitors,

– vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: L. Baxter, F. Shibli a J. Simpson, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci R. Baldry, QC, a B. Elliott, barrister,

– Európska komisia, v zastúpení: P.-J. Loewenthal a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 8. septembra 2022,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 49, 63 a 64 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Gallaher Limited (ďalej len „GL“), ktorá je daňovým rezidentom Spojeného kráľovstva, a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Daňová a colná správa, Spojené kráľovstvo) (ďalej len „daňový orgán“), týkajúceho sa toho, či sa na GL vzťahuje daňová povinnosť bez možnosti odkladu zaplatenia dane, v súvislosti s dvomi transakciami spočívajúcimi v prevode majetku na spoločnosti, ktoré nie sú daňovými rezidentmi Spojeného kráľovstva a ktoré patria do tej istej skupiny spoločností ako GL.

Právny rámec

Dohoda o vystúpení

3 Dohoda o vystúpení Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska z Európskej únie a z Európskeho spoločenstva pre atómovú energiu (Ú. v. EÚ L 29, 2020, s. 7, ďalej len „dohoda o vystúpení“) bola schválená rozhodnutím Rady (EÚ) 2020/135 z 30. januára 2020 (Ú. v. EÚ L 29, 2020, s. 1).

4 Podľa preambuly dohody o vystúpení sa s výhradou dojednaní stanovených v tejto dohode právo Únie v celom svojom rozsahu prestane uplatňovať na Spojené kráľovstvo od dátumu nadobudnutia platnosti uvedenej dohody.

5 Dohoda o vystúpení vo svojom článku 126 stanovuje prechodné obdobie, ktoré začína dňom nadobudnutia platnosti tejto dohody a ktoré sa skončí 31. decembra 2020, a počas ktorého sa právo Únie uplatňuje na Spojené kráľovstvo, pokiaľ sa v uvedenej dohode nestanovuje inak.

6 Článok 86 dohody o vystúpení, nazvaný „Prebiehajúce veci pred Súdnym dvorom Európskej únie“, v odsekoch 2 a 3 stanovuje:

„2. Súdny dvor Európskej únie má naďalej právomoc vydávať prejudiciálne rozhodnutia o žiadostiach súdov Spojeného kráľovstva, ktoré boli podané pred skončením prechodného obdobia.

3. Na účely tejto kapitoly sa… návrhy na začatie prejudiciálneho konania… považujú za podané v čase, keď bol návrh na začatie konania zaregistrovaný kanceláriou Súdneho dvora…“

7 Článok 89 ods. 1 dohody o vystúpení znie:

„Rozsudky a uznesenia Súdneho dvora Európskej únie vynesené pred skončením prechodného obdobia, ako aj takéto rozsudky a uznesenia vynesené po skončení prechodného obdobia v konaniach uvedených v článkoch 86 a 87 sú právne záväzné pre Spojené kráľovstvo a v Spojenom kráľovstve v celom svojom rozsahu.“

8 Na základe článku 185 dohody o vystúpení nadobudla táto dohoda platnosť 1. februára 2020.

Právo Spojeného kráľovstva

9 Podľa § 2 a 5 Corporation Tax Act (zákon o dani z príjmov právnických osôb z roku 2009, ďalej len „CTA 2009“), ako aj § 8 Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (zákon o zdanení kapitálových ziskov z roku 1992, ďalej len „TCGA 1992“), spoločnosť, ktorá je daňovým rezidentom Spojeného kráľovstva, je povinná platiť daň z príjmov právnických osôb zo všetkých svojich ziskov (vrátane kapitálových ziskov) dosiahnutých v príslušnom účtovnom období.

10 Podľa § 5 ods. 3 CTA 2009 spoločnosť, ktorá nie je daňovým rezidentom Spojeného kráľovstva, ale ktorá tam vykonáva podnikateľskú činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne so sídlom v Spojenom kráľovstve, je povinná zaplatiť daň zo zisku pripísateľného tejto stálej prevádzkarni. Okrem toho na základe § 10 B TCGA 1992 je takáto spoločnosť povinná zaplatiť daň z kapitálových ziskov, ktoré dosiahne z prevodu majetku, ak sa tento majetok nachádza v Spojenom kráľovstve a používa sa pre potreby obchodnej činnosti alebo pre potreby stálej prevádzkarne. Takýto majetok sa označuje ako „zdaniteľný majetok“ na základe § 171 ods. 1 A TCGA 1992.

11 Podľa § 17 a 18 TCGA 1992 sa prevod majetku považuje za uskutočnený za protihodnotu rovnajúcu sa trhovej hodnote tohto majetku v prípade, že k tomuto prevodu nedochádza v rámci zmluvy uzavretej za iných než bežných trhových podmienok, alebo v prípade, že sa uskutočňuje v prospech prepojenej osoby.

12 § 170 TCGA 1992 stanovuje:

„1. Tento paragraf poskytuje výklad § 171 až 181, pokiaľ sa neuvádza inak…

2. Ak nie je stanovené inak,

…

b) odseky 3 až 6 nižšie sa uplatnia na účely určenia toho, či spoločnosti tvoria skupinu, a prípadne ktorá spoločnosť je hlavnou spoločnosťou skupiny;

…

d) pojmy ‚skupina‘ a ‚dcérska spoločnosť‘ sa majú vykladať so všetkými potrebnými úpravami v prípade, že sa uplatňujú na spoločnosť založenú podľa práva iného štátu, než je Spojené kráľovstvo.

3. Pokiaľ nie je v odsekoch 4 až 6 nižšie uvedené inak:

a) spoločnosť (ďalej v texte a v článkoch 171 až 181 označovaná ako ‚hlavná spoločnosť skupiny') a všetky jej dcérske spoločnosti, v ktorých vlastní 75 % obchodný podiel, tvoria skupinu; ak má niektorá z týchto dcérskych spoločností dcérske spoločnosti, v ktorých vlastní 75 % obchodný podiel, tieto sú zahrnuté do skupiny, rovnako ako ich dcérske spoločnosti, v ktorých vlastnia 75 % obchodný podiel, a tak ďalej, ale

b) skupina nezahŕňa žiadnu spoločnosť (odhliadnuc od hlavnej spoločnosti skupiny), ktorá nie je skutočnou dcérskou spoločnosťou, v ktorej hlavná spoločnosť skupiny vlastní 51 % obchodný podiel.

4. Spoločnosť nemôže byť hlavnou spoločnosťou skupiny, ak je sama dcérskou spoločnosťou, v ktorej vlastní 75 % obchodný podiel iná spoločnosť.

…“

13 V § 171 TCGA 1992 a § 775 a 776 CTA 2009 (ďalej spoločne ako „pravidlá prevodov v rámci skupiny“) sa stanovuje, že prevod majetku medzi spoločnosťami v rámci skupiny, ktoré podliehajú dani z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve, sa musí uskutočniť na daňovo neutrálnom základe.

14 V § 171 TCGA 1992 sa uvádza:

„(1) V prípade, že

a) spoločnosť (‚spoločnosť A') prevádza majetok na inú spoločnosť (‚spoločnosť B') ku dňu, ku ktorému obidve tieto spoločnosti patria do tej istej skupiny, a

b) sú splnené podmienky uvedené v odseku 1A,

so spoločnosťou A a spoločnosťou B sa na účely dane z príjmov právnických osôb vzťahujúcej sa na kapitálové zisky zaobchádza tak, ako keby bol tento majetok nadobudnutý spoločnosťou B za protihodnotu v takej výške, ktorá zaručuje, že spoločnosti A pri prevode nevznikne ani zisk, ani strata.

1A. Podmienky uvedené v odseku 1 písm. b) vyššie sú tieto:

a) spoločnosť A má ku dňu prevodu sídlo v Spojenom kráľovstve alebo je majetok pre túto spoločnosť zdaniteľným majetkom bezprostredne pred týmto dňom a

b) spoločnosť B má ku dňu prevodu sídlo v Spojenom kráľovstve alebo je majetok pre túto spoločnosť zdaniteľným majetkom bezprostredne po tomto dni.

Na tento účel je majetok ‚zdaniteľným majetkom' pre spoločnosť k danému dňu v prípade, že ak by sa mal majetok prevádzať touto spoločnosťou k tomuto dátumu, akýkoľvek kapitálový zisk dosiahnutý spoločnosťou by bol zdaniteľným kapitálovým ziskom a na základe § 10B by bol súčasťou jej zdaniteľných ziskov na účely dane z príjmov právnických osôb.

…“

15 Ustanovenie § 775 CTA 2009 znie:

„1. Prevod nehmotného majetku z jednej spoločnosti (‚prevodca') na inú spoločnosť (‚nadobúdateľ') je na účely tejto časti daňovo neutrálny, ak

a) ku dňu prevodu patria obidve spoločnosti do tej istej skupiny;

b) bezprostredne pred prevodom predstavuje predmetný majetok pre prevodcu zdaniteľný nehmotný majetok a

c) bezprostredne po prevode predstavuje predmetný majetok pre nadobúdateľa zdaniteľný nehmotný majetok.

2. Dôsledky daňovo neutrálneho prevodu na účely tejto časti sú uvedené v § 776.

…"

16 V § 776 CTA 2009 sa uvádza:

„1. Tento paragraf stanovuje dôsledky prevodu majetku, ktorý je ‚daňovo neutrálny' na účely tejto časti.

2. Prevod sa na tieto účely považuje za prevod, ktorý nezahŕňa

a) speňaženie majetku prevodcom alebo

b) nadobudnutie majetku nadobúdateľom.

3. Nadobúdateľ sa na tieto účely považuje

a) za osobu, ktorá vlastnila majetok kedykoľvek, keď ho vlastnil tento prevodca, a

b) za osobu, ktorá vynaložila všetku náležitú starostlivosť vo vzťahu k majetku, ktorú vynakladal prevodca.

4. Predovšetkým platí, že

a) pôvodná obstarávacia cena majetku v rukách prevodcu sa považuje za pôvodnú obstarávaciu cenu majetku v rukách nadobúdateľa a

b) so všetkými aktívami a pasívami týkajúcimi sa majetku, ktoré prevodca zohľadnil na daňové účely podľa tejto časti, sa zaobchádza tak, ako keby ich zohľadnil nadobúdateľ.

5. Odkazy na obstarávaciu cenu majetku, uvedené v odseku 4 písm. a) sa vzťahujú na obstarávaciu cenu uznanú na daňové účely."

17 Ustanovenie § 764 CTA 2009 znie:

„1. Táto kapitola sa uplatňuje na účely tejto časti s cieľom určiť, či spoločnosti tvoria skupinu, a prípadne ktorá spoločnosť je hlavnou spoločnosťou skupiny.

…“

18 Ustanovenie § 765 CTA 2009 stanovuje:

„1. Všeobecným pravidlom je, že

a) spoločnosť (‚A‘) a všetky jej dcérske spoločnosti, v ktorých vlastní 75 % obchodný podiel, tvoria skupinu a

b) ak má jedna z týchto dcérskych spoločností dcérske spoločnosti, v ktorých vlastní 75 % obchodný podiel, skupina ich zahŕňa, a zahŕňa aj ich dcérske spoločnosti, v ktorých tieto vlastnia 75 % obchodný podiel, a tak ďalej.

2. Spoločnosť A sa v tejto kapitole a v kapitole 9 označuje ako hlavná spoločnosť skupiny.

3. Na odseky 1 a 2 sa vzťahujú nasledujúce ustanovenia tejto kapitoly.“

19 V § 767 CTA 2009 sa uvádza:

„1. Všeobecným pravidlom je, že spoločnosť (‚A‘) nie je hlavnou spoločnosťou skupiny, ak ona samotná je dcérskou spoločnosťou, v ktorej vlastní 75 % obchodný podiel iná spoločnosť (‚B‘).

…“

20 Ustanovenie § 59D Taxes Management Act 1970 (zákon o správe daní z roku 1970, ďalej len „TMA 1970“) stanovuje:

„1. Daň z príjmov právnických osôb za účtovné obdobie je splatná a vymáhateľná v deň nasledujúci po uplynutí obdobia deviatich mesiacov od skončenia tohto účtovného obdobia.

2. Ak je v tento deň suma dane na zaplatenie nižšia než súhrn všetkých relevantných súm, ktoré už boli predtým zaplatené (tak ako tieto vyplývajú z príslušného daňového priznania k dani z príjmov právnických osôb), preplatok sa vráti.

…“

21 Podľa § 87A TMA 1970 úroky možno započítať na nezaplatenú daň odo dňa, keď je táto daň splatná.

22 Na základe § 55 a 56 TMA 1970 ak bola proti rozhodnutiu daňového orgánu (vrátane oznámenia o čiastočnom ukončení), ktorým sa mení daňové priznanie spoločnosti za určité účtovné obdobie, podaná žaloba na First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Súd prvého stupňa (oddelenie pre daňové spory), Spojené kráľovstvo], môže byť povinnosť zaplatiť stanovenú daň odložená na základe dohody s daňovým orgánom alebo na základe žiadosti podanej na First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Súd prvého stupňa (oddelenie pre daňové spory)], v dôsledku čoho sa táto daň stane splatnou až po rozhodnutí o žalobe podanej na tento súd.

23 Článok 13 ods. 5 dohody uzavretej medzi Spojeným kráľovstvom a Švajčiarskou konfederáciou o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorá vychádza zo vzoru daňovej dohody Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) týkajúcej sa príjmu a majetku, stanovuje, že kapitálové zisky vyplývajúce z prevodu majetku, akými sú zisky, o aké ide v konaní vo veci samej, sú zdaniteľné len na území, kde má prevodca sídlo.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

24 Skupina GL patrí do skupiny spoločností Japan Tobacco Inc. (ďalej len „skupina JT“).

25 Skupina JT je skupina s celosvetovou pôsobnosťou, ktorá distribuuje tabakové výrobky v 130 krajinách po celom svete. Spoločnosťou na čele tejto skupiny je spoločnosť kótovaná na burze, ktorá je daňovým rezidentom Japonska.

26 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že na čele skupiny JT pre Európu je spoločnosť JTIH, ktorá je daňovým rezidentom Holandska (ďalej len „holandská spoločnosť“) a ktorá je nepriamou materskou spoločnosťou spoločnosti GL, pričom spriaznenosť medzi holandskou spoločnosťou a spoločnosťou GL je založená prostredníctvom ďalších štyroch spoločností, ktoré majú všetky sídlo v Spojenom kráľovstve.

27 V priebehu roka 2011 previedla GL na sesterskú spoločnosť JTISA, ktorá je daňovým rezidentom Švajčiarska (ďalej len „švajčiarska spoločnosť“) a ktorá je priamou dcérskou spoločnosťou holandskej spoločnosti, práva duševného vlastníctva týkajúce sa tabakových obchodných značiek, ako aj súvisiaci majetok (ďalej len „prevod z roku 2011“). Odmenu, ktorú GL dostala ako protihodnotu za tento prevod, zaplatila švajčiarska spoločnosť, ktorá na tento účel dostala od holandskej spoločnosti vnútro-skupinovú pôžičku vo výške zodpovedajúcej výške tejto odmeny.

28 V roku 2014 previedla GL na holandskú spoločnosť celý obchodný podiel, ktorý vlastnila v jednej zo svojich dcérskych spoločností, konkrétne v spoločnosti založenej na Ostrove Man (ďalej len „prevod z roku 2014“).

29 Daňový orgán prijal dve oznámenia o čiastočnom ukončení týkajúce sa prevodu z roku 2011 a prevodu z roku 2014, ktorými sa určila výška kapitálových ziskov a zdaniteľných ziskov, ktoré GL dosiahla v rámci týchto prevodov v príslušných účtovných obdobiach. Keďže nadobúdatelia neboli daňovými rezidentmi Spojeného kráľovstva, kapitálový zisk z majetku podliehal bezprostrednej daňovej povinnosti, pričom žiadne ustanovenie vnútroštátneho daňového práva nestanovovalo možnosť odkladu tejto povinnosti či zaplatenie dane v splátkach.

30 GL podala proti týmto dvom oznámeniam o čiastočnom ukončení dve žaloby na First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Súd prvého stupňa (oddelenie pre daňové spory)].

31 V rámci týchto žalôb GL v podstate tvrdila, že došlo k rozdielnemu daňovému zaobchádzaniu medzi prevodmi majetku, o aké ide vo veci samej, a prevodmi uskutočnenými medzi členmi skupiny spoločností, ktoré majú sídlo alebo stálu prevádzkareň v Spojenom kráľovstve a na ktoré sa vzťahuje oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu totiž vyplýva, že pravidlá prevodov v rámci skupiny stanovujú, že prevod majetku medzi spoločnosťami v rámci skupiny, ktoré podliehajú dani v Spojenom kráľovstve, sa musí uskutočniť na daňovo neutrálnom základe.

32 Na jednej strane pokiaľ ide o žalobu proti oznámeniu o čiastočnom ukončení týkajúcemu sa prevodu z roku 2011 (ďalej len „žaloba z roku 2011“), GL po prvé tvrdila, že skutočnosť, že nie je možné odložiť zaplatenie daňovej povinnosti, predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa holandskej spoločnosti. Po druhé subsidiárne tvrdila, že skutočnosť, že toto zaplatenie nie je možné odložiť, má za následok obmedzenie práva holandskej spoločnosti a/alebo spoločnosti GL na voľný pohyb kapitálu. Po tretie GL uviedla, že hoci je Spojené kráľovstvo na základe vyváženého rozdelenia daňových právomocí medzi členskými štátmi oprávnené zdaniť dosiahnuté kapitálové zisky, povinnosť zaplatiť daň okamžite, bez možnosti odkladu zaplatenia, je neprimeraná.

33 Na druhej strane, pokiaľ ide o žalobu proti oznámeniu o čiastočnom ukončení týkajúcemu sa prevodu z roku 2014 (ďalej len „žaloba z roku 2014“), GL tvrdila po prvé to, že skutočnosť, že nie je možné odložiť zaplatenie daňovej povinnosti, predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa holandskej spoločnosti. Po druhé tvrdila, že hoci je Spojené kráľovstvo na základe vyváženého rozdelenia daňových právomocí medzi členskými štátmi v zásade oprávnené zdaniť dosiahnuté kapitálové zisky, povinnosť zaplatiť daň okamžite, bez možnosti odkladu zaplatenia, je neprimeraná.

34 Z dôvodu, že GL podala žaloby z rokov 2011 a 2014, odložila zaplatenie dane z príjmov právnických osôb až do vydania rozhodnutia vo veci samej, na čo mala nárok na základe § 55 TMA 1970.

35 First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Súd prvého stupňa (oddelenie pre daňové spory)] dospel k záveru, že pre každý prevod majetku existovali riadne obchodné dôvody, že ani jeden z týchto prevodov nebol súčasťou úplne vykonštruovaných dohôd neodrážajúcich ekonomickú realitu a že hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov uvedených prevodov neboli daňové úniky.

36 Tento súd rozhodol, že došlo k porušeniu práva Únie, pokiaľ ide o prevod z roku 2014, ale že nedošlo k jeho porušeniu, pokiaľ ide o prevod z roku 2011. Žalobe z roku 2014 teda First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Súd prvého stupňa (oddelenie pre daňové spory)] vyhovel, ale žalobu z roku 2011 zamietol.

37 Pokiaľ ide v tejto súvislosti o žalobu z roku 2011, uvedený súd okrem iného rozhodol, že nedošlo k obmedzeniu slobody usadiť sa holandskej spoločnosti. Pokiaľ ide o právo na voľný pohyb kapitálu, usúdil, že na toto právo sa nie je možné odvolávať, pretože právna úprava, o akú ide vo veci samej, sa vzťahuje len na skupiny pozostávajúce zo spoločností, ktoré sú pod spoločnou kontrolou.

38 V rámci konania o žalobe z roku 2014 First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Súd prvého stupňa (oddelenie pre daňové spory)] okrem iného rozhodol, že došlo k obmedzeniu slobody usadiť sa holandskej spoločnosti, že táto spoločnosť je objektívne porovnateľná so spoločnosťou podliehajúcou dani v Spojenom kráľovstve a že neexistencia práva na odklad zaplatenia dane je neprimeraná.

39 Proti rozhodnutiu First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Súd prvého stupňa (daňové oddelenie)], ktorým bola zamietnutá žaloba z roku 2011, podala GL odvolanie na vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania a ktorým je Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber) [Druhostupňový súd (oddelenie pre daňové a majetkové spory), Spojené kráľovstvo]. Daňový orgán zase podal odvolanie proti rozhodnutiu, ktorým sa vyhovelo žalobe z roku 2014, a to na ten istý súd.

40 Vnútroštátny súd uvádza, že v konaní vo veci samej vzniká otázka, či v rámci prevodov z rokov 2011 a 2014 je uloženie povinnosti úhrady dane bez možnosti odkladu zaplatenia dane zlučiteľné s právom Únie, konkrétne vo vzťahu k obidvom týmto prevodom so slobodou usadiť sa stanovenou v článku 49 ZFEÚ a vo vzťahu k prevodu z roku 2011 s voľným pohybom kapitálu podľa článku 63 ZFEÚ. Tento súd sa okrem toho pýta na primerané nápravné opatrenie, ktoré by bolo potrebné stanoviť v prípade, že by sa o uložení daňovej povinnosti bez možnosti odložiť zaplatenie dane usúdilo, že je v rozpore s právom Únie.

41 Za týchto okolností Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber) [Druhostupňový súd (oddelenie pre daňové a majetkové spory)] rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je možné odvolávať sa na článok 63 ZFEÚ v súvislosti s vnútroštátnymi právnymi predpismi, akými sú pravidlá prevodov v rámci skupiny, ktoré sa uplatňujú iba na skupiny spoločností?

2. Ak by sa v súvislosti s pravidlami prevodov v rámci skupiny vo všeobecnosti nebolo možné odvolávať na článok 63 ZFEÚ, je napriek tomu možné sa odvolávať na tento článok:
   a) ak ide o pohyby kapitálu uskutočnené materskou spoločnosťou so sídlom v členskom štáte Únie na dcérsku spoločnosť so sídlom vo Švajčiarsku, v prípade, že materská spoločnosť vlastní 100 % obchodný podiel tak v dcérskej spoločnosti so sídlom vo Švajčiarsku, ako aj v dcérskej spoločnosti so sídlom v Spojenom kráľovstve, ktorá podlieha predmetnej daňovej povinnosti?
   b) ak ide o pohyb kapitálu uskutočnený dcérskou spoločnosťou so sídlom v Spojenom kráľovstve na dcérsku spoločnosť so sídlom vo Švajčiarsku, v ktorých obidvoch vlastní 100 % obchodný podiel tá istá materská spoločnosť so sídlom v členskom štáte Únie, pričom tieto dve spoločnosti sú sesterskými spoločnosťami a nie je medzi nimi vzťah materskej a dcérskej spoločnosti?

3. Predstavujú právne predpisy, akými sú pravidlá prevodov v rámci skupiny, na základe ktorých podlieha bezprostrednej daňovej povinnosti prevod majetku uskutočnený spoločnosťou so sídlom v Spojenom kráľovstve na sesterskú spoločnosť so sídlom vo Švajčiarsku (ktorá nevykonáva obchodnú činnosť v Spojenom kráľovstve prostredníctvom stálej prevádzkarne), v prípade, že obidve tieto spoločnosti sú dcérskymi spoločnosťami, v ktorých vlastní 100 % obchodný podiel spoločná materská spoločnosť so sídlom v inom členskom štáte, za okolností, že by takýto prevod bol uskutočnený na daňovo neutrálnom základe, ak by sesterská spoločnosť mala tiež sídlo v Spojenom kráľovstve (alebo by vykonávala v Spojenom kráľovstve obchodnú činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne), obmedzenie slobody usadiť sa materskej spoločnosti v zmysle článku 49 ZFEÚ, alebo prípadne obmedzenie slobody pohybu kapitálu v zmysle článku 63 ZFEÚ?

4. Ak by bolo možné odvolávať sa na článok 63 ZFEÚ:
   a) predstavoval prevod obchodných značiek a súvisiaceho majetku uskutočnený spoločnosťou GL na švajčiarsku spoločnosť za protihodnotu, ktorá mala zodpovedať trhovej hodnote týchto obchodných značiek, pohyb kapitálu na účely článku 63 ZFEÚ?
   b) predstavovali pohyby kapitálu uskutočnené holandskou spoločnosťou v prospech švajčiarskej spoločnosti, ktorá je jej dcérskou spoločnosťou so sídlom vo Švajčiarsku, priame investície na účely článku 64 ZFEÚ?

c) vzhľadom na skutočnosť, že článok 64 ZFEÚ sa uplatňuje iba na určité typy pohybu kapitálu, je možné článok 64 ZFEÚ uplatniť za okolností, keď pohyby kapitálu možno považovať za priame investície (uvedené v článku 64 ZFEÚ), a zároveň aj za iný druh pohybu kapitálu, ktorý nie je uvedený v článku 64 ZFEÚ?

5. Ak by išlo o obmedzenie, pričom je nesporné, že toto obmedzenie bolo v zásade odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu (t. j. potrebou zachovania vyváženého rozdelenia daňových právomocí), bolo toto obmedzenie nevyhnutné a primerané v zmysle judikatúry Súdneho dvora, najmä za okolností, keď dotknutý daňovník ako protihodnotu za prevod predmetného majetku dosiahol príjem, ktorý sa rovná plnej trhovej hodnote tohto majetku?

6. Ak došlo k porušeniu slobody usadiť sa a/alebo práva na voľný pohyb kapitálu:
   a) vyžaduje právo Únie, aby sa vnútroštátne právne predpisy vykladali takým spôsobom, alebo vôbec neuplatňovali, tak, aby sa spoločnosti GL poskytla možnosť odkladu zaplatenia dane?
   b) v prípade kladnej odpovede, vyžaduje právo Únie, aby sa vnútroštátne právne predpisy vykladali takým spôsobom, alebo vôbec neuplatňovali, tak, aby sa spoločnosti GL poskytla možnosť odkladu zaplatenia dane až dovtedy, kým sa majetok neprevedie mimo pod-skupiny, ktorej je spoločnosť so sídlom v inom členskom štáte materskou spoločnosťou (t. j. ‚na základe dosiahnutia‘), alebo môže predstavovať primerané nápravné opatrenie možnosť zaplatenia dane v splátkach (t. j. ‚na základe splátok‘)?
   c) ak možnosť zaplatenia dane v splátkach môže v zásade predstavovať primerané nápravné opatrenie:
      i) je to tak len v prípade, ak vnútroštátne právo obsahovalo takúto možnosť v čase predajov majetku, alebo je zlučiteľné s právom Únie, ak sa takáto možnosť poskytne prostredníctvom nápravného opatrenia *a posteriori* (to znamená ak vnútroštátny súd dodatočne poskytne takúto možnosť *a posteriori* tým, že uplatnení výklad, ktorý je v súlade s právnymi predpismi, alebo tým, že tieto predpisy neuplatní)?
      ii) vyžaduje právo Únie od vnútroštátnych súdov, aby poskytli nápravné opatrenie, ktoré v čo najmenšej možnej miere zasahuje do príslušnej slobody podľa práva Únie, alebo postačuje, aby vnútroštátne súdy poskytli nápravné opatrenie, ktoré je súčasne primerané a v čo najmenšej možnej miere sa odchyľuje od existujúceho vnútroštátneho práva?
      iii) aké dlhé obdobie splácania sa vyžaduje? a
      iv) je nápravné opatrenie zahŕňajúce splátkový kalendár, v rámci ktorého sú platby splatné pred dňom, kedy sa s konečnou platnosťou rozhodne o sporných otázkach medzi účastníkmi konania, v rozpore s právom Únie, inými slovami, je potrebné, aby boli splátky splatné v budúcnosti?“

O návrhu na opätovné začatie ústnej časti konania

42 GL po prednesení návrhov generálneho advokáta podaním doručeným do kancelárie Súdneho dvora 29. septembra 2022 požiadala o opätovné začatie ústnej časti konania podľa článku 83 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora.

43 Na podporu tejto žiadosti GL v podstate uviedla, že generálny advokát nesprávne pochopil určité aspekty práva Spojeného kráľovstva, ako aj určité skutkové okolnosti sporu vo veci samej, čo podľa jej názoru odôvodňuje uskutočnenie pojednávania.

44 V tejto súvislosti treba hneď na úvod pripomenúť, že podľa článku 252 druhého odseku ZFEÚ generálny advokát, ktorý koná nestranne a nezávisle, predkladá na verejných pojednávaniach odôvodnené návrhy v prípadoch, ktoré si v súlade so Štatútom Súdneho dvora Európskej únie vyžadujú jeho účasť. Súdny dvor nie je viazaný ani týmito návrhmi, ani dôvodmi, na základe ktorých k nim generálny advokát dospel [rozsudok z 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odpočítanie DPH súvisiacej s vkladom spoločníka), C-98/21, EU:C:2022:645, bod 29 a citovaná judikatúra].

45 Treba tiež pripomenúť, že Štatút Súdneho dvora Európskej únie ani rokovací poriadok neupravujú možnosť dotknutých účastníkov konania podať pripomienky v reakcii na návrhy prednesené generálnym advokátom. V dôsledku toho nesúhlas dotknutej osoby s návrhmi generálneho advokáta nemôže sám osebe predstavovať dôvod na opätovné začatie ústnej časti konania, a to bez ohľadu na otázky, ktoré generálny advokát v týchto návrhoch skúmal [rozsudok z 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odpočítanie DPH súvisiacej s vkladom spoločníka), C-98/21, EU:C:2022:645, bod 30 a citovaná judikatúra].

46 GL sa svojimi tvrdeniami zrejme snaží odpovedať na návrhy generálneho advokáta tak, že spochybňuje niektoré z jeho posúdení.

47 Je nesporné, že podľa článku 83 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora môže Súdny dvor kedykoľvek po vypočutí generálneho advokáta rozhodnúť o opätovnom začatí ústnej časti konania, najmä ak usúdi, že nemá dostatok informácií, alebo ak účastník konania uviedol po skončení tejto časti konania novú skutočnosť, ktorá môže mať rozhodujúci vplyv na rozhodnutie Súdneho dvora, alebo ak sa má vo veci rozhodnúť na základe tvrdenia, o ktorom sa nemali možnosť vyjadriť účastníci konania alebo subjekty oprávnené podľa článku 23 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie.

48 Treba však konštatovať, že údajný skutkový omyl a nesprávne právne posúdenie, ktoré namieta GL, neodôvodňujú opätovné začatie ústnej časti konania.

49 Po prvé, pokiaľ ide o údajné nesprávne pochopenie vnútroštátneho práva, treba uviesť, že GL sa odvoláva na nesprávne posúdenie založené na nesprávnom výklade rozsudku z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161). Platí však, že okolnosť, že si GL tento rozsudok vykladá odlišne, nemôže predstavovať nesprávne posúdenie vnútroštátneho právneho rámca, ktorého opis uvedený v bodoch 7 až 14 návrhov generálneho advokáta táto spoločnosť nespochybňuje.

50 Po druhé, pokiaľ ide o údajné nesprávne pochopenie niektorých skutkových okolností vo veci samej, stačí konštatovať, že analýza generálneho advokáta v jeho návrhoch vychádza z tých skutočností, ktoré boli oznámené zo strany vnútroštátneho súdu a ktoré sú uvedené v bodoch 15 až 30 týchto návrhov.

51 V predmetnom prípade tak Súdny dvor po vypočutí generálneho advokáta dospel k záveru, že má k dispozícii všetky informácie potrebné na zodpovedanie otázok položených vnútroštátnym súdom.

52 Z uvedeného vyplýva, že nie je potrebné nariadiť opätovné začatie ústnej časti konania.

O prejudiciálnych otázkach

O právomoci Súdneho dvora

53 Z článku 86 dohody o vystúpení, ktorá nadobudla platnosť 1. februára 2020, vyplýva, že Súdny dvor má napriek vystúpeniu Spojeného kráľovstva z Únie 31. januára 2020 právomoc vydávať prejudiciálne rozhodnutia o žiadostiach súdov Spojeného kráľovstva, ktoré boli podané pred skončením prechodného obdobia stanoveného na 31. december 2020. Tak je to v prípade prejednávaného návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorý bol Súdnemu dvoru doručený 30. decembra 2020 (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. júna 2021, Tesco Stores, C-624/19, EU:C:2021:429, bod 17). Z uvedeného vyplýva, že Súdny dvor má právomoc odpovedať na prejudiciálne otázky v prejednávanej veci.

O prvej a druhej otázke

54 Svojou prvou a druhou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 63 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že vnútroštátna právna úprava, ktorá sa uplatňuje len na skupiny spoločností, patrí do jeho pôsobnosti.

55 V tejto súvislosti z ustálenej judikatúry vyplýva, že na určenie toho, či vnútroštátna právna úprava patrí do pôsobnosti niektorej zo základných slobôd zaručených Zmluvou o FEÚ, treba zohľadniť predmet danej právnej úpravy [pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. apríla 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Výnimka pre investičné fondy zriadené v zmluvnej forme), C-342/20, EU:C:2022:276, bod 35 a citovanú judikatúru].

56 Súdny dvor rozhodol, že na vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá sa použije len v prípade podielov umožňujúcich vykonávať nepochybný vplyv na rozhodnutia spoločnosti a určovať jej činnosti, sa článok 49 ZFEÚ vzťahuje. Naopak vnútroštátne ustanovenia, ktoré sa majú uplatňovať len na podiely nadobudnuté s cieľom uskutočniť finančné investície bez úmyslu ovplyvňovať riadenie a kontrolu podniku, treba preskúmať výlučne vzhľadom na voľný pohyb kapitálu (rozsudok z 13. novembra 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, body 91 a 92, ako aj citovaná judikatúra).

57 Navyše v prípade, že sa vnútroštátne opatrenie týka slobody usadiť sa a zároveň aj voľného pohybu kapitálu, v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora je potrebné skúmať dotknuté opatrenie v zásade z hľadiska iba jednej z týchto slobôd, ak sa ukáže, že za okolností, aké sú vo veci samej, má jedna z nich prednosť pred druhou a môže byť s ňou spojená (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. septembra 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, bod 37 a citovanú judikatúru).

58 Okrem toho z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že ak sa vnútroštátna právna úprava týka iba vzťahov v rámci skupiny spoločností, dotýka sa prevažne slobody usadiť sa (rozsudok z 26. júna 2008, Burda, C-284/06, EU:C:2008:365, bod 68 a citovaná judikatúra).

59 V predmetnom prípade sa právna úprava, o akú ide vo veci samej, týka daňového zaobchádzania s prevodmi majetku v rámci tej istej skupiny spoločností. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu tiež vyplýva, že pravidlá prevodu v rámci skupiny sa uplatňujú len na prevody uskutočnené v rámci skupiny spoločností, pričom pojem „skupina spoločností“ je vo vnútroštátnej právnej úprave,

o akú ide vo veci samej, vymedzený tak, že sa ním označuje spoločnosť a jej dcérske spoločnosti, v ktorých táto spoločnosť vlastní 75 % obchodný podiel, ako aj dcérske spoločnosti týchto dcérskych spoločností, v ktorých samotných tieto vlastnia 75 % obchodný podiel.

60 Okrem toho, tak ako zdôrazňuje vláda Spojeného kráľovstva, zdá sa, že tieto pravidlá sa uplatňujú na prevody majetku medzi materskou spoločnosťou a dcérskymi spoločnosťami (alebo ich dcérskymi spoločnosťami), na ktoré táto spoločnosť vykonáva nepochybný priamy (alebo nepriamy) vplyv, ako aj na prevody majetku medzi dcérskymi spoločnosťami (alebo ich dcérskymi spoločnosťami), ktoré majú spoločnú materskú spoločnosť, ktorá na ne vykonáva nepochybný vplyv. V obidvoch týchto prípadoch sa tak zdá, že sa pravidlá prevodov v rámci skupiny uplatňujú z toho dôvodu, že materská spoločnosť vlastní vo svojich dcérskych spoločnostiach obchodný podiel, ktorý jej umožňuje vykonávať na svoje dcérske spoločnosti nepochybný vplyv.

61 Aj za predpokladu, že by uvedené pravidlá mali obmedzujúce účinky na voľný pohyb kapitálu, takéto účinky by boli nevyhnutným dôsledkom prípadného zásahu do slobody usadiť sa, a teda neodôvodňujú samostatné skúmanie týchto pravidiel vzhľadom na článok 63 ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. júla 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, bod 24 a citovanú judikatúru).

62 Preto vnútroštátna právna úprava, akou sú pravidlá prevodov v rámci skupiny a ktorá sa uplatňuje len na skupiny spoločností, patrí prevažne do pôsobnosti článku 49 ZFEÚ, ktorý zaručuje slobodu usadiť sa, pričom nie je potrebné ju skúmať z hľadiska voľného pohybu kapitálu zaručeného článkom 63 ZFEÚ.

63 Okrem toho treba pripomenúť, že článok 63 ZFEÚ sa v každom prípade nemôže uplatniť v situácii, ktorá by v zásade patrila do pôsobnosti článku 49 ZFEÚ, keď je jedna z dotknutých spoločností z daňového hľadiska usadená v tretej krajine, čo je prípad švajčiarskej spoločnosti v rámci prevodu z roku 2011.

64 Keďže totiž Zmluva o FEÚ nerozširuje slobodu usadiť sa na tretie krajiny, treba zabrániť tomu, aby hospodárske subjekty, ktoré nepatria do územnej pôsobnosti slobody usadiť sa, mali na základe výkladu článku 63 ods. 1 ZFEÚ, pokiaľ ide o vzťahy s týmito štátmi, z tejto slobody prospech (rozsudok z 24. novembra 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, bod 42 a citovaná judikatúra).

65 Nie je tak potrebné dodatočne preskúmať uplatniteľnosť článku 63 ZFEÚ v zmysle toho, ako sa uvádza v znení druhej otázky.

66 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba na prvú a druhú otázku odpovedať tak, že článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že vnútroštátna právna úprava, ktorá sa uplatňuje len na skupiny spoločností, nepatrí do jeho pôsobnosti.

O tretej otázke

67 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 49 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že vnútroštátna právna úprava, ktorá ukladá bezprostrednú povinnosť zaplatiť daň z prevodu majetku uskutočneného spoločnosťou, ktorá je daňovým rezidentom členského štátu, na sesterskú spoločnosť, ktorá je daňovým rezidentom tretej krajiny a ktorá nevykonáva obchodnú činnosť v tomto členskom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne, v prípade, že obidve tieto spoločnosti sú dcérskymi spoločnosťami, v ktorých vlastní 100 % obchodný podiel

spoločná materská spoločnosť, ktorá je daňovým rezidentom iného členského štátu, predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa tejto materskej spoločnosti v zmysle článku 49 ZFEÚ, a to za okolností, že by sa takýto prevod uskutočnil na daňovo neutrálnom základe, ak by aj sesterská spoločnosť bola daňovým rezidentom prvého uvedeného členského štátu alebo v ňom vykonávala činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne.

68 Na úvod treba poznamenať, rovnako ako poznamenal generálny advokát v bodoch 41 a 42 svojich návrhov, po prvé, že tretia otázka sa týka len druhu transakcií zodpovedajúcich prevodu z roku 2011, to znamená prevodu majetku spoločnosťou podliehajúcou dani v Spojenom kráľovstve, na spoločnosť, ktorá je daňovým rezidentom tretej krajiny, v predmetnom prípade Švajčiarska, a nepodlieha dani v Spojenom kráľovstve.

69 Po druhé sa táto otázka týka situácie, keď materská spoločnosť, ktorou je v predmetnom prípade holandská spoločnosť, vykonávala svoju slobodu na základe článku 49 ZFEÚ prostredníctvom zriadenia dcérskej spoločnosti v Spojenom kráľovstve, ktorou je v predmetnom prípade GL.

70 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora sloboda usadiť sa, ktorú článok 49 ZFEÚ priznáva štátnym príslušníkom Únie, zahŕňa v súlade s článkom 54 ZFEÚ vo vzťahu k spoločnostiam, ktoré sú založené podľa právnej úpravy členského štátu a majú sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti v rámci Únie, právo vykonávať svoju činnosť v iných členských štátoch prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia [pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. septembra 2022, W (Odpočítateľnosť konečných strát stálej prevádzkarne nerezidenta), C-538/20, EU:C:2022:717, bod 14 a citovanú judikatúru].

71 Sloboda usadiť sa sleduje zabezpečenie výhody vnútroštátneho zaobchádzania v hostiteľskom členskom štáte štátnym príslušníkom iných členských štátov a spoločnostiam uvedeným v článku 54 ZFEÚ, pričom v prípade spoločností zakazuje akúkoľvek diskrimináciu na základe miesta ich sídla (rozsudok zo 6. októbra 2022, Contship Italia, C-433/21 a C-434/21, EU:C:2022:760, bod 34, ako aj citovaná judikatúra).

72 Ako pritom konštatoval generálny advokát v bode 45 svojich návrhov, vnútroštátna právna úprava, akou sú pravidlá prevodov v rámci skupiny, nespôsobuje žiadne rozdielne zaobchádzanie z dôvodu miesta daňovej rezidencie materskej spoločnosti, keďže sa na jej základe s dcérskou spoločnosťou, ktorá je daňovým rezidentom Spojeného kráľovstva a ktorej materskou spoločnosťou je spoločnosť so sídlom v členskom štáte, zaobchádza rovnako ako s dcérskou spoločnosťou, ktorá je daňovým rezidentom Spojeného kráľovstva a ktorej materskou spoločnosťou je spoločnosť so sídlom v Spojenom kráľovstve. V predmetnom prípade sa tak zdá, že na GL by sa vzťahovalo rovnaké daňové zaobchádzanie, ak by materská spoločnosť, t. j. holandská spoločnosť, bola daňovým rezidentom Spojeného kráľovstva.

73 Z uvedeného vyplýva, že na základe takejto vnútroštátnej právnej úpravy nedochádza k menej priaznivému zaobchádzaniu s dcérskou spoločnosťou spoločnosti, ktorá je daňovým rezidentom členského štátu, vo vzťahu k porovnateľnej dcérskej spoločnosti takej spoločnosti, ktorá je daňovým rezidentom Spojeného kráľovstva.

74 Takáto právna úprava teda nespôsobuje žiadne obmedzenie slobody usadiť sa, pokiaľ ide o materskú spoločnosť.

75 Tvrdeniami, ktoré uvádza GL, tento záver nemožno vyvrátiť. Podľa spoločnosti GL nemožnosť tejto spoločnosti, ktorej sídlo je v Spojenom kráľovstve a ktorá bola nadobudnutá holandskou spoločnosťou, previesť majetok na dcérsku spoločnosť holandskej spoločnosti na daňovo neutrálnom základe, spôsobila, že nadobudnutie spoločnosti GL holandskou spoločnosťou bolo menej príťažlivé a mohlo ju od tohto nadobudnutia odradiť.

76 V tejto súvislosti je potrebné konštatovať, že judikatúra, na ktorú sa GL odvoláva a podľa ktorej ide o obmedzenie slobody usadiť sa v prípade, že opatrenie spôsobuje, že je „výkon tejto slobody menej príťažlivým“, sa vzťahuje na situácie, ktoré sú odlišné od situácie, o akú ide v konaní vo veci samej, a to konkrétne na situácie, keď spoločnosť, ktorá má záujem vykonať slobodu usadiť sa v inom členskom štáte, je znevýhodnená v porovnaní s podobnou spoločnosťou, ktorá túto slobodu nevykoná (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, body 36 a 37).

77 V predmetnom prípade však pravidlá prevodov v rámci skupiny ukladajú bezprostrednú povinnosť zaplatiť daň z prevodu majetku uskutočneného dcérskou spoločnosťou, ktorá je daňovým rezidentom Spojeného kráľovstva a ktorej materskou spoločnosťou je spoločnosť, ktorá nie je daňovým rezidentom Spojeného kráľovstva, do tretej krajiny, a rovnakú daňovú povinnosť ukladajú v porovnateľnej situácii prevodu majetku uskutočneného dcérskou spoločnosťou, ktorá je daňovým rezidentom Spojeného kráľovstva a ktorej materskou spoločnosťou je spoločnosť, ktorá je daňovým rezidentom Spojeného kráľovstva, do tretej krajiny.

78 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba na tretiu otázku odpovedať tak, že článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že vnútroštátna právna úprava, ktorá ukladá bezprostrednú povinnosť zaplatiť daň z prevodu majetku uskutočneného spoločnosťou, ktorá je daňovým rezidentom členského štátu, na sesterskú spoločnosť, ktorá je daňovým rezidentom tretej krajiny a ktorá nevykonáva obchodnú činnosť v tomto členskom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne, v prípade, že obidve tieto spoločnosti sú dcérskymi spoločnosťami, v ktorých vlastní 100 % obchodný podiel spoločná materská spoločnosť, ktorá je daňovým rezidentom iného členského štátu, nepredstavuje obmedzenie slobody usadiť sa tejto materskej spoločnosti v zmysle článku 49 ZFEÚ, a to za okolností, že by sa takýto prevod uskutočnil na daňovo neutrálnom základe, ak by aj sesterská spoločnosť bola daňovým rezidentom prvého uvedeného členského štátu alebo v ňom vykonávala činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne.

O štvrtej otázke

79 Keďže štvrtá otázka bola položená subsidiárne, to znamená len za predpokladu kladnej odpovede Súdneho dvora na prvú a druhú otázku, pokiaľ ide o uplatniteľnosť článku 63 ZFEÚ v predmetnom prípade, na túto otázku nie je potrebné odpovedať.

O piatej otázke

80 Svojou piatou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 49 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že obmedzenie práva na slobodu usadiť sa, ktoré vyplýva z rozdielneho zaobchádzania medzi vnútroštátnymi a cezhraničnými prevodmi majetku uskutočnenými za protihodnotu v rámci skupiny spoločností na základe vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá ukladá bezprostrednú povinnosť zaplatiť daň z prevodu majetku uskutočneného spoločnosťou, ktorá je daňovým rezidentom členského štátu, môže byť v zásade odôvodnené potrebou zachovať vyvážené rozdelenie daňových právomocí medzi členskými štátmi, pričom nie je potrebné

stanoviť možnosť odkladu zaplatenia dane na účely zabezpečenia toho, aby bolo toto obmedzenie primerané, pokiaľ bola dotknutému daňovníkovi ako protihodnota za prevod majetku vyplatená suma rovnajúca sa plnej trhovej hodnote tohto majetku.

81 Na úvod treba spresniť, že na túto otázku nie je potrebné odpovedať v rámci prevodu z roku 2011. Po prvé v zmysle odpovede poskytnutej na tretiu otázku taká právna úprava, akou sú pravidlá prevodov v rámci skupiny, nespôsobuje žiadne obmedzenie slobody usadiť sa, pokiaľ ide o materskú spoločnosť. Po druhé, pokiaľ ide o prípadné obmedzenie slobody spoločnosti GL usadiť sa, treba konštatovať, že prevod majetku spoločnosťou podliehajúcou dani v Spojenom kráľovstve na spoločnosť, ktorá je daňovým rezidentom Švajčiarska a ktorá nepodlieha dani v Spojenom kráľovstve, nepatrí do pôsobnosti článku 49 ZFEÚ, keďže Švajčiarska konfederácia nie je členským štátom. Zmluva o FEÚ totiž nerozširuje slobodu usadiť sa na tretie krajiny a pôsobnosť článku 49 ZFEÚ sa nevzťahuje na prípad usadenia sa spoločnosti z členského štátu v tretej krajine (pozri v tomto zmysle uznesenie z 10. mája 2007, A a B, C-102/05, EU:C:2007:275, bod 29).

82 Pokiaľ ide o prevod z roku 2014, v rámci ktorého GL previedla akcie dcérskej spoločnosti na holandskú spoločnosť, je nesporné, že pravidlá prevodov v rámci skupiny vedú k rozdielnemu daňovému zaobchádzaniu medzi spoločnosťami podliehajúcimi dani z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve, ktoré uskutočňujú prevody majetku v rámci skupiny, podľa toho, či k predmetnému prevodu dochádza v prospech britskej spoločnosti alebo spoločnosti so sídlom v členskom štáte. Zatiaľ čo žiadna daňová povinnosť nevzniká v prípade, keď takáto spoločnosť prevádza majetok na spoločnosť zo skupiny, podliehajúcu dani v Spojenom kráľovstve, tieto pravidlá nestanovujú takéto zvýhodnenie v prípade, že tak ako to bolo v rámci prevodu z roku 2014, sa prevod uskutočňuje v prospech spoločnosti zo skupiny, podliehajúcej dani v členskom štáte.

83 Z uvedeného vyplýva, že takéto pravidlá predstavujú obmedzenie slobody usadiť sa, keďže vedú k menej priaznivému daňovému zaobchádzaniu so spoločnosťami podliehajúcimi dani v Spojenom kráľovstve, ktoré uskutočňujú prevody majetku v rámci skupiny na spoločnosti, ktoré nepodliehajú dani v Spojenom kráľovstve, v porovnaní so spoločnosťami podliehajúcimi dani v Spojenom kráľovstve, ktoré uskutočňujú prevody majetku v rámci skupiny na spoločnosti, ktoré dani v Spojenom kráľovstve podliehajú.

84 Zdá sa, že vnútroštátny súd pripúšťa, že takéto obmedzenie môže byť odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, a to potrebou zachovať vyvážené rozdelenie daňových právomocí medzi členskými štátmi.

85 Podľa vlády Spojeného kráľovstva Súdny dvor uznal, že zachovaním vyváženého rozdelenia daňových právomocí medzi členskými štátmi sa v zásade môže odôvodniť rozdielne zaobchádzanie s cezhraničnými transakciami a transakciami uskutočnenými v rámci tej istej daňovej právomoci. Táto vláda sa domnieva, že vnútroštátne opatrenia, o aké ide vo veci samej, sledujú takýto cieľ, sú primerané a nejdú nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie ich cieľa.

86 Tak ako opakovane rozhodol Súdny dvor, odôvodnenie založené na nevyhnutnosti zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi možno pripustiť vtedy, ak sa predmetný režim usiluje zabrániť konaniam, ktoré by mohli ohroziť právo niektorého členského

štátu vykonávať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k činnostiam uskutočňovaným na jeho území (pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. januára 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, bod 59 a citovanú judikatúru).

87 Právna úprava, o akú ide vo veci samej, a obmedzenie, ktoré z nej vyplýva, však nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie tohto cieľa (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. marca 2017, Euro park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, bod 63 a citovanú judikatúru).

88 Tak ako konštatoval generálny advokát v bode 62 svojich návrhov, jediná otázka, na ktorej sa účastníci konania vo veci samej nezhodujú, sa týka primeranosti okamžitej splatnosti predmetnej dane, bez možnosti odkladu zaplatenia, vo vzťahu k uvedenému cieľu. Zdá sa totiž, že otázka vnútroštátneho súdu sa v skutočnosti týka dôsledkov vyplývajúcich zo skutočnosti, že pravidlá prevodov v rámci skupiny nepriznávajú spoločnosti GL právo na oslobodenie od dane, a teda okolnosti, že dlžná suma dane je okamžite splatná.

89 V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že keďže sú členské štáty oprávnené zdaňovať kapitálové zisky vzniknuté na základe prevodov majetku v situácii, že sa predmetný majetok nachádzal na ich území, majú právomoc stanoviť inú zdaniteľnú udalosť než skutočné dosiahnutie týchto kapitálových ziskov, s cieľom zabezpečiť zdanenie tohto majetku (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. mája 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, bod 45). Je zrejmé, že členský štát tak môže uložiť daňovú povinnosť v súvislosti s latentným kapitálovým ziskom, aby tým zabezpečil zdanenie takéhoto majetku.

90 Vo vzťahu k právnej úprave členského štátu, ktorá stanovuje okamžitý výber dane týkajúcej sa latentných kapitálových ziskov vzniknutých v rámci jeho daňovej právomoci pri presune miesta skutočného vedenia spoločnosti mimo jeho územia, však bolo rozhodnuté, že je neprimeraná, a to z dôvodu existencie opatrení, ktoré zasahujú do slobody usadiť sa menej než okamžitý výber tejto dane. V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že zdaniteľnej osobe treba ponechať, aby si vybrala medzi na jednej strane okamžitým zaplatením tejto dane a na druhej strane odkladom zaplatenia sumy uvedenej dane, ku ktorej sa prípadne pridajú úroky podľa príslušnej vnútroštátnej právnej úpravy (rozsudok zo 16. apríla 2015, Komisia/Nemecko, C-591/13, EU:C:2015:230, bod 67).

91 V tomto kontexte, tak ako konštatoval generálny advokát v bode 68 svojich návrhov, pokiaľ ide o rozlišovanie medzi kapitálovými ziskami, ktoré dosiahne osoba prevádzajúca majetok v rámci skupiny spoločností, a latentnými kapitálovými ziskami, sú obzvlášť relevantné dve okolnosti, a to konkrétne po prvé skutočnosť, že sa všetky prípady zdanenia pri odchode vyznačujú problémom s likviditou, ktorému čelí daňovník, ktorý musí zaplatiť daň z kapitálového zisku, ktorý zatiaľ ešte nedosiahol, a po druhé skutočnosť, že daňové orgány musia zabezpečiť zaplatenie dane z kapitálových ziskov dosiahnutých v období, keď sa majetok nachádzal v ich daňovej jurisdikcii (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 52), a že riziko nezaplatenia dane sa môže s plynúcim časom zvyšovať (pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 74, a z 21. mája 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, bod 50).

92 V prípade kapitálového zisku dosiahnutého v dôsledku prevodu majetku však daňovník v zásade nečelí problému s likviditou a daň z kapitálových ziskov môže zaplatiť z výnosu z tohto prevodu majetku. V predmetnom prípade z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ako aj zo samotného znenia piatej otázky vyplýva, že pokiaľ ide o prevod z roku 2014, je nesporné, že

spoločnosti GL bola ako protihodnota za tento prevod vyplatená odmena zodpovedajúca trhovej hodnote majetku, ktorého sa uvedený prevod týkal. V dôsledku uvedeného kapitálové zisky, vo vzťahu ku ktorým GL podliehala dani, zodpovedali dosiahnutému kapitálovému zisku.

93 Za okolností, v ktorých po prvé boli kapitálové zisky dosiahnuté pri zdaniteľnej udalosti, po druhé sa daňové orgány musia ubezpečiť o zaplatení dane z kapitálových ziskov dosiahnutých počas obdobia, v ktorom sa majetok nachádza v ich daňovej jurisdikcii, a napokon sa riziko nezaplatenia dane môže s plynúcim časom zvyšovať, sa bezprostredne vymáhateľná daňová povinnosť zdá byť primeraná cieľu zachovať vyvážené rozdelenie daňových právomocí medzi členskými štátmi, pričom daňovníkovi nie je potrebné priznať možnosť odkladu zaplatenia.

94 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba na piatu otázku odpovedať tak, že článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že obmedzenie práva na slobodu usadiť sa, ktoré vyplýva z rozdielneho zaobchádzania medzi vnútroštátnymi a cezhraničnými prevodmi majetku uskutočnenými za protihodnotu v rámci skupiny spoločností na základe vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá ukladá bezprostrednú povinnosť zaplatiť daň z prevodu majetku uskutočneného spoločnosťou, ktorá je daňovým rezidentom členského štátu, môže byť v zásade odôvodnené potrebou zachovať vyvážené rozdelenie daňových právomocí medzi členskými štátmi, pričom nie je potrebné stanoviť možnosť odkladu zaplatenia dane na účely zabezpečenia toho, aby bolo toto obmedzenie primerané, pokiaľ bola daňovníkovi ako protihodnota za prevod majetku vyplatená suma rovnajúca sa plnej trhovej hodnote tohto majetku.

O šiestej otázke

95 Vzhľadom na odpoveď poskytnutú na piatu otázku nie je potrebné odpovedať na šiestu otázku.

O trovách

96 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 (tretia komora) rozhodol takto:

1. **Článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že vnútroštátna právna úprava, ktorá sa uplatňuje len na skupiny spoločností, nepatrí do jeho pôsobnosti.**

2. **Článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že vnútroštátna právna úprava, ktorá ukladá bezprostrednú povinnosť zaplatiť daň z prevodu majetku uskutočneného spoločnosťou, ktorá je daňovým rezidentom členského štátu, na sesterskú spoločnosť, ktorá je daňovým rezidentom tretej krajiny a ktorá nevykonáva obchodnú činnosť v tomto členskom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne, v prípade, že obidve tieto spoločnosti sú dcérskymi spoločnosťami, v ktorých vlastní 100 % obchodný podiel spoločná materská spoločnosť, ktorá je daňovým rezidentom iného členského štátu, nepredstavuje obmedzenie slobody usadiť sa tejto materskej spoločnosti v zmysle článku 49 ZFEÚ, a to za okolností, že by sa takýto prevod uskutočnil na daňovo**

neutrálnom základe, ak by aj sesterská spoločnosť bola daňovým rezidentom prvého uvedeného členského štátu alebo v ňom vykonávala činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne.

3. **Článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že obmedzenie práva na slobodu usadiť sa, ktoré vyplýva z rozdielneho zaobchádzania medzi vnútroštátnymi a cezhraničnými prevodmi majetku uskutočnenými za protihodnotu v rámci skupiny spoločností na základe vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá ukladá bezprostrednú povinnosť zaplatiť daň z prevodu majetku uskutočneného spoločnosťou, ktorá je daňovým rezidentom členského štátu, môže byť v zásade odôvodnené potrebou zachovať vyvážené rozdelenie daňových právomocí medzi členskými štátmi, pričom nie je potrebné stanoviť možnosť odkladu zaplatenia dane na účely zabezpečenia toho, aby bolo toto obmedzenie primerané, pokiaľ dotknutej osobe podliehajúcej daňovej právomoci bola ako protihodnota za prevod majetku vyplatená suma rovnajúca sa plnej trhovej hodnote tohto majetku.**

Podpisy