Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 16. februarja 2023*

„Predhodno odločanje – Neposredna obdavčitev – Davek od dohodkov pravnih oseb – Členi 49, 63 in 64 PDEU – Svoboda ustanavljanja – Prosti pretok kapitala – Odsvojitev sredstev znotraj skupine družb – Družba z davčnim rezidentstvom v eni državi članici, katere matična družba je davčna rezidentka druge države članice in katere sestrska družba je davčna rezidentka tretje države – Odsvojitev pravic intelektualne lastnine družbe z davčnim rezidentstvom v državi članici njeni sestrski družbi, ki je davčna rezidentka tretje države – Odsvojitev delnic, ki ga opravi družba z davčnim rezidentstvom v državi članici, ene od njenih hčerinskih družb svoji matični družbi z davčnim rezidentstvom v drugi državi članici – Plačilo, enako tržni vrednosti odsvojenih sredstev – Davčna oprostitev ali obdavčitev glede na državo, v kateri ima sedež upravičena družba“

V zadevi C-707/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (višje sodišče (oddelek za davčne in gospodarske spore), Združeno kraljestvo) z odločbo z dne 29. decembra 2020, ki je na Sodišče prispela 30. decembra 2020, v postopku

Gallaher Limited

proti

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi K. Jürimäe, predsednica senata, M. Safjan, N. Piçarra, N. Jääskinen (poročevalec) in M. Gavalec, sodniki,

generalni pravobranilec: A. Rantos,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Gallaher Limited I. Afzal, barrister, P. Baker, QC, S. Bond in E. Buxton, solicitors,

* Jezik postopka: angleščina.

– za vlado Združenega kraljestva L. Baxter, F. Shibli in J. Simpson, agenti, skupaj z R. Baldryjem, QC, in B. Elliottom, barrister,

– za Evropsko komisijo P.-J. Loewenthal in W. Roels, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 8. septembra 2022

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 49, 63 in 64 PDEU.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Gallaher Limited (v nadaljevanju: GL) z davčnim rezidentstvom v Združenem kraljestvu in Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (davčna in carinska uprava, Združeno kraljestvo) (v nadaljevanju: davčna uprava) glede naložitve davčne obveznosti družbi GL, brez možnosti odloga plačila davka, ki se nanaša na dve transakciji odsvojitve sredstev družbama, ki nimata davčnega rezidentstva v Združenem kraljestvu in sta del iste skupine družb kot družba GL.

Pravni okvir

Sporazum o izstopu

3 Sporazum o izstopu Združenega kraljestva Velika Britanija in Severna Irska iz Evropske unije in Evropske skupnosti za atomsko energijo (UL 2020, L 29, str. 7; v nadaljevanju: Sporazum o izstopu) je bil odobren s Sklepom Sveta (EU) 2020/135 z dne 30. januarja 2020 (UL 2020, L 29, str. 1).

4 V skladu s preambulo Sporazuma o izstopu ter v skladu z ureditvijo iz tega sporazuma pravo Unije v celoti preneha veljati za Združeno kraljestvo od datuma začetka veljavnosti navedenega sporazuma.

5 Sporazum o izstopu v členu 126 določa prehodno obdobje, ki se začne na datum začetka veljavnosti tega sporazuma in konča 31. decembra 2020, v katerem se za Združeno kraljestvo uporablja pravo Unije, če ni z navedenim sporazumom določeno drugače.

6 Člen 86 Sporazuma o izstopu, naslovljen „Zadeve, ki tečejo pred Sodiščem Evropske unije", v odstavkih 2 in 3 določa:

„2. Sodišče Evropske unije ostane pristojno za predhodno odločanje o zadevah na predloge sodišč Združenega kraljestva, ki so bili vloženi pred koncem prehodnega obdobja.

3. Za namene tega poglavja se šteje, […] da so bili predlogi za predhodno odločanje vloženi v trenutku, ko je bilo pisanje o začetku postopka registrirano v tajništvu Sodišča […]"

7 Člen 89(1) Sporazuma o izstopu določa:

„Sodbe in sklepi Sodišča Evropske unije, sprejeti pred koncem prehodnega obdobja, ter take sodbe in sklepi, sprejeti v postopkih iz členov 86 in 87 po koncu prehodnega obdobja, so za Združeno kraljestvo in v njem v celoti zavezujoči.“

8 Na podlagi člena 185 Sporazuma o izstopu je ta začel veljati 1. februarja 2020.

Pravo Združenega kraljestva

9 Na podlagi členov 2 in 5 Corporation Tax Act 2009 (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb iz leta 2009, v nadaljevanju: CTA iz leta 2009) ter člena 8 Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (zakon o obdavčitvi kapitalskih dobičkov iz leta 1992, v nadaljevanju: TCGA iz leta 1992) je družba, ki ima davčno rezidentstvo v Združenem kraljestvu, zavezana za davek od dohodkov pravnih oseb za ves svoj dobiček (vključno s kapitalskimi dobički), ustvarjen v zadevnem obračunskem letu.

10 V skladu s členom 5(3) CTA iz leta 2009 je družba, ki nima davčnega rezidentstva v Združenem kraljestvu, vendar tam posluje prek stalne poslovne enote v Združenem kraljestvu, zavezana za davek od dobička, ki ga je mogoče pripisati tej stalni poslovni enoti. Poleg tega je taka družba na podlagi člena 10 B TCGA iz leta 1992 zavezana za davek na kapitalske dobičke, ki jih ustvari pri odsvojitvi sredstev, če so ta sredstva v Združenem kraljestvu in se uporabljajo za potrebe gospodarske dejavnosti ali za potrebe stalne poslovne enote. Ta sredstva so v členu 171(1 A) TCGA iz leta 1992 opredeljena kot „obdavčljiva sredstva“.

11 V skladu s členoma 17 in 18 TCGA iz leta 1992 se šteje, da je odsvojitev sredstev izvedena za plačilo, enako tržni vrednosti teh sredstev, kadar ta odsvojitev ni izvedena v okviru sporazuma, sklenjenega pod drugačnimi pogoji, kot so pogoji običajne konkurence, ali kadar se izvede v korist povezane osebe.

12 Člen 170 TCGA iz leta 1992 določa:

„1. S tem oddelkom se razlagajo členi od 171 do 181, če ni navedeno drugače […].

2. Če ni določeno drugače,

[…]

(b) se odstavki od (3) do (6) spodaj uporabljajo za ugotavljanje, ali družbe tvorijo skupino in, če je to potrebno, katera družba v skupini je glavna;

[…]

(d) pojma ‚skupina‘ in ‚hčerinska družba‘ je treba razlagati z vsemi potrebnimi prilagoditvami, kadar se uporabljata za družbo, ustanovljeno po pravu države, ki ni Združeno kraljestvo.

3. Ob upoštevanju odstavkov od (4) do (6) spodaj,

(a) družba (v nadaljevanju: in v členih od 171 do 181 imenovana ‚glavna družba v skupini‘) in vse hčerinske družbe, ki so v njeni 75-odstotni lasti, tvorijo skupino; če ima katera od teh hčerinskih družb hčerinske družbe, ki so v njeni 75-odstotni lasti, so te vključene v skupino, prav tako kot hčerinske družbe, ki so v njihovi 75-odstotni lasti, in tako naprej, vendar

(b) skupina ne vključuje nobene družbe (razen glavne družbe v skupini), ki ni dejanska hčerinska družba v 51-odstotni lasti glavne družbe v skupini.

4. Družba ne more biti glavna družba v skupini, če je sama hčerinska družba v 75-odstotni lasti druge družbe.

[…]“

13 Člen 171 TCGA iz leta 1992 ter člena 775 in 776 CTA iz leta 2009 (v nadaljevanju skupaj: pravila o prenosu znotraj skupine) določajo, da mora odsvojitev sredstev med družbami iz skupine, ki so zavezane za davek od dohodkov pravnih oseb v Združenem kraljestvu, potekati na davčno nevtralni podlagi.

14 Člen 171 TCGA iz leta 1992 določa:

„1. Kadar

(a) družba (‚družba A‘) proda sredstva drugi družbi (‚družba B‘) na datum, ko obe družbi pripadata isti skupini in

(b) so izpolnjeni pogoji iz odstavka 1A spodaj,

se družba A in družba B za davek od dohodkov pravnih oseb, ki se plača od kapitalskih dobičkov, obravnavata, kot da bi ta sredstva pridobila družba B, in sicer kot protidajatev za plačilo v znesku, ki zagotavlja, da družba A pri odsvojitvi ne ustvari kapitalskega dobička ali izgube.

1A. Pogoji iz zgornjega odstavka (1)(b) so naslednji:

(a) družba A je na datum odsvojitve rezidentka Združenega kraljestva oziroma so sredstva za to družbo obdavčljiva neposredno pred tem datumom in

(b) družba B je na datum odsvojitve rezidentka Združenega kraljestva oziroma so sredstva za to družbo obdavčljiva neposredno po tem datumu.

Zato so sredstva za družbo ‚obdavčljiva sredstva‘ na določen datum, kadar bi bil – če bi morala ta družba sredstva odsvojiti na ta datum – ves kapitalski dobiček, ki ga ustvari družba, obdavčljiv kapitalski dobiček in bi bil na podlagi člena 10B del njenega obdavčljivega dobička za namene davka od dohodkov pravnih oseb.

[…]“

15 Člen 775 CTA iz leta 2009 določa:

„1. Prenos neopredmetenih sredstev družbe (‚odsvojiteljice‘) na drugo družbo (‚pridobiteljico‘) je v smislu tega dela davčno nevtralen, če

(a) na dan prenosa obe družbi pripadata isti skupini,

(b) so zadevna sredstva neposredno pred prenosom za odsvojiteljico obdavčljivo neopredmeteno premoženje, in

(c) so zadevna sredstva neposredno po prenosu za pridobiteljico obdavčljivo neopredmeteno premoženje.

2. Za posledice davčno nevtralnega prenosa v smislu tega dela glej člen 776.

[…]“

16 Člen 776 CTA iz leta 2009 določa:

„1. Ta člen določa posledice prenosa sredstev, ki je v smislu tega dela ‚davčno nevtralen‘.

2. Za to se šteje, da prenos ne pomeni:

(a) unovčenja sredstev odsvojiteljice ali

(b) pridobitve sredstev pridobiteljice.

3. Za to se za pridobiteljico šteje:

(a) da je bila imetnica sredstev ves čas, ko je bila njihova imetnica odsvojiteljica, in

(b) da je v zvezi s sredstvi storila vse, kar je storila odsvojiteljica.

4. Zlasti

(a) se nabavna vrednost sredstev na ravni odsvojiteljice obravnava kot nabavna vrednost na ravni pridobiteljice, in

(b) knjiženja v dobro in v breme, ki se nanašajo na sredstva, ki jih je odsvojiteljica na podlagi tega dela upoštevala za davčne namene, se obravnavajo, kot da jih je upoštevala pridobiteljica.

5. Sklicevanji na nabavno vrednost sredstev v odstavku 4(a) se nanašata na stroške, ki so priznani za davčne namene.“

17 Člen 764 CTA iz leta 2009 določa:

„1. To poglavje se uporablja v smislu tega dela, da bi se ugotovilo, ali družbe tvorijo skupino, in če je tako, katera je glavna družba v skupini.

[…]“

18 Člen 765 CTA iz leta 2009 določa:

„1. V skladu s splošnim pravilom

(a) družba (‚A‘) in vse hčerinske družbe, ki so v njeni 75-odstotni lasti, tvorijo skupino in

(b) če ima ena od teh hčerinskih družb hčerinske družbe v 75-odstotni lasti, skupina vključuje te družbe, prav tako pa hčerinske družbe, ki so v njihovi 75-odstotni lasti, in tako naprej.

2. A je v tem poglavju in v poglavju 9 opredeljena kot glavna družba v skupini.

3. Za odstavka (1) in (2) veljajo naslednje določbe tega poglavja.“

19 Člen 767 CTA iz leta 2009 določa:

„1. V skladu s splošnim pravilom družba (‚A‘) ni glavna družba v skupini, če je sama hčerinska družba v 75-odstotni lasti druge družbe (‚B‘).

[…]“

20 Člen 59D Taxes Management Act 1970 (zakon iz leta 1970 o upravljanju davkov, v nadaljevanju: TMA iz leta 1970) določa:

„1. Davek od dohodkov pravnih oseb, ki se nanaša na obračunsko obdobje, je dolgovan in ga je treba plačati dan po poteku devetih mesecev od zaključka tega obdobja.

2. Če je torej davek, ki ga je treba plačati, večji od skupnega zneska vseh upoštevnih predhodno plačanih zneskov (kot so navedeni v ustrezni napovedi za odmero davka od dohodkov pravnih oseb), se presežek povrne.

[…]“

21 Na podlagi člena 87A TMA iz leta 1970 se obresti od neplačanega davka obračunajo od datuma zapadlosti tega davka.

22 Na podlagi členov 55 in 56 TMA iz leta 1970 se lahko plačilo določenega davka – kadar je bila zoper odločbo davčne uprave (vključno z obvestilom o delni zaključitvi), s katero je bila spremenjena izjava družbe za zadevno obračunsko obdobje, vložena tožba pri First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje (oddelek za davčne spore), Združeno kraljestvo) – odloži s soglasjem davčne uprave ali na predlog, vložen pri First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje (oddelek za davčne spore)), tako da obveznost obračuna tega davka nastane šele, ko je odločeno o tožbi, vloženi pri navedenem sodišču.

23 Člen 13(5) sporazuma, sklenjenega med Združenim kraljestvom in Švicarsko konfederacijo, o izogibanju dvojnega obdavčevanja, do katerega je prišlo po zgledu davčne konvencije Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD) o davku na dohodek in kapital, določa, da se kapitalski dobički od prenosa sredstev, kot so tisti, na katere se nanaša postopek v glavni stvari, obdavčijo le na ozemlju, na katerem je odsvojiteljica rezidentka.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

24 Družba GL pripada skupini družb Japan Tobacco Inc. (v nadaljevanju: skupina JT).

25 Skupina JT je skupina globalne razsežnosti, ki distribuira tobačne izdelke v 130 državah po svetu. Na čelu te skupine je družba, ki kotira na borzi in ima davčno rezidentstvo na Japonskem.

26 Iz predložitvene odločbe izhaja, da je na čelu skupine JT za Evropo družba JTIH, ki ima davčno rezidentstvo na Nizozemskem (v nadaljevanju: nizozemska družba), in ki je posredna matična družba družbe GL, pri čemer je odnos matične in hčerinske družbe, ki obstaja med nizozemsko družbo in družbo GL, vzpostavljen prek štirih drugih družb, ki imajo vse sedež v Združenem kraljestvu.

27 Družba GL je leta 2011 sestrski družbi JTISA, ki ima davčno rezidentstvo v Švici (v nadaljevanju: švicarska družba) in ki je neposredna hčerinska družba nizozemske družbe, odsvojila pravice intelektualne lastnine v zvezi s tobačnimi znamkami in povezanimi sredstvi (v nadaljevanju: odsvojitev iz leta 2011). Plačilo, ki ga je družba GL prejela v zameno za to odsvojitev, je nakazala švicarska družba, ki ji je nizozemska družba za to dodelila posojila med povezanimi družbami v znesku, ki je ustrezal znesku tega plačila.

28 Družba GL je leta 2014 celoten izkazani kapital, ki ga je imela v eni od svojih hčerinskih družb, in sicer v družbi, ustanovljeni na Otoku Man, odsvojila nizozemski družbi (v nadaljevanju: odsvojitev iz leta 2014).

29 Davčna uprava je sprejela dve obvestili o delni zaključitvi, ki sta se nanašali na odsvojitev iz leta 2011 oziroma odsvojitev iz leta 2014, s katerima je določila znesek kapitalskih dobičkov in obdavčljivih dobičkov, ki jih je družba GL v upoštevnih obračunskih obdobjih ustvarila v okviru teh odsvojitev. Ker pridobiteljici nimata davčnega rezidentstva v Združenem kraljestvu, je bil kapitalski dobiček od sredstev takoj obdavčen, saj nobena določba nacionalnega davčnega prava ni določala odloga te obveznosti ali plačila davka v obrokih.

30 Družba GL je zoper ti obvestili o delni zaključitvi vložila tožbi pri First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje (oddelek za davčne spore)).

31 Družba GL je v okviru teh tožb v bistvu zatrjevala različno davčno obravnavanje odsvojitve sredstev iz postopka v glavni stvari in odsvojitve med člani skupine družb, ki imajo sedež ali stalno poslovno enoto v Združenem kraljestvu in so upravičeni do oprostitve plačila davka od dohodkov pravnih oseb. Iz predložitvene odločbe namreč izhaja, da pravila o prenosu znotraj skupine določajo, da mora odsvojitev sredstev med družbami iz skupine, ki so zavezane za plačilo davka v Združenem kraljestvu, potekati na davčno nevtralni podlagi.

32 Na eni strani je družba GL v zvezi s tožbo zoper obvestilo o delni zaključitvi, ki se nanaša na odsvojitev iz leta 2011 (v nadaljevanju: tožba iz leta 2011), trdila, prvič, da nemožnost odloga plačila davčne obveznosti pomeni omejevanje svobode ustanavljanja nizozemske družbe. Drugič, podredno je trdila, da je zaradi nemožnosti odloga tega plačila omejena pravica nizozemske družbe in/ali družbe GL do prostega pretoka kapitala. Tretjič, družba GL je navedla, da tudi če je Združeno kraljestvo na podlagi uravnotežene razdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami ustvarjene kapitalske dobičke obdavčilo upravičeno, obveznost takojšnjega plačila davka brez možnosti odloga plačila ni sorazmerna.

33 Na drugi strani je družba GL v zvezi s tožbo zoper obvestilo o delni zaključitvi, ki se nanaša na odsvojitev iz leta 2014 (v nadaljevanju: tožba iz leta 2014), trdila, prvič, da nemožnost odložitve plačila davčne obveznosti pomeni omejevanje svobode ustanavljanja nizozemske družbe. Drugič, trdila je, da tudi če je Združeno kraljestvo na podlagi uravnotežene razdelitve davčnih

pristojnosti med državami članicami ustvarjeni kapitalski dobiček načeloma obdavčilo upravičeno, obveznost takojšnjega plačila davka brez možnosti odloga plačila davka ni sorazmerna.

34 Ker je družba GL vložila tožbi iz let 2011 in 2014, je plačilo davka od dohodkov pravnih oseb odložila do sprejetja meritorne odločitve, do česar je bila upravičena na podlagi člena 55 TMA 1970.

35 First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje (oddelek za davčne spore)) je ugotovilo, da sta obe odsvojitvi sredstev temeljili na dobrih poslovnih razlogih, da nobena od teh odsvojitev ni bila del povsem umetnih konstruktov, ki ne bi odražali gospodarske stvarnosti, in da davčna utaja ni bila glavni cilj ali eden od glavnih ciljev navedenih odsvojitev.

36 Navedeno sodišče je razsodilo, da je bilo pravo Unije kršeno v zvezi z odsvojitvijo iz leta 2014, da pa ni bilo kršeno v zvezi z odsvojitvijo iz leta 2011. Tako je tožbi iz leta 2014 ugodilo, tožbo iz leta 2011 pa je zavrnilo.

37 Pri tem je v zvezi s tožbo iz leta 2011 med drugim razsodilo, da ni bilo omejevanja svobode ustanavljanja nizozemske družbe. V zvezi s pravico do prostega pretoka kapitala je ocenilo, da se na to pravico ni mogoče sklicevati, ker se zadevna zakonodaja iz postopka v glavni stvari uporablja le za skupine, ki jih sestavljajo družbe pod skupnim nadzorom.

38 V okviru tožbe iz leta 2014 je med drugim razsodilo, da obstaja omejevanje svobode ustanavljanja nizozemske družbe, da je ta družba objektivno primerljiva z družbo, zavezano za plačilo davka v Združenem kraljestvu, in da neobstoj pravice do odloga plačila davčne obveznosti ni sorazmeren.

39 Družba GL je pri Upper Tribunal (Tax Chancery Chamber) (višje sodišče (oddelek za davčne in gospodarske spore), Združeno kraljestvo), ki je predložitveno sodišče, vložila pritožbo zoper odločbo First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje (oddelek za davčne spore)), s katero je bila zavrnjena tožba iz leta 2011. Davčna uprava pa je pri istem sodišču vložila pritožbo zoper odločbo, s katero je bilo ugodeno tožbi iz leta 2014.

40 Predložitveno sodišče navaja, da se v postopku v glavni stvari postavlja vprašanje, ali je v okviru odsvojitev iz let 2011 in 2014 naložitev davčne obveznosti brez možnosti odloga plačila davka združljiva s pravom Unije, natančneje – glede obeh odsvojitev – s svobodo ustanavljanja, določeno v členu 49 PDEU, in – glede odsvojitve iz leta 2011 – s prostim pretokom kapitala iz člena 63 PDEU. Navedeno sodišče se poleg tega sprašuje glede ustreznega popravnega ukrepa, ki bi ga bilo treba določiti, če bi se štelo, da je naložitev davčne obveznosti brez možnosti odloga plačila davka v nasprotju s pravom Unije.

41 V teh okoliščinah je Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (višje sodišče (oddelek za davčne in gospodarske spore)) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali se je mogoče sklicevati na člen 63 PDEU v zvezi z nacionalno zakonodajo, kot so pravila o prenosu znotraj skupine, ki se uporabljajo le za skupine družb?

2. Če se na člen 63 PDEU na splošno ni mogoče sklicevati v zvezi s pravili o prenosu znotraj skupine, ali se je nanj kljub temu mogoče sklicevati:

(a) glede prenosa kapitala z matične družbe, rezidentke države članice Unije, na hčerinsko družbo, rezidentko Švice, pri čemer ima matična družba stoodstotni lastniški delež tako v hčerinski družbi, rezidentki Švice, kot tudi v hčerinski družbi, rezidentki Združenega kraljestva, ki ji je naloženo plačilo davka?
(b) glede prenosa kapitala s hčerinske družbe, rezidentke Združenega kraljestva, na hčerinsko družbo, rezidentko Švice, ki sta v celoti v lasti iste matične družbe, rezidentke države članice Unije, glede na to, da sta družbi sestrski družbi in nista v razmerju matična–hčerinska družba?

3. Ali zakonodaja, kot so pravila o prenosu znotraj skupine, ki določa takojšno obdavčitev prenosa sredstev z družbe, rezidentke Združenega kraljestva, na sestrsko družbo, ki je rezidentka Švice (in ne posluje na ozemlju Združenega kraljestva prek stalne poslovne enote), pri čemer sta družbi v celoti v lasti iste matične družbe, ki je rezidentka druge države članice, v okoliščinah, ko bi bil tak prenos davčno nevtralen, če bi bila tudi sestrska družba rezidentka Združenega kraljestva (ali bi poslovala na ozemlju Združenega kraljestva prek stalne poslovne enote), pomeni omejitev svobode ustanavljanja za matično družbo v smislu člena 49 PDEU ali, če je primerno, omejitev pretoka kapitala v smislu člena 63 PDEU?

4. Če se je na člen 63 PDEU mogoče sklicevati:
(a) ali je bil prenos blagovnih znamk in sorodnih sredstev družbe GL na [švicarsko družbo], proti plačilu, ki naj bi ustrezalo tržni vrednosti blagovnih znamk, pretok kapitala v smislu člena 63 PDEU?
(b) ali so prenosi kapitala [nizozemske družbe] na [švicarsko družbo], njeno hčerinsko družbo, rezidentko Švice, pomenili neposredne naložbe v skladu s členom 64 PDEU?
(c) ali se člen 64 PDEU glede na to, da se uporablja le glede določenih vrst pretoka kapitala, lahko uporablja v okoliščinah, v katerih se lahko pretok kapitala šteje za neposredne naložbe (ki so navedene v tem členu) in tudi kot druga vrsta pretoka kapitala, ki ni navedena v tem členu?

5. Če je bila omejitev podana, ali je bila, upoštevaje, da ni sporno, da je bila načeloma upravičena iz nujnih razlogov v splošnem interesu (namreč potrebe po ohranitvi uravnotežene razdelitve davčnih pristojnosti), nujna in sorazmerna v smislu sodne prakse Sodišča, zlasti kadar je zadevni davčni zavezanec z [odsvojitvijo] sredstva iztržil znesek, ki je enak polni tržni vrednosti sredstva?

6. Če je bila podana kršitev svobode ustanavljanja in/ali prostega pretoka kapitala:
(a) ali pravo Unije zahteva, da se nacionalna zakonodaja razlaga ali se ne uporabi tako, da se družbi GL zagotovi možnost odloga plačila davka;
(b) ali v tem primeru pravo Unije zahteva, da se nacionalna zakonodaja razlaga ali se ne uporabi tako, da se družbi GL zagotovi možnost odloga plačila, dokler se sredstva ne odsvojijo iz podskupine, ki je v lasti matične družbe, rezidentke v drugi državi članici (to je ‚na osnovi odsvojitve'), ali pa lahko sorazmerni popravni ukrep pomeni možnost obročnega plačila davka (to je ‚na osnovi obročnega odplačevanja');
(c) če lahko možnost obročnega plačila davka načeloma pomeni sorazmerni popravni ukrep:
(i) ali to velja le, če je nacionalno pravo to dopuščalo v času odsvojitve sredstev, ali pa je združljivo s pravom Unije, če je taka možnost zagotovljena naknadno s popravnim ukrepom (namreč tako, da predložitveno sodišče takšno možnost zagotovi naknadno s skladno uporabo ali z neuporabo zakonodaje);

(ii) ali pravo Unije od nacionalnih sodišč zahteva, da zagotovijo popravni ukrep, ki v najmanjši možni meri omejuje upoštevno svoboščino, zagotovljeno s pravom Unije, ali pa zadošča, če nacionalna sodišča zagotovijo popravni ukrep, ki je sicer sorazmeren, vendar od nacionalne zakonodaje odstopa v najmanjši možni meri;
(iii) kakšna mora biti doba za obročno odplačevanje; in
(iv) ali je popravni ukrep, ki se nanaša na obročni načrt, v skladu s katerim plačila zapadejo, preden je dokončno rešen spor med strankama, v nasprotju s pravom Unije, to je, ali mora biti zapadlost obrokov določena v prihodnosti?“

Predlog za ponovno odprtje ustnega dela postopka

42 Družba GL je po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca z vlogo, ki je bila v sodnem tajništvu Sodišča vložena 29. septembra 2022, predlagala ponovno odprtje ustnega dela postopka na podlagi člena 83 Poslovnika Sodišča.

43 V utemeljitev tega predloga družba GL v bistvu trdi, da je generalni pravobranilec napačno razumel nekatere vidike prava Združenega kraljestva in nekatera dejstva iz spora o glavni stvari, kar naj bi upravičilo izvedbo obravnave.

44 V zvezi s tem je treba spomniti, da je na podlagi člena 252, drugi odstavek, PDEU dolžnost generalnega pravobranilca, da popolnoma nepristransko in neodvisno javno predstavi obrazložene sklepne predloge o zadevah, pri katerih je v skladu s Statutom Sodišča Evropske unije zahtevano njegovo sodelovanje. Sodišča ne zavezujejo niti ti predlogi niti obrazložitev, ki generalnega pravobranilca pripelje do njih (sodba z dne 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odbitek DDV, povezan z vložkom družbenika), C-98/21, EU:C:2022:645, točka 29 in navedena sodna praksa).

45 Prav tako je treba spomniti, da Statut Sodišča Evropske unije in Poslovnik zadevnim strankam ne dajeta možnosti, da predložijo stališča v odgovor na sklepne predloge generalnega pravobranilca. Zato nestrinjanje zainteresirane stranke s sklepnimi predlogi generalnega pravobranilca ne glede na vprašanja, ki jih ta preizkusi v njih, samo po sebi ne more biti razlog, ki bi upravičeval ponovno odprtje ustnega dela postopka (sodba z dne 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odbitek DDV, povezan z vložkom družbenika), C-98/21, EU:C:2022:645, točka 30 in navedena sodna praksa).

46 Družba GL želi s svojimi trditvami očitno odgovoriti na sklepne predloge generalnega pravobranilca, tako da izpodbija nekatere njegove presoje.

47 Sodišče lahko sicer na podlagi člena 83 svojega Poslovnika po opredelitvi generalnega pravobranilca kadar koli odredi ponovno odprtje ustnega dela postopka, zlasti če meni, da zadeva ni dovolj razjasnjena, ali če stranka po koncu ustnega dela postopka navede novo dejstvo, ki je odločilno za odločitev Sodišča, ali če je v zadevi treba odločiti na podlagi trditve, o kateri stranke ali zainteresirani subjekti iz člena 23 Statuta Sodišča Evropske unije niso razpravljali.

48 Vendar je treba ugotoviti, da domnevna napačna ugotovitev dejanskega stanja in domnevna napačna uporaba prava, ki ju navaja družba GL, ne upravičujeta ponovnega odprtja ustnega dela postopka.

49 Na eni strani je treba v zvezi z domnevnim napačnim razumevanjem nacionalnega prava navesti, da se družba GL sklicuje na napačno presojo, ki temelji na napačni razlagi sodbe z dne 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161). Vendar okoliščina, da družba GL to sodbo razlaga drugače, ne more pomeniti napake pri presoji nacionalnega pravnega okvira, katerega opisa iz točk od 7 do 14 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca ta družba ne izpodbija.

50 Na drugi strani v zvezi z domnevnim napačnim razumevanjem nekaterih dejstev iz postopka v glavni stvari zadošča ugotoviti, da analiza generalnega pravobranilca v sklepnih predlogih temelji na dejstvih, kot jih je predstavilo predložitveno sodišče in so navedena v točkah od 15 do 30 teh sklepnih predlogov.

51 V obravnavani zadevi Sodišče po opredelitvi generalnega pravobranilca tako šteje, da ima na voljo vse potrebne elemente za odgovor na vprašanja, ki jih je postavilo predložitveno sodišče.

52 Iz tega sledi, da ni treba odrediti ponovnega odprtja ustnega dela postopka.

Vprašanja za predhodno odločanje

Pristojnost Sodišča

53 Iz člena 86 Sporazuma o izstopu, ki je začel veljati 1. februarja 2020, izhaja, da Sodišče kljub izstopu Združenega kraljestva iz Unije 31. januarja 2020 ostaja pristojno za predhodno odločanje o predlogih sodišč Združenega kraljestva, ki so bili vloženi pred koncem prehodnega obdobja, določenega za 31. december 2020. To velja za ta predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je Sodišče prejelo 30. decembra 2020 (glej v tem smislu sodbo z dne 3. junija 2021, Tesco Stores, C-624/19, EU:C:2021:429, točka 17). Iz tega sledi, da je Sodišče pristojno za odgovor na vprašanja za predhodno odločanje v tej zadevi.

Prvo in drugo vprašanje

54 Predložitveno sodišče s prvim in drugim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da nacionalna zakonodaja, ki se uporablja samo za skupine družb, spada na področje uporabe tega člena.

55 V zvezi s tem iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je treba pri ugotavljanju, ali neka nacionalna zakonodaja spada na področje uporabe ene ali druge od temeljnih svoboščin, zagotovljenih s Pogodbo DEU, upoštevati namen zadevne zakonodaje (glej v tem smislu sodbo z dne 7. aprila 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Oprostitev pogodbenih investicijskih skladov), C-342/20, EU:C:2022:276, točka 35 in navedena sodna praksa).

56 Sodišče je razsodilo, da nacionalna zakonodaja, ki se uporabi samo za udeležbo, ki imetniku omogoča določeno vplivanje na odločitve družbe in odločanje o njenih dejavnostih, spada na področje uporabe člena 49 PDEU. Vendar je treba nacionalne predpise, ki se uporabljajo za udeležbo, opravljeno izključno kot denarno naložbo, brez namena vplivati na upravljanje in nadzor podjetja, preučiti izključno glede na prosti pretok kapitala (sodba z dne 13. novembra 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, točki 91 in 92 ter navedena sodna praksa).

57 Poleg tega je treba, kadar se nacionalni ukrep nanaša tako na svobodo ustanavljanja kot na prosti pretok kapitala, v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča zadevni ukrep načeloma preučiti z vidika samo ene od teh dveh svoboščin, če se izkaže, da je v okoliščinah zadeve v glavni stvari ena od njiju v primerjavi z drugo popolnoma drugotnega pomena in jo je mogoče obravnavati skupaj s prvo (glej v tem smislu glej sodbo z dne 17. septembra 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, točka 37 in navedena sodna praksa).

58 Poleg tega iz sodne prakse Sodišča izhaja, da nacionalna zakonodaja – ker se nanaša samo na razmerja znotraj skupine družb – odločilno posega v svobodo ustanavljanja (sodba z dne 26. junija 2008, Burda, C-284/06, EU:C:2008:365, točka 68 in navedena sodna praksa).

59 V obravnavani zadevi se zakonodaja iz postopka v glavni stvari nanaša na davčno obravnavo odsvojitev sredstev znotraj iste skupine družb. Prav tako iz predložitvene odločbe izhaja, da se pravila o prenosu znotraj skupine uporabljajo samo za odsvojitve znotraj skupine družb, pri čemer je pojem „skupina družb“ v nacionalni zakonodaji iz postopka v glavni stvari opredeljen tako, da se nanaša na družbo in hčerinske družbe, ki so v njeni 75-odstotni lasti, ter na hčerinske družbe teh hčerinskih družb, ki so same v 75-odstotni lasti zadnjenavedenih.

60 Poleg tega je očitno, kot poudarja vlada Združenega kraljestva, da se ta pravila uporabljajo za odsvojitve sredstev med matično družbo in hčerinskimi družbami (ali družbami vnukinjami), na katere ima ta družba določen neposreden (ali posreden) vpliv, ter za odsvojitve sredstev med sestrskimi hčerinskimi družbami (ali družbami vnukinjami), ki imajo skupno matično družbo, ki ima nanje določen vpliv. V teh dveh primerih se torej zdi, da se pravila o prenosu znotraj skupine uporabljajo zaradi udeležbe matične družbe v kapitalu svojih hčerinskih družb, kar ji omogoča izvajanje določenega vpliva na svoje hčerinske družbe.

61 Tudi če bi navedena pravila imela omejevalne učinke na prosti pretok kapitala, bi bili taki učinki neizogibna posledica morebitnega oviranja svobode ustanavljanja, tako da ne upravičujejo samostojne preučitve teh pravil glede na člen 63 PDEU (glej v tem smislu sodbo z dne 18. julija 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, točka 24 in navedena sodna praksa).

62 Zato nacionalna zakonodaja, kot so pravila o prenosu znotraj skupine, ki se uporablja samo za skupine družb, spada pretežno na področje uporabe člena 49 PDEU, ki zagotavlja svobodo ustanavljanja, ne da bi jo bilo treba preučiti glede na prosti pretok kapitala, ki je zagotovljen s členom 63 PDEU.

63 Poleg tega je treba navesti, da člena 63 PDEU nikakor ni mogoče uporabiti v položaju, ki bi načeloma spadal na področje uporabe člena 49 PDEU, ko ima ena od zadevnih družb davčni sedež v tretji državi, kar velja za švicarsko družbo v okviru odsvojitve iz leta 2011.

64 S Pogodbo DEU se namreč svoboda ustanavljanja ne razširja na tretje države, zato je treba preprečiti, da bi razlaga člena 63(1) PDEU v zvezi z odnosi s temi državami omogočala, da bi jo gospodarski subjekti, ki ne spadajo na krajevno področje uporabe svobode ustanavljanja, izkoristili (sodba z dne 24. novembra 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, točka 42 in navedena sodna praksa).

65 Uporabe člena 63 PDEU, kot je bilo navedeno v drugem vprašanju, torej ni treba dodatno preučiti.

66 Glede na vse zgornje preudarke je treba na prvo in drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da nacionalna zakonodaja, ki se uporablja samo za skupine družb, ne spada na področje uporabe tega člena.

Tretje vprašanje

67 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da nacionalna zakonodaja, ki določa takojšnjo davčno obdavčitev odsvojitve sredstev družbe, ki ima davčno rezidentstvo v državi članici, sestrski družbi, ki ima davčno rezidentstvo v tretji državi in ki v tej državi članici ne opravlja gospodarske dejavnosti prek stalne poslovne enote, če sta ti družbi hčerinski družbi v stoodstotni lasti skupne matične družbe z davčnim rezidentstvom v drugi državi članici, pomeni omejitev svobode ustanavljanja – v smislu člena 49 PDEU – te matične družbe v okoliščinah, v katerih bi bila taka odsvojitev izvedena na davčno nevtralni podlagi, če bi tudi sestrska družba imela davčno rezidentstvo v prvi državi članici ali bi tam opravljala dejavnost prek stalne poslovne enote.

68 Najprej je treba ugotoviti – tako kot generalni pravobranilec v točkah 41 in 42 sklepnih predlogov – da se na eni strani tretje vprašanje nanaša samo na vrsto transakcij, ki ustrezajo odsvojitvi iz leta 2011, in sicer na odsvojitev sredstev, ki jo izvede družba, ki je zavezana za plačilo davka v Združenem kraljestvu, družbi, ki ima davčno rezidentstvo v tretji državi – v obravnavani zadevi v Švici – in ki ni zavezana za plačilo davka v Združenem kraljestvu.

69 Na drugi strani se to vprašanje nanaša na položaj, v katerem je matična družba – v obravnavani zadevi nizozemska družba – svojo svobodo uresničevala na podlagi člena 49 PDEU s tem, da je ustanovila hčerinsko družbo v Združenem kraljestvu, ki je v obravnavani zadevi družba GL.

70 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča svoboda ustanavljanja, ki je s členom 49 PDEU priznana državljanom Unije, na podlagi člena 54 PDEU za družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo posamezne države članice, ki imajo statutarni sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Uniji, vključuje pravico opravljanja dejavnosti v drugi državi članici prek hčerinske družbe, podružnice ali zastopstva (glej v tem smislu sodbo z dne 22. septembra 2022, W (Odbitnost dokončnih izgub stalne poslovne enote nerezidentke), C-538/20, EU:C:2022:717, točka 14 in navedena sodna praksa).

71 Namen svobode ustanavljanja je zagotoviti, da so v državi članici gostiteljici državljani drugih držav članic in družbe iz člena 54 PDEU deležni nacionalne obravnave, v zvezi z družbami pa je prepovedana vsakršna diskriminacija na podlagi kraja njihovega sedeža (sodba z dne 6. oktobra 2022, Contship Italia, C-433/21 in C-434/21, EU:C:2022:760, točka 34 in navedena sodna praksa).

72 Kot pa je generalni pravobranilec ugotovil v točki 45 sklepnih predlogov, nacionalna zakonodaja, kot so pravila o prenosu znotraj skupine, ne povzroča nobenega različnega obravnavanja glede na kraj davčnega rezidentstva matične družbe, ker hčerinsko družbo, ki ima davčno rezidentstvo v Združenem kraljestvu, matične družbe s sedežem v drugi državi članici obravnava popolnoma enako kot hčerinsko družbo, ki ima davčno rezidentstvo v Združenem kraljestvu, matične družbe s sedežem v Združenem kraljestvu. V obravnavani zadevi je tako očitno, da bi bila družba GL davčno obravnavana enako, če bi imela matična družba, in sicer nizozemska družba, davčno rezidentstvo v Združenem kraljestvu.

73 Iz tega sledi, da taka nacionalna zakonodaja hčerinske družbe družbe, ki ima davčno rezidentstvo v državi članici, ne obravnava manj ugodno kot primerljive hčerinske družbe družbe, ki ima davčno rezidentstvo v Združenem kraljestvu.

74 Zato taka zakonodaja za matično družbo nikakor ne pomeni omejitve svobode ustanavljanja.

75 Te ugotovitve ni mogoče ovreči s trditvami družbe GL. Po mnenju zadnjenavedene bi bil zaradi nezmožnosti prenosa sredstev družbe GL – ki je družba z davčnim rezidentstvom v Združenem kraljestvu, ki jo je prevzela nizozemska družba – na hčerinsko družbo nizozemske družbe na davčno nevtralni podlagi prevzem družbe GL za zadnjenavedeno manj privlačen in bi jo lahko odvrnil od izvršitve tega prevzema.

76 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da sodna praksa, na katero se sklicuje družba GL in v skladu s katero naj bi šlo za omejevanje svobode ustanavljanja, kadar se zaradi nekega ukrepa „zmanjšuje privlačnost uresničevanja te svobode“, zajema položaje, ki se razlikujejo od položaja iz postopka v glavni stvari, in sicer kadar je družba, ki želi uresničevati svojo svobodo ustanavljanja v drugi državi članici, v slabšem položaju v primerjavi s podobno družbo, ki te svobode ne uresničuje (glej v tem smislu sodbo z dne 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, točki 36 in 37).

77 Vendar v obravnavani zadevi pravila o prenosu znotraj skupine nalagajo takojšnjo davčno obveznost za odsvojitev sredstev, ki jo izvede hčerinska družba, ki ima rezidentstvo v Združenem kraljestvu, z matične družbe, ki nima rezidentstva v Združenem kraljestvu, tretji državi, ter nalagajo isto davčno obveznost v primerljivem položaju odsvojitve sredstev, ki jo izvede hčerinska družba, ki ima rezidentstvo v Združenem kraljestvu, z matične družbe, ki ima rezidentstvo v Združenem kraljestvu, tretji državi.

78 Glede na vse zgornje preudarke je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da nacionalna zakonodaja, ki določa takojšnjo davčno obdavčitev odsvojitve sredstev družbe z davčnim rezidentstvom v državi članici sestrski družbi, ki ima davčno rezidentstvo v tretji državi in ki v tej državi članici ne opravlja gospodarske dejavnosti prek stalne poslovne enote, če sta ti družbi sestrski družbi v stoodstotni lasti skupne matične družbe, ki ima davčno rezidentstvo v drugi državi članici, ne pomeni omejitve svobode ustanavljanja – v smislu člena 49 PDEU – te matične družbe, v okoliščinah, v katerih bi bil tak prenos opravljen na davčno nevtralni podlagi, če bi tudi sestrska družba imela davčno rezidentstvo v prvi državi članici ali bi tam opravljala dejavnost prek stalne poslovne enote.

Četrto vprašanje

79 Ker je četrto vprašanje postavljeno podredno, in sicer le, če bi bil odgovor Sodišča na prvo in drugo vprašanje v zvezi s tem, ali se člen 63 PDEU v obravnavani zadevi uporablja, pritrdilen, na to vprašanje ni treba odgovoriti.

Peto vprašanje

80 Predložitveno sodišče s petim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da je mogoče omejevanje pravice do svobode ustanavljanja, ki je posledica različnega obravnavanja nacionalnih in čezmejnih odsvojitev sredstev, izvedenih odplačno znotraj skupine družb, in sicer na podlagi nacionalne zakonodaje, ki določa takojšnjo obdavčitev odsvojitve

sredstev, ki jo izvede družba z davčnim rezidentstvom v Združenem kraljestvu, načeloma upravičiti s potrebo po ohranitvi uravnotežene razdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami, ne da bi bilo treba določiti možnost odloga plačila davka, da bi se zagotovila sorazmernost tega omejevanja, kadar je zadevni davčni zavezanec z odsvojitvijo sredstev iztržil znesek, ki je enak polni tržni vrednosti teh sredstev.

81 Najprej je treba pojasniti, da na to vprašanje v okviru odsvojitve iz leta 2011 ni treba odgovoriti. Na eni strani – glede na odgovor na tretje vprašanje – zakonodaja, kot so pravila o prenosu znotraj skupine, za matično družbo ne pomeni nobene omejitve svobode ustanavljanja. Na drugi strani je treba v zvezi z morebitno omejitvijo svobode ustanavljanja družbe GL ugotoviti, da to, da družba, ki je davčna zavezanka v Združenem kraljestvu, odsvoji sredstva družbi, ki je davčna rezidentka v Švici in ni zavezanka za plačilo davka v Združenem kraljestvu, ne spada na področje uporabe člena 49 PDEU, saj Švicarska konfederacija ni država članica. S Pogodbo DEU se namreč svoboda ustanavljanja ne razširja na tretje države in področje uporabe člena 49 PDEU se ne razširja na primer ustanovitve družbe iz države članice v tretji državi (glej v tem smislu sklep z dne 10. maja 2007, A in B, C-102/05, EU:C:2007:275, točka 29).

82 V zvezi z odsvojitvijo iz leta 2014, v okviru katere je družba GL odsvojila delnice hčerinske družbe nizozemski družbi, ni sporno, da pravila o prenosu znotraj skupine vodijo do različne davčne obravnave družb, ki so zavezane za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb v Združenem kraljestvu, ki izvedejo odsvojitve sredstev znotraj skupine, glede na to, ali je bila zadevna odsvojitev izvedena v korist britanske družbe ali družbe s sedežem v državi članici. Medtem ko ne nastane nobena davčna obveznost, kadar taka družba sredstva odsvoji družbi iz skupine, ki je zavezana za plačilo davka v Združenem kraljestvu, ta pravila ne določajo take ugodnosti, kadar se odsvojitev – kot v okviru odsvojitve iz leta 2014 – izvede v korist družbe iz skupine, ki je zavezana za plačilo davka v državi članici.

83 Iz tega sledi, da taka pravila pomenijo omejitev svobode ustanavljanja, ker vodijo do manj ugodnega davčnega obravnavanja družb, ki so zavezane za plačilo davka v Združenem kraljestvu in ki izvajajo odsvojitve sredstev znotraj skupine na družbe, ki niso zavezane za plačilo davka v Združenem kraljestvu, v primerjavi z družbami, ki so zavezane za plačilo davka v Združenem kraljestvu in izvajajo odsvojitve sredstev znotraj skupine na družbe, ki so zavezane za plačilo davka v Združenem kraljestvu.

84 Zdi se, da predložitveno sodišče priznava, da je tako omejevanje mogoče upravičiti z nujnimi razlogi v splošnem interesu, in sicer s potrebo po ohranitvi uravnotežene razdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami.

85 Po mnenju vlade Združenega kraljestva je Sodišče priznalo, da lahko ohranitev uravnotežene razdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami načeloma upraviči različno obravnavanje čezmejnih transakcij in transakcij, ki so opravljene znotraj istega območja davčne pristojnosti. Ta vlada meni, da nacionalni ukrepi iz postopka v glavni stvari tak cilj uresničujejo, so sorazmerni in ne presegajo tega, kar je nujno potrebno za dosego njihovega cilja.

86 Kot je Sodišče že večkrat razsodilo, je mogoče utemeljitev glede na potrebo po ohranitvi enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami dopustiti, kadar se želijo z zadevno ureditvijo preprečiti ravnanja, ki bi lahko ogrozila pravico države članice, da izvaja svojo davčno pristojnost glede dejavnosti, ki se opravljajo na njenem ozemlju (glej v tem smislu sodbo z dne 20. januarja 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, točka 59 in navedena sodna praksa).

87 Vendar ureditev iz postopka v glavni stvari in omejitev, ki jo določa, ne smeta presegati tistega, kar je potrebno za dosego tega cilja (glej v tem smislu sodbo z dne 8. marca 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, točka 63 in navedena sodna praksa).

88 Kot je generalni pravobranilec ugotovil v točki 62 sklepnih predlogov, se edino vprašanje, o katerem se stranki iz postopka v glavni stvari ne strinjata, nanaša na sorazmernost – glede na navedeni cilj – takojšne obveznosti plačila zadevnega davka brez možnosti odloga plačila. Zdi se namreč, da se vprašanje predložitvenega sodišča dejansko nanaša na posledico izključitve družbe GL iz ugodnosti davčne oprostitve na podlagi pravil o prenosu znotraj skupine, in sicer na okoliščino, da je treba znesek dolgovanega davka plačati takoj.

89 V zvezi s tem iz sodne prakse Sodišča izhaja, da so države članice, ki imajo pravico obdavčiti kapitalski dobiček, ki je nastal z odsvojitvijo sredstev v času, ko so bila zadevna sredstva na njihovem ozemlju, pristojne, da poleg dejanske realizacije tega kapitalskega dobička določijo še kateri drug obdavčljivi dogodek, da bi zagotovile obdavčitev teh sredstev (glej v tem smislu sodbo z dne 21. maja 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, točka 45). Kaže, da lahko država članica torej določi davčno obveznost za nerealizirane kapitalske dobičke, da bi zagotovila obdavčitev teh sredstev.

90 Vendar je bilo razsojeno, da ureditev države članice, ki nalaga takojšnjo izterjavo davka na nerealizirani kapitalski dobiček, ki je nastal v okviru njene davčne pristojnosti, ob prenosu sedeža dejanske uprave družbe zunaj njenega ozemlja, ni sorazmerna, ker obstajajo ukrepi, ki manj posegajo v svobodo ustanavljanja kot takojšnja izterjava tega davka. V zvezi s tem je Sodišče presodilo, da je treba davčnemu zavezancu dati možnost izbire med, na eni strani, takojšnjim plačilom tega davka in, na drugi strani, poznejšim plačilom navedenega davka, h kateremu se po potrebi prištejejo obresti v skladu z veljavno nacionalno ureditvijo (sodba z dne 16. aprila 2015, Komisija/Nemčija, C-591/13, EU:C:2015:230, točka 67).

91 V teh okoliščinah sta, kot je generalni pravobranilec ugotovil v točki 68 sklepnih predlogov, pri razlikovanju med kapitalskimi dobički, ki jih je ustvarila odsvojiteljica sredstev znotraj skupine družb, in nerealiziranimi kapitalskimi dobički še posebej upoštevni dve okoliščini, in sicer, na eni strani dejstvo, da so za primere izstopne obdavčitve značilne likvidnostne težave davčnega zavezanca, ki mora plačati davek na kapitalski dobiček, ki ga še ni ustvaril, na drugi strani pa dejstvo, da morajo davčni organi zagotoviti plačilo davka na kapitalske dobičke, ustvarjene v obdobju, ko so bila sredstva na območju njihove davčne pristojnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, točka 52), in da se tveganje neplačila davka lahko poveča glede na pretečeni čas (glej v tem smislu sodbi z dne 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, točka 74, in z dne 21. maja 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, točka 50).

92 V primeru kapitalskega dobička, ustvarjenega z odsvojitvijo sredstev, pa davčni zavezanec načeloma ni soočen z likvidnostnimi težavami in lahko davek na kapitalski dobiček plača z iztržkom od te odsvojitve sredstev. V obravnavani zadevi iz predložitvene odločbe in iz petega vprašanja izhaja, da glede odsvojitve iz leta 2014 ni sporno, da je družba GL v zameno za to odsvojitev prejela plačilo, ki je ustrezalo tržni vrednosti sredstev, na katera se je navedena odsvojitev nanašala. Zato so se kapitalski dobički, od katerih bi morala družba GL plačati davek, ujemali z ustvarjenimi kapitalskimi dobički.

93 Tako je v okoliščinah, v katerih, prvič, so bili kapitalski dobički ustvarjeni ob nastanku obdavčljivega dogodka, drugič, morajo davčni organi zagotoviti plačilo davka na kapitalske dobičke, ustvarjene v obdobju, ko so bila sredstva na območju njihove davčne pristojnosti, in nazadnje, se tveganje neplačila davka lahko poveča glede na pretečeni čas, očitno, da je takoj izterljiva davčna obveznost sorazmerna s ciljem ohranjanja uravnotežene razdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami, ne da bi bilo treba davčnemu zavezancu odobriti možnost odloga plačila.

94 Glede na zgornje preudarke je treba na peto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da je mogoče omejevanje pravice do svobode ustanavljanja, ki je posledica različnega obravnavanja nacionalnih in čezmejnih odsvojitev sredstev, izvedenih odplačno znotraj skupine družb, in sicer na podlagi nacionalne zakonodaje, ki določa takojšnjo obdavčitev odsvojitve sredstev, ki jo izvede družba z davčnim rezidentstvom v Združenem kraljestvu, načeloma upravičiti s potrebo po ohranitvi uravnotežene razdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami, ne da bi bilo treba določiti možnost odloga plačila davka, da bi se zagotovila sorazmernost tega omejevanja, kadar je zadevni davčni zavezanec z odsvojitvijo sredstev iztržil znesek, ki je enak polni tržni vrednosti teh sredstev.

Šesto vprašanje

95 Glede na odgovor na peto vprašanje na šesto vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

96 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1. **Člen 63 PDEU je treba razlagati tako, da nacionalna zakonodaja, ki se uporablja samo za skupine družb, ne spada na področje uporabe tega člena.**

2. **Člen 49 PDEU je treba razlagati tako, da nacionalna zakonodaja, ki določa takojšnjo davčno obdavčitev odsvojitve sredstev družbe z davčnim rezidentstvom v državi članici sestrski družbi, ki ima davčno rezidentstvo v tretji državi in ki v tej državi članici ne opravlja gospodarske dejavnosti prek stalne poslovne enote, če sta ti družbi sestrski družbi v stoodstotni lasti skupne matične družbe, ki ima davčno rezidentstvo v drugi državi članici, ne pomeni omejitve svobode ustanavljanja – v smislu člena 49 PDEU – te matične družbe, v okoliščinah, v katerih bi bil tak prenos opravljen na davčno nevtralni podlagi, če bi tudi sestrska družba imela davčno rezidentstvo v prvi državi članici ali bi tam opravljala dejavnost prek stalne poslovne enote.**

3. **Člen 49 PDEU je treba razlagati tako, da je mogoče omejevanje pravice do svobode ustanavljanja, ki je posledica različnega obravnavanja nacionalnih in čezmejnih odsvojitev sredstev, izvedenih odplačno znotraj skupine družb, in sicer na podlagi nacionalne zakonodaje, ki določa takojšnjo obdavčitev odsvojitve sredstev, ki jo izvede družba z davčnim rezidentstvom v Združenem kraljestvu, načeloma upravičiti s potrebo po ohranitvi uravnotežene razdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami, ne da**

bi bilo treba določiti možnost odloga plačila davka, da bi se zagotovila sorazmernost tega omejevanja, kadar je zadevni davčni zavezanec z odsvojitvijo sredstev iztržil znesek, ki je enak polni tržni vrednosti teh sredstev.

Podpisi