

Věc C-707/20

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

30. prosince 2020

Předkládající soud:

Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Spojené království)

Datum předkládacího rozhodnutí:

29. prosince 2020

Navrhovatel:

Gallaher Limited

Odpůrce:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

Předmět původního řízení

Hlavní otázkou v původním řízení je, zda v důsledku řetězce transakcí s nehmotným majetkem (podíly a duševní vlastnictví) v rámci skupiny společností, jejíž dceřiné společnosti mají sídlo ve Spojeném království (které bylo v rozhodné době členským státem), v jiném členském státě a ve třetích zemích, musí přímá daň při opuštění daňového režimu, jíž podléhá dceřiná společnost se sídlem ve Spojeném království jakožto převodce předmětného majetku přímo na svou mateřskou společnost v jiném členském státě v jednom případě a na sesterskou společnost, jejímž jediným vlastníkem je mateřská společnost se sídlem v EU, ve druhém případě, zahrnovat možnost odkladu odvodu této daně, na kterou by společnost se sídlem ve Spojeném království měla nárok, pokud by ostatní společnosti ve skupině také měly sídlo ve Spojeném království, za účelem poskytnutí přiměřeného prostředku nápravy, a tedy odůvodnění omezení svobody usazování a případně volného pohybu kapitálu. Pro případ, že takové právo na odklad vzniká, předkládající soud žádá o objasnění, jak má určit povahu tohoto práva a jak má toto právo použít.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Svoboda usazování a volný pohyb kapitálu – Daň z kapitálových zisků z převodu podílů a ochranných známek v rámci skupiny mimo oblast daňové pravomoci členského státu – Právo odložit odvod daně pro tuzemské společnosti v rámci tuzemské skupiny, avšak nikoliv ve vztahu k převodům v rámci zahraniční skupiny

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla podána podle článku 267 SFEU.

Předběžné otázky

1) Lze se dovolávat článku 63 SFEU ve vztahu k vnitrostátní právní úpravě, jako jsou pravidla upravující převody v rámci skupiny, která se použije pouze na skupiny společností?

2) V případě, že se nelze článku 63 SFEU dovolávat obecněji ve vztahu k pravidlům upravujícím převody v rámci skupiny, lze se jej nicméně dovolávat:

a) ve vztahu k pohybům kapitálu od mateřské společnosti se sídlem v členském státě EU dceřiné společnosti se sídlem ve Švýcarsku v případě, že mateřská společnost vlastní 100% podíl v dceřiné společnosti se sídlem ve Švýcarsku i v dceřiné společnosti se sídlem ve Spojeném království, které podléhají daňové povinnosti?

b) ve vztahu k pohybu kapitálu od dceřiné společnosti se sídlem ve Spojeném království dceřiné společnosti se sídlem ve Švýcarsku, jejichž jediným vlastníkem je též mateřská společnost se sídlem v členském státě EU, vzhledem k tomu, že uvedené dvě společnosti jsou sesterské společnosti a není mezi nimi vztah mateřské a dceřiné společnosti?

3) Zakládá právní úprava, jako jsou pravidla upravující převody v rámci skupiny, která ukládá přímé zdanění převodu majetku ze společnosti se sídlem ve Spojeném království na sesterskou společnost, která má sídlo ve Švýcarsku (a která neprovozuje obchodní činnost ve Spojeném království prostřednictvím stále provozovny), v případě, že jediným vlastníkem obou těchto společností je stejná mateřská společnost, která má sídlo v jiném členském státě, za okolností, kdy by byl takový převod daňově neutrální, pokud by sesterská společnost také měla sídlo ve Spojeném království (nebo provozovala ve Spojeném království činnost prostřednictvím stále provozovny), omezení svobody usazování mateřské společnosti podle článku 49 SFEU nebo případně omezení volného pohybu kapitálu podle článku 63 SFEU?

4) Za předpokladu, že se lze dovolávat článku 63 SFEU:

- a) představoval převod ochranných známek a souvisejícího majetku ze společnosti GL na společnost JTISA za úplatu, která měla odrážet tržní hodnotu ochranných známek, pohyb kapitálu pro účely článku 63 SFEU?
- b) představovaly pohyby kapitálu od společnosti JTIH společnosti JTISA, její dceřiné společnosti se sídlem ve Švýcarsku, přímé investice pro účely článku 64 SFEU?
- c) vzhledem k tomu, že se článek 64 SFEU použije pouze na určité druhy pohybu kapitálu, může se článek 64 použít za okolností, kdy lze pohyby kapitálu charakterizovat jako přímé investice (které jsou uvedeny v článku 64 SFEU) i jako jiný druh pohybu kapitálu, který není uveden v článku 64 SFEU?
- 5) Jestliže došlo k omezení a je-li nesporné, že omezení bylo v zásadě odůvodněné naléhavými důvody obecného zájmu (a to potřebou zachovat vyvážené rozdělení práv na zdanění), bylo omezení nutné a přiměřené ve smyslu judikatury Soudního dvora, zejména za okolností, kdy dotčený daňový poplatník získal za převod majetku zisk odpovídající plné tržní hodnotě majetku?
- 6) Jestliže došlo k porušení svobody usazování nebo volného pohybu kapitálu:
- a) vyžaduje unijní právo, aby vnitrostátní právní úprava byla vykládána či se neuplatnila v tom smyslu, že společnost GL bude mít možnost odložit odvod daně,
- b) je-li tomu tak, vyžaduje unijní právo, aby vnitrostátní právní úprava byla vykládána či se neuplatnila v tom smyslu, že společnost GL má možnost odložit odvod daně do doby, než bude majetek převeden mimo skupinu, jejíž mateřskou společností je společnost se sídlem v jiném členském státě (tj. „prostředek nápravy založený na zpeněžení“), nebo může být přiměřeným prostředkem nápravy možnost rozložení zaplacení daně do dílčích částek (tj. „prostředek nápravy založený na dílčích částkách“),
- c) jestliže možnost rozložení zaplacení daně do dílčích částek v zásadě může představovat přiměřený prostředek nápravy:
- i. je tomu tak jedině v případě, kdy vnitrostátní právo obsahovalo tuto možnost v době převodů majetku, nebo je slučitelné s unijním právem, aby tato možnost byla poskytnuta jako prostředek nápravy až po dané události (zejména tak, že vnitrostátní soud tuto možnost poskytne po události tím, že použije eurokonformní výklad, nebo nepoužije vnitrostátní právní úpravu),
- ii. vyžaduje unijní právo, aby vnitrostátní soudy poskytly prostředek nápravy, který co nejméně zasahuje do relevantní svobody

stanovené unijním právem, nebo postačí, aby vnitrostátní soudy poskytly prostředek nápravy, který je přiměřený a co nejméně se odchyluje od stávající vnitrostátní právní úpravy,

- iii. jak dlouhá musí být splatnost dílčích částek a
- iv. takový prostředek nápravy, jehož předmětem je splátkový kalendář, podle nějž jsou platby splatné předtím, než je spor mezi účastníky řízení s konečnou platností rozhodnut, v rozporu s unijním právem, tj. musí být splatnost dílčích částek stanovena do budoucna?

Dovolávaná ustanovení unijního práva

Článek 49 SFEU (svoboda usazování) a články 63 a 64 SFEU (volný pohyb kapitálu)

Dovolávaná ustanovení vnitrostátního práva

Na rozdíl od režimů jiných členských států, kde musí být daňové výsledky konsolidovány na úrovni mateřské společnosti se sídlem v tuzemsku („zásada jediné osoby povinné k dani/fiskální konsolidace“), režim zdanění ve Spojeném království vychází z definice skupiny¹, která zahrnuje všechny společnosti, ať už tuzemské, či nikoliv, které vlastní a řídí hlavní společnost ve skupině. Na společnosti v rámci této skupiny, které podléhají korporální dani, se pak použijí různá daňová pravidla. Každá z těchto společností si však zachovává svou nezávislou daňovou „totožnost“ a stanoví a odvádí daň ze svých vlastních zisků. Převody v rámci skupiny mezi společnostmi se sídlem ve Spojeném království jsou podle vnitrostátního práva považovány za daňově neutrální bez ohledu na skutečný zisk². Podle smluv o zamezení dvojího zdanění se Spojeným královstvím se v okamžiku, kdy zdanitelný majetek opouští oblast daňové pravomoci Spojeného království, uplatní vnitrostátní „daň při opuštění daňového režimu“.

Článek 59D Taxes Management Act 1970 (zákon o správě daní z roku 1970) stanoví, že se korporální daň odvádí 9 měsíců po skončení příslušného účetního období, a podle článku 87A uvedeného zákona od této doby běží úroky.

Podle článku 2 European Communities Act 1972 (zákon o Evropských společenstvích z roku 1972) musí být všechny vnitrostátní právní předpisy

¹ Článek 170 Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (zákon o zdanitelných příjmech z roku 1992) a kapitola 8 části 8 Corporation Tax Act 2009 (zákon o korporální dani z roku 2009).

² Článek 171 zákona o zdanitelných příjmech z roku 1992 a článek 775 zákona o korporální dani z roku 2009.

vykládány v souladu s unijním právem („eurokonformní výklad“), a není-li to možné, nelze je použít.

Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

- 1 Japan Tobacco Inc. (dále jen „skupina GT“) je globální skupina společností skládající se z řady holdingových mateřských a dceřiných společností se sídlem v různých zemích, a to jak v členských státech, tak ve třetích zemích.
- 2 V roce 2011 společnost se sídlem ve Spojeném království (Gallaher Ltd, dále jen „GL“), která byla dceřinou společností nizozemské (holdingové) mateřské společnosti (JT International Holding BV, dále jen „JTIH“), prodala duševní vlastnictví, konkrétně ochranné známky, jedné ze svých sesterských společností se sídlem ve Švýcarsku (JT International SA, dále jen „JTISA“) za tržní cenu. Kupní cenu švýcarské sesterské společnosti poskytla nizozemská mateřská společnost ve formě úvěru. Kupní cena, kterou britská sesterská společnost obdržela, byla nizozemské mateřské společnosti vyplacena mimo jiné ve formě dividend prostřednictvím řetězce propojených mateřských a dceřiných společností se sídlem ve Spojeném království.
- 3 Dceřiná společnost se sídlem ve Spojeném království v podstatě v roce 2014 převedla veškeré své podíly v jedné ze svých dceřiných společností na nizozemskou (holdingovou) mateřskou společnost (dále jen „transakce z roku 2011“).
- 4 Je zřejmé, že důvodem převodu předmětného majetku byly jiné obchodní důvody než primárně vyhýbání se daňovým povinnostem, a to zhodnocení ochranné známky a zjednodušení struktury skupiny.
- 5 Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (daňová a celní správa Spojeného království, dále jen „HMRC“) odpovídá za správu a výběr korporační daně ve Spojeném království. HMRC vydala v souladu s právními předpisy o zdanění zisků a výnosů z převodů majetku mimo oblast daňové pravomoci Spojeného království při opuštění daňového režimu dne 6. února 2018 rozhodnutí o částečném zastavení ve vztahu k ochranným známkám a dne 17. července 2018 ve vztahu k podílům určujícím výši – bezprostředně splatných – zdanitelných zisků a výnosů, které společnosti GL vznikly v příslušných účetních obdobích. Společnost GL se proti uvedeným rozhodnutím odvolala k First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát), Spojené království], který konstatoval, že rozhodnutí o dani z převodu podílů porušovalo unijní právo, ale rozhodnutí o dani z převodu ochranných známek nikoliv. Společnost GL se odvolala proti uvedenému rozsudku ve vztahu k převodu ochranných známek a HMRC se proti uvedenému rozsudku odvolala ve vztahu k převodu podílů k Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber) [soud vyššího stupně (daňový a Chancery senát), Spojené království], předkládajícímu soudu.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

Zda došlo k omezení volného pohybu kapitálu nebo svobody usazování

- 6 Pokud jde o převod podílů v roce 2014, je mezi účastníky řízení nesporné, že mateřská společnost se sídlem v EU, JTIH, uplatnila svobodu usazování, že dochází k rozdílnému zacházení mezi skupinou společností se sídlem v jiném členském státě a tuzemskou skupinou společností, a že proto byla svoboda usazování omezena.
- 7 Pokud jde o převod ochranných známek v roce 2011, HMRC tvrdí, že jediná použitelná svoboda je svoboda usazování, v důsledku čehož není nezávislé posouzení příslušných právních předpisů s ohledem na volný pohyb kapitálu odůvodněné.³ HMRC tvrdí, že svoboda usazování mateřské společnosti se sídlem v EU není omezena, protože sídlo nebo státní příslušnost mateřské společnosti není relevantní; předmětná daň vzniká v důsledku převodu majetku dceřiné společnosti se sídlem ve Spojeném království na sesterskou společnost se sídlem ve třetí zemi. Společnost GL tvrdí, že je výkon svobody usazování její mateřskou společností se sídlem v jiném členském státě kvůli zdanění při opuštění daňového režimu méně atraktivní. Společnost GL podpůrně tvrdí, že bylo rovněž nepřiměřeně omezeno právo mateřské společnosti se sídlem v Nizozemsku na volný pohyb kapitálu. Společnost GL na podporu tohoto názoru uvádí, že pro účely volného pohybu kapitálu není nezbytné, aby se oba relevantní kontrolní podíly mateřské společnosti se sídlem v EU nacházely v členských státech. HMRC tvrdí, že k omezení volného pohybu kapitálu nedošlo, jelikož s dceřinou společností se sídlem ve Spojeném království nebylo zacházeno méně příznivě z důvodu, že její nepřímá mateřská společnost má sídlo v Nizozemsku. Ke zdanění při opuštění daňového režimu by úplně stejným způsobem došlo, i kdyby mateřská společnost se sídlem v Nizozemsku měla sídlo ve Spojeném království. HMRC rovněž tvrdí, že prodej obchodního majetku, jako jsou ochranné známky, nepředstavuje pohyb kapitálu ve smyslu článku 63 SFEU, přestože není uveden v klasifikaci pohybu kapitálu⁴ jakožto přímé investice.

Otázka, zda je omezení odůvodněné

- 8 HMRC tvrdí, že jakékoliv omezení je přiměřené a odůvodněné naléhavými důvody obecného zájmu, a to potřebou vyváženého rozdělení daňových pravomocí. HMRC tvrdí, že projednávanou věc lze odlišit od judikatury Soudního dvora ke zdanění při opuštění daňového režimu z důvodu, že na úrovni jednotlivého zdanitelného plnění došlo ke skutečnému vzniku zisku

³ Věc C-196/04 Cadbury Schweppes pic v. IRC v bodě 32, Thin Cap v bodě 33 a věc C-35/11 Test Claimants in the FII Group Litigation (dále jen „FII 2“)

⁴ Příloha I směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy (Úř. věst. 1988 L 178, s. 5)

pro nabyvatele, spočívajícího v tom, že za podíly obdržel plnou tržní cenu, v důsledku čehož nevzniká problém s finančním tokem, který by odůvodňoval odklad daně při opuštění daňového režimu. Kromě toho v projednávané věci nedošlo k žádné restrukturalizaci, nýbrž pouze k „přímému převodu majetku z jednoho subjektu na druhý“. Společnost GL tvrdí, že na úrovni skupiny „nebyl získán významný zisk“ (tj. prostřednictvím složité finanční soustavy úvěrů na úhradu kupní ceny v rámci skupiny), takže se použije princip finančního toku, z něž vychází judikatura Soudního dvora týkající se nutnosti poskytnout možnost odkladu.

Prostředek nápravy

- 9 Předmětem sporu účastníků řízení je rovněž otázka, co by mělo být přiměřeným prostředkem nápravy v případě, že by uložení daně při opuštění daňového režimu představovalo neodůvodněné omezení, ačkoliv výši daně účastníci řízení nezpochybňují. Na základě toho, že přiměřeným prostředkem nápravy je takový prostředek nápravy, který co nejméně zasahuje do vnitrostátního práva, HMRC tvrdí, že by platba daně měla být rozložena do dílčích částek. Společnost GL je v zásadě toho názoru, že přiměřeným prostředkem nápravy je takový prostředek nápravy, který co nejméně zasahuje do unijního práva, tj. takový, který co nejméně omezuje porušenou svobodu, a že by tedy platba daně měla být odložena do zpeněžení. HMRC tvrdí, že odklad na základě zpeněžení by narušil účinnost zdanění při opuštění daňového režimu, jelikož by pak podkladové aktivum spadalo mimo oblast její daňové pravomoci. HMRC tvrdí, že přiměřeným by bylo rozložení daně do dílčích částek na období pěti let spolu s úrokem v souladu s běžným vnitrostátním režimem. V projednávané věci by tak měla být daň vzhledem k odkladnému účinku vnitrostátního řízení splatná okamžitě, jelikož od zdanitelného plnění již uplynulo více než pět let. K tomu společnost GL uvádí, že k tomu, aby byla doba odkladu účinným prostředkem nápravy, musí být stanovena do budoucna, a měla by tedy začít běžet od data konečného rozhodnutí v původním řízení.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 10 Otázkou ve vnitrostátním řízení je, zda je uložení daně při opuštění daňového režimu ve vztahu k převodu podílů a ochranných známek bez práva odložit odvod této daně v souladu s unijním právem – konkrétněji se svobodou usazování podle článku 49 SFEU, pokud jde o oba převody, a navíc s právem volného pohybu kapitálu podle článku 63 SFEU, pokud jde o převod ochranných známek. Pro případ, že je to v rozporu s unijním právem, se předkládající soud táže, zda prostředkem nápravy musí být úhrada daně v dílčích částkách, nebo na základě zpeněžení.
- 11 Předkládající soud má za to, že neexistuje žádná věc, která by se přímo týkala právní úpravy, která stanoví daňově neutrální zacházení s převody majetku v rámci skupiny v případě, že společnost povinná k dani uskutečnila převod

za plnou tržní cenu. Věc nastoluje řadu různých skutkových scénářů, za kterých je možné rozumně zaujmout rozdílné názory k zásadním otázkám unijního práva, které jsou rozhodující pro rozhodnutí a mohou být použitelné nad rámec konkrétních skutkových okolností projednávané věci. První až čtvrtá otázka se týkají výlučně převodu ochranných známek, zejména ve vztahu k volnému pohybu kapitálu a také spolupůsobení mezi tímto volným pohybem a svobodou usazování (třetí otázka). Pátá a šestá otázka se týkají přiměřenosti zdanění při opuštění daňového režimu ve vztahu k oběma převodům majetku.

- 12 Novost ve vztahu k prodeji ochranných známek v roce 2011 spočívá v trojstranném vztahu, kdy mateřská společnost tvrdí, že je její právo založit dceřinou společnost v jiném členském státě omezeno zdaněním při opuštění daňového režimu, které se vztahuje na převod mezi touto dceřinou společností a jednou z jejích sesterských společností v případě, kdy jediným vlastníkem obou sesterských společností je též mateřská společnost. Na základě skutkového porovnání přístupu, který Soudní dvůr použil v rozsudku ve věci C-418/07, přímá daň při opuštění daňového režimu, přinejmenším údajně činí výkon svobody usazování pro mateřskou společnost se sídlem v jiném členském státě méně atraktivním. Na projednávanou věc se údajně použije rozsudek Soudního dvora ve věci C-524/04, „**Thin Cap**“, kde Soudní dvůr konstatoval, že svoboda usazování je omezena hranicemi odpočitatelnosti úroku v případě, kdy 1) byly poskytnuty úvěry unijní mateřskou společností dceřiné společnosti se sídlem ve Spojeném království i kdy 2) úvěry byly poskytnuty jinou dceřinou společností mateřské společnosti se sídlem v EU. Na základě téže judikatury by však bylo možné dospět k závěru, že skutková situace vlastníka kontrolních podílů neurčuje, která svoboda se použije, nýbrž zda je posuzovaná právní úprava zaměřena na vztahy v rámci skupiny; právní úprava zaměřená na skupiny se týká svobody usazování, nikoliv volného pohybu kapitálu.
- 13 Pokud jde o otázku, zda jsou „ochranné známky“ „kapitál“ pro účely volného pohybu kapitálu, lze je považovat za „vytvořená aktiva“ dle výkladu Soudního dvora v rozsudku ve věci C-182/08 ⁵, nebo za aktiva vztahující se k prodeji obchodního majetku, spíše než finanční operaci (rozsudek ve spojených věcech C-286/82 a C-26/83 ⁶
- 14 Pokud jde o přiměřenost zdanění při opuštění daňového režimu, bylo mimo jiné uvedeno, že rozsudky C-371/10, „**National Grid**“, C-164/12, „**DMC**“ a C-657/13, „**LabTec**“ konstatují, že je přiměřené, pokud členský stát vyměří daň v případě, kdy je převáděn majetek mimo oblast jeho daňové pravomoci, ale okamžité vyměření daně při opuštění daňového režimu bez možnosti odkladu je nepřiměřené. Lze však tvrdit, že odůvodnění odkladu obsažené ve stávající judikatuře, tedy hotovostní nevýhoda pro společnost povinnou k dani, se v projednávané věci nepoužije, jelikož majetek byl prodán za svou tržní hodnotu.

⁵ Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG v. Finanzamt München II, body 42 a 43.

⁶ Luisi and Carbone v. Ministero del Tesoro, body 20 až 22.