

Zadeva C-707/20**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

30. december 2020

Predložitveno sodišče:

Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Združeno kraljestvo)

Datum predložitvene odločbe:

29. december 2020

Pritožnik:

Gallaher Limited

Nasprotna stranka:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

Predmet postopka v glavni stvari

Poglavitno vprašanje v postopku v glavni stvari je, ali mora po vrsti odsvojitve neopredmetenih sredstev (delnic in intelektualne lastnine) znotraj skupine družb, ki imajo hčerinske družbe s sedežem v Združenem kraljestvu (takrat še država članica), drugi državi članici in državah nečlanicah, odmera izstopnega davka, ki ga je treba plačati takoj, v breme družbe s sedežem v Združenem kraljestvu, kot odsvojiteljici teh sredstev, v enem primeru neposredno svoji matični družbi v drugi državi članici in v drugem primeru sestrski družbi, ki je v celoti v lasti matične družbe s sedežem v EU, v skladu s pravom EU vključevati možnost odloga plačila tega davka, do katerega bi bila upravičena hčerinska družba s sedežem v Združenem kraljestvu, če bi imele tudi druge družbe v skupini sedež v Združenem kraljestvu, da bi se zagotovil sorazmeren popravni ukrep in s tem utemeljenost omejitve svobode ustanavljanja in potencialno prostega pretoka kapitala. Če je takšna pravica do odloga podana, želi predložitveno sodišče pojasniti o tem, kako naj opredeli vrsto in izvrševanje te pravice.

Predmet in pravna podlaga predloga

Svoboda ustanavljanja in prost pretok kapitala – Davek na kapitalski dobiček, obračunan zaradi prenosa delnic in blagovnih znamk znotraj skupine družb izven davčne pristojnosti države članice – Pravica do odloga plačila za hčerinske družbe s sedežem na nacionalnem ozemlju znotraj skupine družb s sedežem na nacionalnem ozemlju, ne pa tudi za prenose znotraj skupine družb s sedežem v tujini

Predlog je bil vložen v skladu s členom 267 PDEU.

Vprašanja za predhodno odločanje

(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 EU, na hčerinsko družbo, rezidentko Švice, pri čemer ima matična družba 100 % 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 EU, 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 takojšnje obdavčitev prenosa sredstev z družbe, rezidentke Združenega kraljestva, na sestrsko družbo, ki je rezidentka Švice (in ne posluje na ozemlju Združenega kraljestva preko stalne poslovne enote), pri čemer sta družbi v celoti v lasti iste matične družbe, ki je rezidentka druge države članice, v okoliščinah, kadar bi bil tak prenos davčno nevtralen, če bi bila tudi sestrska družba rezidentka Združenega kraljestva (ali bi poslovala na ozemlju Združenega kraljestva preko stalne poslovne enote), pomeni omejitev svobode ustanavljanja za matično družbo v skladu s členom 49 PDEU, ali, če je ustrezno, omejitev pretoka kapitala v skladu s členom 63 PDEU?

(4) Če se je člen 63 PDEU mogoče sklicevati:

(a) ali je bil prenos blagovnih znamk in sorodnih sredstev s strani družbe GL na družbo JTISA, proti plačilu, ki naj bi ustrezalo tržni vrednosti blagovnih znamk, pretok kapitala v smislu člena 63 PDEU?

- (b) ali so prenosi kapitala s strani družbe JTIH na družbo JTISA, njeno hčerinsko družbo, rezidentko Švice, pomenili neposredne naložbe v skladu s členom 64 PDEU?
- (c) glede na to, da se člen 64 PDEU uporablja le glede določenih vrst pretoka kapitala, ali se lahko člen 64 uporablja v okoliščinah, v katerih se lahko pretok kapitala šteje za neposredne naložbe (ki so navedene v členu 64 PDEU) in tudi kot druga vrsta pretoka kapitala, ki ni navedena v členu 64 PDEU?
- (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 EU, zlasti kadar je zadevni davčni zavezanec z odtujitvijo 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 EU 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 EU 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 (t.j. "na osnovi odsvojitve") ali pa lahko sorazmerni popravni ukrep pomeni možnost obročnega plačila davka (t.j. "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 EU, če je taka možnost zagotovljena naknadno s popravnim ukrepom (namreč tako, da nacionalno sodišče takšno možnost zagotovi naknadno s skladno uporabo ali neuporabo zakonodaje);
 - ii. ali pravo EU od nacionalnih sodišč zahteva, da zagotovijo popravni ukrep, ki v najmanjši možni meri omejuje upoštevno svoboščino, zagotovljeno s pravom EU, 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 EU, t.j. ali mora biti zapadlosti obrokov določena v prihodnosti?

Upoštevne določbe prava Evropske unije

Člen 49 PDEU (svoboda ustanavljanja) in člena 63 in 64 PDEU (prosti pretok kapitala)

Upoštevne določbe nacionalnega prava

Za razliko od ureditev v drugih državah članicah, kjer se mora fiskalni rezultat konsolidirati na ravni matične družbe rezidentke („načelo fiskalne unije/fiskalne konsolidacije“), davčna ureditev v Združenem kraljestvu izhaja iz opredelitve skupine¹, ki obsega vse družbe, ne glede na rezidentstvo, v lasti in pod nadzorom glavne družbe v skupini. Za družbe v tej skupini, ki so zavezanke za plačilo davka od dohodka pravnih oseb, se nato uporabijo različna davčna pravila. Vsaka od teh družb pa zadrži svojo samostojno fiskalno „identiteto“ in se ji davek naloži in odmeri glede na njene individualne dobičke. Prenosi znotraj skupine družb s sedežem v Združenem kraljestvu se v skladu z nacionalnim pravom obravnavajo kot davčno nevtralne, ne glede na dejansko dosežene dobičke.² V skladu s konvencijami Združenega kraljestva o izogibanju dvojnemu obdavčevanju se zaračuna „izstopni davek“, kadar obdavčljiva sredstva zapustijo področje davčne pristojnosti Združenega kraljestva.

Člen 59D Taxes Management Act 1970 (zakon o upravljanju davkov iz leta 1970) določa, da se davek od dohodka pravnih oseb plača v 9 mesecih po zaključku upoštevnega računovodskega obdobja in se v skladu s členom 87A tega zakona obresti zaračunavajo od takrat dalje.

V skladu s členom 2 European Communities Act 1972 (zakon o Evropskih skupnostih iz leta 1972) se mora vsa nacionalna zakonodaja razlagati tako, da bo skladna s pravom EU („skladna uporaba“), če to ni mogoče, pa se ne uporabi.

¹ – Člen 170 Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (zakon o obdavčitvi določenih vrst dobička iz leta 1992) in poglavje 8, oddelek 8, Corporation Tax Act 2009 (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb iz leta 2009).

² – Člen 171 Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (zakon o obdavčitvi določenih vrst dobička iz leta 1992) in člen 775 Corporation Tax Act 2009 (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb iz leta 2009).

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Japan Tobacco Inc. (v nadaljevanju: GT Group) je globalna skupina družb, ki jo sestavljajo številne vmesne matične in sestrsk hčerinske družbe s sedeži v različnih državah, tako državah članicah kot tudi tretjih državah.
- 2 Leta 2011 je hčerinska družba, rezidentka Združenega kraljestva (Gallaher Ltd; v nadaljevanju: GL), (vmesne) matične družbe, rezidentke Nizozemske (JT International Holding BV; v nadaljevanju: JTIH), prodala intelektualno lastnino, konkretno blagovne znamke, eni od svojih sestrskih družb, rezidentki Švice (JT International SA; v nadaljevanju: JTISA) po tržni vrednosti. Sredstva za kupnino so bila švicarski sestrski družbi zagotovljena s posojilom nizozemske matične družbe. Kupnina, ki jo je prejela sestrsk družba v Združenem kraljestvu, med drugim v obliki dividend, je bila po verigi vmesnih matičnih-hčerinskih družb s sedežem v Združenem kraljestvu plačana nizozemski matični družbi.
- 3 V bistvu je leta 2014 hčerinska družba, rezidentka Združenega kraljestva, prenesla vse delnice ene od svojih hčerinskih družb na (vmesno) matično družbo, rezidentko Nizozemske („odtujitev leta 2011“).
- 4 Ni sporno, da prenos zadevnih sredstev ni bil opravljen v prvi vrsti zaradi izogibanja davkom, ampak je temeljil na drugih gospodarskih razlogih, in sicer večanju vrednosti blagovne znamke in poenostavitvi ustroja skupine.
- 5 HMRC so pristojni za upravljanje in pobiranje davka od dohodka pravnih oseb v Združenem kraljestvu. V skladu z zakonodajo o izstopnem davku na dohodke in dobičke od prenosov sredstev izven področja davčne pristojnosti Združenega kraljestva so HMRC izdali delni odločbi dne 6. februarja 2018 v zvezi z blagovnimi znamkami in dne 17. julija 2018 v zvezi z delnicami, v katerih je bil določen znesek – takoj plačljivih – obdavčljivih prihodkov in dobičkov družbe GL v upoštevnem računovodskem obdobju. Družba GL se je zoper ti odločbi pritožila na First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje (oddelek za davčne spore), Združeno kraljestvo), ki je odločilo, da je davčna odločba v zvezi s prenosom delnic v nasprotju s pravom EU, davčna odločba v zvezi s prenosom blagovne znamke pa ne. Družba GL in HMRC so se zoper to sodbo pritožili v zvezi z davkom na prenos blagovnih znamk oziroma delnic na Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber) (višje sodišče (senat za davke in premoženjske zadeve), Združeno kraljestvo), torej predložitveno sodišče.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

Ali je podana omejitev prostega pretoka kapitala in/ali svobode ustanavljanja

- 6 V zvezi z odsvojitvijo delnic leta 2014 med strankama ni sporno, da je matična družba JTIH, ki ima sedež v EU, izvrševala svobodo ustanavljanja, da se različno obravnava družba iz skupine, ki ima sedež v drugi državi članici, od družbe v

skupini, ki ima sedež na nacionalnem ozemlju, in da je zato podana omejitev te svoboščine.

- 7 V zvezi z odsvojitvijo blagovnih znamk leta 2011 HMRC trdijo, da je edina svoboščina, ki jo je mogoče uporabiti, svoboda ustanavljanja, zato samostojen preizkus upoštevne zakonodaje z vidika prostega pretoka kapitala ne bi bil upravičen.³ Navajajo, da svoboda ustanavljanja matične družbe s sedežem v EU ni omejena, ker rezidentstvo ali nacionalna pripadnost skupne matične družbe ni pomembna; zadevni davek temelji na odsvojitvi sredstev s strani hčerinske družbe, rezidentke Združenega kraljestva, sestrski družbi, rezidentki tretje države. Družba GL meni, da izstopni davek zmanjšuje privlačnost izvrševanja svobode ustavljanja za njeno matično družbo, rezidentko v drugi državi članici. Družba GL podredno trdi, da je bila nesorazmerno omejena tudi pravica matične družbe, rezidentke Nizozemske, do prostega pretoka kapitala. V podkrepitev tega stališča navaja, da v luči prostega pretoka kapitala ni nujno, da se oba upoštevna nadzorna deleža matične družbe s sedežem v EU nahajata na ozemlju držav članic. HMRC trdijo, da omejitev prostega pretoka kapitala ni podana, ker hčerinska družba v Združenem kraljestvu ni bila obravnavana manj ugodno zaradi tega, ker je bila njena posredna matična družba družba nizozemskega prava. Obveznost plačila izstopnega davka bi nastala povsem enako, če bi matična družba s sedežem na Nizozemskem pripadala ali imela sedež v Združenem kraljestvu. HMRC prav tako trdijo, da prodaja gospodarskih sredstev, kot so blagovne znamke, ne pomeni pretoka kapitala v smislu člena 63 PDEU, saj ni navedena v nomenklaturi pretokov kapitala⁴ kot neposredna naložba.

Ali je omejitev upravičena

- 8 HMRC trdi, da je morebitna omejitev sorazmerna in upravičena iz nujnih razlogov v splošnem interesu, in sicer da se ohrani uravnotežena razdelitev davčnih pristojnosti. Navajajo, da se predmetna zadeva razlikuje od sodne prakse Sodišča v zvezi z izstopnimi davki zaradi tega, ker je, na ravni posamezne obdavčljive transakcije, dobiček dejansko ustvaril pridobitelj, ko je prejel polno tržno vrednost delnic, zaradi česar do težav z denarnimi toki, ki bi opravičevale odlog izstopnega davka, ne pride. Poleg tega ni bilo nobenega prestrukturiranja, temveč zgolj „preprost prenos sredstev z ene pravne osebe na drugo“. Družba GL trdi, da na ravni skupine ni bil „smiselno ustvarjen“ noben dobiček (t.j. preko kompleksne finančne strukture skupine, kjer se je kupnina za prodajno pogodbo zagotovila s posojili), tako da je uporabna logika glede denarnega toka, na kateri temelji sodna praksa Sodišča v zvezi z nujnostjo možnosti odloga.

³ – Sodba Cadbury Schweppes pic proti IRC (C-196/04, točka 32); sodba Thin Cap (točka 33), in sodba Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, v nadaljevanju: **FII 2**).

⁴ – Priloga I Direktive Sveta 88/361/EGS z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 10, zvezek 1, str. 10).

Popravni ukrep

- 9 Stranki se prav tako ne strinjata, kakšne naj bi bil primeren popravni ukrep, če uvedba izstopnega davka pomeni neupravičeno omejitev, čeprav se strinjata glede višine zneska davka. Na podlagi tega, da je sorazmeren popravni ukrep tisti, ki v najmanjši možni meri posega v nacionalno zakonodajo, HMRC trdijo, da bi se moralo plačilo odložiti na osnovi obročnega odplačevanja. Družba GL v bistvu meni, da je sorazmeren popravni ukrep tisti, ki v najmanjši možni meri posega v pravo EU, t.j. ki v najmanjši možni meri omejuje prizadeto svoboščino, zato bi moralo biti plačilo odloženo na osnovi odsvojitve. HMRC navajajo, da bi odlog na osnovi odsvojitve oslabil učinkovitost izstopnega davka, ker bi se potem sredstvo, na katerem temelji, nahajalo izven njihove davčne pristojnosti. HMRC trdijo, da bi bila sorazmerna petletna obročna odplačilna doba, pri čemer bi se obresti zaračunavale v skladu z običajno nacionalno ureditvijo. V predmetnem primeru bi zaradi suspenzivnega učinka nacionalnega postopka davek v plačilo zapadel takoj, saj je od dogodka, ki je povzročil nastanek obveznosti, poteklo več kot pet let. V zvezi s tem družba GL trdi, da mora biti obdobje za kakšen koli odlog v prihodnosti, da bi bilo učinkovito kot popravni ukrep, in bi zato moralo začeti teči od dneva dokončne sodbe v glavnem postopku.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga

- 10 Vprašanje v nacionalnem postopku je, ali je naložitev davka v zvezi z odsvojitvijo delnic in blagovnih znamk, brez možnosti odloga plačila davka, skladna s pravom EU – natančneje, s svobodo ustanavljanja v skladu s členom 49 PDEU v zvezi z obema odsvojitvama, in poleg tega s pravico do prostega pretoka kapitala v skladu s členom 63 PDEU v zvezi z odsvojitvijo blagovnih znamk. V primeru neskladja s pravom EU, predložitveno sodišče sprašuje, ali mora biti popravni ukrep plačilo davka na osnovi obročnega odplačevanja ali odsvojitve.
- 11 Predložitveno sodišče meni, da ni primera, ki bi neposredno zadeval zakonodajo, v skladu s katero je zagotovljeno davčno nevtralno obravnavanje prenosov sredstev znotraj skupine, pri katerih je družba, ki je davčna zavezanica, s prenosom zaslužila polno tržno vrednost. Primer odpira številna dejanske možnosti, v katerih je mogoče razumno zastopati različna stališča o vsebinskih vprašanjih v zvezi s pravom EU, ki so pomembna pri odločitvi in so verjetno uporabna tudi izven okvira konkretnih okoliščin predmetnega primera. Vprašanja od 1 do 4 zadevajo izključno prenos blagovnih znamk, zlasti v zvezi s prostim pretokom kapitala, in tudi povezavo med tem prostim pretokom in svobodo ustanavljanja (vprašanje 3). Vprašanja 5 in 6 zadevata sorazmernost izstopnega davka v zvezi z obema prenosoma sredstev.
- 12 Novost v zvezi z odtujitvijo blagovnih znamk leta 2011 je položaj s tremi strankami, v katerem matična družba trdi, da je njena svoboda, da ustanovi hčerinsko družbo v drugi državi članici, omejena z izstopnim davkom, s katerim je obdavčen prenos med takšno hčerinsko družbo in eno od njenih sestrskih družb,

pri čemer sta obe sestrski družbi v celoti v lasti matične družbe. V skladu s pristopom primerjave dejanskega stanja, kakršen se je uporabil v sodbi v zadevi C-418/07, izstopni davek, ki ga je na podlagi nacionalnega prava treba plačati takoj, domnevno povzroči vsaj to, da je izvrševanje svobode ustanavljanja za matično družbo, ki je rezidentka v drugi državi članici, manj privlačno. Zatrjuje se, da je v predmetni zadevi uporabna sodba Sodišča v zadevi Thin Cap (C-524/04), v kateri je presodilo, da je svoboda ustanavljanja omejena, če je omejena možnost, da se za davčne namene odbije obresti, bodisi če (1) so bila posojila odobrena s strani matične družbe v EU hčerinski družbi v Združenem kraljestvu ali (2) so bila posojila odobrena s strani druge hčerinske družbe matične družbe v EU. Na podlagi iste sodne prakse pa je mogoče zastopati stališče, da dejanska okoliščina nadzornega deleža delnic ne določa, katera svoboščina se uporabi, ampak ali so zakonske določbe, ki se jih preučuje, usmerjene v razmerja znotraj skupin; zakonodaja, ki je usmerjena v razmerja v skupinah, zadeva svobodo ustanavljanja, ne prost pretok kapitala.

- 13 Kar zadeva vprašanje, ali „blagovne znamke“ pomenijo „kapital“ za namene tega prostega pretoka, bi se lahko štelo, da gre za „ustvarjena sredstva“, kot jih je opredelilo Sodišče v zadevi C-182/08⁵, ali da gre za prodajo gospodarskih sredstev in ne za finančno operacijo (sodba v združenih zadevah C-286/82 in C-26/83)⁶.
- 14 Kar zadeva sorazmernost izstopnega davka, je bilo zatrjevano, da med drugimi iz sodb v zadevah National Grid (C-371/10), DMC (C-164/12) in LabTec (C-657/13), izhaja, da je sorazmerno, če država članica določi višino davka takrat, kadar so sredstva prenesena iz njene davčne pristojnosti, vendar pa je odmera izstopnega davka, ki ga je treba plačati takoj, ne da bi bila dana možnost odloga, nesorazmerna. Možno pa je tudi trditi, da se utemeljitev za odlog v skladu z obstoječo sodno prakso, namreč slabši položaj družbe zavezanke v zvezi z denarnimi tokovi, v predmetni zadevi ne uporablja, ker so bila sredstva vnovčena po njihovi tržni vrednosti.

⁵ – Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG proti Finanzamt München II (točki 42 in 43).

⁶ – Luisi in Carbone proti Ministero del Tesoro (točke od 20 do 22).