



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

16. února 2023*

„Řízení o předběžné otázce – Přímé daně – Korporační daň – Články 49, 63 a 64 SFEU – Svoboda usazování – Volný pohyb kapitálu – Převod aktiv v rámci skupiny společností – Společnost, která je daňovým rezidentem v členském státě, jejíž mateřská společnost je daňovým rezidentem v jiném členském státě a jejíž sesterská společnost je daňovým rezidentem ve třetí zemi – Převod práv duševního vlastnictví společnosti, která je daňovým rezidentem v členském státě, její sesterské společnosti, která je daňovým rezidentem ve třetí zemi – Převod uskutečněný společností, která je daňovým rezidentem v členském státě, týkající se akcií jedné z jejích dceřiných společností, její mateřské společnosti, která je daňovým rezidentem v jiném členském státě – Protiplnění odpovídající tržní hodnotě převedených aktiv – Osvobození od daně nebo zdanění v závislosti na státě, kde má sídlo přijímající společnost“

Ve věci C-707/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [vrchní soud (daňový a obchodní senát), Spojené království] ze dne 29. prosince 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 30. prosince 2020, v řízení

Gallagher Limited

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení K. Jürimäe, předsedkyně senátu, M. Safjan, N. Piçarra, N. Jääskinen (zpravodaj) a M. Gavalec, soudci,

generální advokát: A. Rantos,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Gallagher Limited I. Afzalem, barrister, P. Bakerem, QC, S. Bond a E. Buxtonem, solicitors,

* Jednací jazyk: angličtina.

- za vládu Spojeného království L. Baxterem a F. Shibliem, jakož i J. Simpson, jako zmocněnci, ve spolupráci s R. Baldrym, QC, a B. Elliottem, barrister,
- za Evropskou komisi P.-J. Loewenthalem a W. Roelsem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 8. září 2022,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 49, 63 a 64 SFEU.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Gallaher Limited (dále jen „GL“), společností, která je daňovým rezidentem ve Spojeném království, a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (daňová a celní správa, Spojené království) (dále jen „daňová správa“), týkajícího se toho, že společnost GL podléhá daňové povinnosti bez možnosti odložit platbu daně, pokud jde o dvě transakce týkající se převodu aktiv na společnost, které nejsou daňovými rezidenty ve Spojeném království a jsou součástí téže skupiny společností, jako společnost GL.

Právní rámec

Dohoda o vystoupení

- 3 Dohoda o vystoupení Spojeného království Velké Británie a Severního Irska z Evropské unie a Evropského společenství pro atomovou energii (Úř. věst. 2020, L 29, s. 7, dále jen „dohoda o vystoupení“) byla schválena rozhodnutím Rady (EU) 2020/135 ze dne 30. ledna 2020 (Úř. věst. 2020, L 29, s. 1).
- 4 Podle preambule dohody o vystoupení se právo Unie v celém rozsahu přestane s výhradou ujednání stanovených v této dohodě na Spojené království uplatňovat ode dne vstupu této dohody v platnost.
- 5 Dohoda o vystoupení stanoví v článku 126 přechodné období, které začíná dnem vstupu této dohody v platnost a končí dnem 31. prosince 2020, během něhož se bude ve Spojeném království uplatňovat právo Unie, není-li v uvedené dohodě stanoveno jinak.
- 6 Článek 86 dohody o vystoupení, nadepsaný „Věci projednávané Soudním dvorem Evropské unie“, v odstavcích 2 a 3 stanoví:

„2. Soudní dvůr Evropské unie má i nadále pravomoc rozhodovat o předběžných otázkách týkajících se žádostí, které byly před koncem přechodného období předloženy soudy Spojeného království.

3. Pro účely této kapitoly se [...] žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce [...] považují za předložené v okamžiku, kdy byl dokument zahajující řízení zaevidován soudní kanceláří Soudního dvora [...]

7 Článek 89 odst. 1 dohody o vystoupení stanoví:

„Rozsudky a usnesení Soudního dvora Evropské unie vydané před koncem přechodného období, jakož i rozsudky a usnesení, které byly vydány po skončení přechodného období v řízeních uvedených v člancích 86 a 87, jsou pro Spojené království a ve Spojeném království závazné v celém svém rozsahu.“

8 Podle článku 185 dohody o vystoupení vstoupila tato dohoda v platnost dne 1. února 2020.

Právo Spojeného království

9 Podle článků 2 a 5 Corporation Tax Act 2009 (zákon o korporační dani z roku 2009, dále jen „CTA 2009“), jakož i článku 8 Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (zákon o zdanění kapitálových zisků z roku 1992, dále jen „TCGA 1992“) je společnost, která je daňovým rezidentem ve Spojeném království, povinna odvádět korporační daň ze všech svých zisků (včetně kapitálových zisků) dosažených v průběhu dotčeného účetního období.

10 Podle čl. 5 odst. 3 CTA 2009 společnost, která není daňovým rezidentem ve Spojeném království, avšak vykonává tam obchodní činnost prostřednictvím stále provozovny usazené ve Spojeném království, je povinna odvádět daň ze zisků připadajících na tuto stálou provozovnu. Mimoto podle článku 10 B TCGA 1992 je taková společnost povinna odvádět daň z kapitálových zisků, kterých dosahuje při převodu aktiv, pokud se tato aktiva nacházejí ve Spojeném království a jsou využívána pro účely obchodní činnosti nebo pro účely stále provozovny. Tato aktiva jsou kvalifikována jako „zdanitelná aktiva“ podle čl. 171(1 A) TCGA 1992.

11 Podle článků 17 a 18 TCGA 1992 se převod aktiv považuje za uskutečněný za odměnu odpovídající tržní hodnotě těchto aktiv, pokud tento převod není realizován v rámci dohody uzavřené za jiných podmínek než podmínek obvyklé hospodářské soutěže nebo je realizován ve prospěch spojené osoby.

12 Článek 170 TCGA 1992 stanoví:

„1) Tento článek poskytuje výklad článků 171 až 181, není-li stanoveno jinak [...]

2) Pokud není stanoveno jinak,

[...]

b) níže uvedené odstavce (3) až (6) se použijí pro určení, zda společnosti tvoří skupinu a případně jaká je hlavní společnost skupiny;

[...]

d) pojmy „skupina“ a „dceřiná společnost“ musí být vykládány se všemi potřebnými úpravami, pokud se použijí na společnost založenou podle práva jiného státu, než je Spojené království.

3) S výhradou odstavců 4) až 6) níže,

- a) společnost (kvalifikovaná dále a v člancích 171 až 181 jako „hlavní společnost skupiny“) a všechny její dceřiné společnosti, v nichž vlastní podíl ve výši 75 %, tvoří skupinu; pokud jedna z těchto dceřiných společností vlastní dceřiné společnosti, v nichž vlastní podíl ve výši 75 %, jsou tyto společnosti součástí skupiny, stejně jako jejich dceřiné společnosti, v nichž vlastní podíl ve výši 75 % a dále, ale
- b) skupina nezahrnuje žádnou společnost (jinou než hlavní společnost skupiny), která není skutečnou dceřinou společností, v níž hlavní společnost skupiny vlastní podíl ve výši 51 %.
- 4) Společnost nemůže být hlavní společností skupiny, pokud je sama dceřinou společností, v níž vlastní podíl ve výši 75 % jiná společnost.

[...]“

13 Článek 171 TCGA 1992 a články 775 a 776 CTA 2009 (dále jen společně „pravidla pro převod ve skupině“) stanoví, že k převodu aktiv uskutečněnému mezi společnostmi skupiny, které podléhají korporační dani ve Spojeném království, musí dojít na daňově neutrálním základě.

14 Článek 171 TCGA 1992 stanoví:

„1) V případě, že

a) společnost („společnost A“) převede aktiva na jinou společnost („společnost B“) ke dni, kdy obě společnosti patří do stejné skupiny, a

b) jsou splněny níže uvedené podmínky odstavce (1A),

se společnostmi A a společnostmi B se pro účely korporační daně z kapitálových zisků zachází tak, jako by společnost B tato aktiva nabyla za odměnu v takové výši, která zaručuje, že společnost A při převodu nevykazuje kapitálový zisk, ani ztrátu.

1A) Podmínky uvedené v odstavci 1) b) výše jsou následující:

a) společnost A je ke dni převodu rezidentem ve Spojeném království, nebo aktiva jsou zdanitelnými aktivy pro tuto společnost bezprostředně před tímto dnem a

b) společnost B je ke dni převodu rezidentem ve Spojeném království, nebo aktiva jsou zdanitelnými aktivy pro tuto společnost bezprostředně po tomto dni.

Za tímto účelem jsou aktiva „zdanitelnými aktivy“ pro společnost k danému dni, pokud by v případě převodu aktiv touto společností k tomuto dni byl jakýkoli kapitálový zisk dosažený společností zdanitelným kapitálovým ziskem a byl by podle článku 10B součástí jejích zdanitelných zisků pro účely korporační daně.

[...]“

15 Článek 775 CTA 2009 stanoví:

„1) Převod nehmotného majetku společnosti („převádějící“) na jinou společnost („nabyvatel“) je pro účely této části daňově neutrální, pokud

- a) ke dni převodu patří obě společnosti do stejné skupiny,
 - b) bezprostředně před převodem tvoří dotčená aktiva pro převádějího zdanitelná nehmotná aktiva a
 - c) bezprostředně po převodu tvoří dotčená aktiva pro nabyvatele zdanitelná nehmotná aktiva.
- 2) Důsledky daňově neutrálního převodu pro účely této části jsou uvedeny v článku 776.
[...]"

16 Článek 776 CTA 2009 stanoví:

- „1) Tento článek stanoví důsledky převodu aktiv, který je pro účely této části ,daňově neutrální‘.
- 2) Převod se pro tyto účely považuje za převod, který nezahrnuje
- a) zpeněžení aktiv převádějícím nebo
 - b) nabytí aktiv nabyvatelem.
- 3) Nabyvatel se pro tyto účely považuje
- a) za osobou, která aktiva držela kdykoli, kdy byla tato aktiva držena převádějícím, a
 - b) za osobu, která v souvislosti s aktivy vynaložila veškerou náležitou péči, jakou vynaložil převádějící.
- 4) Zvláště platí, že:
- a) původní pořizovací cena aktiv v držení převádějího se považuje za původní pořizovací cenu aktiv v držení nabyvatele a
 - b) s veškerými aktivy a pasivy týkajícími se majetku, které převádějící zohlednil pro daňové účely podle této části, se zachází tak, jako by byly zohledněny nabyvatelem.
- 5) Odkazy na pořizovací cenu aktiv v odstavci 4) a) se vztahují na pořizovací cenu uznanou pro daňové účely.“

17 Článek 764 CTA 2009 stanoví:

- „1) Tato kapitola se použije pro účely této části pro určení, zda společnosti tvoří skupinu, a případně jaká je hlavní společnost skupiny.
[...]"

18 Článek 765 CTA 2009 stanoví:

- „1) Obecným pravidlem je, že

- a) společnost („A“) a všechny její dceřiné společnosti, v nichž vlastní podíl ve výši 75 %, tvoří skupinu, a
 - b) pokud jedna z těchto dceřiných společností má dceřiné společnosti, v nichž vlastní podíl ve výši 75 %, skupina je zahrnuje, jakož i jejich dceřiné společnosti, v nichž vlastní podíl ve výši 75 %, a dále.
- 2) Společnost A se v této kapitole a v kapitole 9 označuje jako hlavní společnost skupiny.
- 3) Na odstavce 1) a 2) se vztahují následující ustanovení této kapitoly.“

19 Článek 767 CTA 2009 stanoví:

„1) Obecným pravidlem je, že společnost („A“) není hlavní společností skupiny, pokud je sama dceřinou společností, v níž jiná společnost („B“) vlastní podíl ve výši 75 %.

[...]“

20 Článek 59D Taxes Management Act 1970 (zákon o správě daní z roku 1970, dále jen „TMA 1970“) stanoví:

„1) Korporační daň za účetní období je splatná a vymahatelná v den následující po uplynutí období devíti měsíců po skončení tohoto období.

2) Pokud je součet všech dříve zaplacených relevantních částek (jak vyplývají z příslušného přiznání ke korporační dani) vyšší než daň, jež má být zaplacená, přeplatek se vrátí.

[...]“

21 Na základě článku 87A TMA 1970 jsou úroky započitatelné na nezaplacenou daň ode dne, kdy je tato daň splatná.

22 Na základě článků 55 a 56 TMA 1970, pokud bylo proti rozhodnutí daňové správy (včetně oznámení o částečném ukončení), kterým se mění přiznání společnosti pro dané účetní období, podána žaloba u First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát), Spojené království], může být platba vyměřené daně odložena na základě dohody s daňovou správou nebo na žádost předloženou u First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát)], takže se tato daň stane splatnou až v okamžiku, kdy je rozhodnuto o žalobě podané u tohoto soudu.

23 Článek 13 odst. 5 smlouvy uzavřené mezi Spojeným královstvím a Švýcarskou konfederací o zamezení dvojímu zdanění, která vychází ze vzorové daňové úmluvy Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) o daních z příjmu a majetku, stanoví, že se takové kapitálové zisky vyplývající z převodu aktiv, jako jsou zisky, kterých se týká dotčené původní řízení, zdaňují pouze na území, kde je převádějící rezidentem.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

24 GL patří do skupiny společností Japan Tobacco Inc. (dále jen „skupina JT“).

- 25 Skupina JT je skupinou světového rozměru, která distribuuje tabákové výrobky ve 130 zemích po celém světě. Společností stojící v čele této skupiny je společnost kótovaná na burze, která je daňovým rezidentem v Japonsku.
- 26 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že společností stojící v čele skupiny JT pro Evropu je společnost JTIH, která je daňovým rezidentem v Nizozemsku (dále jen „nizozemská společnost“), která je nepřímou mateřskou společností společnosti GL, přičemž spřízněnost mezi nizozemskou společností a společností GL byla založena prostřednictvím čtyř dalších společností, které jsou všechny usazeny ve Spojeném království.
- 27 V průběhu roku 2011 převedla společnost GL na sesterskou společnost JTISA, která je daňovým rezidentem ve Švýcarsku (dále jen „švýcarská společnost“) a která je přímou dceřinou společností nizozemské společnosti, práva duševního vlastnictví týkající se ochranných známek na tabákové výrobky, jakož i související aktiva (dále jen „převod z roku 2011“). Odměnu, kterou společnost GL obdržela jako protiplnění za tento převod, uhradila švýcarská společnost, která za tímto účelem obdržela od nizozemské společnosti mezipodnikové úvěry ve výši odpovídající výši této odměny.
- 28 V průběhu roku 2014 převedla společnost GL veškerý základní kapitál, který vlastnila v jedné ze svých dceřiných společností, a to společnosti založené na ostrově Man, na nizozemskou společnost (dále jen „převod z roku 2014“).
- 29 Daňová správa přijala dvě oznámení o částečném ukončení týkající se převodů z let 2011 a 2014, ve kterých určila výši kapitálových zisků a jiných zdanitelných zisků, kterých společnost GL dosáhla v rámci těchto převodů během příslušných účetních období. Vzhledem k tomu, že nabyvatelé nebyli daňovými rezidenty ve Spojeném království, byl kapitálový zisk z aktiv předmětem okamžité daňové povinnosti, přičemž žádné ustanovení vnitrostátního daňového práva nestanovilo odklad této povinnosti nebo platbu daně ve splátkách.
- 30 Společnost GL podala dvě žaloby proti oběma těmto oznámením o částečném ukončení u First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát)].
- 31 V rámci těchto žalob uplatňovala společnost GL v podstatě rozdílné daňové zacházení mezi převody aktiv, o něž jde ve věci v původním řízení, a převody uskutečněnými mezi členy skupiny společností, kteří jsou rezidenty nebo mají stálou provozovnu ve Spojeném království, na něž se vztahuje osvobození od korporační daně. Z předkládacího rozhodnutí totiž vyplývá, že pravidla pro převod ve skupině stanoví, že k převodu aktiv uskutečněnému mezi společnostmi skupiny, které podléhají dani ve Spojeném království, musí dojít na daňově neutrálním základě.
- 32 Pokud jde o žalobu směřující proti oznámení o částečném ukončení, týkajícímu se převodu z roku 2011 (dále jen „žaloba z roku 2011“), společnost GL zaprvé uvedla, že nemožnost odložit platbu daňové povinnosti představuje omezení svobody usazování nizozemské společnosti. Zadruhé podpůrně uvedla, že nemožnost odložit tuto platbu vede k omezení práva nizozemské společnosti nebo společnosti GL na volný pohyb kapitálu. Zatřetí společnost GL uvedla, že i když Spojené království bylo oprávněno na základě vyváženého rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy zdanit dosažené kapitálové zisky, povinnost zaplatit daň okamžitě bez možnosti odkladu platby je nepřiměřená.
- 33 Pokud jde dále o žalobu směřující proti oznámení o částečném ukončení, týkajícímu se převodu z roku 2014 (dále jen „žaloba z roku 2014“), společnost GL zaprvé uvedla, že nemožnost odložit platbu daňové povinnosti představuje omezení svobody usazování nizozemské společnosti.

Zadruhé uvedla, že i když Spojené království bylo v zásadě oprávněno na základě vyváženého rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy zdanit dosažené kapitálové zisky, povinnost zaplatit daň okamžitě bez možnosti odkladu platby je nepřiměřená.

- 34 Vzhledem k tomu, že společnost GL podala žaloby z let 2011 a 2014, odložila platbu korporační daně do doby, než bude rozhodnuto ve věci samé, jak byla oprávněna učinit na základě článku 55 TMA 1970.
- 35 First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát)] dospěl k závěru, že každý převod aktiv odpovídal pádným obchodním důvodům, že žádný z těchto převodů nebyl součástí zcela vykonstruovaných operací neodrážejících ekonomickou realitu a že vyhýbání se daňovým povinnostem nepředstavovalo hlavní cíl ani jeden z hlavních cílů uvedených převodů.
- 36 Tento soud rozhodl, že unijní právo bylo porušeno, pokud jde o převod z roku 2014, avšak unijní právo porušeno nebylo, pokud jde o převod z roku 2011. Žalobě z roku 2014 tak vyhověl, avšak žalobu z roku 2011 zamítl.
- 37 Pokud jde v tomto ohledu o žalobu z roku 2011, uvedený soud zejména rozhodl, že k omezení svobody usazování nizozemské společnosti nedošlo. Pokud jde o právo na volný pohyb kapitálu, měl tento soud za to, že tohoto práva se dovolávat nelze, neboť právní předpisy, o které jde v původním řízení, se vztahují pouze na případy skupin složených ze společností, které jsou pod společnou kontrolou.
- 38 V rámci žaloby z roku 2014 zejména rozhodl, že došlo k omezení svobody usazování nizozemské společnosti, že tato společnost je objektivně srovnatelná se společností podléhající dani ve Spojeném království a že neexistence práva odložit platbu daňové povinnosti je nepřiměřená.
- 39 Společnost GL podala odvolání proti rozhodnutí First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát)], kterým byla zamítnuta žaloba z roku 2011, k předkládajícímu soudu, a sice Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber) [vrchní soud (daňový a obchodní senát), Spojené království]. Daňová správa podala k témuž soudu odvolání proti rozhodnutí, jímž bylo vyhověno žalobě z roku 2014.
- 40 Předkládající soud uvádí, že ve věci v původním řízení vyvstává otázka, zda v rámci převodů z let 2011 a 2014 je uložení daňové povinnosti bez možnosti odložit platbu daně slučitelné s unijním právem, pokud jde o oba tyto převody, konkrétně se svobodou usazování stanovenou v článku 49 SFEU, a pokud jde o převod z roku 2011, s volným pohybem kapitálu stanoveným v článku 63 SFEU. Tento soud si kromě toho klade otázku ohledně vhodného prostředku nápravy, který je třeba stanovit pro případ, že by uložení daňové povinnosti bez možnosti odložit platbu daně bylo považováno za odporující unijnímu právu.
- 41 Za těchto podmínek se Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [vrchní soud (daňový a obchodní senát)] rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Lze se dovolávat článku 63 SFEU ve vztahu k vnitrostátním právním předpisům, jako jsou pravidla pro převod ve skupině, které se použijí pouze na skupiny společností?
- 2) V případě, že se nelze článku 63 SFEU dovolávat obecně ve vztahu k pravidlům pro převod ve skupině, lze se jej nicméně dovolávat:

- a) ve vztahu k pohybům kapitálu od mateřské společnosti, která je rezidentem v členském státě Unie, ve prospěch dceřiné společnosti, která je rezidentem ve Švýcarsku, v případě, že mateřská společnost vlastní 100% podíl v dceřiné společnosti, která je rezidentem ve Švýcarsku, i v dceřiné společnosti, která je rezidentem ve Spojeném království a podléhá dotčené daňové povinnosti?
 - b) ve vztahu k pohybu kapitálu od 100% vlastněné dceřiné společnosti, která je rezidentem ve Spojeném království, ve prospěch 100% vlastněné dceřiné společnosti, která je rezidentem ve Švýcarsku, jejichž vlastníkem je táž mateřská společnost, která je rezidentem v členském státě Unie, jelikož obě společnosti jsou sesterské společnosti a není mezi nimi vztah mateřské a dceřiné společnosti?
- 3) Představují takové právní předpisy, jako jsou pravidla pro převod ve skupině, které ukládají okamžitou daňovou povinnost při převodu aktiv ze společnosti, která je rezidentem ve Spojeném království, na sesterskou společnost, která je rezidentem ve Švýcarsku (a která neprovozuje obchodní činnost ve Spojeném království prostřednictvím stále provozovny), v případě, že obě tyto společnosti jsou 100% dceřinými společnostmi společné mateřské společnosti, která je rezidentem v jiném členském státě, za okolností, kdy by byl takový převod uskutečněn na daňově neutrálním základě, pokud by sesterská společnost byla také rezidentem ve Spojeném království (nebo provozovala ve Spojeném království činnost prostřednictvím stále provozovny), omezení svobody usazování mateřské společnosti ve smyslu článku 49 SFEU, nebo případně omezení volného pohybu kapitálu ve smyslu článku 63 SFEU?
- 4) Za předpokladu, že se lze dovolávat článku 63 SFEU:
- a) představoval převod ochranných známek a souvisejících aktiv ze společnosti GL na [švýcarskou společnost] za odměnu, která měla odrážet tržní hodnotu těchto ochranných známek, pohyb kapitálu pro účely článku 63 SFEU?
 - b) představovaly pohyby kapitálu od [nizozemské společnosti] ve prospěch [švýcarské společnosti], její dceřiné společnosti, která je rezidentem 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 uvedený článek použít za okolností, kdy lze pohyby kapitálu kvalifikovat jako přímé investice (které jsou uvedeny v tomto článku) i jako jiný druh pohybu kapitálu, který není uveden ve zmíněném článku?
- 5) Jestliže došlo k omezení, toto omezení, je-li nesporné, že bylo v zásadě odůvodněné naléhavými důvody obecného zájmu (a to potřebou zachovat vyvážené rozdělení daňových pravomocí), bylo nezbytné a přiměřené ve smyslu judikatury Soudního dvora, zvláště za okolností, kdy dotčený daňový poplatník získal za převod dotčeného aktiva výnos odpovídající plné tržní hodnotě tohoto aktiva?
- 6) Jestliže došlo k porušení svobody usazování nebo volného pohybu kapitálu nebo obou těchto svobod:
- a) vyžaduje unijní právo, aby vnitrostátní právní předpisy byly vykládány či se nepoužily v tom smyslu, že společnost GL bude mít možnost odložit platbu daně?
 - b) je-li tomu tak, vyžaduje unijní právo, aby vnitrostátní právní předpisy byly vykládány či se nepoužily v tom smyslu, že společnost GL má možnost odložit platbu daně do doby, než budou aktiva převedena mimo podskupinu, jejíž mateřskou společností je společnost, která je rezidentem v jiném členském státě (tj. „na základě uskutečnění“), nebo může být přiměřeným prostředkem nápravy možnost rozložení zaplacení daně do dílčích částek (tj. „na základě rozložení do dílčích částek“)?

- c) jestliže možnost rozložení zaplacení daně do dílčích částek v zásadě může představovat přiměřený prostředek nápravy,
- i) [je tomu tak jediné v případě], kdy vnitrostátní právo obsahovalo tuto možnost v době převodů aktiv, nebo je slučitelné s unijním právem, aby tato možnost byla poskytnuta jako prostředek nápravy *a posteriori* (tak, že předkládající soud takovou možnost poskytne *a posteriori*, když použije konformní výklad právních předpisů, nebo tyto právní předpisy nepoužije)?
 - 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 možná nejméně se odchyluje od stávajícího vnitrostátního práva?
 - iii) jak dlouhá musí být splatnost dílčích částek?
 - iv) a prostředek nápravy, jehož předmětem je splátkový kalendář, podle něhož jsou platby splatné před tím, než jsou spory mezi účastníky řízení s konečnou platností rozhodnuty, je v rozporu s unijním právem, tj. musí být splatnost dílčích částek stanovena do budoucna?“

K návrhu na znovuotevření ústní části řízení

- 42 Společnost GL požádala po přednesení stanoviska generálního advokáta podáním došlým soudní kanceláři Soudního dvora dne 29. září 2022 o znovuotevření ústní části řízení podle článku 83 jednacího řádu Soudního dvora.
- 43 Na podporu tohoto návrhu společnost GL v podstatě tvrdí, že generální advokát nesprávně pochopil některé aspekty práva Spojeného království, jakož i některé skutkové okolnosti sporu v původním řízení, což podle ní odůvodňuje konání jednání.
- 44 V tomto ohledu je třeba úvodem připomenout, že podle čl. 252 druhého pododstavce SFEU předkládá generální advokát veřejně, zcela nestranně a nezávisle odůvodněná stanoviska ve věcech, které podle statutu Soudního dvora Evropské unie vyžadují jeho účast. Soudní dvůr není tímto stanoviskem ani důvody, na základě kterých k němu generální advokát dospěl, vázán [rozsudek ze dne 8. září 2022, Finanzamt R (Odpočet DPH související s příplatkem společníka), C-98/21, EU:C:2022:645, bod 29 a citovaná judikatura].
- 45 Je rovněž třeba připomenout, že statut Soudního dvora Evropské unie ani jeho jednací řád nedávají zúčastněným možnost podat vyjádření v reakci na stanovisko přednesené generálním advokátem. Nesouhlas zúčastněného se stanoviskem generálního advokáta tedy nemůže sám o sobě představovat důvod ke znovuotevření ústní části řízení, a to bez ohledu na otázky, kterými se generální advokát ve stanovisku zabýval [rozsudek ze dne 8. září 2022, Finanzamt R (Odpočet DPH související s příplatkem společníka), C-98/21, EU:C:2022:645, bod 30 a citovaná judikatura].
- 46 Jeví se, že společnost GL se svými argumenty snaží odpovědět na stanovisko generálního advokáta, když zpochybňuje některé jeho závěry.
- 47 Je sice pravda, že podle článku 83 jednacího řádu může Soudní dvůr kdykoli po vyslechnutí generálního advokáta nařídit znovuotevření ústní části řízení, zejména má-li za to, že věc není dostatečně objasněna, nebo předložil-li některý z účastníků řízení po ukončení této části řízení

novou skutečnost, která může mít rozhodující vliv na rozhodnutí Soudního dvora, anebo má-li být věc rozhodnuta na základě argumentu, který nebyl mezi účastníky řízení nebo zúčastněnými uvedenými v článku 23 statutu Soudního dvora Evropské unie projednán.

- 48 Je však nutno konstatovat, že údajná nesprávná skutková zjištění a nesprávná právní posouzení, která společnost GL uplatňuje, neodůvodňují znovuotevření ústní části řízení.
- 49 Pokud jde o údajné nesprávné pochopení vnitrostátního práva, je třeba uvést, že společnost GL uplatňuje nesprávné posouzení vycházející z nesprávného výkladu rozsudku ze dne 13. března 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161). Okolnost, že společnost GL tento rozsudek vykládá odlišně, však nemůže představovat nesprávné posouzení vnitrostátního právního rámce, jehož popis provedený v bodech 7 až 14 stanoviska generálního advokáta není touto společností zpochybněn.
- 50 Pokud jde dále o údajné nesprávné pochopení některých skutkových okolností ve věci v původním řízení, stačí konstatovat, že analýza generálního advokáta v jeho stanovisku vychází ze skutkových okolností, tak jak byly sděleny předkládajícím soudem a uvedeny v bodech 15 až 30 tohoto stanoviska.
- 51 V projednávané věci má Soudní dvůr po vyslechnutí generálního advokáta za to, že disponuje všemi poznatky nezbytnými pro zodpovězení otázek položených předkládajícím soudem.
- 52 Z toho vyplývá, že není tedy důvodné nařídit znovuotevření ústní části řízení.

K předběžným otázkám

K pravomoci Soudního dvora

- 53 Z článku 86 dohody o vystoupení, která vstoupila v platnost dne 1. února 2020, vyplývá, že Soudní dvůr má i nadále, i přes vystoupení Spojeného království z Unie dne 31. ledna 2020, pravomoc rozhodovat o předběžných otázkách týkajících se žádostí, které byly soudy Spojeného království předloženy před koncem přechodného období, stanoveným na 31. prosince 2020. Tak je tomu v případě projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, která došla Soudnímu dvoru dne 30. prosince 2020 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. června 2021, *Tesco Stores*, C-624/19, EU:C:2021:429, bod 17). Z toho vyplývá, že Soudní dvůr má pravomoc odpovědět na předběžné otázky v projednávané věci.

K první a druhé otázce

- 54 Podstatou první a druhé otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že do jeho působnosti spadají vnitrostátní právní předpisy, které se použijí pouze na skupiny společností.
- 55 V tomto ohledu z ustálené judikatury vyplývá, že za účelem určení toho, zda se na vnitrostátní právní předpisy vztahuje některá ze základních svobod zaručených Smlouvou o FEU, je třeba zohlednit předmět dotyčných právních předpisů [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. dubna 2022, *Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö* (Osvobození investičních fondů zřízených podle smluvního práva od daně), C-342/20, EU:C:2022:276, bod 35 a citovaná judikatura].

- 56 Soudní dvůr rozhodl, že do působnosti článku 49 SFEU spadají vnitrostátní právní předpisy, které se použijí pouze na podíly umožňující vykonávat nepochybný vliv na rozhodování společnosti a určovat její činnost. Naproti tomu vnitrostátní ustanovení, která se použijí na podíly nabyté pouze s cílem investovat bez úmyslu ovlivňovat řízení a kontrolu podniku, musí být zkoumána výlučně z hlediska volného pohybu kapitálu (rozsudek ze dne 13. listopadu 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, body 91 a 92, jakož i citovaná judikatura).
- 57 Navíc vztahuje-li se vnitrostátní opatření jak ke svobodě usazování, tak k volnému pohybu kapitálu, je třeba podle ustálené judikatury Soudního dvora dotčené opatření v zásadě posoudit pouze z hlediska jediné z těchto dvou základních svobod, ukáže-li se za okolností věci v původním řízení, že jedna z nich je zcela druhotná ve vztahu k druhé a může být do ní zahrnuta (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. září 2009, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, EU:C:2009:559, bod 37 a citovaná judikatura).
- 58 Z judikatury Soudního dvora mimoto vyplývá, že pokud vnitrostátní právní úprava dopadá pouze na vztahy v rámci skupiny společností, dotýká se převážně svobody usazování (rozsudek ze dne 26. června 2008, *Burda*, C-284/06, EU:C:2008:365, bod 68 a citovaná judikatura).
- 59 V projednávané věci se právní předpisy, o které jde ve věci v původním řízení, týkají daňového zacházení s převody aktiv v rámci téže skupiny společností. Z předkládacího rozhodnutí rovněž tak vyplývá, že se pravidla pro převod ve skupině použijí pouze na převody uskutečněné v rámci skupiny společností, přičemž pojem „skupina společností“ je vnitrostátními právními předpisy, o které jde v původním řízení, definován tak, že se vztahuje na společnost a její dceřiné společnosti, v nichž vlastní podíl ve výši 75 %, jakož i na dceřiné společnosti těchto dceřiných společností, v nichž tyto dceřiné společnosti vlastní podíl ve výši 75 %.
- 60 Mimoto, jak zdůrazňuje vláda Spojeného království, se jeví, že se tato pravidla použijí na převody aktiv mezi mateřskou společností a dceřinými společnostmi (nebo vnukovskými společnostmi), v nichž vykonává nepochybný přímý (nebo nepřímý) vliv, jakož i na převody aktiv mezi sesterskými dceřinými společnostmi (nebo vnukovskými společnostmi), které mají společnou mateřskou společnost, která vykonává nepochybný vliv v těchto společnostech. V obou těchto případech se tak pravidla pro převod ve skupině podle všeho uplatní na základě podílu mateřské společnosti na kapitálu svých dceřiných společností, který jí umožňuje vykonávat nepochybný vliv v jejich dceřiných společnostech.
- 61 I za předpokladu, že by uvedená pravidla měla omezující účinky na volný pohyb kapitálu, jsou takové účinky nevyhnutelným důsledkem případné překážky svobody usazování, a neodůvodňují proto samostatný přezkum uvedených pravidel s ohledem na článek 63 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. července 2007, *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439, bod 24 a citovaná judikatura).
- 62 Takové vnitrostátní právní předpisy, jako jsou pravidla pro převod ve skupině, které se použijí pouze na skupiny společností, tudíž spadají převážně do působnosti článku 49 SFEU, který zaručuje svobodu usazování, aniž je nutné je zkoumat z hlediska volného pohybu kapitálu zaručeného článkem 63 SFEU.
- 63 Kromě toho je třeba připomenout, že se článek 63 SFEU každopádně nepoužije v situaci, která by v zásadě spadala do působnosti článku 49 SFEU, pokud je jedna z dotčených společností daňově usazena ve třetím státě, jak je tomu v případě švýcarské společnosti v rámci převodu z roku 2011.

- 64 Vzhledem k tomu, že Smlouva o FEU nevztahuje svobodu usazování na třetí státy, je totiž nutno se vyhnout tomu, aby výklad čl. 63 odst. 1 SFEU – pokud jde o vztahy se třetími zeměmi – umožňoval hospodářským subjektům, které nespádají do rámce územní působnosti svobody usazování, těžit z této svobody (rozsudek ze dne 24. listopadu 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, bod 42 a citovaná judikatura).
- 65 Není tedy namístě pro doplnění přezkoumat použitelnost článku 63 SFEU, jak je uvedeno ve znění druhé otázky.
- 66 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na první a druhou otázku odpovědět tak, že článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že do jeho působnosti nespádají vnitrostátní právní předpisy, které se použijí pouze na skupiny společností.

Ke třetí otázce

- 67 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že vnitrostátní právní předpisy, které ukládají okamžitou daňovou povinnost při převodu aktiv ze společnosti, která je daňovým rezidentem v členském státě, na sesterskou společnost, která je daňovým rezidentem ve třetí zemi a neprovozuje obchodní činnost v tomto členském státě prostřednictvím stále provozovny, v případě, že obě tyto společnosti jsou dceřinými společnostmi, v nichž má podíl ve výši 100% společná mateřská společnost, která je daňovým rezidentem v jiném členském státě, představují za okolností, kdy by byl takový převod uskutečněn na daňově neutrálním základě, pokud by sesterská společnost byla také daňovým rezidentem v prvně uvedeném členském státě nebo v něm provozovala činnost prostřednictvím stále provozovny, omezení svobody usazování této mateřské společnosti ve smyslu článku 49 SFEU.
- 68 Úvodem je třeba poznamenat, podobně jak to učinil generální advokát v bodech 41 a 42 svého stanoviska, že se třetí otázka týká pouze druhu transakce, která odpovídá převodu z roku 2011, a sice převodu aktiv společností podléhajících dani ve Spojeném království na společnost, která je daňovým rezidentem ve třetí zemi, v daném případě ve Švýcarsku, která ve Spojeném království nepodléhá dani.
- 69 Dále se tato otázka týká situace, kdy mateřská společnost, v daném případě nizozemská společnost, využila své svobody na základě článku 49 SFEU, když zřídila dceřinou společnost ve Spojeném království, v daném případě společnost GL.
- 70 Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že svoboda usazování, kterou článek 49 SFEU přiznává příslušníkům Unie, zahrnuje na základě článku 54 SFEU v případě společností založených podle práva některého členského státu, jež mají své sídlo, svou ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Unie, právo vykonávat činnost v jiných členských státech prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. září 2022, W (Odpočet konečných ztrát stále provozovny-nerezidenta), C-538/20, EU:C:2022:717, bod 14 a citovaná judikatura].
- 71 Cílem svobody usazování je zaručení výhody tuzemského zacházení v hostitelském členském státě státním příslušníkům jiných členských států a společností podle článku 54 SFEU tím, že zakazuje, pokud jde o společnosti, jakoukoli diskriminaci založenou na místě sídla (rozsudek ze dne 6. října 2022, Contship Italia, C-433/21 a C-434/21, EU:C:2022:760, bod 34, jakož i citovaná judikatura).

- 72 Jak přitom konstatoval generální advokát v bodě 45 svého stanoviska, takové vnitrostátní právní předpisy, jako jsou pravidla pro převod ve skupině, nezakládají žádné rozdílné zacházení v závislosti na místě daňové rezidence mateřské společnosti, jelikož s dceřinou společností, která je daňovým rezidentem ve Spojeném království, mateřské společnosti se sídlem v členském státě zacházejí stejným způsobem, jakým zacházejí s dceřinou společností, která je daňovým rezidentem ve Spojeném království, mateřské společnosti se sídlem ve Spojeném království. V projednávaném případě se tak jeví, že by společnosti GL bylo poskytnuto stejné daňové zacházení, kdyby mateřská společnost, tedy nizozemská společnost, byla daňovým rezidentem ve Spojeném království.
- 73 Z toho vyplývá, že takové vnitrostátní právní předpisy nezacházejí méně příznivě s dceřinou společností společnosti, která je daňovým rezidentem v členském státě, ve srovnání se srovnatelnou dceřinou společností společnosti, která je daňovým rezidentem ve Spojeném království.
- 74 Takové právní předpisy tudíž nezpůsobují žádné omezení svobody usazování mateřské společnosti.
- 75 Tento závěr nemůže být vyvrácen argumenty uvedenými společností GL. Podle posledně uvedené společnosti nemožnost převést aktiva GL, společnosti, která je rezidentem ve Spojeném království a kterou nabyla nizozemská společnost, na dceřinou společnost posledně uvedené společnosti na daňově neutrálním základě učinila nabytí společnosti GL nizozemskou společností méně atraktivním a mohla ji od uskutečnění tohoto nabytí odradit.
- 76 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že judikatura uplatněná společností GL, podle níž existuje omezení svobody usazování, pokud opatření činí „výkon této svobody méně atraktivním“, se vztahuje na situace, které se liší od situace, o kterou jde ve věci v původním řízení, a sice od situací, kdy společnost, která chce využít svobody usazování v jiném členské státě, trpí nevýhodou ve srovnání s podobnou společností, která tuto svobodu nevyužila (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, body 36 a 37).
- 77 V projednávaném případě však pravidla pro převod ve skupině ukládají okamžitou daňovou povinnost při převodu aktiv uskutečněném dceřinou společností, která je daňovým rezidentem ve Spojeném království, mateřské společnosti, která není daňovým rezidentem ve Spojeném království, do třetí země a ukládají tutéž daňovou povinnost ve srovnatelné situaci převodu aktiv uskutečněného dceřinou společností, která je daňovým rezidentem ve Spojeném království, mateřské společnosti, která je daňovým rezidentem ve Spojeném království, do třetí země.
- 78 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na třetí otázku odpovědět tak, že článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že vnitrostátní právní předpisy, které ukládají okamžitou daňovou povinnost při převodu aktiv ze společnosti, která je daňovým rezidentem v členském státě, na sesterskou společnost, která je daňovým rezidentem ve třetí zemi a neprovozuje obchodní činnost v tomto členském státě prostřednictvím stále provozovny, v případě, že obě tyto společnosti jsou dceřinými společnostmi, v nichž má podíl ve výši 100% společná mateřská společnost, která je daňovým rezidentem v jiném členském státě, nepředstavují za okolností, kdy by byl takový převod uskutečněn na daňově neutrálním základě, pokud by sesterská společnost byla také daňovým rezidentem v prvně uvedeném členském státě nebo v něm provozovala činnost prostřednictvím stále provozovny, omezení svobody usazování této mateřské společnosti ve smyslu článku 49 SFEU.

Ke čtvrté otázce

- 79 Vzhledem k tomu, že čtvrtá otázka byla položena podpůrně, a sice pouze pro případ kladné odpovědi Soudního dvora na první a druhou otázku, pokud jde o použitelnost článku 63 SFEU v projednávané věci, není namístě na tuto otázku odpovídat.

K páté otázce

- 80 Podstatou páté otázky předkládajícího soudu je, zda článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že omezení práva na svobodu usazování vyplývající z rozdílného zacházení s vnitrostátními a přeshraničními převody aktiv prováděnými za úplatu v rámci skupiny společností na základě vnitrostátních právních předpisů, které ukládají okamžitou daňovou povinnost při převodu aktiv uskutečněném společností, která je daňovým rezidentem v členském státě, může být v zásadě odůvodněno nutností zachovat vyvážené rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy, aniž je nutné stanovit možnost odložit platbu daně, aby byla zajištěna přiměřenost tohoto omezení, jestliže dotčený daňový poplatník získal za převod dotčených aktiv částku odpovídající plné tržní hodnotě těchto aktiv.
- 81 Úvodem je třeba upřesnit, že není namístě odpovídat na tuto otázku v rámci převodu z roku 2011. Na jedné straně podle odpovědi podané na třetí otázku takové právní předpisy, jako jsou pravidla pro převod ve skupině, nezpůsobují žádné omezení svobody usazování mateřské společnosti. Na druhé straně, pokud jde o případné omezení svobody usazování společnosti GL, je třeba konstatovat, že převod aktiv společností podléhajících dani ve Spojeném království na společnost, která je daňovým rezidentem ve Švýcarsku a nepodléhá dani ve Spojeném království, nespadá do působnosti článku 49 SFEU, jelikož Švýcarská konfederace není členským státem. Smlouva o FEU totiž nevztahuje svobodu usazování na třetí státy a oblast působnosti článku 49 SFEU se nevztahuje na situace zahrnující usazení společnosti členského státu na území třetí země (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 10. května 2007, A a B, C-102/05, EU:C:2007:275, bod 29).
- 82 Pokud jde o převod z roku 2014, v rámci něhož společnost GL převedla akcie dceřiné společnosti na nizozemskou společnost, je nesporné, že pravidla pro převod ve skupině vedou k rozdílnému daňovému zacházení se společnostmi podléhajícími korporální dani ve Spojeném království, které provádějí převody aktiv uvnitř skupiny podle toho, zda k dotčenému převodu dochází ve prospěch britské společnosti nebo společnosti usazené v členském státě. Zatímco žádná daňová povinnost nevzniká, pokud taková společnost převede aktiva na společnost skupiny podléhající dani ve Spojeném království, tato pravidla takové zvýhodnění nepřiznávají, je-li převod uskutečněn, jako je tomu v rámci převodu z roku 2014, ve prospěch společnosti skupiny podléhající dani v členském státě.
- 83 Z toho vyplývá, že taková pravidla představují omezení svobody usazování v rozsahu, v němž vedou k méně příznivému daňovému zacházení se společnostmi podléhajícími dani ve Spojeném království, které uskutečňují převody aktiv uvnitř skupiny na společnosti, které nepodléhají dani ve Spojeném království, ve srovnání se společnostmi podléhajícími dani ve Spojeném království, které uskutečňují převody aktiv uvnitř skupiny na společnosti, které podléhají dani ve Spojeném království.
- 84 Předkládající soud podle všeho připouští, že takové omezení může být ospravedlněno naléhavými důvody obecného zájmu, a sice potřebou zachovat vyvážené rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy.

- 85 Podle vlády Spojeného království Soudní dvůr uznal, že zachování vyváženého rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy může v zásadě odůvodnit rozdílné zacházení s přeshraničními transakcemi a transakcemi, které byly uskutečněny v rámci téže daňové jurisdikce. Tato vláda má za to, že vnitrostátní opatření, o která jde v původním řízení, sledují takový cíl, jsou přiměřená a nepřekračují meze toho, co je k dosažení jejich cíle nezbytné.
- 86 Jak Soudní dvůr opakovaně rozhodl, odůvodnění vycházející z nutnosti zachovat vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy lze připustit, pokud má dotčený režim za cíl předcházet situacím, které mohou ohrozit právo členského státu uplatňovat svou daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. ledna 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, bod 59 a citovaná judikatura).
- 87 Právní úprava dotčená ve věci v původním řízení a omezení, které přináší, však nesmějí překračovat meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. března 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, bod 63 a citovaná judikatura).
- 88 Jak konstatoval generální advokát v bodě 62 svého stanoviska, jediná otázka, na niž mají účastníci původního řízení různé odpovědi, se týká přiměřenosti okamžité splatnosti platby dotčené daně bez možnosti odkladu platby ve vztahu k tomuto cíli. Jeví se totiž, že dotaz předkládajícího soudu se ve skutečnosti týká důsledků vyplývajících z toho, že pravidla pro převod ve skupině nepřiznávají společnosti GL osvobození od daně, a sice okolnosti, že částka dlužné daně je okamžitě splatná.
- 89 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že jelikož členské státy jsou oprávněny zdanit kapitálové zisky dosažené převody aktiv, když se dotčená aktiva nacházela na jejich území, mají za účelem zdanění těchto aktiv pravomoc zvolit pro účely tohoto zdanění jinou skutečnost zakládající daňovou povinnost než skutečnou realizaci těchto kapitálových zisků (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. května 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, bod 45). Jeví se, že členský stát tedy může pro latentní kapitálové zisky uložit daňovou povinnost za účelem zajištění zdanění těchto aktiv.
- 90 Právní úprava členského státu, která stanovuje okamžitý odvod daně z latentních kapitálových zisků vytvořených pod jeho daňovou pravomocí v okamžiku přemístění sídla skutečného vedení společnosti mimo jeho území, však byla považována za nepřiměřenou z důvodu existence opatření omezujících svobodu usazování méně než okamžitý odvod této daně. V tomto ohledu měl Soudní dvůr za to, že je třeba ponechat osobě povinné k dani volbu mezi okamžitou platbou této daně a její odloženou platbou, podléhající případně zaplacení úroků dle použitelné vnitrostátní právní úpravy (rozsudek ze dne 16. dubna 2015, Komise v. Německo, C-591/13, EU:C:2015:230, bod 67).
- 91 V tomto kontextu, jak konstatoval generální advokát v bodě 68 svého stanoviska, při rozlišování kapitálových zisků dosažených osobou převádějící aktiva v rámci skupiny společností a latentních kapitálových zisků jsou zvláště relevantní dvě okolnosti, a sice jednak skutečnost, že se případy zdanění při odchodu vyznačují problémem týkajícím se peněžních toků, kterému čelí daňový poplatník, který musí zaplatit daň z kapitálového zisku, kterého ještě nedosáhl, a jednak skutečnost, že daňové orgány musí zajistit zaplacení daně z kapitálových zisků dosažených v období, ve kterém se aktiva nacházela v jejich daňové jurisdikci (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 52), a že riziko

nezaplacení daně se může zvyšovat v závislosti na uplynutí času (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. listopadu 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 74, a ze dne 21. května 2015, *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, bod 50).

- 92 V případě kapitálového zisku dosaženého v důsledku převodu aktiv přitom daňový poplatník v zásadě není vystaven problému týkajícímu se peněžních toků a může odvést daň z kapitálových zisků z výnosu při tomto převodu aktiv. V projednávaném případě z předkládacího rozhodnutí, jakož i ze samotného znění páté otázky vyplývá, že pokud jde o převod z roku 2014, je nesporné, že společnost GL obdržela za tento převod odměnu odpovídající tržní hodnotě aktiv, kterých se uvedený převod týkal. Kapitálové zisky, v souvislosti s nimiž společnost GL podléhala dani, tedy odpovídaly dosaženým kapitálovým ziskům.
- 93 Za okolností, kdy tak kapitálové zisky byly dosaženy při uskutečnění zdanitelného plnění, kdy daňové orgány musí zajistit zaplacení daně z kapitálových zisků dosažených v období, ve kterém se aktiva nacházela v jejich daňové jurisdikci, a konečně kdy se riziko nezaplacení daně může zvyšovat v závislosti na uplynutí času, se jeví, že okamžitě splatná daňová povinnost je přiměřená cíli zachovat vyvážené rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy, aniž je třeba stanovit, že daňový poplatník může odložit platbu daně.
- 94 S ohledem na všechny předcházející úvahy je třeba na pátou otázku odpovědět tak, že článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že omezení práva na svobodu usazování vyplývající z rozdílného zacházení s vnitrostátními a přeshraničními převody aktiv prováděnými za úplatu v rámci skupiny společností na základě vnitrostátních právních předpisů, které ukládají okamžitou daňovou povinnost při převodu aktiv uskutečněném společností, která je daňovým rezidentem v členském státě, může být v zásadě odůvodněno nutností zachovat vyvážené rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy, aniž je nutné stanovit možnost odložit platbu daně, aby byla zajištěna přiměřenost tohoto omezení, jestliže dotčený daňový poplatník získal za převod dotčených aktiv částku odpovídající plné tržní hodnotě těchto aktiv.

K šesté otázce

- 95 S ohledem na odpověď podanou na pátou otázku není namístě odpovídat na šestou otázku.

K nákladům řízení

- 96 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

- 1) Článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že do jeho působnosti nespadají vnitrostátní právní předpisy, které se použijí pouze na skupiny společností.
- 2) Článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že vnitrostátní právní předpisy, které ukládají okamžitou daňovou povinnost při převodu aktiv ze společnosti, která je daňovým rezidentem v členském státě, na sesterskou společnost, která je daňovým rezidentem ve třetí zemi a neprovozuje obchodní činnost v tomto členském státě

prostřednictvím stálé provozovny, v případě, že obě tyto společnosti jsou dceřinými společnostmi, v nichž má podíl ve výši 100% společná mateřská společnost, která je daňovým rezidentem v jiném členském státě, nepředstavují za okolností, kdy by byl takový převod uskutečněn na daňově neutrálním základě, pokud by sesterská společnost byla také daňovým rezidentem v prvně uvedeném členském státě nebo v něm provozovala činnost prostřednictvím stálé provozovny, omezení svobody usazování této mateřské společnosti ve smyslu článku 49 SFEU.

- 3) Článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že omezení práva na svobodu usazování vyplývající z rozdílného zacházení s vnitrostátními a přeshraničními převody aktiv prováděnými za úplatu v rámci skupiny společností na základě vnitrostátních právních předpisů, které ukládají okamžitou daňovou povinnost při převodu aktiv uskutečněném společností, která je daňovým rezidentem v členském státě, může být v zásadě odůvodněno nutností zachovat vyvážené rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy, aniž je nutné stanovit možnost odložit platbu daně, aby byla zajištěna přiměřenost tohoto omezení, jestliže dotčený daňový poplatník získal za převod dotčených aktiv částku odpovídající plné tržní hodnotě těchto aktiv.**

Podpisy.