Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 13. srpnja 2017.[1]

Predmet C-292/16

A Oy
Tuženik:
Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Helsingin hallinto-oikeus (Upravni sud u Helsinkiju, Finska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porezno zakonodavstvo – Oporezivanje poslovanja – Direktiva o spajanju (Direktiva 90/434/EEZ) – Unos inozemne poslovne jedinice tuzemnog društva u temeljni kapital inozemnog društva – Neposredno oporezivanje u prekograničnom slučaju za razliku od neoporezivanja u tuzemnom slučaju – Ocjena sekundarnog prava s obzirom na temeljne slobode – Usporedivost s izlaznim oporezivanjem – Proporcionalnost neposrednog oporezivanja pri smanjenju poreznog opterećenja”

I. Uvod

1. Sud u ovom slučaju odlučuje o prenošenju Direktive Vijeća 90/434/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na spajanja, podjele, unose imovine i razmjenu dionica društava različitih država članica (u daljnjem tekstu: Direktiva o spajanju)[2] u Finskoj. Riječ je o posebnom slučaju u kojem tuzemno društvo unosi inozemnu poslovnu jedinicu u temeljni kapital društva sa sjedištem u inozemstvu i za to od tog društva ne prima novac, nego udjele u društvu. Takav se ulog u Finskoj, za razliku od unosa tuzemne poslovne jedinice u temeljni kapital tuzemnog poduzetnika, neposredno oporezuje. Međutim, uračunava se fiktivan inozemni porez iz zemlje u kojoj se nalazi poslovna jedinica. Sada valja pojasniti je li to u skladu sa slobodom poslovnog nastana.

2. Direktivom o spajanju u članku 10. stavku 2. dopušta se oporezivanje jer se prekograničnim unosom gubi mogućnost oporezivanja poslovne jedinice u inozemstvu. Ona tada više ne pripada rezidentnom društvu i nalazi se na stranom državnom području. U biti je riječ o vrsti izlaznog oporezivanja koje je sada u načelu čak i obvezno u skladu s pravom Unije[3]. Općenito je neposredno izlazno oporezivanje neproporcionalno. Sada u ovom slučaju valja odlučiti o pitanju mijenja li se to uračunavanjem fiktivnog inozemnog poreza u skladu s Direktivom, čime se stoga dopušta neposredno oporezivanje.

1 Izvorni jezik: njemački

2 SL 1990., L 225, str. 1.

3 U skladu s člankom 5. Direktive Vijeća (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta (SL 2016., L 193, str. 1.), koji se, međutim, u ovom slučaju još ne primjenjuje. Članak 5. Direktive 2016/1164 glasi: „Porezni obveznik podliježe plaćanju poreza čiji je iznos jednak tržišnoj vrijednosti prenesene imovine, u trenutku izlaska imovine, umanjen za njezinu vrijednost za potrebe oporezivanja u bilo kojoj od sljedećih okolnosti: […] (c) porezni obveznik prenosi svoju poreznu rezidentnost u drugu državu članicu […]”

3. Stoga je Sud pozvan da razvije svoju sudsku praksu o ograničenju temeljnih sloboda od strane država članica na temelju gubitka njihove ovlasti oporezivanja.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Za ovaj slučaj okvir prava Unije, uz članak 43. u vezi s člankom 48. UEZ-a (sada članak 49. u vezi s člankom 54. UFEU-a), čini Direktiva o spajanju.

5. Članak 10. Direktive o spajanju, koji je mjerodavan u ovom slučaju, nalazi se u glavi IV., naslovljenoj „Poseban slučaj unosa stalne poslovne jedinice", i glasi:

„1. Kada imovina koja se ulaže prilikom spajanja, podjele ili unosa imovine obuhvaća stalnu poslovnu jedinicu društva prenositelja, a koja se nalazi u državi članici koja nije država članica društva prenositelja, država tog društva odriče se prava na oporezivanje relevantne stalne poslovne jedinice. Država društva prenositelja prilikom utvrđivanja dobiti toga društva može oporezivoj dobiti toga društva dodati ranije gubitke stalne poslovne jedinice za koje je bila umanjena oporeziva dobit društva u toj državi, a koji još uvijek nisu pokriveni. Država stalne poslovne jedinice i država društva preuzimatelja na takav prijenos primjenjuju odredbe ove Direktive kao da je prva navedena država jednaka državi društva prenositelja.

2. Iznimno od odredbi stavka 1., kada država članica društva prenositelja primjenjuje sustav oporezivanja dobiti u cijelom svijetu, odnosna država članica ima pravo na oporezivanje ukupne dobiti ili kapitalnih dobitaka stalne poslovne jedinice koji proizlaze iz spajanja, podjele ili unosa imovine pod uvjetom da daje olakšicu za porez koji bi, da nema odredbi ove Direktive, bio obračunan na tu dobit ili kapitalne dobitke u državi članici stalne poslovne jedinice, na isti način i u istom iznosu kao da je predmetni porez zaista obračunan i plaćen." [neslužbeni prijevod]

B. Finsko pravo

6. Prema navodima suda koji je uputio zahtjev Direktiva o spajanju u Finskoj je prenesena u Zakonu o oporezivanju prihoda od gospodarske aktivnosti (u daljnjem tekstu: Zakon 1733/1995).

7. U skladu s člankom 52.d stavkom 2. Zakona 1733/1995 pri oporezivanju društva prenositelja oporezivoj prodajnoj cijeni prenesene imovine pribraja se njezina preostala porezna vrijednost pod uvjetom da se prijenos provodi na temelju preostale knjigovodstvene vrijednosti.

8. U skladu s člankom 52.d stavkom 3. Zakona 1733/1995 pri oporezivanju društva preuzimatelja u okviru rashoda za nabavu prenesene imovine koji se mogu odbiti uzima se u obzir iznos koji odgovara iznosu koji je u skladu sa stavkom 2. uzet u obzir za preneseno društvo kao oporeziva prodajna cijena. Posljedično se stoga provodi porezno neutralan unos prenesene imovine.

9. Ako se prenesena imovina i obveze pripisuju stalnoj poslovnoj jedinici tuzemnog društva koja se nalazi u drugoj državi članici Europske unije, u skladu s člankom 52.e stavkom 3. Zakona 1733/1995, korektna vrijednost prenesene imovine kao i rezerviranja ili rezerve koje su pri oporezivanju odbijene od prihoda stalne poslovne jedinice pribrajaju se oporezivim prihodima u Finskoj tijekom porezne godine u kojoj je došlo do spajanja, podjele ili unosa pogona. Čini se da se time posljedično oporezuju skrivene pričuve stalne poslovne jedinice. Od poreza koji se u Finskoj plaća na te prihode odbija se porez koji bi se na te prihode platio u državi stalne poslovne jedinice bez odredbi Direktive o spajanju.

10. Prema obrazloženju članka 52.e stavka 3. Zakona 1733/1995 tom se odredbom uređuju situacije u kojima se imovina stalne poslovne jedinice koja se nalazi u nekoj drugoj državi članici Europske unije, a koja se pripisuje finskom društvu, prenosi inozemnom društvu. Kad bi imovina koja se nalazi u inozemstvu prešla u imovinu inozemnog društva, više ne bi bila obuhvaćena finskom ovlasti oporezivanja. U slučaju odbitka poreza države u kojoj se nalazi stalna poslovna jedinica riječ je o uračunavanju poreza do kojeg dolazi i na temelju nekih sporazuma o oporezivanju. Za primjenu te odredbe valja izračunati iznos poreza koji bi se morao platiti u drugoj državi članici bez odredbi Direktive o spajanju.

III. Glavni postupak

11. A Oy (u daljnjem tekstu: društvo) prenio je 2006. austrijsku stalnu poslovnu jedinicu unosom pogona u austrijsko društvo koncerna B i od njega je u zamjenu za to primio nove udjele. Prilikom prijenosa su preneseni imovina, obveze i rezerviranja ili rezerve koji se pripisuju proizvodnom pogonu.

12. U oporezive prihode društva ubrajala se prodajna cijena koju je vjerojatno trebalo postići za imovinu prenesenu pri prijenosu pogona, koja je u ovom slučaju procijenjena na vrijednost od 249 663 661,59 eura uvećanu za potporu za ulaganja koju je dodijelila austrijska država u iznosu od 11 256 146 eura, dakle ukupno na 260 919 807,59 eura. Od toga su odbijeni troškovi nabave koji dotad još nisu bili odbijeni. Pri oporezivanju su se potpore koje je dodijelila austrijska država ubrajale u troškove nabave koji se ne mogu odbiti.

13. Porez je utvrđen u poreznoj godini 2006. na temelju članka 52.d stavka 1. i članka 52.e stavka 3. Zakona 1733/1995. Takva porezna obveza ne bi postojala u odgovarajućoj tuzemnoj situaciji u kojoj porezna obveza nastaje tek kada društvo preuzimatelj ostvari dobit.

14. A Oy prigovorom je zahtijevao ispravljanje izmjene poreznog rješenja koja je provedena 30. studenoga 2010. na štetu poreznog obveznika. Tvrdio je da članak 52. stavak 3. Zakona 1733/1995 nije u skladu sa slobodom poslovnog nastana na temelju članka 49. UFEU-a.

15. Odbor za prigovore odbio je taj prigovor. Stoga je A Oy podnio tužbu pred Helsingin hallinto-oikeus (Upravni sud u Helsinkiju, Finska). Potonji je odlučio prekinuti postupak i uputiti zahtjev za prethodnu odluku.

IV. Postupak pred Sudom

16. Helsingin hallinto-oikeus (Upravni sud u Helsinkiju), pred kojim se vodi postupak, uputio je Sudu sljedeća pitanja:

„1. Protivi li se članku 49. UFEU-a finski propis u skladu s kojim se, u situaciji u kojoj tuzemno društvo prilikom prijenosa pogona raspolaže imovinom stalne poslovne jedinice u drugoj državi članici Europske unije u korist društva sa sjedištem u toj državi članici u zamjenu za nove udjele, prijenos imovine oporezuje odmah u godini prijenosa, dok u odgovarajućoj tuzemnoj situaciji do oporezivanja dolazi tek u trenutku njegova ostvarenja?

2. Je li riječ o izravnoj ili neizravnoj diskriminaciji ako Finska oporezuje odmah u godini prijenosa pogona prije ostvarenja dobiti, a u tuzemnoj situaciji oporezuje tek u trenutku ostvarenja dobiti?

3. Ako su odgovori na prvo i drugo pitanje potvrdni, može li se onda ograničenje slobode poslovnog nastana opravdati razlozima kao što su važan razlog u općem interesu ili očuvanje nacionalnih ovlasti oporezivanja? Je li zabranjeno ograničenje u skladu s načelom proporcionalnosti?”

17. A Oy, Finska, Švedska i Europska komisija na ta su pitanja u postupku pred Sudom podnijeli pisana očitovanja. Na raspravi održanoj 8. lipnja 2017. sudjelovala je osim njih i Savezna Republika Njemačka.

V. Pravna ocjena

A. Mjerilo za ispitivanje

18. Svojim prethodnim pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita narušava li se sloboda poslovnog nastana kao dio primarnog prava nacionalnim propisom kojim se u okviru prenošenja članka 10. stavka 2. Direktive o spajanju predviđa oporezivanje i može li se u danom slučaju to oporezivanje opravdati. Pritom to oporezivanje prema navodima suda koji je uputio zahtjev samo u prekograničnom slučaju dovodi do neposrednog oporezivanja, dok u potpuno unutarnjoj situaciji nema oporezivanja prenositelja.

19. Međutim, kao što su države članice koje su stranke u ovom postupku gotovo jednoglasno navele, Sud je više puta odlučio da „svaku nacionalnu mjeru iz područja u kojem je provedeno iscrpno usklađivanje na razini Unije valja ocjenjivati u svjetlu odredaba te mjere usklađivanja, a ne s obzirom na odredbe primarnog prava” [4].

20. Čak i kad bi se Direktivom o spajanju provodilo takvo potpuno usklađivanje, to ipak ne bi moglo spriječiti da se ta direktiva mora tumačiti u skladu s primarnim pravom i da se u danom slučaju mora podredno ispitati njezina usklađenost s temeljnim slobodama. Naime, Sud je već davno odlučio da zabrana ograničenja slobodnog pružanja usluga ne vrijedi samo za nacionalne mjere, nego i za mjere institucija Unije [5]. Ugovori kao primarno pravo ostaju, kao što je Sud već naveo, „temelj, okvir i granica” [6] svih pravnih akata Unije. Stoga se uvijek moraju uzimati u obzir i kada države članice prenose te pravne akte [7].

21. Neovisno o tome Direktivom o spajanju ne provodi se iscrpno usklađivanje. Kao što proizlazi iz strukture i teksta, stavak 2. sadržava iznimku od stavka 1. U skladu sa stavkom 1. država društva prenositelja u načelu se konačno odriče svojih prava na oporezivanje stalne poslovne jedinice. Smije samo ispraviti gubitak na koji se prije pozivalo. Iznimno od toga, država članica koja primjenjuje sustav oporezivanja dobiti u cijelom svijetu, u skladu sa stavkom 2. *ima pravo* na oporezivanje dobiti koja proizlazi iz unosa.

22. Međutim, člankom 10. stavkom 2. Direktive o spajanju, kao što Komisija naglašava, nije uređeno provodi li se to pravo oporezivanja, kada i u kojem konkretnom iznosu. Osobito u skladu s tim tekstom Finska nema obvezu oporezivati unos stalne poslovne jedinice na taj način i u tom iznosu, nego samo pravo na to. U takvom slučaju nacionalni zakonodavac u prenošenju sekundarnog prava svakako mora poštovati temeljne slobode.

4 Vidjeti u tom smislu novije presude od 8. ožujka 2017., Euro Park Service (C-14/16, EU:C:2017:177, t. 19.); od 12. studenoga 2015., Visnapuu (C-198/14, EU:C:2015:751, t. 40.); od 11. prosinca 2003., Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, t. 64.), i od 16. prosinca 2008., Gysbrechts i Santurel Inter (C-205/07, EU:C:2008:730, t. 33.), iako je u konkretnom slučaju uvijek odbijeno nepostojanje povezanosti s primarnim pravom.

5 Presude od 2. rujna 2015., Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, t. 39.), od 18. rujna 2003., Boscal (C-168/01, EU:C:2003:479, t. 25. i 26.), od 23. veljače 2006., Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, t. 45.), od 12. prosinca 2006., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, t. 46.), od 29. veljače 1984., REWE-Zentrale (37/83, EU:C:1984:89, t. 18.) i od 26. listopada 2010., Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, t. 50.)

6 Presuda od 5. listopada 1978., Viola (26/78, EU:C:1978:172, t. 9/14.)

7 Kako izričito proizlazi iz presude od 28. travnja 1998., Decker (C-120/95, EU:C:1998:167, t. 27.) i presude od 28. travnja 1998., Kohll (C-158/96, EU:C:1998:171, t. 25.): „Okolnost, da nacionalna mjera može odgovarati odredbi sekundarnog zakonodavstva, u ovom slučaju članku 22. Uredbe br. 1408/71, ne znači da se ne treba ispitivati s obzirom na odredbe UEZ-a.”

B. Ograničenje slobode poslovnog nastana

23. U skladu s člankom 43. u vezi s člankom 48. UEZ-a (sada članak 49. u vezi s člankom 54. UFEU-a) sloboda poslovnog nastana uključuje pravo pokretanja i obavljanja djelatnosti kao samozaposlene osobe za državljane jedne države članice na državnom području druge države članice [8]. Čak i ako odredbe Ugovora koje se odnose na slobodu poslovnog nastana imaju za cilj osigurati povlasticu nacionalnog tretmana u državi članici primateljici, one se također protive tomu da država članica podrijetla postavlja prepreke njezinu državljaninu ili društvu koje je osnovano u skladu s njezinim zakonima u pogledu uspostavljanja poslovnog nastana u drugoj državi članici, posebice putem stalne poslovne jedinice [9], [10]. U poreznom je pravu stoga relevantna diskriminirajuća narav ograničenja.

24. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, ograničenjima slobode poslovnog nastana smatraju se sve mjere koje zabranjuju ostvarivanje te slobode ili ga ometaju ili čine manje privlačnim [11].

25. U ovom se slučaju osnivanje stalne poslovne jedinice u inozemstvu ne ometa nacionalnim poreznim propisom ako se promatra zasebno. Međutim, na prekograničnu djelatnost poduzetnika utječe se, s jedne strane, time što pri kasnijem prijenosu inozemne stalne poslovne jedinice inozemnom društvu dolazi do odgovarajućeg oporezivanja. Do toga ne bi došlo kada bi se stalna poslovna jedinica nalazila u tuzemstvu. S obzirom na kasnije mjere restrukturiranja i njihovo oporezivanje, privlačnija je dakle mogućnost osnivanja stalne poslovne jedinice u tuzemstvu nego u inozemstvu.

26. S druge strane valja uzeti u obzir da nije samo osnivanje stalne poslovne jedinice, nego i njezin prestanak, dio prekogranične gospodarske djelatnosti zaštićene temeljnim slobodama. Prijenos stalne poslovne jedinice drugom poduzetniku dovodi do toga da se u inozemstvu više ne obavlja nikakva gospodarska djelatnost. Prestanak te gospodarske aktivnosti stoga se oporezuje samo zato što se stalna poslovna jedinica koja se nalazi u inozemstvu unosi u temeljni kapital inozemnog, a ne tuzemnog društva. Ni u tom se pogledu ne može zanijekati prekogranični aspekt. Naime, prestanak prekogranične djelatnosti prijenosom na inozemno društvo neprivlačnije je uređen od prestanka unosom u temeljni kapital tuzemnog društva.

27. Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, oporezivanje skrivenih pričuva prilikom premještanja sjedišta smatra se ograničenjem slobode poslovnog nastana ako do takvog oporezivanja neostvarene dobiti ne dolazi u tuzemnom slučaju (to jest pri preseljenju u tuzemstvu) [12].

28. S time se može usporediti situacija u ovom slučaju. Oporezivanjem u skladu s člankom 52.d stavkom 3. Zakona 1733/1995 oporezuju se skrivene pričuve koje se nalaze u stalnoj poslovnoj jedinici (povećanja vrijednosti imovine odnosno gubitci knjigovodstvene vrijednosti odgodama oporezivanja putem amortizacija), a da porezni obveznik nije primio gotovinu potrebnu za to. Nasuprot tomu, nema oporezivanja pri unosu stalne poslovne jedinice u tuzemstvu na temelju nastavka knjigovodstvenih vrijednosti. U ovom slučaju „stjecatelj” (to jest društvo preuzimatelj) svakako mora u jednom trenutku platiti porez na ostvarena povećanja vrijednosti.

8 Presude od 11. ožujka 2004., de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, t. 40. i navedena sudska praksa), od 21. siječnja 2010., SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, t. 38.), i od 13. prosinca 2005., SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, t. 18.)

9 Kako izričito proizlazi iz presude od 17. srpnja 2014., Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 18.), i od 15. svibnja 2008., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, t. 19. i 20.).

10 Presude od 21. siječnja 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, t. 39.), od 13. prosinca 2005., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, t. 31.), i od 6. rujna 2012., Komisija/Portugal (C-38/10, EU:C:2012:521, t. 25.)

11 Presude od 29. studenoga 2011., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, t. 36.), od 21. svibnja 2015., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, t. 34.), i od 16. travnja 2015., Komisija/Njemačka (C-591/13, EU:C:2015:230, t. 56. i navedena sudska praksa)

12 Presude od 11. ožujka 2004., de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, t. 46.); od 29. studenoga 2011., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, t. 33.); od 21. svibnja 2015., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, t. 35.), i od 7. rujna 2006., N (C-470/04, EU:C:2006:525, t. 35.)

29. Međutim, izlazak ovdje ne provodi sam porezni obveznik, nego se provodi unosom njegove stalne poslovne jedinice koja se nalazi u inozemstvu u temeljni kapital inozemnog društva. Ipak, to ima istu pravnu posljedicu kao da se porezni obveznik s imovinom svoje tuzemne stalne poslovne jedinice prije preselio u inozemstvo. Oporezivanje se, kao i kod „klasičnog" izlaznog oporezivanja, provodi samo na temelju činjenice da sada druga država članica dobiva isključivo pravo oporezivanja imovine stalne poslovne jedinice.

30. Nacionalni propis u članku 52.e stavku 3. Zakona 1733/1995 u konačnici ima za posljedicu da je s obzirom na kasnije postupke prijenosa uspostavljanje stalne poslovne jedinice u inozemstvu manje privlačno od uspostavljanja stalne poslovne jedinice u tuzemstvu. Kao što su Komisija i A Oy već iznijeli, to je protivno ciljevima Direktive o spajanju (vidjeti samo uvodni dio, u kojem se govori o tome da se unosi imovine ne bi trebali sprečavati posebnim ograničenjima) kao i slobodi poslovnog nastana.

31. Ograničenje slobode poslovnog nastana pritom je bilo vidljivo već u poreznom rješenju [13] iz 2006., a ne tek od dospijeća poreza. Naime, društvu A Oy, koje svoju stalnu poslovnu jedinicu sa sjedištem u inozemstvu unosi u drugog (inozemnog) poduzetnika, u usporedbi sa sličnim subjektima, koji stalne poslovne jedinice sa sjedištem u tuzemstvu unose u inozemna društva (ili stalne poslovne jedinice sa sjedištem u inozemstvu u tuzemna društva), u tom trenutku utvrđivanja poreza i povezanog dospijeća poreznog duga uzrokuje se slabija likvidnost.

C. Opravdanje

1. Opravdanje izlaznog oporezivanja

32. Sud je već u više navrata odlučio da država članica prema načelu porezne teritorijalnosti ima pravo oporezivati kapitalne dobitke poreznog obveznika sa sjedištem na njezinu državnom području, koji još nisu ostvareni, u trenutku njegova izlaska [14].

33. Takvom mjerom nastoji se spriječiti situacije koje bi mogle ugroziti pravo države članice podrijetla da izvršava svoju poreznu nadležnost u vezi s djelatnostima koje se obavljaju na njezinu državnom području i stoga se može opravdati razlozima očuvanja raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama [15]. Međutim, preduvjet je da se izlaskom stvarno ugrožava porezna nadležnost države izlaska. To općenito vrijedi kada prestaje ovlast oporezivanja [16].

34. Ovlast za oporezivanje ne prestaje samo u slučaju izlaska s državnog područja, nego čak i ako se stalna poslovna jedinica koja se nalazi u inozemstvu u okviru unosa pripisuje društvu koje nema sjedište u tuzemstvu. Na toj se ideji, kao što Finska i Švedska pravilno iznose, očito temelji i članak 10. stavak 2. Direktive o spajanju kada se za slučaj oporezivanja prihoda u cijelom svijetu državi članici dopušta (posljednju) mogućnost oporezivanja skrivenih pričuva (kapitalnih dobitaka).

13 Nasuprot tomu, dospijeće je poreza, kao što sam navela u svojem mišljenju u predmetu Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements (C-646/15, EU:C:2016:1000, t. 59.), irelevantno. Naime, porezni obveznik duguje porez odmah nakon utvrđivanja poreza te je njime opterećen iako on još nije dospio. Ubiranje poreza u tom je pogledu dakle samo zadnja faza ograničenja.

14 Presude od 23. siječnja 2014., DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, t. 53. i navedena sudska praksa); od 29. studenoga 2011., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, t. 49.); od 21. svibnja 2015., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, t. 44. i 45.), i od 7. rujna 2006., N (C-470/04, EU:C:2006:525, t. 46.)

15 Presude od 13. prosinca 2005., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, t. 45. i 46.); od 29. studenoga 2011., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, t. 45. i sljedeće); od 21. svibnja 2015., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, t. 47.), i od 21. siječnja 2010., SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, t. 60.)

16 Tako izričito proizlazi iz presuda od 21. svibnja 2015., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, t. 48.); od 25. travnja 2013., Komisija/Španjolska (C-64/11, neobjavljena, EU:C:2013:264, t. 31.), i od 23. siječnja 2014., DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, t. 60. i navedena sudska praksa).

35. Međutim, za razliku od klasičnog izlaznog oporezivanja, u slučaju unosa u zamjenu za dodjelu udjela, ovlasti za oporezivanje države izlaska sada podliježu udjeli u društvu preuzimatelju. Tu samo dolazi do svojevrsne zamjene imovine (u računovodstvenom smislu na strani aktive). Pritom se člankom 8. stavkom 2. drugim podstavkom Direktive o spajanju izričito dopušta oporezivanje dobiti od kasnijeg prijenosa primljenih udjela. Skrivene pričuve koje kasnije nastaju u stalnoj poslovnoj jedinici stoga *posredno* i dalje podliježu ovlasti Finske za oporezivanje.

36. Međutim, ovlast za oporezivanje u odnosu na udjele u društvu koje se nalazi u inozemstvu drugi je predmet (*aliud*) u usporedbi s ovlasti za oporezivanje nad imovinom inozemne stalne poslovne jedinice. Primljeni udjeli nisu isto što i imovina stalne poslovne jedinice. Činjenica je dakle da se konačno gubi pristup skrivenim pričuvama nastalima u stalnoj poslovnoj jedinici. To opravdava legitiman interes države članice koja gubi izravnu ovlast za oporezivanje da provede (posljednje) oporezivanje.

2. Proporcionalnost ograničenja

37. Nadalje, ograničenje mora biti prikladno kako bi se jamčilo ostvarenje cilja i ne smije prekoračivati ono što je nužno za postizanje tog cilja, u ovom slučaju raspodjele ovlasti za oporezivanje. [17]

a) Nužnost odgode

38. Sud je već više puta presudio da poreznom obvezniku u slučaju izlaska treba prepustiti izbor između, s jedne strane, neposrednog plaćanja iznosa tog poreza i, s druge strane, odgođenog plaćanja iznosa tog poreza, eventualno uvećano za kamate prema mjerodavnom nacionalnom propisu [18]. Pritom je Sud obročnu naplatu poreza na skrivene pričuve tijekom pet godina, umjesto neposredne naplate, smatrao proporcionalnom [19]. Međutim, u finskom pravu nema takve mogućnosti. Stoga je finski propis neproporcionalno ograničenje slobode poslovnog nastana.

39. Suprotno stajalištu Finske i Švedske, to se ne može opovrgnuti time da se sudska praksa Suda u pogledu izlaznog oporezivanja ne može prenijeti na oporezivanje pri unosu stalne poslovne jedinice u zamjenu za dodjelu udjela u društvu.

40. Međutim, kako to Švedska pravilno naglašava, unos stalne poslovne jedinice u zamjenu za dodjelu udjela u društvu, za razliku od samog izlaska, predstavlja akt ostvarivanja koji u načelu dovodi do otkrivanja i oporezivanja skrivenih pričuva. Ipak, unos u zamjenu za dodjelu udjela u društvu upravo nije pravo ostvarivanje vrijednosti stalne poslovne jedinice prodajom, nego samo mjera restrukturiranja. Stalna se poslovna jedinica ne prodaje, nego se prenosi na pravni subjekt u kojem prenositelj sada više sudjeluje nego prije. Direktivom o spajanju upravo treba olakšati takva prekogranična restrukturiranja.

41. Osim toga, uopće se ne ostvaruje financijska likvidnost potrebna za plaćanje poreza, nego preneseno društvo samo u odgovarajućem opsegu prima udjele u društvu preuzimatelju. Ta je okolnost i razlog zašto Finska i u unosima koji nisu prekogranični usprkos „ostvarivanju” omogućuje restrukturiranje koje je neutralno u pogledu knjigovodstvene vrijednosti. Direktivom o spajanju ne zahtijeva se takvo neoporezivanje u potpuno unutarnjoj situaciji.

17 Presude od 29. studenoga 2011., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, t. 42.); od 12. rujna 2006., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, t. 47.); od 13. prosinca 2005., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, t. 35.); od 17. srpnja 2014., Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 25.); od 15. svibnja 2008., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, t. 27.), i od 13. prosinca 2005., SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, t. 23.)

18 Presude od 21. svibnja 2015., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, t. 49.); od 29. studenoga 2011., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, t. 56. i sljedeće, 58., 62.), i od 16. travnja 2015., Komisija/Njemačka (C-591/13, EU:C:2015:230, t. 67. i navedena sudska praksa)

19 Presude od 23. siječnja 2014., DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, t. 64.), i od 21. svibnja 2015., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, t. 52.)

42. Isto tako, mnogo se učinkovitije uzima u obzir cilj Direktive, odnosno olakšavanje prekograničnih restrukturiranja, kada se prekogranična restrukturiranja, ako se uopće oporezuju, ne oporezuju odmah, nego samo u obrocima, tijekom duljeg razdoblja.

43. Kada država članica usprkos „ostvarivanju" prilikom unosa stalne poslovne jedinice u tuzemstvu ne naloži oporezivanje prenesenog društva, tada nalaganje neposrednog oporezivanja bez mogućnosti odgode s obzirom na nedostatak likvidnosti poreznog obveznika u svakom slučaju nije najblaže sredstvo kako bi se uzeo u obzir gubitak prava države članice na oporezivanje u inozemnom slučaju.

44. Obročnom naplatom poreza tijekom nekoliko godina omogućuje se i uzimanje u obzir gubitka prava na oporezivanje i znatno se smanjuje nejednako postupanje (neoporezivanje u tuzemnom slučaju). Kao što je Komisija navela i na raspravi, Sud je na sličan način već odlučio u pogledu različitih propisa o odgodi u odnosu na ostvarenu dobit u svrhu stjecanja zamjenske imovine [20].

45. Tomu se dodaje i činjenica da porezni obveznik, za razliku od slučajeva izlaska, ostaje teritorijalno dostupan poreznom vjerovniku, kao što Komisija pravilno naglašava. Postupnom naplatom poreza ovdje ne dolazi ni do kakvih administrativnih poteškoća zbog kojih bi se zahtijevalo neposredno oporezivanje. Stoga je ovdje, u skladu s Komisijinim stajalištem, *a fortiori* dovoljno da se, s jedne strane, gubitak mogućnosti oporezivanja za državu uzima u obzir posljednjim oporezivanjem, a, s druge strane, nedostatak likvidnosti poreznog obveznika postupnom naplatom poreza.

46. Suprotno mišljenju društva A Oy, iz temeljnih sloboda ipak ne proizlazi da oporezivanje nužno valja odgoditi do „pravog" ostvarivanja skrivenih pričuva. Budući da kasnije ostvarivanje, usto od strane treće osobe (društva preuzimatelja), nije nužno, na primjer u slučaju kasnijih gubitaka vrijednosti ili propasti imovine, te da ga Finska gotovo uopće ne može nadzirati, taj zahtjev protivan je načelu očuvanja raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama. Naime, time bi došlo do toga da se moraju uzimati u obzir i kasniji gubitci vrijednosti izvan vlastitog područja na kojem se ostvaruje njezina ovlast za oporezivanje [21]. Iz načela teritorijalnosti u vezi s načelom relevantnog dana, koje prevladava u poreznom pravu, oporezivanje skrivenih pričuva u trenutku gubitka prava na oporezivanje dopušteno je i bez ostvarivanja skrivenih pričuva, čak i od strane treće osobe. Načelu proporcionalnosti protivi se samo neposredno oporezivanje.

b) *Proporcionalnost zbog uračunavanja fiktivnog poreza?*

47. Taj zaključak ne mijenja se ni uračunavanjem fiktivnog inozemnog poreza predviđenim u finskom pravu i članku 10. stavku 2. Direktive o spajanju. Naime, ono utječe „samo" na visinu poreznog opterećenja u prekograničnom slučaju. To porezno opterećenje može odgovarati cijeloj poreznoj stopi ako u državi društva preuzimatelja nema oporezivanja. Odgovaralo bi smanjenoj poreznoj stopi kad bi (fiktivni) porez koji se uračunava bio niži ili ne bi uopće bilo oporezivanja kad bi (fiktivni) porez koji se uračunava bio viši ili jednak.

20 Presuda od 16. travnja 2015., Komisija/Njemačka (C-591/13, EU:C:2015:230, t. 71. i sljedeće)

21 Taj pristup, odnosno nepostojanje obveze uzimanja u obzir gubitaka, Sud je nekoliko puta potvrdio u svojim novijim presudama u pogledu izlaznog oporezivanja – vidjeti presude od 21. svibnja 2015., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, t. 43. i sljedeće), i od 29. studenoga 2011., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, t. 56. i sljedeće). Vidjeti u tom pogledu moje mišljenje u predmetu Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements (C-646/15, EU:C:2016:1000, t. 61. i sljedeće).

48. U konačnici se uračunavanjem stranog poreza izbjegava „samo”, kao što to Finska i Švedska same navode, moguće dvostruko oporezivanje. Međutim, povredu ne čini dvostruko oporezivanje. U pravu Unije ne postoji zabrana dvostrukog oporezivanja [22]. Ipak, ako dvostruko oporezivanje nije pitanje prava Unije, a time i pitanje temeljnih sloboda, tada, suprotno tomu, ni izbjegavanje dvostrukog oporezivanja nema utjecaj na opravdanje ograničenja temeljne slobode.

49. To osobito vrijedi kada se uračunavanjem ne smanjuje nejednak tretman prekogranične situacije u odnosu na tuzemni slučaj. Nejednako postupanje koje treba opravdati ne čini samo visina oporezivanja (ili porezne stope), nego *neposredno oporezivanje* društva prenositelja u prekograničnom slučaju u usporedbi s *neoporezivanjem* u takozvanom tuzemnom slučaju [23].

50. U konačnici se člankom 10. stavkom 2. Direktive o spajanju ne određuje niža porezna stopa od „uobičajene”, nego se utvrđuje uobičajena porezna stopa koju države članice mogu primijeniti na prekogranični slučaj. Za razliku od ostalih, ta je porezna stopa po sebi promjenjiva i ovisi o drugim čimbenicima (izračunu fiktivnog inozemnog poreza). Međutim, Direktivom o spajanju, kao što se navodi u točkama 21. i 22. ovog mišljenja, ne uređuje se datum kada se primjenjuje ta porezna stopa. Međutim, to se može izvesti iz prethodno navedene sudske prakse Suda u pogledu izlaznog oporezivanja.

51. Ako u sličnom tuzemnom slučaju uopće nema oporezivanja mjera restrukturiranja, u odnosu na očuvanje ovlasti za oporezivanje jednako prikladno, blaže sredstvo čini odgoda ili postupna naplata (eventualno smanjenog) poreza za mjere restrukturiranja u prekograničnoj situaciji.

52. To još više vrijedi u ovom slučaju jer prema članku 8. stavku 2. Direktive o spajanju, za razliku od slučajeva klasičnog izlaznog oporezivanja, ostaje čak i posredna ovlast za oporezivanje budućih povećanja vrijednosti stalne poslovne jedinice. Međutim, ako ne prestaje neizravno sudjelovanje u kasnijim promjenama vrijednosti, tada je očito da je neposredno oporezivanje (po određenoj poreznoj stopi) još manje proporcionalno nego ono pri izlasku pri kojem se gube sve poveznice s poreznim predmetom.

53. Zato je i dalje riječ o neopravdanom ograničenju slobode poslovnog nastana. Ipak, zadaća je suda koji je uputio zahtjev da ispita može li se neusklađenost nacionalnog propisa s pravom Unije izbjeći tumačenjem usklađenim s pravom Unije u smislu zahtjeva za postupnim plaćanjem poreza u skladu s finskim poreznim postupovnim pravom.

VI. Zaključak

54. Stoga predlažem da se na prethodna pitanja koja je uputio Helsingin hallinto-oikeus (Upravni sud u Helsinkiju, Finska) zajedno odgovori na sljedeći način:

Članku 43. u vezi s člankom 48. UEZ-a (sada članak 49. u vezi s člankom 54. UFEU-a) protivi se nacionalni propis donesen radi prenošenja članka 10. stavka 2. Direktive 90/434/EEZ, kojim se samo u prekograničnom slučaju unosa inozemne stalne poslovne jedinice u inozemno društvo nalaže neposredno oporezivanje, dok do toga ne dolazi u tuzemnom slučaju. Taj zaključak ne mijenja činjenica uračunavanja fiktivnog inozemnog poreza jer se time samo sprečava dvostruko oporezivanje, ali ne i neposredno oporezivanje.

22 Presude od 15. travnja 2010., CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, t. 27. i sljedeće); od 16. srpnja 2009., Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, t. 26. i sljedeće), i od 12. veljače 2009., Block (C-67/08, EU:C:2009:92, t. 30. i 31.), kao i mišljenje nezavisnog odvjetnika Y. Bota u predmetu Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:438, t. 58. i sljedeće)

23 To jest, stalna poslovna jedinica nalazi se u tuzemstvu ili je pak društvo preuzimatelj tuzemno društvo.