Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

16. veljače 2023. * [i]

„ Zahtjev za prethodnu odluku – Izravno oporezivanje – Porez na dobit – Članci 49., 63. i 64. UFEU-a – Sloboda poslovnog nastana – Slobodno kretanje kapitala – Prijenos imovine unutar grupe društava – Društvo koje je porezno rezidentno u državi članici čije je društvo majka porezno rezidentno u drugoj državi članici i čije je sestrinsko društvo porezno rezidentno u trećoj zemlji – Prijenos prava intelektualnog vlasništva društva koje je porezno rezidentno u jednoj državi članici svojem sestrinskom društvu koje je porezno rezidentno u trećoj zemlji – Prijenos dionica jednog od svojih društava kćeri koje ima poreznu rezidentnost u državi članici na svoje društvo majku koje je porezno rezidentno u drugoj državi članici – Protučinidba jednaka tržišnoj vrijednosti prenesene imovine – Porezno oslobođenje ili oporezivanje ovisno o državi sjedišta društva primatelja”

U predmetu C-707/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Viši sud, Odjel za poreze i Chancery, Ujedinjena Kraljevina), odlukom od 29. prosinca 2020., koju je Sud zaprimio 30. prosinca 2020., u postupku

Gallaher Limited

protiv

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

SUD (treće vijeće),

u sastavu: K. Jürimäe, predsjednica vijeća, M. Safjan, N. Piçarra, N. Jääskinen (izvjestitelj) i M. Gavalec, suci,

nezavisni odvjetnik: A. Rantos,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Gallaher Limited, I. Afzal, *barrister*, P. Baker, *KC*, S. Bond i E. Buxton, *solicitors*,

* Jezik postupka: engleski

– za vladu Ujedinjene Kraljevine, L. Baxter, F. Shibli i J. Simpson, u svojstvu agenata, uz asistenciju R. Baldryja, *KC*, iB. Elliotta, *barrister*,

– za Europsku komisiju, P.-J. Loewenthal i W. Roels, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 8. rujna 2022.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 49., 63. i 64. UFEU-a.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Gallaher Limited (u daljnjem tekstu: GL), koje je porezno rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini, i Commissionersa for Her Majesty's Revenue and Customs (Porezna i carinska uprava, Ujedinjena Kraljevina, u daljnjem tekstu: porezna uprava), u vezi s podvrgavanjem društva GL poreznoj obvezi, bez mogućnosti odgode plaćanja poreza, u odnosu na dvije transakcije prijenosa imovine društvima koja nisu porezno rezidentna u Ujedinjenoj Kraljevini, a koja su dio iste grupe društava kao i društvo GL.

Pravni okvir

Sporazum o povlačenju

3 Sporazum o povlačenju Ujedinjene Kraljevine Velike Britanije i Sjeverne Irske iz Europske unije i Europske zajednice za atomsku energiju (SL 2020., L 29, str. 7., u daljnjem tekstu: Sporazum o povlačenju) odobren je Odlukom Vijeća (EU) 2020/135 od 30. siječnja 2020. (SL 2020., L 29, str. 1.).

4 U skladu s preambulom Sporazuma o povlačenju, podložno sporazumima utvrđenima u tom sporazumu, pravo Unije u cijelosti se prestaje primjenjivati u Ujedinjenoj Kraljevini od dana stupanja na snagu navedenog sporazuma.

5 Sporazum o povlačenju u članku 126. predviđa prijelazno razdoblje koje počinje na dan stupanja na snagu tog sporazuma i koje završava 31. prosinca 2020., tijekom kojeg se na Ujedinjenu Kraljevinu primjenjuje pravo Unije, osim ako je navedenim sporazumom predviđeno drukčije.

6 Članak 86. Sporazuma o povlačenju, naslovljen „Predmeti koji su u tijeku pred Sudom Europske unije", u stavcima 2. i 3. predviđa:

„2. Sud Europske unije ostaje nadležan za donošenje odluka o prethodnim pitanjima na temelju zahtjeva sudova Ujedinjene Kraljevine koji su mu upućeni prije isteka prijelaznog razdoblja.

3. Za potrebe ovog poglavlja, […] zahtjevi za odluku o prethodnom pitanju smatraju se upućenima […] u trenutku upisa pismena kojim se pokreće postupak u tajništvu Suda […]."

7 Članak 89. stavak 1. Sporazuma o povlačenju propisuje:

„Presude i rješenja Suda Europske unije doneseni prije isteka prijelaznog razdoblja te takve presude i rješenja doneseni nakon isteka prijelaznog razdoblja u postupcima iz članaka 86. i 87. u cijelosti su obvezujući za Ujedinjenu Kraljevinu i u Ujedinjenoj Kraljevini.”

8 Na temelju njegova članka 185., Sporazum o povlačenju stupio je na snagu 1. veljače 2020.

Pravo Ujedinjene Kraljevine

9 Na temelju članaka 2. i 5. Corporation Tax Acta 2009 (Zakon o porezu na dobit iz 2009., u daljnjem tekstu: CTA iz 2009.) i članka 8. Taxation of Chargeable Gains Acta 1992 (Zakon o oporezivanju kapitalnih dobitaka iz 1992., u daljnjem tekstu: TCGA iz 1992.), društvo koje je porezno rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini dužno je platiti porez na dobit za svu svoju dobit (uključujući kapitalne dobitke) ostvarenu tijekom predmetne obračunske godine.

10 U skladu s člankom 5. stavkom 3. CTA-a iz 2009., društvo koje nije porezno rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini, a koje ondje obavlja poslovnu djelatnost putem stalne poslovne jedinice u Ujedinjenoj Kraljevini dužno je platiti porez na onu dobit koja se može pripisati toj stalnoj poslovnoj jedinici. Osim toga, na temelju članka 10.B TCGA-a iz 1992., takvo društvo dužno je platiti porez na kapitalne dobitke koje ostvaruje prilikom prijenosa imovine ako se ta imovina nalazi u Ujedinjenoj Kraljevini i ako se koristi za potrebe djelatnosti ili stalne poslovne jedinice. Ta se imovina, na temelju članka 171.(1.A) TCGA-a iz 1992. kvalificira kao „oporeziva imovina”.

11 Prema člancima 17. i 18. TCGA-a iz 1992., smatra se da je prijenos imovine izvršen za naknadu jednaku tržišnoj vrijednosti te imovine ako nije izvršen u okviru sporazuma sklopljenog pod uvjetima koji se razlikuju od uvjeta uobičajenog tržišnog natjecanja ili ako je izvršen u korist povezane osobe.

12 Članak 170. TCGA-a iz 1992. određuje:

„1. Ovaj članak ima za učinak tumačenje članaka 171. do 181., osim ako nije drukčije određeno […].

2. Osim ako je drukčije određeno,

[…]

(b) stavci (3) do (6) navedeni u nastavku primjenjuju se prilikom utvrđivanja čine li društva grupu i, prema potrebi, koje je glavno društvo grupe;

[…]

(d) pojmove „grupa” i „društvo kći” treba tumačiti sa svim potrebnim prilagodbama kada se primjenjuju na društvo osnovano prema pravu države koja nije Ujedinjena Kraljevina.

3. Podložno stavcima (4) do (6), navedenim u nastavku,

(a) društvo (u daljnjem tekstu i člancima 171. do 181. nazvano „glavno društvo grupe”) i sva društva kćeri koja su u njegovu 75-postotnom vlasništvu čine grupu; ako jedno od tih društava kćeri ima društva kćeri koja su u njegovu 75-postotnom vlasništvu, ta su društva uključena u grupu, kao i društva kćeri koja su u njihovu 75-postotnom vlasništvu, i tako dalje, ali

(b) grupa ne obuhvaća nijedno društvo (osim glavnog društva grupe) koje nije stvarno društvo kći u 51-postotnom vlasništvu glavnog društva grupe.

4. Društvo ne može biti glavno društvo grupe ako je ono samo društvo kći u 75-postotnom vlasništvu drugog društva.

[…]”

13 Članak 171. TCGA-a iz 1992. i članci 775. i 776. CTA-a iz 2009. (u daljnjem tekstu zajedno: pravila o prijenosu unutar grupe) predviđaju da se prijenos imovine između društava grupe koja podliježu porezu na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini mora provesti na porezno neutralnoj osnovi.

14 Članak 171. TCGA-a iz 1992. određuje:

„1. Kada

(a) društvo (‚društvo A’) prenese imovinu drugom društvu (‚društvo B’) na dan kada oba društva pripadaju istoj grupi i

(b) ispunjeni su uvjeti iz stavka (1.A) navedenog u nastavku,

društvo A i društvo B u svrhu poreza na dobit koji zahvaća kapitalne dobitke tretiraju se kao da je tu imovinu društvo B steklo uz naknadu u iznosu koji jamči da društvo A pri prijenosu ne ostvaruje ni kapitalni dobitak ni gubitak.

(1A) Uvjeti iz gornjeg stavka 1.(b) su sljedeći:

(a) društvo A rezident je u Ujedinjenoj Kraljevini na dan prijenosa ili je imovina oporeziva za to društvo neposredno prije tog datuma, i

(b) društvo B rezident je u Ujedinjenoj Kraljevini na dan prijenosa ili je imovina oporeziva za to društvo neposredno nakon tog datuma.

U tu svrhu imovina je ‚oporeziva imovina’ za društvo na dan kada bi – ako bi imovinu to društvo trebalo prenijeti na taj datum – svaki kapitalni dobitak koji je ostvarilo društvo bio oporeziv kapitalni dobitak te bi na temelju članka 10B. bio dio njegove oporezive dobiti u svrhu poreza na dobit.

[…]”

15 Članak 775. CTA-a iz 2009. glasi:

„1. Prijenos nematerijalne imovine društva (‚prenositelj') na drugo društvo (‚stjecatelj') porezno je neutralan za potrebe ovog dijela ako:

(a) na dan prijenosa oba društva pripadaju istoj grupi,

(b) predmetna imovina neposredno prije prijenosa za prenositelja čini oporezivu nematerijalnu imovinu i

(c) odmah nakon prijenosa predmetna imovina za stjecatelja predstavlja oporezivu nematerijalnu imovinu.

2. Za posljedice porezno neutralnog prijenosa za potrebe ovog dijela vidjeti članak 776.

[…]"

16 Članak 776. CTA-a iz 2009. određuje:

„1. Ovaj članak navodi posljedice prijenosa imovine koja je ‚porezno neutralna' za potrebe ovog dijela.

2. U te se svrhe smatra da prijenos ne uključuje:

(a) unovčenje imovine od strane prenositelja; ili

(b) stjecanje imovine od strane stjecatelja.

3. U tu se svrhu stjecatelja tretira:

(a) kao da je bio posjednik imovine sve vrijeme dok je ona bila u vlasništvu prenositelja, i

(b) kao da je učinio u odnosu na imovinu sve što je učinio prenositelj.

4. Posebice,

(a) izvorni trošak nabave imovine na razini prenositelja tretira se kao izvorni trošak nabave imovine na razini stjecatelja, i

(b) svi krediti i tereti koji se odnose na imovinu koje je prenositelj uzeo u obzir u porezne svrhe na temelju ovog dijela tretiraju se kao da ih je stjecatelj uzeo u obzir.

5. Upućivanja na trošak nabave imovine u stavku 4.(a) odnose se na trošak priznat u porezne svrhe."

17 Članak 764. CTA-a iz 2009. glasi:

„1. Ovo se poglavlje primjenjuje za potrebe ovog dijela kako bi se utvrdilo čine li društva grupu i, ako je to slučaj, koje je glavno društvo grupe.

[…]"

18 Članak 765. CTA-a iz 2009. predviđa:

„1. U skladu s općim pravilom,

(a) društvo (‚A') i sva društva kćeri koja su u njegovu 75-postotnom vlasništvu čine grupu, i

(b) ako jedno od tih društava kćeri ima društva kćeri koja su u njegovu 75-postotnom vlasništvu, grupa uključuje ta društva, kao i društva kćeri koja su u njihovu 75-postotnom vlasništvu, i tako dalje.

2. Društvo A se u ovom poglavlju i u poglavlju 9. navodi kao glavno društvo grupe.

3. Stavci 1. i 2. podliježu sljedećim odredbama ovog poglavlja."

19 Članak 767. CTA-a iz 2009. određuje:

„1. U skladu s općim pravilom, društvo (‚A') nije glavno društvo grupe ako je ono sâmo društvo kći u 75-postotnom vlasništvu drugog društva (‚B').

[…]"

20 Članak 59D. Taxes Management Acta 1970. (Zakon iz 1970. o upravljanju porezima, u daljnjem tekstu: TMA 1970.), predviđa:

„1. Porez na dobit koji se odnosi na obračunsko razdoblje dospijeva i plaća se sljedeći dan nakon isteka devet mjeseci od kraja tog razdoblja.

2. Ako je porez koji treba platiti stoga veći od ukupnog iznosa svih relevantnih prethodno plaćenih iznosa (kako su navedeni u odgovarajućoj poreznoj prijavi), višak se vraća.

[…]"

21 Na temelju članka 87A TMA-a iz 1970., kamate se obračunavaju na neplaćeni porez od dana njegova dospijeća.

22 Na temelju članaka 55. i 56. TMA-a iz 1970., kad je protiv odluke porezne uprave (uključujući djelomično porezno rješenje) kojom se izmjenjuje prijava društva za određeno obračunsko razdoblje podnesena tužba First-tier Tribunalu (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze, Ujedinjena Kraljevina), plaćanje poreza koji je utvrđen može se odgoditi sporazumom s poreznom upravom ili na zahtjev podnesen First-tier Tribunalu (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze), tako da taj porez dospijeva tek kad on odluči o tužbi koja mu je podnesena.

23 Članak 13. stavak 5. Ugovora zaključenog između Ujedinjene Kraljevine i Švicarske Konfederacije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, po uzoru na predložak porezne konvencije Organizacije za gospodarsku suradnju i razvoj (OECD) o porezu na dohodak i imovinu, predviđa da se kapitalni dobici koji proizlaze iz prijenosa imovine poput onih na koje se odnosi glavni postupak oporezuju samo na državnom području na kojem je prenositelj rezident.

Glavni postupak i prethodna pitanja

24 Društvo GL pripada grupi društava Japan Tobacco Inc. (u daljnjem tekstu: grupa JT).

25 Grupa JT grupa je globalne važnosti koja distribuira duhanske proizvode u 130 zemalja diljem svijeta. Društvo na čelu te grupe jest društvo koje je uvršteno na burzu i koje je porezno rezidentno u Japanu.

26 Iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da je na čelu grupe JT za Europu društvo JTIH, rezidentno u Nizozemskoj (u daljnjem tekstu: nizozemsko društvo), koje je neizravno društvo majka društva GL, a odnos između majčinskog nizozemskog društva i kćerinskog društva GL utemeljen je posredstvom četiriju drugih društava, svih sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini.

27 Društvo GL prenijelo je tijekom 2011. svojem sestrinskom društvu koje je izravno društvo kći nizozemskog društva, odnosno društvu JTISA, koje je rezidentno u Švicarskoj (u daljnjem tekstu: švicarsko društvo), prava intelektualnog vlasništva koja se odnose na duhanske žigove i srodnu imovinu (prijenos iz 2011.). Naknadu koju je društvo GL primilo kao protučinidbu za taj prijenos isplatilo je švicarsko društvo, kojemu je u tu svrhu nizozemsko društvo odobravalo zajmove među povezanim društvima u iznosu koji odgovara iznosu te naknade.

28 Društvo GL prenijelo je tijekom 2014. cjelokupni dionički kapital koji je držalo u jednom od svojih društava kćeri, osnovanom na Otoku Manu, nizozemskom društvu (prijenos iz 2014.).

29 Porezna uprava donijela je dva djelomična porezna rješenja u vezi s prijenosom iz 2011. i prijenosom iz 2014., kojima se određuje iznos kapitalnih dobitaka i oporezive dobiti koje je društvo GL ostvarilo u okviru tih prijenosa tijekom relevantnih poreznih razdoblja. Budući da stjecatelji nisu bili porezno rezidentni u Ujedinjenoj Kraljevini, kapitalni dobitak od imovine bio je predmet porezne obveze s trenutačnim dospijećem, pri čemu nijedna odredba nacionalnog poreznog prava nije predviđala odgodu te obveze ili obročno plaćanje poreza.

30 Društvo GL podnijelo je dvije tužbe protiv tih djelomičnih poreznih rješenja First-tier Tribunalu (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze).

31 U okviru tih tužbi društvo GL u biti istaknulo je razliku u poreznom tretmanu prijenosa imovine o kojima je riječ u glavnom postupku i prijenosa izvršenih između članova grupe društava koja su rezidentna ili imaju stalnu poslovnu jedinicu u Ujedinjenoj Kraljevini, a koja imaju pravo na izuzeće od poreza na dobit. Naime, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da se pravilima o prijenosu grupe predviđa da se prijenos imovine između društava grupe koja podliježu porezu na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini mora provesti na porezno neutralnoj osnovi.

32 S jedne strane, kad je riječ o tužbi protiv dvaju djelomičnih poreznih rješenja u vezi s prijenosom iz 2011. (u daljnjem tekstu: tužba iz 2011.), društvo GL je tvrdilo, kao prvo, da nemogućnost odgode plaćanja porezne obveze predstavlja ograničenje slobode poslovnog nastana nizozemskog društva. Kao drugo, podredno je tvrdilo da je nemogućnost prenošenja tog plaćanja dovela do ograničenja prava nizozemskog društva i/ili društva GL na slobodno kretanje kapitala. Kao treće, društvo GL tvrdilo je da je, ako je Ujedinjena Kraljevina na temelju uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama bila ovlaštena oporezivati ostvarene kapitalne dobitke, obveza plaćanja poreza odmah, bez opcije odgode plaćanja, bila neproporcionalna.

33 S druge strane, kad je riječ o tužbi protiv dvaju djelomičnih poreznih rješenja u vezi s prijenosom iz 2014. (u daljnjem tekstu: tužba iz 2014.), društvo GL je tvrdilo, kao prvo, da nemogućnost odgode plaćanja porezne obveze predstavlja ograničenje slobode poslovnog nastana nizozemskog društva. Kao drugo, tvrdilo je da je, ako je Ujedinjena Kraljevina na temelju uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama bila ovlaštena oporezivati ostvarene kapitalne dobitke, obveza plaćanja poreza odmah, bez opcije odgode plaćanja, bila neproporcionalna.

34 Time što je podnijelo tužbe iz 2011. i 2014., društvo GL odgodilo je plaćanje poreza na dobit do donošenja odluke o meritumu, kao što je to imalo pravo učiniti na temelju članka 55. TMA-a iz 1970.

35 First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze) zaključio je da svaki od prijenosa odgovara valjanim poslovnim razlozima, da nijedan od tih prijenosa nije dio potpuno umjetnih konstrukcija koje ne odražavaju gospodarsku stvarnost te da utaja poreza nije glavni cilj ili jedan od glavnih ciljeva navedenih prijenosa.

36 Taj je sud utvrdio da je pravo Unije povrijeđeno kad je riječ o prijenosu iz 2014., ali da to nije bio slučaj kad je riječ o prijenosu iz 2011. Stoga je prihvatio tužbu iz 2014., ali je odbio tužbu iz 2011.

37 U tom pogledu, kad je riječ o tužbi iz 2011., presudio je, među ostalim, da ne postoji ograničenje slobode poslovnog nastana nizozemskog društva. Što se tiče prava na slobodno kretanje kapitala, smatrao je da se na to pravo ne može pozivati jer se zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku primjenjuje samo na slučajeve grupa koje se sastoje od društava pod zajedničkim nadzorom.

38 U okviru tužbe iz 2014. presudio je, među ostalim, da postoji ograničenje slobode poslovnog nastana nizozemskog društva, da je to društvo objektivno usporedivo s društvom koje je porezni obveznik u Ujedinjenoj Kraljevini te da je nepostojanje prava na odgodu plaćanja porezne obveze neproporcionalno.

39 Društvo GL podnijelo je žalbu protiv odluke First-tier Tribunala (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze), kojom je odbijena tužba iz 2011. pred sudom koji je uputio zahtjev, Upper Tribunalom (Tax & Chancery Chamber) (Viši sud, Odjel za poreze i *Chancery*, Ujedinjena Kraljevina). Porezna uprava podnijela je pred istim sudom žalbu protiv odluke kojom je prihvaćena tužba iz 2014.

40 Sud koji je uputio zahtjev navodi da se u glavnom postupku postavlja pitanje je li u okviru prijenosa iz 2011. i 2014. podvrgavanje poreznoj obvezi bez mogućnosti odgode plaćanja poreza u skladu s pravom Unije, konkretnije, sa slobodom poslovnog nastana, predviđenom u članku 49. UFEU-a, kad je riječ o tim dvama prijenosima, te sa slobodnim kretanjem kapitala iz članka 63. UFEU-a, kad je riječ o prijenosu iz 2011. Taj se sud osim toga pita o prikladnoj korektivnoj mjeri koju bi trebalo predvidjeti u slučaju u kojem bi se podvrgavanje poreznoj obvezi bez mogućnosti odgode plaćanja poreza smatralo protivnim pravu Unije.

41 U tim je okolnostima Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber) (Viši sud, Odjel za poreze i *Chancery*) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Je li članak 63. UFEU-a primjenjiv u odnosu na domaće zakonodavne propise koji se primjenjuju samo na grupe društava, kao što su pravila o prijenosu imovine unutar grupe društava?

2. Ako članak 63. UFEU-a nije načelno primjenjiv u odnosu na pravila o prijenosu imovine unutar grupe društava, je li ipak primjenjiv:
   (a) u odnosu na prijenos kapitala s društva majke koje je rezidentno u državi članici Unije na društvo kćer koje je rezidentno u Švicarskoj, pri čemu je društvo majka isključivi vlasnik i društva kćeri koje je rezidentno u Švicarskoj i društva kćeri koje je rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini, a koje je obveznik odnosnog poreza?
   (b) u odnosu na prijenos kapitala s društva kćeri koje je rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini na društvo kćer koje je rezidentno u Švicarskoj, koja su oba u isključivom vlasništvu istog društva majke koje je rezidentno u drugoj državi članici Unije, s obzirom na to da su navedena društva kćeri međusobno u sestrinskom odnosu, a ne u odnosu društva majke i društva kćeri?

3. Čini li zakonodavstvo kao što su to pravila o prijenosu imovine unutar grupe društava – koja nameću porez na prijenos imovine s društva koje je rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini na sestrinsko društvo koje je rezidentno u Švicarskoj (i ne posluje putem stalne poslovne jedinice u Ujedinjenoj Kraljevini), pri čemu su oba ta društva društva kćeri koja su u isključivom vlasništvu zajedničkog društva majke koje je rezidentno u drugoj državi članici, u okolnostima u kojima bi se takav prijenos provodio na neutralnoj poreznoj osnovi da je i sestrinsko društvo rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini (ili da ondje posluje putem stalne poslovne jedinice) – ograničenje slobode poslovnog nastana društva majke, predviđene u članku 49. UFEU-a, ili, ako je relevantna, slobode kretanja kapitala, predviđene u članku 63. UFEU-a?

4. Ako je članak 63. UFEU-a primjenjiv:
   (a) Čini li prijenos žigova i povezane imovine s društva GL na [švicarsko društvo], uz naknadu zamišljenu da odražava tržišnu vrijednost tih žigova, kretanje kapitala u smislu članka 63. UFEU-a?
   (b) Čini li prijenos kapitala [nizozemskog društva] na [švicarsko društvo], njegovo društvo kćer koje je rezidentno u Švicarskoj, izravna ulaganja u smislu članka 64. UFEU-a?
   (c) Budući da se članak 64. UFEU-a primjenjuje samo na određene vrste kretanja kapitala, je li on primjenjiv u okolnostima u kojima se kretanja kapitala mogu smatrati i izravnim ulaganjima (koja se spominju u tom članku) i drugom vrstom kretanja kapitala kakva se u tom članku ne spominju?

5. Ako se radi o ograničenju, pri čemu je nesporno da ga načelno opravdavaju važni razlozi u općem interesu (to jest potreba da se očuva uravnotežena raspodjela poreznih ovlasti), je li ono nužno i proporcionalno u smislu sudske prakse Suda, osobito ako je predmetni porezni obveznik prijenosom imovine ostvario prihod jednak punoj tržišnoj vrijednosti te imovine?

6. Ako se radi o povredi slobode poslovnog nastana i/ili prava na slobodno kretanje kapitala:
   (a) Zahtijeva li pravo Unije da se domaće pravo tumači ili izuzme iz primjene na način koji društvu GL omogućuje odgodu plaćanja poreza?

(b) Ako je odgovor na to pitanje potvrdan, zahtijeva li pravo Unije da se domaće pravo tumači ili izuzme iz primjene na način koji društvu GL omogućuje odgodu plaćanja poreza do prijenosa imovine izvan podgrupe u kojoj društvo koje je rezidentno u drugoj državi članici čini društvo majku (odnosno ‚na osnovi prijenosa') ili mogućnost obročnog plaćanja poreza (odnosno ‚na osnovi obročnog plaćanja') može činiti proporcionalnu korektivnu mjeru?

(c) Ako mogućnost obročnog plaćanja poreza načelno može činiti proporcionalnu korektivnu mjeru:

i. [vrijedi li to samo] ako domaće pravo tu mogućnost predviđa u trenutku prijenosa imovine ili je u skladu s pravom Unije da se takva mogućnost kao korektivna mjera predvidi naknadno (na način da je nacionalni sud pruži naknadno primjenom tumačenja sukladnog pravu Unije ili izuzimanjem zakonodavstva iz primjene)?

ii. Nalaže li pravo Unije nacionalnim sudovima da osiguraju korektivnu mjeru koja u najmanjoj mogućoj mjeri zadire u relevantnu slobodu predviđenu pravom Unije ili je dovoljno da nacionalni sudovi osiguraju korektivnu mjeru koja je istodobno proporcionalna i u najmanjoj mogućoj mjeri odstupa od postojećeg nacionalnog prava?

iii. Koje je razdoblje obročne otplate potrebno? te

iv. Protivi li se pravu Unije korektivna mjera u obliku obročne otplate u okviru koje obroci dospijevaju prije nego što stranke konačno riješe međusobni spor, to jest mora li dospijeće obroka biti u budućnosti?"

Zahtjev za ponovno otvaranje usmenog dijela postupka

42 Nakon iznošenja mišljenja nezavisnog odvjetnika, društvo GL dopisom podnesenim tajništvu Suda 29. rujna 2022. zatražilo je ponovno otvaranje usmenog dijela postupka, u skladu s člankom 83. Poslovnika Suda.

43 U prilog tom zahtjevu, osoba GL u biti tvrdi da je nezavisni odvjetnik pogrešno razumio određene aspekte prava Ujedinjene Kraljevine kao i određene činjenice u glavnom postupku, što opravdava održavanje rasprave.

44 U tom pogledu, najprije valja podsjetiti na to da je, na temelju članka 252. drugog stavka UFEU-a, dužnost nezavisnog odvjetnika da, djelujući posve nepristrano i neovisno, javno iznosi obrazložena mišljenja o predmetima u kojima se u skladu sa Statutom Suda Europske unije zahtijeva njegovo sudjelovanje. Sud nije vezan ni mišljenjem nezavisnog odvjetnika ni obrazloženjem koje je dovelo do tog mišljenja (presuda od 8. rujna 2022., Finanzamt R (Umanjenje PDV-a povezano s doprinosom člana), C-98/21, EU:C:2022:645, t. 29. i navedena sudska praksa).

45 U tom pogledu također valja podsjetiti na to da Statut Suda Europske unije i Poslovnik ne predviđaju mogućnost da zainteresirane stranke podnose očitovanja na mišljenje nezavisnog odvjetnika. Slijedom toga, neslaganje jedne od zainteresiranih stranaka s mišljenjem nezavisnog odvjetnika, bez obzira na pitanja koja je ondje razmatrao, ne može samo za sebe biti opravdan razlog za ponovno otvaranje usmenog postupka (presuda od 8. rujna 2022., Finanzamt R (Uvod PDV-a u vezi s doprinosom člana), C-98/21, EU:C:2022:645, t. 30. i navedena sudska praksa).

46 Očito je da društvo GL svojim argumentima nastoji odgovoriti na mišljenje nezavisnog odvjetnika dovodeći u pitanje neke od njegovih ocjena.

47 Točno je da, na temelju članka 83. Poslovnika, Sud može u svakom trenutku, nakon što sasluša nezavisnog odvjetnika, odrediti ponovno otvaranje usmenog dijela postupka, osobito ako smatra da stvar nije dovoljno razjašnjena ili ako stranka nakon zatvaranja tog dijela postupka iznese novu činjenicu koja je takve prirode da ima odlučujući utjecaj na odluku Suda ili pak ako je u predmetu potrebno odlučiti na temelju argumenta o kojem se nije raspravljalo među strankama ili zainteresiranim osobama iz članka 23. Statuta Suda Europske unije.

48 Međutim, valja utvrditi da navodne pogreške koje se tiču činjenica i prava na koje se poziva društvo GL ne opravdavaju ponovno otvaranje usmenog dijela postupka.

49 S jedne strane, što se tiče navodnog pogrešnog shvaćanja nacionalnog prava, valja istaknuti da se društvo GL poziva na pogrešku u ocjeni koja se temelji na pogrešnom tumačenju presude od 13. ožujka 2007., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161). Međutim, okolnost da društvo GL drukčije tumači presudu ne može predstavljati pogrešku u ocjeni nacionalnog pravnog okvira, čiji opis iz točaka 7. do 14. mišljenja nezavisnog odvjetnika to društvo ne dovodi u pitanje.

50 S druge strane, što se tiče navodnog pogrešnog razumijevanja određenih činjenica u glavnom postupku, dovoljno je utvrditi da se analiza nezavisnog odvjetnika u njegovu mišljenju temelji na činjenicama kako ih je dostavio sud koji je uputio zahtjev i koje su iznesene u točkama 15. do 30. tog mišljenja.

51 S obzirom na to, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, Sud stoga zaključuje da raspolaže svim elementima potrebnima za davanje odgovara na pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev.

52 Iz toga proizlazi da ne treba odrediti ponovno otvaranje usmenog dijela postupka.

O prethodnim pitanjima

Nadležnost Suda

53 Iz članka 86. Sporazuma o povlačenju, koji je stupio na snagu 1. veljače 2020., proizlazi da je Sud i dalje nadležan, unatoč povlačenju Ujedinjene Kraljevine iz Unije 31. siječnja 2020., za odlučivanje u prethodnom postupku o zahtjevima sudova Ujedinjene Kraljevine podnesenima prije isteka prijelaznog razdoblja određenog za 31. prosinca 2020. To je slučaj s ovim zahtjevom za prethodnu odluku koji je Sud zaprimio 30. prosinca 2020. (vidjeti u tom smislu presudu od 3. lipnja 2021., Tesco Stores, C-624/19, EU:C:2021:429, t. 17.).Iz toga slijedi da je Sud nadležan za davanje odgovora na prethodna pitanja u ovom predmetu.

Prvo i drugo pitanje

54 Svojim prvim i drugim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 63. UFEU-a tumačiti na način da nacionalno zakonodavstvo koje se primjenjuje samo na grupe društava ulazi u njegovo područje primjene.

55 U tom pogledu, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da, kako bi se utvrdilo je li nacionalno zakonodavstvo obuhvaćeno jednom ili drugom temeljnom slobodom zajamčenom UFEU-om, valja uzeti u obzir predmet propisa o kojem je riječ (vidjeti u tom smislu presudu od 7. travnja 2022., Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Oslobođenje od poreza investicijskih fondova osnovanih u skladu s ugovornim odnosom), C-342/20, EU:C:2022:276, t. 35. i navedenu sudsku praksu).

56 Sud je presudio da nacionalno zakonodavstvo koje se primjenjuje samo na udjele koji omogućuju izvršavanje odlučujućeg utjecaja na odluke nekog trgovačkog društva i određivanje njegovih djelatnosti ulazi u područje primjene članka 49. UFEU-a. Nasuprot tomu, nacionalne odredbe koje se primjenjuju na udjele koji se stječu samo radi financijskog ulaganja, bez namjere izvršavanja utjecaja na upravljanje i kontrolu nad poduzećem, moraju se razmotriti isključivo s obzirom na slobodu kretanja kapitala (presuda od 13. studenoga 2012., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, t. 91. i 92. i navedena sudska praksa).

57 Usto, ako se nacionalna mjera istodobno odnosi i na slobodu pružanja usluga i na slobodno kretanje kapitala, predmetnu mjeru načelno treba ispitati samo s obzirom na jednu od tih dviju sloboda, ako se u okolnostima glavnog postupka pokaže da je jedna od njih posve sporedna u odnosu na drugu te da joj može biti pridružena (vidjeti u tom smislu presudu od 17. rujna 2009., Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, t. 37. i navedenu sudsku praksu).

58 Osim toga, iz sudske prakse Suda proizlazi da, s obzirom na to da se nacionalni propis odnosi samo na odnose unutar grupe društava, on poglavito utječe na slobodu poslovnog nastana (presuda od 26. lipnja 2008., Burda, C-284/06, EU:C:2008:365, t. 68. i navedena sudska praksa).

59 U predmetnom slučaju zakonodavstvo u glavnom postupku odnosi se na porezni tretman prijenosa imovine unutar iste grupe društava. Isto tako, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da se pravila o prijenosu grupe primjenjuju samo na prijenose izvršene unutar grupe društava, pri čemu je pojam „grupa društava” definiran nacionalnim zakonodavstvom o kojem je riječ u glavnom postupku kao da se odnosi na društvo i društva kćeri koja su u njegovu 75-postotnom vlasništvu, kao i na njihova društva kćeri koja imaju u 75-postotnom vlasništvu.

60 Osim toga, kao što naglašava vlada Ujedinjene Kraljevine, očito je da se ta pravila primjenjuju na prijenose imovine između društva majke i društava kćeri (ili društava unuka) na koja ono izvršava određeni izravni (ili neizravni) utjecaj, kao i na prijenose imovine između sestrinskih društava kćeri (ili društava unuka) koja imaju zajedničko društvo majku koje izvršava određeni zajednički utjecaj na njih. Čini se da se u tim dvama slučajevima pravila o prijenosu unutar grupe primjenjuju na temelju sudjelovanja društva majke u kapitalu svojih društava kćeri, čime se omogućuje tom društvu izvršavanje odlučujućeg utjecaja na njegova društva kćeri.

61 Pod pretpostavkom da navedena pravila imaju ograničavajuće učinke na slobodno kretanje kapitala, takvi bi učinci bili neizbježna posljedica moguće prepreke slobodi poslovnog nastana i ne bi opravdavali ispitivanje navedenog poreznog sustava s obzirom na članak 63. UFEU-a (vidjeti u tom smislu presudu od 18. srpnja 2007., Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, t. 24. i navedenu sudsku praksu).

62 Stoga je nacionalno zakonodavstvo, kao što su to pravila o prijenosu unutar grupe, koje se primjenjuje samo na grupe društava, pretežno obuhvaćeno područjem primjene članka 49. UFEU-a kojim se jamči sloboda poslovnog nastana, pri čemu ga nije potrebno ispitati s obzirom na slobodno kretanje kapitala zajamčeno člankom 63. UFEU-a.

63 Osim toga, valja podsjetiti da se članak 63. UFEU-a ni u kojem slučaju ne može primijeniti u situaciji koja načelno ulazi u područje primjene članka 49. UFEU-a kada jedno od predmetnih društava ima porezno sjedište u trećoj zemlji, što je slučaj sa švicarskim društvom u okviru prijenosa iz 2011.

64 Naime, budući da Ugovor ne proteže slobodu poslovnog nastana na treće zemlje, važno je izbjegavati to da tumačenje članka 63. stavka 1. UFEU-a, što se tiče odnosa s trećim državama, dopusti gospodarskim subjektima koji ne potpadaju pod ograničenja teritorijalnog područja primjene slobode poslovnog nastana da se njome okoriste (presuda od 24. studenoga 2016., SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, t. 42. i navedena sudska praksa).

65 Stoga nije potrebno dodatno ispitati primjenjivost članka 63. UFEU-a kao što je navedeno u tekstu drugog pitanja.

66 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo i drugo pitanje valja odgovoriti tako da članak 63. UFEU-a treba tumačiti na način da nacionalno zakonodavstvo koje se primjenjuje samo na grupe društava ulazi u njegovo područje primjene.

Treće pitanje

67 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 49. UFEU-a tumačiti na način da nacionalno zakonodavstvo – koje podvrgava poreznoj obvezi s trenutačnim dospijećem prijenos imovine koji je društvo porezno rezidentno u jednoj državi članici izvršilo sestrinskom društvu porezno rezidentnom u trećoj zemlji i koje ne obavlja poslovnu djelatnost u toj državi članici posredstvom stalne poslovne jedinice, pri čemu su oba ta društva u 100-postotnom vlasništvu zajedničkog društva majke koje je porezno rezidentno u drugoj državi članici – predstavlja ograničenje slobode poslovnog nastana tog društva majke, u smislu članka 49. UFEU-a, u okolnostima u kojima bi se takav prijenos izvršavao na porezno neutralnoj osnovi da je sestrinsko društvo rezidentno u prvoj državi članici ili da ondje obavlja poslovnu djelatnost posredstvom stalne poslovne jedinice.

68 Uvodno valja primijetiti, kao što je to učinio nezavisni odvjetnik u točkama 41. i 42. svojeg mišljenja, s jedne strane, da se treće pitanje odnosi samo na vrstu transakcije koja odgovara situaciji prijenosa iz 2011., odnosno prijenosu imovine društva koje podliježe porezu u Ujedinjenoj Kraljevini društvu koje je porezno rezidentno u trećoj zemlji, u ovom slučaju Švicarskoj, i koje ne podliježe porezu u Ujedinjenoj Kraljevini.

69 S druge strane, to se pitanje odnosi na situaciju u kojoj je društvo majka, u ovom slučaju nizozemsko društvo, izvršavalo svoju slobodu na temelju članka 49. UFEU-a time što je osnovalo društvo kćer u Ujedinjenoj Kraljevini, u ovom slučaju društvo GL.

70 U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, da sloboda poslovnog nastana, koju članak 49. UFEU-a priznaje građanima Unije, u skladu s člankom 54. UFEU-a podrazumijeva, za trgovačka društva osnovana sukladno zakonodavstvu neke države članice čije se registrirano sjedište, središnja uprava ili glavno mjesto poslovanja nalazi unutar Unije, pravo obavljanja vlastite djelatnosti u drugim državama članicama posredstvom društva kćeri, podružnice ili zastupništva (vidjeti u tom smislu presudu od 22. rujna 2022., W. (Pristupanje konačnih gubitaka nerezidentne stalne poslovne jedinice), C-538/20, EU:C:2022:717, t. 14. i navedenu sudsku praksu).

71 Cilj je slobode poslovnog nastana jamstvo korištenja nacionalnim tretmanom u državi članici primateljici državljanima drugih država članica i društvima iz članka 54. UFEU-a te ona, kad je riječ o društvima, zabranjuje svaku diskriminaciju na temelju njihova sjedišta (presuda od 6. listopada 2022., Contship Italia, C-433/21 i C-434/21, EU:C:2022:760, t. 34. i navedena sudska praksa).

72 Međutim, kao što je to utvrdio nezavisni odvjetnik u točki 45. svojeg mišljenja, nacionalno zakonodavstvo, kao što su pravila o prijenosu unutar grupe, ne dovodi ni do kakve razlike u postupanju ovisno o mjestu porezne rezidentnosti društva majke, s obzirom na to da se odnose na društvo kćer rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini čije društvo majka ima sjedište u državi članici na potpuno jednak način kao što se odnose na društvo kćer rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini čije društvo majka ima sjedište u Ujedinjenoj Kraljevini. U ovom je slučaju očito da bi društvo GL imalo jednak porezni tretman da je društvo majka, odnosno nizozemsko društvo, bilo porezno rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini.

73 Iz toga slijedi da takvo nacionalno zakonodavstvo ne tretira na nepovoljniji način društvo kćer društva koje je porezno rezidentno u državi članici u odnosu na usporedivo društvo kćer društva koje je porezno rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini.

74 Takvo zakonodavstvo stoga ne dovodi do ograničenja slobode poslovnog nastana društva majke.

75 Taj zaključak ne može se dovesti u pitanje argumentima koje je iznijelo društvo GL. Prema njegovu mišljenju, nemogućnost prijenosa imovine društva GL, koje ima sjedište u Ujedinjenoj Kraljevini, a koje je steklo nizozemsko društvo, društvu kćeri potonjeg na porezno neutralnoj osnovi učinilo je manje privlačnim stjecanje društva GL od strane nizozemskog društva i moglo ga je odvratiti od njegova stjecanja.

76 U tom pogledu valja utvrditi da sudska praksa na koju se poziva društvo GL, a prema kojoj postoji ograničenje slobode poslovnog nastana ako neka mjera čini „manje privlačnim izvršavanje te slobode”, obuhvaća situacije koje se razlikuju od one o kojoj je riječ u glavnom postupku, odnosno situacije u kojima je društvo koje želi ostvariti svoju slobodu poslovnog nastana u drugoj državi članici u nepovoljnijem položaju u odnosu na slično društvo koje ne ostvaruje tu slobodu (vidjeti u tom smislu presudu od 29. studenoga 2011., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, t. 36. i 37.).

77 Međutim, u ovom slučaju, pravila o prijenosu unutar grupe podvrgavaju poreznoj obvezi s trenutačnim dospijećem prijenos imovine u treću zemlju koji je izvršilo društvo kći porezno rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini čije društvo majka nije porezno rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini te nameću istu poreznu obvezu u usporedivoj situaciji prijenosa imovine u treću zemlju koji je izvršilo društvo kći porezno rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini čije društvo majka jest porezno rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini u treću zemlju.

78 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na treće pitanje valja odgovoriti da članak 49. UFEU-a treba tumačiti na način da nacionalno zakonodavstvo – koje podvrgava poreznoj obvezi s trenutačnim dospijećem prijenos imovine koji je društvo porezno rezidentno u jednoj državi članici izvršilo sestrinskom društvu porezno rezidentnom u trećoj zemlji i koje ne obavlja poslovnu djelatnost u toj državi članici posredstvom stalne poslovne jedinice, pri čemu su oba ta društva u 100-postotnom vlasništvu zajedničkog društva majke koje je porezno rezidentno u drugoj državi članici – ne predstavlja ograničenje slobode poslovnog nastana tog društva majke,

u smislu članka 49. UFEU-a, u okolnostima u kojima bi se takav prijenos izvršavao na porezno neutralnoj osnovi da je sestrinsko društvo rezidentno u prvoj državi članici ili da ondje obavlja poslovnu djelatnost posredstvom stalne poslovne jedinice.

Četvrto pitanje

79 Budući da je četvrto pitanje postavljeno podredno, to jest samo u slučaju potvrdnog odgovora Suda na prvo i drugo pitanje u pogledu primjenjivosti, u ovom slučaju, članka 63. UFEU-a, na to pitanje nije potrebno odgovoriti.

Peto pitanje

80 Svojim petim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 49. UFEU-a tumačiti na način da ograničenje prava na slobodu poslovnog nastana koje proizlazi iz razlike u postupanju između nacionalnih i prekograničnih prijenosa imovine izvršenih uz naknadu unutar grupe društava, na temelju nacionalnog zakonodavstva koje prijenos imovine koji je izvršilo društvo porezno rezidentno u državi članici podvrgava poreznoj obvezi s trenutačnim dospijećem, u načelu može biti opravdano potrebom očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama, a da pritom nije potrebno predvidjeti mogućnost odgode plaćanja poreza kako bi se osigurala proporcionalnost tog ograničenja, ako je predmetni porezni obveznik kao protučinidbu za prijenos imovine primio iznos jednak punoj tržišnoj vrijednosti te imovine.

81 Najprije valja pojasniti da nije potrebno odgovoriti na to pitanje u okviru prijenosa iz 2011. S jedne strane, u skladu s odgovorom na treće pitanje, zakonodavstvo kao što su pravila o prijenosu unutar grupe ne dovodi do ograničenja slobode poslovnog nastana društva majke. S druge strane, kada je riječ o eventualnom ograničenju slobode poslovnog nastana društva GL, valja utvrditi da prijenos imovine društva koje podliježe porezu u Ujedinjenoj Kraljevini društvu koje je porezno rezidentno u Švicarskoj i koje ne podliježe porezu u Ujedinjenoj Kraljevini nije obuhvaćen područjem primjene članka 49. UFEU-a, s obzirom na to da Švicarska Konfederacija nije država članica. Naime, UFEU ne proširuje slobodu poslovnog nastana na treće zemlje, a područje primjene članka 49. UFEU-a ne proteže se na slučaj poslovnog nastana društva iz države članice u trećoj zemlji (vidjeti u tom smislu rješenje od 10. svibnja 2007., A i B, C-102/05, EU:C:2007:275, t. 29.).

82 Što se tiče prijenosa iz 2014., u okviru kojeg je društvo GL prenijelo dionice društva kćeri nizozemskom društvu, nesporno je da pravila o prijenosu unutar grupe dovode do različitog poreznog tretmana među društvima koja podliježu porezu na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini koja izvršavaju prijenos imovine unutar grupe, ovisno o tome je li predmetni prijenos izvršen u korist britanskog društva ili društva sa sjedištem u državi članici. Iako, kad takvo društvo prenosi imovinu društvu grupe koje podliježe porezu u Ujedinjenoj Kraljevini, ne nastaje nikakva porezna obveza, tim se pravilima ne predviđa takva pogodnost kad se prijenos izvršava, kao u okviru prijenosa iz 2014., u korist društva grupe koje podliježe porezu u državi članici.

83 Iz toga slijedi da takva pravila predstavljaju ograničenje slobode poslovnog nastana s obzirom na to da dovode do nepovoljnijeg poreznog tretmana društava koja podliježu porezu u Ujedinjenoj Kraljevini i koja izvršavaju prijenose imovine unutar grupe društvima koja ne podliježu porezu u Ujedinjenoj Kraljevini u odnosu na društva koja podliježu porezu u Ujedinjenoj Kraljevini i koja izvršavaju prijenose imovine unutar grupe društvima koja podliježu porezu u Ujedinjenoj Kraljevini.

84 Čini se da sud koji je uputio zahtjev priznaje da se takvo ograničenje u načelu može opravdati važnim razlozima u općem interesu, odnosno potrebom očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama.

85 Prema mišljenju vlade Ujedinjene Kraljevine, Sud je priznao da očuvanje uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama može načelno opravdati razliku u postupanju između prekograničnih transakcija i transakcija izvršenih unutar iste porezne nadležnosti. Ta vlada smatra da nacionalnim mjerama o kojima je riječ u glavnom postupku nastoji postići takav cilj, da su proporcionalne i ne prekoračuju ono što je nužno za postizanje njihova cilja.

86 Kao što je to Sud više puta presudio, opravdanje koje se temelji na potrebi očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama može se dopustiti ako predmetni sustav ima za cilj spriječiti situacije koje bi ugrozile pravo države članice na izvršavanje porezne ovlasti s obzirom na djelatnost ostvarenu na njezinu državnom području (vidjeti u tom smislu presudu od 20. siječnja 2021., Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, t. 59. i navedenu sudsku praksu).

87 Međutim, propis o kojem je riječ u glavnom postupku i ograničenje koje on podrazumijeva ne smiju prekoračiti ono što je nužno za ostvarenje tog cilja (vidjeti u tom smislu presudu od 8. ožujka 2017., Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, t. 63. i navedenu sudsku praksu).

88 Kao što je to naveo nezavisni odvjetnik u točki 62. svojeg mišljenja, jedino pitanje o kojem se stranke glavnog postupka ne slažu odnosi se na proporcionalnost s obzirom na taj cilj trenutačnog dospijeća poreza o kojem je riječ, bez mogućnosti odgode plaćanja. Naime, čini se da se pitanje suda koji je uputio zahtjev zapravo odnosi na posljedicu koja proizlazi iz toga što društvo GL nije obuhvaćeno povlasticom oslobođenja od poreza na temelju pravila o prijenosu unutar grupe, odnosno na okolnost da iznos dugovanog poreza trenutačno dospijeva.

89 U tom pogledu iz sudske prakse Suda proizlazi da države članice koje su nadležne oporezivati kapitalne dobitke nastale prijenosom imovine u vrijeme kada se predmetna imovina nalazila na njihovu državnom području, kako bi osigurale oporezivanje te imovine, mogu predvidjeti neki drugi oporezivi događaj, različit od stvarnog ostvarivanja tih kapitalnih dobitaka (vidjeti u tom smislu presudu od 21. svibnja 2015., Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, t. 45.). Čini se da država članica također može podvrgnuti nerealizirane kapitalne dobitke poreznoj obvezi, kako bi osigurala oporezivanje te imovine.

90 Međutim, ocijenjeno je da je propis države članice koji određuje neposrednu naplatu poreza na latentne dobitke nastale u okviru njezine porezne nadležnosti prilikom prijenosa stvarnog sjedišta uprave društva izvan njezinog državnog područja neproporcionalan jer postoje mjere koje manje ograničavaju slobodu poslovnog nastana nego što je to slučaj s neposrednom naplatom tog poreza. U tom pogledu Sud je smatrao da je poreznom obvezniku trebalo prepustiti izbor između, s jedne strane, neposrednog plaćanja tog poreza i, s druge strane, odgođenog plaćanja iznosa tog poreza, eventualno uvećano za kamate prema mjerodavnom nacionalnom propisu (presuda od 16. travnja 2015., Komisija/Njemačka, C-591/13, EU:C:2015:230, t. 67.).

91 U tom kontekstu, kao što je to utvrdio nezavisni odvjetnik u točki 68. svojeg mišljenja, kada je riječ o razlikovanju kapitalnih dobitaka koje je prenositelj ostvario od imovine unutar grupe društava i nerealiziranih kapitalnih dobitaka, dvije su okolnosti osobito relevantne, odnosno, s jedne strane, činjenica da slučajeve izlaznog oporezivanja obilježava problem s likvidnošću, s kojim je suočen porezni obveznik koji mora platiti porez na kapitalni dobitak koji još nije ostvario i, s druge strane, činjenica da porezna tijela moraju osigurati plaćanje poreza na kapitalne dobitke

ostvarene tijekom razdoblja u kojem se imovina nalazila u njihovoj poreznoj jurisdikciji (vidjeti u tom smislu presudu od 29. studenoga 2011., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, t. 52.) te da se s protekom vremena opasnost od neplaćanja poreza može povećati (vidjeti u tom smislu presude od 29. studenoga 2011., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, t. 74. i od 21. svibnja 2015., Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, t. 50.).

92 Međutim, u slučaju kapitalnog dobitka ostvarenog prijenosom imovine porezni obveznik nije suočen s problemom s likvidnošću te može platiti porez na kapitalne dobitke prihodom od tog prijenosa imovine. U ovom slučaju iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje kao i iz samog teksta petog pitanja proizlazi da je, što se tiče prijenosa iz 2014., nesporno da je društvo GL kao protučinidbu za taj prijenos primilo naknadu koja odgovara tržišnoj vrijednosti imovine na koju se odnosi navedeni prijenos. Posljedično, kapitalni dobici na temelju kojih je društvo GL bilo podvrgnuto porezu podudarali su se s ostvarenim kapitalnim dobicima.

93 Stoga, u okolnostima u kojima su, s jedne strane, kapitalni dobici ostvareni u vrijeme nastanka oporezivog događaja, s druge strane, u kojima porezna tijela moraju osigurati plaćanje poreza na kapitalne dobitke ostvarene tijekom razdoblja u kojem se imovina nalazila u njihovoj poreznoj jurisdikciji i, naposljetku, u kojima se s protekom vremena opasnost od neplaćanja poreza može povećati, porezna obveza s trenutačnim dospijećem proporcionalna je cilju očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama, a da se poreznom obvezniku ne mora dodijeliti mogućnost odgode plaćanja.

94 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na peto pitanje valja odgovoriti tako da članak 49. UFEU-a treba tumačiti na način da ograničenje prava na slobodu poslovnog nastana koje proizlazi iz razlike u postupanju između nacionalnih i prekograničnih prijenosa imovine izvršenih uz naknadu unutar grupe društava, na temelju nacionalnog zakonodavstva koje prijenos imovine koji je izvršilo društvo porezno rezidentno u državi članici podvrgava poreznoj obvezi s trenutačnim dospijećem, u načelu može biti opravdano potrebom očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama, a da pritom nije potrebno predvidjeti mogućnost odgode plaćanja poreza kako bi se osigurala proporcionalnost tog ograničenja, ako je predmetni porezni obveznik kao protučinidbu za prijenos imovine primio iznos jednak punoj tržišnoj vrijednosti te imovine.

Šesto pitanje

95 Uzimajući u obzir odgovor na peto pitanje, na šesto pitanje nije potrebno odgovoriti.

Troškovi

96 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (treće vijeće) odlučuje:

1. **Članak 63. UFEU-a treba tumačiti na način da nacionalno zakonodavstvo koje se primjenjuje samo na grupe društava ne ulazi u njegovo područje primjene.**

2. **Članak 49. UFEU-a treba tumačiti na način da nacionalno zakonodavstvo – koje podvrgava poreznoj obvezi s trenutačnim dospijećem prijenos imovine koji je društvo porezno rezidentno u jednoj državi članici izvršilo sestrinskom društvu porezno rezidentnom u trećoj zemlji i koje ne obavlja poslovnu djelatnost u toj državi članici posredstvom stalne poslovne jedinice, pri čemu su oba ta društva u 100-postotnom vlasništvu zajedničkog društva majke koje je porezno rezidentno u drugoj državi članici – ne predstavlja ograničenje slobode poslovnog nastana tog društva majke, u smislu članka 49. UFEU-a, u okolnostima u kojima bi se takav prijenos izvršavao na porezno neutralnoj osnovi da je sestrinsko društvo rezidentno u prvoj državi članici ili da ondje obavlja poslovnu djelatnost posredstvom stalne poslovne jedinice.**

3. **Članak 49. UFEU-a treba tumačiti na način da ograničenje prava na slobodu poslovnog nastana koje proizlazi iz razlike u postupanju između nacionalnih i prekograničnih prijenosa imovine izvršenih uz naknadu unutar grupe društava, na temelju nacionalnog zakonodavstva koje prijenos imovine koji je izvršilo društvo porezno rezidentno u državi članici podvrgava poreznoj obvezi s trenutačnim dospijećem, u načelu može biti opravdano potrebom očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama, a da pritom nije potrebno predvidjeti mogućnost odgode plaćanja poreza kako bi se osigurala proporcionalnost tog ograničenja, ako je predmetni porezni obveznik kao protučinidbu za prijenos imovine primio iznos jednak punoj tržišnoj vrijednosti te imovine.**

Potpisi

[i] — Nakon prvotne objave ovog teksta na internetu unesene su izmjene u uvodnom dijelu.