



# Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA  
ATHANASIOSA RANTOSA  
od 8. rujna 2022.<sup>1</sup>

**Predmet C-707/20**

**Gallaher Limited**  
**protiv**

**The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Viši sud, Odjel za poreze i *Chancery*, Ujedinjena Kraljevina))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Članci 49., 63. i 64. UFEU-a – Prijenos imovine unutar grupe društava – Društvo rezidentno u jednoj državi članici koje ima društvo majku sa sjedištem u drugoj državi članici i sestrinsko društvo sa sjedištem u trećoj državi – Prijenos prava intelektualnog vlasništva rezidentnog društva na njegovo sestrinsko društvo u zamjenu za protučinidbu jednaku tržišnoj vrijednosti – Porezno oslobođenje ili oporezivanje ovisno o državi sjedišta društva primatelja”

## I. Uvod

1. Ovaj zahtjev za prethodnu odluku, koji je uputio Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Viši sud, Odjel za poreze i *Chancery*, Ujedinjena Kraljevina), odnosi se na tumačenje članka 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 Commissioners 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 prava na odgodu plaćanja poreza, u odnosu na dvije transakcije prijenosa imovine društvima koja nisu porezno rezidentna u Ujedinjenoj Kraljevini, a koja su dio iste grupe društava. Konkretnije, te su se transakcije sastojale, s jedne strane, od prijenosa prava intelektualnog vlasništva koje se odnosi na duhanske žigove na sestrinsko društvo društva GL koje je porezno rezidentno u Švicarskoj (u daljnjem tekstu: prijenos iz 2011.) te, s druge strane, od prijenosa dionica društva kćeri društva GL njegovu posredničkom društvu majci, koje je rezidentno u Nizozemskoj (u daljnjem tekstu: prijenos iz 2014.).

3. U okviru glavnog postupka društvo GL, u odnosu na koje je porezna uprava donijela odluke o određivanju iznosa kapitalnih dobitaka i oporezive dobiti ostvarene u okviru tih dvaju prijenosa, u biti ističe postojanje razlike u poreznom postupanju u odnosu na prijenose izvršene između

<sup>1</sup> Izvorni jezik: francuski

članova grupe društava koja su rezidentna ili imaju stalnu poslovnu jedinicu u Ujedinjenoj Kraljevini, a koji imaju pravo na izuzeće od poreza na dobit. Naime, u skladu s „pravilima o prijenosu unutar grupe” koja se primjenjuju u Ujedinjenoj Kraljevini, da je ta ista imovina bila prenesena na društvo majku ili na sestrinsko društvo koje je porezno rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini (ili nije rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini, ali ondje obavlja poslovnu djelatnost posredstvom stalne poslovne jedinice), ne bi došlo do porezne obveze o kojoj je riječ u glavnom postupku, s obzirom na to da se ti prijenosi smatraju porezno neutralnima.

4. Stoga se postavlja pitanje je li u okviru tih dvaju prijenosa podvrgavanje poreznoj obvezi bez prava na odgodu plaćanja poreza u skladu s pravom Unije i, konkretnije, sa slobodom poslovnog nastana, predviđenom u članku 49. UFEU-a (kad je riječ o dvama prijenosima), i s pravom na slobodno kretanje kapitala iz članka 63. UFEU-a (kad je riječ o prijenosu iz 2011.).

5. U skladu sa zahtjevom Suda, ovo mišljenje usmjerit će se na analizu trećeg, petog i šestog prethodnog pitanja<sup>2</sup>. Ona se u biti odnose na pitanje mogu li pravila o prijenosu unutar grupe poput onih o kojima riječ u glavnom postupku predstavljati prepreku slobodi poslovnog nastana, s obzirom na različito porezno postupanje ovisno o tome je li predmetna transakcija provedena između jednog društva i drugog društva iste grupe sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini ili sa sjedištem u drugoj državi članici. U slučaju postojanja povrede prava Unije, sud koji je uputio zahtjev nastoji doznati koje bi korektivne mjere bile primjerene.

6. Na kraju svoje analize zaključit ću da su ta pravila u skladu sa slobodom poslovnog nastana jer se razlika u postupanju između nacionalnih i prekograničnih prijenosa imovine izvršenih uz naknadu unutar grupe društava načelno može opravdati potrebom očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja, a da pritom nije potrebno predvidjeti mogućnost odgode plaćanja poreza kako bi se osigurala proporcionalnost tog ograničenja.

## II. Pravni okvir

### *A. Opća načela poreza na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini*

7. 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.

8. 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 dobit na onu dobit koja se može pripisati toj stalnoj

<sup>2</sup> Sud koji je uputio zahtjev postavio je Sudu šest pitanja. Svojim prvim dvama pitanjima sud koji je uputio zahtjev u biti pita može li se na članak 63. UFEU-a, kojim se jamči slobodno kretanje kapitala, pozvati kad je riječ o nacionalnom zakonodavstvu kao što su pravila o prijenosu unutar grupe, koja se primjenjuju samo na grupe društava. Četvrto pitanje postavlja se samo ako Sud smatra da na prva dva pitanja valja odgovoriti potvrdno. Međutim, kao što ću to navesti u okviru svoje analize, odgovori na ta pitanja mogu se lako izvesti iz ustaljene sudske prakse prema kojoj bi, pod pretpostavkom da to nacionalno zakonodavstvo ima ograničavajuće učinke na slobodno kretanje kapitala, takvi učinci bili neizbježna posljedica eventualne prepreke slobodi poslovnog nastana iz članka 49. UFEU-a i stoga ne bi opravdavali samostalno ispitivanje navedenog zakonodavstva s obzirom na članak 63. UFEU-a (vidjeti u tom smislu presudu od 18. srpnja 2007., Oy AA (C-231/05, u daljnjem tekstu: presuda Oy AA, EU:C:2007:439, t. 24. i navedenu sudsku praksu). Osim toga i u svakom slučaju, članak 63. UFEU-a ne može se primijeniti u situaciji koja načelno ulazi u područje primjene članka 49. UFEU-a kada jedno od predmetnih društava ima porezno sjedište u trećoj zemlji (kao što je to slučaj sa švicarskim društvom u okviru prijenosa iz 2011.).

poslovnoj jedinici. Osim toga, na temelju članka 10.B TCGA-a iz 1992., takvo društvo dužno je platiti porez na dobit 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”.

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

### ***B. Pravila o prijenosu unutar grupe društava u Ujedinjenoj Kraljevini***

10. 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.

11. Konkretnije, u skladu s člankom 171. TCGA-a iz 1992., kad imovinu prenese društvo grupe (društvo A) koje podliježe porezu u Ujedinjenoj Kraljevini drugom društvu grupe (društvo B) koje je također ondje porezni obveznik, smatra se da je do tog prijenosa došlo u zamjenu za protučinidbu koja ne odražava ni kapitalni dobitak ni gubitak (tako da se smatra da je društvo B steklo imovinu na istoj financijskoj osnovi kao što je to ona na kojoj ju je steklo društvo A). Međutim, porezna obveza može nastati naknadno ako je imovina prenesena tako da je iskazan kapitalni dobitak u okolnostima u kojima se ne primjenjuje članak 171. TCGA-a iz 1992. (primjerice, ako društvo B prenosi imovinu izvan grupe ili ako je prenosi na društvo grupe koje nije obveznik poreza na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini).

12. Isto tako, ako se primjenjuje članak 775. CTA-a iz 2009., ne proizlazi nikakva porezna obveza (ili poravnanje gubitaka) kada se nematerijalna imovina prenosi s jednog društva grupe (društvo A) koje podliježe porezu u Ujedinjenoj Kraljevini drugom društvu grupe (društvo B) koje također ondje podliježe porezu. Naime, smatra se da je društvo B držalo predmetnu imovinu cijelo vrijeme dok ju je držalo društvo A te da ju je steklo po istoj osnovnoj cijeni kao i društvo A. Međutim, porezna obveza može nastati naknadno, među ostalim, ako je imovina prenesena u okolnostima u kojima se ne primjenjuje članak 775. CTA-a iz 2009. (odnosno ako je riječ o prijenosu izvan grupe ili na društvo koje ne podliježe porezu u Ujedinjenoj Kraljevini).

### ***C. Primjenjivi ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja***

13. Ujedinjena Kraljevina Velike Britanije i Sjeverne Irske sklopila je velik broj ugovora i konvencija s drugim područjima, u pravilu na temelju predloška porezne konvencije Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD). Konkretno, članak 13. stavak 5. ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja zaključenog između Ujedinjene Kraljevine i Švicarske predviđa da se kapitalni dobitci koji proizlaze iz prijenosa imovine poput onih na koje se odnosi ovaj postupak oporezuju samo na državnom području na kojem je prenositelj rezident.

#### ***D. Pravila o plaćanju poreza na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini***

14. U skladu s člankom 59.D Taxes Management Acta 1970 (Zakon o upravljanju porezima iz 1970.), u verziji primjenjivoj na glavni postupak (u daljnjem tekstu: TMA iz 1970.), porez na dobit za određeno obračunsko razdoblje dospijeva devet mjeseci i jedan dan nakon završetka tog razdoblja. Osim toga, 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 dogoditi sporazumom s poreznom upravom ili na zahtjev podnesen tom sudu, tako da taj porez dospijeva tek kad on odluči o tužbi koja mu je podnesena.

#### **III. Glavni postupak, prethodna pitanja i postupak pred Sudom**

15. GL je društvo koje je porezno rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini, a koje pripada grupi društava Japan Tobacco Inc., globalnoj duhanskoj grupi koja distribuira proizvode u 130 zemalja u cijelom svijetu. Društvo na čelu te grupe jest društvo koje je uvršteno na burzu i koje je porezno rezidentno u Japanu.

16. 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 roditeljska veza između nizozemskog društva i društva GL utemeljena je posredstvom četiriju drugih društava, svih sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini.

17. 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 isplatilo je švicarsko društvo, kojemu je u tu svrhu nizozemsko društvo odobravalo zajmove među povezanim društvima u iznosu koji odgovara iznosu naknade.

18. 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.).

19. Porezna uprava donijela je dvije odluke (djelomično porezno rješenje) kojima se određuje iznos kapitalnih dobitaka i oporezive dobiti koje je društvo GL ostvarilo u okviru prijenosa iz 2011. i 2014. 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 i nijedna odredba poreznog prava Ujedinjene Kraljevine nije predviđala odgodu te obveze ili obročno plaćanje.

20. Društvo GL najprije je podnijelo dvije tužbe protiv tih odluka First-tier Tribunalu (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze).

21. S jedne strane, kad je riječ o tužbi koja se odnosi na prijenos iz 2011., društvo GL tvrdilo je, kao prvo, da nepostojanje prava na odgodu plaćanja porezne obveze predstavlja ograničenje slobode poslovnog nastana nizozemskog društva; kao drugo, podredno, da je nepostojanje prava na odgodu tog plaćanja dovelo do ograničenja prava nizozemskog društva i/ili društva GL na slobodno kretanje kapitala te, kao treće, da je, ako je Ujedinjena Kraljevina na temelju

uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja bila ovlaštena oporezivati ostvarene kapitalne dobitke, obveza plaćanja poreza s trenutačnim dospijecem, bez mogućnosti odgode plaćanja, bila neproporcionalna.

22. S druge strane, kad je riječ o tužbi koja se odnosila na prijenos iz 2014., društvo GL tvrdilo je, kao prvo, da nepostojanje prava na odgodu plaćanja porezne obveze predstavlja ograničenje slobode poslovnog nastana nizozemskog društva te, kao drugo, da je, ako je Ujedinjena Kraljevina u načelu na temelju uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja bila ovlaštena oporezivati ostvarene kapitalne dobitke, obveza plaćanja poreza s trenutačnim dospijecem, bez mogućnosti odgode plaćanja, bila neproporcionalna. Time što je podnijelo tu tužbu, 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.

23. First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze) zaključio je da svaki od prijenosa odgovara valjanim poslovnim razlozima<sup>3</sup>, 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 nekog od navedenih prijenosa.

24. Taj je sud utvrdio da je pravo Unije povrijeđeno kad je riječ o tužbi koja se odnosila na prijenos iz 2014., ali da to nije bio slučaj kad je riječ o onoj koja se odnosila na prijenos iz 2011. Stoga je prihvatio tužbu za prijenos iz 2014., ali je odbio onu za prijenos iz 2011.

25. U tom pogledu, kad je riječ o tužbi koja se odnosila na prijenos 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 predmetno zakonodavstvo primjenjuje samo na slučajeve grupa koje se sastoje od društava pod zajedničkim nadzorom.

26. U okviru tužbe koja se odnosila na prijenos 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.

27. Društvo GL podnijelo je žalbu sudu koji je uputio zahtjev u pogledu prijenosa iz 2011. Porezna uprava podnijela je pak tom sudu žalbu u pogledu prijenosa iz 2014.

28. Sud koji je uputio zahtjev navodi da se u nacionalnom postupku postavlja pitanje je li u okviru prijenosa iz 2011. i 2014. podvrgavanje poreznoj obvezi bez prava na odgodu plaćanja poreza u skladu s pravom Unije, konkretnije, sa slobodom poslovnog nastana, predviđenom u članku 49. UFEU-a, kad je riječ o dvama prijenosima, te sa slobodnim kretanjem kapitala iz članka 63. UFEU-a, kad je riječ o prijenosu iz 2011. Taj sud dodaje da, ako je podvrgavanje poreznoj obvezi bez prava na odgodu plaćanja poreza protivno pravu Unije, tada se postavljaju pitanja u pogledu prikladne korektivne mjere.

<sup>3</sup> Odnosno cilj prijenosa iz 2011. bio je centralizirati upravljanje žigovima unutar grupe kako bi se povećala njihova vrijednost, dok je cilj prijenosa iz 2014. bio racionalizirati i pojednostavniti strukturu te grupe likvidacijom subjekata koji više nisu korisni i osiguravanjem da se subjekti koji se ne mogu likvidirati drže na najprimjereniji način s gledišta rizika i učinkovitosti.

29. U tim je okolnostima Upper Tribunal (Tax and 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 odnosni 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 potvrđan, 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 dospjeće obroka biti u budućnosti?”

30. Premda je Ujedinjena Kraljevina napustila Uniju 31. siječnja 2020., Sud je i dalje nadležan za odlučivanje o ovom zahtjevu<sup>4</sup>.

31. Pisana očitovanja podnijeli su društvo GL, vlada Ujedinjene Kraljevine i Europska komisija.

<sup>4</sup> Iz članka 86. Sporazuma o povlačenju Ujedinjene Kraljevine Velike Britanije i Sjeverne Irske iz Europske unije i Europske zajednice za atomsku energiju (SL 2019., C 384 I, str. 1.), koji je stupio na snagu 1. veljače 2020., proizlazi da Sud ostaje nadležan za donošenje odluka o prethodnim pitanjima na temelju zahtjeva sudova Ujedinjene Kraljevine koji su mu upućeni prije isteka prijelaznog razdoblja. Na temelju članka 126. tog sporazuma, to razdoblje završava 31. prosinca 2020. Osim toga, iz članka 86. stavka 3. navedenog sporazuma proizlazi da se zahtjevi za prethodnu odluku smatraju upućenima, u smislu stavka 2. tog članka, na datum upisa pismena kojim se pokreće postupak u tajništvu Suda. U ovom slučaju ovaj zahtjev za prethodnu odluku upisan je u tajništvu Suda 30. prosinca 2020., odnosno prije isteka prijelaznog razdoblja.

## IV. Analiza

### A. Uvodne napomene

32. Budući da se prethodna pitanja istodobno odnose i na članak 49. UFEU-a, koji se odnosi na slobodu poslovnog nastana, i na članak 63. UFEU-a, koji se odnosi na slobodno kretanje kapitala, valja utvrditi slobodu primjenjivu u glavnom postupku<sup>5</sup>.

33. U skladu s ustaljenom sudskom praksom, kako bi se utvrdilo je li nacionalno zakonodavstvo obuhvaćeno jednom ili drugom temeljnom slobodom zajamčenom UFEU-om, treba uzeti u obzir predmet zakonodavstva o kojem je riječ<sup>6</sup>.

34. U tom pogledu 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. Suprotno 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<sup>7</sup>.

35. U predmetnom slučaju zakonodavstvo u glavnom postupku odnosi se na porezno postupanje u pogledu prijenosa imovine unutar iste grupe društava<sup>8</sup>. Takvo zakonodavstvo, kao što je to primijetio sud koji je uputio zahtjev, moglo bi potpadati i pod članak 49. UFEU-a i pod članak 63. UFEU-a<sup>9</sup>. Međutim, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, 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<sup>10</sup>.

36. Smatram da je u predmetnom slučaju slobodno kretanje kapitala glavna sloboda na koju se odnosi predmetna nacionalna mjera. Naime, kao što to proizlazi iz odluke kojom se upućuje zahtjev, pravila o prijenosu unutar grupe primjenjuju se samo na prijenose unutar „grupe” društava, pri čemu je taj pojam, u skladu s člankom 170. stavkom 3. TCGA-a iz 1992., definiran kao društvo i sva njegova društva kćeri u kojima drži najmanje 75 % udjela (i njihova društva kćeri u kojima drže najmanje 75 % udjela). Slijedom toga, pravila o prijenosu unutar grupe primjenjuju se samo, s jedne strane, na prijenose imovine između društva majke i društava kćeri (ili društava unuka) na koja ono izvršava *određeni izravni (ili neizravni) utjecaj* te, s druge strane, na prijenose imovine između sestrijskih društava kćeri (ili društava unuka) koja imaju zajedničko društvo majku *koje izvršava određeni zajednički utjecaj*. U obama slučajevima pravila o prijenosu unutar grupe primjenjuju se na temelju sudjelovanja društva majke koje mu omogućuje

<sup>5</sup> Vidjeti presudu od 7. travnja 2022., Veronsaajien oikeudenvaltontayksikkö (Oslobođenje od poreza investicijskih fondova osnovanih u skladu s ugovornim odnosom) (C-342/20, EU:C:2022:276, t. 34. i navedenu sudsku praksu).

<sup>6</sup> Vidjeti presude od 13. studenoga 2012., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, u daljnjem tekstu: presuda Test Claimants III, EU:C:2012:707, t. 90.) i od 7. travnja 2022., Veronsaajien oikeudenvaltontayksikkö (Oslobođenje od poreza investicijskih fondova osnovanih u skladu s ugovornim odnosom) (C-342/20, EU:C:2022:276, t. 34 i 35. i navedenu sudsku praksu).

<sup>7</sup> Vidjeti presudu Test Claimants III (t. 91. i 92. i navedenu sudsku praksu).

<sup>8</sup> Naime, među strankama glavnog postupka nesporno je da su nizozemsko društvo, društvo GL i švicarsko društvo dio iste grupe u smislu članka 170. i 171. TCGA-a iz 1992.

<sup>9</sup> Vidjeti u tom smislu presude Test Claimants III (t. 89.) i od 11. rujna 2014., Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, t. 29.).

<sup>10</sup> Vidjeti u tom smislu presudu od 17. rujna 2009., Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, t. 37. i navedenu sudsku praksu).



izvršavanje odlučujućeg utjecaja na svoja društva kćeri. Stoga se to zakonodavstvo odnosi samo na odnose unutar grupe društava i Sud je jasno utvrdio da ta vrsta zakonodavstva uglavnom utječe na slobodu poslovnog nastana<sup>11</sup>.

37. Usto, ograničavajući učinci na slobodno kretanje kapitala, pod pretpostavkom da ih to zakonodavstvo proizvodi, bili bi neizbježna posljedica moguće prepreke slobodi poslovnog nastana te stoga ne bi opravdavali samostalno ispitivanje istog zakonodavstva u pogledu članka 63. UFEU-a<sup>12</sup>. Sud stoga ne treba odrediti, a kao što to u biti tvrdi društvo GL, je li situacija na koju se odnosi glavni postupak obuhvaćena područjem primjene članka 49. UFEU-a, ne na temelju predmeta zakonodavstva, već činjeničnih elemenata predmeta, ni dodatno ispitati primjenjivost članka 63. UFEU-a. Međutim, ta bi prva analiza trebala Sudu pružiti elemente odgovora koji mu omogućuju da odgovori na prvo, drugo i četvrto prethodno pitanje, koja se odnose na primjenu članka 63. UFEU-a.

38. S obzirom na prethodno navedeno, na treće, peto i šesto postavljeno prethodno pitanje valja odgovoriti samo s obzirom na članak 49. UFEU-a.

### ***B. Treće prethodno pitanje***

39. Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita predstavlja li nacionalno zakonodavstvo kao što su pravila o prijenosu unutar grupe – koje podvrgava poreznoj obvezi s trenutačnim dospijecom prijenos imovine koji je društvo porezno rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini izvršilo sestrinskom društvu porezno rezidentnom u Švicarskoj (i koje u Ujedinjenoj Kraljevini ne obavlja poslovnu djelatnost posredstvom stalne poslovne jedinice), pri čemu su oba ta društva društva kćeri u 100-postotnom vlasništvu zajedničkog društva majke koje je porezno rezidentno u drugoj državi članici – 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 Ujedinjenoj Kraljevini (ili da ondje obavlja poslovnu djelatnost posredstvom stalne poslovne jedinice).

40. Društvo GL u tom pogledu tvrdi da sloboda poslovnog nastana koju uživa nizozemsko društvo zahtijeva da se pravila o prijenosu unutar grupe jednako primjenjuju i na prijenos imovine na postojeća društva kćeri tog društva izvan Ujedinjene Kraljevine, neovisno o tome imaju li ona sjedište u državi članici ili u trećoj zemlji. Vlada Ujedinjene Kraljevine pak smatra da porezna obveza s trenutačnim dospijecom u pogledu prijenosa imovine društva rezidentnog u Ujedinjenoj Kraljevini sestrinskom društvu rezidentnom u Švicarskoj, poput prijenosa iz 2011., ne dovodi do ograničenja slobode poslovnog nastana. Naposlijetku, Komisija ističe da ta vrsta transakcije nije obuhvaćena područjem primjene članka 49. UFEU-a, s obzirom na to da Švicarska nije država članica Unije.

41. Uvodno valja primijetiti, s jedne strane, da se to 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 izvan Unije (u ovom slučaju u Švicarskoj) i koje ne podliježe porezu u Ujedinjenoj Kraljevini.

<sup>11</sup> Vidjeti u tom smislu presude od 12. prosinca 2006., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, t. 118.); od 13. ožujka 2007., *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, u daljnjem tekstu: presuda *Test Claimants II*, EU:C:2007:161, t. 30. do 33.) i *Oy AA* (t. 23. i navedenu sudsku praksu).

<sup>12</sup> Vidjeti presudu *Oy AA* (t. 24. i navedenu sudsku praksu).

42. S druge strane, pitanje se odnosi na situaciju u kojoj je društvo majka izvršavalo svoju slobodu na temelju članka 49. UFEU-a time što je osnovalo društvo kćer u Ujedinjenoj Kraljevini (u ovom slučaju društvo GL). Stoga će se sloboda poslovnog nastana ispitati isključivo sa stajališta prava društva majke (u ovom slučaju nizozemskog društva).

43. U tom pogledu, podsjećam na to da, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, članak 49. UFEU-a, u vezi s člankom 54. UFEU-a, priznaje društvima osnovanima u skladu s pravom određene države članice, a 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<sup>13</sup>. Te odredbe imaju za cilj, među ostalim, osigurati pogodnost nacionalnog postupanja u državi članici primateljici, zabranjujući svako nepovoljnije postupanje koje se temelji na mjestu sjedišta društava<sup>14</sup>.

44. Iz toga proizlazi da (nizozemsko) društvo majka na temelju članka 49. UFEU-a ima pravo da se s njegovim društvom kćeri (društvom GL) postupaju pod istim uvjetima kao što su to oni koje je Ujedinjena Kraljevina utvrdila za društva koja imaju poreznu rezidentnost u Ujedinjenoj Kraljevini<sup>15</sup>.

45. Međutim, valja utvrditi da pravila o prijenosu unutar grupe o kojima je riječ u glavnom postupku, a osobito članak 171. TCGA-a iz 1992., ne dovode ni do kakvog različitog postupanja 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 drugoj 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. Drugim riječima, prema društvu GL jednako bi se porezno postupalo da je društvo majka bilo rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini, što konačno ne podrazumijeva nikakvu razliku u postupanju na razini društava majki.

46. Iz toga slijedi da Ujedinjena Kraljevina ne postupaju na nepovoljniji način prema društvu kćeri društva koje je rezidentno u drugoj državi članici u odnosu na usporedivo društvo kćer društva koje je rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini te da se članak 49. UFEU-a ne protivi podvrgavanju poreznoj obvezi s trenutačnim dospijecem u okolnostima navedenima u trećem prethodnom pitanju.

47. Smatram da se taj zaključak ne može dovesti u pitanje različitim argumentima koje je društvo GL iznijelo u prilog stajalištu prema kojem postoji razlika u postupanju između nizozemskog društva i društva majke rezidentnog u Ujedinjenoj Kraljevini te, posljedično, ograničenje slobode poslovnog nastana.

48. Naime, kao prvo, valja odbiti argument društva GL kojim ono, pozivajući se na presudu od 27. studenoga 2008., Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), ističe da je, kako bi se utvrdilo postoji li razlika u postupanju, prikladna usporedba između činjenica koje su nastupile (odnosno prijenosa koji izvršava društvo kći rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini čije društvo majka nije rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini sestriškom društvu koje nije rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini) i

<sup>13</sup> Vidjeti presude od 20. rujna 2018., EV (C-685/16, EU:C:2018:743, t. 50.) i od 17. listopada 2019., Argenta Spaarbank (C-459/18, EU:C:2019:871, t. 35.).

<sup>14</sup> Vidjeti presude od 28. siječnja 1986., Komisija/Francuska (270/83, EU:C:1986:37, t. 14.) i Test Claimants II (t. 37.).

<sup>15</sup> Vidjeti presude od 28. siječnja 1986., Komisija/Francuska (270/83, EU:C:1986:37, t. 18.); od 13. prosinca 2005., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, t. 30.); od 12. rujna 2006., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, t. 41.) i Test Claimants II (t. 36.).

činjenica u potpuno unutarnjoj situaciji (odnosno prijenosa koji izvršava društvo kćeri rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini čije društvo majka jest rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini sestrinskom društvu rezidentnom u Ujedinjenoj Kraljevini).

49. Suprotno tvrdnjama društva GL, predmet koji je doveo do spomenute presude Papillon razlikuje se od ovog slučaja. Naime, u tom je predmetu Sud ispitaio sustav kojim se daje mogućnost izbora porezne integracije ovisno o tome je li društvo majka držalo svoje neizravne udjele preko društva kćeri sa sjedištem u Francuskoj ili u drugoj državi članici. U tom je kontekstu bilo ključno uzeti u obzir usporedivost situacije u Zajednici s potpuno unutarnjom situacijom te je to bio pristup koji je Sud zauzeo. Jasno je da Sud nije donio presudu kojom se utvrđuju načela, a kojom bi se zahtijevala usporedba činjenica koje su nastupile i potpuno unutarnje situacije neovisno o okolnostima. Naprotiv, iz ustaljene sudske prakse Suda jasno proizlazi da članak 49. UFEU-a zahtijeva postupanje prema društvu kćeri društva majke koje je rezidentno u drugoj državi članici pod istim uvjetima kao što su to oni koje država članica domaćin primjenjuje na društvo kćer društva majke kada su ta dva društva rezidentna u toj državi članici domaćinu. Usporedba koju predlaže društvo GL zahtijeva od države članice domaćina da primijeni povoljnije porezno postupanje na rezidentno društvo kćer nerezidentnog društva majke u odnosu na postupanje koje primjenjuje na rezidentno društvo kćer rezidentnog društva majke.

50. Kao drugo, društvo GL u biti tvrdi da je u svakom slučaju nebitno postoji li razlika u postupanju, s obzirom na to da, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, treba smatrati da su ograničenja slobode poslovnog nastana sve mjere koje „zabranjuju, ometaju ili čine manje privlačnim izvršavanje te slobode”<sup>16</sup>. Društvo GL tvrdi da činjenica da ne može prenijeti imovinu društvima grupe u inozemstvo a da ne bude podvrgnuto poreznoj obvezi koja trenutno dospijeva, unatoč činjenici da imovina ostaje u istom gospodarskom vlasništvu, za nizozemsko društvo čini manje privlačnim uživanje slobode poslovnog nastana stjecanjem društva GL.

51. 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 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<sup>17</sup>. U nedostatku takve usporedbe, svaka nametnuta porezna obveza bila bi protivna članku 49. UFEU-a, s obzirom na to da je manje privlačno biti dužan platiti porez nego biti oslobođen te obveze. Doista, sudska praksa Suda u području izlaznog oporezivanja<sup>18</sup> potvrđuje da analizu treba provesti na temelju utvrđenja razlike u postupanju, dakle usporedbe, a ne samo na temelju pitanja čine li nacionalne mjere izvršavanje slobode „manje privlačnim”. Primjerice, Sud je utvrdio da nacionalne mjere koje nameću nepovoljnije postupanje za sam prijenos stalne poslovne jedinice u drugu državu članicu *u odnosu na* prijenos poslovne jedinice unutar države članice<sup>19</sup> ili prijenos imovine poslovnoj jedinici smještenoj u drugoj državi članici u odnosu na prijenos imovine poslovnoj jedinici unutar države članice<sup>20</sup> predstavljaju ograničenje slobode poslovnog nastana.

<sup>16</sup> Vidjeti u tom smislu presudu od 29. studenoga 2011., National Grid Indus (C-371/10, u daljnjem tekstu: presuda National Grid Indus, EU:C:2011:785, t. 36. i 37.).

<sup>17</sup> Vidjeti u tom smislu presudu National Grid Indus (t. 36. i 37.).

<sup>18</sup> Vidjeti točku 66. ovog mišljenja.

<sup>19</sup> Vidjeti presude National Grid Indus (t. 36. i 37.) i od 14. rujna 2017., Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements (C-646/15, EU:C:2017:682).

<sup>20</sup> Vidjeti presudu od 21. svibnja 2015., Verder LabTec (C-657/13, u daljnjem tekstu: presuda Verder LabTec, EU:C:2015:331).

52. Međutim, kao što je to navedeno u točkama 45. i 46. ovog mišljenja, u situaciji na koju se odnosi treće prethodno pitanje nacionalne mjere podvrgavaju poreznoj obvezi s trenutačnim dospijećem prijenos imovine u treću zemlju koji je izvršilo društvo kći rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini čije društvo majka nije rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini te nameću *istu* poreznu obvezu u usporedivoj situaciji prijenosa imovine u treću zemlju koji je izvršilo društvo kći rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini čije društvo majka jest rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini u treću zemlju.

53. Kao treće, suprotno onomu što tvrdi društvo GL, okolnosti spora u glavnom postupku nisu usporedive s onima u postupku koji je doveo do presude Test Claimants II. Društvo GL poziva se na tu presudu u potporu svojem stajalištu prema kojem nepostojanje mogućnosti odgode plaćanja u okviru prijenosa iz 2011. ograničava slobodu poslovnog nastana nizozemskog društva u pogledu stjecanja društva GL, neovisno o mjestu sjedišta sestrinskog društva, koje nije relevantno za analizu.

54. Međutim, valja utvrditi da se pravila o prijenosu unutar grupe materijalno razlikuju od propisa Ujedinjene Kraljevine u području potkapitalizacije, koji su ispitivani u presudi Test Claimants II i na koje se poziva društvo GL. Temeljna značajka sustava potkapitalizacije u Ujedinjenoj Kraljevini bila je ograničenje mogućnosti društvu rezidentnom u toj državi da odbije kamate isplaćene društvu majci, izravnom ili neizravnom, koje je rezidentno u drugoj državi članici (ili drugom društvu koje to društvo kontrolira), premda se takvo ograničenje nije nametalo na isplatu kamata koje je društvo rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini izvršilo društvu majci rezidentnom u Ujedinjenoj Kraljevini. Sud je utvrdio da ta razlika u postupanju koja se primjenjivala na rezidentna društva kćeri „*ovisno o mjestu sjedišta njihova društva majke*” predstavlja ograničenje slobode poslovnog nastana društava sa sjedištem u drugim državama članicama<sup>21</sup>.

55. Budući da se razlika u postupanju koja proizlazi iz propisa o potkapitalizaciji temeljila na mjestu sjedišta *društva majke*, sloboda tog društva bila je ograničena, kako u slučaju kada su kamate bile izravno isplaćene društvu majci koje nije rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini u drugoj državi članici tako i kad su bile isplaćene drugom društvu koje društvo majka kontrolira (neovisno o rezidentnosti tog društva)<sup>22</sup>. Suprotno tomu, primjena pravila o prijenosu unutar grupe na prijenos imovine koji je društvo kći rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini nizozemskog društva majke izvršilo sestrinskom društvu kćeri rezidentnom u Švicarskoj, kao što je to već istaknuto, ne dovodi ni do kakvog različitog postupanja koje se temelji na mjestu sjedišta društva majke. Pravila o transferu unutar grupe primjenjivala bi se na potpuno jednak način da je društvo majka osnovano u Ujedinjenoj Kraljevini ili da je rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini.

56. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem da se na treće prethodno pitanje odgovori da članak 49. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se ne protivi nacionalno zakonodavstvo koje se odnosi na pravila o prijenosu unutar grupe – koje podvrgava poreznoj obvezi s trenutačnim dospijećem prijenos imovine koji je društvo porezno rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini izvršilo sestrinskom društvu porezno rezidentnom u Švicarskoj (i koje u Ujedinjenoj Kraljevini ne obavlja poslovnu djelatnost posredstvom stalne poslovne jedinice), pri čemu su oba ta dva društva društva kćeri u 100-postotnom vlasništvu zajedničkog društva majke koje je porezno rezidentno u drugoj državi članici – u okolnostima u kojima bi se takav prijenos izvršavao na porezno neutralnoj osnovi da je sestrinsko društvo rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini (ili da ondje obavlja poslovnu djelatnost posredstvom stalne poslovne jedinice).

<sup>21</sup> Presuda Test Claimants II (t. 61.) Moje isticanje

<sup>22</sup> Presuda Test Claimants II (t. 94. i 95.)

### **C. Peto prethodno pitanje**

57. Svojim petim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita može li se – u slučaju da postoji ograničenje slobode poslovnog nastana uzrokovano pravilima o prijenosu unutar grupe koje je u načelu opravdano važnim razlozima u općem interesu, odnosno potrebom da se očuva uravnotežena raspodjela ovlasti oporezivanja – takvo ograničenje smatrati nužnim i proporcionalnim, osobito u okolnostima u kojima je predmetni porezni obveznik kao protučinidbu za prijenos imovine ostvario prihod jednak punoj tržišnoj vrijednosti te imovine.

58. Uzimajući u obzir prijedlog odgovora na treće pitanje, na to pitanje nije potrebno odgovoriti u pogledu prijenosa iz 2011.

59. Kad je riječ o prijenosu iz 2014., među strankama u glavnom postupku nesporno je da pravila o prijenosu unutar grupe, a osobito članak 171. TCGA-a iz 1992., dovode do različitog poreznog postupanja prema društvima koja podliježu porezu na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini, a koja izvršavaju prijenose imovine unutar grupe, ovisno o tome je li stjecatelj obveznik poreza na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini ili nije (kao što to nije nizozemsko društvo). Konkretnije, dok, kad takvo društvo prenosi imovinu društvu grupe koje podliježe porezu u Ujedinjenoj Kraljevini, ne nastaje nikakva porezna obveza, tim se pravilima onemogućuje takva pogodnost kad se prijenos izvršava, kao u ovom slučaju u okviru prijenosa iz 2014., u korist društva grupe koje podliježe porezu u drugoj državi članici. Stoga ta pravila mogu činiti ograničenje slobode poslovnog nastana.

60. Mogu se složiti s tim tumačenjem stranaka, s obzirom na to da pravila o prijenosu unutar grupe doista dovode do nepovoljnijeg poreznog postupanja prema društvima koja podliježu porezu na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini i koja izvršavaju prijenose imovine unutar grupe povezanim društvima koja ne podliježu porezu na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini.

61. Sud koji je uputio zahtjev polazi od pretpostavke prema kojoj se takvo ograničenje u načelu može opravdati važnim razlozima u općem interesu, odnosno potrebom očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja. Drugim riječima, Ujedinjena Kraljevina trebala bi biti ovlaštena oporezivati kapitalne dobitke ostvarene prije prijenosa imovine na društvo koje ne podliježe porezu na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini. U tom pogledu primjećujem da mi se ta pretpostavka čini osnovanom. Naime, valja utvrditi da je Sud priznao da očuvanje uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja može načelno opravdati razliku u postupanju između prekograničnih transakcija i transakcija izvršenih unutar iste porezne nadležnosti<sup>23</sup>. Konkretnije, kad je riječ o izlaznom oporezivanju, Sud je priznao tu potrebu kako bi opravdao ograničenje slobode poslovnog nastana<sup>24</sup>. Međutim, Sud je utvrdio da se to opravdanje može prihvatiti samo ako i u mjeri u kojoj ne prekoračuje ono što je nužno za postizanje cilja očuvanja raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama<sup>25</sup>.

62. U tom kontekstu, jedino pitanje koje ostaje otvoreno i o kojem se stranke ne slažu odnosi se na proporcionalnost s obzirom na taj cilj trenutačnog dospijea 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.

<sup>23</sup> Vidjeti u tom smislu presudu od 25. veljače 2010., X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, t. 33.).

<sup>24</sup> Vidjeti presude National Grid Indus (t. 48.) i od 23. siječnja 2014., DMC (C-164/12, u daljnjem tekstu: presuda DMC, EU:C:2014:20, t. 49.).

<sup>25</sup> Vidjeti presudu DMC (t. 59.) i presudu od 8. ožujka 2017., Euro Park Service (C-14/16, EU:C:2017:177, t. 63. i navedenu sudsku praksu).

63. U tom pogledu, društvo GL tvrdi da je situacija o kojoj je riječ u glavnom postupku usporediva sa situacijama koje je Sud ispitao u pogledu izlaznog oporezivanja, u kojima je porezni obveznik izvan porezne nadležnosti države članice ili je imovina prenesena izvan te porezne nadležnosti<sup>26</sup>. Sud je utvrdio da izračunavanje iznosa poreza na dan kada je imovina prenesena izvan porezne nadležnosti jest u skladu s uravnoteženom raspodjelom ovlasti oporezivanja, ali da je trenutano podvrgavanje poreznoj obvezi, bez mogućnosti odgode plaćanja, neproporcionalno<sup>27</sup>.

64. Vlada Ujedinjene Kraljevine ističe da je cilj nacionalnog zakonodavstva osigurati da se redovni sustav utvrđivanja i ubiranja poreza na stvarni prijenos imovine primjenjuje kad prijenos ima za učinak izuzimanje te imovine od poreza u Ujedinjenoj Kraljevini. S obzirom na taj cilj, sustav ne prekoračuje ono što je nužno za njegovo postizanje, primjenom redovnih mjera oporezivanja i naplate (uključujući pravo na odgodu poreza o kojem je riječ putem tužbe) na tu transakciju. Usto, to se zakonodavstvo bitno razlikuje od zakonodavstva na koje se odnosi sudska praksa Suda u području izlaznog oporezivanja, koje nameće posebnu poreznu obvezu prilikom izlaska imovine izvan porezne nadležnosti dotične države članice a da subjekt koji podliježe poreznoj obvezi ne prenosi tu imovinu.

65. Kao prvo, prije ispitivanja merituma tog pitanja, potrebna su postupovna pojašnjenja. Konkretnije, podsjećam na to da je u ovom slučaju prvostupanjski sud utvrdio da je korektivna mjera koja uključuje mogućnost odgode plaćanja na temelju obročne otplate u skladu s pravom Unije, ali da taj sud ne može odrediti takvu mjeru (jer nije nadležan za određivanje točno određenih modaliteta plana obročnog plaćanja) te da je, umjesto toga, navedeni sud izuzeo iz primjene odredbe o izlaznom oporezivanju. Osim toga, društvo GL je, s obzirom na to da je podnijelo tužbu protiv djelomičnog poreznog rješenja u vezi s prijenosom iz 2014., odgodilo plaćanje poreza na dobit do donošenja odluke o toj tužbi, kao što je to imalo pravo učiniti, na temelju članka 55. TMA-a iz 1970. Posljedično, nije bilo dužno platiti (i nije platilo) predmetni porez na dobit. Stoga se postavlja pitanje je li relevantna okolnost da je društvo GL uspjelo odgoditi plaćanje podnošenjem tužbe i primjenom drugih odredaba nacionalnog prava. Smatram da nije. Naime, kao što to pravilno ističe sud koji je uputio zahtjev, ako Sud smatra da, kako bi nacionalno zakonodavstvo bilo u skladu s pravom Unije, ono mora predvidjeti mogućnost odgode plaćanja poreza, ta mogućnost mora biti dostupna neovisno o tome postoji li ili ne postoji spor.

66. Kao drugo, kad je riječ o meritumu, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da države članice koje su nadležne oporezivati kapitalne dobitke nastale u vrijeme kad 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<sup>28</sup>. Čini se da država članica također može podvrgnuti nerealizirane kapitalne dobitke poreznoj obvezi, kako bi osigurala oporezivanje te imovine<sup>29</sup>. Međutim, trenutanu naplatu u pogledu nerealiziranih kapitalnih dobitaka Sud je smatrao neproporcionalnom jer nerealizirani kapitalni dobitci ne omogućuju poreznom obvezniku da plati porez i jer ta okolnost dovodi poreznog obveznika do posebnog likvidnosno nepovoljnog položaja prilikom naplate izlaznog

<sup>26</sup> Vidjeti presude od 11. ožujka 2004., de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, t. 46. do 48.); National Grid Indus (t. 52.) i od 14. rujna 2017., Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements (C-646/15, EU:C:2017:682, t. 57. do 60.).

<sup>27</sup> Vidjeti presude od 7. rujna 2006., N (C-470/04, EU:C:2006:525, t. 46. do 48. i 50.) i od 6. rujna 2012., Komisija/Portugal (C-38/10, EU:C:2012:521, t. 31. do 33.).

<sup>28</sup> Vidjeti presude od 18. srpnja 2013., Komisija/Danska (C-261/11, neobjavljena, EU:C:2013:480, t. 37.); DMC (t. 53.) i Verder LabTec (t. 45.).

<sup>29</sup> Vidjeti presudu Verder LabTec (t. 45.).

poreza<sup>30</sup>. Iz toga proizlazi, s obzirom na to da je odbijanje Suda trenutačne naplate izlaznih poreza obrazloženo dovođenjem poreznog obveznika u likvidnosno nepovoljniji položaj, da je jasno da razdoblje mora biti dovoljno dugo da omogući ublažavanje tog problema<sup>31</sup>.

67. U ovom se slučaju stoga postavlja pitanje u kojoj se mjeri sudska praksa Suda o oporezivanju nerealiziranih kapitalnih dobitaka može istaknuti u okolnostima u kojima kapitalni dobitak ostvaruje prenositelj imovine. Naime, za razliku od izlaznog oporezivanja, koje se odnosi na nerealizirane kapitalne dobitke, pravila o prijenosu unutar grupe odnose se na realizirane kapitalne dobitke.

68. U tom pogledu, kao što to ističe Komisija, dvije su okolnosti osobito relevantne kad je riječ o razlikovanju kapitalnih dobitaka koje je prenositelj ostvario od imovine unutar grupe društava od nerealiziranih kapitalnih dobitaka. S jedne strane, činjenica da sve slučajeve izlaznog oporezivanja, uključujući slučajeve ponovnog ulaganja, obilježava likvidnosni problem s kojim je suočen porezni obveznik koji mora platiti porez na kapitalni dobitak koji još nije ostvario. 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 te da se s protekom vremena opasnost od neplaćanja poreza može povećati.

69. Međutim, u slučaju kapitalnog dobitka ostvarenog prijenosom imovine porezni obveznik nije suočen s likvidnosnim problemom te može jednostavno platiti porez na kapitalne dobitke prihodom od ostvarene imovine. Naime, u ovom slučaju iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je, kad je riječ o prijenosima iz 2011. i 2014., nesporno da je društvo GL kao protučinidbu za te prijenose primilo naknadu koja odgovara punoj tržišnoj vrijednosti. Slijedom toga, kapitalni dobitci na temelju kojih je društvo GL bilo podvrgnuto porezu podudarali su se s njegovim ostvarenim kapitalnim dobitcima te je ono primilo novčanu protučinidbu koja mu je omogućila da ispuni relevantne porezne obveze koje proizlaze iz prijenosa. U slučaju da ne postoji naplata poreza s trenutačnim dospijanjem, država članica bila bi suočena s opasnosti od neplaćanja, koja se s protekom vremena može povećati. Ocjena proporcionalnosti u ovom slučaju stoga se razlikuje od ocjene u slučaju izlaznog oporezivanja. Slijedom toga, kako bi se zajamčila proporcionalnost ograničenja uzrokovanog pravilima o transferu unutar grupe, opravdano je da se poreznom obvezniku ne dodijeli nikakva mogućnost odgode plaćanja.

70. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na peto prethodno pitanje odgovori 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 Ujedinjenoj Kraljevini podvrgava poreznoj obvezi s trenutačnim dospijanjem, u načelu može biti opravdano potrebom očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja, 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 ostvario prihod jednak punoj tržišnoj vrijednosti te imovine.

<sup>30</sup> Vidjeti presude *National Grid Indus*; *DMC i Verder LabTec*. Vidjeti također mišljenje nezavisnog odvjetnika N. Jääskinena u predmetu *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:132, t. 22., 25. i 72.).

<sup>31</sup> Vidjeti u tom pogledu mišljenje nezavisnog odvjetnika N. Jääskinena u predmetu *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:132, t. 72.).

#### **D. Šesto prethodno pitanje**

71. Svojim šestim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita koje zaključke treba izvući u slučaju negativnog odgovora na peto pitanje, prema kojem se ograničenje slobode poslovnog nastana ne može smatrati nužnim i proporcionalnim.

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

#### **V. Zaključak**

73. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na treće, peto i šesto prethodno pitanje koje je uputio Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Viši sud, Odjel za poreze i *Chancery*, Ujedinjena Kraljevina) odgovori na sljedeći način:

##### 1. Članak 49. UFEU-a

treba tumačiti na način da mu se:

ne protivi nacionalno zakonodavstvo koje se odnosi na pravila o prijenosu unutar grupe – koje podvrgava poreznoj obvezi s trenutačnim dospijećem prijenos imovine koji je društvo porezno rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini izvršilo sestrinskom društvu porezno rezidentnom u Švicarskoj (i koje u Ujedinjenoj Kraljevini ne obavlja poslovnu djelatnost posredstvom stalne poslovne jedinice), pri čemu su oba ta društva društva kćeri u 100-postotnom vlasništvu zajedničkog društva majke koje je porezno rezidentno u drugoj državi članici – u okolnostima u kojima bi se takav prijenos izvršavao na porezno neutralnoj osnovi da je sestrinsko društvo rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini (ili da ondje obavlja poslovnu djelatnost posredstvom stalne poslovne jedinice).

##### 2. 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 Ujedinjenoj Kraljevini podvrgava poreznoj obvezi s trenutačnim dospijećem, u načelu može biti opravdano potrebom očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja, 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 ostvario prihod jednak punoj tržišnoj vrijednosti te imovine.