

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (tre?e vije?e)

16. velja?e 2023.(*)

„ Zahtjev za prethodnu odluku – Izravno oporezivanje – Porez na dobit – ?lanci 49., 63. i 64. UFEU-a – Sloboda poslovnog nastana – Slobodno kretanje kapitala – Prijenos imovine unutar grupe društava – Društvo koje je porezno rezidentno u državi ?lanici ?ije je društvo majka porezno rezidentno u drugoj državi ?lanici i ?ije je sestrinsko društvo porezno rezidentno u tre?oj zemlji – Prijenos prava intelektualnog vlasništva društva koje je porezno rezidentno u jednoj državi ?lanici svojem sestrinskom društvu koje je porezno rezidentno u tre?oj zemlji – Prijenos dionica jednog od svojih društava k?eri koje ima poreznu rezidentnost u državi ?lanici na svoje društvo majku koje je porezno rezidentno u drugoj državi ?lanici – Protu?inidba jednaka tržišnoj vrijednosti prenesene imovine – Porezno oslobo?enje ili oporezivanje ovisno o državi sjedišta društva primatelja”

U predmetu C-707/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju ?lanka 267. UFEU-a, koji je uputio Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [tribunal supérieur (chambre de la fiscalité et de la 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 (tre?e vije?e),

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

nezavisni odvjetnik: A. Rantos,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimaju?i u obzir pisani dio postupka,

uzimaju?i u obzir o?itovanja koja su podnijeli:

- za Gallaher Limited, I. Afzal, *barrister*, P. Baker, KC, S. Bond i E. Buxton, *solicitors*,
 - za vladu Ujedinjene Kraljevine, L. Baxter i F. Shibli kao i J. Simpson, u svojstvu agenata, uz asistenciju R. Baldryja, KC, i de B. 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 sljede?u

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tuma?enje ?lanaka 49., 63. i 64. UFEU-a.
- 2 Zahtjev je upu?en u okviru spora izme?u društva Gallaher Limited (u dalnjem 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 dalnjem tekstu: porezna uprava), u vezi s podvrgavanjem društva GL poreznoj obvezi, bez mogu?nosti odgode pla?anja poreza, u odnosu na dvije transakcije prijenosa imovine društвima koja nisu porezno rezidentna u Ujedinjenoj Kraljevini, a koja su dio iste grupe društava kao i društvo GL.

Pravni okvir

Sporazum o povla?enju

- 3 Sporazum o povla?enju Ujedinjene Kraljevine Velike Britanije i Sjeverne Irske iz Europske unije i Europske zajednice za atomsku energiju (SL 2020., L 29, str. 7., u dalnjem tekstu: Sporazum o povla?enju) odobren je Odlukom Vije?a (EU) 2020/135 od 30. sije?nja 2020. (SL 2020., L 29, str. 1.).

- 4 U skladu s preambulom Sporazuma o povla?enju, podložno sporazumima utvr?enima u tom sporazumu, pravo Unije u cijelosti prestaje primjenjivati u Ujedinjenoj Kraljevini od dana stupanja na snagu navedenog sporazuma.

- 5 Sporazum o povla?enju u ?lanku 126. predvi?a prijelazno razdoblje koje po?inje 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 predvi?eno drug?ije.

- 6 ?lanak 86. Sporazuma o povla?enju, naslovljen „Predmeti koji su u tijeku pred Sudom Europske unije”, u stavcima 2. i 3. predvi?a:

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

3. Za potrebe ovog poglavlja, [...] zahtjevi za odluku o prethodnom pitanju smatraju se upu?enima [...] u trenutku upisa pismena kojim se pokre?e postupak u tajništvu Suda [...].” ”

- 7 ?lanak 89. stavak 1. Sporazuma o povla?enju 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 ?lanaka 86. i 87. u cijelosti su obvezuju?i za Ujedinjenu Kraljevinu i u Ujedinjenoj Kraljevini.”

- 8 Na temelju njegova ?lanka 185., Sporazum o povla?enju stupio je na snagu 1. velja?e 2020.

Pravo Ujedinjene Kraljevine

- 9 Na temelju ?lanaka 2. i 5. Corporation Tax Acta 2009 (Zakon o porezu na dobit iz 2009., u dalnjem tekstu: CTA iz 2009.) i ?lanka 8. Taxation of Chargeable Gains Acta 1992 (Zakon o oporezivanju kapitalnih dobitaka iz 1992., u dalnjem tekstu: TCGA iz 1992.), društvo koje je porezno rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini dužno je platiti porez na dobit za svu svoju dobit

(uklju?uju?i kapitalne dobitke) ostvarenu tijekom predmetne obra?unske godine.

10 U skladu s ?lankom 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 ?lanka 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 ?lanka 171.(1.A) TCGA-a iz 1992. kvalificira kao „oporeziva imovina”.

11 Prema ?lancima 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 uobi?ajenog tržišnog natjecanja ili ako je izvršen u korist povezane osobe.

12 ?lanak 170. TCGA-a iz 1992. odre?uje:

„1. Ovaj ?lanak ima za u?inak tuma?enje ?lanaka 171. do 181., osim ako nije druk?ije odre?eno [...].

2. Osim ako je druk?ije odre?eno,

[...]

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

[...]

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

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

(a) društvo (u dalnjem tekstu i ?lancima 171. do 181. nazvano „glavno društvo grupe”) i sva društva k?eri koja su u njegovu 75-postotnom vlasništvu ?ine grupu; ako jedno od tih društava k?eri ima društva k?eri koja su u njegovu 75-postotnom vlasništvu, ta su društva uklju?ena u grupu, kao i društva k?eri koja su u njihovu 75-postotnom vlasništvu, i tako dalje, ali

(b) grupa ne obuhva?a nijedno društvo (osim glavnog društva grupe) koje nije stvarno društvo k?i u 51-postotnom vlasništvu glavnog društva grupe.

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

[...]"

13 ?lanak 171. TCGA-a iz 1992. i ?lanci 775. i 776. CTA-a iz 2009. (u dalnjem tekstu zajedno: pravila o prijenosu unutar grupe) predvi?aju da se prijenos imovine izme?u društava grupe koja podliježu porezu na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini mora provesti na porezno neutralnoj osnovi.

14 ?lanak 171. TCGA-a iz 1992. odre?uje:

„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 zahva?a kapitalne dobitke tretiraju se kao da je tu imovinu društvo B steklo uz naknadu u iznosu koji jam?i da društvo A pri prijenosu ne ostvaruje ni kapitalni dobitak ni gubitak.

(1A) Uvjeti iz gornjeg stavka 1.(b) su sljede?i:

(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 ?lanka 10B. bio dio njegove oporezive dobiti u svrhu poreza na dobit.

[...]"

15 ?lanak 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 ?ini 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 ?lanak 776.

[...]"

16 ?lanak 776. CTA-a iz 2009. odre?uje:

„1. Ovaj ?lanak navodi posljedice prijenosa imovine koja je ,porezno neutralna' za potrebe ovog dijela.

2. U te se svrhe smatra da prijenos ne uklju?uje:

(a) unov?enje 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 da je u?inio u odnosu na imovinu sve što je u?inio 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. Upu?ivanja na trošak nabave imovine u stavku 4.(a) odnose se na trošak priznat u porezne svrhe.”

17 ?lanak 764. CTA-a iz 2009. glasi:

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

[...]"

18 ?lanak 765. CTA-a iz 2009. predvi?a:

„1. U skladu s op?im pravilom,

(a) društvo (,A') i sva društva k?eri koja su u njegovu 75-postotnom vlasništvu ?ine grupu, i

(b) ako jedno od tih društava k?eri ima društva k?eri koja su u njegovu 75-postotnom vlasništvu, grupa uklju?uje ta društva, kao i društva k?eri 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 sljede?im odredbama ovog poglavlja.”

19 ?lanak 767. CTA-a iz 2009. odre?uje:

„1. U skladu s op?im pravilom, društvo (,A') nije glavno društvo grupe ako je ono sâmo društvo k?i u 75 %-tnom vlasništvu drugog društva (,B').

[...]"

20 ?lanak 59D. Taxes Management Acta 1970. (Zakon iz 1970. o upravljanju porezima, u dalnjem tekstu: TMA 1970.) predvi?a:

„1. Porez na dobit koji se odnosi na obra?unska razdoblje porez na dobit za odre?eno obra?unska razdoblje dospijeva i pla?a se sljede?i dan nakon isteka devet mjeseci od kraja tog razdoblja.

2. Ako je porez koji treba platiti stoga ve?i od ukupnog iznosa svih relevantnih prethodno pla?enih iznosa (kako su navedeni u odgovaraju?oj poreznoj prijavi), višak se vra?a.

[...]"

21 Na temelju ?lanka 87A TMA-a iz 1970., kamate se obra?unavaju na nepla?eni porez od dana njegova dospije?a.

22 Na temelju ?lanaka 55. i 56. TMA-a iz 1970., kad je protiv odluke porezne uprave (uklju?uju?i djelomi?no porezno rješenje) kojom se izmjenjuje prijava društva za odre?eno obra?unsko razdoblje podnesena tužba First-tier Tribunalu (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze, Ujedinjena Kraljevina), pla?anje poreza koji je utvr?en 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 odlu?i o tužbi koja mu je podnesena.

23 ?lanak 13. stavak 5. Ugovora zaklju?enog izme?u 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, predvi?a da se kapitalni dobici koji proizlaze iz prijenosa imovine poput onih na koje se odnosi glavni postupak oporezuju samo na državnom podru?ju na kojem je prenositelj rezident.

Glavni postupak i prethodna pitanja

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

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

26 Iz odluke kojom se upu?uje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da je na ?elu grupe JT za Europu društvo JTIH, rezidentno u Nizozemskoj (u dalnjem tekstu: nizozemsko društvo), koje je neizravno društvo majka društva GL, a roditeljska veza izme?u nizozemskog društva i društva GL utemeljena je posredstvom ?etiriju drugih društava, svih sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini.

27 Društvo GL prenijelo je tijekom 2011. svojem sestrinskom društvu koje je izravno društvo k?i nizozemskog društva, odnosno društvu JTISA, koje je rezidentno u Švicarskoj (u dalnjem 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 protu?inidbu za taj prijenos isplatilo je švicarsko društvo, kojemu je u tu svrhu nizozemsko društvo odobravalo zajmove me?u povezanim društвima u iznosu koji odgovara iznosu te naknade.

28 Društvo GL prenijelo je tijekom 2014. cjelokupni dioni?ki kapital koji je držalo u jednom od svojih društava k?eri, osnovanom na otoku Manu, nizozemskom društву (prijenos iz 2014.).

29 Porezna uprava donijela je dva djelomi?na porezna rješenja u vezi s prijenosom iz 2011. i prijenosom iz 2014., kojima se odre?uje iznos kapitalnih dobitaka i oporezive dobiti koje je društvo GL ostvarilo u okviru tih prijenosa tijekom relevantnih poreznih razdoblja. Budu?i da stjecatelji nisu bili porezno rezidentni u Ujedinjenoj Kraljevini, kapitalni dobitak od imovine bio je predmet porezne obveze s trenuta?nim dospije?em, pri ?emu nijedna odredba nacionalnog poreznog prava nije predvi?ala odgodu te obveze ili obro?no pla?anje poreza.

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

31 U okviru tih tužbi društvo GL u biti je istaknulo razliku u poreznom tretmanu prijenosa

imovine o kojima je rije? u glavnom postupku i prijenosa izvršenih izme?u ?lanova grupe društava koja su rezidentna ili imaju stalnu poslovnu jedinicu u Ujedinjenoj Kraljevini, a koja imaju pravo na izuze?e od poreza na dobit. Naime, iz odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje proizlazi da se pravilima o prijenosu grupe predvi?a da se prijenos imovine izme?u društava grupe koja podliježu porezu na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini mora provesti na porezno neutralnoj osnovi.

32 S jedne strane, kad je rije? o tužbi protiv dvaju djelomi?nih poreznih rješenja u vezi s prijenosom iz 2011. (u dalnjem tekstu: tužba iz 2011.), društvo GL je tvrdilo, kao prvo, da nemogu?nost odgode pla?anja porezne obveze predstavlja ograni?enje slobode poslovnog nastana nizozemskog društva. Kao drugo, podredno je tvrdio da je nemogu?nost prenošenja tog pla?anja dovela do ograni?enja prava nizozemskog društva i/ili društva GL na slobodno kretanje kapitala. Kao tre?e, društvo GL tvrdilo je da je, ako je Ujedinjena Kraljevina na temelju uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja me?u državama ?lanicama bila ovlaštena oporezivati ostvarene kapitalne dobitke, obveza pla?anja poreza odmah, bez opcije odgode pla?anja, bila neproporcionalna.

33 S druge strane, kad je rije? o tužbi protiv dvaju djelomi?nih poreznih rješenja u vezi s prijenosom iz 2014. (u dalnjem tekstu: tužba iz 2014.), društvo GL je tvrdilo, kao prvo, da nemogu?nost odgode pla?anja porezne obveze predstavlja ograni?enje slobode poslovnog nastana nizozemskog društva. Kao drugo, tvrdilo je da je, ako je Ujedinjena Kraljevina na temelju uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja me?u državama ?lanicama bila ovlaštena oporezivati ostvarene kapitalne dobitke, obveza pla?anja poreza odmah, bez opcije odgode pla?anja, bila neproporcionalna.

34 Time što je podnijelo tužbe iz 2011. i 2014., društvo GL odgodilo je pla?anje poreza na dobit do donošenja odluke o meritumu, kao što je to imalo pravo u?initi na temelju ?lanka 55. TMA-a iz 1970.

35 First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze) zaklju?io 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 povrije?eno kad je rije? o prijenosu iz 2014., ali da to nije bio slu?aj kad je rije? o prijenosu iz 2011. Stoga je prihvatio tužbu iz 2014., ali je odbio tužbu iz 2011.

37 U tom pogledu, kad je rije? o tužbi iz 2011., presudio je, me?u ostalim, da ne postoji ograni?enje slobode poslovnog nastana nizozemskog društva. Što se ti?e prava na slobodno kretanje kapitala, smatrao je da se na to pravo ne može pozivati jer se zakonodavstvo o kojem je rije? u glavnom postupku primjenjuje samo na slu?ajeve grupe koje se sastoje od društava pod zajedni?kim nadzorom.

38 U okviru tužbe iz 2014. presudio je, me?u ostalim, da postoji ograni?enje 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 pla?anja 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 prihva?ena 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 mogu?nosti odgode pla?anja poreza u skladu s pravom Unije, konkretnije, sa slobodom poslovnog nastana, predvi?enom u ?lanku 49. UFEU-a, kad je rije? o tim dvama prijenosima, te sa slobodnim kretanjem kapitala iz ?lanka 63. UFEU-a, kad je rije? o prijenosu iz 2011. Taj sud se osim toga pita o prikladnoj korektivnoj mjeri koju bi trebalo predvidjeti u slu?aju u kojem bi se podvrgavanje poreznoj obvezi bez mogu?nosti odgode pla?anja poreza smatralo protivnim pravu Unije.

41 U tim je okolnostima Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber) (Viši sud, Odjel za poreze i Chancery) odlu?io prekinuti postupak i postaviti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

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

2. Ako ?lanak 63. UFEU-a nije na?elno 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 ?lanici Unije na društvo k?er koje je rezidentno u Švicarskoj, pri ?emu je društvo majka isklju?ivi vlasnik i društva k?eri koje je rezidentno u Švicarskoj i društva k?eri koje je rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini, a koje je obveznik odnosnog poreza?

(b) u odnosu na prijenos kapitala s društva k?eri koje je rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini na društvo k?er koje je rezidentno u Švicarskoj, koja su oba u isklju?ivom vlasništvu istog društva majke koje je rezidentno u drugoj državi ?lanici Unije, s obzirom na to da su navedena društva k?eri me?usobno u sestrinskom odnosu, a ne u odnosu društva majke i društva k?eri?

3. ?ini li zakonodavstvo kao što su to pravila o prijenosu imovine unutar grupe društava – koja name?u 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 ?emu su oba ta društva društva k?eri koja su u isklju?ivom vlasništvu zajedni?kog društva majke koje je rezidentno u drugoj državi ?lanici, 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) – ograni?enje slobode poslovnog nastana društva majke, predvi?ene u ?lanku 49. UFEU-a, ili, ako je relevantna, slobode kretanja kapitala, predvi?ene u ?lanku 63. UFEU-a?

4. Ako je ?lanak 63. UFEU-a primjenjiv:

(a) ?ini 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 ?lanka 63. UFEU-a?

(b) ?ini li prijenos kapitala [nizozemskog društva] na [švicarsko društvo], njegovo društvo k?er koje je rezidentno u Švicarskoj, izravna ulaganja u smislu ?lanka 64. UFEU-a?

(c) Budu?i da se ?lanak 64. UFEU-a primjenjuje samo na odre?ene vrste kretanja kapitala, je li on primjenjiv u okolnostima u kojima se kretanja kapitala mogu smatrati i izravnim ulaganjima (koja

se spominju u tom ?lanku) i drugom vrstom kretanja kapitala kakva se u tom ?lanku ne spominju?

5. Ako se radi o ograni?enju, pri ?emu je nesporno da ga na?elno opravdavaju važni razlozi u op?em interesu (to jest potreba da se o?uva uravnatežena 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?

Ako se radi o povredi slobode poslovnog nastana i/ili prava na slobodno kretanje kapitala:

(a) Zahtijeva li pravo Unije da se doma?e pravo tuma?i ili izuzme iz primjene na na?in koji društvu GL omogu?uje odgodu pla?anja poreza?

(b) Ako je odgovor na to pitanje potvrđan, zahtijeva li pravo Unije da se doma?e pravo tuma?i ili izuzme iz primjene na na?in koji društvu GL omogu?uje odgodu pla?anja poreza do prijenosa imovine izvan podgrupe u kojoj društvo koje je rezidentno u drugoj državi ?lanici ?ini društvo majku (odnosno ,na osnovi prijenosa') ili mogu?nost obro?nog pla?anja poreza (odnosno ,na osnovi obro?nog pla?anja') može ?initi proporcionalnu korektivnu mjeru?

(c) Ako mogu?nost obro?nog pla?anja poreza na?elno može ?initi proporcionalnu korektivnu mjeru:

i. [vrijedi li to samo] ako doma?e pravo tu mogu?nost predvi?a u trenutku prijenosa imovine ili je u skladu s pravom Unije da se takva mogu?nost kao korektivna mjera predviđa naknadno (na?in da je nacionalni sud pruži naknadno primjenom tuma?enja sukladnog pravu Unije ili izuzimanjem zakonodavstva iz primjene)?

ii. Nalaže li pravo Unije nacionalnim sudovima da osiguraju korektivnu mjeru koja u najmanjoj mogu?oj mjeri zadire u relevantnu slobodu predvi?enu pravom Unije ili je dovoljno da nacionalni sudovi osiguraju korektivnu mjeru koja je istodobno proporcionalna i u najmanjoj mogu?oj mjeri odstupa od postoje?eg nacionalnog prava?

iii. Koje je razdoblje obro?ne otplate potrebno? te

iv. Protivi li se pravu Unije korektivna mjera u obliku obro?ne otplate u okviru koje obroci dospijevaju prije nego što stranke kona?no riješe me?usobni spor, to jest mora li dospije?e obroka biti u budu?nosti?"

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 ?lankom 83. Poslovnika Suda.

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

44 U tom pogledu, najprije valja podsjetiti na to da je, na temelju ?lanka 252. drugog stavka UFEU-a, dužnost nezavisnog odvjetnika da, djeluju?i 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 ?lana), C-98/21, EU:C:2022:645, t. 29. i navedena sudska praksa).

45 U tom pogledu tako?er valja podsjetiti na to da Statut Suda Europske unije i Poslovnik ne predvi?aju mogu?nost da zainteresirane stranke podnose o?itovanja 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 ?lana), C-98/21, EU:C:2022:645, t. 30. i navedena sudska praksa).

46 O?ito je da društvo GL svojim argumentima nastoji odgovoriti na mišljenje nezavisnog odvjetnika dovode?i u pitanje neke od njegovih ocjena.

47 To?no je da, na temelju ?lanka 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 po zatvaranju tog dijela postupka iznese novu ?injenicu koja je takve prirode da ima odlu?uju?i utjecaj na odluku Suda ili pak ako je u predmetu potrebno odlu?iti na temelju argumenta o kojem se nije raspravljalo me?u strankama ili zainteresiranim osobama iz ?lanka 23. Statuta Suda Europske unije.

48 Me?utim, valja utvrditi da navodne pogreške koje se ti?u ?injenica i prava na koje se poziva društvo GL ne opravdavaju ponovno otvaranje usmenog dijela postupka.

49 S jedne strane, što se ti?e navodnog pogrešnog shva?anja nacionalnog prava, valja istaknuti da se društvo GL poziva na pogrešku u ocjeni koja se temelji na pogrešnom tuma?enu presude od 13. ožujka 2007., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161). Me?utim, okolnost da društvo GL druk?ije tuma?i presudu ne može predstavljati pogrešku u ocjeni nacionalnog pravnog okvira, ?iji opis iz to?aka 7. do 14. mišljenja nezavisnog odvjetnika to društvo ne dovodi u pitanje.

50 S druge strane, što se ti?e navodnog pogrešnog razumijevanja odre?enih ?injenica u glavnom postupku, dovoljno je utvrditi da se analiza nezavisnog odvjetnika u njegovu mišljenju temelji na ?injenicama kako ih je dostavio sud koji je uputio zahtjev i koje su iznesene u to?kama 15. do 30. tog mišljenja.

51 S obzirom na to, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, Sud stoga zaklju?uje 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 ?lanka 86. Sporazuma o povla?enu, koji je stupio na snagu 1. velja?e 2020., proizlazi da je Sud i dalje nadležan, unato? povla?enu Ujedinjene Kraljevine iz Unije 31. sije?nja 2020., za odlu?ivanje u prethodnom postupku o zahtjevima sudova Ujedinjene Kraljevine podnesenima prije

isteka prijelaznog razdoblja odredenog za 31. prosinca 2020. To je služaj 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 ?lanak 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 oikeudentalvalontayksikkö (Oslobođenje od poreza investicijskih fondova osnovanih u skladu s ugovornim odnosom), C-342/20, EU:C:2022:276, t. 35. i navedenu sudsку praksu).

56 Sud je presudio da nacionalno zakonodavstvo koje se primjenjuje samo na udjele koji omoguju izvršavanje odluka uvećeg utjecaja na odluke nekog trgovca ili društva i određivanje njegovih djelatnosti ulazi u područje primjene ?lanka 49. UFEU-a. Nasuprot tomu, nacionalne odredbe koje se primjenjuju na udjele koji se stježaju 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 sudsку praksu).

58 Osim toga, iz sudske prakse Suda proizlazi da, s obzirom na to da se nacionalni propisi 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 koji su u njegovu 75-postotnom vlasništvu, kao i na njihova društva koji 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 koji (ili društava unuka) na koja ono izvršava odredeni izravni (ili neizravni) utjecaj, kao i na prijenose imovine između sestrinskih društava koji (ili društava unuka) koja imaju zajedničko društvo majku koje izvršava odredeni zajednički utjecaj na njih. Tako se da se u tim dvama slučajevima pravila o prijenosu unutar grupe primjenjuju na temelju sudjelovanja društva majke u kapitalu svojih društava koji, time se omogućuje tom društvu izvršavanje odluka uvećeg utjecaja na svoja društva koji.

61 Pod pretpostavkom da navedena pravila imaju ograničenje u funkciji na slobodno kretanje kapitala, takvi bi učinci bili neizbjegljiva posljedica moguće prepreke slobodi poslovnog nastana i ne bi opravdavali ispitivanje navedenog poreznog sustava s obzirom na ?lanak 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 obuhva?eno podru?jem primjene ?lanka 49. UFEU-a kojim se jam?i sloboda poslovnog nastana, pri ?emu ga nije potrebno ispitati s obzirom na slobodno kretanje kapitala zajam?eno ?lankom 63. UFEU-a.

63 Osim toga, valja podsjetiti da se ?lanak 63. UFEU-a ni u kojem slu?aju ne može primijeniti u situaciji koja na?elno ulazi u podru?je primjene ?lanka 49. UFEU-a kada jedno od predmetnih društava ima porezno sjedište u tre?oj zemlji, što je slu?aj sa švicarskim društvom u okviru prijenosa iz 2011.

64 Naime, budu?i da Ugovor ne proteže slobodu poslovnog nastana na tre?e zemlje, važno je izbjegavati to da tuma?enje ?lanka 63. stavka 1. UFEU-a, što se ti?e odnosa s tre?im državama, dopusti gospodarskim subjektima koji ne potпадaju pod ograni?enja teritorijalnog podru?ja 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 ?lanka 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 ?lanak 63. UFEU-a treba tuma?iti na na?in da nacionalno zakonodavstvo koje se primjenjuje samo na grupe društava ulazi u njegovo podru?je primjene.

Tre?e pitanje

67 Svojim tre?im pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 49. UFEU-a tuma?iti na na?in da nacionalno zakonodavstvo – koje podvrgava poreznoj obvezi s trenuta?nim dospije?em prijenos imovine koji je društvo porezno rezidentno u jednoj državi ?lanici izvršilo sestrinskom društvu porezno rezidentnom u tre?oj zemlji i koje ne obavlja poslovnu djelatnost u toj državi ?lanici posredstvom stalne poslovne jedinice, pri ?emu su oba ta društva u 100-postotnom vlasništvu zajedni?kog društva majke koje je porezno rezidentno u drugoj državi ?lanici – predstavlja ograni?enje slobode poslovnog nastana tog društva majke, u smislu ?lanka 49. UFEU-a, u okolnostima u kojima bi se takav prijenos izvršavao na porezno neutralnoj osnovi da je sestrinsko društvo rezidentno u prvoj državi ?lanici ili da ondje obavlja poslovnu djelatnost posredstvom stalne poslovne jedinice.

68 Uvodno valja primijetiti, kao što je to u?inio nezavisni odvjetnik u to?kama 41. i 42. svojeg mišljenja, s jedne strane, da se tre?e 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 tre?oj zemlji, u ovom slu?aju 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 slu?aju nizozemsko društvo, izvršavalo svoju slobodu na temelju ?lanka 49. UFEU-a time što je osnovalo društvo k?er u Ujedinjenoj Kraljevini, u ovom slu?aju društvo GL.

70 U skladu s ustaljenom sudsksom praksom Suda, da sloboda poslovnog nastana, koju ?lanak 49. UFEU-a priznaje gra?anima Unije, u skladu s ?lankom 54. UFEU-a podrazumijeva, za trgov?ka društva osnovana sukladno zakonodavstvu neke države ?lanice ?ije se registrirano sjedište, središnja uprava ili glavno mjesto poslovanja nalazi unutar Unije, pravo obavljanja vlastite

djelatnosti u drugim državama ?ilanica posredstvom društva k?eri, podružnice ili zastupništva (vidjeti u tom smislu presudu od 22. rujna 2022., W. (Pristupanje kona?nih gubitaka nerezidentne stalne poslovne jedinice), C-538/20, EU:C:20:717, t. 14. i navedenu sudsку praksu).

71 Cilj je slobode poslovnog nastana jamstvo korištenja nacionalnim tretmanom u državi ?ilanici primateljici državljanima drugih država ?ilanica i društвima iz ?lanka 54. UFEU-a te ona, kad je rije? o društвima, 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 Me?utim, kao što je to utvrdio nezavisni odvjetnik u to?ki 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 k?er rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini ?ije društvo majka ima sjedište u državi ?ilanici na potpuno jednak na?in kao što se odnose na društvo k?er rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini ?ije društvo majka ima sjedište u Ujedinjenoj Kraljevini. U ovom je slu?aju o?ito 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 na?in društvo k?er društva koje je porezno rezidentno u državi ?ilanici u odnosu na usporedivo društvo k?er društva koje je porezno rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini.

74 Takvo zakonodavstvo stoga ne dovodi do ograni?enja slobode poslovnog nastana društva majke.

75 Taj zaklju?ak ne može se dovesti u pitanje argumentima koje je iznijelo društvo GL. Prema njegovu mišljenju, nemogu?nost prijenosa imovine društva GL, koje ima sjedište u Ujedinjenoj Kraljevini, a koje je steklo nizozemsko društvo, društvu k?eri potonjeg na porezno neutralnoj osnovi u?inilo je manje privla?nom 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 ograni?enje slobode poslovnog nastana ako neka mjera ?ini „manje privla?nim izvršavanje te slobode”, obuhva?a situacije koje se razlikuju od one o kojoj je rije? u glavnom postupku, odnosno situacije u kojima je društvo koje želi ostvariti svoju slobodu poslovnog nastana u drugoj državi ?ilanici u nepovoljnijem polo?aju u odnosu na sli?no 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 Me?utim, u ovom slu?aju, pravila o prijenosu unutar grupe podvrgavaju poreznoj obvezi s trenuta?nim dospije?em prijenos imovine u tre?u zemlju koji je izvršilo društvo k?i porezno rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini ?ije društvo majka nije porezno rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini te name?u istu poreznu obvezu u usporedivoj situaciji prijenosa imovine u tre?u zemlju koji je izvršilo društvo k?i porezno rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini ?ije društvo majka jest porezno rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini u tre?u zemlju.

78 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na tre?e pitanje valja odgovoriti da ?lanak 49. UFEU-a treba tuma?iti na na?in da nacionalno zakonodavstvo – koje podvrgava poreznoj obvezi s trenuta?nim dospije?em prijenos imovine koji je društvo porezno rezidentno u jednoj državi ?ilanici izvršilo sestrinskom društvu porezno rezidentnom u tre?oj zemlji i koje ne obavlja poslovnu djelatnost u toj državi ?ilanici posredstvom stalne poslovne jedinice, pri ?emu su oba ta društva u 100-postotnom vlasništvu zajedni?kog društva majke koje je porezno rezidentno u drugoj državi

?lanici – ne predstavlja ograni?enje slobode poslovnog nastana tog društva majke, u smislu ?lanka 49. UFEU-a, u okolnostima u kojima bi se takav prijenos izvršavao na porezno neutralnoj osnovi da je sestrinsko društvo rezidentno u prvoj državi ?lanici ili da ondje obavlja poslovnu djelatnost posredstvom stalne poslovne jedinice.

?etvrto pitanje

79 Budu?i da je ?etvrto pitanje postavljeno podredno, to jest samo u slu?aju potvrdnog odgovora Suda na prvo i drugo pitanje u pogledu primjenjivosti, u ovom slu?aju, ?lanka 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 ?lanak 49. UFEU-a tuma?iti na na?in da ograni?enje prava na slobodu poslovnog nastana koje proizlazi iz razlike u postupanju izme?u nacionalnih i prekograni?nih prijenosa imovine izvršenih uz naknadu unutar grupe društava, na temelju nacionalnog zakonodavstva koje prijenos imovine koji je izvršilo društvo porezno rezidentno u državi ?lanici podvrgava poreznoj obvezi s trenuta?nim dospije?em, u na?elu može biti opravданo potrebom o?uvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja me?u državama ?lanicama, a da pritom nije potrebno predvidjeti mogu?nost odgode pla?anja poreza kako bi se osigurala proporcionalnost tog ograni?enja, ako je predmetni porezni obveznik kao protu?inidbu 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 tre?e pitanje, zakonodavstvo kao što su pravila o prijenosu unutar grupe ne dovodi do ograni?enja slobode poslovnog nastana društva majke. S druge strane, kada je rije? o eventualnom ograni?enu 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 obuhva?en podru?jem primjene ?lanka 49. UFEU-a, s obzirom na to da Švicarska Konfederacija nije država ?lanica. Naime, UFEU ne proširuje slobodu poslovnog nastana na tre?e zemlje, a podru?je primjene ?lanka 49. UFEU-a ne proteže se na slu?aj poslovnog nastana društva iz države ?lanice u tre?oj 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 ti?e prijenosa iz 2014., u okviru kojeg je društvo GL prenijelo dionice društva K?eri nizozemskom društvu, nesporno je da pravila o prijenosu unutar grupe dovode do razli?itog poreznog tretmana me?u društвima 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 ?lanici. Iako, kad takvo društvo prenosi imovinu društvu grupe koje podliježe porezu u Ujedinjenoj Kraljevini, ne nastaje nikakva porezna obveza, tim se pravilima ne predvi?a takva pogodnost kad se prijenos izvršava, kao u okviru prijenosa iz 2014., u korist društva grupe koje podliježe porezu u državi ?lanici.

83 Iz toga slijedi da takva pravila predstavljaju ograni?enje 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 društвima koja ne podliježu porezu u Ujedinjenoj Kraljevini u odnosu na društva koja podliježu porezu u Ujedinjenoj Kraljevini i koja izvršavaju prijenose imovine unutar grupe društвima koja podliježu porezu u Ujedinjenoj Kraljevini.

84 ?ini se da sud koji je uputio zahtjev priznaje da se takvo ograni?enje u na?elu može opravdati važnim razlozima u op?em interesu, odnosno potrebom o?uvanja uravnotežene

raspodjeli ovlasti oporezivanja me?u državama ?lanicama.

85 Prema mišljenju vlade Ujedinjene Kraljevine, Sud je priznao da o?uvanje uravnotežene raspodjeli ovlasti oporezivanja me?u državama ?lanicama može na?elno opravdati razliku u postupanju izme?u prekograni?nih transakcija i transakcija izvršenih unutar iste porezne nadležnosti. Ta vlada smatra da nacionalnim mjerama o kojima je rije? u glavnom postupku nastoji posti?i takav cilj, da su proporcionalne i ne prekora?uju ono što je nužno za postizanje njihova cilja.

86 Kao što je to Sud više puta presudio, opravdanje koje se temelji na potrebi o?uvanja uravnotežene raspodjeli ovlasti za oporezivanje me?u državama ?lanicama može se dopustiti ako predmetni sustav ima za cilj sprije?iti situacije koje bi ugrozile pravo države ?lanice na izvršavanje porezne ovlasti s obzirom na djelatnost ostvarenu na njezinu državnom podru?ju (vidjeti u tom smislu presudu od 20. sije?nja 2021., Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, t. 59. i navedenu sudsku praksu).

87 Me?utim, propis o kojem je rije? u glavnom postupku i ograni?enje koje on podrazumijeva ne smiju prekora?iti 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 to?ki 62. svojeg mišljenja, jedino pitanje o kojem se stranke glavnog postupka ne slažu odnosi se na proporcionalnost s obzirom na taj cilj trenuta?nog dospije?a poreza o kojem je rije?, bez mogu?nosti odgode pla?anja. Naime, ?ini se da se pitanje suda koji je uputio zahtjev zapravo odnosi na posljedicu koja proizlazi iz toga što društvo GL nije obuhva?eno povlasticom oslobo?enja od poreza na temelju pravila o prijenosu unutar grupe, odnosno na okolnost da iznos dugovanog poreza trenuta?no dospijeva.

89 U tom pogledu iz sudske prakse Suda proizlazi da države ?lanice koje su nadležne oporezivati kapitalne dobitke nastale prijenosom imovine u vrijeme kada se predmetna imovina nalazila na njihovu državnom podru?ju, kako bi osigurale oporezivanje te imovine, mogu predvidjeti neki drugi oporezivi doga?aj, razli?it 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.). ?ini se da država ?lanica tako?er može podvrgnuti nerealizirane kapitalne dobitke poreznoj obvezi, kako bi osigurala oporezivanje te imovine.

90 Me?utim, ocijenjeno je da je propis države ?lanice koji odre?uje neposrednu naplatu poreza na latentne dobitke nastale u okviru njezine porezne nadležnosti prilikom prijenosa stvarnog sjedišta uprave društva izvan njezinog državnog podru?ja neproporcionalan jer postoje mjere koje manje ograni?avaju slobodu poslovnog nastana nego što je to slu?aj s neposrednom naplatom tog poreza. U tom pogledu Sud je smatrao da je poreznom obvezniku trebalo prepustiti izbor izme?u, s jedne strane, neposrednog pla?anja tog poreza i, s druge strane, odgo?enog pla?anja iznosa tog poreza, eventualno uve?ano za kamate prema mjerodavnom nacionalnom propisu (presuda Komisija/Njema?ka, C-591/13, EU:C:2015:230, t. 67.).

91 U tom kontekstu, kao što je to utvrdio nezavisni odvjetnik u to?ki 68. svojeg mišljenja, kada je rije? 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, ?injenica da slu?ajeve izlaznog oporezivanja obilježava likvidnosni problem s kojim je suo?en porezni obveznik koji mora platiti porez na kapitalni dobitak koji još nije ostvario i, s druge strane, ?injenica da porezna tijela moraju osigurati pla?anje 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 nepla?anja poreza može pove?ati (vidjeti u tom smislu presude od 29. studenoga 2011., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, t. 74. i od

92 Međutim, u slučaju kapitalnog dobitka ostvarenog prijenosom imovine porezni obveznik nije suočen s likvidnosnim problemom te može platiti porez na kapitalne dobitke prihodom od tog prijenosa imovine. U ovom slučaju iz odluke kojom se uputuje prethodno pitanje kao i iz samog teksta petog pitanja proizlazi da je, što se tiče prijenosa iz 2014., nesporno da je društvo GL kao protu?inidbu za taj prijenos primilo naknadu koja odgovara tržišnoj vrijednosti imovine na koju se odnosi navedeni prijenos. Posljedica, 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, napisljeku, u kojima se s protekom vremena opasnost od neplatljanja poreza može povećati, porezna obveza s trenutačnim dospijećem proporcionalna je cilju očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama ?lanicama, a da se poreznom obvezniku ne mora dodjeliti mogućnost odgode plaćanja.

94 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na peto pitanje valja odgovoriti tako da ?lanak 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 ?lanici podvrgava poreznoj obvezi s trenutačnim dospijećem, u načelu može biti opravданo potrebom očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama ?lanicama, a da pritom nije potrebno predviđjeti mogućnost odgode plaćanja poreza kako bi se osigurala proporcionalnost tog ograničenja, ako je predmetni porezni obveznik kao protu?inidbu 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 odluci o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknaju se.

Slijedom navedenog, Sud (treće vijeće) odlučuje:

1. ?lanak 63. UFEU-a treba tumačiti na način da nacionalno zakonodavstvo koje se primjenjuje samo na grupe društava ne ulazi u njegovo područje primjene.
2. ?lanak 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 ?lanici izvršilo sestrinskom društvu porezno rezidentnom u trećoj zemlji i koje ne obavlja poslovnu djelatnost u toj državi ?lanici posredstvom stalne poslovne jedinice, pri čemu su oba ta društva u 100-postotnom vlasništvu zajednicko država majke koje je porezno rezidentno u drugoj državi ?lanici – ne predstavlja ograničenje slobode poslovnog nastana tog društva majke, u smislu ?lanka 49. UFEU-a, u okolnostima u kojima bi se takav prijenos izvršavao na porezno neutralnoj osnovi da je sestrinsko društvo rezidentno u prvoj državi ?lanici ili da ondje obavlja

poslovnu djelatnost posredstvom stalne poslovne jedinice.

3. ?lanak 49. UFEU-a treba tuma?iti na na?in da ograni?enje prava na slobodu poslovnog nastana koje proizlazi iz razlike u postupanju izme?u nacionalnih i prekograni?nih prijenosa imovine izvršenih uz naknadu unutar grupe društava, na temelju nacionalnog zakonodavstva koje prijenos imovine koji je izvršilo društvo porezno rezidentno u državi ?lanici podvrgava poreznoj obvezi s trenuta?nim dospije?em, u na?elu može biti opravданo potrebom o?uvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja me?u državama ?lanicama, a da pritom nije potrebno predvidjeti mogu?nost odgode pla?anja poreza kako bi se osigurala proporcionalnost tog ograni?enja, ako je predmetni porezni obveznik kao protu?inidbu za prijenos imovine primio iznos jednak punoj tržišnoj vrijednosti te imovine.

Potpisi

* Jezik postupka: engleski.