

Predmet C-707/20**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku u skladu s člankom 98. stavkom 1.
Poslovnika Suda Europske unije****Datum podnošenja:**

30. prosinca 2020.

Sud koji je uputio zahtjev:Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Ujedinjena
Kraljevina)**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

29. prosinca 2020.

Žalitelj:

Gallaher Limited

Druga stranka u postupku:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

Predmet glavnog postupka

Središnje pitanje u glavnom postupku jest mora li, u kontekstu niza prijenosa nematerijalne imovine (dionica i intelektualnog vlasništva) unutar skupine društava čije podružnice imaju poslovni nastan u Ujedinjenoj Kraljevini (koja je u relevantno vrijeme bila država članica), drugoj državi članici i trećim zemljama, obveza plaćanja izlaznog poreza nametnuta društvu kćeri s poslovnim nastanom u Ujedinjenoj Kraljevini, koje je tu imovinu, s jedne strane, izravno prenijelo svojem društvu majci iz druge države članice i, s druge strane, sestriškom društvu kćeri koje je u većinskom vlasništvu društva majke iz druge države članice, uključivati na temelju prava Unije mogućnost odgode plaćanja tog poreza – na koju bi društvo s poslovnim nastanom u Ujedinjenoj Kraljevini imalo pravo da ostala društva iz te skupine također imaju poslovni nastan u Ujedinjenoj Kraljevini – kako bi postojao proporcionalan pravni lijek te se time opravdalo ograničenje slobode poslovnog nastana i, možebitno, slobodnog kretanja kapitala. Ako bi takvo pravo na odgodu trebalo postojati, sud koji je uputio zahtjev traži smjernice o tome na koji način treba odrediti prirodu i primjenu tog prava.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Sloboda poslovnog nastana i slobodno kretanje kapitala – Porez na kapitalne dobitke naplaćen na prijenos dionica i žigova izvan porezne nadležnosti države članice koji je izvršen unutar iste skupine društava – Pravo na odgodu plaćanja za društva kćeri s poslovnim nastanom u tuzemstvu prilikom prijenosa unutar skupine društava s poslovnim nastanom u tuzemstvu koje ne vrijedi za prijenose unutar skupine društava koja imaju poslovni nastan u inozemstvu

Zahtjev je podnesen na temelju članka 267. UFEU-a.

Prethodna pitanja

1. Je li članak 63. UFEU-a primjenjiv u odnosu na domaće zakonodavne propise koji se primjenjuju samo na skupine društava, kao što su pravila o prijenosu imovine unutar skupine društava?
2. Ako članak 63. UFEU-a nije načelno primjenjiv u odnosu na pravila o prijenosu imovine unutar skupine društava, je li ipak primjenjiv:
 - (a) u odnosu na prijenos kapitala s društva majke koje ima poslovni nastan u državi članici Unije na društvo kćer koje ima poslovni nastan u Švicarskoj, pri čemu je društvo majka isključivi vlasnik i društva kćeri koje ima poslovni nastan u Švicarskoj i društva kćeri koje ima poslovni nastan u Ujedinjenoj Kraljevini a koje je obveznik odnosnog poreza?
 - (b) u odnosu na prijenos kapitala s društva kćeri koje ima poslovni nastan u Ujedinjenoj Kraljevini na društvo kćer koje ima poslovni nastan u Švicarskoj, koja su oba u isključivom vlasništvu istog društva majke koje ima poslovni nastan 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 skupine društava koja nameću porez na prijenos imovine s društva koje ima poslovni nastan u Ujedinjenoj Kraljevini na sestrinsko društvo koje ima poslovni nastan 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 ima poslovni nastan u drugoj državi članici, u okolnostima u kojima bi se takav prijenos provodio na neutralnoj poreznoj osnovi da i sestrinsko društvo ima poslovni nastan (ili posluje putem stalne poslovne jedinice u Ujedinjenoj Kraljevini), 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 društvo JTISA, uz naknadu zamišljenu da odražava tržišnu vrijednost tih žigova, kretanje kapitala u smislu članka 63. UFEU-a?
- (b) čini li prijenos kapitala društva JTIH na društvo JTISA, njegovo društvo kćer koje ima poslovni nastan 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 EU-a, 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 podskupine u kojoj društvo koje ima poslovni nastan u drugoj državi članici čini društvo majku (odnosno na osnovi prijenosa) ili mogućnost obročnog plaćanja poreza (odnosno na osnovi obročnog plaćanja) može činiti proporcionalan pravni lijek;
- (c) ako mogućnost obročnog plaćanja poreza načelno može činiti proporcionalan pravni lijek:
- 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 pravni lijek 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 pravni lijek koji u najmanjoj mogućoj mjeri zadire u relevantnu slobodu predviđenu pravom Unije ili je dovoljno da nacionalni sudovi

osiguraju pravni lijek koji, iako je proporcionalan, u najmanjoj mogućoj mjeri odstupa od postojećeg nacionalnog prava;

- iii. koje je razdoblje obročne otplate potrebno; te
- iv. protivi li se pravu Unije pravni lijek u obliku obročne otplate u okviru koje obroci dospijevaju prije nego što stranke konačno riješe međusobni spor, to jest mora li dospijeće obroka biti u budućnosti?

Istaknute odredbe prava Unije

Članak 49. UFEU-a (sloboda poslovnog nastana) te članci 63. i 64. UFEU-a (slobodno kretanje kapitala)

Istaknute odredbe nacionalnog prava

Za razliku od sustava drugih država članica u kojima se porezni rezultati moraju ujednačiti na razini društva majke koje ima poslovni nastan u tuzemstvu (načelo fiskalnog jedinstva/ujednačavanja), porezna pravila Ujedinjene Kraljevine temelje se na definiciji skupine¹ koja obuhvaća sva društva, neovisno o tome gdje imaju poslovni nastan, koja su u zajedničkom vlasništvu i pod zajedničkom kontrolom vodećeg društva skupine. Na društva unutar te skupine koja podliježu porezu na dobit primjenjuju se razna porezna pravila. Međutim, svako od tih društava zadržava svoj neovisan porezni „identitet” te mu se porez naplaćuje na vlastite pojedinačne kapitalne dobitke. Transakcije unutar skupine koje se provode između društava s poslovnim nastanom u Ujedinjenoj Kraljevini u domaćem se pravu smatraju porezno neutralnima, neovisno o stvarno ostvarenim kapitalnim dobitcima². U skladu sa sporazumima Ujedinjene Kraljevine o dvostrukom oporezivanju, prilikom izlaska oporezive imovine iz porezne nadležnosti Ujedinjene Kraljevine naplaćuje se domaći „izlazni porez”.

Članak 59.D Taxes Management Act 1970 (Zakon iz 1970. o upravljanju porezima) propisuje da porez na dobit dospijeva devet mjeseci nakon isteka odgovarajućeg obračunskog razdoblja te da od tog trenutka, u skladu s člankom 87.A navedenog zakona, počinju teći kamate.

Članak 2. European Communities Act 1972 (Zakon iz 1972. o pristupanju Europskim zajednicama) zahtijeva da se svi nacionalni zakonodavni propisi

¹ Članak 170. Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (Zakon iz 1992. o oporezivanju kapitalnih dobitaka) i poglavlje 8. dijela 8. Corporation Tax Act 2009 (Zakon iz 2009. o porezu na dobit)

² Članak 171. Zakona iz 1992. o oporezivanju kapitalnih dobitaka i članak 775. Zakona iz 2009. o porezu na dobit

tumače u skladu s pravom Unije (usklađeno tumačenje) ili da se, ako to nije moguće, izuzmu iz primjene.

Kratak prikaz činjeničnog stanja i glavnog postupka

- 1 Japan Tobacco Inc. (u daljnjem tekstu: GT Group) je globalna skupina društava koju čine brojna posrednička društva majke i sestrinska društva kćeri s poslovnim nastanom u raznim zemljama, kako u državama članicama tako i u trećim zemljama.
- 2 Godine 2011., društvo s poslovnim nastanom u Ujedinjenoj Kraljevini (Gallaher Ltd; u daljnjem tekstu: GL), koje je društvo kći (posredničkog) društva majke s poslovnim nastanom u Nizozemskoj (JT International Holding BV; u daljnjem tekstu: JTIH), prodalo je intelektualno vlasništvo, konkretno žigove, jednom od svojih sestrinskih društava s poslovnim nastanom u Švicarskoj (JT International SA; u daljnjem tekstu: JTISA) po tržišnoj cijeni. Švicarsko sestrinsko društvo je iznos prodajne cijene platilo zajmom od nizozemskog društva majke. Iznos prodajne cijene koji je primilo društvo kćer s poslovnim nastanom u Ujedinjenoj Kraljevini plaćen je nizozemskom društvu majci, među ostalim u obliku dividendi, putem lanca posredničkih društava majki i društava kćeri s poslovnim nastanom u Ujedinjenoj Kraljevini.
- 3 U bitnome, društvo kći s poslovnim nastanom u Ujedinjenoj Kraljevini je 2014. sve dionice koje je imalo u jednom od svojih društava kćeri prenijelo (posredničkom) društvu majci s poslovnim nastanom u Nizozemskoj (prijenos iz 2011.).
- 4 Nesporno je da su predmetni prijenosi dionica, pored izbjegavanja poreza kao glavnog razloga, imale i komercijalne razloge, to jest uvećavanje vrijednosti žigova i pojednostavljivanje strukture skupine.
- 5 Za upravljanje porezom na dobit i njegovo prikupljanje u Ujedinjenoj Kraljevini nadležan je HMRC. U skladu s propisima o izlaznom oporezivanju kapitalnih dobitaka ostvarenih prijenosom imovine izvan porezne nadležnosti Ujedinjene Kraljevine, HMRC je 6. veljače 2018. donio djelomično porezno rješenje u pogledu žigova, a 17. srpnja 2018. u pogledu dionica, određivši, s trenutnim dospijecem, iznose poreza koje je društvo GL imalo platiti u odnosu na odgovarajuća obračunska razdoblja. Društvo GL je protiv tih rješenja podnijelo tužbu First-tier Tribunalu (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze, Ujedinjena Kraljevina), koji je utvrdio da je rješenjem o porezu na prijenos dionica povrijeđeno pravo Unije, ali da rješenjem o porezu na prijenos žigova to nije učinjeno. Društvo GL i HMRC podnijeli su žalbu Upper Tribunalu (Tax & Chancery Chamber) (Viši sud, Odjel za poreze i *Chancery*, Ujedinjena Kraljevina), sudu koji je uputio zahtjev, protiv te presude u dijelu u kojem se odnosila na porez na prijenos žigova odnosno u dijelu kojem se odnosila na porez na prijenos dionica.

Bitni argumenti stranaka u glavnom postupku

Radi li se o ograničenju slobodnog kretanja kapitala i/ili slobode poslovnog nastana?

- 6 Što se tiče prijenosa dionica iz 2014., stranke se slažu da je društvo majka s poslovnim nastanom u Europskoj uniji, JTIH, ostvarilo svoju slobodu poslovnog nastana, da između postupanja prema tom društvu iz skupine sa sjedištem u drugoj državi članici i postupanja prema društvu iz skupine koje ima poslovni nastan u tuzemstvu postoji razlika te da je navedena sloboda stoga ograničena.
- 7 Što se tiče prijenosa žigova iz 2011., HMRC navodi da jedinu primjenjivu slobodu čini sloboda poslovnog nastana, zbog čega zasebna analiza relevantnog zakonodavstva s obzirom na slobodno kretanje kapitala ne bi bila opravdana³. Ističe da sloboda poslovnog nastana društva majke koje ima poslovni nastan u Europskoj uniji nije ograničena jer poslovni nastan ili državna pripadnost zajedničkog društva majke nije relevantna; predmet oporezivanja je prijenos imovine s društva kćeri koje ima poslovni nastan u Ujedinjenoj Kraljevini na njemu sestrijsko društvo koje ima poslovni nastan u trećoj zemlji. Društvo GL navodi da izlazni porez njegovu društvu majci koje ima poslovni nastan u drugoj državi članici čini izvršavanje slobode poslovnog nastana manje privlačnim. Ono podredno tvrdi da je njegovu nizozemskom društvu majci pravo na slobodno kretanje kapitala također neproporcionalno ograničeno. Ono u prilog toj tvrdnji ističe da u kontekstu slobode kretanja kapitala nije potrebno da se oba relevantna većinska dioničara društva koje ima poslovni nastan u Uniji nalaze u državama članicama. HMRC navodi da se ne radi o ograničenju slobodnog kretanja kapitala jer društvo kći iz Ujedinjene Kraljevine nije bilo predmet nepovoljnijeg postupanja zbog činjenice da njegovo posredno društvo majka ima poslovni nastan u Nizozemskoj. Izlazni porez bi se jednako naplatio i da nizozemsko društvo majka ima poslovni nastan u Ujedinjenoj Kraljevini. HMRC usto navodi da prodaja poslovne imovine, kao što su žigovi, ne čini kretanje kapitala u smislu članka 63. UFEU-a, unatoč tomu što ona u nomenklaturi kretanja kapitala⁴ nije navedena kao izravno ulaganje.

Radi li se o opravdanom ograničenju?

- 8 HMRC navodi da je eventualno ograničenje proporcionalno i opravdano zbog postojanja važnih razloga u općem interesu, a to je potreba za uravnoteženom raspodjelom poreznih ovlasti. Ističe da se predmetni slučaj može razlikovati od onih koji su se do sada razmatrali u sudskoj praksi Suda EU-a koja se odnosi na

³ Presuda u predmetu C-196/04, Cadbury Schweppes pic/IRC, t. 32.; presuda Thin Cap, t. 33. i presuda u predmetu C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation (u daljnjem tekstu: FII2)

⁴ Prilog I. Direktivi Vijeća 88/361/EEZ od 24. lipnja 1988. za provedbu članka 67. Ugovora (SL 1988., L 178, str. 5.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 10., svezak 3., str. 7.)

izlazne poreze zbog toga što je kapitalne dobitke, na razini pojedinačne oporezive transakcije, zapravo ostvario stjecatelj u smislu da je primio punu tržišnu cijenu za dionice, zbog čega problem s likvidnošću koji bi opravdao odgodu plaćanja izlaznog poreza nije nastao. Osim toga, nije se radilo o restrukturiranju, nego tek o „izravnom prijenosu imovine s jednog subjekta na drugog”. Društvo GL navodi da na razini skupine nije bilo nikakvih „značajnih dobitaka” (primjerice putem složenog financijskog ustroja pozajmljivanja iznosa cijene prijenosa unutar skupine), da bi se mogao primijeniti kriterij likvidnosti predviđen u sudskoj praksi Suda koja se odnosi na potrebu za omogućavanjem odgode plaćanja.

Pravni lijek

- 9 Stranke se spore i oko toga kakav bi pravni lijek bio prikladan ako primjena izlaznog poreza čini neopravdano ograničenje, iako se slažu oko iznosa tog poreza. Smatrajući da je proporcionalan onaj pravni lijek koji u najmanjoj mogućoj mjeri zadire u domaće pravo, HMRC navodi da plaćanje treba odgoditi primjenom obročnog plaćanja. Društvo GL u bitnome smatra da je proporcionalan onaj pravni lijek koji u najmanjoj mogućoj mjeri zadire u pravo Unije, to jest koji u najmanjoj mogućoj mjeri ograničava povrijeđenu slobodu, te da plaćanje stoga treba odgoditi do prijenosa imovine. HMRC navodi da bi odgoda plaćanja do prijenosa imovine narušila učinkovitost izlaznog poreza jer bi odnosna imovina tada bila izvan njegove porezne nadležnosti. HMRC smatra da bi petogodišnja obročna otplata, uz naplatu kamata u skladu s općim nacionalnim pravilima, bila proporcionalna. U predmetnom slučaju, zbog suspenzivnog učinka nacionalnog postupka, do dospijeca poreza bi došlo odmah s obzirom na to da je od oporezivog događaja prošlo više od pet godina. Društvo GL u tom pogledu navodi da rok odgode mora biti u budućnosti da bi bio učinkovit kao pravni lijek te da stoga treba početi teći od datuma donošenja konačne presude u glavnom postupku.

Kratak prikaz razloga za podnošenje zahtjeva za prethodnu odluku

- 10 U nacionalnom postupku postavlja se pitanje je li oporezivanje prijenosa dionica i žigova bez prava na odgodu plaćanja u skladu s pravom Unije – točnije, u skladu sa slobodom poslovnog nastana iz članka 49. UFEU-a u odnosu na oba prijenosa, a u odnosu na prijenos žigova i s pravom na slobodno kretanje kapitala iz članka 63. UFEU-a. Ako se protive pravu Unije, sud koji je uputio zahtjev pita treba li pravni lijek biti obročno plaćanje poreza ili plaćanje po prijenosu imovine.
- 11 Sud koji je uputio zahtjev smatra da ne postoji predmet koji se izravno odnosi na zakonodavstvo o porezno neutralnom tretmanu prijenosa imovine unutar skupine kada je društvo koje je obveznik odnosnog poreza ostvarilo punu tržišnu cijenu prenesene imovine. Predmetni slučaj otvara nekoliko činjeničnih mogućnosti u pogledu kojih je razumno moguće imati različita stajališta o materijalnim pitanjima prava Unije koja su ključna za donošenje odluke te će vjerojatno biti relevantna i izvan konkretnog činjeničnog konteksta predmetnog slučaja. Pitanja 1. do 4. odnose se isključivo na prijenos žigova, prije svega u vezi sa slobodnim

kretanjem kapitala kao i u vezi s odnosom između tog slobodnog kretanja i slobode poslovnog nastana (treće pitanje). Peto i šesto pitanje odnose se na proporcionalnost izlaznog poreza u odnosu na oba prijenosa imovine.

- 12 Novina u pogledu prijenosa žigova iz 2011. je u tome što uključuje tri strane, pri čemu društvo majka tvrdi da njezinu slobodu poslovnog nastanjanja društva kćeri u drugoj državi članici ograničava izlazni porez na transakciju između odnosnog društva kćeri i jednog od sestrinskih društava tog društva kćeri, pri čemu su oba sestrinska društva u isključivom vlasništvu društva majke. Na temelju činjenične usporedbe kakva je provedena u presudi u predmetu C-418/07, izlazni porez predviđen u domaćem zakonodavstvu koji trenutno dospijeva društvu majci koje ima poslovni nastan u drugoj državi članici navodno čini, u najmanju ruku, izvršavanje slobode poslovnog nastana manje privlačnim. Navodi se da se na predmetni slučaj primjenjuje presuda Suda EU-a u predmetu C-524/04, *Thin Cap*, u kojoj je utvrđeno da je ograničenjima mogućnosti odbijanja kamata sloboda poslovnog nastana bila ograničena i ako je (1) zajmove društvu kćeri s poslovnim nastanom u Ujedinjenoj Kraljevini dalo društvo majka s poslovnim nastanom u drugoj državi članci i ako (2) je zajmove dalo drugo društvo kći odnosnog društva majke. Međutim, na temelju te sudske prakse može se tvrditi i da činjenična situacija većinskog dioničara ne određuje koja se sloboda primjenjuje, nego jesu li relevantne zakonodavne odredbe usmjerene na odnose unutar skupine; zakonodavstvo koje se primjenjuje na skupine odnosi se na slobodu poslovnog nastana, a ne na slobodno kretanje kapitala.
- 13 Što se tiče pitanja jesu li „žigovi” „kapital” za potrebe te slobode kretanja, može se smatrati da čine „akumuliranu imovinu”, kako je Sud EU-a taj pojam protumačio u presudi u predmetu C-182/08⁵, ili da njihova prodaja čini prodaju poslovne imovine, a ne financijsku transakciju (presuda u spojenim predmetima C-286/82 i C-26/83⁶).

Što se tiče proporcionalnosti izlaznog poreza, među ostalim se navodi da je presudama u predmetu C-371/10, *National Grid*, predmetu C-164/12, *DMC* i predmetu C-657/13, *LabTe* utvrđeno da je proporcionalno da država članica iznos poreza utvrdi u trenutku prijenosa imovine izvan njezine porezne nadležnosti, ali da trenutno dospijeće izlaznog poreza bez mogućnosti odgode njegova plaćanja nije proporcionalno. Međutim, može se tvrditi da u ovom slučaju opravdanje za odgodu iz postojeće sudske prakse, odnosno problem s likvidnošću društva koje je obveznik odnosnog poreza, nije primjenjivo jer je imovina prodana po svojoj tržišnoj vrijednosti.

⁵ Presuda *Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG/Finanzamt München II*, t. 42. i 43.

⁶ Presuda *Luisi i Carbone/Ministero del Tesoro*, t. 20. do 22.