Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA NIILA JÄÄSKINENA
od 26. veljače 2015.[1]

Predmet C-657/13

Verder LabTec GmbH & Co. KG
protiv
Finanzamt Hilden

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Finanzgericht Düsseldorf (Njemačka))

„Sloboda poslovnog nastana – Otkrivanje i oporezivanje skrivenih rezervi u vezi s prijenosom imovine sa stalne poslovne jedinice poduzeća u jednoj državi članici na drugu stalnu poslovnu jedinicu u drugoj državi članici – Postojanje ograničenja – Utvrđivanje, u trenutku prijenosa, iznosa nerealiziranih kapitalnih dobitaka koji predstavljaju oporezivu dobit – Opravdanost – Očuvanje podjele nadležnosti za oporezivanje između država članica – Plaćanje i naplata u 10 godišnjih obroka – Proporcionalnost“

I – **Uvod**

1. Ovaj se zahtjev za prethodnu odluku odnosi na porezna pravila u Saveznoj Republici Njemačkoj o obvezi plaćanja poreza na skrivene (neotkrivene) rezerve u godišnjim obrocima. Ta se pravila primjenjuju kada se imovina koja je dio poslovnog vlasništva prenosi sa stalne poslovne jedinice koja pripada njemačkom poduzeću na njegovu stalnu poslovnu jedinicu u inozemstvu.

2. Komanditno društvo prema njemačkom pravu prenijelo je poslovno vlasništvo, koje se sastojalo od različitih prava intelektualnog vlasništva, iz imovine svoje stalne poslovne jedinice u Njemačkoj na svoju stalnu poslovnu jedinicu u Nizozemskoj. Prema nadležnom poreznom tijelu tim je temeljem njemačkog prava nastala porezna obveza u pogledu otkrivanja skrivenih rezervi koje su povezane s prijenosom imovine. Ta obveza, međutim, nije trenutno dospjela. Naime, porezna tijela su dopustila da se plaćanje izvrši u godišnjim obrocima tijekom razdoblja od 10 godina.

3. Komanditno društvo je pred njemačkim sudovima pobijalo odluku poreznih tijela, što je naposljetku dovelo do predmetnog zahtjeva za prethodnu odluku koji je uputio Finanzgericht Düsseldorf. Pravni problemi u ovom sporu odnose se na pitanje ograničavaju li pobijani njemački zakoni slobodu poslovnog nastana; može li ih se opravdati pozivanjem na potrebu očuvanja porezne nadležnosti Njemačke u pogledu nerealiziranih kapitalnih dobitaka (skrivenih rezervi) ostvarenih u toj državi članici prije predmetnog prijenosa imovine; te jesu li proporcionalni, osobito s obzirom na činjenicu da, s jedne strane, porezna obveza dospijeva i prije same realizacije imovine, i da, s druge strane, razdoblje naplate traje do 10 godina.

1 — Izvorni jezik: engleski

4. Ovakav je problem Sud već razmatrao, prije svega u predmetima kao što je National Grid Indus [2], u zasebnom postupku zbog povrede koji je Komisija pokrenula protiv Portugala, Španjolske i Danske [3] te nedavno u predmetu DMC [4]. Međutim, u dotičnom se predmetu radi o drukčijoj kombinaciji činjenica.

II – **Pravni okvir**

5. Osobito složen nacionalni pravni okvir može se sažeti na sljedeći način.

6. Ponajprije, u njemačkom pravu nije postojala zakonska osnova za takozvano „oporezivanje kod izdvajanja". Ono se temeljilo na sudskoj praksi Saveznog financijskog suda (Bundesfinanzhof) iz 1969., prema kojoj se prijenos imovine s njemačkog poduzeća na njegovu stalnu poslovnu jedinicu u inozemstvu smatrao poslovno nepriznatim rashodom u smislu druge rečenice članka 4. stavka 1. Einkommensteuergesetza (Zakon o porezu na prihod) (u daljnjem tekstu: EStG). Kako bi ublažila učinke ovog pristupa na porezne obveznike, porezna su tijela, kao upravnu praksu, dopustila poreznim obveznicima da izaberu žele li da im se nerealizirani kapitalni dobici odmah uračunaju u oporezivi prihod ili da im se obveza plaćanja poreza odgodi tako što će im se ti dobici uzeti u obzir kao kompenzacijski iznos za neplaćenu poreznu obvezu u relevantnim poreznim računima tijekom razdoblja od 10 godina.

7. „Oporezivanje kod izdvajanja" je prvi put uređeno u Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Zakon o popratnim poreznim mjerama u vezi s uvođenjem Europskog trgovačkog društva i o izmjenama drugih poreznih odredaba) (u daljnjem tekstu: SEStEG) od 7. prosinca 2006. [5].

8. Treća rečenica članka 4. stavka 1. EStG-a, koja je umetnuta u EStG, navodi: „Isključenje ili ograničenje prava Savezne Republike Njemačke na oporezivanje u pogledu dobitaka od prodaje ili uporabe imovine izjednačuje se s poslovno nepriznatim rashodom."

9. Putem SEStEG-a je također uveden članak 4g EStG-a kojim se predviđa da se, u slučajevima u kojima se imovina smatra rashodom u skladu s trećom rečenicom članka 4. stavka 1. EStG-a jer je prenesena na stalnu poslovnu jedinicu istog poreznog obveznika u drugoj državi članici EU-a, na zahtjev poreznog obveznika mora utvrditi kompenzacijska stavka u iznosu razlike između knjigovodstvene i tržišne vrijednosti imovine. Petina te kompenzacijske stavke može se amortizirati u financijskoj godini u kojoj je utvrđena te u svakoj od sljedeće četiri financijske godine, s povećanjem dobiti.

2 — Presuda National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785.

3 — Presuda Komisija/Španjolska, C-269/09, EU:C:2012:439; presuda Komisija/Portugal, C-38/10, EU:C:2012:521; presuda Komisija/Danska, C-261/11, EU:C:2013:480.

4 — Presuda DMC, C-164/12, EU:C:2014:20. Kako je talijanska vlada istaknula u svojem pisanom očitovanju, Finanzgericht nije imao na raspolaganju presudu Suda u predmetu DMC u vrijeme kada je uputio zahtjev za prethodnu odluku.

5 — Bundesgesetzblatt, Federal Law Gazette (BGBl) I 2006, 2782.

10. Članak 4. stavak 1. EStG-a izmijenjen je s obzirom na presudu Bundesfinanzhofa [6]. Kao prvo, nakon treće rečenice u članak 4. stavak 1. EStG-a umetnuta je nova četvrta rečenica:

„Isključenje ili ograničenje prava oporezivanja u pogledu dobiti od prodaje imovine postoji kad se imovina njemačke stalne poslovne jedinice poreznog obveznika prenese na inozemnu stalnu poslovnu jedinicu."

11. Kao drugo, članak 52. stavak 8b EStG-a, u kojem se do tada predviđalo samo to da treća rečenica članka 4. stavka 1. EStG-a, kako je izmijenjena SEStEG-om, stupa na snagu 2006., izmijenjen je na način da se treća rečenica članka 4. stavka 1. EstG-a primjenjuje i na ranija porezna razdoblja ako je postojao prijenos imovine na stalnu poslovnu jedinicu u inozemstvu čiji je prihod bio izuzet od oporezivanja u Njemačkoj zbog ugovora o dvostrukom oporezivanju te da se četvrta rečenica članka 4. stavka 1. EstG-a primjenjuje u svim slučajevima u kojima se primjenjuje treća rečenica članka 4. stavka 1. EstG-a.

III – **Glavni postupak, upućeno pitanje i postupak pred Sudom**

12. Verder LabTec GmbH & Co KG (u daljnjem tekstu također: komanditno društvo) je komanditno društvo sa sjedištem u Haanu, Njemačka. Društvo Verder LabTec Beteiligungs GmbH (u daljnjem tekstu: komplementar), koje također ima sjedište u Haanu, njegov je komplementar [7]. Društva Tarco BV i Labo-Tech BV, oba sa sjedištem u Nizozemskoj, su komanditori. Komanditno društvo se od svibnja 2005. bavilo isključivo upravljanjem vlastitim pravima povezanima s patentima, žigovima i korisnim modelima. Ugovorom od 25. svibnja 2005. prenijelo je ta prava na svoju nizozemsku stalnu poslovnu jedinicu u Vleutenu [8] .

13. Tijekom financijske revizije financijska uprava (Finanzamt Hilden) je došla do zaključka da se prijenos prava intelektualnog vlasništva treba izvršiti uz otkrivanje skrivenih rezervi s njihovom tržišnom vrijednošću u vrijeme prijenosa. Sve su se stranke složile oko vrijednosti skrivenih rezervi, ali je financijska uprava, međutim, odredila da taj iznos neće biti odmah u cijelosti oporezovan. Umjesto toga, iz razloga pravičnosti on se trebao neutralizirati nominalnom brojkom istog iznosa; ta se nominalna brojka tada trebala amortizirati, s povećanjem dobiti, linearno tijekom razdoblja od 10 godina. Drugim riječima, Finanzamt Hilden je iz razloga pravičnosti odgodio naplatu raspoređivanjem skrivenih rezervi kroz razdoblje od 10 godina. U obavijesti o zasebnom i jedinstvenom utvrđivanju poreznih osnovica za 2005. godinu od 17. kolovoza 2009. Finanzamt Hilden je procijenio prihod od djelatnosti komanditnog društva uzimajući u obzir skrivene rezerve. Odlukom od 19. rujna 2011. Finanzamt Hilden je kao neosnovan odbio prigovor protiv te obavijesti.

6 — Bundesfinanzhof je u predmetu koji se odnosio na porezno razdoblje 1985. presudom od 17. srpnja 2008., dakle u vrijeme kada je treća rečenica članka 4. stavka 1. EstG-a, koja je uvedena SEStEG-om, već bila na snazi, napustio teoriju konačnog rashoda. Istaknuo je da prijenos imovine na stalnu poslovnu jedinicu u inozemstvu nije rashod. Nije bilo potrebe smatrati prijenos imovine njemačkog poduzeća na njegovu stalnu poslovnu jedinicu u inozemstvu realizacijom dobiti jer na kasnije oporezivanje skrivenih rezervi u Njemačkoj nije utjecala činjenica da je dobit stalne poslovne jedinice u inozemstvu izuzeta od oporezivanja u Njemačkoj. Zbog tog obrata u sudskoj praksi zakonodavac je odlučio izmijeniti članak 4. stavak 1. EStG-a. To je učinio s Jahressteuergesetzom 2010 od 8. prosinca 2010. (BGBl I 2010., 1768) kako bi osigurao da načela presude od 17. srpnja 2008. ostanu ograničena na ono što je odlučeno u tom pojedinačnom predmetu, te da se teorija konačnog rashoda, kako je zakonski predviđena trećom rečenicom članka 4. stavka 1. EStG-a, primjenjuje na sve slučajeve koji su još u tijeku.

7 — U Njemačkoj su komanditna društva koja kao komplementara imaju privatno društvo s ograničenom odgovornošću (takozvana GmbH & Co. društva) popularna iz poreznih razloga. Vidjeti Hensler, M. i Strohn, L. *Gesellschaftsrecht*, 2. Auflage 2014., Beck, München, str. 403., 404. i 511. U Njemačkoj je oporezivanje komanditnih društava transparentno, što znači da komanditno društvo kao takvo nije porezni obveznik poreza na dobit ili dohodak, već samo porezni obveznik u smislu da se oporezivi prihod od njegovih djelatnosti zasebno izračunava te se potom pripisuje njegovim partnerima. Porezi se naplaćuju na razini partnera.

8 — Stranke tog ugovora nisu navedene u zahtjevu za prethodnu odluku. Iz konteksta zaključujem da su to bili partneri komanditnog društva. Čini se da to pitanje nije bitno za odgovore na prethodna pitanja.

14. Komanditno društvo pred nacionalnim sudom ističe da njemačko zakonodavstvo povređuje načelo slobode poslovnog nastana iz članka 49. UFEU-a. Štoviše, trenutna naplata poreza u trenutku prijenosa imovine bila je neproporcionalna, s obzirom na to da naplata poreza u trenutku realizacije kapitalnih dobitaka predstavlja manje drastičnu alternativu.

15. S obzirom na gore navedeno, Finanzgericht Düsseldorf uputio je sljedeće pitanje radi donošenja prethodne odluke.

„Je li sukladno slobodi poslovnog nastana iz članka 49. UFEU-a da u slučaju prijenosa imovine iz tuzemne u inozemnu poslovnu jedinicu istog poduzeća jedan nacionalni propis određuje da je riječ o poslovno nepriznatom rashodu, što ima za posljedicu da zbog otkrivanja nerealiziranih skrivenih rezervi dolazi do nastanka dobiti povezane s rashodom, a da drugi nacionalni propis daje mogućnost ravnomjernog raspoređivanja navedene dobiti na 5 ili 10 poslovnih godina?”

16. Verder Labtec GmbH & Co. KG, Finanzamt Hilden, belgijska, danska, njemačka, španjolska, talijanska, nizozemska i švedska vlada podnijeli su pisana očitovanja. Rasprava nije održana.

IV – **Analiza**

A – *Uvodna zapažanja*

1. Dopuštenost

17. Komanditno društvo smatra da je prethodno pitanje nedopušteno jer je hipotetske naravi. Razlog tome je taj što ni razdoblje od 5 ni razdoblje od 10 godina za naplatu poreza koje navodi Finanzgericht nije primjenjivo za poslovnu godinu 2005. Komisija je stajališta da je zahtjev za prethodnu odluku, ili da može biti, hipotetske naravi u pogledu razdoblja od pet godina, s obzirom na to da nije primjenjivo za poslovnu godinu 2005. Finanzamt i njemačka vlada također ističu da razdoblje od pet godina nije relevantno za rješavanje spora.

18. Po mom mišljenju, prethodno pitanje je hipotetske naravi u mjeri u kojoj se odnosi na proporcionalnost razdoblja od pet godina za naplatu poreza. Razlog tome je taj što ne postoji odluka njemačkih poreznih tijela u vezi s komanditnim društvom, prema kojoj se to razdoblje primjenjuje. Nasuprot tomu, s obzirom na to da Finanzamt dopušta razdoblje od 10 godina za plaćanje poreza, prethodno pitanje nije hipotetske naravi u tom pogledu. Stoga, kada je riječ o vremenskom razdoblju za naplatu, Sud treba razmatrati samo usklađenost odnosnog razdoblja od 10 godina s pravom Unije.

2. Skrivene rezerve i izlazni porezi

19. Pojam skrivenih (neotkrivenih) rezervi odnosi se na dobit, obično na kapitalne dobitke, koja se ne uračunava u poreznu osnovicu poreza na dobit određenog poreznog obveznika. Skrivene rezerve mogu nastati zbog povećanja vrijednosti imovine i/ili zbog poreznih pravila koja omogućavaju amortizaciju veću od stvarne amortizacije imovine koja je posljedica njezinog trošenja uslijed redovitog korištenja, i/ili zbog drugih odbitaka temeljem rashoda koji još nisu nastali [9].

9 — Vidjeti Von Brocke, K. i Müller, S. „Exit Taxes”. *EC Tax Review* 6 (2013), str. 299. do 304. Osim toga, skrivene rezerve mogu nastati kao posljedica neopipljive imovine kao što je *goodwill* koju je porezni obveznik stvorio, ali koja možda nije prikazana kao imovina u bilanci.

20. Nerealizirani kapitalni dobici se ne oporezuju kao prihod godine u kojoj su nastali. Njihovo se oporezivanje odgađa obično do godine kada se prihod doista realizira. Smisao toga je taj da prije njihove realizacije, skrivene rezerve ne pridonose sposobnosti poreznog obveznika da plati porez. Međutim, osobito kada je riječ o nefinancijskoj imovini ili vlasništvu koje je podložno gubitku vrijednosti, imovina se ne realizira nužno njezinim otuđenjem, nego se skrivene rezerve metaforički „otope" kada se gospodarska vrijednost imovine približi nuli, primjerice zbog trošenja strojeva uslijed redovitog korištenja ili zbog isteka prava intelektualnog vlasništva.

21. Skrivene rezerve se uračunavaju u oporezivi prihod u situacijama u kojima se radi o rashodu (otuđenju) u neposlovne svrhe. To znači da se imovina izuzima iz porezne osnovice poreznog obveznika. To je slučaj, primjerice, kada se imovina povlači iz poslovnog vlasništva poduzetnika radi njegove privatne potrošnje ili kada se prenosi iz partnerstva na njegove članove bez naknade, ili s naknadom daleko ispod tržišne vrijednosti imovine. Međutim, najvažniji primjeri otuđenja odnose se na izvlačenje imovine iz osobnog ili teritorijalnog opsega nadležnosti države za oporezivanje.

22. Fiskalni izlaz, koji dovodi do naplate takozvanih izlaznih poreza, može se odnositi na poreznog obveznika, predmet oporezivanja ili na oboje. Preseljenjem fizičke ili pravne osobe poreznog obveznika u drugu državu, nadležnost oporezivanja se obično prenosi na tu državu. Isto vrijedi i za prijenos „predmeta oporezivanja", poput poslovne imovine iz jedne države u drugu. Kada je riječ o stalnim poslovnim jedinicama [10], može se raditi o izlasku bilo poreznog obveznika bilo predmeta oporezivanja ili o oboje, ovisno o slučaju [11].

23. Člankom 7. i člankom 13. stavkom 2. Model konvencije OECD-a, u pogledu poreza na prihod i poreza na kapitalne dobitke poduzeća nadležnosti oporezivanja u odnosu na stalne poslovne jedinice inozemnih društava priznaju se i matičnoj državi društva i državi domaćinu. Kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje iste dobiti, matične države mogu se suzdržati od oporezivanja dobiti stalnih poslovnih jedinica svojih društava u inozemstvu. To je također slučaj i s Njemačkom, koja od oporezivanja izuzima prihod stalnih poslovnih jedinica u Nizozemskoj društava koja imaju sjedište u Njemačkoj [12].

24. Za porezne obveznike izlazni porezi mogu stvoriti situaciju da njihove skrivene rezerve budu dvostruko oporezovane ili da uopće ne budu oporezovane. Prva je situacija moguća u slučaju kada država iz koje porezni obveznik izlazi naplati izlazni porez na temelju razlike između knjigovodstvene vrijednosti (u poreznim računima) i stvarne vrijednosti imovine dok država članica domaćin koristi istu knjigovodstvenu vrijednost kao osnovu oporezivanja kada dođe do otuđenja imovine a da kao odbitak ne prizna izlazni porez koji je naplaćen u državi iz koje se izlazi. Nasuprot tome, situacija u kojoj se skrivene rezerve uopće ne oporezuju može nastati ako država iz koje se izlazi ne naplati nikakav izlazni porez, a država domaćin prihvati stvarnu vrijednost imovine kao njezinu ulaznu vrijednost („povećanje") te se imovina otuđi za tu vrijednost [13].

10 — Prema članku 5. stavcima 1. i 2. Porezne model konvencije OECD-a o dohotku i kapitalu 2010. (OECD 2012, OECD Publishing, http://dx.doi.org/10.1787/978926417517-en), za potrebe te konvencije pojam „stalna poslovna jedinica" označava fiksno mjesto poslovanja gdje se u cijelosti ili djelomično obavljaju djelatnosti poduzeća te uključuje osobito podružnice.

11 — Podsjećam da u Direktivi 90/434/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na spajanja, podjele, prijenose imovine i razmjenu dionica društava različitih država članica (SL L 225, str. 1.) prijenos imovine ima posebno i ograničeno značenje. Prema definiciji iz članka 2. točke (c) Direktive 90/434 „Za potrebe ove Direktive […] (c) ‚prijenos imovine' znači postupak u kojem društvo, a da se ne gasi, prenosi sve, jednu ili više gospodarskih cjelina drugom društvu u zamjenu za prijenos vrijednosnih papira koji predstavljaju udjele u kapitalu društva preuzimatelja" [neslužbeni prijevod].

12 — Relevantne odredbe poreznog ugovora iz 1959. između Njemačke i Nizozemske opisane su u pisanim očitovanjima Belgije i Njemačke. Prema članku 20. stavku 2. ugovora, ako je Njemačka država sjedišta poreznog obveznika, ona izuzima iz porezne osnovice svaki prihod ili kapital kojeg prema sporazumu Nizozemska može oporezovati. To se odnosi na stalne poslovne jedinice njemačkih društava u Nizozemskoj (vidjeti članak 5.).

13 — Vidjeti Izlazno oporezivanje i potreba za usklađivanjem poreznih politika država članica. Priopćenje Komisije Vijeću, Europskom parlamentu i Europskom gospodarskom i socijalnom odboru od 19. 12. 2006., „Exit taxation and the need for co-ordination of Member States' tax policies" COM(2006) 825 *final*, str. 4.-8. Nadalje, vidjeti mišljenje nezavisne odvjetnice Kokott u predmetu National Grid Indus (EU:C:2011:563), t. 47. do 49.

25. Osim toga, izlazni će porez, ako se naplati prije realizacije imovine, štetno djelovati na likvidnost poreznog obveznika.

26. Očitovanja podnesena u dotičnom predmetu odraz su trajnog neslaganja između Komisije i država članica u pogledu prihvatljivosti i načina funkcioniranja izlaznih poreza na unutarnjem tržištu [14]. Iako Komisija i Vijeće dijele osnovno stajalište o tome da izlazni porezi predstavljaju ograničenja sloboda na unutarnjem tržištu, ali istovremeno i neizbježnu posljedicu načela fiskalne teritorijalnosti na kojem se temelji podjela nadležnosti za oporezivanje između država članica, njihova se stajališta razlikuju u pogledu njihove opravdanosti i proporcionalnosti. Stoga nije iznenađujuće da je sudska praksa Suda u pogledu izlaznih poreza relativno opsežna.

3. Sažetak najvažnijih presedana

27. U sudskoj praksi Suda ne postoji nijedna presuda koja se može izravno prenijeti na dotični predmet. Ipak, pregled činjeničnog stanja iz ovih predmeta, i zaključaka Suda, pruža korisne smjernice za utvrđivanje ima li pokušaj pobijanja od strane komanditnog društva oslonac u pravu Unije.

28. U predmetu National Grid Indus (EU:C:2011:785) nizozemsko je društvo preselilo sjedište svoje stvarne uprave u Ujedinjenu Kraljevinu. Prema mjerodavnom ugovoru o dvostrukom oporezivanju, nakon preseljenja se u porezne svrhe smatralo da ima sjedište u Ujedinjenoj Kraljevini iako je i dalje bilo nizozemsko društvo koje je načelno bilo porezni obveznik u Nizozemskoj. Budući da društvo nije imalo stalnu poslovnu jedinicu u Nizozemskoj, samo je Ujedinjena Kraljevina imala pravo oporezivati njegovu dobit i kapitalne dobitke nakon preseljenja, u skladu s uvjetima ugovora o dvostrukom oporezivanju. Prema nizozemskom pravu, morao se izvršiti konačni obračun nerealiziranih kapitalnih dobitaka u trenutku preseljenja.

29. Sud je na prethodna pitanja koja je uputio Gerechtshof Amsterdam, u mjeri u kojoj su relevantna za dotični predmet, odgovorio istaknuvši da se članak 49. UFEU-a ne protivi zakonodavstvu države članice prema kojem se iznos poreza na nerealizirane kapitalne dobitke povezane s imovinom društva konačno određuje bez uzimanja u obzir umanjenja ili povećanja vrijednosti do kojih može naknadno doći, u trenutku kada društvo prestaje stjecati dobit oporezivu u državi članici jer je preselilo sjedište svoje stvarne uprave u drugu državu članicu. Međutim, članak 49. UFEU-a protivi se zakonodavstvu države članice kojim se propisuje trenutna naplata poreza na nerealizirane kapitalne dobitke, povezane s imovinom društva koje seli sjedište svoje stvarne uprave u drugu državu članicu, u trenutku tog preseljenja.

30. Osim što je istaknuo razliku između utvrđivanja iznosa oporezivih kapitalnih dobitaka i naplate tog poreza, Sud je zaključio da je nizozemsko *zakonodavstvo prikladno* u pogledu očuvanja podjele nadležnosti za oporezivanje između odnosnih država članica jer su se *nerealizirani kapitalni dobici na taj način oporezivali u državi članici u kojoj su nastali* [15] (moje isticanje). Primjećujem da činjenica da je društvo ostalo porezni obveznik u Nizozemskoj, iako više nije ostvarivalo oporezivu dobit u toj državi članici, nije bila od odlučujuće važnosti.

31. U predmetu Komisija protiv Portugala (EU:C:2012:521) Sud je prvi dio Komisijine tužbe okarakterizirao kao navod da su relevantne odredbe portugalskog prava predstavljale prepreku slobodi poslovnog nastana jer su, u slučaju gdje portugalsko društvo seli svoje sjedište i sjedište stvarne uprave u drugu državu članicu te u slučaju *djelomičnog ili potpunog prijenosa u drugu državu članicu imovine stalne poslovne jedinice društva koje nema sjedište u Portugalu*, takvo društvo stavljale u lošiji

14 — Vidjeti COM(2006) 825 *final ibid.* i Rezoluciju Vijeća od 2. prosinca 2008. o usklađivanju izlaznog oporezivanja (SL 2008, C 323, str. 1.).

15 — Presuda National Grid Indus, EU:C:2011:785, t. 48.

financijski položaj u usporedbi sa sličnim društvom koje obavlja djelatnosti na portugalskom državnom području [16]. Budući da slični, isključivo nacionalni, postupci nisu imali za posljedicu trenutno oporezivanje nerealiziranih kapitalnih dobitaka, Sud je zaključio da je portugalsko pravo predstavljalo povredu članka 49. UFEU-a.

32. U predmetu Komisija protiv Danske [17] Komisija je pobijala danski zakon kojim se predviđalo trenutno oporezivanje kapitalnih dobitaka društava s ograničenom odgovornošću u slučajevima kada prenose svoju imovinu na druge svoje stalne poslovne jedinice u drugim državama članicama, pri čemu se slični prijenosi unutar danskog državnog područja (isključujući Grenland i Farske otoke) nisu oporezivali, ističući da nije u skladu s člankom 49. UFEU-a i člankom 31. Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru. U odnosnom su se danskom zakonodavstvu ti prekogranični prijenosi smatrali prodajom odnosne imovine, dok se slični postupci između poslovnih jedinica društva u Danskoj nisu smatrali prodajom imovine [18]. Sud je zaključio da se radilo o povredi navedenih odredbi jer je dansko zakonodavstvo, kojim se predviđalo trenutno oporezivanje nerealiziranih kapitalnih dobitaka u slučajevima kada društvo s ograničenom odgovornošću prenosi svoju imovinu izvan središnjeg danskog državnog područja [19], bilo neproporcionalno [20].

33. Od posebne je važnosti za odnosni predmet bio zaključak Suda da za potrebe naplate poreza na kapitalne dobitke koji su nastali na njihovom državnom području države članice imaju nadležnost odrediti kao oporeziv događaj koji se ne odnosi na stvarnu realizaciju tih dobitaka kako bi se osiguralo oporezivanje te imovine kada odnosno poduzeće ne namjerava otuđiti tu imovinu, pod uvjetom da se porez ne naplati u trenutku prijenosa [21]. Taj se zaključak odnosio na tvrdnje danske vlade prema kojima nefinancijska imovina, poput imovine koja je podložna trošenju uslijed redovitog korištenja, nema namjenu realiziranja te se, osim toga, njezina vrijednost smanjuje. To je značilo da nema nikakvu knjigovodstvenu vrijednost, ili je u svakom slučaju bila manja od iznosa porezne obveze [22].

34. Predmet DMC (EU:C:2014:20) odnosio se na oporezivanje nerealiziranih kapitalnih dobitaka njemačkog komanditnog društva koje je raspušteno jer su njegovi komanditori, dva austrijska društva s ograničenom odgovornošću, prenijeli svoje udjele u njemačkom komanditnom društvu na komplementara, njemačko društvo s ograničenom odgovornošću, u zamjenu za udjele u tom komplementaru. Komanditno društvo je raspušteno jer su svi udjeli u njemu bili preneseni na njemačkog komplementara.

35. To je dovelo do oporezivanja komanditora u Njemačkoj na osnovi nerealiziranih kapitalnih dobitaka njemačkog ograničenog partnerstva jer su, kao partneri, bili obvezni platiti porez na dobit iako nisu imali poslovnu jedinicu u Njemačkoj nakon raspuštanja njemačkog komanditnog društva. Posljedično, Njemačka više nije imala pravo oporezovati dobitke koje su komanditori ostvarili na temelju stjecanja udjela u njemačkom komplementaru, u zamjenu za unos udjela koje su ta društva imala u njemačkom komanditnom društvu. Udjeli koje su komanditori unijeli u njemačkog komplementara po njihovoj procijenjenoj, a ne knjigovodstvenoj vrijednosti, su tako prouzročili oporezivanje nerealiziranih kapitalnih dobitaka u pogledu udjela u njemačkom komanditnom društvu.

16 — Presuda Komisija/Portugal, EU:C:2012:521, t. 27.

17 — Presuda Komisija/Danska, EU:C:2013:480 (presuda je dostupna samo na danskom i francuskom).

18 — Presuda Komisija/Danska, EU:C:2013:480, t. 24.

19 — Presuda Komisija/Danska, EU:C:2013:480, t. 29.

20 — Presuda Komisija/Danska, EU:C:2013:480, t. 32.

21 — Presuda Komisija/Danska, EU:C:2013:480, t. 37.

22 — Presuda Komisija/Danska, EU:C:2013:480, t. 12. do 14.

36. U predmetu DMC (EU:C:2014:20) Finanzgericht Hamburg uputio je Sudu dva prethodna pitanja. Prvo se odnosilo na usklađenost sa slobodom poslovnog nastana nacionalnih propisa prema kojima se, „u slučaju unosa udjela sudionika u zajedničkom pothvatu u društvo kapitala, vrijednost imovine društva unesene kao ulog mora nužno odrediti sukladno procijenjenoj vrijednosti (zbog čega, otkrivanjem nerealiziranih dobitaka, nastaje kapitalni dobitak za osobu koja unosi ulog), a u trenutku unošenja nenovčanog uloga Savezna Republika Njemačka nije ovlaštena oporezivati kapitalni dobitak na temelju prijenosa novih poslovnih udjela dodijeljenih osobi koja unosi ulog u zamjenu za isti”.

37. Kao drugo, u slučaju niječnog odgovora na prvo pitanje sud države članice postavio je pitanje jesu li u skladu sa slobodom poslovnog nastana nacionalni propisi prema kojima osoba koja unosi ulog može zahtijevati, u odnosu na dugovani porez nastavno na otkrivanje nerealiziranih dobitaka, odgodu plaćanja bez kamata u smislu da se plaćanje dugovanog poreza na kapitalni dobitak može raspodijeliti na razdoblje od pet godina, pod uvjetom da za te djelomične isplate postoji jamstvo.

38. Sud je smatrao da su se činjenice slučaja odnosile na slobodno kretanje kapitala, a ne na slobodu poslovnog nastana. Dalje je istaknuo da dotični nacionalni propis može biti u skladu s člankom 63. UFEU-a ako ga opravdava očuvanje uravnotežene podjele nadležnosti za oporezivanje između država članica. Uvjet za to je da državama članicama u stvarnosti nije nemoguće vršiti svoje nadležnosti za oporezivanje u pogledu nerealiziranih kapitalnih dobitaka u trenutku kada se stvarno realiziraju [23].

39. Kada je riječ o drugom prethodnom pitanju, za trenutno oporezivanje nerealiziranih kapitalnih dobitaka nastalih na državnom području odnosne države članice zaključeno je da nije neproporcionalno, pod uvjetom da porezni obveznik može zahtijevati odgodu plaćanja te, ako to učini, da se svaka obveza izdavanja bankarske garancije nalaže samo zbog stvarnog rizika nenaplaćivanja poreza [24]. Sud je, osobito, zaključio da s obzirom na činjenicu da se rizik nenaplaćivanja povećava protekom vremena, *raspoređivanje plaćanja dugovanog poreza prije stvarnog nastanka nerealiziranih dobitaka na pet godišnjih iznosa predstavlja prikladnu i proporcionalnu mjeru* radi ostvarenja cilja očuvanja podjele nadležnosti za oporezivanje među državama članicama [25] (moje isticanje).

40. Smatram da je Sud kao opće pravilo prihvatio da, u nedostatku posebnih pravila Unije, iz nadležnosti država članica za izravno oporezivanje proizlazi da one mogu oporezivati nerealizirane kapitalne dobitke nastale na svojem državnom području iako se time, ovisno o slučaju, ograničava sloboda poslovnog nastana ili slobodno kretanje kapitala [26]. To se temelji na općenitijem priznanju da države članice, u kontekstu izlaza poreznog obveznika, u skladu s načelom fiskalne teritorijalnosti imaju ovlast ostvarivati svoje nadležnosti za oporezivanje u pogledu djelatnosti koje se obavljaju na njihovom državnom području [27].

41. Međutim, s obzirom na sudsku praksu iz predmeta Komisija protiv Portugala (EU:C:2012:521) i Komisija protiv Danske (EU:C:2013:480), to priznanje učinaka načela fiskalne teritorijalnosti nije ograničeno na situacije u kojima porezni obveznik napusti državno područje države članice, nego je primjenjivo i u slučajevima djelomičnog ili potpunog prijenosa imovine u drugu državu članicu. Doista, u kontekstu fiskalne teritorijalnosti nije relevantno je li porezni obveznik izašao iz teritorijalne nadležnosti ili nije ako država članica izgubi teritorijalnu nadležnost u pogledu određenih poreznih osnovica kao što je to dobit pripisiva određenoj poslovnoj imovini. U takvim slučajevima država

23 — Taj se uvjet temeljio na eventualnoj mogućnosti uzimanja u obzir kapitalnih dobitaka pri utvrđivanju poreza na dobit koji bi u Njemačkoj trebalo platiti društvo koje je steklo udjele, odnosno društvo s ograničenom odgovornošću koje je u tom predmetu bilo komplementar raspuštenog komanditnog društva. Presuda DMC, EU:C:2014:20, t. 57.

24 — Presuda DMC, EU:C:2014:20, t. 67.

25 — Presuda DMC, EU:C:2014:20, t. 62.

26 — Presuda National Grid Indus, EU:C:2011:785, t. 46.

27 — Presuda DMC, EU:C:2014:20, t. 49. i navedena sudska praksa.

članica mora utvrditi poreznu obvezu nastalu prije prijenosa porezne osnovice pod nadležnost za oporezivanje druge države članice, pod uvjetom da je prva država članica aktom međunarodnog prava i/ili domaćeg zakonodavstva drugoj državi članici dodijelila svoju nadležnost za oporezivanje nakon prijenosa te porezne osnovice.

42. Sud je izričito odbio postojanje bilo kakve obveze države iz koje se izlazi da uzme u obzir promjene u vrijednosti imovine s kojom su skrivene rezerve bile povezane nakon što je imovina napustila teritorij te države članice [28]. Međutim, to pravo na oporezivanje nerealiziranih kapitalnih dobitaka u državi članici ne može se koristiti na neproporcionalan način u pogledu naplate ili načina naplate poreza.

B – *Postojanje ograničenja slobode poslovnog nastana*

43. Sud koji je uputio zahtjev objašnjava postojanje ograničenja slobode poslovnog nastana činjenicom da slični prijenosi imovine u Njemačkoj s jedne stalne poslovne jedinice na drugu ne bi doveli do oporezivanja skrivenih rezervi [29]. Čini se da to stajalište dijele stranke koje su podnijele pisana očitovanja uz iznimku Finanzamta i belgijske vlade.

44. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, porezno pravilo predstavlja ograničenje slobode poslovnog nastana ako se prekogranična situacija tretira nepovoljnije u usporedbi s tuzemnom situacijom pod uvjetom da su te situacije usporedive [30].

45. Njemačka porezna pravila prijenos imovine s tuzemne stalne poslovne jedinice na inozemnu stalnu poslovnu jedinicu bez sumnje tretiraju drukčije od sličnih postupaka između dvije tuzemne stalne poslovne jedinice. Kod prve situacije dolazi do oporezivanja skrivenih rezervi, a kod druge ne. Ta razlika predstavlja nepovoljniji tretman prekograničnih postupaka od unutarnjih postupaka jer dovodi do slabije likvidnosti [31].

46. Po mojem mišljenju, čak i ako ne dolazi do slabije likvidnosti, riječ je o nepovoljnijem tretmanu. Određivanje iznosa u kojem nerealizirani kapitalni dobici doprinose oporezivoj dobiti u trenutku prijenosa imovine dovodi do gubitka prava poreznog obveznika da se oslanja na moguća kasnija sniženja tržišne vrijednosti imovine pri izračunu porezne obveze. To pravo, međutim, zadržava ako imovina ostane u Njemačkoj.

47. Stoga je u odnosnom predmetu riječ o ograničenju slobode poslovnog nastana pod uvjetom da je situacija njemačkog poduzeća koje prenosi imovinu na stalnu poslovnu jedinicu u drugoj državi članici objektivno usporediva s prijenosom imovine na stalnu poslovnu jedinicu u Njemačkoj. Sukladno sudskoj praksi, čini se da to jest slučaj [32].

48. Međutim, prema njemačkoj i belgijskoj vladi, nepovoljnijeg tretmana prekograničnih transakcija nema zbog ugovora o dvostrukom oporezivanju između Njemačke i Nizozemske koji se primjenjuje zajedno s nizozemskim poreznim zakonodavstvom. Temeljem ugovora, Njemačka ne oporezuje dobit stalnih poslovnih jedinica njemačkih poreznih obveznika u Nizozemskoj, već ih oporezuje Nizozemska. Prema nizozemskom pravu, imovina prenesena iz Njemačke u stalnu poslovnu jedinicu u Nizozemskoj može se povećati, odnosno unijeti u porezne račune po njezinoj tržišnoj vrijednosti, koja tada predstavlja osnovu za obračunavanje amortizacije. Stoga se navodi da bi eventualni njemački

28 — Presuda National Grid Indus, EU:C:2011:785, t. 56.

29 — Primjećujem da članak 43. UEZ-a, a ne članak 49. UFEU-a, predstavlja odredbu ugovora koja je primjenjiva *ratione temporis* jer se predmet odnosi na oporezivanje prijenosa imovine koji je izvršen 2005. Unatoč tomu, budući da između te dvije odredbe ne postoji sadržajna razlika, smatram da Sud može na prethodno pitanje odgovoriti pozivanjem na potonju odredbu.

30 — Presuda National Grid Indus, EU:C:2011:785, t. 37. i 38., i navedena sudska praksa.

31 — *Ibid*., t. 37.

32 — Presuda Komisija/Danska, EU:C:2013:480, t. 31.; presuda Komisija/Portugal, C-38/10, EU:C:2012:521, t. 29.; i presuda Komisija/Španjolska, EU:C:2012:439, t. 60.

izlazni porez bio neutraliziran nizozemskim poreznim pravilima jer dopuštaju obračunavanje amortizacije u odnosu na povećanu vrijednost imovine, čime se smanjuje oporezivi prihod ostvaren iz imovine u Nizozemskoj. Zbog nizozemskih pravila o amortizaciji u pogledu prava povezanih s patentima porezni obveznici mogu čak ostvariti korist iz ovakve situacije.

49. Smatram da taj navod ne mijenja činjenicu da njemačko zakonodavstvo diskriminira prekogranične prijenose imovine. Učinci poreznog ugovora odnose se na opravdavanje ograničenja, uzimanjem u obzir potrebe za pravičnom podjelom nadležnosti za oporezivanje između dviju država. Tim ću se pitanjem pozabaviti u nastavku.

50. Nadalje, u sudskoj praksi Suda su se odbijale tvrdnje da pravila u poreznim ugovorima mogu neutralizirati ograničenje iz *a priori* nacionalnog poreznog zakonodavstva. Sud je zaključio da je „na državama članicama da utvrde treba li se, i u kojoj mjeri, gospodarsko dvostruko oporezivanje izbjegavati te da, u tu svrhu, bilo jednostrano bilo putem ugovora o dvostrukom oporezivanju sklopljenih s drugim državama članicama, predvide postupke kojima je cilj spriječiti ili ublažiti takvo gospodarsko dvostruko oporezivanje. Međutim, to samo po sebi ne znači da države članice imaju pravo određivati mjere koje su u suprotnosti sa slobodama kretanja”[33].

51. Stoga smatram da zakoni koji se pobijaju u glavnom postupku proizvode ograničenja poslovnog nastana.

C – *Opravdanost ograničenja slobode poslovnog nastana*

1. Očuvanje uravnotežene podjele nadležnosti za oporezivanje između država članica

52. Nacionalni sud i različite države članice koje su sudjelovale u postupku smatraju da se njemački zakoni mogu opravdati potrebom očuvanja podjele nadležnosti za oporezivanje između država članica, koju je Sud prepoznao kao legitiman cilj u općem interesu kojim se može opravdati ograničenje slobode poslovnog nastana. Osim toga, Njemačka se poziva na dosljednost svojeg poreznog sustava.

53. Nasuprot tomu, Komisija tvrdi da prvo od tih opravdanja ne vrijedi jer, uzimajući u obzir sudsku praksu Bundesfinanzhofa[34], Njemačka ne gubi svoju nadležnost za oporezivanje u pogledu kapitalnih dobitaka nastalih prije prijenosa imovine.

54. Sudu bih savjetovao da ne prihvati Komisijinu argumentaciju jer se temelji na njezinom tumačenju promjena u sudskoj praksi Bundesfinanzhofa u pogledu pitanja je li prijenos imovine na inozemnu stalnu poslovnu jedinicu istovjetan otuđenju vlasništva koje dovodi do gubitka nadležnosti te države za oporezivanje. Štoviše, čini se da je porezna obveza za komanditno društvo nastala isključivo zbog prijenosa imovine na inozemnu stalnu poslovnu jedinicu. Tu posljedicu, koja je rezultat primjene nacionalnog prava, država članica mora opravdati u pogledu slobode poslovnog nastana.

55. Pitanje mogu li se njemačka pravila opravdati s obzirom na pravo Unije ili ne mogu ovisi, kao prvo, o tome jesu li prikladna i nužna za gore opisano očuvanje podjele nadležnosti za oporezivanje i, kao drugo, prekoračuju li ono što je nužno za ostvarenje tog cilja[35]. Smatram da nije potrebno detaljno analizirati predmetna njemačka pravila na ovaj način jer je na njih moguće primijeniti relevantne zaključke Suda iz gore opisanih presedana.

33 — Presuda Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, t. 24. Također vidjeti presudu Bouanich, C-265/04, EU:C:2006:51, t. 49. do 50.

34 — Vidjeti presudu od 17. srpnja 2008. navedenu u bilješci 6.he

35 — Vidjeti, primjerice, presudu National Grid Indus, EU:C:2011:785, t. 42. i navedenu sudsku praksu.

56. Primjećujem da se stajalište Suda o izlaznim porezima temelji na razlikovanju između, s jedne strane, utvrđivanja iznosa porezne obveze u trenutku izlaska i, s druge strane, naplate tako utvrđenog poreza. Sud je prihvatio da je prvonavedeni postupak opravdan zbog očuvanja uravnotežene podjele nadležnosti za oporezivanje [36] i zbog održavanja dosljednosti u poreznom sustavu [37].

57. Nitko ne osporava da Njemačka zadržava pravo oporezivati nerealizirane kapitalne dobitke nastale na njezinom teritoriju prije prijenosa. Također je jasno da je Njemačka, zbog mjerodavnog poreznog ugovora, odustala od svoje nadležnosti za oporezivanje dobiti i imovine stalne poslovne jedinice njemačkog poduzeća u Nizozemskoj te izuzela od oporezivanja bilo kakav prihod koji se može pripisati toj stalnoj poslovnoj jedinici.

58. Stoga se čini da su Nizozemska i Njemačka uskladile svoje nadležnosti za oporezivanje dobiti koju ostvari predmetna imovina tako da je ključan trenutak prijenosa. Kako bi Njemačka mogla izvršiti svoje nadležnosti za oporezivanje očito je da mora biti u mogućnosti utvrditi iznos u kojem su nerealizirani kapitalni dobici pridonijeli oporezivoj dobiti komanditnog društva u trenutku prijenosa imovine. Inače bi nastala pomutnja između tih kapitalnih dobitaka i kapitalnih dobitaka (ili gubitaka) koji bi nastali nakon prijenosa, a koji spadaju pod nadležnosti Nizozemske za oporezivanje.

2. Ostvarivanje nadležnosti Njemačke za oporezivanje (utvrđivanje iznosa nerealiziranih kapitalnih dobitaka)

59. Pravo pitanje za Njemačku je dakle kako može djelotvorno ostvarivati svoje nadležnosti za oporezivanje. Je li zbog činjenice da komanditno društvo ostaje u Njemačkoj nepotrebno, u pogledu očuvanja uravnotežene podjele nadležnosti oporezivanja između dviju država članica, utvrđivati iznos nerealiziranih kapitalnih dobitaka nastalih u Njemačkoj prije prijenosa dotične imovine? Čini se da Komisija dijeli to stajalište. Ona se poziva na dijelove presude Suda u predmetu DMC u kojima je istaknuto da cilj očuvanja uravnotežene podjele nadležnosti za oporezivanje može opravdati inače nezakonite propise države članice ako je država članica na čijem su državnom području prihodi nastali praktično spriječena izvršavati svoju poreznu nadležnost nad tim prihodima [38].

60. Čini se jasnim da Njemačka zadržava nadležnost za oporezivanje *ratione personae* nad komanditnim društvom jer se ne radi o izlasku društva. Isto vrijedi i za komplementara, njemačko društvo s ograničenom odgovornošću. Kada je riječ o poreznom statusu komanditora koji su nizozemska društva, spis predmeta ne sadrži nikakve podatke u pogledu njihovog poreznog statusa u Njemačkoj.

61. S obzirom na presudu Suda u predmetu National Grid Indus ne vidim kako se ikakav prigovor može uputiti Njemačkoj zbog toga što je oporezivu dobit odredila temeljem utvrđenog oporezivog iznosa koji odgovara nerealiziranim kapitalnim dobicima povezanima s imovinom koja je prenesena u nizozemsku stalnu poslovnu jedinicu komanditora. To je potrebno iz razloga pravne sigurnosti jer je ta dobit, u svakom slučaju, povezana s trenutkom prijenosa te, posljedično, sa zasebnom poslovnom godinom [39].

36 — Presuda DMC, EU:C:2014:20, t. 51. i 52.

37 — Presuda National Grid Indus, EU:C:2011:785, t. 81.

38 — Vidjeti presudu DMC, EU:C:2014:20, t. 56. i 57.

39 — Situacija bi bila drukčija da je pravo EU-a zahtijevalo da se pri određivanju oporezive dobiti nastale u Njemačkoj uzme u obzir iznos realiziranih kapitalnih dobitaka (ili gubitaka) ako je i kada imovina realizirana u Nizozemskoj. Ovu je obvezu Sud odbio u presudi National Grid Indus, EU:C:2011:785, t. 56. do 57. Također vidjeti presudu DMC, EU:C:2014:20, t. 48. Ovdje podsjećam da je u predmetu National Grid Indus društvo ostalo porezni obveznik u Nizozemskoj iako je postalo rezident Ujedinjene Kraljevine. Nadalje ističem da bi, da je država od oporezivanja izuzela prihod pripisiv inozemnim stalnim poslovnim jedinicama poduzeća rezidenata, obveza da uzme u obzir takvo smanjenje vrijednosti njima prenesene imovine, a da pritom ne može uzeti u obzir nikakva povećanja vrijednosti imovine nakon njezinog izlaska, značila asimetriju koja bi utjecala na dosljednost njezinog poreznog sustava.

62. Smatram da ne postoji bitna razlika između situacija u kojima se sva imovina tuzemne stalne poslovne jedinice poreznog obveznika rezidenta prenese na inozemnu stalnu poslovnu jedinicu i situacija u kojima se samo dio imovine prenosi ako pravni subjekt koji vrši prijenos ostaje obvezan platiti porez u izlaznoj državi. U predmetu Komisija protiv Portugala Sud nije pravio razliku između djelomičnog i potpunog prijenosa imovine iz portugalskih stalnih poslovnih jedinica društva nerezidenta [40]. To je još manje važno kada se radi o društvima rezidentima jer porezna osnovica – odnosno nerealizirani kapitalni dobici nastali prije prijenosa – ostaje ista u objema situacijama [41].

63. Nadalje, čini se da se u sudskoj praksi prihvaća utvrđivanje izlaznog poreza u kontekstu prijenosa imovine čak i ako se porezni obveznik ne preseli u drugu državu članicu, pod uvjetom da se naplata poreza ne vrši trenutno [42].

64. Zaključno, radi očuvanja nadležnosti Njemačke za oporezivanje u pogledu nerealiziranih kapitalnih dobitaka nastalih prije prijenosa imovine, što predstavlja *oporezivi događaj* za potrebe utvrđivanja porezne obveze, i nužno je i prikladno da se u tom trenutku utvrdi iznos oporezive dobiti. Nastavak postojanja komanditora kao poreznog obveznika u Njemačkoj ne utječe na to; utječe samo na pitanje naplate.

65. Naposljetku, prije detaljne analize pitanja naplate poreza, ističem da je stajalište Komisije o praktičnoj nemogućnosti oporezivanja nerealiziranih kapitalnih dobitaka, koje je Sud razmatrao na temelju činjenica u predmetu DMC, pogrešno. U predmetu DMC Sud je ispitivao je li Njemačka mogla uzeti u obzir nerealizirane kapitalne dobitke raspuštenog njemačkog komanditnog društva pri utvrđivanju oporezive dobiti društva s ograničenom odgovornošću, koje je bilo njegov komplementar kada je jedini preostali partner, odnosno društvo s ograničenom odgovornošću, preuzeo njemačko komanditno društvo kao posljedicu njegova raspuštanja [43].

66. Kao prvo, u dotičnom predmetu nije moguće uzeti u obzir relevantne nerealizirane kapitalne dobitke pri oporezivanju bilo kojih drugih osoba osim komanditnog društva, a, zbog transparentnosti oporezivanja, u konačnici i njegovih partnera. Kao drugo, pravilno razgraničenje između nadležnosti Njemačke i nadležnosti Nizozemske za oporezivanje osigurano je samo kada je iznos nerealiziranih kapitalnih dobitaka utvrđen u trenutku prijenosa. Svaka naknadna realizacija tih dobitaka ne utječe na iznos jer svi kapitalni dobici i gubici nastali nakon prijenosa imovine spadaju pod nadležnost Nizozemske za oporezivanje. Stoga, u stvarnosti nije moguće oporezovati te kapitalne dobitke u Njemačkoj ako njihov iznos u trenutku prijenosa nije utvrđen.

3. Naplata poreza

67. Nakon predmeta Komisija protiv Danske i DMC čini se jasnim da Sud stvarnu realizaciju u državi domaćinu imovine prenesene na stalnu poslovnu jedinicu u toj državi članici ne smatra jedinim prihvatljivim ili jedinim nužno *oporezivim događajem* u smislu da predstavlja događaj koji stvara obvezu plaćanja poreza, u suprotnosti s oporezivim događajem kojim se uspostavlja porezna obveza [44]. Nadalje, Sud je već zaključio da je trenutno oporezivanje neproporcionalno, ali je dodao da je omogućavanje poreznom obvezniku da izabere između trenutnog plaćanja poreza i plaćanja u

40 — Presuda Komisija/Portugal, EU:C:2012:521, t. 27. i 28. Vidjeti također presudu Komisija/Danska, EU:C:2013:480, t. 28.

41 — Vidjeti presudu Komisija/Danska, EU:C:2013:480, t. 31. i 36.

42 — U tom smislu vidjeti presudu Komisija/Portugal, EU:C:2012:521. Sud je u toj presudi zaključio da se trenutna naplata poreza na nerealizirane kapitalne dobitke povezane s imovinom stalne poslovne jedinice, smještene na portugalskom državnom području, koja je prenesena u drugu državu članicu ne može smatrati ni opravdanom ni proporcionalnom. Također vidjeti presudu Komisija/Danska, EU:C:2013:480, t. 36. i 37., i presudu National Grid Indus, EU:C:2011:785, gdje je društvo ostalo nizozemsko društvo iako je njegovo sjedište uprave preseljeno u drugu državu članicu.

43 — Presuda DMC, EU:C:2014:20, t. 57.

44 — Presuda Komisija/Danska, EU:C:2013:480, t. 37., i presuda DMC, EU:C:2014:20, t. 53.

obrocima proporcionalno [45]. Nakon što je priznato pravo izlazne države članice da oporezuje nerealizirane kapitalne dobitke koji su nastali na njezinom državnom području, ograničavanje naplate tog poreza samo na situacije u kojima se imovina doista realizira učinilo bi ostvarivanje prava izlazne države na oporezivanje ovisnim o hiru poreznog obveznika [46].

68. Smatram da je sudska praksa u ovom pogledu jasna. Sud prihvaća da i drugi događaji, pored stvarne realizacije, stvaraju obvezu plaćanja izlaznog poreza. Istovremeno, sudskom praksom Suda se državama članicama ne nameće obveza da dopuste odgodu plaćanja izlaznog poreza do trenutka stvarne realizacije imovine [47].

69. Osobito je važno da stvarna realizacija nije predviđena kao jedini dopušteni oporezivi događaj, čak ni kao obvezna alternativa, kada se prenesena poslovna imovina sastoji od prava intelektualnog vlasništva. Kao prvo, takva su prava prenosiva, ali ih njihov vlasnik lako može iskorištavati bez otuđivanja vlasništva nad njima. Stoga bi, ako bi se dopustilo da stvarna realizacija bude događaj koji dovodi do naplate poreza, u praksi plaćanje tog poreza u mnogim slučajevima bilo dobrovoljno. Kao drugo, prava intelektualnog vlasništva obično stvaraju prihod te dakle pridonose mogućnosti njihovog vlasnika da plaća porez kao stalan dotok prihoda u obliku tantijema ili kao poslovni prihod od iskorištavanja prava, koji je u pogledu patenata, korisnih modela ili autorskih prava vremenski ograničen, ali u pogledu žigova ne mora biti. Stoga mogućnost plaćanja poreza u obrocima bolje odražava doprinos koji ta prava daju sposobnosti plaćanja poreza [48].

4. Proporcionalnost razdoblja od 10 godina za plaćanje i naplatu

70. Konačno, u pogledu proporcionalnosti razdoblja od 10 godina za plaćanje i naplatu poreza neka vrsta sustava plaćanja poreza je neizbježna, s obzirom na to da je Sud zaključio da su zakoni država članica koji predviđaju trenutnu naplatu izlaznog poreza u trenutku prijenosa neproporcionalni [49] ako nema mogućnosti odgode njegovog plaćanja [50].

71. To se razdoblje može zasebno odrediti za svaku pojedinu prenesenu imovinu, uzimanjem u obzir njihovog očekivanog gospodarskog vijeka trajanja s obzirom na trošenje uslijed redovitog korištenja ili isteka prava intelektualnog vlasništva, što je, čini se, stajalište Komisije. Međutim, takvo rješenje može stvoriti značajne praktične poteškoće za poreznog obveznika te matičnu državu članicu zbog razlika u trajanju preostale zaštite pojedinačnih prava uključenih u prenesenu imovinu i zbog mogućnosti njihovog daljnjeg prijenosa unutar poslovne strukture, s vremenom i pod drugu poreznu vlast u Europskoj uniji ili u trećim zemljama. Takve su poteškoće razlog zbog kojeg je Sud odbio stajalište da se stvarna realizacija treba smatrati jedinim prihvatljivim oporezivim događajem za naplatu izlaznog poreza [51].

45 — Presuda National Grid Indus, EU:C:2011:785, t. 73. U nekim će okolnostima trenutnim plaćanjem porezni obveznik i porezna tijela izbjeći upravne poteškoće koje nastaju zbog potrebe praćenja promjena vrijednosti svake pojedine prenesene imovine.

46 — Ovu je tvrdnju iznijela Danska u predmetu Komisija protiv Danske (EU:C:2013:480, t. 13.). Podsjećam da je Sud prihvatio (vidjeti t. 37.) da države članice mogu za naplatu poreza izabrati drugi oporezivi događaj, a ne stvarnu realizaciju imovine.

47 — Presuda Komisija/Danska, EU:C:2013:480, t. 36. do 38. i presuda DMC, EU:C:2014:20, t. 53.

48 — To se primjenjuje neovisno o pravilima o amortizaciji, koja su u pogledu prava iz patenata u Nizozemskoj prilično povoljna, prema pisanim očitovanjima belgijske vlade.

49 — Presuda National Grid Indus, EU:C:2011:785, t. 81.

50 — Presuda National Grid Indus, EU:C:2011:785, t. 73.; Presuda DMC, EU:C:2014:20, t. 61.

51 — Presuda National Grid Indus, EU:C:2011:785, t. 70. do 71.

72. Iz toga proizlazi da se razdoblje za plaćanje i naplatu može sustavno odrediti a da se ne povrijedi načelo proporcionalnosti. Budući da je Sud trenutnu naplatu izlaznih poreza odbio zbog problema s likvidnošću za poreznog obveznika, jasno je da razdoblje mora biti dovoljno dugo da omogući ublažavanje tog problema. S druge strane, to razdoblje mora biti prilagođeno gospodarskoj i pravnoj stvarnosti poslovanja i oporezivanja trgovačkih društava, kao što su to odredbe o čuvanju računa i njihove popratne dokumentacije.

73. U predmetu DMC (EU:C:2014:20) Sud je smatrao da je razdoblje od pet godina za naplatu izlaznog poreza proporcionalno u okolnostima tog predmeta. Budući da se izlazni porez u ovom predmetu može platiti tijekom razdoblja od 10 godina, ne vidim osnovu po kojoj bi se to razdoblje moglo smatrati neproporcionalnom.

V – **Zaključak**

74. Iz tih razloga predlažem da se na pitanje koje je uputio Finanzgericht Düsseldorf odgovori na sljedeći način:

Sloboda poslovnog nastana iz članka 49. UFEU-a ne protivi se nacionalnom zakonodavstvu koje dovodi do otkrivanja skrivenih rezervi koje pridonose oporezivoj dobiti u slučaju prijenosa imovine iz tuzemne u inozemnu stalnu poslovnu jedinicu istog poduzeća, dok drugo nacionalno zakonodavstvo predviđa mogućnost ravnomjernog raspoređivanja tog prihoda tijekom 10 poslovnih godina.