Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
NIILA JÄÄSKINENA,
predstavljeni 26. februarja 2015 [1]

Zadeva C-657/13

Verder LabTec GmbH & Co. KG
proti
Finanzamt Hilden(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,

ki ga je vložilo Finanzgericht Düsseldorf (Nemčija))

„Svoboda ustanavljanja — Razkritje in obdavčitev skritih rezerv, izhajajočih iz prenosa sredstev s stalne poslovne enote podjetja v eni državi članici na drugo stalno poslovno enoto v drugi državi članici — Obstoj omejitve — Določitev zneska nerealiziranega kapitalskega dobička, ki prispeva k obdavčljivemu dobičku, ob prenosu — Utemeljitev — Ohranitev razdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami — Plačilo in izterjava v 10 letnih obrokih — Sorazmernost“

I – **Uvod**

1. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na davčna pravila Zvezne republike Nemčije o določitvi davčne obveznosti v zvezi s skritimi (nerazkritimi) rezervami, ki se plača v letnih obrokih. Ta pravila se uporabljajo, kadar se sredstva, ki so del poslovne lastnine, prenesejo s stalne poslovne enote, ki pripada nemškemu podjetju, na njegovo stalno poslovno enoto v tujini.

2. Komanditna družba po nemškem pravu je prenesla poslovno lastnino, ki obsega različne pravice intelektualne lastnine, iz skupine sredstev svoje stalne poslovne enote v Nemčiji na skupino sredstev svoje stalne poslovne enote na Nizozemskem. Po mnenju pristojnega davčnega organa je s tem po nemškem pravu nastala davčna obveznost v zvezi z razkritjem skritih rezerv, ki so bile povezane s prenesenimi sredstvi. Vendar davka ni bilo treba plačati takoj. Namesto tega so davčni organi dovolili plačilo davka v letnih obrokih v desetletnem obdobju.

3. Komanditna družba je odločbo davčnih organov izpodbijala pred nemškimi sodišči, to pa je privedlo do tega predloga Finanzgericht Düsseldorf za sprejetje predhodne odločbe. Pravne težave, ki jih sproža spor, se nanašajo na to, ali sporni nemški zakoni omejujejo svobodo ustanavljanja ali ne; ali jih je mogoče upravičiti s sklicevanjem na potrebo po ohranitvi davčne pristojnosti Nemčije v zvezi z nerealiziranim kapitalskim dobičkom (skrite rezerve), ustvarjenim v navedeni državi članici pred prenosom zadevnih sredstev; in ali so sorazmerni, zlasti glede na dejstvo, da je po eni strani davek treba plačati, še preden se sredstva dejansko realizirajo, po drugi strani pa je obdobje izterjave podaljšano na 10 let.

1 — Jezik izvirnika: angleščina.

4. Sodišče je tovrstne težave že obravnavalo, zlasti v sodbah, kot je National Grid Indus,[2] v ločenih postopkih za ugotavljanje kršitev, ki jih je Komisija začela zoper Portugalsko, Španijo in Dansko,[3] in nedavno v sodbi DMC.[4] Vendar obravnavana zadeva vključuje novo kombinacijo dejstev.

II – **Pravni okvir**

5. Zelo zapleten nacionalni pravni okvir je mogoče povzeti, kakor sledi.

6. V nemškem pravu sprva ni bilo zakonske podlage za tako imenovano „ločeno obdavčitev“. Ta je temeljila na sodni praksi Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) iz leta 1969, v skladu s katero je bilo treba prenos sredstva z nemškega podjetja na njegovo stalno poslovno enoto v tujini šteti za uporabo sredstev za neposlovne namene v smislu člena 4(1), drugi stavek, Einkommensteuergesetz (zakon o dohodnini) (v nadaljevanju: EStG). Davčni organi so za ublažitev učinkov tega pristopa za davčne zavezance v okviru upravne prakse davčnim zavezancem dovolili, da izberejo med takojšnjim upoštevanjem nerealiziranega kapitalskega dobička v obdavčljivem dohodku in odlogom obdavčitve z upoštevanjem tega dobička kot kompenzacijskega zneska za neplačano davčno obveznost v ustreznih davčnih bilancah v desetletnem obdobju.

7. „Ločena obdavčitev“ je bila prvič urejena v Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (zakon o davčnih spremljevalnih ukrepih ob uvedbi evropske družbe in spremembi nekaterih davčnih določb) (v nadaljevanju: SEStEG) z dne 7. decembra 2006.[5]

8. Člen 4(1), tretji stavek, EStG, ki je bil vstavljen v EStG, določa: „Izključitev ali omejitev pravice Zvezne republike Nemčije do obdavčenja dobička iz odsvojitve ali uporabe sredstva se šteje za uporabo za neposlovne namene.“

9. S SEStEG je bil uveden tudi člen 4g EStG, ki določa, da se v primerih, v katerih se sredstvo zaradi pripisa stalni poslovni enoti istega davčnega zavezanca v drugi državi članici EU šteje za uporabljeno za neposlovne namene v skladu s členom 4(1), tretji stavek, EStG, na zahtevo davčnega zavezanca ustvari uskladitvena postavka v višini razlike med knjigovodsko in tržno vrednostjo sredstva. Navedena uskladitvena postavka se amortizira do petine v poslovnem letu, v katerem je ustvarjena, in v vsakem od naslednjih štirih poslovnih let s povečanjem dobička.

10. Leta 2010 je bil člen 4(1) EStG spremenjen zaradi sodbe Bundesfinanzhof.[6] Prvič, za tretjim stavkom člena 4(1) EStG je bil vstavljen nov četrti stavek, ki določa:

„Izključitev ali omejitev pravice do obdavčitve v zvezi z dobičkom od odsvojitve sredstva obstaja zlasti, kadar je treba sredstvo, ki ga je bilo treba predhodno pripisati nemški stalni poslovni enoti davčnega zavezanca, pripisati stalni poslovni enoti v tujini.“

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

3 — Sodbe Komisija/Španija (C-269/09, EU:C:2012:43), Komisija/Portugalska (C-38/10, EU:C:2012:521) in Komisija/Danska (C-261/11, EU:C:2013:480).

4 — Sodba DMC (C-164/12, EU:C:2014:20). Kot je bilo poudarjeno v pisnih stališčih italijanske vlade, si Finanzgericht ob vložitvi predloga za sprejetje predhodne odločbe ni moglo pomagati s sodbo Sodišča v zadevi DMC.

5 — *Bundesgesetzblatt*, zvezni uradni list (BGBl) I 2006, 2782.

6 — Bundesfinanzhof je s sodbo z dne 17. julija 2008, torej v času, ko je člen 4(1), tretji stavek, EstG, kot je bil uveden s SEStEG, že veljal, v zadevi, ki se je nanašala na davčno obdobje 1985, opustilo teorijo končne uporabe. Navedlo je, da prenos sredstva na stalno poslovno enoto istega podjetja v tujini ni uporaba sredstev za neposlovne namene. Prenosa sredstva nemškega podjetja na njegovo stalno poslovno enoto v tujini ni bilo treba šteti za realizacijo dobička, ker dejstvo, da je bil dobiček stalne poslovne enote v tujini izvzet iz nemške obdavčitve, ni vplivalo na poznejšo obdavčitev skritih rezerv, ki so nastale v Nemčiji. Na podlagi navedene spremembe sodne prakse se je zakonodajalec odločil spremeniti člen 4(1) EStG. To je storil v Jahressteuergesetz 2010 z dne 8. decembra 2010 (BGBl. I 2010, 1768), da bi zagotovil, da načela iz sodbe z dne 17. julija 2008 ostanejo omejena na to, o čemer je bilo odločeno v navedenem posameznem primeru, in da se teorija o končni uporabi, kakor je zakonsko določena v členu 4(1), tretji stavek, EStG, uporabi za vse še odprte primere.

11. Drugič, člen 52(8b) EStG, v katerem je bilo do tedaj določeno le, da člen 4(1), tretji stavek, EStG, kakor je bil spremenjen s SEStEG, velja od leta 2006, je bil spremenjen tako, da se člen 4(1), tretji stavek, EStG uporablja tudi za prejšnja davčna obdobja, če je prišlo do prenosa sredstva na stalno poslovno enoto v tujini, katere prihodki so zaradi sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja v Nemčiji oproščeni obdavčitve, in da se člen 4(1), četrti stavek, EStG uporablja v vseh primerih, v katerih je treba uporabiti člen 4(1), tretji stavek, EStG.

III – **Postopek v glavni stvari, vprašanje za predhodno odločanje in postopek pred Sodiščem**

12. Verder LabTec GmbH& Co KG (v nadaljevanju: tudi: komanditna družba) je komanditna družba s sedežem v Haanu v Nemčiji. Verder LabTec Beteiligungs GmbH (v nadaljevanju: komplementar), ki ima prav tako sedež v Haanu, je njen komplementar.[7] Tarco BV in Labo-Tech BV, ki imata sedež na Nizozemskem, sta komanditista. Komanditna družba se je od maja 2005 ukvarjala izključno z upravljanjem lastnih pravic iz patentov, znamk in uporabnih modelov. S pogodbo z dne 25. maja 2005 je te pravice prenesla na svojo nizozemsko stalno poslovno enoto v Vleutnu.[8]

13. Finančna uprava (Finanzamt Hilden) je med davčnim nadzorom ugotovila, da bi se moral prenos pravic intelektualne lastnine izvesti ob razkritju kakršnih koli skritih rezerv z njihovo vrednostjo po primerljivih tržnih cenah ob prenosu. Vse stranke so se strinjale z vrednostjo skritih rezerv, finančna uprava pa je priznala, da naj tega zneska ne bi bilo treba takoj obdavčiti v celoti. Namesto tega naj bi se iz razlogov pravičnosti nevtraliziral z nominalno številko v istem znesku; navedena nominalna številka naj bi se nato amortizirala z linearnim povečanjem dobička v desetletnem obdobju. Drugače rečeno, Finanzamt Hilden je zaradi pravičnosti odložila izterjavo, tako da je skrite rezerve razporedila na deset let. V obvestilu za leto 2005 o ločeni in enotni določitvi davčnih osnov z dne 17. avgusta 2009 je ocenila dohodek iz dejavnosti komanditne družbe ob upoštevanju skritih rezerv. Z odločbo z dne 19. septembra 2011 je ugovor zoper obvestilo zavrnila kot neutemeljen.

14. Komanditna družba pri nacionalnem sodišču trdi, da je nemška zakonodaja v nasprotju z načelom svobode ustanavljanja iz člena 49 PDEU. Poleg tega je bilo takojšnje pobiranje davka ob prenosu sredstev nesorazmerno, pri čemer pobiranje davka ob realizaciji kapitalskega dobička pomeni manj drastično alternativo.

15. Glede na navedeno je Finanzgericht Düsseldorf v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je združljivo s svobodo ustanavljanja iz člena 49 Pogodbe o delovanju Evropske unije, da za prenos sredstev iz poslovne enote na nacionalnem ozemlju na poslovno enoto istega podjetja v tujini nacionalna ureditev določa, da gre za uporabo za neposlovne namene, pri čemer zaradi razkritja skritih rezerv pride do dobička, povezanega z uporabo za neposlovne namene, in da druga nacionalna ureditev omogoča, da se navedeni dobiček razporedi enakomerno na 5 ali 10 poslovnih let?“

16. Verder Labtec GmbH & Co.KG, Finanzamt Hilden, belgijska, danska, nemška, španska, italijanska, nizozemska in švedska vlada ter Komisija so predložili pisna stališča. Obravnave ni bilo.

7 — V Nemčiji so komanditne družbe, v katerih je komplementar zasebna družba z omejeno odgovornostjo (tako imenovane družbe GmbH & Co.), priljubljene iz davčnih razlogov. Glej Hensler, M. in Strohn, L. *Gesellschaftsrecht*, 2. Auflage 2014, Beck, München, str. 403, 404 in 511. V Nemčiji so komanditne družbe pregledno obdavčene, kar pomeni, da komanditna družba ni davčni zavezanec za davek od dohodkov pravnih oseb ali dohodnino, ampak samo davčni zavezanec v tem smislu, da se obdavčljivi dohodek iz njene dejavnosti izračuna ločeno in nato pripiše njenim družbenikom. Davki se nato poberejo na ravni družbenikov.

8 — V predlogu za sprejetje predhodne odločbe stranke te pogodbe niso navedene. Iz konteksta sklepam, da so bili to družbeniki komanditne družbe. To se ne zdi upoštevno za odgovore na predhodna vprašanja.

IV – **Analiza**

A – *Uvodne ugotovitve*

1. Dopustnost

17. Po mnenju komanditne družbe vprašanje za predhodno odločanje ni dopustno, ker je hipotetično. To pa zato, ker se za poslovno leto 2005 ne uporablja niti petletno niti desetletno obdobje za izterjavo davka, ki ga navaja Finanzgericht. Komisija meni, da je predlog za sprejetje predhodne odločbe hipotetičen ali bi lahko bil hipotetičen, kar zadeva petletno obdobje, saj se to za poslovno leto 2005 ne uporablja. Tudi Finanzamt in nemška vlada poudarjata, da petletno obdobje ni upoštevno za rešitev spora.

18. Po mojem mnenju je vprašanje za predhodno odločanje hipotetično v delu, v katerem se nanaša na sorazmernost petletnega obdobja za plačilo davka. To pa zato, ker v zvezi s komanditno družbo ne obstaja odločba nemških davčnih organov, v skladu s katero se uporablja to obdobje. Nasprotno pa Finanzamt dovoljuje desetletno obdobje za plačilo navedenega davka, zato v tem pogledu vprašanje za predhodno odločanje ni hipotetično. Sodišče bi torej v zvezi z obdobjem za izterjavo moralo preudarke omejiti na preučitev združljivosti zadevnega desetletnega obdobja s pravom EU.

2. Skrite rezerve in izstopni davki

19. Izraz skrite (nerazkrite) rezerve se nanaša na dobiček, običajno kapitalski, ki se ne vključi v davčno osnovo davčnega zavezanca za namene dohodnine. Skrite rezerve lahko izhajajo iz povečanja vrednosti sredstva in/ali davčnih pravil, ki omogočajo amortizacije, večje od realnega zmanjšanja vrednosti sredstva zaradi obrabe in/ali drugih odbitkov na podlagi odhodkov, ki še niso nastali.[9]

20. Nerealizirani kapitalski dobiček ni obdavčen kot dohodek v letu, v katerem je nastal. Njegova obdavčitev je odložena, navadno v leto, ko se dohodek dejansko realizira. To je utemeljeno s tem, da skrite rezerve pred realizacijo ne prispevajo k sposobnosti davčnega zavezanca za plačilo davka. Vendar se zlasti v primeru nefinančnih sredstev ali premoženja, ki je izpostavljeno zmanjševanju vrednosti, sredstva ne realizirajo nujno z odsvojitvijo, ampak se skrite rezerve metaforično „stopijo“, ko se ekonomska vrednost sredstva približa nič, na primer zaradi obrabe strojev ali poteka pravice intelektualne lastnine.

21. Skrite rezerve tudi prispevajo k obdavčljivemu dohodku v primeru uporabe (odtujitve) za neposlovne namene. To pomeni, da je sredstvo vzeto iz davčne osnove davčnega zavezanca. To se na primer lahko zgodi, kadar je sredstvo preneseno iz poslovne lastnine poslovneža v njegovo zasebno porabo ali s partnerstva na njegove člane brez stroškov ali za manj od tržne vrednosti sredstva. Vendar so najpomembnejši primeri odtujitve povezani z izstopom iz osebnega ali ozemeljskega področja uporabe davčnih pristojnosti države.

9 — Glej Von Brocke, K. in Müller, S. „Exit Taxes“. *EC Tax Review* 6 (2013), str. od 299 do 304. Poleg tega lahko skrite rezerve nastanejo zaradi neopredmetenih sredstev, kot je dobro ime, ki jih je ustvaril davčni zavezanec, vendar v bilanci stanja morda niso prikazana kot sredstva.

22. Davčni izstop, ki vodi do naložitve tako imenovanih izstopnih davkov, se lahko nanaša na davčnega zavezanca, predmet obdavčitve ali oba. S selitvijo zasebnega davčnega zavezanca ali davčnega zavezanca podjetja v drugo državo se navadno davčna pristojnost prenese na zadnjenavedeno državo. Enako velja za prenos „obdavčljivega predmeta“, kot so poslovna sredstva, iz ene države v drugo. V primeru stalnih poslovnih enot [10] lahko izstopijo ali davčni zavezanec, ali obdavčljivi predmet, ali oba, odvisno od primera. [11]

23. S členoma 7 in 13(2) vzorčne konvencije OECD v zvezi z davki na dohodek in kapitalske dobičke podjetja so davčne pristojnosti v zvezi s stalnimi poslovnimi enotami tujih družb priznane matični državi in državi gostiteljici. Da bi se izognili dvojnemu obdavčevanju istega dobička, se lahko matične države vzdržijo obdavčitve dobička stalnih poslovnih enot svojih družb v tujini. To velja tudi v primeru Nemčije, v kateri je davka oproščen dohodek nizozemskih stalnih poslovnih enot družb, rezidentk v Nemčiji. [12]

24. Pri davčnih zavezancih lahko izstopni davki privedejo do dvojnega obdavčenja ali neobdavčenja skritih rezerv. Prvi položaj lahko nastane, kadar država, iz katere davčni zavezanec izstopa, naloži izstopni davek na podlagi razlike med knjigovodsko vrednostjo (v davčnih bilancah) in realno vrednostjo sredstev, medtem ko država gostiteljica uporabi isto knjigovodsko vrednost kot podlago za davek, ko je sredstvo odsvojeno, ne da bi omogočila odbitek za izstopni davek, naložen v izstopni državi. Nasprotno pa lahko drugi položaj, pri katerem skrite rezerve niso obdavčene, nastane iz kombinacije tega, da izstopna država ne naloži izstopnega davka in država gostiteljica sprejme realno vrednost sredstva kot njegovo vstopno vrednost („povečanje“), sredstvo pa je odsvojeno po tej vrednosti. [13]

25. Poleg tega bo izstopni davek, če se izterja pred realizacijo sredstva, verjetno ustvaril slabši likvidnostni položaj za davčnega zavezanca.

26. Stališča, predložena v tej zadevi, izražajo trajno nesoglasje med Komisijo in državami članicami glede sprejemljivosti in načinov delovanja izstopnih davkov na notranjem trgu. [14] Medtem ko se zdi, da se Komisija in Svet strinjata glede osnovnega stališča, ki se nanaša na izstopne davke kot omejitve svoboščin notranjega trga, toda sočasno kot neizogibno posledico načela davčne teritorialnosti, s katerim se ureja razdelitev davčnih pristojnosti med državami članicami, se njuna stališča razlikujejo pri njihovi upravičenosti in sorazmernosti. Zato ni čudno, da v zvezi z izstopnimi davki obstaja razmeroma obsežna sodna praksa Sodišča.

10 — V skladu s členom 5(1) in (2) vzorčne konvencije OECD o davku na dohodek in kapital iz leta 2010 (OECD 2012, OECD Publishing, http://dx.doi.org/10.1787/9789264175174-en) za namene navedene konvencije izraz „stalna poslovna enota“ pomeni stalni kraj poslovanja, prek katerega se v celoti ali delno opravljajo dejavnosti podjetja, in med drugim vključuje podružnice.

11 — Opozarjam, da ima v Direktivi 90/434/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 142) prenos sredstev poseben in omejen pomen. V skladu z opredelitvijo v členu 2(c) Direktive 90/434: „V tej direktivi […] (c) ‚prenos sredstev‘ pomeni operacijo, s katero družba brez prenehanja prenese vse ali eno ali več vej svoje dejavnosti na drugo družbo v zamenjavo za prenos vrednostnih papirjev, ki predstavljajo kapital družbe, ki sprejme prenos“.

12 — Upoštevne določbe davčnega sporazuma iz leta 1959 med Nemčijo in Nizozemsko so opisane v pisnih stališčih Belgije in Nemčije. V skladu s členom 20(2) sporazuma, če je Nemčija država rezidentstva davčnega zavezanca, izključi iz davčne osnove dohodek ali kapital, ki ga lahko na podlagi sporazuma obdavči Nizozemska. To velja za stalne poslovne enote nemških družb na Nizozemskem (glej člen 5).

13 — Glej Izstopno obdavčevanje in potreba po usklajevanju davčne politike držav članic. Sporočilo Komisije Svetu, Evropskemu parlamentu in Ekonomsko-socialnemu odboru z dne 19. decembra 2006, „Izstopno obdavčevanje in potreba po usklajevanju davčne politike držav članic“ COM(2006) 825 final, str. od 4 do 8. Glej tudi sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi National Grid Indus (EU:C:2011:563), točke od 47 do 49.

14 — Glej COM(2006) 825 final, prav tam, in Resolucijo Sveta z dne 2. decembra 2008 o usklajevanju na področju izstopnega obdavčevanja (UL C 323, str. 1).

3. Povzetek ključnih precedensov

27. V sodni praksi Sodišča ni sodbe, ki bi jo bilo mogoče neposredno prenesti na obravnavano zadevo. Zato pregled dejanskih težav, obravnavanih v teh zadevah, in ugotovitev Sodišča zagotavlja koristne smernice za določitev, ali je izziv, ki ga je sprožila komanditna družba, podprt s pravom EU.

28. V sodbi *National Grid Indus* je nizozemska družba prenesla sedež dejanske uprave v Združeno kraljestvo. V skladu z veljavno konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja se je po prenosu štelo, da ima davčno rezidentstvo v Združenem kraljestvu, čeprav je ostala nizozemska družba, ki je načeloma zavezana plačilu davka na Nizozemskem. Ker družba ni imela stalne poslovne enote na Nizozemskem, je bilo v skladu s konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja za obdavčitev njenega dohodka in kapitalskega dobička po prenosu pristojno izključno Združeno kraljestvo. V skladu z nizozemsko zakonodajo je bilo treba napraviti zaključni račun nerealiziranega kapitalskega dobička ob prenosu.

29. Sodišče je na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je predložilo Gerechtshof Amsterdam, kolikor je upoštevno za obravnavano zadevo, odgovorilo tako, da člen 49 PDEU ne nasprotuje zakonodaji države članice, v skladu s katero se davek na nerealizirani kapitalski dobiček, ki se nanaša na sredstva družbe, dokončno odmeri – ne da bi se upošteval kapitalski dobiček ali kapitalske izgube, do katerih bi lahko prišlo pozneje – takrat, ko družba zaradi prenosa sedeža dejanske uprave v drugo državo članico preneha pridobivati dobiček, ki je obdavčljiv v prvi državi članici. Vendar je člen 49 PDEU nasprotoval zakonodaji države članice, ki je nalagala takojšnjo izterjavo davka na nerealizirani kapitalski dobiček, ki se nanaša na premoženje družbe, ki prenese sedež dejanske uprave v drugo državo članico, ob navedenem prenosu.

30. Poleg razlikovanja med določitvijo zneska obdavčljivega kapitalskega dobička davka in izterjavo davka je Sodišče ugotovilo, da nizozemska *ureditev lahko* zagotavlja ohranitev razdelitve davčne pristojnosti med zadevnima državama članicama, saj se *potencialni dobiček, ki se nanaša na ekonomsko dobrino, tako obdavči v državi članici, v kateri je nastal*[15] (moj poudarek). Ugotavljam, da dejstvo, da je družba ostala zavezana plačilu davka na Nizozemskem, čeprav tam ni več imela obdavčljivega dobička, ni bilo odločilno.

31. Sodišče je v sodbi Komisija/Portugalska (EU:C:2012:521) v zvezi s prvim očitkom Komisije ugotovilo, da zadevni določbi portugalske zakonodaje ovirata svobodo ustanavljanja, ker je v primeru, da portugalska družba prenese svoj sedež in kraj dejanskega delovanja poslovodstva v drugo državo članico, in v primeru prenosa *dela ali vsega premoženja stalne poslovne enote družbe nerezidentke na Portugalskem s portugalskega ozemlja v drugo državo članico*, ta družba postavljena v finančno slabši položaj glede na podobno družbo, ki ohrani svojo dejavnost na portugalskem ozemlju.[16] Ker podobne izključno nacionalne transakcije niso vodile do takojšnje obdavčitve nerealiziranega kapitalskega dobička, je Sodišče ugotovilo, da je portugalska zakonodaja v nasprotju s členom 49 PDEU.

32. V sodbi Komisija/Danska[17] je Komisija kot nezdružljivo s členom 49 PDEU in členom 31 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru izpodbijala dansko zakonodajo, ki določa takojšno obdavčitev kapitalskega dobička družb z omejeno odgovornostjo v primeru prenosa sredstev na poslovne enote v drugih državah članicah, medtem ko podobni prenosi na danskem ozemlju (razen na Grenlandiji in Ferskih otokih) niso obdavčeni. V zadevni danski zakonodaji so se ti čezmejni prenosi šteli za prodajo zadevnih sredstev, medtem ko se podobne operacije med poslovnimi enotami družbe

15 — Sodba National Grid Indus (EU:C:2011:785, točka 48).

16 — Sodba Komisija/Portugalska (EU:C:2012:521, točka 27).

17 — Sodba Komisija/Danska (EU:C:2013:480) (Sodba je na voljo samo v danščini in francoščini.).

na Danskem niso štele za prodajo sredstev.[18] Sodišče je ugotovilo kršitev navedenih določb, ker je bila danska zakonodaja, s katero je bila naložena takojšnja obdavčitev nerealiziranega kapitalskega dobička v primeru prenosa sredstev družbe z omejeno odgovornostjo zunaj danskega celinskega ozemlja,[19] nesorazmerna.[20]

33. Še zlasti pomembna za obravnavano zadevo je ugotovitev Sodišča, da lahko države članice za obdavčitev kapitalskih dobičkov, ustvarjenih na njihovem ozemlju, določijo drug obdavčljivi dogodek, ki ni dejanska realizacija navedenih dobičkov, da bi zagotovile obdavčitev navedenih sredstev, kadar jih zadevno podjetje ne namerava odsvojiti, če se davek ne izterja ob prenosu.[21] Ta izjava se je nanašala na trditve danske vlade, v skladu s katerimi nefinančna sredstva, kot so sredstva, ki se obrabijo, ali nematerialno premoženje, niso namenjena realizaciji in poleg tega navadno izgubljajo vrednost. To je pomenilo, da bi bila njihova knjigovodska vrednost nič ali vsekakor manjša od zneska davka, ki bi ga bilo treba plačati.[22]

34. Sodba DMC (EU:C:2014:20) se je nanašala na obdavčitev nerealiziranega kapitalskega dobička nemške komanditne družbe, ki je prenehala, ker sta njena komanditista, avstrijski družbi z omejeno odgovornostjo, prenesla svoje deleže v komanditni družbi na komplementarja v zameno za deleže v navedenem komplementarju, ki je bil nemška družba z omejeno odgovornostjo. Komanditna družba je prenehala, ker so bili vsi deleži v njej preneseni na nemškega komplementarja.

35. To je privedlo do obdavčitve komanditistov v Nemčiji na podlagi nerealiziranega kapitalskega dobička nemške komanditne družbe, ker sta bila kot družbenika zavezana davku od dobička, čeprav po prenehanju nemške komanditne družbe nista več imela poslovne enote v Nemčiji. Zato Nemčija ni več imela pravice obdavčiti dobička, ki sta ga komanditista imela zaradi dodelitve deležev v nemškem komplementarju v zameno za prenos deležev, ki sta jih navedeni družbi imeli v komanditni družbi. Deleži, ki sta jih komanditista prenesla na nemškega komplementarja po njihovi ocenjeni vrednosti, in ne njihovi knjigovodski vrednosti, so torej povzročili obdavčitev nerealiziranega kapitalskega dobička, ki se nanaša na deleže v nemški komanditni družbi.

36. Finanzgericht Hamburg je v sodbi *DMC* (EU:C:2014:20) Sodišču predložilo dve vprašanji za predhodno odločanje. Prvo se je nanašalo na to, ali je združljivo s svobodo ustanavljanja, da nacionalna ureditev „v primeru prenosa deležev družbenika osebne družbe v kapitalsko družbo določa, da je treba nujno prikazati preneseno poslovno premoženje z vrednostjo tega premoženja kot dela podjetja (zaradi česar z odkritjem nerealiziranega povečanja vrednosti prenosni družbi nastane kapitalski dobiček), če Zvezna republika Nemčija ob vložitvi stvarnega vložka nima pravice do obdavčenja dobička od odsvojitve novih družbenih deležev, ki jih je prenosna družba pridobila zaradi prenosa“.

37. Drugič, če bi bil odgovor na prvo vprašanje nikalen, je sodišče države članice vprašalo, ali je nacionalna določba združljiva s svobodo ustanavljanja, če ima prenosna družba pravico, da zahteva brezobrestni odlog plačila davka, dolgovan zaradi odkritja nerealiziranega povečanja vrednosti, tako da lahko davek na kapitalski dobiček plača v letnih obrokih, če je za plačilo obrokov zagotovljeno zavarovanje.

18 — Sodba Komisija/Danska (EU:C:2013:480, točka 24).

19 — Sodba Komisija/Danska (EU:C:2013:480, točka 29).

20 — Sodba Komisija/Danska (EU:C:2013:480, točka 32).

21 — Sodba Komisija/Danska (EU:C:2013:480, točka 37).

22 — Sodba Komisija/Danska (EU:C:2013:480, točke od 12 do 14).

38. Sodišče je razsodilo, da se dejansko stanje v zadevi nanaša na prosti pretok kapitala in ne na svobodo ustanavljanja. Nadalje je menilo, da bi bila lahko zadevna nacionalna določba združljiva s členom 63 PDEU glede na utemeljitev v zvezi z ohranitvijo porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami. To je bilo pogojeno s tem, da država članica nima pravice obdavčiti nerealizirani kapitalski dobiček ob njegovi dejanski realizaciji. [23]

39. Kar zadeva drugo vprašanje za predhodno odločanje, je Sodišče menilo, da takojšnje obdavčenje nerealiziranega kapitalskega dobička, ki je nastal na ozemlju zadevne države članice, ni nesorazmerno, če lahko davčni zavezanec predlaga odlog plačila in se, če to stori, zahteva predložitev bančne garancije ob upoštevanju dejanskega tveganja neizterjave davka. [24] Sodišče je zlasti ugotovilo, da *porazdelitev plačila dolgovanega davka pred realizacijo nerealiziranega kapitalskega dobička na pet letnih obrokov pomeni ustrezen in sorazmeren ukrep* za uresničevanje cilja ohranitve porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami glede na dejstvo, da se tveganje neizterjave s časom povečuje. [25] (Moj poudarek)

40. Po mojem mnenju je Sodišče kot splošno trditev sprejelo, da v primeru neobstoja posebnih pravil EU iz pristojnosti držav članic na področju neposrednega obdavčenja izhaja, da lahko obdavčijo nerealizirani kapitalski dobiček, ki je nastal na njihovem ozemlju, čeprav to pomeni omejitev svobode ustanavljanja oziroma prostega pretoka kapitala. [26] To temelji na splošnejšem priznanju, da ima država članica v okviru izstopa davčnega zavezanca pravico, da v skladu z načelom davčne teritorialnosti izvaja davčno pristojnost v zvezi z dejavnostmi, ki se opravljajo na njenem ozemlju. [27]

41. Vendar glede na sodno prakso v sodbah Komisija/Portugalska (EU:C:2012:521) in Komisija/Danska (EU:C:2013:480) to priznanje učinkov načela davčne teritorialnosti ni omejeno na položaje, v katerih davčni zavezanec zapusti ozemlje države članice, ampak se uporablja tudi ob prenosu dela ali vseh sredstev v drugo državo članico. V smislu davčne teritorialnosti namreč ni pomembno, ali je davčni zavezanec zapustil teritorialno jurisdikcijo ali ne, če država članica izgubi teritorialno pristojnost v zvezi z določeno davčno osnovo, kot je dobiček, ki se pripiše opredeljenim poslovnim sredstvom. V takem primeru mora država članica določiti davčno obveznost, ki je nastala pred prenosom davčne osnove na območje davčne pristojnosti druge države članice, če je prva država članica z aktom mednarodnega prava in/ali notranjo zakonodajo davčno pristojnost po prenosu navedene davčne osnove dodelila drugi državi članici.

42. Sodišče je izrecno zavrnilo obveznost izstopne države, da upošteva spremembe vrednosti sredstev, s katerimi so bile povezane skrite rezerve, po prenosu sredstev z ozemlja navedene države članice. [28] Vendar se ta posebna pravica do obdavčitve nerealiziranega kapitalskega dobička, ustvarjenega v državi članici, ne sme nesorazmerno uporabiti v zvezi z izterjavo davka in načini njegove izterjave.

23 — Ta pogoj je temeljil na morebitni možnosti upoštevanja kapitalskega dobička pri določitvi davka od dohodkov pravnih oseb, ki bi ga morala prevzemna družba, to je družba z omejeno odgovornostjo, ki je bila komplementar razpuščene komanditne družbe v tej zadevi, plačati v Nemčiji. Sodba DMC (EU:C:2014:20, točka 57).

24 — Sodba DMC (EU:C:2014:20, točka 67).

25 — Sodba DMC (EU:C:2014:20, točka 62).

26 — Sodba National Grid Indus (EU:C:2011:785, točka 46).

27 — Sodba DMC (EU:C:2014:20, točka 49 in navedena sodna praksa).

28 — Sodba National Grid Indus (EU:C:2011:785, točka 56).

B – *Obstoj omejitve svobode ustanavljanja*

43. Predložitveno sodišče je obstoj omejitve svobode ustanavljanja pojasnilo s sklicevanjem na dejstvo, da podobni prenosi sredstev z ene stalne poslovne enote na drugo v Nemčiji ne bi privedli do obdavčitve skritih rezerv.[29] Zdi se, da se s tem stališčem strinjajo stranke, ki so predložile stališča, razen Finanzamt in belgijske vlade.

44. V skladu z ustaljeno sodno prakso davčno pravilo pomeni omejitev svobode ustanavljanja, če se čezmejni položaj obravnava neugodno v primerjavi z notranjim položajem, kadar sta položaja primerljiva.[30]

45. V nemških davčnih pravilih se prenos sredstev s stalne poslovne enote na nacionalnem ozemlju na stalno poslovno enoto v tujini nedvomno obravnava drugače kot podobna operacija med dvema stalnima poslovnima enotama na nacionalnem ozemlju. V prvem primeru to sproži obdavčitev skritih rezerv, v drugem pa ne. To razlikovanje pomeni manj ugodno obravnavanje čezmejne operacije v primerjavi z notranjo, saj se lahko ustvari slabši likvidnostni položaj.[31]

46. Po mojem mnenju manj ugodno obravnavanje obstaja, tudi če ni likvidnostnih težav. Določitev zneska, v katerem nerealizirani kapitalski dobiček prispeva k obdavčljivemu dobičku ob prenosu sredstev, povzroči izgubo pravice davčnega zavezanca, da se pri izračunu davčne obveznosti opre na kakršno koli poznejše zmanjšanje tržne vrednosti sredstev. Vendar pa se ta pravica ohrani, če sredstva ostanejo v Nemčiji.

47. V obravnavani zadevi je torej svoboda ustanavljanja omejena, če je položaj nemškega podjetja, ki prenese sredstva na stalno poslovno enoto v drugi državi članici, objektivno primerljiv s prenosom sredstev na stalno poslovno enoto v Nemčiji. Glede na sodno prakso se zdi, da to drži.[32]

48. Vendar po mnenju nemške in belgijske vlade neugodnega obravnavanja čezmejnih poslov ni, ker se je sporazum o izogibanju dvojnega obdavčevanja med Nemčijo in Nizozemsko uporabljal skupaj z nizozemsko davčno zakonodajo. V skladu s sporazumom Nemčija ne obdavči dobičkov stalnih poslovnih enot nemških davčnih zavezancev na Nizozemskem, vendar pa jih obdavči Nizozemska. V skladu z nizozemsko zakonodajo se lahko sredstva, prenesena iz Nemčije na stalno poslovno enoto na Nizozemskem, povečajo, to je vnesejo v davčne bilance zadnjenavedene po njihovi tržni vrednosti, ki je nato podlaga za amortizacije. Zatrjuje se torej, da bi bil kakršen koli nemški izstopni davek nevtraliziran z nizozemskimi davčnimi pravili, ki omogočajo amortizacije iz povečane vrednosti sredstev, s čimer se zmanjša obdavčljivi dohodek, ustvarjen s sredstvi na Nizozemskem. Zaradi nizozemskih pravil o amortizaciji v zvezi s patentnimi pravicami lahko tak položaj davčnemu zavezancu celo koristi.

49. Po mojem mnenju te trditve ne spreminjajo dejstva, da se z nemško zakonodajo diskriminirajo čezmejni prenosi sredstev. Učinki davčnega sporazuma so povezani bolj z utemeljitvijo omejitve, pri čemer je treba upoštevati potrebo po pravični razdelitvi davčnih pristojnosti med državama. To vprašanje bom obravnaval v nadaljevanju.

29 — Ugotavljam, da je določba Pogodbe, ki se uporablja *ratione temporis*, člen 43 ES in ne člen 49 PDEU, saj se zadeva nanaša na obdavčitev prenosa sredstev, ki se je zgodil leta 2005. Ker pa med navedenima določbama ni vsebinske razlike, lahko Sodišče po mojem mnenju na vprašanje za predhodno odločanje odgovori s sklicevanjem na zadnjenavedeno določbo.

30 — Sodba National Grid Indus (EU:C:2011:785, točki 37 in 38 ter navedena sodna praksa).

31 — Prav tam (točka 37).

32 — Sodbe Komisija/Danska (EU:C:2013:480, točka 31), Komisija/Portugalska (EU:C:2012:521, točka 29) in Komisija/Španija (EU:C:2012:439, točka 60).

50. Dalje, zdi se, da se v sodni praksi Sodišča zavračajo trditve, da se lahko s pravili v davčnih sporazumih nevtralizira omejitev, ki *a priori* izhaja iz nacionalne davčne zakonodaje. Sodišče je razsodilo, da je „naloga držav članic, da določijo, ali in v kolikšni meri se je treba izogniti dvojnemu ekonomskemu obdavčevanju izplačanih dobičkov, ter da v ta namen enostransko ali s konvencijami, sklenjenimi z drugimi državami članicami, uvedejo mehanizme, ki imajo namen preprečiti ali zmanjšati to dvojno ekonomsko obdavčevanje. Vendar jim to dejstvo samo po sebi ne omogoča, da uporabijo ukrepe, ki bi nasprotovali prostemu pretoku“.[33]

51. Menim torej, da je s spornimi zakoni v postopku v glavni stvari omejena svoboda ustanavljanja.

C – *Utemeljitev omejitve svobode ustanavljanja*

1. Ohranitev uravnotežene razdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami

52. Nacionalno sodišče in različne države članice, ki so sodelovale v postopku, menijo, da je mogoče zadevne nemške zakone utemeljiti s sklicevanjem na ohranitev razdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami, ki jo je Sodišče priznalo kot legitimen cilj v splošnem interesu, s katerim je mogoče upravičiti omejitev svobode ustanavljanja. Poleg tega se Nemčija sklicuje na doslednost svojega davčnega sistema.

53. Nasprotno Komisija trdi, da prve od teh utemeljitev ni mogoče uporabiti, ker – ob ustreznem upoštevanju sodne prakse Bundesfinanzhof –[34] Nemčija ne izgubi davčne pristojnosti v zvezi s kapitalskim dobičkom, nastalim pred prenosom sredstev.

54. Sodišču svetujem, naj se ne opredeli do trditve Komisije, ker izhaja iz njene razlage sprememb v sodni praksi Bundesfinanzhof v zvezi z vprašanjem, ali je prenos sredstev na stalno poslovno enoto v tujini enakovreden odtujitvi premoženja, ki povzroči izgubo davčne pristojnosti zadevne države. Dejansko se zdi, da je davčna obveznost komanditne družbe nastala samo zaradi prenosa sredstev na stalno poslovno enoto v tujini. To posledico, ki izhaja iz uporabe nacionalne zakonodaje, mora utemeljiti država članica v smislu svobode ustanavljanja.

55. Ali so nemška pravila utemeljena glede na pravo EU, je odvisno, prvič, od tega, ali so ustrezna in potrebna za zgoraj opisano ohranitev razdelitve davčnih pristojnosti, in, drugič, od tega, ali presegajo to, kar je potrebno za dosego tega cilja, ali ne.[35] Po mojem mnenju zadevnih nemških pravil ni treba podrobno analizirati ob upoštevanju te sheme, ker je zanje mogoče uporabiti ustrezne ugotovitve Sodišča iz zgoraj opisanih predhodnih primerov v sodni praksi.

56. Ugotavljam, da stališče Sodišča o izstopnih davkih temelji na razlikovanju med *določitvijo* zneska davčne obveznosti ob izstopu na eni strani in *izterjavo* tako določenega davka na drugi strani. Sodišče je priznalo, da je prvi od teh postopkov upravičen zaradi ohranitve uravnotežene razdelitve davčnih pristojnosti[36] in doslednosti v davčnem sistemu.[37]

33 — Sodba Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, točka 24). Glej tudi sodbo Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, točki 49 in 50).

34 — Glej v opombi 6 navedeno sodbo z dne 17. julija 2008.

35 — Glej na primer sodbo National Grid Indus (EU:C:2011:785, točka 42 in navedena sodna praksa).

36 — Sodba DMC (EU:C:2014:20, točki 51 in 52).

37 — Sodba National Grid Indus (EU:C:2011:785, točka 81).

57. Nihče ne izpodbija, da Nemčija ohrani pravico do obdavčitve nerealiziranega kapitalskega dobička, ustvarjenega na njenem ozemlju pred prenosom. Očitno je tudi, da se je Nemčija na podlagi veljavnega davčnega sporazuma odpovedala davčni pristojnosti v zvezi z dobički in sredstvi stalne poslovne enote nemškega podjetja na Nizozemskem in davka oprostila vsak dohodek, ki se pripiše navedeni stalni poslovni enoti.

58. Zdi se torej, da sta Nemčija in Nizozemska pristojnosti za obdavčitev dobička, ustvarjenega z zadevnimi sredstvi, uskladili tako, da je odločilen trenutek prenosa. Očitno je, da mora biti Nemčija za izvajanje davčne pristojnosti sposobna določiti znesek, v katerem je nerealizirani kapitalski dobiček prispeval k obdavčljivemu dobičku komanditne družbe ob prenosu sredstev. Sicer bi nastala zmešnjava med tem kapitalskim dobičkom in kapitalskim dobičkom (ali izgubami), ki bi nastal po prenosu in spada pod davčno pristojnost Nizozemske.

2. Izvajanje davčne pristojnosti Nemčije (določitev zneska nerealiziranega kapitalskega dobička)

59. Pravo vprašanje za Nemčijo je torej, kako lahko učinkovito izvaja davčno pristojnost. Ali zaradi dejstva, da komanditna družba ostane v Nemčiji, ni treba določiti zneska nerealiziranega kapitalskega dobička, nastalega v Nemčiji pred prenosom zadevnih sredstev, da bi se ohranila uravnotežena razdelitev davčnih pristojnosti med državama članicama? Zdi se, da je tako stališče Komisije. Opira se na odlomke iz sodbe Sodišča DMC, v katerih je bilo priznano, da lahko cilj ohranitve uravnotežene razdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami upravičuje sicer nezakonita pravila države članice, le če država članica, na katere ozemlju so nastali dohodki, dejansko ne more izvajati davčne pristojnosti v zvezi s takimi dohodki. [38]

60. Zdi se jasno, da Nemčija ohrani davčno pristojnost *ratione personae* v zvezi s komanditno družbo, saj ni izstopa družbe. Enako velja za komplementarja, nemško družbo z omejeno odgovornostjo. Kar zadeva davčni status komanditistov, ki sta nizozemski družbi, spis v zadevi ne vključuje informacij o njunem davčnem statusu v Nemčiji.

61. Glede na odločitev Sodišča v sodbi National Grid Indus ne razumem, kako je mogoče Nemčiji očitati, da je obdavčljivi dobiček ocenila na podlagi določitve obdavčljivega zneska, ki ustreza nerealiziranemu kapitalskemu dobičku, povezanemu s sredstvi, prenesenimi na nizozemsko stalno poslovno enoto komanditne družbe. To je nujno za pravno varnost, ker je ta dobiček vsekakor povezan s trenutkom prenosa in posledično z določenim poslovnim letom. [39]

62. Po mojem mnenju ni pomembne razlike med položajem, v katerem so vsa sredstva stalne poslovne enote davčnega zavezanca rezidenta na nacionalnem ozemlju prenesena na stalno poslovno enoto v tujini, in položajem, v katerem so prenesena samo nekatera sredstva, saj pravna oseba, ki opravi prenos, ostane zavezana davku v izstopni državi. Sodišče v sodbi Komisija/Portugalska ni razlikovalo med delnim in popolnim prenosom sredstev s portugalskih stalnih poslovnih enot družbe nerezidentke. [40] Še toliko manj bi moralo biti to pomembno v primeru družb rezidentk, ker davčna osnova, to je nerealizirani kapitalski dobiček, ustvarjen pred prenosom, ostane v obeh primerih enaka. [41]

38 — Glej sodbo DMC (EU:C:2014:20, točki 56 in 57).

39 — Položaj bi bil drugačen, če bi pravo EU pri oceni zneska obdavčljivega dobička ustvarjenega v Nemčiji, zahtevalo upoštevanje znesek realiziranega kapitalskega dobička (ali izgube), če in ko bi bila sredstva realizirana na Nizozemskem. Sodišče je tako zahtevo zavrnilo v sodbi National Grid Indus (EU:C:2011:785, točki 56 in 57). Glej tudi sodbo DMC (EU:C:2014:20, točka 48). Naj opozorim, da je v sodbi National Grid Indus družba načeloma ostala zavezana plačilu davka na Nizozemskem, čeprav je postala rezidentka v Združenem kraljestvu. Poleg tega ugotavljam, da če država ne obdavči dohodka, ki ga je treba pripisati tujim stalnim poslovnim enotam podjetij rezidentov, bi obveznost upoštevanja takega zmanjšanja vrednosti prenesenih sredstev, ob kateri pa ni mogoče upoštevati povečanja vrednosti sredstev po izstopu, pomenila asimetrijo, ki bi prizadela doslednost njenega davčnega sistema.

40 — Sodba Komisija/Portugalska (EU:C:2012:521, točki 27 in 28). Glej tudi sodbo Komisija/Danska (EU:C:2013:480, točka 28).

41 — Glej sodbo Komisija/Danska (EU:C:2013:480, točki 31 in 36).

63. Poleg tega se zdi, da se v sodni praksi sprejema določitev izstopnega davka v okviru prenosa sredstev, tudi če se davčni zavezanec ne preseli v drugo državo članico, če ni takojšnje izterjave navedenega davka. [42]

64. Skratka, za ohranitev davčne pristojnosti Nemčije v zvezi z nerealiziranim kapitalskim dobičkom, ustvarjenim pred prenosom sredstev, ki je *obdavčljivi dogodek* za določitev davčne obveznosti, je nujno in ustrezno, da se znesek obdavčljivega dobička določi na tej točki. Nadaljnji obstoj komanditne družbe, davčne zavezanke v Nemčiji, ne vpliva na to; vpliva samo na vprašanje izterjave.

65. Nazadnje, pred podrobno obravnavo vprašanja izterjave davka poudarjam, da je opiranje Komisije na praktično nezmožnost obdavčitve nerealiziranega kapitalskega dobička, glede katere je imelo Sodišče pomisleke na podlagi dejstev iz sodbe DMC, zgrešeno. Sodišče je v sodbi DMC podvomilo o tem, da Nemčija ne more upoštevati nerealiziranega kapitalskega dobička razpuščene nemške komanditne družbe pri določitvi davka od dohodkov pravnih oseb za družbo z omejeno odgovornostjo, ki je bila njen komplementar, ko je nemško komanditno družbo prevzel edini preostali družbenik, to je družba z omejeno odgovornostjo, kot posledico njenega prenehanja. [43]

66. Prvič, v obravnavani zadevi je nemogoče upoštevati zadevni nerealizirani kapitalski dobiček pri obdavčitvi katere koli druge osebe, kot je komanditna družba, in zaradi pregledne obdavčitve navsezadnje njenih družbenikov. Drugič, pravilna razmejitev med nemško in nizozemsko davčno pristojnostjo je zagotovljena, le če se določi znesek nerealiziranega kapitalskega dobička ob prenosu. Nobena poznejša realizacija tega dobička ne vpliva na znesek, ker vsi kapitalski dobički ali izgube po prenosu sredstev spadajo v davčno pristojnost Nizozemske. Zato torej navedenega nerealiziranega kapitalskega dobička ni mogoče obdavčiti v Nemčiji, če ni določen njegov znesek ob prenosu.

3. Izterjava davka

67. Od sodb Komisija/Danska in DMC se zdi jasno, da Sodišče dejanske realizacije sredstva, prenesenega na stalno poslovno enoto v državi gostiteljici, v navedeni državi članici ne šteje za edini sprejemljivi ali obvezni *obdavčljivi dogodek* v tem smislu, da je to dogodek, ki sproži obveznost plačila davka, v nasprotju z obdavčljivim dogodkom, s katerim se določi davčna obveznost. [44] Poleg tega je Sodišče že razsodilo, da je takojšnja izterjava nesorazmerna, vendar je dodalo, da je zagotovitev izbire davčnemu zavezancu med takojšnjim plačilom in izterjavo davka v obrokih sorazmerna. [45] Po priznanju pravice izstopne države članice do obdavčitve nerealiziranega kapitalskega dobička, ustvarjenega na njenem ozemlju, bi bilo z omejitvijo izterjave navedenega davka samo na položaje, v katerih se sredstvo dejansko realizira, uresničevanje pravic izstopnih držav do obdavčitve prepuščeno volji davčnega zavezanca. [46]

68. Menim, da je sodna praksa v zvezi s tem jasna. Sodišče kot dogodke, ki sprožijo obveznost plačila izstopnega davka, priznava tudi druge dogodke, ki niso dejanska realizacija. Hkrati s sodno prakso Sodišča državam članicam ni naložena obveznost, da omogočijo odlog plačila izstopnega davka do dejanske realizacije sredstev. [47]

42 — Glej v zvezi s tem sodbo Komisija/Portugalska (EU:C:2012:521). Sodišče je v tej zadevi ugotovilo, da takojšnje izterjave davka na nerealizirani kapitalski dobiček, povezan s sredstvi stalne poslovne enote na portugalskem ozemlju, ki so bila prenesena v drugo državo članico, ni mogoče šteti niti za upravičeno niti za sorazmerno. Glej tudi sodbi Komisija/Danska (EU:C:2013:480, točki 36 in 37) in National Grid Indus (EU:C:2011:785), v kateri je družba ostala nizozemska družba, čeprav je bil njen sedež dejanske uprave prenesen v drugo državo članico.

43 — Sodba DMC (EU:C:2014:20, točka 57).

44 — Sodbi Komisija/Danska (EU:C:2013:480, točka 37) in DMC (EU:C:2014:20, točka 53).

45 — Sodba National Grid Indus (EU:C:2011:785, točka 73). V nekaterih okoliščinah bodo davčni zavezanec in davčni organi s takojšnjim plačilom razbremenjeni nesorazmernega upravnega bremena, ki ga pomeni potreba po spremljanju spreminjanja vrednosti vsakega prenesenega sredstva.

46 — To trditev je predstavila Danska v sodbi Komisija/Danska (EU:C:2013:480, točka 13). Opozarjam, da je Sodišče priznalo (glej točko 37), da lahko države članice za izterjavo davka izberejo drug obdavčljivi dogodek, kot je dejanska realizacija sredstev.

47 — Sodbi Komisija/Danska (EU:C:2013:480, točke od 36 do 38) in DMC (EU:C:2014:20, točka 53).

69. Še zlasti pomembno je, da dejanska realizacija ni določena kot edini dopustni obdavčljivi dogodek ali celo kot obvezna alternativa, kadar prenesena poslovna sredstva obsegajo pravice intelektualne lastnine. Prvič, take pravice je mogoče prenesti, vendar jih njihov imetnik lahko zlahka uresničuje, ne da bi odtujil svoje lastništvo nad njimi. Če bi torej dejansko realizacijo dopustili kot točko, ki sproži izterjavo izstopnega davka, bi s tem plačilo tega davka v praksi mnogokrat postalo prostovoljno. Drugič, pravice intelektualne lastnine navadno ustvarjajo prihodke in tako prispevajo k sposobnosti njihovega imetnika za plačilo davka kot stalen tok prihodkov v obliki tantiem ali kot poslovni prihodki iz koriščenja pravice, ki je v primeru patentov ali uporabnih modelov in avtorskih pravic časovno omejena, v primeru blagovnih znamk pa je lahko neomejena. Zato obdobje izterjave, v katerem se davek plačuje v obrokih, bolje upošteva prispevek teh pravic k sposobnosti za plačilo davka. [48]

4. Sorazmernost desetletnega obdobja za plačilo in izterjavo

70. Nazadnje, kar zadeva sorazmernost desetletnega obdobja za plačilo in izterjavo davka, je glede na razsodbo Sodišča, da so zakoni držav članic, ki določajo takojšnjo izterjavo izstopnega davka ob prenosu, nesorazmerni, neke vrste shema za plačilo davka neizogibna, [49] če ni druge možnosti za odlog njegove izterjave. [50]

71. To obdobje se lahko določi individualno za vsako preneseno sredstvo ob upoštevanju njegove pričakovane gospodarske življenjske dobe glede na obrabo ali poteka pravic intelektualne lastnine, kar se zdi tudi stališče Komisije. Vendar bi taka rešitev lahko povzročila precejšnje praktične nevšečnosti za davčnega zavezanca in matično državo članico zaradi razlik v trajanju preostalega varstva individualnih pravic, vključenih v prenesena sredstva, in možnosti njihovega nadaljnjega prenosa v strukturi podjetja, po možnosti v druge davčne jurisdikcije v Evropski uniji ali tretjih državah. Zaradi tovrstnih težav je Sodišče zavrnilo stališče, da je treba dejansko realizacijo šteti za edini sprejemljivi obdavčljivi dogodek za izterjavo izstopnega davka. [51]

72. Iz tega sledi, da se lahko obdobje plačila in izterjave določi shematično, ne da bi bilo kršeno načelo sorazmernosti. Ker je Sodišče zavrnitev takojšnje izterjave izstopnih davkov obrazložilo s slabšim likvidnostnim položajem za davčnega zavezanca, je jasno, da mora biti obdobje dovolj dolgo za ublažitev te težave. Po drugi strani mora biti obdobje prilagojeno gospodarski in pravni realnosti poslovnega življenja in obdavčitvi pravnih oseb, kot so določbe v zvezi s hranjenjem računov in njihove podporne dokumentacije.

73. Sodišče je v sodbi DMC petletno obdobje za plačilo izstopnega davka štelo za sorazmerno v okoliščinah navedene zadeve. Glede na to, da se izstopni davek v obravnavani zadevi lahko plača v desetletnem obdobju, ne poznam podlage, na kateri bi bilo mogoče to obdobje šteti za nesorazmerno.

48 — To velja ne glede na pravila o amortizaciji, ki se v primeru patentnih pravic na Nizozemskem zdijo precej radodarna, glede na pisna stališča belgijske vlade.

49 — Sodba National Grid Indus (EU:C:2011:785, točka 81).

50 — Sodbi National Grid Indus (EU:C:2011:785, točka 73) in DMC (EU:C:2014:20, točka 61).

51 — Sodba National Grid Indus (EU:C:2011:785, točki 70 in 71).

V – **Predlog**

74. Iz navedenih razlogov predlagam, naj se na vprašanje, ki ga je predložilo Finanzgericht Düsseldorf, odgovori:

Svoboda ustanavljanja iz člena 49 PDEU ne preprečuje nacionalne ureditve, ki po prenosu sredstva s stalne poslovne enote na nacionalnem ozemlju na stalno poslovno enoto istega podjetja v tujini privede do razkritja skritih rezerv, ki prispevajo k obdavčljivemu dobičku, medtem ko druga nacionalna ureditev omogoča, da se navedeni dohodek razporedi enakomerno na 10 poslovnih let.