

Downloaded via the EU tax law app / web

SODBA SODIŠ?A (tretji senat)

z dne 21. maja 2015(*)

„Predhodno odlo?anje – Obdav?enje – Svoboda ustanavljanja – ?len 49 PDEU – Omejitve – Postopno pobiranje davka na nerealiziran kapitalski dobi?ek – Ohranitev razdelitve dav?ne pristojnosti med državami ?lanicami – Sorazmernost“

V zadevi C?657/13,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Finanzgericht Düsseldorf (Nem?ija) z odlo?bo z dne 5. decembra 2013, ki je prispela na Sodiš?e 12. decembra 2013, v postopku

Verder LabTec GmbH & Co. KG

proti

Finanzamt Hilden,

SODIŠ?E (tretji senat),

v sestavi M. Ilešič, predsednik senata, A. Ó Caoimh, sodnik, C. Toader, sodnica, E. Jarašič nas in C. G. Fernlund (poro?evalec), sodnika,

generalni pravobranilec: N. Jääskinen,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Verder LabTec GmbH & Co. KG O. Kress, Steuerberater,
- za Finanzamt Hilden U. Franz, agent,
- za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, agenta,
- za belgijsko vlado M. Jacobs in J.?C. Halleux, agenta,
- za dansko vlado C. Thorning in M. S. Wolff, agenta,
- za špansko vlado L. Banciella Rodríguez-Miñón, agent,
- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj s S. Fiorentinom, avvocato dello Stato,
- za nizozemsko vlado J. Langer in M. Bulterman, agenta,
- za švedsko vlado U. Persson in A. Falk, agentki,

– za Evropsko komisijo A. Cordewener in W. Roels, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 26. februarja 2015

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 49 PDEU.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Verder LabTec GmbH & Co. KG s sedežem v Nemčiji (v nadaljevanju: Verder LabTec) in Finanzamt Hilden (v nadaljevanju: Finanzamt) glede obdavčitve nerealiziranega kapitalskega dobička v zvezi s sredstvi te družbe pri prenosu teh sredstev na njeno stalno poslovno enoto, ki je na nizozemskem ozemlju.

Pravni okvir

3 Iz spisa, predloženega Sodišču, je razvidno, da je nemška ureditev obdavčitve nerealiziranega kapitalskega dobička v zvezi s sredstvi družbe s sedežem v Nemčiji, ki jih ta družba prenese na svojo stalno poslovno enoto, ki ni na nacionalnem ozemlju, najprej temeljila na sodni praksi Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče).

4 S sodbo z dne 16. julija 1969 je to sodišče vzpostavilo „teorijo končne uporabe“. Iz predložitvene odločbe je v bistvu razvidno, da je ta teorija izhajala iz načela, da Zvezna republika Nemčija kot država, v kateri je bila neka družba ustanovljena, izgubi pravico do obdavčitve nerealiziranega kapitalskega dobička v zvezi s sredstvi te družbe, ki je nastal na nemškem ozemlju, kadar se ta sredstva prenesejo na stalno poslovno enoto na ozemlju druge države, ker mora Zvezna republika Nemčija na podlagi konvencije o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, sklenjene z državo, na ozemlju katere je navedena stalna poslovna enota, to stalno poslovno enoto izvzeti od plačila davka. Prenos sredstev družbe s sedežem v Nemčiji na stalno poslovno enoto na ozemlju druge države se je torej štel za uporabo za neposlovne namene, ki se oceni na podlagi vrednosti, imenovane „delna“ (Teilwert), v smislu člena 4(1), drugi stavek, zakona o dohodnini (Einkommensteuergesetz, v nadaljevanju: EStG).

5 Posledica te sodne prakse Bundesfinanzhof je bila, da je bilo treba vrednost sredstev, za katera se je štelo, da so bila z uporabo za neposlovne namene izločena iz poslovnih sredstev družbe s sedežem v Nemčiji, posebej oceniti v trenutku uporabe za neposlovne namene. Razlika med to vrednostjo in knjigovodsko vrednostjo teh sredstev se je v bilanci pojavila v trenutku tega prenosa. Znesek nerealiziranega kapitalskega dobička v zvezi z navedenimi ažuriranimi sredstvi se je torej prištel letnemu dobičku te družbe v tistem letu.

6 Nemška davčna uprava se je na podlagi navedene sodne prakse odločila, da je taka prenesena sredstva treba ob prenosu oceniti po tržnem načelu, torej glede na ceno, za katero bi se neodvisne tretje osebe dogovorile v podobnih ali enakih položajih.

7 Ta uprava se je odločila tudi, da bo z ukrepom zaradi pravičnosti omilila učinke zgoraj navedene sodne prakse in da dobička, povezanega s takim prenosom, ne bo obdavčila v celoti, temveč da bo omogočila zadevni družbi uvedbo postavke za izravnavo za nevtralizacijo tega dobička. Ta postavka se je v primeru amortizacijskih osnovnih sredstev morala odpraviti prek povečanja dobička *pro rata temporis* glede na preostalo dobo običajne uporabe sredstva, vendar najpozneje v desetih letih po zadevnem prenosu.

8 Položaji obdavčitve nerealiziranega kapitalskega dobička zaradi izločitve z njim povezanih

poslovnih sredstev, ki jih družba s sedežem v Nemčiji prenese na stalno poslovno enoto, ki je na ozemlju druge države, so bili prvič urejeni v zakonu z dne 7. decembra 2006 o davčnih spremljevalnih ukrepih ob uvedbi evropske družbe in spremembi nekaterih davčnih določb (BGBl. 2006 I, str. 2782, v nadaljevanju: SEStEG).

9 Cilj navedenega zakona je bil na eni strani uskladitev nekaterih davčnih predpisov z zahtevami prava Unije na področju davčnega prava in prava družb, na drugi strani pa zagotovitev doslednega varstva pravic Zvezne republike Nemčije do obdavčenja in omogočanje obdavčitve nerealiziranih kapitalskih dobičkov, kadar so zadevna sredstva umaknjena iz davčne pristojnosti te države članice.

10 Tako je bil s SEStEG v člen 4(1) EStG vključen nov tretji stavek, v skladu s katerim se „[i]zključitev ali omejitev pravice Zvezne republike Nemčije do obdavčenja dobička iz odsvojitve ali uporabe sredstva [...] šteje za uporabo za neposlovne namene.“ Iz obrazložitve SEStEG je razvidno, da je namen te določbe razjasniti veljavno pravo.

11 S SEStEG je bil v EStG vključen tudi člen 4g. V skladu s tem členom se v primerih, v katerih se sredstvo zaradi pripisa poslovni enoti istega davčnega zavezanca v državi članici, ki ni Zvezna republika Nemčija, v skladu s členom 4(1), tretji stavek, EStG, kakor je bil spremenjen s SEStEG, šteje za uporabljeno za neposlovne namene, na zahtevo davčnega zavezanca ustvari postavka v višini razlike med knjigovodsko in tržno vrednostjo tega sredstva. V skladu z odstavkom 2, prvi stavek, tega člena se ta postavka odpravi v poslovnem letu njene ustvaritve in naslednjih štirih poslovnih letih, vsakič tako, da se ena petina prenese med dobiček.

12 S SEStEG je bil v člen 52 EStG vključen tudi odstavek 8b, v skladu s katerim se člen 4(1), tretji stavek, EStG, kakor je bil spremenjen s SEStEG, uporablja od davčnega leta 2006.

13 Bundesfinanzhof je v sodbi z dne 17. julija 2008 v zadevi, ki se je nanašala na davčno leto 1995, opustilo svojo prejšnjo sodno prakso, kar zadeva „teorijo končne uporabe“. To opustitev je obrazložilo na eni strani s tem, da EStG v različici, ki se je uporabljala pred začetkom veljavnosti SEStEG, ni pomenil zadostne podlage za njegovo prejšnjo sodno prakso. Bundesfinanzhof je tako menil, da prenos sredstev, ki ga opravi družba s sedežem v Nemčiji, na stalno poslovno enoto, ki je na ozemlju druge države, ne pomeni uporabe sredstev podjetja za neposlovne namene.

14 Na drugi strani je to sodišče spremembo svojega stališča utemeljilo s tem, da prenosa sredstev z družbe s sedežem v Nemčiji na stalno poslovno enoto, ki je na ozemlju druge države, ni treba šteti za realizacijo dobička, saj to, da so dobički navedene stalne poslovne enote v Nemčiji izvzeti od plačila davkov, ne posega v poznejšo obdavčitev nerealiziranih kapitalskih dobičkov, ki so nastali na nemškem ozemlju.

15 Glede na to spremembo sodne prakse se je nemški zakonodajalec odločil, da bo sprejel zakon o izključitvi uporabe in pojasnil vsebino člena 4(1), tretji stavek, EStG, kakor je bil spremenjen s SEStEG.

16 Z davčnim zakonom za leto 2010 z dne 8. decembra 2010 (BGBl. 2010 I, str. 1768) je ta zakonodajalec, prvič, za tretjim stavkom člena 4(1) EStG, kakor je bil spremenjen s SEStEG, vstavil četrti stavek, ki pojasnjuje primer, v katerem se največkrat uporablja navedeni člen 4(1), tretji stavek. Ta četrti stavek določa: „[i]zključitev ali omejitev pravice do obdavčitve v zvezi z dobičkom od odsvojitve sredstva obstaja zlasti takrat, kadar je treba sredstvo, ki ga je bilo treba predhodno pripisati nemški stalni poslovni enoti davčnega zavezanca, pripisati stalni poslovni enoti v tujini.“

17 Drugič, v člen 52(8b) EStG, kakor je bil spremenjen s SEStEG, sta bila vstavljena drugi in

tretji stavek, v skladu s katerima se §len 4(1), tretji in §etrti stavek, EStG, kakor je bil spremenjen z davčnim zakonom za leto 2010, uporablja tudi za davčno leto 2005.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

18 Verder LabTec je komanditna družba nemškega prava s sedežem v Nemčiji. Od maja 2005 se je ukvarjala izključno z upravljanjem pravic iz patentov, znamk in modelov. S pogodbo z dne 25. maja 2005 je te pravice prenesla na svojo stalno poslovno enoto, ki je na Nizozemskem.

19 Finanzamt je med davčnim nadzorom ugotovil, da bi se bil moral prenos navedenih pravic izvesti z razkritjem z njim povezanih nerealiziranih kapitalskih dobičkov ob upoštevanju tržnih cen teh pravic ob prenosu.

20 Finanzamt pa je menil, da tega nerealiziranega kapitalskega dobička, katerega vrednost ni sporna, ni treba takoj obdavčiti v celoti. Po mnenju Finanzamt bi bilo vrednost tega dobička iz razlogov pravičnosti treba nevtralizirati s postavko za izravnavo v isti vrednosti, ki se nato linearno vključuje v dobiček v desetletnem obdobju.

21 Na podlagi navedenega nadzora je Finanzamt 17. avgusta 2009 izdal odločbo o ločeni in enotni ugotovitvi davčnih osnov za davčno leto 2005. Izražunal je dobiček družbe Verder LabTec in je realiziranemu dobičku prištel sorazmerni delež postavke *pro memoria* za to davčno leto, to je eno desetino vrednosti zadevnega nerealiziranega kapitalskega dobička, ter odštél znesek s tem povezanega povišanja vrednosti poslovnega davka.

22 Finanzamt je z odločbo z dne 19. septembra 2011 ugovor zoper odločbo z dne 17. avgusta 2009 zavrnil kot neutemeljen.

23 Družba Verder LabTec je zoper to odločbo pri Finanzgericht Düsseldorf vložila tožbo, v kateri v bistvu trdi, da zadevna davčna zakonodaja posega v svobodo ustanavljanja, zagotovljeno s §lenom 49 PDEU. Ta družba meni, da je postopno pobiranje davka na nerealiziran kapitalski dobiček v zvezi s prenesenimi sredstvi ob prenosu teh sredstev nesorazmeren ukrep. Pobiranje tega davka ob realizaciji teh kapitalskih dobičkov naj bi bila manj omejevalna možnost.

24 Finanzamt predlaga, naj se navedena tožba zavrne. Meni, da zadevna davčna ureditev ni v nasprotju z načeli prava Unije in da je morebiten poseg v svobodo ustanavljanja utemeljen z nujnimi razlogi v splošnem interesu. Poleg tega naj bi bila zadevna davčna ureditev sorazmerna, saj razkriti nerealizirani kapitalski dobički niso takoj v celoti obdavčeni.

25 Finanzgericht Düsseldorf poudarja, da se §len 4(1), tretji in §etrti stavek, EStG, kakor je bil spremenjen s finančnim zakonom za leto 2010, uporablja za sporno davčno leto, to je za leto 2005.

26 To sodišče meni, da je nacionalna ureditev v zvezi z zadevno uporabo za neposlovne namene v nasprotju s svobodo ustanavljanja. Poleg tega ocenjuje, da ob upoštevanju sodbe National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) te ureditve ni mogoče upravičiti, saj na podlagi načela davčne teritorialnosti Zvezna republika Nemčija lahko obdavči nerealizirane kapitalske dobičke, nastale v obdobju pred prenosom zadevnih sredstev na stalno poslovno enoto, ki je v drugi državi članici. Šeprav bi bilo mogoče ugotoviti, da določitev vrednosti nerealiziranih kapitalskih dobičkov ob prenosu zadevnih sredstev pomeni sorazmeren ukrep, pa po mnenju tega sodišča pobiranje davka na te kapitalske dobičke pred njihovo realizacijo kljub razporeditvi tega pobiranja na pet ali deset let ne more pomeniti sorazmernega ukrepa.

27 V teh okoliščinah je Finanzgericht Düsseldorf prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno

odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je združljivo s svobodo ustanavljanja iz člena 49 PDEU, 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 nerealiziranega [kapitalskega dobička] pride do dobička, povezanega z uporabo za neposlovne namene, in da druga nacionalna ureditev omogoča, da se navedeni dobiček razporedi enakomerno na pet ali deset poslovnih let?“

Vprašanje za predhodno odločanje

28 Družba Verder LabTec trdi, da je vprašanje za predhodno določanje nedopustno, ker je hipotetično, saj se po navedbah te družbe za zadevno davčno leto, to je leto 2005, ne uporablja petletno ali desetletno obdobje pobiranja davka, ki ga omenja predložitveno sodišče. Finanzamt in nemška vlada menita, da je vprašanje za predhodno odločanje hipotetično, kar zadeva postopno pobiranje v petih letnih obrokih, saj se razporeditev plačila davka na petletno obdobje ne uporablja za davčno leto 2005. Tudi Evropska komisija meni, da je ali bi lahko bilo vprašanje za predhodno odločanje hipotetično v zvezi s postopnim pobiranjem v petih letnih obrokih. Glede tega navaja, da ker se odločba Finanzamt z dne 19. septembra 2011 nanaša na postopno pobiranje v desetih letnih obrokih, je mogoče, da Finanzamt pozneje tega obdobja ne bi mogel spremeniti na pet let.

29 V zvezi s tem je treba spomniti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso za vprašanja v zvezi z razlago prava Unije, ki jih nacionalna sodišča postavijo v pravnem in dejanskem okviru, ki so ga pristojna opredeliti sama in katerega pravilnosti Sodišče ne preizkuša, velja domneva upoštevnosti. Sodišče lahko odločanje o predlogu nacionalnega sodišča zavrne samo, če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, da bi lahko na zastavljena vprašanja dalo koristne odgovore (sodba Stanley International Betting in Stanleybet Malta, C-463/13, EU:C:2015:25, točka 26 ter navedena sodna praksa).

30 V obravnavani zadevi je treba ugotoviti, da je iz predložitvene odločbe jasno razvidno, da odločba o odmeri davka z dne 17. avgusta 2009, v zvezi z ugovorom zoper katero je bila izdana odločba Finanzamt z dne 19. septembra 2011, zadeva postopno pobiranje davka v desetih letnih obrokih, in ne v petih letnih obrokih. Tako je očitno, da je problem postopnega pobiranja tega davka v petih letnih obrokih hipotetičen. Zato je treba, kot je generalni pravobranilec navedel v točki 18 sklepnih predlogov, vprašanje za predhodno odločanje šteti za nedopustno v delu, v katerem se nanaša na tako pobiranje.

31 Iz tega izhaja, da je treba postavljeno vprašanje razumeti tako, da se z njim poskuša izvedeti, ali je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da nasprotuje davčni ureditvi države članice, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki za primer prenosa sredstev družbe, ki je na ozemlju te države članice, na stalno poslovno enoto te družbe, ki je na ozemlju druge države članice, predvideva razkritje nerealiziranega kapitalskega dobička v zvezi s temi sredstvi, ki je nastal na ozemlju te prve države članice, obdavčitev tega kapitalskega dobička in postopno pobiranje davka na ta dobiček v desetih letnih obrokih.

32 Navesti je treba, da člen 49 PDEU določa odpravo omejitev svobode ustanavljanja. Ta svoboščina za družbe, ki so ustanovljene v skladu z zakonodajo države članice in ki imajo sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Evropski uniji, zajema pravico, da svojo dejavnost opravljajo v drugih državah članicah prek odvisne družbe, podružnice ali agencije (sodba Komisija/Nemčija, C-591/13, EU:C:2015:230, točka 54 in navedena sodna praksa).

33 Čeprav je v skladu z besedilom določeno Pogodbe DEU v zvezi s svobodo ustanavljanja njihov namen zagotoviti nacionalno obravnavo v državi gostiteljici, hkrati nasprotujejo temu, da bi mati država članica pri ustanavljanju v drugi državi članici ovirala svojega državljan ali družbo, ustanovljeno v skladu z njeno zakonodajo (sodba Komisija/Nemčija, C-7591/13, EU:C:2015:230, točka 56 in navedena sodna praksa).

34 Poleg tega iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je treba kot omejitve svobode ustanavljanja obravnavati vse ukrepe, ki prepovedujejo, motijo ali zmanjšujejo privlačnost uresničevanja te svobode (Komisija/Nemčija, C-7591/13, EU:C:2015:230, točka 56 in navedena sodna praksa).

35 V zvezi s tem se svoboda ustanavljanja uporablja za prenose dejavnosti družbe z ozemlja ene države članice na ozemlje druge države članice, in to neodvisno od vprašanja, ali zadevna družba prenese svoj sedež in dejansko upravo s tega ozemlja ali pa prenese sredstva stalne poslovne enote, ki je na navedenem ozemlju, v drugo državo članico (sodba Komisija/Danska, C-261/11, EU:C:2013:480, točka 28 in navedena sodna praksa).

36 Kar zadeva obdavčitev nerealiziranih kapitalskih dobičkov, nastalih v okviru davčne pristojnosti ene države članice, od sredstev, prenesenih na stalno poslovno enoto, ki je v drugi državi članici, v primeru, da ta prva država članica izgubi pravico do obdavčitve donosov, ki nastanejo od teh sredstev ob tem prenosu, iz sodne prakse Sodišča v bistvu izhaja, da davčna ureditev države članice, ki ima za posledico takojšnjo obdavčitev teh nerealiziranih kapitalskih dobičkov v primeru takega prenosa, pri čemer pa ti nerealizirani kapitalski dobički niso obdavčeni v primeru podobnega prenosa, do katerega pride znotraj nacionalnega ozemlja, lahko družbo s sedežem v prvi državi članici odvrta od prenosa teh sredstev z ozemlja te države članice na ozemlje druge države članice in torej pomeni omejitev svobode ustanavljanja (glej v tem smislu sodbo Komisija/Danska, C-261/11, EU:C:2013:480, točke od 29 do 31 in navedena sodna praksa).

37 V obravnavani zadevi je treba ugotoviti, da ima davčna ureditev iz postopka v glavni stvari za posledico razkritje in obdavčitev nerealiziranega kapitalskega dobička v zvezi s sredstvi, prenesenimi na stalno poslovno enoto, ki je v državi članici, ki ni Zvezna republika Nemčija, ob tem prenosu. Taka razkritje in obdavčenje pa ne bi bila potrebna, če bi šlo za podoben prenos znotraj nacionalnega ozemlja, in nerealizirani kapitalski dobiček bi bil obdavčen le, ko bi bil dejansko realiziran. To različno obravnavanje lahko povzroči finančne neugodnosti za družbo, ki želi prenesti sredstva na stalno poslovno enoto, ki je na ozemlju druge države članice. Torej navedeno različno obravnavanje glede razkritja in obdavčitve zadevnega kapitalskega dobička družbo nemškega prava lahko odvrta od prenosa njenih sredstev v drugo državo članico.

38 Tako ugotovljenega različnega obravnavanja ni mogoče pojasniti z objektivnimi razlikami v položaju. Ob upoštevanju ureditve neke države članice, katere namen je obdavčitev nerealiziranega kapitalskega dobička, ustvarjenega na njenem ozemlju, je namreč položaj družbe, ki svoja sredstva prenese na stalno poslovno enoto, ki je v drugi državi članici, kar zadeva obdavčitev kapitalskega dobička v zvezi s temi prenesenimi sredstvi, ustvarjenega v prvi od teh držav članic pred tem prenosom, podoben položaju družbe, ki opravi podoben prenos na stalno poslovno enoto, ki je na ozemlju te države članice (glej v tem smislu sodbo Komisija/Nemčija, C-7591/13, EU:C:2015:230, točka 60).

39 To pomeni, da različno obravnavanje, ki ga je v okviru ureditve, obravnavane v postopku v glavni stvari, deležna družba, ki je na ozemlju Zvezne republike Nemčije, v primeru prenosa sredstev na stalno poslovno enoto te družbe, ki je na ozemlju druge države članice, pomeni omejitev svobode ustanavljanja v smislu člena 49 PDEU.

40 Ugotoviti pa je treba, ali je ta omejitev lahko objektivno utemeljena z nujnimi razlogi v javnem interesu, ki jih priznava pravo Unije. Če je tako, navedena omejitev tudi ne sme presegati tega, kar je nujno za doseg tega cilja.

41 V skladu s trditvami nemške vlade je omejitev svobode ustanavljanja mogoče utemeljiti z nujnimi razlogi v javnem interesu, povezanimi z ohranitvijo razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami. Vendar predložitveno sodišče izraža dvome v zvezi s tem.

42 Glede tega je treba navesti, prvič, da je ohranitev razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami legitimen cilj, ki ga Sodišče priznava, in da ob neobstoju ukrepov za poenotenje ali usklajitev na ravni Unije države članice ostanejo pristojne, da s sporazumom ali enostransko opredelijo merila za razdelitev davčne pristojnosti za odpravo dvojnega obdavčevanja (sodba Komisija/Nemčija, C-591/13, EU:C:2015:230, točka 64 in navedena sodna praksa).

43 Drugič, v skladu z načelom davčne teritorialnosti je država članica upravičena, da ob prenosu sredstev na stalno poslovno enoto, ki je v drugi državi članici, obdavči kapitalski dobiček, ki je nastal na njenem ozemlju pred navedenim prenosom. Namen takega ukrepa je preprečiti položaje, ki bi lahko posegali v pravico matične države članice, da izvršuje svojo davčno pristojnost v zvezi z dejavnostmi, ki se opravljajo na njenem ozemlju (glej v tem smislu sodbo National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, točki 45 in 46 ter navedena sodna praksa).

44 Torej prenos sredstev iz postopka v glavni stvari iz Zvezne republike Nemčije v drugo državo članico ne sme pomeniti, da se mora prva država članica odpovedati svoji pravici do obdavčitve kapitalskega dobička, ki je nastal v okviru njene davčne pristojnosti pred prenosom teh sredstev z njenega ozemlja.

45 Poleg tega so države članice, ki imajo pravico obdavčiti kapitalski dobiček, ki je nastal v času, ko so bila zadevna sredstva na njihovem ozemlju, pristojne, da za to obdavčenje poleg dejanske realizacije tega kapitalskega dobička določijo še kateri drug obdavčljivi dogodek, da bi zagotovile obdavčitev teh sredstev (sodba DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, točka 53 in navedena sodna praksa).

46 V obravnavani zadevi je iz predložitvene odločbe razvidno, da davčna zakonodaja iz postopka v glavni stvari ureja primer prenosa sredstev na stalno poslovno enoto, ki je na ozemlju države članice, ki ni Zvezna republika Nemčija, in dobiček katere je izvzet od plačila davka v Zvezni republiki Nemčiji.

47 Tako je namen razkritja nerealiziranega kapitalskega dobička v zvezi s temi prenesenimi sredstvi, ki je v okviru davčne pristojnosti Zvezne republike Nemčije nastal pred tem prenosom, in obdavčitve tega dobička zagotoviti obdavčitev tega nerealiziranega kapitalskega dobička, nastalega v okviru davčne pristojnosti te države članice. Za obdavčitev dobička v zvezi z navedenimi sredstvi, ki bo nastal po takem prenosu, je pristojna druga država članica, na ozemlju katere je ta stalna poslovna enota. Torej je davčna ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, primerna za zagotovitev ohranitve razdelitve davčne pristojnosti med zadevnimi državami članicami.

48 Kar zadeva sorazmernost ureditve iz postopka v glavni stvari, je treba najprej navesti, da je sorazmerno, da država članica zaradi ohranitve izvrševanja svoje davčne pristojnosti določi višino davka, ki ga je treba plačati na nerealiziran kapitalski dobiček, ki je nastal na njenem ozemlju, od sredstev, prenesenih z njenega ozemlja, ko preneha njena davčna pristojnost v zvezi z zadevnimi sredstvi, v obravnavanem primeru v trenutku prenosa zadevnih sredstev z ozemlja te države članice (glej v tem smislu sodbi Komisija/Španija, C-64/11, EU:C:2013:264, točka 31, in DMC,

C?164/12, EU:C:2014:20, to?ka 60 ter navedena sodna praksa).

49 Sodiš?e je v zvezi s pobiranjem takega davka presodilo, da je treba dav?nemu zavezancu dati možnost izbire med, na eni strani, takojšnjim pla?ilom tega davka, in na drugi strani, poznejšim pla?ilom navedenega davka, h kateremu se po potrebi prištejejo obresti v skladu z veljavno nacionalno ureditvijo (sodba Komisija/Nem?ija, C?591/13, EU:C:2015:230, to?ka 67 in navedena sodna praksa).

50 V zvezi s tem je Sodiš?e poleg tega presodilo, da je treba upoštevati tudi tveganje neizterjave davka, ki se pove?uje s potekom ?asa in ki bi ga lahko zadevna država ?lanica upoštevala v okviru veljavne nacionalne ureditve, ki se uporablja za poznejše pla?ilo dav?nega dolga (glej v tem smislu sodbo National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, to?ka 74).

51 V obravnavani zadevi se torej postavlja vprašanje, ali postopno pobiranje zadevnega davka v desetih letnih obrokih lahko pomeni sorazmerni ukrep za izpolnitev cilja ohranitve delitve dav?ne pristojnosti med državami ?lanicami.

52 Glede tega je treba navesti, da je bilo presojeno, da je postopno pobiranje davka na nerealiziran kapitalski dobi?ek v petih letnih obrokih namesto takojšnjega pobiranja sorazmeren ukrep za zagotovitev tega cilja (sodba DMC, C?164/12, EU:C:2014:20, to?ka 64). Tudi za postopno pobiranje davka na nerealiziran kapitalski dobi?ek v desetih letnih obrokih, kot je to v postopku v glavni stvari, je torej njuno treba šteti, kot je generalni pravobranilec navedel v to?kah 72 in 73 sklepnih predlogov, da pomeni sorazmeren ukrep za zagotovitev navedenega cilja.

53 Glede na zgornje navedbe je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba ?len 49 PDEU razlagati tako, da ne nasprotuje dav?ni ureditvi države ?lanice, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ki za primer prenosa sredstev družbe, ki je na ozemlju te države ?lanice, na stalno poslovno enoto te družbe, ki je na ozemlju druge države ?lanice, predvideva razkritje nerealiziranega kapitalskega dobi?ka v zvezi s temi sredstvi, ki je nastal na ozemlju te prve države ?lanice, obdav?itev tega kapitalskega dobi?ka in postopno pobiranje davka na ta dobi?ek v desetih letnih obrokih.

Stroški

54 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (tretji senat) razsodilo:

?len 49 PDEU je treba razlagati tako, da ne nasprotuje dav?ni ureditvi države ?lanice, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ki za primer prenosa sredstev družbe, ki je na ozemlju te države ?lanice, na stalno poslovno enoto te družbe, ki je na ozemlju druge države ?lanice, predvideva razkritje nerealiziranega kapitalskega dobi?ka v zvezi s temi sredstvi, ki je nastal na ozemlju te prve države ?lanice, obdav?itev tega kapitalskega dobi?ka in postopno pobiranje davka na ta dobi?ek v desetih letnih obrokih.

Podpisi

* Jezik postopka: nemš?ina.