



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

21. svibnja 2015.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Sloboda poslovnog nastana – Članak 49. UFEU-a – Ograničenja – Obročna naplata poreza na nerealizirane kapitalne dobitke – Očuvanje podjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama – Proporcionalnost“

U predmetu C-657/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Finanzgericht Düsseldorf (Njemačka), odlukom od 5. prosinca 2013., koju je Sud zaprimio 12. prosinca 2013., u postupku

Verder LabTec GmbH & Co. KG

protiv

Finanzamt Hilden,

SUD (treće vijeće),

u sastavu: M. Ilešič, predsjednik vijeća, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas i C. G. Fernlund (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: N. Jääskinen,

tajnik: M. A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Verder LabTec GmbH & Co. KG, O. Kress, *Steuerberater*,
- za Finanzamt Hilden, U. Franz, u svojstvu agenta,
- za njemačku vladu, T. Henze i K. Petersen, u svojstvu agenata,
- za belgijsku vladu, M. Jacobs i J.-C. Halleux, u svojstvu agenata,
- za dansku vladu, C. Thorning i M. S. Wolff, u svojstvu agenata,
- za španjolsku vladu, L. Banciella Rodríguez-Miñón, u svojstvu agenta,

* Jezik postupka: njemački

— za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju S. Fiorentino, *avvocato dello Stato*,
— za nizozemsku vladu, J. Langer i M. Bulterman, u svojstvu agenata,
— za švedsku vladu, U. Persson i A. Falk, u svojstvu agenata,
— za Europsku komisiju, A. Cordewener i W. Roels, u svojstvu agenata,
saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 26. veljače 2015.,
donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 49. UFEU-a.
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između trgovačkog društva Verder LabTec GmbH & Co. KG, sa sjedištem u Njemačkoj (u daljnjem tekstu: Verder LabTec) i Finanzamt Hildena (u daljnjem tekstu: Finanzamt) u vezi s oporezivanjem nerealiziranih kapitalnih dobitaka koji proizlaze iz imovine tog trgovačkog društva prilikom prijenosa te imovine na njegovu stalnu poslovnu jedinicu smještenu na nizozemskom državnom području.

Pravni okvir

- 3 Iz spisa upućenog Sudu proizlazi da su se njemački propisi u području oporezivanja nerealiziranih kapitalnih dobitaka iz imovine trgovačkog društva sa sjedištem u Njemačkoj, koja se prenosi na njegovu stalnu poslovnu jedinicu smještenu izvan državnog područja, početno temeljili na sudskoj praksi Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud).
- 4 U presudi od 16. srpnja 1969., taj je sud utvrdio „teoriju konačnog rashoda“. Iz odluke o upućivanju u biti proizlazi da ta teorija polazi od načela da je Savezna Republika Njemačka, kao država poslovne jedinice trgovačkog društva, izgubila svoje pravo oporezivanja nerealiziranih kapitalnih dobitaka koji proizlaze iz imovine tog trgovačkog društva, koje su nastale na njemačkom državnom području, kod prijenosa te imovine na stalnu poslovnu jedinicu smještenu na državnom području druge države članice s obzirom na to da je Savezna Republika Njemačka dužna izuzeti od oporezivanja dobitke te stalne poslovne jedinice na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenog s državom članicom na čijem je državnom području smještena navedena stalna poslovna jedinica. Prijenos imovine trgovačkog društva s poslovnim nastanom u Njemačkoj na stalnu poslovnu jedinicu smještenu na državnom području druge države članice smatra se, dakle, kao rashod koji se ocjenjuje prema „djelomičnoj“ vrijednosti u smislu druge rečenice članka 4. stavka 1. Zakona o porezu na prihod (Einkommensteuergesetz, u daljnjem tekstu: EStG).
- 5 Učinak sudske prakse Bundesfinanzhofa bio je taj da se vrijednost imovine koja se smatrala rashodom iz poslovne imovine trgovačkog društva s poslovnim nastanom u Njemačkoj morala posebno procijeniti u trenutku rashoda. Razlika između te vrijednosti i knjigovodstvene vrijednosti imovine prikazivala bi se u bilanci u trenutku prijenosa. Iznos nerealiziranih kapitalnih dobitaka koji proizlaze iz navedene otkrivene imovine dodao bi se tekućoj godišnjoj dobiti tog trgovačkog društva.
- 6 Oslanjajući se na navedenu sudsku praksu, njemačka porezna uprava odlučila je da se takva prenesena imovina mora procijeniti prema punoj tržišnoj cijeni u trenutku prijenosa, odnosno prema cijeni koju bi utvrdile neovisne treće strane u istovjetnim ili sličnim situacijama.

- 7 Ta je uprava zbog razloga pravičnosti odlučila ublažiti učinke gore navedene sudske prakse i ne oporezivati cjelokupnu dobit povezanu s takvim rashodom, nego dotičnom trgovačkom društvu omogućiti stvaranje kompenzacijske stavke radi neutraliziranja te dobiti. Ta se stavka za potrošna poslovna sredstva morala proporcionalno amortizirati na preostalo vrijeme uporabe dotične imovine ili uključiti u dobit najkasnije deset godina nakon predmetnog rashoda.
- 8 Slučajevi rashoda nerealiziranih kapitalnih dobitaka koji proizlaze iz imovine koju je trgovačko društvo s poslovnim nastanom u Njemačkoj prenijelo na stalnu poslovnu jedinicu smještenu na državnom području druge države članice bili su po prvi puta uređeni u Zakonu od 7. prosinca 2006. o popratnim poreznim mjerama u vezi s uvođenjem europskog trgovačkog društva i o izmjenama drugih poreznih odredaba (BGBl. 2006 I, str. 2782., u daljnjem tekstu: SEStEG).
- 9 Cilj navedenog zakona bio je, s jedne strane, prilagodba određenih odredaba poreznog prava sa zahtjevima koje nameće pravo Unije u području poreznog prava i prava društava te, s druge strane, osigurati ujednačena porezna prava Savezne Republike Njemačke i omogućiti oporezivanje nerealiziranih kapitalnih dobitaka kad je predmetna imovina izuzeta od ovlasti oporezivanja te države članice.
- 10 U tu je svrhu SEStEG dodao treću rečenicu u članak 4. stavak 1. EStG-a, prema kojoj se „[i]sključenje ili ograničenje prava Savezne Republike Njemačke na oporezivanje u pogledu dobitaka od prodaje ili uporabe imovine izjednačuje s poslovno nepriznatim rashodom“. Iz obrazloženja SEStEG-a proizlazi da je cilj te odredbe pojašnjavaње važećeg prava.
- 11 SEStEG je u EStG unio i članak 4g. U skladu s tim člankom, u slučajevima kad se imovina smatra rashodom, nakon što je dodijeljena poslovnoj jedinici istog poreznog obveznika smještenoj u drugoj državi članici, izvan Savezne Republike Njemačke, u skladu s trećom rečenicom članka 4. stavka 1. EStG-a, kako je izmijenjen SEStEG-om, tada se na zahtjev poreznog obveznika uspostavlja kompenzacijska stavka u iznosu razlike između knjigovodstvene i tržišne vrijednosti imovine. U skladu s prvom rečenicom članka 4g stavka 2. ta se kompenzacijska stavka uključuje u dobit u jednoj petini tijekom razdoblja kada je stvorena te odgovarajuće tijekom sljedeća četiri razdoblja.
- 12 Usto, SEStEG je u članak 52. EStG-a uključio stavak 8b prema kojem se treća rečenica članka 4. stavka 1. EStG-a, kako je izmijenjen SEStEG-om, primjenjuje računavši od poreznog razdoblja 2006.
- 13 Bundesfinanzhof je presudom od 17. srpnja 2008., donesenoj u predmetu koji se odnosio na razdoblje oporezivanja 1995., napustio svoju raniju sudsku praksu o „teoriji konačnog rashoda“. Taj je sud to odstupanje obrazložio na način da je smatrao, s jedne strane, da EStG u verziji primjenjivoj prije stupanja na snagu SEStEG-a nije davao dostatnu osnovu za njegovu raniju sudsku praksu. Stoga je Bundesfinanzhof ocijenio da se ne radi o rashodu kad trgovačko društvo s poslovnim nastanom u Njemačkoj prenese imovinu na stalnu poslovnu jedinicu smještenu na državnom području druge države članice.
- 14 S druge strane, taj je sud razvoj svog stajališta opravdao tvrdnjom da nije riječ o ostvarivanju dobiti kad trgovačko društvo s poslovnim nastanom u Njemačkoj prenese imovinu na svoju stalnu poslovnu jedinicu smještenu na državnom području druge države članice s obzirom na to da oslobođanje od njemačkog oporezivanja dobiti navedene stalne poslovne jedinice ne utječe na kasnije oporezivanje nerealiziranih kapitalnih dobitaka nastalih na njemačkom državnom području.
- 15 S obzirom na tu promjenu u sudskoj praksi, njemački zakonodavac odlučio je donijeti zakon o neprimjenjivanju te pobliže odrediti sadržaj treće rečenice članka 4. stavka 1. EStG-a, kako je izmijenjen SEStEG-om.

- 16 Poreznim zakonom za 2010. od 8. prosinca 2010. (BGBl. 2010 I, str. 1768.), taj je zakonodavac, s jedne strane, unio četvrtu rečenicu iza treće rečenice članka 4. stavka 1. EStG-a, kako je izmijenjen SEStEG-om, kojom se pojašnjava glavni slučaj primjene navedene treće rečenice članka 4. stavka 1. Ta četvrta rečenica navodi da „postoji isključenje ili ograničenje prava oporezivanja u pogledu dobiti od prodaje imovine kad imovina koja do tog trenutka pripada tuzemnoj stalnoj poslovnoj jedinici poreznog obveznika pripadne inozemnoj stalnoj poslovnoj jedinici“.
- 17 S druge strane, članak 52. stavak 8b EStG-a, kako je izmijenjen SEStEG-om, dopunjen je drugom i trećom rečenicom na temelju kojih se treća i četvrta rečenica članka 4. stavka 1. EStG-a, kako je izmijenjen poreznim zakonom za 2010., primjenjuju i na porezno razdoblje 2005.

Glavni postupak i prethodno pitanje

- 18 Verder LabTec komanditno je društvo njemačkog prava s poslovnim nastanom u Njemačkoj. To se trgovačko društvo od svibnja 2005. bavilo isključivo upravljanjem pravima koja proizlaze iz njegovih patenata i žigova. Ono je ugovorom od 25. svibnja 2005. prenijelo ta prava na svoju stalnu poslovnu jedinicu smještenu u Nizozemskoj.
- 19 Finanzamt je prilikom poreznog nadzora smatrao da se prijenos navedenih prava trebao provesti uz otkrivanje nerealiziranih kapitalnih dobitaka iz tih prava u njihovoj punoj tržišnoj vrijednosti u trenutku prijenosa.
- 20 Ipak, Finanzamt je ocijenio da te nerealizirane kapitalne dobitke, čija vrijednost nije osporena, ne treba odmah oporezivati u njihovu ukupnom iznosu. Prema mišljenju Finanzamta, njihov iznos je zbog razloga pravičnosti trebao biti neutraliziran knjigovodstvenom stavkom iste vrijednosti i biti linearno uključen u dobit u razdoblju od deset godina.
- 21 Finanzamt je na temelju rezultata navedenog nadzora 17. kolovoza 2009. sastavio zapisnik o izdvojenom i jedinstvenom utvrđivanju poreznih osnovica za porezno razdoblje 2005. Finanzamt je izračunao dobit Verder LabTeca dodajući na ostvarenu dobit proporcionalan dio knjigovodstvene stavke za to porezno razdoblje u iznosu koji je jednak desetini vrijednosti predmetnih nerealiziranih kapitalnih dobitaka i oduzimajući iznos povećane rezerve za pripadajući porez na poslovanje.
- 22 Finanzamt je odlukom od 19. rujna 2011. odbio kao neosnovan prigovor od 17. kolovoza 2009. protiv tog zapisnika.
- 23 Verder LabTec podnio je tužbu protiv te odluke pred Finanzgericht Düsseldorfom, tvrdeći u biti da predmetni porezni propis krši slobodu poslovnog nastana zajamčenu u članku 49. UFEU-a. To trgovačko društvo smatra da je obročna naplata poreza na nerealizirane kapitalne dobitke koji proizlaze iz prenesene imovine, u trenutku prijenosa imovine, mjera koja je neproporcionalna. Naplata tog poreza u trenutku ostvarenja tih kapitalnih dobitaka bila bi manje ograničavajuća.
- 24 Finanzamt je zatražio odbijanje navedene tužbe. Finanzamt smatra da predmetni porezni sustav nije u suprotnosti s pravnim načelima Unije te da je eventualna povreda slobode poslovnog nastana opravdana važnim razlozima u općem interesu. Usto, predmetni je porezni propis proporcionalan jer se otkrivene nerealizirane kapitalne dobitke ne oporezuje odmah u njihovoj cijelosti.
- 25 Finanzgericht Düsseldorf naglašava da se treća i četvrta rečenica članka 4. stavka 1. EStG-a, kako je izmijenjen poreznim zakonom za 2010., primjenjuju na sporno porezno razdoblje, odnosno na 2005.
- 26 Taj sud smatra da je nacionalni propis u području predmetnog rashoda u suprotnosti sa slobodom poslovnog nastana. Usto, on smatra da s obzirom na presudu National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) taj propis nije moguće opravdati jer je na temelju načela poreznog teritorijaliteta

Savezna Republika Njemačka ovlaštena oporezivati nerealizirane kapitalne dobitke nastale tijekom razdoblja koje prethodi prijenosu predmetne imovine na stalnu poslovnu jedinicu smještenu u drugoj državi članici. Čak i ako bi se moglo smatrati da određivanje iznosa nerealiziranih kapitalnih dobitaka od trenutka prijenosa predmetne imovine predstavlja proporcionalnu mjeru, naplata poreza za te kapitalne dobitke prije njihova nastanka, bez obzira na obročnost naplate tijekom pet ili deset godina, ne može, prema njegovu mišljenju, biti proporcionalna mjera.

- 27 U tim je okolnostima Finanzgericht Düsseldorf odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„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 [kapitalnih dobitaka] dolazi do nastanka dobiti povezane s rashodom, a da drugi nacionalni propis daje mogućnost ravnomyernog raspoređivanja navedene dobiti na pet ili deset poslovnih godina?“

O prethodnom pitanju

- 28 Verder LabTec tvrdi da je prethodno pitanje nedopušteno jer je hipotetsko s obzirom na to da, prema mišljenju tog trgovačkog društva, nijedno razdoblje od pet ili deset godina za naplatu poreza koji spominje sud koji je uputio zahtjev nije bilo primjenjivo na predmetno porezno razdoblje, odnosno na 2005. godinu. Finanzamt i njemačka vlada smatraju da je, kad je riječ o obročnoj naplati kroz pet godišnjih obroka, prethodno pitanje hipotetsko s obzirom na to da obročnost na razdoblje od pet godina nije bila primjenjiva za porezno razdoblje u 2005. godini. Europska komisija također smatra da je, kad je riječ o obročnoj naplati kroz pet godišnjih obroka, prethodno pitanje hipotetsko, odnosno da bi to moglo biti. Ona u tom pogledu navodi da je, s obzirom na to da se Finanzamtova odluka od 19. rujna 2011. odnosi na obročnu naplatu kroz deset godišnjih obroka, moguće da je Finanzamt naknadno onemogućen izmijeniti to razdoblje na pet godina.
- 29 U tom smislu valja podsjetiti da prema ustaljenoj sudskoj praksi pitanja o tumačenju prava Unije koja uputi nacionalni sudac unutar pravnog i činjeničnog okvira koji sâm definira – i čiju točnost Sud nije dužan provjeravati – uživaju presumpciju relevantnosti. Sud može odbiti odlučiti o zahtjevu za prethodnu odluku koju je uputio nacionalni sud samo ako je posve očito da zatraženo tumačenje prava Unije nema nikakve veze s činjeničnim stanjem ili glavnim postupkom, u slučaju kada je problem hipotetski ili kada Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima potrebnima da bi se moglo dati koristan odgovor na upućena pitanja (presuda Stanley International Betting i Stanleybet Malta, C-463/13, EU:C:2015:25, t. 26. kao i navedena sudska praksa).
- 30 U ovom slučaju valja ustvrditi da iz odluke o upućivanju zahtjeva jasno proizlazi da se porezni zapisnik od 17. kolovoza 2009., čije je osporavanje rezultiralo Finanzamtovom odlukom od 19. rujna 2011., odnosi na obročnu naplatu poreza kroz deset, a ne pet godišnjih obroka. Dakle, na posve očit način proizlazi da je problem obročne naplate tog poreza kroz pet godišnjih obroka hipotetski. Stoga se prethodno pitanje treba smatrati nedopuštenim u odnosu na tu naplatu, kao što je to naveo nezavisni odvjetnik u točki 18. svojeg mišljenja.
- 31 Iz toga slijedi da postavljeno pitanje valja shvatiti na način da se odnosi na upit treba li članak 49. UFEU-a tumačiti na način da se protivi poreznom propisu države članice, kao što je to onaj o kojem je riječ u glavnom postupku, koji u slučaju prijenosa imovine trgovačkog društva smještenog na državnom području te države članice na stalnu poslovnu jedinicu tog trgovačkog društva smještenu na državnom području druge države članice predviđa otkrivanje nerealiziranih kapitalnih dobitaka koji proizlaze iz te imovine, koje su nastale na državnom području prve države članice, njihovo oporezivanje i obročnu naplatu poreza na te kapitalne dobitke kroz deset godišnjih obroka.

- 32 Valja podsjetiti da članak 49. UFEU-a nalaže ukidanje ograničenja slobode poslovnog nastana. Za trgovačka društva osnovana sukladno pravilima neke države članice čije se registrirano sjedište, središnja uprava ili glavno mjesto poslovanja nalazi unutar Europske unije ta sloboda podrazumijeva pravo obavljanja vlastite aktivnosti u drugim državama članicama posredstvom društva kćeri, podružnice ili zastupništva (presuda Komisija/Njemačka, C-591/13, EU:C:2015:230, t. 54. i navedena sudska praksa).
- 33 Premda odredbe UFEU-a koje se odnose na slobodu poslovnog nastana prema svojem tekstu imaju za cilj osigurati povlasticu nacionalnog tretmana u državi članici primateljici, one se također protive tomu da država članica podrijetla postavlja prepreke svojim državljanima ili trgovačkom društvu koje je osnovano u skladu s njezinim zakonima u pogledu uspostavljanja poslovnog nastana u drugoj državi članici (presuda Komisija/Njemačka, C-591/13, EU:C:2015:230, t. 56. i navedena sudska praksa).
- 34 Osim toga, prema ustaljenoj sudskoj praksi ograničenjima slobode poslovnog nastana smatraju se sve mjere koje zabranjuju ostvarivanje te slobode ili ga ometaju ili čine manje privlačnim (Komisija/Njemačka, C-591/13, EU:C:2015:230, t. 56. i navedena sudska praksa).
- 35 U tom pogledu, sloboda poslovnog nastana primjenjuje se na prijenose djelatnosti jednog trgovačkog društva s državnog područja jedne države članice u drugu državu članicu i to neovisno o tome prenosi li predmetno trgovačko društvo svoje registrirano sjedište i stvarnu upravu izvan tog državnog područja ili prenosi li imovinu stalne poslovne jedinice smještene na navedenom državnom području u drugu državu članicu (presuda Komisija/Danska, C-261/11, EU:C:2013:480, t. 28. i navedena sudska praksa).
- 36 Što se tiče oporezivanja u okviru porezne nadležnosti jedne države članice nerealiziranih kapitalnih dobitaka koji proizlaze iz imovine koja se prenosi na stalnu poslovnu jedinicu smještenu u drugoj državi članici, u situaciji kad prva država članica gubi svoje pravo oporezivanja dobiti koja je stvorena iz te imovine prilikom tog prijenosa, iz sudske prakse Suda u biti proizlazi da je porezni propis države članice koji dovodi do neposrednog oporezivanja tih kapitalnih dobitaka u slučaju takvog prijenosa, a da se oni ne oporezuju prilikom sličnog prijenosa unutar državnog područja, takve naravi da obeshrabruje trgovačko društvo s poslovnim nastanom u prvoj državi članici da prenese svoju imovinu s tog državnog područja u drugu državu članicu i stoga predstavlja ograničenje slobode poslovnog nastana (vidjeti u tom smislu presudu Komisija/Danska, C-261/11, EU:C:2013:480, t. 29. do 31. i navedenu sudsku praksu).
- 37 U ovom slučaju valja ustvrditi da porezni propis o kojem je riječ u glavnom postupku dovodi prilikom prijenosa do otkrivanja i oporezivanja nerealiziranih kapitalnih dobitaka koji proizlaze iz imovine prenesene na stalnu poslovnu jedinicu smještenu u državi članici koja nije Savezna Republika Njemačka. Međutim, takvo se otkrivanje i oporezivanje ne provodi prilikom sličnog prijenosa unutar državnog područja jer se te nerealizirane kapitalne dobitke oporezuje tek kad su zaista ostvareni. Ta razlika u tretmanu može dovesti do proračunske nepogodnosti za trgovačko društvo koje želi prenijeti imovinu na stalnu poslovnu jedinicu smještenu na državnom području druge države članice. Na taj način navedena razlika u tretmanu, koji se odnosi na otkrivanje i oporezivanje predmetnih kapitalnih dobitaka, jest takve naravi da obeshrabruje trgovačko društvo njemačkog prava da prenese svoju imovinu u drugu državu članicu.
- 38 Takva razlika u tretmanu ne proizlazi iz objektivnog razlikovanja položaja. Naime, s obzirom na propis države članice koji ima za cilj oporezivati nerealizirane kapitalne dobitke nastale na njezinu državnom području, položaj trgovačkog društva koje prenosi imovinu na stalnu poslovnu jedinicu smještenu u drugoj državi članici sličan je, u pogledu oporezivanja kapitalnih dobitaka iz prenesene imovine koji su nastali u prvoj državi članici prije tog prijenosa, položaju trgovačkog društva koje obavlja sličan prijenos na stalnu poslovnu jedinicu smještenu na državnom području te države članice (vidjeti u tom smislu presudu Komisija/Njemačka, C-591/13, EU:C:2015:230, t. 60.).

- 39 Iz toga slijedi da u okviru propisa o kojem je riječ u glavnom postupku razlika u tretmanu trgovačkog društva smještenog na državnom području Savezne Republike Njemačke, kod prijenosa imovine na stalnu poslovnu jedinicu tog trgovačkog društva smještenog na državnom području druge države članice, jest ograničenje slobode poslovnog nastana u smislu članka 49. UFEU-a.
- 40 Međutim, potrebno je utvrditi može li se to ograničenje objektivno opravdati važnim razlozima u općem interesu koje priznaje pravo Unije. Također, pod tom pretpostavkom, navedeno ograničenje ne smije prekoračivati ono što je nužno za postizanje tog cilja.
- 41 Prema mišljenju njemačke vlade, ograničenje slobode poslovnog nastana može biti opravdano važnim razlozima u općem interesu koji su povezani s očuvanjem podjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama. Međutim, sud koji je uputio zahtjev izražava sumnje u tom pogledu.
- 42 U vezi s time valja podsjetiti, s jedne strane, da je očuvanje podjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama legitiman cilj koji Sud priznaje te da u nedostatku mjera ujednačavanja ili usklađivanja koje donosi Unija, države članice ostaju nadležne odrediti, sporazumno ili jednostrano, kriterije podjele svoje nadležnosti oporezivanja kako bi uklonile dvostruko oporezivanje (presuda Komisija/Njemačka, C-591/13, EU:C:2015:230, t. 64. i navedena sudska praksa).
- 43 S druge strane, u skladu s načelom poreznog teritorijaliteta, država članica ima pravo u slučaju prijenosa imovine na stalnu poslovnu jedinicu smještenu u drugoj državi članici u trenutku tog prijenosa oporezivati kapitalne dobitke nastale na njezinu državnom području prije navedenog prijenosa. Takvom mjerom nastoji se spriječiti situacije koje bi mogle ugroziti pravo države članice podrijetla da izvršava svoju poreznu nadležnost u vezi s djelatnostima koje se obavljaju na njezinu državnom području (vidjeti u tom smislu presudu National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, t. 45. i 46. kao i navedenu sudska praksu).
- 44 Na taj način prijenos imovine, o kojoj je riječ u glavnom postupku, iz Savezne Republike Njemačke u drugu državu članicu ne znači da se prva država članica mora u okviru svoje porezne nadležnosti odreći svojeg prava na oporezivanje kapitalnih dobitaka nastalih prije njihova prijenosa izvan njezina državnog područja.
- 45 Usto, države članice koje su nadležne oporezivati kapitalne dobitke nastale u vrijeme kada se predmetna imovina nalazila na njihovu državnom području mogu predvidjeti, radi tog oporezivanja, neku drugu uzročnu činjenicu osim stvarnog nastanka tih kapitalnih dobitaka, kako bi osigurale oporezivanje te imovine (presuda DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, t. 53. i navedena sudska praksa).
- 46 U ovom slučaju iz odluke o upućivanju proizlazi da porezni propis o kojem je riječ u glavnom postupku predviđa slučaj prijenosa imovine na stalnu poslovnu jedinicu smještenu na državnom području države članice koja nije Savezna Republika Njemačka, i čija se dobit ne oporezuje u potonjoj državi članici.
- 47 Na taj način otkrivanje nerealiziranih kapitalnih dobitaka iz te prenesene imovine, koji su nastali u okviru porezne nadležnosti Savezne Republike Njemačke prije tog prijenosa, kao i njihovo oporezivanje, imaju za cilj osiguranje oporezivanja tih nerealiziranih kapitalnih dobitaka nastalih u okviru porezne nadležnosti te države članice. Oporezivanje dobitaka iz navedene imovine, nastalih nakon takvog prijenosa, provodi druga država članica na čijem je državnom području smještena ta stalna poslovna jedinica. Stoga je porezni propis, kao što je onaj o kojem je riječ u glavnom postupku, prikladan za osiguranje očuvanja podjele ovlasti za oporezivanje među dotičnim državama članicama.
- 48 Što se tiče proporcionalnosti propisa o kojem je riječ u glavnom postupku, valja podsjetiti da je proporcionalno da država članica, kako bi očuvala izvršavanje svoje porezne nadležnosti, odredi dugovani iznos poreza na nerealizirane kapitalne dobitke nastale na njezinu državnom području koji proizlaze iz imovine prenesene izvan njezina državnog područja u trenutku kad njezina ovlast za

oporezivanje prestaje postojati u odnosu na dotičnu imovinu, u predmetnom slučaju u trenutku prijenosa predmetne imovine izvan državnog područja te države članice (vidjeti u tom smislu presude Komisija/Španjolska, C-64/11, EU:C:2013:264, t. 31., kao i DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, t. 60. i navedenu sudsku praksu).

- 49 Kad je riječ o naplati tog poreza, Sud je presudio da je poreznom obvezniku trebalo prepustiti izbor između, s jedne strane, neposrednog plaćanja iznosa tog poreza i, s druge strane, odgođenog plaćanja iznosa tog poreza, eventualno uvećano za kamate prema mjerodavnom nacionalnom propisu (presuda Komisija/Njemačka, C-591/13, EU:C:2015:230, t. 67. i navedena sudska praksa).
- 50 Usto, Sud je u tom kontekstu presudio da valja uzeti u obzir i rizik od nenaplaćivanja poreza koji se povećava s obzirom na protok vremena, što predmetna država članica može uzeti u obzir u okviru svojeg nacionalnog propisa koji se primjenjuje na odgođeno plaćanje poreznih dugova (vidjeti u tom smislu presudu National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, t. 74.).
- 51 U ovom slučaju postavlja se pitanje može li obročna naplata predmetnog poreznog iznosa kroz deset godišnjih obroka biti proporcionalna mjera za postizanje cilja očuvanja podjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama.
- 52 U vezi s time dostatno je navesti da se obročna naplata poreza na nerealizirane kapitalne dobitke kroz pet godišnjih obroka, umjesto neposredne naplate, smatrala proporcionalnom mjerom za postizanje tog cilja (presuda DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, t. 64.). Obročnu naplatu poreza na nerealizirane kapitalne dobitke kroz deset godišnjih obroka, kao što je to ona o kojoj je riječ u glavnom postupku, moguće je jedino smatrati proporcionalnom mjerom za postizanje navedenog cilja, kao što je to naveo nezavisni odvjetnik u točkama 72. i 73. svojeg mišljenja.
- 53 S obzirom na sve prethodno navedeno, na postavljeno pitanje valja odgovoriti da članak 49. UFEU-a treba tumačiti na način da se ne protivi poreznom propisu države članice, kao što je to onaj o kojem je riječ u glavnom postupku, koji u slučaju prijenosa imovine trgovačkog društva smještenog na državnom području te države članice na stalnu poslovnu jedinicu tog trgovačkog društva smještenu na državnom području druge države članice predviđa otkrivanje nerealiziranih kapitalnih dobitaka koji proizlaze iz te imovine, koji su nastali na državnom području prve države članice, njihovo oporezivanje i obročnu naplatu poreza na te kapitalne dobitke kroz deset godišnjih obroka.

Troškovi

- 54 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (treće vijeće) odlučuje:

Članak 49. UFEU-a treba tumačiti na način da se ne protivi poreznom propisu države članice, kao što je to onaj o kojem je riječ u glavnom postupku, koji u slučaju prijenosa imovine trgovačkog društva smještenog na državnom području te države članice na stalnu poslovnu jedinicu tog trgovačkog društva smještenu na državnom području druge države članice predviđa otkrivanje nerealiziranih kapitalnih dobitaka koji proizlaze iz te imovine, koji su nastali na državnom području prve države članice, njihovo oporezivanje i obročnu naplatu poreza na te kapitalne dobitke kroz deset godišnjih obroka.

Potpisi