

Jurisdiction

SODBA SODIŠ?A (prvi senat)

z dne 23. januarja 2014 (1)

„Obdav?enje — Davek od dohodkov pravnih oseb — Prenos deležev iz osebne družbe v kapitalsko družbo — Knjigovodska vrednost — Ocenjena vrednost — Konvencija o izogibanju dvojnega obdav?evanja — Takojšnja obdav?itev nerealiziranega kapitalskega dobi?ka — Razli?no obravnavanje — Omejitev prostega pretoka kapitala — Ohranitev porazdelitve dav?ne pristojnosti med državami ?lanicami — Sorazmernost“

V zadevi C?164/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Finanzgericht Hamburg (Nem?ija) z odlo?bo z dne 26. januarja 2012, ki je prispela na Sodiš?e 3. aprila 2012, v postopku

DMC Beteiligungsgesellschaft mbH

proti

Finanzamt Hamburg-Mitte,

SODIŠ?E (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, A. Borg Barthet, E. Levits (poro?evalec), sodnika, M. Berger, sodnica, in S. Rodin, sodnik,

generalni pravobranilec: N. Wahl,

sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 19. septembra 2013,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

—

za DMC Beteiligungsgesellschaft mbH O.?F. Graf Kerksenbrock in H. Bley, odvetniki,

—

za Finanzamt Hamburg-Mitte M. Grote, agentka,

—

za nemško vlado T. Henze, A. Wiedmann in J. Möller, agenti,

—

za Evropsko komisijo W. Mölls in W. Roels, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

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 DMC Beteiligungsgesellschaft mbH, družbo avstrijskega prava s sedežem na Dunaju (Avstrija), pravno naslednico Schillhuber Beteiligungsgesellschaft mbH (v nadaljevanju: S-GmbH) in Klausnitzer Ges.mbh (v nadaljevanju: K-GmbH) na eni strani in Finanzamt Hamburg-Mitte (v nadaljevanju: Finanzamt) na drugi strani zaradi določitve kapitalskega dobička v okviru obdavčitve dobička nemške komanditne družbe za davčno leto 2000.

Pravni okvir

Nemško pravo

3

Člen 6(1)(1), tretji stavek, zakona o dohodnini (Einkommensteuergesetz) določa pojem ocenjena vrednost gospodarske dobrine kot znesek, ki naj bi si ga kupec izposodil od podjetja v celotni vrednosti te gospodarske dobrine, upoštevan posamično, v okviru skupne vrednosti navedenega podjetja. Ocenjeno vrednost je treba razlikovati od knjigovodske vrednosti, ki je vrednost aktive, kot je navedena v bilanci stanja podjetja, in sicer znižana, med drugim, za znesek amortizacije. Knjigovodska vrednost ni nikoli višja od ocenjene vrednosti.

4

Člen 20 zakona o preoblikovanju kapitalskih družb (Umwandlungssteuergesetz) z dne 11. oktobra 1995 (BGBl. 1995 I, str. 1250) je v različici, ki se uporablja v zvezi z dejstvi v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: UmwStG 1995), določal naslednje:

„1. Kadar se delež podjetja, dela podjetja ali delež družbenika prenese na kapitalsko družbo, ki je neomejeno obdavčena z davkom od dohodkov pravnih oseb (člen 1(1)(1) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Körperschaftsteuergesetz)), in prenosna družba v zameno prejme nove kapitalske deleže (stvarni vložek), se preneseno premoženje družbe in novi kapitalski deleži prikažejo z vrednostjo v skladu z naslednjimi odstavki [...]

2. Kapitalska družba lahko določi vrednost prenesenega kapitalskega deleža na njihovo knjigovodsko vrednost ali višjo vrednost [...]

3. Kapitalska družba mora določiti vrednost prenesenega kapitalskega deleža na ocenjeno vrednostjo, kadar Zvezna republika Nemčija ob vložitvi stvarnega vložka nima pravice obdavčiti dobička, ki bi izhajal iz prenosa kapitalskih deležev, danih prenosni družbi.

4. Vrednost, po kateri kapitalska družba prikaže vrednost prenesenih kapitalskih deležev, je za prenosno družbo cena prenosa in nabavnih stroškov deležev družbe.

[...]

6. V primerih iz odstavka 3 se §len 21(2), od tretjega do šestega stavka, po analogiji uporabi za odlog plačila dolgovane dohodnine oziroma davka od dohodkov pravnih oseb.“

5

§len 21(2), od tretjega do šestega stavka, UmwStG 1995 je določal:

„V primerih iz prvega stavka, točke 1, 2 in 4 se dohodnina oziroma davek od dohodkov pravnih oseb, dolgovan na podlagi dobička, lahko plača v letnih obrokih, ki znašajo najmanj eno petino, če je za plačilo obrokov zagotovljeno zavarovanje. V primeru odloga plačila se obresti ne plačajo. V primeru kakršnegakoli prenosa deležev med odlogom plačila se odlog takoj prekine. Peti stavek se uporabi po analogiji, kadar med odlogom kapitalska družba, katere deleži so, preneha in je v postopku likvidacije oziroma kadar se kapital te družbe zmanjša in vrne družbenikom oziroma kadar se preoblikuje v smislu drugega ali tretjega dela zakona.“

Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja

6

§len 1(2) in (3) Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja na področju davkov od dohodkov in premoženja, davkov na industrijske in trgovinske dejavnosti ter zemljiškega davka, sklenjene med Zvezno republiko Nemčijo in Republiko Avstrijo 4. oktobra 1954 (BGBl. 1955 II, str. 750, v nadaljevanju: DBA 1954), je določal:

„2. Fizična oseba ima v skladu s to konvencijo stalno prebivališče v državi podpisnici, v kateri ima stanovanje, tako da je mogoče ugotoviti, da bo to stanovanje obdržala in uporabljala. Če v državah podpisnicah nima stalnega prebivališča, se kraj njenega običajnega prebivališča šteje za stalno prebivališče.

3. V primeru pravne osebe se šteje, da ima stalno prebivališče v smislu te konvencije v kraju, kjer se vodijo njene dejavnosti. Če tega kraja ni v nobeni državi podpisnici, se za stalno prebivališče šteje kraj, kjer ima sedež.“

7

§len 4 DBA 1954 je določal:

„1. Kadar oseba s stalnim prebivališčem v eni od držav podpisnic kot podjetnik ali družbenik osebne družbe prejme dohodke iz trgovinskega ali industrijskega podjetja, katerega dejavnosti so razširjene na ozemlje druge države podpisnice, lahko zadnjenavedena te dohodke utemeljeno obdavči le, če bi obdavčila poslovno enoto podjetja na njenem ozemlju.

2. V ta namen morajo biti poslovni enoti podjetja pripisani dohodki, ki bi jih prejela kot neodvisno podjetje na podlagi enake ali podobne dejavnosti pod enakimi ali podobnimi pogoji in ne da bi bila odvisna od podjetja, katerega poslovna enota je.

3. Poslovna enota je v skladu s to konvencijo vsaka stalna enota trgovinskega ali industrijskega podjetja, ki opravlja vse ali del dejavnosti tega podjetja.

4. Odstavek 1 velja za dohodke iz upravljanja in iz neposredne uporabe trgovinskega ali industrijskega podjetja, za dohodke iz najemnine, njegovega dajanja na voljo ali druge vrste njegove uporabe, in za dohodke iz prodaje celotnega podjetja, deleža v tem podjetju, dela podjetja ali predmeta, ki ga to uporablja.“

8

Člen 7 DBA 1954 je določal:

„1. Kadar oseba s stalnim prebivališčem v državi podpisnici prejme dobiček od odsvojitve večjega deleža v kapitalski družbi, ki ima sedež uprave v drugi državi podpisnici, ima pravico ta dobiček obdavčiti država podpisnica, v kateri ima podjetje sedež.

2. Odstavek 1 se ne uporabi, kadar ima oseba s stalnim prebivališčem v eni od držav podpisnic poslovno enoto v drugi državi podpisnici in prejema dohodke z njenim posredovanjem. V podobnem primeru ima te dohodke pravico obdavčiti druga država podpisnica (člen 4).“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

9

Družba DMC Design for Media and Communication GmbH & Co. KG (v nadaljevanju: DMC KG) je bila do 28. avgusta 2001 komanditna družba s sedežem v Hamburgu (Nemčija). Ker je bila osebna družba, sta bili torej njena komanditista družbi K&GmbH in S&GmbH, nekdanja družba Hubert Schillhuber (v nadaljevanju: HS). Njen komplementar je bila družba DMC Design for Media and Communication GmbH (v nadaljevanju: DMC GmbH), družba nemškega prava. Kapitalske deleže zadnjenavedene kapitalske družbe sta do 28. novembra 2000 imeli družbi K&GmbH in HS, vsaka po polovico oziroma v višini 50.000 nemških mark (DEM).

10

Družba HS je 28. novembra 2000 deleže, ki jih je imela v družbah DMC GmbH in DMC KG, prenesla na družbo S&GmbH.

11

Kapitalski delež družbe DMC GmbH je bil z notarsko listino z dne 28. avgusta 2001 povečan za 100.000 DEM in je tako znašal 200.000 DEM.

12

To povečanje je bilo izvedeno s prenosom deležev kot stvarnim vložkom, ki jih imata družbi K&GmbH in S&GmbH v družbi DMC KG, družbi prevzemnici. Knjigovodska vrednost deležev posamezne od teh prenosnih družb je bila določena na 50.000 DEM. Delež sta bila na družbo DMC GmbH prenesena z uinkom za nazaj, s 1. januarjem 2001, torej z davnega vidika merodajnim datumom 31. decembra 2000.

13

Ker so bili vsi deleži družbe DMC KG preneseni na družbo DMC GmbH, je komanditna družba prenehala. Premoženje družbe, ki sta ga prenesli družbi K&GmbH in S&GmbH, je bilo v

prevzemno bilanco družbe DMC GmbH vpisano po knjigovodski vrednosti.

14

Finanzamt je moral v okviru davčnega nadzora določiti davčno osnovo družbe DMC KG za davčno leto 2000.

15

Ker je Finanzamt ugotovil, da komanditni družbi družbe DMC KG kot družbenici zavezanki za davek od dohodkov pravnih oseb po prenehanju družbe DMC KG nista imeli več poslovne enote na nemškem ozemlju, je odločil, da na podlagi člena 7 DBA 1954 Zvezna republika Nemčija ni imela več pravice obdavčiti dobička, ki sta ga imeli družbi K&GmbH in S&GmbH od odsvojitve kapitalskih deležev družbi DMC GmbH, ki sta jih pridobili v zameno za prenos deležev, ki sta ju imeli v družbi DMC KG.

16

Finanzamt je tako na podlagi člena 20(3) UmwStG 1995 vrednost deležev, ki sta ju družbi K&GmbH in S&GmbH vložili v družbo DMC GmbH, prikazal z njuno ocenjeno vrednostjo, in ne njuno knjigovodsko vrednostjo, s čimer je povzročil obdavčitev nerealiziranega kapitalskega dobička, ki se nanaša na deleže v družbi DMC KG.

17

Tako je v zvezi z vložkom družbe K&GmbH nastal dobiček 194172,70 DEM in v zvezi z vložkom S&GmbH dobiček 9051,77 DEM. Ta dobička sta bila obdavčena z davkom od dohodkov pravnih oseb za leto 2000.

18

Tožena stranka v postopku v glavni stvari je kot pravna naslednica K&GmbH in S&GmbH pri predložitvenem sodišču vložila tožbo zoper odločbo o odmeri davka, ki je bila naslovljena nanjo za leto 2000, pri čemer se je sklicevala na nezdržljivost člena 20(3) UmwStG 1995 s pravom Evropske unije.

19

Predložitveno sodišče navaja, da je Finanzamt v obravnavani zadevi pravilno uporabil nacionalno pravo. Tako je morala družba DMC GmbH prikazati vrednost premoženja, ki sta ga prenesli družbi K&GmbH in S&GmbH, z njegovo ocenjeno vrednostjo. Republika Avstrija ima namreč na podlagi DBA 1954 kot država podpisnica, kjer imata prenosni družbi poslovno enoto, pravico obdavčiti dobiček od odsvojitve kapitalskih deležev družb K&GmbH in S&GmbH v zameno za deleže v družbi DMC KG.

20

Vendar to sodišče dvomi o združljivosti mehanizma iz člena 20(3) UmwStG 1995, ki vodi do takojšnje obdavčitve nerealiziranega kapitalskega dobička na nemškem ozemlju s pravom Unije, ker imetnik premoženja v Nemčiji ni več davčni zavezanec za davek od dohodkov pravnih oseb, ki jih je imel zaradi naknadnega prenosa zadnjenavedenega. Po eni strani bi to neenako obravnavanje odvrnilo družbe, ki imajo sedež v Avstriji, od udeležbe v družbah v Nemčiji. Po drugi strani te omejitve naj ne bi bilo mogoče utemeljiti s ciljem uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti med zadevnimi državami članicami, ker Zvezna republika Nemčija ni bila nikoli

pristojna za obdavčitev kapitalskih deležev, ki sta jih družbi K GmbH in S GmbH imeli v družbi DMC GmbH.

21

V teh okoliščinah je Finanzgericht Hamburg prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1.

Ali je združljivo s členom 43 ES (oziroma členom 49 PDEU), 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 tesar z odkritjem nerealiziranega povečanja vrednosti prenosni družbi nastane kapitalski dobiček), če Zvezna republika Nemčija ob vložiti stvarnega vložka nima pravice do obdavčenja dobička od odsvojitve novih družbenih deležev, ki jih je prenosna družba pridobila zaradi prenosa?

2.

Če je na prvo vprašanje treba odgovoriti nikalno: ali je združljivo s členom 43 ES [...], da ima prenosna družba na podlagi nacionalne ureditve pravico, da zahteva brezobrestni odlog plačila davka, dolgovan zaradi odkritja nerealiziranega povečanja vrednosti, tako da lahko davek na kapitalski dobiček plača v letnih obrokih, ki znašajo najmanj eno petino, če je za plačilo obrokov zagotovljeno zavarovanje?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Dopustnost vprašanj

22

Uvodoma, Finanzamt se je v svojih pisnih stališčih skliceval na nedopustnost predloženih vprašanj.

23

Tako je zatrjeval, da tožba pred predložitvenim sodiščem na podlagi nemškega procesnega prava ni dopustna in da sta zato postavljeni vprašanji hipotetični.

24

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 zastavijo v pravnem in dejanskem okviru, ki so ga pristojna opredeliti sama in katerega pravilnosti Sodišče ne preizkuša, velja domneva upoštevnosti. Predlog za sprejetje predhodne odločbe nacionalnega sodišča je mogoče zavreči 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 z dne 8. septembra 2011 v združenih zadevah Paint Graphos in drugi, od C-78/08 do C-80/08, ZOdl., str. I-7611, točka 31 in navedena sodna praksa).

25

V zvezi z obravnavanim predlogom za sprejetje predhodne odločbe se v nasprotju s tem, kar zatrjuje Finanzamt, ne zdi, da bi bila težava, obravnavana v postopku v glavni stvari, hipotetična

zaradi zatrjevanje nedopustnosti tožbe v postopku v glavni stvari. Finanzgericht Hamburg je namreč v predložitveni odločbi posebej navedlo, da bi bila navedena tožba avtomatično dopustna, če bi bil člen 20(3) in (4) UmwStG 1995 nezdružljiv s pravom Unije.

26

Iz zgoraj navedenega izhaja, da sta vprašanji za predhodno odločanje dopustni.

Prvo vprašanje

27

Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, ki določa, da se sredstva, ki jih osebna družba kot kapitalski delež vložijo v kapitalsko družbo, ki ima sedež na ozemlju te države članice, prikaže z ocenjeno vrednostjo, zaradi česar je mogoče nerealiziran kapitalski dobiček, povezan s temi sredstvi in nastal na tem ozemlju, obdavčiti pred njihovo dejansko realizacijo, če navedena država članica tega kapitalskega dobička ob njegovi dejanski realizaciji nima pravice obdavčiti.

Zadevna svoboda v postopku v glavni stvari

28

Vse druge zainteresirane stranke, ki so predložile svoja stališča Sodišču, pa se strinjajo s predložitvenim sodiščem, da se dejansko stanje v postopku v glavni stvari nanaša na svobodo ustanavljanja, Evropska komisija pa meni, da se člen 20(3) in (4) UmwStG 1995 nanaša na prost pretok kapitala.

29

V zvezi z vprašanjem, ali navedena nacionalna zakonodaja spada na področje uporabe ene ali druge svobode o prostem pretoku, je treba upoštevati namen zadevne zakonodaje (glej sodbi z dne 24. maja 2007 v zadevi Holböck, C-157/05, ZOdl., str. I-4051, točka 22, in z dne 17. septembra 2009 v zadevi Glaxo Wellcome, C-182/08, ZOdl., str. I-8591, točka 36).

30

Prav tako je iz sodne prakse razvidno, da Sodišče na celoma preizkusi zadevni ukrep glede na eno od teh dveh svobod, če se izkaže, da je v okoliščinah obravnavanega primera ena drugotnega pomena v razmerju do druge in da se ji lahko pridruži (sodba z dne 3. oktobra 2006 v zadevi Fidium Finanz, C-452/04, ZOdl., str. I-34, točka 37).

31

V zvezi s tem je Sodišče razsodilo, da nacionalna zakonodaja, ki se ne uporablja samo za deleže, na podlagi katerih je mogoče vplivati na odločitve družbe in odločati o njenih dejavnostih, temveč se uporablja ne glede na velikost deleža, ki ga ima delničar v družbi, lahko spada tako v okvir člena 49 PDEU kot člena 63 PDEU (sodba z dne 11. novembra 2010 v zadevi Komisija proti Portugalski, C-543/08, ZOdl., str. I-11241, točka 43 in navedena sodna praksa).

32

Iz predložitvene odločbe glede predmeta določb UmwStG 1995 izhaja, da se nanaša na ohranitev davčnih interesov Zvezne republike Nemčije v primeru kapitalskega dobička, nastalega na

nemškem ozemlju, če bi mednarodna porazdelitev davčne pristojnosti lahko škodila tem interesom.

33

Podrobneje, nanaša se na kapitalski dobiček iz sredstev, ki so jih vložili vlagatelji, ki na nemškem ozemlju niso več obdavčeni z davkom od dobička od prenosa teh sredstev s komanditne družbe na kapitalsko družbo.

34

Prvi, iz tega izhaja, da uporaba ureditve v postopku v glavni stvari za posamičen primer ni pogojena z višino deleža vlagatelja v komanditno družbo, katere deleži so v kapitalsko družbo preneseni v zameno za kapitalski delež. Tako se na podlagi te ureditve ne zahteva, da ima vlagatelj tak delež, ki mu zagotavlja določen vpliv na odločitve komanditne družbe oziroma celo kapitalске družbe.

35

Omejitev uporabe ureditve, obravnavane v postopku v glavni stvari, na primere, v katerih bi prenesene deleže komanditne družbe imel vlagatelj, ki ima določen vpliv na odločitve te družbe, bi bila neskladna s ciljem ohranitve davčnih interesov Zvezne republike Nemčije.

36

Drugi, ugotoviti je treba, da je mogoče v postopku v glavni stvari obveznost kapitalске družbe, da vrednost deležev, ki so bili preneseni v zameno za kapitalski delež, določi na njihovo ocenjeno vrednost, utemeljiti na podlagi tega, da prenosne družbe na nemškem ozemlju niso več neomejeno obdavčene z davkom od dohodkov, ki jih je tam imela, saj je družba, katere komanditistke so bile, prenehala.

37

Zato nacionalna ureditev, obravnavana v postopku v glavni stvari, manj vpliva na postopek ustanovitve kot na postopek prenosa deležev med komanditno in kapitalsko družbo.

38

Iz vseh teh ugotovitev torej izhaja, da je treba ureditev, obravnavano v postopku v glavni stvari, preučiti le z vidika prostega pretoka kapitala, kot je določen v členu 63 PDEU.

Obstoj omejitev prostega pretoka kapitala

39

Iz nacionalne ureditve, obravnavane v postopku v glavni stvari, izhaja, da je treba nerealiziran kapitalski dobiček, če se – v primeru menjave deležev komanditne družbe, ki jih ima družba, ki nima davčnega rezidentstva v Nemčiji – za deleže v kapitalski družbi, ki ima sedež v Nemčiji, nerealiziranega kapitalskega dobička, ki se nanaša na te deleže na nemškem ozemlju, ne more obdavčiti, odkriti in znesek davka od dobička od prenesenih kapitalskih deležev določiti ob prenosu deležev komanditne družbe ter izterjati v skladu s členoma 20(6) in 21(2), od tretjega do šestega stavka, UmwStG. Vendar če se prenosna družba še naprej obdavčuje na nemškem ozemlju, se znesek davka na nerealiziran kapitalski dobiček, ki se nanaša na sredstva komanditne družbe in ki je v prenesenem deležu, določi in izterja ob dejanski realizaciji tega kapitalskega dobička, in sicer predvsem ob prenosu zadevnih kapitalskih deležev.

40

Okoliščina, da je nerealiziran kapitalski dobiček nastal zaradi deležev vlagatelja, ki ga na nemškem ozemlju večinoma ni mogoče obdavčiti za dohodke, ki so mu nastali iz teh sredstev, glede njega tako pomeni proračunsko neugodnost v primerjavi z obdavčljivimi vlagatelji s stalnim prebivališčem na tem ozemlju, ker pride pri preoblikovanju deležev komanditne družbe v deleže kapitalske družbe v prvem primeru do takojšnje obdavčitve kapitalskega dobička, ki se nanaša na zadevne deleže, medtem ko je v drugem primeru ta kapitalski dobiček obdavčen, le ko pride do njegove dejanske realizacije. To različno obravnavanje v zvezi z obdavčitvijo dobička bi vlagatelje, ki nimajo davčnega rezidentstva v Nemčiji, odvrnilo od prenosa kapitala v komanditno družbo nemškega prava, če bi preoblikovanje deležev te družbe v deleže kapitalske družbe povzročilo zgoraj navedeno davčno neugodnost (glej v tem smislu sodbo z dne 29. novembra 2011 v zadevi National Grid Indus, C-371/10, ZOdl., str. I-12273, točka 37).

41

Ureditev, obravnavana v postopku v glavni stvari, tako odvrta navedene vlagatelje od udeležbe v komanditni družbi nemškega prava, ker bi jim bil v primeru poznejšega preoblikovanja njihovih deležev v deleže kapitalske družbe takoj naložen davek na dobiček, nastal na nemškem ozemlju, saj ti vlagatelji zaradi preoblikovanja njihove udeležbe v prihodnje na navedenem ozemlju niso več zavezanci za plačilo tega davka.

42

Tako ugotovljenega različnega obravnavanja v nasprotju s trditvami Finanzamt Hamburg in nemške vlade ni mogoče pojasniti z objektivnimi razlikami v položaju. Ob upoštevanju ureditve države članice, ki določa obdavčitev kapitalskega dobička, ki je nastal na njenem ozemlju, je namreč položaj vlagatelja, ki prenese svoje deleže v komanditni družbi, ki ima sedež na tem ozemlju, v zameno za deleže kapitalske družbe, ki ima prav tako sedež na tem ozemlju, in ki se ga zato ne obdavči več z davkom od dobička, ki bi ga lahko dosegel s prodajo teh deležev, podoben položaju vlagatelja, ki je storil podobno, vendar je še naprej obdavčen z davkom od dobička v zvezi s kapitalskim dobičkom, ki se nanaša na deleže komanditne družbe in ki je nastal na ozemlju te države članice pred njihovo zamenjavo (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo National Grid Indus, točka 38).

43

Iz tega izhaja, da različno obravnavanje vlagateljev – v ureditvi, obravnavani v postopku v glavni stvari – ki so imeli deleže v komanditni družbi, ki so se preoblikovali v deleže kapitalske družbe, ki zaradi tega v Nemčiji niso več obdavčeni z davkom od dohodkov, ki so nastali v tej državi članici, v primerjavi z vlagatelji, ki so v istih okoliščinah še naprej obdavčeni s tem davkom, pomeni

omejitev, ki jo določa Pogodba o prostem pretoku kapitala na celoma prepovedujejo.

Utemeljitev omejitve prostega pretoka kapitala

44

Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je omejitev prostega pretoka kapitala dopustna, samo če jo upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu (sodbe z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer, C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 35; z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točka 47; z dne 13. marca 2007 v zadevi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, ZOdl., str. I-2107, točka 64, in z dne 18. junija 2009 v zadevi Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, ZOdl., str. I-5145, točka 57).

45

Po mnenju predložitvenega sodišča je cilj ureditve, obravnavane v postopku v glavni stvari, uravnotežena porazdelitev davčne pristojnosti med državami članicami v skladu z načelom teritorialnosti. Zvezna republika Nemčija naj bi izvajala svojo davčno pristojnost v zvezi s kapitalskim dobičkom, nastalim na njenem ozemlju, ki ga zaradi skupnega učinka preoblikovanja sredstev, ki se nanašajo nanj, in uporabe bilateralne konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja ta država članica ne bi mogla obdavčiti ob njegovi dejanski realizaciji.

46

V zvezi s tem je treba opozoriti, da je na eni strani ohranitev porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami legitimen cilj, ki ga Sodišče priznava (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Marks & Spencer, točka 45, ter sodbe z dne 7. septembra 2006 v zadevi N, C-470/04, ZOdl., str. I-7409, točka 42; z dne 18. julija 2007 v zadevi Oy AA, C-231/05, ZOdl., str. I-6373, točka 51, in z dne 15. maja 2008 v zadevi Lidl Belgium, C-414/06, ZOdl., str. I-3601, točka 31).

47

Na drugi strani iz ustaljene sodne prakse izhaja, da ob neobstoju ukrepov za poenotenje ali usklajitev na ravni Unije države članice ostanejo pristojne, da s sporazumom ali enostransko opredelijo merila za porazdelitev davčne pristojnosti, zlasti za odpravo dvojnega obdavčevanja (sodba z dne 19. novembra 2009 v zadevi Komisija proti Italiji, C-540/07, ZOdl., str. I-10983, točka 29 in navedena sodna praksa, ter zgoraj navedena sodba National Grid Indus, točka 45).

48

V zvezi s tem preoblikovanje deležev komanditne družbe v deleže kapitalne družbe ne pomeni, da se mora država članica, v kateri imata ti družbi sedež, odpovedati pravici do obdavčitve kapitalnega dobička, ki je nastal na njenem ozemlju in ki spada v njeno davčno pristojnost, pred navedenim preoblikovanjem, ker ta kapitalni dobiček dejansko ni bil realiziran.

49

Sodišče je tako presodilo, da lahko pri prenosu sedeža dejanske uprave družbe iz ene države članice v drugo prvonavedena država članica – v skladu z načelom davčne teritorialnosti, povezanim s časovnim dejavnikom, namreč davčnim rezidentstvom davčnega zavezanca na nacionalnem ozemlju v obdobju, ko je nastal nerealiziran kapitalni dobiček – obdavči navedeni dobiček, ko se navedeni davčni zavezanec preseli v tujino (glej zgoraj navedeno sodbo N, točka 46). Namen takega ukrepa je namreč 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, in je torej lahko utemeljen z razlogi, povezanimi z ohranitvijo porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami (glej zgoraj navedeni sodbi Marks & Spencer, točka 46; Oy AA, točka 54; sodbo z dne 21. januarja 2010 v zadevi SGI, C-311/08, ZOdl., str. I-487, točka 60, in zgoraj navedeno sodbo National Grid Indus, točka 46).

50

Iz predložitvene odločbe izhaja, da družbi K&GmbH in S&GmbH po prenosu njunih deležev iz družbe DMC KG v družbo DMC GmbH nimata več stalne poslovne enote na nemškem ozemlju v smislu člena 4(3) in 7(2) DBA 1954. Ker družbi K&GmbH in S&GmbH na podlagi člena 7(1) DBA 1954 v Nemčiji nista več obdavčeni z davkom od dobička, ki bi ga v prihodnje imeli zaradi prenosa deležev v kapital družbe DMC GmbH v zameno za njun delež, je bila prenesenim deležem v skladu s členom 20(3) in (4) UmwStG 1995 pripisana ocenjena vrednost in kapitalski dobiček je bil obdavčen. Da bi Zvezna republika Nemčija ostala še naprej pristojna za obdavčitev dohodkov, ki nastanejo v tej državi članici, ureditev, obravnavana v postopku v glavni stvari, določa odkritje nerealiziranega kapitalskega dobička, ki se nanaša na deleže komanditne družbe, pri preoblikovanju teh deležev v deleže kapitalske družbe.

51

Prvič, v zvezi s tem se z okoliščin, da ureditev, obravnavana v postopku v glavni stvari, določa obdavčitev nerealiziranega kapitalskega dobička, ne more izpodbiti utemeljenosti cilja ohranitve porazdelitve davčne pristojnosti med zadevnimi državami članicami.

52

Sodišče je namreč na eni strani razsodilo, da ima država članica pravico obdavčiti ekonomsko vrednost, ustvarjeno z nerealiziranim kapitalskim dobičkom na njenem ozemlju, čeprav zadevni kapitalski dobiček tam še ni bil dejansko realiziran (zgoraj navedena sodba National Grid Indus, točka 49).

53

Na drugi strani so države članice, ki imajo pravico obdavčiti nastal kapitalski dobiček, čeprav so zadevna sredstva na njihovem ozemlju, pristojne, da za to obdavčenje poleg dejanske realizacije tega kapitalskega dobička določijo še kakšen drug obdavčljivi dogodek, da bi zagotovile obdavčitev teh sredstev (glej v tem smislu sodbo z dne 18. julija 2013 v zadevi Komisija proti Dansk, C-261/11, točka 37).

54

Drugič, z vidika ohranitve porazdelitve davčne pristojnosti med zadevnimi državami članicami ni odločilno, da se kapitalski dobiček iz člena 20(3) in (4) UmwStG 1995 po preoblikovanju zadevnih deležev nanaša na drugo vrsto sredstev, in sicer najprej na deleže v komanditni družbi, nato pa na deleže v kapitalski družbi. Kapitalski dobiček, ki se nanaša na deleže komanditne družbe, je namreč nujno v deležih kapitalske družbe, ki so dani v zameno za deleže prvonavedene družbe.

55

Zato zgolj okoliščina, da bi se zaradi preoblikovanja deležev komanditne družbe v deleže kapitalske družbe zmanjšali dohodki pri izvrševanju davčne pristojnosti države članice na ozemlju, na katerem so nastali navedeni dohodki, zadostuje za utemeljitev določbe, kot je ta v postopku v glavni stvari, v skladu s katero je treba ob navedenem preoblikovanju določiti znesek davka od teh

dohodkov.

56

Cilj ohranitve porazdelitve davžne pristojnosti med zadevnimi državami žanicami pa ureditev, obravnavano v postopku v glavni stvari, predvsem utemeljuje, le že se državo žanico, na ozemlju katere so nastali dohodki, dejansko ovira pri izvrševanju njene davžne pristojnosti v zvezi z navedenimi dohodki.

57

V obravnavani zadevi torej iz dejanskega stanja v postopku v glavni stvari ne izhaja nedvoumno, da Zvezna republika Nemžija dejansko izgubi vso pravico obdavžitve nerealiziranega kapitalskega dobižka, ki se nanaša na deleže osebne družbe, že so bili zadnjenavedeni dani v zameno za deleže kapitalске družbe. Ni namrež izkljuženo, da bi se lahko navedeni nerealiziran kapitalski dobižek, ki se nanaša na deleže, prenesene v premoženje kapitalске družbe, upoštevalo pri doložitvi davka od dohodkov pravnih oseb, za katere bi bila prenosna kapitalska družba, v obravnavani zadevi družba DMC GmbH, obdavžena v Nemžiji, kar mora preveriti predložitveno sodišže.

58

Ob upoštevanju tega je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba žlen 63 PDEU razlagati tako, da je mogože na podlagi cilja ohranitve porazdelitve davžne pristojnosti med zadevnimi državami žanicami utemeljiti ureditev države žanice, ki doloža, da se sredstva, ki jih komanditna družba vloži v kapitalsko družbo, ki ima sedež na ozemlju te države žanice, prikaže z ocenjeno vrednostjo, zaradi žesar je mogože nerealiziran kapitalski dobižek iz teh sredstev, nastal na tem ozemlju, obdavžiti pred njegovo dejansko realizacijo, že navedena država žanica nima pravice obdavžiti tega kapitalskega dobižka ob njegovi dejanski realizaciji, kar mora preveriti predložitveno sodišže.

Drugo vprašanje

59

Predložitveno sodišže z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali nacionalna ureditev, obravnavana v postopku v glavni stvari in omejitev, ki jo doloža, ne presegata tistega, kar je potrebno za uresnižitev cilja ohranitve porazdelitve davžne pristojnosti med zadevnimi državami žanicami predvsem z vidika postopka izterjave davka od dohodkov, kot je doložen v žlenih 20(6) in 21(2), od tretjega do šestega stavka, UmwStG 1995.

60

Uvodoma je treba spomniti, da je sorazmerno, da država žanica zaradi ohranitve izvrševanja svoje davžne pristojnosti odmeri davek, ki ga je treba plažati na nerealiziran kapitalski dobižek, ki je nastal na njenem ozemlju, ko je prenehala njena davžna pristojnost v zvezi z zadevnim vlagateljem, v obravnavanem primeru, ko je vlagatelj preoblikoval deleže, ki jih ima v komanditni družbi, v deleže v kapitalski družbi (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo National Grid Indus, tožka 52).

61

Sodišže je v zvezi z izterjavo davka na nerealizirani kapitalski dobižek razsodilo, da je treba davžnemu zavezancu na eni strani dati možnost izbire med takojšnjim plažilom davka na

nerealizirani kapitalski dobiček, ki se nanaša na sredstva, ki jih ima, in poznejšim plačilom navedenega davka, h kateremu se, odvisno od primera, prištejejo obresti v skladu z veljavno nacionalno ureditvijo na drugi (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo National Grid Indus, točka 73, in sodbo z dne 6. septembra 2012 v zadevi Komisija proti Portugalski, C-38/10, točki 31 in 32).

62

V zvezi s tem, glede na dejstvo, da se tveganje neizterjave s časom povečuje, porazdelitev plačila dolgovanega davka pred dejansko realizacijo nerealiziranega kapitalskega dobička na pet letnih obrokov pomeni ustrezen in sorazmeren ukrep za uresničevanje cilja ohranitve porazdelitve davčne pristojnosti med zadevnimi državami članicami.

63

V obravnavani zadevi določbe členov 20(6) in 21(2), od tretjega do šestega stavka, UmwStG 1995 davčnemu zavezancu omogočajo, da plačilo davka iz dobička od odsvojitve kapitalskih deležev, ki jih ima, razdeli v pet letnih obrokov, ne da bi moral plačati obresti.

64

Ker ureditev, obravnavana v postopku v glavni stvari, davčnemu zavezancu tako daje izbiro med takojšnjim plačilom ali plačilom, porazdeljenim na pet letnih obrokov, ne presega tistega, kar je potrebno za uresničitev cilja ohranitve porazdelitve davčne pristojnosti med zadevnimi državami članicami.

65

Nazadnje, Sodišče je v zvezi z obveznostjo pridobitve bančne garancije razsodilo, da lahko država članica upošteva tveganje neizterjave davka v okviru veljavne nacionalne ureditve, ki se uporablja za poznejše plačilo davčnega dolga (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo National Grid Indus, točka 74).

66

Vendar imajo take bančne garancije restriktivni učinek, ker davčnemu zavezancu onemogočajo, da bi užival premoženje, ki ga je zagotovil kot garancijo (sodba z dne 11. marca 2004 v zadevi de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Recueil, str. I 2409, točka 47, in zgoraj navedena sodba N, točka 36).

67

Ta zahteva pa na celoma ni določena, ne da bi bilo predhodno ocenjeno tveganje neizterjave.

68

Podrobneje, v zadevi v postopku v glavni stvari je treba to tveganje presoditi predvsem z vidika, ali se nerealiziran kapitalski dobiček, ki je predmet izpodbijane obdavčitve, na eni strani nanaša le na eno obliko sredstev, in sicer kapitalski delež zgolj dveh družb, ki imata sedež v Avstriji, in na drugi, ali so to deleži kapitalske družbe, ki ima sedež na nemškem ozemlju.

69

Na drugo vprašanje je treba zato odgovoriti tako, da ureditev države članice, ki določa takojšnje obdavčenje nerealiziranega kapitalskega dobička, ki je nastal na njenem ozemlju, ne presega

tistega, kar je potrebno za uresničitev cilja ohranitve porazdelitve davčne pristojnosti med zadevnimi državami članicami, če se, kadar davčni zavezanec izbere odlog plačila, obveznost pridobitve bančne garancije naloži ob upoštevanju dejanskega tveganja neizterjave davka.

Stroški

70

Ker je ta postopek za stranke v postopkih v glavni stvari ena od stopenj v postopkih pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

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

1.

Člen 63 PDEU je treba razlagati tako, da je mogoče na podlagi cilja ohranitve porazdelitve davčne pristojnosti med zadevnimi državami članicami utemeljiti ureditev države članice, ki določa, da se sredstva, ki jih komanditna družba vloži v kapitalsko družbo, ki ima sedež na ozemlju te države članice, prikaže z ocenjeno vrednostjo, zaradi česar je mogoče nerealizirani kapitalski dobiček iz teh sredstev, nastal na tem ozemlju, obdavčiti pred njegovo dejansko realizacijo, če navedena država članica nima pravice obdavčiti tega kapitalskega dobička premoženja ob njegovi dejanski realizaciji, kar mora preveriti predložitveno sodiš?e.

2.

Člen 63 PDEU je treba razlagati tako, da ureditev države članice, ki določa takojšnje obdavčenje nerealiziranega kapitalskega dobička, ki je nastal na njenem ozemlju, ne presega tistega, kar je potrebno za uresničitev cilja ohranitve porazdelitve davčne pristojnosti med zadevnimi državami članicami, če se, kadar davčni zavezanec predlaga odlog plačila, obveznost pridobitve bančne garancije naloži ob upoštevanju dejanskega tveganja neizterjave davka.

Podpisi

(1) Jezik postopka: nemščina.