

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 16. aprila 2015(*)

„Neizpolnitev obveznosti države – Davčna zakonodaja – Odlog obdavčitve kapitalskih dobičkov od odplačne odsvojitve nekaterega investicijskega blaga – Pobiranje davka – Svoboda ustanavljanja – Člen 49 PDEU – Člen 31 Sporazuma EGP – Različno obravnavanje stalnih poslovnih enot, ki so na ozemlju določene države članice in stalnih poslovnih enot, ki so na ozemlju druge države članice Evropske unije ali Evropskega gospodarskega prostora – Sorazmernost“

V zadevi C-591/13,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 258 PDEU, vložene 20. novembra 2013,

Evropska komisija, ki jo zastopata W. Mölls in W. Roels, agenta, z naslovom za vročanje v Luxembourg,

tožeča stranka,

proti

Zvezni republiki Nemčiji, ki jo zastopata T. Henze in K. Petersen, agenta,

tožena stranka,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi M. Ilešič, predsednik senata, A. Ó Caoimh, sodnik, C. Toader, sodnica, E. Jarašinas in C. G. Fernlund (poročevalec), sodnika,

generalni pravobranilec: Y. Bot,

sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 26. novembra 2014,

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

izreka naslednjo

Sodbo

1 Evropska komisija s tožbo Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Zvezna republika Nemčija s tem, da je sprejela in v veljavi ohranila predpise, v skladu s katerimi se obdavčitev kapitalskega dobička, ustvarjenega z odplačno odsvojitvijo nekaterega investicijskega blaga (v nadaljevanju: zamenjano blago), odloži s „prenosom“ tega kapitalskega dobička na novo pridobljeno ali proizvedeno investicijsko blago (v nadaljevanju: nadomestno blago) do odsvojitve tega blaga, če zadnje navedeno blago spada med osnovna sredstva stalne poslovne enote davčnega zavezanca na nacionalnem ozemlju, tak odlog pa ni mogoč, če ta ista sredstva spadajo med osnovna sredstva stalne poslovne enote davčnega zavezanca, ki je v drugi državi članici ali drugi državi

pogodbenici Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (UL 1994, L 1, str. 3, v nadaljevanju: Sporazum EGP), ni izpolnila obveznosti iz člena 49 PDEU in člena 31 tega sporazuma.

Pravni okvir

2 Člen 6b zakona o davku na dohodek (Einkommensteuergesetz, v nadaljevanju: EStG), v odstavkih od 1 do 4 določa:

„(1) Davčni zavezanci, ki odsvojijo:

zemljišča,

rastlinje, ki raste na zemljišču, s pripadajočim zemljiščem, če je to rastlinje del kmetijskega ali gozdnega gospodarstva,

stavbe ali plovila za plovbo po celinskih vodnih poteh,

lahko v davnem letu, v katerem je prišlo do odsvojitve, odbijejo znesek, ki ni višji od kapitalskega dobička, ustvarjenega z odsvojitvijo, od stroškov pridobitve ali proizvodnje sredstev iz drugega stavka, ki so bila pridobljena ali proizvedena v davnem letu, v katerem je prišlo do odsvojitve ali v predhodnem davnem letu. Odbitek se dovoli za stroške pridobitve ali proizvodnje

1. zemljišča,

če je kapitalski dobiček nastal ob odsvojitvi zemljišča,

2. rastlinja, ki raste na zemljišču, s pripadajočim zemljiščem, če je to rastlinje del kmetijskega ali gozdnega gospodarstva,

če je kapitalski dobiček nastal ob odsvojitvi zemljišča ali odsvojitvi rastlinja, ki raste na zemljišču, skupaj s pripadajočim zemljiščem,

3. stavb,

če je kapitalski dobiček nastal ob odsvojitvi zemljišča ali odsvojitvi rastlinja, ki raste na zemljišču, skupaj s pripadajočim zemljiščem, ali stavb, ali

4. plovil za plovbo po celinskih vodnih poteh,

če je kapitalski dobiček nastal ob odsvojitvi plovil za plovbo po celinskih vodnih poteh.

Za pridobitev ali proizvodnjo stavb se šteje tudi njihova razširitev, povečanje ali obnova. V tem primeru se lahko kapitalski dobiček zmanjša le za stroške, nastale z razširitvijo, povečanjem ali obnovo stavb.

(2) Za kapitalski dobiček v smislu odstavka 1, prvi stavek, se šteje razlika, po odbitku stroškov odsvojitve, med prodajno ceno in knjigovodsko vrednostjo, ki bi jo lahko ob odsvojitvi pripisali prodanim sredstvom. Knjigovodska vrednost je vrednost, ki jo je treba sredstvom pripisati v skladu s členom 6.

(3) Če davčni zavezanec ni uveljavljal odbitka iz odstavka 1, lahko med davnim letom, med katerim je prišlo do odsvojitve, oblikuje rezervo, tako da zmanjša svoj obdavčljivi dobiček. Davčni zavezanec lahko ob upoštevanju omejitev iz odstavka 1, drugi do tretji stavek, odbije znesek, ki ni višji od te rezerve, od stroškov pridobitve ali proizvodnje sredstev, opisanih v odstavku 1, drugi

stavek, ki so bila pridobljena ali proizvedena v naslednjih štirih davčnih letih, v davčnem letom, v katerem so bila pridobljena ali proizvedena. Rok štirih let se podaljša na šest let za nove stavbe, če se je njihova proizvodnja začela pred koncem tretjega davčnega leta po oblikovanju rezerve. Rezervo je treba v višini odbitka prenesti med dobiček. Če po koncu tretjega davčnega leta po oblikovanju rezerve ta še obstaja, jo je treba na ta dan prenesti med dobiček, razen če je mogoče predvideti odbitek stroškov proizvodnje stavb, katerih proizvodnja se je začela v tem trenutku; če rezerva obstaja tudi po koncu šestega davčnega leta po njenem oblikovanju, jo je treba na ta dan prenesti med dobiček.

(4) Odstavki od 1 do 3 se uporabljajo ob upoštevanju naslednjih pogojev:

1. davčni zavezanec mora določiti dobiček v skladu s členom 4(1) ali členom 5,
2. odsvojena sredstva morajo biti del osnovnih sredstev stalne poslovne enote, ki je ob odsvojitvi na nacionalnem ozemlju neprekinjeno vsaj šest let,
3. pridobljena ali proizvedena sredstva morajo biti del osnovnih sredstev stalne poslovne enote, ki je na nacionalnem ozemlju,
4. kapitalski dobiček od prodaje ne sme biti izvzet pri izračunu obdavčljivega dobička na nacionalnem ozemlju, in
5. odbitek v smislu odstavka 1 ter oblikovanje rezerve ter njen prenos v dobiček v skladu z odstavkom 3 morajo biti navedeni v računovodskih izkazih.

Odbitek v skladu z odstavkoma 1 in 3 ni dovoljen za sredstva kmetijskega ali gozdnega gospodarstva ali sredstva, ki se uporabljajo v okviru samostojne dejavnosti, če kapitalski dobiček izhaja iz odsvojitve sredstev industrijskega ali trgovskega podjetja.“

Predhodni postopek

3 Komisija je 15. maja 2009 Zvezni republiki Nemčiji poslala uradni opomin. S tem opominom je to državo članico opozorila na možnost, da člen 6b EStG ni v skladu z zahtevo po prostem pretoku kapitala.

4 Zvezna republika Nemčija je z dopisom z dne 13. julija 2009 izrazila nesoglasje v zvezi s stališčem Komisije, pri čemer je trdila, da sporna ureditev ne spada na področje prostega pretoka kapitala, temveč zgolj svobode ustanavljanja, s katero je združljiva.

5 Komisija je 7. maja 2010 Zvezni republiki Nemčiji poslala dodatni uradni opomin, v katerem je priznala, da ta ureditev spada na področje svobode ustanavljanja, vendar pa je potem, ko je preučila trditve te države članice ugotovila, da sta z navedeno ureditvijo kršena člena 49 PDEU in 31 Sporazuma EGP.

6 Zvezna republika Nemčija je z dopisom z dne 7. julija 2010 ugovarjala stališču Komisije, pri čemer je vztrajala, da je zadevna ureditev skladna s svobodo ustanavljanja.

7 Komisija je 30. septembra 2011 Zvezi republiki Nemčiji poslala obrazloženo mnenje, v katerem je potrdila svoje stališče iz dodatnega uradnega opomina, ter Zvezno republiko Nemčijo pozvala, naj se s tem obrazloženim mnenjem uskladi v roku dveh mesecev od njegove vročitve.

8 Ker je Zvezna republika Nemčija v odgovoru z dne 28. novembra 2011 ponovno poudarila, da je stališče Komisije napačno, se je ta odločila, da vloži to tožbo.

Tožba

Dopustnost

9 Zvezna republika Nemčija dopustnost te tožbe izpodbija iz dveh razlogov, ki se nanašata na, prvi, zamudo pri vložitvi tožbe, in, drugi, spremembo predmeta te tožbe.

Zamuda pri vložitvi tožbe

– Trditve strank

10 Zvezna republika Nemčija trdi, da Komisija ni imela več pravice vložiti tožbo, ker je ta institucija po koncu pisnega postopka preveč odlašala z vložitvijo tožbe. S tem naj bi zlorabila pravico, ker ugotovljene zamude ni upravičeval noben objektiven razlog. Med tem obdobjem tikanja naj si Komisija z njo ne bi prizadevala najti sporazumne rešitve spora med njo in to državo članico.

11 Poleg tega naj bi bilo treba upoštevati splošni načeli pravne varnosti in lojalnega sodelovanja. Prav tako kot morajo države članice sodelovati s Komisijo za odpravo neizpolnitve obveznosti iz Pogodbe DEU, ki jo ugotovi Sodišče, naj bi morala tudi Komisija v obdobju pred vložitvijo tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti sodelovati z zadevno državo članico, iskati druge možnosti kot je tožba, in to državo članico obveščati o svojih dejanjih. Načelo lojalnega sodelovanja naj ne bi zadevalo le držav članic, temveč tudi Komisijo.

12 Komisija trdi, da se pravila iz člena 258 PDEU uporabljajo ne da bi pri tem morala spoštovati določen rok. Ta institucija poleg tega meni, da preudarki, od katerih je odvisna izbira trenutka vložitve tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti, ne morejo vplivati na dopustnost te tožbe.

13 Sporen naj bi bil le položaj, v katerem bi imela zadevna država članica težave pri zavračanju trditev Komisije zaradi predolgega predhodnega postopka, tako da pravica do obrambe ne bi bila spoštovana. Toda Zvezna republika Nemčija naj nikoli ne bi navajala obstoj takega položaja, pa tudi ugotoviti ni mogla nobenega elementa v tem smislu.

– Presoja Sodišča

14 V skladu z ustaljeno sodno prakso Komisija izbere čas vložitve tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti. Preudarki, na podlagi katerih je ta odločitev sprejeta, ne morejo vplivati na dopustnost te tožbe. Določbe iz člena 258 PDEU je treba uporabiti, ne da bi morala Komisija spoštovati določen rok, razen če lahko predolgo trajanje predhodnega postopka zadevni državi članici oteži zavrnitev trditev Komisije in tako povzroči kršitev pravice do obrambe. Zainteresirana država članica mora dokazati vpliv takšnega predolgega trajanja (glej v tem smislu sodbo Komisija/Litva, C-350/08, EU:C:2010:642, točki 33 in 34 in navedena sodna praksa).

15 Kot je trdila Komisija Zvezna republika Nemčija ni navajala obstoja takšnega položaja. Zato je treba zavrniti ugovor nedopustnosti, ki ga je navedla ta država članica.

Sprememba predmeta tožbe

– Trditve strank

16 Zvezna republika Nemčija navaja, da trditev glede obdavčitve kapitalskih dobičkov v zvezi z zamenjanim blagom, kadar se nadomestno blago amortizira, ki jo je Komisija navedla v repliki, ni bila navedena niti v predhodnem postopku niti v tožbi. Po mnenju te države članice je treba to

okoliš?ino šteti za spremembo predmeta spora, kar povzro?i nedopustnost tožbe v celoti.

17 Komisija je na obravnavi odvrnila, da je tožba dopustna. Iz tožbe naj bi jasno izhajalo, da je treba ?len 6b EStG uporabiti tudi za ?ezmejne položaje. Resda naj bi bila obdav?itev kapitalskega dobi?ka, ki nastane z odsvojitvijo zamenjanega blaga, druga?e kakor to, kar velja v zvezi z nadomestnim blagom, ki se ne amortizira, v primeru nadomestnega blaga, ki se amortizira, povsem odložena do odpla?ne odsvojitve nadomestnega blaga le v delu, ki ustreza manjšim zneskom amortizacije v zvezi s tem blagom. To pa naj še ne bi pomenilo, da bi bila obdav?itev kapitalskega dobi?ka, ustvarjenega z odsvojitvijo zamenjanega blaga, odložena v teh dveh položajih. Ta dva položaja naj bi se razlikovala le v obsegu odložitve. Kar zadeva nadomestno blago, ki se ne amortizira, naj bi ta odlog trajal do odsvojitve tega blaga, medtem ko bi bilo lahko v zvezi z zamenjanim nadomestnim blagom, ki se amortizira, to obdobje krajše. Zvezna republika Nem?ija bi lahko glede zadnje navedenega blaga na podlagi pravil o amortizaciji, dolo?enih v nemških ureditvi, zahtevala obro?no pla?evanje davka.

– Presoja Sodiš?a

18 Ugotoviti je treba, da v obravnavanem primeru niti pravilnost obrazloženega mnenja, niti pravilnost postopka pred vro?itvijo tega mnenja nista sporna.

19 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je na podlagi ?lena 258 PDEU predmet tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti dolo?en z obrazloženim mnenjem Komisije, tako da mora tožba temeljiti na enakih razlogih in predlogih kot to obrazloženo mnenje. Vendar pa ta zahteva ne more pomeniti, da je vsekakor potrebna popolna skladnost med o?itki, navedenimi v izreku obrazloženega mnenja, in tožbenimi predlogi, ?e predmet spora, kot je bil opredeljen v obrazloženem mnenju, ni bil razširjen ali spremenjen. Komisija lahko v tožbi zlasti pojasni svoje za?etne o?itke, ?e ne spremeni predmeta spora (glej sodbo Komisija/Poljska, C?281/11, EU:C:2013:855, to?ki 87 in 88 in navedena sodna praksa).

20 V obravnavanem primeru je Komisija tako v okviru predhodnega postopka kot v okviru postopka pred Sodiš?em jasno navedla, da Zvezni republiki Nem?iji o?ita, da s tem, da je sprejela in v veljavi ohranila ureditev iz ?lena 6b EStG, ni izpolnila obveznosti iz ?lena 49 PDEU in ?lena 31 Sporazuma EGP.

21 Posledica te ureditve je v bistvu odlog pobiranja dolgovanega davka, ki se nanaša na kapitalski dobi?ek, ustvarjen z odsvojitvijo zamenjanega blaga, ki spada med osnovna sredstva stalne poslovne enote dav?nega zavezanca na nemškem ozemlju, ?e je ta kapitalski dobi?ek uporabljen za pridobitev ali proizvodnjo nadomestnega blaga. Toda da bi bil dav?ni zavezanec upravi?en do te dav?ne ugodnosti, mora nadomestno blago spadati med osnovna sredstva stalne poslovne enote, ki je prav tako na nemškem ozemlju, medtem ko se navedena ugodnost zavrne, ?e to blago spada med osnovna sredstva poslovne enote v drugi državi ?lanici Unije ali drugi državi pogodbenici Sporazuma o Enotnem gospodarskem prostoru. Ravno to razli?no obravnavanje pa po mnenju Komisije pomeni zatiranje svobode ustanavljanja.

22 Komisija je s preu?itvijo – v repliki – odloga obdav?itve kapitalskega dobi?ka, ustvarjenega na podlagi pravil, ki so na podro?ju amortizacije v zvezi z amortizacijo nadomestnega blaga dolo?ena v nemški zakonodaji – v odgovor na o?itek Zvezne republike Nem?ije, da je ta institucija storila napako s tem, da je trdila, da se obdav?itev kapitalskega dobi?ka, ustvarjenega z odsvojitvijo zamenjanega blaga, vsekakor odloži do odsvojitve nadomestnega blaga – zgolj pojasnila in pri tem podrobneje razložila trditve, navedene v podporo njenih predlogov v zvezi z zatiranjem neizpolnitvijo obveznosti, ki so bile že bolj na splošno navedene v okviru predhodnega postopka ter v tožbi.

23 V zvezi s tem je treba poudariti, da to, da je trenutek, v katerem je kapitalški dobiček, ustvarjen z odsvojitvijo zamenjanega blaga, obdavčen, v skladu z navedeno zakonodajo odvisen od tega, ali je nadomestno blago mogoče amortizirati ali ne, ne spremeni predmeta spora. Ne glede na to, ali je nadomestno blago mogoče amortizirati ali ne, je namreč pobiranje dolgovanega davka, ki se nanaša na kapitalški dobiček, ustvarjen z odsvojitvijo zamenjanega blaga, odloženo v obeh navedenih primerih, pri čemer se zadevna položaja razlikujeta le po obsegu tega odloga. Kar zadeva nadomestno blago, ki ga ni mogoče amortizirati, se lahko ta odlog zamakne do odsvojitve tega blaga, medtem ko lahko v zvezi z blagom, ki se ga lahko amortizira, ta odlog traja manj časa. Ta ugodnost pa je v obeh primerih dana le v zvezi z reinvestiranjem, ki se izvede za namene nakupa nadomestnega blaga, ki spada med osnovna sredstva stalne poslovne enote davčnega zavezanca na nemškem ozemlju.

24 Ni torej mogoče šteti, da zgolj dejstvo, da se Komisija tako v predhodnem postopku kot v tožbi v zvezi s trenutkom, ko je kapitalški dobiček, ki je nastal z odsvojitvijo zamenjanega blaga obdavčen, sklicuje le na odsvojitve nadomestnega blaga, pomeni obstoj novega tožbenega razloga, iz katerega izhaja omejitev obsega tožbe le na nadomestno blago, ki se ne amortizira.

25 Zato je treba ugotoviti, da je ožitek Komisije ostal nespremenjen tako v predhodnem kot v sodnem postopku.

26 Glede na navedeno je treba ugotoviti, da je tožba Komisije dopustna.

Vsebinska presoja

Trditve strank

27 Komisija trdi, da je člen 6b EStG v nasprotju z določbami Pogodbe DEU in Sporazuma EGP o svobodi ustanavljanja.

28 Na podlagi tega člena po mnenju Komisije davčni zavezanec lahko prenese na določeno nadomestno blago kapitalški dobiček – ne da bi bil ta obdavčen – ustvarjen z odsvojitvijo zamenjanega blaga, ki spada med osnovna sredstva stalne poslovne enote davčnega zavezanca na nemškem ozemlju, če je ta kapitalški dobiček uporabljen za pridobitev ali proizvodnjo nadomestnega blaga. Tak odlog obdavčitve tega kapitalškega dobička pa naj bi bil v skladu s členom 6b(4), točka 3, EStG možen, le če navedeno nadomestno blago spada med osnovna sredstva stalne poslovne enote davčnega zavezanca na tem ozemlju. Če isto nadomestno blago spada med osnovna sredstva stalne poslovne enote, ki je zunaj navedenega ozemlja, se po navedbah Komisije kapitalški dobiček, ustvarjen z odsvojitvijo zamenjanega blaga, obdavči takoj.

29 Gospodarski subjekt naj bi zato upošteval dejstvo, da je reinvestiranje, ki se opravi zunaj nemškega ozemlja, davčno manj ugodno kot reinvestiranje, ki se opravi na tem ozemlju. Takšno različno obravnavanje bi družbo na nemškem ozemlju lahko odvrnilo od izvajanja dejavnosti prek stalne poslovne enote v drugi državi članici Unije ali podpisnici Sporazuma EGP, ki ni Zvezna republika Nemčija.

30 Takšnega različnega obravnavanja naj ne bi bilo mogoče pojasniti z objektivnimi razlikami v položaju. Komisija trdi, da če je stalna poslovna enota, v katero se reinvestira, v državi članici Unije ali podpisnici Sporazuma EGP, ki ni Zvezna republika Nemčija, je iz te okoliščine mogoče sklepati le, da je zadevni gospodarski subjekt uveljavljal svobodo ustanavljanja.

31 Razlogi, ki se nanašajo na davčno teritorialnost, naj ne bi bili upravičeni. V obravnavanem primeru naj bi šlo za kapitalški dobiček, ustvarjen na nemškem ozemlju ob odsvojitvi zamenjanega

blaga. Zvezna republika Nemčija pa naj bi bila nedvomno upravičena obdavčiti ta kapitalški dobiček. To pravico naj bi med drugim dejansko izvajala s takojšnjo obdavčitvijo tega kapitalskega dobička v primeru reinvestiranja zunaj nemškega ozemlja. V tem okviru davčno obravnavanje, ki bi se uporabilo za stalne poslovne enote na podlagi sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčevanja, naj ne bi bilo upoštevno.

32 To, da bi lahko iz tega izhajalo, da mora Zvezna republika Nemčija v zvezi s tem kapitalskim dobičkom prav tako podaljšati rok zapadlosti dolgovanega davka, kadar se reinvestiranje opravi zunaj nemškega ozemlja, kot je to storila v zvezi z reinvestiranjem opravljenim na njenem ozemlju, naj ne bi v ničemer spremenilo porazdelitve davčne pristojnosti v zvezi s tem kapitalskim dobičkom.

33 Utemeljitev, ki temelji na nujnosti ohranitve doslednosti nacionalnega davčnega sistema, je lahko uspešna, le če obstaja neposredna povezava med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določeno davčno dajatvijo. Toda obdavčitev kapitalskega dobička, ustvarjenega z odsvojitvijo nadomestnega blaga, ne pomeni nasprotne dajatve za odlog obdavčitve kapitalskega dobička, ustvarjenega z odsvojitvijo zamenjanega blaga. Nasprotna dajatev te davčne ugodnosti, in sicer odloga obdavčitve tega kapitalskega dobička, bi bila poznejša obdavčitev kapitalskega dobička, ustvarjenega z odsvojitvijo tega blaga, in ne obdavčitev drugega kapitalskega dobička, ustvarjenega z odsvojitvijo nadomestnega blaga.

34 Zavezanost spodbujanju prestrukturiranja in reinvestiranja naj prav tako ne bi pomenila legitimnega cilja. Prav tako naj ne bi bilo pomembno, ali bi lahko tak splošni ekonomski cilj v posameznem primeru pomenil nujni razlog v splošnem interesu. Zvezna republika Nemčija naj nikakor ne bi niti trdila niti dokazala, da tega cilja ne bi bilo mogoče doseči ne da bi bilo zadevno čezmejno reinvestiranje predmet diskriminatornega obravnavanja.

35 Izbrana pravna struktura naj prav tako ne bi pomenila utemeljitve. Enako naj bi veljalo za cilje nacionalnega gospodarskega razvoja. Zgolj to, da določene davčne ugodnosti ni mogoče podeliti na podlagi enakih tehnik v drugem čezmejnem položaju kot v povsem notranjem položaju, nikakor ne upravičuje razliknega obravnavanja teh položajev.

36 Kar zadeva vprašanje sorazmernosti zadevnega ukrepa Komisija meni, da se ob neobstoju kakršne koli upoštevne utemeljitve to vprašanje ne zastavlja.

37 Vsekakor pa kar zadeva upravno breme, ki bi ga nosil davčni zavezanec, naj bi Sodišče v sodbi National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) ugotovilo, da ima ta pravico, da izbere ali takojšnjo obdavčitev ali odloženo obdavčitev. Takojšnja obdavčitev zadevnega kapitalskega dobička tako naj ne bi bila sorazmerna.

38 Zvezna republika Nemčija primarno trdi, da tožba ni utemeljena. Meni, da položaj stalne poslovne enote v drugi državi članici ni objektivno primerljiv s položajem stalne poslovne enote na nemškem ozemlju. Podredno ta država članica trdi, da če bi se ugotovil obstoj omejitve, bi bila ta vsekakor utemeljena iz nujnih razlogov v splošnem interesu, ki se nanašajo na nasele teritorialnosti davka in nujnosti ohranitve doslednosti nacionalnega davčnega sistema.

39 Zvezna republika Nemčija trdi, da davčna ureditev iz zadevne zakonodaje nima odvratilnih učinkov, ki bi davčnim zavezancem preprečevali ustanavljanje stalnih poslovnih enot v drugih državah članicah in opravljanje dejavnosti prek teh poslovnih enot. To, da ne morejo odsvojiti investicijskega blaga, ki spada med osnovna sredstva stalne poslovne enote na nemškem ozemlju, ne da bi bil ob tem ustvarjeni kapitalški dobiček obdavčen, samo zase neposredno ne vpliva na dejavnosti stalne poslovne enote v drugi državi članici.

40 Cilj ?lena 6b EStG naj bi bil izboljšanje likvidnosti podjetij ter olajšanje prestrukturiranja s spodbujanjem reinvestiranja znotraj podjetja. Takšno reinvestiranje naj bi bilo potrebno za to, da se proizvodnji omogoči vrnitev na prejšnjo raven, z odzivanjem na obrabo proizvodnih sredstev ali na tehni?ni napredek. Odpoved takojšnjemu obdav?enju kapitalskega dobi?ka, ustvarjenega z odsvojitvijo zamenjanega blaga, naj bi zadevnemu podjetju omogo?ila, da se z gospodarskega vidika prilagodi strukturnim spremembam, povezanim s tehnikami proizvodnje in distribucijo ali regionalnim spremembam. Reinvestiranje tega kapitalskega dobi?ka naj bi olajšalo prestrukturiranje ve?jih podjetij, izognili pa naj bi se tudi obdav?itvi kapitalskega dobi?ka, ustvarjenega z odsvojitvijo zadevnega blaga, ki naj bi bil zelo velik.

41 Dav?na ureditev iz ?lena 6b EStG naj bi vodila do tega, da bi se štelo, da zamenjano blago in nadomestno blago oblikujeta eno samo blago, ker bosta z gospodarskega vidika ti dve vrsti proizvodnih sredstev ustvarjali prihodke na nemškem ozemlju. Ta rezultat naj bi bil dosežen zato, ker je za dav?ne namene zamenjano blago izena?eno z nadomestnim blagom. Kapitalski dobi?ek, ustvarjen z odsvojitvijo zamenjanega blaga, bi bil v bilanci stanja zadevnega podjetja prenesen na nadomestno blago. Za zamenjano blago bi se v navedeni bilanci stanja štelo kot da nikoli ni prenehalo biti del obratnega kapitala podjetja. Ta domneva, na podlagi katere bi bilo zamenjano blago neprekinjeno del tega kapitala, bi bila s tehni?nega vidika dopustna, le ?e bi nadomestno blago spadalo med osnovna sredstva istega dav?nega zavezanca, in bi tudi ta spadala pod dav?no pristojnost nemških organov.

42 Toda, v skladu z dolo?bami sporazumov o izogibanju dvojnega obdav?evanja, ki jih je sklenila Zvezna republika Nem?ija, naj bi bila stalna poslovna enota samostojen dav?ni subjekt. Zamenjano blago in nadomestno blago torej ne bi bila ve? v rokah istega dav?nega zavezanca temve? v rokah razli?nih dav?nih zavezancev, ki bi bila obdav?ena v razli?nih državah ?lanicah. To bi pomenilo, da dav?na ugodnost, ki je dolo?ena z zadevno zakonodajo, v obliki možnosti nadomestitve investicijskega blaga, ki pripada istemu dav?nemu zavezancu, na dav?no nevtralen na?in v takšnih okoliš?inah ne bi mogla biti podeljena. Zvezna republika Nem?ija naj ne bi imela na voljo druge tehnike, ki bi ji omogo?ala, da na pravni in prakti?ni ravni podeli to posebno dav?no ugodnost v ?ezmejnem položaju, ker sredstva stalne poslovne enote zunaj njenega ozemlja ne spadajo pod njeno dav?no pristojnost.

43 Posebna tehnika, ki se uporablja, naj ne bi bil izbrana samovoljno, z namenom, da se že v za?etku izklju?ijo ?ezmejni položaji. Bolj kot to naj bi šlo za edino tehniko, ki omogo?a, da se na na?in, ki ga je možno zagovarjati na strokovni in politi?ni ravni, podeli dav?na ugodnost v korist reinvestiranja, ki ga opravijo podjetja.

44 Po mnenju Zvezne republike Nemčije želi Komisija uvesti posebno ureditev spodbujanja vlaganja in prestrukturiranja, ki se lahko uporablja za določene položaje, in ki se ne bi uporabljala za povsem domače družbe. Ker take ureditve nemško pravo na splošno ne določa za povsem notranje položaje, naj pravo Unije v sedanjem stanju ne bi moglo zahtevati uvedbo posebne oblike odloga obdavčitve kapitalskega dobička. Države članice naj bi imele v sedanjem stanju uskladitve davčnega prava na ravni Unije na davčnem področju določeno avtonomijo. Nikakor naj ne bi bile zavezane k prilagoditvi lastnega davčnega sistema različnim davčnim sistemom drugih držav članic, da bi zagotovile, da bo družba, ki se je odločila da bo imela sedež v določeni državi članici, v tej državi članici obdavčena na enak način kot družba, ki se je odločila, da bo imela sedež v drugi državi članici. Ta avtonomija na davčnem področju naj bi pomenila tudi, da lahko država članica prosto določi pogoje in raven obdavčitve, ki se uporabljata za različne oblike poslovnih enot nacionalnih družb, ki opravljajo dejavnost zunaj ozemlja te države, če je tem poslovnim enotam priznано obravnavanje, ki ni diskriminatorno v primerjavi z obravnavanjem, ki so ga deležne primerljive poslovne enote s sedežem na nacionalnem ozemlju.

45 Davčna ureditev iz člena 6b EStG naj bi bila vsekakor upravičena iz nujnih razlogov v splošnem interesu, ki se nanašajo na nujnost ohranitve porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami. Na podlagi sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčevanja naj Zvezna republika Nemčija na davčnem področju ne bi imela nobene davčne pristojnosti v zvezi z nadomestnim blagom, in zato naj ne bi mogla niti določiti zneska amortizacije v zvezi s tem blagom, niti pobrati davka, ki izhaja iz odsvojitve tega blaga. S tehničnega vidika zato naj ureditve iz člena 6b EStG ne bi bilo mogoče uporabiti za nadomestno blago, ki pripada stalni poslovni enoti zunaj nemškega ozemlja. Prav tako naj ne bi obstajala druga tehnika, ki bi pravno ali praktično omogočala dodelitev te posebne davčne ugodnosti v določenem položaju.

46 Ta davčna ureditev naj bi bila prav tako upravičena iz nujnega razloga v splošnem interesu, ki se nanaša na nujnost ohranitve doslednosti nacionalnega davčnega sistema. Med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določeno davčno dajatvijo naj bi obstajala neposredna povezava. Prenos kapitalskega dobička, ustvarjenega z odsvojitvijo zamenjanega blaga na nadomestno blago, bi v bistvu pomenil domnevo, v skladu s katero zamenjano blago nikoli ni prenehalo biti del obratnega kapitala zadevnega podjetja. Z ekonomskega vidika naj bi kapitalski dobiček, ustvarjen z odsvojitvijo zamenjanega blaga, in kapitalski dobiček ustvarjen z odsvojitvijo nadomestnega blaga, predstavljala enako korist, tako da bi bila obdavčitev kapitalskega dobička, povezanega z zadnje navedenim blagom, nezdržljivo povezana z obdavčitvijo kapitalskega dobička, povezanega z zamenjanim blagom. Način obdavčenja nadomestnega blaga naj bi torej bil del zadevne davčne ugodnosti. Ugodno davčno obravnavanje, ki se uporablja za kapitalski dobiček, ki je bil ustvarjen z odsvojitvijo zamenjanega blaga, naj bi bilo prav tako tesno povezano z obdavčitvijo prejemkov, pridobljenih z nadomestnim blagom, na nemškem ozemlju.

47 Nazadnje, navedena davčna ureditev naj bi bila upravičena iz nujnega razloga v splošnem interesu, povezanega s politično voljo spodbujanja reinvestiranja znotraj podjetja za ohranitev in posodobitev proizvodnih sredstev ter za zagotovitev kontinuitete tega posodabljanja ter ohranitve delovnih mest. Ta cilj, ki zajema spodbujanje reinvestiranja znotraj podjetja z namenom pridobitve novega investicijskega blaga, ki ustreza blagu, ki je bilo odsvojeno, naj bi se lahko dosegel, če so za obdavčitev tega novega blaga prav tako pristojni nemški davčni organi.

48 Kar zadeva sorazmernost zadevnega ukrepa Zvezna republika Nemčija primarno trdi, da kadar ni nobene diskriminacije na podlagi prava Unije ali kadar takšno diskriminacijo upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu, ni treba preučiti morebitnih manj omejevalnih ukrepov.

49 Zvezna republika Nemčija podredno trdi, da je ukrep iz člena 6b EStG, katerega uporaba je

omejena na nadomestno blago, ki spada med osnovna sredstva stalne poslovne enote na nemškem ozemlju, sorazmeren.

50 Po mnenju te države ?lanice bi ta s težavo našla druge tako primerne ukrepe, ki bi se lahko uporabljali za vse ?ezmejne položaje. Ti morebitni ukrepi naj ne bi bili manj omejevalni, ker bi pomenili nesorazmerno upravno breme tako za dav?no upravo, kot za dav?nega zavezanca.

51 Odlog obdav?itve zadevnega kapitalskega dobi?ka, ki se uporabi za ?ezmejne položaje, naj bi imel nezaželene posledice. Razširitev te ugodnosti na te položaje bi lahko neposredno povzro?ila prenos investicijskega blaga in proizvodnih obratov zunaj nemškega ozemlja. Po mnenju zadevne države ?lanice pa ni mogo?e naložiti spodbude selitve proizvodnje s spodbujanjem reinvestiranja.

Presoja Sodiš?a

52 Komisija Zvezni republiki Nem?iji v bistvu o?ita, da je za kapitalski dobi?ek, ustvarjen z odpla?no odsvojitvijo dolo?enega investicijskega blaga, ki spada med osnovna sredstva stalne poslovne enote dav?nega zavezanca, ki je na nemškem ozemlju, v primeru reinvestiranja tega kapitalskega dobi?ka v dolo?eno na novo pridobljeno ali proizvedeno nadomestno blago, ki spada med osnovna sredstva stalne poslovne enote dav?nega zavezanca v drugi državi ?lanici Unije ali podpisnici Sporazuma EGP, dolo?ila manj ugodno obravnavo v primerjavi s podobnim reinvestiranjem, ki se opravi na nemškem ozemlju.

53 Komisija trdi, da bi ta razlika v obravnavanju lahko ovirala svobodo ustanavljanja in kršila ?len 49 PDEU in ?len 31 Sporazuma EGP.

– Kršitev svobode ustanavljanja iz ?lena 49 PDEU

54 ?len 49 PDEU dolo?a odpravo omejitev svobode ustanavljanja. Ta svoboš?ina za družbe, ki so ustanovljene v skladu z zakonodajo države ?lanice in ki imajo sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Uniji, zajema pravico, da svojo dejavnost opravljajo v drugih državah ?lanicah prek odvisne družbe, podružnice ali agencije (sodba Komisija/Danska, C?261/11, EU:C:2013:480, to?ka 25 in navedena sodna praksa).

55 Navedena svoboda se prav tako lahko uporablja za selitev dejavnosti dolo?enega dav?nega zavezanca z ozemlja države ?lanice v drugo državo ?lanico (glej v tem smislu sodbo Komisija/Danska, C?261/11, EU:C:2013:480, to?ka 28).

56 ?eprav je v skladu z besedilom dolo?b Pogodbe DEU v zvezi s svobodo ustanavljanja njihov namen zagotoviti, da so tuji državljani in družbe v državi ?lanici gostiteljici obravnavani enako kot državljani in družbe iz te države, hkrati nasprotujejo temu, da bi mati?na država ?lanica pri ustanavljanju v drugi državi ?lanici ovirala svojega državljana ali družbo, ustanovljeno v skladu z njeno zakonodajo. Kot omejitve svobode ustanavljanja je treba obravnavati vse ukrepe, ki prepovedujejo, motijo ali zmanjšujejo privla?nost uresni?evanja te svobode (sodba Komisija/Danska, C?261/11, EU:C:2013:480, to?ki 26 in 27 in navedena sodna praksa).

57 V obravnavanem primeru je posledica dav?ne ureditve, dolo?ene v ?lenu 6b EStG, da se za ugodnost odloga pobiranja dolgovanega davka, ki se nanaša na kapitalski dobi?ek, ustvarjen z odpla?no odsvojitvijo investicijskega blaga, ki spada med osnovna sredstva stalne poslovne enote dav?nega zavezanca, ki je na nemškem ozemlju, dolo?a pogoj, da mora biti ta kapitalski dobi?ek reinvestiran v pridobitev nadomestnega blaga, ki spada med osnovna sredstva take enote, ki je na istem ozemlju. Podobno reinvestiranje za namene pridobitve nadomestnega blaga, ki spada med osnovna sredstva stalne poslovne enote dav?nega zavezanca, ki je na ozemlju druge države

žalnice, pa nasprotno povzroči takojšnjo obdavitev tega kapitalskega dobička.

58 Ugotoviti je treba, da ima to različno obravnavanje v zvezi z odlogom pobiranja dolgovanega davka, ki se nanaša na zadevni kapitalski dobiček, lahko neugodne posledice na področju likvidnosti za davčnega zavezanca, ki bi želel reinvestirati ta kapitalski dobiček, da bi pridobil nadomestno blago, namenjeno stalni poslovni enoti, ki je na ozemlju države žalnice, ki ni Zvezna republika Nemčija, v primerjavi z davčnim zavezancem, ki izvede podobno reinvestiranje v stalni poslovni enoti na nemškem ozemlju.

59 To različno obravnavanje lahko povzroči vsaj to, da je reinvestiranje zunaj nemškega ozemlja v primerjavi z reinvestiranjem znotraj tega ozemlja manj privlačno. Zato lahko, kot to trdi Komisija, davčnega zavezanca s sedežem na nemškem ozemlju odvrne od izvajanja dejavnosti prek stalne poslovne enote, ki je na ozemlju države žalnice, ki ni Zvezna republika Nemčija.

60 Tako ugotovljenega različnega obravnavanja ni mogoče pojasniti z objektivnimi razlikami v položaju. Ob upoštevanju zakonodaje določene države žalnice, katere namen je obdavitev kapitalskega dobička, ustvarjenega na njenem ozemlju, je namreč položaj davčnega zavezanca, ki ta kapitalski dobiček reinvestira za pridobitev nadomestnega blaga, namenjenega stalni poslovni enoti, ki je na ozemlju druge države žalnice, kar zadeva obdavitev kapitalskega dobička, ustvarjenega v prvi od teh držav žanic pred tem reinvestiranjem, podoben položaju davčnega zavezanca, ki reinvestira ta kapitalski dobiček za pridobitev nadomestnega blaga, namenjenega stalni poslovni enoti, ki je na ozemlju te države žalnice.

61 Iz tega sledi, da davčna ureditev iz člena 6b EStG s tem, da za ugodnost odloga obdavitve kapitalskega dobička, ustvarjenega z odplačno odsvojitvijo investicijskega blaga, ki spada med osnovna sredstva stalne poslovne enote davčnega zavezanca, ki je na nemškem ozemlju, določa pogoj, da mora biti ta kapitalski dobiček reinvestiran za pridobitev nadomestnega blaga, ki spada med osnovna sredstva stalne poslovne enote davčnega zavezanca, ki je na istem ozemlju, pomeni omejitev svobode ustanavljanja.

62 Ugotoviti pa je treba, ali je ta omejitev lahko objektivno utemeljena z nujnimi razlogi v splošnem interesu, ki jih določa pravo Unije.

63 V skladu z ustaljeno sodno prakso je omejitev svobode ustanavljanja v nacionalni zakonodaji dopustna, samo če zadevno omejitev upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu. V takem primeru mora biti ta omejitev tudi primerna za zagotavljanje uresničitve zadevnega cilja in ne sme presegati tega, kar je potrebno za doseg tega cilja (glej sodbo DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, točka 41 in navedena sodna praksa).

64 Najprej, kar zadeva utemeljitev, ki se nanaša na nujnost ohranitve porazdelitve davčne pristojnosti med državami žanicami, je treba opozoriti, prvič, da je ta utemeljitev legitimen cilj, ki ga Sodišče priznava, in da, drugič, iz ustaljene sodne prakse izhaja, da ob neobstoju ukrepov za poenotenje ali usklajitev na ravni Unije države žalnice ostanejo pristojne, da s sporazumom ali enostransko opredelijo merila za porazdelitev davčne pristojnosti za odpravo dvojnega obdavčevanja (sodba DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, točki 46 in 47 in navedena sodna praksa).

65 Sodišče je v sodbi National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) glede nacionalne ureditve, v skladu s katero prenos sedeža dejanske uprave družbe nacionalnega prava v drugo državo žanico povzroči takojšnjo obdavitev nerealiziranega kapitalskega dobička, ki se nanaša na prenesena sredstva, medtem ko se ta dobiček na nacionalni ravni obdavči, le če je bil dejansko dosežen, ugotovilo, da tak prenos ne more pomeniti, da se mora mati na država žanica odpovedati svoji pravici do obdavčitve dobička, ki je nastal v okviru njene davčne pristojnosti pred navedenim prenosom. Sodišče je tako presodilo, da država žanica v skladu z načelom davčne

teritorialnosti, ko pride do tega prenosa, lahko obdavči nerealizirani kapitalski dobiček, ki je nastal na njenem ozemlju. 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 razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami (glej v tem smislu sodbo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, točka 46 in navedena sodna praksa).

66 Sodišče je prav tako presodilo, da je za državo članico sorazmerno, da zaradi ohranitve izvrševanja svoje davčne pristojnosti odmeri davek, ki ga je treba plačati na nerealizirani kapitalski dobiček, ki je nastal na njenem ozemlju, ko njena davčna pristojnost v zvezi z zadevno družbo preneha obstajati, v obravnavanem primeru ob prenosu sedeža dejanske uprave te družbe v drugo državo članico (glej v tem smislu sodbo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, točka 52).

67 Nasprotno pa je presodilo, da zakonodaja države članice, ki nalaga takojšnjo izterjavo davka na nerealizirani kapitalski dobiček, ki je nastal v okviru njene davčne pristojnosti, ob prenosu sedeža dejanske uprave družbe zunaj njenega ozemlja, ni sorazmerna, ker obstajajo ukrepi, ki manj posegajo v svobodo ustanavljanja kot takojšnja izterjava tega davka. Sodišče je v zvezi s tem ugotovilo, da je treba davčnemu zavezancu dati možnost izbire med, na eni strani, takojšnjim plačilom tega davka, in na drugi strani, poznejšim plačilom navedenega davka, h kateremu se po potrebi prištejejo obresti v skladu z veljavno nacionalno ureditvijo (glej v tem smislu sodbi *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, točki 73 in 85, in *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, točka 61 in navedena sodna praksa).

68 V obravnavanem primeru je treba poudariti, da gre za obdavčitev kapitalskega dobička, ustvarjenega z odsvojitvijo zamenjanega blaga, ki je nastal v okviru davčne pristojnosti Zvezne republike Nemčije. V zvezi s tem je treba poudariti, da Komisija tej državi članici ne odreka pravice, da obdavči ta kapitalski dobiček.

69 V skladu s sodno prakso, navedeno v točki 65 te sodbe, torej reinvestiranje kapitalskega dobička, ki spada pod davčno pristojnost Zvezne republike Nemčije, za namene pridobitve nadomestnega blaga, namenjenega stalni poslovni enoti davčnega zavezanca, ki je na ozemlju druge države članice, ne more pomeniti, da se mora Zvezna republika Nemčija odpovedati svoji pravici do obdavčitve dobička, ki je nastal v okviru njene davčne pristojnosti pred prenosom tega dobička zunaj njenega ozemlja, zato ker je bil ta reinvestiran za pridobitev tega nadomestnega blaga.

70 Tudi če Zvezna republika Nemčija zaradi reinvestiranja kapitalskega dobička, ustvarjenega z odsvojitvijo zamenjanega blaga, za namene pridobitve nadomestnega blaga, ki spada med osnovna sredstva stalne poslovne enote davčnega zavezanca, ki je zunaj nemškega ozemlja, ne bi bila upravičena obdavčiti dobička, ustvarjenega s tem nadomestnim blagom, pa tej državi članici ni odvzeta pravica obdavčitve kapitalskega dobička, ustvarjenega z odsvojitvijo zamenjanega blaga, ki je nastal v okviru njene davčne pristojnosti znotraj njenega ozemlja pred tem reinvestiranjem. Ta pravica se poleg tega izvaja s takojšnjo obdavčitvijo navedenih kapitalskih dobičkov ob takšnem reinvestiranju.

71 V obravnavanem primeru v zvezi s tem ni upoštevna okoliščina, ali gre za nerealizirani kapitalski dobiček ali za realizirani kapitalski dobiček. Pomembno je namreč, kar zadeva eno ali drugo vrsto tega kapitalskega dobička, da podobne transakcije, opravljene v povsem notranjem okviru določene države članice, drugače kakor čezmejne transakcije ne bi povzročile takojšnje obdavčitve teh kapitalskih dobičkov.

72 Čeprav je obdavčitev zadevnega kapitalskega dobička ob reinvestiranju tega dobička, za

namene pridobitve nadomestnega blaga zunaj nacionalnega ozemlja, mogoče upravičiti iz razlogov povezanih z nujnostjo ohranitve porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami, pa nacionalna ureditev, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ki v vsakem primeru določa takojšnjo izterjavo davka na ta kapitalski dobiček ob njegovem reinvestiranju zunaj nacionalnega ozemlja, vsekakor presega – kot je razvidno iz točke 67 te sodbe – tisto, kar je nujno za doseg cilja, povezanega z nujnostjo ohranitve porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami, saj obstajajo ukrepi, ki manj posegajo v svobodo ustanavljanja kot takojšnja obdavčitev.

73 Zadošča spomniti, da iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba davčnemu zavezancu dati možnost izbire med, na eni strani, nošenjem upravnega bremena v zvezi z odlogom zadevne obdavčitve, in, na drugi strani, takojšnjo izterjavo teh davkov. Če davčni zavezanec meni, da to breme ni pretirano in se odloči, da ga bo prevzel, bremena, ki je naloženo davčni upravi prav tako ni mogoče opredeliti kot pretirano (glej v tem smislu sodbo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, točka 77).

74 Zadevne omejitve dalje ni mogoče upravičiti z nujnostjo zagotovitve doslednosti nacionalnega davčnega sistema, za katero Sodišče priznava, da pomeni nujen razlog v splošnem interesu. Da bi tako utemeljen argument lahko uspel, je treba ugotoviti obstoj neposredne povezave med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določeno davčno dajatvijo (sodbi *Komisija/Portugalska*, C-345/05, EU:C:2006:685, točka 29, in *Komisija/Švedska*, C-104/06, EU:C:2007:40, točka 26).

75 Toda v obravnavanem primeru ni takšne povezave. Kot je ugotovila Komisija, je nasprotna dajatev zadevne davčne ugodnosti, in sicer odloga obdavčitve kapitalskega dobička, ustvarjenega z odsvojitvijo zamenjanega blaga, kljub tehniki, ki je uporabljena za podelitev te ugodnosti, poznejša obdavčitev kapitalskega dobička, ki izhaja iz odsvojitve istega blaga in ne obdavčitev drugega kapitalskega dobička, ustvarjenega z odsvojitvijo nadomestnega blaga.

76 Kar zadeva, nazadnje, cilj, ki mu sledi zadevna nacionalna zakonodaja, in sicer zavezanost spodbujanju investiranja znotraj podjetja ter njegovega prestrukturiranja zaradi zagotovitve njegovega nadaljnjega obstoja ter ohranitve delovnih mest na nemškem ozemlju, in tudi če taki predurki lahko v nekaterih okoliščinah in pod določenimi pogoji pomenijo dopustne utemeljitve nacionalnih predpisov, ki določajo davčno ugodnost v korist fizičnih oziroma pravnih oseb (glej v tem smislu sodbo *Geurts et Vogten*, C-464/05, EU:C:2007:631, točka 26), pa se ne zdi, da je ta cilj mogoče doseči, le če nadomestno blago prav tako spada pod davčno pristojnost nemških organov.

77 Navedeni cilj je mogoče doseči ne da bi bilo treba določiti obveznost reinvestiranja na ozemlju zadevne države članice. Ta bi bil namreč dosežen na enak način tudi če bi se davčni zavezanec odločil, da bo reinvestiral kapitalski dobiček, ustvarjen z odsvojitvijo zamenjanega blaga, za pridobitev nadomestnega blaga, ki spada med osnovna sredstva njegove stalne poslovne enote, ki je na ozemlju druge države članice in ne na nemškem ozemlju. Ne glede na opredelitev, z davčnega vidika, stalne poslovne enote, ki je zunaj nacionalnega ozemlja, na podlagi konvencijskega davčnega prava, in davčno obravnavo nadomestnega blaga v skladu s tem pravom, bi bilo nadomestno blago vsekakor povezano z gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca, in bi torej prispevalo k zavezanosti spodbujanja investiranja v podjetje ter njegovo prestrukturiranje, in bi tako lahko zagotavljalo nadaljnji obstoj te gospodarske dejavnosti (glej v tem smislu sodbo *Komisija/Portugalska*, C-345/05, EU:C:2006:685, točke od 31 do 33 in 35).

78 V tem okviru zgolj okoliščina, da bi bila v primeru reinvestiranja zunaj nacionalnega ozemlja za obdavčitev prihodkov, ustvarjenih z nadomestnim blagom, pristojna druga država članica, ni upoštevna. V zvezi s tem zadostuje opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso zgolj ekonomski cilj, kot je povečevanje nacionalnih davčnih prihodkov ali zmanjšanje teh prihodkov, ni

mogoče šteti za nujen razlog v splošnem interesu, ki bi lahko upravičil omejevanje temeljne svoboščine, zagotovljene s Pogodbo (glej sodbi Verkooijen, C-35/98, EU:C:2000:294, točki 48 in 59, in DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, točka 50).

79 Iz tega sledi, da je treba šteti, da je ožitek Komisije, ki se nanaša na kršitev člena 49 PDEU, utemeljen.

– Kršitev člena 31 Sporazuma EGP

80 Pravila o prepovedi omejitev svobode ustanavljanja iz člena 31 Sporazuma EGP so enaka tistim iz člena 49 PDEU. Sodišče je tako pojasnilo, da je treba na upoštevnem področju pravila, določena v Sporazumu EGP, in pravila, določena v Pogodbi DEU, razlagati enotno (sodba Komisija/Danska, C-261/11, EU:C:2013:480, točka 42 in navedena sodna praksa).

81 Vendar pa sodne prakse Unije, ki se nanaša na omejitve pri uresničevanju svoboščin pretoka v Uniji, ni mogoče v celoti prenesti na svoboščine, zagotovljene s Sporazumom EGP, saj se te uveljavljajo v drugačnih pravnih okoliščinah (sodba Komisija/Danska, C-261/11, EU:C:2013:480, točka 44 in navedena sodna praksa).

82 Zvezna republika Nemčija v obravnavanem primeru ni navedla razlogov, zaradi katerih preudarkov v zvezi z oviranjem svobode ustanavljanja, ki je prepovedano v členu 49 PDEU ter v zvezi z neobstojem utemeljitve ne bi bilo mogoče *mutatis mutandis* prenesti na člen 31 Sporazuma EGP. V teh okoliščinah je treba šteti, da je ožitek Komisije, ki se nanaša na kršitev člena 31 Sporazuma EGP, prav tako utemeljen.

83 Iz vseh zgornjih preudarkov je razvidno, da je treba ugotoviti, da Zvezna republika Nemčija s tem, da je sprejela in v veljavi ohranila davčne ureditve iz člena 6b EStG, ki za ugodnost odloga obdavčitve kapitalskega dobička, ustvarjenega z odplačno odsvojitvijo investicijskega blaga, ki spada med osnovna sredstva stalne poslovne enote davčnega zavezanca, ki je na nemškem ozemlju, določa pogoj, da mora biti ta kapitalski dobiček reinvestiran za pridobitev nadomestnega blaga, ki spada med osnovna sredstva stalne poslovne enote davčnega zavezanca, ki je na istem ozemlju, ni izpolnila obveznosti iz člena 49 PDEU in člena 31 Sporazuma EGP.

Stroški

84 V skladu s členom 138(1) Poslovnika Sodišča se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Ker je Komisija predlagala, naj se Zvezni republiki Nemčiji naloži plačilo stroškov, in ker ta s svojimi trditvami ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1. **Zvezna republika Nemčija s tem, da je sprejela in v veljavi ohranila davčno ureditev iz člena 6b zakona o davku na dohodek (Einkommensteuergesetz), ki za ugodnost odloga obdavčitve kapitalskega dobička, ustvarjenega z odplačno odsvojitvijo investicijskega blaga, ki spada med osnovna sredstva stalne poslovne enote davčnega zavezanca, ki je na nemškem ozemlju, določa pogoj, da mora biti ta kapitalski dobiček reinvestiran za pridobitev nadomestnega blaga, ki spada med osnovna sredstva stalne poslovne enote davčnega zavezanca, ki je na istem ozemlju, ni izpolnila obveznosti iz člena 49 PDEU in člena 31 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992.**

2. **Zvezni republiki Nemčiji se naloži plačilo stroškov.**

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.