

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 16 kwietnia 2015 r.(*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Przepisy podatkowe – Odroczenie opodatkowania zysków kapitałowych pochodzących z odpłatnego zbycia niektórych dóbr inwestycyjnych – Pobór podatku – Swoboda przedsiębiorcy – Artykuł 49 TFUE – Artykuł 31 porozumienia EOG – Odmienne traktowanie stałych zakładów znajdujących się na terytorium państwa członkowskiego i stałych zakładów znajdujących się na terytorium innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego – Proporcjonalność

W sprawie C-591/13

mającej za przedmiot skargi o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesionej w dniu 20 listopada 2013 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez W. Möllsa oraz W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Republice Federalnej Niemiec, reprezentowanej przez T. Henzega oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: M. Ilešić, prezes izby, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiusas i C.G. Fernlund (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 26 listopada 2014 r.,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Komisja Europejska w swojej skardze wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że przyjmuje i utrzymuje w mocy przepisy, zgodnie z którymi opodatkowanie zysków kapitałowych, uzyskanych przy odpłatnym zbyciu niektórych dóbr inwestycyjnych (zwanych dalej „zastępiowymi środkami”) zostaje odroczone przez „przeniesienie” tych zysków kapitałowych na nowo nabyte lub wytworzone dobra inwestycyjne (zwane dalej „zastępowymi środkami”) do czasu ich zbycia, z zastrzeżeniem jednak, że te ostatnie stanowią czyżby majątku stałego krajowego zakładu

podatnika, podczas gdy takie odroczenie nie jest możliwe, jeżeli te same środki stanowi? cz??? maj?tku sta?ego zak?adu podatnika, który znajduje si? w innym pa?stwie cz?onkowskim Unii Europejskiej lub w innym pa?stwie b?d?cym stron? Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3, zwanego dalej „porozumieniem EOG”), Republika Federalna Niemiec uchybi?a swoim zobowi?zaniom wynikaj?cym z art. 49 TFUE i art. 31 tego porozumienia.

Ramy prawne

2 Paragraf 6b ust. 1–4 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym, zwanej dalej „EStG”) stanowi:

„1. Podatnicy zbywaj?cy

grunty,

ro?liny, rosn?ce na gruncie wraz z przynale?nym gruntem, je?li ro?liny te stanowi? cz??? gospodarstwa rolnego lub lasu,

budynki lub statki przeznaczone do ?eglugi ?ródl?dowej

mog? w roku finansowym, w którym mia?o miejsce zbycie, odliczy?, jako koszty nabycia lub wytworzenia dóbr gospodarczych, o których mowa w zdaniu drugim, które zosta?y nabyte lub wytworzone w roku finansowym, w którym dosz?o do zbycia lub w poprzedzaj?cym je roku finansowym, kwot? w maksymalnej wysoko?ci odpowiadaj?cej zyskowi kapita?owemu zrealizowanemu przy zbyciu. Dopuszcza si? odliczenie kosztów nabycia lub wytworzenia

1) gruntów,

je?li zysk kapita?owy zosta? zrealizowany w zwi?zku ze zbyciem gruntów,

2) ro?lin rosn?cych na gruncie wraz z przynale?nym gruntem, je?li ro?liny te stanowi? cz??? gospodarstwa rolnego lub lasu,

je?li zysk kapita?owy zosta? zrealizowany w zwi?zku ze zbyciem gruntów lub zbyciem ro?lin rosn?cych na gruncie wraz z przynale?nym gruntem,

3) budynków,

je?li zysk kapita?owy zosta? zrealizowany w zwi?zku ze zbyciem gruntów, ro?lin rosn?cych na gruncie wraz z przynale?nym gruntem lub budynków, lub

4) statków przeznaczonych do ?eglugi ?ródl?dowej,

je?li zysk kapita?owy zosta? zrealizowany w zwi?zku ze zbyciem statków przeznaczonych do ?eglugi ?ródl?dowej.

Nabycie lub wytworzenie budynków oznacza równie? ich rozbudow?, powi?kszenie lub remont. W takim przypadku mo?na dokona? odliczenia zysku kapita?owego wy?zcznie w zakresie kosztów poniesionych w zwi?zku z rozbudow?, powi?kszeniem lub remontem budynków.

2. Zysk kapitałowy w rozumieniu ust. 1 zdanie pierwsze stanowi różnica, po odliczeniu kosztów zbycia, między ceną sprzedaży a wartością księgową, którą można przypisać sprzedawanemu dobru gospodarczemu w chwili zbycia. Wartość księgowa to wartość, którą należy przypisać dobru gospodarczemu zgodnie z § 6.

3. Jeżeli podatnik nie dokonał odliczenia, o którym mowa w ust. 1, może on ustanowić w roku finansowym, w którym miało miejsce zbycie, rezerwę, obniżając swój podlegający opodatkowaniu dochód. Podatnik może z uwzględnieniem ograniczeń wskazanych w ust. 1 zdania od drugiego do czwartego odliczyć w maksymalnej kwocie odpowiadającej wysokości tej rezerwy koszty nabycia lub wytworzenia dóbr gospodarczych opisanych w ust. 1 zdanie drugie, które zostały nabyte lub wytworzone w czterech kolejnych latach finansowych, w roku finansowym ich nabycia lub wytworzenia. Okres czteroletni zostaje wydłużony do sześciu lat w odniesieniu do nowych budynków, jeżeli ich budowa rozpoczęła się przed końcem czwartego roku po utworzeniu rezerwy. Rezerwa podlega likwidacji wraz z odpowiadającym zwiększeniem zysku w wysokości odpowiadającej odliczeniu. Jeżeli rezerwa nie została w pełni wykorzystana na koniec czwartego roku upływającego od jej utworzenia, ulega ona w tym dniu likwidacji wraz z odpowiadającym zwiększeniem zysku, chyba że odliczenie kosztów wytworzenia budynków, których budowa rozpoczęła się w tym dniu, nie jest możliwe; jeżeli rezerwa nie została w pełni wykorzystana na koniec szóstego roku finansowego upływającego od jej utworzenia, ulega ona w tym dniu likwidacji wraz z odpowiadającym zwiększeniem zysku.

4. Stosowanie ust. 1–3 jest uzależnione od następujących warunków:

- 1) podatnik określa zysk zgodnie z § 4 ust. 1 lub § 5,
- 2) zbywane dobra gospodarcze stanowi integralną część majątku stałego zakładu znajduącego się na terytorium kraju od co najmniej sześciu miesięcy bez przerwy w dniu zbycia,
- 3) nabyte lub wytworzone dobra gospodarcze stanowi integralną część majątku stałego zakładu znajduącego się na terytorium kraju,
- 4) zysk kapitałowy ze sprzedaży nie zostaje pominięty przy obliczaniu zysku podlegającego opodatkowaniu na terytorium kraju, oraz
- 5) odliczenie na podstawie ust. 1 oraz utworzenie rezerwy i jej likwidacja zgodnie z ust. 3 wraz z odpowiadającym zwiększeniem zysku powinno być ujęte w księgach rachunkowych.

Odliczenie w rozumieniu ust. 1 i 3 nie przysuguje w odniesieniu do dóbr gospodarczych stanowiących część gospodarstwa rolnego lub leśnego lub wykorzystywanych w ramach działalności na własny rachunek, jeżeli zysk kapitałowy wynika ze zbycia dóbr gospodarczych przedsiębiorstwa przemysłowego lub handlowego”.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

3 W dniu 15 maja 2009 r. Komisja przekazała Republice Federalnej Niemiec wezwanie do usunięcia uchybienia. W piśmie tym zwróciła ona uwagę tego państwa członkowskiego na ryzyko niezgodności § 6b EStG ze swobodą przepływu kapitału.

4 W piśmie z dnia 13 lipca 2009 r. Republika Federalna Niemiec wyraziła swój sprzeciw wobec stanowiska Komisji, podnosząc, że sporne przepisy nie dotyczą swobody przepływu kapitału, lecz odnoszą się wyjącznie do swobody przedsiębiorczości i są z nią zgodne.

5 W dniu 7 maja 2010 r. Komisja przekazała Republice Federalnej Niemiec dodatkowe

wezwanie do usunięcia uchybienia, w którym przyznała, że przepisy te dotyczą swobody przedsiębiorczości, lecz uznała po przeanalizowaniu argumentów tego państwa członkowskiego, że wskazane przepisy naruszają art. 49 TFUE i art. 31 porozumienia EOG.

6 W piśmie z dnia 7 lipca 2010 r. Republika Federalna Niemiec zakwestionowała stanowisko Komisji, utrzymując, że odnośne przepisy są zgodne ze swobodą przedsiębiorczości.

7 W dniu 30 września 2011 r. Komisja skierowała do Republiki Federalnej Niemiec uzasadnioną opinię, w której podtrzymała stanowisko wyrażone w wezwaniu do usunięcia uchybienia i zwróciła się do Republiki Federalnej Niemiec o zastosowanie się do tej uzasadnionej opinii w terminie dwóch miesięcy od jej doręczenia.

8 Ponieważ Republika Federalna Niemiec w odpowiedzi z dnia 28 listopada 2011 r. podtrzymała, że stanowisko Komisji było błędne, ta ostatnia wniosła niniejszą skargę.

W przedmiocie skargi

W przedmiocie dopuszczalności

9 Republika Federalna Niemiec kwestionuje dopuszczalność niniejszej skargi z dwóch powodów dotyczących w istocie, po pierwsze, wniesienia skargi z opóźnieniem, a po drugie, zmiany jej przedmiotu.

W przedmiocie wniesienia skargi z opóźnieniem

– Argumentacja stron

10 Republika Federalna Niemiec twierdzi, że Komisja nie była uprawniona do wniesienia skargi z uwagi na fakt, że po zakończeniu pisemnego etapu postępowania instytucja ta zbyt długo zwlekała z wniesieniem skargi. W związku z tym nadużyła ona prawa, gdyż brak jest obiektywnego powodu uzasadniającego stwierdzone opóźnienie. W oczekiwaniu na wniesienie skargi Komisja nie powzięła żadnych starań w celu znalezienia polubownego rozwiązania sporu z tym państwem członkowskim.

11 Ponadto należy uwzględnić ogólne zasady pewności prawa i lojalnej współpracy. Tak jak państwa członkowskie są zobowiązane do współpracy z Komisją w celu doprowadzenia do zakończenia uchybienia postanowieniom traktatu FUE stwierdzonego przez Trybunał, Komisja powinna w okresie poprzedzającym wniesienie skargi o stwierdzenie uchybienia współpracować z danym państwem członkowskim, poszukiwać alternatywnych rozwiązań względem skargi i informować to państwo o rozwoju prowadzonych działań. Zasada lojalnej współpracy odnosi się nie tylko do państw członkowskich, lecz również do Komisji.

12 Komisja podnosi, że zasady wymienione w art. 258 TFUE znajdują zastosowanie bez konieczności zachowania przez nią określonego terminu. Ponadto zdaniem tej instytucji względem, które decydują o chwili wniesienia skargi o stwierdzenie uchybienia, nie mogą wpłynąć na jej dopuszczalność.

13 Przedmiotem zarzutu mogłaby być wyjątkowa sytuacja, w której dane państwo członkowskie napotkałoby trudności w obaleniu argumentów Komisji z uwagi na zbyt długie postępowanie poprzedzające wniesienie skargi, tak że nie zostałoby zachowane prawo do obrony. Tymczasem Republika Federalna Niemiec nigdy nie powołała się na wystąpienie takiej sytuacji i nie mogła wskazać jakiegokolwiek okoliczności, która by za tym przemawiała.

– Ocena Trybunału

14 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem do Komisji należy wybór chwili wszczęcia przed Trybunałem postępowania w przedmiocie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, przy czym wgląd, które decyduje o podjęciu tego wyboru, nie mogą wpływać na dopuszczalność skargi. Zasady wymienione w art. 258 TFUE znajdują zastosowanie bez obowiązku przestrzegania przez Komisję jakiegokolwiek konkretnego terminu, z zastrzeżeniem sytuacji, w których przewlekłość postępowania poprzedzającego wniesienie skargi może spowodować po stronie państwa wezwanego do usunięcia uchybień większe trudności w odparciu argumentów Komisji i naruszenie tym samym jego prawa do obrony. Do państwa członkowskiego należy przedstawienie dowodu wykazującego tak przewlekłość postępowania (zob. podobnie wyrok Komisja/Litwa, C-350/08, EU:C:2010:642, pkt 33, 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

15 Jak zauważyła Komisja, Republika Federalna Niemiec nie powołała się na występowanie takiej sytuacji. Należy zatem oddalić zarzut niedopuszczalności podniesiony przez to państwo członkowskie.

W przedmiocie zmiany przedmiotu skargi

– Argumentacja stron

16 Republika Federalna Niemiec twierdzi, że argument dotyczący opodatkowania zysków kapitałowych związanych z zastępnym środkiem, w sytuacji gdy zastępnym środkiem podlega amortyzacji, podniesiony przez Komisję w replice nie został wskazany ani w postępowaniu poprzedzającym wniesienie skargi, ani w skardze. Zdaniem tego państwa członkowskiego okoliczność ta powinna być uznana za zmianę przedmiotu sporu, pociągając za sobą niedopuszczalność skargi w całości.

17 Komisja odparła na rozprawie, że skarga jest dopuszczalna. Ze skargi jasno wynika, że § 6b EStG należy stosować również w przypadkach transgranicznych. Bez wątpienia, w odróżnieniu od tego, co uznaje się w odniesieniu do zastępnego środka niepodlegającego amortyzacji, w przypadku zastępnego środka podlegającego amortyzacji opodatkowanie zysków kapitałowych uzyskanych przy zbyciu zastępnego środka jest całkowicie odroczone do chwili odpłatnego zbycia zastępnego środka wyłącznie w zakresie odpowiadającym amortyzacji niższej kwoty związanej z tym środkiem. Niemniej jednak opodatkowanie zysków kapitałowych uzyskanych przy zbyciu zastępnego środka jest odroczone w tych dwóch sytuacjach. Różni się one wyłącznie zakresem odroczenia. Co się tyczy zastępnych środków niepodlegających amortyzacji, odroczenie to może trwać aż do zbycia tych środków, podczas gdy w odniesieniu do zastępnych środków podlegających amortyzacji okres odroczenia może być krótszy. W odniesieniu do tych ostatnich środków Republika Federalna Niemiec może, na mocy zasad przewidzianych w zakresie amortyzacji w niemieckich przepisach, wymagać uiszczenia podatku w ratach.

– Ocena Trybunału

18 Należy stwierdzić, że w niniejszym przypadku nie są kwestionowane ani prawidłowość uzasadnionej opinii, ani prawidłowość postępowania poprzedzającego jej doręczenie.

19 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że zgodnie z art. 258 TFUE przedmiot skargi o stwierdzenie uchybienia określa uzasadniona opinia Komisji, wobec czego skarga musi być oparta na tym samym uzasadnieniu i zarzutach co uzasadniona opinia. Wymóg ten nie może jednak oznaczać, by w każdym przypadku istniała całkowita zbieżność między brzmieniem zarzutów w

sentencji uzasadnionej opinii i ??daniami skargi, pod warunkiem ??e przedmiot sporu okre?lony w uzasadnionej opinii nie zosta? rozszerzony lub zmieniony. Komisja mo?e w szczeg?lno?ci wyja?ni? w skardze pierwotne zarzuty, ale pod warunkiem ??e nie zmienia przedmiotu sporu (zob. wyrok Komisja/Polska, C?281/11, EU:C:2013:855, pkt 87, 88 i przytoczone tam orzecznictwo).

20 W niniejszym przypadku zarówno w post?powaniu poprzedzaj?cym wniesienie skargi, jak i przed Trybuna?em Komisja jasno wskaza?a, ??e zarzuca Republice Federalnej Niemiec, i? przyjmuje i utrzymuje w mocy re?im przewidziany w ? 6b EStG, uchybia ona zobowi?zaniom wynikaj?cym z art. 49 TFUE i art. 31 porozumienia EOG.

21 Stosowanie tego re?imu prowadzi w istocie do odroczenia pobrania nale?nego podatku od zysk?w kapita?owych uzyskanych ze zbycia zast?pionych ?rodk?w stanowi?cych cz??? maj?tku sta?ego zak?adu podatnika na terytorium Niemiec, pod warunkiem ??e zyski te s?u?? reinwestycji obejmuj?cej nabycie lub wytworzenie zast?puj?cych ?rodk?w. Jednak?e, aby podatnik m?g? skorzysta? z takiej ulgi podatkowej, zast?puj?ce ?rodki musz? stanowi? cz??? maj?tku sta?ego zak?adu znajduj?cego si? r?wnie? na terytorium Niemiec, podczas gdy ulga ta znajduje zastosowanie w sytuacji gdy ?rodki te nale?? do maj?tku zak?adu znajduj?cego si? w innym pa?stwie cz?onkowskim Unii lub innym pa?stwie b?d?cym stron? Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym. To odmienne traktowanie, zdaniem Komisji, stanowi zarzucane naruszenie swobody przedsi?biorczo?ci.

22 Podnosz?c w replice kwesti? odroczenia opodatkowania zysk?w kapita?owych uzyskanych zgodnie z zasadami przewidzianymi w dziedzinie amortyzacji w niemieckich przepisach w odniesieniu do zast?puj?cych ?rodk?w podlegaj?cych amortyzacji, Komisja wy??cznie sprecyzowa?a, poprzez ich szczeg?owe wskazanie – w odpowiedzi na zarzut Republiki Federalnej Niemiec, zgodnie z którym instytucja ta pope?ni?a b??d, wskazuj?c, ??e opodatkowanie zysk?w kapita?owych wynikaj?cych ze zbycia zast?pionych ?rodk?w jest w ka?dym razie odroczone do czasu zbycia zast?puj?cych ?rodk?w – argumenty powo?ane na poparcie swych twierdze? dotycz?cych zarzucanego uchybienia, kt?re zosta?y ju? podniesione w og?lny spos?b w ramach post?powania poprzedzaj?cego wniesienie skargi oraz w skardze.

23 W tym zakresie nale?y podkre?li?, ??e okoliczno??, i? chwila, w kt?rej zyski kapita?owe wynikaj?ce ze zbycia zast?pionego ?rodka podlegaj? opodatkowaniu, zale?y, zgodnie z rzeczonymi przepisami od tego, czy zast?puj?cy ?rodek podlega b?d? nie podlega amortyzacji, nie zmienia przedmiotu sporu. Niezale?nie bowiem od tego, czy zast?puj?cy ?rodek podlega b?d? nie amortyzacji, pob?r nale?nego podatku od zysk?w kapita?owych ze zbycia zast?pionego ?rodka jest odroczone w obydwu powo?anych przypadkach, a dwie odno?ne sytuacje r?ni? si? wy??cznie zakresem odroczenia opodatkowania. Co si? tyczy zast?puj?cych ?rodk?w niepodlegaj?cych amortyzacji, odroczenie to mo?e by? przed?u?one a? do zbycia tych ?rodk?w, podczas gdy w przypadku ?rodk?w podlegaj?cych amortyzacji rzeczony odroczenie mo?e by? kr?tsze. Jednak?e ulga ta przys?uguje w obydwu przypadkach wy??cznie w razie reinwestycji dokonanych w celu nabycia zast?puj?cych ?rodk?w stanowi?cych cz??? maj?tku sta?ego zak?adu podatnika znajduj?cego si? na terytorium Niemiec.

24 Sam fakt, ??e Komisja w post?powaniu poprzedzaj?cym wniesienie skargi oraz w skardze odwo?uje si? wy??cznie, je?li chodzi o moment, w kt?rym zyski kapita?owe ze zbycia zast?pionych ?rodk?w podlegaj? opodatkowaniu, do zbycia zast?puj?cych ?rodk?w, nie mo?e by? zatem uznany za ?wiadcz?cy o wyst?pieniu nowego zarzutu, z czego wynika?oby ograniczenie zakresu skargi wy??cznie do zast?puj?cych ?rodk?w niepodlegaj?cych amortyzacji.

25 W rezultacie nale?y stwierdzi?, ??e zarzut postawiony przez Komisj? pozosta? niezmienny w toku post?powania poprzedzaj?cego wniesienie skargi oraz post?powania przed Trybuna?em.

26 Wobec powyższych rozważań należy uznać, że skarga Komisji jest dopuszczalna.

Co do istoty

Argumentacja stron

27 Komisja twierdzi, że § 6b EStG jest sprzeczny z przepisami traktatu FUE i porozumienia EOG dotyczącymi swobody przedsiębiorczości.

28 Zgodnie z tym przepisem podatnik może, zdaniem Komisji, przesunąć do określonych zastępowych środków, bez ich opodatkowania, zyski kapitałowe wynikające ze zbycia określonych dóbr inwestycyjnych stanowiących część majątku stałego zakładu podatnika znajdującego się na terytorium Niemiec, pod warunkiem że te zyski kapitałowe zostaną ponownie zainwestowane w zakup lub wytworzenie tych zastępowych środków. Takie odroczenie opodatkowania tych zysków kapitałowych jest jednak możliwe, zgodnie z § 6b ust. 4 pkt 3 EStG wyłącznie wtedy, gdy rzeczony zastępowy środek stanowi część majątku stałego zakładu podatnika znajdującego się na tym terytorium. Jeśli te zastępowe środki stanowią część majątku stałego zakładu znajdującego się poza tym terytorium, zyski kapitałowe wynikające ze zbycia zastępowych środków podlegają zdaniem Komisji natychmiastowemu opodatkowaniu.

29 W rezultacie podmiot gospodarczy bierze pod uwagę fakt, że reinwestycja poza terytorium Niemiec jest mniej korzystna z podatkowego punktu widzenia niż reinwestycja dokonana na tym terytorium. Takie odmienne traktowanie może odwieść spółkę znajdującą się na terytorium Niemiec do prowadzenia działalności za pośrednictwem stałego zakładu znajdującego się w państwie członkowskim Unii lub EOG innym niż Republika Federalna Niemiec.

30 Takiego odmiennego traktowania nie można tłumaczyć różnicą w obiektywnej sytuacji. Komisja twierdzi, że jeżeli stały zakład, w ramach którego została poczyniona reinwestycja, znajduje się w państwie członkowskim Unii lub EOG innym niż Republika Federalna Niemiec, można wywnioskować z tej okoliczności, że dany podmiot gospodarczy skorzysta ze swobody przedsiębiorczości.

31 Uzasadnienia związane z miejscem opodatkowania nie są zasadne. W niniejszym przypadku chodzi o zyski kapitałowe uzyskane na terytorium Niemiec przy zbyciu zastępowego środka. Otóż Republika Federalna Niemiec ma bez wątpienia prawo do opodatkowania tych zysków kapitałowych. To prawo zostaje ponadto rzeczywiście wykonane poprzez natychmiastowe opodatkowanie tych zysków kapitałowych w przypadku reinwestycji poza terytorium Niemiec. W tym kontekście traktowanie podatkowe zastrzeżone dla stałych zakładów na mocy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest pozbawione znaczenia.

32 Fakt, że mogłoby z tego wynikać, iż Republika Federalna Niemiec powinna również odroczyć pobór należnego podatku od takich zysków kapitałowych, w sytuacji gdy reinwestycje są dokonane poza terytorium Niemiec, oraz iż czyni ona tak w odniesieniu do reinwestycji zrealizowanych na terytorium krajowym, nie zmienia w żaden sposób rozdziału kompetencji podatkowych dotyczących tych zysków kapitałowych.

33 Jeśli chodzi o uzasadnienie oparte na konieczności zachowania spójności krajowego systemu podatkowego, może być ono uwzględnione wyłącznie w razie bezpośredniego związku między daną ulgą podatkową a wyrównaniem tej ulgi za pomocą określonego obciążenia podatkowego. Tymczasem opodatkowanie zysków kapitałowych wynikających ze zbycia zastępowego środka nie stanowi samo w sobie wyrównania odroczenia opodatkowania zysków kapitałowych wynikających ze zbycia zastępowego środka. Wyrównaniem takiej ulgi podatkowej,

jak? jest odroczenie opodatkowania tych zysków kapita?owych, by?oby pó?niejsze opodatkowanie zysków kapita?owych wynikaj?cych ze zbycia tego ?rodka, a nie opodatkowanie odr?bnych zysków kapita?owych osi?gni?tych przy zbyciu zast?puj?cego ?rodka.

34 Zach?ta do restrukturyzacji i reinwestycji nie stanowi równie? uzasadnionego w ?wietle prawa celu. Jest poza tym bez znaczenia fakt, czy taki ogólny cel o charakterze gospodarczym mo?e stanowi? uzasadniony wzgl?d interesu ogólnego w szczególnym przypadku. W ka?dym razie Republika Federalna Niemiec nie twierdzi?a ani nie wykaza?a, ?e cel ten nie mo?e zosta? osi?gni?ty bez dyskryminacyjnego traktowania odno?nych transgranicznych reinwestycji.

35 Przyj?ta konstrukcja prawna nie stanowi równie? sama w sobie uzasadnienia. Jest tak równie?, je?li chodzi o cele dotycz?ce krajowego rozwoju gospodarczego. Sam fakt, ?e ulga podatkowa nie mo?e zosta? przyznana przy wykorzystaniu tych samych metod w transgranicznej sytuacji i w sytuacji o charakterze wy??cznie wewn?trznym, nie uzasadnia w ?aden sposób odmiennego traktowania tych sytuacji.

36 Je?li chodzi o kwesti? proporcjonalno?ci danego ?rodka, Komisja uwa?a, ?e w braku wa?nego uzasadnienia, kwestia ta nie ma racji bytu.

37 W ka?dym razie, je?li chodzi o obci??enia administracyjne po stronie podatnika w wyroku National Grid Indus (C?371/10, EU:C:2011:785), Trybuna? uzna? prawo podatnika do wybrania natychmiastowego opodatkowania lub odroczenia opodatkowania. W zwi?zku z tym natychmiastowe opodatkowanie odno?nych zysków kapita?owych nie jest proporcjonalne.

38 Republika Federalna Niemiec uwa?a zasadniczo, ?e skarga jest bezzasadna. Jej zdaniem sytuacja sta?ego zak?adu znajduj?cego si? w innym pa?stwie cz?onkowskim nie jest obiektywnie porównywalna z sytuacj? zak?adu znajduj?cego si? na terytorium Niemiec. Ponadto wskazane pa?stwo cz?onkowskie zauwa?a, ?e gdyby nale?a?o stwierdzi? istnienie ograniczenia, by?oby ono w ka?dym razie uzasadnione nadrz?dnymi wzgl?dami interesu ogólnego, opartymi na zasadzie terytorialno?ci opodatkowania i konieczno?ci zachowania spójno?ci krajowego systemu podatkowego.

39 Republika Federalna Niemiec twierdzi, ?e system prawny przewidziany w odno?nych przepisach jest pozbawiony zniech?caj?cych skutków mog?cych odwie?? podatnika od utworzenia sta?ych zak?adów w innych pa?stwach cz?onkowskich i prowadzenia dzia?alno?ci za po?rednictwem takich zak?adów. Fakt, ?e nie mo?na dokona? zbycia dóbr inwestycyjnych stanowi?cych cz??? majątku sta?ego zak?adu znajduj?cego si? na terytorium Niemiec, bez mo?liwo?ci unikni?cia opodatkowania zysków kapita?owych uzyskanych przy tej okazji, nie ma sam w sobie bezpo?redniego wp?ywu na dzia?alno?? sta?ego zak?adu znajduj?cego si? w innym pa?stwie cz?onkowskim.

40 Cel za?o?ony w § 6b EStG obejmuje popraw? p?ynno?ci finansowej przedsi?biorstw i u?atwienie restrukturyzacji poprzez zach?t? do reinwestycji w ramach przedsi?biorstwa. Takie reinwestycje s? konieczne, aby umo?liwi? produkcji powrót do wcze?niejszego poziomu, uwzgl?dniaj?c zu?ycie ?rodków produkcji i post?p techniczny. Odej?cie od natychmiastowego opodatkowania zysków kapita?owych uzyskanych przy zbyciu zast?pionego ?rodka umo?liwia danemu przedsi?biorstwu dostosowanie si?, z gospodarczego punktu widzenia, do zmian strukturalnych zwi?zanych z metodami produkcji i dystrybucji lub do zmian o charakterze regionalnym. Reinwestycja takich zysków kapita?owych u?atwia restrukturyzacj? wiod?cych przedsi?biorstw i pozwala równie? na unikni?cie opodatkowania zysków kapita?owych osi?gni?tych przy zbyciu danego ?rodka, które s? szczególnie wysokie.

41 System podatkowy przewidziany w § 6b EStG prowadzi do tego, ?e zast?piony ?rodek i

zastępcy rodek uznaje się za jeden rodek, gdy z gospodarczego punktu widzenia te dwa rodki produkcji są źródłem dochodów na terytorium Niemiec. Taki skutek jest możliwy do uzyskania dzięki temu, że do celów podatkowych zastępcy rodek jest zrównany z zastępczym rodkiem. Zyski kapitałowe uzyskane ze zbycia zastępczego rodka są w bilansie przedsiębiorstwa przesunięte do zastępczego rodka. W bilansie tym uznaje się, że zastępczy rodek nigdy nie przestaje stanowić części kapitału obrotowego przedsiębiorstwa. Fikcja ta, zgodnie z którą zastępczy rodek stanowi część tego kapitału, w sposób nieprzerwany może być z technicznego punktu widzenia przyjęta wyjątkowo w sytuacji, gdy zastępcy rodek należy do majątku tego samego podatnika i również jest objęty kompetencją podatkową władz niemieckich.

42 Tymczasem zgodnie z postanowieniami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartymi przez Republikę Federalną Niemiec, stały zakład stanowi autonomiczny pod względem podatkowym podmiot. Zastępcy rodek oraz zastępcy rodek znajdują się zatem w rękach nie tego samego podatnika, lecz w rękach różnych podatników, którzy są opodatkowani przez różne państwa członkowskie. Wynika stąd, że ulga podatkowa przewidziana w odnośnych przepisach obejmuje możliwość zastąpienia dobra inwestycyjnego należącego do tego samego podatnika w neutralny, z podatkowego punktu widzenia sposób, z uwagi na swój charakter nie może być w takich okolicznościach przyznana. Republika Federalna Niemiec nie dysponuje inną metodą umożliwiającej jej na podstawie prawa lub w sposób praktyczny na przyznanie tego szczególnego rodzaju ulgi podatkowej w transgranicznej sytuacji, gdy dobra ekonomiczne stałego zakładu znajdującego się poza jej terytorium nie podlegają kompetencji podatkowej tego państwa.

43 Szczególna wybrana metoda nie została wybrana w sposób arbitralny, w celu wykluczenia z góry transgranicznych sytuacji. Stanowi ona raczej jedyną metodą umożliwiającą przyznanie w zasadny sposób z zawodowego i politycznego punktu widzenia ulgi podatkowej sprzyjającej reinwestycjom realizowanym przez przedsiębiorstwa.

44 Zdaniem Republiki Federalnej Niemiec Komisja chciałaby ustanowić szczególny system zachęt w zakresie inwestycji i restrukturyzacji mający zastosowanie do transgranicznych sytuacji, który nie znajdowałby zastosowania do samych krajowych spółek. Ponieważ taki system nie został przewidziany w sposób ogólny w prawie niemieckim w odniesieniu do w pełni krajowych sytuacji, prawo Unii w swym obecnym stanie nie może wymagać szczególnej formy odroczenia opodatkowania zysków kapitałowych. Na obecnym etapie harmonizacji prawa podatkowego na szczeblu Unii, państwa członkowskie korzystają z pewnej autonomii w dziedzinie podatkowej. Nie są one w żaden sposób zobowiązane do dostosowania ich systemu podatkowego do różnych systemów podatkowych innych państw członkowskich w celu zagwarantowania, że spółka, która zdecydowała się na prowadzenie działalności w danym państwie członkowskim będzie opodatkowana w tym państwie członkowskim w taki sam sposób, jak jest opodatkowana spółka, która zdecydowała się prowadzić działalność w innym państwie członkowskim. Ta autonomia na podstawie podatkowej oznacza również, że państwo członkowskie może w swobodny sposób określić warunki i zakres opodatkowania w odniesieniu do różnych form zakładów krajowych spółek działających poza jego terytorium, z zastrzeżeniem, że zakłady te nie będą przedmiotem dyskryminacyjnego traktowania względem traktowania zastrzeżonego dla podobnych zakładów znajdujących się na terytorium krajowym.

45 System podatkowy przewidziany w § 6b EStG jest w każdym razie uzasadniony nadrzędnym względem interesu ogólnego obejmującym konieczność zachowania rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi. Na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania Republika Federalna Niemiec nie dysponuje w dziedzinie podatkowej żadnym uprawnieniem w odniesieniu do zastępczego rodka i nie może zatem ani określić

wysokości amortyzacji w zakresie tego rodzaju, ani pobrać podatku z tytułu jego zbycia. Z technicznego punktu widzenia nie jest zatem możliwe zastosowanie systemu przewidzianego w § 6b EStG do zastępujących rodzajów należących do stałego zakładu położonego poza terytorium Niemiec. Nie istnieje ponadto inna metoda, która pozwalałaby na przyznanie w sposób prawny lub praktyczny tego szczególnego rodzaju ulgi podatkowej w transgranicznej sytuacji.

46 Ten system podatkowy jest również uzasadniony nadrzędnym względem interesu ogólnego związanym z koniecznością zachowania spójności krajowego systemu podatkowego. Między daną ulgą podatkową a wyrównaniem tej ulgi za pomocą określonego obciążenia podatkowego występuje bezpośredni związek. Przeniesienie zysków kapitałowych wynikających ze zbycia zastępnego rodzaju do zastępującego rodzaju stanowi w praktyce fikcję, zgodnie z którą zastępnym rodzkiem nie przestaje być chociażby kapitału obrotowego danego przedsiębiorstwa. Z gospodarczego punktu widzenia zyski kapitałowe uzyskane z tytułu zbycia zastępnego rodzaju i zyski kapitałowe uzyskane ze zbycia zastępującego rodzaju stanowi ten sam zysk, tak że opodatkowanie zysków kapitałowych związanych z tym ostatnim rodzkiem jest nierozdzielnie związane z opodatkowaniem zysków z tytułu zastępnego rodzaju. Zasady opodatkowania zastępującego rodzaju stanowi zatem integralną część jednoznacznej ulgi podatkowej. Korzystne opodatkowanie zastrzeżone dla zysków kapitałowych wynikających ze zbycia zastępnego rodzaju jest zatem również ściśle związane z opodatkowaniem zysków osiągniętych dzięki zastępującemu rodzajowi na terytorium Niemiec.

47 Wreszcie rzeczony system podatkowy jest uzasadniony nadrzędnym względem interesu ogólnego obejmującym wolę polityczną stworzenia zachęty do dokonania reinwestycji w przedsiębiorstwie w celu utrzymania lub zmodernizowania rodzajów produkcji i w celu zagwarantowania ciągłości przedsiębiorstwa oraz utrzymania zatrudnienia. Cel ten, który obejmuje wspieranie reinwestycji w samym przedsiębiorstwie w celu nabycia nowego dobra inwestycyjnego, które odpowiada zbywanemu rodzajowi, może zostać osiągnięty wyłącznie w sytuacji, w której podatki dotyczące tego nowego rodzaju pozostają również w gestii niemieckich władz podatkowych.

48 Jeżeli chodzi o proporcjonalność jednego rodzaju, Republika Federalna Niemiec twierdzi zasadniczo, że w przypadku gdy nie występuje jakakolwiek dyskryminacja w świetle prawa Unii lub gdy taka dyskryminacja jest uzasadniona nadrzędnymi względami interesu ogólnego, nie jest konieczne badanie ewentualnych mniej restrykcyjnych rodzajów.

49 Republika Federalna Niemiec uważa ponadto, że rodzaj przewidziany w § 6b EStG, którego stosowanie jest ograniczone do zastępujących rodzajów stanowiących chociażby majątku stałego zakładu znajdującego się na terytorium Niemiec, jest proporcjonalny.

50 Zdaniem tego państwa członkowskiego byłoby trudne znalezienie innych również odpowiednich rodzajów, które znajdowałyby zastosowanie do wszystkich transgranicznych sytuacji. Te ewentualne rodzki nie byłyby mniej restrykcyjne, gdyby pociągałyby za sobą nadmierne obciążenia administracyjne zarówno dla administracji podatkowej, jak i dla podatnika.

51 Odroczenie opodatkowania odnośnych zysków kapitałowych zastosowane w transgranicznych sytuacjach miałooby niepożądane skutki. Rozszerzenie tej ulgi podatkowej na takie sytuacje mogłoby prowadzić bezpośrednio do przeniesienia dóbr inwestycyjnych i zakładów produkcyjnych poza terytorium Niemiec. Tymczasem zdaniem tego państwa członkowskiego zachęcanie do przenoszenia produkcji poprzez propagowanie reinwestycji jest nie do przyjęcia.

52 Komisja zarzuca w istocie Republice Federalnej Niemiec, że zastrzegła ona w odniesieniu do zysków kapitałowych wynikających z odpłatnego zbycia niektórych dóbr inwestycyjnych stanowiących część majątku stałego zakładu podatnika znajdującego się na terytorium Niemiec, w przypadku reinwestycji tych zysków kapitałowych w określone zastępujące środki, nowo nabyte lub wytworzone, stanowiące część majątku stałego zakładu podatnika znajdującego się na terytorium innego państwa członkowskiego Unii lub EOG, mniej korzystne traktowanie względem podobnych reinwestycji dokonanych na terytorium Niemiec.

53 Komisja twierdzi, że to odmienne traktowanie może wprowadzać przeszkody w swobodzie przedsiębiorczości i że narusza ono art. 49 TFUE i art. 31 porozumienia EOG.

– W przedmiocie naruszenia swobody przedsiębiorczości przewidzianej w art. 49 TFUE

54 Artykuł 49 TFUE nakazuje zniesienie ograniczeń w swobodzie przedsiębiorczości. Swoboda ta obejmuje przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutów siedzib, zarząd lub główny zakład na terytorium Unii prawo wykonywania działalności w innych państwach członkowskich za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (wyrok Komisja/Dania, C-261/11, EU:C:2013:480, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

55 Swoboda ta znajduje również zastosowanie do przeniesienia działalności podatnika z terytorium jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (zob. podobnie wyrok Komisja/Dania, C-261/11, EU:C:2013:480, pkt 28).

56 Nawet jeżeli, zgodnie z ich treścią, postanowienia traktatu FUE odnoszące się do swobody przedsiębiorczości mają na celu zapewnienie korzystania z traktowania krajowego w przyjmującym państwie członkowskim, to jednak sprzeciwiają się one temu, aby państwo członkowskie pochodzenia utrudniało wykonywanie działalności w innym państwie członkowskim przez swego obywatela albo spółkę utworzoną zgodnie z jego ustawodawstwem. Za ograniczenia swobody przedsiębiorczości należy również uznać wszelkie przepisy, które uniemożliwiają, utrudniają lub ograniczają atrakcyjność korzystania z tej swobody (wyrok Komisja/Dania, C-261/11, EU:C:2013:480, pkt 26, 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

57 W niniejszym przypadku system podatkowy przewidziany w § 6b EStG skutkuje uzależnieniem możliwości skorzystania z odroczenia poboru należnego podatku od zysków kapitałowych wynikających z odpłatnego zbycia dobra inwestycyjnego stanowiącego część majątku stałego zakładu znajdującego się na terytorium Niemiec od warunku, że te zyski kapitałowe muszą być przedmiotem reinwestycji obejmujących nabycie zastępujących środków należących do majątku takiego zakładu znajdującego się na tym terytorium. Podobna reinwestycja w celu nabycia zastępujących środków stanowiących część majątku stałego zakładu podatnika znajdującego się na terytorium innego państwa członkowskiego powoduje natomiast natychmiastowe opodatkowanie tych zysków kapitałowych.

58 Należy stwierdzić, że takie odmienne traktowanie, jeżeli chodzi o odroczenie poboru należnego podatku od danych zysków kapitałowych, może mieć niekorzystny wpływ na płynność finansową podatnika, który chciałby dokonać reinwestycji tych zysków kapitałowych w celu nabycia zastępujących środków przeznaczonych dla stałego zakładu znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innego niż Republika Federalna Niemiec w stosunku do podatnika, który dokonuje podobnej reinwestycji w stałym zakładzie znajdującym się na terytorium Niemiec.

59 Takie odmienne traktowanie może przynajmniej spowodować, że reinwestycja poza

terytorium Niemiec staje się mniej atrakcyjna w stosunku do reinwestycji dokonanej na tym terytorium. W rezultacie może ono, jak twierdzi Komisja, odwieść podatnika prowadzącego działalność na terytorium Niemiec od prowadzenia działalności za pośrednictwem stałego zakładu znajduącego się w państwie członkowskim Unii innym niż Republika Federalna Niemiec.

60 Takiego odmiennego traktowania nie można tłumaczyć różnic w obiektywnej sytuacji. W świetle bowiem przepisów państwa członkowskiego dotyczących opodatkowania zysków kapitałowych uzyskanych na terytorium tego państwa sytuacja podatnika, który dokonuje reinwestycji tych zysków kapitałowych w celu nabycia zastępującego dobra przeznaczonego dla stałego zakładu znajduącego się na terytorium innego państwa członkowskiego jest, w odniesieniu do opodatkowania zysków kapitałowych uzyskanych w pierwszym z tych państw członkowskich przed dokonaniem tych reinwestycji, podobna do sytuacji podatnika, który dokonuje reinwestycji tych zysków w celu nabycia zastępującego środka przeznaczonego do stałego zakładu znajduącego się na terytorium tego państwa członkowskiego.

61 Wynika stąd, że uzależniać możliwość skorzystania z odroczenia opodatkowania zysków kapitałowych wynikających z odpłatnego zbycia dobra inwestycyjnego stanowiącego część majątku stałego zakładu znajduącego się na terytorium Niemiec od warunku, że te zyski kapitałowe muszą być przedmiotem reinwestycji obejmujących nabycie zastępujących środków należących do majątku stałego zakładu znajduącego się na tym terytorium, system podatkowy przewidziany w § 6b EStG stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości.

62 Należy jednak ustalić, czy to ograniczenie może być obiektywnie uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego uznanymi w prawie Unii.

63 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem ograniczenie w przepisach krajowych swobody przedsiębiorczości może być dopuszczalne jedynie wtedy, gdy jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Powinno ono ponadto w takiej sytuacji być odpowiednie dla zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykraczać poza to, co jest niezbędnym dla jego osiągnięcia (zob. wyrok DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

64 Jeśli chodzi przede wszystkim o uzasadnienie dotyczące konieczności zachowania rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi, to należy przypomnieć, po pierwsze, że uzasadnienie to stanowi słuszny cel uznawany przez Trybunał, a po drugie, że z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż w braku przepisów ujednolicających lub harmonizujących na szczeblu Unii państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określania, w drodze umów lub w sposób jednostronny, kryteriów podziału przysługujących im uprawnień podatkowych, w celu unikania podwójnego opodatkowania (wyrok DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, pkt 46, 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

65 W swym wyroku National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) Trybunał uznał, w odniesieniu do przepisów krajowych, na mocy których przeniesienie siedziby faktycznego zarządcy spółki prawa krajowego do innego państwa członkowskiego powodowało natychmiastowe opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych związanych z przeniesionymi składnikami majątkowymi, podczas gdy takie zyski wewnątrz kraju podlegały opodatkowaniu dopiero w chwili ich faktycznego zrealizowania, że takie przeniesienie nie oznacza, iż państwo członkowskie pochodzenia winno zrzec się swego prawa do opodatkowania zysków powstałych w ramach jego kompetencji podatkowej przed rzeczonym przeniesieniem. Trybunał orzekł zatem, że państwo członkowskie jest zgodnie z zasadą terytorialności podatkowej uprawnione w chwili tego przeniesienia do opodatkowania niezrealizowanych zysków uzyskanych na jego terytorium. Środek taki służy bowiem zapobieganiu sytuacjom, które mogłyby zagrażać prawu

państwa czonkowskiego pochodzenia do wykonywania przysługującej mu kompetencji podatkowej w związku z działalnością prowadzoną na jego terytorium, a zatem może być uzasadniony względami związanymi z zachowaniem rozdziału kompetencji podatkowych między państwami czonkowskimi (zob. również podobnie wyrok *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

66 Trybuna orzekła również, że jest zgodne z zasadą proporcjonalności, aby państwo czonkowskie do celów zachowania wykonywania kompetencji podatkowych określało podatek należny od niezrealizowanych zysków powstałych na jego terytorium w chwili, gdy jego kompetencja podatkowa wobec danej spółki przestaje istnieć, w danym przypadku w chwili przeniesienia siedziby jej faktycznego zarządu do innego państwa czonkowskiego (zob. podobnie wyrok *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 52).

67 Natomiast przepisy państwa czonkowskiego, które ustanawiają natychmiastowe opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych uzyskanych w ramach jego kompetencji podatkowej w związku z przeniesieniem siedziby faktycznego zarządu spółki poza terytorium kraju zostały uznane za nieproporcjonalne z uwagi na istnienie rozwiązania w mniejszym stopniu naruszających swobód przedsiębiorczości niż natychmiastowy pobór tego podatku. W związku z tym Trybuna uważa, że podatnikowi powinien przysługiwać wybór pomiędzy natychmiastową zapłatą tego podatku a odroczoną zapłatą kwoty rzeczowego podatku, stosownie do okoliczności, wraz z odsetkami zgodnie z obowiązującymi krajowymi przepisami (zob. podobnie wyroki: *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 73, 85; a także *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, pkt 61 i przytoczone tam orzecznictwo).

68 W niniejszym przypadku należy podkreślić, że chodzi o opodatkowanie zysków kapitałowych wynikających ze zbycia zastępienego środka, które zostały uzyskane w ramach kompetencji podatkowej Republiki Federalnej Niemiec. W tym względzie należy zauważyć, że Komisja nie kwestionuje prawa tego państwa czonkowskiego do opodatkowania tych zysków kapitałowych.

69 Zgodnie zatem z orzecznictwem przypomnianym w pkt 65 niniejszego wyroku, reinwestycja zysków kapitałowych objętych kompetencją podatkową Republiki Federalnej Niemiec w celu nabycia zastępienych środków przeznaczonych dla stałego zakładu podatnika znajdującego się na terytorium innego państwa czonkowskiego nie może oznaczać, że Republika Federalna Niemiec winna zrzec się swego prawa do opodatkowania zysków powstałych w ramach jej kompetencji podatkowej przed ich przeniesieniem poza terytorium kraju, z uwagi na fakt, że były one przedmiotem reinwestycji w celu nabycia takich zastępienych środków.

70 Zakładając nawet, że Republika Federalna Niemiec z uwagi na reinwestycję zysków kapitałowych wynikających ze zbycia zastępienych środków w celu nabycia zastępienych środków stanowiących część majątku stałego zakładu podatnika znajdującego się poza terytorium Niemiec, nie ma prawa do opodatkowania dochodów uzyskanych z tytułu tych zastępienych środków, to wskazane państwo czonkowskie nie zostaje jednak przy tym pozbawione przysługującego mu prawa do opodatkowania zysków kapitałowych wynikających ze zbycia zastępienych środków, które zostały uzyskane w ramach jego kompetencji podatkowej na jego terytorium przed dokonaniem tej reinwestycji. Prawo to jest ponadto wykonywane poprzez natychmiastowe opodatkowanie rzeczonych zysków kapitałowych w chwili takiej reinwestycji.

71 W niniejszym przypadku pozbawiona jest w tym zakresie znaczenia okoliczność, że chodzi o niezrealizowany bądź zrealizowany zysk kapitałowy. Istotne jest bowiem, że w odniesieniu do jednego lub drugiego z tych zysków podobne transakcje dokonane wyjącznie w obrębie państwa członkowskiego, w odróżnieniu od transgranicznej transakcji, nie spowodowałyby natychmiastowego opodatkowania tych zysków.

72 Jakkolwiek opodatkowanie odnośnych zysków kapitałowych w chwili ich reinwestycji w celu nabycia zastępczych środków poza terytorium krajowym może być uzasadnione względami związanymi z koniecznością zachowania rozdziału kompetencji podatkowej między państwami członkowskimi, odnośne przepisy krajowe, które skutkują w każdym razie wprowadzeniem natychmiastowego poboru podatku od tych zysków kapitałowych w chwili ich reinwestycji poza terytorium kraju, jak wynika z pkt 67 niniejszego wyroku, wykraczają w każdym razie, z uwagi na występowanie rozwińca w mniejszym stopniu naruszających swobodę przedsiębiorczości niż natychmiastowe opodatkowanie, poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celu związanego z koniecznością zachowania rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi.

73 Wystarczy przypomnieć, że z orzecznictwa Trybunału wynika, iż należy zostawić podatnikowi wybór między ponoszeniem obciążeń administracyjnych związanych z odroczeniem odnośnego opodatkowania a natychmiastową zapłatą tego podatku. W przypadku gdy podatnik uważa, że obciążenia te nie są nadmierne i decyduje się na ich poniesienie, nie można uznać, że obciążenia administracji podatkowej są nadmierne (zob. podobnie wyrok *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 77).

74 Omawiane ograniczenie nie może być ponadto uzasadnione koniecznością zagwarantowania spójności krajowego systemu podatkowego, którą Trybunał uznał za nadrzędny względ interesu ogólnego. Aby teza oparta na takim uzasadnieniu została przyjęta, należy wykazać istnienie bezpośredniego związku między daną ulgą podatkową a wyrównaniem tej ulgi za pomocą określonego obciążenia podatkowego (wyroki: *Komisja/Portugalia*, C-345/05, EU:C:2006:685, pkt 29; *Komisja/Szwecja*, C-104/06, EU:C:2007:40, pkt 26).

75 Tymczasem taki bezpośredni związek nie występuje w niniejszym przypadku. Jak zauważyła Komisja, odnośna ulga podatkowa, obejmująca odroczenie opodatkowania zysków kapitałowych wynikających ze zbycia zastępnego środka, niezależnie od wybranej metody przyznania tej ulgi podatkowej, jest zrównoważona poprzez późniejsze opodatkowanie zysków kapitałowych wynikających ze zbycia tego środka a nie poprzez opodatkowanie odrębnych zysków kapitałowych uzyskanych z tytułu zbycia zastępczego środka.

76 Jeżeli chodzi wreszcie o cel założony w odnośnych krajowych przepisach, jakim jest sprzyjanie dokonywaniu inwestycji w ramach przedsiębiorstwa i jego restrukturyzacji w celu zapewnienia ciągłości przedsiębiorstwa i utrzymania zatrudnienia na terytorium Niemiec, oraz zakładając, że takie powody mogą stanowić w niektórych okolicznościach i pod pewnymi warunkami dopuszczalne uzasadnienie uregulowania krajowego, przewidującego ulgę podatkową na rzecz osób fizycznych lub prawnych (zob. podobnie wyrok *Geurts i Vogten*, C-464/05, EU:C:2007:631, pkt 26), nie wydaje się, aby cel ten mógł zostać osiągnięty wyjącznie w sytuacji, gdy zastępczy środek jest równie objęty kompetencją podatkową niemieckich władz.

77 Wskazany cel może zostać osiągnięty bez konieczności ustanowienia obowiązku reinwestycji na terytorium danego państwa członkowskiego. Może on bowiem zostać osiągnięty w ten sam sposób w przypadku, gdy podatnik zdecyduje się na reinwestycję zysków kapitałowych wynikających ze zbycia zastępnego środka w celu nabycia zastępczego środka stanowiącego majątku jego stałego zakładu znajdującego się na terytorium innego państwa

członkowskiego a nie na terytorium Niemiec. Niezależnie od kwalifikacji na podstawie podatkowej stałego zakładu znajdującego się poza terytorium kraju, zgodnie z prawem podatkowym zawartym w umowach oraz traktowania z podatkowego punktu widzenia zastępującego rodzka na mocy tego prawa, zastępujący rodzek jest w każdym razie powiązany z działalnością gospodarczą podatnika i w rezultacie przyczynia się do wspierania inwestycji w przedsiębiorstwie, a także jego restrukturyzacji i może zatem zagwarantować ciągłość takiej działalności gospodarczej (zob. podobnie wyrok Komisja/Portugalia, C-345/05, EU:C:2006:685, pkt 31–33, 35).

78 W tym kontekście sama okoliczność, że w przypadku reinwestycji poza terytorium krajowym kompetencja w zakresie opodatkowania dochodów uzyskanych z tytułu zastępującego rodzka może należeć do innego państwa członkowskiego, jest pozbawiona znaczenia. Wystarczy w tym względzie zauważyć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem cel o jawnie ekonomicznym charakterze, jakim jest pozyskiwanie krajowych wpływów podatkowych lub zmniejszenie takich wpływów, nie może stanowić nadrzędnego względu interesu ogólnego mogącego uzasadnić ograniczenie podstawowej swobody gwarantowanej traktatem (zob. wyroki: Verkooijen, C-35/98, EU:C:2000:294, pkt 48, 59; a także DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, pkt 50).

79 Wynika stąd, że należy uznać, iż zarzut podniesiony przez Komisję, oparty na naruszeniu art. 49 TFUE jest zasadny.

– W przedmiocie naruszenia art. 31 porozumienia EOG

80 Zasady zakazujące ograniczeń swobody przedsiębiorczości wyrażone w art. 31 porozumienia EOG są identyczne jak zasady ustanowione w art. 49 TFUE. Trybunał orzekł zatem, że w danej dziedzinie zasady wprowadzone porozumieniem EOG i traktatem FUE powinny być przedmiotem jednolitej wykładni (wyrok Komisja/Dania, C-261/11, EU:C:2013:480, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

81 Jednakże orzecznictwo Unii dotyczyące ograniczeń w wykonywaniu swobód przepływu w obrębie Unii nie może zostać w całości zastosowane do swobód zagwarantowanych porozumieniem EOG, ponieważ te dwa rodzaje przepływów wpisują się w różne konteksty prawne (wyrok Komisja/Dania, C-261/11, EU:C:2013:480, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

82 W niniejszym przypadku Republika Federalna Niemiec nie wskazała powodów, dla których uwagi dotyczące przeszkody w swobodzie przedsiębiorczości zakazanej w art. 49 TFUE i braku uzasadnienia dla niej nie mogłyby znaleźć odpowiednio zastosowania do art. 31 porozumienia EOG. W tej sytuacji należy uznać, że zarzut podniesiony przez Komisję dotyczący naruszenia art. 31 porozumienia EOG jest również zasadny.

83 Z ogółu powyższych uwag wynika, że należy stwierdzić, iż przyjmując i utrzymując w mocy system podatkowy przewidziany w § 6b EStG, który uzależnia możliwość skorzystania z odroczenia opodatkowania zysków kapitałowych wynikających z odpłatnego zbycia dobra inwestycyjnego stanowiącego część majątku stałego zakładu podatnika znajdującego się na terytorium Niemiec od warunku, że te zyski kapitałowe muszą być przedmiotem reinwestycji obejmujących nabycie zastępujących rodzków stanowiących część majątku stałego zakładu podatnika znajdującego się na tym terytorium, Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciąży na mocy art. 49 TFUE i art. 31 porozumienia EOG.

W przedmiocie kosztów

84 Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem kosztami zostaje

obci??ona, na ??danie strony przeciwnej, strona przegrywaj?ca spraw?. Poniewa? Komisja wnios?a o obci??enie Republiki Federalnej Niemiec kosztami post?powania, a Republika Federalna Niemiec przegra?a spraw?, nale?y obci??y? j? kosztami post?powania.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (trzecia izba) orzeka, co nast?puje:

1) Przyjmuj?c i utrzymuj?c w mocy system podatkowy przewidziany w § 6b Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym), który uzale?nia mo?liwo?? skorzystania z odroczenia opodatkowania zysków kapita?owych wynikaj?cych z odp?atnego zbycia dobra inwestycyjnego stanowi?cego cz??? maj?tku sta?ego zak?adu podatnika znajduj?cego si? na terytorium Niemiec od warunku, ?e te zyski kapita?owe musz? by? przedmiotem reinwestycji obejmuj?cych nabycie zast?puj?cych ?rodków stanowi?cych cz??? maj?tku sta?ego zak?adu podatnika znajduj?cego si? na tym terytorium, Republika Federalna Niemiec uchybi?a zobowi?zaniom, które na niej ci??? na mocy art. 49 TFUE i art. 31 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r.

2) Republika Federalna Niemiec zostaje obci??ona kosztami post?powania.

Podpisy

* J?zyk post?powania: niemiecki.