

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

16. travnja 2015. (\*)

„Povreda obveze države članice – Porezno zakonodavstvo – Odgoda oporezivanja dobitaka nastalih naplatnim otuđenjem određenih predmeta dugotrajne imovine – Naplata poreza – Sloboda poslovnog nastana – Članak 49. UFEU-a – Članak 31. Sporazuma o EGP-u – Razlika u postupanju prema stalnim poslovnim jedinicama sa sjedištem na području jedne države članice i stalnim poslovnim jedinicama sa sjedištem na području druge države članice Europske unije ili Europskoga gospodarskog prostora – Proporcionalnost“

U predmetu C-591/13,

povodom tužbe zbog povrede obveze na temelju članka 258. UFEU-a, podnesene 20. studenoga 2013.,

**Europska komisija**, koju zastupaju W. Mölls i W. Roels, u svojstvu agenata, s izabranom adresom za dostavu u Luxembourg,

tužitelj,

protiv

**Savezne Republike Njemačke**, koju zastupaju T. Henze i K. Petersen, u svojstvu agenata,

tuženik,

SUD (treće vijeće),

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

nezavisni odvjetnik: Y. Bot,

tajnik: K. Malacek, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 26. studenoga 2014.,

odluživši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez njegova mišljenja,

donosi sljedeću

## Presudu

1 Svojom tužbom Europska komisija od Suda zahtijeva da utvrdi da je donošenjem i zadržavanjem na snazi odredaba koje propisuju da se oporezivanje dobitaka nastalih naplatnim otuđenjem određenih predmeta dugotrajne imovine (u daljnjem tekstu: zamijenjeni predmeti) odgađa „prijenosom“ tih dobitaka na novostežene ili novoproduktivne predmete dugotrajne imovine (u daljnjem tekstu: zamjenski predmeti) do otuđenja potonjih predmeta, međutim, pod uvjetom da ti predmeti čine imovinu stalne poslovne jedinice poreznog obveznika sa sjedištem u tuzemstvu, dok takva odgoda nije moguća ako ti predmeti čine imovinu stalne poslovne jedinice

poreznog obveznika sa sjedištem u drugoj državi članici Europske unije ili u drugoj državi ugovornici Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru od 2. svibnja 1992. (SL 1994., L 1, str. 3., u daljnjem tekstu: Sporazum o EGP-u), Savezna Republika Njemačka povrijedila obveze koje za nju proizlaze iz članka 49. UFEU-a i članka 31. tog sporazuma.

## Pravni okvir

2. Članak 6.b Zakona o porezu na dohodak (Einkommensteuergesetz, u daljnjem tekstu: EStG) u stavcima 1. do 4. propisuje:

„(1) Porezni obveznici koji otužuju

zemljišta,

raslinje na zemljištu s pripadajućim zemljištem, ako je raslinje dio imovine poljoprivrednoga i šumskoga gospodarstva,

zgrade ili brodove za plovidbu unutarnjim vodama

mogu, tijekom poslovne godine u kojoj je došlo do otuženja, od troškova nabave ili proizvodnje gospodarskih dobara iz druge rečenice koja su nabavljena ili proizvedena u poslovnoj godini u kojoj je došlo do otuženja ili u prethodnoj poslovnoj godini odbiti iznos do visine dobitka ostvarenog otuženjem. Odbitak je dopušten za troškove nabave ili proizvodnje

1. zemljišta,

ako je dobitak ostvaren pri otuženju zemljišta,

2. raslinja na zemljištu s pripadajućim zemljištem, ako je raslinje dio imovine poljoprivrednoga i šumskoga gospodarstva,

ako je dobitak ostvaren pri otuženju zemljišta ili pri otuženju raslinja na zemljištu s pripadajućim zemljištem,

3. zgrada,

ako je dobitak ostvaren pri otuženju zemljišta, raslinja na zemljištu s pripadajućim zemljištem ili zgrada, ili

4. brodova za plovidbu unutarnjim vodama,

ako je dobitak ostvaren pri otuženju brodova za plovidbu unutarnjim vodama.

Pod nabavom ili proizvodnjom zgrada podrazumijeva se i proširenje, dogradnja ili rekonstrukcija zgrada. U tom slučaju odbitak je dopušten samo od troškova proširenja, dogradnje ili rekonstrukcije zgrada.

(2) Pod dobitkom u smislu stavka 1. prve rečenice smatra se iznos za koji prodajna cijena nakon odbitka troškova otuženja prelazi knjigovodstvenu vrijednost koju je u trenutku otuženja trebalo iskazati za otuženo gospodarsko dobro. Knjigovodstvena vrijednost je vrijednost koja se za gospodarsko dobro treba iskazati u skladu s člankom 6.

(3) Ako porezni obveznik nije proveo odbitak prema stavku 1., može u poslovnoj godini u kojoj je došlo do otuženja stvoriti pričuvu koja umanjuje oporezivu dobit. Porezni obveznik može od troškova nabave ili proizvodnje gospodarskih dobara iz stavka 1. druge rečenice koja nabavi ili

proizvede tijekom sljedeće četiri poslovne godine odbiti odgovarajući iznos do visine te prihode, uzimajući u obzir ograničenja iz stavka 1. druge do četvrte rečenice, u poslovnoj godini u kojoj su nabavljena ili proizvedena. Rok od četiri godine produžuje se u slučaju novogradnje na šest godina ako se s izgradnjom zgrada započelo prije isteka četvrte poslovne godine nakon stvaranja prihoda. Prihodu treba ukinuti tako da se iznos u visini odbitka uključi u dobit. Ako prihoda i dalje postoji na kraju četvrte poslovne godine nakon stvaranja prihoda, mora se u tom trenutku ukinuti uz povećanje dobiti ako nije izgledno da će doći do odbitka troškova izgradnje zgrada koja je do tog trenutka započela; ako prihoda i dalje postoji na kraju šeste poslovne godine nakon stvaranja prihoda, mora se u tom trenutku ukinuti uz povećanje dobiti.

(4) Za primjenu stavaka 1. i 3. moraju se ispuniti sljedeće pretpostavke:

1. porezni obveznik mora utvrditi dobit prema članku 4. stavku 1. ili članku 5.,
2. otuđena gospodarska dobra su u trenutku otuđenja bila najmanje šest godina neprekidno dio dugotrajne imovine tuzemne stalne poslovne jedinice,
3. nabavljena ili proizvedena gospodarska dobra dio su dugotrajne imovine tuzemne stalne poslovne jedinice,
4. dobitak nastao prilikom otuđenja ne smije se izostaviti pri utvrđivanju oporezive dobiti i
5. iz poslovnih knjiga mora biti moguće utvrditi odbitak prema stavku 1. te stvaranje i ukidanje prihoda prema stavku 3.

Odbitak prema stavcima 1. i 3. nije dopušten u slučaju gospodarskih dobara koja pripadaju poljoprivrednom ili šumskom gospodarstvu ili služe za obavljanje samostalne djelatnosti ako je dobitak nastao pri otuđenju gospodarskih dobara obrta.“

### **Predsudski postupak**

3 Komisija je 15. svibnja 2009. uputila pismo opomene Saveznoj Republici Njemačkoj. U tom je pismu toj državi članici skrenula pozornost na opasnost da je članak 6.b EStG-a nespojiv sa slobodom kretanja kapitala.

4 Dopisom od 13. srpnja 2009. Savezna Republika Njemačka izrazila je svoje neslaganje s Komisijinim stajalištem tvrdeći da se sporni propis ne odnosi na slobodno kretanje kapitala nego isključivo na slobodu poslovnog nastana s kojom je taj propis spojiv.

5 Komisija je 7. svibnja 2010. Saveznoj Republici Njemačkoj uputila ponovljeno pismo opomene, u kojem je priznala da se taj propis odnosi na slobodu poslovnog nastana, ali je, nakon što je ispitala argumente te države članice, došla do zaključka da se tim propisom krši članak 49. UFEU-a i članak 31. Sporazuma o EGP-u.

6 Savezna Republika Njemačka je u dopisu od 7. srpnja 2010. izrazila protivljenje Komisijinom stajalištu, inzistirajući na tome da je predmetni propis u skladu sa slobodom poslovnog nastana.

7 Komisija je 30. rujna 2011. Saveznoj Republici Njemačkoj uputila obrazloženo mišljenje u kojem je potkrijepila svoje stajalište izloženo u ponovljenom pismu opomene te je pozvala Saveznu Republiku Njemačku da se uskladi s tim obrazloženim mišljenjem u roku od dva mjeseca od primitka tog mišljenja.

8 Budući da je Savezna Republika Njemačka u odgovoru od 28. studenoga 2011. ponovila

svoje stajalište koje je Komisija smatrala pogrešnim, Komisija je odlučila podnijeti ovu tužbu.

## O tužbi

### *Dopuštenost*

9 Savezna Republika Njemačka osporava dopuštenost predmetne tužbe pozivajući se na dva razloga koji se u biti temelje, s jedne strane, na zakašnjelom podnošenju tužbe i, s druge strane, na izmjeni predmeta tužbe.

#### Zakašnjelo podnošenje tužbe

– Argumentacija stranaka

10 Savezna Republika Njemačka tvrdi da Komisija više nije imala pravo podnijeti tužbu jer je ta institucija nakon završetka pisanog dijela postupka dosta kasnila s podnošenjem tužbe. Na taj način je zloupotrijebila svoje pravo jer nije bilo nijednog razloga koji bi opravdao utvrđeno kašnjenje. Tijekom tog razdoblja čekanja Komisija nije uložila nikakav trud u pronalaženje mirnog rješenja spora s tom državom članicom.

11 Nadalje, trebalo bi voditi računa o općim načelima pravne sigurnosti i lojalne suradnje. Jednako kao što su države članice dužne surađivati s Komisijom kako bi se prestalo s povredom UFEU-a koju je utvrdio Sud, Komisija bi tijekom razdoblja prije podnošenja tužbe zbog povrede obveze trebala surađivati s dotičnom državom članicom, tražiti alternative tužbi i obavještavati tu državu o napretku svojih aktivnosti. Načelo lojalne suradnje upućeno je ne samo državama članicama nego i Komisiji.

12 Komisija ističe da se pravila iz članka 258. UFEU-a primjenjuju bez dužnosti poštovanja određenog roka. Usto, prema shvaćanju te institucije, pitanja koja određuju odabir trenutka za podnošenje tužbe zbog povrede obveze ne mogu utjecati na dopuštenost tužbe.

13 Jedino bi se nešto moglo prigovoriti ako bi dotična država članica imala poteškoće u opovrgavanju Komisijinih argumenata zbog predugog trajanja preudskog postupka pa bi bila riječ o nepoštovanju prava na obranu. Međutim, Savezna Republika Njemačka nikad se nije pozvala na to da je ovdje riječ o takvoj situaciji i nije mogla istaknuti nijedan element u tom smislu.

– Ocjena Suda

14 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, Komisija odabire trenutak u kojem će se podnijeti tužba zbog povrede obveze. Pitanja koja određuju taj odabir ne mogu utjecati na dopuštenost te tužbe. Pravila iz članka 258. UFEU-a moraju se primijeniti a da Komisija nije dužna poštovati određeni rok, pod uvjetom da nije riječ o situacijama u kojima bi pretjerano dugo trajanje preudskog postupka tuženoj državi članici moglo još više otežati opovrgavanje Komisijinih argumenata i tako povrijediti pravo na obranu. Zainteresirana država članica dužna je pružiti dokaz o utjecaju takvog pretjerano dugog trajanja (vidjeti, u tom smislu, presudu Komisija/Litva, C-350/08, EU:C:2010:642, t. 33. i 34. kao i navedenu sudsku praksu).

15 Kako je Komisija istaknula, Savezna Republika Njemačka nije se pozvala na to da je ovdje riječ o takvoj situaciji. Stoga valja odbiti argument o postojanju zapreke za vođenje postupka na koji se poziva ta država članica.

#### Izmjena predmeta tužbe

– Argumentacija stranaka

16 Savezna Republika Njemačka tvrdi da Komisija argument u vezi s oporezivanjem dobitaka u vezi sa zamijenjenim predmetom kada se zamjenski predmet može amortizirati, koji je istaknula u svojoj replici, nije istaknula ni tijekom pre sudskog postupka ni u tužbi. Prema shvaćanju te države članice, to bi se moralo smatrati promjenom predmeta spora koja dovodi do nedopuštenosti tužbe u cijelosti.

17 Komisija je nasuprot tomu na raspravi izjavila da je tužba dopuštena. Iz tužbe jasno proizlazi da se članak 6.b EStG-a mora primjenjivati i na međunarodne situacije. Dakako, za razliku od onoga što je priznala u pogledu zamjenskog predmeta koji se ne može amortizirati, u slučaju zamjenskog predmeta koji se može amortizirati oporezivanje dobitaka ostvarenih otuđenjem zamijenjenog predmeta u cijelosti se odgađa do naplatnog otuđenja zamjenskog predmeta samo u omjeru u kojem odgovara amortizacijama manjeg iznosa koje se odnose na taj predmet. To ne mijenja činjenicu da se oporezivanje dobitka nastalog prilikom otuđenja zamijenjenog predmeta odgađa u obje situacije. One se ne razlikuju prema duljini odgode. Što se tiče zamjenskih predmeta koji se ne mogu amortizirati, ta se odgoda produljuje do otuđenja tih predmeta, dok u slučaju zamjenskih predmeta koji se mogu amortizirati trajanje odgode može biti kraće. U odnosu na potonju vrstu dobara, Savezna Republika Njemačka, na temelju pravila koja su u pogledu amortizacije predviđena njemačkim propisima, može zahtijevati obročno plaćanje poreza.

– Ocjena Suda

18 Valja utvrditi da se u konkretnom slučaju ne osporava ni pravilnost obrazloženog mišljenja ni pravilnost postupka koji je prethodio upućivanju tog mišljenja.

19 Iz ustaljene sudske prakse proizlazi da je na temelju članka 258. UFEU-a predmet tužbe zbog povrede obveze određen Komisijinim obrazloženim mišljenjem pa se tužba mora temeljiti na istim argumentima i razlozima kao i to obrazloženo mišljenje. Međutim, taj zahtjev ne može ići dotle da u svakom slučaju mora postojati savršeno podudaranje između izlaganja prigovora koje se nalazi u izreci obrazloženog mišljenja i tužbenog zahtjeva, ako nije došlo do proširenja ili izmjene predmeta spora kako je određen u obrazloženom mišljenju. Komisija osobito može pobliže objasniti prvotne prigovore, međutim, pod uvjetom da ne mijenja predmet spora (vidjeti presudu Komisija/Poljska, C-281/11, EU:C:2013:855, t. 87. i 88. kao i navedenu sudsku praksu).

20 U konkretnom slučaju, Komisija je i tijekom pre sudskog postupka i pred Sudom jasno istaknula da se njezin prigovor odnosi na to da je Savezna Republika Njemačka donošenjem i zadržavanjem na snazi sustava propisanog člankom 6.b EStG-a povrijedila obveze koje za nju proizlaze iz članka 49. UFEU-a i članka 31. Sporazuma o EGP-u.

21 Primjena tog sustava u biti dovodi do odgode naplaćivanja dugovanog poreza na dobitke ostvarene otuđenjem zamijenjenih predmeta koji čine imovinu stalne poslovne jedinice poreznog obveznika sa sjedištem u Njemačkoj, pod uvjetom da se ti dobitci reinvestiraju u nabavu ili proizvodnju zamjenskih predmeta. Međutim, kako bi porezni obveznik mogao ostvariti tu poreznu pogodnost, zamjenski predmeti moraju biti dio imovine stalne poslovne jedinice također sa sjedištem u Njemačkoj, dok se ta pogodnost, nasuprot tomu, odbija ako ti predmeti čine imovinu stalne poslovne jedinice sa sjedištem u drugoj državi članici Unije ili u drugoj državi članici Europskoga gospodarskog prostora. Upravo zbog te razlike u postupanju, prema Komisijinom shvaćanju, navodno dolazi do povrede slobode poslovnog nastana.

22 Kada je u replici govorila o odgodi oporezivanja dobitaka ostvarenih primjenom pravila koja su u pogledu amortizacije predviđena njemačkim propisima u odnosu na zamjenske predmete koji

se mogu amortizirati, Komisija je samo pojasnila argumente, pobliže ih opisuju?i – kao odgovor na prigovor Savezne Republike Njema?ke prema kojem je ta institucija pogriješila kada je navela da se oporezivanje dobitaka ostvarenih otu?enjem zamijenjenih predmeta u svakom slu?aju odga?a do otu?enja zamjenskih predmeta – u prilog svojim zaklju?cima u vezi s navodnom povredom obveze, koje je ve? op?enitije istaknula u pretdsudskom postupku kao i u tužbi.

23 U tom pogledu, valja naglasiti da to što trenutak u kojem se dobitak nastao otu?enjem zamijenjenog predmeta oporezuje ovisi, prema navedenom propisu, o tome može li se zamjenski predmet amortizirati ili ne, ne mijenja predmet spora. Naime, bez obzira na to može li se zamjenski predmet amortizirati ili ne, naplata dugovanog poreza na dobitke ostvarene prilikom otu?enja zamijenjenog predmeta odga?a se u oba navedena slu?aja, pri ?emu se predmetne dvije situacije razlikuju samo prema duljini te odgode oporezivanja. Što se ti?e zamjenskih predmeta koji se ne mogu amortizirati, ta se odgoda može produljiti do otu?enja tih predmeta, dok u slu?aju zamjenskih predmeta koji se mogu amortizirati, ta odgoda može biti kra?eg trajanja. Me?utim, ta pogodnost dostupna je u oba slu?aja samo kod reinvesticija ostvarenih za nabavu zamjenskih predmeta koji ?ine imovinu stalne poslovne jedinice poreznog obveznika sa sjedištem na podru?ju Njema?ke.

24 Sama ?injenica da se Komisija u fazi pretdsudskog postupka kao i u tužbi, u pogledu trenutka u kojemu se oporezuju dobitci nastali otu?enjem zamijenjenih predmeta, isklju?ivo poziva na otu?enje zamjenskih predmeta ne može se smatrati dokazom da je rije? o novom tužbenom razlogu, odakle bi proizlazilo da je opseg tužbe ograni?en samo na zamjenske predmete koji se ne mogu amortizirati.

25 Stoga valja utvrditi da je Komisijin prigovor tijekom pretdsudskog i sudskog postupka ostao nepromijenjen.

26 Uzimaju?i u obzir prethodna razmatranja, valja zaklju?iti da je Komisijina tužba dopuštena.

### *Meritum*

#### Argumentacija stranaka

27 Komisija tvrdi da je ?lanak 6.b EStG?a protivan odredbama UFEU?a i Sporazuma o EGP?u o slobodi poslovnog nastana.

28 U skladu s tim ?lankom, prema Komisijinom shva?anju, porezni obveznik ima pravo na odre?ene zamjenske predmete prenijeti dobitke ostvarene otu?enjem odre?enih predmeta dugotrajne imovine koji ?ine imovinu stalne poslovne jedinice poreznog obveznika sa sjedištem na podru?ju Njema?ke, pod uvjetom da se ti dobitci reinvestiraju u nabavu ili proizvodnju tih zamjenskih predmeta. Me?utim, takva odgoda oporezivanja tih dobitaka mogu?a je prema ?lanku 6.b stavku 4. to?ki 3. EStG?a samo ako navedeni zamjenski predmeti ?ine imovinu stalne poslovne jedinice poreznog obveznika sa sjedištem u toj državi. Ako isti predmeti ?ine imovinu stalne poslovne jedinice sa sjedištem izvan te države, dobitci ostvareni otu?enjem zamijenjenog predmeta se, prema Komisijinom shva?anju, odmah oporezuju.

29 Slijedom toga, gospodarski subjekt vodit ?e ra?una o ?injenici da se uz reinvesticije ostvarene izvan Njema?ke vežu manje porezne pogodnosti nego u slu?aju reinvesticija izvršenih u toj državi. Ta razlika u postupanju može odvratiti društvo sa sjedištem na podru?ju Njema?ke od obavljanja djelatnosti putem stalne poslovne jedinice sa sjedištem izvan Savezne Republike Njema?ke u drugoj državi ?lanici Unije ili EGP?a.

30 Takva razlika u postupanju ne može se opravdati ?injenicom da je rije? o objektivno

druk?ijoj situaciji. Komisija tvrdi da ako stalna poslovna jedinica u kojoj je izvršena reinvesticija ima sjedište izvan Savezne Republike Njema?ke u drugoj državi ?lanici Unije ili EGP?a, iz te ?injenice nužno proizlazi da se doti?ni gospodarski subjekt koristio slobodom poslovnog nastana.

31 Neosnovana su opravdanja utemeljena na teritorijalnosti poreza. U konkretnom slu?aju, u pitanju su dobiti nastali na podru?ju Njema?ke prilikom otu?enja zamijenjenog predmeta. Me?utim, Savezna Republika Njema?ka neosporno ima pravo oporezivati te dobitke. To pravo je, nadalje, doista i ostvarila neposrednim oporezivanjem tih dobitaka u slu?aju reinvesticije izvan državnog podru?ja Njema?ke. S tim u vezi, porezni tretman koji se na temelju ugovorâ o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja primjenjuje na stalne poslovne jedinice nije relevantan.

32 To što bi Savezna Republika Njema?ka na temelju toga morala odgoditi dospije?e dugovanog poreza na takve dobitke i kada se reinvesticije izvrše izvan Njema?ke, jednako kao što to ?ini u pogledu reinvesticija izvršenih u Njema?koj, nikako ne mijenja podjelu ovlasti za oporezivanje tih dobitaka.

33 Kada je rije? o opravdanju koje se temelji na nužnosti o?uvanja koherentnosti nacionalnog fiskalnog sustava, ono bi moglo biti uspješno samo ako postoji izravna veza između doti?ne porezne pogodnosti i prebijanja te pogodnosti odre?enim poreznim nametom. Me?utim, oporezivanje dobitaka nastalih otu?enjem zamjenskog predmeta nije samo po sebi protu?inidba za odgodu oporezivanja dobitaka ostvarenih otu?enjem zamijenjenog predmeta. Protu?inidba toj poreznoj pogodnosti, to jest odgodi oporezivanja potonjih dobitaka, jest kasnije oporezivanje dobitaka ostvarenih otu?enjem istog predmeta, a ne oporezivanje drugih dobitaka ostvarenih prilikom otu?enja zamjenskog predmeta.

34 Namjera promicanja restrukturiranja i reinvesticija tako?er nije legitiman cilj. Usto, nije relevantno može li takav op?i cilj gospodarske naravi biti važan razlog od op?eg interesa u posebnom slu?aju. Savezna Republika Njema?ka svakako se nije niti pozivala niti je dokazala da se taj cilj ne može posti?i a da se prekograni?ne reinvesticije ne diskriminiraju.

35 Konkretni pravni aranžman sam po sebi tako?er nije opravdanje. Isto proizlazi i iz ciljeva nacionalnoga gospodarskog razvoja. Sama ?injenica da se porezna pogodnost ne može odobriti primjenom istog postupka u prekograni?noj situaciji i u isklju?ivo domaćoj situaciji uop?e ne opravdava razli?ito postupanje u tim situacijama.

36 Što se ti?e pitanja proporcionalnosti predmetne mjere, Komisija smatra da u okolnostima nepostojanja ikakvog relevantnog opravdanja nije potrebno razmotriti to pitanje.

37 U svakom slu?aju, što se ti?e administrativnog tereta koji bi snosio porezni obveznik, Sud je u presudi National Grid Indus (C?371/10, EU:C:2011:785) zaklju?io da porezni obveznik ima pravo odabrati između neposrednog i odgo?enog oporezivanja. Stoga, neposredno oporezivanje predmetnih dobitaka nije proporcionalno.

38 Savezna Republika Njema?ka, kao prvo, smatra da tužba nije osnovana. Nadalje smatra da se položaj stalne poslovne jedinice sa sjedištem u drugoj državi ?lanici ne može objektivno usporediti s položajem takve poslovne jedinice sa sjedištem na podru?ju Njema?ke. Ta država ?lanica podredno, ako se utvrdi da postoji ograni?enje, navodi da je to ograni?enje u svakom slu?aju opravdano važnim razlozima u op?em interesu koji se temelje na načelu teritorijalnosti poreza i nužnosti o?uvanja koherentnosti nacionalnog fiskalnog sustava.

39 Savezna Republika Njema?ka tvrdi da porezni sustav predvi?en predmetnim propisom nema u?inak odvratanja koji može sprije?iti poreznog obveznika da osniva stalne poslovne jedinice u drugim državama ?lanicama i da svoje djelatnosti obavlja putem takvih poslovnih

jedinica. To što nije moguće prenijeti predmete dugotrajne imovine koji pripadaju stalnoj poslovnoj jedinici sa sjedištem na području Njemačke bez oporezivanja dobitaka ostvarenih tom prigodom, samo po sebi nema izravan učinak na djelatnosti stalne poslovne jedinice sa sjedištem u drugoj državi članici.

40 Cilj je članka 6.b EStG-a poboljšanje likvidnosne situacije i olakšanje restrukturiranja pogodovanjem reinvesticijama unutar samog poduzetnika. Takve reinvesticije nužne su kako bi se proizvodnoj djelatnosti omogućilo da se vrati na prethodnu razinu, s obzirom na habanje proizvodnih dobara ili tehnički napredak. Odricanje od neposrednog oporezivanja dobitaka ostvarenih prilikom otuđenja zamijenjenog predmeta dotičnom poduzetniku omogućuje da se s ekonomskoga gledišta prilagodi strukturnim promjenama u vezi s proizvodnim tehnikama ili distribucijom ili pak promjenama regionalne naravi. Reinvesticija tih dobitaka olakšava restrukturiranje ključnih poduzetnika i također izbjegavanje oporezivanja dobitaka ostvarenih prilikom otuđenja dotičnog predmeta koji su prilično visoki.

41 Porezni sustav propisan člankom 6.b EStG-a dovodi do toga da se zamijenjeni i zamjenski predmet smatraju jednim te istim predmetom jer se s ekonomskoga gledišta ta dva proizvodna dobra stvarati prihode na području Njemačke. To se postiže tako da se zamijenjeni predmet u poreznom smislu izjednači sa zamjenskim predmetom. Dobici ostvareni prilikom otuđenja zamijenjenog predmeta prenose se u bilanci dotičnog poduzetnika na zamjenski predmet. Tako se u navedenoj bilanci smatra da zamijenjeni predmet nije nikad izišao iz poduzetnikovoga obrtnoga kapitala. Ta fikcija, prema kojoj je zamijenjeni predmet neprekidno prisutan u tom kapitalu, može se s postupovnoga gledišta dopustiti samo ako je zamjenski predmet dio imovine istog poreznog obveznika i ako sâm podliježe ovlasti za oporezivanje njemačkih tijela vlasti.

42 Međutim, u skladu s odredbama ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koje je sklopila Savezna Republika Njemačka, stalna poslovna jedinica je samostalan porezni subjekt. Stoga, zamijenjeni i zamjenski predmet ne bi bili u rukama istog nego različitih poreznih obveznika, koji podliježu oporezivanju različitih država članica. Slijedom toga, porezna pogodnost predviđena predmetnim propisom i koja se sastoji od mogućnosti porezno neutralne zamjene predmeta dugotrajne imovine koja pripada istom poreznom obvezniku već se po svojoj naravi ne može odobriti u tim okolnostima. Savezna Republika Njemačka ne raspolaže drukčijim načinom koji bi joj omogućio da u pravnom i praktičnom smislu odobrava tu posebnu vrstu porezne pogodnosti u prekograničnoj situaciji, s obzirom na to da gospodarska dobra stalne poslovne jedinice sa sjedištem izvan njezinog državnog područja ne podliježu njezinoj ovlasti za oporezivanje.

43 Primijenjena posebna tehnika nije proizvoljno odabrana kako bi se *a priori* isključile prekogranične situacije. Prije je riječ o jedinoj tehnici koja omogućuje odobravanje porezne pogodnosti u korist reinvesticija poduzetnika, a da se ono ujedno može obraniti s poslovnoga i političkoga gledišta.

44 Prema shvaćanju Savezne Republike Njemačke, Komisija želi uvesti poseban sustav poticaja za investicije i restrukturiranja koji bi se primjenjivao na prekogranične situacije, a koji se ne primjenjuje na isključivo domaća društva. Budući da takav sustav nije općenito predviđen njemačkim pravom u odnosu na isključivo domaće situacije, pravo Unije, prema trenutnom stanju, ne može zahtijevati uvođenje posebnog oblika odgode oporezivanja dobitaka. Prema trenutnom stanju usklađivanja poreznog prava na razini Unije, države članice uživaju određenu autonomiju u području poreza. One nikako nisu dužne prilagoditi vlastiti porezni sustav različitim sustavima oporezivanja drugih država članica kako bi jamčile da se društvo koje odabere svoj poslovni nastan u određenoj državi članici oporezuje u toj državi članici jednako kao i društvo koje je svoj poslovni nastan odabralo u drugoj državi članici. Ta autonomija u području poreza također



podrazumijeva da država članica slobodno određuje pretpostavke i razinu oporezivanja koji se primjenjuju na različite oblike poslovnih jedinica domaćih društava koje posluju izvan njezinog državnog područja, pod uvjetom da se tim poslovnim jedinicama jamči postupanje koje nije diskriminirajuće u usporedbi s postupanjem koje se isključivo primjenjuje na usporedive poslovne jedinice sa sjedištem u tuzemstvu.

45 Porezni sustav iz članka 6.b EStG-a svakako je opravdan važnim razlogom u općem interesu koji se temelji na nužnosti određivanja raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama. Na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja Savezna Republika Njemačka u području poreza nema nikakvu ovlast u odnosu na zamjenski predmet i stoga ne može niti odrediti iznos amortizacija u pogledu tog predmeta niti obustaviti porez koji proizlazi iz otuđenja tog predmeta. Slijedom toga, tehnički nije moguće primijeniti sustav iz članka 6.b EStG-a na zamjenske predmete koji pripadaju stalnoj poslovnoj jedinici sa sjedištem izvan Njemačke. S druge strane, ne postoji neka druga tehnika koja bi pravno ili praktično omogućila odobravanje tog tipa posebne porezne pogodnosti u prekograničnoj situaciji.

46 Taj porezni sustav opravdan je također važnim razlogom u općem interesu koji se temelji na nužnosti određivanja koherentnosti nacionalnog poreznog sustava. Postoji izravna veza između predmetne porezne pogodnosti i prebijanja te pogodnosti određenim poreznim nametom. Prijenos dobitaka nastalih otuđenjem zamijenjenog predmeta na zamjenski predmet praktično je fikcija prema kojoj je zamijenjeni predmet i dalje dio obrtnoga kapitala dotičnog poduzetnika. S ekonomskoga gledišta, dobitci nastali tijekom otuđenja zamjenskog predmeta predstavljaju istu dobit tako da je oporezivanje dobitaka koji se odnose na potonji predmet neodvojivo povezano s oporezivanjem dobitaka od zamijenjenog predmeta. Način oporezivanja zamjenskog predmeta, dakle, sastavni je dio predmetne porezne pogodnosti. Povoljan porezni tretman koji se primjenjuje na dobitke nastale otuđenjem zamijenjenog predmeta također je usko povezan s oporezivanjem prihoda ostvarenih pomoću zamjenskog predmeta na području Njemačke.

47 Na kraju, navedeni porezni sustav opravdan je važnim razlogom u općem interesu koji se temelji na političkoj volji da se potiču reinvesticije u poduzeće kako bi se zadržala ili modernizirala proizvodna dobra te kako bi se jamčio kontinuitet poduzetnika i zadržavanje radnih mjesta. Taj cilj koji se sastoji od poticanja reinvesticija unutar samog poduzetnika radi nabave novog predmeta dugotrajne imovine koji odgovara onom koji je otuđen može se postići samo pod pretpostavkom da su njemačka porezna tijela nadležna za oporezivanje i tog novog predmeta.

48 Što se tiče proporcionalnosti predmetnih mjera, Savezna Republika Njemačka ponajprije tvrdi da ako ne postoji nikakva diskriminacija prema pravu Unije ili ako je takva diskriminacija opravdana važnim razlozima u općem interesu, ne treba tražiti eventualne manje ograničavajuće mjere.

49 Podredno, Savezna Republika Njemačka smatra da je mjera iz članka 6.b EStG-a, koja se primjenjuje samo na zamjenske predmete koji čine imovinu stalne poslovne jedinice sa sjedištem na području Njemačke, proporcionalna.

50 Prema shvaćanju te države članice, bilo bi joj teško pronaći druge jednako prikladne mjere koje bi se primjenjivale na sve prekogranične situacije. Te eventualne mjere ne bi bile manje ograničavajuće jer bi podrazumijevale nerazumne administrativne troškove kako za poreznu administraciju tako i za poreznog obveznika.

51 Kada bi se predmetnu odgodu oporezivanja dobitaka primijenilo na prekogranične situacije, to bi imalo neželjene posljedice. Proširenje te porezne pogodnosti na navedene situacije moglo bi izravno dovesti do premještanja predmeta dugotrajne imovine i proizvodnih poslovnih jedinica izvan područja Njemačke. Međutim, prema shvaćanju dotične države članice, ne može se

nametati poticanje premještanja proizvodnje stimuliranjem reinvesticija.

## Ocjena Suda

52 Komisija Saveznoj Republici Njemačkoj u biti prigovara da je za dobitke nastale naplatnim otuđenjem određenih predmeta dugotrajne imovine koji čine imovinu stalne poslovne jedinice poreznog obveznika sa sjedištem na području Njemačke, u slučaju reinvesticije tih dobitaka u određene novostežene ili novoprodukovane zamjenske predmete koji čine imovinu stalne poslovne jedinice poreznog obveznika sa sjedištem na području druge države članice Unije ili EGP-a, propisala isključivo nepovoljan tretman u usporedbi sa sličnom reinvesticijom koja je izvršena na području Njemačke.

53 Komisija tvrdi da ta razlika u tretmanu može stvoriti prepreke slobodi poslovnog nastana te da krši članak 49. UFEU-a i članak 31. Sporazuma o EGP-u.

– Povreda slobode poslovnog nastana iz članka 49. UFEU-a

54 Članak 49. UFEU-a nalaže ukidanje ograničenja slobode poslovnog nastana. Za trgovačka društva osnovana sukladno pravilima neke države članice koje se registrirano sjedište, središnja uprava ili glavno mjesto poslovanja nalazi unutar Unije ta sloboda podrazumijeva pravo obavljanja vlastite aktivnosti u drugim državama članicama posredstvom društva kćeri, podružnice ili zastupništva (presuda Komisija/Danska, C-261/11, EU:C:2013:480, t. 25. i navedena sudska praksa).

55 Navedena sloboda primjenjuje se i na prijenose djelatnosti poreznog obveznika s područja jedne države članice u drugu državu članicu (vidjeti, u tom smislu, presudu Komisija/Danska, C-261/11, EU:C:2013:480, t. 28.).

56 Premda odredbe UFEU-a koje se odnose na slobodu poslovnog nastana prema svojem tekstu imaju za cilj osigurati povlasticu nacionalnog tretmana u državi članici primateljici, one se također protive tomu da država članica podrijetla postavlja prepreke svojim državljanima ili društvu koje je osnovano u skladu s njezinim zakonima u pogledu uspostavljanja poslovnog nastana u drugoj državi članici. Treba smatrati da su ograničenja slobode poslovnog nastana i sve mjere koje zabranjuju ostvarivanje te slobode ili ga ometaju ili čine manje privlačnim (presuda Komisija/Danska, C-261/11, EU:C:2013:480, t. 26. i 27. kao i navedena sudska praksa).

57 U konkretnom slučaju, porezni sustav koji je propisan člankom 6.b EStG-a ima za posljedicu to da se za pogodnost odgođene naplate dugovanog poreza na dobitke nastale naplatnim otuđenjem nekog predmeta dugotrajne imovine koji čini dio imovine stalne poslovne jedinice poreznog obveznika sa sjedištem na području Njemačke postavlja uvjet da se ti dobitci moraju reinvestirati u nabavu zamjenskih predmeta koji su dio imovine takve poslovne jedinice sa sjedištem na tom istom području. Slična reinvesticija radi nabave zamjenskih predmeta koji čine imovinu stalne poslovne jedinice poreznog obveznika sa sjedištem na području druge države članice dovodi, naprotiv, do neposrednog oporezivanja tih dobitaka.

58 Valja utvrditi da ta razlika u tretmanu što se tiče odgođene naplate dugovanog poreza na predmetne dobitke može predstavljati nedostatak za likvidnosnu situaciju poreznog obveznika koji te dobitke želi reinvestirati u nabavu zamjenskih predmeta u korist stalne poslovne jedinice sa sjedištem izvan Savezne Republike Njemačke na području druge države članice, u usporedbi s poreznim obveznikom koji provede sličnu reinvesticiju u stalnoj poslovnoj jedinici sa sjedištem na području Njemačke.

59 Ta razlika u tretmanu može reinvesticiju izvan područja Njemačke barem uiniti manje

privla?nom od reinvesticije izvršene na tom podru?ju. Stoga, kako Komisija tvrdi, ona može odvratiti poreznog obveznika sa sjedištem na podru?ju Njema?ke od obavljanja svojih djelatnosti putem stalne poslovne jedinice sa sjedištem izvan Savezne Republike Njema?ke na podru?ju druge države ?lanice.

60 Takva razlika u tretmanu ne proizlazi iz objektivnog razlikovanja položaja. Naime, prema propisu države ?lanice koji ima za cilj oporezivati dobitke ostvarene na podru?ju te države, položaj poreznog obveznika koji reinvestira te dobitke radi nabave zamjenskog predmeta u korist stalne poslovne jedinice sa sjedištem na podru?ju druge države ?lanice sli?an je u pogledu oporezivanja dobitaka ostvarenih u prvoj državi ?lanici prije te reinvesticije položaju poreznog obveznika koji ih reinvestira radi nabave zamjenskog predmeta u korist stalne poslovne jedinice sa sjedištem na podru?ju te države ?lanice.

61 Slijedom toga, time što se za pogodnost odgode oporezivanja dobitaka nastalih naplatnim otu?enjem nekog predmeta dugotrajne imovine koji ?ini dio imovine stalne poslovne jedinice poreznog obveznika sa sjedištem na podru?ju Njema?ke postavlja uvjet da se ti dobici moraju reinvestirati u nabavu zamjenskih predmeta koji su dio imovine stalne poslovne jedinice poreznog obveznika sa sjedištem na istom podru?ju, porezni sustav koji je propisan ?lankom 6.b EStG-a stvara ograni?enje slobodi poslovnog nastana.

62 Me?utim, valja utvrditi može li se to ograni?enje objektivno opravdati važnim razlozima u op?em interesu koje priznaje pravo Unije.

63 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, nacionalni propis može ograni?iti slobodu poslovnog nastana samo ako je opravdan važnim razlozima u op?em interesu. Nadalje je u tom slu?aju potrebno da je to ograni?enje prikladno da se jam?i ostvarenje predmetnog cilja i da ne prelazi ono što je potrebno za postizanje tog cilja (vidjeti presudu DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C?380/11, EU:C:2012:552, t. 41. i navedenu sudsku praksu).

64 Kada je rije? najprije o opravdanju na temelju nužnosti o?uvanja raspodjele ovlasti za oporezivanje me?u državama ?lanicama, valja, s jedne strane, ponoviti da je to opravdanje legitiman cilj koji Sud priznaje i, s druge strane, da prema ustaljenoj sudskoj praksi, u nedostatku mjera ujedna?avanja ili uskla?ivanja koje donosi Unija, države ?lanice ostaju nadležne odrediti, sporazumno ili jednostrano, kriterije podjele svoje nadležnosti za oporezivanje, kako bi uklonile dvostruko oporezivanje (presuda DMC, C?164/12, EU:C:2014:20, t. 46. i 47. kao i navedena sudska praksa).

65 U presudi National Grid Indus (C?371/10, EU:C:2011:785), Sud je u vezi s nacionalnim propisom u skladu s kojim je prijenos stvarnog sjedišta upravljanja društva osnovanog prema nacionalnom pravu u drugu državu ?lanicu dovodio do neposrednog oporezivanja latentnih dobitaka od prenesene aktive, dok su se takvi dobici u tuzemnoj situaciji oporezivali samo ako su bili doista ostvareni, izrazio stav prema kojem takav prijenos ne može zna?iti da se država ?lanica podrijetla mora odre?i svojeg prava na oporezivanje dobitaka koji su nastali u okviru njezine porezne nadležnosti prije tog prijenosa. Sud je tako zauzeo stajalište prema kojem država ?lanica sukladno na?elu porezne teritorijalnosti ima pravo u trenutku tog prijenosa oporezovati latentne dobitke koji su nastali na njezinom podru?ju. Naime, cilj takve mjere jest sprije?iti situacije koje mogu ugroziti pravo države ?lanice podrijetla da ostvaruje svoju poreznu nadležnost u pogledu djelatnosti ostvarenih na njezinom podru?ju i zato se može opravdati razlozima u vezi s o?uvanjem raspodjele ovlasti za oporezivanje me?u državama ?lanicama (vidjeti, u tom smislu, presudu National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, t. 46. i navedenu sudsku praksu).

66 Sud je tako?er zauzeo stajalište prema kojem je to što je država ?lanica, radi toga da o?uva ostvarivanje svoje porezne nadležnosti, razrezala dugovani porez na latentne dobitke ostvarene

na njezinom području u trenutku u kojem u pogledu dotičnog društva prestaje njezina ovlast za oporezivanje, u konkretnom slučaju u trenutku prijenosa stvarnog sjedišta uprave tog društva u drugu državu članicu, u skladu s načelom proporcionalnosti (vidjeti, u tom smislu, presudu *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, t. 52.).

67 Nasuprot tomu, ocijenjeno je da je propis države članice koji određuje neposrednu naplatu poreza na latentne dobitke nastale u okviru njezine porezne nadležnosti prilikom prijenosa stvarnog sjedišta uprave društva izvan njezinog državnog područja neproporcionalan jer postoje mjere koje manje ograničavaju slobodu poslovnog nastana nego što je to slučaj s neposrednom naplatom poreza. U tom pogledu Sud je smatrao da je poreznom obvezniku trebalo prepustiti izbor između, s jedne strane, neposrednog plaćanja tog poreza i, s druge strane, odgođenog plaćanja iznosa tog poreza, eventualno uvećano za kamate prema mjerodavnom nacionalnom propisu (vidjeti, u tom smislu, presude *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, t. 73. i 85. i *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, t. 61. kao i navedenu sudsku praksu).

68 U konkretnom slučaju, valja naglasiti da je riječ o oporezivanju dobitaka ostvarenih otuđenjem zamijenjenog predmeta, a koji su nastali u okviru porezne nadležnosti Savezne Republike Njemačke. U tom pogledu, valja istaknuti da Komisija ne osporava pravo te države članice da oporezuje te dobitke.

69 Stoga, u skladu sa sudskom praksom navedenom u točki 65. ove presude, reinvesticija dobitaka koji su obuhvaćeni ovlaštenju za oporezivanje Savezne Republike Njemačke, a radi nabave zamjenskih predmeta u korist stalne poslovne jedinice poreznog obveznika sa sjedištem na području druge države članice, ne može dovesti do toga da se Savezna Republika Njemačka mora odreći svojeg prava na oporezivanje dobitaka koji su nastali u okviru njezine porezne nadležnosti prije prijenosa tih dobitaka izvan njezinog državnog područja zato što ih se reinvestiralo u nabavu takvih zamjenskih predmeta.

70 Čak ako je i za pretpostaviti da Savezna Republika Njemačka zbog reinvesticije dobitaka nastalih otuđenjem zamijenjenih predmeta u nabavu zamjenskih predmeta koji čine imovinu stalne poslovne jedinice poreznog obveznika sa sjedištem izvan Njemačke nema pravo oporezovati prihode od tih zamjenskih predmeta, toj državi članici nije, međutim, oduzeto pravo na oporezivanje dobitaka ostvarenih otuđenjem zamijenjenih predmeta koji su nastali u okviru njezine porezne nadležnosti, na njezinom državnom području i prije te reinvesticije. To pravo je, uostalom, ostvarila neposrednim oporezivanjem navedenih dobitaka prilikom takve reinvesticije.

71 U konkretnom slučaju, u tom pogledu nije relevantna činjenica je li riječ o latentnom dobitku ili ostvarenom dobitku. Važno je, naime, da se bez obzira na to je li riječ o jednoj ili drugoj vrsti dobitka na slične transakcije do kojih je došlo u isključivo tuzemnoj situaciji unutar jedne države članice, za razliku od prekogranične transakcije, nije primjenjivalo neposredno oporezivanje tih dobitaka.

72 Premda se oporezivanje predmetnih dobitaka prilikom njihove reinvesticije u nabavu zamjenskih predmeta izvan nacionalnog državnog područja može opravdati razlozima u vezi s nužnošću oživljavanja raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama, nacionalni propis koji poput onoga u glavnom postupku ima za učinak da se u svim slučajevima određuje neposredna naplata poreza na te dobitke prilikom reinvesticije izvan nacionalnog državnog područja, svakako prelazi, kako proizlazi iz točke 67. ove presude, ono što je nužno za postizanje cilja u vezi s nužnošću oživljavanja raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama jer postoje mjere koje manje ograničavaju slobodu poslovnog nastana nego što je to slučaj s neposrednim oporezivanjem.

73 Dovoljno je ponoviti da prema sudskoj praksi Suda poreznom obvezniku treba prepustiti

izbor između, s jedne strane, snošenja administrativnih troškova u vezi s odgodom predmetnog oporezivanja i, s druge strane, neposredne naplate tog poreza. Ako porezni obveznik smatra da ti troškovi nisu pretjerano visoki i odabere snošenje tih troškova, ni troškovi porezne administracije ne mogu se ocijeniti pretjerano visokim (vidjeti, u tom smislu, presudu National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, t. 77.).

74 Konkretno ograničenje, nadalje, ne može se opravdati nužnošću jamčenja koherentnosti nacionalnog fiskalnog sustava koju je Sud priznao kao važan razlog u općem interesu. Da bi argument koji se temelji na tom opravdanju mogao biti uspješan, mora se utvrditi postojanje izravne veze između dotične porezne pogodnosti i prebijanja te pogodnosti određenim poreznim nametom (presude Komisija/Portugal, C-345/05, EU:C:2006:685, t. 29. i Komisija/Švedska, C-104/06, EU:C:2007:40, t. 26.).

75 Međutim, u konkretnom slučaju nema takve izravne veze. Kako je Komisija istaknula, protučinidba za dotičnu poreznu pogodnost, to jest odgodu oporezivanja dobitaka nastalih otučenjem zamijenjenog predmeta jest, neovisno o tehnici koja je primijenjena za odobravanje te porezne pogodnosti, kasnije oporezivanje dobitaka ostvarenih otučenjem istog predmeta, a ne oporezivanje drugih dobitaka nastalih otučenjem zamjenskog predmeta.

76 Na kraju, što se tiče cilja postavljenoga konkretnim nacionalnim propisom, to jest namjere promicanja investicija unutar samog poduzetnika i njegovog restrukturiranja kako bi se jamčio kontinuitet poduzetnika i zadržavanje radnih mjesta na području Njemačke, i pod pretpostavkom da takvi razlozi u određenim okolnostima i pod određenim uvjetima mogu biti prihvatljivi temelji za opravdanje nacionalnog propisa koji predviđa poreznu pogodnost u korist fizičkih ili pravnih osoba (vidjeti, u tom smislu, presudu Geurts i Vogten, C-464/05, EU:C:2007:631, t. 26.), nije razvidno da se taj cilj može postići samo ako je i zamjenski predmet obuhvaćen ovlašću za oporezivanje njemačkih tijela vlasti.

77 Navedeni cilj može se postići i bez propisivanja obveze reinvestiranja na području dotične države članice. Naime, ta država bila bi pogođena na isti način i kada bi porezni obveznik odlučio reinvestirati dobitke ostvarene otučenjem zamijenjenog predmeta u nabavu zamjenskog predmeta koji čini dio imovine njegove stalne poslovne jedinice sa sjedištem na području druge države članice, a ne na području Njemačke. Bez obzira na poreznopravnu kvalifikaciju stalne poslovne jedinice sa sjedištem izvan nacionalnog državnog područja prema međunarodnim ugovorima o poreznom pravu i porezni tretman koji se primjenjuje na zamjenski predmet na temelju tog izvora prava, zamjenski predmet je u svakom slučaju povezan s gospodarskom djelatnošću poreznog obveznika i stoga doprinosi poticanju investicija u poduzeće kao i njegovom restrukturiranju te tako može jamčiti kontinuitet te gospodarske djelatnosti (vidjeti, u tom smislu, presudu Komisija/Portugal, C-345/05, EU:C:2006:685, t. 31. do 33. i 35.).

78 S tim u svezi, nije relevantna sama činjenica da u slučaju reinvesticije izvan nacionalnog državnog područja ovlast oporezivanja prihoda od zamjenskog predmeta može pripadati drugoj državi članici. Dovoljno je tom pogledu istaknuti da prema ustaljenoj sudskoj praksi cilj isključivo ekonomske prirode, poput nastojanja da se uvećaju nacionalni prihodi od poreza ili da se smanje, ne može biti važan razlog u općem interesu koji može opravdati ograničenje temeljne slobode zajamčene Ugovorom (vidjeti presude Verkooijen, C-35/98, EU:C:2000:294, t. 48. i 59. kao i DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, t. 50.).

79 Slijedom toga, valja zaključiti da je osnovan Komisijin prigovor koji se temelji na povredi članka 49. UFEU-a.

– Povreda članka 31. Sporazuma o EGP-u

80 Pravila koja zabranjuju ograničenja slobodi poslovnog nastana kako se navode u članku 31. Sporazuma o EGP-u jednaka su onima koje propisuje članak 49. UFEU-a. Sud je tako pojasnio da se u predmetnom području pravila propisana Sporazumom o EGP-u i pravila propisana UFEU-om moraju ujednaženo tumačiti (presuda Komisija/Danska, C-261/11, EU:C:2013:480, t. 42. i navedena sudska praksa).

81 Međutim, sudska praksa Unije koja se odnosi na ograničenja u pogledu ostvarivanja sloboda kretanja unutar Unije ne može se u cijelosti preslikati na slobode zajamčene Sporazumom o EGP-u jer je ostvarivanje tih sloboda smješteno u drukčiji pravni kontekst (presuda Komisija/Danska, C-261/11, EU:C:2013:480, t. 44. i navedena sudska praksa).

82 U konkretnom slučaju, Savezna Republika Njemačka nije istaknula razloge zbog kojih se zaključci u vezi s ograničavanjem slobode poslovnog nastana koje je zabranjeno člankom 49. UFEU-a i bez opravdanja ne bi mogli primijeniti *mutatis mutandis* i na članak 31. Sporazuma o EGP-u. U tim okolnostima, valja zaključiti da je i Komisijin prigovor koji se temelji na povredi članka 31. Sporazuma o EGP-u također osnovan.

83 Na temelju svih prethodnih razmatranja valja zaključiti da je donošenjem i zadržavanjem na snazi poreznog sustava propisanog člankom 6.b EstG-a, koji za pogodnost odgode oporezivanja dobitaka nastalih naplatnim otuđenjem predmeta dugotrajne imovine koja čini imovinu stalne poslovne jedinice poreznog obveznika sa sjedištem u Njemačkoj postavlja uvjet prema kojem se ti dobitci moraju reinvestirati u stjecanje zamjenskih predmeta koji čine imovinu stalne poslovne jedinice poreznog obveznika sa sjedištem u istoj državi, Savezna Republika Njemačka povrijedila obveze koje za nju proizlaze iz članka 49. UFEU-a i članka 31. Sporazuma o EGP-u.

## **Troškovi**

84 Na temelju članka 138. stavka 1. Poslovnika Suda, stranka koja ne uspije u postupku snosi troškove, ako je takav zahtjev postavljen. Budući da je Komisija postavila zahtjev da se Njemačkoj naloži snošenje troškova i da ona nije uspjela u postupku, valja joj naložiti snošenje troškova.

Slijedom navedenoga, Sud (treće vijeće) proglašava i presuđuje:

- 1. Donošenjem i zadržavanjem na snazi poreznog sustava propisanog člankom 6.b Zakona o porezu na dohodak (Einkommensteuergesetz), koji za pogodnost odgode oporezivanja dobitaka nastalih naplatnim otuđenjem dijela dugotrajne imovine koja čini imovinu stalne poslovne jedinice poreznog obveznika sa sjedištem u Njemačkoj postavlja uvjet prema kojem se ti dobitci moraju reinvestirati u stjecanje zamjenskih predmeta koji čine imovinu stalne poslovne jedinice poreznog obveznika sa sjedištem u istoj državi, Savezna Republika Njemačka povrijedila je obveze koje za nju proizlaze iz članka 49. UFEU-a i članka 31. Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru od 2. svibnja 1992.**
- 2. Saveznoj Republici Njemačkoj nalaže se snošenje troškova.**

Potpisi

\* Jezik postupka: njemački