

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

19. prosince 2018 (*)

„Řízení o předběžné otázce – Státní podpory – Článek 107 odst. 1 SFEU – Daň z nabytí nemovitých věcí – Osvobození od daně – Pevody vlastnického práva k nemovitým věcem, k nimž došlo z důvodu přeměny uskutečněných uvnitř některých skupin společností – Pojem ‚státní podpora‘ – Podmínka selektivity – Odvodnění“

Ve věci C-374/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo) ze dne 30. května 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 21. března 2017, v řízení

Finanzamt B

proti

A-Brauerei,

za přítomnosti:

Bundesministerium der Finanzen,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda, R. Silva de Lapuerta, místopředsedkyně, J.-C. Bonichot, A. Arabadžev, A. Prechal (zpravodajka), M. Vilaras, F. Biltgen, K. Jürimäe a C. Lycourgos, předsedové senátů, M. Ilešič, J. Malenovský, E. Levits, L. Bay Larsen, C. G. Fernlund a S. Rodin, soudci,

generální advokát: H. Saugmandsgaard Øe,

vedoucí soudní kanceláře: K. Malacek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 11. března 2018,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za A-Brauerei K. Naevem a B. Pignotem, Rechtsanwälte, a K. Seiferth a C. Tillmann, jakož i A. Linnem, Steuerberater,
- za německou vládu T. Henzem, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi K. Blanck-Putz, jakož i B. Stromskym a T. Maxian Ruschem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 19. září 2018,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 107 odst. 1 SFEU.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Finanzamt B (finanční úřad B, Německo) (dále jen „finanční úřad“) a společností A-Brauerei ve věci odmítnutí finančního úřadu přiznat společnosti A-Brauerei osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí, na které mohou mít za určitých podmínek podle německého daňového práva nárok společnosti, které nabyly vlastnické právo k nemovitým věcem v rámci přeměn uskutečněných uvnitř některých skupin společností.

Německé právo

Zákon o přeměnách společností

3 Ustanovení § 1 odst. 1 Umwandlungsgesetz (zákon o přeměnách společností), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „UmwG“), stanoví:

„Právní subjekty se sídlem v tuzemsku mohou uskutečnit přeměnu:

1. fúzí;
2. rozdělením (rozdělení zrušením s převodem celého majetku, rozdělení bez zrušení s převodem části majetku, rozdělení se vznikem nových společností);
3. převedením majetku;

[...]“

4 Ustanovení § 2 UmwG stanoví:

„Právní subjekty mohou uskutečnit fúzi zrušením společnosti bez likvidace

1. převzetím, kdy dochází k převodu celého jmění jednoho nebo více právních subjektů (přejímané subjekty) na jiný existující právní subjekt (přejímající subjekt) [...]“

Zákon o dani z nabytí nemovitých věcí

5 Ustanovení § 1 Grunderwerbsteuergesetz (zákon o dani z nabytí nemovitých věcí), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „GrEStG“), stanoví:

„(1) Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí jsou následující právní jednání, týkají-li se nemovitých věcí nacházejících se v tuzemsku:

1. kupní smlouva nebo jiné právní jednání zakládající nárok na převod vlastnického práva;
2. dohoda o převodu vlastnického práva, pokud tento převod nevyplyvá z jakéhokoliv předchozího právního jednání zakládajícího nárok na převod vlastnického práva;
3. převod vlastnického práva, pokud tento převod nevyplyvá z jakéhokoliv předchozího právního jednání zakládajícího nárok na převod vlastnického práva a není nezbytná dohoda o převodu vlastnického práva [...]

[...]

(2) Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí jsou rovněž právní jednání, která aniž založila nárok na převod vlastnického práva, umožňují jiné osobě právně nebo hospodářsky užívat na svůj účet nemovité věci nacházející se v tuzemsku.

(2a) Je-li součástí majetku osobní společnosti nemovitý majetek nacházející se v tuzemsku a pokud se v průběhu pěti let přímo nebo nepřímo změní struktura společnosti tak, že nejméně 95% podíl na majetku společnosti je převeden na nové společnosti, považuje se tato změna za právní jednání směřující k převodu vlastnického práva k nemovité věci na novou osobní společnost. [...]

(3) Je-li součástí majetku společnosti nemovitá věc nacházející se v tuzemsku, pak v rozsahu, v jakém je vyloučeno uložení daně podle odstavce 2a, jsou předmětem daně rovněž následující právní jednání:

1. právní jednání zakládající nárok na převod jednoho nebo více podílů ve společnosti, pokud by v důsledku takového převodu získal nabyvatel, nebo řídící a řízené podniky či řízené osoby, anebo řízené podniky či řízené osoby, do výlučného držení, přímo či nepřímo, nejméně 95% podíl ve společnosti;

2. přímé nebo nepřímé nabytí nejméně 95% podílu ve společnosti, pokud nabytí takového podílu nepřecházelo žádné závazkové právní jednání uvedené v bodě 1;

3. právní jednání zakládající nárok na přímý nebo nepřímý převod nejméně 95% podílu ve společnosti;

4. přímý nebo nepřímý převod nejméně 95% podílu ve společnosti na jinou osobu, pokud takovému převodu nepřecházelo žádné závazkové právní jednání uvedené v bodě 3.“

6 Ustanovení § 6a GrEStG, vložené do tohoto zákona ustanovením § 7 Wachstumsbeschleunigungsgesetz (zákon o urychlení hospodářského růstu), ze dne 22. prosince 2009 (BGBl. 2009 I, s. 3950), nadepsané „Daňové výhody při restrukturalizaci uvnitř skupiny společností“, stanoví, ve znění použitelném na spor v převodním řízení:

„Zdanitelné právní jednání uvedené v § 1 odst. 1 bod 3 a v § 1 odst. 2a nebo 3, které bylo provedeno v rámci přeměny ve smyslu § 1 odst. 1 bod 1 až 3 [UmwG], není předmětem daně; [...] ustanovení vety první se použije rovněž na obdobné přeměny upravené členským státem Evropské unie nebo státem, na který se vztahuje Dohoda o Evropském hospodářském prostoru. Ustanovení vety první se použije, pouze pokud jsou subjekty zúčastněnými na přeměně výhradně řídící podnik a jedna nebo více společností řízených tímto řídícím podnikem, nebo více společností řízených jedním řídícím podnikem. Ve smyslu vety třetí se „řízenou společností“ rozumí společnost, ve které držel řídící podnik nejméně 95% podíl na jejím základním kapitálu či majetku, a to přímo, nepřímo, nebo částecí přímo a částecí nepřímo, nepřetržitě po dobu pěti let před uskutečněním dotčeného právního jednání a pěti let po jeho uskutečnění.“

Spor v převodním řízení a předběžná otázka

7 A-Brauerei je společnost vykonávající hospodářskou činnost, která držela 100% podíl v T-GmbH, což je společnost, která vlastnila několik nemovitých věcí a byla jediným akcionářem v jiné společnosti.

8 Smlouvou ze dne 1. srpna 2012 převedla společnost T-GmbH veškerý svůj majetek, včetně

uvedených nemovitých věcí, se všemi právy a povinnostmi na společnost A-Brauerei v rámci přeměny prostřednictvím fúze převzetím podle § 1 odst. 1 bodu 1 ve spojení s § 2 bodem 1 UmwG, která zahrnovala výlučně tyto dvě společnosti.

9 Tato fúze nabyla účinnosti zápisem do obchodního rejstříku dne 24. září 2012, přičemž k uvedenému dni společnost T-GmbH, ve které společnost A-Brauerei držela před uvedenou fúzí 100% podíl po dobu delší než pět let, zanikla.

10 Platebním výměrem ze dne 7. června 2013 finanční úřad požadoval úhradu daní z nabytí nemovitých věcí, kterou měla zaplatit A-Brauerei, jelikož převod nemovitých věcí vlastních T-GmbH, jakožto přejímanou společností, na A-Brauerei, jakožto přejímající společnost, představoval z důvodu fúze těchto dvou společností a převodu veškerého majetku přejímané společnosti na přejímající společnost, který s sebou tato fúze nesla, zdanitelné plnění podle § 1 odst. 1 bodu 3 GrEStG, a nevztahovalo se na něj osvobození od daní podle § 6a GrEStG.

11 Rozhodnutím ze dne 19. července 2013 finanční úřad odmítl odvolání A-Brauerei proti tomuto výměru s odvodněním, že T-GmbH nebyla „řízenou společností“ ve smyslu uvedeného § 6a, jelikož tato společnost po fúzi zanikla, takže nebyla splněna podmínka zákonné lhůty držet nejméně 95% podíl po dobu pěti let po jednání uložená v tomto § 6a.

12 Rozsudkem ze dne 14. října 2014 Finanzgericht Nürnberg (finanční soud v Norimberku, Německo) vyhověl žalobě podané A-Brauerei proti tomuto rozhodnutí s odvodněním, že A-Brauerei mohla mít v projednávané věci nárok na daňovou výhodu podle § 6a GrEStG.

13 Finanční úřad podal proti tomuto rozsudku opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof (spolkový finanční soud, Německo).

14 V mezitímním rozsudku ze dne 25. listopadu 2015 uvedený soud potvrdil výklad § 6 GrEStG zvolený v řízení v prvním stupni s odvodněním, že podmínka týkající se doby držby se uplatní pouze tehdy, pokud může být přídělené přeměnou objektivně splněna, což není případ fúze dotčené ve věci v převodním řízení, která s sebou nevyhnutelně nesla zánik přejímané společnosti.

15 V tomto mezitímním rozsudku předkládající soud bez návrhu vznesl také otázku, zda § 6a GrEStG nemá zůstat nepoužitý z důvodu, že je třeba daňové výhody přiznané v tomto ustanovení kvalifikovat jako „státní podporu“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, takže by mohlo dojít k porušení povinností oznámit a pozastavit neschválenou podporu stanovených v čl. 108 odst. 3 SFEU.

16 V tomto ohledu Bundesministerium der Finanzen (spolkové ministerstvo financí, Německo), zúčastněné v řízení před předkládajícím soudem, poukázalo na to, že daňová výhoda upravená v § 6a GrEStG nebyla Evropské komisi oznámena, a že Evropská komise tudíž nezahájila žádný přezkum této daňové výhody. S odkazem na rozsudek Tribunálu Evropské unie ze dne 7. listopadu 2014, Autogrill España v. Komise (T-219/10, EU:T:2014:939), spolkové ministerstvo financí nicméně tvrdilo, že dotčená výhoda nepředstavuje „státní podporu“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, neboť je nemožné vymezit podniky, které využívají této výhody, na základě vlastností, které jsou pro ně jakožto privilegovanou kategorii specifické, takže podmínka selektivity, kterou toto ustanovení ukládá, není splněna.

17 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba čl. 107 odst. 1 SFEU vykládat v tom smyslu, že jde o podporu zakázanou tímto ustanovením, když se podle právní úpravy německého státu nevybírá daň z nabytí nemovitých věcí

ze zdanitelného nabytí v rámci přeměny (fúze) v situaci, kdy se přeměny zúčastnily určité právní subjekty (řídící podnik a řízená společnost) a řídící podnik drží v řízené společnosti 100% podíl po dobu pět let před uskutečněním dotčeného právního jednání a pět let po jeho uskutečnění“

K předběžné otázce

18 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 107 odst. 1 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že splňuje podmínku selektivity dotčené výhody, kterou toto ustanovení ukládá, a sice takové daňové výhody, jako je výhoda dotčená ve věci v původním řízení, která spočívá v tom, že od daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozen převod vlastnického práva k nemovité věci z přeměny, jež zahrnuje výhradně společnosti téže skupiny propojené vztahem držby nejméně 95% podílu nepřetržitě po dobu minimálně pět let před uvedeným jednáním a pět let po jeho uskutečnění.

19 Podle ustálené judikatury Soudního dvora se pro kvalifikaci vnitrostátního opatření jako „státní podpory“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU vyžaduje, aby byly splněny všechny následující podmínky. Zaprvé se musí jednat o státní zásah nebo zásah ze státních prostředků. Zadruhé tento zásah musí být s to ovlivnit obchod mezi členskými státy. Zatřetí musí zásah příjemci poskytovat selektivní výhodu. Začtvrté musí nebo může narušovat hospodářskou soutěž (rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 53 a citovaná judikatura).

20 Pokud jde o podmínku selektivity výhody, která je pojmovým znakem „státní podpory“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, je třeba nejprve zkoumat, zda – jak tvrdí německá vláda – daňová výhoda, kterou poskytuje § 6 GrEStG, musí být bez dalšího kvalifikována jako „obecné opatření“, a měla by proto spadat mimo oblast působnosti čl. 107 odst. 1 SFEU, nebo nesplňuje podmínku selektivity, kterou toto ustanovení ukládá.

21 V tomto ohledu, pokud jde zejména o vnitrostátní opatření poskytující daňovou výhodu, je třeba připomenout, že takové opatření, které sice není spojeno s převodem státních prostředků, ale staví příjemce do výhodnější situace oproti ostatním daňovým poplatníkům, může poskytnout příjemcům selektivní výhodu, a představuje tudíž státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 56, jakož i citovaná judikatura).

22 V tomto kontextu Soudní dvůr rovněž rozhodl, že podmínka pro uplatnění daňové podpory nebo jejího využití může být důvodem její selektivnosti tehdy, pokud vede k rozlišování mezi podniky, které se s ohledem na cíl dotčeného daňového režimu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a diskriminuje tudíž podniky, které z podpory nemohou mít prospěch (rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 86).

23 Naproti tomu vnitrostátní opatření vztahující se bez rozdílu na všechny podniky dotčeného členského státu představují obecná opatření, a nejsou tedy selektivní (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. března 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, bod 39, a ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 56, jakož i citovaná judikatura).

24 Pouze na základě skutečnosti, že z tohoto opatření mohou mít prospěch jenom poplatníci, kteří splňují podmínky pro jeho využití, nelze konstatovat jeho selektivnost (rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 59).

25 Pro účely kvalifikace „obecného opatření“ je však nepodstatná skutečnost, že se dotčené opatření použije bez ohledu na povahu činnosti podniků (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, body 82 až 84).

26 *A priori* selektivní opatření poskytující daňovou výhodu totiž nemusí být založeno na podmínce využití daňové výhody spojené se sektorem činnosti, ve kterém podnik působí, ale může být založeno na jiných podmínkách, jako je podmínka spojená s právní formou podniku, který může této výhody využít (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. ledna 2006, Cassa di Risparmio di Firenze a další, C-222/04, EU:C:2006:8, bod 136).

27 Kromě toho pro účely uvedené kvalifikace „obecného opatření“ není relevantní ani skutečnost, že opatření, které je *a priori* či potenciálně přístupné všem podnikům, neumožňuje identifikovat zvláštní kategorii podniků, které jsou jedinými podniky zvýhodněnými tímto opatřením a které mohou být odlišeny z důvodu specifických a společných vlastností, které jsou jim vlastní (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, body 69 až 71).

28 V projednávané věci vyplývá ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, že osvobození od daně z nabytí nemovité věci upravené v § 6a GrEStG bylo vloženo do tohoto zákona zákonem o urychlení hospodářského růstu ze dne 22. prosince 2009, pod názvem „Daňové výhody při restrukturalizaci uvnitř skupiny společností“, jakožto ustanovení upravující formální odchylku od § 1 odst. 1 bodu 3 a odst. 2a a 3 GrEStG.

29 Kromě toho z důvodové zprávy k návrhu zákona, který zakládá toto osvobození od daně, vyplývá, že jeho hlavním cílem bylo zjednodušit restrukturalizaci podniků, a zejména přeměny zahrnující převod nemovitých věcí mezi společnostmi, aby byla v reakci na finanční krizi, která od roku 2008 zasáhla Spolkovou republiku Německo, posílena jejich konkurenceschopnost.

30 Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, rovněž vyplývá, že o omezení využití této daňové výhody na určité skupiny společností bylo rozhodnuto až v průběhu legislativního procesu tím, že se k původně navrženému znění připojila dodatečná podmínka pro uplatnění této výhody, podle níž se dotčené přeměny může zúčastnit pouze tzv. „řídící“ společnost nebo jedna či více tzv. „řízených“ společností, přičemž tyto řízené společnosti jsou definovány jako společnosti, jejichž základní kapitál nebo majetek je držen řídící společností nejméně z 95 % nepřetržitě po dobu minimálně pěti let před uvedeným jednáním a pět let po jeho uskotečení.

31 Osvobození od daně dotčené ve věci v původním řízení přitom zvýhodňuje pouze uvedené skupiny společností, které se přeměňují, zatímco společnosti, které nejsou součástí takových skupin společností, jsou z této výhody vyloučeny, přestože u nich dochází k totožné přeměně jako u prvně uvedených skupin společností.

32 V tomto ohledu je zřejmé pravda, že ke stanovení obecnosti či selektivity opatření není legislativní technika rozhodující v tom smyslu, že – jak vyplývá zejména z bodu 101 rozsudku ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732) – i opatření, které se formálně neodchyluje a spočívá na kritériích, která jsou sama o sobě obecná, může být selektivní, jestliže ve skutečnosti funguje způsobem, který rozlišuje mezi společnostmi, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný dotčeným daňovým režimem ve srovnatelné situaci.

33 Aťkoliv k prokázání selektivnosti daňového opatření není rozhodující použitá legislativní technika, takže není vždy nutné, aby mělo povahu odchylky od obecného daňového režimu,

skutečnost, že takovou povahu má, jako je tomu v případě opatření dotčeného ve věci v původním řízení, je pro tyto účely nicméně relevantní, pokud vede k tomu, že jsou rozlišovány dvě kategorie subjektů, s nimiž je *a priori* zacházeno rozdílně, a sice kategorie subjektů, na které se vztahuje odchylka, a kategorie subjektů, na které se i nadále vztahuje obecný daňový režim, přestože se tyto kategorie nacházejí s ohledem na cíl uvedeného režimu ve srovnatelné situaci [rozsudky ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 77, jakož i ze dne 28. června 2018, Andres (Heitkamp BauHolding v úpadku) v. Komise, C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 93].

34 Z toho vyplývá, že argument německé vlády zmíněný v bodě 20 tohoto rozsudku nemůže stažit k prokázání toho, že dotčené opatření v původním řízení nespadá do oblasti působnosti čl. 107 odst. 1 SFEU.

35 Podle ustálené judikatury Soudního dvora ukládá posouzení podmínky selektivity dotčené výhody, která je pojmovým znakem „státní podpory“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, povinnost určit na prvním místě, zda v rámci dané právní úpravy může dotčené vnitrostátní opatření zvýhodňovat „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ vůči ostatním, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a se kterými je tak zacházeno odlišně, což lze v zásadě kvalifikovat jako diskriminaci (rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 54, jakož i citovaná judikatura).

36 V kontextu daňových opatření předpokládá kvalifikace vnitrostátního daňového opatření jako „selektivního“ to, že bude nejprve identifikován obecný nebo „obvyklý“ daňový režim uplatňovaný v dotyčném členském státě, a dále, že bude prokázáno, že se dotčené daňové opatření od uvedeného obecného režimu odchyluje v rozsahu, v němž zavádí rozlišování mezi subjekty, které se s ohledem na cíl tohoto obecného režimu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 57).

37 V projednávané věci je třeba nejprve konstatovat, že jak vyplývá z popisu vnitrostátního práva podaného v předkládacím rozhodnutí, referenční rámec vůči kterému je třeba provést porovnání srovnatelnosti, je tvořen pravidly německého práva v oblasti daní z nabytí nemovitých věcí, která společně určují předmet této skutečnosti vedoucí ke vzniku daňové povinnosti.

38 Poté vyvstává otázka, zda daňová výhoda, kterou poskytuje § 6 GrEStG tím, že ji lze využít pouze při přeměně zahrnující výlučně skupiny společností propojených vztahem držby nejméně 95% podílu nepřetržitě po dobu minimálně pěti let před uvedeným jednáním a pět let po jeho uskutečnění, představuje rozdílné zacházení mezi subjekty, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný společným daňovým režimem dotčeným ve věci v původním řízení ve srovnatelné skutkové a právní situaci, jelikož na přeměňující se společnosti, které nejsou propojené takovým vztahem držby, se toto osvobození od daní nevztahuje.

39 V tomto ohledu z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že cílem, který daňový režim daní z nabytí nemovitých věcí sleduje, je zdanit jakoukoliv změnu držitele práv (*Rechtsträgerwechsel*) týkající se nemovitě věcí, nebo jinými slovy, zdanit jakýkoli převod vlastnického práva k nemovitě věcí fyzické nebo právnické osoby na jinou fyzickou nebo právnickou osobu ve smyslu občanského práva.

40 Tento cíl je mimoto výslovně uveden v důvodové zprávě k návrhu zákona, z něž vzešel § 6 GrEStG. V důvodové zprávě je totiž uvedeno, že aby se zabránilo tomu, že dotyčné osvobození od daní povede k libovolnému zisku, musí být omezeno na přeměny podniků, jelikož tato jednání vedou, na rozdíl od jiných typů restrukturalizací podniků, ke změně držitelů práv k nemovitě věcí

ve smyslu GrEStG.

41 Rovněž s ohledem na znění § 6 GrEStG, z kterého vyplývá, že toto ustanovení výslovně osvobozuje od daně určitá jednání, která jsou obvykle předmětem daně na základě § 1 odst. 1 bodu 3 a odst. 2a a 3 GrEStG, je třeba dospět k závěru, že přezkum srovnatelnosti ve smyslu zásady zakotvené judikaturou připomenutou v bodě 35 tohoto rozsudku je třeba provést, jak ostatně navrhuje předkládající soud, s ohledem na uvedený cíl spočívající ve zdanění každé změny držitele vlastnických práv k nemovitým věcem, který je obecně sledován režimem daně z nabytí nemovitých věcí dotčeným ve věci v původním řízení, a konkrétně s ohledem na pravidla zahrnutá v § 1 GrEStG určující předmět nebo skutečnost vedoucí ke vzniku této daňové povinnosti, která představují, jak bylo uvedeno v bodě 37 tohoto rozsudku, referenční rámec, v němž kterému je třeba provést tento přezkum srovnatelnosti.

42 Jeví se přitom, že § 6a GrEStG vede k rozlišování společností, které se přeměňují v rámci takové skupiny, jako je skupina upravená v tomto ustanovení, a které mohou mít nárok na osvobození od daně dotčené ve věci v původním řízení, a společností, které uskutečňují to samé jednání, aniž by byly součástí takové skupiny, ale které jsou vyloučeny z tohoto osvobození od daně, třebaže se první i druhé uvedené společnosti nacházejí s ohledem na cíl sledovaný uvedeným zdaněním ve srovnatelné skutkové a právní situaci, která spočívá ve zdanění změny držitele vlastnických práv z pohledu oběanského práva, která s sebou nese převod těchto práv fyzické nebo právnické osoby na jinou fyzickou nebo právnickou osobou.

43 Účinek rozlišování, který tak vyplývá z podmínky týkající se výlučné účasti na přeměně společností téže skupiny propojených vztahem držby nejméně 95% podílu, je totiž posílen požadavkem, který ukládá ta samá podmínka, který vyžaduje, aby byl tento podíl držen nepřetržitě po dobu minimálně pěti let před uvedeným jednáním a pět let po jeho uskutečnění.

44 Na druhém místě je však třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora se pojem „státní podpora“ nevztahuje na opatření rozlišující mezi podniky, které se s ohledem na cíl sledovaný dotčeným právním režimem nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a tudíž na opatření *a priori* selektivní, pokud se dotyčnému členskému státu podaří prokázat, že je toto rozlišování odvoditelné, jelikož vyplývá z povahy nebo uspořádání soustavy, do níž tato opatření patří (rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 58 a citovaná judikatura).

45 V projednávané věci je třeba konstatovat, jak navrhuje předkládající soud a jak bylo rovněž tvrzeno ve vyjádřeních předložených Soudními dvory a v průběhu řízení, které byly předneseny během jednání u Soudního dvora, že cílem osvobození od daně upraveného v § 6a GrEStG je provést opravu, která zamezí zdanění, jež je považováno za nadměrné.

46 Daž z převodu nemovitých věcí, která je vybírána z přeměny uskutečněných v rámci skupiny společností charakterizované držbou zvláště vysokého podílu, a sice nejméně 95% podílu, je totiž považována za nadměrnou, jelikož podle § 1 odst. 2a a 3 GrEStG je převod dotčené nemovitosti zdaněn v zásadě již „na vstupu“, tj. v okamžiku, kdy se společnost, jež tuto nemovitost vlastní, stane součástí takové skupiny společností. Pokud by následný převod uvedené nemovitosti byl znovu zdaněn z důvodu přeměny uskutečněné v rámci této skupiny, zejména, jako je tomu v projednávané věci, v návaznosti na fúzi převzetím dceřiné společnosti 100% držené vlastníkem téže nemovitosti, vedlo by to k dvojímu zdanění téhož převodu dotčené nemovitosti, a sice nejprve při převodu vlastnického práva, za který se pokládá nabytí nejméně 95 % základního kapitálu nebo majetku řízené společností řídicí společností, a zadruhé při přeměně spočívající, jako v projednávaném případě, ve fúzi převzetím řízené společností řídicí společností.

47 Naopak, jak rovněž uvedl generální advokát v bodě 175 svého stanoviska, takové dvojí zdanění je vyloučeno v případě společnosti, která zahrnuje dvě společnosti propojené vztahem držby nižšího než 95% podílu. V takovém případě by totiž nabytí podílu nižšího než 95 % základního kapitálu nebo majetku řízené společnosti řídicí společností nebylo předmětem daně podle § 1 odst. 2a a 3 GrEStG, zatímco na následnou společnost tčto dvou společností by se nevztahovalo osvobození od daně upravené v § 6a GrEStG.

48 Je přitom třeba připomenout, že opatření, které se odchyluje od obecné daňové soustavy, může být odvodněno povahou a obecným uspořádáním této daňové soustavy, může-li dotčený členský stát prokázat, že toto opatření vyplývá přímo ze základních nebo řídicích principů jeho daňové soustavy. V tomto ohledu je nutno rozlišovat mezi cíli konkrétní daňové soustavy, které stojí mimo tuto soustavu, a mezi mechanismy vlastními samotné daňové soustavě, které jsou nezbytné k uskutečnění těchto cílů (rozsudek ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 81).

49 Soudní dvůr ve své judikatuře připustil, že cíle vlastní dotčené obecné daňové soustavě mohou odvodnit daňový režim, který je *a priori* selektivní (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. dubna 2004, GIL Insurance a další, C-308/01, EU:C:2004:252, body 74 až 76, a ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 64 až 76).

50 V projednávané věci může cíl týkající se řádného fungování obecného daňového režimu dotčeného ve věci v povodním řízení, který má zabránit dvojímu zdanění, a v důsledku toho i nadměrnému zdanění, odvodnit, že osvobození od daně, které stanoví § 6a GrEStG, je vyhrazeno pro společnosti uskutečňované mezi společnostmi propojenými vztahem držby nejméně 95% podílu nepřetržitě po dobu minimálně pěti let před uvedeným jednáním a pět let po jeho uskutečnění.

51 Kromě toho se jeví, jak rovněž uvedl předkládající soud, že požadavek na minimální dobu držby takového podílu odvodňuje vřle vyloučit nežádoucí vedlejší výnosy, a tudíž zabránit zneužitím tím, že se vyloučí, aby se na krátkou dobu a pouze pro účely nároku na toto osvobození od daně vytvářely vztahy držby na této úrovni, které by skončily s dosažením společnosti. Předcházení zneužitím může totiž představovat odvodnění související s povahou nebo uspořádáním dotčené soustavy (obdobně viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, GIL Insurance a další, C-308/01, EU:C:2004:252, bod 74).

52 Z toho vyplývá, že aťkoliv uvedené osvobození od daně zavedlo rozlišování mezi podniky, které se nacházejí s ohledem na cíl dotčené právní úpravy ve srovnatelné skutkové a právní situaci, toto rozlišování je odvodněné vzhledem k tomu, že jeho cílem je zabránit dvojímu zdanění a v tomto rozsahu vyplývá z povahy nebo uspořádání soustavy, do které náleží.

53 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 107 odst. 1 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nesplňuje podmínku selektivity dotčené výhody, kterou toto ustanovení ukládá, a sice takové daňové výhody, jako je výhoda dotčená ve věci v povodním řízení, která spočívá v tom, že od daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozen převod vlastnického práva k nemovité věci z společnosti zahrnující výhradně společnosti téže skupiny propojené vztahem držby nejméně 95% podílu nepřetržitě po dobu minimálně pěti let před uvedeným jednáním a pět let po jeho uskutečnění.

K nákladům řízení

54 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k

rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) rozhodl takto:

Článek 107 odst. 1 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nesplňuje podmínku selektivity dotčené výhody, kterou toto ustanovení ukládá, a sice takové daňové výhody, jako je výhoda dotčená ve věci v původním řízení, která spočívá v tom, že od daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozen převod vlastnického práva k nemovité věci z přeměny zahrnující výhradní společnosti téže skupiny propojené vztahem držby nejméně 95% podílu nepřetržitě po dobu minimálně pěti let před uvedeným jednáním a pět let po jeho uskutečnění.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.