

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (veliko vijeće)

19. prosinca 2018.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Državne potpore – članak 107. stavak 1. UFEU-a – Porez na promet nekretnina – Oslobođenje – Prijenosi vlasništva nekretnine do kojih je došlo zbog postupaka preoblikovanja provedenih u okviru određenih grupa društava – Pojam „državna potpora” – Uvjet koji se odnosi na selektivnost – Opravdanje”

U predmetu C-374/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), odlukom od 30. svibnja 2017., koju je Sud zaprimio 21. lipnja 2017., u postupku

Finanzamt B

protiv

A-Brauerei,

uz sudjelovanje:

Bundesministerium der Finanzen,

SUD (veliko vijeće),

u sastavu: K. Lenaerts, predsjednik, R. Silva de Lapuerta, potpredsjednica, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, A. Prechal (izvjestiteljica), M. Vilaras, F. Biltgen, K. Jürimäe i C. Lycourgos, predsjednici vijeća, M. Ilešić, J. Malenovský, E. Levits, L. Bay Larsen, C. G. Fernlund i S. Rodin, suci,

nezavisni odvjetnik: H. Saugmandsgaard Øe,

tajnik: K. Malacek, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 11. lipnja 2018.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za A-Brauerei, K. Naeve i B. Pignot, *Rechtsanwälte*, i K. Seiferth, C. Tillmann i A. Linn, *Steuerberater*,
 - za njemačku vladu, T. Henze, u svojstvu agenta,
 - za Europsku komisiju, K. Blanck-Putz, B. Stromsky i T. Maxian Rusche, u svojstvu agenata,
- saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 19. rujna 2018.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 107. stavka 1. UFEU-a.

2 Taj je zahtjev upućen u okviru spora između Finanzamta B (porezna uprava B, Njemačka) (u daljnjem tekstu: Finanzamt) i društva A-Brauerei povodom njegova odbijanja da tom društvu odobri oslobođenje od poreza na promet nekretnina na koje mogu, pod određenim okolnostima, imati pravo na temelju njemačkog poreznog prava društva koja stječu pravo vlasništva na nekretninama u sklopu postupaka preoblikovanja izvršenih u okviru određenih grupa društava.

Njemačko pravo

Zakon o preoblikovanju društava

3 Članak 1. stavak 1. Umwandlungsgesetza (Zakon o preoblikovanju društava) u verziji primjenjivoj na glavni postupak (u daljnjem tekstu: UmwG) propisuje:

„Pravni subjekti sa sjedištem na državnom području mogu se preoblikovati

1. spajanjem;
2. podjelom (podjela prestankom i prijenosom ukupne imovine, podjela bez prestanka i djelomičnim prijenosom imovine, podjela razdvajanjem na društva kćeri);
3. prijenosom imovine;

[...]”

4 Članak 2. UmwG-a predviđa:

„Pravni subjekti mogu se spajati prestankom bez likvidacije:

1. preuzimanjem prijenosom ukupne imovine jednog pravnog subjekta ili više njih (subjekti koji se preuzimaju) drugom postojećem pravnom subjektu (subjekt koji preuzima) [...]”

Zakon o porezu na promet nekretnina

5 Članak 1. Grunderwerbsteuergesetza (Zakon o porezu na promet nekretnina) u verziji primjenjivoj na glavni postupak (u daljnjem tekstu: GrEStG) propisuje:

„(1) Ako se odnose na nekretnine koje se nalaze na državnom području, sljedeće pravne radnje podliježu porezu na promet nekretnina:

1. ugovor o prodaji ili drugi pravni akt na kojem se temelji pravo na prijenos imovine;
2. sporazum o prijenosu vlasništva ako mu ne prethodi nikakav pravni akt na kojem se temelji pravo na prijenos vlasništva;
3. prijenos vlasništva ako mu ne prethodi nikakav pravni akt na kojem se temelji pravo na prijenos vlasništva i ako nije potreban nikakav sporazum o prijenosu vlasništva [...]

[...]

(2) Porezu na promet nekretnina također podliježu pravne radnje koje, iako nisu temelj prava na prijenos vlasništva, dopuštaju pravno ili ekonomski drugoj osobi da iskorištava za vlastiti račun nekretninu koja se nalazi na državnom području.

(2a) Ako je nekretnina koja se nalazi na državnom području dio imovine društva osoba i ako je tijekom razdoblja od pet godina sastav grupe povezanih društava trgovačkog društva izravno ili neizravno izmijenjen na način da je najmanje 95 % udjela trgovačkog društva preneseno na nova povezana društva trgovačkog društva, smatra se da je riječ o pravnom aktu o prijenosu vlasništva nekretnine na novo društvo osoba. [...]

(3) Ako je nekretnina koja se nalazi na državnom području dio imovine društva, porezu osim toga podliježu, ako se isključuje porez na temelju stavka 2.a, sljedeće pravne radnje:

1. pravni akt na kojem se temelji pravo na prijenos jednog ili više udjela trgovačkog društva ako, nakon prijenosa, najmanje 95 % udjela trgovačkog društva, izravno ili neizravno, drže stjecatelj ili poduzetnici u vladajućem položaju i ovisni poduzetnici ili ovisne osobe, ili pak ovisni poduzetnici ili ovisne osobe;
2. izravno ili neizravno spajanje najmanje 95 % udjela trgovačkog društva ako mu ne prethodi radnja koja je obuhvaćena obveznim pravom iz točke 1.;
3. pravni akt na kojem se temelji pravo na izravan ili neizravan prijenos najmanje 95 % udjela trgovačkog društva;
4. izravan ili neizravan prijenos najmanje 95 % udjela trgovačkog društva ako tom prijenosu ne prethodi radnja koja je obuhvaćena obveznim pravom iz točke 3.”

6. Članak 6.a GrESTG-a, umetnut u taj zakon člankom 7. Wachstumsbeschleunigungsgesetza (Zakon o ubrzanju gospodarskog rasta) od 22. prosinca 2009. (BGBl. 2009 I, str. 3950.), pod naslovom „Porezne pogodnosti prilikom restrukturiranja grupe društava” u verziji primjenjivoj na glavni postupak predviđa:

„Kada je riječ o oporezivoj pravnoj radnji iz članka 1. stavka 1. točke 3. i članka 1. stavka 2.a ili 3. do koje je došlo zbog preoblikovanja u smislu članka 1. stavka 1. točka 1. do 3. [UmwG-a], porez se ne naplaćuje; [...] prva rečenica primjenjuje se i na slučaj preoblikovanja predviđena pravom države članice Europske unije ili države na koju se primjenjuje Sporazum o Europskom gospodarskom prostoru. Prva rečenica primjenjuje se samo ako u postupku preoblikovanja isključivo sudjeluje poduzetnik u vladajućem položaju i jedno ili više ovisnih društava tog poduzetnika u vladajućem položaju ili više ovisnih društava jednog poduzetnika u vladajućem položaju. U smislu treće rečenice, 'ovisno' jest društvo čiji su kapital ili imovina u vlasništvu poduzetnika u vladajućem položaju neprekinuto, izravno ili neizravno ili pak jednim dijelom izravno, a drugim dijelom neizravno, u visini od najmanje 95 %, tijekom pet godina prije pravne radnje i pet godina nakon nje”.

Glavni postupak i prethodno pitanje

7. A-Brauerei, društvo koje obavlja poslovnu djelatnost, držalo je 100 % poslovnih udjela T-GmbH-a, društva koje je bilo vlasnik više nekretnina i jedini dioničar drugog društva.

8. Ugovorom od 1. kolovoza 2012. T-GmbH je prenio A-Brauereiju svu svoju imovinu, uključujući i navedene zgrade sa svim pripadajućim pravima i obvezama, u okviru preoblikovanja

putem spajanja preuzimanjem na temelju ?lanka 1. stavka 1. to?ke 1. i ?lanka 2. to?ke 1. UmwG-a, koje je uklju?ivalo samo ta dva društva.

9 To je spajanje stupilo na snagu upisom u trgova?ki registar 24. rujna 2012., datum na koji je T-GmbH, u kojem je A-Brauerei dr?ao 100 % udjela tijekom vi?e od pet godina prije navedenog spajanja, prestao postojati.

10 Mi?ljenjem od 7. lipnja 2013. Finanzamt je zahtijevao pla?anje poreza na promet nekretnina koji je dugovao A-Brauerei s obzirom na to da je prijenos na njega, kao društvo preuzimatelja, nekretnina u vlasni?tvu T-GmbH-a, kao preuzetog društva, zbog spajanja tih dvaju društava i uklju?enog op?eg prijenosa imovine preuzetog društva na društvo preuzimatelja oporeziva transakcija na temelju ?lanka 1. stavka 1. to?ke 3. GrEStG-a i ne ulazi u oslobo?enje iz ?lanka 6.a GrEStG-a.

11 Odlukom od 19. srpnja 2013. Finanzamt je odbio prigovor koji je podnio A-Brauerei protiv tog mi?ljenja zato ?to T-GmbH nije bio „ovisno društvo” u smislu navedenog ?lanka 6.a s obzirom na to da je to društvo prestalo postojati nakon spajanja, tako da nije bio ispunjen uvjet o zakonskom roku dr?anja udjela od barem 95 % tijekom pet godina nakon oporezive transakcije postavljen tim ?lankom 6.a.

12 Presudom od 14. listopada 2014. Finanzgericht Nürnberg (Financijski sud u Nürnbergu, Njema?ka) prihvatio je tu?bu koju je podnio A-Brauerei protiv te odluke jer je u ovom slu?aju on mogao iskoristiti poreznu pogodnost predvi?enu ?lankom 6.a GrEStG-a.

13 Finanzamt je podnioreviziju protiv te presude pred Bundesfinanzhofom (Savezni financijski sud, Njema?ka).

14 U me?upresudi od 25. studenoga 2015. taj je sud potvrdio tuma?enje ?lanka 6.a GrEStG-a iz prvog stupnja jer je uvjet koji se odnosi na rokove dr?anja udjela bio primjenjiv samo ako je mogao biti materijalno po?tovan tijekom doti?nog postupka preoblikovanja, ?to nije bio slu?aj u postupku spajanja u glavnom postupku jer je ono nu?no uklju?ivalo prestanak preuzetog društva.

15 U toj me?upresudi sud koji je uputio zahtjev je *ex officio* iznio i pitanje treba li ?lanak 6.a ostati neprimijenjen zato ?to porezna pogodnost koju taj ?lanak dodjeljuje treba biti kvalificirana kao „dr?avna potpora” u smislu ?lanka 107. stavka 1. UFEU-a, tako da mo?e postojati povreda obveze obavje?ivanja i *standstilla* propisane u ?lanku 108. stavku 3. UFEU-a.

16 U tom pogledu, Bundesministerium der Finanzen (Savezno ministarstvo financija, Njema?ka), koji je intervenirao u postupku pred sudom koji je uputio zahtjev, iznio je da Europska komisija nije bila obavije?tena o poreznoj pogodnosti predvi?enoj ?lankom 6.a GrEStG-a i da stoga nije pokrenut nikakav Komisijin postupak ispitivanja o njoj. Ipak, treba istaknuti da, pozivaju?i se na presudu Op?eg suda Europske unije od 7. studenoga 2014., Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939), predmetna pogodnost nije bila „dr?avna potpora” u smislu ?lanka 107. stavka 1. UFEU-a jer bi bilo nemogu?e poduzetnike korisnike te pogodnosti karakterizirati na temelju njihovih specifi?nih obilje?ja kao povla?tenu kategoriju, tako da uvjet selektivnosti koji postavlja ta odredba nije ispunjen.

17 U tim je okolnostima Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) odlu?io prekinuti postupak i postaviti Sudu sljede?e prethodno pitanje:

„Treba li ?lanak 107. stavak 1. UFEU-a tuma?iti na na?in da je rije? o potpori koja je prema toj odredbi nedopu?tena kada se, u skladu s propisima dr?ave ?lanice, ne napla?uje porez na promet nekretnina za oporezivo stjecanje na temelju preoblikovanja (spajanja), ako u postupku

preoblikovanja sudjeluju određeni pravni subjekti (poduzetnik u vladajućem položaju i ovisno društvo), a poduzetnik u vladajućem položaju drži udio od 100 % u ovisnom društvu tijekom pet godina prije pravne radnje i pet godina nakon te pravne radnje?”

O prethodnom pitanju

18 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 107. stavak 1. UFEU-a tumačiti na način da porezna pogodnost poput one u glavnom postupku, koja se sastoji od oslobođenja od poreza na promet nekretnina prijenosa vlasništva nekretnine do kojeg je došlo zbog postupka preoblikovanja koji uključuje isključivo društva iste grupe vezana udjelom sudjelovanja od barem 95 % u minimalnom i neprekinutom razdoblju od pet godina koje prethodi navedenom postupku i pet godina nakon njega, ispunjava uvjet selektivnosti dotične pogodnosti postavljen u toj odredbi.

19 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, da bi se nacionalna mjera kvalificirala kao „državna potpora” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, moraju se ispuniti sve sljedeće pretpostavke. Kao prvo, mora biti riječ o državnoj intervenciji ili intervenciji putem državnih sredstava. Kao drugo, ta intervencija mora biti takva da može utjecati na trgovinu među državama članicama. Treće, zbog nje mora nastati selektivna prednost za primatelja. Kao četvrto, mora narušavati ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje (presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 53. i navedena sudska praksa).

20 Što se tiče uvjeta selektivnosti pogodnosti, koji čini pojam „državna potpora” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, treba najprije ispitati mora li, kao što to tvrdi njemačka vlada, porezna pogodnost koju dodjeljuje članak 6.a GrESTG-a biti od početka kvalificirana kao „opća mjera” i mora li stoga biti izuzeta iz područja primjene članka 107. stavka 1. UFEU-a jer ne ispunjava uvjet selektivnosti koji postavlja ta odredba.

21 U tom pogledu, kada je riječ osobito o nacionalnim mjerama koje dodjeljuju poreznu pogodnost, valja podsjetiti da mjera takve prirode, koja iako ne sadržava prijenos državnih sredstava, stavlja korisnike u povoljniji položaj od drugih poreznih obveznika, može dati selektivnu pogodnost korisnicima i stoga jest državna potpora u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a (presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 56. i navedena sudska praksa).

22 U tom kontekstu, Sud je također odlučio da uvjet za primjenu ili dodjelu porezne potpore može biti temelj za utvrđivanje selektivnog karaktera te potpore ako on dovodi do stvaranja razlike između poduzetnika koji se, s obzirom na cilj kojem taj porezni sustav teži, nalaze u injenično i pravno usporedivoj situaciji i ako stoga razotkriva diskriminaciju s obzirom na poduzetnike koji su iz toga isključeni (presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 86.).

23 Naprotiv, nacionalne mjere koje se primjenjuju bez razlike na sve poduzetnike dotične države članice jesu opće mjere i stoga nisu selektivnog karaktera (vidjeti u tom smislu presude od 29. ožujka 2012., 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, t. 39. i od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 56. te navedenu sudsku praksu).

24 Injenica da samo porezni obveznici koji ispunjavaju uvjete za primjenu neke mjere mogu uživati korist od nje ne znači sama po sebi da mjera ima selektivan karakter (presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 59.).

25 Međutim nevažna je, u svrhu kvalifikacije kao „opće mjere”, činjenica da se predmetna mjera primjenjuje neovisno o prirodi djelatnosti poduzetnika (vidjeti u tom smislu presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 82. do 84.).

26 Naime, *a priori* selektivna priroda mjere koja dodjeljuje pogodnost ne mora nužno biti utemeljena na uvjetu stjecanja vezanog za sektor djelatnosti u kojem djeluje poduzetnik, ali može biti utemeljena na drugim uvjetima, poput uvjeta vezanog za pravni oblik poduzetnika koji može uživati korist od nje (vidjeti u tom smislu presudu od 10. siječnja 2006., Cassa di Risparmio di Firenze i dr., C-222/04, EU:C:2006:8, t. 136.).

27 Osim toga, nije relevantna ni činjenica da u svrhu navedene kvalifikacije kao „opće mjere” mjera koja je *a priori* ili potencijalno dostupna svakom poduzetniku ne omogućava utvrditi posebnu kategoriju poduzetnika kojima ona jedino pogoduje i koji se mogu razlikovati zbog specifičnih, zajedničkih i posebnih svojstava (vidjeti u tom smislu presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 69. do 71.).

28 U ovom slučaju, iz spisa kojim raspolaže Sud proizlazi da je oslobođenje od poreza na promet nekretnina predviđeno u članku 6.a GrESTG-a bilo uvedeno u taj zakon Zakonom o ubrzanju gospodarskog rasta od 22. prosinca 2009., pod naslovom „Porezne pogodnosti prilikom restrukturiranja grupe društava”, kao mjera koja formalno odstupa od članka 1. stavka 1. točke 3. i stavaka 2.a i 3. GrESTG-a.

29 Osim toga, iz obrazloženja prijedloga zakona kojim je uvedeno to oslobođenje proizlazi da se njime želi u bitnome olakšati restrukturiranje poduzetnika, a osobito preoblikovanja koja podrazumijevaju prijenos nekretnina između društava, kako bi se potaknula njihova konkurentnost u vrijeme financijske krize koja je pogodila Saveznu Republiku Njemačku od 2008.

30 Iz spisa kojim raspolaže Sud također proizlazi da je tek tijekom zakonodavnog postupka odlučeno ograničiti korištenje te porezne pogodnosti na određene grupe društava dodavanjem prvotno predloženom tekstu dodatnog uvjeta primjene prema kojem u predmetnom postupku preoblikovanja mogu sudjelovati samo društvo „u vladajućem položaju” i jedno ili više „ovisnih” društava, pri čemu su potonja definirana kao društva čiji kapital ili imovinu društva drži vladajuće društvo u visini od barem 95 % u minimalnom i neprekinutom razdoblju od pet godina koje prethodi navedenom postupku i pet godina nakon njega.

31 No porezno oslobođenje koje je predmet glavnog postupka pogoduje samo ciljanim grupama društava koje provode postupke preoblikovanja, dok su društva koja nisu dio takvih grupa društava isključena iz te pogodnosti iako provode postupke preoblikovanja istovjetne onima koje provode te grupe društava.

32 U tom pogledu, istina je da regulatorna tehnika nije odlučujuća u svrhu određivanja je li mjera selektivna ili opća, u smislu da, kao što osobito proizlazi iz točke 101. presude od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732), čak i mjera koja nije formalno derogatorna i temelji se na kriterijima koji su sami općeniti može biti selektivna ako čini diskriminaciju između društava koja se nalaze u usporedivim situacijama s obzirom na cilj kojem teži predmetni porezni sustav.

33 Međutim, ako u svrhu utvrđivanja selektivnosti neke porezne mjere korištena regulatorna tehnika nije odlučujuća tako da nije uvijek nužno da ona odstupa od uobičajenog poreznog sustava, okolnost da ona ima takvu prirodu, poput predmetne mjere iz glavnog postupka, relevantna je kada iz te tehnike proizlazi razlikovanje dviju kategorija subjekata i *a priori* dolazi do

njihova različitost tretmana, odnosno jedni su obuhvaćeni odstupanjem, a drugi i dalje podliježu uobičajenom poreznom sustavu, iako se te dvije kategorije nalaze u situaciji koja je usporediva s obzirom na cilj kojem navedeni sustav teži (presude od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 77. i od 28. lipnja 2018., Andres (stečaj Heitkamp BauHolding)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 93.).

34 Slijedi da argument njemačke vlade naveden u točki 20. ove presude nije dovoljan da se utvrdi da mjera koja je predmet glavnog postupka ne ulazi u područje primjene članka 107. stavka 1. UFEU-a.

35 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, ocjena uvjeta selektivnosti predmetne pogodnosti, koja čini pojam „državna potpora” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, zahtijeva, kao prvo, utvrđivanje može li u okviru određenog pravnog sustava predmetna nacionalna mjera pogodovati „određenim poduzetnicima ili proizvodnji određene robe” u odnosu na druge koji se nalaze, s obzirom na cilj kojem taj sustav teži, u činjenično i pravno usporedivoj situaciji i koji tako imaju različit tretman koji se u biti može kvalificirati kao diskriminirajući (presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 54. i navedena sudska praksa).

36 U kontekstu poreznih mjera kvalificiranje nacionalne porezne mjere kao „selektivne” podrazumijeva, kao prvo, utvrđivanje redovnog ili „uobičajenog” poreznog sustava koji je na snazi u predmetnoj državi članici i, kao drugo, dokazivanje da odnosna porezna mjera odstupa od tog redovnog sustava u mjeri u kojoj se njome uvodi razlikovanje između subjekata koji se, s obzirom na cilj tog zajedničkog sustava, nalaze u činjenično i pravno usporedivim situacijama (vidjeti u tom smislu presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 57.).

37 U ovom slučaju najprije valja utvrditi da kao što proizlazi iz predstavljanja nacionalnog prava iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, referentni okvir s obzirom na koji treba provesti ispitivanje usporedivosti čine pravila njemačkog prava u području poreza na promet nekretnina koja, promatrana u cjelini, određuju predmet ili oporezivi događaj za taj porez.

38 Zatim se postavlja pitanje provodi li se poreznom pogodnošću dodijeljenom člankom 6.a GrESTG-a, s obzirom na to da je korist od nje rezervirana za postupak preoblikovanja koji uključuje isključivo društva grupe društava vezanih udjelom od barem 95 % u minimalnom i neprekinutom razdoblju od pet godina koje prethodi navedenom postupku i pet godina nakon njega, različit postupanje između subjekata koji se nalaze, s obzirom na cilj zajedničkog sustava o kojem je riječ u glavnom postupku, u činjenično i pravno usporedivim situacijama jer su društva koja provode te postupke preoblikovanja a da nisu vezana takvim udjelom sudjelovanja isključena iz tog oslobođenja.

39 U tom pogledu, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je cilj za kojim ide porezni sustav o porezu na promet nekretnina oporezovati svaku promjenu nositelja prava (*Rechtsträgerwechsel*) koja pripadaju nekoj nekretnini ili, drugim riječima, oporezovati svaki prijenos prava vlasništva neke nekretnine s jedne fizičke ili pravne osobe na drugu fizičku ili pravnu osobu u smislu građanskog prava.

40 Taj je cilj osim toga izričito naveden u obrazloženju prijedloga zakona iz kojeg je proizišao članak 6.a GrESTG-a. Naime tamo je navedeno da kako bi se izbjeglo da dotično oslobođenje dovede do arbitrarnih koristi, ono mora biti ograničeno na postupke preoblikovanja društava jer takvi postupci dovode, za razliku od drugih vrsta restrukturiranja društava, do promjene nositelja prava na nekoj nekretnini u smislu GrESTG-a.

41 S obzirom tako?er na sadržaj ?lanka 6.a GrEStG-a, iz kojeg proizlazi da ta odredba izri?ito osloba?a od poreza odre?ene radnje koje se uobi?ajeno oporezuju na temelju ?lanka 1. stavka 1. to?ke 3. i stavaka 2.a i 3. GrEStG-a, treba zaklju?iti da ispitivanje usporedivosti u smislu na?ela uspostavljenog sudskom praksom navedenom u to?ki 35. ove presude treba izvršiti, kako to uostalom predlaže sud koji je uputio zahtjev, s obzirom na navedeni cilj, koji se sastoji od oporezivanja svake promjene nositelja prava vlasništva na nekoj nekretnini, koji op?enito nastoje ispuniti sustav poreza na promet nekretnina o kojem je rije? u glavnom postupku i osobito pravila iz ?lanka 1. GrEStG-a koja odre?uju predmet ili oporeziv doga?aj za taj porez, pri ?emu taj sustav i ta pravila ?ine, kao što je navedeno u to?ki 37. ove presude, referentni okvir s obzirom na koji treba izvršiti to ispitivanje usporedivosti.

42 No, o?ito je da ?lanak 6.a GrEStG-a dovodi do razlikovanja, s jedne strane, društava koja provode postupak preoblikovanja unutar grupe kao što je onaj naveden u toj odredbi i koja mogu imati koristi od poreznog oslobo?enja iz glavnog postupka i, s druge strane, onih koji provode taj isti postupak a da nisu dio takve grupe te su isklju?eni iz takvog oslobo?enja, iako se i jedni i drugi nalaze u ?injeni?no i pravno usporedivim situacijama s obzirom na cilj navedenog poreza, a to je da se oporezuje promjena nositelja prava vlasništva sa stajališta gra?anskog prava, koja uklju?uje prijenos tih prava s jedne fizi?ke ili pravne osobe na drugu fizi?ku ili pravnu osobu.

43 Nadalje, u?inak razlikovanja koji tako proizlazi iz uvjeta koji se ti?e isklju?ivog sudjelovanja u postupku preoblikovanja društava iste grupe vezanih udjelom od barem 95 % poja?an je zahtjevom, nametnutim tim istim uvjetom, prema kojem to sudjelovanje mora trajati u minimalnom i neprekinutom razdoblju od pet godina koje prethodi navedenom postupku i pet godina nakon njega.

44 Ipak, treba podsjetiti da, kao drugo, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda pojam „državna potpora” ne obuhva?a mjere koje uvode razlikovanje izme?u poduzetnika koji se, s obzirom na cilj predmetnog pravnog sustava, nalaze u ?injeni?no i pravno usporedivoj situaciji i koje su stoga *a priori* selektivne, kada država ?lanica uspije dokazati da je to razlikovanje opravdano jer proizlazi iz prirode ili strukture sustava kojeg su te mjere dio (presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group SA i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 58. i navedena sudska praksa).

45 U ovom slu?aju treba utvrditi, kao što predlaže sud koji je uputio zahtjev i kako je tako?er potvr?eno u pisanim o?itovanjima podnesenima Sudu i tijekom rasprava pred njim, da se oslobo?enjem predvi?enim u ?lanku 6.a GrEStG-a želi uvesti ispravak u svrhu izbjegavanja oporezivanja koje se smatra pretjeranim.

46 Naime, oporezivanje prijenosa nekretnina koje proizlazi iz postupaka preoblikovanja provedenih u okviru grupe društava kod kojih je rije? o stjecanju udjela u osobito visokoj razini, od barem 95 %, smatra se pretjeranim s obzirom na to da je, na temelju ?lanka 1. stavaka 2.a i 3. GrEStG-a, predmetni prijenos nekretnine na?elno ve? oporezovan „na ulasku”odnosno u trenutku kada je društvo vlasnik te nekretnine integrirano u takvu grupu društava. Ako zatim prijenos navedene nekretnine bude ponovno oporezovan, zbog postupka preoblikovanja provedenog u toj grupi, osobito kao u ovom slu?aju, kao posljedica spajanja preuzimanjem društva k?eri u 100 %-tnom vlasništvu, a koje je vlasnik iste nekretnine, iz toga slijedi dvostruko oporezivanje istog postupka prijenosa predmetne nekretnine, odnosno prvi put prilikom prijenosa vlasništva koji treba odgovarati stjecanju od strane vladaju?eg društva barem 95 % kapitala ili imovine ovisnog društva, i drugi put prilikom postupka preoblikovanja koji se u ovom slu?aju sastoji od spajanja preuzimanjem potonjeg društva od strane onog vladaju?eg.

47 Obratno, kao što je iznio i nezavisni odvjetnik u to?ki 175. svojeg mišljenja, takvo dvostruko

oporezivanje isključeno je u slučaju postupka preoblikovanja koji uključuje dva društva povezana udjelom nižim od 95 %. Naime, u takvom slučaju stjecanje od strane vladajućeg društva sudjelovanja nižeg od 95 % kapitala ili imovine ovisnog društva nije oporezivo na temelju članka 1. stavaka 2.a i 3. GrESTG-a, dok postupak preoblikovanja koji se događa naknadno izmeću tih dvaju društava neće biti oslobođen kako je predviđeno člankom 6.a GrESTG-a.

48 Treba podsjetiti da mjera koja čini iznimku od primjene općeg poreznog sustava doista može biti opravdana prirodom i općom strukturom poreznog sustava ako država članica o kojoj je riječ može dokazati da ta mjera izravno proizlazi iz osnovnih ili vodećih načela njezina poreznog sustava. U tom pogledu treba praviti razliku između, s jedne strane, ciljeva dodijeljenih posebnom poreznom režimu i koji su mu izvanjski i, s druge strane, mehanizama svojstvenih samom poreznom sustavu potrebnih za postizanje tih ciljeva (presuda od 6. rujna 2006., Portugal/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, t. 81.).

49 U svojoj sudskoj praksi Sud je utvrdio da ciljevi svojstveni predmetnom općem poreznom sustavu mogu opravdati *a priori* selektivni porezni sustav (vidjeti u tom smislu presude od 29. travnja 2004., GIL Insurance i dr., C-308/01, EU:C:2004:252, t. 74. do 76. i od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr., C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 64. do 76.).

50 U ovom slučaju, cilj povezan s funkcioniranjem svojstvenim općem poreznom sustavu koji je predmet glavnog postupka, kojim se želi izbjeći dvostruko i stoga pretjerano oporezivanje, može opravdati da porezno oslobođenje predviđeno člankom 6.a GrESTG-a bude predviđeno samo za postupke preoblikovanja provedene između društava vezanih udjelom sudjelovanja od barem 95 % tijekom minimalnog i neprekinutog razdoblja od pet godina koje prethodi navedenom postupku i pet godina nakon njega.

51 Nadalje, kao što je iznio i sud koji je uputio zahtjev, zahtjev koji se tiče minimalnog razdoblja držanja takvih udjela o čemu je opravdan voljom da se isključe neželjeni učinci neočekivanih prihoda i stoga spriječi zlouporaba izbjegavajući da se uspostave udjeli u toj visini na kratko vrijeme samo kako bi se postigla korist od tog poreznog oslobođenja, a zatim da se razvrgnu kada je preoblikovanje dovršeno. Naime, sprežavanje zlouporabe može predstavljati opravdanje vezano za prirodu ili strukturu sustava (vidjeti, analogijom, presudu od 29. travnja 2004., GIL Insurance i dr., C-308/01, EU:C:2004:252, t. 74.).

52 Slijedi da iako navedeno oslobođenje uvodi razlikovanje između poduzetnika koji se nalaze, s obzirom na cilj predmetnog pravnog sustava, u činjeno i pravno usporedivim situacijama, to je razlikovanje opravdano jer se njime želi izbjeći dvostruko oporezivanje i, u toj mjeri, proizlazi iz prirode ili strukture sustava u kojem se nalazi.

53 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti da članak 107. stavak 1. UFEU-a treba tumačiti na način da porezna pogodnost poput one u glavnom postupku, koja se sastoji od oslobođenja od poreza na promet nekretnina prijenosa vlasništva nekretnine do kojeg je došlo zbog postupka preoblikovanja koji uključuje isključivo društva iste grupe vezana udjelom sudjelovanja od barem 95 % u minimalnom i neprekinutom razdoblju od pet godina koje prethodi navedenom postupku i pet godina nakon njega, ne ispunjava uvjet selektivnosti dotične pogodnosti postavljen u toj odredbi.

Troškovi

54 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (veliko vijeće) odlučuje:

Članak 107. stavak 1. UFEU-a treba tumačiti na način da porezna pogodnost poput one u glavnom postupku, koja se sastoji od oslobođenja od poreza na promet nekretnina prijenosa vlasništva nekretnine do kojeg je došlo zbog postupka preoblikovanja koji uključuje isključivo društva iste grupe vezana udjelom sudjelovanja od barem 95 % u minimalnom i neprekinutom razdoblju od pet godina koje prethodi navedenom postupku i pet godina nakon njega, ne ispunjava uvjet selektivnosti dotične pogodnosti postavljen u toj odredbi.

Potpisi

* Jezik postupka: njemački