

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 19 grudnia 2018 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Pomoc państwa – Artykuł 107 ust. 1 TFUE – Podatek od nabycia nieruchomości – Zwolnienie – Przeniesienie prawa własności nieruchomości dokonane z powodu operacji przekształcenia przeprowadzonych wewnątrz pewnych grup spółek – Pojęcie „pomocy państwa” – Warunek dotyczący selektywności – Względy uzasadniające

W sprawie C-374/17

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowieniem z dnia 30 maja 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 czerwca 2017 r., w postępowaniu:

Finanzamt B

przeciwko

A-Brauerei

przy udziale:

Bundesministerium der Finanzen,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes, R. Silva de Lapuerta, wiceprezes, J.C. Bonichot, A. Arabadjiev, A. Prechal (sprawozdawca), M. Vilaras, F. Biltgen, K. Jürimäe i C. Lycourgos, presi izb, M. Ilešić, J. Malenovský, E. Levits, L. Bay Larsen, C.G. Fernlund i S. Rodin, sędziowie,

rzecznik generalny: H. Saugmandsgaard Øe,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 11 czerwca 2018 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu A-Brauerei przez K. Naevego i B. Pignota, Rechtsanwälte, oraz przez K. Seiferth i C. Tillmann, oraz A. Linna, Steuerberater,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez K. Blanck-Putz oraz przez B. Stromskiego oraz T. Maxiana Ruschego, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 19 września 2018 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 107 ust. 1 TFUE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Finanzamt B (urząd skarbowy w B, Niemcy, zwany dalej „Finanzamt”) i A-Brauerei w kwestii odmowy urzędu przyznania tej spółce zwolnienia z podatku od nabycia nieruchomości, z którego przy spełnieniu pewnych przesłanek mógł korzystać, na podstawie niemieckiego prawa podatkowego, spółki nabywającej prawo własności nieruchomości w ramach operacji przekształcenia przeprowadzonych wewnątrz pewnych grup.

Prawo niemieckie

Ustawa dotycząca przekształceń spółek

3 Paragraf 1 ust. 1 Umwandlungsgesetz (ustawy dotyczącej przekształceń spółek) w brzmieniu obowiązującym w postępowaniu głównym (zwanej dalej „UmwG”), stanowi:

„Podmioty prawa mające siedzibę na terytorium krajowym mogą dokonywać przekształceń poprzez:

1. połączenie;
2. podział (podział przez rozwiązanie i przeniesienie całego majątku, podział bez rozwiązania i częściowe przeniesienie majątku i podział poprzez utworzenie spółki zależnej);
3. przez przeniesienie majątku;

[...]”.

4 Paragraf 2 UmwG stanowi:

„Podmioty prawa mogą dokonywać połączeń poprzez rozwiązanie bez przeprowadzania likwidacji

1. w drodze przejścia przez przeniesienie całego majątku jednego lub kilku podmiotów prawa (podmioty przejmowane) na inny istniejący podmiot prawa (podmiot przejmujący) [...]”.

Ustawa o podatku od nabycia nieruchomości

5 Paragraf 1 Grunderwerbsteuergesetz (ustawy o podatku od nabycia nieruchomości) w brzmieniu obowiązującym w postępowaniu głównym (zwanej dalej „GrEStG”) stanowi:

„(1) Podatkowi od nabycia nieruchomości podlegają następujące zdarzenia prawne, jeżeli dotyczą nieruchomości krajowych:

1. umowa sprzedaży lub inna czynność prawna ustanawiająca roszczenie o przeniesienie własności nieruchomości;
2. porozumienie co do przeniesienia własności, jeżeli nie dokonano wcześniej czynności

prawnej ustanawiającej roszczenie o przeniesienie własności;

3. przeniesienie własności, jeżeli nie dokonano wcześniej czynności prawnej ustanawiającej roszczenie o przeniesienie własności i przeniesienie to nie wymaga również odpowiedniego porozumienia [...]

[...]

(2) Podatkowi od nabycia nieruchomości podlegają również zdarzenia prawne, które bez ustanowienia roszczenia o przeniesienie prawa własności pozwalają innej osobie – pod kątem prawnym lub gospodarczym – korzystać na rachunek własny z nieruchomości położonej na terytorium krajowym.

(2a) Jeżeli do majątku spółki osobowej należą nieruchomości położone na terytorium krajowym i w ciągu pięciu lat liczba wspólników zmienia się bezpośrednio lub pośrednio w ten sposób, że co najmniej 95% udziałów w majątku spółki przechodzi na nowych wspólników, zmianę tę uważa się za czynność prawną mającą na celu przeniesienie prawa własności nieruchomości na nową spółkę osobową. [...]

(3) Jeżeli do majątku spółki należą nieruchomości położone na terytorium krajowym, podatkowi podlegają ponadto, o ile jest wyłączone opodatkowanie na podstawie ust. 2a:

1. czynność prawna ustanawiająca roszczenie o przeniesienie jednego lub wielu udziałów w spółce, jeżeli w wyniku przeniesienia bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 95% udziałów w spółce zostaje skumulowanych – pośrednio albo bezpośrednio – jedynie w rękę nabywcy bądź w rękę przedsiębiorstw dominujących i zależnych lub osób zależnych bądź w rękę przedsiębiorstw zależnych lub osób zależnych;

2. kumulacja bezpośrednio albo pośrednio co najmniej 95% udziałów w spółce, jeżeli nie dokonano wcześniej zobowiązującej czynności prawnej, o której mowa w pkt 1;

3. czynność prawna ustanawiająca roszczenie o przeniesienie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 95% udziałów w spółce;

4. przeniesienie bezpośrednio albo pośrednio co najmniej 95% udziałów w spółce na inną osobę, jeżeli nie dokonano wcześniej zobowiązującej czynności prawnej, o której mowa w pkt 3”.

6 Paragraf 6a GrEStG, wprowadzony do tej ustawy w drodze art. 7 Wachstumsbeschleunigungsgesetz (ustawy w sprawie przyśpieszenia wzrostu gospodarczego) z dnia 22 grudnia 2009 r. (BGBl. 2009 I, s. 3950), w tytule „Ulgi podatkowe w związku z restrukturyzacją w ramach grupy spółek”, w wersji obowiązującej w postępowaniu górnym stanowi:

„Jeżeli chodzi o czynność prawną podlegającą opodatkowaniu, o której mowa w art. 1 ust. 1 pkt 3 i art. 1 ust. 2a lub 3, której dokonano z powodu przekształcenia w rozumieniu art. 1 ust. 1 pkt 1–3 [UmwG], podatku nie pobiera się; [...] zdanie pierwsze stosuje się również do analogicznych przekształceń przewidzianych w prawie państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub prawie państwa, do którego stosuje się Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym. Zdanie pierwsze stosuje się tylko w wypadku, gdy w procesie przekształcenia uczestniczy wyłącznie jedno przedsiębiorstwo dominujące i jedna lub kilka spółek zależnych od tego przedsiębiorstwa dominującego lub kilka spółek zależnych innego przedsiębiorstwa dominującego. W rozumieniu zdania trzeciego »zależna« jest spółka, w której kapitale lub majątku przedsiębiorstwo dominujące posiada – pośrednio lub bezpośrednio – nieprzerwanie przez okres pięciu lat przed zdarzeniem

prawnym i pi?ciu lat pod zdarzeniu prawnym bezpo?rednio lub po?rednio co najmniej 95% udzia?ów”.

Sp?r w post?powaniu g?ównym i pytanie prejudycjalne

7 A-Brauerei, sp?ka prowadz?ca dzia?alno?? handlow?, posiada?a 100% udzia?ów w kapitale zak?adowym T-GmbH, sp?ki, która z kolei by?a w?a?cicielk? kilku nieruchomo?ci i by?a jedynym akcjonariuszem innej sp?ki.

8 Umow? z dnia 1 sierpnia 2012 r. sp?ka T-GmbH przenios?a na sp?k? A-Brauerei ca?y swój maj?tek – w tym rzeczony nieruchomo?ci wraz z przynale?nymi prawami i obowi?zkami – w ramach przekszta?cenia w drodze po??czenia przez przejecie na podstawie art. 1 ust. 1 pkt 1 i art. 2 pkt 1 UmwG obejmuj?cego wy??cznie te dwie sp?ki.

9 Owa fuzja odnios?a skutek z chwil? wpisu do rejestru handlowego w dniu 24 wrze?nia 2012 r., kiedy przesta?a istnie? T-GmbH, której ca?y kapita? zak?adowy znajdowa? si? w posiadaniu A-Brauerei w okresie ponad pi?ciu lat poprzedzaj?cych t? fuzj?.

10 Wezwaniem z dnia 7 czerwca 2013 r. Finanzamt za??da? zap?aty podatku od nabycia nieruchomo?ci nale?nego od sp?ki A-Brauerei, poniewa? przekazanie na jej rzecz, jako na sp?k? przejmuj?c?, nieruchomo?ci nale??cych do w?asno?ci T-GmbH, jako sp?ki przejmowanej, z uwagi na fuzj? tych dwóch przedsi?biorstw oraz b?d?c? wynikiem tej fuzji sukcesj? uniwersaln? praw i obowi?zków sp?ki przejmowanej na sp?k? przejmuj?c?, stanowi?o transakcj? podlegaj?c? opodatkowaniu na podstawie § 1 ust. 1 pkt 3 GrEStG i nie wchodzi?o w zakres zwolnienia, o którym mowa w § 6a GrEStG.

11 Decyzj? z dnia 19 lipca 2013 r. Finanzamt oddali? wniesione przez A-Brauerei za?alenie na to wezwanie na tej podstawie, ?e sp?ka T-GmbH nie by?a „sp?k? zale?n?” w rozumieniu tego § 6a, poniewa? przesta?a ona istnie? w nast?pstwie po??czenia, tak ?e nie zosta?a spe?niona na?o?ona przez § 6a przes?anka polegaj?ca na dochowaniu ustawowego terminu posiadania udzia?ów przynajmniej w wysoko?ci 95% w trakcie ostatnich pi?ciu lat nast?puj?cych po transakcji operacji.

12 Wyrokiem z dnia 14 pa?dziernika 2014 r. Finanzgericht Nürnberg (s?d finansowy w Norymberdze, Niemcy) uwzgl?dni? skarg? A-Brauerei na t? decyzj? na tej podstawie, ?e w niniejszym wypadku sp?ka ta mog?a korzysta? z przywileju podatkowego przewidzianego w § 6a GrEStG.

13 Od tego wyroku Finanzamt z?o?y? skarg? rewizyjn? do Bundesfinanzhof (trybuna?u finansowego, Niemcy).

14 W wyroku wst?pny z dnia 25 listopada 2015 r. s?d ten potwierdzi? wyk?adni? § 6a GrEStG przyjt? w pierwszej instancji na tej podstawie, ?e przes?anka dotycz?ca terminu podlega?a zastosowaniu wy??cznie w wypadku, gdy mog?a by? materialnie przestrzegana przy okazji danej operacji przekszta?cenia, co jednak nie mia?o miejsca w wypadku przedmiotowej operacji po??czenia, poniewa? nieuchronnie oznacza?a ona znikni?cie przejt?j sp?ki.

15 W owym wyroku wst?pny s?d odsy?aj?cy podniós? równie? z urz?du kwesti?, czy § 6a GrEStG powinien pozosta? niestosowany z tego powodu, ?e ulg? podatkow? przyznan? moc? tego artyku?u nale?a?o zakwalifikowa? jako „pomoc pa?stwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, tak ?e mo?na stwierdzi? istnienie naruszenia obowi?zku notyfikacji oraz zasady *standstill* ustanowionej w art. 108 ust. 3 TFUE.

16 W tym względzie Bundesministerium der Finanzen (federalny minister finansów, Niemcy), który przystąpił do sprawy w postępowaniu przed sądem odsyłającym, podniósł, że ulga podatkowa przewidziana w § 6a GrEStG nie została notyfikowana Komisji Europejskiej i że sąd nie został wszczęta przez nią jakkolwiek procedura sprawdzająca tę ulgę. Tymczasem podniósł on, powołując się na wyrok Sądu Unii Europejskiej z dnia 7 listopada 2014 r., *Autogrill España/Komisja* (T-219/10, EU:T:2014:939), że analizowana ulga nie stanowi „pomocy państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, ponieważ byłoby niemożliwe scharakteryzowanie przedsięwzięcia beneficjentami tej ulgi na podstawie cech właściwych im jako uprzywilejowanej kategorii, tak że nie została spełniona wymagana przez ten przepis przesłanka selektywności.

17 W powyższych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 107 ust. 1 TFUE należy interpretować w ten sposób, że zakazana na mocy tego przepisu pomoc ma miejsce wtedy, gdy zgodnie z uregulowaniem państwa członkowskiego podatek od nabycia nieruchomości nie jest pobierany od podlegającego opodatkowaniu nabycia w związku z przekształceniem (połączeniem), jeżeli w procesie przekształcenia uczestniczą określone podmioty prawa (przedsiębiorstwo dominujące i spółka zależna) i przedsiębiorstwo dominujące posiada w spółce zależnej 100% udziałów przez okres pięciu lat przed operacją prawną przekształcenia i pięciu lat po tej operacji?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

18 Sąd odsyłający w drodze swojego pytania zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 107 ust. 1 TFUE należy interpretować w ten sposób, że ulga podatkowa, taka jak ta będąca przedmiotem postępowania głównego, która polega na zwolnieniu z podatku od nabycia nieruchomości przeniesienia prawa własności nieruchomości dokonanego na podstawie operacji przekształcenia obejmującego wyłączenie spółki z tej samej grupy związane poprzez stosunek posiadania udziałów w wysokości przynajmniej 95% w minimalnym i nieprzerwanym okresie pięciu lat poprzedzających tę operację oraz pięciu lat po niej następujących, spełnia ustanowioną przez ten przepis przesłankę dotyczącą selektywności danej korzyści.

19 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału uznanie danego rodzaju krajowego za „pomoc państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE wymaga spełnienia wszystkich następujących przesłanek. Po pierwsze, musi to być interwencja państwa lub za pośrednictwem zasobów państwa. Po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Po trzecie, musi ona przyznawać beneficjentowi selektywną korzyść. Po czwarte, musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem (wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., *Komisja/World Duty Free Group SA i in.*, C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo).

20 W odniesieniu do przesłanki dotyczącej selektywności korzyści, która ma konstytutywny charakter dla pojęcia „pomocy państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, należy zbadać po pierwsze, czy – jak utrzymuje rząd niemiecki – korzyść podatkowa przyznana na podstawie § 6a GrEStG musi od początku być zakwalifikowana „rodkiem ogólnym” i w konsekwencji musi wykraczać poza zakres stosowania art. 107 ust. 1 TFUE z uwagi na niespełnienie ustanowionej przez ten przepis przesłanki dotyczącej selektywności.

21 W tym względzie w odniesieniu w szczególności do rodzajów krajowych przyznających korzyść podatkową należy przypomnieć, że tego rodzaju rodek, który mimo iż nie wiąże się z

przeniesieniem zasobów państwowych, stawia beneficjentów w sytuacji korzystniejszej od sytuacji innych podatników, może przysparzać selektywnej korzyści beneficjentom i tym samym stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE (wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group SA i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 W tym kontekście Trybunału orzekł, że warunek zastosowania lub uzyskania pomocy podatkowej może skutkować selektywnym charakterem tej pomocy, jeżeli warunek ten wiąże się z wprowadzeniem zróżnicowania wśród przedsiębiorstw znajdujących się jednak, w świetle celu przywiecającego danemu systemowi podatkowemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej i jeżeli tym samym prowadzi do dyskryminacji wobec przedsiębiorstw, które są wykluczone z zakresu zastosowania owej pomocy (wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group SA i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 86).

23 Natomiast stanowi, że rodki o charakterze ogólnym i zatem są pozbawione selektywnego charakteru rodki krajowe podlegające zastosowaniu bez rozróżnienia wobec wszystkich przedsiębiorstw danego państwa członkowskiego (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 marca 2012 r., Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C-140/10, EU:C:2012:184, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 56).

24 Okoliczności, że jedynie podatnicy spełniający przesłanki stosowania rodka mogą z niego skorzystać, nie może sama w sobie przyznawać temu rodkowi selektywnego charakteru (wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group SA i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 59).

25 Niemniej jednak dla zakwalifikowania jako „rodka o charakterze ogólnym” bez znaczenia jest fakt, że dany rodek ma zastosowanie niezależne od charakteru działalności prowadzonej przez przedsiębiorstwa (zob. podobnie wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group SA i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 82 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Z założenia charakter selektywny rodka przyznającego korzyść niekoniecznie musi się bowiem zasadzać na przesłance przysporzenia związanego z sektorem, w którym prowadzi działalność przedsiębiorstwo, lecz może być oparty na innych przesłankach, takich jak przesłanka związana z formą prawną przedsiębiorstwa, które mogłoby być beneficjentem tej korzyści (zob. podobnie wyrok z dnia 10 stycznia 2006 r., Cassa di Risparmio di Firenze i in., C-222/04, EU:C:2006:8, pkt 136).

27 Ponadto bez znaczenia jest też dla zakwalifikowania jako „rodek o charakterze ogólnym” fakt, że rodek, który a priori lub potencjalnie jest dostępny dla wszystkich przedsiębiorstw, nie pozwala na określenie szczególnej kategorii przedsiębiorstw, które są jedynymi podmiotami uprzywilejowanymi w drodze rozpatrywanego rodka i które mogą odróżnić ze względu na ich szczególne, wspólne i swoiste cechy (zob. podobnie wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group SA i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 69–71).

28 W niniejszej sprawie z akt, jakimi dysponuje Trybunał wynika, że zwolnienie z podatku od nabycia nieruchomości, przewidziane w § 6a GrEStG, zostało wprowadzone do tej ustawy w drodze ustawy o przyspieszeniu wzrostu gospodarczego z dnia 22 grudnia 2009 r. w tytule „ulga podatkowa w związku z restrukturyzacją w ramach grupy spółek” jako rodek formalnie stanowiący odstępstwo od § 1 ust. 1 pkt 3 i § 1 ust. 2a i 3 GrEStG.

29 Ponadto z uzasadnienia do projektu ustawy, w której przewidziano to zwolnienie, wynika, że jego zasadniczym celem było ułatwienie restrukturyzacji przedsiębiorstw, a w szczególności

przekształce? oznaczaj?cych przeniesienie w?asno?ci nieruchomości mi?dzy przedsiębiorstwami w celu wzmocnienia ich konkurencyjno?ci w obliczu kryzysu finansowego, który dotkn?? Republik? Federaln? Niemiec od 2008 r.

30 Z akt znajduj?cych si? w posiadaniu Trybuna?u wynika równie?, ?e dopiero w trakcie procesu legislacyjnego zdecydowano si? ograniczy? korzy?ci p?yn?ce z tej ulgi podatkowej dla niektórych grup przedsiębiorstw poprzez dodanie do pierwotnie zaproponowanego tekstu wymogu dodatkowego zastosowania, zgodnie z którym w danej operacji przekształcenia mog? bra? udział wy?cznie spółka tzw. „dominuj?ca” lub jedna albo wi?cej spółek tzw. „zale?nych”, poniewa? te ostatnie spółki s? zdefiniowane jako spółki, których kapita? lub maj?tek znajduj? si? w posiadaniu spółki dominuj?cej w wysoko?ci co najmniej 95% nieprzerwanie przez okres przynajmniej pi?ciu lat poprzedzaj?cy t? operacj? i pi?? lat po jej przeprowadzeniu.

31 Tymczasem zwolnienie podatkowe b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego ma taki charakter, ?e faworyzuje jedynie grupy spółek obj?tych jego zakresem przeprowadzaj?cych operacj? przekształcenia, podczas gdy spółki niewchodz?ce w sk?ad takich grup spółek s? wykluczone z tej korzy?ci, nawet je?li dokonuj? przekształce? identycznych co te dokonywane przez te grupy spółek.

32 W tym wzgl?dzie zapewne prawd? jest, ?e technika regulacyjna nie jest decyduj?ca dla ustalenia, czy ?rodek ma charakter selektywny, czy te? ogólny w tym znaczeniu, ?e – jak wynika w szczególno?ci z pkt 101 wyroku z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C?106/09 P i C?107/09 P, EU:C:2011:732) – nawet je?li ?rodek formalnie stanowi?cy odst?pstwo i oparty na kryteriach, które maj? same w sobie ogólny charakter, mo?e mie? selektywny charakter, je?li ma w istocie miejsce dyskryminacja mi?dzy spółkami znajduj?cymi si? w sytuacji porównywalnej z punktu widzenia realizowanego celu realizowanego przez dany system podatkowy.

33 Niemniej jednak, o ile w celu wykazania selektywno?ci ?rodka podatkowego zastosowana technika legislacyjna nie jest czynnikiem decyduj?cym, tak ?e nie zawsze jest konieczne, by ów ?rodek mia? charakter odst?pstwa od powszechnego systemu podatkowego, o tyle okoliczno??, ?e ma on – jak w wypadku ?rodka b?d?cego przedmiotem post?powania g?ównego – taki charakter, jest istotna dla tego celu, gdy wynika z niej, i? rozró?nia si? dwie kategorie podmiotów gospodarczych, które s? a priori poddane zróżnicowanemu traktowaniu, czyli podmioty gospodarcze obj?te ?rodkiem stanowi?cym odst?pstwo oraz podmioty gospodarcze, które nadal podlegaj? powszechnemu systemowi podatkowemu, mimo ?e te dwie kategorie podmiotów znajduj? si? w porównywalnej sytuacji w ?wietle celu przy?wiecaj?cego wspomnianemu systemowi [wyroki: z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in., C?20/15 P i C?21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 77; z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (upad?o?? Heitkamp BauHolding)/Komisja, C?203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 93].

34 Wynika st?d, ?e argument rz?du niemieckiego opisany w pkt 20 niniejszego wyroku nie mo?e wystarcza? w celu wykazania, ?e ?rodek analizowany w post?powaniu g?ównym nie wchodzi w zakres stosowania art. 107 ust. 1 TFUE.

35 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u ocena warunku dotycz?cego selektywno?ci korzy?ci, który ma charakter konstytutywny dla poj?cia „pomocy pa?stwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, wymaga ustalenia w pierwszej kolejno?ci, czy w ramach danego systemu prawnego sporny ?rodek krajowy mo?e sprzyja? „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów” w porównaniu z innymi, znajduj?cymi si?, w ?wietle celu przy?wiecaj?cego temu systemowi, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej i tym samym poddanymi odmiennemu traktowaniu, które mo?e zosta? zasadniczo uznane za dyskryminacyjne (wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group SA i in., C?20/15 P i C?21/15 P,

36 W kontekście rodzajów podatkowych zakwalifikowanie krajowego rodzaju podatkowego jako „selektywny” zakłada najpierw określenie systemu podatkowego jako powszechny lub „normalny” w danym państwie członkowskim, a następnie wykazanie, że dany rodzaj stanowi odstępstwo od owego powszechnego systemu, jako że wprowadza on zróżnicowanie wśród podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu przywiecającego temu powszechnemu systemowi, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (zob. podobnie wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group SA i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 57).

37 W niniejszej sprawie należy najpierw stwierdzić, że – jak wynika z opisu przedstawienia prawa krajowego w postanowieniu odsyłającym – ramy odniesienia, w świetle których należy dokonać badania porównywalności, składają się z norm prawa niemieckiego w dziedzinie podatku od nabycia nieruchomości, które jako całość określają przedmiot lub zdarzenie powodujące podatek.

38 Po drugie, powstaje pytanie, czy korzyść podatkowa wynikająca z § 6a GrEStG w zakresie, w jakim jest ona zastrzeżona dla operacji przekształcenia obejmujących wyłączenie grup spółek związanych stosunkiem udziału wynoszącym co najmniej 95% przez minimalny i nieprzerwany okres pięciu lat poprzedzających wspomnianą operację i pięć lat po jej dokonaniu, stosuje zróżnicowane traktowanie między podmiotami znajdującymi się w świetle celu realizowanego przez wspólny system podatkowy będący przedmiotem postępowania głównego w porównywalnych sytuacjach faktycznych i prawnych, w zakresie, w jakim spółki te dokonujące tych operacji przekształcenia bez związania się takim stosunkiem udziału są wykluczone z tego zwolnienia.

39 W tym względzie z postanowienia odsyłającego wynika, że cel realizowany przez system podatkowy w odniesieniu do podatku od nabycia nieruchomości polega na objęciu podatkiem każdej zmiany podmiotu uprawnionego z tytułu praw (*Rechtsträgerwechsel*) odnoszących się do nieruchomości lub, innymi słowami, na tym, aby opodatkować każdą przeniesienie prawa własności do nieruchomości z osoby fizycznej lub prawnej na inną osobę fizyczną lub prawną w rozumieniu prawa cywilnego.

40 Cel ten jest ponadto wyraźnie wymieniony w uzasadnieniu do projektu ustawy, z którego wynika § 6a GrEStG. Wskazano tam bowiem, że aby zapobiec temu, iż dane zwolnienie powoduje arbitralne zyski, musi być ono ograniczone do operacji przekształcania przedsiębiorstw, ponieważ takie transakcje prowadzi – w przeciwieństwie do innych rodzajów restrukturyzacji przedsiębiorstw – do zmiany podmiotu prawa własności do nieruchomości w rozumieniu GrEStG.

41 Mając na względzie również brzmienie § 6a GrEStG, z którego wynika, że przepis ten wyraźnie zwalnia z podatku pewne transakcje, które normalnie podlegają opodatkowaniu na podstawie § 1 ust. 1 pkt 3 i § 1 ust. 2a i 3 GrEStG, należy stwierdzić, iż badanie porównywalności w rozumieniu zasady ustanowionej przez orzecznictwo przytoczone w pkt 35 powyżej ma być przeprowadzone – jak to zresztą sugeruje sąd odsyłający – w świetle tego celu, polegającego na opodatkowaniu każdej zmiany podmiotu prawa własności do nieruchomości, jaki generalnie realizują będący przedmiotem postępowania głównego system podatku od nabycia nieruchomości i w szczególności normy zawarte w § 1 GrEStG, określające przedmiot lub zdarzenie powodujące powstanie tego obowiązku podatkowego, które to normy – jak wskazano w pkt 37 niniejszego wyroku – stanowią ramy odniesienia, w świetle których należy dokonać badania porównywalności.

42 Tymczasem wydaje się, że § 6a GrEStG prowadzi do rozróżnienia z jednej strony między spółkami przeprowadzającymi wskazaną w tym przepisie operację przekształcania w ramach

grupy i uprawnionymi do zwolnienia podatkowego b?d?cego przedmiotem post?powania g?ównego, a z drugiej strony tymi sp?kami, które przeprowadzaj? t? sam? operacj?, nie b?d?c cz??ci? takiej grupy, ale które s? wykluczone z tego zwolnienia, podczas gdy obie znajduj? si? w sytuacji faktycznej i prawnej porównywalnej w ?wietle celu realizowanego przez wspomniany podatek, który polega na opodatkowaniu zmiany podmiotu prawa w?asno?ci z punktu widzenia prawa cywilnego, oznaczaj?cej przeniesienie tego prawa z osoby fizycznej lub prawnej na inn? osob? fizyczn? lub prawn?.

43 Ponadto skutek zr?nicowania wynikaj?cy w ten sposób z warunku dotycz?cego wy??cznego udzia?u w przekszta?ceniu sp?ek z tej samej grupy, powi?zanych ze sob? stosunkiem udzia?u w wysoko?ci co najmniej 95%, jest wzmocniony wymogiem na?o?onym przez ten sam warunek, zgodnie z którym taki stosunek udzia?u nie powinien ulec zmianie przez minimalny i nieprzerwany okres pi?ciu lat poprzedzaj?cych wspomnian? operacj? i pi?? lat po jej przeprowadzeniu.

44 Niemniej jednak nale?y w drugiej kolejno?ci przypomnie?, ?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u poj?cie „pomocy pa?stwa” nie obejmuje ?rodków wprowadzaj?cych zr?nicowanie w?ród przedsi?biorstw, które znajduj? si?, w ?wietle celu przy?wiecaj?cego danemu systemowi prawnemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, i tym samym a priori selektywnych, w wypadku gdy dane pa?stwo cz?onkowskie wyka?e, ?e zr?nicowanie to jest uzasadnione, gdy? wynika z charakteru lub ze struktury systemu, w który ?rodki te si? wpisuj? (wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group SA i in., C?20/15 P i C?21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo).

45 W niniejszej sprawie nale?y stwierdzi? – jak to sugeruje s?d odsy?aj?cy i jak równie? stwierdzono w uwagach na pi?mie przedstawionych Trybuna?owi oraz w debatach, które mia?y miejsce podczas przeprowadzonej przed nim rozprawy – ?e przewidziane w § 6a GrEStG zwolnienie ma na celu zapewnienie korekty w celu unikni?cia opodatkowania uwa?anego za nadmierne.

46 Opodatkowanie przeniesienia prawa w?asno?ci nieruchomo?ci wynikaj?ce z operacji przekszta?cenia przeprowadzanych w ramach grupy sp?ek charakteryzuj?cych si? szczególnie wysokim poziomem udzia?u w kapitale zak?adowym, wynosz?cym co najmniej 95%, jest uwa?ane za nadmierne, poniewa? zgodnie z § 1 ust. 2a i 3 GrEStG przeniesienie danej nieruchomo?ci jest co do zasady ju? opodatkowane „na wej?ciu”, czyli w momencie, w którym sp?ka b?d?ca w?a?cicielem tej nieruchomo?ci jest zintegrowana w takiej grupie sp?ek. Je?eli nast?pnie przeniesienie rzeczonyj nieruchomo?ci zosta?oby ponownie opodatkowane w zwi?zku z przeprowadzon? w ramach tej grupy operacj? przekszta?cenia, w szczeg?lno?ci – tak jak w niniejszym przypadku – w wyniku po??czenia przez przej?cie b?d?cej w?a?cicielem tej nieruchomo?ci sp?ki zale?nej, w której kapita? zak?adowy nale?a? w 100% do innej sp?ki, to poci?gn??oby to za sob? skutek w postaci podwójnego opodatkowania tej samej transakcji przeniesienia w?asno?ci danej nieruchomo?ci, a mianowicie, po raz pierwszy przy okazji przeniesienia w?asno?ci, które mia?o odpowiada? przej?ciu przez sp?k? dominuj?c? co najmniej 95% udzia?u w kapitale zak?adowym lub w maj?tku sp?ki zale?nej, i po raz drugi przy okazji operacji przekszta?cenia polegaj?cej w tym przypadku na po??czeniu przez przej?cie tej ostatniej sp?ki przez sp?k? dominuj?c?.

47 I na odwrót – jak wskaza? rzecznik generalny w pkt 175 opinii – takie podwójne opodatkowanie jest wykluczone w przypadku operacji przekszta?cenia obejmuj?cej dwie sp?ki powi?zane ze sob? stosunkiem udzia?u w kapitale zak?adowym na poziomie poni?ej 95%. W podobnym wypadku nabycie przez sp?k? dominuj?c? pakietu udzia?ów poni?ej 95% kapita?u zak?adowego lub aktywów sp?ki zale?nej nie podlega bowiem opodatkowaniu na mocy § 1 ust.

2a i 3 GrEStG, podczas gdy przeprowadzone później przekształcenie dokonane pomiędzy tymi dwiema spółkami nie korzystałoby ze zwolnienia przewidzianego w § 6a GrEStG.

48 Tymczasem należy przypomnieć, że środek stanowiący odstępstwo od stosowania ogólnego systemu podatkowego można uzasadnić charakterem lub ogólną strukturą tego systemu podatkowego, jeżeli zainteresowane państwo członkowskie może wykazać, że środek ten wynika bezpośrednio z podstawowych i przewodnich zasad systemu podatkowego tego państwa. W tym względzie należy dokonać rozróżnienia pomiędzy celami przypisanymi szczególnemu systemowi podatkowemu oraz celami wobec niego zewnętrznymi z jednej strony a mechanizmami stanowiącymi nieodłączną część tego systemu podatkowego, które są niezbędne dla osiągnięcia takich celów, z drugiej strony (wyrok z dnia 6 września 2006 r., Portugalia/Komisja, C-88/03, EU:C:2006:511, pkt 81).

49 Trybunał w swoim orzecznictwie przyznał, że cele związane z danym ogólnym systemem podatkowym mogą stanowić uzasadnienie dla systemu podatkowego a priori o selektywnym charakterze (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r., GIL Insurance i in., C-308/01, EU:C:2004:252, pkt 74–76; z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos i in., od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 64–76).

50 W niniejszej sprawie cel związany z właściwym funkcjonowaniem ogólnego, budżetowego przedmiotem postępowania głównego, systemu podatkowego sprowadzający się do unikania podwójnego opodatkowania, a tym samym do nadmiernego opodatkowania, może w ten sposób stanowić uzasadnienie dla tego, że zwolnienie podatkowe przewidziane w § 6a GrEStG jest zastrzeżone dla operacji przekształcenia dokonywanej między spółkami powiązanymi między sobą stosunkiem udziału w wysokości przynajmniej 95% w minimalnym i nieprzerwanym okresie pięciu lat poprzedzających tę operację oraz pięciu lat po niej następujących.

51 Ponadto, jak wskazał również sąd odsyłający, wymóg minimalnego okresu posiadania takiego udziału wydaje się uzasadniony woli wykluczenia niepożądanych skutków nadzwyczajnych, a w konsekwencji zapobiegania nadużyciom poprzez unikanie sytuacji, w której udział w kapitale zakładowym w takiej wielkości jest ustanowiony na krótki okres – co uległoby zmianie zaraz po dokonaniu przekształcenia – wyłącznie w celu skorzystania z tego zwolnienia podatkowego. Zapobieganie nadużyciom może bowiem stanowić uzasadnienie związane z charakterem lub strukturą danego systemu (zob. analogicznie wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., GIL Insurance i in., C-308/01, EU:C:2004:252, pkt 74).

52 Wynika stąd, że nawet jeżeli to zwolnienie wprowadza rozróżnienie między przedsiębiorstwami, które w świetle celu realizowanego przez przedmiotowy system prawny znajdują się w porównywalnych sytuacjach faktycznych i prawnych, to rozróżnienie to jest uzasadnione, ponieważ ma ono na celu unikanie podwójnego opodatkowania i w tym zakresie wpływa na charakter lub strukturę systemu, w który jest wpisane.

53 Mając na uwadze całość powyższych rozważań, na zadane pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 107 ust. 1 TFUE należy interpretować w ten sposób, że ulga podatkowa, taka jak ta budżetowa przedmiotem postępowania głównego, nie spełnia ustanowionej w tym przepisie przesłanki dotyczącej selektywności danej ulgi, która polega na zwolnieniu z podatku od nabycia nieruchomości przeniesienia prawa własności do nieruchomości dokonanego z powodu przekształcenia obejmującego wyłącznie spółki tej samej grupy powiązane stosunkiem posiadania udziałów w wysokości co najmniej 95% udziałów w kapitale zakładowym przez nieprzerwany okres przynajmniej pięciu lat poprzedzających operację przekształcenia i pięciu lat po tej operacji.

W przedmiocie kosztów

54 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunału, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (wielka izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 107 ust. 1 TFUE należy interpretować w ten sposób, że ulga podatkowa, taka jak ta będąca przedmiotem postępowania głównego, nie spełnia ustanowionej w tym przepisie przesłanki dotyczącej selektywności danej ulgi, która polega na zwolnieniu z podatku od nabycia nieruchomości, przeniesienia prawa własności do nieruchomości dokonanego z powodu przekształcenia obejmującego wyłączenie spółki tej samej grupy powiązane stosunkiem posiadania udziałów w wysokości co najmniej 95% udziałów w kapitale zakładowym przez nieprzerwany okres przynajmniej pięciu lat poprzedzających operację przekształcenia i pięciu lat po tej operacji.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.