

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 19. decembra 2018(*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Štátna pomoc – článok 107 ods. 1 ZFEÚ – Daň z nadobudnutia pozemkov – Oslobodenie – Prevody vlastníckeho práva k pozemku, ku ktorým došlo v dôsledku postupov transformácie uskutočnených v rámci určitých skupín spoločností – Pojem ‚štátna pomoc‘ – Podmienka týkajúca sa selektivity – Odôvodnenie“

Vo veci C-374/17,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) z 30. mája 2017 a doručený Súdnemu dvoru 21. júna 2017, ktorý súvisí s konaním:

Finanzamt B

proti

A-Brauerei

za úasti:

Bundesministerium der Finanzen,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda K. Lenaerts, podpredsedníčka R. Silva de Lapuerta, predsedovia komôr, J. C. Bonichot, A. Arabadžiev, A. Prechal (spravodajkyňa), M. Vilaras, F. Biltgen, K. Jürimäe a C. Lycourgos, sudcovia M. Ilešič, J. Malenovský, E. Levits, L. Bay Larsen, C. G. Fernlund a S. Rodin,

generálny advokát: H. Saugmandsgaard Øe,

tajomník: K. Malacek, referent,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 11. júna 2018,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- A-Brauerei, v zastúpení: K. Naeve a B. Pignot, Rechtsanwälte, K. Seiferth, C. Tillmann a A. Linn, Steuerberater,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: K. Blanck-Putz, B. Stromsky a T. Maxian Rusche, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 19. septembra 2018,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi Finanzamt B (Daňový úrad v B, Nemecko) (ďalej len „Finanzamt“) a spoločnosťou A-Brauerei vo veci rozhodnutia tohto daňového úradu nepriznať tejto spoločnosti oslobodenie od dane z nadobudnutia pozemkov, na ktoré majú na základe nemeckého daňového práva za určitých podmienok nárok spoločnosti, ktoré nadobúdajú vlastnícke právo k nehnuteľnostiam v súvislosti s postupmi transformácie uskutočnenými v rámci určitých skupín spoločností.

Nemecké právo

Zákon o transformáciách spoločností

3 V §1 ods. 1 Umwandlungsgesetz (zákon o transformáciách spoločností) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „UmwG“) sa uvádza:

„Právne subjekty so sídlom v tuzemsku sa môžu transformovať prostredníctvom

(1) zlúčenia alebo splynutia;

(2) rozdelenia (rozdelenie zrušením a prevodom celého imania, oddelenie bez zrušenia a prevodom časti imania, vyčlenenie oddelením);

(3) prevodom majetku;

...“

4 § 2 UmwG stanovuje:

„Právne subjekty sa na základe zrušenia bez likvidácie môžu zlúčiť:

(1) prevzatím, prostredníctvom prevodu celého imania jedného alebo viacerých právnych subjektov (prevádzajúce právne subjekty) na už existujúci právny subjekt (prijímajúci právny subjekt)...

Zákon o dani z nadobudnutia pozemkov

5 Grunderwerbsteuergesetz (zákon o dani z nadobudnutia pozemkov) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „GrEStG“) vo svojom § 1 uvádza:

„1. Dani z nadobudnutia pozemkov podliehajú nižšie uvedené právne postupy, pokiaľ sa týkajú pozemkov v tuzemsku:

(1) kúpna zmluva alebo iný právny úkon, ktorý zakladá nárok na prevod vlastníckeho práva;

(2) dohoda o prevode vlastníckeho práva, ak nárok na prevod vlastníckeho práva nevyplýva z predchádzajúceho právneho úkonu;

(3) prevod vlastníckeho práva, ak mu nepredchádzal právny úkon zakladajúci nárok na prevod vlastníckeho práva a nevyžaduje sa dohoda o prevode vlastníckeho práva...

...

2. Dani z nadobudnutia pozemkov podliehajú aj právne postupy, ktoré síce nezakladajú nárok na prevod vlastníckeho práva, umožňujú však inej osobe z právneho alebo ekonomického hľadiska využívať pozemok nachádzajúci sa v tuzemsku.

2a. Ak do majetku osobnej spoločnosti patrí pozemok v tuzemsku a ak sa v priebehu piatich rokov zmení priamo alebo nepriamo štruktúra spoločníkov tejto spoločnosti tak, že najmenej 95 % podielov v spoločnosti prejde na nových spoločníkov, platí domnienka, že ide o právny úkon spôsobujúci v prevode vlastníckeho práva k pozemku na novú osobnú spoločnosť. ...

3. Ak je súčasťou majetku spoločnosti pozemok v tuzemsku, v rozsahu, v akom sa neuplatní zdanenie podľa odseku 2a, podliehajú dani aj tieto právne postupy:

(1) právny úkon, ktorý zakladá nárok na prevod jedného alebo viacerých podielov v spoločnosti, ak by na základe takéhoto prevodu došlo priamo alebo nepriamo ku kumulácii najmenej 95 % podielov v spoločnosti v rukách nadobúdateľa, alebo v rukách ovládajúceho a ovládaného podniku alebo ovládaných osôb, alebo v rukách ovládaného podniku samostatne, alebo v rukách ovládaných osôb samostatne;

(2) priama alebo nepriama kumulácia najmenej 95 % podielov v spoločnosti, ak jej nepredchádzala žiaden záväzkovoprávny postup podľa bodu 1;

(3) právny úkon, ktorý zakladá nárok na priamy alebo nepriamy prevod najmenej 95 % podielov v spoločnosti;

(4) priamy alebo nepriamy prevod najmenej 95 % podielov v spoločnosti na tretiu osobu, ak mu nepredchádzal žiaden záväzkovoprávny postup podľa bodu 3.“

6 § 6a GrEStG, ktorý bol do tohto zákona vložený prostredníctvom § 7 Wachstumsbeschleunigungsgesetz (zákon o zrýchlení hospodárskeho rastu) z 22. decembra 2009 (BGBl. 2009 I, s. 3950), nazvaný „Daňové zvýhodnenie počas reštrukturalizácie v rámci skupiny spoločností“, v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej, stanovuje:

„Zdaniteľný právny postup v zmysle § 1 ods. 1 bodu 3 a § 1 ods. 2a alebo 3 vyplývajúci z transformácie spoločnosti v zmysle § 1 ods. 1 bodov 1 až 3 [UmwG], nepodlieha dani;... prvá veta sa uplatní aj v prípade obdobných transformácií podľa právneho poriadku členského štátu Európskej únie alebo štátu, ktorý je súčasťou Európskeho hospodárskeho priestoru. Prvá veta sa uplatní iba v tom prípade, ak sa na postupe transformácie spoločnosti podieľa výlučne ovládajúci podnik a jedna alebo viaceré spoločnosti ovládané týmto ovládajúcim podnikom, alebo viaceré ovládané spoločnosti tohto ovládajúceho podniku. V zmysle tretej vety sa za ‚ovládanú‘ považuje spoločnosť, ktorej imanie alebo majetok je vo výške najmenej 95 % priamo alebo nepriamo, alebo sčasti priamo a sčasti nepriamo, vo vlastníctve ovládajúceho podniku nepretržite počas piatich rokov predchádzajúcich tomuto právnemu postupu a počas piatich rokov po tomto postupe.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

7 A?Brauerei, spoločnosť, ktorá vykonáva obchodnú činnosť, vlastnila 100 % podielov spoločnosti T?GmbH, ktorá bola vlastníkom viacerých pozemkov a jediným spoločníkom inej spoločnosti.

8 Zmluvou z 1. augusta 2012 T?GmbH previedla na spoločnosť A?Brauerei všetky svoje aktíva vrátane uvedených pozemkov, so všetkými právami a záväzkami v rámci transformácie prostredníctvom zlúčenia formou prevzatia podľa § 1 ods. 1 bodu 1 a § 2 bodu 1 UmwG, ktoré zahŕňalo iba tieto dve spoločnosti.

9 Toto zlúčenie nadobudlo účinnosť zápisom do obchodného registra 24. septembra 2012. Týmto dňom spoločnosť T?GmbH, ktorej 100 % vlastníkom bola počas viac ako piatich rokov pred uvedeným zlúčením spoločnosť A?Brauerei, zanikla.

10 Výmerom zo 7. júna 2013 Finanzamt uložil povinnosť zaplatiť daň z nadobudnutia pozemkov, ktorú mala zaplatiť A?Brauerei, keďže prevod pozemkov, ktorých vlastníkom bola T?GmbH ako preberaná spoločnosť, na A?Brauerei ako preberajúcu spoločnosť, v dôsledku zlúčenia týchto dvoch podnikov a univerzálneho prevodu majetku preberanej spoločnosti na preberajúcu spoločnosť, ktorý toto zlúčenie zahŕňalo, predstavoval zdaniteľné plnenie podľa § 1 ods. 1 bodu 3 GrEStG a nevzťahovalo sa naň oslobodenie podľa § 6a GrEStG.

11 Rozhodnutím z 19. júla 2013 Finanzamt zamietol sťažnosť, ktorú proti uvedenému výmeru podala A?Brauerei s odôvodnením, že T?GmbH nebola „ovládanou spoločnosťou“ v zmysle uvedeného § 6a, pretože táto spoločnosť po zlúčení prestala existovať, takže nebola splnená podmienka týkajúca sa zákonom stanoveného vlastníctva minimálne 95 % podielov v priebehu piatich rokov nasledujúcich po danom postupe, ktorú tento § 6a ukladá.

12 Rozsudkom zo 14. októbra 2014 Finanzgericht Nürnberg (Finančný súd Norimberg, Nemecko) vyhovel žalobe podanej spoločnosťou A?Brauerei proti tomuto rozhodnutiu, z dôvodu, že táto spoločnosť mala v prejednávanej veci nárok na daňové zvýhodnenie stanovené v § 6a GrEStG.

13 Finanzamt podal proti tomuto rozsudku opravný prostriedok „Revision“ na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko).

14 V medzitýmnom rozsudku z 25. novembra 2015 tento súd potvrdil výklad § 6a GrEStG prijatý v prvostupňovom konaní z dôvodu, že podmienku týkajúcu sa trvania vlastníctva podielov možno uplatniť len vtedy, ak mohla byť pri danom postupe transformácie skutočne splnená, čo však neplatilo v prípade zlúčenia, o ktoré ide vo veci samej, keďže toto nevyhnutne predpokladá zánik preberanej spoločnosti.

15 V tomto medzitýmnom rozsudku si vnútroštátny súd tiež položil *ex officio* otázku, či § 6a GrEStG nemožno uplatniť z dôvodu, že daňové zvýhodnenie priznané týmto paragrafom musí byť kvalifikované ako „štátna pomoc“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, takže by mohla byť namietnutá existencia porušenia povinnosti oznámenia a „standstill“ stanovenej v článku 108 ods. 3 ZFEÚ.

16 V tejto súvislosti Bundesministerium der Finanzen (Spolkové ministerstvo financií, Nemecko), ktoré vstúpilo do konania pred vnútroštátnym súdom ako vedľajší účastník konania, uviedlo, že daňové zvýhodnenie stanovené v § 6a GrEStG nebolo oznámené Európskej komisii, ktorá preto nezažala žiadny postup preskúmania tohto daňového zvýhodnenia. Odvolávajúci sa na rozsudok Všeobecného súdu Európskej únie zo 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisia (T-219/10, EU:T:2014:939), však toto ministerstvo uviedlo, že predmetné zvýhodnenie

nepredstavovalo „štátnu pomoc“ v zmysle ?lánku 107 ods. 1 ZFEÚ, pretože by nebolo možné charakterizovať podniky, ktoré sú príjemcami tejto výhody, na základe pre ne špecifických vlastností ako privilegovaných kategóriu, takže podmienka týkajúca sa selektivity, ktorú toto ustanovenie ukladá, nie je splnená.

17 Za týchto podmienok Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa ?lánok 107 ods. 1 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že ide o zakázanú pomoc podľa tohto ustanovenia, ak sa na základe právnej úpravy ?lenského štátu upustí od výberu dane z nadobudnutia pozemku, ak ide o zdaniteľné nadobudnutie vlastníckeho práva v rámci transformácie (zlúčenia) a ak sa na procese transformácie zúčastnia určité právne subjekty (ovládajúci podnik a ovládaná spoločnosť), pričom ovládajúci podnik vlastní v ovládanej spoločnosti podiel vo výške 100 % počas piatich rokov pred uskutočnením právneho úkonu a piatich rokov po uskutočnení právneho úkonu?“

O prejudiciálnej otázke

18 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa ?lánok 107 ods. 1 ZFEÚ má vykladať v tom zmysle, že daňová výhoda, o akú ide vo veci samej, spočívajúc v tom, že sa prevod vlastníckeho práva k pozemku, ku ktorému došlo v dôsledku postupu transformácie týkajúceho sa výlučne spoločností rovnakej skupiny, kde ovládajúca spoločnosť vlastní v ovládanej spoločnosti podiel vo výške minimálne 95 % nepretržite počas najmenej piatich rokov pred týmto postupom a piatich rokov po ňom, oslobodení od dane z nadobudnutia pozemkov, spadá pod podmienku týkajúcu sa selektivity danej výhody uvedenú v tomto ustanovení.

19 Z ustálenej judikatúry Súdného dvora vyplýva, že ak sa má vnútroštátne opatrenie kvalifikovať ako „štátna pomoc“ v zmysle ?lánku 107 ods. 1 ZFEÚ, vyžaduje sa, aby boli splnené všetky nasledujúce podmienky. Po prvé musí ísť o intervenciu zo strany štátu alebo zo štátnych prostriedkov. Po druhé musí byť toto opatrenie spôsobilé ovplyvniť obchod medzi ?lenskými štátmi. Po tretie musí dané opatrenie svojmu príjemcovi poskytovať selektívnu výhodu. Po štvrté musí uvedené opatrenie narúšať hospodársku súťaž alebo hroziť jej narušením (rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i., C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 53 a citovaná judikatúra).

20 Pokiaľ ide o podmienku selektivity výhody, ktorú možno označiť pojmom „štátna pomoc“ v zmysle ?lánku 107 ods. 1 ZFEÚ, je potrebné najprv preskúmať, či tak, ako to tvrdí nemecká vláda, musí byť daňová výhoda, ktorú priznáva § 6a GrEStG, kvalifikovaná ako „všeobecné opatrenie“, a preto musí byť vylúčená z pôsobnosti ?lánku 107 ods. 1 ZFEÚ, keďže nespĺňa podmienku týkajúcu sa selektivity, ktorú toto ustanovenie ukladá.

21 V tejto súvislosti, pokiaľ ide konkrétne o vnútroštátne opatrenia, ktoré priznávajú daňovú výhodu, je potrebné pripomenúť, že opatrenie takejto povahy, ktoré síce nepredstavuje prevod štátnych prostriedkov, ale stavia príjemcov do situácie, ktorá je výhodnejšia ako situácia iných daňovníkov, môže príjemcom zabezpečiť selektívnu výhodu a predstavuje tak štátnu pomoc v zmysle ?lánku 107 ods. 1 ZFEÚ (rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i., C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 56, ako aj citovaná judikatúra).

22 V tomto kontexte Súdny dvor tiež rozhodol, že podmienka uplatnenia alebo získania daňovej pomoci môže byť základom jej selektívnej povahy, ak uvedená podmienka vedie k rozdielnemu zaobchádzaniu s podnikmi, ktoré sa pritom vzhľadom na cieľ sledovaný dotknutým daňovým systémom nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, a preto poukazuje na diskrimináciu podnikov, na ktoré sa uvedená pomoc nevzťahuje (rozsudok z 21. decembra

2016, Komisia/World Duty Free Group a i., C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 86).

23 Naopak, vnútroštátne opatrenia, ktoré sa uplatňujú bez rozdielu na všetky podniky dotknutého členského štátu, predstavujú všeobecné opatrenia, a preto nemajú selektívnu povahu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. marca 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, bod 39, a z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i., C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 56, ako aj citovanú judikatúru).

24 Skutočnosť, že len daovníci, ktorí spĺňajú podmienky uplatnenia opatrenia, môžu mať z neho prospech, sama osebe nespôsobuje, že toto opatrenie má selektívnu povahu (rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i., C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 59).

25 Na účely kvalifikácie opatrenia ako „všeobecného opatrenia“ je však irelevantná skutočnosť, že predmetné opatrenie sa uplatňuje nezávisle od povahy činnosti podnikov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i., C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, body 82 až 84).

26 *A priori* selektívna povaha opatrenia, ktorým sa priznáva výhoda, nemusí byť nevyhnutne založená na podmienke získania tejto výhody v odvetví činnosti, v ktorom podnik pôsobí, ale môže byť založená na iných podmienkach, ako je podmienka spojená s právnou formou podniku, ktorý môže mať prospech z tejto výhody (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. januára 2006, Cassa di Risparmio di Firenze a i., C-222/04, EU:C:2006:8, bod 136).

27 Okrem toho na účely uvedenej kvalifikácie ako „všeobecné opatrenie“ nie je relevantná ani skutočnosť, že opatrenie, ktoré je *a priori* alebo potenciálne prístupné každému podniku, neumožňuje identifikovať osobitnú kategóriu podnikov, ktoré sú ním ako jediné zvýhodnené a ktoré možno odlíšiť na základe osobitných, spoločných a charakteristických vlastností (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i., C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, body 69 až 71).

28 V prejednávanej veci zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že oslobodenie od dane z nadobudnutia pozemkov stanovené v § 6a GrEStG, bolo do tohto zákona doplnené prostredníctvom zákona o zrýchlení hospodárskeho rastu z 22. decembra 2009, pod názvom „Daňové zvýhodnenie počas reštrukturalizácie v rámci skupiny spoločností“, ako opatrenie formálne sa odchyľujúce od § 1 ods. 1 bodu 3 a § 1 ods. 2a a 3 GrEStG.

29 Z dôvodovej správy k návrhu zákona, ktorého výsledkom je toto oslobodenie, okrem iného vyplýva, že cieľom tohto oslobodenia bolo v prvom rade uľahčiť reštrukturalizáciu podnikov a najmä transformácie týkajúce sa prevodu nehnuteľností medzi spoločnosťami s cieľom zvýšiť ich konkurencieschopnosť v reakcii na finančnú krízu, ktorá postihla Spolkovú republiku Nemecko od roku 2008.

30 Zo spisu, ktorý má k dispozícii Súdny dvor, takisto vyplýva, že až v priebehu legislatívneho procesu bolo rozhodnuté obmedziť túto daňovú výhodu na určité skupiny spoločností tým, že do pôvodne navrhovaného textu bola doplnená dodatočná podmienka uplatnenia, podľa ktorej sa dotknutého postupu transformácie môže zúčastniť len „ovládajúca“ spoločnosť a/alebo jedna alebo viaceré „ovládané“ spoločnosti, pričom posledné uvedené spoločnosti sú definované ako spoločnosti, ktorých imanie alebo majetok je vo výške minimálne 95 % vo vlastníctve ovládajúcej spoločnosti nepretržite počas najmenej piatich rokov predchádzajúcich tomuto postupu a počas piatich rokov po ňom.

31 Oslobodenie od dane dotknuté vo veci samej však môže zvýhodňovať iba tie skupiny

spoločností, ktoré uskutočňujú postupy transformácie, zatiaľ čo na spoločnosti, ktoré nie sú súčasťou takýchto skupín spoločností, sa táto výhoda nevzťahuje, hoci uskutočňujú rovnaké postupy transformácie ako postupy vykonávané danými skupinami spoločností.

32 V tejto súvislosti nepochybne platí, že spôsob regulácie nie je rozhodujúci na určenie, či je opatrenie selektívne alebo má všeobecnú povahu v tom zmysle, že ako vyplýva najmä z bodu 101 rozsudku z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732), aj opatrenie, ktoré nie je formálne odchylné a spočívaajúce na kritériách, ktoré majú samy osebe všeobecnú povahu, môže byť selektívne, ak v skutočnosti spôsobuje diskrimináciu medzi spoločnosťami nachádzajúcimi sa v porovnateľnej situácii vzhľadom na cieľ, ktorý sleduje dotknutý daňový režim.

33 Hoci platí, že na účely konštatovania selektivity daňového opatrenia nie je rozhodujúci uplatnený spôsob regulácie v tom zmysle, že nie je vždy nevyhnutné, aby toto opatrenie predstavovalo odchýlku od všeobecného daňového systému, okolnosť, že dané opatrenie, tak ako v prípade opatrenia dotknutého v prejednávanej veci, je takouto odchýlkou, je na tieto účely relevantná, ak z toho vyplýva, že sa rozlišujú dve kategórie hospodárskych subjektov, ktoré sú *a priori* predmetom odlišného zaobchádzania, teda subjekty, na ktoré sa vzťahuje odchylné opatrenie, a subjekty, ktoré naopak spadajú pod spoločný daňový systém, a to napriek tomu, že tieto dve kategórie sú z hľadiska cieľa sledovaného uvedeným systémom v porovnateľnej situácii [rozsudky z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i., C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 77, ako aj z 28. júna 2018, Andres (Heitkamp BauHolding v konkurze)/Komisia, C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 93].

34 Z toho vyplýva, že tvrdenie nemeckej vlády uvedené v bode 20 tohto rozsudku nemôže postačovať na preukázanie toho, že opatrenie dotknuté vo veci samej nespadá do pôsobnosti článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

35 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora posúdenie podmienky týkajúcej sa selektivity danej výhody, ktorá je podstatou pojmu „štátna pomoc“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, predpokladá v prvom rade zistenie, či v rámci danej právnej úpravy je dotknuté vnútroštátne opatrenie také, že zvýhodňuje „určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru“ pred inými, ktorí sa vzhľadom na cieľ sledovaný uvedenou úpravou nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii a sú tak vystavení odlišnému zaobchádzaniu, ktoré v podstate možno kvalifikovať ako diskriminačné (rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i., C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 54, ako aj citovaná judikatúra).

36 V kontexte daňových opatrení treba na účely kvalifikácie vnútroštátneho daňového opatrenia ako „selektívneho“ najskôr identifikovať spoločný alebo „obvyklý“ daňový systém uplatniteľný v dotknutom členskom štáte a ďalej preukázať, že toto daňové opatrenie sa odchyľuje od uvedeného spoločného systému, pretože zavádza rozdiely medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný spoločným daňovým systémom nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i., C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 57).

37 Najskôr je v prejednávanej veci potrebné konštatovať, ako vyplýva z vnútroštátneho práva uvedeného v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, že referenčný rámec, so zreteľom na ktorý sa musí posúdiť porovnateľnosť, pozostáva z pravidiel nemeckého práva v oblasti dane z nadobudnutia pozemkov, ktoré spoločne určujú predmet tejto daňovej povinnosti alebo skutočnosť zakladajúcu jej vznik.

38 Ďalej vzniká otázka, či daňová výhoda priznaná v § 6a GrEStG tým, že nárok na ňu je obmedzený len na postup transformácie zahŕňajúci výlučne spoločnosti patriace do skupiny

spoločností, kde ovládajúca spoločnosť vlastní v ovládanej spoločnosti podiel vo výške minimálne 95 % nepretržite počas najmenej piatich rokov pred týmto postupom a piatich rokov potom, vytvára rozdielne zaobchádzanie medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa vzťahom na cieľ sledovaný spoločným daňovým systémom dotknutým vo veci samej nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, keďže spoločnosti, ktoré uskutočňujú postupy transformácie bez toho, aby medzi nimi existoval takýto podielový vzťah, sú z tohto oslobodenia vylúčené.

39 V tejto súvislosti z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že cieľ, ktorý sleduje daňový systém týkajúci sa dane z nadobudnutia pozemkov, spočíva v zdanení každej zmeny držiteľa práv („Rechtsträgerwechsel“), ktoré sa viažu k pozemkom, alebo inými slovami, v zdanení každého prevodu vlastníckeho práva fyzickej alebo právnickej osoby k pozemku na inú fyzickú alebo právnickú osobu v zmysle občianskeho práva.

40 Tento cieľ sa okrem toho výslovne spomína v dôvodovej správe k návrhu zákona, ktorého súčasťou je aj § 6a GrEStG. Uvádza sa v nej totiž, že s cieľom vyhnúť sa tomu, aby predmetné oslobodenie od dane viedlo k svojvoľným výhodám, musí byť obmedzené na postupy transformácie podnikov, keďže tieto postupy, na rozdiel od iných typov reštrukturalizácie podnikov, vedú k zmene držiteľa práv k pozemku v zmysle GrEStG.

41 Aj vzťahom na znenie § 6a GrEStG, z ktorého vyplýva, že toto ustanovenie výslovne oslobodzuje od dane určité postupy, ktoré sú spravidla zdanované podľa § 1 ods. 1 bodu 3 a § 1 ods. 2a a 3 GrEStG, treba dospieť k záveru, že preskúmanie porovnateľnosti v zmysle zásady vyplývajúcej z judikatúry pripomenutej v bode 35 tohto rozsudku sa musí uskutočniť, tak ako navrhuje aj vnútroštátny súd, so zreteľom na uvedený cieľ, ktorým je zdanovať všetky zmeny v držbe vlastníckych práv k nehnuteľnostiam, na ktoré sa vo všeobecnosti vzťahuje režim týkajúci sa dane z nadobudnutia pozemkov dotknutý vo veci samej, a najmä pravidlá uvedené v § 1 GrEStG stanovujúce predmet tejto dane alebo skutočnosť zakladajúcu jej vznik, ktoré predstavujú, ako bolo uvedené v bode 37 tohto rozsudku, referenčný rámec, vzťahom na ktorý treba danú porovnateľnosť preskúmať.

42 Zdá sa však, že § 6a GrEStG vedie k rozlišovaniu medzi jednak spoločnosťami, ktoré uskutočňujú postup transformácie v rámci skupiny, na ktorú sa vzťahuje toto ustanovenie, a ktoré sú oprávnené na oslobodenie od dane dotknuté vo veci samej, a jednak tými, ktoré vykonávajú ten istý postup, nie sú však súčasťou takejto skupiny, ktoré sú z tohto oslobodenia vylúčené, hoci oba druhy spoločností sa nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, pokiaľ ide o cieľ uvedenej dane, ktorý spočíva v zdanení zmeny držiteľa vlastníckych práv z hľadiska občianskeho práva, zahŕňajúcej prevod týchto práv z jednej fyzickej alebo právnickej osoby na druhú fyzickú alebo právnickú osobu.

43 Okrem toho rozdielne zaobchádzanie vyplývajúce z podmienky, že na postupe transformácie sa zúčastnia výlučne spoločnosti tej istej skupiny, kde ovládajúca spoločnosť vlastní v ovládanej spoločnosti podiel vo výške minimálne 95 %, ešte posiluje požiadavka, ktorá je súčasťou tejto podmienky a podľa ktorej musí táto podielová účasť existovať nepretržite počas najmenej piatich rokov pred týmto postupom a piatich rokov potom.

44 V druhom rade je však potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora pojem „štátna pomoc“ nezahŕňa opatrenia zavádzajúce rozdielne zaobchádzanie medzi podnikmi, ktoré sú vzťahom na cieľ sledovaný dotknutým právnym systémom v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, a preto sú *a priori* selektívne, ak sa dotknutému členskému štátu podarí preukázať, že toto rozlišovanie je odôvodnené, pretože vyplýva z povahy alebo štruktúry systému, ktorého sú uvedené opatrenia súčasťou (rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i., C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 58, ako aj citovaná judikatúra).

45 V prejednávanej veci treba konštatovať, ako to naznačuje vnútroštátny súd a ako bolo tiež uvedené v písomných pripomienkach predložených Súdnemu dvoru a počas diskusií, ktoré prebehli na pojednávaní pred týmto súdom, že cieľom oslobodenia od dane stanoveného v § 6a GrEStG je náprava, prostredníctvom ktorej sa má predísť zdaneniu považovanému za nadmerné.

46 Zdanenie prevodov nehnuteľností vyplývajúcich z postupov transformácie, ku ktorým dochádza v rámci skupiny spoločností, pre ktorú je charakteristická mimoriadne vysoká podielová účasť, t. j. minimálne 95 %, je považované za neprimerané, keďže na základe § 1 ods. 2a a 3 GrEStG je dotknutý prevod nehnuteľnosti v zásade už zdanený „na vstupe“, teda v prípade, keď sa spoločnosť, ktorá je vlastníkom tejto nehnuteľnosti, stane súčasťou takejto skupiny spoločností. Ak by bol následne prevod uvedenej nehnuteľnosti opätovne zdanený z dôvodu postupu transformácie uskutočnenej v rámci tejto skupiny, najmä, ako je to v tomto prípade, v dôsledku zlúčenia dcérskej spoločnosti v 100 % vlastníctve, ktorá je vlastníkom tejto nehnuteľnosti, jej prevzatím, viedlo by to k dvojitému zdaneniu toho istého postupu prevodu dotknutého pozemku, čiže prvýkrát pri prevode vlastníckeho práva, ktorý zodpovedá nadobudnutiu zo strany ovládajúcej spoločnosti minimálne 95 % imania alebo majetku ovládanej spoločnosti, a druhýkrát pri postupe transformácie, ktorý v prejednávanej veci spočíva v zlúčení tejto ovládanej spoločnosti s ovládajúcou spoločnosťou jej prevzatím.

47 Ako uviedol generálny advokát v bode 175 svojich návrhov, takéto dvojité zdanenie je vylúčené v prípade postupu transformácie, ktorá zahŕňa dve spoločnosti, kde ovládajúca spoločnosť vlastní v ovládanej spoločnosti podiel vo výške minimálne 95 %. V takom prípade totiž nadobudnutie zo strany ovládajúcej spoločnosti vlastníctva menej ako 95 % imania alebo majetku ovládanej spoločnosti nie je zdaniteľné podľa § 1 ods. 2a a 3 GrEStG, zatiaľ čo na postup transformácie, ku ktorému by následne medzi týmito dvoma spoločnosťami došlo, sa nebude vzťahovať oslobodenie upravené v § 6a GrEStG.

48 Treba však pripomenúť, že opatrenie spočívajúce vo výnimke z uplatnenia všeobecného daňového systému môže byť odôvodnené povahou alebo všeobecnou štruktúrou tohto daňového systému, ak dotknutý členský štát môže preukázať, že toto opatrenie vyplýva priamo zo základných alebo hlavných zásad jeho daňového systému. V tomto ohľade je potrebné rozlišovať medzi na jednej strane cieľmi, ktoré sú stanovené pre osobitný daňový režim a nie sú vlastné tomuto systému, a na druhej strane vlastnými mechanizmami samotného daňového systému, ktoré sú nevyhnutné na uskutočňovanie týchto cieľov (rozsudok zo 6. septembra 2006, Portugalsko/Komisia, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 81).

49 Súdnym dvorom vo svojej judikatúre uznal, že ciele, ktoré sú súčasťou dotknutého všeobecného daňového systému, mohli odôvodniť a priori selektívny daňový režim (pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. apríla 2004, GIL Insurance a i., C-308/01, EU:C:2004:252, body 74 až 76, ako aj z 8. septembra 2011, Paint Graphos a i., C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 64 až 76).

50 V predmetnej veci ide o cieľ zamedziť dvojitému zdaneniu, a tým aj nadmernému daňovému zaťaženiu spojený so samotným fungovaním všeobecného daňového systému, o ktoré ide vo veci samej, tak môže odôvodniť, že oslobodenie od dane stanovené v § 6a GrEStG bude vyhradené pre postupy transformácie uskutočnené medzi spoločnosťami, kde ovládajúca spoločnosť vlastní v ovládanej spoločnosti podiel vo výške minimálne 95 % nepretržite počas najmenej piatich rokov pred týmto postupom a piatich rokov potom.

51 Okrem toho, ako uviedol aj vnútroštátny súd, požiadavka týkajúca sa minimálneho obdobia existencie takejto úasti sa zdá byť odôvodnená potrebou vylúčiť nežiaduce snahy o bezdôvodné obohatenie, a teda predchádzať zneužívaniu tým, že sa zabráni nadobúdaniu podielov na tejto úrovni len na krátke časové obdobie výhradne s cieľom využiť toto oslobodenie od dane a

následnému ukončeniu tejto podielovej úasti hne ako dôjde k transformácii. Predchádzanie zneužívaniu totiž môže predstavovať dôvod spojený s povahou alebo štruktúrou daného systému (pozri analogicky rozsudok z 29. apríla 2004, GIL Insurance a i., C-308/01, EU:C:2004:252, bod 74).

52 Z toho vyplýva, že aj keď uvedené oslobodenie vedie k rozdielnemu zaobchádzaniu s podnikmi, ktoré sú vzhľadom na cieľ sledovaný dotknutým právnym systémom v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, toto rozdielne zaobchádzanie je odôvodnené, pretože jeho cieľom je predchádzať dvojitému zdaneniu a ako také vyplýva z povahy alebo štruktúry systému, ktorého je súčasťou.

53 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 107 ods. 1 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že daňová výhoda, o akú ide vo veci samej, spočíva v tom, že sa prevod vlastníckeho práva k pozemku, ku ktorému došlo v dôsledku postupu transformácie týkajúceho sa spoločností rovnakej skupiny, kde ovládajúca spoločnosť vlastní v ovládanej spoločnosti podiel vo výške minimálne 95 % nepretržite počas najmenej piatich rokov pred týmto postupom a piatich rokov po ňom, oslobodí od dane z nadobudnutia pozemkov, nespôsobí podmienku týkajúcu sa selektívnosti danej výhody uvedenú v tomto ustanovení.

O trovách

54 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (veľká komora) rozhodol takto:

Článok 107 ods. 1 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že daňová výhoda, o akú ide vo veci samej, spočíva v tom, že sa prevod vlastníckeho práva k pozemku, ku ktorému došlo v dôsledku postupu transformácie týkajúceho sa spoločností rovnakej skupiny, kde ovládajúca spoločnosť vlastní v ovládanej spoločnosti podiel vo výške minimálne 95 % nepretržite počas najmenej piatich rokov pred týmto postupom a piatich rokov po ňom, oslobodí od dane z nadobudnutia pozemkov, nespôsobí podmienku týkajúcu sa selektívnosti danej výhody uvedenú v tomto ustanovení.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.