

Za?asna izdaja

SODBA SODIŠ?A (veliki senat)

z dne 19. decembra 2018(*)

„Predhodno odlo?anje – Državne pomo?i – ?len 107(1) PDEU – Davek na promet nepremi?nin – Oprostitev – Prenos lastništva nepremi?nine, do katerega pride zaradi postopkov preoblikovanja znotraj nekaterih skupin družb – Pojem ‚državna pomo?‘ – Pogoji v zvezi s selektivnostjo – Utemeljitev“

V zadevi C-374/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finan?no sodiš?e, Nem?ija) z odlo?bo z dne 30. maja 2017, ki je prispela na Sodiš?e 21. junija 2017, v postopku

Finanzamt B

proti

A-Brauerei,

ob udeležbi

Bundesministerium der Finanzen,

SODIŠ?E (veliki senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik, R. Silva de Lapuerta, podpredsednica, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, predsednika senatov, A. Prechal (poro?evalka), predsednica senata, M. Vilaras, F. Biltgen, predsednika senatov, K. Jürimäe, predsednica senata, in C. Lycourgos, predsednik senata, M. Ileši?, J. Malenovský, E. Levits, L. Bay Larsen, C. G. Fernlund in S. Rodin, sodniki,

generalni pravobranilec: H. Saugmandsgaard Øe,

sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 11. junija 2018,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

– za A-Brauerei K. Naeve in B. Pignot, Rechtsanwälte, ter K. Seiferth, C. Tillmann in A. Linn, Steuerberater,

– za nemško vlado T. Henze, agent,

– za Evropsko komisijo K. Blanck-Putz, B. Stromsky in T. Maxian Rusche, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 19. septembra 2018

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 107(1) PDEU.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Finanzamt B (davčna uprava mesta B, Nemčija) (v nadaljevanju: Finanzamt) in družbo A-Brauerei, ker je Finanzamt tej družbi zavrnil odobritev oprostitve davka na promet nepremičnin, do katere so v skladu z nemškim davčnim pravom pod določenimi pogoji lahko upravičene družbe, ki pridobijo lastninsko pravico na nepremičninah, v okviru postopkov preoblikovanja znotraj nekaterih skupin družb.

Nemško pravo:

Zakon o preoblikovanju družb

3 Člen 1(1) Umwandlungsgesetz (zakon o preoblikovanju družb) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: UmwG), določa:

„Pravni subjekti s sedežem na nacionalnem ozemlju se lahko preoblikujejo

1. z združitvijo;
2. z delitvijo (razdelitvijo, oddelitvijo, izločitvijo);
3. s prenosom premoženja;

[...]“.

4 Člen 2 UmwG določa:

„Pravni subjekti se lahko združijo tako, da prenehajo, ne da bi bila opravljena njihova likvidacija:

1. s pripojitvijo, ki se opravi s prenosom celotnega premoženja enega ali več pravnih subjektov (prenosni subjekti) na drug obstoječi pravni subjekt (prevzemni subjekt) [...]“.

Zakon o davku na promet nepremičnin

5 Člen 1 Grunderwerbsteuergesetz (zakon o davku na promet nepremičnin) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: GrEStG), določa:

„(1) Davek na promet nepremičnin se plačuje za naslednje pravne posle, če se ti nanašajo na nepremičnine na nacionalnem ozemlju:

1. prodajno pogodbo ali drug pravni posel, s katerim je mogoče utemeljiti pravico do prenosa lastništva;
2. sporazum o prenosu lastništva, če pred tem ni bil izveden pravni posel, s katerim je mogoče utemeljiti pravico do prenosa lastništva;
3. prenos lastništva, če pred tem ni bil izveden pravni posel, na katerem temelji pravica do prenosa lastništva, in če poleg tega ni bil potreben sporazum o prenosu lastništva [...]

[...]

(2) Davek na promet nepremičnin se plačuje tudi za pravne posle, ki – ne da bi ustvarjali pravico do prenosa lastništva – drugi osebi pravno ali gospodarsko dopu ajo izkori anje nepremičnine na nacionalnem ozemlju za svoj račun.

(2a)  e je del premoženja osebne družbe nepremičnina na nacionalnem ozemlju in se v petih letih obstoja družbe sestava skupine neposredno ali posredno spremeni tako, da se vsaj 95 % deležev premoženja družbe prenese na nove družbenike, to velja kot pravni posel, katerega namen je prenesti lastništvo nepremičnine na novo osebno družbo. [...]

(3)  e je del premoženja družbe nepremičnina na nacionalnem ozemlju, se –  e ne pride v poštev obdavčitev v skladu z odstavkom 2a – poleg tega plačuje davek za:

1. pravni posel, s katerim je mogoče utemeljiti pravico do prenosa enega ali ve  deležev družbe,  e s tem prenosom neposredno ali posredno preide najmanj 95 % deležev družbe v last samo pridobitelja, ali samo obvladujoče in odvisne družbe, ali odvisnih oseb, ali samo odvisnih podjetij oziroma samo odvisnih oseb;
2. neposredno ali posredno združitev najmanj 95 % deležev družbe,  e pred tem ni bil izveden obligacijski posel v smislu točke 1;
3. pravni posel, na katerem temelji pravica do neposrednega ali posrednega prenosa najmanj 95 % deležev družbe;
4. neposreden ali posreden prenos najmanj 95 % deležev družbe na drug subjekt,  e pred tem ni bil izveden obligacijski posel v smislu točke 3.“

6  len 6a GrEStG, ki je bil v ta zakon vstavljen s členom 7 Wachstumsbeschleunigungsgesetz (zakon o spodbujanju gospodarske rasti) z dne 22. decembra 2009 (BGBl. 2009 I, str. 3950), z naslovom „Davčne ugodnosti med prestrukturiranjem znotraj skupine družb“, v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, določa:

„Za pravni posel, ki se obdavči v skladu s členom 1(1), točka 3, ter členom 1(2a) ali (3) zaradi preoblikovanja v smislu člena 1(1), točke od 1 do 3, [UmwG], se ne obračuna davek; [...] prvi stavek velja tudi za ustrezna preoblikovanja na podlagi prava države članice Evropske unije ali države, za katero se uporablja Sporazum o Evropskem gospodarskem prostoru. Prvi stavek velja le,  e pri postopku preoblikovanja sodelujejo izključno obvladujoča družba in ena ali ve  družb, odvisnih od te družbe, ali ve  družb, odvisnih od ene obvladujoče družbe. ‚Odvisna‘ družba v smislu tretjega stavka je družba, v katere kapitalu ali premoženju je neprekinjeno in neposredno ali posredno ali delno neposredno, delno posredno z najmanj 95-odstotnim deležem udeležena obvladujoča družba pet let pred pravnim poslom in pet let po njem.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

7 Družba A-Brauerei, ki opravlja gospodarsko dejavnost, je imela v lasti 100 % deležev družbe T-GmbH, ki je bila lastnica ve  nepremičnin in je bila edina delničarka druge družbe.

8 Družba T-GmbH je družbi A-Brauerei s pogodbo z dne 1. avgusta 2012 prenesla svoje celotno premoženje, vključno s temi nepremičninami, skupaj z vsemi pravicami in obveznostmi, v okviru preoblikovanja, postopku združitve s pripojitvijo, skladno s členom 1(1), točka 1, in členom 2, točka 1, UmwG, v katerem sta bili udeleženi izključno ti dve družbi.

9 Ta združitev je zažela uinkovati z vpisom v sodni register 24. septembra 2012, na datum, ko je družba T-GmbH, ki je bila več kot pet let pred to združitvijo v 100 % lasti družbe A-Brauerei, prenehala obstajati.

10 Finanzamt je z odmero odlobo z dne 7. junija 2013 zahteval plačilo davka na promet nepremičnin, ki naj bi ga bila dolžna plačati družba A-Brauerei, ker je prenos nepremičnin v lasti družbe T-GmbH (prevzeta družba) na družbo A-Brauerei (prevzemna družba) zaradi združitve teh dveh družb in prenosa celotnega premoženja prevzete družbe na prevzemno družbo, ki ga je ta združitev vključevala, pomenil obdavčljivo transakcijo na podlagi člena 1(1), točka 3, GrEStG in na katero se oprostitve iz člena 6a GrEStG ni nanašala.

11 Finanzamt je z odlobo z dne 19. julija 2013 zavrnil ugovor, ki ga je zoper to odmero odlobo vložila družba A-Brauerei, z utemeljitvijo, da družba T-GmbH ni „odvisna družba“ v smislu navedenega člena 6a, ker je ta družba prenehala obstajati po združitvi, tako da ni izpolnjen pogoj, ki se nanaša na zakonski rok za posedovanje kapitalskih deležev v višini najmanj 95 % v odvisni družbi pet let po postopku, ki je določen v tem členu 6a.

12 Finanzgericht Nürnberg (finančno sodišče v Nürnbergu, Nemčija) je s sodbo z dne 14. oktobra 2014 ugodilo tožbi, ki jo je vložila družba A-Brauerei zoper to odlobo, z utemeljitvijo, da je bila zadnja v obravnavani zadevi upravičena do davčne ugodnosti iz člena 6 GrEStG.

13 Finanzamt je zoper to sodbo vložil revizijo pri Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija).

14 To sodišče je z vmesno sodbo z dne 25. novembra 2015 potrdilo razlago člena 6a GrEStG, ki je bila podana na prvi stopnji, z utemeljitvijo, da bi bilo pogoj v zvezi obdobjema imetništva kapitalskih deležev mogoče uporabiti le, če bi ga bilo mogoče dejansko upoštevati v zadevnem postopku preoblikovanja, kar pa ni bilo v primeru postopka združitve iz postopka v glavni stvari, saj je zadnji nujno vključeval prenehanje obstoja prevzete družbe.

15 Predložitveno sodišče je v tej vmesni sodbi po uradni dolžnosti postavilo vprašanje, ali bi člen 6 GrEStG moral ostati neuporabljen, ker bi bilo davčna ugodnost na podlagi tega člena treba opredeliti kot „državno pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU, tako da bi bilo mogoče ugotoviti obstoj kršitve obveznosti obvestitve in klavzule *standstill* iz člena 108(3) PDEU.

16 V zvezi s tem je Bundesministerium der Finanzen (zvezno ministrstvo za finance, Nemčija), ki je interveniralo v postopku pred predložitvenim sodiščem, poudarilo, da davčna ugodnost iz člena 6a GrEStG ni bila priglašena Evropski komisiji in da zato zadnja ni uvedla postopka preveritve te davčne ugodnosti. Vendar je trdilo, ob sklicevanju na sodbo Splošnega sodišča Evropske unije z dne 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939), da zadevna ugodnost ni pomenila „državne pomoči“ v smislu člena 107(1) PDEU, saj bi bilo nemogoče opredeliti podjetja, ki so bila upravičena do te ugodnosti na podlagi njim značilnih lastnosti, kot privilegirane skupine, tako da pogoj v zvezi s selektivnostjo iz te določbe ni bil izpolnjen.

17 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 107(1) PDEU razlagati tako, da gre za državno pomoč, ki je v skladu s tem predpisom prepovedana, kadar se v skladu z ureditvijo države članice v primeru preoblikovanja (združitve) ne zaračuna davka na promet nepremičnin, če pri postopku preoblikovanja sodelujejo nekateri pravni subjekti (obvladujoča družba in odvisna družba) in je delež obvladujoče družbe v

odvisni družbi pet let pred navedenim pravnim poslom in pet let po njem 100% odstoten?"

Vprašanje za predhodno odločanje

18 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 107(1) PDEU razlagati tako, da davčna ugodnost, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, na podlagi katere je davka na promet nepremičnin oproščen prenos lastništva na nepremičnini, do katerega pride zaradi postopka preoblikovanja, ki vključuje le družbe iz iste skupine, povezane z udeležbo v kapitalu v višini najmanj 95 % neprekinjeno vsaj pet let pred tem postopkom in pet let po njem, izpolnjuje pogoj v zvezi s selektivnostjo zadevne prednosti iz te določbe.

19 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča morajo biti za to, da se nacionalni ukrep opredeli kot „državna pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU, izpolnjeni vsi pogoji, navedeni v nadaljevanju. Prvi, intervencija mora biti državna ali iz državnih sredstev. Drugi, ta intervencija mora biti taka, da lahko vpliva na trgovino med državami članicami. Tretji, z njo mora biti prejemniku podeljena selektivna prednost. Četrti, izkrivljati mora konkurenco ali groziti z izkrivljanjem (sodba z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 53 in navedena sodna praksa).

20 Glede pogoja v zvezi s selektivnostjo prednosti, ki je sestavni del pojma „državna pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU, je treba najprej preučiti, ali je treba, kot trdi nemška vlada, davčna ugodnost na podlagi člena 6a GrESTG takoj šteti za „splošni ukrep“ in zato ne sme spadati na področje uporabe člena 107(1) PDEU, zaradi neizpolnjevanja pogoja v zvezi s selektivnostjo, kot ga določa ta določba.

21 V zvezi s tem, zlasti glede nacionalnih ukrepov, s katerimi se podeljuje davčna ugodnost, je treba opozoriti, da tak ukrep, ki – čeprav ne zajema prenosa državnih sredstev – upravičence postavlja v ugodnejši položaj kot druge davčne zavezanke, upravičencem lahko daje selektivno prednost in zato pomeni državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU (sodba z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 56 in navedena sodna praksa).

22 V zvezi s tem je Sodišče prav tako presodilo, da je pogoj za uporabo ali pridobitev davčne pomoči lahko podlaga za selektivnost te pomoči, če to vodi do razlikovanja med podjetji, ki so glede na cilj, ki se uresničuje z zadevno davčno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju, ter če posledično razkriva diskriminacijo glede podjetij, ki so iz nje izključena (sodba z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 86).

23 Nasprotno pa nacionalni ukrepi, ki se uporabljajo brez razlikovanja za vsa podjetja v zadevni državi članici, pomenijo splošne ukrepe in torej niso selektivni (glej v tem smislu sodbi z dne 29. marca 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, točka 39, in z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 56 in navedena sodna praksa).

24 Dejstvo, da imajo lahko samo davčni zavezanec, ki izpolnjujejo pogoje za uporabo ukrepa, od njega korist, samo po sebi ne pomeni, da je ta ukrep selektiven (sodba z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 59).

25 Vendar je za opredelitev pojma „splošni ukrep“ nepomembna okoliščina, da se zadevni ukrep uporabi neodvisno od narave dejavnosti podjetij (glej v tem smislu sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P,

EU:C:2016:981, točke od 82 do 84).

26 Ni nujno, da *a priori* selektivnost ukrepa, ki zagotavlja prednost, temelji na pogoju za pridobitev, povezanim s sektorjem dejavnosti, v katerem deluje podjetje, temveč lahko temelji na drugih pogojih, kot je pogoj v zvezi s pravno obliko podjetja, ki je lahko deležno te prednosti (glej v tem smislu sodbo z dne 10. januarja 2006, Cassa di Risparmio di Firenze in drugi, C?222/04, EU:C:2006:8, točka 136).

27 Poleg tega za to opredelitev „splošnega ukrepa“ tudi ni upoštevana okoliščina, da ukrep, ki je *a priori* ali potencialno dostopen vsakemu podjetju, ne omogoča ugotavljanja posebne kategorije podjetij, ki imajo edina korist od zadevnega ukrepa in ki jih je mogoče razlikovati zaradi posebnih lastnosti, ki so tem podjetjem skupne in ki so zanje značilne (glej v tem smislu sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C?20/15 P in C?21/15 P, EU:C:2016:981, točke od 69 do 71).

28 V obravnavanem primeru je iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, razvidno, da je bila oprostitve plačila davka na promet nepremičnin, ki je določena v členu 6a GrESTG, v ta zakon vstavljena z zakonom o spodbujanju gospodarske rasti z dne 22. decembra 2009, z naslovom „Davčne ugodnosti pri prestrukturiranju znotraj skupine družb“, kot formalni ukrep, ki odstopa od člena 1(1), točka 3, in člena 1(2a) in (3) GrESTG.

29 Poleg tega je iz obrazložitvenega memoranduma predloga zakona, iz katerega izhaja ta oprostitve, razvidno, da je njen namen predvsem to, da se olajša prestrukturiranje podjetij, zlasti pa preoblikovanja, ki vključujejo prenos nepremičnine med družbami, da bi se povečala njihova konkurenčnost kot odziv na finančno krizo, ki je pestila Zvezno republiko Nemčijo od leta 2008.

30 Iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, je prav tako razvidno, da je bilo šele med zakonodajnim postopkom odločeno, da se pravica do te davčne ugodnosti omeji na nekatere skupine podjetij, s tem da je bil v prvotno predlagano besedilo vključen dodaten pogoj za uporabo, v skladu s katerim so lahko v zadevnem postopku preoblikovanja sodelovale le „obvladujoča“ družba in/ali ena ali več „odvisnih družb“, pri čemer so bile zadnje opredeljene kot družbe, katerih kapital ali premoženje je v lasti obvladujoče družbe v višini najmanj 95 % v neprekinjenem obdobju vsaj pet let pred tem postopkom in pet let po njem.

31 Davčna oprostitve iz postopka v glavni stvari pa je takšna, da daje prednost le nekaterim skupinam družb, ki izvajajo postopke preoblikovanja, medtem ko so družbe, ki niso del takšnih skupin družb, izključene iz te ugodnosti, četudi izvajajo enake postopke preoblikovanja, kot so postopki, ki jih izvajajo te družbe.

32 V zvezi s tem je sicer res, da zakonodajna tehnika ni odločilna za ugotovitev, ali je ukrep selektiven ali splošne narave, v smislu, kot je razvidno zlasti iz točke 101 sodbe z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C?106/09 P in C?107/09 P, EU:C:2011:732), da je lahko tudi ukrep, ki formalno ne pomeni odstopanja in ki temelji na splošnih merilih, selektiven, če dejansko diskriminira med družbami, ki so v primerljivem položaju z vidika cilja, ki mu sledi zadevna davčna ureditev.

33 Vendar, čeprav za namene dokazovanja selektivnosti davčnega ukrepa uporabljena zakonodajna tehnika ni odločilna, tako da ni vedno nujno, da ta selektivnost pomeni odstopanje od skupne davčne ureditve, je okoliščina, kot je v primeru ukrepa iz postopka v glavni stvari, da ima takšno naravo, upoštevana za to dokazovanje, če iz nje izhaja, da se razlikuje med dvema kategorijama gospodarskih subjektov in da sta *a priori* različno obravnavani, in sicer tako, da se za eno uporablja ukrep, ki pomeni odstopanje, za drugo pa še naprej velja skupna davčna ureditev, čeprav sta ti kategoriji v primerljivem položaju z vidika cilja, ki se uresničuje z navedeno ureditvijo

(sodbi z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 77, in z dne 28. junija 2018, Andres (stečajni upravitelj družbe Heitkamp BauHolding)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 93).

34 Iz tega sledi, da trditev nemške vlade, ki je navedena v točki 20 te sodbe, ne more zadostovati za dokaz, da ukrep iz postopka v glavni stvari ne spada na področje uporabe člena 107(1) PDEU.

35 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da je pri presoji pogoja v zvezi s selektivnostjo zadevne ugodnosti, ki je sestavni del pojma „državna pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU, treba ugotoviti, prvič, ali je v okviru dane pravne ureditve zadevni nacionalni ukrep tak, da omogoča prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v primerjavi z drugimi, ki so glede na cilj, ki se uresničuje z zadevno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju ter so tako deležni drugačnega obravnavanja, ki ga je v bistvu mogoče opredeliti kot diskriminacijo (sodba z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 54 in navedena sodna praksa).

36 V okviru davčnih ukrepov se za namene določitve, da je nacionalni davčni ukrep „selektiven“, predpostavlja, na prvem mestu, da se opredeli skupno ali „običajno“ davčno ureditev, ki se uporablja v zadevni državi članici, in na drugem mestu, da se dokaže, da zadevni davčni ukrep odstopa od navedene skupne ureditve, ker uvaja razlikovanje med subjekti, ki so glede na cilj, ki se uresničuje s to skupno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju (glej v tem smislu sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 57).

37 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, prvič, da, kot je razvidno iz predstavitve nacionalnega prava v predložitveni odločbi, referenčni okvir, na podlagi katerega je treba izvesti preizkus primerljivosti, tvorijo nemška pravna pravila na področju davka na promet nepremičnin, ki upoštevana kot celota določajo predmet ali obdavčljivi dogodek tega davka.

38 Drugič, postavlja se vprašanje, ali davčna ugodnost na podlagi člena 6a GrEStG, ker je omejena na postopek preoblikovanja, ki vključuje izključno družbe v skupini, ki so povezane s kapitalsko udeležbo v višini najmanj 95 % v minimalnem in neprekinjenem obdobju vsaj pet let pred tem postopkom in pet let po njem, različno obravnava subjekte, ki so z vidika cilja, ki mu sledi skupna davčna ureditev iz postopka v glavni stvari, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju, saj so družbe, ki izvajajo postopke preoblikovanja, ne da bi bile medsebojno povezane s kapitalsko udeležbo, izključene iz te oprostitve.

39 V zvezi s tem je iz predložitvene odločbe razvidno, da je cilj, ki mu sledi davčna ureditev, ki se nanaša na davek na promet nepremičnin, obdavčiti vsako zamenjavo pravnega subjekta (*Rechtsträgerwechsel*), ki ima pravice v zvezi z nepremičnino ali, z drugimi besedami, obdavčiti vsak prenos lastninske pravice na nepremičnini z ene fizične ali pravne osebe na drugo fizično ali pravno osebo v smislu civilnega prava.

40 Ta cilj je poleg tega izrecno naveden v obrazložitvenem memorandumu predloga zakona, iz katerega izhaja člen 6 GrEStG. V njem je namreč navedeno, da v izognitev temu, da bi zadevna oprostitve povzročila arbitrarne ugodnosti, mora biti omejena na postopke preoblikovanja podjetij, ker takšni postopki, nasprotno od drugih vrst preoblikovanj podjetij, vodijo k spremembi pravnega subjekta, ki ima pravice v zvezi z nepremičnino, v smislu GrEStG.

41 Tudi glede na besedilo člena 6a GrEStG, iz katerega izhaja, da so na podlagi te določbe izrecno oproščene plačila davka nekatere transakcije, ki so običajno obdavčene v skladu s členom 1(1), točka 3, in členom 1(2a) in (3) GrEStG, je treba sklepati, da je preizkus primerljivosti

v smislu na?ela, dolo?enega s sodno prakso, navedeno v to?ki 35 te sodbe, treba izvesti – kot predlaga predložitveno sodiš?e – glede na navedeni cilj, in sicer obdav?itve vsake zamenjave pravnega subjekta, ki ima lastninske pravice na nepremi?ninah, ki mu na splošno sledi ureditev, ki se nanaša na davek na promet nepremi?nin iz postopka v glavni stvari, zlasti glede na pravila iz ?lena 1 GrESTG, ki dolo?a predmet oziroma obdav?ljivi dogodek tega davka, saj pomenijo, kot je bilo navedeno v to?ki 37 te sodbe, referen?ni okvir, na podlagi katerega je treba opraviti ta preizkus primerljivosti.

42 Vendar je o?itno, da ?len 6a GrESTG razlikuje med, na eni strani, dru?bami, ki izvajajo postopek preoblikovanja znotraj skupine, kakršna je tista, na katero se nanaša ta dolo?ba in ki je lahko upravi?ena do dav?ne oprostitve iz postopka v glavni stvari, in, na drugi strani, dru?bami, ki izvajajo ta enak postopek, ne da bi bile del skupine, vendar so izklju?ene iz te oprostitve, ?eprav sta obe v primerljivem dejanskem in pravnem polo?aju glede na cilj tega davka, ki je obdav?itev zamenjave pravnega subjekta, ki ima lastninske pravice z vidika civilnega prava, kar vklju?uje prenos teh pravic z ene fizi?ne ali pravne osebe na drugo fizi?no ali pravno osebo.

43 Poleg tega je u?inek razlikovanja, ki izhaja iz pogoja, da lahko v postopku preoblikovanja sodelujejo izklju?no dru?be iz iste skupine, ki so povezane s kapitalsko udele?bo v višini najmanj 95 %, okrepljen z zahtevo, ki jo nalaga ta isti pogoj, da mora ta kapitalska udele?ba trajati v neprekinjenem obdobju vsaj pet let pred tem postopkom in pet let po njem.

44 Vendar je v zvezi s tem treba opozoriti, drugi?, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodiš?a pojem „državna pomo?“ ne vklju?uje ukrepov, ki uvajajo razlikovanje med podjetji, ki so glede na cilj, ki se uresni?uje z zadevno pravno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem polo?aju in je zato *a priori* selektiven, ?e zadevni državi ?lanici uspe dokazati, da je to razlikovanje upravi?eno, ker izhaja iz narave ali sistematike sistema, v katerega se umeš?a (sodba z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group SA in drugi, C?20/15 P in C?21/15 P, EU:C:2016:981, to?ka 58 in navedena sodna praksa).

45 V obravnavani zadevi je treba ugotoviti, kot predlaga predložitveno sodiš?e in kot je bilo zatrjevano tudi v pisnih stališ?ih, predloženih Sodiš?u, ter med razpravami, ki so potekale na obravnavi pred njim, da je namen oprostitve iz ?lena 6a GrESTG uvedba popravka, da se obdav?itve ne bi štelo za ?ezmerno.

46 Obdav?itev prenosov nepremi?nin, ki izhajajo iz postopkov preoblikovanja znotraj skupine dru?b, za katero je zna?ilna posebej visoka – najmanj 95 % – stopnja udele?be v kapitalu, se namre? šteje za ?ezmerno, saj je v skladu s ?lenom 1(2a) in (3) GrESTG prenos zadevne nepremi?nine na?eloma že obdav?en „pri vstopu“, to je v trenutku, ko je dru?ba, ki je lastnica nepremi?nine, vklju?ena v takšno skupino dru?b. ?e bi bil prenos te nepremi?nine nato ponovno obdav?en zaradi postopka preoblikovanja znotraj te skupine, zlasti, kot je v obravnavanem primeru, zaradi združitve s pripojitvijo h?erinske dru?be v 100 % lasti, ki je lastnica iste nepremi?nine, bi to povzro?ilo dvojno obdav?itev iste transakcije prenosa zadevne nepremi?nine, in sicer, prvi?, ob prenosu lastništva, ki naj bi ustrezal pridobitvi najmanj 95 % kapitala ali premoženja odvisne dru?be s strani obvladujo?e dru?be, in, drugi?, med postopkom preoblikovanja, ki je v obravnavanem primeru sestavljen iz združitve s pripojitvijo te zadnje navedene dru?be s strani obvladujo?e dru?be.

47 Nasprotno pa je takšna dvojna obdav?itev, kot je navedel generalni pravobranilec v to?ki 175 sklepnih predlogov, izklju?ena v primeru postopka preoblikovanja, v katerem sta udele?eni dve dru?bi, ki sta povezani z udele?bo v kapitalu v višini manj kot 95 %. V takem primeru se pridobitev – s strani obvladujo?e dru?be – kapitalskega deleža, nižjega od 95 % kapitala ali premoženja odvisne dru?be, ne obdav?i v skladu s ?lenom 1(2a) in (3) GrESTG, medtem ko kasnejši postopek preoblikovanja med tema dru?bama ne bi bil deležen oprostitve iz ?lena 6a

48 Spomniti je treba, da se ukrep, ki vključuje izjemo od uporabe splošnega davčnega sistema, lahko utemelji z naravo in splošno shemo tega davčnega sistema, če lahko zadevna država članica dokaže, da ta ukrep izhaja neposredno iz osnovnih ali vodilnih načel njenega davčnega sistema. Pri tem je treba razlikovati med cilji posebnega davčnega sistema, ki so zunaj njega, in mehanizmi, ki so značilni za sam davčni sistem in so potrebni za uresničitev teh ciljev (sodba z dne 6. septembra 2006, Portugalska/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, točka 81).

49 Sodišče je v svoji sodni praksi priznalo, da bi lahko cilji, ki jih vsebuje zadevni splošni davčni sistem, lahko upravičili davčni sistem, ki je *a priori* selektiven (glej v tem smislu sodbi z dne 29. aprila 2004, GIL Insurance in drugi, C-308/01, EU:C:2004:252, točke od 74 do 76, in z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos in drugi, od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točke od 64 do 76).

50 V obravnavani zadevi cilj, ki se nanaša na pravilno delovanje splošnega davčnega sistema iz postopka v glavni stvari in katerega namen je izogibanje dvojnemu obdavčevanju in, posledično, premeritveni obdavčitvi, lahko upraviči okoliščino, da je davčna oprostitve iz člena 6a GrEStG omejena na postopke preoblikovanja, ki se izvedejo med družbami, ki so med seboj povezane z udeležbo v kapitalu v višini najmanj 95 % neprekinjeno vsaj pet let pred tem postopkom in pet let po njem.

51 Poleg tega se zdi zahteva glede minimalnega obdobja za imetništvo kapitalskih deležev – kot je poudarilo tudi predložitveno sodišče – upravičena z namero, da se izključijo nezaželeni nepričakovani učinki in zato preprečijo zlorabe s tem, da se izogne temu, da bi se na takšni ravni za kratek čas tvorile kapitalske udeležbe – zgolj z namenom pridobitve koristi zaradi takšne davčne oprostitve – ki bi prenehale po zaključku preoblikovanja. Preprečevanje zlorab lahko pomeni utemeljitev, ki je povezana z naravo ali splošno shemo zadevnega sistema (glej po analogiji sodbo z dne 29. aprila 2004, GIL Insurance in drugi, C-308/01, EU:C:2004:252, točka 74).

52 Iz tega sledi, da čeprav se s to oprostitvijo uvede razlikovanje med podjetji, ki so glede na cilj, ki mu sledi zadevna pravna ureditev, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju, je to razlikovanje upravičeno, ker je njegov namen preprečevanje dvojnega obdavčevanja in ker ta ukrep v tem obsegu izhaja iz narave ali splošne sistematike sistema, v katerega se uvršča.

53 Ob upoštevanju vseh zgornjih preudarkov je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 107(1) PDEU razlagati tako, da davčna ugodnost, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, na podlagi katere je davka na promet nepremičnin oproščen prenos lastništva na nepremičnini, do katerega pride zaradi postopka preoblikovanja, ki vključuje le družbe iz iste skupine, povezane z udeležbo v kapitalu v višini najmanj 95 % neprekinjeno vsaj pet let pred tem postopkom in pet let po njem, ne izpolnjuje pogoja v zvezi s selektivnostjo zadevne prednosti iz te določbe.

Stroški

54 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

Člen 107(1) PDEU je treba razlagati tako, da davčna ugodnost, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, na podlagi katere je davka na promet nepremičnin oproščen prenos lastništva na nepremičnini, do katerega pride zaradi postopka preoblikovanja, ki vključuje le družbe iz

iste skupine, povezane z udeležbo v kapitalu v višini najmanj 95 % neprekinjeno vsaj pet let pred tem postopkom in pet let po njem, ne izpolnjuje pogoja v zvezi s selektivnostjo zadevne prednosti iz te določbe.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.