



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (голям състав)

19 декември 2018 година *

„Преюдициално запитване — Държавни помощи — Член 107, параграф 1 ДФЕС — Данък върху придобиването на недвижими имоти — Освобождаване — Прехвърляне на собствеността върху недвижим имот, настъпило в резултат на преобразуване, извършено в рамките на някои групи от дружества — Понятието „държавна помощ“ — Условие за селективност — Обосноваване“

По дело C-374/17

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) с акт от 30 май 2017 г., постъпил в Съда на 21 юни 2017 г., в рамките на производство по дело

Finanzamt B

срещу

A-Brauerei,

в присъствието на:

Bundesministerium der Finanzen,

СЪДЪТ (голям състав),

състоящ се от: К. Lenaerts, председател, R. Silva de Lapuerta, заместник-председател, J.-C. Bonichot, Ал. Арабаджиев, А. Prechal (докладчик), М. Vilaras, F. Biltgen, К. Jürimäe и М. С. Lycourgos, председатели на състави, М. Ilešič, L. Bay Larsen, J. Malenovský, E. Levits, C. G. Fernlund и S. Rodin, съдии,

генерален адвокат: Н. Saugmandsgaard Øe,

секретар: К. Malacek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 11 юни 2018 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за A-Brauerei, от К. Naeve, В. Pignot, Rechtsanwälte, и от К. Seiferth, С. Tillmann и А. Linn, Steuerberater,
- за германското правителство, от Т. Henze, в качеството на представител,

* Език на производството: немски.

– за Европейската комисия, от К. Blanck-Putz, В. Stromsky и Т. Maxian Rusche, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 19 септември 2018 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 107, параграф 1 ДФЕС.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Finanzamt В (данъчна администрация на В, Германия) (наричана по-нататък „Finanzamt“) и A-Brauerei по повод нейния отказ да освободи това дружество от данък върху придобиването на недвижими имоти, каквото право германското данъчно законодателство дава при определени условия на дружества, придобиващи право на собственост върху недвижими имоти в контекста на преобразуване, извършвано в рамките на някои групи от дружества.

Германското право

Закон за преобразуването на дружества

- 3 Член 1, параграф 1 от Umwandlungsgesetz (Закон за преобразуването на дружества) в редакцията му, приложима към спора в главното производство (наричан по-нататък „UmwG“), гласи:

„Правни субекти със седалище в страната могат да бъдат преобразувани

1. чрез сливане;
 2. чрез разделяне (разделяне с прекратяване и универсално правоприемство, разделяне без прекратяване с частно правоприемство, отделяне);
 3. чрез прехвърляне на имущество;
- [...]“.

- 4 Член 2 от UmwG предвижда:

„Правни субекти могат да се сливат посредством прекратяване без ликвидация

1. чрез вливане посредством прехвърляне на цялото имущество на един или няколко правни субекта (правни субекти праводатели) на съществуващ правен субект (правен субект приобретател) [...]“.

Закон за данъка върху придобиването на недвижими имоти

- 5 Член 1 от Grunderwerbsteuergesetz (Закон за данъка върху придобиването на недвижими имоти) в редакцията му, приложима към спора в главното производство (наричан по-нататък „GrEStG“), гласи:

„(1) С данък върху придобиването на недвижими имоти се облагат следните юридически действия, доколкото се отнасят до намиращи се в страната недвижими имоти:

1. договор за продажба или друг вид правна сделка, които пораждат право на прехвърляне на собствеността;
2. споразумение с вещноправно действие за прехвърляне на собствеността, когато преди това не е сключена сделка, която поражда правото на прехвърляне;
3. преминаването на собствеността, когато преди това не е сключена сделка, която поражда правото на прехвърляне и освен това не е необходимо споразумение с вещноправно действие за прехвърляне на собствеността [...]

[...]

(2) С данък върху придобиването на недвижими имоти се облагат и правните сделки, които, без да пораждат право на прехвърляне на собствеността, позволяват юридически или икономически на друго лице да експлоатира за своя сметка недвижим имот в страната.

(2a) Когато недвижим имот в страната е част от имуществото на персонално дружество и в рамките на пет години съставът на съдружниците пряко или косвено се промени по такъв начин, че най-малко 95 % от дяловете от имуществото на дружеството бъдат прехвърлени на нови съдружници, това се счита за прехвърляне с вещноправно действие на недвижим имот на ново персонално дружество. [...]

(3) Когато недвижим имот в страната е част от имуществото на дружество и доколкото не е приложимо облагане по параграф 2a, с данък се облага и:

1. правна сделка, която поражда правото на прехвърляне на собствеността върху един или повече дялове на дружеството, когато чрез прехвърлянето най-малко 95 % от дяловете на дружеството се държат пряко или косвено само от приобретателя, или от упражняващи контрол и контролирани дружества или зависими лица, или от контролирани дружества или зависими лица;
2. концентрирането пряко или косвено на най-малко 95 % от дяловете на дружеството, когато не е сключена облигационна сделка по смисъла на точка 1;
3. правна сделка, която поражда правото на пряко или косвено прехвърляне на собствеността върху най-малко 95 % от дяловете на дружеството;
4. преминаването пряко или косвено на най-малко 95 % от дяловете на дружеството в собственост на друго лице, когато не е сключена облигационна сделка по смисъла на точка 3“.

- 6 Член 6а от GrEStG, въведен в този закон с член 7 от Wachstumsbeschleunigungsgesetz (Закон за ускоряване на икономическия растеж) от 22 декември 2009 г. (BGBl. 2009 I, стр. 3950) и озаглавен „Данъчно предимство при реструктуриране в рамките на група от дружества“, в редакцията му, приложима към спора в главното производство, предвижда:

„Не се начислява данък за облагаеми по член 1, параграф 1, точка 3, параграф 2а или параграф 3 юридически действия, които са последица от преобразуване по смисъла на член 1, параграф 1, точки 1—3 от [UmwG]; [...] първото изречение се отнася и за съответни преобразувания по правото на държава — членка на Европейския съюз, или на държава, за която се прилага споразумението за Европейското икономическо пространство. Първото изречение се прилага само ако в операцията по преобразуването участват само едно упражняващо контрол предприятие и едно или няколко контролирани от него дружества или няколко контролирани от едно упражняващо контрол предприятие дружества. По смисъла на третото изречение „контролирано дружество“ означава дружество, в капитала или имуществото на което упражняващото контрол предприятие пряко или косвено, или отчасти пряко, отчасти косвено притежава непрекъснато дял в размер на най-малко 95 % в продължение на пет години преди юридическото действие и пет години след него“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

- 7 A-Brauerei, дружество, извършващо търговска дейност, държало 100 % от дяловете на T-GmbH — дружество, което притежавало няколко недвижими имота и било едноличен собственик на капитала на друго дружество.
- 8 С договор от 1 август 2012 г. T-GmbH прехвърля на A-Brauerei цялото си имущество, в това число и въпросните недвижими имоти, с всички съответни права и задължения, в рамките на преобразуване, извършено под формата на сливане чрез придобиване съгласно член 1, параграф 1, точка 1 във връзка с член 2, точка 1 от UmwG, в което участват само тези две дружества.
- 9 Сливането влиза в сила на 24 септември 2012 г. с вписването му в търговския регистър и към тази дата е прекратено T-GmbH, чийто единствен собственик в продължение на повече от пет години преди това сливане е било A-Brauerei.
- 10 С данъчно известие от 7 юни 2013 г. Finanzamt иска да бъде платен данък върху придобиването на недвижими имоти, който според нея дължи A-Brauerei, тъй като прехвърлянето на това дружество (като дружество приобретател) на недвижимите имоти, собственост на T-GmbH (като дружество праводател) — поради сливането на двете предприятия и придобиването чрез универсално правоприемство на активите на дружеството праводател от дружеството приобретател, до което това сливане води — представлявало облагаема сделка по смисъла на член 1, параграф 1, точка 3 от GrEStG, която не била сред освободените по член 6а от GrEStG.
- 11 С решение от 19 юли 2013 г. Finanzamt отхвърля жалбата, която A-Brauerei подава по административен ред срещу това известие, с мотива, че T-GmbH не е „контролирано дружество“ по смисъла на посочения член 6а, тъй като това дружество било прекратено в резултат на сливането, така че не било изпълнено предвиденото в член 6а условие за дялово участие от най-малко 95 % в продължение на пет години след облагаемата сделка.
- 12 С решение от 14 октомври 2014 г. Finanzgericht Nürnberg (Финансов съд Нюрнберг, Германия) уважава жалбата, подадена от A-Brauerei срещу това решение, с мотива, че в настоящия случай то може да ползва данъчното предимство, предвидено в член 6 от GrEStG.

- 13 Finanzamt подава ревизионна жалба срещу това решение пред Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия).
- 14 В междинно решение от 25 ноември 2015 г. тази юрисдикция потвърждава тълкуването на член 6 от GrEStG в първоинстанционното производство с мотива, че условието за срок на дяловото участие е приложим само ако то действително би могло да бъде спазено при съответното преобразуване, както не е случаят с разглежданото в главното производство сливане, което задължително предполага, че дружеството праводател престава да съществува.
- 15 В това междинно решение запитващата юрисдикция поставя служебно и въпроса дали член 6а от GrEStG следва да остане неприложен на основание, че предоставеното от него данъчно предимство трябва да бъде квалифицирано като „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, така че може да бъде установено неизпълнение на задължението за нотифициране и за изчакване („standstill“), предвидено в член 108, параграф 3 ДФЕС.
- 16 В това отношение Bundesministerium der Finanzen (Федерално министерство на финансите, Германия), встъпило в производството пред запитващата юрисдикция, отбелязва, че предвиденото в член 6а от GrEStG данъчно предимство не е било нотифицирано на Европейската комисия и поради това тя не е образувала процедура по разследване на това данъчно предимство. То обаче изтъква, като се позовава на решение на Общия съд на Европейския съюз от 7 ноември 2014 г. Autogrill España/Комисия (Т-219/10, EU:Т:2014:939), че въпросното предимство не представлява „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 от ДФЕС, тъй като не било възможно ползващите се от това предимство предприятия да се идентифицират чрез характеристиките, специфични за тях като привилегирована категория, така че не било изпълнено поставеното от тази разпоредба условие за селективност.
- 17 При тези условия Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 107, параграф 1 ДФЕС да се тълкува в смисъл, че е налице забранена по тази разпоредба помощ, когато съгласно правната уредба на държава членка при облагаемо придобиване не се събира данък върху придобиването на недвижим имот на основание, че е налице преобразуване (сливане), ако в преобразуването участват определени правни субекти (упражняващо контрол предприятие и контролирано дружество) и в продължение на пет години преди юридическото действие и пет години след него упражняващото контрол предприятие има дял в контролираното дружество в размер на 100 %?“.

По преюдициалния въпрос

- 18 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 107, параграф 1 от ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че данъчно предимство като разглежданото в главното производство, с което се освобождава от данък върху придобиването на недвижими имоти прехвърлянето на собствеността на недвижим имот, настъпило в резултат на преобразуване, в което участват само дружества от една и съща група, свързани с дялово участие от най-малко 95 %, продължило непрекъснато поне пет години преди това преобразуване и пет години след него, изпълнява поставеното от тази разпоредба условие за селективност на съответното предимство.
- 19 Съгласно постоянната практика на Съда квалифицирането на национална мярка като „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС изисква да са изпълнени всички посочени по-долу условия. Първо, трябва да става въпрос за намеса на държавата или посредством ресурси на държавата. Второ, тази намеса трябва да е в състояние да засегне търговията между държавите членки. Трето, тя трябва да предоставя селективно предимство на своя получател.

Четвърто, тя трябва да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията (вж. решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group SA и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 53 и цитираната съдебна практика).

- 20 Що се отнася до условието за селективност на предимството, което е един от елементите на понятието „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, в самото начало следва да се провери дали, както твърди германското правителство, предоставеното с член ба от GrEStG данъчно предимство трябва веднага да бъде квалифицирано като „мярка с общ характер“ и следователно да остане извън приложното поле на член 107, параграф 1 от ДФЕС, тъй като не изпълнява поставеното от тази разпоредба условие за селективност.
- 21 В това отношение, що се отнася по-специално до националните мерки, с които се предоставя данъчно предимство, следва да се припомни, че мярка от такова естество, която, макар да не се състои в прехвърляне на държавни средства, поставя ползвателите в по-изгодно положение в сравнение с останалите данъчнозадължени лица, може да предостави селективно предимство на ползвателите и поради това представлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС (решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 56 и цитираната съдебна практика).
- 22 В този контекст Съдът постановява още, че условие за прилагане или получаване на данъчна помощ може да обоснове селективния характер на тази помощ, ако посоченото условие води до диференциране на предприятията, които от гледна точка на преследваната от разглеждания режим на данъчно облагане цел обаче се намират в сходно фактическо и правно положение, и ако поради това то разкрива дискриминация по отношение на изключените от този режим предприятия (решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 86).
- 23 От друга страна, представляват мерки с общ характер, които поради това нямат селективен характер, националните мерки, приложими без разлика към всички предприятия в съответната държава членка (вж. в този смисъл решение от 29 март 2012 г., 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, т. 39, и от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 56 и цитираната съдебна практика).
- 24 Фактът, че само данъчнозадължените лица, отговарящи на условията за прилагане на дадена мярка, могат да се ползват от нея, не може сам по себе си да ѝ придаде селективен характер (решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 59).
- 25 При все това фактът, че разглежданата мярка се прилага независимо от естеството на дейност на предприятията, не е от значение за целите на квалифицирането ѝ като „мярка с общ характер“ (вж. в този смисъл решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 82—84).
- 26 Всъщност не е необходимо констатацията, че мярка, предоставяща предимство, има а priori селективен характер, непременно да се основава на условие за ползването ѝ, свързано със сектора, в който развива дейност дадено предприятие; този селективен характер може да се основава на други условия като например за правно-организационна форма на предприятието, което има право да ползва това предимство (вж. в този смисъл решение от 10 януари 2006 г., Cassa di Risparmio di Firenze и др., C-222/04, EU:C:2006:8, т. 136).
- 27 Освен това за целите на такова квалифициране като „мярка с общ характер“ няма значение и фактът, че мярка, която е поначало или евентуално достъпна за всяко предприятие, не позволява да се идентифицира конкретна категория предприятия като единствените, поставени

от нея в по-благоприятно положение, които могат да бъдат отличени с оглед на специфични, общи и собствени характеристики (вж. в този смисъл решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 69—71).

- 28 В конкретния случай от преписката, с която разполага Съдът, е видно, че освобождаването от данък върху придобиването на недвижими имоти, предвидено в член 6а от GrEStG, е въведено в този закон със Закона за ускоряване на икономическия растеж от 22 декември 2009 г. със заглавие „Данъчно предимство при реструктуриране в рамките на група от дружества“ като мярка, която изрично дерогира член 1, параграф 1, точка 3, и параграфи 2а и 3от GrEStG.
- 29 Освен това от изложението на мотивите към проектозакона, от който произтича това освобождаване, е видно, че основната му цел е да улесни реструктурирането на предприятия, и в частност преобразуванията, включващи прехвърлянето на недвижим имоти между дружества, за да се увеличи тяхната конкурентоспособност в условията на финансовата криза, която засегна Федерална република Германия от началото на 2008 г.
- 30 Също от преписката, с която разполага Съдът, е видно, че едва в хода на законодателния процес е решено ползването на това данъчно предимство да се ограничи до някои групи от дружества, като към първоначално предложения текст е добавено допълнително условие за прилагане, според което в съответното преобразуване могат да участват само дружество, наречено „упражняващо контрол“, и/или едно или няколко дружества, наречени „контролирани“, като последните дружества са определени като дружества, чийто капитал или имущество се притежава от дружество, упражняващо контрол, най-малко в размер на 95 %, при това непрекъснато и в продължение на поне пет години преди това преобразуване и пет години след него.
- 31 Разглежданото в главното производство данъчно освобождаване обаче може да постави в по-благоприятно положение само посочените групи от дружества, които извършват преобразуване, а дружествата, които не участват в такива групи, са изключени от това предимство, дори да извършват преобразуване, идентично на осъществяваното от тези групи от дружества.
- 32 В това отношение няма съмнение, че техниката за правна регламентация не е от решаващо значение, за да се определи дали дадена мярка е селективна, или е с общ характер, в смисъл, че както следва по-специално от точка 101 от решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732), дори дадена мярка да не е изрично дерогираща и да се основава на критерии, които сами по себе си са с общ характер, тя все пак може да бъде селективна, ако води фактически до дискриминация между дружества, които се намират в сходно положение от гледна точка на целта, преследвана със съответния режим на данъчно облагане.
- 33 Всъщност, макар че, за да се прецени дали данъчната мярка е селективна, използваната техника за правна регламентация не е решаваща, така че невинаги е необходимо тя да има дерогиращ характер спрямо общата система на данъчно облагане, обстоятелството, че тя има такъв характер — какъвто е случаят с мярката по главното производство — е релевантно за целите на тази преценка, когато от нея следва, че разграничени и поначало обект на диференцирано третиране са две категории оператори, а именно тези, за които се прилага дерогиращата мярка, и тези, за които продължава да се прилага общата система на данъчно облагане, макар тези две категории да се намират в сходно положение от гледна точка на преследваната с посочената система цел (решения от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 77, и от 28 юни 2018 г., Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Комисия, C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 93).

- 34 Следователно доводът на германското правителство, посочен в точка 20 от настоящото решение, не стига, за да се установи, че разглежданата в главното производство мярка остава извън приложното поле на член 107, параграф 1 ДФЕС.
- 35 Съгласно постоянната практика на Съда преценката на условието за селективност на съответното предимство, което е един от елементите на понятието „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, изисква да се установи на първо място дали в рамките на даден правен режим разглежданата национална мярка може да постави в по-благоприятно положение „определени предприятия или производството на някои стоки“ в сравнение с други, които от гледна точка на преследваните от този правен режим цели се оказват в сходни фактически и правни положения и по този начин са обект на диференцирано третиране, което по същество може да се квалифицира като дискриминационно (решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 54 и цитираната съдебна практика).
- 36 В контекста на данъчни мерки, за да се квалифицира национална данъчна мярка като „селективна“, на първо място, трябва да се установи приложимият в съответната държава членка общ или „обичаен“ режим на данъчно облагане, и на второ място, да се докаже, че разглежданата данъчна мярка дерогира посочения общ режим, доколкото въвежда диференциация между оператори, които от гледна точка на преследваната с този общ режим цел се намират в сходни фактически и правни положения (вж. в този смисъл решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 57).
- 37 В конкретния случай следва да се приеме, на първо място, че видно от националното право, както е представено в преюдициалното запитване, референтната система, предвид която следва да се извърши проверката за сходство, се състои от разпоредбите на германското право относно данъка върху придобиването на недвижими имоти, които, взети заедно, определят обекта или данъчното събитие, от което възниква данъкът.
- 38 На второ място, възниква въпросът дали данъчното предимство, предоставено с член 6 от GrEStG — което може да се ползва единствено при преобразуване, включващо само дружества от група, свързани с дялово участие от най-малко 95 %, продължило непрекъснато поне пет години преди преобразуването и пет години след него — третира различно оператори, които от гледна точка на целта, преследвана с общия режим на данъчно облагане, разглеждан в главното производство, се намират в сходни фактически и правни положения, тъй като извършващите това преобразуване дружества, които не са свързани с такова дялово участие, са изключени от освобождаването.
- 39 В това отношение от акта за преюдициално запитване е видно, че целта, преследвана с режима на данъка върху придобиването на недвижими имоти, се състои в облагане с данък на всяка промяна на титуляря на права (Rechtsträgerwechsel), свързани с недвижим имот, или, с други думи, в облагане с данък на всяко прехвърляне на правото на собственост върху недвижим имот от физическо или юридическо лице на друго физическо или юридическо лице по смисъла на гражданското право.
- 40 Освен това тази цел е изрично посочена в изложението на мотивите към проектозакона, от който произтича член 6 от GrEStG. Всъщност там се посочва, че за да се избегне рискът въпросното освобождаване да доведе до произволни печалби, то трябва да се ограничи до преобразуването на предприятия, тъй като, за разлика от други видове реструктуриране на предприятия, такова преобразуване води до промяна на титуляря на правата, свързани с недвижим имот, по смисъла на GrEStG.

- 41 Отново предвид текста на член 6а от GrEStG — от който е видно, че тази разпоредба освобождава изрично от данъка някои сделки, които обикновено се облагат съгласно член 1, параграф 1, точка 3 и параграфи 2а и 3 от GrEStG — следва да се приеме, че проверката за сходство по смисъла на принципа, утвърден в съдебната практика, припомнена в точка 35 от настоящото решение, трябва да се извърши — както впрочем предлага запитващата юрисдикция — предвид тази цел, която се състои в облагане с данък на всяка промяна на титуляря на права на собственост, свързани с недвижими имоти. Тази цел преследва като цяло системата на данъка върху придобиването на недвижими имоти, разглеждана в главното производство, и в частност разпоредбите на член 1 от GrEStG, които определят обекта или данъчното събитие на данъка, които, както бе посочено в точка 37 от настоящото решение, представляват референтната система, предвид която следва да се извърши проверката за сходство.
- 42 Става обаче ясно, че член 6а от GrEStG води до диференциране, от една страна, между дружествата, които извършват преобразуване в рамките на група като посочената в тази разпоредба и които могат да ползват данъчното освобождаване, разглеждано в главното производство, и от друга страна, дружествата, извършващи същото преобразуване, без да са част от такава група, но които са изключени от това освобождаване, макар и едните, и другите да се намират в сходни фактически и правни положения предвид целта на този данък, която се състои в облагане на всяка промяна на титуляря на правата на собственост предвид гражданското право, включваща прехвърлянето им от едно физическо или юридическо лице на друго физическо или юридическо лице.
- 43 Освен това действието на диференцирането, произтичащо от условието в преобразуването да участват само дружества от една и съща група, свързани с дялово участие от най-малко 95 %, се подсилва от наложеното със същото условие изискване това дялово участие да се притежава непрекъснато в продължение на поне пет години преди преобразуването и пет години след него.
- 44 На второ място обаче следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда понятието „държавна помощ“ не се отнася до мерките, въвеждащи диференциране между предприятия, които от гледна точка на преследваната от разглеждания правен режим цел се намират в сходно фактическо и правно положение и следователно са селективни a priori, когато съответната държава членка успее да докаже, че това диференциране е обосновано, тъй като произтича от естеството или от структурата на системата, в която се вписват тези мерки (решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 58 и цитираната съдебна практика).
- 45 В конкретния случай следва да се приеме, както предлага запитващата юрисдикция и както бе потвърдено също в представените пред Съда писмени становища и в хода на устните състезания, проведени в съдебното заседание, че предвиденото в член 6а от GrEStG освобождаване се стреми да въведе корекция, за да се избегне данъчно облагане, което е сметено за прекомерно.
- 46 Всъщност облагането с данък на прехвърлянето на недвижими имоти, което е резултат от преобразуване, извършено в рамките на група от дружества, за която е характерно особено високо равнище на дяловото участие в капитала от най-малко 95 %, се счита за прекомерно, при положение че съгласно член 1, параграфи 2а и 3 от GrEStG въпросното прехвърляне на недвижим имот по принцип вече е обложено с данък „на входа“, т.е. към момента, в който дружеството собственик на недвижимия имот е интегрирано в групата от дружества. Ако след това прехвърлянето на недвижимия имот бъде обложено отново в резултат на преобразуване, извършено в рамките на тази група — и по-специално, както е в конкретния случай, вследствие сливане чрез придобиване на притежаваното изцяло дъщерно дружество, което е собственик на същия недвижим имот — това би довело до двойно данъчно облагане на същата сделка по

прехвърляне на съответния недвижим имот, а именно веднъж, когато упражняващото контрол дружество е придобило собствеността, която се предполага, че съответства на най-малко 95 % от капитала или от имуществото на контролираното дружество, и втори път при преобразуването, което в конкретния случай се състои в сливане чрез придобиване на контролираното дружество от упражняващото контрол дружество.

47. Обратно, както отбелязва и генералният адвокат в точка 175 от своето заключение, до такова двойно данъчно облагане не се стига при преобразуване, което включва две дружества, свързани с дялово участие под 95 %. Всъщност в такъв случай придобиването от упражняващото контрол дружество на дялово участие под 95 % от капитала или от имуществото на контролираното дружество не е облагаемо съгласно член 1, параграф 2а и 3 от GrEStG, докато евентуалното последващо преобразуване между тези две дружества няма да ползва освобождаването, предвидено в член 6а от GrEStG.
48. Следва обаче да се припомни, че мярка, която представлява изключение от прилагането на общата система на данъчно облагане, може да бъде обоснована от естеството и общата структура на същата данъчна система, ако съответната държава членка може да докаже, че тази мярка произтича пряко от основните или ръководните принципи на нейната данъчна система. В това отношение трябва да се разграничават, от една страна, целите, поставени на конкретен данъчен режим и които са външни за него, и от друга, вътрешноприсъщите на самата данъчна система механизми, които са необходими за постигането на тези цели (решение от 6 септември 2006 г., Португалия/Комисия, C-88/03, EU:C:2006:511, т. 81).
49. В практиката си Съдът приема, че целите, присъщи на съответната обща система на данъчно облагане, могат да обосноват данъчен режим, който е a priori селективен (вж. в този смисъл решения от 29 април 2004 г., GIL Insurance и др., C-308/01, EU:C:2004:252, т. 74—76, и от 8 септември 2011 г., Paint Graphos и др., C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 64—76).
50. В конкретния случай целта, свързана с правилното функциониране на разглеждания в главното производство общ данъчен режим, която е да се избегне двойното данъчно облагане и следователно, прекомерно данъчно облагане, може да обоснове предвиденото в член 6а от GrEStG данъчно освобождаване да се отнася само за случаите на преобразуване, извършвано между дружества, свързани с дялово участие от най-малко 95 %, продължило непрекъснато поне пет години преди това преобразуване и пет години след него.
51. Освен това, както отбелязва и запитващата юрисдикция, изискването за минимален срок за притежаване на такова дялово участие изглежда оправдано от волята да се изключи нежеланото облагодетелстване и следователно да се предотвратят злоупотребите, като се избегне рискът дялово участие на това равнище, което ще приключи, след като завърши преобразуването, да се установява за кратко, единствено за да се ползва това данъчно освобождаване. Всъщност предотвратяването на злоупотребите може да представлява обосновка, свързана с естеството или структурата на съответната система (вж. по аналогия решение от 29 април 2004 г., GIL Insurance и др., C-308/01, EU:C:2004:252, т. 74).
52. Следователно, дори посоченото освобождаване да въвежда диференциране между предприятия, които от гледна точка на целта, преследвана с разглеждания правен режим, се намират в сходни фактически и правни положения, това диференциране е обосновано, тъй като то цели да се избегне двойно данъчно облагане и в това отношение произтича от естеството или от структурата на системата, в която се вписва.
53. С оглед на всички изложени по-горе съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 107, параграф 1 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не изпълнява поставеното от тази разпоредба условие за селективност на съответното предимство данъчно предимство като разглежданото в главното производство, с което се освобождава от данък върху придобиването

на недвижими имоти прехвърлянето на собствеността на недвижим имот, настъпило в резултат на преобразуване, в което участват само дружества от една и съща група, свързани с дялово участие от най-малко 95 %, продължило непрекъснато поне пет години преди това преобразуване и пет години след него.

По съдебните разноски

- 54 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (голям състав) реши:

Член 107, параграф 1 от ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не изпълнява поставеното от тази разпоредба условие за селективност на съответното предимство данъчно предимство като разглежданото в главното производство, с което се освобождава от данък върху придобиването на недвижими имоти прехвърлянето на собствеността на недвижим имот, настъпило в резултат на преобразуване, в което участват само дружества от една и съща група, свързани с дялово участие от най-малко 95 %, продължило непрекъснато поне пет години преди това преобразуване и пет години след него.

Подписи