



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 19 grudnia 2018 r.*

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

W sprawie C-374/17

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

Finanzamt B

przeciwko

A-Brauerei

przy udziale:

Bundesministerium der Finanzen,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

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

rzecznik generalny: H. Saugmandsgaard Øe,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

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

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu A-Brauerei przez K. Naevego i B. Pignota, Rechtsanwälte, oraz przez K. Seiferth i C. Tillmann, oraz A. Linna, Steuerberater,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego, działającego w charakterze pełnomocnika,

* Język postępowania: niemiecki.

– w imieniu Komisji Europejskiej przez K. Blanck-Putz oraz przez B. Stromskiego oraz T. Maxiana Ruschego, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 107 ust. 1 TFUE.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Finanzamt B (urząd skarbowy w B, Niemcy, zwany dalej „Finanzamt”) i A-Brauerei w kwestii odmowy urzędu przyznania tej spółce zwolnienia z podatku od nabycia nieruchomości, z którego przy spełnieniu pewnych przesłanek mogą korzystać, na podstawie niemieckiego prawa podatkowego, spółki nabywające prawo własności nieruchomości w ramach operacji przekształcenia przeprowadzonych wewnątrz pewnych grup.

Prawo niemieckie

Ustawa dotycząca przekształceń spółek

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

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

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

[...]”.

- 4 Paragraf 2 UmwG stanowi:

„Podmioty prawa mogą dokonywać połączeń poprzez rozwiązanie bez przeprowadzania likwidacji

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

Ustawa o podatku od nabycia nieruchomości

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

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

1. umowa sprzedaży lub inna czynność prawna ustanawiająca roszczenie o przeniesienie własności nieruchomości;
2. porozumienie co do przeniesienia własności, jeżeli nie dokonano wcześniej czynności prawnej ustanawiającej roszczenie o przeniesienie własności;
3. przeniesienie własności, jeżeli nie dokonano wcześniej czynności prawnej ustanawiającej roszczenie o przeniesienie własności i przeniesienie to nie wymaga również odpowiedniego porozumienia [...]

[...]

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

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

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

1. czynność prawna ustanawiająca roszczenie o przeniesienie jednego lub wielu udziałów w spółce, jeżeli w wyniku przeniesienia bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 95% udziałów w spółce zostaje skumulowanych – pośrednio albo bezpośrednio – jedynie w ręku nabywcy bądź w ręku przedsiębiorstw dominujących i zależnych lub osób zależnych bądź w ręku przedsiębiorstw zależnych lub osób zależnych;
2. kumulacja bezpośrednio albo pośrednio co najmniej 95% udziałów w spółce, jeżeli nie dokonano wcześniej zobowiązującej czynności prawnej, o której mowa w pkt 1;
3. czynność prawna ustanawiająca roszczenie o przeniesienie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 95% udziałów w spółce;
4. przeniesienie bezpośrednio albo pośrednio co najmniej 95% udziałów w spółce na inną osobę, jeżeli nie dokonano wcześniej zobowiązującej czynności prawnej, o której mowa w pkt 3”.

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

„Jeśli chodzi o czynność prawną podlegającą opodatkowaniu, o której mowa w art. 1 ust. 1 pkt 3 i art. 1 ust. 2a lub 3, której dokonano z powodu przekształcenia w rozumieniu art. 1 ust. 1 pkt 1–3 [UmwG], podatku nie pobiera się; [...] zdanie pierwsze stosuje się również do analogicznych przekształceń przewidzianych w prawie państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub prawie państwa, do którego stosuje się Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym. Zdanie pierwsze stosuje się tylko w wypadku, gdy w procesie przekształcenia uczestniczą wyłącznie jedno przedsiębiorstwo dominujące i jedna lub kilka spółek zależnych od tego przedsiębiorstwa dominującego lub kilka spółek zależnych innego przedsiębiorstwa dominującego. W rozumieniu zdania trzeciego »zależną« jest spółka, w której kapitale lub majątku przedsiębiorstwo dominujące posiada – pośrednio lub bezpośrednio – nieprzerwanie przez okres pięciu lat przed zdarzeniem prawnym i pięciu lat pod zdarzeniem prawnym bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 95% udziałów”.

Spór w postępowaniu głównym i pytanie prejudycjalne

- 7 A-Brauerei, spółka prowadząca działalność handlową, posiadała 100% udziałów w kapitale zakładowym T-GmbH, spółki, która z kolei była właścicielką kilku nieruchomości i była jedynym akcjonariuszem innej spółki.
- 8 Umową z dnia 1 sierpnia 2012 r. spółka T-GmbH przeniosła na spółkę A-Brauerei cały swój majątek – w tym rzeczony nieruchomości wraz z przynależnymi prawami i obowiązkami – w ramach przekształcenia w drodze połączenia przez przejęcie na podstawie art. 1 ust. 1 pkt 1 i art. 2 pkt 1 UmwG obejmującego wyłącznie te dwie spółki.
- 9 Owa fuzja odniosła skutek z chwilą wpisu do rejestru handlowego w dniu 24 września 2012 r., kiedy przestała istnieć T-GmbH, której cały kapitał zakładowy znajdował się w posiadaniu A-Brauerei w okresie ponad pięciu lat poprzedzających tę fuzję.
- 10 Wezwaniem z dnia 7 czerwca 2013 r. Finanzamt zażądał zapłaty podatku od nabycia nieruchomości należnego od spółki A-Brauerei, ponieważ przekazanie na jej rzecz, jako na spółkę przejmującą, nieruchomości należących do własności T-GmbH, jako spółki przejmowanej, z uwagi na fuzję tych dwóch przedsiębiorstw oraz będącą wynikiem tej fuzji sukcesję uniwersalną praw i obowiązków spółki przejmowanej na spółkę przejmującą, stanowiło transakcję podlegającą opodatkowaniu na podstawie § 1 ust. 1 pkt 3 GrEStG i nie wchodziło w zakres zwolnienia, o którym mowa w § 6a GrEStG.
- 11 Decyzją z dnia 19 lipca 2013 r. Finanzamt oddalił wniesione przez A-Brauerei zażalenie na to wezwanie na tej podstawie, że spółka T-GmbH nie była „spółką zależną” w rozumieniu tego § 6a, ponieważ przestała ona istnieć w następstwie połączenia, tak że nie została spełniona nałożona przez § 6a przesłanka polegająca na dochowaniu ustawowego terminu posiadania udziałów przynajmniej w wysokości 95% w trakcie ostatnich pięciu lat następujących po transakcji operacji.
- 12 Wyrokiem z dnia 14 października 2014 r. Finanzgericht Nürnberg (sąd finansowy w Norymberdze, Niemcy) uwzględnił skargę A-Brauerei na tę decyzję na tej podstawie, że w niniejszym wypadku spółka ta mogła korzystać z przywileju podatkowego przewidzianego w § 6a GrEStG.
- 13 Od tego wyroku Finanzamt złożył skargę rewizyjną do Bundesfinanzhof (trybunału finansowego, Niemcy).

- 14 W wyroku wstępnym z dnia 25 listopada 2015 r. sąd ten potwierdził wykładnię § 6a GrEStG przyjętą w pierwszej instancji na tej podstawie, że przesłanka dotycząca terminu podlegała zastosowaniu wyłącznie w wypadku, gdy mogła być materialnie przestrzegana przy okazji danej operacji przekształcenia, co jednak nie miało miejsca w wypadku przedmiotowej operacji połączenia, ponieważ nieuchronnie oznaczała ona zniknięcie przejętej spółki.
- 15 W owym wyroku wstępnym sąd odsyłający podniósł również z urzędu kwestię, czy § 6a GrEStG powinien pozostać niestosowany z tego powodu, że ulgę podatkową przyznaną mocą tego artykułu należało zakwalifikować jako „pomoc państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, tak że można stwierdzić istnienie naruszenia obowiązku notyfikacji oraz zasady *standstill* ustanowionej w art. 108 ust. 3 TFUE.
- 16 W tym względzie Bundesministerium der Finanzen (federalny minister finansów, Niemcy), który przystąpił do sprawy w postępowaniu przed sądem odsyłającym, podniósł, że ulga podatkowa przewidziana w § 6a GrEStG nie została notyfikowana Komisji Europejskiej i że stąd nie została wszczęta przez nią jakakolwiek procedura sprawdzająca tę ulgę. Tymczasem podniósł on, powołując się na wyrok Sądu Unii Europejskiej z dnia 7 listopada 2014 r., Autogrill España/Komisja (T-219/10, EU:T:2014:939), że analizowana ulga nie stanowiła „pomocy państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, ponieważ byłoby niemożliwe scharakteryzowanie przedsiębiorstw będących beneficjentami tej ulgi na podstawie cech właściwych im jako uprzywilejowanej kategorii, tak że nie została spełniona wymagana przez ten przepis przesłanka selektywności.
- 17 W powyższych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

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

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 18 Sąd odsyłający w drodze swojego pytania zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 107 ust. 1 TFUE należy interpretować w ten sposób, że ulga podatkowa, taka jak ta będąca przedmiotem postępowania głównego, która polega na zwolnieniu z podatku od nabycia nieruchomości przeniesienia prawa własności nieruchomości dokonanego na podstawie operacji przekształcenia obejmującego wyłącznie spółki z tej samej grupy związane poprzez stosunek posiadania udziałów w wysokości przynajmniej 95% w minimalnym i nieprzerwanym okresie pięciu lat poprzedzających tę operację oraz pięciu lat po niej następujących, spełnia ustanowioną przez ten przepis przesłankę dotyczącą selektywności danej korzyści.
- 19 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału uznanie danego środka krajowego za „pomoc państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE wymaga spełnienia wszystkich następujących przesłanek. Po pierwsze, musi to być interwencja państwa lub za pośrednictwem zasobów państwa. Po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Po trzecie, musi ona przyznawać beneficjentowi selektywną korzyść. Po czwarte, musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem (wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group SA i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 20 W odniesieniu do przesłanki dotyczącej selektywności korzyści, która ma konstytutywny charakter dla pojęcia „pomocy państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, należy zbadać po pierwsze, czy – jak utrzymuje rząd niemiecki – korzyść podatkowa przyznana na podstawie § 6a GrEStG musi od początku być zakwalifikowana „środek ogólny” i w konsekwencji musi wykraczać poza zakres stosowania art. 107 ust. 1 TFUE z uwagi na niespełnienie ustanowionej przez ten przepis przesłanki dotyczącej selektywności.
- 21 W tym względzie w odniesieniu w szczególności do środków krajowych przyznających korzyść podatkową należy przypomnieć, że tego rodzaju środek, który mimo iż nie wiąże się z przeniesieniem zasobów państwowych, stawia beneficjentów w sytuacji korzystniejszej od sytuacji innych podatników, może przysparzać selektywnej korzyści beneficjentom i tym samym stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE (wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group SA i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 22 W tym kontekście Trybunał już orzekł, że warunek zastosowania lub uzyskania pomocy podatkowej może skutkować selektywnym charakterem tej pomocy, jeżeli warunek ten wiąże się z wprowadzeniem zróżnicowania wśród przedsiębiorstw znajdujących się jednak, w świetle celu przyświecającego danemu systemowi podatkowemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej i jeżeli tym samym prowadzi do dyskryminacji wobec przedsiębiorstw, które są wykluczone z zakresu zastosowania owej pomocy (wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group SA i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 86).
- 23 Natomiast stanowią środki o charakterze ogólnym i zatem są pozbawione selektywnego charakteru środki krajowe podlegające zastosowaniu bez rozróżnienia wobec wszystkich przedsiębiorstw danego państwa członkowskiego (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia, C-417/10, C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 56).
- 24 Okoliczność, że jedynie podatnicy spełniający przesłanki stosowania środka mogą z niego skorzystać, nie może sama w sobie przyznawać temu środkowi selektywnego charakteru (wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group SA i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 59).
- 25 Niemniej jednak dla zakwalifikowania jako „środka o charakterze ogólnym” bez znaczenia jest fakt, że dany środek ma zastosowanie niezależne od charakteru działalności prowadzonej przez przedsiębiorstwa (zob. podobnie wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group SA i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 82–84 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 26 Z założenia charakter selektywny środka przyznającego korzyść niekoniecznie musi się bowiem zasadzać na przesłance przysporzenia związanego z sektorem, w którym prowadzi działalność przedsiębiorstwo, lecz może być oparty na innych przesłankach, takich jak przesłanka związana z formą prawną przedsiębiorstwa, które mogłoby być beneficjentem tej korzyści (zob. podobnie wyrok z dnia 10 stycznia 2006 r., Cassa di Risparmio di Firenze i in., C-222/04, EU:C:2006:8, pkt 136).
- 27 Ponadto bez znaczenia jest też dla zakwalifikowania jako „środek o charakterze ogólnym” fakt, że środek, który a priori lub potencjalnie jest dostępny dla wszystkich przedsiębiorstw, nie pozwala na określenie szczególnej kategorii przedsiębiorstw, które są jedynymi podmiotami uprzywilejowanymi w drodze rozpatrywanego środka i które można odróżnić ze względu na ich szczególne, wspólne i swoiste cechy (zob. podobnie wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group SA i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 69–71).

- 28 W niniejszej sprawie z akt, jakimi dysponuje Trybunał wynika, że zwolnienie z podatku od nabycia nieruchomości, przewidziane w § 6a GrEStG, zostało wprowadzone do tej ustawy w drodze ustawy o przyspieszeniu wzrostu gospodarczego z dnia 22 grudnia 2009 r. w tytule „ulga podatkowa w związku z restrukturyzacją w ramach grupy spółek” jako środek formalnie stanowiący odstępstwo od § 1 ust. 1 pkt 3 i § 1 ust. 2a i 3 GrEStG.
- 29 Ponadto z uzasadnienia do projektu ustawy, w której przewidziano to zwolnienie, wynika, że jego zasadniczym celem było ułatwienie restrukturyzacji przedsiębiorstw, a w szczególności przekształceń oznaczających przeniesienie własności nieruchomości między przedsiębiorstwami w celu wzmocnienia ich konkurencyjności w obliczu kryzysu finansowego, który dotknął Republikę Federalną Niemiec od 2008 r.
- 30 Z akt znajdujących się w posiadaniu Trybunału wynika również, że dopiero w trakcie procesu legislacyjnego zdecydowano się ograniczyć korzyści płynące z tej ulgi podatkowej dla niektórych grup przedsiębiorstw poprzez dodanie do pierwotnie zaproponowanego tekstu wymogu dodatkowego zastosowania, zgodnie z którym w danej operacji przekształcenia mogą brać udział wyłącznie spółka tzw. „dominująca” lub jedna albo więcej spółek tzw. „zależnych”, ponieważ te ostatnie spółki są zdefiniowane jako spółki, których kapitał lub majątek znajdują się w posiadaniu spółki dominującej w wysokości co najmniej 95% nieprzerwanie przez okres przynajmniej pięciu lat poprzedzający tę operację i pięć lat po jej przeprowadzeniu.
- 31 Tymczasem zwolnienie podatkowe będące przedmiotem postępowania głównego ma taki charakter, że faworyzuje jedynie grupy spółek objętych jego zakresem przeprowadzających operację przekształcenia, podczas gdy spółki niewchodzące w skład takich grup spółek są wykluczone z tej korzyści, nawet jeśli dokonują przekształceń identycznych co te dokonywane przez te grupy spółek.
- 32 W tym względzie zapewne prawdą jest, że technika regulacyjna nie jest decydująca dla ustalenia, czy środek ma charakter selektywny, czy też ogólny w tym znaczeniu, że – jak wynika w szczególności z pkt 101 wyroku z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732) – nawet jeśli środek formalnie stanowiący odstępstwo i oparty na kryteriach, które mają same w sobie ogólny charakter, może mieć selektywny charakter, jeśli ma w istocie miejsce dyskryminacja między spółkami znajdującymi się w sytuacji porównywalnej z punktu widzenia realizowanego celu realizowanego przez dany system podatkowy.
- 33 Niemniej jednak, o ile w celu wykazania selektywności środka podatkowego zastosowana technika legislacyjna nie jest czynnikiem decydującym, tak że nie zawsze jest konieczne, by ów środek miał charakter odstępstwa od powszechnego systemu podatkowego, o tyle okoliczność, że ma on – jak w wypadku środka będącego przedmiotem postępowania głównego – taki charakter, jest istotna dla tego celu, gdy wynika z niej, iż rozróżnia się dwie kategorie podmiotów gospodarczych, które są a priori poddane różnicowanemu traktowaniu, czyli podmioty gospodarcze objęte środkiem stanowiącym odstępstwo oraz podmioty gospodarcze, które nadal podlegają powszechnemu systemowi podatkowemu, mimo że te dwie kategorie podmiotów znajdują się w porównywalnej sytuacji w świetle celu przyświecającego wspomnianemu systemowi [wyroki: z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 77; z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (upadłość Heitkamp BauHolding)/Komisja, C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 93].
- 34 Wynika stąd, że argument rządu niemieckiego opisany w pkt 20 niniejszego wyroku nie może wystarczać w celu wykazania, że środek analizowany w postępowaniu głównym nie wchodzi w zakres stosowania art. 107 ust. 1 TFUE.
- 35 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału ocena warunku dotyczącego selektywności korzyści, który ma charakter konstytutywny dla pojęcia „pomocy państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, wymaga ustalenia w pierwszej kolejności, czy w ramach danego systemu prawnego sporny środek

krajowy może sprzyjać „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów” w porównaniu z innymi, znajdującymi się, w świetle celu przyświecającego temu systemowi, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej i tym samym poddanymi odmiennemu traktowaniu, które może zostać zasadniczo uznane za dyskryminacyjne (wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group SA i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 36 W kontekście środków podatkowych zakwalifikowanie krajowego środka podatkowego jako „selektywny” zakłada najpierw określenie systemu podatkowego jako powszechny lub „normalny” w danym państwie członkowskim, a następnie wykazanie, że dany środek stanowi odstępstwo od owego powszechnego systemu, jako że wprowadza on różnicowanie wśród podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu przyświecającego temu powszechnemu systemowi, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (zob. podobnie wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group SA i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 57).
- 37 W niniejszej sprawie należy najpierw stwierdzić, że – jak wynika z opisu przedstawienia prawa krajowego w postanowieniu odsyłającym – ramy odniesienia, w świetle których należy dokonać badania porównywalności, składają się z norm prawa niemieckiego w dziedzinie podatku od nabycia nieruchomości, które jako całość określają przedmiot lub zdarzenie powodujące podatek.
- 38 Po drugie, powstaje pytanie, czy korzyść podatkowa wynikająca z § 6a GrEStG w zakresie, w jakim jest ona zastrzeżona dla operacji przekształcenia obejmujących wyłącznie grupę spółek związanych stosunkiem udziału wynoszącym co najmniej 95% przez minimalny i nieprzerwany okres pięciu lat poprzedzających wspomnianą operację i pięć lat po jej dokonaniu, stosuje różnicowane traktowanie między podmiotami znajdującymi się w świetle celu realizowanego przez wspólny system podatkowy będący przedmiotem postępowania głównego w porównywalnych sytuacjach faktycznych i prawnych, w zakresie, w jakim spółki te dokonujące tych operacji przekształcenia bez związania się takim stosunkiem udziału są wykluczone z tego zwolnienia.
- 39 W tym względzie z postanowienia odsyłającego wynika, że cel realizowany przez system podatkowy w odniesieniu do podatku od nabycia nieruchomości polega na objęciu podatkiem każdej zmiany podmiotu uprawnionego z tytułu praw (*Rechtsträgerwechsel*) odnoszących się do nieruchomości lub, innymi słowy, na tym, aby opodatkować każde przeniesienie prawa własności do nieruchomości z osoby fizycznej lub prawnej na inną osobę fizyczną lub prawną w rozumieniu prawa cywilnego.
- 40 Cel ten jest ponadto wyraźnie wymieniony w uzasadnieniu do projektu ustawy, z którego wynika § 6a GrEStG. Wskazano tam bowiem, że aby zapobiec temu, iż dane zwolnienie powoduje arbitralne zyski, musi być ono ograniczone do operacji przekształcania przedsiębiorstw, ponieważ takie transakcje prowadzą – w przeciwieństwie do innych rodzajów restrukturyzacji przedsiębiorstw – do zmiany podmiotu prawa własności do nieruchomości w rozumieniu GrEStG.
- 41 Mając na względzie również brzmienie § 6a GrEStG, z którego wynika, że przepis ten wyraźnie zwalnia z podatku pewne transakcje, które normalnie podlegają opodatkowaniu na podstawie § 1 ust. 1 pkt 3 i § 1 ust. 2a i 3 GrEStG, należy stwierdzić, iż badanie porównywalności w rozumieniu zasady ustanowionej przez orzecznictwo przytoczone w pkt 35 powyżej ma być przeprowadzone – jak to zresztą sugeruje sąd odsyłający – w świetle tego celu, polegającego na opodatkowaniu każdej zmiany podmiotu prawa własności do nieruchomości, jaki generalnie realizują będący przedmiotem postępowania głównego system podatku od nabycia nieruchomości i w szczególności normy zawarte w § 1 GrEStG, określające przedmiot lub zdarzenie powodujące powstanie tego obowiązku podatkowego, które to normy – jak wskazano w pkt 37 niniejszego wyroku – stanowią ramy odniesienia, w świetle których należy dokonać badania porównywalności.

- 42 Tymczasem wydaje się, że § 6a GrEStG prowadzi do rozróżnienia z jednej strony między spółkami przeprowadzającymi wskazaną w tym przepisie operację przekształcania w ramach grupy i uprawnionymi do zwolnienia podatkowego będącego przedmiotem postępowania głównego, a z drugiej strony tymi spółkami, które przeprowadzają tę samą operację, nie będąc częścią takiej grupy, ale które są wykluczone z tego zwolnienia, podczas gdy obie znajdują się w sytuacji faktycznej i prawnej porównywalnej w świetle celu realizowanego przez wspomniany podatek, który polega na opodatkowaniu zmiany podmiotu prawa własności z punktu widzenia prawa cywilnego, oznaczającej przeniesienie tego prawa z osoby fizycznej lub prawnej na inną osobę fizyczną lub prawną.
- 43 Ponadto skutek zróżnicowania wynikający w ten sposób z warunku dotyczącego wyłącznego udziału w przekształceniu spółek z tej samej grupy, powiązanych ze sobą stosunkiem udziału w wysokości co najmniej 95%, jest wzmocniony wymogiem nałożonym przez ten sam warunek, zgodnie z którym taki stosunek udziału nie powinien ulec zmianie przez minimalny i nieprzerwany okres pięciu lat poprzedzających wspomnianą operację i pięć lat po jej przeprowadzeniu.
- 44 Niemniej jednak należy w drugiej kolejności przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału pojęcie „pomocy państwa” nie obejmuje środków wprowadzających zróżnicowanie wśród przedsiębiorstw, które znajdują się, w świetle celu przyświecającego danemu systemowi prawnemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, i tym samym a priori selektywnych, w wypadku gdy dane państwo członkowskie wykaże, że zróżnicowanie to jest uzasadnione, gdyż wynika z charakteru lub ze struktury systemu, w który środki te się wpisują (wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group SA i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 45 W niniejszej sprawie należy stwierdzić – jak to sugeruje sąd odsyłający i jak również stwierdzono w uwagach na piśmie przedstawionych Trybunałowi oraz w debatach, które miały miejsce podczas przeprowadzonej przed nim rozprawy – że przewidziane w § 6a GrEStG zwolnienie ma na celu zapewnienie korekty w celu uniknięcia opodatkowania uważanego za nadmierne.
- 46 Opodatkowanie przeniesienia prawa własności nieruchomości wynikające z operacji przekształcenia przeprowadzanych w ramach grupy spółek charakteryzujących się szczególnie wysokim poziomem udziału w kapitale zakładowym, wynoszącym co najmniej 95%, jest uważane za nadmierne, ponieważ zgodnie z § 1 ust. 2a i 3 GrEStG przeniesienie danej nieruchomości jest co do zasady już opodatkowane „na wejściu”, czyli w momencie, w którym spółka będąca właścicielem tej nieruchomości jest zintegrowana w takiej grupie spółek. Jeżeli następnie przeniesienie rzeczowej nieruchomości zostałoby ponownie opodatkowane w związku z przeprowadzoną w ramach tej grupy operacją przekształcenia, w szczególności – tak jak w niniejszym przypadku – w wyniku połączenia przez przejęcie będącej właścicielem tej nieruchomości spółki zależnej, w której kapitał zakładowy należał w 100% do innej spółki, to pociągnęłoby to za sobą skutek w postaci podwójnego opodatkowania tej samej transakcji przeniesienia własności danej nieruchomości, a mianowicie, po raz pierwszy przy okazji przeniesienia własności, które miało odpowiadać przejęciu przez spółkę dominującą co najmniej 95% udziału w kapitale zakładowym lub w majątku spółki zależnej, i po raz drugi przy okazji operacji przekształcenia polegającej w tym przypadku na połączeniu przez przejęcie tej ostatniej spółki przez spółkę dominującą.
- 47 I na odwrót – jak wskazał rzecznik generalny w pkt 175 opinii – takie podwójne opodatkowanie jest wykluczone w przypadku operacji przekształcenia obejmującej dwie spółki powiązane ze sobą stosunkiem udziału w kapitale zakładowym na poziomie poniżej 95%. W podobnym wypadku nabycie przez spółkę dominującą pakietu udziałów poniżej 95% kapitału zakładowego lub aktywów spółki zależnej nie podlega bowiem opodatkowaniu na mocy § 1 ust. 2a i 3 GrEStG, podczas gdy przeprowadzone później przekształcenie dokonane pomiędzy tymi dwiema spółkami nie korzystałoby ze zwolnienia przewidzianego w § 6a GrEStG.

- 48 Tymczasem należy przypomnieć, że środek stanowiący odstępstwo od stosowania ogólnego systemu podatkowego można uzasadnić charakterem lub ogólną strukturą tego systemu podatkowego, jeżeli zainteresowane państwo członkowskie może wykazać, że środek ten wynika bezpośrednio z podstawowych i przewodnich zasad systemu podatkowego tego państwa. W tym względzie należy dokonać rozróżnienia pomiędzy celami przypisanymi szczególnemu systemowi podatkowemu oraz celami wobec niego zewnętrznymi z jednej strony a mechanizmami stanowiącymi nieodłączną część tego systemu podatkowego, które są niezbędne dla osiągnięcia takich celów, z drugiej strony (wyrok z dnia 6 września 2006 r., Portugalia/Komisja, C-88/03, EU:C:2006:511, pkt 81).
- 49 Trybunał w swoim orzecznictwie przyznał, że cele związane z danym ogólnym systemem podatkowym mogły stanowić uzasadnienie dla systemu podatkowego a priori o selektywnym charakterze (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r., GIL Insurance i in., C-308/01, EU:C:2004:252, pkt 74–76; z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos i in., od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 64–76).
- 50 W niniejszej sprawie cel związany z właściwym funkcjonowaniem ogólnego, będącego przedmiotem postępowania głównego, systemu podatkowego sprowadzający się do unikania podwójnego opodatkowania, a tym samym do nadmiernego opodatkowania, może w ten sposób stanowić uzasadnienie dla tego, że zwolnienie podatkowe przewidziane w § 6a GrEStG jest zastrzeżone dla operacji przekształcenia dokonywanej między spółkami powiązanymi między sobą stosunkiem udziału w wysokości przynajmniej 95% w minimalnym i nieprzerwanym okresie pięciu lat poprzedzających tę operację oraz pięciu lat po niej następujących.
- 51 Ponadto, jak wskazał również sąd odsyłający, wymóg minimalnego okresu posiadania takiego udziału wydaje się uzasadniony wolą wykluczenia niepożądanych skutków nadzwyczajnych, a w konsekwencji zapobiegania nadużyciom poprzez unikanie sytuacji, w której udział w kapitale zakładowym w takiej wielkości jest ustanowiony na krótki okres – co uległoby zmianie zaraz po dokonaniu przekształcenia – wyłącznie w celu skorzystania z tego zwolnienia podatkowego. Zapobieganie nadużyciom może bowiem stanowić uzasadnienie związane z charakterem lub strukturą danego systemu (zob. analogicznie wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., GIL Insurance i in., C-308/01, EU:C:2004:252, pkt 74).
- 52 Wynika stąd, że nawet jeśli to zwolnienie wprowadza rozróżnienie między przedsiębiorstwami, które w świetle celu realizowanego przez przedmiotowy system prawny znajdują się w porównywalnych sytuacjach faktycznych i prawnych, to rozróżnienie to jest uzasadnione, ponieważ ma ono na celu unikanie podwójnego opodatkowania i w tym zakresie wpływa na charakter lub strukturę systemu, w który jest wpisane.
- 53 Mając na uwadze całość powyższych rozważań, na zadane pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 107 ust. 1 TFUE należy interpretować w ten sposób, że ulga podatkowa, taka jak ta będąca przedmiotem postępowania głównego, nie spełnia ustanowionej w tym przepisie przesłanki dotyczącej selektywności danej ulgi, która polega na zwolnieniu z podatku od nabycia nieruchomości przeniesienia prawa własności do nieruchomości dokonanego z powodu przekształcenia obejmującego wyłącznie spółki tej samej grupy powiązane stosunkiem posiadania udziałów w wysokości co najmniej 95% udziałów w kapitale zakładowym przez nieprzerwany okres przynajmniej pięciu lat poprzedzających operację przekształcenia i pięciu lat po tej operacji.

W przedmiocie kosztów

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

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

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

Podpisy