



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
HENRIKA SAUGMANDSGAARDA ØEJA,
predstavljeni 19. septembra 2018¹

Zadeva C-374/17

**Finanzamt B
proti
A-Brauerei,
ob udeležbi
Bundesministerium der Finanzen**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija))

„Predhodno odločanje – Pomoči, ki jih dodelijo države – Materialna selektivnost – Neobstoj – Merilo splošne razpoložljivosti – Splošni ukrep – Referenčni okvir – Primerljivost – Utemeljitev, ki se nanaša na naravo ali splošno sistematično referenčnega okvira – Davčna ugodnost – Davek na promet nepremičnin – Oprostitev za postopke preoblikovanja znotraj skupine družb – Pogoj najmanj 95-odstotnega deleža v osnovnem kapitalu sodelujočih družb – Petletni obdobji posedovanja pred postopkom preoblikovanja in po njem“

I. Uvod

1. Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) je z odločbo z dne 30. maja 2017 pri Sodišču vložilo predlog za sprejetje predhodne odločbe o razlagi člena 107(1) PDEU.
2. To vprašanje spada v okvir spora med družbo A-Brauerei in Finanzamt B (davčna uprava, Nemčija), ker je ta odločila, da postopek, s katerim je družba A-Brauerei pripojila hčerinsko družbo, T-GmbH, izključi iz oprostitve, določene v členu 6a Grunderwerbsteuergesetz (nemški zakon o davku na promet nepremičnin, v različici z dne 26. februarja 1997, BGBl. I, str. 418, 1804, nazadnje spremenjen s členom 12, točka 1, zakona z dne 22. junija 2011, BGBl. I, str. 1126, v nadaljevanju: GrEStG). V bistvu so s to določbo iz davka na promet nepremičnin izvzeti nekateri postopki preoblikovanja znotraj skupine družb.
3. Predložitevno sodišče meni, da pripojitev družbe T-GmbH s strani družbe A-Brauerei spada na področje uporabe člena 6a GrEStG, zato mora biti oproščena davka na promet nepremičnin. Vendar se sprašuje, ali je treba to oprostitev šteti za „državno pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU. Poudarja, da bo njena opredelitev kot „državna pomoč“ v okviru spora o glavni stvari odvisna predvsem od razlage pogoja selektivnosti. Navedeno sodišče kljub temu meni, da oprostitev iz člena 6a GrEStG ni selektivna in zato ne pomeni državne pomoči.

¹ Jezik izvirnika: francoščina.

4. Uvodoma moram navesti, da je za sodno prakso Sodišča v zvezi z materialno selektivnostjo značilen soobstoj dveh metod analize, med drugim na davčnem področju, kot je potrjeno v obvestilu Evropske komisije o pojmu „državna pomoč“.²

5. Prvič, klasična metoda analize, ki jo je mogoče izpeljati iz besedila Pogodbe DEU,³ temelji na merilu splošne razpoložljivosti. V skladu s tem pristopom, ki se je uporabil med drugim v sodbi Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo⁴, je selektivna vsaka ugodnost, ki ni na voljo vsem podjetjem na nacionalnem ozemlju. Merilo splošne razpoložljivosti ne pomeni, da morajo vsa podjetja dejansko uživati zadevno ugodnost, pač pa da so do nje *lahko* vsa upravičena.⁵

6. Drugič, tako imenovana metoda „referenčnega okvira“, ki je bila uvedena s sodbo Paint Graphos in drugi⁶, izrečeno leta 2011, in potrjena v sodbi Komisija/World Duty Free Group in drugi⁷, temelji na merilu diskriminacije.⁸ V skladu s tem pristopom, ki poteka v treh fazah, je ugodnost selektivna, če pomeni odstopanje od upoštevne referenčnega okvira, če ni na voljo vsem podjetjem v primerljivih položajih in če ni utemeljena z naravo ali splošno sistematiko zadevne ureditve.⁹

7. Obe metodi analize sta namenjeni razlikovanju med selektivnimi ukrepi, ki spadajo na področje uporabe člena 107(1) PDEU, in splošnimi ukrepi, ki nanj ne spadajo. Menim, da v okviru obravnavane zadeve uporaba katere koli od teh dveh metod privede do enakega rezultata, in sicer neselektivnosti oprostitve, določene v členu 6a GrEStG.

8. Kljub temu Sodišču predlagam, naj uporabi *le klasično metodo analize* in na podlagi te metode razišči, da je oprostitve, določena v členu 6a GrEStG, splošni ukrep, ker je na voljo vsem podjetjem na nacionalnem ozemlju in celo vsem nacionalnim ali tujim podjetjem, ki imajo v lasti nepremičnino na nacionalnem ozemlju.¹⁰

9. Priznati moram namreč, da imam nekatere pomisleke glede praktičnih posledic uporabe metode referenčnega okvira v vsebinskem in tudi formalnem smislu.¹¹ Zlasti se mi zdi, da ta metoda vključuje tveganje, da bi se pravila o državni pomoči razširila na vsako davčno razlikovanje, tako da bi bilo treba pregledati celotne davčne ureditve držav članic, da bi se odkrili primeri diskriminacije.

10. Podredno bom pojasnil, zakaj uporaba metode referenčnega okvira privede do enake ugotovitve, to je neobstoja državne pomoči, pri čemer ne bom prezrl precejšnjih težav, ki jih uporaba te metode povzroča.¹²

II. Nemški pravni okvir

11. Člen 1 Umwandlungsgesetz (nemški zakon o preoblikovanju družb, v nadaljevanju: UmwG) določa:

„(1) Pravni subjekti s sedežem na nacionalnem ozemlju se lahko preoblikujejo

2 Glej obvestilo Komisije o pojmu „državna pomoč“ v skladu s členom 107(1) PDEU, C/2016/2946 (UL 2016, C 262, str. 1, v nadaljevanju: obvestilo Komisije o pojmu državne pomoči), točke od 128 do 131.

3 V skladu s členom 107(1) PDEU so prepovedane pomoči, ki „dajejo prednost posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“, torej pomoči, ki niso na voljo vsem podjetjem in proizvodnji vsega blaga. Vendar pa ta določba v nasprotju z drugimi določbami Pogodbe DEU ne vsebuje nobenega sklicevanja na pojem diskriminacije.

4 Sodba z dne 15. novembra 2011 (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točke 73 in od 103 do 108).

5 Glej točko 94 teh sklepnih predlogov.

6 Sodba z dne 8. septembra 2011 (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 49).

7 Sodba z dne 21. decembra 2016 (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981).

8 Glej točko 63 teh sklepnih predlogov in sklice, navedene v sprotni opombi.

9 Glej točko 118 teh sklepnih predlogov.

10 Glej točke od 89 do 116 teh sklepnih predlogov.

11 Glej točke od 61 do 88 teh sklepnih predlogov.

12 Glej točke od 117 do 195 teh sklepnih predlogov.

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

[...]“

12. 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) [...]“.

13. Člen 1 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 izročitve;
2. sporazum o prenosu lastništva, če pred tem ni bil izveden pravni posel, s katerim je mogoče utemeljiti pravico do izročitve;
3. prenos lastništva, če pred tem ni bil izveden pravni posel, na katerem temelji pravica do izročitve, in če poleg tega ni bil potreben sporazum o prenosu lastništva.

[...]

(2a) Če 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) Če je del premoženja nepremičnina na nacionalnem ozemlju, se – če 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 več deležev družbe, če 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, če 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, če pred tem ni bil izveden obligacijski posel v smislu točke 3.“

14. Člen 6a GrEStG 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 zaračuna 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, če pri postopku preoblikovanja sodelujejo izključno obvladujoča družba in ena ali več družb, odvisnih od te družbe, ali več družb, odvisnih od ene obvladujoče družbe. V smislu tretjega stavka je odvisna 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.“

III. Spor o glavni stvari

15. A-Brauerei, tožeča stranka v glavni stvari in nasprotna stranka v postopku revizije, je delniška družba, ki opravlja gospodarsko dejavnost. V družbi T-GmbH je imela 100-odstotni delež, pri čemer je ta družba imela v lasti več nepremičnin. Sama družba T-GmbH pa je bila edina družbenica družbe E-GmbH.

16. Družba T-GmbH je s pogodbo z dne 1. avgusta 2012 kot prevzeti pravni subjekt prenesla svoje celotno premoženje (torej vključno z nepremičninami), skupaj z vsemi pravicami in obveznostmi, v postopku prenehanja brez likvidacije, v skladu s členom 1(1), točka 1, v povezavi s členom 2, točka 1, UmwG na družbo A-Brauerei kot prevzemni pravni subjekt (združitve s pripojitvijo). Združitve je začela učinkovati 24. septembra 2012 z vpisom v poslovni register. Na ta datum je družba T-GmbH, v kateri je bila družba A-Brauerei udeležena več kot pet let, prenehala obstajati. Družba A-Brauerei je tako postala edina delničarka družbe E-GmbH.

17. Davčna uprava, tožena stranka v glavni stvari in predlagateljica revizije, je menila, da je prenos nepremičnin na družbo A-Brauerei, ki izhaja iz združitve z družbo T-GmbH, obdavčljiva transakcija v skladu s členom 1(1), točka 3, GrEStG in da ta transakcija ne spada na področje uporabe oprostitve iz člena 6a GrEStG. Ugovor družbe A-Brauerei je zavrnila s pojasnilom, da družba T-GmbH ni odvisna družba v smislu člena 6a GrEStG, ker je po združitvi prenehala obstajati in zato ni bil upoštevan petletni zakonski rok nadaljnjega obstoja po izvedenem pravnem poslu.

18. Finanzgericht (finančno sodišče, Nemčija) je tožbi, ki jo je vložila družba A-Brauerei, ugodilo in ji priznalo davčno ugodnost v skladu s členom 6a GrEStG.

19. Davčna uprava se v reviziji pred predložitvenim sodiščem sklicuje na kršitev člena 6a GrEStG. Predlaga, naj se sodba Finanzgericht (finančno sodišče) razveljavi in tožba zavrne. Družba A-Brauerei predlaga zavrnitev revizije.

20. Bundesministerium der Finanzen (zvezno ministrstvo za finance, Nemčija) se je udeležilo postopka kot intervenient. Sporočilo je, da Komisija v zvezi z nedavno uvedeno davčno ugodnostjo iz člena 6a GrEStG ni izvedla formalnega postopka preiskave.

IV. Vprašanje za predhodno odločanje

21. Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) je Sodišču predložilo pojasnila v zvezi z davkom na promet nepremičnin, določenim v členu 1(1) GrEStG, oprostitvijo, določeno v členu 6a GrEStG, in upoštevnostjo vprašanja, postavljenega za razrešitev spora o glavni stvari.

22. Menim, da je za dobro razumevanje spora o glavni stvari in pomena obravnavane zadeve koristno deloma povzeti ta pojasnila.

A. Davek na promet nepremičnin, določen v členu 1(1) GrEStG

23. Davek na promet nepremičnin, določen v členu 1(1) GrEStG, načeloma zajema vse pravne posle, pri katerih se zamenja pravni subjekt, ki ima pravico do ene od nepremičnin na nacionalnem ozemlju.

24. Med posle iz člena 1(1), točka 3, GrEStG spadajo zlasti zamenjave imetnikov pravic zaradi preoblikovanj v skladu z UmwG, kot so združitev, delitev ali prenos premoženja. Pri teh poslih se premoženje prenosnega pravnega subjekta v celoti (prenos celotnega premoženja) ali delno (prenos posebnih pravic) v skladu z zakonom prenese na nov pravni subjekt, ne da bi bilo treba ločeno prenesti dele premoženja.

25. Poleg tega se s členom 1(2a) in (3) GrEStG uvaja pravna domneva, v skladu s katero so nekateri pravni posli, ki zadevajo deleže v družbah, izenačeni s pravnimi posli, ki zadevajo nepremičnine v lasti teh družb, zato se zanje načeloma plačuje davek na promet nepremičnin. V vseh primerih, zajetih s to domnevo, se hkrati ali po delih prenese vsaj 95-odstotni delež v zadevni družbi.

B. Oprostitev, določena v členu 6a GrEStG

26. S členom 6a GrEStG se uvaja oprostitev plačila davka na promet nepremičnin v primeru preoblikovanja v smislu člena 1(1), točke od 1 do 3, UmwG. Ta oprostitev velja za podjetja s sedežem na nacionalnem ozemlju ali v tujini. Velja tudi za ustrezna preoblikovanja na podlagi prava države članice ali države, za katero se uporablja Sporazum o Evropskem gospodarskem prostoru.

27. Vendar je s členom 6a, tretji stavek, GrEStG področje uporabe te oprostitve omejeno na preoblikovanja, ki jih izvedejo skupine družb. Pri preoblikovanju morajo namreč sodelovati izključno obvladujoča družba in ena ali več družb, odvisnih od te družbe, ali več družb, odvisnih od ene obvladujoče družbe. Družba se šteje za „odvisno“, kadar je obvladujoča družba v njenem kapitalu ali premoženju neprekinjeno in z najmanj 95-odstotnim deležem neposredno ali posredno udeležena pet let pred izvedbo posla in pet let po njej.

28. Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) poudarja, da člen 6a GrEStG razlaga široko v skladu s ciljem te ugodnosti, ki je olajšati prestrukturiranja znotraj skupin družb.

29. Ta široka razlaga velja za pojem „obvladujoča družba“ v smislu člena 6a, tretji stavek, GrEStG. Obvladujoča družba je lahko katera koli fizična ali pravna oseba, osebna družba ali skupina oseb, ki opravljajo katero koli vrsto gospodarske dejavnosti. Zadnji pogoj je med drugim izpolnjen, če je obvladujoča družba prisotna na trgu prek udeležbe v odvisni družbi.

30. V skladu z navedeno široko razlago sta obdobji posedovanja, zahtevani s členom 6a, četrti stavek, GrEStG, odločilni samo, če ju je mogoče upoštevati tudi po preoblikovanju. Tako se lahko pri združitvi odvisne družbe z obvladujočo družbo upošteva samo obdobje pred združitvijo, saj delež obvladujoče družbe v kapitalu odvisne družbe po postopku združitve hipotetično preneha obstajati. Kljub temu se davčna ugodnost iz člena 6a GrEStG prizna, če je neupoštevanje obdobja posedovanja po združitvi prav posledica samega postopka združitve. Ta razlaga velja za druge postopke preoblikovanja, zajete v členu 6a, prvi stavek, GrEStG.

C. Upoštevnost postavljenega vprašanja za rešitev spora o glavni stvari

31. Predložitveno sodišče meni, da pripojitev družbe T-GmbH k družbi A-Brauerei spada na področje uporabe člena 6a GrEStG, zato mora biti oproščena davka na promet nepremičnin. Pri postopku preoblikovanja sta namreč sodelovali družba A-Brauerei kot obvladujoča družba in k njej pripojena družba T-GmbH kot odvisna družba. Družba A-Brauerei opravlja gospodarsko dejavnost in je imela pred združitvijo s pripojitvijo več kot pet let 100-odstotni delež v družbi T-GmbH. Poleg tega je neupoštevanje obdobja posedovanja po združitvi prav posledica samega postopka združitve.

32. Vendar se to sodišče sprašuje, ali je treba to oprostitev šteti za „državno pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU.

33. Kot opozarja, so lahko v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pred nacionalna sodišča glede državnih pomoči predloženi spori, v katerih morajo ta razložiti in uporabiti pojem „pomoč“ iz člena 107(1) PDEU, zlasti da bi ugotovila, ali je bil državni ukrep izveden ob kršitvi postopka predhodnega nadzora, določenega v členu 108(3) PDEU.

34. Predložitveno sodišče pojasnjuje, da če bi bilo treba to oprostitev šteti za „državno pomoč“, člena 6a GrEStG ne bi bilo mogoče uporabiti, postopek revizije pa bi bil prekinjen do sprejetja odločbe Komisije o združljivosti te pomoči z notranjim trgov. V nasprotnem primeru bi bila revizija, ki jo je vložila davčna uprava, zavržena kot neutemeljena in družba A-Brauerei bi bila upravičena do navedene oprostitve.

35. Natančneje, predložitveno sodišče sprašuje glede selektivnosti davčne ugodnosti, določene v členu 6a GrEStG.

36. V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču 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?“

V. Postopek pred Sodiščem

37. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je bil v sodnem tajništvu Sodišča vpisan 21. junija 2017.

38. Pisna stališča so predložile družba A-Brauerei, nemška vlada in Komisija.

39. Na obravnavi 11. junija 2018 so ustna stališča predstavili zastopniki družbe A-Brauerei, nemška vlada in Komisija.

VI. Analiza

40. Predložitveno sodišče želi s svojim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba člen 107(1) PDEU razlagati tako, da je treba za „državno pomoč“ šteti davčno ugodnost, kakršna je obravnavana v sporu o glavni stvari, s katero je iz davka na promet nepremičnin izvzet postopek preoblikovanja znotraj skupine družb – v tem primeru združitve – pri katerem sodelujeta obvladujoča in odvisna družba, pri čemer mora imeti obvladujoča družba pet let pred postopkom in načeloma pet let po njem vsaj 95-odstotni delež v odvisni družbi.

41. Člen 107(1) PDEU določa, da razen če Pogodbi ne določata drugače, nobena pomoč, ki jo dodeli država članica, ali kakršna koli vrsta pomoči iz državnih sredstev, ki izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco z dajanjem prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga, ni združljiva z notranjim trgovom, če prizadene trgovino med državami članicami.

42. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča morajo biti za opredelitev „državne pomoči“ v smislu člena 107(1) PDEU izpolnjeni vsi pogoji iz te določbe.¹³

43. Težave, ki se pojavijo v obravnavani zadevi, so povezane predvsem s pogojem selektivnosti.¹⁴

44. Predložitveno sodišče, družba A-Brauerei in nemška vlada menijo, da ta pogoj z zadevno davčno oprostitvijo iz spora o glavni stvari ni izpolnjen in da zato te oprostitve ni mogoče šteti za „državno pomoč“. Komisija zagovarja nasprotno stališče.

45. Podobno kot predložitveno sodišče, družba A-Brauerei in nemška vlada menim, da ta davčna oprostitvev ni selektivna. O tem neobstoju selektivnosti je treba sklepati na podlagi klasične metode analize, ki temelji na pojmu „splošna razpoložljivost“ (del C), in na podlagi metode referenčnega okvira kljub težavam pri njeni uporabi (del D).

46. Najprej bi rad vseeno poudaril odločilni pomen, ki ga ima razlaga pogoja selektivnosti na davčnem področju (del A), in sistemski pomen izbire metode za analizo selektivnosti (del B).

A. Odločilni pomen pogoja selektivnosti na davčnem področju

47. Pogoj selektivnosti je odločilen za opredelitev „državne pomoči“ na davčnem področju, saj davčni ukrep, ki razlikuje med gospodarskimi subjekti, na splošno izpolnjuje *druge* pogoje za tako opredelitev.

48. Za opredelitev „državne pomoči“ v smislu člena 107(1) PDEU mora biti izpolnjenih šest pogojev.¹⁵ Prvič, z nacionalnim ukrepom mora biti dodeljena ugodnost nekemu podjetju. Drugič, ta ugodnost mora biti selektivna. Tretjič, navedena ugodnost mora biti pripisljiva državi. Četrtoč, financirana mora biti iz državnih sredstev. Petič, vplivati mora na trgovino med državami članicami. Šestič, ta ukrep mora izkrivljati ali bi lahko izkrivljal konkurenco.

49. Od teh šestih pogojev tri skoraj po definiciji izpolnjuje vsak nacionalni ukrep, ki podobno kot zadevna oprostitvev v sporu o glavni stvari določa davčno ugodnost.

50. Najprej, taka oprostitvev pomeni *ugodnost* za davčne zavezance, ki spadajo na njeno področje uporabe, saj so razbremenjeni finančnega bremena, in sicer v sporu o glavni stvari davka na promet nepremičnin, uvedenega s členom 1 GrEStG.

51. Dalje, davčna ugodnost je navadno določena z zakonodajnim ali regulativnim ukrepom, kot je v sporu o glavni stvari člen 6a GrEStG. Zahtevo po *pripisljivosti državi* je torej treba šteti za izpolnjeno.¹⁶

13 Glej zlasti sodbe z dne 4. junija 2015, Komisija/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, točki 46 in 47); z dne 16. julija 2015, BVVG (C-39/14, EU:C:2015:470, točki 23 in 24), in z dne 18. februarja 2016, Nemčija/Komisija (C-446/14 P, neobjavljena, EU:C:2016:97, točki 21 in 22).

14 Za poglobljeno analizo razvoja razlage pojma selektivnosti v sodni praksi Sodišča glej Piernas López, J. J., *The Concept of State Aid Under EU Law*, Oxford University Press, Oxford, 2015, str. od 103 do 150.

15 V klasični sodni praksi Sodišča so nekateri od teh pogojev združeni, tako da so opredeljene štiri sestavine pojma „pomoči“. Prvič, iti mora za državni ukrep ali ukrep iz državnih sredstev. Drugič, ta ukrep mora biti tak, da lahko vpliva na trgovino med državami članicami. Tretjič, pomeniti mora selektivno ugodnost za upravičenca. Četrtoč, biti mora tak, da izkrivlja konkurenco ali bi jo lahko izkrivljal. Glej zlasti sodbi z dne 18. maja 2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, točka 13), in z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, točka 37).

16 Glej v zvezi s tem sodbi z dne 19. decembra 2013, Association Vent De Colère! in drugi (C-262/12, EU:C:2013:851, točki 17 in 18), in z dne 13. septembra 2017, ENEA (C-329/15, EU:C:2017:671, točki 21 in 22).

52. Nazadnje, Sodišče je že pred časom razsodilo, da uvedba davčne ugodnosti vključuje uporabo *državnih sredstev*, tudi če ne gre za neposredni prenos takih sredstev, saj taka ugodnost izvira iz dejstva, da se je država članica odpovedala davčnim prihodkom, ki bi jih običajno pobrala.¹⁷

53. Med preostalimi tremi pogoji sta pogoja, povezana z vplivom na *trgovino* med državami članicami in tveganjem izkrivljanja *konkurence*, v praksi zelo pogosto izpolnjena, kadar zadevni ukrep ne spada na področje uporabe uredbe o pomoči *de minimis*¹⁸ ali v prakso odločanja Komisije o ukrepih, ki so izključno lokalni.¹⁹

54. V skladu z ustaljeno sodno prakso namreč ni treba dokazati dejanskega vpliva zadevne pomoči na trgovino med državami članicami in dejanskega izkrivljanja konkurence, temveč le preučiti, ali ta pomoč lahko vpliva na to trgovino in izkrivlja konkurenco.²⁰

55. Zlasti je treba šteti – kadar pomoč, ki jo dodeli država članica, okrepi položaj podjetja v primerjavi z drugimi konkurenčnimi podjetji v trgovini med državami članicami – da pomoč vpliva na to trgovino, pri čemer ni nujno, da podjetja, ki prejemajo pomoč, sama sodelujejo v trgovini med državami članicami.²¹

56. Poleg tega ne obstaja prag ali odstotek, do katerega bi se lahko štelo, da ni vpliva na trgovino med državami članicami. Niti sorazmerno majhen obseg pomoči niti sorazmerna majhnost upravičenega podjetja namreč ne izključujeta že vnaprej možnosti vplivanja na trgovino med državami članicami.²²

57. Kar zadeva pogoj izkrivljanja konkurence, je bilo pojasnjeno, da pomoči, ki naj bi podjetju omogočile razbremenitev stroškov, ki jih sicer nosi v okviru izvajanja tekočih poslov ali splošnih dejavnosti, načeloma izkrivljajo pogoje konkurence.²³ Sodišče je v zvezi s tem že razsodilo, da bi davčna ugodnost, ker se z njo zagotavlja gospodarska ugodnost zadevnim gospodarskim subjektom, lahko izkrivljala konkurenco.²⁴

58. Predložitveno sodišče mora presoditi, ali sta ta pogoja izpolnjena v posebnih okoliščinah spora o glavni stvari. Vsekakor se mi zdi, da ni nobenega dvoma, da naj bi se zadevna oprostitev neodvisno od tega spora uporabljala v dejanskih okoliščinah, v katerih sta ta pogoja dejansko izpolnjena.

59. Iz zgoraj navedenega izhaja, da oprostitev, določena v členu 6a GrEStG, načeloma izpolnjuje prvih pet pogojev za opredelitev „državne pomoči“. Opredelitev navedene oprostitve kot „državne pomoči“ je torej odvisna predvsem od njene morebitne selektivnosti. Splošneje, ravno iz tega razloga je selektivnost odločilnega pomena za opredelitev „državne pomoči“ na davčnem področju.

17 Glej zlasti sodbe z dne 15. marca 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, točka 14); z dne 19. septembra 2000, Nemčija/Komisija (C-156/98, EU:C:2000:467, točke od 26 do 28), in z dne 15. decembra 2005, Italija/Komisija (C-66/02, EU:C:2005:768, točke od 76 do 81).

18 Glej zlasti Uredbo Komisije (EU) št. 1407/2013 z dne 18. decembra 2013 o uporabi členov 107 in 108 Pogodbe o delovanju Evropske unije pri pomoči *de minimis* (UL 2013, L 352, str. 1). Poudariti moram, da v spisu, predloženem Sodišču, vprašanje uporabe take uredbe ni bilo postavljeno.

19 Glej obvestilo Komisije o pojmu državne pomoči, točki 196 in 197.

20 Glej zlasti sodbe z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos in drugi (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 78); z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 51), in z dne 27. junija 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, točka 78).

21 Glej zlasti sodbe z dne 15. decembra 2005, Italija/Komisija (C-66/02, EU:C:2005:768, točka 117); z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos in drugi (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točki 79 in 80), in z dne 19. marca 2015, OTP Bank (C-672/13, EU:C:2015:185, točki 55 in 56).

22 Glej zlasti sodbe z dne 21. marca 1990, Belgija/Komisija (C-142/87, EU:C:1990:125, točka 43); z dne 21. julija 2005, Xunta de Galicia (C-71/04, EU:C:2005:493, točka 41), in z dne 17. julija 2008, Essent Netwerk Noord in drugi (C-206/06, EU:C:2008:413, točka 76).

23 Glej sodbe z dne 30. aprila 2009, Komisija/Italija in Wam (C-494/06 P, EU:C:2009:272, točka 54); z dne 27. junija 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, točka 80), in z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, točka 66).

24 Glej v tem smislu sodbi z dne 3. marca 2005, Heiser (C-172/03, EU:C:2005:130, točka 55), in z dne 17. novembra 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, točka 53).

60. Glede na ta odločilni pomen pogoja selektivnosti na davčnem področju je treba poudariti sistemski pomen izbire metode za analizo selektivnosti.

B. Sistemski pomen izbire metode analize selektivnosti ter razlikovanje med merilom splošne razpoložljivosti in merilom diskriminacije

61. Kot sem omenil v uvodu teh sklepnih predlogov, je za sodno prakso Sodišča značilen soobstoj dveh metod analize materialne selektivnosti, pri čemer prva temelji na merilu splošne razpoložljivosti (klasična metoda analize), druga pa na merilu diskriminacije (metoda referenčnega okvira).

62. Ti metodi imata v praksi različne vsebinske posledice, in sicer za področje uporabe pravil o državni pomoči, in formalne posledice, in sicer za kakovost analize, potrebne za ugotovitev obstoja pomoči.

63. Prvič, kar zadeva vsebinske posledice, se pri metodi referenčnega okvira, ki temelji na pojmu „diskriminacije“,²⁵ postavlja vprašanje legitimnosti vsakega razlikovanja, ki ga države članice izvajajo na davčnem področju.

64. Za primerjavo, pri klasični metodi analize je obseg preučitve državnih pomoči omejen samo na razlikovanja, ki niso splošno na voljo, to je na razlikovanja, do katerih niso upravičena vsa podjetja na nacionalnem ozemlju.

65. Čeprav se ta pojma v teoriji morda zdita podobna, pa imata v praksi precej različna obsega.

66. Če to ponazorim s skrajnim primerom - ukrep, ki določa progresivne stopnje obdavčitve, opredeljene glede na višino prihodkov, je po klasični metodi analize nesporno splošni ukrep, ker je do najugodnejših stopenj lahko upravičeno vsako podjetje. Nasprotno pa po metodi referenčnega okvira najugodnejše stopnje pomenijo razlikovanje, ki ga je treba potrditi bodisi z neobstojem primerljivosti (druga faza) bodisi z obstojem utemeljitve, ki se nanaša na naravo ali splošno sistematiko zadevne ureditve (tretja faza).

67. Da bo popolnoma jasno, seveda ne trdim, da se pri uporabi metode referenčnega okvira progresivne stopnje obdavčitve samodejno štejejo za „selektivne“,²⁶ temveč da ta metoda vključuje to možnost, saj vzbuja pomisleke o legitimnosti ukrepov, ki so s klasično metodo analize vnaprej odpravljani. To tveganje razširitve pravil o državni pomoči bi lahko zadevalo zlasti podobne ukrepe, kot jih je Sodišče v preteklosti opredelilo za „splošne“.²⁷

68. Povedano drugače, področje preiskave preverjanja diskriminacije je občutno širše od področja preverjanja splošne razpoložljivosti. Preverjanje diskriminacije se namreč načeloma uporablja za vsako merilo razlikovanja, zlasti na davčnem področju.²⁸

25 Glej sodbe z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, točka 53) in Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 54), ter z dne 28. junija 2018, Andres/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 83). Glej v zvezi s tem tudi Thomas, S., „Sélectivité et discrimination: quelques réflexions autour des arrêts de la Cour du 21 décembre 2016 dans les affaires World Duty Free Group et Hansestadt Lübeck“, *Revue Lamy de la Concurrence*, št. 58, 1. februar 2017.

26 V zvezi s tem moram navesti, da je v obvestilu Komisije o pojmu državne pomoči v točki 139 pojasnjeno, da sta lahko progresivnost davka na dohodek in njegova prerazdelitvena logika utemeljitvi, ki se nanašata na naravo ali splošno sistematiko zadevne ureditve. Glej tudi točko 187 teh sklepnih predlogov.

27 Glej točke od 95 do 97 teh sklepnih predlogov.

28 Kot sem navedel v točkah od 47 do 60 teh sklepnih predlogov, so drugi pogoji iz člena 107(1) PDEU na davčnem področju običajno izpolnjeni.

69. Za primerjavo, preverjanje splošne razpoložljivosti se nanaša izključno na merila razlikovanja, na podlagi katerih so nekatera podjetja ali proizvodnja posameznega blaga nepreklicno izključeni iz zadevne ugodnosti. To ne velja zlasti v primeru razlikovanj, ki temeljijo na uporabi pravnih instrumentov, kot je zadevna oprostitev v sporu o glavni stvari, določena v členu 6a GrEStG. Tako je po klasični metodi analize ta oprostitev splošni ukrep, ker ima vsako podjetje možnost, da svoje dejavnosti strukturira v skupini družb in po potrebi izvede enega od postopkov preoblikovanja, na katere se nanaša člen 6a GrEStG.²⁹

70. Nasprotno pa bi bilo to oprostitev mogoče opredeliti za „selektivno“ na podlagi metode referenčnega okvira, če organ, ki mora o njej odločiti (Komisija, Splošno sodišče, Sodišče ali nacionalno sodišče), meni, da različnega obravnavanja, ki iz nje izhaja, ni mogoče utemeljiti z neobstojem primerljivosti³⁰ ali obstojem utemeljitve³¹.

71. Drug način za pojasnitev različnega obsega teh dveh pristopov je vprašanje časovnega okvira, v katerem je treba presojati o selektivnosti ugodnosti. Po klasični metodi analize, ki temelji na razpoložljivosti, se selektivnost presoja, *preden* podjetje sprejme odločitev, na podlagi katere je upravičeno do ugodnosti, kot so naložba, zaposlitev delavca ali postopek preoblikovanja znotraj skupine družb. V skladu s tem prvim pristopom ugodnost ni selektivna, če je do ravnanja, s katerim je ta ugodnost povezana, upravičeno katero koli podjetje.³²

72. Nasprotno pa se z metodo referenčnega okvira presoja selektivnost *po* sprejetju take odločitve, pri čemer se položaj podjetij, ki so dejansko upravičena do ugodnosti – ker so izvedla ravnanje, s katerim je ta ugodnost povezana – primerja s položajem podjetij, ki do nje niso upravičena – ker niso izvedla ravnanja, s katerim je ta ugodnost povezana. Očitno je, da se s tem drugim pristopom na področje pravnih o državni pomoči vključi veliko davčnih razlikovanj, ki so s prvim pristopom vnaprej izključena.³³

73. Če povzamem, z metodo referenčnega okvira se pravila o državni pomoči preoblikujejo v *splošno preverjanje diskriminacije*, ki zajema vsako merilo razlikovanja, tako da je treba pregledati vse davčne sisteme držav članic, saj ti sistemi temeljijo na razlikovanju.³⁴ To preverjanje je še toliko strožje zaradi omejitev v zvezi s cilji, na katere se je mogoče sklicevati tako v fazi primerljivosti³⁵ kot v fazi utemeljitve³⁶.

74. Na področju, kot je obdavčitev, ki je tesno povezano s suverenostjo držav članic, ki na ravni Unije ni usklajeno ali je slabo usklajeno ter ki odpira občutljiva politična vprašanja, kot je enakost davčne obravnave ali progresivnost davka, se je mogoče vprašati, ali ni ustrezneje uporabiti milejšo metodo analize, ki temelji na pojmu „splošna razpoložljivost“.

29 Glej točke od 89 do 116 teh sklepnih predlogov.

30 Glej točke od 141 do 179 teh sklepnih predlogov.

31 Glej točke od 180 do 195 teh sklepnih predlogov.

32 Glej v zvezi s tem Nicolaidis, P., „Excessive Widening of the Concept of Selectivity“, *European State Aid Law Quarterly*, 2017, zv. 1, str. od 62 do 72, str. 70: „[T]he moment a company decides to hire an additional employee or increase its investment in research it enjoys tax benefits which are not available to similar companies which do not make the same choices. This is the unavoidable outcome of the natural functioning of tax systems. However, it does not matter that some companies do not enjoy those benefits because they choose not to enjoy them. The relevant issue is that they are not precluded by law from enjoying them. [...] It follows that the question as to whether companies are subject to different treatment must be asked *before* companies make their investment, hiring or research decisions, etc., *not after*. The issue of discrimination between companies arises at the point where they make their choices. If some companies are not allowed to benefit from a certain tax rule while others are allowed, then the former face adverse discrimination and are subject to different treatment“ (moj poudarek). V istem smislu glej Derenne, J., „Commission v World Duty Free Group a.o.: Selectivity in (Fiscal) State Aid, quo vadis Curia?“, *Journal of European Competition Law & Practice*, 2017, zv. 8, št. 5, str. od 311 do 313, str. 313: „However, one could argue that this is not the effect of the measure itself but rather the effect of the choice of the undertakings selecting or not to invest in foreign companies. [...] An unconditional tax advantage linked to an activity accessible to any undertaking does not appear to be selective.“

33 Glej zlasti Nicolaidis, P., *op. cit.*, str. 72, in Derenne, J., *op. cit.*, str. 313.

34 Vsaka davčna politika temelji na razlikovanjih, uvedenih glede na socialne, gospodarske, okoljske ali druge cilje zadevne države. Ta davčna razlikovanja so med drugim lahko v obliki oprostitev, odbitkov, davčnih olajšav ali različnih (zlasti progresivnih) stopenj obdavčitve.

35 Glej točke od 149 do 159 teh sklepnih predlogov.

36 Glej točke od 180 do 186 teh sklepnih predlogov.

75. V zvezi s tem moram opozoriti, da je za presojo združljivosti ukrepov pomoči z notranjim trgom na podlagi člena 107(2) in (3) PDEU izključno pristojna Komisija.³⁷

76. Razen v primerih, navedenih v členu 107(2) PDEU, ki imajo zaradi svoje posebnosti v praksi manjši pomen, ima Komisija v zvezi s tem široko diskrecijsko pravico, katere izvajanje vključuje ekonomske in socialne ocene.³⁸ Tako Komisija – čeprav mora vedno odločiti o združljivosti državnih pomoči, ki jih nadzoruje, s skupnim trgom, tudi če ji niso bile priglašene – takih pomoči ni zavezana razglasiti za združljive s skupnim trgom.³⁹ Poleg tega je treba člen 107(2) in (3) PDEU, kar zadeva odstopanja od splošnega načela nezdržljivosti državnih pomoči s skupnim trgom, razlagati ozko.⁴⁰

77. Glede na izključno pristojnost in široko diskrecijsko pravico Komisije, kar zadeva združljivost pomoči z notranjim trgom, bi se z razširitvijo področja uporabe pravil o državni pomoči prek metode referenčnega okvira Komisiji dodelila pristojnost, da „zgladi“ nacionalne davčne ureditve, tako da zahteva odpravo razlikovanj, ki so bila legitimno uvedena iz socialnih, ekonomskih, okoljskih ali drugih razlogov.⁴¹

78. Dodelitev take pristojnosti Komisiji bi bila po mojem mnenju težko združljiva z načelom avtonomije držav članic na davčnem področju. V skladu s sodno prakso Sodišča namreč ob neobstoju ureditve Unije na tem področju v davčno pristojnost držav članic spada določitev davčnih osnov ter razdelitev davčnega bremena na različne proizvodne dejavnike in različne gospodarske sektorje.⁴²

79. Povedano drugače, Komisija ni pristojna, da se v okviru prepovedi državnih pomoči izreče o vsakem različnem obravnavanju, ki izhaja iz porazdelitve davčnega bremena, kot jo določi vsaka država članica.

80. Prav tako se je mogoče vprašati, ali bi uporaba metode referenčnega okvira države članice dejansko prisilila, da Komisiji na podlagi člena 108(3) PDEU priglasijo veliko večino svojih nacionalnih ukrepov na področju fiskalne politike, zlasti tiste, s katerimi izvršujejo svoj letni proračun, ali tiste, ki so na voljo vsem podjetjem, kot je zadevna oprostitvev v sporu o glavni stvari.

81. Za primerjavo, z uporabo klasične metode analize, ki temelji na merilu splošne razpoložljivosti, je mogoče pravila o državni pomoči in predvsem ukrepanje Komisije znova usmeriti na ukrepe, ki najbolj škodujejo konkurenci na notranjem trgu, to je na individualne in sektorske pomoči.⁴³ Nasprotno pa naj bi za medsektorske ukrepe ta pravila veljala samo, če se dokaže, da so posredno selektivni in zato škodljivi za konkurenco na notranjem trgu (izjema „Gibraltar“⁴⁴).

37 Glej zlasti sodbe z dne 21. novembra 2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, točka 28); z dne 19. julija 2016, Kotnik in drugi (C-526/14, EU:C:2016:570, točka 37); z dne 26. oktobra 2016, DEI in Komisija/Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, točka 96), in z dne 18. maja 2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, točka 42).

38 Glej zlasti sodbe z dne 23. februarja 2006, Atzeni in drugi (C-346/03 in C-529/03, EU:C:2006:130, točka 84); z dne 8. marca 2016, Grčija/Komisija (C-431/14 P, EU:C:2016:145, točka 68), in z dne 19. julija 2016, Kotnik in drugi (C-526/14, EU:C:2016:570, točka 38). Glej tudi Bacon, K., *European Union Law of State Aid*, Oxford University Press, Oxford, 2013, 2. izdaja, št. 3.26: „Article 107(3) gives the Commission a power to exempt particular types of aid from the general prohibition contained in Article 107(1). But it is under no obligation to do so. In consequence, the Commission enjoys a wide discretion in its application of Article 107(3).“

39 Glej zlasti sodbe z dne 26. septembra 2002, Španija/Komisija (C-351/98, EU:C:2002:530, točka 75); z dne 13. februarja 2003, Španija/Komisija (C-409/00, EU:C:2003:92, točka 94), in z dne 29. aprila 2004, Italija/Komisija (C-91/01, EU:C:2004:244, točka 44).

40 Glej zlasti sodbe z dne 30. septembra 2003, Nemčija/Komisija (C-301/96, EU:C:2003:509, točke 66, 71, 106 in 131); z dne 23. februarja 2006, Atzeni in drugi (C-346/03 in C-529/03, EU:C:2006:130, točka 79), in z dne 14. oktobra 2010, Nuova Agricast in Cofra/Komisija (C-67/09 P, EU:C:2010:607, točka 74).

41 Kot sem navedel v točkah od 47 do 60 teh sklepnih predlogov, so drugi pogoji iz člena 107(1) PDEU na davčnem področju načeloma izpolnjeni, tako da je opredelitev davčnega razlikovanja kot „državne pomoči“ odvisna predvsem od njegove selektivnosti. Posledično bo od razlage pogoja selektivnosti večinoma odvisen obseg pristojnosti, ki jo ima Komisija pri „glajenju“ nacionalnih davčnih ureditev.

42 Glej zlasti sodbi 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, točka 97), in z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-236/16 in C-237/16, EU:C:2018:291, točka 38).

43 Mislim predvsem na problem davčnih stališč („tax rulings“), na podlagi katerih naj bi bila nekatera podjetja upravičena do davčnih ugodnosti, uvedenih „po meri“. Glej obvestilo Komisije o pojmu „državna pomoč“, točke od 169 do 174.

44 Glej točke od 98 do 101 teh sklepnih predlogov.

82. Na drugem mestu se sprašujem tudi o posledicah metode referenčnega okvira *v formalnem smislu*, in sicer za kakovost analize, potrebne za ugotovitev obstoja pomoči, in sicer iz naslednjih štirih razlogov. Poudariti moram, da je te formalne težave ugotovila tudi pravna stroka.⁴⁵

83. Prvič, v nasprotju s klasično metodo analize metoda referenčnega okvira formalno temelji na treh zaporednih fazah, katerih vsebina ni natančno določena.⁴⁶

84. Drugič, v posebnih okoliščinah obravnavane zadeve uporaba te metode po mojem mnenju povzroča številne težave, ki so glavni razlog za to, da so ti sklepni predlogi neobičajno dolgi. Te težave so še toliko očitnejše, ker je zadevni davčni mehanizem iz obravnavane zadeve razmeroma pogost.

85. Tretjič, s to metodologijo se razprava o selektivnosti preusmerja na formalna vprašanja, kot je opredelitev upoštevnega referenčnega okvira. Tako je Sodišče v nedavni sodbi Andres/Komisija⁴⁷ po mojem mnenju upravičeno razsodilo, da je Splošno sodišče v fazi opredelitve upoštevnega referenčnega okvira napačno uporabilo pravo. Vendar Sodišče ob ugotovitvi te formalne napake, storjene v prvi fazi metode referenčnega okvira, ni imelo priložnosti odločiti o bistvenem vprašanju, in sicer ali je davčna ugodnost, do katere so bila posredno upravičena podjetja v težavah, selektivna ali ne.

86. Četrto, vprašati se je mogoče, ali je primerno, da se od oseb, ki naj bi preučile obstoj pomoči na nacionalni ravni, zahteva tako zapletena analiza. Mislim, najprej, na nacionalne uradnike, ki morajo ukrepe pomoči priglasiti Komisiji, dalje, na podjetja, od katerih bi se lahko zahtevalo vračilo nezakonito dodeljene pomoči, in nazadnje, na nacionalna sodišča, ki morajo odpraviti nezakonito dodelitev pomoči.⁴⁸ Naj navedem, da je prav ob izvrševanju te naloge predložitveno sodišče pri Sodišču vložilo ta predlog za sprejetje predhodne odločbe.⁴⁹

87. Iz vseh teh razlogov, tako vsebinskih kot tudi formalnih, Sodišču predlagam, naj ne le v tej zadevi, temveč tudi splošneje na davčnem področju, uporabi klasično metodo analize, ki temelji na merilu splošne razpoložljivosti.

88. Kot bo razvidno iz naslednjega dela, je mogoče na podlagi te klasične metode analize brez težav sklepati, da oprostitev, določena v členu 6a GrESTG, ni selektivna.

C. Uporaba klasične metode analize selektivnosti in opredelitev oprostitve, določene v členu 6a GrESTG, kot splošnega ukrepa

89. S členom 107 PDEU je prepovedana pomoč, ki „daje prednost posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“, torej selektivna pomoč.⁵⁰

45 Glej zlasti Peiffert, O., „Comparaison n'est pas raison: Pour une clarification du critère de sélectivité d'une aide d'État“, *Revue Concurrences*, 2017, št. 3, str. od 52 do 63, str. 53 in 54: „[K]ljub povečanju števila sporov na tem področju se zdi, da sodbe [Sodišča] in [Splošnega sodišča] včasih porodijo več vprašanj kot odgovorov. Z vidika pravne varnosti se zdi pojasnitev [pogoja selektivnosti] v sodni praksi še vedno nujna. [E]lementov, na podlagi katerih bi bilo mogoče z gotovostjo opredeliti neselektivni ukrep, je malo. Zdi se, da se v praksi razprava preusmerja na ‚referenčni okvir‘, na podlagi katerega bi bilo treba primerjati obravnavanje podjetij [...]. Splošneje, sodna praksa kaže, da predloge za sprejetje predhodnih odločb pripravljajo nacionalni sodniki, ki se srečujejo z velikimi težavami pri razlagi pogoja selektivnosti, ki je nujna za uporabo obveznosti *standstill* po uradni dolžnosti.“

46 Glej točke od 121 do 140 (prva faza), od 141 do 179 (druga faza) in od 180 do 195 (tretja faza) teh sklepnih predlogov.

47 Sodba z dne 28. junija 2018 (C-203/16 P, EU:C:2018:505). Ta zadeva se je nanašala na davčno ureditev, ki je zajemala splošno pravilo (prenos izgub), odstopanje (delna ali popolna zavrnitev prenosa izgub v primeru večje spremembe lastništva kapitala) in odstopanje od odstopanja (prenos izgub postane znova mogoč, če je večja sprememba lastništva kapitala namenjena reševanju družbe). Sodišče je razsodilo, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo, ker je potrdilo analizo Komisije, da referenčni okvir sestavlja samo odstopanje, brez splošnega pravila.

48 Glej zlasti sodbe z dne 21. novembra 2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, točka 28); z dne 15. septembra 2016, PGE (C-574/14, EU:C:2016:686, točka 31), in z dne 18. maja 2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, točka 42).

49 Glej točki 33 in 34 teh sklepnih predlogov.

50 Glej zlasti sodbi z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 32), in z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, točka 41).

90. V skladu z ustaljeno sodno prakso ugodnosti, ki izvirajo iz splošnega ukrepa, ki se uporablja brez razlikovanja za vse gospodarske subjekte, niso državna pomoč v smislu člena 107(1) PDEU.⁵¹

91. V nasprotju z metodo referenčnega okvira, ki jo bom preučil v naslednjem delu, klasična metoda analize ne temelji na diskriminaciji,⁵² ampak na *splošni razpoložljivosti*. V skladu s tem pristopom je selektiven vsak ukrep, s katerim se priznava ugodnost, ki je na voljo samo „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“, če povzamem člen 107(1) PDEU, v katerem ni sklicevanja na pojem „diskriminacija“.

92. Na podlagi tega pristopa je treba za „selektivne“ šteti ugodnosti, do katerih je upravičeno bodisi eno ali več podjetij ali kategorij podjetij bodisi eden ali več sektorjev dejavnosti.⁵³

93. Tako naj bi se pojem „splošni ukrep“ uporabljal samo za ugodnosti, ki so na voljo vsem podjetjem ne glede na njihov sektor dejavnosti, torej za medsektorske ugodnosti. Take ugodnosti je načeloma treba šteti za splošne ukrepe, pri čemer morajo za to biti na voljo vsem podjetjem na nacionalnem ozemlju.⁵⁴

94. Kljub temu pojem „splošni ukrep“ ne pomeni, da morajo vsa podjetja *dejansko imeti korist* od zadevne medsektorske ugodnosti (merilo dejanskega razpolaganja), ampak samo, da imajo vsa podjetja *lahko od nje korist* (merilo razpoložljivosti).⁵⁵ Tako je treba razlagati ustaljeno sodno prakso, v skladu s katero dejstvo, da imajo lahko samo davčni zavezanci, ki izpolnjujejo pogoje za uporabo ukrepa, od njega korist, samo po sebi ne pomeni, da je ta ukrep selektiven.⁵⁶ Nasprotno pa se lahko za „selektivne“ štejejo ugodnosti, iz katerih so nepreklicno izključena nekatera podjetja ali nekateri gospodarski sektorji.

95. Sodna praksa Sodišča vsebuje več primerov splošnih ali potencialno splošnih ukrepov. Tako je treba za „splošnega“ šteti davčni ukrep, ki davčnim zavezancem omogoča, da odbijejo dobiček od prodaje gospodarskih dobrin, če pridobijo še druge gospodarske dobrine.⁵⁷ Prav tako dejstvo, da so do zmanjšanja, povečanega za socialne prispevke, upravičena samo podjetja, ki zaposlujejo fizične delavce ali delavce, katerih delovni čas presega določeno število ur, ne zadostuje za ugotovitev obstoja pomoči.⁵⁸

51 Glej zlasti sodbe z dne 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, točka 39); z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-236/16 in C-237/16, EU:C:2018:291, točka 27), in z dne 28. junija 2018, Lowell Financial Services/Komisija (C-219/16 P, neobjavljena, EU:C:2018:508, točka 87).

52 Glej točko 63 teh sklepnih predlogov in reference, navedene v opombi.

53 Za primere sektorskih pomoči glej sodbe z dne 19. maja 1999, Italija/Komisija (C-6/97, EU:C:1999:251, točka 17); z dne 15. decembra 2005, Italija/Komisija (C-66/02, EU:C:2005:768, točke od 96 do 98) in Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, točke od 45 do 49), ter z dne 30. junija 2016, Belgija/Komisija (C-270/15 P, EU:C:2016:489, točke od 50 do 53).

54 Glej sodbo z dne 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, točki 35 in 36).

55 Razlaga, ki temelji na merilu dejanskega razpolaganja, bi pomenila, da se za selektiven šteje vsak ukrep davčne spodbude, saj po definiciji od takega ukrepa dejansko nimajo koristi vsa podjetja, temveč naj bi vplival na njihovo ravnanje, saj je tistim, ki izvedejo ravnanje, s katerim je ta ukrep povezan, ponujena davčna ugodnost. Taka razlaga bi bila težko združljiva z načelom avtonomije držav članic na davčnem področju (glej točko 78 teh sklepnih predlogov).

56 Glej zlasti sodbe z dne 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, točka 42); 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), in z dne 28. junija 2018, Andres/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 94).

57 Glej sodbo z dne 19. septembra 2000, Nemčija/Komisija (C-156/98, EU:C:2000:467, točka 22). Zadevni ukrep v tej zadevi je bil kljub temu selektiven, ker je določal večji odbitek v primeru pridobitve novih deležev v kapitalskih družbah, katerih sedež in uprava sta bila v novih zveznih deželah ali v Berlinu ter ki so imele največ 250 zaposlenih s pogodbo o zaposlitvi (glej točko 23 iste sodbe).

58 Glej sodbo z dne 17. junija 1999, Belgija/Komisija (C-75/97, EU:C:1999:311, točka 28). Ukrep v tej zadevi je bil kljub temu selektiven, ker je bila njegova uporaba izrecno omejena na nekatere sektorje dejavnosti (glej točke od 29 do 31 iste sodbe).

96. Sodišče je tudi razsodilo, da je treba za „splošni ukrep“ šteti nacionalno določbo, ki pod nekaterimi pogoji določa končanje sodnih postopkov na davčnem področju ob plačilu zneska v višini 5 % vrednosti spora,⁵⁹ ali nacionalni predpis, ki določa, da se z dejanjem, ki pretrga zastaranje v okviru kazenskega pregona velikih goljufij na področju DDV, zastaralni rok podaljša zgolj za četrtno prvotnega roka.⁶⁰

97. Sodišče je poleg tega v sodbi Netherlands Maritime Technology Association/Komisija⁶¹ potrdilo veljavnost sklepa Komisije⁶², s katerim je ta kot „splošni ukrep“ opredelila dodelitev davčne ugodnosti, ki se je uporabljala samo za sredstva, pridobljena s pogodbo o lizingu.

98. Kljub temu medsektorske ugodnosti ni mogoče opredeliti kot „splošni ukrep“, če je dokazano, da je *posredno selektivna*, torej kadar so kljub navidezni splošnosti ukrepa nekatera podjetja ali nekateri gospodarski sektorji v resnici iz njega nepreklicno izključeni.

99. Tako je Sodišče v sodbi Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo⁶³ razsodilo, da so posredno selektivne davčne ugodnosti, ki so na videz splošne, vendar imajo v resnici od njih koristi samo eksteritorialne družbe. Prav tako je v sodbi GEMO Sodišče ugotovilo, da je posredno selektiven ukrep brezplačnega zbiranja in odstranjevanja živalskih trupel in klavniških odpadkov, ker imajo koristi od takega ukrepa predvsem rejci in klavnice, čeprav lahko občasno koristi tudi drugim osebam.⁶⁴

100. Za take ugodnosti, ki so neposredno ali posredno selektivne, morajo zaradi njihovih škodljivih učinkov na konkurenco na notranjem trgu veljati pravila glede državnih pomoči. Nasprotno pa ugodnosti, ki so na voljo vsem podjetjem, nimajo takih protikonkurenčnih učinkov, zato naj se zanje ne bi uporabljala pravila glede državnih pomoči.

101. V skladu z ustaljeno sodno prakso je torej treba preveriti, ali se z oprostitvijo iz člena 6a GrEStG *neposredno ali posredno* dodeljuje ugodnost, iz katere so nepreklicno izključena nekatera podjetja ali nekateri gospodarski sektorji.

102. Po mojem mnenju ni nobenega dvoma, da je ta oprostitvev splošni ukrep v zgoraj navedenem smislu, in sicer ukrep, od katerega imajo lahko koristi vsa podjetja ne glede na njihov sektor dejavnosti.

103. Kot je namreč pojasnila nemška vlada, področje uporabe te davčne ugodnosti ni pridržano, prvič, podjetjem, ki opravljajo dejavnost na nekem področju, niti nekaterim vrstam proizvodnje, temveč se uporablja za vsa podjetja ne glede na njihovo dejavnost. Drugič, člen 6a GrEStG ne določa nobenega pogoja v zvezi s pravno obliko, velikostjo ali krajem sedeža podjetja. Tretjič, postopki preoblikovanja, na katere se nanaša ta določba, se izvajajo v vseh vejah dejavnosti.

104. Tako utemeljitev potrjuje želja nemškega zakonodajalca ob sprejetju člena 6a GrEStG, kot jo je opredelila družba A-Brauerei, in sicer olajšati prestrukturiranje podjetij, da se odpravijo nekatere ovire za gospodarsko rast.⁶⁵ Tako je bila želja nemškega zakonodajalca spodbuditi nemško gospodarsko rast *na splošno*, in ne rasti posameznega sektorja. Po mojem mnenju se pravila glede državne pomoči ne uporabljajo za take ukrepe.

59 Glej sodbo z dne 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, točke od 39 do 44).

60 Glej sodbo z dne 8. septembra 2015, Taricco in drugi (C-105/14, EU:C:2015:555, točka 62).

61 Sodba z dne 14. aprila 2016 (C-100/15 P, neobjavljena, EU:C:2016:254).

62 Sklep C(2012) 8252 Komisije z dne 20. novembra 2012 o državni pomoči SA.34736 (2012/N) – Španija – Predčasna amortizacija sredstev, pridobljenih s finančnim zakupom.

63 Sodba z dne 15. novembra 2011 (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točke od 103 do 108).

64 Sodba z dne 20. novembra 2003 (C-126/01, EU:C:2003:622, točke od 35 do 39).

65 Osnutek zakona v zvezi s pospešitvijo gospodarske rasti („Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums“), Deutscher Bundestag, dokument 17/15, str. 21. Priloga 10 k pisnim stališčem družbe A-Brauerei.

105. Naj dodam, da lahko vsako podjetje v okviru svoje gospodarske strategije svoje dejavnosti strukturira v skupini družb in po potrebi izvede enega od postopkov preoblikovanja, na katere se nanaša člen 6a GrEStG.

106. Ne poznam nobenega razloga za to, da bi se tak primer obravnaval drugače kot zgoraj navedeni primer davčne ugodnosti, dodeljene samo za sredstva, ki so bila pridobljena na podlagi pogodbe o lizingu. Podobno je imelo vsako podjetje možnost, da strukturira pridobitev sredstev s sklenitvijo pogodbe o lizingu. V zvezi s tem se mi zdi, da je mogoče razloge, iz katerih je Komisija selektivnost te ugodnosti izključila, v celoti uporabiti tudi za zadevno oprostitev v obravnavani zadevi.⁶⁶

107. Povedano drugače, tako pogodbe o lizingu kot tudi skupine družb so bile pravni instrumenti, ki so bili na voljo vsem podjetjem in vsem gospodarskim dejavnostim, tako da davčna ugodnost, povezana z njihovo uporabo, pomeni splošni ukrep.

108. Opozoriti moram tudi, kot je upravičeno navedla nemška vlada, da v členu 6a GrEStG ni razlikovanja med nacionalnimi podjetji in podjetji s sedežem v drugih državah članicah. Poleg tega se v skladu s to določbo oprostitev uporablja tudi za „ustrezna preoblikovanja“ na podlagi prava države članice.

109. Posledično, ker je oprostitev, določena v členu 6a GrEStG, na voljo vsem podjetjem na nacionalnem ozemlju, in celo vsem nacionalnim ali tujim podjetjem, ki imajo nepremičnino na nacionalnem ozemlju, pomeni splošni ukrep, za katerega se člen 107(1) PDEU ne uporablja.

110. Na podlagi sodne prakse, povzete v točki 94 teh sklepnih predlogov, opredelitve „splošnega ukrepa“ ni mogoče izključiti z obrazložitvijo, da vsa podjetja ne uživajo *dejanske* koristi od oprostitve iz člena 6a GrEStG, bodisi ker svoje dejavnosti niso strukturirala v skupini podjetij bodisi ker niso izvedla enega od postopkov preoblikovanja, na katere se nanaša ta določba.

111. Kot je navedlo predložitevno sodišče, za vsako davčno ugodnost veljajo nekateri pogoji, zaradi česar so iz nje nujno izključeni nekateri davčni zavezanci. Zgolj obstoj enega ali več pogojev za dodelitev ne more zadostovati za to, da se davčna ugodnost šteje za „selektivno“, sicer bi se pravila glede državne pomoči uporabljala za celotni davčni sistem držav članic.

112. Povedano drugače, davčna ugodnost, povezana z ravnanjem, ki bi ga lahko sprejelo vsako podjetje, pomeni splošni ukrep.⁶⁷

113. Nazadnje naj za odpravo vsakršne dvoumnosti pojasnim, da je treba klasično metodo analize, ki je uporabljena v tem delu in sem ji naklonjen, razlikovati od analize, ki jo je Splošno sodišče uporabilo in Sodišče razveljavilo v sodbi Komisija/World Duty Free Group in drugi⁶⁸. Splošno sodišče je namreč pogoj selektivnosti razložilo tako, kot da mora Komisija opredeliti posebno kategorijo podjetij, ki z zadevnim davčnim ukrepom pridobi ugodnost. Kot je Sodišče upravičeno razsodilo, je treba tako

66 Glej sodbo z dne 14. aprila 2016, Netherlands Maritime Technology Association/Komisija (C-100/15 P, neobjavljena, EU:C:2016:254, točka 23): „Komisija je najprej opozorila, da se ta ukrep uporablja za vse družbe, ki so v Španiji zavezane plačilu davka na dohodek, brez razlikovanja glede na njihov sektor dejavnosti, kraj sedeža, velikost ali pravni status. Dejstvo, da se navedeni ukrep uporablja samo za sredstva, pridobljena na podlagi pogodbe o lizingu, naj ne bi povzročilo selektivne ugodnosti, saj je bilo mogoče katero koli vrsto sredstev financirati s pogodbami o lizingu, ki so jih lahko uporabile družbe iz vseh sektorjev dejavnosti in vseh velikosti. Komisija je tudi poudarila, da se po navedbah španskih organov priglašeni ukrep uporablja tako za sredstva, ustvarjena v Španiji, kot tudi za sredstva, ustvarjena v drugih državah članicah.“ Glej tudi Sklep C(2012) 8252 final, točke od 26 do 36.

67 Glej točko 71 teh sklepnih predlogov in reference, navedene v opombi.

68 Sodba z dne 21. decembra 2016 (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981).

formalistično razlago pojma „selektivnost“ zavrniti.⁶⁹ Poleg tega, kot je v sklepnih predlogih v zadnjenavedeni zadevi upravičeno navedel generalni pravobranilec M. Wathelet, so imela korist od zadevnega ukrepa podjetja, ki opravljajo čezmejne posle.⁷⁰ To pa ne velja za zadevni upravni ukrep v obravnavani zadevi.⁷¹

114. Glede na zgoraj navedeno Sodišču predlagam, naj na postavljeno vprašanje odgovori tako, da oprostitev iz člena 6a GrEStG pomeni splošni ukrep in je zato ni mogoče šteti za „državno pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU.

115. Uporaba tega pristopa je še toliko primernejša, ker bi lahko ozka razlaga sodbe Komisija/World Duty Free Group in drugi⁷² napeljevala k temu, da je bil pojmu „splošni ukrep“ dejansko odvzet ves pomen, kot je nemška vlada trdila na obravnavi. Vendar moram navesti, da se mi zdi obseg te sodbe v tej točki omejen na ugotovitev napačne uporabe prava, opredeljene zgoraj.

116. Podredno bom v naslednjem delu uporabil metodo referenčnega okvira.

D. Uporaba metode referenčnega okvira za oprostitev, določeno v členu 6a GrEStG

117. Sodišče je za presojo selektivnosti, zlasti na davčnem področju, v nekaterih zadevah uporabilo metodo, ki poteka v treh fazah in ki temelji na opredelitvi „referenčnega okvira“.

118. V skladu s to metodo je treba na prvem mestu opredeliti referenčni okvir, to je splošno ali običajno davčno ureditev, ki se uporablja v zadevni državi članici. Na drugem mestu je treba presoditi, ali zadevni davčni ukrep odstopa od te ureditve, ker se z njim uvaja razlikovanje med gospodarskimi subjekti, ki so glede na cilj navedene ureditve v primerljivem dejanskem in pravnem položaju. Na tretjem mestu je treba še preveriti, ali je zadevno razlikovanje utemeljeno z naravo in sistematično predhodno opredeljene davčne ureditve.⁷³

119. Kot bom poudaril v svoji predstavitvi, uporaba vsake od faz te metode analize povzroča težave v okviru te zadeve. V zvezi s tem se sprašujem, ali je primerno zahtevati tako zapleteno analizo za vsako od davčnih razlikovanj, ki jih uvedejo države članice.

120. Vendar ne glede na te težave pri uporabi menim, da je mogoče na podlagi vsake od treh faz metode referenčnega okvira sklepati, da zadevna oprostitev v sporu o glavni stvari ni selektivna.

1. Opredelitev upoštevne referenčnega okvira

121. Nujnost opredelitve referenčnega okvira je bila v sodni praksi Sodišča prvič uradno navedena v sodbi Portugalska/Komisija⁷⁴, in sicer v delu, v katerem je Sodišče preučilo *geografsko* selektivnost zadevne ugodnosti. Po mojem mnenju se je treba s tem pristopom v teh okoliščinah brez zadržkov strinjati. Pri preučitvi geografske selektivnosti je namreč treba predhodno ugotoviti, ali se upoštevni referenčni okvir uvršča na raven države ali na raven zadevnega poddržavnega subjekta.⁷⁵

69 Glej 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, točki 71 in 94).

70 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca M. Watheleta v združenih zadevah Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:624, točke od 135 do 139).

71 Glej točko 108 teh sklepnih predlogov.

72 Sodba z dne 21. decembra 2016 (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981).

73 Glej v tem smislu sodbe z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos in drugi (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točki 49 in 64); z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, točka 41) in Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točke od 57 do 60), ter z dne 28. junija 2018, Andres/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, točki 86 in 87). Glej tudi sklepane predloge generalnega pravobranilca N. Wahla v zadevi Andres/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, točka 96).

74 Sodba z dne 6. septembra 2006 (C-88/03, EU:C:2006:511, točki 56 in 57).

75 Glej tudi sodbo z dne 11. septembra 2008, UGT-Rioja in drugi (od C-428/06 do C-434/06, EU:C:2008:488, točke 47, 75 in 143).

122. Šele nato je Sodišče na podlagi sodbe Paint Graphos in drugi⁷⁶, izrečene leta 2011, to fazo „uvozilo“ v okvir presoje *materialne* selektivnosti.

123. Vendar opredelitev upoštevne referenčnega okvira pri presoji materialne selektivnosti povzroča težave, na katere je med drugim opozorilo več generalnih pravobranilcev. V zadevi Andres/Komisija⁷⁷ je generalni pravobranilec N. Wahl poudaril, da opredelitev referenčnega okvira povzroča veliko pravno negotovost, zlasti na davčnem področju. V zadevah ANGED⁷⁸ je generalna pravobranilka J. Kokott navedla, da po eni strani preučitev selektivnosti povzroča resne težave v davčnih ureditvah držav članic, po drugi strani pa določitev referenčnega okvira ne more biti odločilna.

124. Te težave so bile omenjene tudi v pravni teoriji.⁷⁹

125. Težave, povezane z opredelitvijo referenčnega okvira, se odražajo tudi v sodni praksi Sodišča. Med drugim so privedle do razveljavitve sodb Splošnega sodišča v zadevah Komisija/World Duty Free Group in drugi ter Andres/Komisija⁸⁰.

126. V okviru spora o glavni stvari so te težave ponazorjene z različnostjo pristopov, ki se Sodišču predlagajo za opredelitev upoštevne referenčnega okvira.

127. Pred preučitvijo teh pristopov moram poudariti, da dejstvo, da člen 6a GrEStG pomeni odstopanje od člena 1 GrEStG, ne zadostuje za izključitev člena 6a GrEStG iz referenčnega okvira. Povedano drugače, ugotovitev, da člen 6a GrEStG *formalno* pomeni odstopanje od člena 1 GrEStG, ne more zadostovati za sklepanje, da člen 1 GrEStG predstavlja referenčni okvir, člen 6a GrEStG pa odstopanje od tega okvira.

128. Sodišče je v zvezi s tem v nedavni sodbi Andres/Komisija⁸¹ pojasnilo, da sklicevanje na določeno zakonodajno tehniko ne more zadoščati za opredelitev referenčnega okvira, upoštevne za analizo pogoja selektivnosti, ne da bi bila obliki državnih intervencij odločilno dana prednost pred njihovimi učinki, zato uporabljena zakonodajna tehnika ne more biti odločilni dejavnik pri določitvi referenčnega okvira. Podariti moram, da je ta želja po zavrnitvi formalizma pri preučitvi državnih pomoči v skladu s samim besedilom člena 107(1) PDEU, s katerim je prepovedana „kakršna koli vrsta pomoči“.

129. Podobno opozarjam, da v skladu z ustaljeno sodno prakso člen 107(1) PDEU ne razlikuje na podlagi razlogov ali ciljev državnih ukrepov, ampak jih opredeljuje glede na njihove učinke.⁸²

76 Glej zlasti točko 49 sodbe z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos in drugi (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550), v kateri Sodišče „v tem smislu“ navaja točko 56 sodbe z dne 6. septembra 2006, Portugalska/Komisija (C-88/03, EU:C:2006:511). Dalje glej sodbe z dne 18. julija 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, točka 19); z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točke od 35 do 45); z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, točka 55), in sodbe, navedene v opombi 80.

77 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca N. Wahla v zadevi Andres/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2017:1017). Najprej, generalni pravobranilec N. Wahl v točki 98 teh sklepnih predlogov poudarja, da se v tej zadevi razkrivajo težave, povezane z določitvijo referenčnega okvira. Dalje, v točki 101 istih sklepnih predlogov pripominja, da je „[v] nasprotju z drugimi vrstami shem pomoči [...] natančna določitev takega skupnega, splošno uporabnega sistema v kontekstu obdavčitve polna negotovosti. Zdi se, da je glede na zapletenost vsakega davčnega sistema in spremenljivk, prisotnih pri določitvi davčnega bremena podjetij, nemogoče zagotovo vedeti, kaj je ‚običajni‘ položaj.“ Nazadnje, v točki 105 navedenih sklepnih predlogov je navedeno: „[...] Ko je bila povprašana o merilih, ki jih je treba uporabiti za določitev referenčnega sistema, Komisija ni znala pojasniti, na kateri podlagi določa referenčni sistem. Ta postopek je opisala kot iskanje logike sistema. Odgovor Komisije le še potrjuje, da določitev referenčnega sistema v konkretni zadevi v resnici *ne temelji na objektivnem sklopu meril*“ (moj poudarek).

78 Sklepni predlogi generalne pravobranilke J. Kokott v združenih zadevah ANGED (C-236/16 in C-237/16, EU:C:2017:854, točki 76 in 88).

79 Glej zlasti Peiffert, O., *op. cit.*, str. 60: „Čeprav se razume, da po mnenju sodišč Unije [...] elementi, ki jih predložijo sodišča držav članic, za ta sodišča niso zavezujoči, pa opredelitev tega referenčnega okvira vseeno povzroča velike težave. Sicer pa v zvezi s tem ne obstaja jasna metoda.“

80 Glej 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), in z dne 28. junija 2018, Andres/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505). V zvezi z zadnjenavedeno zadevo glej tudi sodbe z istega dne, Nemčija/Komisija (C-208/16 P, neobjavljena, EU:C:2018:506); Nemčija/Komisija (C-209/16 P, neobjavljena, EU:C:2018:507), in Lowell Financial Services/Komisija (C-219/16 P, neobjavljena, EU:C:2018:508).

81 Sodba z dne 28. junija 2018 (C-203/16 P, EU:C:2018:505, točki 92 in 104).

82 Glej zlasti sodbe z dne 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, točka 36); z dne 30. junija 2016, Belgija/Komisija (C-270/15 P, EU:C:2016:489, točka 40), in z dne 26. oktobra 2016, Orange/Komisija (C-211/15 P, EU:C:2016:798, točka 38).

130. Povedano drugače, referenčni okvir je treba opredeliti izključno na podlagi učinkov zadevnih ukrepov. V okviru spora o glavni stvari je treba ugotoviti, da so učinke členov 1 in 6a GrEStG stranke, ki so Sodišču predložile stališča, razlagale različno.

131. Po mnenju družbe A-Brauerei je davek na promet nepremičnin namenjen obdavčitvi pridobitve nadzora nad nepremičnino na nemškem ozemlju. V skladu s tem pristopom, ki bi ga označil za „ekonomskega“, referenčni okvir skupaj sestavljata člena 1 in 6a GrEStG. Člen 6a GrEStG namreč neposredno spada v referenčni okvir, saj določa oprostitev za postopke preoblikovanja, ki ne povzročijo spremembe v nadzoru nepremičnine, ki je še naprej v lasti obvladujočega podjetja. Posledično naj člen 6a GrEStG ne bi pomenil odstopanja od referenčnega okvira, zato naj ne bil selektiven v smislu člena 107(1) PDEU.

132. Tudi nemška vlada meni, da referenčni okvir skupaj sestavljata člena 1 in 6a GrEStG. Vendar je v nasprotju z družbo A-Brauerei ta vlada predlagala pristop, ki temelji na pojmu „zmožnost prispevanja“. V skladu s tem pristopom je davek na promet nepremičnin namenjen obdavčitvi objektivne finančne zmogljivosti pridobitelja ali prodajalca nepremičnine, ki se pokaže ob prenosu premoženja.

133. Nasprotno pa po mnenju Komisije referenčni okvir temelji samo na členu 1 GrEStG, ki naj bi določal menjalne posle, pri katerih nastane davčna obveznost za vse fizične ali pravne osebe, ki pravno ali ekonomsko pridobijo nepremičnino v Nemčiji. V zvezi s tem je pojasnila, da je zadevni referenčni okvir izključno davčen in namenjen obdavčitvi vseh menjalnih poslov, ki pravno ali ekonomsko privedejo do prenosa lastništva.

134. Priznam, da bi zelo težko podvomil o upoštevnosti vsakega od teh treh ciljev. Po zgledu večine davčnih mehanizmov se mi zdi, da se z zadevnim davkom na promet nepremičnin v sporu o glavni stvari hkrati izpolnjuje več ciljev, ki jih je mogoče opredeliti na podlagi njegovih učinkov, zlasti tistih, ki jih navajajo družba A-Brauerei, nemška vlada in Komisija. Po mojem mnenju bi dajanje prednosti enemu od teh ciljev v škodo drugih, da bi se opredelil „pravi“ upoštevni referenčni okvir za preučitev pogoja selektivnosti, povzročilo nezanemarljivo tveganje arbitrarnosti.

135. Natančneje, pristop Komisije, v skladu s katerim je treba upoštevati edini davčni cilj te ureditve, in sicer pobiranje davčnih prihodkov, je nujno treba zavrniti, ker bi se odvzel vsakršen polni učinek prvima dvema fazama metode referenčnega okvira.⁸³

136. To tveganje arbitrarnosti, povezano z opredelitvijo upoštevne referenčnega okvira, povzroča veliko pravno negotovost, zlasti za nacionalne uradnike, podjetja in nacionalna sodišča, ki morajo presojeti obstoj pomoči na nacionalni ravni.⁸⁴ Naj poudarim, da se mi zdi ta pravna negotovost neločljivo povezana z nujnostjo opredelitve referenčnega okvira na podlagi ciljev zadevnega davka.

137. Po mojem mnenju je ta pravna negotovost težko združljiva z ustaljeno sodno prakso, v skladu s katero ima pojem „državna pomoč“ pravni značaj in ga je treba razlagati na podlagi objektivnih dejavnikov.⁸⁵ Poleg tega opozarjam, da nič ne upravičuje tega, da ima Komisija široko diskrecijsko pravico v zvezi z opredelitvijo ukrepa kot „državne pomoči“ v smislu člena 107(1) PDEU.⁸⁶ Zaradi pravne negotovosti pri opredelitvi upoštevne referenčnega okvira bi Komisija dejansko lahko dobila tako pravico.

⁸³ Glej točki 145 in 146 teh sklepnih predlogov.

⁸⁴ Glej točko 86 teh sklepnih predlogov.

⁸⁵ Glej zlasti sodbe z dne 16. maja 2000, Francija/Ladbroke Racing in Komisija (C-83/98 P, EU:C:2000:248, točka 25); z dne 9. junija 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi/Komisija (C-71/09 P, C-73/09 P in C-76/09 P, EU:C:2011:368, točka 132); z dne 21. junija 2012, BNP Paribas in BNL/Komisija (C-452/10 P, EU:C:2012:366, točka 100), in z dne 30. novembra 2016, Komisija/Francija in Orange (C-486/15 P, EU:C:2016:912, točka 87).

⁸⁶ Glej sodbi z dne 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757, točka 112), in z dne 9. junija 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi/Komisija (C-71/09 P, C-73/09 P in C-76/09 P, EU:C:2011:368, točka 132).

138. Ta pravna negotovost je še toliko bolj sporna, ker je lahko izbira referenčnega okvira odločilna za preučitev selektivnosti in torej za opredelitev „državne pomoči“. ⁸⁷ Tako bi v okviru obravnavane zadeve referenčna okvira, ki sta ju predlagali družba A-Brauerei in nemška vlada, izključevala selektivnost oprostitve iz člena 6a GrEStG, in sicer v nasprotju z okvirom, ki ga predlaga Komisija.

139. Kljub temu sem bolj naklonjen pristopu, ki ga predlaga družba A-Brauerei in za katerega se mi zdi, da ga potrjujejo pojasnila, ki jih je dalo predložitveno sodišče. Po navedbah tega sodišča se namreč z oprostitvijo iz člena 6a GrEStG popravlja področje uporabe člena 1 GrEStG, ki je bilo opredeljeno preširoko, saj so iz njega izključena preoblikovanja znotraj skupin družb, ker ne vplivajo na ekonomsko lastništvo nad zadevnimi nepremičninami. ⁸⁸ Posledično je člen 6a GrEStG del referenčnega okvira in ga ni mogoče šteti za selektivnega v smislu člena 107(1) PDEU.

140. Podredno, če bi Sodišče v skladu s pristopom, ki ga predlaga Komisija, ugotovilo, da upoštevni referenčni okvir sestavlja izključno člen 1 GrEStG, bom v naslednjem delu preučil, ali so položaji, ki spadajo na področje uporabe člena 6a GrEStG, primerljivi s tistimi, ki nanj ne spadajo.

2. Neprimerljivost položajev, za katere velja oprostitev, določena v členu 6a GrEStG, in položajev, za katere ta oprostitev ne velja

141. V skladu s sodno prakso Sodišča se v drugi fazi metode referenčnega okvira preuči, ali se z zadevnim davčnim ukrepom uvaja razlikovanje med subjekti, ki so *glede na cilj referenčnega okvira* v primerljivem dejanskem in pravnem položaju. ⁸⁹

142. Naj opozorim, da Sodišču v zadevi Komisija/World Duty Free Group in drugi ⁹⁰ ta vidik ni bil predložen, saj je Splošno sodišče sklep Komisije razveljavilo, ne da bi preučilo trditve v zvezi z neobstojem primerljivosti med davčnimi zavezanci, za katere je zadevna oprostitev veljala, in tistimi, za katere ni veljala.

143. Pri presoji primerljivosti v okviru druge faze metode referenčnega okvira se postavlja več občutljivih vprašanj.

144. Na prvem mestu, ker se pri tej drugi fazi zahteva opredelitev „cilja“ referenčnega okvira, bi lahko ta faza povzročala pravno negotovost. Kot sem namreč navedel v točki 134 teh sklepnih predlogov, se z zadevnim davkom na promet nepremičnin v sporu o glavni stvari hkrati izpolnjuje več ciljev, podobno kot z večino davčnih mehanizmov. Naj znova poudarim, da bi dajanje prednosti enemu od teh ciljev v škodo drugih, da bi se preučila primerljivost, po mojem mnenju povzročilo tveganje arbitrarnosti.

145. Za ponazoritev, s pristopom, ki ga predlaga Komisija, se daje prednost davčnemu cilju te ureditve, in sicer pobiranju davčnih prihodkov, z vidika katerega naj bi bili vsi zavezanci za ta davek v primerljivem položaju. Po mojem mnenju je nujno, da se tak pristop izključi, saj bi se z njim prvima dvema fazama metode referenčnega okvira odvezel vsak polni učinek, glede na to, da ima tretja faza omejen obseg.

⁸⁷ V točkah od 47 do 60 teh sklepnih predlogov sem pojasnil, zakaj razlikovanja na davčnem področju načeloma izpolnjujejo druge pogoje iz člena 107(1) PDEU.

⁸⁸ Tako bi se lahko v okviru spora o glavni stvari, ki se nanaša na pripojitev hčerinske družbe (T-GmbH) k matični družbi (A-Brauerei), ekonomsko lastništvo nad nepremičninami družbe T-GmbH pripisalo družbi A-Brauerei že pred združitvijo s pripojitvijo, ker je imela družba A-Brauerei v lasti celotni kapital družbe T-GmbH.

⁸⁹ Glej zlasti sodbe 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); z dne 20. decembra 2017, Comunidad Autónoma de Galicia in Retegal/Komisija (C-70/16 P, EU:C:2017:1002, točki 58 in 61), in z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, točki 38 in 40).

⁹⁰ Glej 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 92 do 94 in 123).

146. Najprej, če je referenčni okvir opredeljen kot davek, namreč vsaka davčna ugodnost, dodeljena nekaterim davčnim zavezancem, nujno pomeni odstopanje od tega okvira (prva faza). Dalje, za vse davčne zavezance je mogoče šteti, da so kot zavezanci za ta davek z vidika cilja pobiranja davčnih prihodkov v primerljivem položaju (druga faza). Nazadnje, kot utemeljitev, ki izhaja iz narave ali splošne sistematike zadevne ureditve, so dopustni samo mehanizmi, ki so neločljivo povezani z referenčnim okvirom (tretja faza).⁹¹

147. Kakor koli že, pripisovanje enega ali več ciljev določeni davčni ureditvi je nujno negotova naloga. V zvezi s tem opozarjam, da je generalni pravobranilec M. Bobek v nedavni zadevi Belgija/Komisija⁹² opredelil vsaj tri dejavnike, ki jih je mogoče upoštevati pri presoji primerljivosti v okviru selektivnosti, pri čemer je poudaril, da bo ta presoja „vedno vsebovala nekatere elemente subjektivne vrednostne izbire glede vprašanja, katera podjetja so primerljiva in zakaj, pri čemer bo en dejavnik bolj poudarjen od drugega“.

148. Subjektivnost te presoje se mi zdi v nasprotju z ustaljeno sodno prakso, povzeto v točki 137 teh sklepnih predlogov, v skladu s katero je treba na eni strani pojem „državna pomoč“ razlagati na podlagi objektivnih dejavnikov, na drugi strani pa ni razlogov, da bi imela Komisija široko diskrecijsko pravico v zvezi z opredelitvijo ukrepa kot „državne pomoči“.

149. Na drugem mestu, obstaja tudi negotovost v zvezi z vrsto ciljev, na katere se je mogoče sklicevati pri presoji primerljivosti. V skladu z obvestilom Komisije o pojmu „državna pomoč“ je treba to presojo izvesti glede na „cilj, ki je del referenčnega sistema“, saj se „[d]ržave članice [...] ne morejo sklicevati na zunanje cilje politike, kot so cilji regionalne, okoljske ali industrijske politike, da bi s tem utemeljile različno obravnavo podjetij“.⁹³

150. To razlikovanje med „ciljem, ki je del referenčnega sistema“, in „zunanjimi cilji“ v praksi privede do vprašanja, kateri so pogoji za to, da legitimni cilj postane „del“ referenčnega sistema. Glede na razlago upoštevne sodne prakse,⁹⁴ predlagano v obvestilu o pojmu „državna pomoč“,⁹⁵ bi se zdelo, da mora biti zadevna davčna ureditev tesno povezana z navedenim legitimnim ciljem, podobno kot okoljska dajatev, ki temelji na cilju varovanja okolja.

151. Vendar naj bi ta razlaga Komisije izključevala možnost sklicevanja na legitimni cilj, kot je varovanje okolja, v okviru splošnega davka, kot je davek na dohodek, saj splošni davek ni tesno povezan s takim ciljem. V zvezi s tem se sprašujem o primernosti tega, da se legitimni cilj, kot je varovanje okolja, šteje za „del“ posebne dajatve, ki temelji na tem cilju, čeprav bi bilo treba ta cilj šteti za „zunanj“ cilj splošnega davka.

91 Glej točke od 180 do 186 teh sklepnih predlogov.

92 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca M. Bobka v zadevi Belgija/Komisija (C-270/15 P, EU:C:2016:289, točke od 31 do 37), moj poudarek. Po njegovem mnenju so trije upoštevni dejavniki področje uporabe ukrepa, cilj ukrepa in zamenljivost zadevnih izdelkov.

93 Obvestilo Komisije o pojmu „državna pomoč“, točka 135, moj poudarek.

94 Glej zlasti sodbo z dne 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757, točke od 86 do 93), v kateri Sodišče je opozorilo na obvezno preverjanje primerljivosti glede na okoljski cilj okoljske dajatve; sodbo z dne 8. septembra 2011, Komisija/Nizozemska (C-279/08 P, EU:C:2011:551, točke od 63 do 68), v kateri je Sodišče ugotavljalo primerljivost glede na okoljski cilj ureditve, namenjene omejitvi emisij NOx (varovanje okolja); sodbo z dne 18. julija 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, točki 29 in 30), v kateri je Sodišče zavrnilo cilje, ki niso povezani z zadevnim davčnim sistemom, kot je ohranitev delovnih mest (točka 30), vendar se ta del nanaša bolj na tretjo fazo metode referenčnega okvira (glej točko 29); sodbo z dne 4. junija 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, točki 78 in 79), v kateri je Sodišče ugotovilo neobstoje primerljivosti glede na okoljski cilj posebne dajatve za uporabo jedrskega goriva za proizvodnjo električne energije; ter sodbe z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, točke od 49 do 56), ANGED (C-234/16 in C-235/16, EU:C:2018:281, točke od 42 do 50) in ANGED (C-236/16 in C-237/16, EU:C:2018:291, točke od 37 do 46), v katerih je Sodišče ugotovilo neobstoje primerljivosti glede na cilje varovanja okolja in prostorskega načrtovanja, ki se uresničujejo s posebno dajatvijo.

95 Obvestilo Komisije o pojmu „državna pomoč“, točka 136: „Struktura nekaterih posebnih dajatev (in zlasti njihove davčne osnove), kot so okoljski in zdravstveni davki, ki se uvedejo zaradi odvratanja od nekaterih dejavnosti ali proizvodov, ki škodljivo vplivajo na okolje ali zdravje ljudi, bo običajno vključevala opredeljene cilje politike. V takšnih primerih različna obravnava dejavnosti ali proizvodov, katerih položaj se glede cilja, ki je lasten sistemu, razlikuje od položaja navedenih dejavnosti ali proizvodov, za katere se plačuje davek, ne pomeni odstopanja od sistema“ (moj poudarek).

152. Taka razlaga bi namreč privedla do asimetričnega obravnavanja ugodnosti, predvidenih v okviru posebnih dajatev, na eni strani in ugodnosti, določenih v okviru splošnih davkov, na drugi strani. Davčno ugodnost, ponujeno v okviru posebne dajatve, bi bilo mogoče šteti za „neselektivno“ na podlagi legitimnega cilja (ki se šteje za „del“ dajatve), v nasprotju z davčno olajšavo, ki temelji na istem cilju (ki se šteje za „zunanjega“) v okviru splošnega davka na dohodek.⁹⁶

153. Tako asimetrično obravnavanje bi pomenilo dajanje prednosti posebnim dajatvam v škodo splošnih davkov – kot je davek na dohodek – ki so v samem jedru pravil o državni pomoči, kar je lahko v nasprotju z načelom davčne avtonomije držav članic.⁹⁷

154. Še bolj bistveno, priznam, da sem nekoliko zaskrbljen glede praktičnih posledic razlage, ki izključuje možnost sklicevanja na nekatere legitimne cilje zadevne davčne ureditve.

155. Kot sem že poudaril, se z metodo referenčnega okvira prepoved državnih pomoči spreminja v *splošno* preverjanje neobstoja diskriminacije, ki načeloma prepoveduje kakršno koli davčno razlikovanje.⁹⁸ Z zgoraj navedeno razlago bi se ta prepoved še zaostрила, saj bi se pri presoji primerljivosti upoštevali samo *cilji, ki so del* zadevne davčne ureditve.

156. Za primerjavo, določbe Pogodbe DEU o prostem pretoku oziroma gibanju določajo prepoved diskriminacije zgolj na podlagi *izvora*, pri čemer je pri presoji primerljivosti in preučitvi morebitnih utemeljitev dovoljeno sklicevanje na *vsak legitimni cilj*.

157. V zvezi s tem me ne prepriča trditev, da *lahko* Komisija pri preučitvi združljivosti pomoči z notranjim trgov vsekakor upošteva vsak legitimni cilj zadevne davčne ureditve, ki se med drugim nanaša na socialno zaščito ali varovanje okolja. Take *možnosti* namreč ni mogoče obravnavati kot zadostne glede na dolžnost ozke razlage člena 107(2) in (3) PDEU in široko diskrecijsko pravico, ki jo ima Komisija pri tej preučitvi,⁹⁹ zlasti na neusklajenem področju, kot je obdavčitev.

158. Posledično, čeprav na podlagi golega sklicevanja države članice na legitimni cilj državnega ukrepa ni mogoče izključiti s področja uporabe člena 107(1) PDEU, mora v skladu s tem, kar je Sodišče razsodilo med drugim v sodbi Italija/Komisija¹⁰⁰ in v sodbi British Aggregates/Komisija¹⁰¹, obstajati možnost sklicevanja na vsak legitimni cilj *v posebnih okoliščinah druge faze metode referenčnega okvira*, in sicer pri preučitvi primerljivosti.

159. Menim, da je ta pristop potrjen v nedavnih sodbah ANGED, v katerih je Sodišče presojalo primerljivost z vidika varovanja okolja in prostorskega načrtovanja, ne da bi te cilje štelo za „del“ zadevne davčne ureditve.¹⁰²

160. Kljub temu je treba v okviru obravnavane zadeve preučiti, ali so davčni zavezanci, ki spadajo na področje uporabe oprostitve iz člena 6a GrEStG, na eni strani in tisti, ki nanj ne spadajo, na drugi strani v primerljivem dejanskem in pravnem položaju glede na *vse cilje* davka na promet nepremičnin.

96 Glej v zvezi s tem Piernas López, J. J., „Revisiting Some Fundamentals of Fiscal Selectivity: The ANGED Case“, *European State Aid Law Quarterly*, 2018, zv. 2, str. od 274 do 281, str. 279: „[I]t could be argued that Member States may be tempted to pursue national policy objectives through special regimes, as they will be able to defend the general character of those regimes on the basis of the objectives pursued, rather than through derogations from general tax schemes, such as from the corporate income tax, where the extrinsic (eg environmental) objectives will not be taken into account, and therefore the measure will probably be considered as selective aid.“

97 Glej točki 74 in 78 teh sklepnih predlogov.

98 Glej točke od 61 do 73 teh sklepnih predlogov.

99 Glej točko 76 teh sklepnih predlogov.

100 Sodba z dne 2. julija 1974 (173/73, EU:C:1974:71, točke 21, 22, 27 in 28).

101 Sodba z dne 22. decembra 2008 (C-487/06 P, EU:C:2008:757, točke od 86 do 93).

102 Sodbe z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, točke od 49 do 56); ANGED (C-234/16 in C-235/16, EU:C:2018:281, točke od 42 do 50), in ANGED (C-236/16 in C-237/16, EU:C:2018:291, točke od 37 do 46).

161. V skladu s pristopi, ki jih podpirajo predložitveno sodišče, družba A-Brauerei in nemška vlada, menim, da ni tako in da navedena oprostitev zato ni selektivna.

a) Neprimerljivost postopkov preoblikovanja, izvedenih znotraj skupine, in postopkov, izvedenih zunaj skupine

162. Na prvem mestu, oprostitev iz člena 6a GrEStG se nanaša na postopke združitve, delitve ali prenosa premoženja¹⁰³ znotraj skupine družb, pri katerih sodelujejo obvladujoča družba in ena ali več družb, odvisnih od te obvladujoče družbe, ali več družb, odvisnih od ene obvladujoče družbe.

163. Po navedbah Komisije je cilj člena 1 GrEStG izključno davčen, in sicer obdavčitev vseh menjalnih poslov, ki pravno ali ekonomsko privedejo do prenosa lastništva. Glede na ta cilj naj bi bila podjetja, ki trgujejo z nepremičninami zunaj skupine, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju s podjetji, ki so upravičena do zadevne oprostitve.

164. S tem stališčem Komisije se ne strinjam. Po mojem mnenju postopki preoblikovanja, izvedeni *znotraj* skupine, niso primerljivi s postopki, izvedenimi *zunaj* skupine.

165. V ekonomskem smislu je namreč vsaka nepremičnina, ki pripada skupini družb, posredno v lasti matične družbe, in sicer v višini njenega deleža v družbi, ki je njena pravna lastnica. V zvezi s tem opozarjam, da je pogoj za oprostitev iz člena 6a GrEStG ta, da ima prevladujoča družba vsaj 95-odstotni delež v kapitalu družb, ki sodelujejo pri preoblikovanju. V takem primeru je vpliv postopka preoblikovanja v ekonomskem smislu nevtralen ali zanemarljiv, saj obvladujoče podjetje posredno ostane lastnik nepremičnine pred tem postopkom in po njem, kot je v bistvu navedlo predložitveno sodišče.¹⁰⁴ Družba A-Brauerei je podobno poudarila, da je namen te določbe izvzeti postopke, ki ne povzročijo spremembe nadzora nad zadevnimi nepremičninami.

166. Povedano drugače in kot je nemška vlada potrdila na obravnavi, člen 6a GrEStG med drugim preprečuje dvojno ekonomsko obdavčitev skupin družb. Ker je namreč davek treba plačati ob vključitvi nepremičnine v premoženje družbe iz skupine, bi bilo nepravilno, če bi se ta davek znova pobiral ob vsakem preoblikovanju znotraj skupine družb.

167. Po mojem mnenju zaradi te posebnosti postopkov preoblikovanja, izvedenih *znotraj skupine*, med povezanimi družbami z vsaj 95-odstotnim deležem takih postopkov ni mogoče šteti za primerljive s pridobitvami nepremičnin *zunaj skupine*, kot je navadna prodaja med neodvisnimi osebami.

b) Neprimerljivost postopkov preoblikovanja, izvedenih znotraj skupine, in drugih ukrepov prestrukturiranja, sprejetih znotraj skupine

168. Na drugem mestu, Komisija je trdila, da so postopki preoblikovanja, izvedeni znotraj skupine, glede na davčni cilj davka na promet nepremičnin primerljivi z drugimi ukrepi prestrukturiranja, sprejetimi znotraj skupine. Kot primer je navedla, da za prodajo nepremičnine med družbama, ki pripadata isti skupini, oprostitev iz navedene določbe ne velja.

¹⁰³ Člen 6a GrEStG namreč napotuje na postopke preoblikovanja v smislu člena 1(1), točke od 1 do 3, UmwG, ki se nanaša na postopke združitve, delitve ali prenosa premoženja.

¹⁰⁴ Glej točko 139 teh sklepnih predlogov.

169. To stališče Komisije je presenetljivo. Zdi se mi namreč, da je bila s pravom Unije, natančneje z Direktivo 2009/133/ES¹⁰⁵, priznana posebnost postopkov preoblikovanja znotraj skupine, zlasti postopkov združitve, kot je zadevni postopek v glavni stvari. Tako člen 4(1) te direktive določa, da se ne obdavči kapitalski dobiček – zlasti nepremičninski – v primeru združitve, delitve ali delne delitve.¹⁰⁶

170. Nasprotno pa zakonodajalec Unije te ugodnosti ni razširil na druge postopke med družbami v isti skupini, zlasti ne na navadno prodajo sredstev med njimi. Razlog za tako različno obravnavanje je po mojem mnenju posebnost postopkov prestrukturiranja, ki jo je poudarila tudi družba A-Brauerei. Postopki prestrukturiranja imajo namreč zlasti zaradi svoje obsežnosti posebne pravne učinke na pravno osebnost in/ali premoženje zadevnih družb. Za ponazoritev, s postopki združitve načeloma pravna oseba preneha obstajati, njeno premoženje pa se prenese na prevzemno družbo. Edini učinek navadne prodaje pa je, za primerjavo, ta, da povzroči prenos sredstev v premoženje druge osebe.

171. Zaradi te razlike, ki je po naravi objektivna, je po mojem mnenju izključeno, da bi se lahko postopki preoblikovanja in drugi posli med družbami iz iste skupine, zlasti prodaje, šteli za primerljive glede na davek, ki se uporablja za nepremičninske posle, naj gre za neposredni davek na kapitalske dobičke ali posredni davek na promet nepremičnin, kot je zadevni davek v sporu o glavni stvari.

c) Neprimerljivost postopkov preoblikovanja, ki dosegajo prag 95-odstotnega deleža, in tistih, ki ga ne dosegajo

172. Na tretjem mestu moram poudariti, da člen 6a GrEStG določa prag 95-odstotnega deleža v odvisnih družbah, ki sodelujejo v postopku preoblikovanja. Kot je navedla nemška vlada, mora preoblikovanje, da lahko zanj velja zadevna oprostitev iz spora o glavni stvari, vključevati:

- obvladujočo družbo in odvisno družbo,
- obvladujočo družbo in več odvisnih družb ali
- več odvisnih družb in eno obvladujočo družbo.

173. V smislu zgoraj navedene določbe je „odvisna“ družba, v katere kapitalu ali premoženju je neposredno ali posredno z najmanj 95-odstotnim deležem udeležena obvladujoča družba. Posledično se različno obravnavajo deleži, nižji od praga 95 %, na eni strani in deleži, ki so najmanj enaki temu pragu, na drugi strani, saj so do oprostitve upravičeni samo slednji.

174. Vendar ti deleži niso v primerljivem položaju, saj je ta prag 95-odstotnega deleža tudi pogoj za obdavčitev na podlagi člena 1(2a) in (3) GrEStG, kot sta pravilno pojasnili družba A-Brauerei in nemška vlada.

175. Če povzamem številčni primer družbe A-Brauerei, pridobitev 94-odstotnega deleža v družbi, ki je lastnica nepremičnin na nemškem ozemlju, na podlagi člena 1(2a) in (3) GrEStG ni obdavčljiva. Nasprotno pa za poznejšo združitve med hčerinsko in matično družbo ne bi veljala oprostitev iz člena 6a GrEStG in bi bila ta torej obdavčljiva. V tem primeru bi se torej davek pri teh dveh postopkih pobral samo enkrat.

¹⁰⁵ Direktiva Sveta z dne 19. oktobra 2009 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, delne delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic ter za prenos statutarnega sedeža SE ali SCE med državami članicami (UL 2009, L 310, str. 34).

¹⁰⁶ Glej člen 4(1) Direktive 2009/133: „Združitve, delitve ali delna delitve ne sme povzročiti obdavčitve kapitalskih dobičkov, izračunanih iz razlike med realno vrednostjo prenesenih sredstev in obveznosti ter njihovo vrednostjo za davčne namene.“

176. Nasprotno pa je pridobitev najmanj 95-odstotnega deleža v isti družbi obdavčljiva na podlagi člena 1 GrEStG, medtem ko bi za poznejšo združitev veljala oprostitev iz člena 6a GrEStG. Tudi v tem primeru bi se davek pri teh dveh postopkih pobral samo enkrat.

177. Tako se s pragom 95-odstotnega deleža, ki se zahteva za upravičenost do oprostitve (člen 6a GrEStG), preučenim skupaj s pragom 95-odstotnega deleža, določenim kot pogoj za obdavčitev (člen 1(2a) in (3) GrEStG), ne uvaja razlikovanje med primerljivimi položaji, temveč se, nasprotno, omogoča nediskriminatorno obravnavanje različnih postopkov, zajetih z zadevno ureditvijo v postopku v glavni stvari.

178. Glede na zgoraj navedeno menim, da davčni zavezanci, ki spadajo na področje uporabe oprostitve iz člena 6a GrEStG, na eni strani in tisti, ki nanj ne spadajo, na drugi strani niso v primerljivem dejanskem in pravnem položaju glede na cilje zadevnega davka iz spora o glavni stvari. Posledično ta oprostitev ni selektivna v smislu člena 107(1) PDEU.

179. Podredno, če bi Sodišče menilo, da sta ti kategoriji davčnih zavezancev v primerljivem položaju, bom v naslednjem delu preučil obstoj utemeljitve, ki se nanaša na naravo ali splošno sistematiko zadevne ureditve.

3. *Obstoj utemeljitve, ki se nanaša na naravo ali splošno sistematiko zadevne ureditve*

180. Iz sodne prakse je razvidno, da pojem „državna pomoč“ ne vključuje državnih ukrepov, ki uvajajo razlikovanje med podjetji in so zato *a priori* selektivni, kadar to razlikovanje izhaja iz narave ali sistematike sistema, v katerega spadajo.¹⁰⁷

181. Na davčnem področju je bil obseg te utemeljitve pojasnjen, kot sledi v nadaljevanju. Ukrep se lahko utemelji z naravo in splošno sistematiko 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, določenimi za poseben davčni sistem, ki so zunaj njega, ter mehanizmi, ki so lastni samemu davčnemu sistemu in so potrebni za uresničitev teh ciljev.¹⁰⁸

182. V skladu z razlikovanjem med „ciljem, ki je del sistema“, in „zunanji cilji“, preučenim v okviru druge faze,¹⁰⁹ se mi zdi razlikovanje med „mehanizmi, ki so lastni samemu davčnemu sistemu“, in „zunanji cilji“ težko izvedljivo.

183. Po eni strani se je mogoče vprašati, ali se izraz „sam davčni sistem“ nanaša na referenčni okvir – ki zadeva davek na promet nepremičnin iz spora o glavni stvari – ali na celotno davčno ureditev države članice.

184. Po mojem mnenju bi bil lahko z omejitvijo tega pojma na mehanizme, ki so del celotne davčne ureditve države članice, tretji fazi metode referenčnega okvira odvzet vsakršen polni učinek. V takem primeru bi bila namreč utemeljitev, ki temelji na boju proti zlorabam ali prizadevanju za preprečevanje dvojnega obdavčevanja, v okviru spora o glavni stvari dopustna samo, če bi bila s temi cilji povezana *celotna davčna ureditev* Zvezne republike Nemčije.

107 Glej zlasti sodbe z dne 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757, točka 83); z dne 21. junija 2012, BNP Paribas in BNL/Komisija (C-452/10 P, EU:C:2012:366, točka 101); z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 42), 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 58).

108 Glej zlasti sodbe z dne 6. septembra 2006, Portugalska/Komisija (C-88/03, EU:C:2006:511, točka 81); z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos in drugi (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 65); z dne 18. julija 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, točka 22), in z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 43).

109 Glej točke od 149 do 159 teh sklepnih predlogov.

185. Posledično menim, da se pojem „mehanizmi, ki so lastni samemu davčnemu sistemu“ nanaša na mehanizme, lastne *samemu referenčnemu okviru*, ki v sporu o glavni stvari zadeva davek na promet nepremičnin. Menim, da je ta razlaga potrjena v obvestilu Komisije o pojmu pomoči, ki se enoznačno nanaša na osnovna ali vodilna načela, ki so del „referenčnega sistema“¹¹⁰.

186. Po drugi strani in ne glede na prejšnjo pripombo težave povzroča tudi ločnica med „zunanji cilji“ in „mehanizmi, ki so del“ zadevne davčne ureditve. V zvezi s tem napotujem na svoje pripombe v zvezi z razlikovanjem med „ciljem, ki je del sistema“, in „zunanji cilji“ v okviru presoje primerljivosti.¹¹¹

187. Kljub temu je Komisija v obvestilu o pojmu „državna pomoč“ opredelila več ciljev, na katere se je po njenem mnenju mogoče sklicevati v tej tretji fazi, kot so potreba po boju proti goljufijam ali davčnim utajam, potreba po upoštevanju posebnih računovodskih zahtev, upravna izvedljivost, načelo davčne nevtralnosti, progresivna narava davka od dohodka in njegov porazdelitveni namen, potreba po izogibanju dvojnemu obdavčevanju ali cilj optimizacije izterjave davčnih dolgov.¹¹²

188. V okviru obravnavane zadeve se mi zdi, da utemeljitve, ki jih navajata družba A-Brauerei in nemška vlada, ustrezajo več ciljem, ki jih je opredelila Komisija.

189. Najprej, družba A-Brauerei je navedla, da oprostitev iz člena 6a GrEStG temelji neposredno na osnovnih ali vodilnih načelih ureditve davka na promet nepremičnin, saj se ta davek nanaša na pravne posle, s katerimi se spremeni nadzor nad nepremičninami na nacionalnem ozemlju.

190. Po mojem mnenju je treba to utemeljitev, ki jo je mogoče navezati na cilj preprečevanja dvojnega obdavčevanja, ki ga uresničuje ureditev iz postopka v glavni stvari, sprejeti iz razlogov, predstavljenih v točkah od 162 do 167 teh sklepnih predlogov.

191. Dalje, nemška vlada je zatrdila, da je oprostitev iz člena 6a GrEStG skladna s ciljem, pripisanim davku na promet nepremičnin, in sicer obdavčiti objektivno finančno zmogljivost pridobitelja ali prodajalca, ki se pokaže ob prenosu nepremičnine. Postopki, na katere se nanaša člen 6a GrEStG, naj nikakor ne bi vplivali na finančno zmogljivost udeležencev, saj ti niso neodvisni, temveč so med seboj povezani z deležem obvladujoče družbe, ki znaša najmanj 95 %, v kapitalu ene ali več sodelujočih družb.

192. Tudi tu ne poznam razlogov za dvom o veljavnosti te razlage.

193. Nazadnje, družba A-Brauerei in nemška vlada sta utemeljili tudi zahtevo v zvezi s petletnima obdobjema posedovanja pred postopkom preoblikovanja in po njem, kar zadeva 95-odstotni delež v kapitalu odvisne družbe.¹¹³ Kot pojasnjujeta, ti obdobji preprečujeta, da bi se oprostitev iz člena 6a GrEStG uporabljala za nekatere zlorabe, ki vključujejo zlasti kratkoročno pridobitev deležev za izvedbo preoblikovanj, za katera se ne plača davek na promet nepremičnin.

¹¹⁰ Obvestilo Komisije o pojmu „državna pomoč“, točka 138.

¹¹¹ Glej točke od 149 do 159 teh sklepnih predlogov.

¹¹² Obvestilo Komisije o pojmu „državna pomoč“, točka 139.

¹¹³ Kot pojasnjuje predložitevno sodišče, se drugo petletno obdobje ne upošteva v primeru združitve v skladu s široko razlago, ki jo je sprejelo. Glej točko 30 teh sklepnih predlogov.

194. V zvezi s tem poudarjam, da je predložitevno sodišče potrdilo veljavnost tega pojasnila. Poleg tega člen 3(2)(b) Direktive 2011/96/EU državam članicam dovoljuje, da upravičenost do davčne ugodnosti podobno pogojujejo s trajanjem udeležbe v kapitalu hčerinske družbe.¹¹⁴

195. Iz navedenega izhaja, da so pogoji za priznanje oprostitve iz člena 6a GrEStG utemeljeni z naravo in sistematiko zadevne davčne ureditve v sporu o glavni stvari, zato ta oprostitvev ni državna pomoč v smislu člena 107(1) PDEU.

VII. Predlog

196. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), odgovori:

Člen 107(1) PDEU je treba razlagati tako, da davčna ugodnost, kot je zadevna ugodnost iz spora o glavni stvari, v skladu s katero je iz davka na promet nepremičnin izvzet postopek preoblikovanja znotraj skupine družb – v tem primeru združitvev – pri katerem sodelujeta obvladujoča in odvisna družba, pri čemer mora imeti obvladujoča družba pet let pred postopkom in načeloma pet let po njem vsaj 95-odstotni delež v odvisni družbi, pomeni splošni ukrep in je zato ni mogoče šteti za „državno pomoč“.

¹¹⁴ Direktiva Sveta z dne 30. novembra 2011 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL 2011, L 345, str. 8). V skladu z njeno uvodno izjavo 3 je cilj te direktive oprostitvev dividend in drugih oblik distribucije dobička, ki ga odvisne družbe izplačujejo svojim matičnim družbam od davčnega odtegljaja, in odprava dvojne obdavčitve takšnih prihodkov na ravni matične družbe. V skladu s členom 3(2)(b) navedene direktive ima država članica možnost, da te direktive ne uporabi za družbe iz te države članice, ki ne vzdržujejo deležev, s katerimi se kvalificirajo kot matične družbe, neprekinjeno vsaj dve leti ali za tiste njihove družbe, v katerih družba druge države članice ne vzdržuje takega deleža neprekinjeno vsaj dve leti.