Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
H. SAUGMANDSGAARD ØE
представено на 19 септември 2018 година [1]

Дело C-374/17

Finanzamt B
срещу
A-Brauerei
в присъствието на:
Bundesministerium der Finanzen

(Преюдициално запитване, отправено от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия)

„Преюдициално запитване — Помощи, предоставяни от държавите — Селективност по същество — Липса — Критерий за общодостъпност — Мярка с общ характер — Референтна рамка — Сходство — Обосновка, изведена от естеството или от общата структура на референтната рамка — Данъчно предимство — Данък върху придобиването на недвижими имоти — Освобождаване на преобразуване в рамките на група от дружества — Условие за дялово участие от най-малко 95 % в капитала на участващите дружества — Петгодишни периоди преди и след преобразуването, в които трябва да се притежава дялово участие“

I. Въведение

1. С акт от 30 май 2017 г. Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) отправя до Съда преюдициално запитване относно тълкуването на член 107, параграф 1 ДФЕС.

2. Запитването е отправено в рамките на спор между A-Brauerei и Finanzamt B (данъчната администрация, Германия) във връзка с решението на последната да изключи вливането в A-Brauerei на дъщерното му дружество T-GmbH от възможността да ползва освобождаването, предвидено в член 6a от Grunderwerbsteuergesetz (Закон за данъка върху придобиването на недвижими имоти, в редакцията от 26 февруари 1997 г., BGBl. I, стр. 418, 1804, последно изменен с член 12, точка 1 от Закона от 22 юни 2011 г., BGBl. I, стр. 1126, наричан по-нататък „GrEStG“). По същество с тази разпоредба се освобождават от данък върху придобиването на недвижими имоти някои видове преобразуване, извършвани в рамките на група от дружества.

3. Запитващата юрисдикция счита, че вливането на T-GmbH в A-Brauerei попада в обхвата на член 6a от GrEStG, поради което трябва да бъде освободено от данъка върху придобиването на недвижими имоти. Тази юрисдикция си задава обаче въпроса дали това освобождаване трябва да се квалифицира като държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. Тя посочва, че квалифицирането като държавна помощ в контекста на спора в главното производство зависи главно от тълкуването на условието за селективност. Посочената юрисдикция обаче счита, че предвиденото в член 6a от GrEStG освобождаване не е селективно, поради което не представлява държавна помощ.

1 Език на оригиналния текст: френски.

4. В самото начало трябва да отбележа, че практиката на Съда относно селективността по същество се характеризира с едновременното съществуване на два метода на анализ, по-специално в данъчната област, което се потвърждава от известието на Европейската комисия относно понятието „държавна помощ“ [2].

5. От една страна, класическият метод на анализ, който може да се изведе от буквата на Договора за функционирането на ЕС [3], се основава на критерия за общодостъпност. Съгласно този подход, приложен по-специално в решение Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство [4], селективно е всяко предимство, което не се предоставя на всички предприятия на територията на страната. Критерият за общодостъпност не изисква всички предприятия действително да се ползват от съответното предимство, а всички те да *могат* да се ползват от него [5].

6. От друга страна, т.нар. „метод на референтната рамка“, който води началото си от постановеното през 2011 г. решение Paint Graphos и др. [6] и е потвърден в решение Комисия/World Duty Free Group и др. [7], се основава на критерия за дискриминация [8]. Съгласно този триетапен подход дадено предимство е селективно, когато представлява дерогация от релевантната референтна рамка, не се предоставя на всички предприятия, които се намират в сходно положение, и не е обосновано от естеството или от общата структура на съответния данъчен режим [9].

7. Всеки от тези два метода на анализ цели да разграничи селективните мерки, които попадат в обхвата на член 107, параграф 1 ДФЕС, от мерките с общ характер, които не попадат в неговия обхват. По настоящото дело прилагането на всеки от тези два метода според мен води до същия резултат, а именно че освобождаването по член 6а от GrEStG не е селективно.

8. Предлагам обаче на Съда да приложи *само класическия метод на анализ* и при прилагането му да приеме, че предвиденото в член 6а от GrEStG освобождаване съставлява мярка с общ характер, тъй като се предоставя на всяко предприятие на територията на страната и дори на всяко местно или чуждестранно предприятие, което притежава недвижим имот в страната [10].

9. Всъщност имам известни опасения по отношение на практическите последици от използването на метода на референтната рамка както по същество, така и от формална гледна точка [11]. По-специално струва ми се, че този метод поражда опасност от разширяване на обхвата на разпоредбите относно държавните помощи по отношение на всяко различие във връзка с облагането, което би означавало преглед на всички системи на данъчно облагане на държавите членки, за да се установи дали няма дискриминация.

2 Вж. Известие на Комисията относно понятието за държавна помощ, посочено в член 107, параграф 1 от Договора за функционирането на Европейския съюз, C/2016/2946 (ОВ C 262, 2016 г. стр. 1), наричано по-нататък „известието на Комисията относно понятието за държавна помощ“, точки 128—131.

3 Съгласно член 107, параграф 1 ДФЕС забраняват се помощи, които „поставя[т] в по-благоприятно положение […] определени предприятия или производството на някои стоки“, т.е. помощите, които не се предоставят на всички предприятия и за производството на всички стоки. В тази разпоредба обаче липсва понятието „дискриминация“ за разлика от други разпоредби на Договора за функционирането на ЕС.

4 Решение от 15 ноември 2011 г. (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 73 и 103—108).

5 Вж. точка 94 от настоящото заключение.

6 Решение от 8 септември 2011 г. (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 49).

7 Решение от 21 декември 2016 г. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981).

8 Вж. точка 63 от настоящото заключение и посочените в бележката под линия препратки.

9 Вж. точка 118 от настоящото заключение.

10 Вж. точки 89—116 от настоящото заключение.

11 Вж. точки 61—88 от настоящото заключение.

10. При условията на евентуалност ще изложа мотивите, поради които прилагането на метода на референтната рамка води до същия извод, а именно че не е налице държавна помощ, без да прикривам значителните трудности, които създава прилагането на този метод [12].

II. Германската правна уредба

11. Член 1 от Umwandlungsgesetz (германския Закон за преобразуването на дружества, наричан по-нататък „UmwG“) гласи следното:

„(1) Правни субекти със седалище в страната могат да бъдат преобразувани

1. чрез сливане;

2. чрез разделяне (разделяне с прекратяване и универсално правоприемство, разделяне без прекратяване с частно правоприемство, отделяне);

3. чрез прехвърляне на имущество;

[…]“.

12. Член 2 от UmwG гласи:

„Правни субекти могат да се сливат посредством прекратяване без ликвидация:

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

13. Член 1 от GrEStG гласи:

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

1. договор за продажба или друг вид правна сделка, които пораждат право на прехвърляне на собствеността;

2. споразумение с вещноправно действие за прехвърляне на собствеността, когато преди това не е сключена сделка, която поражда правото на прехвърляне;

3. преминаването на собствеността, когато преди това не е сключена сделка, която поражда правото на прехвърляне и освен това не е необходимо споразумение с вещноправно действие за прехвърляне на собствеността.

[…]

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

12 Вж. точки 117—195 от настоящото заключение.

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

1. правна сделка, която поражда правото на прехвърляне на собствеността върху един или повече дялове на дружеството, когато чрез прехвърлянето най-малко 95 % от дяловете на дружеството се държат пряко или косвено само от приобретателя, или от упражняващи контрол и контролирани дружества или зависими лица, или от контролирани дружества или зависими лица;

2. концентрирането пряко или косвено на най-малко 95 % от дяловете на дружеството, когато не е сключена облигационна сделка по смисъла на точка 1;

3. правна сделка, която поражда правото на пряко или косвено прехвърляне на собствеността върху най-малко 95 % от дяловете на дружеството;

4. преминаването пряко или косвено на най-малко 95 % от дяловете на дружеството в собственост на друго лице, когато не е сключена облигационна сделка по смисъла на точка 3“.

14. Член 6а от GrEStG предвижда:

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

III. Спорът в главното производство

15. Жалбоподателят в главното производство и ответник по жалбата в производството по ревизионно обжалване A-Brauerei е акционерно дружество, извършващо търговска дейност. То е държало 100 % от дяловете на T-GmbH, което е притежавало няколко недвижими имота. От своя страна T-GmbH е било единствен съдружник в E-GmbH.

16. С договор от 1 август 2012 г. T-GmbH, в качеството на правен субект праводател, прехвърля на A-Brauerei, в качеството на правоприемник, цялото си имущество (т.е. включително и недвижимите имоти) с всички права и задължения посредством прекратяване без ликвидация съгласно член 1, точка 1 във връзка с член 2, точка 1 от UmwG (сливане чрез придобиване). Сливането влиза в сила на 24 септември 2012 г. с вписването в търговския регистър. Към тази дата е прекратено T-GmbH, в което A-Brauerei е имало дял в продължение на повече от пет години. От същата дата A-Brauerei става единствен съдружник в E-GmbH.

17. Данъчната администрация, ответник в главното производство и жалбоподател в производството по ревизионно обжалване, разглежда извършеното при сливането на T-GmbH и A-Brauerei прехвърляне на недвижимите имоти като облагаема сделка по член 1, точка 3 от GrEStG и приема, че тя не попада в обхвата на освобождаването, предвидено в член 6а от

GrEStG. Данъчната администрация отхвърля подадената по административен ред жалба на A-Brauerei, като уточнява, че T-GmbH не е контролирано дружество по смисъла на член 6a от GrEStG, тъй като вследствие на сливането то престава да съществува и поради това не е спазен предвиденият в закона петгодишен срок, в който упражняващото контрол предприятие трябва да има дял в капитала на контролираното дружество.

18. Finanzgericht (Финансов съд, Германия) уважава подадената от A-Brauerei жалба и му предоставя данъчното предимство по член 6a от GrEStG.

19. Данъчната администрация подава ревизионна жалба пред запитващата юрисдикция, като твърди, че е нарушен член 6a от GrEStG. Посочената администрация иска да се отмени решението на Finanzgericht (Финансов съд) и да се отхвърли жалбата. A-Brauerei иска ревизионната жалба да бъде отхвърлена.

20. В производството встъпва Bundesministerium der Finanzen (Федерално министерство на финансите, Германия). Министерството посочва, че Комисията не е подложила на официална процедура по разследване данъчното предимство, наскоро въведено с член 6a от GrEStG.

IV. Преюдициалният въпрос

21. Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) предоставя на Съда разяснения относно данъка върху придобиването на недвижими имоти, уреден в член 1, параграф 1 от GrEStG, предвиденото в член 6a от GrEStG освобождаване и релевантността на преюдициалния въпрос за разрешаване на спора в главното производство.

22. Считам, че за правилното разбиране на спора в главното производство и на въпросите в настоящото дело е полезно да възпроизведа отчасти тези разяснения.

A. Данъкът върху придобиването на недвижими имоти, уреден в член 1, параграф 1 от GrEStG

23. Данъкът върху придобиването на недвижими имоти, уреден в член 1, параграф 1 от GrEStG, поначало се начислява за всички правни сделки, при които се сменя титулярят на права върху намиращ се на територията на страната недвижим имот.

24. Сред посочените в член 1, параграф 1, точка 3 от GrEStG сделки са по-специално смяната на титуляря на правата в резултат на преобразувания по UmwG, например сливане, разделяне или прехвърляне на имущество. При тези действия се прехвърля цялото имущество на субекта праводател (универсално правоприемство) или част от него (частно правоприемство) на нов правен субект, без да е необходимо да се прехвърлят отделни активи.

25. Освен това член 1, параграфи 2a и 3 от GrEStG въвежда правна фикция, съгласно която някои правни сделки с дружествени дялове се приравняват на правни сделки с недвижимо имущество, притежавано от тези дружества, и следователно поначало подлежат на облагане с данъка върху придобиването на недвижими имоти. Всички фактически състави, предвидени с тази фикция, водят до прехвърляне наведнъж или последователно на най-малко 95 % от дяловете на съответното дружество.

Б. Освобождаването по член 6а от GrEStG

26. Член 6а от GrEStG въвежда освобождаване от данъка върху придобиването на недвижими имоти при преобразуване по смисъла на член 1, параграф 1, точки 1—3 от UmwG. Това освобождаване се прилага за предприятията със седалище в страната или в чужбина. То се прилага и за аналогични преобразувания по правото на държава членка или на държава, за която се прилага споразумението за Европейското икономическо пространство.

27. Член 6а, трето изречение от GrEStG обаче ограничава приложното поле на това освобождаване до преобразувания, извършени от групи от дружества. Всъщност то се предоставя единствено ако в преобразуването участват само едно упражняващо контрол предприятие и едно или няколко дружества, контролирани от това упражняващо контрол предприятие, или няколко дружества, контролирани от едно упражняващо контрол предприятие. „Контролирано“ дружество означава дружество, в капитала или имуществото на което упражняващото контрол предприятие пряко или косвено притежава непрекъснато дял в размер на 95 % в продължение на пет години преди правната сделка и пет години след нея.

28. Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) посочва, че тълкува широко член 6а от GrEStG в съответствие с целта на това предимство, а именно да се улесни преструктурирането в рамките на групи от предприятия.

29. Това широко тълкуване се отнася и за понятието за упражняващо контрол предприятие по смисъла на член 6а, трето изречение от GrEStG. Упражняващо контрол предприятие може да бъде всяко физическо или юридическо лице, персонално дружество или сдружение на физически или юридически лица, което извършва икономическа дейност. Последното условие е изпълнено по-специално когато упражняващото контрол предприятие е на пазара посредством участието си в контролираното предприятие.

30. Съгласно посоченото широко тълкуване предвидените в член 6а, четвърто изречение от GrEStG периоди, в които упражняващото контрол предприятие трябва да притежава дял от капитала на контролираното дружество, са релевантни само доколкото предвид преобразуването действително могат да бъдат спазени. Така при сливане на контролирано дружество и упражняващо контрол предприятие може да бъде спазен само периодът преди сливането, тъй като хипотетично след него упражняващото контрол предприятие вече не участва в капитала на контролираното дружество. Въпреки това данъчното предимство по член 6а от GrEStG се предоставя, тъй като именно поради самото сливане периодът на притежаване на дял в капитала на контролираното дружество след сливането не може да бъде спазен. Това тълкуване се отнася за другите видове преобразуване по член 6а, първо изречение от GrEStG.

В. Релевантност на поставения въпрос за разрешаване на спора в главното производство

31. Запитващата юрисдикция счита, че вливането на T-GmbH в A-Brauerei попада в обхвата на член 6а от GrEStG, поради което трябва да бъде освободено от данъка върху придобиването на недвижими имоти. Всъщност в преобразуването са участвали A-Brauerei, в качеството на упражняващо контрол предприятие, и T-GmbH, което се е вляло в A-Brauerei като контролирано дружество. A-Brauerei извършва икономическа дейност и преди сливането чрез придобиване е държало в продължение на повече от пет години 100 % от дяловете на T-GmbH. Освен това периодът на притежаване на дялове след сливането не е спазен поради самото сливане.

32. Тази юрисдикция си задава обаче въпроса дали въпросното освобождаване трябва да се квалифицира като държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

33. Тя припомня, че съгласно постоянната практика на Съда в областта на държавните помощи националните юрисдикции могат да бъдат сезирани със спорове, в производствата по които са длъжни да тълкуват и да прилагат понятието за помощ, посочено в член 107, параграф 1 ДФЕС, по-специално за да определят дали е въведена държавна мярка, без да е взета предвид процедурата за предварителен контрол по член 108, параграф 3 ДФЕС.

34. Запитващата юрисдикция уточнява, че ако това освобождаване бъде квалифицирано като държавна помощ, член 6a от GrEStG става неприложим и производството по ревизионната жалба би следвало да се спре, докато Комисията не се произнесе с решение по съвместимостта на тази помощ с вътрешния пазар. В противен случай подадената от данъчната администрация ревизионна жалба би следвало да се отхвърли като неоснователна и A-Brauerei би могло да се ползва от посоченото освобождаване.

35. По-специално запитващата юрисдикция си задава въпрос относно селективността на данъчното предимство по член 6a от GrEStG.

36. При тези обстоятелства Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

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

V. Производството пред Съда

37. Преюдициалното запитване постъпва в секретариата на Съда на 21 юни 2017 г.

38. Писмени становища представят A-Brauerei, германското правителство и Европейската комисия.

39. В съдебното заседание, проведено на 11 юни 2018 г., устни становища представят представителите на A-Brauerei, германското правителство и Комисията.

VI. Анализ

40. С въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 107, параграф 1 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че следва да се квалифицира като държавна помощ данъчно предимство като разглежданото в главното производство, което се състои в освобождаване от данък върху придобиването на недвижими имоти на преобразуване в рамките на група от дружества, в случая сливане, в което участват упражняващо контрол предприятие и контролирано дружество, като се има предвид, че упражняващото контрол предприятие трябва да притежава дял от най-малко 95 % в контролираното дружество в продължение на пет години преди правната сделка и по принцип пет години след нея.

41. Съгласно член 107, параграф 1 ДФЕС, освен когато е предвидено друго в Договорите, всяка помощ, предоставена от държава членка или чрез ресурси на държава членка, под каквато и да било форма, която нарушава или заплашва да наруши конкуренцията чрез поставяне в по-благоприятно положение на определени предприятия или производството на някои стоки, доколкото засяга търговията между държавите членки, е несъвместима с вътрешния пазар.

42. Съгласно постоянната практика на Съда квалифицирането като държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС изисква да са изпълнени всички предвидени в тази разпоредба условия [13].

43. Трудностите в настоящия случай са съсредоточени върху условието за селективност [14].

44. Запитващата юрисдикция, A-Brauerei и германското правителство считат, че разглежданото в главното производство данъчно освобождаване не отговаря на това условие, поради което не може да се квалифицира като държавна помощ. Комисията защитава обратното становище.

45. Подобно на становището, поддържано от запитващата юрисдикция, A-Brauerei и германското правителство, считам, че това данъчно освобождаване не е селективно. Тази липса на селективност следва ясно от прилагането на класическия метод на анализ на селективността, основан на понятието за общодостъпност (раздел В), както и от прилагането на метода на референтната рамка, при това независимо от трудностите, свързани с прилагането му (раздел Г).

46. Все пак най-напред бих искал да изтъкна решаващото значение, което тълкуването на условието за селективност има в данъчната област (раздел А), както и систематичното значение на избора на метода за анализ на селективността (раздел Б).

А. По решаващото значение на условието за селективност в данъчната област

47. Условието за селективност е решаващо за квалифицирането като държавна помощ в данъчната област, тъй като данъчна мярка, която прави разграничение между икономически оператори, по общо правило отговаря на *другите* условия, необходими за това квалифициране.

48. За да бъде квалифицирана дадена мярка като държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, тя трябва да отговаря на шест условия [15]. Първо, националната мярка трябва да предоставя предимство на дадено предприятие. Второ, това предимство трябва да бъде селективно. Трето, посоченото предимство трябва да е предоставено от държавата. Четвърто, предимството трябва да е финансирано посредством държавни ресурси. Пето, мярката трябва да засяга търговията между държавите членки. Шесто, тази мярка трябва да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията.

49. Три от тези шест условия са изпълнени почти по подразбиране от всяка национална мярка, която предвижда данъчно предимство подобно на разглежданото в главното производство освобождаване.

13 Вж. по-специално решения от 4 юни 2015 г., Комисия/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, т. 46 и 47), от 16 юли 2015 г., BVVG (C-39/14, EU:C:2015:470, т. 23 и 24), от 18 февруари 2016 г., Германия/Комисия (C-446/14 P, непубликувано, EU:C:2016:97, т. 21 и 22).

14 За задълбочен анализ на новите тълкувания на понятието „селективност“ в практиката на Съда вж. Piernas López, J. J. The Concept of State Aid Under EU Law (Oxford University Press, Oxford, 2015), 103—150.

15 Класическата практика на Съда обединява някои от тези условия и по този начин определя четири съставомерни елемента на понятието за помощ. Първо, трябва да става въпрос за намеса на държавата или посредством ресурси на държавата. Второ, тази намеса трябва да е в състояние да засегне търговията между държавите членки. Трето, тя трябва да предоставя селективно предимство на своя получател. Четвърто, тя трябва да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията. Вж. по-специално решения от 18 май 2017 г., Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, т. 13), и от 26 април 2018 г., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, т. 37).

50. Най-напред, такова освобождаване предоставя *предимство* на данъчнозадължените лица, които попадат в приложното му поле, като ги освобождава от финансова тежест, а именно от разглеждания в главното производство данък върху придобиването на недвижими имоти, уреден в член 1 от GrEStG.

51. На следващо място, данъчно предимство обикновено е предвидено в закон или подзаконов акт като разглеждания в главното производство член 6a от GrEStG. Следователно изискването това предимство да е предоставено от *държавата* трябва да се счита за изпълнено [16].

52. На последно място, Съдът отдавна е приел, че въвеждането на данъчно предимство предполага използването на *държавни ресурси*, дори да липсва пряко прехвърляне на такива ресурси, тъй като подобно предимство произтича от отказа на държавата членка от данъчните приходи, които обикновено би получила [17].

53. Сред трите останали условия тези, свързани със засягането на *търговията* между държавите членки и риска от нарушаване на *конкуренцията*, на практика са много често изпълнени, когато съответната мярка не попада в обхвата на регламент за помощи de minimis [18] или по отношение на нея не се прилага практиката на Комисията при вземане на решения относно мерките, които имат чисто местно въздействие [19].

54. Всъщност съгласно постоянната съдебна практика не е нужно да се установи реално въздействие на въпросната помощ върху търговията между държавите членки и действително нарушаване на конкуренцията, а само дали помощта би могла да засегне тази търговия и да наруши конкуренцията [20].

55. По-специално, когато помощ, предоставена от държава членка, укрепва положението на предприятие спрямо други конкурентни предприятия в търговията между държавите членки, последната трябва да се счита за повлияна от помощта, и то без да е необходимо самото предприятие получател да участва в търговията между държавите членки [21].

56. Освен това не съществува праг или процент, под който може да се приеме, че търговията между държавите членки не е засегната. Всъщност относително малкото значение на помощта или относително неголемите мащаби на предприятието получател не изключват a priori възможността търговията между държавите членки да бъде засегната [22].

16 В това отношение вж. решения от 19 декември 2013 г., Association Vent De Colère! и др. (C-262/12, EU:C:2013:851, т. 17 и 18), и от 13 септември 2017 г., ENEA (C-329/15, EU:C:2017:671, т. 21 и 22).

17 Вж. по-специално решения от 15 март 1994 г., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, т. 14), от 19 септември 2000 г., Германия/Комисия (C-156/98, EU:C:2000:467, т. 26—28), и от 15 декември 2005 г., Италия/Комисия (C-66/02, EU:C:2005:768, т. 76—81).

18 Вж. по-специално Регламент (ЕС) № 1407/2013 на Комисията от 18 декември 2013 година относно прилагането на членове 107 и 108 от Договора за функционирането на Европейския съюз към помощта de minimis (ОВ L 352, 2013 г., стр. 1). Бих искал да уточня, че приложимостта на такъв регламент не е посочена в предоставената на Съда преписка.

19 Вж. Известие на Комисията относно понятието за държавна помощ, точки 196 и 197.

20 Вж. по-специално решения от 8 септември 2011 г., Paint Graphos и др. (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 78), от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 51), и от 27 юни 2017 г., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, т. 78).

21 Вж. по-специално решения от 15 декември 2005 г., Италия/Комисия (C-66/02, EU:C:2005:768, т. 117), от 8 септември 2011 г., Paint Graphos и др. (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 79 и 80), и от 19 март 2015 г., OTP Bank (C-672/13, EU:C:2015:185, т. 55 и 56).

22 Вж. по-специално решения от 21 март 1990 г., Белгия/Комисия (C-142/87, EU:C:1990:125, т. 43), от 21 юли 2005 г., Xunta de Galicia (C-71/04, EU:C:2005:493, т. 41), и от 17 юли 2008 г., Essent Netwerk Noord и др. (C-206/06, EU:C:2008:413, т. 76).

57. Що се отнася до условието да е нарушена конкуренцията, уточнено е, че помощите, които имат за цел да освободят дадено предприятие от разходите, които самото то поначало би трябвало да понесе в рамките на своето текущо управление или на своята нормална дейност, по принцип нарушават условията на конкуренция[23]. В това отношение Съдът вече е приел, че данъчно предимство, доколкото предоставя на съответните икономически оператори икономическо предимство, може да наруши конкуренцията[24].

58. Запитващата юрисдикция следва да прецени дали тези две условия са изпълнени в конкретния контекст на спора в главното производство. Във всеки случай според мен няма никакво съмнение, че въпреки този спор разглежданото освобождаване се прилага при фактически обстоятелства, при които тези две условия безспорно са изпълнени.

59. От гореизложеното следва, че освобождаването по член 6a от GrEStG по принцип отговаря на първите пет условия, необходими за да бъде квалифицирано като държавна помощ. Следователно дали това освобождаване ще бъде квалифицирано като държавна помощ зависи на първо място от евентуално селективния му характер. В по-общ план, именно поради тази причина селективността е решаваща за квалифицирането като държавна помощ в данъчната област.

60. Именно с оглед на решаващото значение на условието за селективност в данъчната област следва да се подчертае систематичното значение на избора на метода за анализ на селективността.

Б. По систематичното значение на избора на метода за анализ на селективността и по разграничението между критериите за общодостъпност и за дискриминация

61. Както посочих във въведението на настоящото заключение, практиката на Съда се характеризира с едновременното съществуване на два метода за анализ на селективността по същество, като първият е основан на критерия за общодостъпност (класически метод на анализ), а вторият — на критерия за дискриминация (метод на референтната рамка).

62. На практика тези два метода имат различни последици както *по същество*, а именно за приложното поле на разпоредбите относно държавните помощи, така и от *формална* гледна точка, по-точно за качеството на анализа, необходим за да се установи наличието на помощ.

63. На първо място, що се отнася до последиците по същество, методът на референтната рамка, който се основава на понятието за дискриминация[25], поставя въпроса доколко е легитимно *всяко разграничение*, направено от държавите членки в данъчната област.

64. За разлика от това класическият метод на анализ ограничава обхвата на проверката във връзка с държавните помощи *само до разграниченията, които не са общодостъпни*, а именно до разграниченията, от които не могат да се ползват всички предприятия на територията на страната.

23 Решения от 30 април 2009 г., Комисия/Италия и Wam (C-494/06 P, EU:C:2009:272, т. 54), от 27 юни 2017 г., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, т. 80), и от 26 април 2018 г., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, т. 66).

24 Вж. в този смисъл решения от 3 март 2005 г., Heiser (C-172/03, EU:C:2005:130, т. 55), и от 17 ноември 2009 г., Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, т. 53).

25 Вж. решения от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 53), Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 54), и от 28 юни 2018 г., Andres/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 83). В тази връзка вж. също *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, №. 58, 1.2.2017 г.

65. Макар на теория тези две понятия да изглеждат сходни, на практика обаче обхватът им се различава чувствително.

66. Да вземем един краен пример: мярка, предвиждаща прогресивни данъчни ставки, определени в зависимост от равнището на доходите, несъмнено представлява мярка с общ характер съгласно класическия метод на анализ, при положение че всяко предприятие може да се ползва от най-благоприятните ставки. Обратно, съгласно метода на референтната рамка най-благоприятните ставки представляват диференциация, която трябва да бъде потвърдена или от липсата на сходство (втори етап) или да бъде обоснована от естеството или от общата структура на разглежданата система (трети етап).

67. За да бъда съвсем ясен, не претендирам, разбира се, че методът на референтната рамка автоматично би квалифицирал прогресивните ставки на облагане като селективни [26], а по-скоро че включва тази възможност, тъй като се поставя въпросът за легитимността на мерките, които предварително се изключват с класическия метод на анализ. Тази опасност от разширяване на обхвата на разпоредбите относно държавните помощи се отнася по-специално до мерки, сходни на тези, които в миналото Съдът е квалифицирал като мерки с общ характер [27].

68. С други думи, обхватът на проверката за дискриминация е значително по-широк от този на проверката за общодостъпност. Всъщност проверката за дискриминация по принцип се прилага към *всеки* разграничителен критерий, по-специално в данъчната област [28].

69. За разлика от това, проверката за общодостъпност се отнася само до разграничителните критерии, които изключват безвъзвратно възможността определени предприятия или производството на някои стоки да се ползват от съответното предимство. Случаят не е такъв по-специално при разграничаване, основано на използването на правни инструменти като разглежданото в главното производство освобождаване по член 6a от GrEStG. Така съгласно класическия метод на анализ това освобождаване е мярка с общ характер, тъй като всяко предприятие може да структурира дейността си в група от дружества и евентуално да извърши някое от видовете преобразуване, посочени в член 6a от GrEStG [29].

70. Обратно, това освобождаване би могло да се квалифицира като селективно при прилагане на метода на референтната рамка, ако органът, който следва да се произнесе по него (Комисията, Общият съд, Съдът или националният съд), счете, че произтичащата от освобождаването разлика в третирането не може да бъде потвърдена от липсата на сходство [30] или от наличието на обосновка [31].

26 В това отношение ще отбележа, че в точка 139 от Известието на Комисията относно понятието за държавна помощ се уточнява, че прогресивното естество на подоходния данък и преразпределителната му цел могат да представляват обосновки, изведени от естеството или от общата структура на съответния режим. Вж. също точка 187 от настоящото заключение.

27 Вж. точки 95—97 от настоящото заключение.

28 Както посочих в точки 47—60 от настоящото заключение, другите условия по член 107, параграф 1 ДФЕС по принцип са изпълнени в данъчната област.

29 Вж. точки 89—116 от настоящото заключение.

30 Вж. точки 141—179 от настоящото заключение.

31 Вж. точки 180—195 от настоящото заключение.

71. Друг начин да се обясни разликата в обхвата между тези два подхода е да се постави въпросът за момента, който трябва да се вземе предвид за преценката на селективността на дадено предимство. Съгласно класическия метод на анализ, основан на идеята за достъпност, селективността се преценява *преди* момента, в който предприятие вземе решение, позволяващо му да се ползва lот предимство, като инвестиции, наемане на работник или преобразуване в рамките на група от дружества. При първия подход дадено предимство не е селективно, ако поведението, към което то е насочено, може да бъде възприето от всяко предприятие [32].

72. Обратно, при метода на референтната рамка селективността се преценява *след* вземането на такова решение, като се сравнява положението на предприятията, ползващи се действително от предимството — тъй като те са възприели поведението, за което то е предвидено — с положението на предприятията, които не се ползват от предимството — тъй като те не са възприели това поведение. Очевидно е, че този втори подход включва в разпоредбите относно държавните помощи голям брой различия във връзка с облагането, които предварително са изключени при първия подход [33].

73. Накратко, методът на референтната рамка може да превърне разпоредбите относно държавните помощи в *обща проверка за дискриминация*, отнасяща се за всеки разграничителен критерий, което би означавало преглед на всички системи на данъчно облагане на държавите членки, тъй като тези системи са структурирани около различия [34]. Сериозността на тази проверка се усложнява допълнително от ограниченията относно целите, които могат да бъдат изтъкнати както на етапа на съпоставимостта [35], така и на етапа на обосноваването [36].

74. В област като данъчното облагане обаче, тясно свързана със суверенитета на държавите членки, която не е или е хармонизирана в слаба степен на равнището на Съюза и която поставя деликатни политически въпроси, като равното данъчно третиране или прогресивното данъчно облагане, основателно може да се постави въпросът дали не е по-подходящо използването на метод на анализ с минимум намеса, основан на понятието за общодостъпност.

75. В това отношение припомням, че преценката за съвместимостта на мерки за помощ с вътрешния пазар съгласно член 107, параграфи 2 и 3 ДФЕС е от изключителната компетентност на Комисията [37].

32 В тази връзка вж. *Nicolaides*, P. Excessive Widening of the Concept of Selectivity — European State Aid Law Quarterly, 2017, vol. 1, 62—72, по-специално p. 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“ (курсивът е мой). В същия смисъл вж. *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, vol. 8, № 5, 311—313, по-специално стр. 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 Вж. по-специално Nicolaides, P., цит.съч., по-специално стр. 72, както и Derenne, J., цит.съч., по-специално стр. 313.

34 Всяка данъчна политика се основава на разграничения в зависимост от социални, икономически, екологически и други цели, преследвани от съответната държава. Тези различия във връзка с облагането могат по-специално да бъдат под формата на освобождаване, приспадане, данъчни кредити или диференцирани ставки (по-специално прогресивни) на данъчно облагане.

35 Вж. точки 149—159 от настоящото заключение.

36 Вж. точки 180—186 от настоящото заключение.

37 Вж. по-специално решения от 21 ноември 2013 г., Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, т. 28), от 19 юли 2016 г., Kotnik и др. (C-526/14, EU:C:2016:570, т. 37), от 26 октомври 2016 г., DEI и Комисия/Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, т. 96), и от 18 май 2017 г., Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, т. 42).

76. Извън случаите, посочени в член 107, параграф 2 ДФЕС, чието практическо значение е ограничено поради техните особености, Комисията разполага в това отношение с широко право на преценка, чието упражняване включва оценки от икономическо и социално естество [38]. Така, макар винаги да е длъжна да се произнесе по съвместимостта с общия пазар на държавните помощи, спрямо които упражнява контрол, дори и да не е била уведомена за тях, Комисията не е длъжна да обяви подобни помощи за съвместими с общия пазар [39]. Освен това, що се отнася до дерогации от общия принцип за несъвместимост на държавните помощи с общия пазар, член 107, параграфи 2 и 3 ДФЕС трябва да се тълкува стриктно [40].

77. Предвид изключителната компетентност и широкото право на преценка на Комисията по отношение на съвместимостта на помощите с вътрешния пазар дадено разширяване на приложното поле на разпоредбите относно държавните помощи посредством метода на референтната рамка, би възложило на Комисията правомощието да „уравнява“ националните данъчни системи, като изиска премахването на легитимно въведена диференциация поради социални, икономически, екологически или други причини [41].

78. Предоставянето на такова правомощие на Комисията според мен би било трудно съвместимо с принципа на автономия на държавите членки в данъчната област. Всъщност съгласно практиката на Съда, при отсъствието на уредба на Съюза в тази област, от данъчната компетентност на държавите членки е определянето на данъчните ставки и разпределението на данъчната тежест върху различните производствени фактори и икономически сектори [42].

79. С други думи, Комисията не следва да се произнася във връзка със забраната за предоставяне на държавни помощи по всяко различно третиране, произтичащо от разпределението на данъчната тежест, определена от всяка държава членка.

80. Основателно може да се постави и въпросът дали използването на метода на референтната рамка би задължило de facto държавите членки да уведомяват Комисията съгласно член 108, параграф 3 ДФЕС за повечето от своите национални мерки в областта на данъчната политика, по-специално за тези за изпълнение на годишния бюджет или за тези, които се прилагат за всяко предприятие като разглежданото в главното производство освобождаване.

38 Вж. по-специално решения от 23 февруари 2006 г., Atzeni и др. (C-346/03 и C-529/03, EU:C:2006:130, т. 84), от 8 март 2016 г., Гърция/Комисия (C-431/14 P, EU:C:2016:145, т. 68), и от 19 юли 2016 г., Kotnik и др. (C-526/14, EU:C:2016:570, т. 38). Вж. също *Bacon*, K. European Union Law of State Aid (Oxford University Press, Oxford, 2013, 2. ed.), nº 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 Вж. по-специално решения от 26 септември 2002 г., Испания/Комисия (C-351/98, EU:C:2002:530, т. 75), от 13 февруари 2003 г., Испания/Комисия (C-409/00, EU:C:2003:92, т. 94), и от 29 април 2004 г., Италия/Комисия (C-91/01, EU:C:2004:244, т. 44).

40 Вж. по-специално решения от 30 септември 2003 г., Германия/Комисия (C-301/96, EU:C:2003:509, т. 66, 71, 106 и 131), от 23 февруари 2006 г., Atzeni и др. (C-346/03 и C-529/03, EU:C:2006:130, т. 79), и от 14 октомври 2010 г., Nuova Agricast и Cofra/Комисия (C-67/09 P, EU:C:2010:607, т. 74).

41 Както вече посочих в точки 47—60 от настоящото заключение, другите условия по член 107, параграф 1 ДФЕС по принцип са изпълнени в данъчната област, така че квалифицирането като държавна помощ на различие във връзка с облагането зависи на първо място от селективното му естество. Следователно тълкуването на условието за селективност до голяма степен определя обхвата на правомощието за „уравняване“, предоставено на Комисията по отношение на националните данъчни режими.

42 Вж. по-специално решения от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 97), и от 26 април 2018 г., ANGED (C-236/16 и C-237/16, EU:C:2018:291, т. 38).

81. За сравнение използването на класическия метод на анализ, основан на критерия за общодостъпност, позволява разпоредбите относно държавните помощи и на първо място действията на Комисията да се насочат отново към мерките, които причиняват най-много вреди за конкуренцията в рамките на вътрешния пазар, а именно индивидуалните и секторните помощи[43]. Тези разпоредби обаче се прилагат по отношение на междусекторните мерки само ако се установи, че те са непряко селективни и следователно причиняват вреди за конкуренцията в рамките на вътрешния пазар (изключение „Гибралтар“[44]).

82. На второ място, възниква въпрос и относно последиците от метода на референтната рамка *от формална гледна точка*, а именно относно качеството на анализа, необходим за да се установи наличието на помощ, и то поради следните четири причини. Подчертавам, че тези формални трудности са установени и от доктрината[45].

83. Първо, за разлика от класическия метод на анализ, методът на референтната рамка формално е структуриран около три последователни етапа, чието точно съдържание е несигурно[46].

84. Второ, в конкретния контекст на настоящия случай според мен прилагането на този метод създава редица трудности, които обясняват до голяма степен необичайната дължина на настоящото заключение. Тези трудности стават още по-сериозни, поради това че разглежданата в настоящото дело данъчна разпоредба е относително обща.

85. Трето, тази методология е в състояние да измести дебата относно селективността към формални въпроси като определянето на релевантната референтна рамка. Така в обявеното наскоро решение Andres/Комисия[47] според мен Съдът с основание приема, че Общият съд е допуснал грешка при определянето на релевантната референтна система. Изправен обаче пред тази формална грешка, допусната в първия етап на метода на референтната рамка, Съдът не е имал възможност да се произнесе по въпроса по същество, а именно дали данъчно предимство, от което косвено се ползват предприятията в затруднение, е селективно.

86. Четвърто, основателно може да се постави въпросът дали е уместно да се изисква толкова сложен анализ от субектите, които трябва да извършат преценката за наличие на помощ на национално равнище. Имам предвид най-напред националните държавни служители, които отговарят за уведомяването на Комисията относно мерките за помощ, след това предприятията,

43 Имам предвид по-специално проблема с данъчните становища („tax rulings“), посредством които някои предприятия биха могли да се ползват от данъчни предимства, адаптирани „по мярка“. Вж. Известието на Комисията относно понятието за държавна помощ, точки 169—174.

44 Вж. точки 98—101 от настоящото заключение.

45 Вж. по-специално *Peiffert*, O. Comparaison n'est pas raison: Pour une clarification du critère de sélectivité d'une aide d'État — Revue Concurrences, 2017, № 3, 52—63, по-специално стр. 53 и 54: „[н]езависимо от увеличаването на броя на съдебните спорове в тази област, понякога решенията на [Съда] и на [Общия съд] изглежда пораждат повече въпроси, отколкото решават. От гледна точка на правната сигурност като че ли винаги е необходимо изясняване на съдебната практика относно [условието за селективност]. [Е]лементите, чрез които може да се установи със сигурност неселективната мярка, са рядкост. Обсъждането изглежда се измества към плоскостта на „референтната рамка“, въз основа на която следва да се сравнява третирането на предприятията […]. В по-общ план съдебната практика показва, че преюдициални запитвания се отправят от национални съдилища, които се сблъскват със значителни трудности при тълкуването на условието за селективност, необходимо за прилагане на задължението за standstill, което е в кръга на предоставените им задължения“.

46 Вж. точки 121—140 (първи етап), точки 141—179 (втори етап) и точки 180—195 (трети етап) от настоящото заключение.

47 Решение от 28 юни 2018 г. (C-203/16 P, EU:C:2018:505). Това дело се отнася до данъчен режим, който съдържа общо правило (пренасяне на загубите), дерогация (частичен или пълен отказ да се предостави възможност за пренасяне на загубите при значителна промяна на акционерната структура) и дерогация от дерогацията (пренасянето на загубите отново е възможно, когато значителната промяна на акционерната структура е с цел преструктуриране на дружеството). Съдът приема, че Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като е потвърдил анализа на Комисията, че референтната система се свежда само до дерогацията, с изключение на общото правило.

от които би могло да се изиска да възстановят неправомерно предоставена помощ, и на последно място, националните юрисдикции, които отговарят за коригирането на неправомерно предоставена помощ[48]. Ще отбележа, че именно в изпълнение на тази задача запитващата юрисдикция е сезирала Съда с настоящото преюдициално запитване[49].

87. Поради тези съображения както по същество, така и от формална гледна точка, предлагам на Съда да приложи, не само в настоящия случай, а в по-общ план в данъчната област, класическия метод на анализ, основан на критерия за общодостъпност.

88. Както ще стане видно от следващия раздел, прилагането на този класически метод на анализ позволява лесно да се направи извод, че освобождаването, предвидено в член 6а от GrEStG, не е селективно.

B. По прилагането на класическия метод за анализ на селективността и квалифицирането на предвиденото в член 6а от GrEStG освобождаване като мярка с общ характер

89. Член 107 ДФЕС забранява помощ, която поставя „в по-благоприятно положение […] определени предприятия или производството на някои стоки“, т.е. селективна помощ[50].

90. Съгласно постоянната съдебна практика предимствата, произтичащи от мярка с общ характер, приложима без разграничение към всички стопански субекти, не представляват държавни помощи по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС[51].

91. За разлика от метода на референтна рамка, който ще разгледам в следващия раздел, класическият метод на анализ не се основава на идеята за дискриминация[52], а на тази за *общодостъпност*. Съгласно този подход селективна е всяка мярка, която предоставя предимство, достъпно само за „определени предприятия или производството на някои стоки“, ако си послужа с текста на член 107, параграф 1 ДФЕС, в който не се използва понятието за дискриминация.

92. Съгласно този подход трябва да се квалифицират като селективни предимствата, от които могат да се ползват едно или повече предприятия или категории предприятия, или един или повече сектори на дейност[53].

93. В този смисъл понятието за мярка с общ характер се прилага само за предимствата, предоставяни на всички предприятия, независимо от сектора, в който упражняват дейността си, т.е. за междусекторните предимства. Такива предимства по принцип трябва да се считат за мерки с общ характер, като се има предвид, че за целта те трябва да се предоставят на всички предприятия на територията на страната[54].

48 Вж. по-специално решения от 21 ноември 2013 г., Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, т. 28), от 15 септември 2016 г., PGE (C-574/14, EU:C:2016:686, т. 31), и от 18 май 2017 г., Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, т. 42).

49 Вж. точки 33 и 34 от настоящото заключение.

50 Вж. по-специално решения от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 32), и от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 41).

51 Вж. по-специално решения от 29 март 2012 г., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, т. 39), от 26 април 2018 г., ANGED (C-236/16 и C-237/16, EU:C:2018:291, т. 27), и от 28 юни 2018 г., Lowell Financial Services/Комисия (C-219/16 P, непубликувано, EU:C:2018:508, т. 87).

52 Вж. точка 63 от настоящото заключение и посочените в бележката под линия препратки.

53 Относно примери за секторни помощи вж. решения от 19 май 1999 г., Италия/Комисия (C-6/97, EU:C:1999:251, т. 17), от 15 декември 2005 г., Италия/Комисия (C-66/02, EU:C:2005:768, т. 96—98), Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, т. 45—49), и от 30 юни 2016 г., Белгия/Комисия (C-270/15 P, EU:C:2016:489, т. 50—53).

54 Вж. решение от 8 ноември 2001 г., Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, т. 35 и 36).

94. При това уточнение понятието за мярка с общ характер не изисква всички предприятия *действително да се ползват* от въпросното междусекторно предимство (критерий за действителна достъпност), а само всички предприятия да могат да *се ползват от него* (критерий за достъпност)[55]. Именно това е значението на постоянната съдебна практика, съгласно която фактът, че само данъчнозадължените лица, отговарящи на условията за прилагане на дадена мярка, могат да се ползват от нея, не може сам по себе си да ѝ придаде селективен характер[56]. За сметка на това могат да се квалифицират като селективни предимствата, от чието ползване са безвъзвратно изключени някои предприятия или определени икономически сектори.

95. В практиката на Съда има редица примери за мерки с общ характер или с потенциално общ характер. Така данъчна мярка, която позволява на данъчнозадължените лица да приспаднат печалбата от продажбата на икономически активи, при условие че придобият други икономически активи, трябва да се квалифицира като обща мярка[57]. Също така обстоятелството, че по-голямо намаляване на социалноосигурителни вноски се предоставя само на предприятията, които наемат работници, упражняващи физически труд, или работници, чието работно време надхвърля определен брой часове, не е достатъчно, за да се приеме, че е налице помощ[58].

96. Съдът също така приема, че трябва да се квалифицира като мярка с общ характер национална разпоредба, предвиждаща при определени условия прекратяване на съдебни производства по данъчни дела чрез заплащането на сума, равняваща се на 5 % от цената на иска[59], или национална правна уредба, която предвижда, че действието, с което се прекъсва давността в рамките на наказателно преследване за тежки измами в областта на ДДС, води до продължаване на давностния срок само с една четвърт от първоначалната му продължителност[60].

97. Освен това в решение Netherlands Maritime Technology Association/Комисия[61] Съдът потвърждава валидността на решение на Комисията[62], в което предоставеното данъчно предимство, приложимо само за активи, придобити чрез договор за финансов лизинг, се квалифицира като мярка с общ характер.

98. С оглед на това уточнение междусекторно предимство не може да се квалифицира като мярка с общ характер, ако е установено, че то е *косвено селективно*, т.е. когато въпреки на пръв поглед общия му характер определени предприятия или някои икономически сектори фактически са безвъзвратно изключени от възможността да се ползват от него.

55 Тълкуване, основано на критерия за действителната достъпност, би довело до квалифициране като селективна на всяка мярка, включваща данъчни стимули, тъй като по дефиниция от такава мярка не се ползват действително всички предприятия, а тя има за цел да повлияе на поведението им, като предоставя данъчно предимство на тези предприятия, възприели желаното поведение. Подобно тълкуване трудно би се съвместило с принципа на автономия на държавите членки в данъчната област (вж. т. 78 от настоящото заключение).

56 Вж. по-специално решения от 29 март 2012 г., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, т. 42), от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 59), и от 28 юни 2018 г., Andres/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 94).

57 Вж. решение от 19 септември 2000 г., Германия/Комисия (C-156/98, EU:C:2000:467, т. 22). Разглежданата в случая мярка обаче е селективна, доколкото предвижда увеличение на приспаднатия размер при придобиване на нови дялове в капиталови дружества със седалище или място на управление в новите провинции или в Берлин и с най-много 250 служители на трудов договор (вж. т. 23 от същото решение).

58 Вж. решение от 17 юни 1999 г., Белгия/Комисия (C-75/97, EU:C:1999:311, т. 28). Разглежданата в случая мярка обаче е селективна, доколкото ползването ѝ е изрично ограничено до определени сектори на дейност (вж. т. 29—31 от същото решение).

59 Вж. решение от 29 март 2012 г., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, т. 39—44).

60 Вж. решение от 8 септември 2015 г., Taricco и др. (C-105/14, EU:C:2015:555, т. 62).

61 Решение от 14 април 2016 г. (C-100/15 P, непубликувано, EU:C:2016:254).

62 Решение C(2012) 8252 окончателен на Комисията от 20 ноември 2012 г. относно държавна помощ SA.34736 (2012/N) — Испания — Предсрочна амортизация на стойността на активи, придобити чрез финансов лизинг.

99. Така в решение Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство [63] Съдът приема, че косвено селективни са данъчни предимства, на пръв поглед с общ характер, но от които фактически се ползват само офшорните дружества. Също така в решение GEMO Съдът приема, че мярка, предвиждаща безплатното събиране и унищожаване на животински трупове и на отпадъци от кланици, е косвено селективна, тъй като от такава мярка се ползват основно животновъдите и кланиците, независимо че в отделни случаи и други субекти могат да се ползват от нея [64].

100. Предвид увреждащите последици за конкуренцията в рамките на вътрешния пазар по отношение на такива пряко или косвено селективни предимства трябва да се прилагат разпоредбите относно държавните помощи. Обратно, предимствата, които се предоставят на всички предприятия, нямат такива антиконкурентни последици и следователно за тях не се прилагат разпоредбите относно държавните помощи.

101. В съответствие с тази постоянна съдебна практика следва да се провери дали предвиденото в член 6а от GrEStG освобождаване предоставя *пряко или непряко* предимство, от което определени предприятия или някои икономически сектори са безвъзвратно изключени.

102. Според мен няма никакво съмнение, че това освобождаване съставлява мярка с общ характер в уточнения по-горе смисъл, а именно мярка, от която могат да се ползват всички предприятия, независимо от сектора, в който упражняват дейността си.

103. Всъщност, както посочва германското правителство, приложното поле на това данъчно предимство, първо, не е запазено само за предприятия, осъществяващи дейност в определена област, нито за някои видове производство, а се прилага по отношение на всички предприятия, независимо от предмета на тяхната дейност. Второ, член 6а от GrEStG не налага никакво изискване относно правната форма, размера на предприятието или местонахождението на неговото седалище. Трето, посочените в тази разпоредба видове преобразуване се провеждат във всички сектори.

104. Този довод се потвърждава и от целта на германския законодател при приемането на член 6а от GrEStG, както е посочена от A-Brauerei, а именно да се улесни преструктурирането на предприятия с цел да се премахнат някои пречки пред икономическия растеж [65]. В този смисъл целта на германския законодател е била да насърчи растежа на германската икономика *като цяло*, а не на конкретен сектор. Според мен разпоредбите относно държавните помощи не се прилагат по отношение на такива мерки.

105. Ще добавя, че всяко предприятие има възможност в рамките на икономическата си стратегия да организира дейността си в рамките на група от дружества и евентуално да извърши някой от видовете преобразуване, посочени в член 6а от GrEStG.

63 Решение от 15 ноември 2011 г. (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 103—108).

64 Решение от 20 ноември 2003 г. (C-126/01, EU:C:2003:622, т. 35—39).

65 Проектозакон за ускоряване на икономическия растеж („Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums“), Deutscher Bundestag, документ 17/15, стр. 21. Приложение 10 към писмените бележки на A-Brauerei.

106. Не виждам никакво основание този случай да се третира различно от посочения по-горе случай на данъчно предимство, предоставяно само за активи, придобити чрез договор за лизинг. По същия начин всяко предприятие има възможност да структурира придобиването на активи, като сключва договор за лизинг. В това отношение мотивите, накарали Комисията да изключи селективността на това предимството, според мен могат изцяло да се отнесат към разглежданото в настоящото дело освобождаване [66].

107. С други думи, както договорите за лизинг, така и групите от дружества са правни инструменти, които се предоставят на всяко предприятие и за всяка икономическа дейност, така че свързано с използването им данъчно предимство представлява мярка с общ характер.

108. Отбелязвам също така, както правилно изтъква и германското правителство, че член 6a GrEStG не провежда разграничение между националните предприятия и предприятията, установени в други държави членки. Освен това съгласно тази разпоредба освобождаването се прилага и за „аналогични преобразувания“, предвидени в правото на държава членка.

109. Следователно, тъй като се предоставя на всяко предприятие на територията на страната и дори на всяко национално или чуждестранно предприятие, което притежава недвижим имот на територията на страната, предвиденото в член 6a от GrEStG освобождаване представлява мярка с общ характер, изключена от приложното поле на член 107, параграф 1 ДФЕС.

110. Съгласно припомнената в точка 94 от настоящото заключение съдебна практика квалифицирането като мярка с общ характер не може да се изключи, поради обстоятелството че не всички предприятия се ползват *действително* от освобождаването по член 6a от GrEStG било защото не са организирали дейността си в рамките на група от дружества, било защото не са извършили някое от видовете преобразуване, посочени в тази разпоредба.

111. Както отбелязва запитващата юрисдикция, за да бъде предоставено, всяко данъчно предимство трябва да отговаря на определени условия, което изключва непременно някои данъчнозадължени лица от възможността да го ползват. Самото наличие на едно или повече условия за предоставянето му не е достатъчно, за да се квалифицира данъчно предимство като селективно, тъй като в противен случай това би означавало към данъчните уредби на държавите членки като цяло да се прилагат разпоредбите относно държавните помощи.

112. С други думи, данъчно предимство, свързано с поведение, което би могло да бъде възприето от всяко предприятие, представлява мярка с общ характер [67].

113. Накрая, за да избегна всякакво двусмислие, уточнявам, че разглежданият в настоящия раздел класически метод на анализ, на който отдавам предпочитанията си, трябва да се разграничава от възприетия от Общия съд в решение Комисия/World Duty Free Group и др. [68], който Съдът е обявил за невалиден. Всъщност Общият съд е тълкувал условието за селективност като изискващо Комисията да установи конкретна категория предприятия, поставени в по-благоприятно положение от разглежданата данъчна мярка. Както с основание постановява Съдът, такова формалистично тълкуване на понятието за селективност трябва да се

66 Вж. решение от 14 април 2016 г., Netherlands Maritime Technology Association/Комисия (C-100/15 P, непубликувано, EU:C:2016:254, т. 23): „[н]ай-напред Комисията отбелязва, че тази мярка е приложима за всички дружества, които подлежат на облагане с данък върху доходите в Испания, без оглед на секторите, в които те упражняват дейност, мястото на установяване, размера или правния им статут. Обстоятелството, че посочената мярка се прилага само спрямо активите, придобити по договор за финансов лизинг, не води до селективно предимство, тъй като всички видове активи могат да бъдат финансирани с договори за лизинг, които могат да бъдат използвани от дружества от всички сектори на дейност и с всякакъв размер. Комисията отбеляза също така, че според испанските органи мярката, за която е отправено уведомление, се прилага както за изградените в Испания активи, така и за тези, изградени в други държави членки“. Вж. също Решение C(2012) 8252 окончателен, точки 26—36.

67 Вж. точка 71 от настоящото заключение и посочените в бележката под линия препратки.

68 Решение от 21 декември 2016 г. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981).

отхвърли[69]. Освен това, както правилно отбелязва генералният адвокат Wathelet в заключението си по последното посочено дело, разглежданата мярка поставя в по-благоприятно положение предприятията, извършващи трансгранични операции[70]. Това обаче не е така при разглежданата в настоящото дело мярка[71].

114. С оглед на изложеното предлагам на Съда да отговори на поставения въпрос в смисъл, че освобождаването по член 6а от GrEStG представлява мярка с общ характер и следователно не може да се квалифицира като държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

115. Прилагането на този подход е още по-уместно, като се има предвид, че от стриктния прочит на решение Комисия/World Duty Free Group и др.[72] би могло да се приеме, че понятието за мярка с общ характер de facto е изпразнено от съдържание, както изтъква германското правителство в съдебното заседание за изслушване на устните състезания. Все пак уточнявам, че обхватът на това решение ми изглежда ограничен по този въпрос до констатацията за посочената по-горе грешка при прилагане на правото.

116. При условията на евентуалност в следващия раздел ще разгледам прилагането на метода на референтна рамка.

Г. По прилагането на метода на референтна рамка към освобождаването по член 6а от GrEStG

117. За да прецени селективността, по-специално в данъчната област, в някои случаи Съдът прибягва до триетапен метод, определен въз основа на „референтна рамка“.

118. Съгласно този метод, на първо място, следва да се установи референтната рамка, т.е. приложимият в съответната държава членка общ или обичаен данъчен режим. На второ място, необходимо е да се прецени дали разглежданата данъчна мярка дерогира този режим, доколкото въвежда диференциация между оператори, които от гледна точка на преследваната с посочения режим цел се намират в сходно фактическо и правно положение. На трето място, следва също да се провери дали въпросната диференциация е обоснована от естеството и структурата на предварително установения данъчен режим[73].

119. Както ще изтъкна в хода на изложението си, прилагането на всеки от отделните етапи на този метод на анализ създава трудности в контекста на настоящото дело. В това отношение се питам дали е целесъобразно да се изисква толкова сложен анализ за всяко от различията във връзка с облагането, въведени от държавите членки.

120. След това уточнение, въпреки тези трудности при прилагането, считам, че от всеки от трите етапа на метода на референтната рамка може да се направи изводът, че разглежданото в главното производство освобождаване не е селективно.

69 Вж. решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 71 и 94).

70 Заключение на генералния адвокат Wathelet по съединени дела Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:624, т. 135—139).

71 Вж. точка 108 от настоящото заключение.

72 Решение от 21 декември 2016 г. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981).

73 Вж. в този смисъл решения от 8 септември 2011 г., Paint Graphos и др. (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 49 и 64), от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 41), Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 57—60), и от 28 юни 2018 г., Andres/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 86 и 87). Вж. също заключението на генералния адвокат Wahl по дело Andres/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, т. 96).

1. По определянето на релевантната референтна рамка

121. Първото формално споменаване в практиката на Съда на необходимостта от определяне на референтна рамка води началото си от решение Португалия/Комисия[74] в пасаж, в който Съдът разглежда *географската* селективност на съответното предимство. Според мен в този контекст въпросният подход трябва да се приеме безусловно. Всъщност преценката за географска селективност изисква предварително да се определи дали релевантната референтна рамка е на равнище на държавата или на равнище на съответното субдържавно образувание[75].

122. Едва на второ място след решение Paint Graphos и др.[76], постановено през 2011 г., Съдът „въвежда“ този етап при преценката на селективността *по същество*.

123. При все това определянето на релевантната референтна рамка при преценката на селективността по същество създава трудности, посочени по-специално от няколко генерални адвокати. По дело Andres/Комисия[77] генералният адвокат Wahl подчертава, че определянето на референтната система създава значителна правна несигурност, по-специално от гледна точка на данъчното облагане. По делата ANGED[78] генералният адвокат Kokott отбелязва, от една страна, че при проверката на селективността възникват значителни трудности както с оглед на данъчното законодателство на държавите членки, така и във връзка с тяхното законодателство относно налозите и таксите, а от друга страна, че определянето на референтна рамка не е решаващо.

124. Тези трудности също са отразени в доктрината[79].

125. Трудностите, свързани с определянето на референтната рамка, са отразени и в практиката на Съда. По-специално те са довели до отмяна на решения на Общия съд по дела Комисия/World Duty Free Group и др. и Andres/Комисия[80].

126. В главното производство тези трудности се илюстрират с различията в предложените на Съда подходи за определяне на релевантната референтна рамка.

74 Решение от 6 септември 2006 г. (C-88/03, EU:C:2006:511, т. 56 и 57).

75 Вж. също решение от 11 септември 2008 г., UGT-Rioja и др. (C-428/06—C-434/06, EU:C:2008:488, т. 47, 75 и 143).

76 Вж. по-специално точка 49 от решение от 8 септември 2011 г., Paint Graphos и др. (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550), в което Съдът цитира „в този смисъл“ точка 56 от решение от 6 септември 2006 г., Португалия/Комисия (C-88/03, EU:C:2006:511). Вж. освен това решения от 18 юли 2013 г., P (C-6/12, EU:C:2013:525, т. 19), от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 35—45), от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 55), както и решенията, посочени в бележка под линия 80.

77 Заключение на генералния адвокат Wahl по дело Andres/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2017:1017). Най-напред в точка 98 от заключението генералният адвокат Wahl посочва, че това дело показва трудностите, свързани с определянето на референтната система. По-нататък в точка 101 от същото заключение генералният адвокат Wahl отбелязва, че „[за] разлика от други видове схеми за помощи, определянето с точност на подобна обичайна, общоприложима система е изпълнено с несигурност от гледна точка на данъчното облагане. Като се има предвид сложността на всяка данъчна система и променливите, свързани с определянето на данъчната тежест за предприятията, изглежда невъзможно да се установи със сигурност какво е „обичайното положение“. Накрая, точка 105 от посоченото заключение има следното съдържание: „[…] Запитана за критериите, които трябва да се използват при определяне на референтната система, *Комисията не успява да обясни въз основа на какво е определила референтната система*. Тя описва този процес като търсене на логика в системата. Ако не друго, с отговора си Комисията изглежда потвърждава, че определянето на референтната система във всеки конкретен случай *не се основава в действителност на набор от обективни критерии*“ (курсивът е мой).

78 Заключение на генералния адвокат Kokott по съединени дела ANGED (C-236/16 и C-237/16, EU:C:2017:854, т. 76 и 88).

79 Вж. по-специално Peiffert, O., цит.съч., стр. 60: „[м]акар да е разбираемо, че съдилищата на Съюза не се считат за […] обвързани с представената от държавите членки информация, определянето на тази референтна рамка все пак създава значителни трудности. В това отношение впрочем ясен метод не съществува“. [неофициален превод]

80 Вж. решения от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981), и от 28 юни 2018 г., Andres/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2018:505). Що се отнася до последното дело, вж. също решения от същата дата Германия/Комисия (C-208/16 P, непубликувано, EU:C:2018:506), Германия/Комисия (C-209/16 P, непубликувано, EU:C:2018:507), и Lowell Financial Services/Комисия (C-219/16 P, непубликувано, EU:C:2018:508).

127. Преди да разгледам тези подходи, трябва да подчертая, че фактът, че член 6а от GrEStG дерогира член 1 от GrEStG, не е достатъчен, за да се изключи член 6а от GrEStG от референтната рамка. С други думи, не е достатъчно да се установи, че член 6а от GrEStG *изрично* дерогира член 1 от GrEStG, за да се стигне до извода, че член 1 от GrEStG е референтната рамка, а член 6а от GrEStG дерогира тази рамка.

128. В това отношение в обявеното наскоро решение Andres/Комисия[81] Съдът уточнява, че използваната законодателна техника не може да бъде достатъчна за определянето на референтната система, релевантна за целите на преценката изпълнено ли е условието за селективност, тъй като иначе би се придало решаващо значение на формата на държавната намеса вместо на нейните последици, и следователно използваната законодателна техника не може да бъде решаващ критерий за целите на определянето на референтната система. Ще подчертая, че този стремеж към отхвърляне на формализма при анализа на държавните помощи съответства дори на самия текст на член 107, параграф 1 ДФЕС, който забранява всяка помощ, предоставена „под каквато и да било форма“.

129. В тази връзка припомням, че съгласно постоянната съдебна практика член 107, параграф 1 ДФЕС не разграничава държавните мерки в зависимост от техните причини или цели, а ги определя в зависимост от техните последици[82].

130. С други думи, референтната рамка следва да се определи само въз основа на последиците от разглежданите мерки. В главното производство обаче трябва да се констатира, че страните, представили писмени становища пред Съда, тълкуват по различен начин последиците на членове 1 и 6а от GrEStG.

131. Според A-Brauerei данъкът върху придобиването на недвижими имоти цели да се обложи придобиването на контрол върху недвижим имот, намиращ се на германска територия. Съгласно този подход, който бих определил като „икономически“, референтната рамка се състои едновременно от членове 1 и 6а от GrEStG. Всъщност член 6а от GrEStG е пряко част от референтната рамка, тъй като освобождава от облагане онова преобразуване, което не води до промяна на контрола върху недвижимия имот, който остава собственост на едно и също упражняващо контрол предприятие. Следователно член 6а от GrEStG не представлявал дерогация от референтната рамка и поради това не бил селективен по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

132. Германското правителство също счита, че референтната рамка се състои едновременно от членове 1 и 6а от GrEStG. За разлика от A-Brauerei обаче, това правителство предлага подход, основан на понятието за данъчен капацитет. Съгласно този подход данъкът върху придобиването на недвижими имоти цели да се обложи обективният финансов капацитет на приобретателя или на продавача на имота, който се проявява при прехвърляне на имущество.

133. Обратно, според Комисията референтната рамка се основава само на член 1 от GrEStG, който определял действията по размяна, водещи до възникването на данъчно задължение за всички физически или юридически лица, които юридически или икономически придобиват недвижим имот в Германия. В това отношение Комисията уточнява, че разглежданата референтна рамка е чисто данъчна по своя характер и цели облагането с данък на всички действия по размяна, които от юридическа или икономическа гледна точка водят до прехвърляне на собственост.

81 Решение от 28 юни 2018 г. (C-203/16, EU:C:2018:505, т. 92 и 104).

82 Вж. по-специално решения от 29 март 2012 г., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, т. 36), от 30 юни 2016 г., Белгия/Комисия (C-270/15 P, EU:C:2016:489, т. 40), и от 26 октомври 2016 г., Orange/Комисия (C-211/15 P, EU:C:2016:798, т. 38).

134. За мен е изключително трудно да поставя под съмнение релевантността на всяка от тези три цели. Подобно на повечето данъчни разпоредби, струва ми се, че разглежданият в главното производство данък върху придобиването на недвижими имоти преследва едновременно няколко цели, които могат да бъдат установени въз основа на неговите последици, и по-специално въз основа на тези, посочени от A-Brauerei, германското правителство и Комисията. Според мен, ако се отдаде предимство на една от тези цели в ущърб на другите, с цел да се определи „единствената“ релевантна референтна рамка, за да се провери условието за селективност, това би породило значителна опасност от произвол.

135. По-конкретно, подходът на Комисията, съгласно който следва да се вземе предвид само данъчната цел, която си поставя този режим, а именно събирането на данъчните приходи, задължително трябва да се отхвърли, тъй като би лишил от всякакво полезно действие първите два етапа от метода на референтната рамка [83].

136. Тази опасност от произвол, свързана с определянето на релевантната референтна рамка, създава значителна правна несигурност, по-специално за националните държавни служители, предприятията и националните юрисдикции, които следва да преценят дали е налице помощ на национално равнище [84]. Ще подчертая, че според мен тази правна несигурност е неразривно свързана с необходимостта да се определи референтна рамка въз основа на целите, преследвани с разглеждания данък.

137. Считам, че тази правна несигурност трудно може да се съвмести с постоянната съдебна практика, съгласно която понятието за държавна помощ има правен характер и трябва да се тълкува въз основа на обективни фактори [85]. Освен това ще припомня, че нищо не обуславя Комисията да разполага с широко право на преценка, що се отнася до квалифицирането на мярка като държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС [86]. Правната несигурност при определянето на релевантната референтна рамка обаче би създала опасност такова правомощие да бъде de facto предоставено на Комисията.

138. Тази правна несигурност търпи критика още повече заради това, че изборът на референтната рамка може да има решаващо значение за преценката на селективността, а следователно и за квалифицирането като държавна помощ [87]. Ето защо в настоящото дело предложените от A-Brauerei и германското правителство референтни рамки изключват селективността на освобождаването по член 6а от GrEStG, за разлика от предложената от Комисията референтна рамка.

139. С оглед на това уточнение все пак предпочитам предложения от A-Brauerei подход, който според мен се подкрепя от предоставените от запитващата юрисдикция разяснения. Всъщност според нея освобождаването по член 6а от GrEStG въвежда корекция в приложното поле на член 1 от GrEStG, което е определено твърде широко, изключвайки случаите на преобразуване

83 Вж. точки 145 и 146 от настоящото заключение.

84 Вж. точка 86 от настоящото заключение.

85 Вж. по-специално решения от 16 май 2000 г., Франция/Ladbroke Racing и Комисия (C-83/98 P, EU:C:2000:248, т. 25), от 9 юни 2011 г., Comitato „Venezia vuole vivere“ и др./Комисия (C-71/09 P, C-73/09 P и C-76/09 P, EU:C:2011:368, т. 132), от 21 юни 2012 г., BNP Paribas и BNL/Комисия (C-452/10 P, EU:C:2012:366, т. 100), и от 30 ноември 2016 г., Комисия/Франция и Orange (C-486/15 P, EU:C:2016:912, т. 87).

86 Вж. решения от 22 декември 2008 г., British Aggregates/Комисия (C-487/06 P, EU:C:2008:757, т. 112), и от 9 юни 2011 г., Comitato „Venezia vuole vivere“ и др./Комисия (C-71/09 P, C-73/09 P и C-76/09 P, EU:C:2011:368, т. 132).

87 В точки 47—60 от настоящото заключение изложих съображенията, поради които различията в данъчната област по принцип отговарят на другите условия, предвидени в член 107, параграф 1 ДФЕС.

в рамките на групи от дружества, поради това че те не се отразяват на имуществените права върху съответните недвижими имоти[88]. Следователно член 6а от GrEStG е част от референтната рамка и не може да се смята за селективен по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

140. При условията на евентуалност — в случай че според Съда релевантната референтна рамка се състои само от член 1 от GrEStG в съответствие с предложения от Комисията подход — в следващия раздел ще проверя дали случаите, попадащи в приложното поле на член 6а от GrEStG, са сходни с тези, които не попадат в него.

2. По липсата на сходство между случаите, към които се прилага освобождаването по член 6а от GrEStG, и тези, към които освобождаването не се прилага

141. Съгласно практиката на Съда вторият етап от метода на референтната рамка е да се провери дали разглежданата данъчна мярка въвежда диференциация между оператори, които *от гледна точка на преследваната от референтната рамка цел* се намират в сходно фактическо и правно положение[89].

142. Ще припомня, че Съдът не е сезиран с този аспект по дело Комисия/World Duty Free Group и др.[90], тъй като Общият съд е отменил решението на Комисията, без да разгледа доводите относно липсата на сходство между данъчнозадължените лица, за които се прилага разглежданото освобождаване, и тези, за които то не се прилага.

143. Преценката за сходство в контекста на втория етап от метода на референтната рамка повдига редица деликатни въпроси.

144. На първо място, след като изисква да се определи „целта“, преследвана с референтната рамка, има риск този втори етап да породи правна несигурност. Всъщност, както посочих в точка 134 от настоящото заключение, разглежданият в главното производство данък върху придобиването на недвижими имоти преследва едновременно няколко цели, подобно на повечето данъчни разпоредби. Посочвам отново, че ако се отдаде предимство на една от тези цели в ущърб на останалите, за да се извърши проверката за сходство, това според мен би довело до опасност от произвол.

145. Например предложеният от Комисията подход отдава предимство на данъчната цел на този режим — а именно събирането на данъчни приходи — с оглед на която всички задължени за този данък лица се намират в сходно положение. Според мен е задължително да се изключи такъв подход, тъй като това би лишило от всякакво полезно действие първите два етапа от метода на референтната рамка, като се има предвид, че третият етап има ограничен обхват.

88 Така в контекста на главното производство, което се отнася до вливането на дъщерно дружество (T-GmbH) в дружеството майка (A-Brauerei), имуществените права върху недвижимите имоти на T-GmbH е можело да бъдат предоставени на A-Brauerei и преди сливането чрез придобиване, тъй като A-Brauerei е притежавало целия капитал на T-GmbH.

89 Вж. по-специално решения от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 57), от 20 декември 2017 г., Comunidad Autónoma de Galicia и Retegal/Комисия (C-70/16 P, EU:C:2017:1002, т. 58 и 61), и от 26 април 2018 г., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, т. 38 и 40).

90 Вж. решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 92—94 и 123).

146. Всъщност и най-напред, ако референтната рамка се определи като данък, всяко данъчно предимство, предоставяно на някои данъчнозадължени лица, непременно представлява дерогация от тази рамка (първи етап). На следващо място всички данъкоплатци могат като данъчнозадължени по този данък лица, да се считат за намиращи се в сходно положение от гледна точка на целта за събиране на данъчни приходи (втори етап). На последно място, само вътрешноприсъщите на референтната рамка механизми се допускат като обосновка, изведена от естеството или от общата структура на разглеждания режим (трети етап)[91].

147. Във всички случаи несъмнено е несигурно на определен данъчен режим да се възлагат една или повече цели. В това отношение бих искал да отбележа, че в неотдавнашното дело Белгия/Комисия[92] генералният адвокат Bobek определя не по-малко от три фактора, които могат да се вземат предвид при преценката за сходство в контекста на селективността, като същевременно посочва, че тази преценка „*винаги ще съдържа субективни елементи*, свързани с определянето на това кои предприятия са [сходни и защо], като се отдава по-голямо значение на един или друг фактор“.

148. Субективността на тази преценка според мен е в разрез с постоянната съдебна практика, припомнена в точка 137 от настоящото заключение, съгласно която, от една страна, понятието за държавна помощ трябва да се тълкува въз основа на обективни фактори, и от друга страна, нищо не обуславя Комисията да разполага с широко право на преценка, що се отнася до квалифицирането на мярка като държавна помощ.

149. На второ място, несигурност има и по отношение на вида на целите, които могат да бъдат изтъкнати, за да се извърши преценка за сходство. Съгласно известието на Комисията относно понятието за държавна помощ тази преценка трябва да се извърши от гледна точка на „*присъщата* на референтната система *цел*“, тъй като „[д]ържавите членки не могат да се позовават на *странични* за системата цели на политиката — като цели на регионалната, екологичната или промишлената политика — за да оправдават различното третиране на предприятията“[93].

150. Това разграничение между „присъща цел“ и „странични цели“ за референтната рамка поставя на практика въпроса относно условията, които се изискват, за да може легитимна цел да стане „присъща“ на референтна рамка цел. От прочита на релевантната съдебна практика[94], посочена в известието относно понятието за държавна помощ[95], е видно, че разглежданият данъчен режим трябва да бъде тясно структуриран около изтъкнатата легитимна цел, какъвто е случаят с екологичен данък, основан на целта за опазване на околната среда.

91 Вж. точки 180—186 от настоящото заключение.

92 Заключение на генералния адвокат Bobek по дело Белгия/Комисия (C-270/15 P, EU:C:2016:289, т. 31—37), курсивът е мой. Според него трите релевантни фактора са обхватът на прилагане на мярката, нейната цел и степента на заменяемост на съответните продукти.

93 Известие на Комисията относно понятието за държавна помощ, точка 135, курсивът е мой.

94 Вж. по-специално решения от 22 декември 2008 г., British Aggregates/Комисия (C-487/06 P, EU:C:2008:757, т. 86—93), в което Съдът припомня задължението да се проверява сходството от гледна точка на екологичната цел, преследвана с екологичен данък, от 8 септември 2011 г., Комисия/Нидерландия (C-279/08 P, EU:C:2011:551, т. 63—68), в което Съдът установява сходството от гледна точка на екологичната цел, преследвана със схема, насочена към ограничаване на емисиите NOx (опазване на околната среда), от 18 юли 2013 г., P (C-6/12, EU:C:2013:525, т. 29 и 30), в което Съдът отхвърля чуждите на разглежданата данъчна система цели, като запазването на работните места (т. 30), но този пасаж по-скоро се отнася до третия етап от метода на референтната рамка (вж. т. 29), от 4 юни 2015 г., Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, т. 78 и 79), в което Съдът установява липсата на сходство от гледна точка на екологичната цел, преследвана със специален данък за използването на ядрено гориво за производството на електроенергия, от 26 април 2018 г., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, т. 49—56), ANGED (C-234/16 и C-235/16, EU:C:2018:281, т. 42—50), и ANGED (C-236/16 и C-237/16, EU:C:2018:291, т. 37—46), в които Съдът констатира липсата на сходство от гледна точка на преследваните със специален данък цели за опазване на околната среда и на териториалното устройство.

95 Известие на Комисията относно понятието за държавна помощ, точка 136: „[п]реследваните цели на политиката обикновено се включват в структурата на *определени налози със специално предназначение* (и по-специално техните данъчни основи), като екологични и здравни данъци, налагани с цел възпиране от определени дейности или продукти, които оказват неблагоприятно въздействие върху околната среда или човешкото здраве. В такива случаи различното третиране на дейности или продукти, чието положение е различно от положението на дейностите или продуктите, които подлежат на облагане с данък по отношение на преследваната присъща цел, не представлява дерогация“ (курсивът е мой).

151. Това тълкуване на Комисията обаче изключва възможността за позоваване на легитимна цел, каквато е опазването на околната среда, в рамките на общ данък, какъвто е данъкът върху доходите, тъй като общият данък не е тясно структуриран около такава цел. В това отношение обаче си задавам въпроса дали е уместно да се приеме легитимна цел, каквато е опазването на околната среда, за „присъща“ цел на *специален данък*, основан на тази цел, дори когато тази цел следва да се счита за „странична“ на *общия данък*.

152. Всъщност подобно тълкуване би довело до асиметрично третиране на предимствата, предвидени в рамките на специални данъци, от една страна, и на тези, предвидени в рамките на общите данъци, от друга страна. Данъчно предимство, предоставяно в рамките на специален данък, може да се квалифицира като неселективно въз основа на легитимната цел (определена като „присъща“), за разлика от данъчно предимство, основано на същата цел (определена като „странична“) в рамките на общ данък върху дохода[96].

153. Такова асиметрично третиране би довело до отклонение в полза на специалните данъци и в ущърб на общите данъци — какъвто е данъкът върху доходите — в самата основа на разпоредбите относно държавните помощи, евентуално в противоречие с принципа за данъчна автономия на държавите членки[97].

154. В по-общ план имам известни опасения относно практическите последици от тълкуване, което изключва възможността за позоваване на някои легитимни цели, преследвани с разглежданата система на данъчно облагане.

155. Вече посочих, че целта на метода на референтната рамка е да се превърне забраната за държавни помощи в *обща* проверка за недискриминация, забраняваща по принцип всяко различие във връзка с облагането[98]. Посоченото по-горе тълкуване обаче би довело до допълнително утежняване на тази забрана, допускайки за целите на преценката за сходство само *присъщите цели* на разглеждания данъчен режим.

156. За сравнение разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС относно свободите на движение предвиждат забрана на дискриминацията, основана само на *произхода*, като същевременно допускат възможност за позоваване на *всяка легитимна цел* при преценката за сходство и при прегледа на евентуални обосновки.

157. В това отношение не намирам за убедителен довода, че всяка преследвана със съответния данъчен режим легитимна цел, свързана по-специално със социалната закрила или с опазването на околната среда, *може*, във всеки случай, да бъде взета предвид от Комисията при проверката на сходството на дадена помощ с вътрешния пазар. Всъщност такава *възможност* не може да се приеме за достатъчна, като се има предвид задължението за стриктно тълкуване на член 107, параграфи 2 и 3 ДФЕС и широкото право на преценка, с което разполага Комисията при тази проверка[99], по-специално в нехармонизирана област, каквато е данъчната област.

96 Във връзка с това вж. *Piernas López*, J. J. Revisiting Some Fundamentals of Fiscal Selectivity: The ANGED Case — European State Aid Law Quarterly, 2018, vol. 2, 274—281, по-специално стр. 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 (e.g. environmental) objectives will not be taken into account, and therefore the measure will probably be considered as selective aid“.

97 Вж. точки 74 и 78 от настоящото заключение.

98 Вж. точки 61—73 от настоящото заключение.

99 Вж. точка 76 от настоящото заключение.

158. Следователно, макар самото позоваване от страна на държава членка на легитимна цел само по себе си да не може да доведе до изключването на държавна мярка от приложното поле на член 107, параграф 1 ДФЕС, видно от приетото от Съда по-специално в решение от 2 юли 1974 г., Италия/Комисия [100], и в решение British Aggregates/Комисия [101], всяка легитимна цел трябва да може да бъде използвана *в специфичния контекст на втория етап от метода на референтната рамка*, а именно при проверката за сходство.

159. Намирам потвърждение на този подход в постановените неотдавна решения ANGED, в които Съдът преценява сходството от гледна точка на целите за опазване на околната среда и на териториалното устройство, без да квалифицира тези цели като „присъщи“ за разглежданата система на данъчно облагане [102].

160. След това уточнение следва да се провери в контекста на настоящото дело дали данъчнозадължените лица, за които се прилага освобождаването по член 6a от GrEStG, от една страна, и тези, за които то не се прилага, от друга страна, се намират в сходно фактическо и правно положение от гледна точка на *всички цели*, преследвани с данъка върху придобиването на недвижими имоти.

161. Подобно на поддържаните от запитващата юрисдикция, A-Brauerei и германското правителство подходи, считам, че случаят не е такъв и че следователно посоченото освобождаване не е селективно.

а) По липсата на сходство между преобразуването в рамките на група и извън група от дружества

162. На първо място, освобождаването по член 6a от GrEStG се отнася за сливане, разделяне или прехвърляне на имущество [103] в рамките на група от дружества, в които участват упражняващо контрол предприятие и едно или повече дружества, контролирани от това упражняващо контрол предприятие, или няколко дружества, контролирани от упражняващо контрол предприятие.

163. Според Комисията преследваната с член 1 от GrEStG цел е чисто данъчна по своя характер, а именно облагане с данък на всички действия по размяна, които юридически или икономически водят до прехвърляне на собственост. От гледна точка на тази цел обаче предприятията, които придобиват недвижими имоти извън група, се намирали в сходно фактическо и правно положение с предприятията, които се ползвали от разглежданото освобождаване.

164. Не съм съгласен с това становище на Комисията. Според мен преобразуванията *в рамките на* група не са сходни с такива юридически действия *извън* група.

165. Всъщност от икономическа гледна точка всеки недвижим имот, собственост на група от дружества, е косвено притежаван от дружеството майка до размера на нейното дялово участие в дружеството, което е юридически собственик на имота. В това отношение припомням, че за предвиденото в член 6a от GrEStG освобождаване се изисква упражняващото контрол предприятие да притежава най-малко 95 % от капитала на дружествата, участващи в преобразуването. В такива случаи от икономическа гледна точка ефектът от преобразуването няма никакво или почти никакво значение, тъй като упражняващото контрол предприятие

100 Решение от 2 юли 1974 г. (173/73, EU:C:1974:71, точки 21, 22, 27 и 28).

101 Решение от 22 декември 2008 г. (C-487/06, EU:C:2008:757, т. 86—93).

102 Решения от 26 април 2018 г., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, т. 49—56), ANGED (C-234/16 и C-235/16, EU:C:2018:281, т. 42—50), и ANGED (C-236/16 и C-237/16, EU:C:2018:291, т. 37—46).

103 Всъщност член 6a от GrEStG препраща към преобразуване по смисъла на член 1, параграф 1, точки 1—3 от UmwG, който се отнася до сливане, разделяне или прехвърляне на имущество.

остава непряко собственик на недвижимия имот преди и след тази сделка, както по същество отбелязва запитващата юрисдикция [104]. В същия ред на мисли A-Brauerei посочва, че целта на тази разпоредба е да се освободят от облагане сделки, които не водят до промяна при контрола върху съответните недвижими имоти.

166. С други думи и както потвърждава германското правителство в съдебното заседание за изслушване на устните състезания, целта на член 6а от GrEStG е по-специално да се избегне икономическо двойно данъчно облагане на групи от дружества. Всъщност, тъй като данъкът трябва да бъде платен, когато даден недвижим имот стане част от имуществото на дружество от групата, би било несправедливо да се събира отново този данък при всяко преобразуване в рамките на група от дружества.

167. Според мен тази особеност на преобразуването *в рамките на дадена група* между дружества, свързани с дялово участие от най-малко 95 %, изключва възможността такива сделки да се считат за сходни с придобиване на недвижими имоти *извън група*, каквато е обикновената продажба между несвързани лица.

б) По липсата на сходство между преобразуването и другите мерки за преструктуриране в рамките на група от дружества

168. На второ място, Комисията посочва, че от гледна точка на преследваната с данъка върху придобиването на недвижими имоти данъчна цел преобразуването в рамките на група е съпоставимо с другите мерки за преструктуриране в рамките на група. Например, тя отбелязва, че продажбата на недвижим имот между дружества от една и съща група не се ползва от предвиденото в тази разпоредба освобождаване.

169. Това становище на Комисията е изненадващо. Всъщност според мен правото на Съюза, и по-точно Директива 2009/133/ЕО [105], признават особеностите на преобразуването в рамките на група от дружества, и по-специално тези на сливания като разглежданото в главното производство. Така член 4, параграф 1 от тази директива предвижда, че сливането, разделянето и отделянето не водят до облагане на капиталовите печалби, по-специално от недвижими имоти [106].

170. Законодателят на Съюза обаче не е разширил обхвата на това предимство до другите сделки между дружества от една и съща група, и по-специално до обикновените продажби на активи между такива дружества. Според мен тази разлика в третирането се обяснява с особеностите на действията по преструктуриране, които също са посочени от A-Brauerei. Всъщност действията по преструктуриране имат специфични правни последици, по-специално поради техния мащаб, за правосубектността и/или за имуществото на съответните дружества. Например в резултат на сливането по принцип юридическото лице престава да съществува и неговото имущество се прехвърля към придобиващото дружество. За сравнение обикновената продажба води само до прехвърлянето на актив към имуществото на друг правен субект.

104 Вж. точка 139 от настоящото заключение.

105 Директива на Съвета от 19 октомври 2009 г. относно общата система за данъчно облагане, приложима спрямо сливанията, разделянията, отделянията, прехвърлянията на активи и замените на акции по отношение на дружества от различни държави членки, както и при прехвърлянето на седалище на SE или SCE в друга държава членка (ОВ L 310, 2009 г., стр. 34).

106 Вж. член 4, параграф 1 от Директива 2009/133: „[с]ливането, разделянето и отделянето не водят до облагане на капиталовите печалби, определени чрез разликата между реалната стойност на прехвърлените активи и пасиви и тяхната данъчна стойност“.

171. Според мен тази обективна по естеството си разлика изключва възможността да се приеме, че преобразуването и другите сделки между дружества от една и съща група, по-специално продажбите, са сходни от гледна точка на данък, който се прилага за сделките с недвижими имоти, независимо дали става дума за пряк данък върху капиталовите печалби или за косвен данък върху придобиването на недвижими имоти, какъвто е разглежданият в главното производство.

в) По липсата на сходство между преобразуването с праг на дялово участие от 95 % и тези, които не го достигат

172. На трето място, бих искал да отбележа, че член 6а от GrEStG предвижда праг на дялово участие от 95 % в контролираното дружество или дружества, което/които участват в преобразуването. Както посочва германското правителство, за да може да се ползва от разглежданото в главното производство освобождаване, преобразуването трябва да включва:

– упражняващо контрол предприятие и контролирано дружество,

– упражняващо контрол предприятие и няколко контролирани дружества, или

– няколко дружества, контролирани от упражняващо контрол предприятие.

173. Съгласно посочената разпоредба „контролирано“ дружество означава дружество, в капитала или имуществото на което упражняващото контрол предприятие пряко или косвено притежава дял в размер най-малко на 95 %. Налице е следователно разлика в третирането между дяловите участия под прага от 95 %, от една страна, и от друга — тези, които са равни или надхвърлят този праг, като само вторите могат да се ползват от освобождаването.

174. Тези дялови участия обаче не се намират в сходно положение, след като посоченият праг от 95 % е също така условие за данъчно облагане съгласно член 1, параграфи 2а и 3 от GrEStG, както основателно поясняват A-Brauerei и германското правителство.

175. В дадения от A-Brauerei пример с цифрови данни придобиването на дялово участие от 94 % в дружество, собственик на недвижими имоти, намиращи се на германска територия, не подлежи на облагане съгласно член 1, параграфи 2а и 3 от GrEStG. За сметка на това последващото сливане между дъщерното дружество и дружеството майка няма да се ползва от освобождаването, предвидено в член 6а от GrEStG, и следователно ще е облагаемо. В този случай при тези две сделки данъкът ще се събере еднократно.

176. Обратно, придобиването на дялово участие от 95 % или повече в едно и също дружество е облагаемо съгласно член 1 от GrEStG, докато последващото сливане ще се ползва от освобождаването по член 6а от GrEStG. Отново при тези две сделки данъкът ще се събере еднократно.

177. Така прагът на дялово участие от 95 %, изискван за да се ползва освобождаването (член 6а от GrEStG), разглеждан заедно с прага на участие от 95 %, предвиден като условие за облагане (член 1, параграфи 2а и 3 от GrEStG), не прави разлика между сходни положения, а напротив, позволява да се гарантира недискриминационно третиране на различните операции, предвидени в разглеждания в главното производство режим.

178. С оглед на изложените по-горе съображения считам, че данъчнозадължените лица, за които се прилага освобождаването по член 6а от GrEStG, от една страна, и тези, за които то не се прилага, от друга страна, не се намират в сходно фактическо и правно положение от гледна точка на целите, преследвани с разглеждания в главното производство данък. Следователно това освобождаване не е селективно по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

179. При условията на евентуалност, ако Съдът приеме, че тези категории данъчнозадължени лица се намират в сходно положение, в следващия раздел ще разгледам наличието на обосновка, изведена от естеството или от общата структура на разглеждания режим.

3. По наличието на обосновка, изведена от естеството или от общата структура на разглеждания данъчен режим

180. Видно от съдебната практика, понятието „държавна помощ“ не се отнася до държавните мерки, въвеждащи диференциране между предприятия, и следователно са селективни a priori, когато това диференциране произтича от естеството или от структурата на системата, в която се вписват тези мерки[107].

181. В данъчната област обхватът на тази обосновка е уточнен, както следва. Мярка може да бъде обоснована от естеството и общата структура на данъчната система, ако съответната държава членка може да докаже, че тази мярка произтича пряко от основните или ръководните принципи на нейната данъчна система. В това отношение трябва да се разграничават, от една страна, целите, поставени на конкретен данъчен режим и които са външни за него, и от друга, вътрешноприсъщите на самата данъчна система механизми, които са необходими за постигането на тези цели[108].

182. Подобно на разграничението между „присъща цел“ и „странични цели“, разгледано в рамките на втория етап[109], разграничението между „вътрешноприсъщи на самата данъчна система механизми“ и „странични цели“ според мен е трудно за прилагане.

183. От една страна, основателно може да се постави въпросът дали изразът „самата данъчна система“ има предвид референтната рамка — която се отнася до данъка върху придобиването на недвижими имоти в главното производство — или цялата данъчна уредба на държава членка.

184. Според мен да се ограничи това понятие до вътрешноприсъщите на цялата данъчна уредба на държава членка механизми, би създало риск да се лиши от каквото и да е полезно значение третият етап от метода на референтната рамка. Всъщност, ако това беше така, обосноваване с оглед на борба срещу злоупотребите или воля да се избегне двойното данъчно облагане би било допустимо в контекста на главното производство само ако *цялата данъчна уредба* на Федерална република Германия беше структурирана около тези цели.

107 Вж. по-специално решения от 22 декември 2008 г., British Aggregates/Комисия (C-487/06 P, EU:C:2008:757, т. 83), от 21 юни 2012 г., BNP Paribas и BNL/Комисия (C-452/10 P, EU:C:2012:366, т. 101), от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 42), и от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 58).

108 Вж. по-специално решения от 6 септември 2006 г., Португалия/Комисия (C-88/03, EU:C:2006:511, т. 81), от 8 септември 2011 г., Paint Graphos и др. (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 65), от 18 юли 2013 г., P (C-6/12, EU:C:2013:525, т. 22), и от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 43).

109 Вж. точки 149—159 от настоящото заключение.

185. Ето защо считам, че понятието „вътрешноприсъщи на самата данъчна система механизми“ има предвид механизмите, вътрешноприсъщи *само на референтната рамка*, която се отнася до данъка върху придобиването на недвижими имоти в главното производство. Намирам потвърждение на това тълкуване в известието на Комисията относно понятието за държавна помощ, което недвусмислено посочва вътрешноприсъщите на „референтната система“ основни или ръководни принципи [110].

186. От друга страна, и независимо от предходната забележка, разделителната линия между „странични цели“ и „вътрешноприсъщи механизми“ на разглеждания данъчен режим също създава затруднения. В това отношение препращам към становището ми относно разграничението между „присъща цел“ и „странични цели“ в контекста на преценката за сходство [111].

187. С оглед на това уточнение в известието си относно понятието за държавна помощ Комисията определя редица цели, които според нея могат да се изтъкват в рамките на този трети етап, например необходимостта да се противодейства на измамите или на отклоненията от данъчно облагане, необходимостта да се вземат предвид конкретни счетоводни изисквания, административната управляемост, принципът на данъчна неутралност, прогресивното естество на подоходния данък и преразпределителната му цел, необходимостта да се избягва двойното данъчно облагане, както и целта да се оптимизира събирането на данъчните задължения [112].

188. В настоящото дело обаче изтъкнатите от A-Brauerei и германското правителство съображения според мен съответстват на редица цели, посочени от Комисията.

189. На първо място, A-Brauerei твърди, че освобождаването по член 6а от GrEStG се основава пряко на основните или ръководни принципи на режима на данъка върху придобиването на недвижими имоти, тъй като с този данък се облагат правни сделки, при които се променя контролът върху намиращи се на територията на страната недвижими имоти.

190. Според мен това съображение, което може да бъде свързано с целта да се избегне двойното данъчно облагане, преследвана с разглеждания в главното производство режим, трябва да се приеме поради изложеното в точки 162—167 от настоящото заключение.

191. Второ, германското правителство твърди, че освобождаването по член 6а от GrEStG е в съответствие с поставената на данъка върху придобиването на недвижими имоти цел да се обложи обективният финансов капацитет на приобретателя или на продавача, който се проявява при прехвърляне на недвижим имот. Посочените в член 6а от GrEStG сделки обаче по никакъв начин не се отразявали на финансовия капацитет на участващите в тях субекти, тъй като тези участници не са независими субекти, а са свързани помежду си с дяловото участие от най-малко 95 % на упражняващото контрол предприятие в капитала на едно или повече участващи дружества.

192. Посочвам отново, че не виждам никакво основание да поставя под съмнение валидността на това разяснение.

110 Известие на Комисията относно понятието за държавна помощ, точка 138.

111 Вж. точки 149—159 от настоящото заключение.

112 Известие на Комисията относно понятието за държавна помощ, точка 139.

193. На последно място, A-Brauerei и германското правителство обосновават и изискването относно петгодишните периоди преди и след преобразуването, в които трябва да се притежава дял в размер на 95 % в капитала на контролираното дружество [113]. Съгласно техните разяснения тези периоди позволяват да се избегне освобождаването по член 6а от GrEStG да бъде приложено по отношение на някои злоупотреби, изразяващи се по-специално в краткотрайно придобиване на дялове за извършване на преобразуване, което не се облага с данъка върху придобиването на недвижими имоти.

194. В това отношение подчертавам, че запитващата юрисдикция потвърждава валидността на това разяснение. Освен това член 3, параграф 2, буква б) от Директива 2011/96/ЕС позволява на държавите членки по аналогичен начин да предвидят, че ползването на данъчно предимство зависи от продължителността на участието в капитала на дъщерно дружество [114].

195. От изложеното дотук следва, че условията за предоставяне на освобождаването по член 6а от GrEStG са обосновани от естеството и структурата на разглеждания в главното производство данъчен режим, поради което това освобождаване не е държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

VII. Заключение

196. С оглед на изложените съображения предлагам на Съда да отговори на преюдициалния въпрос на Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) по следния начин:

„Член 107, параграф 1 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че данъчно предимство като разглежданото в главното производство, изразяващо се в освобождаване от данък върху придобиването на недвижими имоти на преобразуване в рамките на група от дружества, в случая сливане, в което участват упражняващо контрол предприятие и контролирано дружество, като се има предвид, че упражняващото контрол предприятие трябва да притежава дялово участие от най-малко 95 % в капитала на контролираното дружество в продължение на пет години преди правната сделка и по принцип пет години след нея, представлява мярка с общ характер, поради което не може да се квалифицира като държавна помощ“.

113 Видно от предоставените от запитващата юрисдикция разяснения, вторият петгодишен период не се прилага при сливане съгласно възприетото от нея широко тълкуване. Вж. точка 30 от настоящото заключение.

114 Директива на Съвета от 30 ноември 2011 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки (ОВ L 345, 2011 г., стр. 8). Видно от съображение 3, нейната цел е дивидентите и другите форми на разпределение на печалби, плащани от дъщерни дружества на техните дружества майки, да се освободят от данъци при източника и да се предотврати двойното данъчно облагане на този вид доход на ниво дружество майка. Съгласно член 3, параграф 2, буква б) държавите членки разполагат с възможността да не прилагат посочената директива по отношение на дружествата от съответната държава членка, които не притежават участия за непрекъснат период от поне две години, квалифициращи ги като дружества майки, или по отношение на онези техни дружества, в които дружество от друга държава членка не притежава участие за непрекъснат период от поне две години.