Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
HENRIKA SAUGMANDSGAARDA ØEA
od 19. rujna 2018.[1]

Predmet C-374/17

Finanzamt B
protiv
A-Brauerei,
uz sudjelovanje
Bundesministerium der Finanzen

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Potpore koje dodjeljuju države – Materijalna selektivnost – Nepostojanje – Kriterij opće dostupnosti – Opća mjera – Referentni okvir – Usporedivost – Opravdanje koje se temelji na prirodi ili općoj strukturi referentnog okvira – Porezna pogodnost – Porez na promet nekretnina – Oslobođenje za postupke pretvorbe unutar grupe društava – Uvjet da udio u kapitalu društava sudionika iznosi najmanje 95 % – Petogodišnja razdoblja držanja udjela prije i nakon postupka pretvorbe”

I. Uvod

1. Odlukom od 30. svibnja 2017. Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka) uputio je Sudu zahtjev za prethodnu odluku o tumačenju članka 107. stavka 1. UFEU-a.

2. To je pitanje postavljeno u okviru spora između društva A-Brauerei i Finanzamt B (porezna uprava, Njemačka) u pogledu odluke potonje uprave da postupak kojim je društvo A-Brauerei preuzelo svoje društvo kći T-GmbH isključi iz oslobođenja predviđenog člankom 6.a Grunderwerbsteuergesetza (njemački zakon o porezu na promet nekretnina, u verziji od 26. veljače 1997., BGBl. I, str. 418., 1804, kako je posljednje izmijenjen člankom 12. točkom 1. zakona od 22. lipnja 2011., BGBl. I, str. 1126., u daljnjem tekstu: GrEStG). U biti, tom se odredbom od poreza na promet nekretnina izuzimaju određeni postupci pretvorbe izvršeni unutar grupe društava.

3. Sud koji je uputio zahtjev smatra da je činjenica da je društvo T-GmbH preuzelo društvo A-Brauerei obuhvaćena člankom 6.a GrEStG-a te da, prema tome, treba biti oslobođena poreza na promet nekretnina. Taj se sud, međutim, pita treba li se to oslobođenje kvalificirati kao „državna potpora” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Ističe da će kvalifikacija tog oslobođenja kao „državne potpore” u okolnostima glavnog postupka prvenstveno ovisiti o tumačenju uvjeta selektivnosti. Navedeni sud ipak smatra da oslobođenje predviđeno člankom 6.a GrEStG-a nije selektivno te da, prema tome, ne čini državnu potporu.

1 Izvorni jezik: francuski

4. Najprije moram istaknuti da sudsku praksu Suda u pogledu materijalne selektivnosti obilježava supostojanje dviju metoda analize, osobito u poreznim stvarima, što potvrđuje Obavijest Europske komisije o pojmu državne potpore [2].

5. S jedne strane, klasična metoda analize, koja se može izvesti iz teksta UFEU-a [3], temelji se na kriteriju opće dostupnosti. Prema tom pristupu, primijenjenom osobito u presudi Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina [4], selektivna je svaka pogodnost koja nije dostupna svim poduzetnicima na državnom području. Kriterij opće dostupnosti ne zahtijeva da se svi poduzetnici stvarno koriste predmetnom pogodnošću, nego da se svi *mogu* njome koristiti [5].

6. S druge strane, takozvana metoda „referentnog okvira", koja proizlazi iz presude Paint Graphos i dr. [6] donesene 2011. i koja je potvrđena u presudi Komisija/World Duty Free Group i dr. [7], temelji se na kriteriju diskriminacije [8]. Prema tom pristupu koji se dijeli na tri faze, pogodnost je selektivna ako čini odstupanje od relevantnog referentnog okvira, ako nije dostupna svim poduzetnicima koji se nalaze u usporedivim situacijama i ako nije opravdana prirodom ili općom strukturom predmetnog sustava [9].

7. Cilj je svake od tih dviju metoda analize razlikovati selektivne mjere koje su obuhvaćene člankom 107. stavkom 1. UFEU-a od općih mjera koje njime nisu obuhvaćene. U okviru ovog predmeta, primjena svake od tih dviju metoda, prema mojem mišljenju, dovodi do istog rezultata, odnosno do nepostojanja selektivnosti oslobođenja predviđenog člankom 6.a GrEStG-a.

8. Međutim, predlažem Sudu da primijeni *samo klasičnu metodu analize* i da, na temelju te metode, presudi da oslobođenje predviđeno člankom 6.a GrEStG-a čini opću mjeru s obzirom na to da je dostupno svim poduzetnicima na državnom području te čak i svakom domaćem ili inozemnom poduzetniku koji na državnom području posjeduje nekretninu [10].

9. Priznajem, naime, da imam određene dvojbe u pogledu praktičnih posljedica primjene metode referentnog okvira na materijalnoj razini, kao i na formalnoj [11]. Osobito mi se čini da ta metoda sadržava rizik od proširenja pravila o državnim potporama na sve porezne diferencijacije time što poziva na preispitivanje svih poreznih sustava država članica kako bi se utvrdilo postoje li diskriminacije.

10. Podredno, iznijet ću razloge zbog kojih primjena metode referentnog okvira dovodi do istog zaključka, odnosno nepostojanja državne potpore a da ne prikrijem znatne poteškoće koje izaziva primjena te metode [12].

2 Vidjeti Obavijest Komisije o pojmu državne potpore iz članka 107. stavka 1. [UFEU-a], C/2016/2946 (SL 2016., C 262, str. 1., u daljnjem tekstu: Obavijest Komisije o pojmu državne potpore), točke 128. do 131.

3 U skladu s člankom 107. stavkom 1. UFEU-a, zabranjene su sve potpore koje „stavlja[ju] određen[e] poduzetnik[e] ili proizvodnj[u] određene robe u povoljniji položaj", odnosno potpore koje nisu dostupne svim poduzetnicima i svim proizvodnjama. Ta odredba ne sadržava, suprotno tomu, nikakvo upućivanje na pojam diskriminacije, za razliku od drugih odredbi UFEU-a.

4 Presuda od 15. studenoga 2011. (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 73. i 103. do 108.)

5 Vidjeti točku 94. ovog mišljenja.

6 Presuda od 8. rujna 2011. (C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550, t. 49.)

7 Presuda od 21. prosinca 2016. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981)

8 Vidjeti točku 63. ovog mišljenja i upućivanja navedena u bilješci.

9 Vidjeti točku 118. ovog mišljenja.

10 Vidjeti točke 89. do 116. ovog mišljenja.

11 Vidjeti točke 61. do 88. ovog mišljenja.

12 Vidjeti točke 117. do 195. ovog mišljenja.

II. Njemački pravni okvir

11. Članak 1. Umwandlungsgesetza (njemački zakon o pretvorbi društava, u daljnjem tekstu: UmwG) glasi kako slijedi:

„(1) Pravni subjekti sa sjedištem na državnom području mogu se pretvoriti

1. spajanjem;

2. podjelom (podjela prestankom i prijenosom ukupne imovine, podjela bez prestanka i djelomičnim prijenosom imovine, podjela razdvajanjem na društva kćeri);

3. prijenosom imovine;

[…]"

12. U članku 2. UmwG-a navodi se:

„Pravni subjekti mogu se spajati prestankom bez likvidacije:

1. preuzimanjem prijenosom ukupne imovine jednog pravnog subjekta ili više njih (subjekti koji se preuzimaju) drugom postojećem pravnom subjektu (subjekt koji preuzima) […]".

13. Člankom 1. GrEStG-a, određuje se:

„(1) Ako se odnose na nekretnine koje se nalaze na državnom području, sljedeće pravne radnje podliježu porezu na promet nekretnina:

1. ugovor o prodaji ili drugi pravni akt na kojem se temelji pravo na prijenos imovine;

2. sporazum o prijenosu imovine, ako mu ne prethodi nikakav pravni akt na kojem se temelji pravo na prijenos imovine;

3. prijenos imovine, ako mu ne prethodi nikakav pravni akt na kojem se temelji pravo na prijenos imovine i ako nije potreban ni nikakav sporazum o prijenosu imovine.

[…]

(2a) Ako je nekretnina koja se nalazi na državnom području dio imovine društva osoba i ako je tijekom razdoblja od pet godina sastav grupe povezanih društava trgovačkog društva izravno ili neizravno izmijenjen na način da je najmanje 95 posto udjela trgovačkog društva preneseno na nova povezana društva trgovačkog društva, smatra se da je riječ o pravnom aktu o prijenosu vlasništva nekretnine na novo društvo osoba. […]

(3) Ako je nekretnina koja se nalazi na državnom području dio imovine društva, porezu osim toga podliježu, ako se isključuje porez na temelju stavka 2.a, sljedeće pravne radnje:

1. pravni akt na kojem se temelji pravo na prijenos jednog ili više udjela trgovačkog društva ako, nakon prijenosa, najmanje 95 posto udjela trgovačkog društva, izravno ili neizravno, drže stjecatelj ili poduzetnici u vladajućem položaju i ovisni poduzetnici ili ovisne osobe, ili pak ovisni poduzetnici ili ovisne osobe;

2. izravno ili neizravno spajanje najmanje 95 posto udjela trgovačkog društva, ako mu ne prethodi radnja koja je obuhvaćena obveznim pravom iz točke 1.;

3. pravni akt na kojem se temelji pravo na izravan ili neizravan prijenos najmanje 95 posto udjela trgovačkog društva;

4. izravan ili neizravan prijenos najmanje 95 posto udjela trgovačkog društva, ako tom prijenosu ne prethodi radnja koja je obuhvaćena obveznim pravom iz točke 3.”.

14. Člankom 6.a GrEStG-a predviđa se:

„Što se tiče oporezive pravne radnje iz članka 1. stavka 1. točke 3. i članka 1. stavaka 2.a ili 3. koja je izvršena nakon pretvorbe u smislu članka 1. stavka 1. točaka 1. do 3. [UmwG-a], porez se ne naplaćuje; […] prva rečenica primjenjuje se i na slične pretvorbe predviđene zakonom države članice Europske unije ili države na koju se primjenjuje Sporazum o europskom gospodarskom prostoru. Prva rečenica primjenjuje se samo ako u postupku pretvorbe isključivo sudjeluje poduzetnik u vladajućem položaju i jedno ili više ovisnih društava tog poduzetnika u vladajućem položaju ili više ovisnih društava jednog poduzetnika u vladajućem položaju. U smislu treće rečenice, ‚ovisno’ jest društvo čiji su kapital ili imovina u vlasništvu poduzetnika u vladajućem položaju neprekinuto, izravno ili neizravno ili pak jednim dijelom izravno, a drugim dijelom neizravno, u visini od najmanje 95 posto, tijekom pet godina prije pravne radnje i pet godina nakon te radnje”.

III. Glavni postupak

15. A-Brauerei, tužitelj u glavnom postupku i tuženik u postupku revizije, dioničko je društvo koje obavlja gospodarsku djelatnost. Držao je 100 % udjela trgovačkog društva T-GmbH, koje je bilo vlasnik nekoliko nekretnina. T-GmbH je pak bio jedino povezano društvo trgovačkog društva E-GmbH.

16. Ugovorom od 1. kolovoza 2012. T-GmbH je, kao pravni subjekt koji se preuzima, prenio svoju ukupnu imovinu (uključujući dakle nekretnine) sa svim pravima i obvezama, prestankom bez likvidacije, u skladu s člankom 1. stavkom 1. točkom 1. u vezi s člankom 2. stavkom 1. UmwG-a društvu A-Brauerei, kao pravnom subjektu koji preuzima (spajanje preuzimanjem). Spajanje je stupilo na snagu 24. rujna 2012. upisom u sudski registar. Tog je datuma društvo T-GmbH, čije je povezano društvo tijekom pet godina bio A-Brauerei, prestalo postojati. A-Brauerei tada je postao povezano društvo trgovačkog društva E-GmbH.

17. Porezna uprava, tuženik u glavnom postupku i tužitelj u postupku revizije, smatrala je da je prijenos nekretnina društvu A-Brauerei, nakon spajanja s društvom T-GmbH, oporeziva transakcija na temelju članka 1. stavka 1. točke 3. GrEStG-a i da ta transakcija nije obuhvaćena oslobođenjem predviđenim člankom 6.a GrEStG-a. Odbio je prigovor društva A-Brauerei time što je pojasnio da T-GmbH nije ovisno društvo u smislu članka 6.a GrEStG-a zbog toga što je prestao postojati nakon spajanja i da se stoga zakonski rok držanja udjela tijekom pet narednih godina nakon postupka nije poštovao.

18. Finanzgericht (Financijski sud, Njemačka) prihvatio je tužbu koju je podnio A-Brauerei te mu je dodijelio poreznu pogodnost iz članka 6.a GrEStG-a.

19. Svojim zahtjevom za reviziju pred sudom koji je uputio zahtjev porezna uprava se poziva na povredu članka 6.a GrEStG-a. Zahtijeva ukidanje presude Finanzgerichta (Financijski sud) i odbijanje tužbe. A-Brauerei zahtijeva odbijanje zahtjeva za reviziju.

20. Bundesministerium der Finanzen (Savezno ministarstvo financija, Njemačka) intervenirao je u postupak. Naveo je da porezna pogodnost koja je nedavno uvedena u članak 6.a GrEStG-a nije predmet Komisijina formalnog istražnog postupka.

IV. Prethodno pitanje

21. Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) dostavio je Sudu elemente obrazloženja o porezu na promet nekretnina utvrđenom člankom 1. stavkom 1. GrEStG-a, o oslobođenju predviđenom člankom 6.a GrEStG-a kao i o relevantnosti postavljenog pitanja za rješavanje spora u glavnom postupku.

22. Smatram da je za dobro razumijevanje glavnog postupka i pitanja u ovom predmetu korisno djelomično navesti ta objašnjenja.

A. Porez na promet nekretnina utvrđen člankom 1. stavkom 1. GrEStG-a

23. Porez na promet nekretnina utvrđen člankom 1. stavkom 1. GrEStG-a odnosi se, u načelu, na sve pravne radnje koje dovode do promjene nositelja prava na nekretninu koja se nalazi na državnom području.

24. Među radnjama iz članka 1. stavka 1. točke 3. GrEStG-a navode se osobito promjene nositelja prava nakon pretvorbi predviđenih UmwG-om kao što su spajanje, podjela ili prijenos imovine. U okviru tih postupaka, imovina subjekta koji se preuzima prenosi se u cijelosti (univerzalni prijenos) ili djelomično (poseban prijenos) na novi pravni subjekt a da nije potreban odvojen prijenos elemenata imovine.

25. K tomu, člankom 1. stavcima 2.a i 3. GrEStG-a utvrđuje se pravna fikcija na temelju koje su određene pravne radnje koje se odnose na udjele društava izjednačene s pravnim radnjama koje se odnose na nekretnine koje su u vlasništvu tih društava te, prema tome, u načelu podliježu porezu na promet nekretnina. Svi slučajevi predviđeni tom fikcijom dovode do prijenosa, odjednom ili uzastopno, najmanje 95 % udjela predmetnog društva.

B. Oslobođenje predviđeno člankom 6.a GrEStG-a

26. Člankom 6.a GrEStG-a utvrđuje se oslobođenje od poreza na promet nekretnina u slučaju pretvorbe u smislu članka 1. stavka 1. točaka 1. do 3. UmwG-a. To se oslobođenje primjenjuje na poduzetnike čije se sjedište nalazi na državnom području ili u inozemstvu. Također se odnosi na slične pretvorbe predviđene pravom države članice ili države na koju se primjenjuje Sporazum o europskom gospodarskom prostoru.

27. Međutim, člankom 6.a trećom rečenicom GrEStG-a ograničava se područje primjene tog oslobođenja na pretvorbe koje provode grupe društava. Naime, u pretvorbi treba sudjelovati isključivo poduzetnik u vladajućem položaju i jedno ili više ovisnih društava tog poduzetnika u vladajućem položaju ili više ovisnih društava jednog poduzetnika u vladajućem položaju. Društvo se kvalificira kao „ovisno” ako su njegov kapital ili imovina u vlasništvu poduzetnika u vladajućem položaju u visini od najmanje 95 % i neprekinuto, izravno ili neizravno tijekom pet godina prije radnje i pet godina nakon te radnje.

28. Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) naglašava da članak 6.a GrEStG-a tumači široko, u skladu s ciljem te pogodnosti koja se sastoji od olakšavanja restrukturiranja unutar grupa društava.

29. To široko tumačenje vrijedi za pojam „poduzetnik u vladajućem položaju” u smislu članka 6.a treće rečenice GrEStG-a. Poduzetnik u vladajućem položaju može biti bilo koja fizička ili pravna osoba i svako društvo ili udruga fizičkih ili pravnih osoba koja obavlja bilo koju vrstu gospodarske djelatnosti. Taj posljednji uvjet osobito se ispunjava kada je poduzetnik u vladajućem položaju prisutan na tržištu putem svojeg udjela u ovisnom društvu.

30. Na temelju navedena širokog tumačenja, razdoblja držanja udjela koja su propisana člankom 6.a četvrtom rečenicom GrEStG-a odlučujuća su samo ako se mogu poštovati nakon pretvorbe. Stogase u okviru spajanja ovisnog društva s poduzetnikom u vladajućem položaju može poštovati samo razdoblje prije spajanja jer, u teoriji, udio poduzetnika u vladajućem položaju u kapitalu ovisnog društva nestaje nakon postupka spajanja. Međutim, porezna pogodnost iz članka 6.a GrEStG-a dodjeljuje se ako nepoštovanja razdoblja držanja udjela nakon spajanja dolazi upravo zbog samog postupka spajanja. To tumačenje vrijedi za druge postupke pretvorbe iz članka 6.a prve rečenice GrEStG-a.

C. Relevantnost postavljenog pitanja za rješavanje spora u glavnom postupku

31. Sud koji je uputio zahtjev smatra da je činjenica da je društvo T-GmbH preuzelo društvo A-Brauerei obuhvaćena člankom 6.a GrEStG-a te da, prema tome, treba biti oslobođena poreza na promet nekretnina. Naime, u postupku pretvorbe sudjelovali su društvo A-Brauerei, kao društvo u vladajućem položaju, i društvo T-GmbH, kao ovisno društvo koje je preuzeo A-Brauerei. A-Brauerei obavlja gospodarsku djelatnost te je držao 100 % udjela društva T-GmbH tijekom više od pet godina prije spajanja preuzimanjem. Osim toga, do nepoštovanja kasnijeg razdoblja držanja udjela došlo je zbog samog postupka spajanja.

32. Međutim, taj se sud pita treba li se to oslobođenje kvalificirati kao „državna potpora" u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

33. Podsjeća da se, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pred nacionalnim sudovima, u području državnih potpora, mogu voditi sporovi koji ih obvezuju da tumače i primjenjuju pojam „potpora" iz članka 107. stavka 1. UFEU-a, osobito radi određivanja je li neka državna mjera poduzeta nepoštovanjem postupka prethodne kontrole uspostavljenog u članku 108. stavku 3. UFEU-a.

34. Sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da bi, ako se to oslobođenje treba kvalificirati kao „državna potpora", članak 6.a GrEStG-a postao neprimjenjiv, a postupak revizije odgodio bi se sve dok Komisija ne donese odluku o spojivosti te potpore s unutarnjim tržištem. U suprotnom slučaju, zahtjev za reviziju koji je podnijela porezna uprava bio bi odbijen kao neosnovan, a A-Brauerei mogao bi imati pravo na navedeno oslobođenje.

35. Konkretno, sud koji je uputio zahtjev pita se o selektivnosti porezne pogodnosti predviđene člankom 6.a GrEStG-a.

36. U tim je okolnostima Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članak 107. stavak 1. UFEU-a tumačiti na način da se radi o potpori koja je prema toj odredbi nedopuštena, kada se, u skladu s propisima države članice, ne naplaćuje porez na promet nekretnina za oporezivo stjecanje na temelju pretvorbe (spajanja), ako u postupku pretvorbe sudjeluju određeni pravni subjekti (poduzetnik u vladajućem položaju i ovisno društvo), a poduzetnik u vladajućem položaju drži udio od 100 % u ovisnom društvu tijekom pet godina prije pravne radnje i pet godina nakon te pravne radnje?"

V. Postupak pred Sudom

37. Zahtjev za prethodnu odluku tajništvo Suda zaprimilo je 21. lipnja 2017.

38. Pisana očitovanja podnijeli su A-Brauerei, njemačka vlada te Komisija.

39. Zastupnici društva A-Brauerei, njemačka vlada i Komisija sudjelovali su na raspravi održanoj 11. lipnja 2018. tijekom koje su saslušana njihova očitovanja.

VI. Analiza

40. Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi znati treba li članak 107. stavak 1. UFEU-a tumačiti na način da se porezna pogodnost kao što je ona u o kojoj je riječ u glavnom postupku – koja se sastoji od izuzimanja od poreza na promet nekretnina postupka pretvorbe unutar grupe društava, u ovom slučaju spajanja, u kojem sudjeluju poduzetnik u vladajućem položaju i ovisno društvo, pri čemu poduzetnik u vladajućem položaju treba držati udio od najmanje 95 % u ovisnom društvu tijekom pet godina prije postupka i, u načelu, tijekom pet godina nakon tog postupka – treba kvalificirati kao „državna potpora”.

41. U skladu s člankom 107. stavkom 1. UFEU-a, osim ako je Ugovorima drukčije predviđeno, svaka potpora koju dodijeli država članica ili koja se dodjeljuje putem državnih sredstava u bilo kojem obliku koja narušava ili prijeti da će narušiti tržišno natjecanje stavljanjem određenih poduzetnika ili proizvodnje određene robe u povoljniji položaj, nespojiva je s unutarnjim tržištem u mjeri u kojoj utječe na trgovinu među državama članicama.

42. Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, da bi se mjera kvalificirala kao „državna potpora” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, moraju biti ispunjene sve pretpostavke iz te odredbe [13].

43. Poteškoće u ovom predmetu usredotočene su na uvjet selektivnosti [14].

44. Sud koji je uputio zahtjev, A-Brauerei i njemačka vlada smatraju da taj uvjet nije ispunjen poreznim oslobođenjem o kojem je riječ u glavnom postupku te da ga se, prema tome, ne može kvalificirati kao „državna potpora”. Komisija zastupa suprotno stajalište.

45. U skladu sa stajalištem koje zastupaju sud koji je uputio zahtjev, A-Brauerei i njemačka vlada, smatram da to porezno oslobođenje nije selektivno. To nepostojanje selektivnosti proizlazi iz primjene klasične metode analize selektivnosti, koja se temelji na pojmu „opća dostupnost” (odjeljak C), kao i iz primjene metode referentnog okvira i to neovisno o poteškoćama njezine primjene (odjeljak D).

46. Najprije ipak želim naglasiti odlučujuću važnost tumačenja uvjeta selektivnosti u poreznim stvarima (odjeljak A), kao i sustavnu važnost izbora metode analize selektivnosti (odjeljak B).

A. Odlučujuća važnost uvjeta selektivnosti u poreznim stvarima

47. Uvjet selektivnosti odlučujući je za kvalifikaciju kao „državna potpora” u poreznim stvarima jer se poreznom mjerom kojom se uvodi diferencijacija među gospodarskim subjektima u načelu ispunjavaju *drugi* uvjeti koji se zahtijevaju tom kvalifikacijom.

13 Vidjeti među ostalim presude od 4. lipnja 2015., Komisija/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, t. 46. i 47.); od 16. srpnja 2015., BVVG (C-39/14, EU:C:2015:470, t. 23. i 24.); i od 18. veljače 2016., Njemačka/Komisija (C-446/14 P, neobjavljena, EU:C:2016:97, t. 21. i 22.).

14 Za detaljnu analizu razvoja tumačenja pojma „selektivnost” u sudskoj praksi Suda vidjeti Piernas López, J. J., *The Concept of State Aid Under EU Law*, Oxford University Press, Oxford, 2015., str. 103. do 150.

48. Kvalifikacija kao „državna potpora" u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a zahtijeva ispunjenje šest uvjeta [15]. Kao prvo, nacionalnom mjerom treba se dodjeljivati pogodnost poduzetniku. Kao drugo, ta pogodnost treba biti selektivna. Kao treće, navedena pogodnost mora se moći pripisati državi. Kao četvrto, treba se financirati putem državnih sredstava. Kao peto, mjera treba utjecati na trgovinu među državama članicama. Kao šesto, ta mjera treba narušavati ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje.

49. Od tih šest uvjeta tri ispunjava, gotovo prema definiciji, svaka nacionalna mjera kojom se predviđa porezna pogodnost, kao što je oslobođenje o kojem je riječ u glavnom postupku.

50. Najprije, takvim se oslobođenjem dodjeljuje *pogodnost* poreznim obveznicima koji su obuhvaćeni njegovim područjem primjene time što ih oslobađa financijskog tereta, odnosno poreza na promet nekretnina utvrđenog u članku 1. GrEStG-a u glavnom postupku.

51. Nadalje, porezna pogodnost općenito je predviđena zakonodavnom ili regulatornom mjerom, kao što je članak 6.a GrEStG-a u glavnom postupku. Zahtjev *pripisivosti državi* stoga treba smatrati ispunjenim [16].

52. Napokon, Sud je davno presudio da uvođenje porezne pogodnosti upućuje na uporabu *državnih sredstava* i to neovisno o nepostojanju izravnog prijenosa takvih sredstava, s obzirom na to da takva pogodnost proizlazi iz odricanja države članice od poreznih prihoda koje bi inače mogla ostvariti [17].

53. Među tri preostala uvjeta, oni koji se odnose na učinak na *trgovinu* među državama članicama i rizik od narušavanja *tržišnog natjecanja* u praksi su vrlo često ispunjeni ako predmetna mjera nije obuhvaćena uredbom o *de minimis* potporama [18] ili Komisijinom praksom odlučivanja o mjerama čiji su učinci samo lokalni [19].

54. Naime, prema ustaljenoj sudskoj praksi, nije potrebno utvrditi stvarni utjecaj predmetne potpore na trgovinu između država članica i stvarno narušavanje tržišnog natjecanja, nego samo ispitati može li ta potpora utjecati na trgovinu i narušiti tržišno natjecanje [20].

55. Osobito ako potpora koju je dodijelila država članica ojačava položaj jednog poduzetnika u odnosu na onaj drugih konkurentskih poduzetnika u trgovini među državama članicama, treba smatrati da je potpora utjecala na potonje poduzetnike a da nije potrebno da poduzetnik korisnik potpore sâm sudjeluje u trgovini među državama članicama [21].

15 Klasičnom sudskom praksom Suda obuhvaćeni su neki od tih uvjeta te se tako utvrđuju četiri sastavna elementa pojma „potpora". Kao prvo, mora biti riječ o državnoj intervenciji ili intervenciji putem državnih sredstava. Kao drugo, ta intervencija mora biti takva da može utjecati na trgovinu među državama članicama. Kao treće, ona mora davati selektivnu pogodnost svojem korisniku. Kao četvrto, ona mora narušavati ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje. Vidjeti osobito presude od 18. svibnja 2017., Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, t. 13.), kao i od 26. travnja 2018., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, t. 37.).

16 Vidjeti u tom pogledu presude od 19. prosinca 2013., Association Vent De Colère! i dr. (C-262/12, EU:C:2013:851, t. 17. i 18.), kao i od 13. rujna 2017., ENEA (C-329/15, EU:C:2017:671, t. 21. i 22.).

17 Vidjeti među ostalim presude od 15. ožujka 1994., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, t. 14.); od 19. rujna 2000., Njemačka/Komisija (C-156/98, EU:C:2000:467, t. 26. do 28.), kao i od 15. prosinca 2005., Italija/Komisija (C-66/02, EU:C:2005:768, t. 76. do 81.).

18 Vidjeti osobito Uredbu Komisije (EU) br. 1407/2013 od 18. prosinca 2013. o primjeni članaka 107. i 108. Ugovora o funkcioniranju Europske unije na *de minimis* potpore (SL 2013., L 352, str. 1.). Napominjem da se primjenjivost takve uredbe ne navodi u spisu podnesenom Sudu.

19 Vidjeti Obavijest Komisije o pojmu državne potpore, t. 196. i 197.

20 Vidjeti osobito presude od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr. (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 78.); od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 51.), kao i od 27. lipnja 2017., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, t. 78.).

21 Vidjeti osobito presude od 15. prosinca 2005., Italija/Komisija (C-66/02, EU:C:2005:768, t. 117.); od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr. (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 79. i 80.); i od 19. ožujka 2015., OTP Bank (C-672/13, EU:C:2015:185, t. 55. i 56.).

56. K tomu, ne postoji donja granica ili postotak ispod čije bi se razine moglo smatrati da trgovina između država članica nije pogođena. Naime, relativno malen iznos potpore ili relativno mali poduzetnik koji je dobiva ne isključuju *a priori* mogućnost utjecaja na trgovinu među državama članicama [22].

57. U pogledu uvjeta narušavanja tržišnog natjecanja, pojašnjeno je da potpore koje oslobađaju poduzetnika troškova koje bi u pravilu snosio u okviru svojeg redovnog upravljanja ili svojih uobičajenih aktivnosti u pravilu narušavaju uvjete tržišnog natjecanja [23]. U tom je pogledu Sud već presudio da porezna pogodnost, s obzirom na to da se njome dotičnim gospodarskim subjektima dodjeljuje gospodarska prednost, može narušiti tržišno natjecanje [24].

58. Na sudu koji je uputio zahtjev je da ocijeni jesu li ta dva uvjeta ispunjena u konkretnom okviru glavnog postupka. U svakom slučaju, uopće mi se ne čini dvojbenim da se, neovisno o tom sporu, predmetno oslobođenje primjenjuje u činjeničnim okolnostima u kojima su ta dva uvjeta itekako ispunjena.

59. Iz prethodno navedenog proizlazi da je prvih pet uvjeta koji se zahtijevaju kvalifikacijom kao „državna potpora" u načelu ispunjeno oslobođenjem predviđenim u članku 6.a GrEStG-a. Kvalifikacija tog oslobođenja kao „državna potpora" ovisit će stoga najprije o njegovoj eventualnoj selektivnoj prirodi. Općenitije, iz tog je razloga selektivnost od odlučujuće važnosti za kvalifikaciju kao „državna potpora" u poreznim stvarima.

60. S obzirom na tu odlučujuću važnost uvjeta selektivnosti u poreznim stvarima valja naglasiti sustavnu važnost izbora metode analize selektivnosti.

B. Sustavna važnost izbora metode analize selektivnosti i razlika između kriterija opće dostupnosti i kriterija diskriminacije

61. Kao što sam naveo u uvodu ovog mišljenja, sudsku praksu Suda obilježava supostojanje dviju metoda analize materijalne selektivnosti, pri čemu se prva temelji na kriteriju opće dostupnosti (klasična metoda analize), a druga na kriteriju diskriminacije (metoda referentnog okvira).

62. Te dvije metode u praksi istodobno imaju različite posljedice na *materijalnoj* razini, odnosno na područje primjene pravila o državnim potporama, i na *formalnoj* razini, odnosno na kvalitetu analize koja se zahtijeva za utvrđivanje postojanja potpore.

63. Kao prvo, što se tiče posljedica na materijalnoj razini, metoda referentnog okvira, koja se temelji na pojmu „diskriminacija" [25], dovodi u pitanje zakonitost *svake diferencijacije* koju države članice provode u poreznim stvarima.

64. U usporedbi s tim, klasičnom metodom analize opseg ispitivanja provedenog na temelju državnih potpora ograničava se *samo na diferencijacije koje nisu opće dostupne*, odnosno na diferencijacije na koje nemaju pravo svi poduzetnici na državnom području.

22 Vidjeti osobito presude od 21. ožujka 1990., Belgija/Komisija (C-142/87, EU:C:1990:125, t. 43.); od 21. srpnja 2005., Xunta de Galicia (C-71/04, EU:C:2005:493, t. 41.), kao i od 17. srpnja 2008., Essent Netwerk Noord i dr. (C-206/06, EU:C:2008:413, t. 76.).

23 Vidjeti presude od 30. travnja 2009., Komisija/Italija i Wam (C-494/06 P, EU:C:2009:272, t. 54.); od 27. lipnja 2017., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, t. 80.), kao i od 26. travnja 2018., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, t. 66.)

24 Vidjeti u tom smislu presude od 3. ožujka 2005., Heiser (C-172/03, EU:C:2005:130, t. 55.); i od 17. studenoga 2009., Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, t. 53.).

25 Vidjeti presude od 21. prosinca 2016., Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 53.); i Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 54.), kao i od 28. lipnja 2018., Andres/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 83.). U tom pogledu vidjeti i 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*, br.º58, 1. veljače 2017.

65. Iako se ta dva pojma u teoriji mogu činiti slični, u praksi ipak imaju znatno različite dosege.

66. Ekstreman primjer toga je mjera kojom se predviđaju progresivne porezne stope određene u skladu s razinom prihoda, a koja nedvojbeno čini opću mjeru prema klasičnoj metodi analize jer svaki poduzetnik može ostvariti korist od najpovoljnijih stopa. Suprotno tomu, prema metodi referentnog okvira, najpovoljnije stope čine diferencijaciju koju treba potvrditi neusporedivošću (druga faza) ili pak postojanjem opravdanja koje se temelji na prirodi ili općoj strukturi predmetnog sustava (treća faza).

67. Da budem sasvim jasan, ne tvrdim, naravno, da metoda referentnog okvira automatski dovodi do kvalifikacije progresivnih poreznih stopa kao „selektivnih”[26], nego da ona sadržava tu mogućnost jer dovodi u pitanje zakonitost mjera koje se klasičnom metodom analize u potpunosti odbijaju. Taj rizik od proširenja pravila o državnim potporama može se osobito odnositi na mjere slične onima koje je Sud u prošlosti kvalificirao kao „opće”[27].

68. Drugim riječima, područje istraživanja testa diskriminacije znatno je šire od područja testa opće dostupnosti. Naime, test diskriminacije u načelu se primjenjuje na *sve* kriterije diferencijacije, osobito u poreznim stvarima[28].

69. U usporedbi s tim, test opće dostupnosti odnosi se isključivo na kriterije diferencijacije kojima se određeni poduzetnici ili određeni proizvodi nepovratno isključuju iz predmetne koristi ili pogodnosti. To osobito nije slučaj u pogledu diferencijacija koje se temelje na uporabi pravnih instrumenata, kao što je oslobođenje utvrđeno u članku 6.a GrEStG-a o kojem je riječ u glavnom postupku. Stoga, prema klasičnoj metodi analize, to je oslobođenje opća mjera jer svaki poduzetnik može strukturirati svoje aktivnosti u grupi društava i, prema potrebi, provesti neki od postupaka pretvorbe iz članka 6.a GrEStG-a[29].

70. Suprotno tomu, to se oslobođenje može kvalificirati kao „selektivno” u skladu s metodom referentnog okvira, ako tijelo koje je pozvano da o njemu odluči (Komisija, Opći sud, Sud ili nacionalni sud) smatra da se različito postupanje koje iz toga proizlazi ne može potvrditi neusporedivošću[30] ili postojanjem opravdanja[31].

26 U tom pogledu ističem da se u točki 139. Obavijesti Komisije o pojmu državne potpore pojašnjava da progresivna priroda poreza na dobit i njegova svrha u pogledu preraspodjele mogu biti opravdanja koja se temelje na prirodi ili općem programu predmetnog sustava. Vidjeti i točku 187. ovog mišljenja.

27 Vidjeti točke 95. do 97. ovog mišljenja.

28 Kao što sam naveo u točkama 47. do 60. ovog mišljenja, drugi uvjeti predviđeni člankom 107. stavkom 1. UFEU-a uglavnom su ispunjeni u poreznim stvarima.

29 Vidjeti točke 89. do 116. ovog mišljenja.

30 Vidjeti točke 141. do 179. ovog mišljenja.

31 Vidjeti točke 180. do 195. ovog mišljenja.

71. Drugi način objašnjavanja razlike u dosegu između ta dva pristupa sastoji se od postavljanja pitanja o trenutku koji treba uzeti kao mjerodavan kako bi se ocijenilo je li pogodnost selektivna. Prema klasičnoj metodi analize koja se temelji na ideji dostupnosti, selektivnost se ocjenjuje *prije* trenutka u kojem poduzetnik donosi odluku koja mu omogućuje da ostvari korist od pogodnosti, kao što je ulaganje, zapošljavanje radnika ili postupak pretvorbe unutar grupe društava. Prema tom prvom pristupu, pogodnost nije selektivna ako postupanje koje je cilj te pogodnosti može prihvatiti svaki poduzetnik [32].

72. Suprotno tomu, metoda referentnog okvira dovodi do ocjenjivanja selektivnosti *nakon* takvog donošenja odluke, usporedbom situacije poduzetnika koji stvarno ostvaruju korist od pogodnosti, jer su postupali u skladu s ciljem, sa situacijom poduzetnika koji od nje ne ostvaruju korist jer nisu tako postupali. Očito se tim drugim pristupom u pravila o državnim potporama ponovno uvodi velik broj poreznih diferencijacija koje su prethodno isključene prvim pristupom [33].

73. Ukratko, metodom referentnog okvira pravila o državnim potporama nastoje se preoblikovati u *opći test diskriminacije*, koji se odnosi na sve kriterije diferencijacije, te se stoga poziva na preispitivanje svih poreznih sustava država članica jer su ti sustavi strukturirani oko diferencijacija [34]. Težinu tog testa usto povećavaju i ograničenja koja se odnose na ciljeve na koje se može pozivati u fazi usporedivosti [35], kao i u fazi opravdanja [36].

74. Međutim, u području kao što je oporezivanje, koje je usko povezano sa suverenošću država članica, koje nije usklađeno ili je slabo usklađeno na razini Unije, i koje otvara osjetljiva politička pitanja kao što su jednako postupanje u poreznim stvarima ili progresivnost poreza, može se postaviti pitanje je li prikladnija uporaba manje nametljive metode analize koja se temelji na pojmu „opća dostupnost”.

75. U tom pogledu podsjećam da ocjena spojivosti mjera potpora s unutarnjim tržištem na temelju članka 107. stavaka 2. i 3. UFEU-a pripada u isključivu nadležnost Komisije [37].

32 Vidjeti u tom pogledu Nicolaides, P., „Excessive Widening of the Concept of Selectivity”, *European State Aid Law Quarterly*, 2017., sv. 1., str. 62. do 72., str. 70.: „[T]he moment a company decides to hire an additional employee or increase its investment in research it enjoys tax benefits which are not available to similar companies which do not make the same choices. This is the unavoidable outcome of the natural functioning of tax systems. However, it does not matter that some companies do not enjoy those benefits because they choose not to enjoy them. The relevant issue is that they are not precluded by law from enjoying them. […] It follows that the question as to whether companies are subject to different treatment must be asked *before* companies make their investment, hiring or research decisions, etc., *not after*. The issue of discrimination between companies arises at the point where they make their choices. If some companies are not allowed to benefit from a certain tax rule while others are allowed, then the former face adverse discrimination and are subject to different treatment” (moje isticanje). U istom smislu vidjeti 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., sv. 8., br.°5, str. 311. do 313., str. 313.: „However, one could argue that this is not the effect of the measure itself but rather the effect of the choice of the undertakings selecting or not to invest in foreign companies. […] An unconditional tax advantage linked to an activity accessible to any undertaking does not appear to be selective”.

33 Vidjeti osobito Nicolaides, P., op. cit. str. 72., kao i Derenne, J., op. cit., str. 313.

34 Svaka se porezna politika temelji na diferencijacijama utvrđenima u skladu sa socijalnim, gospodarskim i okolišnim ciljevima ili drugim ciljevima koje nastoji ostvariti predmetna država. Te porezne diferencijacije osobito mogu biti u obliku oslobođenja, odbitaka, poreznih kredita ili pak diferenciranih stopa oporezivanja (osobito progresivnih).

35 Vidjeti točke 149. do 159. ovog mišljenja.

36 Vidjeti točke 180. do 186. ovog mišljenja.

37 Vidjeti osobito presude od 21. studenoga 2013., Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, t. 28.); od 19. srpnja 2016., Kotnik i dr. (C-526/14, EU:C:2016:570, t. 37.); od 26. listopada 2016., DEI i Komisija/Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, t. 96.), kao i od 18. svibnja 2017., Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, t. 42.).

76. Osim primjera navedenih u članku 107. stavku 2. UFEU-a čija je praktična važnost smanjena zbog njihove posebnosti, Komisija u tom pogledu raspolaže širokom diskrecijskom ovlašću čije izvršavanje uključuje složene ekonomske i socijalne procjene [38]. Stoga, iako Komisija uvijek treba odlučivati o spojivosti s unutarnjim tržištem državnih potpora nad kojima izvršava svoj nadzor, čak i ako joj potonje potpore nisu prijavljene, Komisija nije dužna takve potpore proglasiti spojivim s unutarnjim tržištem [39]. K tomu, što se tiče odstupanja od općeg načela nespojivosti državnih potpora s unutarnjim tržištem, članak 107. stavke 2. i 3. UFEU-a treba usko tumačiti [40].

77. S obzirom na isključivu nadležnost i na široku diskrecijsku ovlast Komisije u pogledu spojivosti potpora s unutarnjim tržištem, proširenjem područja primjene pravila o državnim potporama metodom referentnog okvira Komisiji se dodjeljuje ovlast da „izgladi" nacionalne porezne sustave zahtijevanjem ukidanja diferencijacija koje su zakonito utvrđene zbog socijalnih, gospodarskih, okolišnih ili drugih razloga [41].

78. Dodjela takve ovlasti Komisiji je, prema mojem mišljenju, teško spojiva s načelom autonomije država članica u poreznim stvarima. Naime, prema sudskoj praksi Suda, ako ne postoji zakonodavstvo Unije u određenom području, određivanje poreznih osnovica i raspodjela poreznog opterećenja na različite čimbenike proizvodnje i različite gospodarske sektore obuhvaćeni su poreznom nadležnošću država članica [42].

79. Drugim riječima, nije na Komisiji da na temelju zabrane državnih potpora odluči o svakom različitom postupanju koje proizlazi iz raspodjele poreznog opterećenja koje utvrđuje svaka država članica.

80. Može se postaviti pitanje i prisiljava li *de facto* primjena metode referentnog okvira države članice da Komisiji prijavljuju, u skladu s člankom 108. stavkom 3. UFEU-a, veliku većinu svojih nacionalnih mjera u području porezne politike, osobito one kojima se provodi njihov godišnji proračun ili one koje su dostupne svim poduzetnicima, kao što je oslobođenje o kojem je riječ u glavnom postupku.

81. U usporedbi s tim, primjena klasične metode analize, koja se temelji na kriteriju opće dostupnosti, omogućuje da se pravila o državnim potporama, i ponajprije Komisijino djelovanje, ponovno usmjere na mjere koje su najštetnije za tržišno natjecanje na unutarnjem tržištu, odnosno pojedinačne potpore i sektorske potpore [43]. Suprotno tomu, međusektorske potpore podliježu tim pravilima samo ako je utvrđeno da su neizravno selektivne te, prema tome, štetne za tržišno natjecanje na unutarnjem tržištu (iznimka „Gibraltar" [44]).

38 Vidjeti osobito presude od 23. veljače 2006., Atzeni i dr. (C-346/03 i C-529/03, EU:C:2006:130, t. 84.); od 8. ožujka 2016., Grčka/Komisija (C-431/14 P, EU:C:2016:145, t. 68.), kao i od 19. srpnja 2016., Kotnik i dr. (C-526/14, EU:C:2016:570, t. 38.). Vidjeti također Bacon, K., *European Union Law of State Aid* (Oxford University Press, Oxford, 2013., 2. izd.), br.°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 Vidjeti osobito presude od 26. rujna 2002., Španjolska/Komisija (C-351/98, EU:C:2002:530, t. 75.); od 13. veljače 2003., Španjolska/Komisija (C-409/00, EU:C:2003:92, t. 94.), kao i od 29. travnja 2004., Italija/Komisija (C-91/01, EU:C:2004:244, t. 44.).

40 Vidjeti osobito presude od 30. rujna 2003., Njemačka/Komisija (C-301/96, EU:C:2003:509, t. 66., 71., 106. i 131.); od 23. veljače 2006., Atzeni i dr. (C-346/03 i C-529/03, EU:C:2006:130, t. 79.), kao i od 14. listopada 2010., Nuova Agricast i Cofra/Komisija (C-67/09 P, EU:C:2010:607, t. 74.).

41 Kao što sam naveo u točkama 47. do 60. ovog mišljenja, drugi uvjeti predviđeni člankom 107. stavkom 1. UFEU-a u načelu su ispunjeni u poreznim stvarima tako da kvalifikacija porezne diferencijacije kao „državna potpora" ovisi najprije o njezinoj selektivnoj prirodi. Prema tome, tumačenjem uvjeta selektivnosti odredit će se u velikoj mjeri opseg ovlasti „izglađivanja" koji se Komisiji nudi u pogledu nacionalnih poreznih sustava.

42 Vidjeti osobito presude od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 97.), kao i od 26. travnja 2018., ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, t. 38.).

43 Mislim osobito na problem poreznih mišljenja (*tax rulings*) zahvaljujući kojima su određeni poduzetnici mogli ostvariti korist od poreznih pogodnosti utvrđenih „po mjeri". Vidjeti Obavijest Komisije o pojmu državne potpore, t. 169. do 174.

44 Vidjeti točke 98. do 101. ovog mišljenja.

82. Kao drugo, također se pitam o posljedicama metode referentnog okvira na *formalnoj razini*, odnosno na kvalitetu analize koja se zahtijeva za utvrđivanje postojanja potpore i to zbog sljedeća četiri razloga. Naglašavam da su te formalne poteškoće utvrđene i u pravnoj teoriji [45].

83. Kao prvo, suprotno klasičnoj metodi analize, metoda referentnog okvira formalno je strukturirana oko tri uzastopne faze čiji je precizan sadržaj neizvjestan [46].

84. Kao drugo, u konkretnom kontekstu ovog predmeta, primjena te metode izaziva, prema mojem mišljenju, brojne poteškoće, kojima se u velikom dijelu objašnjava neuobičajena duljina ovog mišljenja. Te su poteškoće tim znatnije jer je porezni mehanizam o kojem je riječ u ovom predmetu relativno uobičajen.

85. Kao treće, tom se metodologijom rasprava o selektivnosti nastoji preusmjeriti na formalna pitanja kao što je utvrđivanje relevantnog referentnog okvira. Stoga je u nedavnoj presudi Andres/Komisija [47] Sud presudio, pravilno prema mojem mišljenju, da je Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava u fazi utvrđivanja relevantnog referentnog okvira. Međutim, suočen s tom formalnom pogreškom koja je počinjena u prvoj fazi metode referentnog okvira, Sud nije imao priliku odlučivati o meritumu, odnosno o tome je li priroda porezne pogodnosti od koje poduzetnici u poteškoćama neizravno ostvaruju korist selektivna.

86. Kao četvrto, može se postaviti pitanje je li prikladno zahtijevati takvu složenu analizu od osoba koje su pozvane ispitati postojanje potpore na nacionalnoj razini. Prije svega mislim na nacionalne službenike zadužene za prijavljivanje mjera potpore Komisiji, zatim na poduzetnike koji mogu biti pozvani da vrate nezakonito dodijeljenu potporu te naposljetku na nacionalne sudove nadležne za ispravljanje nezakonite dodjele potpore [48]. Ističem da je sud koji je uputio zahtjev upravo s tim ciljem uputio Sudu ovaj zahtjev za prethodnu odluku [49].

87. Zbog svih tih razloga, materijalnih i formalnih, predlažem Sudu da primijeni, ne samo u ovom predmetu već općenitije u poreznim stvarima, klasičnu metodu analize koja se temelji na kriteriju opće dostupnosti.

88. Kao što će proizaći iz sljedećeg odjeljka, primjena te klasične metode analize omogućit će da se bez poteškoća zaključi da priroda oslobođenja koje je utvrđeno člankom 6.a GrEStG-a nije selektivna.

45 Vidjeti osobito Peiffert, O., „Comparaison n'est pas raison: Pour une clarification du critère de sélectivité d'une aide d'État", *Revue Concurrences*, 2017., br. 3, str. 52. do 63., str. 53. i 54.: „[N]eovisno o povećanju broja sporova u tom području, čini se da se presudama [Suda] i [Općeg suda] katkad postavlja više pitanja nego što se na njih odgovara. Sa stajališta pravne sigurnosti, pojašnjenje [uvjeta selektivnosti] u sudskoj praksi još uvijek se čini potrebnim. [E]lementi koji omogućuju da se sa sigurnošću utvrdi neselektivna mjera su rijetki. Čini se da se rasprava preusmjerava na područje ‚referentnog okvira', na temelju kojeg bi trebalo usporediti postupanja prema poduzetnicima […]. Općenitije, sudska praksa svjedoči o tome da zahtjeve za prethodnu odluku upućuju nacionalni sudovi koji su suočeni sa znatnim poteškoćama u tumačenju uvjeta selektivnosti potrebnog za primjenu obveze mirovanja koja je obuhvaćena njihovom službenom dužnošću".

46 Vidjeti točke 121. do 140. (prva faza), 141. do 179. (druga faza) i 180. do 195. (treća faza) ovog mišljenja.

47 Presuda od 28. lipnja 2018. (C-203/16 P, EU:C:2018:505) Taj se predmet odnosio na sustav oporezivanja koji je sadržavao opće pravilo (prijenos gubitaka), odstupanje (djelomično ili potpuno odbijanje prijenosa gubitaka u slučaju znatne promjene vlasništva) i odstupanje od odstupanja (prijenos gubitaka ponovno postaje moguć ako je cilj znatne promjene vlasništva sanacija društva). Sud je presudio da je Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava time što je potvrdio Komisijinu analizu prema kojoj je referentni okvir bio sastavljen od jednog odstupanja, pri čemu je opće pravilo bilo isključeno.

48 Vidjeti osobito presude od 21. studenoga 2013., Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, t. 28.); od 15. rujna 2016., PGE (C-574/14, EU:C:2016:686, t. 31.), kao i od 18. svibnja 2017., Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, t. 42.).

49 Vidjeti točke 33. i 34. ovog mišljenja.

C. Primjena klasične metode analize selektivnosti i kvalifikacija oslobođenja utvrđenog člankom 6.a GrEStG-a kao opće mjere

89. Člankom 107. UFEU-a zabranjuju se potpore koje „stavlja[ju] određen[e] poduzetnik[e] ili proizvodnj[u] određene robe u povoljniji položaj”, to jest selektivne potpore [50].

90. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, pogodnosti koje proizlaze iz opće mjere primjenjive bez razlike na sve gospodarske subjekte ne čine državne potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a [51].

91. Suprotno metodi referentnog okvira, koju ću ispitati u sljedećem odjeljku, klasična metoda analize ne temelji se na ideji diskriminacije [52], nego na ideji *opće dostupnosti*. Prema tom pristupu, selektivna je svaka mjera kojom se dodjeljuje prednost čija je dostupnost rezervirana za „određen[e] poduzetni[ke] ili proizvodnj[u] određene robe”, u skladu s člankom 107. stavkom 1. UFEU-a, u kojem se ne upućuje na pojam „diskriminacija”.

92. U skladu s tim pristupom, treba kvalificirati kao „selektivne” one pogodnosti koje ostvaruje samo jedan poduzetnik ili više njih ili kategorije poduzetnika, ili pak jedan sektor djelatnosti ili više njih [53].

93. Stoga, pojam „opća mjera” treba primijeniti samo na pogodnosti koje se nude svim poduzetnicima neovisno o njihovu sektoru djelatnosti, odnosno na međusektorske pogodnosti. Takve pogodnosti u načelu treba smatrati općim mjerama, pri čemu se podrazumijeva da zato trebaju biti dostupne svim poduzetnicima koji se nalaze na državnom području [54].

94. Ipak, pojam „opća mjera” ne zahtijeva da svi poduzetnici *stvarno ostvaruju korist od predmetne međusektorske* pogodnosti (kriterij stvarne raspoloživosti), nego samo da je svi poduzetnici *mogu ostvariti* (kriterij dostupnosti) [55]. Upravo je to značenje ustaljene sudske prakse prema kojoj činjenica da samo porezni obveznici koji ispunjavaju uvjete za primjenu neke mjere mogu imati korist od nje ne znači sama po sebi da ta mjera ima selektivan karakter [56]. Suprotno tomu, može se kvalificirati kao „selektivne” one pogodnosti iz kojih su nepovratno isključeni određeni poduzetnici ili određeni gospodarski sektori.

50 Vidjeti osobito presude od 9. listopada 2014. Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 32.), kao i od 21. prosinca 2016., Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 41.).

51 Vidjeti osobito presude od 29. ožujka 2012., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, t. 39.); od 26. travnja 2018., ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, t. 27.), kao i od 28. lipnja 2018., Lowell Financial Services/Komisija (C-219/16 P, neobjavljena, EU:C:2018:508, t. 87.).

52 Vidjeti točku 63. ovog mišljenja i upućivanja navedena u bilješci.

53 U pogledu sektorskih potpora, presude od 19. svibnja 1999., Italija/Komisija (C-6/97, EU:C:1999:251, t. 17.); od 15. prosinca 2005., Italija/Komisija (C-66/02, EU:C:2005:768, t. 96. do 98.) i Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, t. 45. do 49.), kao i od 30. lipnja 2016., Belgija/Komisija (C-270/15 P, EU:C:2016:489, t. 50. do 53.).

54 Vidjeti presudu od 8. studenoga 2001., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, t. 35. i 36.)

55 Tumačenje koje se temelji na kriteriju stvarne raspoloživosti dovelo bi do toga da se svaka porezna poticajna mjera kvalificira kao „selektivna” jer po definiciji od takve mjere korist stvarno ne ostvaruju svi poduzetnici, nego je njezin cilj utjecati na njihovo postupanje pružanjem porezne pogodnosti onima koji prihvate željeno postupanje. Takvo je tumačenje teško spojivo s načelom autonomije država članica u poreznim stvarima (vidjeti točku 78. ovog mišljenja).

56 Vidjeti osobito presude od 29. ožujka 2012., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, t. 42.); od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 59.), kao i od 28. lipnja 2018., Andres/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 94.).

95. Sudska praksa Suda sadržava nekoliko primjera općih mjera ili potencijalno općih mjera. Stoga poreznu mjeru kojom se poreznim obveznicima omogućuje da odbiju dobit koja proizlazi iz prodaje ekonomskih dobara, pod uvjetom da steknu druga ekonomska dobra, treba kvalificirati kao „opću” [57]. Isto tako, činjenica da samo poduzetnici koji zapošljavaju fizičke radnike ili radnike čije radno vrijeme prekoračuje određen broj sati imaju pravo na veće smanjenje doprinosa za socijalno osiguranje, nije dovoljna za donošenje zaključka o postojanju potpore [58].

96. Sud je presudio i da kao „opću mjeru” treba kvalificirati nacionalnu odredbu kojom se pod određenim uvjetima predviđa zaključenje sudskih postupaka u poreznim stvarima uz uvjet plaćanja iznosa jednakog 5 % vrijednosti spora [59], ili pak nacionalni propis kojim se predviđa da radnja koja dovodi do prekida zastare u okviru kaznenog progona koji se odnosi na teške prijevare u području PDV-a ima učinak produljenja zastarnog roka samo za četvrtinu njegova prvotnog trajanja [60].

97. Osim toga, u presudi Netherlands Maritime Technology Association/Komisija [61], Sud je potvrdio valjanost Komisijine odluke [62] time što je kao „opću mjeru” kvalificirao dodjelu porezne pogodnosti primjenjive samo na imovinu stečenu u okviru ugovora o *leasingu*.

98. S obzirom na to pojašnjenje, međusektorska pogodnost ne može se kvalificirati kao „opća mjera” ako je utvrđeno da je *neizravno selektivna*, odnosno ako su, neovisno o tome što je naizgled opća, određeni poduzetnici ili određeni gospodarski sektori u stvarnosti nepovratno isključeni iz ostvarivanja koristi od nje.

99. Stoga je u presudi Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina [63] Sud presudio da su neizravno selektivne one porezne pogodnosti koje su naizgled opće, ali od koje korist ostvaruju samo prekomorska društva. Isto tako, u presudi GEMO Sud je utvrdio da je neizravno selektivna mjera kojom se predviđa besplatno sakupljanje i uklanjanje životinjskih trupala i klaoničkog otpada ako od takve mjere korist ostvaruju uglavnom uzgajivači i klaonice i to neovisno o činjenici da od nje korist povremeno mogu ostvariti i druge osobe [64].

100. Zbog njihovih štetnih učinaka na tržišno natjecanje na unutarnjem tržištu takve pogodnosti koje su izravno ili neizravno selektivne trebaju podlijegati pravilima o državnim potporama. Suprotno tomu, pogodnosti koje su dostupne svim poduzetnicima ne proizvode takve protutržišne učinke te, prema tome, ne trebaju podlijegati pravilima o državnim potporama.

101. Prema toj ustaljenoj sudskoj praksi stoga valja provjeriti dodjeljuje li se oslobođenjem predviđenim člankom 6.a GrEStG-a *izravno ili neizravno* pogodnost iz koje su nepovratno isključeni određeni poduzetnici ili određeni gospodarski sektori.

102. Uopće nema dvojbe, prema mojem mišljenju, da to oslobođenje čini opću mjeru u prethodno pojašnjenom smislu, odnosno mjeru od koje korist mogu ostvariti svi poduzetnici neovisno o njihovu sektoru djelatnosti.

57 Vidjeti presudu od 19. rujna 2000., Njemačka/Komisija (C-156/98, EU:C:2000:467, t. 22.) Mjera o kojoj je riječ u ovom slučaju ipak je bila selektivna s obzirom na to da se njome predviđao veći odbitak u slučaju stjecanja novih udjela u društvima kapitala čije se sjedište i uprava nalaze u novim saveznim zemljama ili u Berlinu i koja imaju najviše 250 zaposlenika s ugovorom o radu (vidjeti točku 23. iste presude).

58 Vidjeti presudu od 17. lipnja 1999., Belgija/Komisija (C-75/97, EU:C:1999:311, t. 28.) Mjera o kojoj je riječ u ovom slučaju ipak je bila selektivna s obzirom na to da je njezina uporaba bila izričito ograničena na određene sektore djelatnosti (vidjeti točke 29. do 31. iste presude).

59 Vidjeti presudu od 29. ožujka 2012., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, t. 39. do 44.)

60 Vidjeti presudu od 8. rujna 2015., Taricco i dr. (C-105/14, EU:C:2015:555, t. 62.)

61 Presuda od 14. travnja 2016., (C-100/15 P, neobjavljena, EU:C:2016:254)

62 Odluka Komisije C(2012) 8252 *final* od 20. studenoga 2012. o državnoj potpori SA.34736 (2012/N) – Španjolska – Rana amortizacija imovine stečene putem financijskog *leasinga*.

63 Presuda od 15. studenoga 2011. (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 103. do 108.)

64 Presuda od 20. studenoga 2003. (C-126/01, EU:C:2003:622, t. 35. do 39.)

103. Naime, kao što je objasnila njemačka vlada, područje primjene te porezne pogodnosti nije rezervirano za, kao prvo, poduzetnike koji svoju djelatnost obavljaju u određenom području ni određene vrste proizvodnje, nego se primjenjuje na sve poduzetnike neovisno o predmetu njihove djelatnosti. Kao drugo, člankom 6.a GrEStG-a ne propisuje se nikakav uvjet koji se odnosi na pravni oblik, veličinu poduzetnika ili lokaciju sjedišta poduzetnika. Kao treće, postupci pretvorbe iz te odredbe postoje u svim granama djelatnosti.

104. Ta argumentacija potkrijepljena je željom njemačkog zakonodavca prilikom donošenja članka 6.a GrEStG-a, kako ju je utvrdio A-Brauerei, odnosno željom da se olakšaju restrukturiranja poduzetnika radi uklanjanja određenih prepreka ekonomskom rastu [65]. Stoga, je želja njemačkog zakonodavca bila staviti u povoljniji položaj rast njemačkog gospodarstva *općenito*, a ne rast određenog sektora. Prema mojem mišljenju, pravila o državnim potporama ne treba primjenjivati na takve mjere.

105. Dodajem da svaki poduzetnik u okviru svoje ekonomske strategije može strukturirati svoje aktivnosti u grupi društava i, prema potrebi, provesti neki od postupaka pretvorbe iz članka 6.a GrEStG-a.

106. Ne vidim nikakav razlog zbog kojeg bi se s tim slučajem postupalo drukčije nego s onim u kojem je porezna pogodnost dodijeljena samo za imovinu stečenu u okviru ugovora o *leasingu* koji je prethodno naveden. Isto tako, svaki poduzetnik može strukturirati stjecanje imovine sklapanjem ugovora o *leasingu*. U tom pogledu, razlozi zbog kojih je Komisija isključila selektivnost te pogodnosti čine mi se u potpunosti prenosivi na oslobođenje o kojem je riječ u ovom predmetu [66].

107. Drugim riječima, ugovori o *leasingu* kao i grupe društava su pravni instrumenti dostupni svim poduzetnicima i svakoj gospodarskoj djelatnosti tako da porezna pogodnost povezana s njihovom uporabom čini opću mjeru.

108. Također ističem, kao što je pravilno tvrdila njemačka vlada, da se člankom 6.a GrEStG-a ne uvodi razlika između nacionalnih poduzetnika i poduzetnika sa sjedištem u drugim državama članicama. K tomu, u skladu s tom odredbom oslobođenje se primjenjuje i na „slične pretvorbe" predviđene pravom države članice.

109. Prema tome, s obzirom na to da je dostupno svim poduzetnicima na državnom području te čak i svakom domaćem ili inozemnom poduzetniku koji posjeduje nekretninu na državnom području, oslobođenje predviđeno člankom 6.a GrEStG-a čini opću mjeru koja nije obuhvaćena primjenom članka 107. stavka 1. UFEU-a.

110. U skladu sa sudskom praksom navedenom u točki 94. ovog mišljenja, kvalifikacija „opće mjere" ne može se isključiti jer svi poduzetnici *stvarno* ne ostvaruju korist od oslobođenja predviđenog člankom 6.a GrEStG-a zato što svoju djelatnost nisu strukturirali unutar grupe društava ili zato što nisu proveli postupke pretvorbe iz te odredbe.

65 Nacrt zakona za ubrzanje gospodarskog rasta („Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums"), Deutscher Bundestag, dokument 17/15, str. 21. Prilog 10. pisanim očitovanjima društva A-Brauerei.

66 Vidjeti presudu od 14. travnja 2016., Netherlands Maritime Technology Association/Komisija (C-100/15 P, neobjavljena, EU:C:2016:254, t. 23.): „Komisija je primijetila, najprije, da je ta mjera primjenjiva na sva društva koja podliježu porezu na dobit u Španjolskoj a da se pritom ne pravi razlika s obzirom na njihove sektore djelatnosti, mjesto sjedišta, veličinu ili pravni status. Činjenica da se navedena mjera primjenjuje samo na imovinu stečenu u okviru ugovora o leasingu ne dovodi do dodjele selektivne pogodnosti jer se bilo koja vrsta imovine može financirati ugovorima o *leasingu* koje mogu upotrijebiti društva u svim sektorima djelatnosti i svih veličina. Komisija je također napomenula da se, prema mišljenju španjolskih tijela, prijavljena mjera primjenjuje na imovinu nastalu u Španjolskoj, kao i na onu nastalu u drugim državama članicama". Vidjeti i Odluku Komisije C(2012) 8252 *final* t. 26. do 36.

111. Kao što je istaknuo sud koji je uputio zahtjev, sve porezne pogodnosti zahtijevaju ispunjenje određenih uvjeta, čime se određeni porezni obveznici nužno isključuju iz mogućnosti ostvarenja koristi od njih. Samo postojanje jednog ili više uvjeta za dodjelu ne može biti dovoljno kako bi se porezna pogodnost kvalificirala kao „selektivna" jer bi u suprotnom cjelokupan porezni sustav država članica bio podložan pravilima o državnim potporama.

112. Drugim riječima, porezna pogodnost povezana s postupanjem koje može prihvatiti svaki poduzetnik čini općU mjeru [67].

113. Naposljetku, kako bi se otklonila svaka dvoznačnost, napominjem da klasičnu metodu analize koja je primijenjena u ovom odjeljku, i kojoj dajem prednost, treba razlikovati od one koju je Opći sud primijenio, a Sud proglasio nevaljanom u presudi Komisija/World Duty Free Group i dr. [68]. Naime, Opći sud tumačio je uvjet „selektivnosti" kao uvjet kojim se zahtijeva da Komisija utvrdi posebne kategorije poduzetnika koji su predmetnom poreznom mjerom stavljeni u povoljniji položaj. Kao što je Sud pravilno presudio, takvo formalističko tumačenje pojma selektivnosti treba odbiti [69]. K tomu, kao što je pravilno istaknuo nezavisni odvjetnik M. Wathelet u svojem mišljenju u tom posljednjem predmetu, od predmetne mjere su korist uživali poduzetnici koji obavljaju prekogranične transakcije [70]. Međutim, to nije slučaj u pogledu mjere o kojoj je riječ u ovom predmetu [71].

114. S obzirom na prethodno navedeno, predlažem Sudu da na postavljeno pitanje odgovori da oslobođenje predviđeno člankom 6.a GrEStG-a činu općU mjeru te da ga se, prema tome, ne može kvalificirati kao „državna potpora" u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

115. Primjena takvog pristupa tim je primjerenija jer usko tumačenje presude Komisija/World Duty Free Group i dr. [72] može upućivati na to da je pojam „opća mjera" *de facto* bio lišen svakog smisla, kao što je njemačka vlada tvrdila na raspravi. Međutim, napominjem da mi se čini da je doseg te presude po tom pitanju ograničen na prethodno utvrđenu pogrešku koja se tiče prava.

116. Podredno, u sljedećem ću odjeljku razmotriti primjenu metode referentnog okvira.

D. Primjena metode referentnog okvira na oslobođenje utvrđeno u članku 6.a GrEStG-a

117. Kako bi ocijenio selektivnost, osobito u poreznim stvarima, Sud je u određenim predmetima primijenio metodu u tri faze koja se temelji na utvrđivanju „referentnog okvira".

118. Prema toj metodi, u prvoj fazi valja utvrditi referentni okvir, odnosno zajednički ili uobičajeni sustav oporezivanja primjenjiv u predmetnoj državi članici. U drugoj je fazi potrebno ocijeniti odstupa li predmetna porezna mjera od tog sustava jer se njome uvodi razlikovanje između subjekata koji se, s obzirom na cilj navedenog sustava, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji. U trećoj fazi još valja provjeriti je li predmetno razlikovanje opravdano prirodom i općom strukturom prethodno utvrđenog poreznog sustava [73].

67 Vidjeti točku 71. ovog mišljenja i upućivanja navedena u bilješci.

68 Presuda od 21. prosinca 2016. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981)

69 Vidjeti presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 71. i 94.).

70 Mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Watheleta u spojenim predmetima Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:624, t. 135. do 139.)

71 Vidjeti točku 108. ovog mišljenja.

72 Presuda od 21. prosinca 2016. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981)

73 Vidjeti u tom smislu presude od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr. (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 49. i 64.); od 21. prosinca 2016., Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 41.); i Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 57. do 60.), kao i od 28. lipnja 2018., Andres/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 86. i 87.). Vidjeti i mišljenje nezavisnog odvjetnika N. Wahla u predmetu Andres/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, t. 96.).

119. Kao što ću naglasiti u svojem izlaganju, svaka faza te metode analize izaziva poteškoće u primjeni u okviru ovog predmeta. U tom se pogledu pitam je li svrsishodno zahtijevati takvu složenu analizu za svaku poreznu diferencijaciju koju utvrde države članice.

120. S obzirom na to pojašnjenje, neovisno o tim poteškoćama u primjeni, smatram da se iz svake od te tri faze metode referentnog okvira može zaključiti da oslobođenje o kojem je riječ u glavnom predmetu nije selektivno.

1. Utvrđivanje relevantnog referentnog okvira

121. Prvo formalno navođenje potrebe za utvrđivanje referentnog okvira u sudskoj praksi Suda nalazi se u presudi Portugal/Komisija [74], u poglavlju u kojem je Sud ispitivao *zemljopisnu* selektivnost predmetne pogodnosti. Prema mojem mišljenju, taj pristup treba bezrezervno odobriti u tom kontekstu. Naime, ispitivanje zemljopisne selektivnosti zahtijeva da se prethodno utvrdi postoji li relevantni referentni okvir na razini države ili na razini predmetnog poddržavnog tijela [75].

122. Tek je kasnije, nakon presude Paint Graphos i dr. [76], koja je objavljena 2011., Sud „uveo" tu fazu u okviru ocjene *materijalne* selektivnosti.

123. Međutim, utvrđivanje relevantnog referentnog okvira, u okviru ocjene materijalne selektivnosti, izaziva poteškoće koje je osobito istaknulo više nezavisnih odvjetnika. U predmetu Andres/Komisija [77], nezavisni odvjetnik N. Wahl naglasio je da je utvrđivanje referentnog okvira velik izvor pravne nesigurnosti, osobito u poreznim stvarima. U predmetima ANGED [78], nezavisna odvjetnica J. Kokott istaknula je, s jedne strane, da ispitivanje selektivnosti dovodi do znatnih poteškoća u poreznim propisima država članica i da, s druge strane, utvrđivanje referentnog okvira ne može biti ključno.

124. Na te se poteškoće ukazuje i u pravnoj teoriji [79].

125. Poteškoće povezane s utvrđivanjem referentnog okvira također se iskazuju u sudskoj praksi Suda. One su, među ostalim, dovele do ukidanja presuda Općeg suda u predmetima Komisija/World Duty Free Group i dr. i Andres/Komisija [80].

126. U okviru glavnog postupka, te poteškoće prikazuje raznolikost pristupa koje se Sudu predlažu za utvrđivanje relevantnog referentnog okvira.

74 Presuda od 6. rujna 2006. (C-88/03, EU:C:2006:511, t. 56. i 57.)

75 Vidjeti i presudu od 11. rujna 2008., UGT-Rioja i dr. (C-428/06 do C-434/06, EU:C:2008:488, t. 47., 75. i 143.).

76 Vidjeti osobito točku 49. presude od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr. (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550) u kojoj Sud „u tom smislu" navodi točku 56. presude od 6. rujna 2006., Portugal/Komisija (C-88/03, EU:C:2006:511). Vidjeti nadalje presude od 18. srpnja 2013., P (C-6/12, EU:C:2013:525, t. 19.); od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 35. do 45.); od 21. prosinca 2016., Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 55.), kao i presude navedene u bilješci 80.

77 Mišljenje nezavisnog odvjetnika N. Wahla u predmetu Andres/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2017:1017) Najprije, u točki 98. tog mišljenja, nezavisni odvjetnik N. Wahl naglašava da taj predmet naglašava probleme koji su prisutni pri utvrđivanju referentnog okvira. Nadalje, u točki 101. istog mišljenja, nezavisni odvjetnik N. Wahl napominje da „[u] suprotnosti s drugim vrstama programa potpora, precizno određivanje takvog standardnog, općeprimjenjivog sustava prožeto je nesigurnošću u kontekstu oporezivanja. Imajući na umu složenost svakog poreznog sustava i čimbenike koje je potrebno uzeti u obzir u ocjeni poreznog tereta poduzetnikâ, čini se nemogućim sa sigurnošću znati koja je „uobičajena situacija". Napokon, točka 105. navedenog mišljenja glasi kako slijedi: „[…]Kada je upitana o kriterijima koje treba primijeniti pri određivanju referentnog sustava, *Komisija nije uspjela objasniti na kojoj osnovi određuje referentni sustav*. Taj je proces opisala kao potragu za smislom u sustavu. Čini se da Komisijin odgovor zapravo potvrđuje da se određivanje referentnog sustava *ustvari ne temelji na objektivnom skupu kriterija*" (moje isticanje).

78 Mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u spojenim predmetima ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2017:854, t. 76. i 88.)

79 Vidjeti osobito Peiffert, O., op.cit. str. 60.: „Iako je razumljivo da se sudovi Unije ne smatraju […] obvezanim elementima koje iznose države članice, utvrđivanje tog referentnog okvira ipak izaziva znatne poteškoće. Uostalom, ne postoji jasna metoda u tom pogledu".

80 Vidjeti presude od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981) i od 28. lipnja 2018., Andres/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505). Što se tiče tog potonjeg predmeta, vidjeti presude od istog dana, Njemačka/Komisija (C-208/16 P, neobjavljena, EU:C:2018:506); Njemačka/Komisija (C-209/16 P, neobjavljena, EU:C:2018:507), kao i Lowell Financial Services/Komisija (C-219/16 P, neobjavljena, EU:C:2018:508).

127. Prije ispitivanja tih pristupa, moram naglasiti da činjenica da članak 6.a GrEStG-a čini odstupanje od članka 1. GrEStG-a nije dovoljna da se članak 6.a GrEStG-a isključi iz referentnog okvira. Drugim riječima, nije dovoljno utvrditi da članak 6.a GrEStG-a čini *formalno* odstupanje od članka 1. GrEStG-a kako bi se zaključilo da članak 1. GrEStG-a čini referentni okvir, a članak 6.a GrEStG-a odstupanje od tog okvira.

128. U tom je pogledu Sud u nedavnoj presudi Andres/Komisija [81] pojasnio da uporaba određene regulatorne tehnike nije dostatna za definiranje referentnog okvira u svrhu analize uvjeta selektivnosti, osim kako bi se dala odlučujuća prednost obliku državnih intervencija nad njihovim učincima te, prema tome, da korištena regulatorna tehnika ne može biti odlučujući element u svrhu utvrđivanja referentnog okvira. Napominjem da je ta želja da se odbaci formalizam u ispitivanju državnih potpora u skladu sa samim tekstom članka 107. stavka 1. UFEU-a, kojim se potpore koje se dodjeljuju zabranjuju „u bilo kojem obliku”.

129. U istom smislu podsjećam da na temelju ustaljene sudske prakse članak 107. stavak 1. UFEU-a ne razlikuje državne intervencije prema razlozima ili ciljevima, nego ih definira ovisno o njihovim učincima [82].

130. Drugim riječima, valja utvrditi referentni okvir oslanjajući se isključivo na učinke predmetnih mjera. Međutim, u okviru glavnog postupka valja utvrditi da su učinci članaka 1. i 6.a GrEStG-a predmet različitih tumačenja stranaka koje su podnijele svoja očitovanja Sudu.

131. Prema mišljenju društva A-Brauerei, cilj poreza na promet nekretnina jest oporezivanje stjecanja nadzora nad nekretninom koja se nalazi na njemačkom državnom području. Prema tom pristupu, koji bih ocijenio kao „ekonomični”, referentni okvir zajedno čine članci 1. i 6.a GrEStG-a. Naime, članak 6.a GrEStG-a izravno je dio referentnog okvira jer se njime izuzimaju postupci pretvorbe koji ne dovode do promjene nadzora nad nekretninom koja ostaje u vlasništvu istog poduzetnika u vladajućem položaju. Prema tome, članak 6.a GrEStG-a ne čini odstupanje od referentnog okvira te, prema tome, nije selektivan u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

132. Njemačka vlada također smatra da referentni okvir zajedno čine članci 1. i 6.a GrEStG-a. Međutim, za razliku od društva A-Brauerei, ta je vlada predložila pristup koji se temelji na pojmu „sposobnost plaćanja poreza”. Prema tom pristupu, cilj poreza na promet nekretnina jest oporezivanje objektivne sposobnosti plaćanja kupca ili prodavatelja nekretnine koja se iskazuje prilikom prijenosa imovine.

133. Suprotno tomu, prema Komisijinu mišljenju, referentni okvir temelji se samo na članku 1. GrEStG-a kojim se definiraju razmjenske transakcije prilikom kojih nastaje porezna obveza za sve fizičke ili pravne osobe koje pravno ili gospodarski stječu nekretninu u Njemačkoj. Pojasnila je, u tom pogledu, da je predmetni referentni okvir isključivo porezne prirode i da mu je cilj oporezivanje svih razmjenskih transakcija koje pravno ili gospodarski dovode do prijenosa imovine.

134. Priznajem da je vrlo teško dovesti u pitanje relevantnost svakog od ta tri cilja. Čini mi se da se, kao i većinom poreznih mehanizama, porezom na promet nekretnina o kojem je riječ u glavnom postupku istodobno nastoji ostvariti više ciljeva koji se mogu utvrditi na temelju njegovih učinaka, a osobito oni koje navode A-Brauerei, njemačka vlada i Komisija. Prema mojem mišljenju, davanje prednosti jednom od tih ciljeva nauštrb drugih radi utvrđivanja „pravog” referentnog okvira koji je relevantan za ispitivanje uvjeta selektivnosti dovodi do nezanemarive opasnosti od proizvoljnosti.

81 Presuda od 28. lipnja 2018. (C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 92. i 104.)

82 Vidjeti osobito presude od 29. ožujka 2012., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, t. 36.); od 30. lipnja 2016., Belgija/Komisija (C-270/15 P, EU:C:2016:489, t. 40.), kao i od 26. listopada 2016., Orange/Komisija (C-211/15 P, EU:C:2016:798, t. 38.).

135. Konkretno, Komisijin pristup prema kojem valja uzeti u obzir samo porezni cilj tog sustava, odnosno ubiranja poreznih prihoda, treba obvezno odbiti jer se njime prve dvije faze metode referentnog okvira lišavaju svakog korisnog učinka [83].

136. Ta opasnost od proizvoljnosti koja je povezana s utvrđivanjem relevantnog referentnog okvira čini velik izvor pravne nesigurnosti osobito za nacionalne službenike, poduzetnike i nacionalne sudove koji su pozvani da ocijene postojanje potpore na nacionalnoj razini [84]. Naglašavam da mi se ta pravna nesigurnost čini neodvojivom od potrebe utvrđivanja referentnog okvira na temelju ciljeva koji se nastoje ostvariti predmetnim porezom.

137. Prema mojem mišljenju, ta je pravna nesigurnost teško spojiva s ustaljenom sudskom praksom prema kojoj pojam „državna potpora" predstavlja pravno pitanje i treba ga tumačiti na temelju objektivnih elemenata [85]. Podsjećam, nadalje, da se ničime ne opravdava to što Komisija raspolaže širokom diskrecijskom ovlašću u pogledu kvalifikacije mjere kao „državna potpora" u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a [86]. Međutim, pravnom nesigurnošću koja utječe na utvrđivanje relevantnog referentnog okvira Komisiji se *de facto* može dodijeliti takva ovlast.

138. Tu se pravnu nesigurnost tim više može kritizirati jer izbor referentnog okvira može imati odlučujuću važnost za ispitivanje selektivnosti i, prema tome, za kvalifikaciju kao „državna potpora" [87]. Stoga se, u ovom predmetu, referentnim okvirima koje predlažu A-Brauerei i njemačka vlada isključuje selektivnost oslobođenja predviđenog člankom 6.a GrEStG-a, za razliku od okvira koji predlaže Komisija.

139. S obzirom na to pojašnjenje, ipak dajem prednost pristupu koji predlaže A-Brauerei, za koji mi se čini da je potkrijepljen objašnjenjima koja je pružio sud koji je uputio zahtjev. Naime, prema mišljenju tog suda, oslobođenjem utvrđenim u članku 6.a GrEStG-a ispravlja se područje primjene članka 1. GrEStG-a, koji je preširoko određen, jer se njime isključuju pretvorbe unutar grupa društava zato što ne utječu na gospodarsko vlasništvo predmetnih nekretnina [88]. Prema tome, članak 6.a GrEStG-a čini dio referentnog okvira te se ne može smatrati selektivnim u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

140. Podredno, u slučaju da Sud, u skladu s pristupom koji predlaže Komisija, utvrdi da relevantni referentni okvir čini samo članak 1. GrEStG-a, u sljedećem ću odjeljku ispitati jesu li situacije obuhvaćene člankom 6.a GrEStG-a usporedive s onima koje njime nisu obuhvaćene.

83 Vidjeti točke 145. i 146. ovog mišljenja.

84 Vidjeti točku 86. ovog mišljenja.

85 Vidjeti osobito presude od 16. svibnja 2000., Francuska/Ladbroke Racing i Komisija (C-83/98 P, EU:C:2000:248, t. 25.); od 9. lipnja 2011., Comitato „Venezia vuole vivere" i dr./Komisija (C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, EU:C:2011:368, t. 132.); od 21. lipnja 2012., BNP Paribas i BNL/Komisija (C-452/10 P, EU:C:2012:366, t. 100.), kao i od 30. studenoga 2016., Komisija/Francuska i Orange (C-486/15 P, EU:C:2016:912, t. 87.).

86 Vidjeti presude od 22. prosinca 2008., British Aggregates/Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757, t. 112.), kao i od 9. lipnja 2011., Comitato „Venezia vuole vivere" i dr./Komisija (C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, EU:C:2011:368, t. 132.)

87 U točkama 47. i 60. ovog mišljenja, iznio sam razloge zbog kojih se diferencijacijama u poreznim stvarima u načelu ispunjavaju drugi uvjeti predviđeni člankom 107. stavkom 1. UFEU-a.

88 Stoga, u okviru glavnog postupka, koji se odnosi na preuzimanje društva kćeri (T-GmbH) od strane društva majke (A-Brauerei), gospodarsko vlasništvo nad nekretninama društva T-GmbH već je moglo biti pripisano društvu A-Brauerei prije postupka spajanja preuzimanjem zbog toga što je sav kapital društva T-GmbH bio u vlasništvu društva A-Brauerei.

2. Neusporedivost situacija obuhvaćenih oslobođenjem predviđenim člankom 6.a GrEStG-a i onih koje njime nisu obuhvaćene

141. U skladu sa sudskom praksom Suda, druga faza metode referentnog okvira sastoji se od ispitivanja uvodi li se predmetnom poreznom mjerom razlikovanje između subjekata koji se, *s obzirom na cilj referentnog okvira*, nalaze u činjenično i pravno usporedivim situacijama [89].

142. Podsjećam da Sud nije odlučivao o tom aspektu u predmetu Komisija/World Duty Free Group i dr. [90], s obzirom na to da je Opći sud poništio odluku Komisije, a da nije ispitao argumente koji se odnose na neusporedivost poreznih obveznika obuhvaćenih predmetnim oslobođenjem i onih koji njime nisu obuhvaćeni.

143. Prilikom ocjene usporedivosti, u kontekstu druge faze metode referentnog okvira, postavlja se više osjetljivih pitanja.

144. Kao prvo, s obzirom na to da se njome zahtijeva utvrđivanje „cilja" koji se nastoji ostvariti referentnim okvirom, ta druga faza može biti obilježena pravnom nesigurnošću. Naime, kao što sam naveo u točki 134. ovog mišljenja, porezom na promet nekretnina o kojem je riječ u glavnom postupku istodobno se nastoji ostvariti više ciljeva, kao i većinom poreznih mehanizama. Ponavljam, davanje prednosti jednom od tih ciljeva nauštrb drugih radi ispitivanja usporedivosti, prema mojem mišljenju, podrazumijeva opasnost od proizvoljnosti.

145. Na primjer, pristupom koji predlaže Komisija ponovno se daje prednost poreznom cilju tog sustava, odnosno ubiranju poreznih prihoda, s obzirom na koji se svi porezni obveznici koji podliježu tom porezu nalaze u usporedivoj situaciji. Prema mojem mišljenju, takav je pristup nužno isključiti jer se njime prve dvije faze metode referentnog okvira lišava svakog korisnog učinka, uzimajući u obzir da treća faza ima ograničen doseg.

146. Naime, najprije, ako je referentni okvir utvrđen kao porez, svaka porezna pogodnost dodijeljena određenim poreznim obveznicima nužno čini odstupanje od tog okvira (prva faza). Zatim, može se smatrati da se svi porezni obveznici, kao obveznici tog poreza, nalaze u usporedivoj situaciji s obzirom na cilj ubiranja poreznih prihoda (druga faza). Napokon, samo se mehanizmi koji su neodvojivi od referentnog okvira prihvaćaju kao opravdanje koje se temelji na prirodi ili općoj strukturi predmetnog sustava (treća faza) [91].

147. U svakom slučaju, pripisivanje jednog ili više ciljeva određenom poreznom sustavu nužno je neizvjesna zadaća. U tom pogledu, napominjem da je u nedavnom predmetu Belgija/Komisija [92] nezavisni odvjetnik M. Bobek utvrdio čak tri čimbenika koja se mogu uzeti u obzir u svrhu ocjene usporedivosti u okviru selektivnosti, pri čemu je istaknuo da će ta ocjena „*uvijek sadržavati određene elemente subjektivnih vrijednosnih opredjeljenja* kada će trebati odrediti koja su poduzeća usporediva i zašto, i to tako što će se u njima naglasak staviti na određeni faktor, a ne na neki drugi".

148. Čini mi se da je subjektivnost te ocjene u suprotnosti s ustaljenom sudskom praksom navedenom u točki 137. ovog mišljenja, prema kojoj, s jedne strane, pojam „državna potpora" treba tumačiti na temelju objektivnih elemenata i, s druge strane, ničime se ne opravdava to što Komisija raspolaže širokom diskrecijskom ovlašću u pogledu kvalifikacije mjere kao „državna potpora".

89 Vidjeti osobito presude od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 57.); od 20. prosinca 2017., Comunidad Autónoma de Galicia i Retegal/Komisija (C-70/16 P, EU:C:2017:1002, t. 58. i 61.), kao i od 26. travnja 2018., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, t. 38. i 40.).

90 Vidjeti presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 92. do 94. i 123.).

91 Vidjeti točke 180. do 186. ovog mišljenja.

92 Mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Bobeka u predmetu Belgija/Komisija (C-270/15 P, EU:C:2016:289, t. 31. do 37.), moje isticanje Prema njegovu mišljenju, tri relevantan faktora su područje primjene mjere, cilj mjere i zamjenjivost predmetnih proizvoda.

149. Kao drugo, postoji i neizvjesnost u pogledu vrste ciljeva na koje se može pozivati radi ocjene usporedivosti. Prema Obavijesti Komisije o pojmu državne potpore, tu ocjenu treba izvršiti s obzirom na „*svojstveni cilj* referentnog sustava", s obzirom na to da se „[d]ržava članica ne može […] osloniti na ciljeve vanjske politike, kao što su ciljevi regionalne, okolišne ili industrijske politike, kako bi opravdala različito postupanje prema poduzetnicima" [93].

150. Ta razlika između „svojstvenog cilja" i „ciljeva vanjske politike" referentnog okvira u praksi dovodi do pitanja koji su uvjeti potrebni da bi zakoniti cilj postao „svojstven" referentnom okviru. Čini se, prema tumačenju ustaljene sudske prakse [94] koja se navodi u Obavijesti Komisije o pojmu državne potpore [95], da predmetni porezni sustav treba biti usko strukturiran oko zakonitog cilja na koji se poziva, kao u slučaju ekološkog poreza koji se temelji na cilju zaštite okoliša.

151. Međutim, to Komisijino tumačenje isključuje mogućnost pozivanja na zakoniti cilj, kao što je zaštita okoliša, u okviru općeg poreza kao što je porez na dobit, s obzirom na to da opći porez nije usko strukturiran oko takvog cilja. Međutim, u tom se pogledu pitam je li svrsishodno smatrati da se zakoniti cilj, kao što je zaštita okoliša, smatra „svojstvenim" *posebnom porezu* koji se temelji na tom cilju, čak i ako taj cilj treba smatrati „vanjskim" ciljem *općeg poreza*.

152. Naime, takvo tumačenje dovodi do nejednakog tretmana pogodnosti predviđenih u okviru posebnih poreza, s jedne strane, i onih koje su utvrđene u okviru općih poreza, s druge strane. Porezna pogodnost koja se nudi u okviru posebnog poreza može se kvalificirati kao „neselektivna" na temelju zakonitog cilja (koji se kvalificira kao „svojstven"), za razliku od porezne pogodnosti koja se temelji na istom cilju (koji se kvalificira kao „vanjski") u okviru općeg poreza na dobit [96].

153. Takvim nejednakim tretmanom daje se prednost posebnim porezima na štetu općih poreza, kao što je porez na dobit, koji su u samoj biti pravila o državnim potporama, što može biti u suprotnosti s načelom porezne autonomije država članica [97].

154. Što je još važnije, priznajem određenu zabrinutost u pogledu praktičnih posljedica tumačenja kojim se isključuje mogućnost pozivanja na određene zakonite ciljeve koji se nastoje ostvariti predmetnim poreznim sustavom.

93 Obavijest Komisije o pojmu državne potpore, t. 135., moje isticanje.

94 Vidjeti osobito presude od 22. prosinca 2008., British Aggregates/Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757, t. 86. do 93.), u kojoj Komisija podsjeća na obvezu provjere usporedivosti s obzirom na cilj zaštite okoliša koji se nastoji ostvariti ekološkim porezom; od 8. rujna 2011., Komisija/Nizozemska (C-279/08 P, EU:C:2011:551, t. 63. do 68.), u kojoj Sud utvrđuje usporedivost s obzirom na cilj zaštite okoliša koji se nastoji ostvariti sustavom za ograničenje emisija dušikova oksida (zaštita okoliša); od 18. srpnja 2013., P (C-6/12, EU:C:2013:525, t. 29. i 30.), u kojoj Sud odbija vanjske ciljeve predmetnog poreznog sustava, kao što je održavanje zaposlenosti (t. 30.), ali se čini da se taj odlomak više odnosi na treću fazu metode referentnog okvira (vidjeti t. 29.); od 4. lipnja 2015., Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, t. 78. i 79.), u kojoj Sud utvrđuje neusporedivost s obzirom na cilj zaštite okoliša koji se nastoji ostvariti posebnim porezom na korištenje nuklearnog goriva u svrhu proizvodnje električne energije; od 26. travnja 2018., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, t. 49. do 56.), ANGED (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2018:281, t. 42. do 50.) i ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, t. 37. do 46.), u kojoj Sud utvrđuje neusporedivost s obzirom na cilj zaštite okoliša i prostornog uređenja koji se nastoji ostvariti posebnim porezom.

95 Obavijest Komisije o pojmu državne potpore, t. 136.: „Struktura *određenih pristojbi za posebne svrhe* (i posebno njihove porezne osnovice), poput poreza povezanih s okolišem i zdravljem uvedenih radi odvraćanja od određenih djelatnosti ili proizvoda koji imaju nepovoljan učinak na okoliš ili zdravlje ljudi, obično će sadržavati ciljeve politike koji se provode. U takvim slučajevima diferencirani tretman za djelatnosti ili proizvode čija se situacija u pogledu suštinskog cilja koji se želi postići razlikuje od situacije onih djelatnosti ili proizvoda koji se oporezuju ne čini odstupanje" (moje isticanje).

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

97 Vidjeti točke 74. i 78. ovog mišljenja.

155. Već sam naglasio da se metodom referentnog okvira nastoji preoblikovati zabranu državnih potpora u test *opće* nediskriminacije time što se u načelu zabranjuje svaka porezna diferencijacija [98]. Međutim, prethodno navedenim tumačenjem još se više povećava težina te zabrane s obzirom na to da se, u svrhu ocjene usporedivosti, prihvaćaju samo *ciljevi svojstveni* predmetnom poreznom sustavu.

156. Radi usporedbe, odredbama UFEU-a kojima se utvrđuje sloboda kretanja predviđa se zabrana diskriminacija koje se temelje samo na *podrijetlu*, pri čemu se prihvaća mogućnost pozivanja na *svaki zakoniti cilj* prilikom ocjene usporedivosti i ispitivanja mogućih opravdanja.

157. U tom pogledu, argument prema kojem svaki zakoniti cilj koji se nastoji ostvariti predmetnim poreznim sustavom, koji se osobito odnosi na socijalnu zaštitu i zaštitu okoliša, Komisija u svakom slučaju *može* uzeti u obzir prilikom ispitivanja usporedivosti potpore s unutarnjim tržištem, prema mojem mišljenju nije uvjerljiv. Naime, takva se *mogućnost* ne može smatrati dovoljnom, s obzirom na obvezu uskog tumačenja članka 107. stavaka 2. i 3. UFEU-a i široku diskrecijsku ovlast kojom Komisija raspolaže u okviru tog ispitivanja [99], osobito u neusklađenom području kao što je oporezivanje.

158. Prema tome, iako samo pozivanje države članice na zakoniti cilj ne može samo po sebi dovesti do isključivanja državne mjere iz područja primjene članka 107. stavka 1. UFEU-a, u skladu s onim što je Sud presudio, među ostalim, u presudi Italija/Komisija [100] i u presudi British Aggregates/Komisija [101], na svaki se zakoniti cilj treba moći pozivati *u konkretnom kontekstu druge faze metode referentnog okvira*, odnosno ispitivanja usporedivosti.

159. Smatram da je taj pristup potvrđen u nedavnim presudama ANGED, u kojima je Sud ocijenio usporedivost s obzirom na zaštitu okoliša i prostorno uređenje a da te ciljeve nije kvalificirao kao „svojstvene" predmetnom poreznom sustavu [102].

160. S obzirom na to pojašnjenje, u okviru ovog predmeta valja ispitati nalaze li se porezni obveznici koji su obuhvaćeni područjem primjene oslobođenja predviđenog člankom 6.a GrEStG-a, s jedne strane, i oni koji njime nisu obuhvaćeni, s druge strane, u činjenično i pravno usporednoj situaciji s obzirom na *sve ciljeve* koji se nastoje ostvariti porezom na promet nekretnina.

161. U skladu s pristupima koje zagovaraju sud koji je uputio zahtjev, A-Brauerei i njemačka vlada, smatram da to nije slučaj te da, prema tome, oslobođenje nije selektivno.

a) Neusporedivost postupaka pretvorbe provedenih unutar grupe i postupaka provedenih izvan grupe

162. Kao prvo, oslobođenje predviđeno člankom 6.a GrEStG-a odnosi se na postupke spajanja, podjele ili prijenosa imovine [103] unutar grupe društava, u kojima sudjeluju poduzetnik u vladajućem položaju i jedno ili više ovisnih društava tog poduzetnika u vladajućem položaju ili više ovisnih društava jednog poduzetnika u vladajućem položaju.

98 Vidjeti točke 61. do 73. ovog mišljenja.

99 Vidjeti točku 76. ovog mišljenja.

100 Presuda od 2. srpnja 1974., (173/73, EU:C:1974:71, t. 21., 22., 27. i 28).

101 Presuda od 22. prosinca 2008. (C-487/06 P, EU:C:2008:757, t. 86. do 93.)

102 Presude od 26. travnja 2018., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, t. 49. do 56.); ANGED (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2018:281, t. 42. do 50.), kao i ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, t. 37. do 46.)

103 Naime, članak 6.a GrEStG-a upućuje na postupke pretvorbe u smislu članka 1. stavka 1. točaka 1. do 3. UmwG-a, koji se odnosi na postupke spajanja, podjele ili prijenosa imovine.

163. Prema mišljenju Komisije, cilj koji se nastoji ostvariti člankom 1. GrEStG-a isključivo je porezne prirode, odnosno oporezivanje svih razmjenskih transakcija koje pravno ili gospodarski dovode do prijenosa imovine. Međutim, s obzirom na taj cilj, poduzetnici koji stječu nekretnine izvan grupe nalaze se u činjenično i pravno usporedivoj situaciji kao i poduzetnici koji ostvaruju pravo na predmetno oslobođenje.

164. Ne slažem se s tim Komisijinim stajalištem. Prema mojem mišljenju, postupci pretvorbe provedeni *unutar* grupe nisu usporedivi s postupcima provedenim *izvan* grupe.

165. Naime, na gospodarskoj je razini svaka nekretnina koja pripada grupi društava neizravno u vlasništvu društva majke, u visini njezina udjela u društvu koje je njezin pravni vlasnik. Podsjećam, u tom pogledu, da je oslobođenje predviđeno člankom 6.a GrEStG-a uvjetovano time da poduzetnik u vladajućem položaju drži najmanje 95 % udjela društava koje sudjeluju u pretvorbi. U takvom je slučaju učinak postupka pretvorbe neutralan ili marginalan na gospodarskoj razini, s obzirom na to da je nekretnina neizravno u vlasništvu poduzetnika u vladajućem položaju prije i nakon tog postupka, kao što je u biti istaknuo sud koji je uputio zahtjev [104]. A-Brauerei je u istom smislu naglasio da je cilj te odredbe izuzeti postupke koji ne dovode do promjene u nadzoru nad predmetnim nekretninama.

166. Drugim riječima, i kao što je njemačka vlada potvrdila na raspravi, učinak članka 6.a GrEStG-a osobito je izbjegavanje dvostrukog ekonomskog oporezivanja unutar grupe društava. Naime, s obzirom na to da porez treba platiti prilikom uvođenja nekretnine u imovinu društva iz grupe, bilo bi nepravedno taj porez ponovno ubirati prilikom svake pretvorbe unutar grupe društava.

167. Prema mojem mišljenju, zbog te posebnosti postupaka pretvorbe provedenih *unutar grupe*, između društava povezanih udjelom od najmanje 95 %, ne može se smatrati da su takvi postupci usporedivi sa stjecanjima nekretnina ostvarenim *izvan grupa*, kao što je obična prodaja među neovisnim osobama.

b) Neusporedivost postupaka pretvorbe provedenih unutar grupe i drugih mjera restrukturiranja poduzetih unutar grupe

168. Kao drugo, Komisija je tvrdila da su postupci pretvorbe provedeni unutar grupa usporedivi, s obzirom na porezni cilj koji se nastoji ostvariti porezom na promet nekretnina, s drugim mjerama restrukturiranja poduzetim unutar grupe. Primjerice, istaknula je da prodaja nekretnine između društava koja pripadaju istoj grupi ne ostvaruje pravo na oslobođenje utvrđeno tom odredbom.

169. To Komisijino stajalište je iznenađujuće. Naime, čini mi se da se pravom Unije, i konkretnije Direktivom 2009/133/EZ [105], priznaje posebnost postupaka pretvorbe unutar grupe, a osobito postupaka spajanja kao što je onaj o kojem je riječ u glavnom postupku. Stoga se člankom 4. stavkom 1. te direktive predviđa neoporezivanje kapitalnih dobitaka, osobito u pogledu nekretnina, u slučaju spajanja, podjele ili djelomične podjele [106].

104 Vidjeti točku 139. ovog mišljenja.

105 Direktiva Vijeća od 19. listopada 2009. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na spajanja, podjele, djelomične podjele, prijenose imovine i zamjene dionica društava iz različitih država članica te na prijenos sjedišta SE-a ili SCE-a iz jedne države članice u drugu (SL 2009., L 310, str. 34.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 317.)

106 Vidjeti članak 4. stavak 1. Direktive 2009/133: „Spajanje, podjela ili djelomična podjela ne smije dovesti do oporezivanja kapitalnih dobitaka, koji se izračunavaju iz razlike između stvarne vrijednosti prenesene imovine i obveza i njihove porezne vrijednosti”.

170. Suprotno tomu, tu pogodnost zakonodavac Unije nije proširio na druge postupke među društvima iste grupe, a osobito na običnu prodaju imovine među takvim društvima. To različito postupanje objašnjava se, prema mojem mišljenju, posebnošću postupaka restrukturiranja, koju je naglasio i A-Brauerei. Naime, postupci restrukturiranja imaju posebne pravne učinke, osobito zbog svoje opsežnosti, na pravnu osobnost i/ili imovinu predmetnih društava. Na primjer, postupci spajanja u načelu dovode do ukidanja pravne osobe i prijenosa njezine imovine na društvo koje je preuzima. U usporedbi s time, jedini cilj obične prodaje je da dovede do prijenosa imovine u imovinu druge osobe.

171. Ta objektivna razlika po svojoj prirodi isključuje, prema mojem mišljenju, mogućnost da se postupke pretvorbe i druge postupke među društvima iste grupe, osobito prodaju, može smatrati usporedivima s obzirom na porez primjenjiv na transakcije koje se odnose na nekretnine, bilo da je riječ o izravnom porezu na kapitalne dobitke ili neizravnom porezu na stjecanje nekretnina kao što je onaj o kojem je riječ u glavnom sporu.

c) Neusporedivost postupaka pretvorbe koji dosežu prag udjela od 95 % i onih koje ga ne dosežu

172. Ističem, kao treće, da se člankom 6.a GrEStG-a predviđa prag udjela od 95 % u ovisnom društvu ili ovisnim društvima koja sudjeluju u postupku pretvorbe. Kao što je navela njemačka vlada, kako bi se moglo ostvariti pravo na oslobođenje o kojem je riječ u glavnom postupku, pretvorba mora uključivati:

– poduzetnika u vladajućem položaju i ovisno društvo,

– poduzetnika u vladajućem položaju i više ovisnih društava, ili

– više ovisnih društava jednog poduzetnika u vladajućem položaju.

173. U skladu s prethodno navedenom odredbom, „ovisno” jest društvo čiji su kapital ili imovina izravno ili neizravno u vlasništvu poduzetnika u vladajućem položaju u visini od najmanje 95 %. Prema tome, postoji različito postupanje između udjela koji su manji od praga od 95 %, s jedne strane, i onih koji su jednaki tom pragu ili veći od njega, s druge strane, a samo se na potonje udjele može primijeniti oslobođenje.

174. Međutim, ti udjeli nisu u usporedivoj situaciji jer taj prag udjela od 95 % također čini uvjet za oporezivanje na temelju članka 1. stavaka 2.a i 3. GrEStG-a, kao što su pravilno objasnili A-Brauerei i njemačka vlada.

175. Preuzimam brojčani primjer koji je naveo A-Brauerei, prema kojem stjecanje udjela od 94 % u društvu koje je vlasnik nekretnina koje se nalaze na njemačkom državnom području nije oporezivo na temelju članka 1. stavaka 2.a i 3. GrEStG-a. Suprotno tomu, kasnijim spajanjem društva kćeri i društva majke ne može se ostvariti pravo na oslobođenje predviđeno člankom 6.a GrEStG-a te je stoga oporezivo. U tom se slučaju porez stoga ubire samo jednom tijekom ta dva postupka.

176. U suprotnom slučaju, stjecanje udjela od 95 % ili više u istom društvu oporezivo je na temelju članka 1. GrEStG-a, dok se kasnijim spajanjem ostvaruje pravo na oslobođenje predviđene člankom 6.a GrEStG-a. Porez se ponovno ubire samo jednom tijekom ta dva postupka.

177. Stoga se pragom udjela od 95 % koji se zahtijeva za ostvarivanje prava na oslobođenje (članak 6.a GrEStG-a), ispitanim zajedno s pragom udjela od 95 % koji je predviđen kao uvjet za oporezivanje (članak 1. stavci 2.a i 3. GrEStG-a), ne utvrđuje razlika između usporedivih situacija nego, suprotno tomu, omogućuje jamčenje nediskriminatornog postupanja prema različitim postupcima na koje se odnosi sustav o kojem je riječ u glavnom postupku.

178. S obzirom na prethodno navedeno, smatram da porezni obveznici koji su obuhvaćeni područjem primjene oslobođenja predviđenog člankom 6.a GrEStG-a, s jedne strane, i oni koji njime nisu obuhvaćeni, s druge strane, nisu u činjenično i pravno usporedivoj situaciji s obzirom na sve ciljeve koji se nastoje ostvariti porezom o kojem je riječ u glavnom postupku. Prema tome, to oslobođenje nije selektivno u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

179. Podredno, u slučaju da Sud smatra da su te kategorije poreznih obveznika u usporedivoj situaciji, u sljedećem ću odjeljku ispitati postojanje opravdanja koje se temelji na prirodi ili općoj strukturi predmetnog sustava.

3. Postojanje opravdanja koje se temelji na prirodi ili općoj strukturi predmetnog sustava

180. Iz sudske prakse proizlazi da se pojam „državna potpora" ne odnosi na državne mjere koje uvode razliku između poduzetnika i koje su time *a priori* selektivne, kada ta razlika potječe iz prirode ili strukture sustava kojeg su one dio [107].

181. U poreznim stvarima doseg tog opravdanja pojašnjen je kako slijedi. Mjera može biti opravdana prirodom i općom strukturom poreznog sustava ako država članica o kojoj je riječ može dokazati da ta mjera izravno proizlazi iz osnovnih i vodećih načela njezina poreznog sustava. U tom pogledu treba praviti razliku između, s jedne strane, ciljeva dodijeljenih posebnom pravnom režimu i koji su mu izvanjski i, s druge strane, mehanizama prirođenih samom poreznom sustavu potrebnih za postizanje tih ciljeva [108].

182. Kao i u slučaju razlike između „svojstvenog cilja" i „ciljeva vanjske politike", ispitane u okviru druge faze [109], čini mi se da je teško odrediti razliku između „mehanizama prirođenih samom poreznom sustavu" i „ciljeva vanjske politike".

183. S jedne strane, može se postaviti pitanje upućuje li se izrazom „sam porezni sustav" na referentni okvir, koji se odnosi na porez na promet nekretnina u glavnom postupku, ili na cjelokupan porezni sustav države članice.

184. Prema mojem mišljenju, ograničavanjem tog pojma na mehanizme koji su neodvojivi od cjelokupnog poreznog sustava države članice treću fazu metode referentnog okvira može se lišiti svakog korisnog dosega. Naime, ako je to slučaj, opravdanje koje se temelji na suzbijanju zlouporabe ili želji za sprečavanjem dvostrukog oporezivanja ne može se prihvatiti u okviru glavnog postupka, osim ako je *cjelokupan porezni sustav* Savezne Republike Njemačke strukturiran oko tih ciljeva.

185. Prema tome, smatram da se pojmom „mehanizmi prirođeni samom poreznom sustavu" upućuje na mehanizme koji su neodvojivi *samo od referentnog okvira*, koji se odnosi na porez na promet nekretnina u glavnom postupku. Smatram da je to tumačenje potvrđeno u Obavijesti Komisije o pojmu državne potpore koja se jednoznačno odnosi na osnovna ili vodeća načela „referentnog sustava" [110].

107 Vidjeti osobito presude od 22. prosinca 2008., British Aggregates/Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757, t. 83.); od 21. lipnja 2012., BNP Paribas i BNL/Komisija (C-452/10 P, EU:C:2012:366, t. 101.); od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 42.), kao i od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 58.).

108 Vidjeti osobito presude od 6. rujna 2006., Portugal/Komisija (C-88/03, EU:C:2006:511, t. 81.); od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr. (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 65.); od 18. srpnja 2013., P (C-6/12, EU:C:2013:525, t. 22.), kao i od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 43.).

109 Vidjeti točke 149. do 159. ovog mišljenja.

110 Obavijest Komisije o pojmu državne potpore, t. 138.

186. S druge strane i neovisno o prethodnoj napomeni, granica između „ciljeva vanjske politike" i „mehanizama prirođenih" predmetnom poreznom sustavu također je izvor poteškoća. U tom pogledu upućujem na moja razmatranja o razlici između „svojstvenog cilja" i „ciljeva vanjske politike" u kontekstu ocjene usporedivosti [111].

187. S obzirom na to pojašnjenje, u svojoj Obavijesti o pojmu državne potpore Komisija je utvrdila više ciljeva na koje se, prema njezinu mišljenju, može pozivati u okviru te treće faze, kao što je potreba za borbom protiv prijevara ili izbjegavanja plaćanja poreza, potreba uzimanja u obzir posebnih računovodstvenih zahtjeva, mogućnost administrativnog upravljanja, načelo porezne neutralnosti, progresivna priroda poreza na dobit i njegova svrha u pogledu preraspodjele, potreba za izbjegavanjem dvostrukog oporezivanja ili cilj optimizacije povrata fiskalnih dugova [112].

188. Međutim, u okviru ovog predmeta, čini mi se da opravdanja na koja se pozivaju A-Brauerei i njemačka vlada odgovaraju više ciljeva koje je utvrdila Komisija.

189. Najprije, A-Brauerei tvrdi da se oslobođenje predviđeno člankom 6.a GrEStG-a izravno temelji na suštinskim ili vodećim načelima sustava poreza na promet nekretnina, s obzirom na to da se taj porez odnosi na pravne radnje koje dovode do promjene nadzora nad nekretninama koje se nalaze na državnom području.

190. To opravdanje, koje se može pripisati cilju sprečavanja dvostrukog oporezivanja za kojim ide sustav koji je predmet glavnog postupka, prema mojem mišljenju, treba prihvatiti zbog razloga iznesenih u točkama 162. do 167. ovog mišljenja.

191. Nadalje, njemačka vlada tvrdila je da je oslobođenje predviđeno člankom 6.a GrEStG-a u skladu s ciljevima dodijeljenim porezu na promet nekretnina da se oporezuju objektivne sposobnosti plaćanja kupca ili prodavatelja koja se iskazuje prilikom prijenosa nekretnine. Međutim, postupci iz članka 6.a GrEStG-a nemaju nikakav utjecaj na objektivnu sposobnost plaćanja sudionika, s obzirom na to da ti sudionici nisu neovisni nego su međusobno povezani udjelom poduzetnika u vladajućem položaju u iznosu od najmanje 95 % u kapitalu jednog ili više društava sudionika.

192. Ponavljam, ne vidim nikakav razlog zbog kojeg bi se dovela u pitanje valjanost tog objašnjenja.

193. Napokon, A-Brauerei i njemačka vlada također su opravdali zahtjev koji se odnosi na petogodišnja razdoblja držanja udjela prije i nakon postupka pretvorbe u pogledu udjela od 95 % u kapitalu ovisnog društva [113]. Prema njihovim objašnjenjima, ta razdoblja omogućuju da se izbjegne da se oslobođenje predviđeno člankom 6.a GrEStG-a primjenjuje na određene zlouporabe koje se osobito sastoje od kratkoročnog stjecanja udjela radi provođenja pretvorbi koje ne podliježu porezu na promet nekretnina.

111 Vidjeti točke 149. do 159. ovog mišljenja.

112 Obavijest Komisije o pojmu državne potpore, t. 139.

113 Prema objašnjenjima koja je pružio sud koji je uputio zahtjev drugi dio razdoblja od pet godina nije primjenjiv na slučaj spajanja na temelju širokog tumačenja koje je on primijenio. Vidjeti točku 30. ovog mišljenja.

194. U tom pogledu ističem da je sud koji je uputio zahtjev potvrdio valjanost tog objašnjenja. K tomu, člankom 3. stavkom 2. točkom (b) Direktive 2011/96/EU državama članicama dopušta se da ostvarivanje prava na poreznu pogodnost uvjetuju, na sličan način, trajanjem udjela u kapitalu društva kćeri[114].

195. Iz prethodno navedenog proizlazi da su uvjeti za dodjelu oslobođenja utvrđenog člankom 6.a GrEStG-a opravdani prirodom i općom strukturom poreznog sustava o kojem je riječ u glavnom postupku te da, prema tome, to oslobođenje ne čini državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

VII. Zaključak

196. S obzirom na prethodno navedeno, predlažem Sudu da na prethodno pitanje Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud, Njemačka) odgovori kako slijedi:

Članak 107. stavak 1. UFEU-a treba tumačiti na način da porezna pogodnost kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku – koja se sastoji od izuzimanja od poreza na promet nekretnina postupka pretvorbe unutar grupe društava, u ovom slučaju spajanja, u kojem sudjeluju poduzetnik u vladajućem položaju i ovisno društvo, pri čemu poduzetnik u vladajućem položaju treba držati udio od najmanje 95 % u ovisnom društvu tijekom pet godina prije postupka i, u načelu, tijekom pet godina nakon tog postupka – ne čini opću mjeru te se, prema tome, ne može kvalificirati kao „državna potpora”.

114 Direktiva Vijeća od 30. studenoga 2011. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica (SL 2011., L 345, str. 8.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 17., svezak 2., str. 218.) U skladu s uvodnom izjavom 3. te direktive njezin cilj je izuzeti dividende i druge podjele dobiti koje plaćaju društva kćeri svojim matičnim društvima od poreza po odbitku te ukloniti dvostruko oporezivanje takvog dohotka na razini matičnog društva. U skladu s njezinim člankom 3. stavkom 2. točkom (b), države članice države članice imaju mogućnost izbora da ne primjenjuju navedenu direktivu na trgovačka društva iz te države članice, koja ne zadrže udio s kojim se kvalificiraju kao matična društva, u neprekinutom razdoblju od najmanje dvije godine, ili na ona njihova trgovačka društva u kojima trgovačko društvo iz druge države članice ne zadrži takav udio tijekom neprekinutog razdoblja od najmanje 2 godine.