Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
HENRIKA SAUGMANDSGAARDA ØE
przedstawiona w dniu 19 września 2018 r.[1]

Sprawa C-374/17

Finanzamt B
przeciwko
A-Brauerei,
przy udziale
Bundesministerium der Finanzen

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy)]

Odesłanie prejudycjalne – Pomoc przyznawana przez państwa – Selektywność materialna – Brak selektywności – Kryterium ogólnej dostępności – Środek ogólny – Ramy odniesienia – Porównywalność – Uzasadnienie oparte na charakterze lub ogólnej strukturze ram odniesienia – Korzyść podatkowa – Podatek od nabycia nieruchomości – Zwolnienie z podatku operacji przekształcenia w ramach grupy spółek – Warunek posiadania co najmniej 95% udziałów w kapitale zakładowym uczestniczących spółek – Posiadanie przez okres pięciu lat przed operacją przekształcenia i po niej

I. Wprowadzenie

1. Postanowieniem z dnia 30 maja 2017 r. Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) zwrócił się do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w zakresie wykładni art. 107 ust. 1 TFUE.

2. Pytanie to wpisuje się w ramy sporu pomiędzy A-Brauerei i Finanzamt B (urzędem skarbowym, Niemcy) w przedmiocie decyzji, w której ów urząd wyłączył operację przejęcia przez spółkę A-Brauerei spółki od niej zależnej, T-GmbH, ze zwolnienia podatkowego przewidzianego w § 6a Grunderwerbsteuergesetz (niemieckiej ustawy o podatku od nabycia nieruchomości, w brzmieniu z dnia 26 lutego 1997 r., BGBl. I, s. 418, 1804, zmienionej ostatnio przez § 12 pkt 1 ustawy z dnia 22 czerwca 2011 r., BGBl. I, s. 1126, zwanej dalej „GrEStG"). Przepis ten zwalnia bowiem z podatku od nabycia nieruchomości niektóre operacje przekształcenia dokonywane w ramach grupy spółek.

3. Sąd odsyłający uważa, że przejęcie T-GmbH przez A-Brauerei podlega § 6a GrEStG, w związku z czym powinno zostać zwolnione z podatku od nabycia nieruchomości. Sąd ten zastanawia się ponadto, czy owo zwolnienie powinno zostać zakwalifikowane jako „pomoc państwa" w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Podkreśla on, że kwalifikacja zwolnienia jako „pomocy państwa" w kontekście sporu w postępowaniu głównym będzie zależeć przede wszystkim od wykładni przesłanki selektywności. Sąd ów uważa jednak, że zwolnienie przewidziane w § 6a GrEStG nie jest selektywne i tym samym nie stanowi pomocy państwa.

1 Język oryginału: francuski.

4. Tytułem wstępu muszę zaznaczyć, że orzecznictwo Trybunału w przedmiocie selektywności materialnej charakteryzuje się współwystępowaniem dwóch metod analizy, w szczególności w dziedzinie podatków, co potwierdza zawiadomienie Komisji Europejskiej w sprawie pojęcia pomocy państwa [2].

5. Z jednej strony mamy klasyczną metodę analizy, którą można wydedukować z treści traktatu FUE [3] i która opiera się na kryterium ogólnej dostępności. Zgodnie z tym podejściem, którym posłużono się w szczególności w wyroku Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo [4], selektywna jest każda korzyść, która nie jest dostępna dla ogółu przedsiębiorstw obecnych na terytorium krajowym. Kryterium ogólnej dostępności nie wymaga, by wszystkie przedsiębiorstwa miały faktycznie pożytek z odnośnej korzyści, ale aby wszystkie przedsiębiorstwa *mogły* ją uzyskać [5].

6. Z drugiej strony metoda zwana „metodą ram odniesienia", która bierze swój początek w wyroku Paint Graphos i in. [6] ogłoszonym w 2011 r. i która została potwierdzona wyrokiem Komisja/World Duty Free Group i in. [7], opiera się na kryterium dyskryminacji [8]. Zgodnie z tym podejściem składającym się z trzech etapów korzyść jest selektywna, gdy stanowi odstępstwo od właściwych ram odniesienia, gdy nie jest dostępna dla wszystkich przedsiębiorstw znajdujących się w porównywalnej sytuacji i gdy nie jest uzasadniona charakterem lub ogólną strukturą przedmiotowego systemu [9].

7. Obie metody analizy mają na celu odróżnienie środków selektywnych, które wchodzą w zakres art. 107 ust. 1 TFUE, od środków ogólnych, które nie są objęte tym zakresem. W ramach niniejszej sprawy zastosowanie każdej z tych dwóch metod prowadzi w mojej ocenie do takiego samego rezultatu, a mianowicie do stwierdzenia braku selektywności zwolnienia przewidzianego w § 6a GrEStG.

8. Proponuję jednak, aby Trybunał zastosował *jedynie klasyczną metodę analizy* i orzekł, stosując tę metodę, że zwolnienie, o którym mowa w § 6a GrEStG, stanowi środek ogólny, jako że jest ono dostępne dla wszystkich przedsiębiorstw obecnych na rynku krajowym, a nawet dla wszystkich przedsiębiorstw krajowych lub zagranicznych posiadających nieruchomość na terytorium krajowym [10].

9. Przyznaję bowiem, że żywię pewne obawy co do praktycznych konsekwencji posługiwania się metodą ram odniesienia z punktu widzenia zarówno materialnego, jak i formalnego [11]. Wydaje mi się w szczególności, że metoda ta rodzi ryzyko rozszerzenia dziedziny pomocy państwa na wszelkie rodzaje zróżnicowania pod względem podatkowym, zachęcając do zbadania wszystkich systemów podatkowych państw członkowskich pod kątem istnienia dyskryminacji.

10. Tytułem uzupełnienia przedstawię powody, z jakich zastosowanie metody ram odniesienia prowadzi do takiego samego wniosku, a mianowicie do wniosku o braku pomocy państwa, nie ukrywając istotnych trudności, jakie pociąga za sobą stosowanie tej metody [12].

2 Zobacz zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, C/2016/2946 (Dz.U. 2016, C 262, s. 1, zwane dalej „komunikatem Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa"), pkt 128–131.

3 Artykuł 107 ust. 1 TFUE zakazuje pomocy, która „sprzyja niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów", czyli pomocy, która nie jest dostępna dla wszystkich przedsiębiorstw i produkcji wszystkich towarów. Ten przepis nie zawiera jednak żadnego odniesienia do pojęcia dyskryminacji, w przeciwieństwie do innych przepisów traktatu FUE.

4 Wyrok z dnia 15 listopada 2011 r. (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 73, 103–108).

5 Zobacz pkt 94 niniejszej opinii.

6 Wyrok z dnia 8 września 2011 r. (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 49).

7 Wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981).

8 Zobacz pkt 63 niniejszej opinii oraz odniesienia wskazane w przypisie.

9 Zobacz pkt 118 niniejszej opinii.

10 Zobacz pkt 89–116 niniejszej opinii.

11 Zobacz pkt 61–88 niniejszej opinii.

12 Zobacz pkt 117–195 niniejszej opinii.

II. Niemieckie ramy prawne

11. Paragraf 1 Umwandlungsgesetz (niemieckiej ustawy o przekształceniach spółek, zwanej dalej „UmwG") stanowi, co następuje:

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

1. łączenie;

2. podział (podział przez przejęcie lub zawiązanie nowych spółek, podział przez wydzielenie, podział przez wyodrębnienie z uzyskaniem udziałów lub akcji przez podmiot dzielony);

3. przeniesienie majątku;

[…]".

12. Paragraf 2 UmwG stanowi:

„Podmioty prawa mogą dokonywać połączeń poprzez rozwiązanie bez przeprowadzania likwidacji:

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

13. Paragraf 1 GrEStG stanowi:

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

1. umowa sprzedaży lub inna czynność prawna ustanawiająca roszczenie o przeniesienie własności nieruchomości;

2. porozumienie co do przeniesienia własności, jeżeli nie dokonano wcześniej czynności prawnej ustanawiającej roszczenie o przeniesienie własności;

3. przejście własności, jeżeli nie dokonano wcześniej czynności prawnej ustana wiającej roszczenie o przeniesienie własności i przejście to nie wymaga również porozumienia co do przeniesienia.

[…]

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

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

1. czynność prawna ustanawiająca roszczenie o przeniesienie jednego lub wielu udziałów w spółce, jeżeli w wyniku przeniesienia bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 95% udziałów w spółce zostaje skumulowanych jedynie w ręku nabywcy bądź w ręku przedsiębiorstw dominujących i zależnych lub osób zależnych, bądź w ręku przedsiębiorstw zależnych lub osób zależnych;

2. kumulacja bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 95% udziałów w spółce, jeżeli nie dokonano wcześniej zobowiązującej czynności prawnej, o której mowa w pkt 1;

3. czynność prawna ustanawiająca roszczenie o przeniesienie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 95% udziałów w spółce;

4. przejście bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 95% udziałów w spółce na inną osobę, jeżeli nie dokonano wcześniej zobowiązującej czynności prawnej, o której mowa w pkt 3".

14. Paragraf 6a GrEStG przewiduje:

„Od zdarzenia prawnego podlegającego opodatkowaniu na podstawie § 1 ust. 1 pkt 3 lub § 1 ust. 2a lub 3 związanego z przekształceniem w rozumieniu § 1 ust. 1 pkt 1–3 [UmwG] podatek nie jest pobierany; […] zdanie pierwsze dotyczy również odpowiednich przekształceń na podstawie prawa państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa, do którego ma zastosowanie Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym. Zdanie pierwsze stosuje się tylko wtedy, jeśli w operacji przekształcenia uczestniczą wyłącznie jedno przedsiębiorstwo dominujące i jedna lub kilka spółek zależnych od tego przedsiębiorstwa dominującego, lub kilka spółek zależnych od innego przedsiębiorstwa dominującego. W rozumieniu zdania trzeciego spółką zależną jest spółka, w której kapitale lub majątku przedsiębiorstwo dominujące posiada nieprzerwanie przez okres pięciu lat przed zdarzeniem prawnym i pięciu lat po zdarzeniu prawnym bezpośrednio lub pośrednio bądź częściowo bezpośrednio i częściowo pośrednio co najmniej 95% udziałów".

III. Postępowanie główne

15. A-Brauerei, skarżąca w postępowaniu w pierwszej instancji i druga strona postępowania rewizyjnego, jest spółką akcyjną prowadzącą działalność gospodarczą. Posiadała ona 100% udziałów w spółce T-GmbH, do której należało kilka nieruchomości. Spółka T-GmbH była z kolei jedynym wspólnikiem spółki E-GmbH.

16. Na mocy umowy z dnia 1 sierpnia 2012 r. T-GmbH, jako przejmowany podmiot prawa, przeniosła cały swój majątek (a więc także nieruchomości) ze wszystkimi prawami i obowiązkami, poprzez rozwiązanie spółki bez przeprowadzenia likwidacji, zgodnie z § 1 ust. 1 pkt 1 w związku z § 2 pkt 1 UmwG, na A-Brauerei jako podmiot przejmujący (połączenie przez przejęcie). Połączenie stało się skuteczne w dniu 24 września 2012 r. wraz z dokonaniem wpisu do rejestru handlowego. Tego dnia T-GmbH, której A-Brauerei była wspólnikiem przez ponad pięć lat, przestała istnieć. Od tej chwili A-Brauerei była zatem jedynym wspólnikiem spółki E-GmbH.

17. Urząd skarbowy, druga strona postępowania w pierwszej instancji i strona wnosząca skargę rewizyjną, uznał, że przeniesienie własności nieruchomości na A-Brauerei w następstwie połączenia z T-GmbH stanowiło transakcję podlegającą opodatkowaniu na podstawie § 1 ust. 1 pkt 3 GrEStG i że owa transakcja nie była objęta zwolnieniem przewidzianym w § 6a GrEStG. Urząd ten oddalił odwołanie A-Brauerei, wskazując, że T-GmbH nie stanowi spółki zależnej w rozumieniu § 6a GrEStG, ponieważ przestała ona istnieć w związku z połączeniem, w związku z czym nie został dochowany wymagany pięcioletni termin posiadania udziałów.

18. Finanzgericht (sąd ds. finansowych, Niemcy) uwzględnił skargę wniesioną przez A-Brauerei i przyznał jej prawo do zwolnienia podatkowego zgodnie z § 6a GrEStG.

19. W skardze rewizyjnej wniesionej do sądu odsyłającego urząd skarbowy wskazuje na naruszenie § 6a GrEStG. Wnosi on o uchylenie orzeczenia wydanego przez Finanzgericht (sąd ds. finansowych) i oddalenie skargi. A-Brauerei wnosi o oddalenie skargi rewizyjnej.

20. Bundesministerium der Finanzen (federalne ministerstwo ds. finansów, Niemcy) przystąpiło do postępowania w charakterze interwenienta. Poinformowało, że Komisja nie przeprowadziła formalnego postępowania wyjaśniającego dotyczącego wprowadzonego niedawno zwolnienia podatkowego przewidzianego w § 6a GrEStG.

IV. Pytanie prejudycjalne

21. Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) przekazał Trybunałowi wyjaśnienia dotyczące podatku od nabycia nieruchomości wprowadzonego w § 1 ust. 1 GrEStG, zwolnienia przewidzianego w § 6a GrEStG, jak również istotności zadanego pytania dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym.

22. Uważam, że częściowe przytoczenie tych wyjaśnień jest potrzebne dla lepszego zrozumienia sporu w postępowaniu głównym oraz istotnych kwestii niniejszej sprawy.

A. Podatek od nabycia nieruchomości wprowadzony w § 1 ust. 1 GrEStG

23. Podatek od nabycia nieruchomości wprowadzony w § 1 ust. 1 GrEStG dotyczy zasadniczo wszystkich zdarzeń prawnych skutkujących zmianą właściciela nieruchomości położonej na terytorium krajowym.

24. Wśród zdarzeń wskazanych w § 1 ust. 1 pkt 3 GrEStG figurują w szczególności zmiany właścicieli w następstwie przekształceń przewidzianych w UmwG, takich jak połączenie, podział czy przeniesienie majątku. W przypadku tych zdarzeń majątek podmiotu przejmowanego przechodzi w całości (sukcesja uniwersalna) lub w części (sukcesja uniwersalna częściowa) na nowy podmiot prawny, bez konieczności przenoszenia poszczególnych aktywów.

25. Poza tym § 1 ust. 2a i 3 GrEStG ustanawia fikcję prawną, na podstawie której niektóre zdarzenia prawne dotyczące udziałów w spółkach traktowane są jak zdarzenia prawne dotyczące nieruchomości posiadanych przez te spółki, w związku z czym podlegają one co do zasady podatkowi od nabycia nieruchomości. Wszystkie przypadki objęte tą fikcją skutkują przeniesieniem łącznym lub sukcesywnym co najmniej 95% udziałów w danej spółce.

B. Zwolnienie przewidziane w § 6a GrEStG

26. Paragraf 6a GrEStG wprowadza zwolnienie z podatku od nabycia nieruchomości w przypadku przekształcenia w rozumieniu § 1 ust. 1 pkt 1–3 UmwG. Owo zwolnienie ma zastosowanie do przedsiębiorstw mających siedzibę na terytorium krajowym lub za granicą. Korzystają z niego również analogiczne przekształcenia przewidziane przez prawo państwa członkowskiego lub państwa, do którego ma zastosowanie Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym.

27. Jednakże § 6a zdanie trzecie GrEStG ogranicza zakres zastosowania tego zwolnienia do przekształceń dokonywanych przez grupy spółek. W istocie w takiej operacji przekształcenia uczestniczyć mogą wyłącznie jedno przedsiębiorstwo dominujące i jedna lub kilka spółek zależnych od tego przedsiębiorstwa dominującego lub kilka spółek zależnych od innego przedsiębiorstwa dominującego. Spółka jest kwalifikowana jako „zależna”, jeśli w jej kapitale lub majątku przedsiębiorstwo dominujące posiada nieprzerwanie przez okres pięciu lat przed zdarzeniem prawnym i pięciu lat po zdarzeniu prawnym bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 95% udziałów.

28. Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) podkreśla, że dokonuje szerokiej wykładni § 6a GrEStG stosownie do celu tego zwolnienia polegającego na ułatwieniu restrukturyzacji w obrębie grupy spółek.

29. Ta szeroka wykładnia dotyczy pojęcia przedsiębiorstwa dominującego w rozumieniu § 6a zdanie trzecie GrEStG. Przedsiębiorstwem dominującym może być każda osoba fizyczna lub prawna, spółka osobowa lub związek osób fizycznych lub prawnych, które prowadzą jakikolwiek rodzaj działalności gospodarczej. Ten ostatni warunek jest spełniony w szczególności, gdy przedsiębiorstwo dominujące jest obecne na rynku dzięki swoim udziałom w przedsiębiorstwie zależnym.

30. Na podstawie rzeczonej szerokiej wykładni okresy posiadania udziałów wymagane w § 6a zdanie czwarte GrEStG są decydujące tylko w zakresie, w jakim mogą być przestrzegane w następstwie przekształcenia. Tak więc w przypadku połączenia się spółki zależnej z przedsiębiorstwem dominującym może być dochowany tylko okres przed połączeniem, zważywszy, że udział przedsiębiorstwa dominującego w kapitale spółki zależnej z założenia znika w następstwie operacji połączenia. Niemniej zwolnienie podatkowe przewidziane w § 6a GrEStG jest udzielane, ponieważ nieprzestrzeganie okresu posiadania udziałów po przeprowadzeniu połączenia wynika właśnie z samej operacji połączenia. Taka wykładnia dotyczy także innych operacji przekształcenia, o których mowa w § 6a zdanie pierwsze GrEStG.

C. Istotność zadanego pytania dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym

31. Sąd odsyłający uważa, że przejęcie T-GmbH przez A-Brauerei podlega § 6a GrEStG, w związku z czym powinno być zwolnione z podatku od nabycia nieruchomości. W operacji przekształcenia uczestniczyły bowiem A-Brauerei jako przedsiębiorstwo dominujące oraz T-GmbH, przejęta przez A-Brauerei, jako spółka zależna. A-Brauerei prowadzi działalność gospodarczą i przed połączeniem przez przejęcie posiadała przez okres ponad pięciu lat 100% udziałów w T-GmbH. Ponadto niedochowanie okresu posiadania udziałów po zdarzeniu prawnym wynika z samej operacji połączenia.

32. Tymczasem sąd odsyłający zastanawia się, czy owo zwolnienie powinno zostać zakwalifikowane jako pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

33. Przypomina on, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału sądy krajowe mogą rozpatrywać spory z zakresu pomocy państwa, w ramach których będą zobowiązane do dokonania wykładni i do stosowania pojęcia pomocy, o którym mowa w art. 107 ust. 1 TFUE, w szczególności w celu ustalenia, czy środek państwowy został wprowadzony z pominięciem procedury uprzedniej kontroli przewidzianej w art. 108 ust. 3 TFUE.

34. Sąd odsyłający wskazuje, że gdyby takie zwolnienie miało zostać zakwalifikowane jako pomoc państwa, § 6a GrEStG nie mógłby być stosowany, a postępowanie rewizyjne zostałoby zawieszone do czasu wydania przez Komisję decyzji w sprawie zgodności tej pomocy z rynkiem wewnętrznym. W przeciwnym razie skarga rewizyjna wniesiona przez urząd skarbowy zostałaby oddalona jako bezzasadna, a A-Brauerei mogłaby skorzystać z rzeczonego zwolnienia.

35. W szczególności sąd odsyłający zastanawia się nad kwestią selektywności zwolnienia podatkowego przewidzianego w § 6a GrEStG.

36. W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

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

V. Postępowanie przed Trybunałem

37. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do sekretariatu Trybunału w dniu 21 czerwca 2017 r.

38. Uwagi na piśmie przedstawiły A-Brauerei, rząd niemiecki, jak również Komisja.

39. Na rozprawie, która odbyła się w dniu 11 czerwca 2018 r., stawili się w celu zaprezentowania swoich stanowisk przedstawiciele A-Brauerei, rządu niemieckiego oraz Komisji.

VI. Analiza

40. W swoim pytaniu sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 107 ust. 1 TFUE należy interpretować w ten sposób, że jako pomoc państwa powinna zostać zakwalifikowana korzyść podatkowa taka jak korzyść będąca przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, która polega na zwolnieniu z podatku od nabycia nieruchomości operacji przekształcenia w ramach grupy spółek, w tym przypadku operacji połączenia, w której uczestniczą przedsiębiorstwo dominujące i spółka zależna, przy czym przedsiębiorstwo dominujące musi posiadać w spółce zależnej co najmniej 95% udziałów przez okres pięciu lat przed operacją przekształcenia i co do zasady przez okres pięciu lat po tej operacji.

41. Stosownie do art. 107 ust. 1 TFUE, z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w traktatach, wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiejkolwiek formie, która zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi.

42. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału uznanie danego środka za „pomoc państwa" w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE wymaga spełnienia wszystkich przesłanek wskazanych w tym przepisie [13].

43. Trudności występujące w niniejszej sprawie dotyczą przesłanki selektywności [14].

44. Sąd odsyłający, A-Brauerei oraz rząd niemiecki uważają, że ta przesłanka nie jest spełniona przez zwolnienie podatkowe, którego dotyczy spór w postępowaniu głównym, w związku z czym nie może być ono kwalifikowane jako pomoc państwa. Komisja broni stanowiska przeciwnego.

45. Podobnie jak sąd odsyłający, A-Brauerei oraz rząd niemiecki jestem zdania, że to zwolnienie podatkowe nie jest selektywne. Ów brak selektywności należy wyprowadzić z zastosowania klasycznej metody analizy selektywności, opartej na pojęciu ogólnej dostępności (część C), jak również z zastosowania metody ram odniesienia, i to niezależnie od trudności związanych z jej stosowaniem (część D).

46. Na wstępie chciałbym jednak podkreślić kluczowe znaczenie, jakiego nabiera wykładnia przesłanki selektywności w dziedzinie podatków (część A), jak również znaczenie systemowe wyboru metody analizy selektywności (część B).

13 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 4 czerwca 2015 r., Komisja/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, pkt 46, 47); z dnia 16 lipca 2015 r., BVVG (C-39/14, EU:C:2015:470, pkt 23, 24); a także z dnia 18 lutego 2016 r., Niemcy/Komisja (C-446/14 P, niepublikowany, EU:C:2016:97, pkt 21, 22).

14 Bardziej pogłębioną analizę ewolucji wykładni pojęcia selektywności w orzecznictwie Trybunału można znaleźć w J.J. Piernas López, *The Concept of State Aid under EU Law*, Oxford University Press, Oxford 2015, s. 103–150.

A. W przedmiocie kluczowego znaczenia przesłanki selektywności w dziedzinie podatków

47. Przesłanka selektywności jest kluczowa dla kwalifikacji danego środka jako pomocy państwa w dziedzinie podatków, jako że przepis podatkowy wprowadzający rozróżnienie między podmiotami gospodarczymi spełnia co do zasady *inne* przesłanki wymagane do tej kwalifikacji.

48. Kwalifikacja danego środka jako pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE zależy od spełnienia sześciu przesłanek [15]. Po pierwsze, środek krajowy musi przyznawać korzyść przedsiębiorstwu. Po drugie, korzyść ta musi być selektywna. Po trzecie, rzeczoną korzyść można przypisać państwu. Po czwarte, musi być ona finansowana z zasobów państwowych. Po piąte, środek musi wpływać na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Po szóste, musi on zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem.

49. Z tych sześciu przesłanek trzy są spełnione w zasadzie przez prawie każdy środek krajowy przewidujący korzyść podatkową, podobną do zwolnienia będącego przedmiotem sporu w postępowaniu głównym.

50. Przede wszystkim w sporze w postępowaniu głównym takie zwolnienie przyznaje *korzyść* podatnikom objętym zakresem jego zastosowania, zwalniając ich z obciążenia finansowego, a mianowicie z podatku od nabycia nieruchomości określonego w § 1 GrEStG.

51. Następnie korzyść podatkowa jest zwykle przewidziana w przepisie ustawy lub rozporządzenia, takim jak § 6a GrEStG w sporze w postępowaniu głównym. Wymóg *możliwości przypisania środka państwu* należy zatem uznać za spełniony [16].

52. Wreszcie, Trybunał od dawna stoi na stanowisku, że wprowadzenie korzyści podatkowej implikuje wykorzystanie *zasobów państwowych*, i to niezależnie od braku bezpośredniego przeniesienia takich zasobów, jako że taka korzyść ma swoje źródło w rezygnacji państwa członkowskiego z dochodów podatkowych, które normalnie państwo to by pobrało [17].

53. Spośród trzech pozostałych przesłanek dwie odnoszące się do wymiany handlowej między państwami członkowskimi oraz do ryzyka zakłócenia konkurencji zwykle w praktyce są spełniane, jako że przedmiotowy przepis nie wypływa z rozporządzenia w sprawie pomocy de minimis [18] lub praktyki decyzyjnej Komisji dotyczącej przepisów wywołujących skutki jedynie na poziomie lokalnym [19].

54. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem nie jest konieczne wykazanie rzeczywistego wpływu rozpatrywanej pomocy na wymianę handlową między państwami członkowskimi i rzeczywistego zakłócenia konkurencji, lecz jedynie zbadanie, czy pomoc ta może wpłynąć na tę wymianę handlową i zakłócać konkurencję [20].

15 Klasyczne orzecznictwo Trybunału grupuje niektóre z tych przesłanek i określa cztery konieczne elementy pojęcia pomocy państwa. Po pierwsze, musi to być interwencja państwa lub przy użyciu zasobów państwowych. Po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Po trzecie, musi przyznawać beneficjentowi selektywną korzyść. Po czwarte, musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem. Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 18 maja 2017 r., Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, pkt 13); a także z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, pkt 37).

16 Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 19 grudnia 2013 r., Association Vent De Colère! i in. (C-262/12, EU:C:2013:851, pkt 17, 18); a także z dnia 13 września 2017 r., ENEA (C-329/15, EU:C:2017:671, pkt 21, 22).

17 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 15 marca 1994 r., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, pkt 14); z dnia 19 września 2000 r., Niemcy/Komisja (C-156/98, EU:C:2000:467, pkt 26–28); a także z dnia 15 grudnia 2005 r., Włochy/Komisja (C-66/02, EU:C:2005:768, pkt 76–81).

18 Zobacz w szczególności rozporządzenie Komisji (UE) nr 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy de minimis (Dz.U. 2013, L 352, s. 1). Chciałbym podkreślić, że w aktach przedłożonych Trybunałowi nie ma wzmianki o możliwości zastosowania tego rozporządzenia.

19 Zobacz komunikat Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa, pkt 196, 197.

20 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos i in. (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 78); z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 51); a także z dnia 27 czerwca 2017 r., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, pkt 78).

55. W szczególności jeśli pomoc przyznana przez państwo członkowskie wzmacnia pozycję przedsiębiorstwa w stosunku do innych przedsiębiorstw konkurujących z nim w ramach wymiany handlowej między państwami członkowskimi, należy uznać, że pomoc wywiera wpływ na wymianę handlową i nie jest przy tym konieczne, aby przedsiębiorstwa będące beneficjentami pomocy same uczestniczyły w tej wymianie [21].

56. Ponadto nie istnieje próg lub procent, poniżej którego można uznać, że wpływ na wymianę handlową między państwami członkowskimi nie zachodzi. Ani stosunkowo niewielkie znaczenie pomocy, ani stosunkowo niewielki rozmiar przedsiębiorstwa będącego beneficjentem nie wykluczają bowiem a priori ewentualnego wpływu na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi [22].

57. Jeśli chodzi o przesłankę w postaci zakłócenia konkurencji, Trybunał wskazał, że pomoc mająca na celu uwolnienie przedsiębiorstwa od kosztów, które musi ono normalnie ponosić w ramach zwykłego zarządu lub działalności, zakłóca co do zasady warunki konkurencji [23]. Trybunał orzekł już w tym względzie, że ulga podatkowa zapewniająca korzyść gospodarczą odnośnym podmiotom gospodarczym może zakłócać konkurencję [24].

58. To do sądu odsyłającego należy ocena, czy te dwie przesłanki są spełnione w ramach konkretnego sporu. W każdym razie według mnie, niezależnie od niniejszego sporu, zasadniczo nie ma wątpliwości co do tego, że omawiane zwolnienie będzie miało zastosowanie w okolicznościach faktycznych, w których te dwie przesłanki zostaną faktycznie spełnione.

59. Z powyższego wynika, że zwolnienie przewidziane w § 6a GrEStG spełnia zasadniczo pięć pierwszych przesłanek wymaganych do zakwalifikowania go jako pomocy państwa. Kwalifikacja przedmiotowego zwolnienia jako pomocy państwa będzie więc zależała w głównej mierze od ewentualnego selektywnego charakteru tego zwolnienia. Ujmując rzecz bardziej ogólnie, to właśnie z tego względu selektywność nabiera decydującego znaczenia dla kwalifikacji danego środka jako pomocy państwa w dziedzinie podatków.

60. To w świetle tego decydującego znaczenia przesłanki selektywności w dziedzinie podatków należy podkreślić systemowe znaczenie wyboru metody analizy selektywności.

B. W przedmiocie systemowego znaczenia wyboru metody analizy selektywności oraz w przedmiocie rozróżnienia pomiędzy kryterium ogólnej dostępności i kryterium dyskryminacji

61. Jak wspomniałem we wprowadzeniu do niniejszej opinii, charakterystycznym dla orzecznictwa Trybunału jest współistnienie dwóch metod analizy selektywności materialnej, przy czym pierwsza oparta jest na kryterium ogólnej dostępności (klasyczna metoda analizy), a druga na kryterium dyskryminacji (metoda ram odniesienia).

62. Skorzystanie z każdej z tych dwóch metod ma w praktyce różne konsekwencje zarówno na płaszczyźnie *materialnej*, to znaczy dla zakresu zastosowania dziedziny pomocy państwa, jak i na płaszczyźnie *formalnej*, to znaczy dla jakości analizy wymaganej do ustalenia istnienia pomocy.

21 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 15 grudnia 2005 r., Włochy/Komisja (C-66/02, EU:C:2005:768, pkt 117); z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos i in. (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 79, 80); a także z dnia 19 marca 2015 r., OTP Bank (C-672/13, EU:C:2015:185, pkt 55, 56).

22 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 21 marca 1990 r., Belgia/Komisja (C-142/87, EU:C:1990:125, pkt 43); z dnia 21 lipca 2005 r., Xunta de Galicia (C-71/04, EU:C:2005:493, pkt 41); a także z dnia 17 lipca 2008 r., Essent Netwerk Noord i in. (C-206/06, EU:C:2008:413, pkt 76).

23 Zobacz wyroki: z dnia 30 kwietnia 2009 r., Komisja/Włochy i Wam (C-494/06 P, EU:C:2009:272, pkt 54); z dnia 27 czerwca 2017 r., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, pkt 80); a także z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, pkt 66).

24 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 3 marca 2005 r., Heiser (C-172/03, EU:C:2005:130, pkt 55); z dnia 17 listopada 2009 r., Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, pkt 53).

63. W pierwszej kolejności, co się tyczy konsekwencji na płaszczyźnie materialnej, metoda ram odniesienia, która jest oparta na pojęciu dyskryminacji [25], prowadzi do powstania wątpliwości w przedmiocie zgodności z prawem *wszelkiego zróżnicowania* wprowadzonego przez państwa członkowskie w dziedzinie podatków.

64. Natomiast klasyczna metoda analizy ogranicza zakres badania pomocy państwa *jedynie do zróżnicowań, które nie są ogólnie dostępne*, to znaczy zróżnicowań, z których nie mogą korzystać wszystkie przedsiębiorstwa działające na terytorium krajowym.

65. Wprawdzie te dwa pojęcia mogą wydawać się podobne do siebie w teorii, jednak ich zakresy znacznie różnią się od siebie w praktyce.

66. Skrajny przykład: przepis przewidujący progresywne stawki opodatkowania określone na podstawie wysokości dochodów stanowi niewątpliwie, zgodnie z klasyczną metodą analizy, środek ogólny, jako że każde przedsiębiorstwo może korzystać z bardziej korzystnych stawek. Natomiast według metody ram odniesienia bardziej korzystne stawki stanowią zróżnicowanie, które musi zostać sanowane albo przez brak porównywalności (drugi etap), albo przez istnienie uzasadnienia opartego na charakterze lub ogólnej strukturze omawianego systemu (trzeci etap).

67. Dla jasności, nie twierdzę oczywiście, że metoda ram odniesienia prowadzi automatycznie do uznania progresywnych stawek podatkowych za selektywne [26], lecz że implikuje ona taką możliwość, jako że skutkuje powstaniem pytania o legalność środków, które są z góry wykluczone przez klasyczną metodę analizy. To ryzyko rozszerzenia dziedziny pomocy państwa mogłoby dotyczyć zwłaszcza środków podobnych do tych, które Trybunał w przeszłości zakwalifikował jako ogólne [27].

68. Innymi słowy, zakres badania w teście dyskryminacji jest znacznie szerszy niż zakres badania w teście ogólnej dostępności. Test dyskryminacji znajduje bowiem zastosowanie zasadniczo do *wszystkich* kryteriów zróżnicowania, w szczególności w dziedzinie podatków [28].

69. Dla porównania, test ogólnej dostępności dotyczy jedynie kryteriów zróżnicowania, które wykluczają w sposób nieodwracalny niektóre przedsiębiorstwa lub produkcję niektórych towarów z możliwości uzyskania przedmiotowej korzyści. Nie ma to miejsca w szczególności w przypadku zróżnicowań opartych na stosowaniu instrumentów prawnych takich jak zwolnienie przewidziane w art. 6a GrEStG, o którym mowa w sporze w postępowaniu głównym. Tak więc zgodnie z klasyczną metodą analizy owo zwolnienie jest środkiem ogólnym, jako że każde przedsiębiorstwo jest uprawnione do zorganizowania swojej działalności w ramach grupy spółek oraz do przeprowadzenia w razie potrzeby jednej z operacji przekształcenia wskazanych w § 6a GrEStG [29].

70. Natomiast zwolnienie to może zostać zakwalifikowane jako selektywne na podstawie metody ram odniesienia, jeśli organ powołany do wydania rozstrzygnięcia w jego przedmiocie (Komisja, Trybunał, Sąd lub sąd krajowy) uważa, że odmienne traktowanie wynikające z tego zwolnienia nie może zostać sanowane przez brak porównywalności [30] lub istnienie uzasadnienia [31].

25 Zobacz wyroki z dnia 21 grudnia 2016 r.: Komisja/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 53); Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 54); a także z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres/Komisja (C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 83). Zobacz również w tym zakresie: S. Thomas, 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*, nr 58, 1 lutego 2017 r.

26 Chciałbym podkreślić w tym względzie, że w pkt 139 komunikatu Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa wskazano, iż progresywny charakter podatku dochodowego i jego cel związany z redystrybucją mogą stanowić uzasadnienie oparte na charakterze lub ogólnej strukturze danego systemu. Zobacz także pkt 187 niniejszej opinii.

27 Zobacz pkt 95–97 niniejszej opinii.

28 Jak wskazałem w punktach 47–60 niniejszej opinii, inne przesłanki przewidziane w art. 107 ust. 1 TFUE są co do zasady spełnione w dziedzinie podatków.

29 Zobacz pkt 89–116 niniejszej opinii.

30 Zobacz pkt 141–179 niniejszej opinii.

31 Zobacz pkt 180–195 niniejszej opinii.

71. Innym sposobem wyjaśnienia różnicy zakresów między tymi dwoma podejściami jest postawienie sobie pytanie o moment, w którym należy dokonać oceny selektywności korzyści. Zgodnie z klasyczną metodą analizy opartą na koncepcji dostępności selektywność ocenia się *przed* momentem, w którym przedsiębiorstwo podejmuje decyzję pozwalającą mu na uzyskanie korzyści, taką jak decyzja o inwestycji, zatrudnieniu pracownika lub operacji przekształcenia w ramach grupy spółek. Zgodnie z tym pierwszym podejściem korzyść nie jest selektywna, jeśli działanie ukierunkowane na osiągnięcie tej korzyści może zostać podjęte przez każde przedsiębiorstwo [32].

72. Metoda ram odniesienia, przeciwnie, prowadzi do oceny selektywności *po* takim powzięciu decyzji poprzez porównanie sytuacji przedsiębiorstw, które faktycznie uzyskały korzyść ze względu na podjęcie ukierunkowanego na nią działania, z sytuacją przedsiębiorstw, które jej nie uzyskały ze względu na to, że takiego działania nie podjęły. Niewątpliwie to drugie podejście wprowadza do dziedziny pomocy państwa znaczną liczbę zróżnicowań podatkowych, które z góry zostały wykluczone przez pierwsze podejście [33].

73. Podsumowując, metoda ram odniesienia ma na celu przekształcenie dziedziny pomocy państwa w *test ogólnej dyskryminacji* obejmujący wszystkie kryteria zróżnicowania i zachęca tym samym do dokonania przeglądu wszystkich systemów podatkowych państw członkowskich w zakresie, w jakim systemy te są zorganizowane wokół zróżnicowań [34]. Rygorystyczny charakter tego testu jest ponadto spotęgowany przez ograniczenia dotyczące celów, jakie mogą zostać przywołane zarówno na etapie porównywalności [35], jak i na etapie uzasadnienia [36].

74. Tymczasem w dziedzinie podatków, która jest ściśle związana z suwerennością państw członkowskich, która nie jest lub jest w niewielkim stopniu zharmonizowana na poziomie Unii i która porusza delikatne kwestie natury politycznej, takie jak równość w zakresie podatków lub progresywność podatku, można zadać sobie pytanie, czy posłużenie się mniej uciążliwą metodą analizy, opartą na pojęciu ogólnej dostępności, nie jest bardziej właściwe.

75. Przypominam w tym względzie, że ocena zgodności środków pomocy z rynkiem wewnętrznym na podstawie art. 107 ust. 2 i 3 TFUE należy do wyłącznych kompetencji Komisji [37].

32 Zobacz w tym kontekście P. Nicolaides, Excessive Widening of the Concept of Selectivity, *European State Aid Law Quarterly*, 2017, vol. 1, s. 62–72, s. 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" (wyróżnienie moje). Zobacz podobnie J. Derenne, Commission v World Duty Free Group a.o. Selectivity in (Fiscal) State Aid, quo vadis Curia?, *Journal of European Competition Law & Practice*, 2017, vol. 8, nr 5, s. 311–313, s. 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 Zobacz w szczególności P. Nicolaides, op.cit., s. 72; J. Derenne, op.cit., s. 313.

34 Każda polityka podatkowa opiera się na zróżnicowaniach wprowadzonych ze względu na cele społeczne, ekonomiczne, środowiskowe i inne realizowane przez dane państwo. Te zróżnicowania podatkowe mogą w szczególności przyjąć formę zwolnień, odliczeń, ulg podatkowych lub zróżnicowanych stawek podatkowych (zwłaszcza progresywnych).

35 Zobacz pkt 149–159 niniejszej opinii.

36 Zobacz pkt 180–186 niniejszej opinii.

37 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 21 listopada 2013 r., Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, pkt 28); z dnia 19 lipca 2016 r., Kotnik i in. (C-526/14, EU:C:2016:570, pkt 37); z dnia 26 października 2016 r., DEI i Komisja/Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, pkt 96); a także z dnia 18 maja 2017 r., Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, pkt 42).

76. Poza przypadkami wskazanymi w art. 107 ust. 2 TFUE, których praktyczne znaczenie jest ograniczone z uwagi na ich specyfikę, Komisji przysługują w tym względzie szerokie uprawnienia dyskrecjonalne, których wykonywanie wiąże się z ocenami natury gospodarczej i społecznej [38]. Dlatego też o ile na Komisji zawsze spoczywa obowiązek zajęcia stanowiska co do zgodności ze wspólnym rynkiem pomocy państwa, nad którą sprawuje ona kontrolę, nawet w okolicznościach, gdy owa pomoc nie była przedmiotem notyfikacji, o tyle Komisja nie jest zobowiązana do uznania tej pomocy za zgodną ze wspólnym rynkiem [39]. Ponadto, jeśli chodzi o odstępstwa od ogólnej zasady niezgodności pomocy państwa ze wspólnym rynkiem, art. 107 ust. 2 i 3 TFUE powinien być interpretowany ściśle [40].

77. W świetle wyłącznej kompetencji i szerokich uprawnień dyskrecjonalnych przysługujących Komisji w zakresie stwierdzenia zgodności pomocy z rynkiem wewnętrznym rozszerzenie zakresu stosowania dziedziny pomocy państwa dzięki metodzie ram odniesienia przyznawałoby Komisji prawo do „wygładzania" krajowych systemów podatkowych, która to instytucja mogłaby wymagać zniesienia zróżnicowań ustanowionych zgodnie z prawem z przyczyn społecznych, ekonomicznych, środowiskowych lub innych [41].

78. Przyznanie takiego prawa Komisji byłoby w mojej ocenie trudne do pogodzenia z zasadą autonomii państw członkowskich w dziedzinie podatków. Z orzecznictwa Trybunału wynika bowiem, że w braku uregulowań Unii w tej dziedzinie do kompetencji podatkowej państw członkowskich należy określenie podstaw opodatkowania oraz rozłożenie obciążenia podatkowego między różne czynniki produkcji i różne sektory gospodarki [42].

79. Innymi słowy, do uprawnień Komisji nie należy wypowiadanie się, w kontekście zakazu pomocy państwa, w przedmiocie każdego przypadku odmiennego traktowania wynikającego z rozkładu obciążenia podatkowego ustalanego przez każde państwo członkowskie.

80. Można również zadać sobie pytanie, czy posłużenie się metodą ram odniesienia zobowiązywałoby de facto państwa członkowskie do zgłoszenia Komisji, na podstawie art. 108 ust. 3 TFUE, przeważającej większości ich przepisów krajowych z zakresu polityki podatkowej, w szczególności przepisów wdrażających ich roczny budżet lub przepisów mogących mieć zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw, takich jak zwolnienie, którego dotyczy spór w postępowaniu głównym.

38 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 23 lutego 2006 r., Atzeni i in. (C-346/03 i C-529/03, EU:C:2006:130, pkt 84); z dnia 8 marca 2016 r., Grecja/Komisja (C-431/14 P, EU:C:2016:145, pkt 68); a także z dnia 19 lipca 2016 r., Kotnik i in. (C-526/14, EU:C:2016:570, pkt 38). Zobacz również: K. Bacon, *European Union Law of State Aid*, Oxford University Press, Oxford 2013, wydanie drugie, nr 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 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 26 września 2002 r., Hiszpania/Komisja (C-351/98, EU:C:2002:530, pkt 75); z dnia 13 lutego 2003 r., Hiszpania/Komisja (C-409/00, EU:C:2003:92, pkt 94); a także z dnia 29 kwietnia 2004 r., Włochy/Komisja (C-91/01, EU:C:2004:244, pkt 44).

40 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 30 września 2003 r., Niemcy/Komisja (C-301/96, EU:C:2003:509, pkt 66, 71, 106, 131); z dnia 23 lutego 2006 r., Atzeni i in. (C-346/03 i C-529/03, EU:C:2006:130, pkt 79); z dnia 14 października 2010 r., Nuova Agricast i Cofra/Komisja (C-67/09 P, EU:C:2010:607, pkt 74).

41 Jak wskazałem w pkt 47–60 niniejszej opinii, inne przesłanki określone w art. 107 ust. 1 TFUE są co do zasady spełnione w dziedzinie podatków, w związku z czym kwalifikacja zróżnicowania podatkowego jako pomocy państwa zależy przede wszystkim od jego selektywnego charakteru. W konsekwencji wykładnia przesłanki selektywności będzie determinować w dużej mierze zakres prawa do „wygładzania" przyznanego Komisji w stosunku do krajowych systemów podatkowych.

42 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 97); a także z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, pkt 38).

81. Dla porównania, posłużenie się klasyczną metodą analizy opartą na kryterium ogólnej dostępności pozwala na ponowne skupienie dziedziny pomocy państwa, a przede wszystkim działania Komisji, na środkach najbardziej szkodliwych dla konkurencji w ramach rynku wewnętrznego, mianowicie na pomocy indywidualnej oraz pomocy sektorowej [43]. Środki międzysektorowe podlegałyby natomiast tej dziedzinie tylko w przypadku ustalenia, że są one pośrednio selektywne i tym samym szkodliwe dla konkurencji na rynku wewnętrznym (wyjątek „gibraltarski" [44]).

82. W drugiej kolejności zadaję sobie też pytanie co do wpływu metody ram odniesienia *na płaszczyźnie formalnej*, a mianowicie na jakość analizy wymaganej do ustalenia istnienia pomocy, i to z czterech poniższych powodów. Pragnę zauważyć, że owe trudności natury formalnej były wskazywane również przez doktrynę [45].

83. Po pierwsze, w przeciwieństwie do klasycznej metody analizy, metoda ram odniesienia jest formalnie skupiona wokół trzech następujących po sobie etapów, których dokładna treść nie jest pewna [46].

84. Po drugie, w specyficznym kontekście niniejszej sprawy zastosowanie tej metody implikuje według mnie wiele trudności, które tłumaczą w znacznej mierze nadzwyczajną długość niniejszej opinii. Owe trudności są tym bardziej zauważalne, że regulacja podatkowa, której dotyczy niniejsza sprawa, jest stosunkowo powszechna.

85. Po trzecie, metodologia ta zmierza do przekierowania dyskusji w zakresie selektywności na kwestie formalne, takie jak identyfikacja właściwych ram odniesienia. Otóż w niedawnym wyroku Andres/Komisja [47] Trybunał słusznie w mojej ocenie orzekł, że Sąd dopuścił się naruszenia prawa na etapie określenia właściwych ram odniesienia. Tymczasem, w obliczu tego błędu formalnego popełnionego na pierwszym etapie metody ram odniesienia, Trybunał nie miał możliwości wypowiedzieć się co do istoty, to znaczy w kwestii selektywności lub braku selektywności korzyści podatkowej przyznanej pośrednio zagrożonym przedsiębiorstwom.

86. Po czwarte, można zadać sobie pytanie, czy właściwe jest obciążenie analizą o takim stopniu skomplikowania osób powołanych do badania istnienia pomocy państwa na poziomie krajowym. Myślę tu w pierwszej kolejności o urzędnikach państwowych odpowiedzialnych za zgłoszenie Komisji środków pomocy, następnie o przedsiębiorstwach, które mogą zostać wezwane do zwrotu pomocy przyznanej niezgodnie z prawem, i w końcu o sądach krajowych, na których spoczywa ciężar zaradzenia sytuacji wynikającej z przyznania pomocy niezgodnie z prawem [48]. Pragnę wskazać, że to właśnie w ramach tego zadania sąd odsyłający zwrócił się do Trybunału z niniejszym pytaniem prejudycjalnym [49].

43 Myślę tu w szczególności o problemie interpretacji podatkowych („tax rulings"), dzięki którym niektóre przedsiębiorstwa mogły uzyskać korzyści podatkowe „szyte na miarę". Zobacz komunikat Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa, pkt 169–174.

44 Zobacz pkt 98–101 niniejszej opinii.

45 Zobacz w szczególności O. Peiffert, Comparaison n'est pas raison: Pour une clarification du critère de sélectivité d'une aide d'État, *Revue Concurrences*, 2017, nr 3, s. 52–63, s. 53 i 54: „Niezależnie od wzrostu liczby sporów w tej materii wyroki [Trybunału] i [Sądu] wydają się niekiedy generować więcej pytań niż odpowiedzi. Z punktu widzenia pewności prawa wyjaśnienie przez orzecznictwo [przesłanki selektywności] wydaje się nadal niezbędne. Elementy pozwalające zidentyfikować z całą pewnością nieselektywny środek są rzadkie. Dyskusja wydaje się przenosić do sfery »ram odniesienia«, na podstawie których porównuje się środki zastrzeżone dla przedsiębiorstw […]. Ogólnie rzecz biorąc, orzecznictwo pokazuje, że odesłania prejudycjalne są formułowane przez sądy krajowe, które borykają się z istotnymi trudnościami w zakresie wykładni przesłanki selektywności niezbędnej do stosowania obowiązku »standstill«, które wchodzi w zakres ich właściwości".

46 Zobacz pkt 121–140 (pierwszy etap), 141–179 (drugi etap) i 180–195 (trzeci etap) niniejszej opinii.

47 Wyrok z dnia 28 czerwca 2018 r. (C-203/16 P, EU:C:2018:505). Sprawa ta dotyczyła systemu podatkowego zawierającego ogólną zasadę (przenoszenie strat), wyjątek (częściowa lub całkowita odmowa przenoszenia strat w przypadku istotnej zmiany struktury własności) oraz wyjątek od wyjątku (przenoszenie strat staje się dopuszczalne, o ile istotna zmiana struktury własności ma na celu restrukturyzację spółki). Trybunał orzekł, że Sąd naruszył prawo, potwierdzając stanowisko Komisji, zgodnie z którym ramy odniesienia stanowi jedynie wyjątek, z wyłączeniem ogólnej zasady.

48 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 21 listopada 2013 r., Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, pkt 28); z dnia 15 września 2016 r., PGE (C-574/14, EU:C:2016:686, pkt 31); a także z dnia 18 maja 2017 r., Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, pkt 42).

49 Zobacz pkt 33 i 34 niniejszej opinii.

87. Ze względu na wszystkie te powody, zarówno materialne, jak i formalne, proponuję, by Trybunał stosował, nie tylko na potrzeby niniejszej sprawy, ale generalnie w sprawach podatkowych, klasyczną metodę analizy opartą na kryterium ogólnej dostępności.

88. Jak zostanie pokazane w następnej części niniejszej opinii, klasyczna metoda analizy pozwala stwierdzić bez trudu nieselektywny charakter zwolnienia przewidzianego w § 6a GrEStG.

C. W przedmiocie zastosowania klasycznej metody analizy selektywności oraz kwalifikacji zwolnienia przewidzianego w § 6a GrEStG jako środka ogólnego

89. Artykuł 107 TFUE zakazuje pomocy, która „sprzyja niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów", czyli pomocy selektywnej [50].

90. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem korzyści wynikające z ogólnego przepisu mającego zastosowanie bez zróżnicowania do wszystkich podmiotów gospodarczych nie stanowią pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE [51].

91. W przeciwieństwie do metody ram odniesienia, którą zbadam w następnej części, klasyczna metoda analizy opiera się nie na koncepcji dyskryminacji [52], lecz na koncepcji *ogólnej dostępności*. Zgodnie z tym podejściem selektywny jest każdy środek przysparzający korzyści, której dostępność jest zarezerwowana dla „niektórych przedsiębiorstw lub produkcji niektórych towarów", zgodnie z brzmieniem art. 107 ust. 1 TFUE, nieodnoszącym się do pojęcia dyskryminacji.

92. Na podstawie tego podejścia należy zakwalifikować jako selektywne korzyści przeznaczone dla jednego lub większej liczby przedsiębiorstw lub kategorii przedsiębiorstw lub dla jednego lub większej liczby sektorów działalności [53].

93. Dlatego też pojęcie środka ogólnego stosuje się jedynie do korzyści oferowanych wszystkim przedsiębiorstwom niezależnie od ich sektora działalności, a zatem do korzyści międzysektorowych. Takie korzyści należy co do zasady uznać za środki ogólne, jako że muszą w tym celu być dostępne dla wszystkich przedsiębiorstw znajdujących się na terytorium krajowym [54].

50 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 32); a także z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 41).

51 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 39); z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, pkt 27); a także z dnia 28 czerwca 2018 r., Lowell Financial Services/Komisja (C-219/16 P, niepublikowany, EU:C:2018:508, pkt 87).

52 Zobacz pkt 63 niniejszej opinii oraz odniesienia wskazane w przypisie.

53 Zobacz, w zakresie przykładów pomocy sektorowej, wyroki: z dnia 19 maja 1999 r., Włochy/Komisja (C-6/97, EU:C:1999:251, pkt 17); z dnia 15 grudnia 2005 r., Włochy/Komisja (C-66/02, EU:C:2005:768, pkt 96–98); z dnia 15 grudnia 2005 r., Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, pkt 45–49); a także z dnia 30 czerwca 2016 r., Belgia/Komisja (C-270/15 P, EU:C:2016:489, pkt 50–53).

54 Zobacz wyrok z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 35, 36).

94. Niemniej jednak pojęcie środka ogólnego nie wymaga, aby wszystkie przedsiębiorstwa *uzyskały faktycznie* daną korzyść międzysektorową (kryterium faktycznego uzyskania), ale jedynie aby wszystkie przedsiębiorstwa *mogły ją uzyskać* (kryterium dostępności)[55]. Wynika to z utrwalonego orzecznictwa, zgodnie z którym okoliczność, że jedynie podatnicy spełniający przesłanki stosowania danego środka mogą z niego skorzystać, nie może sama w sobie przyznawać temu środkowi selektywnego charakteru[56]. Jako selektywne można natomiast zakwalifikować te korzyści, z których w sposób nieodwracalny są wykluczone niektóre przedsiębiorstwa lub niektóre sektory gospodarki.

95. Orzecznictwo Trybunału zawiera wiele przykładów środków ogólnych lub potencjalnie ogólnych. I tak, przepis podatkowy pozwalający podatnikom odliczyć zysk wynikający ze sprzedaży dóbr gospodarczych pod warunkiem, że nabywają oni inne dobra gospodarcze, powinien zostać zakwalifikowany jako ogólny[57]. Podobnie, ograniczenie wzrostu składek na ubezpieczenia społeczne przeznaczone jedynie dla przedsiębiorstw zatrudniających pracowników manualnych lub osoby, których czas pracy przekracza określoną liczbę godzin, nie jest wystarczające, by stwierdzić istnienie pomocy[58].

96. Trybunał orzekł ponadto, że jako środek ogólny powinien zostać zakwalifikowany przepis prawa krajowego przewidujący, pod pewnymi warunkami, zakończenie postępowań sądowych w sprawach podatkowych poprzez zapłatę kwoty równej 5% wartości sporu[59], a także przepis prawa krajowego przewidujący, iż czynność przerywająca bieg przedawnienia, podjęta w ramach postępowania karnego dotyczącego poważnych oszustw w dziedzinie VAT, skutkuje przedłużeniem terminu przedawnienia jedynie o jedną czwartą jego pierwotnego czasu trwania[60].

97. Ponadto w wyroku Netherlands Maritime Technology Association/Komisja[61] Trybunał potwierdził ważność decyzji Komisji[62] uznającej za środek ogólny przyznanie korzyści podatkowej znajdującej zastosowanie jedynie do aktywów nabytych na podstawie umowy leasingu.

98. Mając na uwadze powyższe, korzyść międzysektorowa nie może zostać zakwalifikowana jako środek ogólny, jeśli zostanie wykazane, że jest ona *pośrednio selektywna*, to znaczy jeśli niezależnie od jej generalnego brzmienia niektóre przedsiębiorstwa lub niektóre sektory gospodarki będą w rzeczywistości wykluczone w sposób nieodwracalny z możliwości jej uzyskania.

55 Wykładnia oparta na kryterium faktycznego uzyskania prowadziłaby do uznania za selektywny każdego środka w postaci ulgi podatkowej, jako że z definicji z takiego środka nie korzystają faktycznie wszystkie przedsiębiorstwa, lecz dąży on do wpłynięcia na ich zachowanie, oferując korzyść podatkową tym z nich, które podejmą pożądane zachowanie. Taka wykładnia byłaby trudna do pogodzenia z zasadą autonomii państw członkowskich w dziedzinie podatków (zob. pkt 78 niniejszej opinii).

56 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 42); z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 59); a także z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres/Komisja (C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 94).

57 Zobacz wyrok z dnia 19 września 2000 r., Niemcy/Komisja (C-156/98, EU:C:2000:467, pkt 22). Środek, którego dotyczyła ta sprawa, był jednak selektywny w zakresie, w jakim przewidywał wyższe odliczenie w przypadku nabycia nowych udziałów w spółkach kapitałowych, których siedziba oraz zarząd znajdowały się w nowych landach lub w Berlinie i które zatrudniały co najwyżej 250 pracowników na podstawie umowy o pracę (zob. pkt 23 tego samego wyroku).

58 Zobacz wyrok z dnia 17 czerwca 1999 r., Belgia/Komisja (C-75/97, EU:C:1999:311, pkt 28). Środek badany w tej sprawie był jednak selektywny w zakresie, w jakim możliwość skorzystania z niego była wyraźnie ograniczona do niektórych sektorów działalności (zob. pkt 29–31 tego wyroku).

59 Zobacz wyrok z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 39–44).

60 Zobacz wyrok z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in. (C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 62).

61 Wyrok z dnia 14 kwietnia 2016 r. (C-100/15 P, niepublikowany, EU:C:2016:254).

62 Decyzja Komisji C(2012) 8252 wersja ostateczna z dnia 20 listopada 2012 r. w sprawie pomocy państwa SA.34736 (2012/N) – Hiszpania – Wcześniejsza amortyzacja określonych aktywów nabytych w drodze leasingu finansowego.

99. Przykładowo, w wyroku Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo [63] Trybunał orzekł, że pośrednio selektywne były korzyści podatkowe o ogólnym brzmieniu, lecz z których w rzeczywistości mogły skorzystać jedynie spółki off-shore. Podobnie, w wyroku GEMO Trybunał stwierdził, że pośrednio selektywny jest środek przewidujący zbiórkę i usuwanie nieodpłatnie zwłok zwierzęcych oraz odpadów poubojowych, jako że z takiego środka korzystają zasadniczo hodowcy oraz ubojnie, i to niezależnie od okoliczności, że mogą z niego okazjonalnie skorzystać inne osoby [64].

100. Takie korzyści, bezpośrednio lub pośrednio selektywne, należy objąć dziedziną pomocy państwa ze względu na ich szkodliwe oddziaływanie na konkurencję na rynku wewnętrznym. Natomiast korzyści dostępne dla wszystkich przedsiębiorstw nie wywołują takich antykonkurencyjnych skutków, w związku z czym nie muszą być objęte dziedziną pomocy państwa.

101. Zgodnie z tym utrwalonym orzecznictwem należy zatem zweryfikować, czy zwolnienie przewidziane w § 6a GrEStG przyznaje *bezpośrednio albo pośrednio* korzyść, z której są wykluczone w sposób nieodwracalny niektóre przedsiębiorstwa lub niektóre sektory gospodarki.

102. W mojej ocenie nie ma żadnych wątpliwości co do tego, że przedmiotowe zwolnienie stanowi środek ogólny w wyżej wskazanym znaczeniu, a mianowicie środek, z którego mogą korzystać wszystkie przedsiębiorstwa niezależnie od sektora, w którym działają.

103. Jak wyjaśnił bowiem rząd niemiecki, po pierwsze, zakres zastosowania tej korzyści podatkowej nie jest ograniczony do przedsiębiorstw wykonujących działalność w określonej dziedzinie ani do określonych rodzajów produkcji, ale ma zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw niezależnie od ich przedmiotu działalności. Po drugie, § 6a GrEStG nie przewiduje jakiegokolwiek warunku w zakresie formy prawnej, wielkości czy też siedziby przedsiębiorstwa. Po trzecie, operacje przekształcenia, o których mowa w tym przepisie, mają miejsce we wszystkich gałęziach działalności gospodarczej.

104. Argumentacja ta znajduje potwierdzenie w zamiarze ustawodawcy niemieckiego w chwili przyjęcia § 6a GrEStG, na który to zamiar wskazała A-Brauerei i którym jest ułatwienie restrukturyzacji przedsiębiorstw celem wyeliminowania niektórych barier wzrostu gospodarczego [65]. Tak więc wolą niemieckiego ustawodawcy było sprzyjanie rozwojowi gospodarki niemieckiej *w ogólności*, a nie rozwojowi konkretnego sektora. W mojej ocenie dziedzina pomocy państwa nie ma zastosowania do takich środków.

105. Dodam, że każde przedsiębiorstwo jest uprawnione w ramach swojej strategii gospodarczej do zorganizowania swej działalności w formie grupy spółek i do przeprowadzenia, w razie potrzeby, jednej z operacji przekształcenia, o których mowa w § 6a GrEStG.

63 Wyrok z dnia 15 listopada 2011 r. (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 103–108).

64 Wyrok z dnia 20 listopada 2003 r. (C-126/01, EU:C:2003:622, pkt 35–39).

65 Projekt ustawy dotyczącej przyspieszenia wzrostu gospodarczego („Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums"), Deutscher Bundestag, dokument 17/15, s. 21. Załącznik 10 do uwag na piśmie A-Brauerei.

106. Nie widzę jakiegokolwiek powodu, by traktować niniejszy przypadek odmiennie niż wskazany powyżej przypadek korzyści podatkowej przyznanej jedynie w zakresie aktywów nabytych na podstawie umowy leasingu. W tamtym przypadku tak samo każde przedsiębiorstwo było uprawnione do zorganizowania nabywania aktywów poprzez zawarcie umowy leasingu. W tym zakresie względy, które skłoniły Komisję do wykluczenia selektywności tej korzyści, wydają mi się możliwe do zastosowania w całości wobec zwolnienia, o którym mowa w niniejszej sprawie [66].

107. Innymi słowy, zarówno umowy leasingu, jak i grupy spółek stanowią rozwiązania prawne dostępne dla każdego przedsiębiorstwa i każdego rodzaju działalności gospodarczej, w związku z czym korzyść podatkowa wynikająca z ich zastosowania stanowi środek ogólny.

108. Chciałbym również podkreślić, że – jak słusznie podniósł rząd niemiecki – § 6a GrEStG nie wprowadza rozróżnienia między przedsiębiorstwami krajowymi i przedsiębiorstwami mającymi siedzibę w innych państwach członkowskich. Co więcej, na podstawie tego przepisu zwolnienie ma zastosowanie również do „odpowiednich przekształceń" przewidzianych przez prawo państwa członkowskiego.

109. W konsekwencji, zważywszy, że zwolnienie przewidziane w § 6a GrEStG jest dostępne dla każdego przedsiębiorstwa działającego na terytorium krajowym, a nawet dla wszystkich przedsiębiorstw krajowych i zagranicznych posiadających nieruchomości na terytorium krajowym, stanowi ono środek ogólny, do którego nie ma zastosowania art. 107 ust. 1 TFUE.

110. Nie można wykluczyć kwalifikacji zwolnienia przewidzianego w § 6a GrEStG jako środka ogólnego na podstawie orzecznictwa przypomnianego w pkt 94 niniejszej opinii z tego względu, że nie wszystkie przedsiębiorstwa korzystają *faktycznie* z tego zwolnienia, albo dlatego, że nie zorganizowały swojej działalności w ramach grupy spółek, albo dlatego, że nie przeprowadziły jednej z operacji przekształcenia przewidzianych w tym przepisie.

111. Jak wskazał sąd odsyłający, uzyskanie każdej korzyści podatkowej jest uzależnione od spełnienia pewnych warunków, co w sposób konieczny wyłącza niektórych podatników z możliwości jej uzyskania. Samo istnienie jednego lub większej liczby warunków nie jest wystarczające dla zakwalifikowania korzyści podatkowej jako selektywnej, gdyż w przeciwnym razie wszystkie rozwiązania podatkowe wprowadzone przez państwa członkowskie zostałyby objęte dziedziną pomocy państwa.

112. Innymi słowy, korzyść podatkowa związana z zachowaniem, które może podjąć każde przedsiębiorstwo, stanowi środek ogólny [67].

113. Dla pełnej jasności chciałbym wyjaśnić, że zastosowaną w niniejszej części opinii klasyczną metodę analizy, której jestem zwolennikiem, należy odróżnić od metody przyjętej przez Sąd i odrzuconej przez Trybunał w wyroku Komisja/World Duty Free Group i in. [68]. Sąd zinterpretował bowiem przesłankę selektywności jako przesłankę wymagającą określenia przez Komisję szczególnej kategorii przedsiębiorstw uprzywilejowanych przez dany środek podatkowy. Jak słusznie orzekł

66 Zobacz wyrok z dnia 14 kwietnia 2016 r., Netherlands Maritime Technology Association/Komisja (C-100/15 P, niepublikowany, EU:C:2016:254, pkt 23): „Komisja zauważyła przede wszystkim, że ów środek miał zastosowanie do wszystkich spółek podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym w Hiszpanii, niezależnie od sektora ich działalności, siedziby, wielkości lub statusu prawnego. Fakt, iż rzeczony środek miał zastosowanie jedynie do aktywów nabytych na podstawie umowy leasingu, nie nadaje temu środkowi charakteru korzyści selektywnej, jako że każdy rodzaj aktywów mógł być finansowany na podstawie umów leasingu, z których mogły korzystać spółki we wszystkich sektorach działalności oraz o każdej wielkości. Komisja zauważyła ponadto, że według władz hiszpańskich środek będący przedmiotem zgłoszenia miał zastosowanie zarówno do aktywów wytworzonych w Hiszpanii, jak i do aktywów wytworzonych w innych państwach członkowskich". Zobacz także decyzja Komisji C(2012) 8252 wersja ostateczna, pkt 26–36.

67 Zobacz pkt 71 niniejszej opinii oraz odniesienia wskazane w przypisie.

68 Wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981).

Trybunał, taka formalistyczna wykładnia pojęcia selektywności powinna zostać odrzucona [69]. Ponadto, jak prawidłowo wskazał rzecznik generalny M. Wathelet w opinii w tej ostatniej sprawie, z przedmiotowego środka korzystały przedsiębiorstwa dokonujące transakcji transgranicznych [70]. Tymczasem nie ma to miejsca w przypadku środka, który jest rozpatrywany w niniejszej sprawie [71].

114. W świetle powyższego proponuję Trybunałowi, by odpowiedział na zadane mu pytanie w ten sposób, że zwolnienie przewidziane w § 6a GrEStG stanowi środek ogólny, w związku z czym nie można go zakwalifikować jako pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

115. Posłużenie się rzeczonym podejściem jest tym bardziej właściwe, że ścisła lektura wyroku w sprawie Komisja/World Duty Free Group i in. [72] mogłaby sugerować, iż pojęcie środka ogólnego zostało de facto pozbawione znaczenia, jak podniósł rząd niemiecki podczas rozprawy. Chciałbym jednak podkreślić, że znaczenie tego wyroku wydaje mi się w tej kwestii ograniczone do stwierdzenia błędu wskazanego powyżej.

116. W następnej części opinii posłużę się pomocniczo metodą ram odniesienia.

D. W przedmiocie zastosowania metody ram odniesienia do zwolnienia przewidzianego w § 6a GrEStG

117. Celem zbadania istnienia selektywności, w szczególności w dziedzinie podatków, Trybunał posłużył się w niektórych sprawach trzyetapową metodą opartą na określeniu „ram odniesienia".

118. Zgodnie z tą metodą w pierwszej kolejności należy określić ramy odniesienia, to znaczy obowiązujący w danym państwie członkowskim powszechny lub normalny system podatkowy. W drugiej kolejności należy ocenić, czy dany środek podatkowy stanowi odstępstwo od tego systemu w zakresie, w jakim wprowadza zróżnicowanie podmiotów, które w świetle celu zamierzonego przez ów system znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. W trzeciej kolejności należy jeszcze sprawdzić, czy przedmiotowe zróżnicowanie jest uzasadnione charakterem i zidentyfikowaną wcześniej strukturą systemu podatkowego [73].

119. Jak zauważę w trakcie mojego wywodu, każdy z etapów tej metody analizy pociąga za sobą trudności w ramach niniejszej sprawy. Zastanawiam się w tym względzie, czy odpowiednie jest wymaganie przeprowadzenia analizy o takiej złożoności w odniesieniu do każdego ze zróżnicowań podatkowych wprowadzonych przez państwa członkowskie.

120. Jednakże niezależnie od tych trudności w stosowaniu metody ram odniesienia uważam, że z każdego z jej trzech etapów można wyciągnąć wniosek, iż zwolnienie będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym nie jest selektywne.

69 Zobacz wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 71, 94).

70 Opinia rzecznika generalnego M. Watheleta w sprawach połączonych Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:624, pkt 135–139).

71 Zobacz pkt 108 niniejszej opinii.

72 Wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981).

73 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos i in. (C-78/08 i C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 49, 64); z dnia 21 grudnia 2016 r.: Komisja/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 41); Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 57–60); a także wyrok z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres/Komisja (C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 86, 87). Zobacz także opinia rzecznika generalnego N. Wahla w sprawie Andres/Komisja (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, pkt 96).

1. W przedmiocie określenia właściwych ram odniesienia

121. Pierwsza formalna wzmianka w orzecznictwie Trybunału dotycząca konieczności określenia ram odniesienia pojawiła się w wyroku Portugalia/Komisja[74], we fragmencie, w którym Trybunał badał selektywność *geograficzną* korzyści będącej przedmiotem tej sprawy. Moim zdaniem należy zgodzić się z tym podejściem w tym kontekście bez zastrzeżeń. Badanie selektywności geograficznej wymaga bowiem uprzedniego ustalenia, czy właściwe ramy odniesienia znajdują się na poziomie państwa czy też na poziomie odnośnej jednostki państwowej niższego szczebla[75].

122. Dopiero później, mianowicie w wyroku Paint Graphos i in.[76], wydanym w 2011 r., Trybunał „włączył" ten etap w ramy oceny selektywności *materialnej*.

123. Tymczasem określenie właściwych ram odniesienia w ramach oceny selektywności materialnej przysparza trudności, które zostały w szczególności uwypuklone przez kilku rzeczników generalnych. W sprawie Andres/Komisja[77] rzecznik generalny N. Wahl podkreślił, że określenie ram odniesienia jest istotnym źródłem niepewności prawnej, w szczególności w dziedzinie podatków. W sprawach połączonych ANGED[78] rzecznik generalna J. Kokott wskazała, po pierwsze, że badanie selektywności rodzi poważne trudności w systemach podatkowych państw członkowskich, a po drugie, że ustalenie ram odniesienia nie jest decydujące.

124. Doktryna również zwraca uwagę na te trudności[79].

125. Trudności związane z określeniem ram odniesienia znajdują także odzwierciedlenie w orzecznictwie Trybunału. Trudności te doprowadziły w szczególności do uchylenia wyroków Sądu w sprawach Komisja/World Duty Free Group i in., jak również Andres/Komisja[80].

126. W ramach sporu w postępowaniu głównym owe trudności unaocznia różnorodność metod proponowanych Trybunałowi celem określenia właściwych ram odniesienia.

127. Zanim przejdę do badania tych metod, chciałbym podkreślić, że fakt, iż § 6a GrEStG stanowi wyjątek od § 1 GrEStG, nie jest wystarczający do wykluczenia § 6a GrEStG z ram odniesienia. Innymi słowy, nie jest wystarczające stwierdzenie, że § 6a GrEStG stanowi *formalnie* wyjątek od § 1 GrEStG, aby dojść do wniosku, że § 1 GrEStG składa się na ramy odniesienia, a § 6a GrEStG jest od nich wyjątkiem.

74 Wyrok z dnia 6 września 2006 r. (C-88/03, EU:C:2006:511, pkt 56, 57).

75 Zobacz także wyrok z dnia 11 września 2008 r., UGT-Rioja i in. (od C-428/06 do C-434/06, EU:C:2008:488, pkt 47, 75, 143).

76 Zobacz w szczególności pkt 49 wyroku z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos i in. (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550), gdzie Trybunał przytoczył, „podobnie", pkt 56 wyroku z dnia 6 września 2006 r., Portugalia/Komisja (C-88/03, EU:C:2006:511). Zobacz następnie wyroki: z dnia 18 lipca 2013 r., P (C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 19); z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 35–45); z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 55); a także wyroki wskazane w przypisie 80 poniżej.

77 Opinia rzecznika generalnego N. Wahla w sprawie Andres/Komisja (C-203/16 P, EU:C:2017:1017). Przede wszystkim w pkt 98 tej opinii rzecznik generalny N. Wahl podkreśla, że w tej sprawie zwraca się uwagę na trudności związane z określeniem ram odniesienia. Następnie w pkt 101 owej opinii rzecznik generalny N. Wahl zaznacza, że „w odróżnieniu od innych rodzajów programów pomocy określenie z precyzją takiego wspólnego, powszechnie stosowanego systemu jest pełne niepewności w kontekście opodatkowania. Biorąc pod uwagę złożoność każdego systemu podatkowego i zmienne związane z określeniem obciążenia podatkowego przedsiębiorstw, wydaje się, że nie można z całą pewnością ustalić, czym jest »normalna sytuacja«". Wreszcie, pkt 105 rzeczonej opinii brzmi następująco: „Zapytana o kryteria, jakie należy stosować przy określaniu układu odniesienia, *Komisja nie była w stanie wyjaśnić, na jakiej podstawie określa układ odniesienia*. Opisała ten proces jako poszukiwanie logiki w systemie. Odpowiedź Komisji wydaje się potwierdzać co najwyżej, że określenie układu odniesienia w konkretnym przypadku *nie opiera się na obiektywnym zestawie kryteriów*" (wyróżnienie moje).

78 Opinia rzecznika generalnego J. Kokott w sprawach połączonych ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2017:854, pkt 76, 88).

79 Zobacz w szczególności: O. Peiffert, op.cit., s. 60: „Wprawdzie przyjmuje się, że sądy Unii nie są związane dowodami dostarczonymi przez państwa członkowskie, jednak określenie tych ram odniesienia rodzi istotne trudności. Nie istnieje zresztą w tym względzie jasna metoda".

80 Zobacz wyroki: z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981); z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres/Komisja (C-203/16 P, EU:C:2018:505). W odniesieniu do tej ostatniej sprawy zob. także wyroki z tego samego dnia: Niemcy/Komisja (C-208/16 P, niepublikowany, EU:C:2018:506); Niemcy/Komisja (C-209/16 P, niepublikowany, EU:C:2018:507); a także Lowell Financial Services/Komisja (C-219/16 P, niepublikowany, EU:C:2018:508).

128. W tym względzie Trybunał wskazał w niedawno wydanym wyroku Andres/Komisja [81], że zastosowanie konkretnej techniki legislacyjnej nie jest wystarczające do określenia właściwych ram odniesienia na potrzeby analizy warunku dotyczącego selektywności, chyba że w decydujący sposób przeważy forma interwencji państwowych nad ich skutkami, w związku z czym zastosowana technika legislacyjna nie jest decydującym elementem przy określeniu ram odniesienia. Pragnę podkreślić, że owa chęć odejścia od formalizmu w badaniu pomocy państwa jest zgodna z samym brzmieniem art. 107 ust. 1 TFUE, który zakazuje pomocy przyznanej „w jakiejkolwiek formie".

129. W tym samym duchu chciałbym przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 107 ust. 1 TFUE nie wprowadza rozróżnienia pomiędzy interwencjami państwowymi w zależności od ich przyczyn lub celów, ale definiuje te interwencje na podstawie ich skutków [82].

130. Innymi słowy, należy określić ramy odniesienia, opierając się jedynie na skutkach przedmiotowych środków. Trzeba jednak stwierdzić, że w ramach sporu w postępowaniu głównym strony, które przedłożyły swoje uwagi Trybunałowi, mają różne zdania co do skutków § 1 GrEStG oraz § 6a GrEStG.

131. Według A-Brauerei celem podatku od nabycia nieruchomości jest opodatkowanie nabycia kontroli nad nieruchomością położoną na terytorium niemieckim. Zgodnie z tym podejściem, które nazywam „gospodarczym", na ramy odniesienia składa się § 1 GrEStG w związku z § 6a GrEStG. Paragraf 6a GrEStG tworzy bowiem ramy odniesienia bezpośrednio, zwalniając operacje przekształcenia, które nie pociągają za sobą zmiany w zakresie kontroli nad nieruchomością, która pozostaje w posiadaniu tego samego przedsiębiorstwa dominującego. W rezultacie § 6a GrEStG nie stanowi wyjątku od ram odniesienia, w związku z czym nie jest selektywny w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

132. Rząd niemiecki również uważa, że na ramy odniesienia składa się § 1 GrEStG w związku z § 6a GrEStG. Jednakże w odróżnieniu od A-Brauerei rząd niemiecki zaproponował podejście oparte na pojęciu zdolności płatniczej. Zgodnie z tym podejściem podatek od nabycia nieruchomości ma na celu opodatkowanie obiektywnej zdolności finansowej kupującego lub sprzedającego nieruchomość, która przejawia się w chwili przeniesienia majątku.

133. Z kolei zdaniem Komisji ramy odniesienia oparte są jedynie na § 1 GrEStG, określającym czynności rodzące obowiązek podatkowy po stronie wszystkich osób fizycznych lub prawnych, które nabywają w sensie prawnym lub gospodarczym nieruchomość w Niemczech. Wskazuje ona w tym zakresie, że przedmiotowe ramy odniesienia mają charakter czysto podatkowy, a ich celem jest opodatkowanie wszelkich czynności, które prowadzą do przejścia majątku w sensie prawnym lub gospodarczym.

134. Przyznaję, że największych trudności doświadczyłem, podważając adekwatność każdego z tych trzech celów. Wydaje mi się, że podobnie jak większość rozwiązań podatkowych, podatek od nabycia nieruchomości, którego dotyczy spór w postępowaniu głównym, służy jednocześnie kilku celom, które można zidentyfikować na podstawie ich skutków, a w szczególności tym przywołanym przez A-Brauerei, rząd niemiecki oraz Komisję. W mojej ocenie uprzywilejowanie jednego z tych celów ze szkodą dla innych, aby określić ramy odniesienia właściwe do zbadania przesłanki selektywności, byłoby obarczone znacznym ryzykiem arbitralności.

81 Wyrok z dnia 28 czerwca 2018 r. (C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 92, 104).

82 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 36); z dnia 30 czerwca 2016 r., Belgia/Komisja (C-270/15 P, EU:C:2016:489, pkt 40); a także z dnia 26 października 2016 r., Orange/Komisja (C-211/15 P, EU:C:2016:798, pkt 38).

135. W szczególności podejście Komisji, zgodnie z którym należy uwzględnić jedynie cel podatkowy tego systemu, mianowicie pobór dochodów podatkowych, trzeba bezwzględnie odrzucić, jako że pozbawia ono wszelkiej skuteczności dwa pierwsze etapy metody ram odniesienia [83].

136. To ryzyko arbitralności związane z określeniem właściwych ram odniesienia stanowi istotne źródło niepewności prawnej, w szczególności dla urzędników krajowych, przedsiębiorstw oraz sądów krajowych powołanych do oceny istnienia pomocy państwa na poziomie krajowym [84]. Podkreślam, że ta niepewność prawna wydaje mi się nieodłącznym elementem konieczności określenia ram odniesienia na podstawie celów realizowanych przez omawiany podatek.

137. Moim zdaniem owa niepewność prawna jest trudna do pogodzenia z utrwalonym orzecznictwem, zgodnie z którym pojęcie pomocy państwa ma charakter prawny i powinno być interpretowane na podstawie obiektywnych elementów [85]. Przypominam ponadto, że nic uzasadnia tego, aby Komisja dysponowała szerokimi uprawnieniami dyskrecjonalnymi w zakresie kwalifikacji danego środka jako pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE [86]. Tymczasem niepewność prawna mająca wpływ na określenie właściwych ram odniesienia wiąże się de facto z ryzykiem przyznania Komisji takich uprawnień.

138. Ta niepewność prawna tym bardziej zasługuje na krytykę, że wybór ram odniesienia może mieć decydujące znaczenie dla badania selektywności i tym samym dla kwalifikacji środka jako pomocy państwa [87]. I tak, w niniejszej sprawie ramy odniesienia proponowane przez A-Brauerei oraz rząd niemiecki wykluczałyby selektywność zwolnienia przewidzianego w § 6a GrEStG, w przeciwieństwie do ram odniesienia proponowanych przez Komisję.

139. Uściśliwszy powyższe, chciałbym jednak podkreślić, że preferuję podejście zaproponowane przez A-Brauerei, które – jak mi się wydaje – jest poparte wyjaśnieniami przedstawionymi przez sąd odsyłający. Ów sąd uważa bowiem, że zwolnienie przewidziane w § 6a GrEStG koryguje zakres zastosowania § 1 GrEStG, określony w sposób zbyt szeroki, wyłączając przekształcenia w ramach grupy spółek ze względu na ich brak wpływu na sferę własności gospodarczej danych nieruchomości [88]. W konsekwencji § 6a GrEStG składa się na ramy odniesienia i nie można go uznać za selektywny w rozumieniu art. 107 ust 1 TFUE.

140. W przypadku gdyby Trybunał uznał, że właściwe ramy odniesienia opierają się jedynie na § 1 GrEStG, zgodnie z podejściem proponowanym przez Komisję, w następnej części opinii zbadam pomocniczo, czy sytuacje objęte zakresem § 6a GrEStG są porównywalne z tymi, które nie są nim objęte.

83 Zobacz pkt 145 i 146 niniejszej opinii.

84 Zobacz pkt 86 niniejszej opinii.

85 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 16 maja 2000 r., Francja/Ladbroke Racing i Komisja (C-83/98 P, EU:C:2000:248, pkt 25); z dnia 9 czerwca 2011 r., Comitato „Venezia vuole vivere" i in./Komisja (C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, EU:C:2011:368, pkt 132); z dnia 21 czerwca 2012 r., BNP Paribas i BNL/Komisja (C-452/10 P, EU:C:2012:366, pkt 100); a także z dnia 30 listopada 2016 r., Komisja/Francja i Orange (C-486/15 P, EU:C:2016:912, pkt 87).

86 Zobacz wyroki: z dnia 22 grudnia 2008 r., British Aggregates/Komisja (C-487/06 P, EU:C:2008:757, pkt 112); a także z dnia 9 czerwca 2011 r., Comitato „Venezia vuole vivere" i in./Komisja (C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, EU:C:2011:368, pkt 132).

87 W punktach 47–60 niniejszej opinii omówiłem przyczyny, z jakich zróżnicowania w dziedzinie podatków spełniają co do zasady pozostałe przesłanki przewidziane w art. 107 ust. 1 TFUE.

88 Otóż w ramach sporu w postępowaniu głównym, który dotyczy przejęcia spółki zależnej (T-GmbH) przez spółkę dominującą (A-Brauerei), własność gospodarcza nieruchomości T-GmbH mogła już przysługiwać A-Brauerei jeszcze przed operacją połączenia poprzez przejęcie ze względu na posiadanie przez A-Brauerei całego kapitału zakładowego T-GmbH.

2. W przedmiocie braku porównywalności sytuacji objętych zwolnieniem przewidzianym w § 6a GrEStG z sytuacjami, które nie są nim objęte

141. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału drugi etap metody ram odniesienia polega na zbadaniu, czy dany środek podatkowy wprowadza zróżnicowanie pomiędzy podmiotami znajdującymi się, *w świetle celu realizowanego przez ramy odniesienia*, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej [89].

142. Przypominam, że Trybunał nie zajmował się tą kwestią w sprawie Komisja/World Duty Free Group i in. [90], jako że Sąd stwierdził nieważność decyzji Komisji bez zbadania argumentów odnoszących się do braku porównywalności podatników objętych danym zwolnieniem z tymi, którzy nie są nim objęci.

143. Ocena porównywalności w kontekście drugiego etapu metody ram odniesienia porusza kilka delikatnych kwestii.

144. W pierwszej kolejności ów drugi etap, zważywszy, że wymaga on określenia „celu" realizowanego przez ramy odniesienia, wiąże się z ryzykiem wystąpienia niepewności prawnej. Jak wskazałem bowiem w pkt 134 niniejszej opinii, podatek od nabycia nieruchomości rozpatrywany w postępowaniu głównym realizuje jednocześnie kilka celów, podobnie jak większość przepisów podatkowych. Jeszcze raz przypominam, że moim zdaniem uprzywilejowanie jednego z tych celów kosztem innych na potrzeby przeprowadzenia analizy porównywalności pociągałoby za sobą ryzyko arbitralności.

145. Tytułem przykładu, podejście proponowane przez Komisję sprowadza się do uprzywilejowania celu podatkowego tego systemu, mianowicie poboru dochodów podatkowych, w świetle którego to celu wszyscy podatnicy podlegający podatkowi znaleźliby się w porównywalnej sytuacji. Moim zdaniem konieczne jest odrzucenie tego podejścia, ponieważ pozbawia ono wszelkiej skuteczności dwa pierwsze etapy metody ram odniesienia, zważywszy, że trzeci etap ma ograniczony zakres.

146. Przede wszystkim, jeśli ramy odniesienia zostają zdefiniowane jako podatek, każda korzyść podatkowa przyznana niektórym podatnikom stanowi koniecznie wyjątek od tych ram (etap pierwszy). Następnie wszyscy podatnicy podlegający opodatkowaniu tym podatkiem mogą zostać uznani za znajdujących się w porównywalnej sytuacji w świetle celu polegającego na poborze dochodów podatkowych (etap drugi). Wreszcie, jedynie mechanizmy nieodłącznie związane z ramami odniesienia mogą służyć jako uzasadnienie oparte na charakterze lub ogólnej strukturze danego systemu (etap trzeci) [91].

147. W każdym razie przypisanie jednego lub kilku celów danemu systemowi podatkowemu jest zadaniem, którego rezultat jest w konieczny sposób niepewny. Pragnę zauważyć w tym względzie, że w niedawno badanej sprawie Belgia/Komisja [92] rzecznik generalny M. Bobek wskazał nie mniej niż trzy czynniki, które można wziąć pod uwagę celem oceny porównywalności w ramach selektywności, podkreślając, że taka ocena „*będzie zawsze zawierać elementy subiektywnego wartościowania* tego, jakie przedsiębiorstwa są porównywalne i dlaczego, akcentując jakiś czynnik zamiast innego".

89 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 57); z dnia 20 grudnia 2017 r., Comunidad Autónoma de Galicia i Retegal/Komisja (C-70/16 P, EU:C:2017:1002, pkt 58, 61); a także z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280 pkt 38, 40).

90 Zobacz wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 92–94, 123).

91 Zobacz pkt 180–186 niniejszej opinii.

92 Opinia rzecznika generalnego M. Bobeka w sprawie Belgia/Komisja (C-270/15 P, EU:C:2016:289, pkt 31–37), wyróżnienie moje. Zdaniem rzecznika generalnego trzema właściwymi czynnikami są: zakres zastosowania środka, cel realizowany przez ten środek oraz stopień zastępowalności danych produktów.

148. Wydaje mi się, że subiektywność tej oceny jest sprzeczna z utrwalonym orzecznictwem przypomnianym w pkt 137 niniejszej opinii, zgodnie z którym, po pierwsze, pojęcie pomocy państwa powinno być interpretowane na podstawie czynników obiektywnych, a po drugie, nic nie uzasadnia tego, aby Komisja dysponowała szerokimi uprawnieniami dyskrecjonalnymi w zakresie kwalifikacji danego środka jako pomocy państwa.

149. W drugiej kolejności istnieje również niepewność co do rodzaju celów, które można przywoływać, aby dokonać oceny porównywalności. Zgodnie z komunikatem Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa taka ocena powinna zostać dokonana w świetle „*istotnego celu* […] systemu odniesienia", przy czym „państwa członkowskie nie mogą […] powoływać się na *cele zewnętrzne*, takie jak cele polityki regionalnej, środowiskowej lub przemysłowej, aby uzasadnić zróżnicowane traktowanie przedsiębiorstw" [93].

150. To rozróżnienie między „istotnym celem" a „celami zewnętrznymi" względem ram odniesienia prowadzi w praktyce do zadania sobie pytania o przesłanki wymagane do tego, aby zgodny z prawem cel stał się „istotny" dla ram odniesienia. Mogłoby się wydawać, że w świetle stosownego orzecznictwa [94] wskazanego w komunikacie w sprawie pojęcia pomocy państwa [95] dany system podatkowy powinien być skonstruowany ściśle wokół przywołanego celu zgodnego z prawem, tak jak podatek ekologiczny oparty jest na celu w postaci ochrony środowiska.

151. Taka wykładnia Komisji wykluczałaby jednak możliwość przywołania zgodnego z prawem celu, takiego jak ochrona środowiska, w odniesieniu do ogólnego podatku, takiego jak podatek dochodowy, jako że ogólny podatek nie jest ściśle skonstruowany wokół tego celu. Tymczasem zadaję sobie w tym względzie pytanie, czy odpowiednie jest uznanie zgodnego z prawem celu, takiego jak ochrona środowiska, za „istotny" dla *podatku szczególnego* opartego na tym celu, mimo że ów cel musiałby zostać uznany za „zewnętrzny" wobec *podatku ogólnego*.

152. Taka wykładnia prowadziłaby do niesymetrycznego traktowania korzyści przewidzianych w ramach podatków szczególnych z jednej strony i korzyści wprowadzonych w ramach podatków ogólnych z drugiej strony. Korzyść podatkowa przyznana w ramach szczególnego podatku mogłaby zostać zakwalifikowana jako nieselektywna w oparciu o cel zgodny z prawem (uznany za „istotny"), w przeciwieństwie do korzyści podatkowej opartej na tym samym celu (uznanym za „zewnętrzny") w ramach ogólnego podatku dochodowego [96].

93 Komunikat Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa, pkt 135, wyróżnienie moje.

94 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 22 grudnia 2008 r., British Aggregates/Komisja (C-487/06 P, EU:C:2008:757, pkt 86–93), w którym Trybunał przypomina o obowiązku sprawdzenia porównywalności w świetle celu środowiskowego realizowanego przez podatek ekologiczny; z dnia 8 września 2011 r., Komisja/Niderlandy (C-279/08 P, EU:C:2011:551, pkt 63–68), w którym Trybunał stwierdził porównywalność w świetle celu środowiskowego realizowanego przez system zmierzający do ograniczenia emisji tlenków azotu (ochrona środowiska); z dnia 18 lipca 2013 r., P (C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 29, 30), w którym Trybunał odrzucił cele zewnętrzne w stosunku do rozpatrywanego systemu podatkowego, takie jak utrzymanie zatrudnienia (pkt 30), jednak fragment ten wydaje się raczej dotyczyć trzeciego etapu metody ram odniesienia (zob. pkt 29); z dnia 4 czerwca 2015 r., Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, pkt 78, 79), w którym Trybunał stwierdził brak porównywalności w świetle celu środowiskowego realizowanego przez specjalny podatek od wykorzystania paliw jądrowych do przemysłowego wytwarzania energii elektrycznej; wyroki z dnia 26 kwietnia 2018 r.: ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280 pkt 49–56); ANGED (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2018:281, pkt 42–50); ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, pkt 37–46), w których Trybunał stwierdził brak porównywalności w świetle celów ochrony środowiska i zagospodarowania przestrzennego realizowanych przez specjalny podatek.

95 Komunikat Komisji w sprawie pojęcie pomocy państwa, pkt 136: „Struktura *niektórych opłat celowych* (w szczególności ich podstawy podatkowe), takich jak podatki na ochronę środowiska i ochronę zdrowia nakładane w celu zniechęcenia do prowadzenia określonych rodzajów działalności lub produkowania określonych towarów mających niekorzystny wpływ na środowisko lub zdrowie ludzi, będzie z reguły obejmowała realizację celów politycznych. W takich przypadkach zróżnicowane traktowanie działalności lub produktów, których sytuacja różni się od sytuacji działalności lub produktów objętych podatkiem celowym, nie stanowi odstępstwa" (wyróżnienie moje).

96 Zobacz w tym kontekście: J.J. Piernas López, Revisiting Some Fundamentals of Fiscal Selectivity: The ANGED Case, *European State Aid Law Quarterly*, 2018, n° 2, s. 274–281, s. 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".

153. Takie niesymetryczne traktowanie stworzyłoby nierównowagę na korzyść podatków szczególnych i na niekorzyść podatków ogólnych, takich jak podatek dochodowy, w ramach samej dziedziny pomocy państwa, która to nierównowaga mogłaby być sprzeczna z zasadą autonomii podatkowej państw członkowskich [97].

154. Co ważniejsze, przyznaję, że żywię pewien niepokój co do praktycznych skutków wykładni wykluczającej możliwość powołania się na pewne zgodne z prawem cele realizowane przez dany system podatkowy.

155. Podkreśliłem już, że metoda ram odniesienia dąży do przekształcenia zakazu pomocy państwa w *ogólne* kryterium niedyskryminacji, zabraniając co do zasady jakiegokolwiek zróżnicowania podatkowego [98]. Tymczasem wskazana powyżej wykładnia wzmacniałaby jeszcze surowość tego zakazu poprzez akceptację, w ramach oceny porównywalności, jedynie *istotnych celów* danego systemu podatkowego.

156. Tytułem porównania, przepisy traktatu FUE ustanawiające swobody przepływu przewidują zakaz dyskryminacji opartej jedynie na *pochodzeniu*, akceptując możliwość powołania się na *jakikolwiek zgodny z prawem cel* w ramach oceny porównywalności i badania ewentualnych uzasadnień.

157. W tym zakresie nie przekonuje mnie argument, zgodnie z którym każdy zgodny z prawem cel realizowany przez dany system podatkowy, dotyczący w szczególności zabezpieczenia społecznego lub ochrony środowiska, *może* w każdym wypadku zostać wzięty pod uwagę przez Komisję w ramach badania zgodności pomocy z rynkiem wewnętrznym. Takiej *możliwości* nie można bowiem uznać za wystarczającą w świetle obowiązku ścisłej wykładni art. 107 ust. 2 i 3 TFUE oraz szerokich uprawnień dyskrecjonalnych przysługujących Komisji w ramach tego badania [99], w szczególności w dziedzinie niezharmonizowanej, takiej jak podatki.

158. W konsekwencji, o ile zwykłe powołanie się przez państwo członkowskie na zgodny z prawem cel nie może samo w sobie prowadzić do wykluczenia środka państwowego z zakresu stosowania art. 107 ust. 1 TFUE, tak jak Trybunał orzekł w szczególności w wyroku Włochy/Komisja [100] oraz w wyroku British Aggregates/Komisja [101], o tyle powinno się móc powołać na każdy zgodny z prawem cel *w specyficznym kontekście drugiego etapu metody ram odniesienia*, a mianowicie w ramach badania porównywalności.

159. Potwierdzenie dla tego podejścia znajduję w niedawnych wyrokach ANGED, w których Trybunał ocenił porównywalność w świetle ochrony środowiska oraz zagospodarowania przestrzennego, nie kwalifikując tych celów jako istotnych dla danego systemu podatkowego [102].

160. W związku z tym w ramach niniejszej sprawy należy zbadać, czy podatnicy objęci zakresem zastosowania zwolnienia przewidzianego w § 6a GrEStG z jednej strony i podatnicy nieobjęci tym zakresem z drugiej strony znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej w świetle *wszystkich celów* realizowanych przez podatek od nabycia nieruchomości.

161. Podobnie jak wskazują sąd odsyłający, A-Brauerei oraz rząd niemiecki, jestem zdania, że taka sytuacja nie ma miejsca, w związku z czym rzeczone zwolnienie nie jest selektywne.

97 Zobacz pkt 74 i 78 niniejszej opinii.

98 Zobacz pkt 61–73 niniejszej opinii.

99 Zobacz pkt 76 niniejszej opinii.

100 Wyrok z dnia 2 lipca 1974 r. (173/73, EU:C:1974:71, pkt 21, 22, 27, 28).

101 Wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r. (C-487/06 P, EU:C:2008:757, pkt 86–93).

102 Wyroki z dnia 26 kwietnia 2018 r.: ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280 pkt 49–56); ANGED (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2018:281, pkt 42–50); a także ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, pkt 37–46).

a) W przedmiocie braku porównywalności operacji przekształcenia dokonywanych w ramach grupy z operacjami dokonywanymi poza grupą

162. W pierwszej kolejności zwolnienie przewidziane w § 6a GrEStG dotyczy operacji połączenia, podziału lub przeniesienia majątku [103] w ramach grupy spółek, w których to operacjach biorą udział przedsiębiorstwo dominujące i jedna lub kilka spółek zależnych od tego przedsiębiorstwa dominującego lub kilka spółek zależnych od innego przedsiębiorstwa dominującego.

163. Zdaniem Komisji cel realizowany przez § 1 GrEStG ma charakter czysto podatkowy, a jest nim opodatkowanie wszelkich czynności, które prowadzą do przejścia własności w sensie prawnym lub gospodarczym. W istocie w świetle tego celu przedsiębiorstwa dokonujące nabycia nieruchomości poza grupą znajdują się w sytuacji faktycznej i prawnej porównywalnej z sytuacją przedsiębiorstw korzystających z przedmiotowego zwolnienia.

164. Nie zgadzam się z takim stanowiskiem Komisji. Moim zdaniem operacje przekształcenia realizowane *w ramach* grupy nie są porównywalne z operacjami realizowanymi *poza* grupą.

165. Otóż na płaszczyźnie gospodarczej każda nieruchomość należąca do grupy spółek jest w sposób pośredni posiadana przez spółkę dominującą do wysokości jej udziałów w spółce, która jest właścicielem tej nieruchomości z prawnego punktu widzenia. Przypominam w tym zakresie, że zwolnienie przewidziane w § 6a GrEStG jest uzależnione od posiadania przez przedsiębiorstwo dominujące co najmniej 95% kapitału zakładowego spółek uczestniczących w przekształceniu. W takim przypadku wpływ operacji przekształcenia jest neutralny lub znikomy na płaszczyźnie gospodarczej, ponieważ przedsiębiorstwo dominujące pozostaje w sposób pośredni w posiadaniu nieruchomości przed przeprowadzeniem tej operacji i po jej przeprowadzeniu, jak wskazał w istocie sąd odsyłający [104]. A-Brauerei podkreśliła w tym samym duchu, że ten przepis ma na celu zwolnienie z podatku operacji niepowodujących zmian w zakresie kontroli nad odnośnymi nieruchomościami.

166. Innymi słowy, jak potwierdził rząd niemiecki podczas rozprawy, § 6a GrEStG skutkuje w szczególności uniknięciem podwójnego opodatkowania grupy spółek w wymiarze ekonomicznym. Zważywszy bowiem, że podatek powinien zostać zapłacony, gdy nieruchomość staje się częścią majątku spółki należącej do grupy, ponowne pobieranie go przy okazji każdego przekształcenia w ramach grupy spółek byłoby niesprawiedliwe.

167. Moim zdaniem owa specyfika operacji przekształcenia dokonywanych *w ramach grupy* między spółkami powiązanymi między sobą z uwagi na fakt posiadania co najmniej 95% udziałów nie pozwala na uznanie tych operacji za porównywalne z nabyciem nieruchomości dokonanym *poza grupą*, takim jak zwykła sprzedaż między niezależnymi od siebie osobami.

b) W przedmiocie braku porównywalności operacji przekształcenia dokonywanych w ramach grupy z innymi działaniami restrukturyzacyjnymi podejmowanymi w ramach grupy

168. W drugiej kolejności Komisja podnosi, że operacje przekształcenia dokonywane w ramach grupy są porównywalne, w świetle celu podatkowego realizowanego przez podatek od nabycia nieruchomości, z innymi działaniami restrukturyzacyjnymi podejmowanymi w ramach grupy. Tytułem przykładu, Komisja wskazała, że sprzedaż nieruchomości między spółkami należącymi do tej samej grupy nie jest objęta zwolnieniem przewidzianym w tym przepisie.

103 Paragraf 6a GrEStG odsyła bowiem do operacji przekształcenia w rozumieniu § 1 ust. 1 pkt 1–3 UmwG, który mówi o połączeniu, podziale i przeniesieniu majątku.

104 Zobacz pkt 139 niniejszej opinii.

169. To stanowisko Komisji jest zaskakujące. Wydaje mi się bowiem, że prawo Unii, a konkretnie dyrektywa 2009/133/WE [105], uwzględnia specyfikę operacji przekształcenia w ramach grupy, a w szczególności specyfikę operacji łączenia takich jak ta, o której mowa w postępowaniu głównym. Otóż art. 4 ust. 1 tej dyrektywy przewiduje brak opodatkowania zysków kapitałowych – w szczególności związanych z nieruchomościami – w przypadku połączenia, podziału lub podziału przez wydzielenie [106].

170. Jednakże korzyść ta nie została rozszerzona przez prawodawcę Unii na inne operacje między spółkami z tej samej grupy, w szczególności na zwykłą sprzedaż aktywów między tymi spółkami. Moim zdaniem to odmienne traktowanie wynika ze specyfiki operacji przekształcenia, na co również zwróciła uwagę A-Brauerei. Operacje przekształcenia wywołują bowiem specyficzne skutki prawne, w szczególności ze względu na ich zasięg, w zakresie osobowości prawnej lub majątku odnośnych spółek. Tytułem przykładu, operacje łączenia skutkują co do zasady końcem istnienia osoby prawnej i przeniesieniem jej majątku na spółkę przejmującą. Natomiast jedynym skutkiem zwykłej sprzedaży jest przeniesienie danego aktywu do majątku innej osoby.

171. Ta obiektywna różnica w zakresie charakteru wyklucza w mojej ocenie możliwość uznania operacji przekształcenia oraz innych operacji między spółkami tej samej grupy, w szczególności sprzedaży, za porównywalne w świetle podatku mającego zastosowanie do operacji związanych z nieruchomościami, niezależnie od tego, czy chodzi o podatek bezpośredni od zysków kapitałowych czy też o podatek pośredni od nabycia nieruchomości taki jak ten, którego dotyczy spór w postępowaniu głównym.

c) W przedmiocie braku porównywalności operacji przekształcenia związanych z posiadaniem co najmniej 95% udziałów z operacjami, w których ten próg nie jest osiągnięty

172. W trzeciej kolejności chciałbym zaznaczyć, że § 6a GrEStG przewiduje próg 95% udziałów posiadanych w spółce lub spółkach zależnych uczestniczących w operacji przekształcenia. Jak wskazał rząd niemiecki, aby skorzystać ze zwolnienia, którego dotyczy spór w postępowaniu głównym, przekształcenie musi dotyczyć:

– jednego przedsiębiorstwa dominującego i jednej spółki zależnej,

– jednego przedsiębiorstwa dominującego i kilku spółek zależnych lub

– kilku spółek zależnych od przedsiębiorstwa dominującego.

173. Zgodnie z przytoczonym powyżej przepisem „spółką zależną” jest spółka, w której kapitale lub majątku przedsiębiorstwo dominujące posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 95% udziałów. W konsekwencji mamy do czynienia z odmiennym traktowaniem faktu posiadania mniej niż 95% udziałów z jednej strony i faktu posiadania 95% lub więcej udziałów z drugiej strony, ponieważ tylko ten drugi przypadek może zostać objęty zwolnieniem.

174. Jednakże te dwa przypadki nie są sytuacjami porównywalnymi, jako że posiadanie 95% udziałów stanowi również przesłankę uzasadniającą opodatkowanie zgodnie z § 1 ust. 2a i 3 GrEStG, jak słusznie wskazały A-Brauerei oraz rząd niemiecki.

105 Dyrektywa Rady z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz.U. 2009, L 310, s. 34).

106 Zobacz art. 4 ust. 1 dyrektywy 2009/133: „Łączenie, podział lub podział przez wydzielenie nie stanowi podstawy opodatkowania zysków kapitałowych obliczonych poprzez odniesienie do różnicy między wartością rzeczywistą przekazanych aktywów i pasywów a ich wartością do celów podatkowych”.

175. Jak wynika z przykładu liczbowego dostarczonego przez A-Brauerei, nabycie 94% udziałów w spółce będącej właścicielem nieruchomości znajdujących się na terytorium niemieckim nie podlega opodatkowaniu na podstawie § 1 ust. 2a i 3 GrEStG. Jednakże późniejsze połączenie spółki zależnej i spółki dominującej nie jest objęte zwolnieniem przewidzianym w § 6a GrEStG, a zatem podlega opodatkowaniu. W tym przypadku podatek zostanie zatem pobrany tylko raz w związku z tymi dwiema operacjami.

176. Natomiast nabycie 95% lub większej liczby udziałów tej samej spółki podlega opodatkowaniu na podstawie § 1 GrEStG, w związku z czym późniejsze połączenie skorzysta ze zwolnienia przewidzianego w § 6a GrEStG. Również w tym przypadku podatek zostanie pobrany tylko raz w związku z tymi dwiema operacjami.

177. Tak więc próg 95% posiadanych udziałów wymagany dla skorzystania ze zwolnienia (§ 6a GrEStG), badany w związku z progiem 95% posiadanych udziałów przewidzianym jako przesłanka opodatkowania (§ 1 ust. 2a i 3 GrEStG), nie wprowadza zróżnicowania między porównywalnymi sytuacjami, ale wręcz przeciwnie, gwarantuje niedyskryminujące traktowanie różnych operacji objętych systemem, którego dotyczy postępowanie główne.

178. Mając powyższe na względzie, uważam, że podatnicy objęci zakresem stosowania zwolnienia przewidzianego w § 6a GrEStG z jednej strony oraz podatnicy, którzy nie są objęci tym zakresem z drugiej strony, nie znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej w świetle celów realizowanych przez podatek rozpatrywany w sporze w postępowaniu głównym. Tym samym zwolnienie to nie jest selektywne w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

179. W przypadku gdyby Trybunał uznał, że owe kategorie podatników znajdują się w porównywalnej sytuacji, w następnej części opinii zbadam pomocniczo istnienie uzasadnienia opartego na charakterze lub ogólnej strukturze omawianego systemu.

3. W przedmiocie istnienia uzasadnienia opartego na charakterze lub ogólnej strukturze omawianego systemu

180. Z orzecznictwa wynika, że pojęcie pomocy państwa nie obejmuje wprowadzonych przez państwo środków różnicujących przedsiębiorstwa, a zatem a priori selektywnych, w przypadku gdy zróżnicowanie to wynika z charakteru lub ze struktury systemu, w który owe środki się wpisują [107].

181. W dziedzinie podatków zakres tego uzasadnienia został wyjaśniony w następujący sposób. Środek może być uzasadniony charakterem i ogólną strukturą systemu podatkowego, jeżeli zainteresowane państwo członkowskie jest w stanie wykazać, że środek ten wynika bezpośrednio z podstawowych lub przewodnich zasad jego systemu podatkowego. W tym względzie należy dokonać rozróżnienia pomiędzy celami przypisanymi szczególnemu systemowi podatkowemu oraz celami wobec niego zewnętrznymi z jednej strony a mechanizmami stanowiącymi nieodłączną część tego systemu podatkowego, które są niezbędne dla osiągnięcia takich celów, z drugiej strony [108].

107 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 22 grudnia 2008 r., British Aggregates/Komisja (C-487/06 P, EU:C:2008:757, pkt 83); z dnia 21 czerwca 2012 r., BNP Paribas i BNL/Komisja (C-452/10 P, EU:C:2012:366, pkt 101); z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 42); z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 58).

108 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 6 września 2006 r., Portugalia/Komisja (C-88/03, EU:C:2006:511, pkt 81); z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos i in. (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 65); z dnia 18 lipca 2013 r., P (C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 22); z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 43).

182. Podobnie jak w przypadku badanego w ramach drugiego etapu rozróżnienia między „istotnym celem" i „celem zewnętrznym" [109], rozróżnienie między „mechanizmami stanowiącymi nieodłączną część samego systemu podatkowego" oraz „celami zewnętrznymi" wydaje mi się trudne do dokonania.

183. Z jednej strony można zadać sobie pytanie, czy wyrażenie „sam system podatkowy" odsyła do ram odniesienia, które dotyczą podatku od nabycia nieruchomości w sporze w postępowaniu głównym, czy też do całego systemu podatkowego państwa członkowskiego.

184. Moim zdaniem zawężenie tego pojęcia do mechanizmów stanowiących nieodłączną część całego systemu podatkowego państwa członkowskiego byłoby obarczone ryzykiem pozbawienia trzeciego etapu metody ram odniesienia wszelkiej użyteczności. Gdyby bowiem dokonać takiego zawężenia, uzasadnienie oparte na zwalczaniu praktyk stanowiących nadużycie lub na zamiarze zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu mogłoby zostać przyjęte w ramach sporu w postępowaniu głównym jedynie wówczas, gdy *cały system podatkowy* Republiki Federalnej Niemiec byłby skonstruowany wokół tych celów.

185. W konsekwencji uważam, że pojęcie „mechanizmów stanowiących nieodłączną część samego systemu podatkowego" odsyła do mechanizmów nieodłącznie związanych *z samymi ramami odniesienia*, które w sporze w postępowaniu głównym dotyczą podatku od nabycia nieruchomości. Potwierdzenie takiej wykładni znajduję w komunikacie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa, który w sposób jednoznaczny odnosi się do istotnych podstawowych lub przewodnich zasad „systemu odniesienia" [110].

186. Z drugiej strony i niezależnie od powyższej uwagi należy podkreślić, że wyznaczenie linii demarkacyjnej pomiędzy „celami zewnętrznymi" i „mechanizmami nieodłącznie związanymi" z omawianym systemem podatkowym również stwarza trudności. Czytelnika odsyłam w tym zakresie do moich uwag na temat odróżnienia „istotnego celu" i „celu zewnętrznego" w kontekście oceny porównywalności [111].

187. Wskazawszy to, chciałbym dodać, że w komunikacie w sprawie pojęcia pomocy państwa Komisja określiła kilka celów, które jej zdaniem mogą zostać przywołane w ramach tego trzeciego etapu, takich jak: potrzeba zwalczania nadużyć finansowych lub oszustw podatkowych, konieczność uwzględnienia określonych wymogów rachunkowości, możliwości zarządzania administracyjnego, zasada neutralności podatkowej, progresywny charakter podatku dochodowego i jego cel związany z redystrybucją, konieczność unikania podwójnego opodatkowania lub cel polegający na optymalizacji odzyskiwania długów podatkowych [112].

188. W ramach niniejszej sprawy wydaje mi się, że uzasadnienia przywołane przez A-Brauerei oraz rząd niemiecki odpowiadają wielu celom wskazanym przez Komisję.

189. Przede wszystkim A-Brauerei podnosi, że zwolnienie przewidziane w § 6a GrEStG opiera się bezpośrednio na podstawowych lub przewodnich zasadach systemu podatku od nabycia nieruchomości, jako że podatek ten dotyczy czynności prawnych zmierzających do zmiany kontroli nad nieruchomościami położonymi na terytorium krajowym.

190. Moim zdaniem owo uzasadnienie, które można powiązać z celem polegającym na zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu, realizowanym przez system rozpatrywany w postępowaniu głównym, powinno zostać przyjęte ze względów wskazanych w pkt 162–167 niniejszej opinii.

109 Zobacz pkt 149–159 niniejszej opinii.

110 Komunikat Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa, pkt 138.

111 Zobacz pkt 149–159 niniejszej opinii.

112 Komunikat Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa, pkt 139.

191. Następnie rząd niemiecki stwierdził, że zwolnienie przewidziane w § 6a GrEStG jest zgodne z celem przypisanym podatkowi od nabycia nieruchomości, polegającym na opodatkowaniu obiektywnej zdolności finansowej kupującego lub sprzedającego, która przejawia się w chwili przeniesienia własności nieruchomości. Operacje wskazane w § 6a GrEStG nie mają bowiem żadnego wpływu na zdolność finansową ich uczestników, jako że owi uczestnicy nie są niezależni, lecz są powiązani między sobą poprzez udziały przedsiębiorstwa dominującego w wysokości co najmniej 95% w kapitale zakładowym jednej lub kilku spółek uczestniczących.

192. Ponownie nie widzę jakiegokolwiek powodu, by podważać prawidłowość tego wyjaśnienia.

193. Wreszcie, A-Brauerei i rząd niemiecki uzasadniły też wymóg odnoszący się do pięcioletnich okresów posiadania – przed operacją przekształcenia i po niej – 95% udziałów w kapitale zakładowym spółki zależnej [113]. Zgodnie z ich wyjaśnieniami owe okresy pozwalają na uniknięcie tego, by zwolnienie przewidziane w § 6a GrEStG było stosowane do pewnych praktyk stanowiących nadużycie, polegających w szczególności na nabyciu na krótki czas udziałów w spółce celem dokonania przekształceń niepodlegających opodatkowaniu podatkiem od nabycia nieruchomości.

194. Pragnę w tym względzie podkreślić, że sąd odsyłający potwierdził prawidłowość takiego wyjaśnienia. Ponadto art. 3 ust. 2 lit. b) dyrektywy 2011/96/UE pozwala państwom członkowskim uzależnić w analogiczny sposób możliwość uzyskania korzyści podatkowej od czasu trwania udziału w kapitale spółki zależnej [114].

195. Z powyższego wynika, że przesłanki przyznania zwolnienia przewidzianego w § 6a GrEStG są uzasadnione przez charakter i strukturę systemu podatkowego rozpatrywanego w sporze w postępowaniu głównym, w związku z czym zwolnienie to nie stanowi pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

VII. Wnioski

196. Mając powyższe na względzie, proponuję, aby Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytanie prejudycjalne zadane przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy):

Artykuł 107 ust. 1 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stanowi środek ogólny, w związku z czym nie może zostać zakwalifikowana jako pomoc państwa, korzyść podatkowa taka jak ta będąca przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, która polega na zwolnieniu z podatku od nabycia nieruchomości operacji przekształcenia w ramach grupy spółek, w tym przypadku operacji połączenia, w której uczestniczą przedsiębiorstwo dominujące i spółka zależna, przy czym przedsiębiorstwo dominujące musi posiadać w spółce zależnej co najmniej 95% udziałów przez okres pięciu lat przed operacją przekształcenia i co do zasady przez okres pięciu lat po tej operacji.

113 Zgodnie z wyjaśnieniami przedstawionymi przez sąd odsyłający drugi okres pięciu lat nie ma zastosowania w przypadku połączenia na podstawie przyjętej przezeń szerokiej wykładni. Zobacz pkt 30 niniejszej opinii.

114 Dyrektywa Rady z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. 2011, L 345, s. 8). Zgodnie z motywem 3 tej dyrektywy jej celem jest zwolnienie dywidend i innych zysków wypłacanych przez spółki zależne ich spółkom dominującym z podatku pobieranego u źródła dochodu oraz wyeliminowanie podwójnego opodatkowania takiego dochodu na poziomie spółki dominującej. Na podstawie art. 3 ust. 2 lit. b) tej dyrektywy państwa członkowskie mają prawo do niestosowania rzeczonej dyrektywy w odniesieniu do spółek państwa członkowskiego, które nie utrzymują nieprzerwanie przez okres co najmniej dwóch lat udziałów kwalifikujących je jako spółki dominujące, lub do tych swoich spółek, w których spółka z innego państwa członkowskiego nie utrzymuje takich udziałów nieprzerwanie przez okres co najmniej dwóch lat.