Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
prednesené 19. septembra 2018 [1]

Vec C-374/17

Finanzamt B
proti
A-Brauerei,
za účasti
Bundesministerium der Finanzen

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Pomoc poskytovaná štátmi – Materiálna selektívnosť – Neexistencia – Kritérium všeobecnej dostupnosti – Všeobecné opatrenie – Referenčný rámec – Porovnateľnosť – Odôvodnenie na základe povahy alebo všeobecnej štruktúry referenčného rámca – Daňové zvýhodnenie – Daň z nadobudnutia pozemkov – Oslobodenie od dane pri postupoch transformácie v rámci skupiny spoločností – Podmienka aspoň 95 % účasti na základnom imaní zúčastnených spoločností – Doby vlastníctva päť rokov pred a päť rokov po postupe transformácie“

I. Úvod

1. Rozhodnutím z 30. mája 2017 Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) predložil Súdnemu dvor návrh na začatie prejudiciálneho konania v súvislosti s výkladom článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

2. Táto otázka je súčasťou sporu medzi A-Brauerei a Finanzamt B (Daňový úrad B, Nemecko) vo veci rozhodnutia tohto daňového úradu nepriznať pri postupe zlúčenia, ktorým spoločnosť A-Brauerei prevzala svoju dcérsku spoločnosť T-GmbH, oslobodenie od dane stanovené v § 6a Grunderwerbsteuergesetz (nemecký zákon o dani z nadobudnutia pozemkov v znení z 26. februára 1997, BGBl. I, s. 418, 1804, naposledy zmenený § 12 bodom 1 zákona z 22. júna 2011, BGBl. I, s. 1126, ďalej len „GrEStG“). Toto ustanovenie v podstate od dane z nadobudnutia pozemkov oslobodzuje určité postupy transformácie vykonané v rámci skupiny spoločností.

3. Vnútroštátny súd sa domnieva, že prevzatie spoločnosti T-GmbH spoločnosťou A-Brauerei patrí pod § 6a GrEStG, a preto má byť od dane z nadobudnutia pozemkov oslobodené. Uvedený súd sa však pýta, či sa má toto oslobodenie od dane považovať za „štátnu pomoc“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Zdôrazňuje, že označenie za „štátnu pomoc“ v kontexte sporu vo veci samej bude závisieť najmä od výkladu podmienky selektívnosti. Vnútroštátny súd je však toho názoru, že oslobodenie od dane stanovené v § 6a GrEStG nie je selektívne, a preto nepredstavuje štátnu pomoc.

1 Jazyk prednesu: francúzština.

4. Na úvod musím poznamenať, že judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa materiálnej selektívnosti sa najmä v daňovej oblasti vyznačuje koexistenciou dvoch metód analýzy, čo potvrdzuje aj oznámenie Komisie o pojme „štátna pomoc“ [2].

5. Na jednej strane sa metóda tradičnej analýzy, ktorú možno odvodiť zo znenia ZFEÚ [3], opiera o kritérium všeobecnej dostupnosti. Podľa tohto prístupu, uplatneného okrem iného v rozsudku Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo [4], je selektívna každá výhoda, ktorá nie je dostupná všetkým podnikom nachádzajúcim sa na vnútroštátnom území. Kritérium všeobecnej dostupnosti nevyžaduje, aby všetky podniky dotknutú výhodu skutočne využívali, ale to, aby ju všetky *mohli* využívať. [5]

6. Na druhej strane metóda tzv. „referenčného rámca“, ktorá vychádza z rozsudku Paint Graphos a i. [6] vyhláseného v roku 2011 a ktorá bola potvrdená v rozsudku Komisia/World Duty Free Group a i. [7], sa opiera o kritérium diskriminácie [8]. Podľa tohto prístupu pozostávajúceho z troch krokov je výhoda selektívna vtedy, ak sa odchyľuje od relevantného referenčného rámca, ak nie je dostupná pre všetky podniky nachádzajúce sa v porovnateľných situáciách a ak nie je odôvodnená povahou alebo všeobecnou štruktúrou predmetného systému. [9]

7. Každá z týchto dvoch metód analýzy má za cieľ odlíšiť selektívne opatrenia, na ktoré sa vzťahuje článok 107 ods. 1 ZFEÚ, od všeobecných opatrení, na ktoré sa tento článok nevzťahuje. V rámci prejednávanej veci uplatnenie každej z týchto dvoch metód vedie podľa môjho názoru k tomu istému výsledku, a síce, že oslobodenie od dane stanovené v § 6a GrEStG nie je selektívne.

8. Súdnemu dvoru však odporúčam uplatniť len *metódu tradičnej analýzy* a na základe uplatnenia tejto metódy rozhodnúť, že oslobodenie od dane stanovené v § 6a GrEStG predstavuje všeobecné opatrenie, pretože je dostupné pre všetky podniky nachádzajúce sa na vnútroštátnom území, ako aj pre všetky vnútroštátne a zahraničné podniky, ktoré na vnútroštátnom území vlastnia pozemok. [10]

9. Priznávam, mám totiž určité obavy, pokiaľ ide o praktické dôsledky použitia metódy referenčného rámca, tak vo vecnej, ako aj vo formálnej rovine. [11] Zdá sa mi najmä, že táto metóda so sebou prináša riziko rozšírenia pravidiel štátnej pomoci na všetky daňové rozlišovania tým, že pri hľadaní diskriminácií vyzýva k preskúmaniu všetkých daňových systémov členských štátov.

10. Subsidiárne uvediem dôvody, pre ktoré uplatnenie metódy referenčného rámca povedie k rovnakému záveru, a síce k neexistencii štátnej pomoci, pričom nebudem tajiť značné ťažkosti, ktoré uplatnenie tejto metódy spôsobuje. [12]

2 Pozri oznámenie Komisie o pojme štátna pomoc uvedenom v článku 107 ods. 1 ZFEÚ, C/2016/2946 (Ú. v. EÚ C 262, 2016, s. 1, ďalej len „oznámenie Komisie o pojme ‚štátna pomoc‘“), body 128 až 131.

3 Podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ sa zakazuje pomoc „ktorá zvýhodňuje určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru“, to znamená pomoc, ktorá nie je dostupná pre všetky podniky a pre výrobu všetkých druhov tovaru. Toto ustanovenie naopak neobsahuje žiaden odkaz na pojem „diskriminácia“, na rozdiel od ostatných ustanovení ZFEÚ.

4 Rozsudok z 15. novembra 2011 (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 73 a 103 až 108).

5 Pozri bod 94 týchto návrhov.

6 Rozsudok z 8. septembra 2011 (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 49).

7 Rozsudok z 21. decembra 2016 (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981).

8 Pozri bod 63 týchto návrhov a odkazy citované v poznámke pod čiarou.

9 Pozri bod 118 týchto návrhov.

10 Pozri body 89 až 116 týchto návrhov.

11 Pozri body 61 až 88 týchto návrhov.

12 Pozri body 117 až 195 týchto návrhov.

II. Nemecký právny rámec

11. § 1 Umwandlungsgesetz (nemecký zákon o transformáciách spoločností, ďalej len „UmwG“) znie takto:

„1. Právne subjekty so sídlom v tuzemsku sa môžu transformovať prostredníctvom

(1) zlúčenia alebo splynutia;

(2) rozdelenia (rozdelenie zrušením a prevodom celého imania, odčlenenie bez zrušenia a prevodom časti imania, vyčlenenie odštiepením);

(3) prevodom majetku;

…“

12. V § 2 UmwG sa uvádza:

„Právne subjekty sa na základe zrušenia bez likvidácie môžu zlúčiť:

(1) prevzatím, prostredníctvom prevodu celého imania jedného alebo viacerých právnych subjektov (prevádzajúce právne subjekty) na už existujúci právny subjekt (prijímajúci právny subjekt)…“

13. § 1 GrEStG stanovuje:

„1. Dani z nadobudnutia pozemkov podliehajú nižšie uvedené právne postupy, pokiaľ sa týkajú pozemkov v tuzemsku:

(1) kúpna zmluva alebo iný právny úkon, ktorý zakladá nárok na prevod vlastníckeho práva;

(2) dohoda o prevode vlastníckeho práva, ak nárok na prevod vlastníckeho práva nevyplýva z predchádzajúceho právneho úkonu;

(3) prevod vlastníckeho práva, ak mu nepredchádzal právny úkon zakladajúci nárok na prevod vlastníckeho práva a nevyžaduje sa dohoda o prevode vlastníckeho práva.

…

2a. Ak do majetku osobnej spoločnosti patrí pozemok v tuzemsku a ak sa v priebehu piatich rokov zmení priamo alebo nepriamo štruktúra spoločníkov tejto spoločnosti tak, že najmenej 95 % podielov v spoločnosti prejde na nových spoločníkov, platí domnienka, že ide o právny úkon spočívajúci v prevode vlastníckeho práva k pozemku na novú osobnú spoločnosť. …

3. Ak je súčasťou majetku spoločnosti pozemok v tuzemsku, v rozsahu, v akom sa neuplatní zdanenie podľa odseku 2a, podliehajú dani aj tieto právne postupy:

(1) právny úkon, ktorý zakladá nárok na prevod jedného alebo viacerých podielov v spoločnosti, ak by na základe takéhoto prevodu došlo priamo alebo nepriamo ku kumulácii najmenej 95 % podielov v spoločnosti v rukách nadobúdateľa, alebo v rukách ovládajúceho a ovládaného podniku alebo ovládaných osôb, alebo v rukách ovládaného podniku samostatne, alebo v rukách ovládaných osôb samostatne;

(2) priama alebo nepriama kumulácia najmenej 95 % podielov v spoločnosti, ak jej nepredchádzal žiaden záväzkovoprávny postup podľa bodu 1;

(3) právny úkon, ktorý zakladá nárok na priamy alebo nepriamy prevod najmenej 95 % podielov v spoločnosti;

(4) priamy alebo nepriamy prevod najmenej 95 % podielov v spoločnosti na tretiu osobu, ak mu nepredchádzal žiaden záväzkovoprávny postup podľa bodu 3.“

14. § 6a GrEStG stanovuje:

„Zdaniteľný právny postup v zmysle § 1 ods. 1 bodu 3 a § 1 ods. 2a alebo 3 vyplývajúci z transformácie spoločnosti v zmysle § 1 ods. 1 bodov 1 až 3 [UmwG], nepodlieha dani;… prvá veta sa uplatní aj v prípade obdobných transformácií podľa právneho poriadku členského štátu Európskej únie alebo štátu, ktorý je súčasťou Európskeho hospodárskeho priestoru. Prvá veta sa uplatní iba v tom prípade, ak sa na postupe transformácie spoločnosti podieľa výlučne ovládajúci podnik a jedna alebo viaceré spoločnosti ovládané týmto ovládajúcim podnikom, alebo viaceré ovládané spoločnosti tohto ovládajúceho podniku. V zmysle tretej vety sa za ‚ovládanú‘ považuje spoločnosť, ktorej imanie alebo majetok je vo výške najmenej 95 % priamo alebo nepriamo, alebo sčasti priamo a sčasti nepriamo, vo vlastníctve ovládajúceho podniku nepretržite počas piatich rokov predchádzajúcich tomuto právnemu postupu a počas piatich rokov po tomto postupe.“

III. Spor vo veci samej

15. A-Brauerei, žalobkyňa v konaní vo veci samej a odporkyňa v konaní o opravnom prostriedku „Revision“, je akciová spoločnosť, ktorá vykonáva hospodársku obchodnú činnosť. Vlastnila 100 % podielov v spoločnosti T-GmbH, ktorá bola vlastníkom niekoľkých pozemkov. T-GmbH zas bola jediným spoločníkom spoločnosti E-GmbH.

16. Zmluvou z 1. augusta 2012 spoločnosť T-GmbH ako prevádzajúci právny subjekt previedla všetok svoj majetok (teda vrátane pozemkov) spolu so všetkými právami a povinnosťami formou jej zrušenia bez likvidácie v zmysle § 1 ods. 1 bodu 1 v spojení s § 2 bodom 1 UmwG na spoločnosť A-Brauerei ako na prijímajúci právny subjekt (zlúčenie formou prevzatia). Zlúčenie nadobudlo účinnosť zápisom do obchodného registra 24. septembra 2012. Týmto dňom spoločnosť T-GmbH, v ktorej bola A-Brauerei spoločníkom viac ako päť rokov, zanikla. A-Brauerei sa od tohto okamihu stala jediným spoločníkom spoločnosti E-GmbH.

17. Daňový úrad, ktorý bol žalovaným v konaní vo veci samej a odvolateľom v konaní o opravnom prostriedku „Revision“, rozhodol, že prevod pozemkov na spoločnosť A-Brauerei v nadväznosti na zlúčenie so spoločnosťou T-GmbH predstavoval zdaniteľnú transakciu v zmysle § 1 ods. 1 bodu 3 GrEStG a že táto transakcia nepatrila pod oslobodenie od dane stanovené v §6a GrEStG. Námietku spoločnosti A-Brauerei zamietol s odôvodnením, že T-GmbH nemožno považovať za ovládanú spoločnosť v zmysle § 6a GrEStG, pretože zanikla zlúčením, a teda nebola splnená zákonná požiadavka trvania vlastníckeho práva po dobu najmenej piatich rokov po danom postupe.

18. Finanzgericht (Finančný súd, Nemecko) žalobe podanej spoločnosťou A-Brauerei vyhovel a daňové zvýhodnenie podľa § 6a GrEStG jej priznal.

19. Svojím opravným prostriedkom „Revision“ podaným na vnútroštátny súd sa daňový úrad odvoláva na porušenie § 6a GrEStG. Navrhuje, aby bol rozsudok súdu Finanzgericht (finančný súd) zrušený a žaloba zamietnutá. A-Brauerei žiada opravný prostriedok „Revision“ zamietnuť.

20. Bundesministerium der Finanzen (Spolkové ministerstvo financií, Nemecko) vstúpilo do konania ako vedľajší účastník. Oznámilo, že Komisia v súvislosti s prijatím novej právnej úpravy daňového zvýhodnenia podľa § 6a GrEStG nevykonala formálne preskúmanie.

IV. Prejudiciálna otázka

21. Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) Súdnemu dvoru poskytol vysvetlenia týkajúce sa dane z nadobudnutia nehnuteľností stanovenej v § 1 ods. 1 GrEStG, oslobodenia od dane podľa § 6a GrEStG, ako aj relevantnosti položenej prejudiciálnej otázky pre vyriešenie sporu vo veci samej.

22. Pre správne pochopenie sporu vo veci samej a výziev prejednávanej veci považujem za užitočné tieto vysvetlenia sčasti zopakovať.

A. Daň z nadobudnutia pozemkov stanovená v § 1 ods. 1 GrEStG

23. Daň z nadobudnutia pozemkov stanovená v § 1 ods. 1 GrEStG sa v zásade vzťahuje na všetky právne postupy, na základe ktorých dochádza k zmene osoby vlastníka pozemku nachádzajúceho sa na vnútroštátnom území.

24. Medzi postupy podľa § 1 ods. 1 bodu 3 GrEStG patria okrem iného zmeny v osobách vlastníkov v dôsledku transformácií podľa UmwG, akými sú zlúčenie alebo splynutie, rozdelenie alebo prevod majetku. V rámci týchto transakcií imanie prijímajúceho právneho subjektu prechádza vcelku (univerzálna sukcesia) alebo sčasti (singulárna sukcesia) na nový právny subjekt, pričom nie je potrebný osobitný prevod jednotlivých aktív.

25. Okrem toho § 1 ods. 2a a 3 GrEStG stanovujú právnu fikciu, podľa ktorej sa určité právne postupy týkajúce sa podielov v spoločnostiach považujú za právne postupy týkajúce sa pozemkov vo vlastníctve týchto spoločností, a preto dani z nadobudnutia pozemkov v zásade podliehajú. Vo všetkých prípadoch, na ktoré sa táto fikcia vzťahuje, dochádza k súhrnnému alebo postupnému prevzatiu najmenej 95 % podielov v dotknutej spoločnosti.

B. Oslobodenie od dane podľa § 6a GrEStG

26. § 6a GrEStG stanovuje oslobodenie od dane z nadobudnutia pozemkov v prípade transformácie podľa § 1 ods. 1 bodov 1 až 3 UmwG. Toto oslobodenie sa vzťahuje na podniky so sídlom na vnútroštátnom území alebo v zahraničí. Takisto platí pre obdobné transformácie stanovené právom členského štátu alebo štátu, na ktorý sa vzťahuje Dohoda o Európskom hospodárskom priestore.

27. Ustanovenie § 6a tretej vety GrEStG však pôsobnosť tohto oslobodenia od dane obmedzuje na transformácie vykonané skupinami spoločností. Na transformácii sa totiž musí podieľať výlučne ovládajúci podnik a jedna alebo viacero spoločností ovládaných týmto ovládajúcim podnikom, alebo viacero spoločností ovládaných týmto ovládajúcim podnikom. Spoločnosť sa považuje za „ovládanú“, ak je jej imanie alebo majetok vo výške najmenej 95 % priamo alebo nepriamo vo vlastníctve ovládajúceho podniku nepretržite počas piatich rokov predchádzajúcich danému postupu a piatich rokov po tomto postupe.

28. Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) zdôrazňuje, že § 6a GrEStG vykladá extenzívne, a to s ohľadom na účel tohto zvýhodnenia, ktorým je uľahčiť zmeny štruktúr v rámci skupín spoločností.

29. Tento extenzívny výklad platí pre pojem „ovládajúci podnik“ v zmysle § 6a tretej vety GrEStG. Ovládajúcim podnikom môže byť akákoľvek fyzická alebo právnická osoba a každá osobná spoločnosť alebo združenie osôb, ktoré vykonávajú akýkoľvek druh hospodárskej činnosti. Táto posledná podmienka je splnená okrem iného vtedy, keď je ovládajúci podnik na trhu prítomný prostredníctvom svojej účasti v ovládanom podniku.

30. Podľa tohto extenzívneho výkladu sú doby vlastníctva, ktoré sú stanovené v § 6a štvrtej vete GrEStG, rozhodujúce len vtedy, ak ich možno po transformácii dodržať. V rámci zlúčenia ovládanej spoločnosti s ovládajúcou spoločnosťou tak možno dodržať len dobu, ktorá zlúčeniu predchádzala, pretože účasť ovládajúceho podniku na imaní ovládanej spoločnosti v dôsledku transakcie zlúčenia teoreticky zaniká. Daňové zvýhodnenie stanovené v § 6a GrEStG sa však aj tak prizná, pretože nedodržanie doby vlastníctva po zlúčení je spôsobené práve samotným postupom zlúčenia. Tento výklad platí pre ďalšie postupy transformácie stanovené v § 6a prvej vete GrEStG.

C. Relevantnosť položenej otázky pre riešenie sporu vo veci samej

31. Vnútroštátny súd sa domnieva, že prevzatie spoločnosti T-GmbH spoločnosťou A-Brauerei patrí pod § 6a GrEStG, a preto má byť od dane z nadobudnutia pozemkov oslobodené. Na postupe transformácie sa totiž zúčastnili A-Brauerei ako ovládajúci podnik a T-GmbH ako ovládaná spoločnosť, ktorá bola spoločnosťou A-Brauerei prevzatá. A-Brauerei vykonáva hospodársku činnosť a v spoločnosti T-GmbH vlastnila po dobu viac ako päť rokov pred zlúčením formou prevzatia 100 % podielov. Navyše nedodržanie doby následného vlastníctva bolo spôsobené samotným postupom zlúčenia.

32. Uvedený súd sa však pýta, či sa má toto oslobodenie od dane považovať za „štátnu pomoc“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

33. Pripomína, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora možno na vnútroštátne súdy predložiť spory v oblasti štátnej pomoci, v ktorých budú musieť podať výklad a uplatniť pojem „pomoc“ uvedený v článku 107 ods. 1 ZFEÚ, a najmä určiť, či bolo štátne opatrenie prijaté bez dodržania postupu prechádzajúcej kontroly stanovenej v článku 108 ods. 3 ZFEÚ.

34. Vnútroštátny súd spresňuje, že ak by toto oslobodenie od dane malo byť označené za „štátnu pomoc“, § 6a GrEStG by sa stal nepoužiteľným a konanie o opravnom prostriedku „Revision“ by sa prerušilo až do prijatia rozhodnutia Komisie o zlučiteľnosti tejto pomoci s vnútorným trhom. V opačnom prípade by sa odvolanie „Revision“ podané daňovým úradom zamietlo ako nedôvodné a A-Brauerei by si mohla uvedené oslobodenie od dane uplatniť.

35. Vnútroštátny súd sa pýta konkrétne na selektívnosť daňového zvýhodnenia stanoveného v § 6a GrEStG.

36. Za týchto okolností Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 107 ods. 1 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že ide o zakázanú pomoc podľa tohto ustanovenia, ak sa na základe právnej úpravy členského štátu upustí od výberu dane z nadobudnutia pozemku, ak ide o zdaniteľné nadobudnutie vlastníckeho práva v rámci transformácie (zlúčenia) a ak sa na procese transformácie zúčastnia určité právne subjekty (ovládajúci podnik a ovládaná spoločnosť), pričom ovládajúci podnik vlastní v ovládanej spoločnosti podiel vo výške 100 % počas piatich rokov pred uskutočnením právneho úkonu a päť rokov po uskutočnení právneho úkonu?“

V. Konanie pred Súdnym dvorom

37. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol zapísaný do registra kancelárie Súdneho dvora 21. júna 2017.

38. Písomné pripomienky predložili A-Brauerei, nemecká vláda, ako aj Komisia.

39. Na pojednávaní, ktoré sa konalo 11. júna 2018, sa zúčastnili a svoje pripomienky predniesli zástupcovia spoločnosti A-Brauerei, nemecká vláda a Komisia.

VI. Analýza

40. Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 107 ods. 1 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že za „štátnu pomoc“ sa musí považovať daňové zvýhodnenie, o aké ide vo veci samej, ktorým sa od dane z nadobudnutia pozemkov oslobodzuje postup transformácie v rámci skupiny spoločností, v tomto prípade zlúčenie, na ktorom sa zúčastňuje jeden ovládajúci podnik a jedna ovládaná spoločnosť, pričom ovládajúci podnik má v ovládanej spoločnosti najmenej 95 % účasť po dobu piatich rokov pred týmto postupom a v zásade po dobu piatich rokov po ňom.

41. Podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ, ak nie je zmluvami ustanovené inak, pomoc poskytovaná v akejkoľvek forme členským štátom alebo zo štátnych prostriedkov, ktorá narúša hospodársku súťaž alebo hrozí narušením hospodárskej súťaže tým, že zvýhodňuje určité podniky alebo výrobu určitých druhov tovaru, je nezlučiteľná s vnútorným trhom, pokiaľ ovplyvňuje obchod medzi členskými štátmi.

42. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora, ak sa má niečo kvalifikovať ako štátna pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, vyžaduje sa, aby boli splnené všetky podmienky uvedené v tomto ustanovení. [13]

43. Zložitosť prejednávanej veci spočíva v podmienke selektívnosti. [14]

44. Vnútroštátny súd, A-Brauerei a nemecká vláda sa domnievajú, že daňové zvýhodnenie, o ktoré ide v prejednávanej veci, túto podmienku nespĺňa, a preto ho nemožno označiť za „štátnu pomoc“. Komisia obhajuje opačné stanovisko.

45. Podobne ako vnútroštátny súd, A-Brauerei a nemecká vláda, aj ja som toho názoru, že toto daňové zvýhodnenie nie je selektívne. Táto neexistencia selektívnosti sa musí vyvodiť z uplatnenia tradičnej metódy analýzy selektívnosti založenej na pojme „všeobecná dostupnosť“ (časť C), ako aj z uplatnenia metódy referenčného rámca, a to aj napriek ťažkostiam pri jej uplatnení (časť D).

46. Najprv by som však chcel poukázať na rozhodujúci význam výkladu podmienky selektívnosti v daňovej oblasti (časť A), ako aj na systémový význam voľby metódy analýzy selektívnosti (časť B).

A. O rozhodujúcom význame podmienky selektívnosti v daňovej oblasti

47. Selektívnosť je ako podmienka označenia za „štátnu pomoc“ v daňovej oblasti rozhodujúca vtedy, keď určité daňové opatrenie, ktoré medzi hospodárskymi subjektmi uplatňuje rozlišovanie, v zásade spĺňa *ostatné* podmienky požadované pre toto označenie.

13 Pozri najmä rozsudky zo 4. júna 2015, Komisia/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, body 46 a 47); zo 16. júla 2015, BVVG (C-39/14, EU:C:2015:470, body 23 a 24), ako aj z 18. februára 2016, Nemecko/Komisia (C-446/14 P, neuverejnený, EU:C:2016:97, body 21 a 22).

14 Pre hĺbkovú analýzu vývoja výkladu pojmu „selektívnosť“ v judikatúre Súdneho dvora pozri PIERNAS LÓPEZ, J. J.: *The Concept of State Aid Under EU Law*. Oxford: Oxford University Press, 2015, s. 103 až 150.

48. Označenie za „štátnu pomoc“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ je podmienené splnením šiestich podmienok. [15] Po prvé, vnútroštátne opatrenie musí určitému podniku poskytovať výhodu. Po druhé, táto výhoda musí byť selektívna. Po tretie, uvedená výhoda musí byť pripísateľná štátu. Po štvrté, musí byť financovaná zo štátnych zdrojov. Po piate, toto opatrenie musí ovplyvňovať obchod medzi členskými štátmi. Po šieste, toto opatrenie musí hospodársku súťaž narúšať alebo ním musí hroziť jej narušenie.

49. Každé vnútroštátne opatrenie stanovujúce daňové zvýhodnenie obdobné oslobodeniu od dane, o aké ide v spore vo veci samej, už podľa definície spĺňa tri z týchto šiestich podmienok.

50. Po prvé, takéto oslobodenie poskytuje daňovníkom, na ktorých sa vzťahuje, *výhodu* tým, že ich oslobodzuje od finančnej záťaže, t. j. od dane z nadobudnutia pozemkov stanovenej v § 1 GrEStG v spore vo veci samej.

51. Po druhé, daňové zvýhodnenie je zvyčajne stanovené legislatívnym alebo regulačným opatrením, akým je § 6a GrEStG v spore vo veci samej. Požiadavka *pripísateľnosti štátu* sa tak musí považovať za splnenú. [16]

52. Po tretie, Súdny dvor už dávno rozhodol, že zavedenie daňového zvýhodnenia znamená využitie *štátnych zdrojov*, a to bez ohľadu na neexistenciu priameho prevodu týchto prostriedkov, keďže takéto zvýhodnenie má svoj pôvod v tom, že členský štát sa vzdáva daňových príjmov, ktoré by za normálnych okolností získal. [17]

53. Spomedzi zvyšných troch podmienok budú tie, ktoré sa týkajú ovplyvnenia *obchodu* medzi členskými štátmi a rizika narušenia *hospodárskej súťaže*, v praxi veľmi často splnené, keď predmetné opatrenie nepatrí do pôsobnosti nariadenia *de minimis* [18] alebo rozhodovacej praxe Komisie o opatreniach majúcich iba miestny vplyv. [19]

54. Podľa ustálenej judikatúry totiž nie je potrebné preukázať skutočný vplyv dotknutej pomoci na obchod medzi členskými štátmi a skutočné narušenie hospodárskej súťaže, ale len preskúmať to, či táto pomoc môže tento obchod ovplyvniť a hospodársku súťaž narušiť. [20]

55. Presnejšie, ak pomoc poskytnutá zo strany členského štátu posilňuje postavenie jedného podniku oproti postaveniu ostatných konkurenčných podnikov v obchode medzi členskými štátmi, musí sa tento obchod považovať za ovplyvnený touto pomocou, pričom nie je nevyhnutné, aby sa podnik, ktorý je príjemcom pomoci, sám zúčastňoval na obchode medzi členskými štátmi. [21]

15 Tradičná judikatúra Súdneho dvora určité z týchto podmienok zoskupuje a týmto spôsobom určuje štyri zložky, ktoré tvoria pojem „pomoc“. Po prvé, musí ísť o zásah štátu alebo o zásah prostredníctvom štátnych zdrojov. Po druhé, tento zásah musí byť spôsobilý ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi. Po tretie, musí svojmu príjemcovi poskytovať selektívnu výhodu. Po štvrté, musí hospodársku súťaž narúšať alebo ním musí hroziť jej narušenie. Pozri najmä rozsudky z 18. mája 2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, bod 13), ako aj z 26. apríla 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, bod 37).

16 Pozri v tejto súvislosti rozsudky z 19. decembra 2013, Association Vent De Colère! a i. (C-262/12, EU:C:2013:851, body 17 a 18), ako aj z 13. septembra 2017, ENEA (C-329/15, EU:C:2017:671, body 21 a 22).

17 Pozri najmä rozsudky z 15. marca 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, bod 14); z 19. septembra 2000, Nemecko/Komisia (C-156/98, EU:C:2000:467, body 26 až 28), ako aj z 15. decembra 2005, Taliansko/Komisia (C-66/02, EU:C:2005:768, body 76 až 81).

18 Pozri najmä nariadenie Komisie (EÚ) č. 1407/2013 z 18. decembra 2013 o uplatňovaní článkov 107 a 108 Zmluvy o fungovaní Európskej únie na pomoc *de minimis* (Ú. v. EÚ L 352, 2013, s. 1). Spresňujem, že uplatniteľnosť takéhoto nariadenia nebola v rámci spisu predloženého Súdnemu dvoru uvedená.

19 Pozri oznámenie Komisie o pojme „štátna pomoc“, body 196 a 197.

20 Pozri najmä rozsudky z 8. septembra 2011, Paint Graphos a i. (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 78); z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa et Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 51), ako aj z 27. júna 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, bod 78).

21 Pozri najmä rozsudky z 15. decembra 2005, Taliansko/Komisia (C-66/02, EU:C:2005:768, bod 117); z 8. septembra 2011, Paint Graphos a i. (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 79 a 80), ako aj z 19. marca 2015, OTP Bank (C-672/13, EU:C:2015:185, body 55 a 56).

56. Okrem toho neexistuje prah alebo percento, ktorého nedosiahnutie umožňuje konštatovať, že obchod medzi členskými štátmi nie je ovplyvnený. Relatívne nízka úroveň pomoci alebo relatívne malá veľkosť podniku, ktorý je príjemcom pomoci, totiž *a priori* nevylučujú možnosť, že obchod medzi členskými štátmi bude ovplyvnený. [22]

57. Pokiaľ ide o podmienku narušenia hospodárskej súťaže, už bolo spresnené, že pomoci, ktorými sa má podnik oslobodiť od nákladov, ktoré by inak mal v rámci jeho bežnej prevádzky alebo bežnej činnosti znášať, v zásade narúšajú podmienky hospodárskej súťaže. [23] V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že daňové zvýhodnenie je spôsobilé hospodársku súťaž narušiť, keďže dotknutým hospodárskym subjektom poskytuje hospodársku výhodu. [24]

58. Je úlohou vnútroštátneho súdu posúdiť, či sú tieto dve podmienky v špecifickom kontexte sporu vo veci samej splnené. V každom prípade sa mi nezávisle od tohto sporu nezdá, že by boli akékoľvek pochybnosti o tom, že predmetné oslobodenie sa má uplatňovať za skutkových okolností, v ktorých budú tieto dve podmienky riadne splnené.

59. Z vyššie uvedeného vyplýva, že oslobodenie od dane stanovené v § 6a GrEStG v zásade spĺňa prvých päť podmienok požadovaných na označenie za „štátnu pomoc“. Označenie tohto oslobodenia od dane za „štátnu pomoc“ bude preto v prvom rade závisieť od jeho potenciálne selektívnej povahy. Všeobecnejšie, selektívnosť preto zohráva pri označení za „štátnu pomoc“ v daňovej oblasti rozhodujúci význam.

60. Práve vzhľadom na tento rozhodujúci význam podmienky selektívnosti v daňovej oblasti je potrebné zdôrazniť systémový význam voľby metódy analýzy selektívnosti.

B. O systémovom význame voľby metódy analýzy selektívnosti a o rozdiele medzi kritériom všeobecnej dostupnosti a kritériom diskriminácie

61. Ako som uviedol v úvode týchto návrhov, judikatúra Súdneho dvora sa vyznačuje koexistenciou dvoch metód analýzy vecnej selektívnosti, pričom prvá je založená na kritériu všeobecnej dostupnosti (metóda tradičnej analýzy) a druhá na kritériu diskriminácie (metóda referenčného rámca).

62. Tieto dve metódy majú v praxi rôzne dôsledky, tak na *hmotnoprávnej* úrovni, t. j. pokiaľ ide o pôsobnosť práva štátnej pomoci, ako aj na *formálnej* úrovni, t. j. pokiaľ ide o druh analýzy potrebnej na určenie existencie pomoci.

63. V prvom rade, pokiaľ ide o dôsledky na hmotnoprávnej úrovni, metóda referenčného rámca, ktorá je založená na pojme *„diskriminácia“* [25], vedie k skúmaniu legitímnosti *každého rozlišovania* uplatňovaného členskými štátmi v daňovej oblasti.

64. Na porovnanie, metóda tradičnej analýzy rozsah skúmania realizovaného z dôvodu štátnej pomoci obmedzuje *len na tie rozlišovania, ktoré nie sú všeobecne dostupné*, t. j. na rozlišovania, ktorých výhodu si nemôžu uplatniť všetky podniky nachádzajúce sa na vnútroštátnom území.

22 Pozri najmä rozsudky z 21. marca 1990, Belgicko/Komisia (C-142/87, EU:C:1990:125, bod 43); z 21. júla 2005, Xunta de Galicia (C-71/04, EU:C:2005:493, bod 41), ako aj zo 17. júla 2008, Essent Netwerk Noord a i. (C-206/06, EU:C:2008:413, bod 76).

23 Pozri rozsudky z 30. apríla 2009, Komisia/Taliansko a Wam (C-494/06 P, EU:C:2009:272, bod 54); z 27. júna 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, bod 80), ako aj z 26. apríla 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, bod 66).

24 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. marca 2005, Heiser (C-172/03, EU:C:2005:130, bod 55), a zo 17. novembra 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, bod 53).

25 Pozri rozsudky z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 53), a Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 54), ako aj z 28. júna 2018, Andres/Komisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 83). V tejto súvislosti pozri tiež THOMAS, S.: Sélectivité et discrimination: quelques réflexions autour des arrêts de la Cour du 21 décembre 2016 dans les affaires World Duty Free Group et Hansestadt Lübeck. In: *Revue Lamy de la Concurrence*, 1. február 2017, č. 58.

65. Aj keď sa tieto dva pojmy môžu zdať teoreticky podobné, v praxi však majú citeľne odlišný dosah.

66. Ako extrémny príklad možno použiť opatrenie stanovujúce progresívnu sadzbu dane definovanú v závislosti od úrovne príjmov, ktoré podľa metódy tradičnej analýzy nesporne predstavuje všeobecné opatrenie, pretože každý podnik môže využiť sadzby, ktoré sú najvýhodnejšie. Naopak, podľa metódy referenčného rámca predstavujú tie najvýhodnejšie sadzby rozlišovanie, ktorého právoplatnosť musí byť potvrdená buď na základe neporovnateľnosti (druhý krok), alebo existenciou odôvodnenia založeného na povahe alebo všeobecnej štruktúre predmetného systému (tretí krok).

67. Aby som sa vyjadril zreteľne, samozrejme netvrdím, že metóda referenčného rámca automaticky povedie k označeniu progresívnych sadzieb dane za „selektívne“ [26], ale to, že je v nej táto možnosť obsiahnutá, pretože vedie k spochybneniu legitímnosti opatrení, ktoré sa pri metóde tradičnej analýzy už v úvode vylučuje. Toto riziko rozšírenia práva štátnej pomoci by sa mohlo týkať predovšetkým opatrení, ktoré sú podobné tým, ktoré Súdny dvor v minulosti označil za „všeobecné“. [27]

68. Inými slovami, oblasť skúmania podľa testu diskriminácie je podstatne rozsiahlejšia než oblasť podľa testu všeobecnej dostupnosti. Test diskriminácie sa totiž v zásade uplatní na *každé* kritérium rozlišovania, predovšetkým v oblasti daní. [28]

69. Na porovnanie, test všeobecnej dostupnosti sa zameriava výlučne na tie kritériá rozlišovania, ktoré určité podniky alebo výroby určitých druhov tovaru z využitia dotknutej výhody nenapraviteľne vylučujú. O takýto prípad nejde najmä pri rozlišovaniach založených na využívaní právnych nástrojov, akým je oslobodenie od dane stanovené v § 6a GrEStG, o ktoré ide v spore vo veci samej. Podľa metódy tradičnej analýzy tak toto oslobodenie od dane predstavuje všeobecné opatrenie, pretože každý podnik si môže štrukturálne usporiadať svoje činnosti v rámci skupiny spoločností a prípadne vykonať jeden z postupov transformácie stanovených v § 6a GrEStG. [29]

70. Naopak, pri uplatnení metódy referenčného rámca by toto oslobodenie od dane mohlo byť označené za „selektívne“, ak by orgán, ktorý o ňom má rozhodnúť (Komisia, Všeobecný súd, Súdny dvor alebo vnútroštátny súd), bol toho názoru, že rozdielne zaobchádzanie, ktoré z neho vyplýva, nemožno zdôvodniť neporovnateľnosťou [30] alebo existenciou odôvodnenia [31].

26 V tejto súvislosti poznamenávam, že oznámenie Komisie o pojme „štátna pomoc“ v bode 139 spresňuje, že progresívny charakter dane z príjmu a jej prerozdeľovací účel môžu predstavovať odôvodnenie na základe povahy alebo všeobecnej štruktúry predmetného systému. Pozri tiež bod 187 týchto návrhov.

27 Pozri body 95 až 97 týchto návrhov.

28 Ako som už uviedol v bodoch 47 až 60 týchto návrhov, ostatné podmienky stanovené v článku 107 ods. 1 ZFEÚ sú spravidla v daňovej oblasti splnené.

29 Pozri body 89 až 116 týchto návrhov.

30 Pozri body 141 až 179 týchto návrhov.

31 Pozri body 180 až 195 týchto návrhov.

71. Ďalší spôsob, ako vysvetliť rozdiel v dosahu týchto dvoch prístupov, je spýtať sa na okamih, kedy treba selektívnosť výhody posudzovať. Podľa metódy tradičnej analýzy založenej na myšlienke dostupnosti sa selektívnosť posudzuje *pred* prijatím rozhodnutia zo strany podniku, ktoré mu dovoľuje výhodu využiť, ako napríklad vynaloženie investície, prijatie zamestnanca alebo postup transformácie v rámci skupiny spoločností. Podľa tohto prvého prístupu výhoda nie je selektívna vtedy, ak môže konanie, na ktoré je táto výhoda zameraná, uskutočniť ktorýkoľvek podnik. [32]

72. Naopak, metóda referenčného rámca vedie k posúdeniu selektívnosti *po* prijatí takéhoto rozhodnutia, porovnávajúc situáciu podnikov, ktoré výhodu skutočne využívajú – pretože uskutočnili výhodou cielené konanie –, so situáciou podnikov, ktoré ju nevyužívajú – pretože toto konanie neuskutočnili. Je evidentné, že podľa tohto druhého prístupu do oblasti práva štátnej pomoci patrí veľký počet daňových rozlišovaní, ktoré sú pri prvom prístupe hneď na úvod vylúčené. [33]

73. Súhrnne vzaté, metóda referenčného rámca smeruje k premene práva štátnej pomoci na *všeobecný test diskriminácie*, ktorý sa zameriava na každé kritérium rozlišovania, a podľa ktorého sa tak majú preskúmať daňové systémy členských štátov ako celok, pokiaľ je štruktúra týchto systémov daná týmito rozlišovaniami. [34] Prísnosť tohto testu navyše umocňujú obmedzenia týkajúce sa cieľov, ktoré možno uplatniť tak v štádiu porovnateľnosti [35], ako aj v štádiu odôvodnenia [36].

74. V oblasti, akou je daňovníctvo, úzko spojenej so zvrchovanosťou členských štátov, ktorá na úrovni Únie nie je vôbec alebo len málo harmonizovaná a ktorá nastoľuje citlivé politické otázky, ako sú daňová rovnosť alebo progresivita dane z príjmu, sa však možno opýtať, či by nebolo vhodnejšie použiť menej invazívnu metódu založenú na pojme „všeobecná dostupnosť“.

75. V tejto súvislosti pripomínam, že posúdenie zlučiteľnosti opatrení pomoci s vnútorným trhom podľa článku 107 ods. 2 a 3 ZFEÚ patrí do výlučnej právomoci Komisie. [37]

32 Pozri v tejto súvislosti NICOLAIDES, P.: Excessive Widening of the Concept of Selectivity. In: *European State Aid Law Quarterly*, 2017, zv. 1, s. 62 až 72, s. 70: „V okamihu, keď sa spoločnosť rozhodne najať ďalšieho zamestnanca alebo navýšiť svoju investíciu do výskumu, poskytujú sa jej daňové výhody, ktoré nie sú dostupné podobným spoločnostiam, ktoré také isté rozhodnutia neurobili. Toto je nevyhnutným výsledkom prirodzeného fungovania daňových systémov. Nie je však podstatné, že niektoré spoločnosti tieto výhody nevyužívajú, pretože sa samy rozhodnú ich nevyužiť. Relevantné je, že im právo v ich využívaní nebráni. … Preto je potrebné otázku, či sa so spoločnosťami zaobchádza odlišne, položiť *skôr*, ako tieto spoločnosti investujú, prijmú zamestnanca alebo urobia rozhodnutia o výskume atď., a *nie po tom*. Otázka diskriminácie medzi podnikmi sa nastoľuje v okamihu, keď tieto podniky prijímajú svoje rozhodnutia. Ak niektorým spoločnostiam nie je dovolené uplatniť si výhodu určitého daňového pravidla a iným zas áno, dochádza k ich negatívnej diskriminácii a zaobchádza sa s nimi odlišne“ (kurzívou zvýraznil generálny advokát). V rovnakom zmysle pozri DERENNE, J.: Commission v World Duty Free Group a.o.: Selectivity in (Fiscal) State Aid, quo vadis Curia? In: *Journal of European Competition Law & Practice*. 2017, zv. 8, č. 5, s. 311 až 313, s. 313: „Dalo by sa však argumentovať, že to nie je spôsobené samotným opatrením, ale rozhodnutím spoločností o tom, či do zahraničných spoločností investujú, alebo nie. … Nepodmienená daňová výhoda spojená s činnosťou, ktorá je dostupná každému podniku, sa nejaví ako selektívna.“

33 Pozri najmä NICOLAIDES, P.: c. d., s. 72, ako aj DERENNE, J.: c. d., s. 313.

34 Každá daňová politika je založená na rozlišovaniach ustanovených podľa sociálnych, hospodárskych, environmentálnych, ako aj iných cieľov, ktoré dotknutý štát sleduje. Tieto daňové rozlišovania môžu byť predovšetkým vo forme oslobodení od dane, odpočtov, daňových dobropisov alebo aj diferencovaných daňových sadzieb (najmä progresívnych).

35 Pozri body 149 až 159 týchto návrhov.

36 Pozri body 180 až 186 týchto návrhov.

37 Pozri najmä rozsudky z 21. novembra 2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, bod 28); z 19. júla 2016, Kotnik a i. (C-526/14, EU:C:2016:570, bod 37); z 26. októbra 2016, DEI a Komisia/Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, bod 96), ako aj z 18. mája 2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, bod 42).

76. Okrem prípadov uvedených v článku 107 ods. 2 ZFEÚ, ktorých praktický význam je oslabený ich špecifickosťou, má Komisia v tomto ohľade aj širokú mieru voľnej úvahy, ktorej uplatnenie predpokladá posúdenia hospodárskeho a sociálneho charakteru.[38] Preto hoci sa Komisia musí vždy vyjadriť k zlučiteľnosti štátnych pomocí, nad ktorými vykonáva kontrolu, so spoločným trhom, a to aj v prípade, že jej neboli oznámené, nie je povinná tieto pomoci vyhlásiť za zlučiteľné so spoločným trhom.[39] Navyše, keďže ide o výnimku zo všeobecnej zásady nezlučiteľnosti štátnej pomoci so spoločným trhom, článok 107 ods. 2 a 3 ZFEÚ musí byť vykladaný reštriktívne.[40]

77. Vzhľadom na výlučnú právomoc a širokú mieru voľnej úvahy Komisie v súvislosti so zlučiteľnosťou pomocí s vnútorným trhom by rozšírenie pôsobnosti práva štátnej pomoci prostredníctvom referenčnej metódy prenieslo na Komisiu právomoc „vyhladiť“ vnútroštátne daňové systémy požadovaním odstránenia rozlišovaní, ktoré boli legitímne ustanovené zo sociálnych, hospodárskych, environmentálnych alebo iných dôvodov.[41]

78. Priznanie takejto právomoci Komisii by bolo podľa môjho názoru ťažko zlučiteľné so zásadou autonómie členských štátov v daňovej oblasti. Podľa judikatúry Súdneho dvora totiž v prípade neexistencie právnej úpravy Únie v tejto oblasti patrí určenie daňového základu a rozloženie daňového zaťaženia na jednotlivé faktory výroby a jednotlivé hospodárske sektory do daňovej právomoci členských štátov.[42]

79. Inými slovami, úlohou Komisie nie je vyjadrovať sa v rámci zákazu štátnej pomoci ku každému rozdielu v zaobchádzaní vyplývajúcemu z rozdelenia daňového zaťaženia vymedzeného každým jednotlivým členským štátom.

80. Otázne je aj to, či by využitie metódy referenčného rámca *de facto* členské štáty zaväzovalo oznamovať Komisii podľa článku 108 ods. 3 ZFEÚ prevažnú väčšinu ich vnútroštátnych opatrení v oblasti daňovej politiky, najmä tie, ktorými sa vykonáva ročný rozpočet alebo ktoré sú dostupné všetkým podnikom, ako napríklad oslobodenie od dane, o ktoré ide v konaní vo veci samej.

81. Na porovnanie, využitie metódy tradičnej analýzy založenej na kritériu všeobecnej dostupnosti umožňuje, aby sa právo štátnej pomoci a predovšetkým činnosť Komisie znovu sústredili na opatrenia, ktoré hospodársku súťaž v rámci vnútorného trhu najviac poškodzujú, t. j. na individuálnu pomoc a sektorovú pomoc.[43] Naopak, medziodvetvové opatrenia budú pod toto právo patriť len za predpokladu, že sa preukáže, že sú nepriamo selektívne, a preto poškodzujú hospodársku súťaž v rámci vnútorného trhu (výnimka „Gibraltár“[44]).

38 Pozri najmä rozsudky z 23. februára 2006, Atzeni a i. (C-346/03 a C-529/03, EU:C:2006:130, bod 84); z 8. marca 2016, Grécko/Komisia (C-431/14 P, EU:C:2016:145, bod 68), ako aj z 19. júla 2016, Kotnik a i. (C-526/14, EU:C:2016:570, bod 38). Pozri tiež BACON, K.: *European Union Law of State Aid*. 2nd ed. Oxford: Oxford University Press, 2013, č. 3.26: „Článok 107 ods. 3 dáva Komisii právomoc udeliť určitým druhom pomoci výnimku zo všeobecného zákazu obsiahnutého v článku 107 ods. 1. Nič ju k tomu však nezaväzuje. Komisia preto má pri jej uplatňovaní článku 107 ods. 3 širokú mieru voľnej úvahy.“

39 Pozri najmä rozsudky z 26. septembra 2002, Španielsko/Komisia (C-351/98, EU:C:2002:530, bod 75); z 13. februára 2003, Španielsko/Komisia (C-409/00, EU:C:2003:92, bod 94), ako aj z 29. apríla 2004, Taliansko/Komisia (C-91/01, EU:C:2004:244, bod 44).

40 Pozri najmä rozsudky z 30. septembra 2003, Nemecko/Komisia (C-301/96, EU:C:2003:509, body 66, 71, 106 a 131); z 23. februára 2006, Atzeni a i. (C-346/03 a C-529/03, EU:C:2006:130, bod 79), ako aj zo 14. októbra 2010, Nuova Agricast a Cofra/Komisia (C-67/09 P, EU:C:2010:607, bod 74).

41 Ako som uviedol v bodoch 47 až 60 týchto návrhov, ostatné podmienky stanovené v článku 107 ods. 1 ZFEÚ sú v zásade v daňovej oblasti splnené, takže označenie daňového rozlišovania za „štátnu pomoc“ v prvom rade závisí od jeho selektívnej povahy. Z toho vyplýva, že výklad podmienky selektívnosti bude do veľkej miery určujúcim pre rozsah právomoci „vyhladenia“, ktorá sa Komisii vo vzťahu k vnútroštátnym daňovým systémom prizná.

42 Pozri najmä rozsudky z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 97), ako aj z 26. apríla 2018, ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2018:291, bod 38).

43 Mám na mysli najmä problematiku daňových stanovísk („tax rulings“), vďaka ktorým by určité podniky mohli využívať „na mieru šité“ daňové výhody. Pozri oznámenie Komisie o pojme „štátna pomoc“, body 169 až 174.

44 Pozri body 98 až 101 týchto návrhov.

82. V druhom rade mám tiež pochybnosti o dôsledkoch metódy referenčného rámca *vo formálnej rovine*, konkrétne, pokiaľ ide o kvalitu analýzy požadovanej na zistenie existencie pomoci, a to z nasledujúcich štyroch dôvodov. Zdôrazňujem, že tieto formálne ťažkosti boli takisto identifikované právnou vedou. [45]

83. Po prvé, na rozdiel od metódy tradičnej analýzy je štruktúra metódy referenčného rámca formálne vytvorená z troch po sebe idúcich krokov, ktorých presný obsah je neistý. [46]

84. Po druhé, v špecifickom kontexte prejednávanej veci uplatnenie tejto metódy podľa mňa spôsobuje niekoľko ťažkostí, čo do veľkej miery vysvetľuje neobvyklú dĺžku týchto návrhov. Tieto ťažkosti sú pozoruhodné o to viac, že predmetné daňové opatrenie v prejednávanej veci je pomerne bežné.

85. Po tretie, táto metodika smeruje k nahradeniu diskusie o selektívnosti formálnymi otázkami, akou je identifikácia relevantného referenčného rámca. V nedávnom rozsudku Andres/Komisia [47] tak podľa mňa Súdny dvor správne rozhodol, že Všeobecný súd sa pri identifikácii relevantného referenčného rámca dopustil nesprávneho právneho posúdenia. Vzhľadom na túto formálnu chybu, ku ktorej došlo v rámci prvého kroku metódy referenčného rámca, však Súdny dvor nemal príležitosť rozhodnúť o otázke vo veci samej, t. j. o tom, či bolo daňové zvýhodnenie, ktoré bolo podnikom v ťažkostiam nepriamo poskytované, selektívne, alebo nie.

86. Po štvrté, možno pochybovať o tom, či je vhodné od osôb, ktoré majú skúmať existenciu pomoci na vnútroštátnej úrovni, vyžadovať takto zložitú analýzu. Mám na mysli predovšetkým vnútroštátnych úradníkov poverených oznamovaním opatrení pomoci Komisii, potom podniky, od ktorých by sa mohlo požadovať vrátenie nezákonne poskytnutej pomoci, a napokon vnútroštátne súdy poverené tým, aby nezákonné poskytnutie pomoci napravili. [48] Pripomínam, že vnútroštátny súd sa obrátil na Súdny dvor s prejednávaným návrhom na začatie prejudiciálneho konania práve v rámci plnenia tejto úlohy. [49]

87. Vzhľadom na všetky tieto dôvody, tak hmotnoprávne, ako aj formálne, Súdnemu navrhujem, aby nielen v prejednávanej veci, ale aj všeobecne v daňovej oblasti uplatnil metódu tradičnej analýzy založenú na kritériu všeobecnej dostupnosti.

88. V nasledujúcej časti bude objasnené, že uplatnenie uvedenej metódy tradičnej analýzy umožní bez ťažkostí vyvodiť záver, že oslobodenie od dane stanovené v § 6a GrEStG nie je selektívne.

45 Pozri najmä PEIFFERT O.: Comparaison n'est pas raison: Pour une clarification du critère de sélectivité d'une aide d'État. In: *Revue Concurrences*. 2017, č. 3, s. 52 až 63, s. 53 a 54: „Bez ohľadu na nárast sporov v tejto oblasti sa zdá, že rozsudky [Súdneho dvora] a [Všeobecného súdu] niekedy nastolia viac otázok, než koľko vyriešia. Z hľadiska právnej istoty sa súdne objasnenie [podmienky selektívnosti] ukazuje naďalej potrebné. Prvky umožňujúce s istotou identifikovať neselektívne opatrenie sú zriedkavé. Zdá sa, že diskusia sa presúva do oblasti „referenčného rámca“, podľa ktorého by sa mali porovnávať jednotlivé zaobchádzania s podnikmi… Vo všeobecnosti z judikatúry vyplýva, že návrhy na začatie prejudiciálneho konania koncipujú vnútroštátne súdy, ktoré zápasia so značnými ťažkosťami pri výklade podmienky selektívnosti, ktorá je nevyhnutná na uplatnenie povinnosti ‚standstill' patriacej do ich právomoci.“

46 Pozri body 121 až 140 (prvý krok), 141 až 179 (druhý krok) a 180 až 195 (tretí krok) týchto návrhov.

47 Rozsudok z 28. júna 2018 (C-203/16 P, EU:C:2018:505). Uvedená vec sa týkala daňového systému obsahujúceho všeobecné pravidlo (prevod strát), výnimku (čiastočné alebo úplné zamietnutie prevodu strát v prípade významnej zmeny akcionárskej štruktúry) a výnimku z výnimky (prevod strát sa stane opäť možným, ak sa má významnou zmenou akcionárskej štruktúry dosiahnuť reštrukturalizácia spoločnosti). Súdny dvor rozhodol, že Všeobecný súd sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď potvrdil analýzu Komisie, podľa ktorej referenčný rámec pozostával len z jednej výnimky s vylúčením všeobecného pravidla.

48 Pozri najmä rozsudky z 21. novembra 2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, bod 28); z 15. septembra 2016, PGE (C-574/14, EU:C:2016:686, bod 31), ako aj z 18. mája 2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, bod 42).

49 Pozri body 33 a 34 týchto návrhov.

C. O uplatnení metódy tradičnej analýzy selektívnosti a označení oslobodenia od dane stanoveného v § 6a GrEStG za všeobecné opatrenie

89. Článok 107 ZFEÚ zakazuje pomoc, ktorá „zvýhodňuje určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru“, teda selektívnu pomoc. [50]

90. Podľa ustálenej judikatúry výhody vyplývajúce zo všeobecného opatrenia, ktoré sa uplatňuje bez rozdielu na všetky hospodárske subjekty, nepredstavujú štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. [51]

91. Na rozdiel od metódy referenčného rámca, ktorú preskúmam v nasledujúcej časti, sa metóda tradičnej analýzy nezakladá na myšlienke diskriminácie [52], ale na myšlienke *všeobecnej dostupnosti*. Podľa tohto prístupu je selektívnym každé opatrenie, ktoré priznáva určitú výhodu, ktorej dostupnosť je vyhradená – citujem znenie článku 107 ods. 1 ZFEÚ, ktoré na pojem „diskriminácia“ neodkazuje, – pre „určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru“.

92. Podľa tohto prístupu sa za „selektívne“ musia označiť výhody, ktorých využitie je vyhradené buď pre jeden alebo viacero podnikov alebo kategórií podnikov, alebo pre jeden alebo viacero odvetví činnosti. [53]

93. Pojem „všeobecné opatrenie“ sa tak uplatní len na výhody poskytované všetkým podnikom nezávisle od odvetvia ich činnosti, t. j. na medziodvetvové výhody. Takéto výhody treba v zásade považovať za všeobecné opatrenia, čo znamená, že na tento účel musia byť dostupné všetkým podnikom nachádzajúcim sa na vnútroštátnom území. [54]

94. Vzhľadom na uvedené si pojem „všeobecné opatrenie“ nevyžaduje, aby všetky podniky predmetnú medziodvetvovú výhodu *skutočne využívali* (kritérium skutočného využívania), ale len to, aby *ju mohli využívať* (kritérium dostupnosti). [55] Vyplýva to z ustálenej judikatúry, podľa ktorej skutočnosť, že len daňovníci spĺňajúci podmienky uplatnenia určitého opatrenia môžu toto opatrenie využiť, sama osebe toto opatrenie nerobí selektívnym. [56] Naopak, za „selektívne“ možno označiť výhody, z ktorých sú určité podniky alebo určité hospodárske odvetvia nenapraviteľne vylúčené.

50 Pozri najmä rozsudky z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 32), ako aj z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 41).

51 Pozri najmä rozsudky z 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 39); z 26. apríla 2018, ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2018:291, bod 27), ako aj z 28. júna 2018, Lowell Financial Services/Komisia (C-219/16 P, neuverejnený, EU:C:2018:508, bod 87).

52 Pozri bod 63 týchto návrhov a odkazy citované v poznámke pod čiarou.

53 Pre príklady odvetvovej pomoci pozri rozsudky z 19. mája 1999, Taliansko/Komisia (C-6/97, EU:C:1999:251, bod 17); z 15. decembra 2005, Taliansko/Komisia (C-66/02, EU:C:2005:768, body 96 až 98), a Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, body 45 až 49), ako aj z 30. júna 2016, Belgicko/Komisia (C-270/15 P, EU:C:2016:489, body 50 až 53).

54 Pozri rozsudok z 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, body 35 a 36).

55 Výklad založený na kritériu skutočného využívania by viedol k označeniu každého daňového stimulačného opatrenia za selektívne, pretože takéto opatrenie už podľa svojej definície neposkytuje skutočnú výhodu všetkým podnikom, ale má za cieľ ovplyvniť ich správanie tým, že podnikom, ktoré uskutočnia želané konanie, ponúka daňovú výhodu. Takýto výklad by bol ťažko zlučiteľný so zásadou autonómie členských štátov v daňovej oblasti (pozri bod 78 týchto návrhov).

56 Pozri najmä rozsudky z 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 42); z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 59), ako aj z 28. júna 2018, Andres/Komisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 94).

95. Judikatúra Súdneho dvora obsahuje viacero príkladov všeobecných alebo potenciálne všeobecných opatrení. Daňové opatrenie, ktoré daňovníkom umožňuje odpočítať zisk vyplývajúci z predaja hospodárskych statkov pod podmienkou, že nadobudnú iné hospodárske statky, sa tak musí považovať za „všeobecné“.[57] Takisto skutočnosť, že vyššie zníženie príspevkov na sociálne zabezpečenie je vyhradené len pre podniky zamestnávajúce manuálnych pracovníkov alebo pracovníkov, ktorých pracovný čas presahuje určitý počet hodín, nepostačuje na konštatovanie existencie pomoci.[58]

96. Súdny dvor takisto rozhodol, že za „všeobecné opatrenie“ sa má považovať vnútroštátne ustanovenie, ktoré stanovuje, že za určitých podmienok sa súdne konanie v daňovej oblasti ukončí zaplatením sumy rovnajúcej sa 5 % hodnoty sporu[59], alebo tiež vnútroštátna právna úprava, ktorá stanovuje, že úkon prerušenia plynutia premlčacej doby, ku ktorému dôjde v rámci trestného stíhania pre závažné podvody v oblasti DPH, má za následok predĺženie tejto doby iba o štvrtinu jej pôvodnej dĺžky.[60]

97. Navyše v rozsudku Netherlands Maritime Technology Association/Komisia[61] Súdny dvor potvrdil platnosť rozhodnutia Komisie[62], ktoré za „všeobecné opatrenie“ označilo poskytnutie daňovej výhody uplatniteľnej len na majetok nadobudnutý v rámci lízingovej zmluvy.

98. Vzhľadom na toto spresnenie nemožno medziodvetvovú výhodu označiť za „všeobecné opatrenie“, ak sa preukáže, že je *nepriamo selektívna*, to znamená, že napriek tomu, že sa javí ako všeobecná, sú určité podniky alebo určité hospodárske odvetvia z jej využívania v skutočnosti nenapraviteľne vylúčené.

99. V rozsudku Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo[63] Súdny dvor rozhodol, že nepriamo selektívnymi boli daňové výhody, ktoré boli navonok všeobecné, no v skutočnosti sa ich výhoda vzťahovala len na off-shore spoločnosti. V rozsudku GEMO Súdny dvor takisto konštatoval, že nepriamo selektívnym bolo opatrenie, ktoré stanovovalo bezplatný zber a zneškodňovanie mŕtvych zvierat a odpadov z bitúnkov, keďže výhoda takéhoto opatrenia sa v zásade vzťahovala na chovateľov a bitúnky, a to bez ohľadu na skutočnosť, že sa príležitostne mohla vzťahovať aj na iné osoby.[64]

100. Práve z dôvodu ich škodlivých účinkov na hospodársku súťaž v rámci vnútorného trhu musia takéto priamo alebo nepriamo selektívne výhody patriť pod právo štátnej pomoci. Naopak, výhody dostupné všetkým podnikom takéto protisúťažné účinky nemajú, a preto sa na ne právo štátnej pomoci nemá vzťahovať.

101. V súlade s touto ustálenou judikatúrou je teda potrebné overiť, či oslobodenie od dane stanovené v § 6a GrEStG *priamo alebo nepriamo* priznáva výhodu, z ktorej sú určité podniky alebo určité hospodárske odvetvia nenapraviteľne vylúčené.

57 Pozri rozsudok z 19. septembra 2000, Nemecko/Komisia (C-156/98, EU:C:2000:467, bod 22). Opatrenie, o ktoré v predmetnej veci išlo, však bolo selektívne, keďže stanovovalo vyšší odpočet v prípade nadobudnutia nových podielov v kapitálových spoločnostiach, ktorých sídlo a vedenie sa nachádzali v nových Länder alebo v Berlíne a ktoré na pracovnú zmluvu zamestnávali nie viac ako 250 zamestnancov (pozri bod 23 uvedeného rozsudku).

58 Pozri rozsudok zo 17. júna 1999, Belgicko/Komisia (C-75/97, EU:C:1999:311, bod 28). Opatrenie, o ktoré v predmetnej veci išlo, však bolo selektívne, keďže jeho poskytnutie bolo výslovne vyhradené pre určité odvetvia činnosti (pozri body 29 až 31 toho istého rozsudku).

59 Pozri rozsudok z 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, body 39 až 44).

60 Pozri rozsudok z 8. septembra 2015, Taricco a i. (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 62).

61 Rozsudok zo 14. apríla 2016 (C-100/15 P, neuverejnený, EU:C:2016:254).

62 Rozhodnutie Komisie C(2012) 8252 final z 20. novembra 2012 o štátnej pomoci SA.34736 (2012/N) – Španielsko – Predčasné odpisovanie majetku nadobudnutého prostredníctvom finančného lízingu.

63 Rozsudok z 15. novembra 2011 (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 103 až 108).

64 Rozsudok z 20. novembra 2003 (C-126/01, EU:C:2003:622, body 35 až 39).

102. Podľa môjho názoru niet pochybností o tom, že toto oslobodenie od dane predstavuje všeobecné opatrenie v zmysle špecifikovanom vyššie, čiže opatrenie, ktoré môžu využiť všetky podniky bez ohľadu na odvetvie ich činnosti.

103. Ako totiž uviedla nemecká vláda, po prvé, pôsobnosť tohto daňového zvýhodnenia nie je vyhradená pre podniky vykonávajúce ich činnosť v určitej oblasti, ani pre určité druhy výroby, ale uplatňuje sa na všetky podniky bez ohľadu na predmet ich činnosti. Po druhé, § 6a GrEStG neukladá žiadnu podmienku týkajúcu sa právnej formy, veľkosti podniku alebo miesta sídla podniku. Po tretie, postupy transformácie, na ktoré sa toto ustanovenie vzťahuje, sa uskutočňujú vo všetkých odvetviach činnosti.

104. V prospech tejto argumentácie svedčí úmysel nemeckého zákonodarcu pri prijímaní § 6a GrEStG, ako ho uviedla spoločnosť A-Brauerei, ktorým bolo uľahčiť reštrukturalizácie podnikov s cieľom odstrániť určité prekážky hospodárskeho rastu.[65] Nemecký zákonodarca tak chcel podporiť rast nemeckého hospodárstva *vo všeobecnosti*, a nie rast jedného konkrétneho odvetvia. Podľa môjho názoru sa právo štátnej pomoci na tieto opatrenia nemá uplatňovať.

105. Dodávam, že každý podnik si môže v rámci svojej hospodárskej stratégie štrukturálne usporiadať svoje činnosti v rámci skupiny spoločností a prípadne vykonať jeden z postupov transformácie stanovených v § 6a GrEStG.

106. Nevidím žiadny dôvod na to, aby sa s uvedenými prípadmi zaobchádzalo rozdielne od prípadu daňového zvýhodnenia priznaného výlučne pri aktívach nadobudnutých na základe lízingovej zmluvy, ktorý bol uvedený vyššie. Rovnako si každý podnik mohol nadobudnutie aktív štrukturálne usporiadať tak, že uzatvorí zmluvu o lízingu. V tejto súvislosti považujem dôvody, ktoré Komisiu viedli k zamietnutiu selektívnosti pri tejto výhode, za plne uplatniteľné na oslobodenie od dane, o ktoré ide v prejednávanej veci.[66]

107. Inými slovami, tak lízingové zmluvy, ako aj skupiny spoločností sú právne nástroje, ktoré sú dostupné pre každý podnik a každú hospodársku činnosť, takže daňové zvýhodnenie spojené s ich využitím predstavuje všeobecné opatrenie.

108. Takisto poukazujem na to, ako správne uviedla nemecká vláda, že § 6a GrEStG nerozlišuje medzi vnútroštátnymi podnikmi a podnikmi usadenými v iných členských štátoch. Okrem toho sa podľa tohto ustanovenia oslobodenie od dane uplatňuje takisto aj na „obdobné transformácie“ stanovené právom určitého členského štátu.

109. Preto oslobodenie od dane stanovené v § 6a GrESG tým, že je dostupné pre každý podnik nachádzajúci sa na vnútroštátnom území, ako aj pre každý vnútroštátny alebo zahraničný podnik, ktorý vlastní pozemok na vnútroštátnom území, predstavuje všeobecné opatrenie, ktoré do pôsobnosti článku 107 ods. 1 ZFEÚ nepatrí.

65 Návrh zákona o zrýchlení hospodárskeho rastu („Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums“), Deutscher Bundestag, dokument 17/15, s. 21. Príloha 10 písomných pripomienok spoločnosti A-Brauerei.

66 Pozri rozsudok zo 14. apríla 2016, Netherlands Maritime Technology Association/Komisia (C-100/15 P, neuverejnený, EU:C:2016:254, bod 23): „Komisia v prvom rade konštatovala, že uvedené opatrenie bolo uplatniteľné na všetky spoločnosti podliehajúce dani z príjmov v Španielsku, bez akéhokoľvek rozlíšenia v závislosti od odvetvia ich činnosti, miesta ich prevádzky, ich veľkosti alebo ich právneho postavenia. Skutočnosť, že uvedené opatrenie sa uplatňovalo len na aktíva nadobudnuté na základe lízingovej zmluvy, nezakladá vznik selektívnej výhody, pretože lízingovými zmluvami mohli byť financované všetky druhy aktív, pričom mohli byť využívané spoločnosťami zo všetkých odvetví činnosti a všetkých veľkostí. Komisia takisto poznamenala, že podľa španielskych orgánov sa notifikované opatrenie uplatňovalo tak na aktíva vyrobené v Španielsku, ako aj na aktíva vyrobené v iných členských štátoch“. Pozri tiež rozhodnutie C(2012) 8252 final, body 26 až 36.

110. Podľa judikatúry pripomenutej v bode 94 týchto návrhov, zaradenie pod „všeobecné opatrenie“ nemožno zamietnuť len z dôvodu, že nie všetky podniky oslobodenie od dane stanovené v § 6a GrEStG *skutočne* využívajú, a to buď preto, že svoju činnosť štrukturálne neusporiadali do skupiny spoločností, alebo preto, že neuskutočnili jeden z postupov transformácie, na ktoré sa toto ustanovenie vzťahuje.

111. Ako uviedol vnútroštátny súd, každé daňové zvýhodnenie je podmienené splnením určitých podmienok, čo niektorých daňovníkov z využívania jeho výhody nevyhnutne vylučuje. Samotná existencia jednej alebo viacerých podmienok poskytnutia nemôže stačiť na to, aby sa daňové zvýhodnenie označilo za „selektívne“, pretože inak by sa právo štátnej pomoci vzťahovalo na celé daňovníctvo členských štátov.

112. Inými slovami, daňové zvýhodnenie spojené s konaním, ktoré môže uskutočniť každý podnik, predstavuje všeobecné opatrenie. [67]

113. Na odstránenie akejkoľvek nejasnosti napokon spresňujem, že v tejto časti uplatnenú metódu tradičnej analýzy, ktorú uprednostňujem, treba odlišovať od metódy, ktorá bola uplatnená Všeobecným súdom a vyhlásená za neplatnú Súdnym dvorom v rozsudku Komisia/World Duty Free Group a i. [68]. Všeobecný súd totiž podmienku selektívnosti vyložil tak, že od Komisie požaduje identifikáciu osobitnej kategórie podnikov, ktoré predmetné daňové opatrenie zvýhodňuje. Ako Súdny dvor správne rozhodol, takýto formalistický výklad pojmu „selektivita“ musí byť zamietnutý. [69] Navyše, ako správne uviedol generálny advokát Wathelet vo svojich návrhoch v uvedenej veci, z predmetného opatrenia plynula výhoda podnikom uskutočňujúcim cezhraničné transakcie. [70] To však nie je prípad predmetného opatrenia v prejednávanej veci. [71]

114. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na položenú otázku v tom zmysle, že oslobodenie od dane stanovené v § 6a GrEStG predstavuje všeobecné opatrenie, a preto ho nemožno označiť za „štátnu pomoc“ v zmysle § 107 ods. 1 ZFEÚ.

115. Uplatnenie tohto prístupu je žiaduce o to viac, že striktný výklad rozsudku Komisia/World Duty Free Group a i. [72] by mohol znamenať, že pojem „všeobecné opatrenie“ by *de facto* prišiel o celý svoj obsah, na čo poukázala nemecká vláda na ústnom pojednávaní. Spresňujem však, že dosah tohto rozsudku sa mi zdá v tomto bode obmedzený na konštatovanie vyššie zisteného nesprávneho právneho posúdenia.

116. Subsidiárne pristúpim v nasledujúcej časti k uplatneniu metódy referenčného rámca.

D. O uplatnení metódy referenčného rámca na oslobodenie od dane stanovené v § 6a GrEStG

117. Na účely posúdenia selektívnosti, okrem iného v daňovej oblasti, Súdny dvor v určitých právnych veciach využil metódu troch krokov založenú na určení „referenčného rámca“.

67 Pozri bod 71 týchto návrhov a odkazy citované v poznámke pod čiarou.

68 Rozsudok z 21. decembra 2016 (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981).

69 Pozri rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, body 71 a 94).

70 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Wathelet v spojených veciach Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:624, body 135 až 139).

71 Pozri bod 108 týchto návrhov.

72 Rozsudok z 21. decembra 2016 (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981).

118. Podľa tejto metódy treba v prvom rade identifikovať referenčný rámec, t. j. spoločný alebo obvyklý daňový systém, ktorý sa v dotknutom členskom štáte uplatňuje. Po druhé, treba posúdiť, či sa predmetné daňové opatrenie od tohto systému odchyľuje tým, že zavádza rozlišovanie medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný týmto systémom nachádzajú *de facto* a *de jure* v porovnateľnej situácii. Po tretie, treba ešte overiť, či je predmetné rozlišovanie odôvodnené povahou a štruktúrou vopred identifikovaného daňového systému. [73]

119. Ako zdôrazním v mojich návrhoch nižšie, každý z krokov tejto metódy analýzy spôsobuje v rámci prejednávanej veci ťažkosti. V tejto súvislosti si kladiem otázku o vhodnosti požadovania takto zložitej analýzy pri každom z daňových rozlišovaní, ktoré sú členskými štátmi stanovené.

120. Vzhľadom na uvedené sa bez ohľadu na ťažkosti uplatnenia domnievam, že v rámci každého z týchto troch krokov metódy referenčného rámca možno vyvodiť záver, že oslobodenie od dane, o ktoré ide v konaní vo veci samej, nie je selektívne.

1. O určení relevantného referenčného rámca

121. Prvá formálna zmienka v judikatúre Súdneho dvora o potrebe určenia referenčného rámca sa nachádza v rozsudku Portugalsko/Komisia [74], a to v časti, v ktorej Súdny dvor skúmal *geografickú* selektívnosť predmetnej výhody. Podľa môjho názoru treba s týmto prístupom v predmetnom kontexte bez výhrad súhlasiť. Skúmanie geografickej selektívnosti si totiž vyžaduje najprv určiť, či sa relevantný referenčný rámec nachádza na úrovni štátu, alebo na nižšej ako štátnej úrovni dotknutého orgánu. [75]

122. Bolo to až pri druhej príležitosti, počnúc rozsudkom Paint Graphos a i. [76], ktorý bol vyhlásený v roku 2011, čo Súdny dvor tento krok „importoval“ do posúdenia *materiálnej* selektívnosti.

123. Určenie relevantného referenčného rámca pritom v kontexte posudzovania materiálnej selektívnosti spôsobuje ťažkosti, na ktoré okrem iného poukázali viacerí generálni advokáti. Vo veci Andres/Komisia [77] generálny advokát Wahl poznamenal, že určenie referenčného rámca je významným zdrojom právnej neistoty, predovšetkým v daňovej oblasti. Vo veciach ANGED [78] generálna advokátka Kokott uviedla jednak to, že skúmanie selektívnosti spôsobuje vážne ťažkosti v daňových systémoch členských štátov, a jednak, že určenie referenčného rámca nemôže byť rozhodujúce.

124. Na tieto ťažkosti poukázala aj právna veda. [79]

73 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. septembra 2011, Paint Graphos a i. (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 49 a 64); z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 41), a Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, body 57 až 60), ako aj z 28. júna 2018, Andres/Komisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, body 86 a 87). Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Wahl vo veci Andres/Komisia (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, bod 96).

74 Rozsudok zo 6. septembra 2006 (C-88/03, EU:C:2006:511, body 56 a 57).

75 Pozri tiež rozsudok z 11. septembra 2008, UGT-Rioja a i. (C-428/06 až C-434/06, EU:C:2008:488, body 47, 75 a 143).

76 Pozri najmä bod 49 rozsudku z 8. septembra 2011, Paint Graphos a i. (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550), kde Súdny dvor „v tomto zmysle“ cituje bod 56 rozsudku zo 6. septembra 2006, Portugalsko/Komisia (C-88/03, EU:C:2006:511). Ďalej pozri rozsudky z 18. júla 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, bod 19); z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, body 35 až 45); z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 55), ako aj rozsudky citované v poznámke pod čiarou 80.

77 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Wahl vo veci Andres/Komisia (C-203/16 P, EU:C:2017:1017). Po prvé, v bode 98 predmetných návrhov generálny advokát Wahl zdôrazňuje, že uvedená vec svedčí o ťažkostiach spojených s určením referenčného rámca. Následne v bode 101 tých istých návrhov generálny advokát Wahl poznamenáva, že „na rozdiel od iných typov schém pomoci, presné určenie takého spoločného, všeobecne uplatniteľného systému vyvoláva v daňovom kontexte neistotu. Vzhľadom na komplikovanosť každého daňového systému a premenné, ktoré sú súčasťou určovania daňového zaťaženia podnikov, sa zdá nemožné s istotou zistiť, čo je ‚obvyklá situácia‘“. Na záver, v bode 105 uvedených návrhov sa uvádza: „… V reakcii na otázku, aké kritériá sa majú použiť pri určovaní referenčného systému, *Komisia nebola schopná vysvetliť, na akom základe určuje referenčný systém*. Opísala tento proces ako hľadanie logiky v systéme. Zdá sa, že odpoveď Komisie nanajvýš potvrdila, že určenie referenčného systému v konkrétnom prípade *nie je v skutočnosti založené na objektívnom súbore kritérií*“ (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

78 Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott v spojených veciach ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2017:854, body 76 a 88).

79 Pozri najmä PEIFFERT, O.: c. d., s. 60: „Ak si uvedomíme, že súdy Únie sa nepovažujú… za viazané skutočnosťami, na ktoré sa členské štáty odvolávajú, predstavuje určenie tohto referenčného rámca značné ťažkosti. V tejto súvislosti navyše neexistuje žiadna jasná metóda.“

125. Ťažkosti spojené s určením referenčného rámca sa odrážajú aj v judikatúre Súdneho dvora. Konkrétne viedli k zrušeniu rozsudkov Všeobecného súdu vo veciach Komisia/World Duty Free Group a i., ako aj Andres/Komisia [80].

126. V rámci sporu vo veci samej sú tieto ťažkosti znázornené rozmanitosťou prístupov navrhnutých Súdnemu dvoru na účely určenia relevantného referenčného rámca.

127. Skôr ako tieto prístupy preskúmam, musím poukázať na to, že skutočnosť, že § 6a GrEStG predstavuje výnimku z § 1 GrEStG, nepostačuje na to, aby bol § 6a GrEStG z referenčného rámca vylúčený. Inými slovami, konštatovanie, že § 6a GrEStG *formálne* predstavuje výnimku z § 1 GrEStG, nemôže postačovať na vyvodenie záveru, že § 1 GrEStG predstavuje referenčný rámec a § 6a GrEStG výnimku z tohto rámca.

128. V tejto súvislosti Súdny dvor v nedávnom rozsudku Andres/Komisia [81] spresnil, že použitie konkrétnej legislatívnej techniky nemôže stačiť na stanovenie príslušného referenčného rámca na účely posúdenia podmienky týkajúcej sa selektivity, pretože v opačnom prípade by sa rozhodujúcim spôsobom uprednostnila forma štátnych zásahov pred ich účinkami, a preto použitá legislatívna technika nemôže byť na účely určenia referenčného rámca rozhodujúca. Zdôrazňujem, že táto ochota zamietnuť formalizmus pri skúmaní štátnej pomoci je v súlade so samotným znením článku 107 ods. 1 ZFEÚ, ktorý zakazuje pomoc poskytovanú „akoukoľvek formou“.

129. V rovnakom duchu pripomínam, že podľa ustálenej judikatúry článok 107 ods. 1 ZFEÚ nerozlišuje štátne zásahy podľa príčin alebo cieľov, ale definuje ich v závislosti od ich účinkov. [82]

130. Inými slovami, referenčný rámec treba určiť výlučne na základe účinkov predmetných opatrení. V rámci sporu vo veci samej je však potrebné konštatovať, že účinky § 1 a §6a GrEStG boli účastníkmi konania, ktorí predložili Súdnemu dvoru pripomienky, vykladané rôzne.

131. Podľa spoločnosti A-Brauerei daň z nadobudnutia pozemkov slúži na zdanenie nadobudnutia faktickej moci nad pozemkom nachádzajúcim sa na území Nemecka. Podľa tohto prístupu, ktorý by som označil za „hospodársky“, je referenčný rámec tvorený ustanoveniami § 1 a § 6a GrEStG spoločne. § 6a GrEStG sa totiž na referenčnom rámci priamo podieľa tým, že vylučuje postupy transformácie, ktoré nespôsobujú zmenu vo faktickej moci nad pozemkom, ktorý naďalej zostáva vo vlastníctve toho istého ovládajúceho podniku. § 6a GrEStG by preto nepredstavoval odchýlku od referenčného rámca, a teda by nebol selektívny v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

132. Nemecká vláda sa takisto domnieva, že referenčný rámec je tvorený ustanoveniami § 1 a § 6a GrEStG spoločne. Avšak na rozdiel od spoločnosti A-Brauerei táto vláda navrhla prístup založený na myšlienke „schopnosti platiť dane“. Podľa tohto prístupu je cieľom dane z nadobudnutia pozemkov zdanenie objektívnych finančných schopností nadobúdateľa alebo predávajúceho pozemku, ktoré sa prevodom majetku prejavia.

133. Podľa Komisie sa naopak referenčný rámec zakladá len na § 1 GrEStG, ktorý vymedzuje výmenné obchody zakladajúce daňovú povinnosť pre všetky fyzické alebo právnické osoby, ktoré právne alebo hospodársky nadobúdajú pozemok v Nemecku. V tejto súvislosti Komisia spresnila, že predmetný referenčný rámec má výlučne daňovú povahu a jeho účelom je zdaniť všetky výmenné obchody, ktoré právne alebo hospodársky vedú k prevodu majetku.

80 Pozri rozsudky z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981), a z 28. júna 2018, Andres/Komisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505). Pokiaľ ide o túto poslednú vec, pozri takisto rozsudky z toho istého dňa, Nemecko/Komisia (C-208/16 P, neuverejnený, EU:C:2018:506); Nemecko/Komisia (C-209/16 P, neuverejnený, EU:C:2018:507), ako aj Lowell Financial Services/Komisia (C-219/16 P, neuverejnený, EU:C:2018:508).

81 Rozsudok z 28. júna 2018 (C-203/16 P, EU:C:2018:505, body 92 a 104).

82 Pozri najmä rozsudky z 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 36); z 30. júna 2016, Belgicko/Komisia (C-270/15 P, EU:C:2016:489, bod 40), ako aj z 26. októbra 2016, Orange/Komisia (C-211/15 P, EU:C:2016:798, bod 38).

134. Priznávam sa, robí mi veľmi veľké ťažkosti spochybniť relevantnosť ktoréhokoľvek z týchto troch cieľov. Zdá sa mi, že predmetná daň z nadobudnutia pozemkov, o ktorú ide v spore vo veci samej, sleduje, podobne ako to je pri väčšine daňových ustanovení, súčasne viacero cieľov, ktoré možno identifikovať na základe jej účinkov, predovšetkým tých, ktoré uviedla spoločnosť A-Brauerei, nemecká vláda a Komisia. Podľa môjho názoru by uprednostnenie jedného z týchto cieľov na úkor tých ostatných, aby sa určil „ten jeden" relevantný referenčný rámec pre preskúmanie podmienky selektívnosti, vytvorilo značné riziko arbitrárnosti.

135. Konkrétne, prístup Komisie, podľa ktorej sa má zohľadniť len daňový cieľ tohto systému, t. j. výber daňových príjmov, musí byť nevyhnutne zamietnutý, pretože by sa ním prvé dva kroky metódy referenčného rámca zbavili akéhokoľvek potrebného účinku. [83]

136. Toto riziko arbitrárnosti spojené s určením relevantného referenčného rámca je významným zdrojom právnej neistoty predovšetkým pre vnútroštátnych úradníkov, podniky a vnútroštátne súdy, ktoré majú posudzovať existenciu pomoci na vnútroštátnej úrovni. [84] Zdôrazňujem, že táto právna neistota sa mi zdá byť s potrebou určenia referenčného rámca na základe cieľov sledovaných predmetnou daňou neoddeliteľne spojená.

137. Podľa môjho názoru sa táto právna neistota dá len ťažko zosúladiť s ustálenou judikatúrou, podľa ktorej je pojem „štátna pomoc" právnym pojmom a musí sa vykladať na základe objektívnych skutočností. [85] Okrem toho pripomínam, že nič neodôvodňuje, aby Komisia disponovala širokou mierou voľnej úvahy, pokiaľ ide o označenie opatrenia za „štátnu pomoc" v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. [86] Právna neistota ovplyvňujúca určenie relevantného referenčného rámca by pritom Komisii takúto právomoc *de facto* priznávala.

138. Túto právnu neistotu možno kritizovať o to viac, že voľba referenčného rámca môže mať rozhodujúci význam pre posúdenie selektívnosti, a teda pre označenie za „štátnu pomoc". [87] V prejednávanej veci by tak referenčné rámce navrhnuté spoločnosťou A-Brauerei a nemeckou vládou zamietli selektívnosť oslobodenia od dane stanoveného v § 6a GrEStG, čo by bolo v protiklade s rámcom navrhnutým Komisiou.

139. Vzhľadom na uvedené predsa len však uprednostňujem prístup navrhnutý spoločnosťou A-Brauerei, ktorý podľa môjho názoru nachádza oporu vo vysvetleniach poskytnutých vnútroštátnym súdom. Podľa uvedeného súdu totiž oslobodenie od dane stanovené v § 6a GrEStG koriguje rozsah pôsobnosti § 1 GrEStG, ktorý bol definovaný príliš široko, tým, že z neho vylučuje transformácie v rámci skupín spoločností z dôvodu, že tieto transformácie nemajú vplyv na hospodárske vlastníctvo dotknutých pozemkov. [88] Z toho dôvodu je § 6a GrEStG súčasťou referenčného rámca a nemožno ho v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ považovať za selektívny.

140. Subsidiárne, pre prípad, že by Súdny dvor v súlade s prístupom navrhnutým Komisiou za relevantný referenčný rámec označil rámec pozostávajúci výlučne z § 1 GrEStG, v nasledujúcej časti preskúmam, či sú situácie patriace pod § 6a GrEStG porovnateľné s tými, ktoré pod neho nepatria.

83 Pozri body 145 a 146 týchto návrhov.

84 Pozri bod 86 týchto návrhov.

85 Pozri najmä rozsudky zo 16. mája 2000, Francúzsko/Ladbroke Racing a Komisia (C-83/98 P, EU:C:2000:248, bod 25); z 9. júna 2011, Comitato „Venezia vuole vivere" a i./Komisia (C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368, bod 132); z 21. júna 2012, BNP Paribas a BNL/Komisia (C-452/10 P, EU:C:2012:366, bod 100), ako aj z 30. novembra 2016, Komisia/Francúzsko a Orange (C-486/15 P, EU:C:2016:912, bod 87).

86 Pozri rozsudky z 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisia (C-487/06 P, EU:C:2008:757, bod 112), ako aj z 9. júna 2011, Comitato „Venezia vuole vivere" a i./Komisia (C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368, bod 132).

87 V bodoch 47 až 60 týchto návrhov som uviedol dôvody, prečo rozlišovania v daňovej oblasti v zásade spĺňajú ostatné podmienky stanovené v článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

88 V rámci sporu vo veci samej, ktorý sa týka prevzatia dcérskej spoločnosti (T-GmbH) materskou spoločnosťou (A-Brauerei), tak mohlo byť hospodárske vlastníctvo pozemkového majetku spoločnosti T-GmbH priradené spoločnosti A-Brauerei už pred prevzatím, pretože A-Brauerei vlastnila celé základné imanie spoločnosti T-GmbH.

2. O neporovnateľnosti situácií, ktoré patria pod oslobodenie od dane stanovené v § 6a GrEStG, s tými, ktoré pod neho nepatria

141. Podľa judikatúry Súdneho dvora druhý krok metódy referenčného rámca spočíva v preskúmaní, či predmetné daňové opatrenie zavádza rozlišovania medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa *vzhľadom na cieľ sledovaný referenčným rámcom* nachádzajú v skutkovo a právne porovnateľnej situácii.[89]

142. Pripomínam, že Súdny dvor o tomto aspekte vo veci Komisia/World Duty Free Group a i.[90] nerozhodoval, pretože Všeobecný súd rozhodnutie Komisie zrušil bez preskúmania argumentov o neporovnateľnosti daňovníkov, ktorí pod predmetné oslobodenie od dane patrili, s tými, ktorí pod neho nepatrili.

143. Posúdenie porovnateľnosti v rámci druhého kroku metódy referenčného rámca nastoľuje viacero chúlostivých otázok.

144. Po prvé, keďže si vyžaduje určenie „cieľa“, ktorý referenčný rámec sleduje, existuje pri tomto druhom kroku riziko, že bude poznačený právnou neistotou. Ako som totiž uviedol v bode 134 týchto návrhov, daň z nadobudnutia pozemkov, o ktorú ide v spore vo veci samej, sleduje, podobne ako väčšina daňových pravidiel, viacero cieľov naraz. Uprednostniť jeden z týchto cieľov na úkor ostatných na účely preskúmania porovnateľnosti by podľa môjho názoru znamenalo riziko arbitrárnosti.

145. Na ilustráciu, prístup navrhnutý Komisiou smeruje k uprednostneniu daňového cieľa tohto systému, t. j. výberu daňových príjmov, pri ktorom sa všetci daňovníci podliehajúci tejto dani nachádzajú v porovnateľnej situácii. Podľa môjho názoru je nevyhnutné takýto prístup vylúčiť, pretože by sa ním prvé dva kroky metódy referenčného rámca zbavili akéhokoľvek potrebného účinku, zatiaľ čo tretí krok má obmedzený rozsah.

146. V prvom rade, ak je totiž referenčný rámec definovaný ako daň, každé daňové zvýhodnenie poskytnuté určitým daňovníkom nevyhnutne predstavuje odchýlku z tohto rámca (prvý krok). Následne, pokiaľ ide o cieľ spočívajúci vo výbere daňových príjmov, možno všetkých daňovníkov ako osoby podliehajúce tejto dani považovať za nachádzajúcich sa v porovnateľnej situácii (druhý krok). Napokon, iba mechanizmy obsiahnuté v referenčnom rámci sú uznávané ako odôvodnenie založené na povahe alebo všeobecnej štruktúre predmetného systému (tretí krok).[91]

147. V každom prípade, priraďovanie jedného alebo viacerých cieľov daňovému systému je nevyhnutne neistým krokom. V tejto súvislosti poznamenávam, že v nedávnej veci Belgicko/Komisia[92] generálny advokát Bobek identifikoval najmenej tri činitele, ktoré mohli byť na účely posúdenia porovnateľnosti v rámci selektivity zohľadnené, pričom zdôraznil, že toto posúdenie „*bude vždy obsahovať určité prvky subjektívnej voľby hodnôt*, pokiaľ ide o to, ktoré podniky sú porovnateľné a prečo, pričom bude zdôraznený jeden faktor, a nie iný“.

148. Subjektívnosť tohto posúdenia sa mi zdá byť v rozpore s ustálenou judikatúrou uvedenou v bode 137 týchto návrhov, podľa ktorej sa na jednej strane má pojem „štátna pomoc“ vykladať na základe objektívnych skutočností a na druhej strane nič neodôvodňuje, aby Komisia disponovala širokou mierou voľnej úvahy, pokiaľ ide o označenie opatrenia za „štátnu pomoc“.

89 Pozri najmä rozsudky z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 57); z 20. decembra 2017, Comunidad Autónoma de Galicia a Retegal/Komisia (C-70/16 P, EU:C:2017:1002, body 58 a 61), ako aj z 26. apríla 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, body 38 a 40).

90 Pozri rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, body 92 až 94 a 123).

91 Pozri body 180 až 186 týchto návrhov.

92 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Bobek vo veci Belgicko/Komisia (C-270/15 P, EU:C:2016:289, body 31 až 37), kurzívou zvýraznil generálny advokát. Podľa neho sú týmito tromi relevantnými činiteľmi pôsobnosť opatrenia, cieľ opatrenia a zameniteľnosť dotknutých výrobkov.

149. Po druhé, takisto existuje neistota, pokiaľ ide o druhy cieľov, ktoré sa môžu pri posúdení porovnateľnosti uplatniť. Podľa oznámenia Komisie o pojme „štátna pomoc“ sa toto posúdenie musí vykonať vzhľadom na „*vlastný cieľ* referenčného systému“, pričom „*externé* politické *ciele* – napríklad ciele regionálnej, environmentálnej či priemyselnej politiky – nemôžu byť uvádzané členským štátom ako odôvodnenie pre odlišné zaobchádzanie s podnikmi“ [93].

150. Tento rozdiel medzi „vlastn[ým] cieľ[om]“ a „extern[ými]… cieľ[mi]“ v referenčnom rámci vedie v praxi k pochybnostiam o podmienkach požadovaných na to, aby sa určitý legitímny cieľ stal „vlastn[ým]“ referenčnému rámcu. Podľa výkladu relevantnej judikatúry [94] navrhnutého v oznámení o pojme „štátna pomoc“ [95] by sa zdalo, že štruktúra predmetného daňového systému musí byť úzko spätá s uvedeným legitímnym cieľom, podobne ako pri ekologickej dani založenej na cieli ochrany životného prostredia.

151. Tento výklad Komisie by však vylučoval možnosť odvolávať sa na legitímny cieľ, napríklad na ochranu životného prostredia, v rámci všeobecnej dane, akou je daň z príjmov, pretože štruktúra tejto dane nie je s týmto cieľom úzko spätá. V tejto súvislosti mám pritom pochybnosti o vhodnosti považovať legitímny cieľ, akým je ochrana životného prostredia, za „vlastný“ určitej *osobitnej dani* založenej na tomto cieli, aj keď by sa tento cieľ mal považovať za „externý“, pokiaľ ide o *všeobecnú daň*.

152. Takýto výklad by totiž viedol k asymetrickému zaobchádzaniu s výhodami stanovenými na jednej strane v rámci osobitných daní a na druhej strane s výhodami stanovenými v rámci všeobecných daní. Daňové zvýhodnenie poskytnuté v rámci osobitnej dane by mohlo byť označené za „neselektívne“ na základe legitímneho cieľa (označeného za „vlastný“), na rozdiel od daňového zvýhodnenia na základe toho istého cieľa (označeného za „externý“) poskytnutého v rámci všeobecnej dane z príjmov. [96]

153. Takéto asymetrické zaobchádzanie by vytvorilo predsudok v prospech osobitných daní a v neprospech všeobecných daní – akou je daň z príjmov – v samotnom jadre práva štátnej pomoci, čo je v potenciálnom rozpore so zásadou daňovej autonómie členských štátov. [97]

154. Čo je podstatnejšie, priznávam, mám určité obavy, pokiaľ ide o praktické dôsledky výkladu, ktorý vylučuje možnosť odvolávať sa na určité legitímne ciele sledované dotknutým daňovým režimom.

93 Oznámenie Komisie o pojme „štátna pomoc“, bod 135, kurzívou zvýraznil generálny advokát.

94 Pozri najmä rozsudky z 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisia (C-487/06 P, EU:C:2008:757, body 86 až 93), v ktorom Súdny dvor pripomína povinnosť overiť porovnateľnosť vzhľadom na cieľ ochrany životného prostredia sledovaný ekologickou daňou; z 8. septembra 2011, Komisia/Holandsko [C-279/08 P, EU:C:2011:551, body 63 až 68), v ktorom Súdny dvor konštatuje porovnateľnosť vzhľadom na cieľ ochrany životného prostredia sledovaný systémom na obmedzenie emisií NOx (Ochrana životného prostredia)]; z 18. júla 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, body 29 a 30), v ktorom Súdny dvor odmieta ciele, ktoré sú predmetnému daňovému systému cudzie, akým je napríklad udržanie zamestnanosti (bod 30), avšak táto časť sa zdá byť skôr zameraná na tretí krok metódy referenčného rámca (pozri bod 29); zo 4. júna 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, body 78 a 79), v ktorom Súdny dvor konštatuje neporovnateľnosť vzhľadom na cieľ ochrany životného prostredia sledovaný osobitnou daňou z používania jadrového paliva na účely výroby elektrickej energie; z 26. apríla 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, body 49 až 56), ANGED (C-234/16 a C-235/16, EU:C:2018:281, body 42 až 50), a ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2018:291, body 37 až 46), v ktorom Súdny dvor konštatuje neporovnateľnosť vzhľadom na ciele ochrany životného prostredia a územného plánovania, ktoré osobitná daň sleduje.

95 Oznámenie Komisie o pojme „štátna pomoc“, bod 136: „Štruktúra *niektorých účelových daní* (a najmä ich daňové základy), ako sú environmentálne a zdravotné dane vyberané s cieľom odradiť od určitých činností alebo výroby určitých výrobkov, ktoré majú nepriaznivé účinky na životné prostredie alebo ľudské zdravie, bude v tomto smere spravidla zahŕňať sledované politické ciele. Rôzne zaobchádzanie s činnosťami alebo výrobkami, ktorých situácia je odlišná od situácie činností alebo výrobkov podliehajúcich dani, pokiaľ ide o vlastný sledovaný cieľ, v týchto prípadoch nepredstavuje výnimku“ (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

96 V tejto súvislosti pozri PIERNAS, LÓPEZ, J. J.: Revisiting Some Fundamentals of Fiscal Selectivity: The ANGED Case. In: *European State Aid Law Quarterly*. 2018, č. 2, s. 274 až 281, s. 279: „Dalo by sa argumentovať, že členské štáty by mohli byť v pokušení presadzovať ciele vnútroštátnej politiky skôr prostredníctvom osobitných režimov, kde budú mať možnosť obhajovať všeobecný charakter týchto režimov na základe sledovaných cieľov, než prostredníctvom odchýlok zo všeobecných daňových schém, ako napríklad z dane z príjmov právnických osôb, kde sa externé (napr. environmentálne) ciele nezohľadnia, a opatrenie sa preto bude pravdepodobne považovať za selektívnu pomoc“.

97 Pozri body 74 a 78 týchto návrhov.

155. Už som zdôraznil, že metóda referenčného rámca mala tendenciu premeniť zákaz štátnej pomoci na *všeobecný* test zákazu diskriminácie, ktorý v zásade zakazuje akékoľvek daňové rozlišovanie.[98] Vyššie uvedený výklad by pritom tento zákaz ešte viac sprísnil tým, že na účely posúdenia porovnateľnosti by akceptoval len tie *ciele*, ktoré sú dotknutému daňovému systému *vlastné*.

156. Na porovnanie, ustanovenia Zmluvy o FEÚ o slobode pohybu stanovujú zákaz diskriminácie založenej len na *pôvode*, pričom pripúšťajú možnosť odvolať sa pri posudzovaní porovnateľnosti a skúmaní prípadných odôvodnení na *každý legitímny cieľ*.

157. V tejto súvislosti ma nepresvedčil argument, podľa ktorého *môže* byť každý legitímny cieľ, ktorý dotknutý daňový systém sleduje a ktorý smeruje najmä k sociálnej alebo environmentálnej ochrane, Komisiou v každom prípade pri skúmaní zlučiteľnosti pomoci s vnútorným trhom zohľadnený. Takáto *možnosť* by totiž nemohla byť považovaná za postačujúcu vzhľadom na povinnosť reštriktívneho výkladu článku 107 ods. 2 a 3 ZFEÚ a na širokú mieru voľnej úvahy, ktorou Komisia v rámci tohto preskúmania disponuje[99], obzvlášť v neharmonizovanej oblasti, akou je zdaňovanie.

158. Preto hoci samotné odvolanie sa členským štátom na legitímny cieľ nemôže samo osebe viesť k vylúčeniu určitého štátneho opatrenia z pôsobnosti článku 107 ods. 1 ZFEÚ, ako rozhodol Súdny dvor okrem iného v rozsudkoch Taliansko/Komisia[100] a British Aggregates/Komisia[101], musí však existovať možnosť odvolať sa na každý legitímny cieľ *v osobitnom kontexte druhého kroku metódy referenčného rámca*, a síce pri skúmaní porovnateľnosti.

159. Potvrdenie tohto prístupu nachádzam v nedávnych rozsudkoch ANGED, v ktorých Súdny dvor posudzoval porovnateľnosť s ohľadom na ochranu životného prostredia a územného plánovania bez toho, aby tieto ciele označil za „vlastné“ dotknutému daňovému systému.[102]

160. Vzhľadom na uvedené je potrebné v rámci prejednávanej veci preskúmať, či sa na jednej strane daňovníci, ktorí patria do pôsobnosti oslobodenia od dane stanoveného v § 6a GrEStG, a na druhej strane tí, ktorí do tejto pôsobnosti nepatria, nachádzajú v skutkovo a právne porovnateľnej situácii s ohľadom na *všetky ciele* sledované daňou z nadobudnutia pozemkov.

161. V súvislosti s prístupmi, ktoré zastávajú vnútroštátny súd, spoločnosť A-Brauerei a nemecká vláda, som rovnako toho názoru, že v tomto prípade to tak nie je, a preto uvedené oslobodenie od dane nie je selektívne.

a) O neporovnateľnosti postupov transformácie uskutočnených v rámci skupiny s postupmi uskutočnenými mimo skupiny

162. Po prvé, oslobodenie od dane stanovené v § 6a GrEStG sa týka postupov zlúčenia alebo splynutia, rozdelenia alebo prevodu majetku[103] v rámci skupiny spoločností, na ktorých sa zúčastňuje ovládajúci podnik a jedna alebo viacero spoločností ovládaných týmto ovládajúcim podnikom, alebo viacero ovládaných spoločností ovládajúceho podniku.

98 Pozri body 61 až 73 týchto návrhov.

99 Pozri bod 76 týchto návrhov.

100 Rozsudok z 2. júla 1974, (173/73, EU:C:1974:71, body 21, 22, 27 a 28).

101 Rozsudok z 22. decembra 2008 (C-487/06 P, EU:C:2008:757, body 86 až 93).

102 Rozsudky z 26. apríla 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, body 49 až 56); ANGED (C-234/16 a C-235/16, EU:C:2018:281, body 42 až 50), ako aj ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2018:291, body 37 až 46).

103 § 6a GrEStG totiž odkazuje na postupy transformácie v zmysle § 1 ods. 1 bodov 1 až 3 UmwG, ktorý sa týka postupov zlúčenia alebo splynutia, rozdelenia alebo prevodu majetku.

163. Podľa Komisie je cieľ, ktorý sleduje § 1 GrEStG, čisto daňovej povahy, t. j. zdaňovanie všetkých výmenných obchodov, ktoré právne alebo hospodársky vedú k prevodu majetku. Vzhľadom na tento cieľ sa pritom podľa nej podniky nadobúdajúce pozemky mimo skupiny nachádzajú v skutkovo a právne porovnateľnej situácii s podnikmi, ktorým sa dotknuté oslobodenie od dane poskytuje.

164. S týmto stanoviskom Komisie nesúhlasím. Podľa môjho názoru postupy transformácie uskutočnené *v rámci* skupiny nie sú porovnateľné s postupmi uskutočnenými *mimo* skupiny.

165. Z hospodárskeho hľadiska je totiž každý pozemok patriaci skupine spoločností nepriamo vlastnený materskou spoločnosťou vo výške jej podielu v spoločnosti, ktorá je zákonným vlastníkom pozemku. V tejto súvislosti pripomínam, že výnimka ustanovená v § 6a GrEStG je podmienená tým, že ovládajúci podnik vlastní najmenej 95 % základného imania spoločnosti zúčastnenej na transformácii. V takomto prípade je vplyv určitého postupu transformácie z hospodárskeho hľadiska neutrálny alebo okrajový, pričom ovládajúci podnik zostáva pred a po tomto postupe nepriamym vlastníkom daného pozemku, tak ako to v podstate uviedol vnútroštátny súd.[104] Spoločnosť A-Brauerei v tom istom zmysle uviedla, že účelom tohto ustanovenia bolo oslobodiť od dane postupy, pri ktorých nedochádza k zmene vo faktickej moci nad dotknutými pozemkami.

166. Inými slovami, a ako to potvrdila nemecká vláda na pojednávaní, účinkom § 6a GrEStG je zabránenie dvojitému hospodárskemu zdaneniu v rámci skupín spoločností. Vzhľadom na to, že daň musí byť pri nadobudnutí pozemku do majetku jednej zo spoločností patriacich do skupiny zaplatená, bolo by nespravodlivé túto daň pri každej transformácii v rámci tejto skupiny spoločností opätovne vyberať.

167. Podľa môjho názoru táto osobitosť postupov transformácie uskutočnených *v rámci skupiny* medzi spoločnosťami prepojenými najmenej 95 % podielom bráni tomu, aby sa tieto postupy považovali za porovnateľné s nadobudnutím pozemkov uskutočneným *mimo skupiny*, ako napríklad obyčajnou kúpou medzi nezávislými osobami.

b) O neporovnateľnosti postupov transformácie uskutočnených v rámci skupiny s inými reštrukturalizačnými opatreniami uskutočnenými v rámci skupiny

168. Po druhé, Komisia tvrdila, že postupy transformácie uskutočnené v rámci skupiny sú vzhľadom na fiškálny cieľ sledovaný daňou z nadobudnutia pozemkov porovnateľné s ostatnými reštrukturalizačnými opatreniami prijatými v rámci skupiny. Ako príklad uviedla, že pri predaji pozemku medzi spoločnosťami patriacimi do tej istej skupiny nemožno uplatniť oslobodenie od dane stanovené uvedeným ustanovením.

169. Tento postoj Komisie je prekvapujúci. Zdá sa mi totiž, že právo Únie, a presnejšie smernica 2009/133/ES[105], uznali osobitosť postupov transformácie v rámci skupiny, a to najmä postupov zlúčenia, o aké ide v prejednávanej veci. Článok 4 ods. 1 tejto smernice tak stanovuje, že kapitálové zisky – vrátane ziskov z nehnuteľností – sa v prípade zlúčenia, splynutia alebo čiastočného rozdelenia nezdaňujú.[106]

104 Pozri bod 139 týchto návrhov.

105 Smernica Rady z 19. októbra 2009 o spoločnom systéme zdaňovania, uplatniteľnom pri zlučovaní, rozdeľovaní, čiastočnom rozdeľovaní, prevode aktív a výmene akcií spoločností rôznych členských štátov a pri premiestnení sídla SE alebo SCE medzi členskými štátmi (Ú. v. EÚ L 310, 2009, s. 34).

106 Pozri článok 4 ods. 1 smernice 2009/133: „Zlúčenie, rozdelenie alebo čiastočné rozdelenie nevedie k zdaneniu kapitálových ziskov vypočítaných ako rozdiel medzi reálnou hodnotou prevedených aktív a pasív a ich hodnotou na daňové účely“.

170. Naopak, táto výhoda nebola zákonodarcom Únie rozšírená na iné transakcie medzi spoločnosťami tej istej skupiny, obzvlášť na obyčajné predaje aktív medzi týmito spoločnosťami. Tento rozdiel v zaobchádzaní sa podľa môjho názoru dá vysvetliť špecifickosťou reštrukturalizačných postupov, ktorú zdôraznila aj spoločnosť A-Brauerei. Reštrukturalizačné postupy totiž majú najmä vzhľadom na ich rozsah špecifické právne účinky na právnu subjektivitu a/alebo majetok dotknutých spoločností. Napríklad postupy zlúčenia v zásade spôsobujú zánik právnickej osoby a prechod jej majetku na prijímajúcu spoločnosť. V porovnaní s tým má obyčajný predaj len ten účinok, že ním dochádza k prevodu aktív do majetku inej osoby.

171. Tento objektívny rozdiel v povahe podľa mňa vylučuje, aby sa postupy transformácie mohli považovať za porovnateľné s inými transakciami medzi spoločnosťami tej istej skupiny, obzvlášť s predajmi, pokiaľ ide o daň uplatniteľnú na transakcie s pozemkami, či už ide o priamu daň z kapitálových ziskov, alebo o nepriamu daň z nadobudnutia pozemkov, o akú ide v spore vo veci samej.

c) O neporovnateľnosti postupov transformácie dosahujúcich 95 % prah účasti s postupmi transformácie, ktoré tento prah nedosahujú

172. Po tretie, pripomínam, že § 6a GrEStG stanovuje 95 % prah účasti na ovládanej spoločnosti alebo ovládaných spoločnostiach zúčastňujúcich sa na postupe transformácie. Ako uviedla nemecká vláda, na to, aby bolo možné si oslobodenie od dane, o ktoré ide v spore vo veci samej, uplatniť, sa na transformácii musia podieľať:

– ovládajúca spoločnosť a ovládaná spoločnosť,

– ovládajúca spoločnosť a viaceré ovládané spoločnosti alebo

– viaceré ovládané spoločnosti ovládajúcej spoločnosti.

173. Podľa uvedeného ustanovenia je „ovládaná“ spoločnosť tá spoločnosť, ktorej imanie alebo majetok je vo výške najmenej 95 % priamo alebo nepriamo vo vlastníctve ovládajúceho podniku. Existuje preto rozdiel v zaobchádzaní na jednej strane s účasťami nedosahujúcimi prah 95 % a na druhej strane s účasťami, ktoré tento prah dosahujú alebo ho prevyšujú, pričom oslobodenie od dane možno využiť len v tomto druhom prípade.

174. Tieto účasti sa však nenachádzajú v porovnateľnej situácii, pretože 95 % prah účasti je zároveň podmienkou zdanenia na základe § 1 ods. 2a a 3 GrEStG, ako to správne uviedli spoločnosť A-Brauerei a nemecká vláda.

175. Podľa číselného príkladu poskytnutého spoločnosťou A-Brauerei, nadobudnutie 94 % účasti v spoločnosti, ktorá je vlastníkom pozemkov na nemeckom území, nie je zdaniteľné na základe § 1 ods. 2a a 3 GrEStG. Naopak, pre následné zlúčenie dcérskej spoločnosti s materskou spoločnosťou by oslobodenie od dane stanovené v § 6a GrEStG neplatilo, a preto by bolo zdaniteľné. V takomto prípade by teda bola daň pri príležitosti týchto dvoch postupov vybraná len jedenkrát.

176. Naopak, nadobudnutie 95 % alebo vyššej účasti v tej istej spoločnosti je zdaniteľné podľa § 1 GrEStG, zatiaľ čo následnému zlúčeniu by sa priznalo oslobodenie od dane stanovené v § 6a GrEStG. Daň by bola pri príležitosti týchto dvoch postupov takisto vybraná len jedenkrát.

177. Preto 95 % prah účasti požadovaný na priznanie oslobodenia od dane (§ 6a GrEStG), skúmaný spolu s 95 % prahom účasti stanoveným ako podmienka zdanenia (§ 1 ods. 2 a 3 GrEStG), nevytvára rozdiel medzi porovnateľnými situáciami, ale naopak, umožňuje zabezpečiť nediskriminačné zaobchádzanie s rôznymi postupmi, ktorých sa predmetný systém vo veci samej týka.

178. Vzhľadom na vyššie uvedené sa domnievam, že daňovníci, ktorí patria do pôsobnosti oslobodenia od dane stanoveného v § 6a GrEStG na jednej strane, a tí, ktorí do nej na druhej strane nepatria, sa nenachádzajú v skutkovo a právne porovnateľnej situácii vzhľadom na ciele, ktoré predmetná daň v spore vo veci samej sleduje. Toto oslobodenie od dane preto nie je v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ selektívne.

179. Subsidiárne, pre prípad, že by Súdny dvor rozhodol, že tieto kategórie daňovníkov sa nachádzajú v porovnateľnej situácii, sa v ďalšej časti budem zaoberať existenciou odôvodnenia založeného na povahe alebo všeobecnej štruktúre dotknutého systému.

3. O existencii odôvodnenia založeného na povahe alebo všeobecnej štruktúre dotknutého systému

180. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že pojem „štátna pomoc“ nezahŕňa štátne opatrenia zavádzajúce rozlišovanie medzi podnikmi, ktoré sú v dôsledku toho *a priori* selektívne, pokiaľ toto rozlišovanie vyplýva z povahy alebo celkovej štruktúry systému, do ktorého tieto opatrenia patria. [107]

181. V daňovej oblasti je rozsah takéhoto odôvodnenia stanovený nasledujúcim spôsobom. Opatrenie možno odôvodniť všeobecnou povahou a štruktúrou daňového systému vtedy, ak dotknutý členský štát môže preukázať, že toto opatrenie vyplýva priamo zo základných alebo hlavných zásad jeho daňového systému. V tomto ohľade je potrebné rozlišovať medzi na jednej strane cieľmi, ktoré sú stanovené pre osobitný daňový systém a nie sú vlastné tomuto systému, a na druhej strane vlastnými mechanizmami samotného daňového systému, ktoré sú nevyhnutné na uskutočňovanie týchto cieľov. [108]

182. Podobne ako pri rozlíšení medzi „vlastným cieľom“ a „externými cieľmi“, ktoré bolo skúmané v rámci druhého kroku [109], považujem rozlíšenie medzi „vlastnými mechanizmami samotného daňového systému“ a „cieľmi, ktoré… nie sú vlastné tomuto systému“, za ťažko uskutočniteľné.

183. Na jednej strane je otázne, či výraz „samotný daňový systém“ odkazuje na referenčný rámec – ktorý sa týka dane z nadobudnutia pozemkov v spore vo veci samej – alebo na celé daňovníctvo určitého členského štátu.

184. Podľa môjho názoru by obmedzením tohto pojmu na mechanizmy vlastné celému daňovníctvu určitého členského štátu hrozilo, že sa tretí krok tejto metódy referenčného rámca zbaví akéhokoľvek potrebného účinku. V takom prípade by totiž odôvodnenie založené na boji proti zneužívajúcim postupom alebo na snahe zabrániť dvojitému zdaneniu bolo v rámci sporu vo veci samej prípustné len vtedy, ak by bola štruktúra *celého daňovníctva* Spolkovej republiky Nemecko usporiadaná podľa týchto cieľov.

185. Domnievam sa preto, že pojem „vlastné mechanizmy samotného daňového systému“ odkazuje na mechanizmy vlastné *len referenčnému rámcu*, ktorý sa týka dane z nadobudnutia pozemkov v spore vo veci samej. Potvrdenie tohto výkladu vidím v oznámení Komisie o pojme štátna pomoc, ktoré jednoznačne odkazuje na vlastné základné alebo určujúce zásady „referenčného systému“. [110]

107 Pozri najmä rozsudky z 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisia (C-487/06 P, EU:C:2008:757, bod 83); z 21. júna 2012, BNP Paribas a BNL/Komisia (C-452/10 P, EU:C:2012:366, bod 101); z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 42), ako aj z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 58).

108 Pozri najmä rozsudky zo 6. septembra 2006, Portugalsko/Komisia (C-88/03, EU:C:2006:511, bod 81); z 8. septembra 2011, Paint Graphos a i. (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 65); z 18. júla 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, bod 22), ako aj z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 43).

109 Pozri body 149 až 159 týchto návrhov.

110 Oznámenie Komisie o pojme „štátna pomoc“, bod 138.

186. Na druhej strane a bez ohľadu na predchádzajúcu poznámku je deliaca čiara medzi „vlastnými mechanizmami“ predmetného daňového systému a „cieľmi, ktoré… nie sú vlastné tomuto systému“, takisto prameňom ťažkostí. V tejto súvislosti odkazujem na moje pripomienky o rozdiele medzi „vlastným cieľom“ a „externými cieľmi“ v kontexte posúdenia porovnateľnosti. [111]

187. Vzhľadom na uvedené Komisia vo svojom oznámení o pojme „štátna pomoc“ identifikovala viacero cieľov, ktoré podľa nej možno v rámci tohto tretieho kroku uplatniť, ako napríklad potreba boja proti podvodom alebo daňovým únikom, potreba zohľadniť osobitné účtovné požiadavky, zvládnuteľnosť administratívnych aspektov, zásada daňovej neutrality, progresívny charakter dane z príjmu a jej prerozdeľovací účel, potreba vyhnúť sa dvojitému zdaneniu alebo cieľ optimalizácie vymáhania daňových dlhov. [112]

188. V kontexte prejednávanej veci sa mi pritom zdá, že odôvodnenie uvedené spoločnosťou A-Brauerei a nemeckou vládou zodpovedá viacerým cieľom identifikovaným Komisiou.

189. Po prvé, spoločnosť A-Brauerei uviedla, že oslobodenie od dane stanovené v § 6a GrEStG spočíva priamo na základných alebo riadiacich zásadách systému dane z nadobudnutia pozemkov, keďže táto daň sa týka právnych postupov vedúcich k zmene faktickej moci nad pozemkami nachádzajúcimi sa na vnútroštátnom území.

190. Toto odôvodnenie, ktoré možno priradiť k cieľu zabránenia dvojitému zdaneniu, ktorý predmetný systém vo veci samej sleduje, musí byť podľa môjho názoru uznané z dôvodov uvedených v bodoch 162 až 167 týchto návrhov.

191. Po druhé, nemecká vláda potvrdila, že oslobodenie od dane stanovené v § 6a GrEStG zodpovedá cieľu vytýčenému pre daň z nadobudnutia pozemkov, ktorým je zdanenie objektívnych finančných schopností nadobúdateľa alebo predávajúceho, ktoré sa pri prevode pozemku prejavia. Postupy uvedené v § 6a GrEStG by však nemali na finančné schopnosti účastníkov žiaden vplyv, pretože títo účastníci nie sú nezávislými osobami, ale sú navzájom prepojení najmenej 95 % účasťou ovládajúceho podniku na základnom imaní jednej alebo viacerých zúčastnených spoločností.

192. Opäť, nevidím žiaden dôvod spochybniť platnosť tohto vysvetlenia.

193. Na záver, spoločnosť A-Brauerei a nemecká vláda takisto odôvodnili požiadavku týkajúcu sa dôb vlastníctva v trvaní päť rokov pred a po postupe transformácie, pokiaľ ide o 95 % účasť na základnom imaní ovládanej spoločnosti. [113] Podľa ich vysvetlení tieto doby umožňujú zabrániť tomu, aby sa oslobodenie od dane stanovené v § 6a GrEStG uplatnilo na niektoré zneužívajúce praktiky spočívajúce najmä v nadobudnutí podielov v spoločnostiach na krátke obdobie na účely uskutočnenia transformácií, ktoré nepodliehajú dani z nadobudnutia pozemkov.

194. V tejto súvislosti zdôrazňujem, že vnútroštátny súd platnosť tohto vysvetlenia potvrdil. Navyše článok 3 ods. 2 písm. b) smernice 2011/96/EÚ umožňuje členským štátom analogicky podmieniť poskytnutie daňového zvýhodnenia trvaním účasti na imaní dcérskej spoločnosti. [114]

111 Pozri body 149 až 159 týchto návrhov.

112 Oznámenie Komisie o pojme „štátna pomoc“, bod 139.

113 Podľa vysvetlení poskytnutých vnútroštátnym súdom, v prípade zlúčenia nie je druhá doba v trvaní päť rokov podľa extenzívneho výkladu, ktorý prijal, uplatniteľná. Pozri bod 30 týchto návrhov.

114 Smernica Rady z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. EÚ L 345, 2011, s. 8). Podľa odôvodnenia 3 tejto smernice je jej cieľom oslobodiť dividendy a iné prerozdelenie ziskov, ktoré sú vyplácané dcérskymi spoločnosťami ich materským spoločnostiam, od zrážkovej dane a vylúčiť dvojité zdanenie týchto príjmov na úrovni materskej spoločnosti. Podľa článku 3 ods. 2 písm. b) uvedenej smernice majú členské štáty možnosť túto smernicu neuplatňovať na tie zo svojich spoločností, ktoré neudržiavajú počas súvislého obdobia aspoň dvoch rokov podiely kvalifikujúce ich za materské spoločnosti, alebo na tie zo svojich spoločností, v ktorých spoločnosť iného členského štátu neudržiava takýto podiel počas súvislého obdobia aspoň dvoch rokov.

195. Z vyššie uvedeného vyplýva, že podmienky poskytnutia oslobodenia od dane stanovené v § 6a GrEStG sú odôvodnené povahou a všeobecnou štruktúrou daňového systému, o ktorý ide v spore vo veci samej, a preto toto oslobodenie od dane nepredstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

VII. Návrh

196. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku, ktorú položil Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko), takto:

Článok 107 ods. 1 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že daňové zvýhodnenie, o aké ide v spore vo veci samej, pri ktorom sa od dane z nadobudnutia pozemkov oslobodí postup transformácie v rámci skupiny spoločností, v tomto prípade zlúčenie, na ktorom sa zúčastňujú ovládajúci podnik a ovládaná spoločnosť, pričom ovládajúci podnik musí mať najmenej 95 % účasť v ovládanej spoločnosti počas piatich rokov pred týmto postupom a v zásade počas piatich rokov po ňom, sa považuje za všeobecné opatrenie, a preto ho nemožno označiť za „štátnu pomoc“.