



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)

της 19ης Δεκεμβρίου 2018\*

«Προδικαστική παραπομπή – Κρατικές ενισχύσεις – Άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ – Φόρος μεταβίβασης ακινήτων – Απαλλαγή – Μεταβιβάσεις της κυριότητας ακινήτου που επήλθαν λόγω πράξεων μετατροπής που διενεργήθηκαν εντός ορισμένων ομίλων εταιριών – Έννοια της “κρατικής ενίσχυσης” – Προϋπόθεση του επιλεκτικού χαρακτήρα – Δικαιολόγηση»

Στην υπόθεση C-374/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο, Γερμανία) με απόφαση της 30ής Μαΐου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 21 Ιουνίου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

**Finanzamt B**

κατά

**A-Brauerei,**

παρισταμένου του:

**Bundesministerium der Finanzen,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts, Πρόεδρο, R. Silva de Lapuerta, Αντιπρόεδρο, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, A. Prechal (εισηγήτρια), M. Βηλαρά, F. Biltgen, K. Jürimäe και K. Λυκούργο, προέδρους τμήματος, M. Plešič, J. Malenovský, E. Levits, L. Bay Larsen, C. G. Fernlund και S. Rodin, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: H. Saugmandsgaard Øe

γραμματέας: K. Malacek, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ’ ακροατηρίου συζητήσεως της 11ης Ιουνίου 2018,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η A-Brauerei, εκπροσωπούμενη από τους K. Naeve και B. Pignot, Rechtsanwälte, και από τις K. Seiferth και C. Tillmann, καθώς και από τον A. Linn, Steuerberater,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την K. Blanck-Putz καθώς και από τους B. Stromsky και T. Maxian Rusche,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2018,

εκδίδει την ακόλουθη

### **Απόφαση**

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Finanzamt B (φορολογικής αρχής της Β, Γερμανία) (στο εξής: Finanzamt) και της A-Brauerei σχετικά με την άρνηση της εν λόγω αρχής να χορηγήσει στην ως άνω εταιρία την απαλλαγή από τον φόρο μεταβίβασης ακινήτων η οποία μπορεί να χορηγηθεί, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, βάσει του φορολογικού δικαίου της Γερμανίας, σε εταιρίες που αποκτούν δικαίωμα κυριότητας επί ακινήτων, στο πλαίσιο πράξεων μετατροπής που διενεργούνται εντός ορισμένων ομίλων εταιριών.

### **Το γερμανικό δίκαιο**

#### ***Ο νόμος περί μετατροπής των εταιριών***

- 3 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, του Umwandlungsgesetz (νόμος περί μετατροπής των εταιριών), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: UmwG), ορίζει:

«Τα εδρεύοντα στην ημεδαπή υποκείμενα δικαίου επιδέχονται μετατροπή

1. διά συγχωνεύσεως·
2. διά διασπάσεως (διάσπαση με λύση της εταιρίας και με μεταβίβαση του συνόλου της περιουσίας, διάσπαση χωρίς λύση της εταιρίας και με μερική μεταβίβαση της περιουσίας, διάσπαση με θυγατρικοποίηση)·
3. διά μεταβιβάσεως της περιουσίας·

[...]».

- 4 Το άρθρο 2 του UmwG προβλέπει:

«Τα υποκείμενα δικαίου δύνανται να συγχωνευθούν διά λύσεως άνευ εκκαθαρίσεως

1. μέσω απορροφήσεως διά μεταβιβάσεως του συνόλου της περιουσίας ενός ή περισσότερων υποκειμένων δικαίου (απορροφώμενα υποκείμενα δικαίου) σε υφιστάμενο άλλο υποκείμενο δικαίου (απορροφών υποκείμενο δικαίου) [...]».

### ***Ο νόμος περί φόρου μεταβίβασης ακινήτων***

- 5 Το άρθρο 1 του Grunderwerbsteuergesetz (νόμου περί φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: GrEStG), ορίζει τα εξής:

«(1) Όταν αφορούν ακίνητα που βρίσκονται στην ημεδαπή, οι ακόλουθες νομικές πράξεις υπόκεινται σε φόρο μεταβιβάσεως ακινήτων:

1. σύμβαση πώλησεως ή άλλη δικαιοπραξία που θεμελιώνει δικαίωμα για τη μεταβίβαση της κυριότητας·
2. η συμφωνία περί μεταβιβάσεως της κυριότητας, αν δεν έχει προηγηθεί δικαιοπραξία η οποία θεμελιώνει δικαίωμα για τη μεταβίβαση της κυριότητας·
3. η μεταβίβαση της κυριότητας, αν δεν έχει προηγηθεί δικαιοπραξία που θεμελιώνει δικαίωμα για τη μεταβίβαση της κυριότητας και δεν απαιτείται συμφωνία για τη μεταβίβαση της κυριότητας [...]

[...]

(2) Υπόκεινται επίσης στον φόρο μεταβιβάσεως ακινήτων οι νομικές πράξεις οι οποίες, χωρίς να θεμελιώνουν δικαίωμα μεταβιβάσεως της κυριότητας, παρέχουν τη δυνατότητα, νομικά ή οικονομικά, σε άλλο πρόσωπο να εκμεταλλεύεται για λογαριασμό του ακίνητο που βρίσκεται στην ημεδαπή.

(2a) Αν ακίνητο που βρίσκεται στην ημεδαπή ανήκει στην περιουσία προσωπικής εταιρίας και αν κατά τη διάρκεια περιόδου πέντε ετών μεταβληθεί άμεσα ή έμμεσα η σύνθεση των εταίρων κατά τέτοιο τρόπο ώστε τουλάχιστον το 95 % των εταιρικών μεριδίων να μεταφερθεί σε νέους εταίρους, θεωρείται ότι πρόκειται για δικαιοπραξία αφορώσα τη μεταβίβαση της κυριότητας ακινήτου σε νέα προσωπική εταιρία. [...]

(3) Αν ακίνητο που βρίσκεται στην ημεδαπή ανήκει στην περιουσία εταιρίας και εφόσον δεν χωρεί φορολόγηση βάσει της παραγράφου 2a, στον φόρο υπόκεινται επίσης οι ακόλουθες νομικές πράξεις:

1. δικαιοπραξία η οποία θεμελιώνει δικαίωμα μεταβιβάσεως ενός ή περισσότερων εταιρικών μεριδίων, όταν κατόπιν της μεταβιβάσεως τουλάχιστον το 95 % των εταιρικών μεριδίων κατέχεται αποκλειστικώς, με άμεσο ή έμμεσο τρόπο, από τον αποκτώντα ή από ελέγχουσες και ελεγχόμενες εταιρίες ή από ελεγχόμενα πρόσωπα, ή ακόμη από ελεγχόμενες εταιρίες ή ελεγχόμενα πρόσωπα·
2. η άμεση ή έμμεση συγκέντρωση τουλάχιστον του 95 % των εταιρικών μεριδίων, αν δεν έχει προηγηθεί ενοχική δικαιοπραξία κατά την έννοια του σημείου 1·
3. δικαιοπραξία η οποία θεμελιώνει δικαίωμα μεταβιβάσεως, κατά τρόπο άμεσο ή έμμεσο, τουλάχιστον του 95 % των εταιρικών μεριδίων·
4. η άμεση ή έμμεση μεταβίβαση τουλάχιστον του 95 % των εταιρικών μεριδίων, αν δεν έχει προηγηθεί ενοχική δικαιοπραξία κατά την έννοια του σημείου 3.»

- 6 Το άρθρο 6a του GrEStG, το οποίο προστέθηκε στον νόμο αυτόν με το άρθρο 7 του Wachstumsbeschleunigungsgesetz (νόμου για την επιτάχυνση της οικονομικής ανάπτυξης), της 22ας Δεκεμβρίου 2009 (BGBl. 2009 I, σ. 3950), υπό τον τίτλο «Φορολογικό πλεονέκτημα κατά τις αναδιαρθρώσεις εντός ομίλου εταιριών», όπως ίσχυε κατά τον χρόνο της διαφοράς της κύριας δίκης, προβλέπει τα εξής:

«Όταν πρόκειται για φορολογητέα νομική πράξη κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 3, και κατά το άρθρο 1, παράγραφος 2a ή 3, η οποία έπεται μετατροπής κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημεία 1 έως 3, του [UmwG], δεν επιβάλλεται φόρος [...] η πρώτη περίοδος έχει εφαρμογή επίσης για ανάλογες μετατροπές που προβλέπονται από το δίκαιο κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή κράτους επί του οποίου έχει εφαρμογή η Συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο. Η πρώτη περίοδος έχει εφαρμογή μόνον όταν στην πράξη μετατροπής μετέχουν αποκλειστικώς μία ελέγχουσα επιχείρηση και μία ή περισσότερες εταιρίες ελεγχόμενες από τη συγκεκριμένη ελέγχουσα επιχείρηση ή περισσότερες εταιρίες ελεγχόμενες από μία ελέγχουσα επιχείρηση. Κατά την έννοια της τρίτης περιόδου, “ελεγχόμενη” είναι μια εταιρία της οποίας το κεφάλαιο ή η εταιρική περιουσία κατέχεται αδιαλείπτως από την ελέγχουσα εταιρία, άμεσα ή έμμεσα ή εν μέρει άμεσα και εν μέρει έμμεσα, κατά ποσοστό τουλάχιστον 95 %, επί πέντε έτη πριν από τη νομική αυτή πράξη και επί πέντε έτη μετά από αυτήν.»

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα**

- 7 Η A-Brauerei, εταιρία η οποία ασκεί εμπορική δραστηριότητα, κατείχε το 100 % των εταιρικών μεριδίων της T-GmbH, εταιρίας που είχε την κυριότητα διαφόρων ακινήτων και η μοναδική μέτοχος μιας άλλης εταιρίας.
- 8 Με σύμβαση της 1ης Αυγούστου 2012, η T-GmbH μεταβίβασε στη A-Brauerei το σύνολο της περιουσίας της, συμπεριλαμβανομένων των ως άνω ακινήτων, με όλα τα σχετικά δικαιώματα και τις υποχρεώσεις, στο πλαίσιο μετατροπής διά συγχωνεύσεως με απορρόφηση, βάσει του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 1, και του άρθρου 2, σημείο 1, του UmwG, στην οποία συμμετείχαν μόνον οι δύο αυτές εταιρίες.
- 9 Η συγχώνευση τέθηκε σε ισχύ με την καταχώρισή της στο εμπορικό μητρώο στις 24 Σεπτεμβρίου 2012, ημερομηνία κατά την οποία έπαυσε να υφίσταται η T-GmbH, η οποία ανήκε κατά 100 % στην A-Brauerei επί πέντε και πλέον έτη πριν από την εν λόγω συγχώνευση.
- 10 Με πράξη επιβολής φόρου της 7ης Ιουνίου 2013, η Finanzamt ζήτησε την καταβολή του φόρου μεταβίβασης ακινήτων που όφειλε η A-Brauerei, δεδομένου ότι η μεταβίβαση προς αυτήν, ως απορροφώσα εταιρία, των ακινήτων που ανήκαν στην T-GmbH, ως απορροφώμενη εταιρία, λόγω της συγχώνευσης των δύο αυτών επιχειρήσεων και της συνακόλουθης καθολικής μεταβίβασης της περιουσίας της απορροφώμενης εταιρίας προς την απορροφώσα εταιρία, συνιστούσε φορολογητέα πράξη, δυνάμει του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 3, του GrEStG και δεν ενέπιπτε στην απαλλαγή του άρθρου 6a του GrEStG.
- 11 Με απόφαση της 19ης Ιουλίου 2013, η Finanzamt απέρριψε την διοικητική προσφυγή της A-Brauerei κατά της ως άνω πράξης επιβολής φόρου, με το αιτιολογικό ότι η T-GmbH δεν ήταν «ελεγχόμενη εταιρία», υπό την έννοια του εν λόγω άρθρου 6a, διότι η εταιρία αυτή έπαυσε να υφίσταται μετά τη συγχώνευση και επομένως δεν συνέτρεχε η επιβαλλόμενη από το εν λόγω άρθρο 6a προϋπόθεση της κατοχής συμμετοχής, κατά τουλάχιστον 95 %, επί πενταετία μετά την πράξη συγχώνευσης.
- 12 Με απόφαση της 14ης Οκτωβρίου 2014, το Finanzgericht Nürnberg (φορολογικό δικαστήριο Νυρεμβέργης, Γερμανία) δέχθηκε την ένδικη προσφυγή που άσκησε η A-Brauerei κατά της αποφάσεως αυτής, με το αιτιολογικό ότι, εν προκειμένω, μπορούσε να χορηγηθεί στην εταιρία αυτή το φορολογικό πλεονέκτημα του άρθρου 6a του GrEStG.

- 13 Η Finanzamt άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου, Γερμανία).
- 14 Με παρεμπίπτουσα απόφαση της 25ης Νοεμβρίου 2015, το εν λόγω δικαστήριο επικύρωσε την ερμηνεία του άρθρου 6α του GrEStG που έγινε δεκτή πρωτοδίκως, με την αιτιολογία ότι η προϋπόθεση σχετικά με τη διάρκεια κατοχής είχε εφαρμογή μόνον εάν μπορούσε εν τοις πράγμασι να τηρηθεί κατά τη συγκεκριμένη πράξη μετατροπής, πράγμα που δεν συνέβαινε στην περίπτωση της επίμαχης στην κύρια δίκη πράξης συγχώνευσης, διότι αναγκαία απόρροια της συγχώνευσης αυτής ήταν η εξαφάνιση της απορροφώμενης εταιρίας.
- 15 Με την ως άνω παρεμπίπτουσα απόφαση, το αιτούν δικαστήριο εξέτασε αυτεπαγγέλτως κατά πόσον έπρεπε να μείνει ανεφάρμοστο το άρθρο 6α του GrEStG, για τον λόγο ότι το φορολογικό πλεονέκτημα που παρέχει το άρθρο αυτό έπρεπε να χαρακτηριστεί ως «κρατική ενίσχυση», κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, και επομένως θα μπορούσε να συντρέχει παράβαση της υποχρέωσης κοινοποίησης και της υποχρέωσης standstill που προβλέπει το άρθρο 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ.
- 16 Συναφώς, το Bundesministerium der Finanzen (Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών, Γερμανία), το οποίο παρενέβη στη διαδικασία ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, επισήμανε ότι το φορολογικό πλεονέκτημα που προβλέπεται στο άρθρο 6α του GrEStG δεν κοινοποιήθηκε στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή και, επομένως, η Επιτροπή δεν κίνησε καμία διαδικασία εξέτασης του φορολογικού αυτού πλεονεκτήματος. Ωστόσο, το Υπουργείο προέβαλε, παραπέμποντας στην απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 7ης Νοεμβρίου 2014, Autogrill España κατά Επιτροπής (T-219/10, EU:T:2014:939), ότι το επίμαχο πλεονέκτημα δεν συνιστούσε «κρατική ενίσχυση», κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, διότι ήταν αδύνατο να χαρακτηριστούν οι επιχειρήσεις στις οποίες παρασχέθηκε το εν λόγω πλεονέκτημα ως ανήκουσες σε προνομιούχο κατηγορία βάσει των ιδιαίτερων ιδιοτήτων τους, και άρα δεν συνέτρεχε η προϋπόθεση του επιλεκτικού χαρακτήρα την οποία θέτει η εν λόγω διάταξη.
- 17 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το εξής προδικαστικό ερώτημα:
- «Έχει το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ την έννοια ότι υφίσταται απαγορευόμενη ενίσχυση κατά τη διάταξη αυτή όταν, σύμφωνα με καθεστώς που ισχύει σε κράτος μέλος, δεν επιβάλλεται φόρος μεταβιβάσεως ακινήτων για φορολογητέα απόκτηση κατόπιν μετατροπής (συγχωνεύσεως), αν στην πράξη μετατροπής μετέχουν συγκεκριμένα υποκείμενα δικαίου (ελέγχουσα επιχείρηση και ελεγχόμενη επιχείρηση) και η συμμετοχή της ελέγχουσας επιχείρησης στην ελεγχόμενη επιχείρηση ανέρχεται σε ποσοστό 100 % επί πέντε έτη πριν από και επί πέντε έτη μετά τη σχετική νομική πράξη;»

#### **Επί του προδικαστικού ερωτήματος**

- 18 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, εάν το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι φορολογικό πλεονέκτημα, όπως αυτό της κύριας δίκης, το οποίο συνίσταται στην απαλλαγή από τον φόρο μεταβίβασης ακινήτων της μεταβίβασης της κυριότητας ακινήτου η οποία πραγματοποιήθηκε λόγω πράξης μετατροπής διενεργηθείσας αποκλειστικώς μεταξύ εταιριών του ίδιου ομίλου, συνδεδεμένων με σχέση συμμετοχής κατά ποσοστό τουλάχιστον 95 % επί ελάχιστο και συνεχές διάστημα πέντε ετών πριν από την εν λόγω νομική πράξη και πέντε ετών μετά από αυτήν, πληροί την προϋπόθεση του επιλεκτικού χαρακτήρα του πλεονεκτήματος, που θέτει η διάταξη αυτή.

- 19 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, για τον χαρακτηρισμό εθνικού μέτρου ως «κρατικής ενίσχυσης», κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, απαιτείται να πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις. Πρώτον, πρέπει να πρόκειται για κρατική παρέμβαση ή παρέμβαση μέσω κρατικών πόρων. Δεύτερον, η παρέμβαση αυτή πρέπει να μπορεί να επηρεάσει το εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών. Τρίτον, η παρέμβαση πρέπει να παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα υπέρ του δικαιούχου. Τέταρτον, πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό (απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 53 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 20 Όσον αφορά την προϋπόθεση του επιλεκτικού χαρακτήρα του πλεονεκτήματος, που αποτελεί συστατικό στοιχείο της κατ' άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ έννοιας της «κρατικής ενίσχυσης», πρέπει να εξεταστεί εισαγωγικώς εάν, όπως υποστηρίζει η Γερμανική Κυβέρνηση, το φορολογικό πλεονέκτημα που παρέχει το άρθρο 6α του GrEStG πρέπει εκ προοιμίου να χαρακτηριστεί ως «μέτρο γενικής ισχύος» και πρέπει, κατά συνέπεια, να μην εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, αν δεν πληρούνται η προϋπόθεση του επιλεκτικού χαρακτήρα που θέτει η διάταξη αυτή.
- 21 Συναφώς, όσον αφορά, ειδικότερα, τα εθνικά μέτρα που χορηγούν φορολογικό πλεονέκτημα, υπενθυμίζεται ότι μέτρο τέτοιας φύσης το οποίο, μολονότι δεν συνεπάγεται μεταφορά κρατικών πόρων, περιάγει τους δικαιούχους σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση σε σχέση με τους λοιπούς φορολογουμένους, είναι ικανό να προσπορίζει επιλεκτικό πλεονέκτημα στους δικαιούχους και, ως εκ τούτου, συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 56 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 22 Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έκρινε επίσης ότι προϋπόθεση εφαρμογής ή χορήγησης φορολογικής ενίσχυσης μπορεί να χρησιμεύσει ως βάση για να θεμελιωθεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας της ενίσχυσης αυτής, εφόσον η εν λόγω προϋπόθεση συνεπάγεται διαφορετική μεταχείριση επιχειρήσεων ευρισκόμενων κατά τα λοιπά, υπό το πρίσμα του επιδιωκόμενου με το εν λόγω φορολογικό καθεστώς σκοπού, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση και εφόσον, ως εκ τούτου, ενέχει δυσμενή διάκριση εις βάρος των επιχειρήσεων που εξαιρούνται από την οικεία ενίσχυση (απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 86).
- 23 Αντιθέτως, συνιστούν μέτρα γενικής ισχύος, και επομένως στερούνται επιλεκτικού χαρακτήρα, τα εθνικά μέτρα που εφαρμόζονται αδιακρίτως στο σύνολο των επιχειρήσεων του συγκεκριμένου κράτους μέλους, (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 29ης Μαρτίου 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, σκέψη 39, και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 56 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 24 Το γεγονός ότι μόνον οι φορολογούμενοι που πληρούν τις προϋποθέσεις εφαρμογής ενός μέτρου μπορούν να επωφεληθούν από το μέτρο αυτό δεν μπορεί αφ' εαυτού να προσδώσει στο εν λόγω μέτρο επιλεκτικό χαρακτήρα (απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 59).
- 25 Ωστόσο, στερείται σημασίας, για τους σκοπούς του χαρακτηρισμού ως «μέτρου γενικής ισχύος», το γεγονός ότι το επίμαχο μέτρο εφαρμόζεται ανεξάρτητα από τη φύση της δραστηριότητας των επιχειρήσεων (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψεις 82 έως 84).
- 26 Συγκεκριμένα, η a priori επιλεκτική φύση ενός μέτρου που παρέχει πλεονέκτημα δεν πρέπει κατ' ανάγκη να θεμελιώνεται σε προϋπόθεση χορήγησής του που συνδέεται με τον τομέα στον οποίο δραστηριοποιείται μια επιχείρηση, αλλά μπορεί να θεμελιώνεται σε άλλες προϋποθέσεις, όπως μια

προϋπόθεση που συνδέεται με τη νομική μορφή της επιχείρησης στην οποία μπορεί να παρασχεθεί το πλεονέκτημα αυτό (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 10ης Ιανουαρίου 2006, Cassa di Risparmio di Firenze κ.λπ., C-222/04, EU:C:2006:8, σκέψη 136).

- 27 Περαιτέρω, στερείται επίσης σημασίας, για τους σκοπούς του εν λόγω χαρακτηρισμού ως «μέτρου γενικής ισχύος», το γεγονός ότι ένα μέτρο το οποίο μπορεί *a priori* ή δυνητικά να έχει εφαρμογή σε κάθε επιχείρηση δεν παρέχει τη δυνατότητα προσδιορισμού μιας συγκεκριμένης κατηγορίας επιχειρήσεων, οι οποίες είναι οι μόνες που ευνοούνται από το επίμαχο μέτρο και μπορούν να διαφοροποιηθούν λόγω των κοινών τους ιδιαίτερων και συγκεκριμένων ιδιοτήτων (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψεις 69 έως 71).
- 28 Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο, η απαλλαγή από τον φόρο μεταβίβασης ακινήτων, που προβλέπεται από το άρθρο 6α του GrEStG, εισήχθη στον νόμο αυτόν με τον νόμο για την επιτάχυνση της οικονομικής ανάπτυξης της 22ας Δεκεμβρίου 2009, με τίτλο «Φορολογικό πλεονέκτημα κατά τις αναδιαρθρώσεις εντός ομίλου εταιριών», ως μέτρο που συνιστά ρητή εξαίρεση από το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 3, και παράγραφοι 2α και 3, του GrEStG.
- 29 Εξάλλου, η απαλλαγή αυτή, όπως προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση του νομοσχεδίου στο οποίο προβλέπεται, αποσκοπούσε κατ' ουσίαν στη διευκόλυνση των αναδιαρθρώσεων των επιχειρήσεων και, ειδικότερα, των μετατροπών που συνεπάγονταν τη μεταβίβαση ακινήτων μεταξύ εταιριών, προκειμένου να ενισχυθεί η ανταγωνιστικότητά τους ενόψει της οικονομικής κρίσης που έπληττε την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας από το 2008.
- 30 Όπως επίσης προκύπτει από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο, κατά τη διάρκεια της νομοθετικής διαδικασίας αποφασίστηκε να περιοριστεί η χορήγηση του φορολογικού αυτού πλεονεκτήματος σε ορισμένους ομίλους εταιριών, με την προσθήκη στο αρχικώς προταθέν κείμενο μιας πρόσθετης προϋπόθεσης εφαρμογής, κατά την οποία στη συγκεκριμένη πράξη μετατροπής μπορούν να συμμετάσχουν μόνον η επονομαζόμενη «ελέγχουσα» εταιρία και/ή μία ή περισσότερες από τις επονομαζόμενες «ελεγχόμενες» εταιρίες, ως ελεγχόμενες δε εταιρίες προσδιορίζονται οι εταιρίες των οποίων το κεφάλαιο ή η εταιρική περιουσία κατέχεται από ελέγχουσα εταιρία κατά ποσοστό τουλάχιστον 95 % επί ελάχιστο και συνεχές διάστημα πέντε ετών πριν από την εν λόγω νομική πράξη και πέντε ετών μετά από αυτήν.
- 31 Επομένως, η επίμαχη στην κύρια δίκη φορολογική απαλλαγή ευνοεί μόνον τους οικείους ομίλους εταιριών που προβαίνουν σε πράξεις μετατροπής, ενώ οι εταιρίες που δεν ανήκουν σε τέτοιους ομίλους εταιριών αποκλείονται από το πλεονέκτημα αυτό, ακόμη και εάν προβαίνουν σε πράξεις μετατροπής όμοιες με εκείνες που πραγματοποιούν οι εν λόγω όμιλοι εταιριών.
- 32 Συναφώς, είναι βεβαίως αληθές ότι η νομοθετική τεχνική δεν είναι αποφασιστικής σημασίας για τον καθορισμό του κατά πόσον ένα μέτρο είναι επιλεκτικού ή γενικού χαρακτήρα, υπό την έννοια ότι, όπως προκύπτει ιδίως από τη σκέψη 101 της αποφάσεως της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732), ακόμη και ένα μέτρο που δεν αποτελεί ρητή εξαίρεση και στηρίζεται σε κριτήρια που είναι αφ' εαυτών γενικής φύσεως μπορεί να είναι επιλεκτικού χαρακτήρα εάν εισάγει, στην πράξη, διάκριση μεταξύ εταιριών που βρίσκονται σε συγκρίσιμες καταστάσεις ως προς τον επιδιωκόμενο από το συγκεκριμένο φορολογικό σύστημα σκοπό.
- 33 Ωστόσο, μολοντί για την απόδειξη του επιλεκτικού χαρακτήρα ενός φορολογικού μέτρου η χρησιμοποιούμενη νομοθετική τεχνική δεν είναι αποφασιστικής σημασίας και, επομένως, δεν είναι πάντοτε αναγκαίο το μέτρο αυτό να συνιστά παρέκκλιση από ένα κοινό φορολογικό καθεστώς, εντούτοις, το γεγονός ότι έχει τέτοιο χαρακτήρα, όπως συμβαίνει στην περίπτωση του επίμαχου στην κύρια δίκη μέτρου, είναι κρίσιμο προς τούτο, όταν εξ αυτού προκύπτει ότι γίνεται διάκριση μεταξύ

δύο κατηγοριών επιχειρηματιών οι οποίοι υφίστανται a priori διαφορετική μεταχείριση, δηλαδή μεταξύ εκείνων επί των οποίων εφαρμόζεται το μέτρο παρέκκλισης και εκείνων που εξακολουθούν να υπάγονται στο κοινό φορολογικό καθεστώς, παρά το ότι οι δύο αυτές κατηγορίες βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται από το εν λόγω καθεστώς [αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 77, και της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (πτώχευση Heitkamp BauHolding) κατά Επιτροπής, C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψη 93].

- 34 Κατά συνέπεια, το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβέρνησης που διαλαμβάνεται στη σκέψη 20 της παρούσας αποφάσεως δεν αρκεί για να αποδειχθεί ότι το επίμαχο στην κύρια δίκη μέτρο δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.
- 35 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, για την εκτίμηση της προϋπόθεσης του επιλεκτικού χαρακτήρα του συγκεκριμένου πλεονεκτήματος, το οποίο αποτελεί συστατικό στοιχείο της κατ' άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ έννοιας της «κρατικής ενίσχυσης», είναι απαραίτητο να εξετάζεται κατά πρώτον αν, στο πλαίσιο δεδομένου νομικού καθεστώτος, το επίμαχο εθνικό μέτρο μπορεί να ευνοήσει «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής» έναντι άλλων οι οποίες τελούν, από πλευράς του επιδιωκόμενου με το εν λόγω καθεστώς σκοπού, σε συγκρίσιμες πραγματικές και νομικές καταστάσεις και οι οποίες υφίστανται, ως αποτέλεσμα, διαφορετική μεταχείριση δυνάμενη κατ' ουσίαν να χαρακτηριστεί ως εισάγουσα δυσμενείς διακρίσεις (απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 54 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 36 Στο πλαίσιο των φορολογικών μέτρων, ο χαρακτηρισμός ενός εθνικού φορολογικού μέτρου ως «επιλεκτικού» προϋποθέτει, αρχικώς, να προσδιοριστεί το κοινό ή «κανονικό» φορολογικό καθεστώς που έχει εφαρμογή στο οικείο κράτος μέλος και, στη συνέχεια, να αποδειχθεί ότι το επίμαχο φορολογικό μέτρο παρεκκλίνει από το εν λόγω κοινό καθεστώς, καθόσον εισάγει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ επιχειρηματιών οι οποίοι βρίσκονται, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το εν λόγω κοινό καθεστώς, σε συγκρίσιμες πραγματικές και νομικές καταστάσεις (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 57).
- 37 Εν προκειμένω, επιβάλλεται η διαπίστωση, αρχικώς, ότι, όπως προκύπτει από την παράθεση του εθνικού δικαίου στην απόφαση περί παραπομπής, το πλαίσιο αναφοράς σε σχέση με το οποίο πρέπει να πραγματοποιηθεί η εξέταση της συγκρισιμότητας είναι οι κανόνες του γερμανικού δικαίου περί φόρου μεταβίβασης ακινήτων, οι οποίοι, συνολικώς θεωρούμενοι, καθορίζουν το αντικείμενο ή τη γενεσιουργό αιτία του φόρου αυτού.
- 38 Τίθεται, στη συνέχεια, το ζήτημα αν το φορολογικό πλεονέκτημα του άρθρου 6α του GrEStG, καθόσον παρέχεται μόνο για πράξη μετατροπής την οποία προβαίνουν αποκλειστικά εταιρίες ομίλου εταιριών που συνδέονται με σχέση συμμετοχής κατά ποσοστό τουλάχιστον 95 % επί ελάχιστο και συνεχές διάστημα πέντε ετών πριν από την εν λόγω νομική πράξη και πέντε ετών μετά από αυτήν, εισάγει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ επιχειρηματιών οι οποίοι βρίσκονται, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το επίμαχο στην κύρια δίκη κοινό φορολογικό καθεστώς, σε συγκρίσιμες πραγματικές και νομικές καταστάσεις, στον βαθμό που οι εταιρίες που προβαίνουν σε πράξεις μετατροπής χωρίς να συνδέονται με μια τέτοια σχέση συμμετοχής δεν δικαιούνται την απαλλαγή αυτή.
- 39 Συναφώς, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, ο σκοπός τον οποίο επιδιώκει το φορολογικό καθεστώς του φόρου μεταβίβασης ακινήτων συνίσταται στην επιβολή φόρου σε κάθε μεταβολή του δικαιούχου των δικαιωμάτων (Rechtsträgerwechsel) επί ακινήτου ή, με άλλα λόγια, στη φορολόγηση κάθε μεταβίβασης του δικαιώματος κυριότητας επί ακινήτου από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο προς άλλο φυσικό ή νομικό πρόσωπο, υπό την έννοια του αστικού δικαίου.

- 40 Εξάλλου, ο σκοπός αυτός διαλαμβάνεται ρητώς στην αιτιολογική έκθεση του νομοσχεδίου κατόπιν του οποίου θεσπίστηκε το άρθρο 6α του GrEStG. Συγκεκριμένα, στην αιτιολογική έκθεση επισημαίνεται ότι, προκειμένου να αποτραπεί ο προσπορισμός αδικαιολόγητων κερδών από την εν λόγω απαλλαγή, πρέπει αυτή να περιορίζεται στις πράξεις μετατροπής επιχειρήσεων, δεδομένου ότι οι πράξεις αυτές οδηγούν, αντίθετα προς άλλες μορφές αναδιαρθρώσεων επιχειρήσεων, σε μεταβολή του δικαιούχου των δικαιωμάτων επί ακινήτου, κατά την έννοια του GrEStG.
- 41 Λαμβανομένου επίσης υπόψη του γράμματος του άρθρου 6α του GrEStG, από το οποίο προκύπτει ότι η διάταξη αυτή απαλλάσσει ρητώς από τον φόρο ορισμένες πράξεις οι οποίες κανονικά φορολογούνται δυνάμει του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 3, και παράγραφοι 2α και 3, του GrEStG, συνάγεται ότι η εξέταση της συγκρισιμότητας, κατά την έννοια της αρχής που διατυπώθηκε στη νομολογία που υπομνήσθηκε στη σκέψη 35 της παρούσας αποφάσεως, πρέπει να πραγματοποιείται, όπως άλλωστε προτείνει και το αιτούν δικαστήριο, υπό το πρίσμα του εν λόγω σκοπού, ο οποίος συνίσταται στη φορολόγηση κάθε μεταβολής του δικαιούχου των δικαιωμάτων κυριότητας επί ακινήτων, και τον οποίο επιδιώκουν γενικώς το επίμαχο στην κύρια δίκη καθεστώς του φόρου μεταβίβασης ακινήτων και, ειδικότερα, οι κανόνες που διαλαμβάνονται στο άρθρο 1 του GrEStG, οι οποίοι καθορίζουν το αντικείμενο ή τη γενεσιουργό αιτία του φόρου αυτού και οι οποίοι αποτελούν, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 37 της παρούσας αποφάσεως, το πλαίσιο αναφοράς σε σχέση με το οποίο πρέπει να πραγματοποιηθεί η εν λόγω εξέταση της συγκρισιμότητας.
- 42 Το άρθρο 6α του GrEStG οδηγεί όμως σε διαφορετική μεταχείριση μεταξύ, αφενός, των εταιριών που προβαίνουν σε πράξη μετατροπής εντός ενός ομίλου, όπως αυτός τον οποίο αφορά η εν λόγω διάταξη, και μπορούν να τύχουν της επίμαχης στην κύρια δίκη φορολογικής απαλλαγής και, αφετέρου, των εταιριών που προβαίνουν στην ίδια πράξη χωρίς να είναι μέλη ενός τέτοιου ομίλου και αποκλείονται από την απαλλαγή, ενώ τόσο οι μεν όσο και οι δε βρίσκονται σε συγκρίσιμη νομική και πραγματική κατάσταση υπό το πρίσμα του σκοπού του φόρου αυτού, που συνίσταται στη φορολόγηση της μεταβολής του δικαιούχου των δικαιωμάτων κυριότητας από απόψεως αστικού δικαίου, η οποία συνεπάγεται τη μεταβίβαση των δικαιωμάτων αυτών από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο προς άλλο φυσικό ή νομικό πρόσωπο.
- 43 Εξάλλου, η διαφορετική μεταχείριση που απορρέει ως αποτέλεσμα από την προϋπόθεση σχετικά με την αποκλειστική συμμετοχή στην πράξη μετατροπής εταιριών του ίδιου ομίλου που συνδέονται με σχέση συμμετοχής κατά ποσοστό τουλάχιστον 95 % ενισχύεται από την απαίτηση που περιλαμβάνεται στην ίδια προϋπόθεση, κατά την οποία η εν λόγω συμμετοχή πρέπει να κατέχεται επί ελάχιστο και συνεχές διάστημα πέντε ετών πριν από την εν λόγω νομική πράξη και πέντε ετών μετά από αυτήν.
- 44 Υπενθυμίζεται ωστόσο, κατά δεύτερον, ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η έννοια της «κρατικής ενίσχυσης» δεν καλύπτει τα μέτρα που εισάγουν διαφορετική μεταχείριση μεταξύ επιχειρήσεων ευρισκόμενων, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το επίμαχο νομικό καθεστώς, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση και είναι, ως εκ τούτου, a priori επιλεκτικής εφαρμογής, όταν το οικείο κράτος μέλος επιτυγχάνει να αποδείξει ότι η διαφοροποίηση αυτή δικαιολογείται από τη φύση ή την οικονομία του καθεστώτος στο οποίο εντάσσεται το εν λόγω μέτρο (απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 58 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 45 Εν προκειμένω, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, όπως προτείνει το αιτούν δικαστήριο και όπως υποστηρίχθηκε επίσης με τις γραπτές παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο και κατά την ανταλλαγή ισχυρισμών στην ενώπιον αυτού επ' ακροατηρίου συζήτηση, η απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 6α του GrEStG έχει ως σκοπό να επιφέρει διόρθωση προς αποφυγή φορολογίας θεωρηθείσας ως υπερβολικής.
- 46 Συγκεκριμένα, η φορολογία των μεταβιβάσεων ακινήτων που προκύπτουν από πράξεις μετατροπής που διενεργούνται εντός ομίλου εταιριών που χαρακτηρίζεται από συμμετοχή σε εξαιρετικά υψηλό επίπεδο, τουλάχιστον κατά ποσοστό 95 %, θεωρείται υπερβολική, καθόσον, δυνάμει του άρθρου 1,

παράγραφοι 2α και 3, του GrEStG, η μεταβίβαση του συγκεκριμένου ακινήτου έχει, κατ' αρχήν, ήδη φορολογηθεί «κατά την είσοδο», δηλαδή τη στιγμή που η εταιρία που έχει την κυριότητα του κτιρίου αυτού εντάσσεται σε έναν τέτοιο όμιλο εταιριών. Εάν, στη συνέχεια, η μεταβίβαση του εν λόγω ακινήτου φορολογηθεί εκ νέου, λόγω πράξης μετατροπής που έγινε εντός του ομίλου αυτού, ιδίως, όπως εν προκειμένω, ως αποτέλεσμα συγχώνευσης με απορρόφηση της θυγατρικής που κατέχεται κατά 100 % και έχει την κυριότητα του ίδιου ακινήτου, τούτο θα είχε ως αποτέλεσμα τη διπλή φορολογία της ίδιας πράξης μεταβίβασης του συγκεκριμένου ακινήτου, δηλαδή, μια πρώτη φορά, κατά τη μεταβίβαση της κυριότητας η οποία θεωρείται ότι συμπίπτει με την απόκτηση, από την ελέγχουσα εταιρία, ποσοστού τουλάχιστον 95 % του κεφαλαίου ή της εταιρικής περιουσίας της ελεγχόμενης εταιρίας και, μια δεύτερη φορά, κατά την πράξη μετατροπής η οποία συνίσταται, εν προκειμένω, στη συγχώνευση με απορρόφηση της εταιρίας αυτής από την ελέγχουσα εταιρία.

- 47 Αντιστρόφως, όπως επισήμανε και ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 175 των προτάσεών του, η διπλή αυτή φορολογία αποκλείεται στην περίπτωση πράξης μετατροπής διενεργούμενης μεταξύ δύο εταιριών που συνδέονται με ποσοστό συμμετοχής μικρότερο του 95 %. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση αυτή, η απόκτηση, από την ελέγχουσα εταιρία, συμμετοχής μικρότερης του 95 % του κεφαλαίου ή της εταιρικής περιουσίας της ελεγχόμενης εταιρίας δεν είναι φορολογητέα βάσει του άρθρου 1, παράγραφοι 2α και 3, του GrEStG, ενώ στη μεταγενέστερη πράξη μετατροπής μεταξύ των δύο αυτών εταιριών δεν μπορεί να εφαρμοστεί η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 6α του GrEStG.
- 48 Υπενθυμίζεται ότι μέτρο που συνιστά εξαίρεση από την εφαρμογή του γενικού φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογείται από τη φύση και τη γενική οικονομία του εν λόγω φορολογικού συστήματος αν το οικείο κράτος μέλος μπορεί να αποδείξει ότι το μέτρο αυτό απορρέει ευθέως από τις θεμελιώδεις ή κατευθυντήριες αρχές του φορολογικού του συστήματος. Συναφώς, πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ, αφενός, των σκοπών τους οποίους υπηρετεί ένα ειδικό φορολογικό καθεστώς και οι οποίοι είναι εξωγενείς σε σχέση προς το σύστημα αυτό και, αφετέρου, των μηχανισμών που είναι συμφυείς με το ίδιο το φορολογικό σύστημα και οι οποίοι είναι απαραίτητοι για την επίτευξη των σκοπών αυτών (απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2006, Πορτογαλία κατά Επιτροπής, C-88/03, EU:C:2006:511, σκέψη 81).
- 49 Με τη νομολογία του, το Δικαστήριο δέχθηκε ότι οι σκοποί που είναι συμφυείς με το συγκεκριμένο γενικό φορολογικό σύστημα μπορούν να δικαιολογούν ένα *a priori* επιλεκτικό φορολογικό καθεστώς (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 29ης Απριλίου 2004, GIL Insurance κ.λπ., C-308/01, EU:C:2004:252, σκέψεις 74 έως 76, καθώς και της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos κ.λπ., C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψεις 64 έως 76).
- 50 Εν προκειμένω, ο σκοπός που συναρτάται με τη λειτουργία του επίμαχου στην κύρια δίκη γενικού φορολογικού καθεστώτος και ο οποίος αποβλέπει στην αποφυγή της διπλής, και ως εκ τούτου υπερβολικής, φορολογίας μπορεί να δικαιολογεί τη χορήγηση της φορολογικής απαλλαγής του άρθρου 6α του GrEStG μόνο για τις πράξεις μετατροπής που διενεργήθηκαν μεταξύ εταιριών που συνδέονται με σχέση συμμετοχής κατά ποσοστό τουλάχιστον 95 % επί ελάχιστο και συνεχές διάστημα πέντε ετών πριν από την εν λόγω νομική πράξη και πέντε ετών μετά από αυτήν.
- 51 Εξάλλου, όπως επισήμανε και το αιτούν δικαστήριο, η απαίτηση περί ελάχιστου διαστήματος κατοχής της συμμετοχής αυτής δικαιολογείται από τη βούληση να αποκλεισθούν τα ανεπιθύμητα αποτελέσματα που συνίστανται στον προσπορισμό απροσδόκητου οφέλους και, ως εκ τούτου, να προληφθούν οι καταχρήσεις, μέσω της αποτροπής της δημιουργίας σχέσεων συμμετοχής τέτοιου ύψους για μικρό χρονικό διάστημα με μοναδικό σκοπό το όφελος από την εν λόγω φορολογική απαλλαγή, οι οποίες παύουν μετά την ολοκλήρωση της μετατροπής. Πράγματι, η πρόληψη των καταχρήσεων μπορεί να συνιστά δικαιολογία που συνδέεται με τη φύση ή την οικονομία του συγκεκριμένου συστήματος (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, GIL Insurance κ.λπ., C-308/01, EU:C:2004:252, σκέψη 74).

- 52 Κατά συνέπεια, ακόμη και αν η εν λόγω απαλλαγή εισάγει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ επιχειρήσεων που βρίσκονται, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το επίμαχο νομικό καθεστώς, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση, η διαφορετική αυτή μεταχείριση δικαιολογείται, καθόσον αποβλέπει στην αποφυγή της διπλής φορολογίας και απορρέει, στο μέτρο αυτό, από τη φύση ή την οικονομία του συστήματος στο οποίο εντάσσεται.
- 53 Βάσει των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι φορολογικό πλεονέκτημα, όπως αυτό της κύριας δίκης, το οποίο συνίσταται στην απαλλαγή από τον φόρο μεταβίβασης ακινήτων της μεταβίβασης της κυριότητας ακινήτου η οποία πραγματοποιήθηκε λόγω πράξης μετατροπής διενεργηθείσας αποκλειστικώς μεταξύ εταιριών του ίδιου ομίλου, συνδεόμενων με σχέση συμμετοχής κατά ποσοστό τουλάχιστον 95 % επί ελάχιστο και συνεχές διάστημα πέντε ετών πριν από την εν λόγω νομική πράξη και πέντε ετών μετά από αυτήν, δεν πληροί την προϋπόθεση του επιλεκτικού χαρακτήρα του πλεονεκτήματος, που θέτει η διάταξη αυτή.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 54 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφαινεται:

**Το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι φορολογικό πλεονέκτημα, όπως αυτό της κύριας δίκης, το οποίο συνίσταται στην απαλλαγή από τον φόρο μεταβίβασης ακινήτων της μεταβίβασης της κυριότητας ακινήτου η οποία πραγματοποιήθηκε λόγω πράξης μετατροπής διενεργηθείσας αποκλειστικώς μεταξύ εταιριών του ίδιου ομίλου, συνδεόμενων με σχέση συμμετοχής κατά ποσοστό τουλάχιστον 95 % επί ελάχιστο και συνεχές διάστημα πέντε ετών πριν από την εν λόγω νομική πράξη και πέντε ετών μετά από αυτήν, δεν πληροί την προϋπόθεση του επιλεκτικού χαρακτήρα του πλεονεκτήματος, που θέτει η διάταξη αυτή.**

(υπογραφές)