



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. gruodžio 19 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Valstybės pagalba – SESV 107 straipsnio 1 dalis – Nekilnojamojo turto įsigijimo mokestis – Atleidimas nuo mokesčio – Nekilnojamojo turto nuosavybės perdavimas dėl reorganizavimo sandorių tam tikrose bendrovių grupėse – Sąvoka „valstybės pagalba“ – Atrankinio pobūdžio sąlyga – Pagrindimas“

Byloje C-374/17

dėl 2017 m. gegužės 30 d. *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2017 m. birželio 21 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finanzamt B

prieš

A-Brauerei,

dalyvaujant

Bundesministerium der Finanzen,

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurią sudaro pirmininkas K. Lenaerts, pirmininko pavaduotoja R. Silva de Lapuerta, kolegijų pirmininkai J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, A. Prechal (pranešėja), M. Vilaras, F. Biltgen, K. Jürimäe ir C. Lycourgos, teisėjai M. Ilešič, L. Bay Larsen, J. Malenovský, E. Levits, C. G. Fernlund ir S. Rodin,

generalinis advokatas H. Saugmandsgaard Øe,

posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2018 m. birželio 11 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *A-Brauerei*, atstovaujamos *Rechtsanwälte* K. Naeve ir B. Pignot, taip pat K. Seiferth, C. Tillmann ir *Steuerberater* A. Linn,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze,
- Europos Komisijos, atstovaujamos K. Blanck-Putz, B. Stromsky ir T. Maxian Rusche,

* Proceso kalba: vokiečių.

susipažinęs su 2018 m. rugsėjo 19 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,
priima ši

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 107 straipsnio 1 dalies išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Finanzamt B* (B mokesčių administratorius, Vokietija, toliau – *Finanzamt*) ir *A-Brauerei* ginčą dėl mokesčių administratoriaus atsisakymo atleisti šią bendrovę nuo nekilnojamojo turto įsigijimo mokesčio, nuo kurio tam tikromis sąlygomis pagal Vokietijos mokesčių teisę gali būti atleistos bendrovės, įgyjančios nuosavybės teisę į nekilnojamąjį turtą pagal jungimo sandorius tam tikrose bendrovių grupėse.

Vokietijos teisė

Bendrovių reorganizavimo įstatymas

- 3 Pagrindinėje byloje taikomos redakcijos *Umwandlungsgesetz* (Bendrovių reorganizavimo įstatymas, toliau – *UmwG*) 1 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Teisės subjektai, kurių buveinė yra valstybės teritorijoje, gali būti reorganizuojami

- 1) jungiant;
- 2) skaidant (suskaidant, išskaidant, atskiriant);
- 3) perduodant turtą;

<...>“

- 4 *UmwG* 2 straipsnyje nustatyta:

„Teisės subjektai gali susijungti nutraukdami veiklą be likvidavimo:

- 1) vienam teisės subjektui perimant kitą teisės subjektą, kai vieno ar kelių teisės subjektų (perduodantieji subjektai) visas turtas perduodamas esamam teisės subjektui (perimantysis subjektas) <...>“

Įstatymas dėl nekilnojamojo turto įsigijimo mokesčio

- 5 Pagrindinėje byloje taikomos redakcijos *Grunderwerbsteuergesetz* (Įstatymas dėl nekilnojamojo turto įsigijimo mokesčio, toliau – *GrEStG*) 1 straipsnyje nustatyta:

„1. Nekilnojamojo turto įsigijimo mokestis taikomas šiems teisiniams sandoriams, jeigu jie susiję su nacionalinėje teritorijoje esančiais nekilnojamojo turto objektais:

- 1) pirkimo-pardavimo sutarčiai arba kitam teisę į nuosavybės teisės perdavimą pagrindžiančiam teisiniui sandoriui;

- 2) perleidimui, kai prieš tai nebuvo sudarytas teisę į nuosavybės teisės perdavimą pagrindžiantis teisinis sandoris;
- 3) nuosavybės perdavimui, kai prieš tai nebuvo sudarytas teisę į nuosavybės teisės perdavimą pagrindžiantis teisinis sandoris ir nebūtinai perleidimas <...>

<...>

2. Nekilnojamojo turto įsigijimo mokesčiu taip pat apmokestinami teisiniai sandoriai, kuriais, neįtvirtinant teisės į nuosavybės perleidimą, teisiškai ar ekonomiškai leidžiama kitam asmeniui savo naudai eksploatuoti valstybės teritorijoje esantį nekilnojamąjį turtą.

2a. Jei ūkinės bendrijos turtui priklauso valstybės teritorijoje esantis nekilnojamojo turto objektas ir per penkerius metus akcininkų struktūra tiesiogiai arba netiesiogiai pasikeičia taip, kad ne mažiau kaip 95 % bendrovės akcijų perima kiti akcininkai, tai laikoma dėl nekilnojamojo turto objekto nuosavybės perdavimo kitai ūkinei bendrijai sudarytu teisiniu sandoriu. <...>

3. Jei bendrovės turtui priklauso valstybės teritorijoje esantis nekilnojamojo turto objektas, mokestis, jei neapmokestinama jau pagal 2a dalį, taikomas taip pat šiems sandoriams:

- 1) teisę į vienos ar kelių bendrovės akcijų perdavimą pagrindžiančiam teisiniui sandoriui, kai dėl perdavimo ne mažiau kaip 95 % bendrovės akcijų tiesiogiai arba netiesiogiai sutelktų pirkėjas arba kontroliuojančiosios ir kontroliuojamosios įmonės ar kontroliuojamieji asmenys, arba kontroliuojamosios įmonės ar kontroliuojamieji asmenys;
 - 2) tiesioginiam arba netiesioginiam ne mažiau kaip 95 % bendrovės akcijų sutelkimui, kai prieš tai nebuvo sudarytas prievolių teisės reglamentuojamas sandoris pagal 1 punktą;
 - 3) teisę į tiesioginį arba netiesioginį ne mažiau kaip 95 % bendrovės akcijų perdavimą pagrindžiančiam teisiniui sandoriui;
 - 4) tiesioginiam arba netiesioginiam ne mažiau kaip 95 % bendrovės akcijų perdavimui kitam asmeniui, kai prieš tai nebuvo sudarytas prievolių teisės reglamentuojamas sandoris pagal 3 punktą.“
- 6 2009 m. gruodžio 22 d. *Wachstumsbeschleunigungsgesetz* (Įstatymas dėl ekonominio augimo skatinimo (BGBl. 2009 I, p. 3950) 7 straipsniu į *GrEStG* įtrauktame pagrindinėje byloje taikomos redakcijos 6a straipsnyje „Mokesčių lengvatos vykdant reorganizaciją bendrovių grupėje“ nustatyta:

„Pagal 1 straipsnio 1 dalies 3 punktą, 2a dalį arba 3 dalį apmokestinamajam teisiniui sandoriui, vykdomam dėl reorganizavimo pagal [*UmwG*] 1 straipsnio 1 dalies 1–3 punktus, mokestis netaikomas; <...> pirmas sakinyss taip pat taikomas atitinkamam reorganizavimui pagal Europos Sąjungos valstybės narės arba valstybės, kuriai taikomas Europos ekonominės erdvės susitarimas, teisę. Pirmas sakinyss taikomas tik tuomet, kai reorganizavimo sandoryje dalyvauja tik kontroliuojančioji įmonė ir viena arba kelios šios kontroliuojančiosios įmonės kontroliuojamos bendrovės arba kelios kontroliuojančiosios įmonės kontroliuojamos bendrovės. Kontroliuojamąją bendrovę laikoma tuomet, kai valdant ne mažiau kaip 95 % jos kapitalo arba turto kontroliuojančioji įmonė tiesiogiai ar netiesiogiai arba iš dalies tiesiogiai, iš dalies netiesiogiai nepertraukiamai dalyvavo penkerius metus prieš teisinį sandorį ir penkerius metus po teisinio sandorio.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 7 *A-Brauerei* yra komercinę veiklą vykdanči bendrovė, kuriai priklausė 100 % *T-GbmH*, t. y. bendrovės, kuri buvo įvairių nekilnojamojo turto objektų savininkė ir vienintelė kitos bendrovės akcininkė, akcijų.

- 8 2012 m. rugpjūčio 1 d. sutartimi *T-GmbH* perleido bendrovei *A-Brauerei* visą savo turtą, įskaitant tuos nekilnojamojo turto objektus su visomis su jais susijusiomis teisėmis ir pareigomis, vykdydama reorganizavimą prijungimu perimant įmonę pagal *UmwG* 1 straipsnio 1 dalies 1 punktą ir 2 dalies 1 punktą, kurioje dalyvavo tik šios dvi bendrovės.
- 9 Šis prijungimas įsigaliojo 2012 m. rugsėjo 24 d. jį įregistravus prekybos registre, ir tą dieną *T-GmbH*, kurios 100 % akcijų priklausė *A-Brauerei* ilgiau kaip penkerius metus iki šio prijungimo, nustojo egzistavusi.
- 10 2013 m. birželio 7 d. pranešimu *Finanzamt* pareikalavo sumokėti mokestį už nekilnojamojo turto įsigijimą, kurį turėtų sumokėti *A-Brauerei*, nes jai, kaip prijungiančiajai bendrovei, buvo perduoti *T-GmbH*, kaip prijungiamai bendrovei, nuosavybės teise priklausę nekilnojamojo turto objektai dėl šių dviejų bendrovių jungimosi ir prijungtosios bendrovės universalaus turto perleidimo prijungiančiajai bendrovei dėl šio jungimosi, o toks perdavimas yra apmokestinamasis sandoris pagal *GrEStG* 1 straipsnio 1 dalies 3 punktą, kuriam netaikomas *GrEStG* 6a straipsnyje nustatytas atleidimas nuo mokesčio.
- 11 2013 m. liepos 19 d. sprendimu *Finanzamt* atmetė *A-Brauerei* pateiktą skundą dėl šio pranešimo, nes *T-GmbH* nebuvo „kontroliuojamoji bendrovė“, kaip tai suprantama pagal minėtą 6a straipsnį, kadangi ši bendrovė nustojo egzistavusi įvykus prijungimui, todėl nebuvo įvykdyta sąlyga dėl teisės aktuose nustatyto ne mažiau kaip 95 % akcijų valdymo per pastaruosius penkerius metus nuo pagal 6a straipsnį apmokestinamo sandorio.
- 12 2014 m. spalio 14 d. Sprendimu *Finanzgericht Nürnberg* (Niurnbergo finansų teismas) patenkino *A-Brauerei* pareikštą ieškinį dėl to sprendimo, nes šiuo atveju bendrovė galėjo pasinaudoti *GrEStG* 6a straipsnyje numatyta lengvata.
- 13 *Finanzamt* pateikė kasacinį skundą dėl šio sprendimo *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija).
- 14 2015 m. lapkričio 25 d. tarpiniame sprendime šis teismas patvirtino pirmosios instancijos teismo pateiktą *GrEStG* 6a straipsnio aiškinimą, nes sąlyga dėl valdymo trukmės taikoma tik tuo atveju, jeigu jos galima realiai laikyti vykdant aptariamą reorganizavimo sandorį, o taip nebuvo pagrindinėje byloje nagrinėjamo jungimo sandorio atveju, nes įvykdžius tokį jungimąsi prijungiama bendrovė neišvengiamai išnyksta.
- 15 Tame tarpiniame sprendime prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo iniciatyva taip pat iškėlė klausimą, ar *GrEStG* 6a straipsnis turi likti netaikytas, nes šiuo straipsniu suteikiama mokesčių lengvata turėtų būti laikoma „valstybės pagalba“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, todėl gali būti iškeltas klausimas dėl SESV 108 straipsnio 3 dalyje nustatytos pareigos pranešti ir sustabdyti.
- 16 Šiuo klausimu *Bundesministerium der Finanzen* (Federalinė finansų ministerija, Vokietija), kuri įstojo į bylą per procesą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme, pažymėjo, kad apie *GrEStG* 6a straipsnyje numatytą mokesčių lengvatą nebuvo pranešta Europos Komisijai ir kad dėl tos priežasties ji nepradėjo jokios šios lengvatos tyrimo procedūros. Tačiau finansų ministerija, remdamasi 2014 m. lapkričio 7 d. Europos Sąjungos Bendrojo Teismo sprendimu *Autogrill España / Komisija* (T-219/10, EU:T:2014:939), teigia, kad aptariama pagalba nėra „valstybės pagalba“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, nes būtų neįmanoma apibūdinti šia lengvata besinaudojančias įmones pagal joms būdingas savybes kaip privilegijuotąją kategoriją, todėl šioje nuostatoje įtvirtinta sąlyga dėl atrankinio pobūdžio netenkinama.

- 17 Tokiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar SESV 107 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad pagal šią nuostatą draudžiama pagalba yra tuomet, kai pagal valstybės narės teisės normą nekilnojamojo turto įsigijimo mokestis netaikomas dėl reorganizavimo (prijungimo) vykdomam apmokestinamajam įsigijimo sandoriui, jei reorganizavimo sandoryje dalyvauja tam tikri teisės subjektai (kontroliuojančioji įmonė ir kontroliuojamoji bendrovė) ir kontroliuojančioji įmonė valdant 100 % kontroliuojamosios bendrovės kapitalo dalyvauja penkerius metus prieš teisinį sandorį ir penkerius metus po teisinio sandorio?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 18 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 107 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad šioje nuostatoje įtvirtintą lengvatos atrankinio pobūdžio sąlygą tenkina pagrindinėje byloje aptariama mokesčių lengvata, pagal kurią nuo nekilnojamojo turto įsigijimo mokesčio atleidžiamas nekilnojamojo turto objekto nuosavybės perleidimas pagal reorganizavimo sandorį, kuriame dalyvauja tik dvi tai pačiai grupei priklausančios bendrovės, susijusios ne mažiau kaip 95 % akcijų valdymu ne trumpiau kaip nepertraukiamą penkerių metų laikotarpį iki to sandorio ir penkerius metus po jo.
- 19 Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją, norint nacionalinę priemonę kvalifikuoti kaip „valstybės pagalbą“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, reikia, kad būtų įvykdytos visos toliau nurodytos sąlygos. Pirmą, tai turi būti valstybės arba iš valstybės išteklių suteikta pagalba. Antra, ši pagalba turi galėti daryti įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai. Trečia, priemonė turi suteikti atrankinį pranašumą jos gavėjui. Ketvirta, ji turi iškraipyti konkurenciją arba kelti tokią grėsmę (žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 20 Dėl lengvatos atrankinio pranašumo sąlygos, kuri yra sąvokos „valstybės pagalba“, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, sudedamoji dalis, pažymėtina, kad reikia visų pirma išnagrinėti, ar, kaip teigia Vokietijos vyriausybė, pagal *GrEStG* 6a straipsnį suteikiama mokesčio lengvata turi būti iš karto kvalifikuojama kaip „bendra priemonė“ ir dėl tos priežasties jai neturi būti taikoma SESV 107 straipsnio 1 dalis, nes ta priemonė netenkina atrankinio pobūdžio sąlygos, kuri įtvirtinta šioje nuostatoje.
- 21 Šiuo klausimu, konkrečiai kalbant apie nacionalines priemones, kuriomis suteikiama mokesčių lengvata, primintina, kad tokia priemonė, kuria besinaudojantys subjektai atsiduria palankesnėje padėtyje, palyginti su kitais mokesčių mokėtojais, nors pagal ją neperduodami valstybės ištekliai, gali būti suteiktas atrankinis pranašumas, todėl ta priemonė yra valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį (2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 56 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 22 Tokiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad mokestinės pagalbos taikymo ar gavimo sąlyga gali pagrįsti tos pagalbos atrankinį pobūdį, jeigu pagal tą sąlygą diferencijuojamos įmonės, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į nagrinėjama mokesčių sistema siekiamą tikslą, vis dėlto yra tokia pati ir jeigu dėl to diskriminuojamos įmonės, kurioms netaikoma minėta lengvata (2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 86 punktas).

- 23 Atvirkščiai, bendrosios priemonės, kurios neturi atrankinio pranašumo, yra nacionalinės priemonės, nedarant skirtumo taikomos visoms aptariamoms valstybės narės įmonėms (šiuo klausimu žr. 2012 m. kovo 29 d. Sprendimo *3M Italia*, C-417/10, EU:C:2012:184, 39 punktą ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group SA ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 56 punktą).
- 24 Aplinkybė, jog tik mokesčių mokėtojai, tenkinantys priemonės taikymo sąlygas, gali pasinaudoti ta priemone, negali jai savaime suteikti atrankinio pobūdžio (žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group SA ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 59 punktą).
- 25 Vis dėlto kvalifikuojant kaip „bendrą priemonę“ reikšmės neturi aplinkybė, kad aptariama priemonė taikoma neatsižvelgiant į įmonių veiklos rūšį (šiuo klausimu žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group SA ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 82–84 punktus).
- 26 Iš tiesų priemonės, kuria suteikiama lengvata, *a priori* atrankinis pobūdis nebūtinai turi būti grindžiamas galimybės ja pasinaudoti sąlyga, susijusia su veiklos sektoriumi, kuriame veikia įmonė; atrankinis pobūdis taip pat gali būti grindžiamas kitomis sąlygomis, kaip antai sąlyga, susijusia su įmonės, galinčios pasinaudoti šia lengvata, teisine forma (šiuo klausimu žr. 2006 m. sausio 10 d. Sprendimo *Cassa di Risparmio di Firenze ir kt.*, C-222/04, EU:C:2006:8, 136 punktą).
- 27 Be to, kvalifikacijai kaip „bendros priemonės“ taip pat reikšmės neturi aplinkybė, kad priemone, kuria *a priori* arba potencialiai gali pasinaudoti visos įmonės, negalima apibrėžti konkrečios kategorijos įmonių, kurios vienintelės gauna naudos iš šios priemonės ir kurios gali būti išskiriamos bendrų joms būdingų konkrečių savybių (šiuo klausimu žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group SA ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 69–71 punktus).
- 28 Šiuo atveju, remiantis Teisingumo Teismo turima bylos medžiaga, darytina išvada, kad *GrEstG* 6a straipsnyje numatytas atleidimas nuo nekilnojamojo turto įsigijimo mokesčio, pavadintas „Mokesčių lengvatos vykdant reorganizaciją bendrovių grupėje“, į šį įstatymą buvo įtrauktas 2009 m. gruodžio 22 d. Įstatymu dėl ekonominio augimo skatinimo kaip formaliai nuo *GrEstG* 1 straipsnio 1 dalies 3 punkto ir 2a ir 3 dalių nukrypti leidžianti nuostata.
- 29 Be to, remiantis įstatymo pasiūlymo, kuriame numatytas šis atleidimas nuo mokesčio, aiškinamuoju memorandumu teigtina, kad juo buvo siekiama sudaryti palankesnes sąlygas įmonėms reorganizuoti, ypač tais atvejais, kai reorganizuojant vienos bendrovės nekilnojamas turtas perduodamas kitai bendrovei siekiant padidinti jų konkurencingumą kilus finansų krizei, kuri Vokietijos Federacinėje Respublikoje tęsiasi nuo 2008 m.
- 30 Remiantis Teisingumo Teismo turima bylos medžiaga taip pat galima teigti, kad tik vykstant teisėkūros procesui buvo nuspręsta šią lengvatą taikyti tik tam tikroms įmonių grupėms, ir taip prie iš pradžių pasiūlyto teksto buvo pridėta papildoma taikymo sąlyga, pagal kurią aptariamą reorganizavimo sandorį gali vykdyti tik vadinamoji „kontroliuojančioji“ ir (arba) kelios vadinamosios „kontroliuojamosios“ bendrovės, o pastarosios apibūdinamos kaip bendrovės, kurių ne mažiau kaip 95 % įstatinio kapitalo arba turto ne trumpiau kaip nepertraukiamą penkerių metų laikotarpį iki to sandorio ir penkerius metus po jo valdo kontroliuojančioji bendrovė.
- 31 Taigi pagrindinėje byloje aptariamu atleidimu nuo mokesčio sudaromos palankios sąlygos tik nurodytoms bendrovių grupėms, kurios vykdo reorganizavimo sandorius, o bendrovėms, kurios nepriklauso tokioms grupėms, ši lengvata netaikoma, net jeigu jos vykdo tokius pačius reorganizavimo sandorius kaip ir minėtos bendrovių grupės.
- 32 Šiuo klausimu reikia pasakyti, kad iš tiesų reguliavimo būdas neturi lemiamos reikšmės nustatant, ar priemonė yra atrankinė, ar bendra ta prasme, kad, kaip galima teigti remiantis būtent 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir

C-107/09 P, EU:C:2011:732) 101 punktu, net priemonė, kuri formaliai nėra nukrypti leidžianti nuostata ir yra grindžiama kriterijais, kurie savaime yra bendrieji, gali būti laikoma atrankine, jei faktiškai ją diskriminuojamos bendrovės, kurių situacija panaši aptariama mokestine sistema siekiamo tikslo atžvilgiu.

- 33 Vis dėlto, nors siekiant nustatyti, ar mokestinė priemonė yra atrankinė, panaudota reglamentavimo technika nėra lemiamas veiksnys, todėl ne visada būtina, kad ji būtų laikoma bendros mokesčių sistemos išimtimi; aplinkybė, kad ji laikoma tokia išimtimi, kaip ir pagrindinėje byloje aptariamos priemonės atveju, šiuo atveju turi reikšmės, jeigu ją taikant daromas skirtumas tarp dviejų ūkio subjektų kategorijų, kuriems *a priori* taikomas diferencijuotas požiūris, t. y. tarp ūkio subjektų, kuriems taikoma išimtimi laikoma priemonė, ir ūkio subjektų, kuriems toliau taikoma bendra mokesčių sistema, nors abiejų minėtų kategorijų padėtis yra panaši, atsižvelgiant į ta sistema siekiamą tikslą (šiuo klausimu žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 77 punktą ir 2018 m. birželio 28 d. Sprendimo *Andres (faillite Heitkamp BauHolding) / Komisija*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 93 punktą).
- 34 Tuo remiantis darytina išvada, kad šio sprendimo 20 punkte minėtas Vokietijos vyriausybės argumentas negali būti pakankamas siekiant įrodyti, kad pagrindinėje byloje aptariama priemonė nepatenka į SESV 107 straipsnio 1 dalies taikymo sritį.
- 35 Remiantis Teisingumo Teismo suformuota jurisprudencija teigtina, kad vertinant sąlygą dėl aptariamos lengvatos, kuri yra sąvokos „valstybės pagalba“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, sudedamoji dalis, atrankinio pobūdžio visų pirma reikia nustatyti, ar pagal konkrečią teisinę sistemą nagrinėjama nacionaline priemone „tam tikroms įmonėms ar tam tikrų prekių gamybai“ sudaromos palankesnės sąlygos nei kitoms, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į minėtą sistemą siekiamą tikslą, yra panaši ir kurioms taip pat taikomas diferencijuotas požiūris, iš esmės galintis būti kvalifikuojamas kaip diskriminacinis (2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 36 Kalbant apie mokestines priemones, pažymėtina, kad, nacionalinę mokestinę priemonę kvalifikuojant kaip „atrankinio pobūdžio“, visų pirma reikia apibrėžti tam tikroje valstybėje narėje taikomą bendrą arba „įprastą“ mokesčių sistemą ir, antra, įrodyti, kad nagrinėjama mokestinė priemonė yra minėtos bendros sistemos išimtis, nes pagal ją diferencijuojami ūkio subjektai, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į bendrąją sistemą siekiamą tikslą, yra panaši (šiuo klausimu žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57 punktą).
- 37 Nagrinėjamu atveju reikia konstatuoti, pirma, kad, kaip galima teigti remiantis nutartyje pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikta nacionalinės teisės santrauka, referencinis pagrindas, į kurį atsižvelgiant reikia atlikti palyginamumo tyrimą, sudarytas iš Vokietijos nekilnojamojo turto įsigijimo mokesčio teisės normų, kurios, imamos kaip visuma, apibrėžia šio mokesčio tikslą ar atsiradimo momentą.
- 38 Antra, kyla klausimas, ar mokesčių lengvata, kuri suteikta pagal *GrEStG* 6 straipsnį ir taikoma tik reorganizavimo sandoriams, kuriuose dalyvauja išimtinai bendrovių grupės bendrovės, siejamos to, kad viena bendrovė valdo ne mažiau kaip 95 % kitos bendrovės akcijų nepertraukiamą penkerių metų laikotarpį iki to sandorio ir penkerius metus po jo, taikomas skirtingas požiūris į ūkio subjektus, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į pagrindinėje byloje aptariamą bendrą mokesčių sistemą siekiamą tikslą, yra panaši, dėl to, kad šiuos reorganizavimo sandorius vykdančioms bendrovėms, kurių nesieja turimos akcijos, šis atleidimas nuo mokesčio netaikomas.

- 39 Šiuo klausimu remiantis nutartimi pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą teigtina, kad nekilnojamojo turto objekto įsigijimo mokesčio sistema siekiama tikslo apmokestinti visus nekilnojamojo turto objekto teisių turėtojo pasikeitimus (*Rechtsträgerwechsel*) arba, kitaip tariant, apmokestinti visus nuosavybės teisės į fizinio ar juridinio asmens nekilnojamojo turto objekto perleidimus kitam fiziniam ar juridiniam asmeniui, kaip tai suprantama pagal civilinę teisę.
- 40 Šis tikslas, be kita ko, aiškiai nurodytas įstatymo pasiūlymo, kuriame yra *GrEStG* 6a straipsnis, aiškinamajame memorandume. Jame nustatyta, kad siekiant išvengti atvejų, kai aptariamam atleidimu nuo mokesčio būtų naudojamosi savavališkai, tas atleidimas turi būti taikomas tik įmonių reorganizavimo sandoriams, nes per tokius sandorius, priešingai, nei vykdant kitas įmonių reorganizavimo rūšis, pasikeičia teisių į nekilnojamojo turto objektą turėtojas, kaip tai suprantama pagal *GrEStG*.
- 41 Taip pat atsižvelgiant į *GrEStG* 6a straipsnio formuluotę, iš kurios išplaukia, kad pagal šią nuostatą aiškiai nuo mokesčio atleidžiami tam tikri sandoriai, kurie paprastai apmokestinami pagal *GrEStG* 1 straipsnio 1 dalies 3 punktą ir 2a bei 3 dalis, reikia daryti išvadą, kad palyginamumo tyrimas, kaip jis suprantamas pagal šio sprendimo 35 punkte primintą jurisprudenciją, turi būti atliktas, kaip, bet kita ko, siūlo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgiant į tą tikslą apmokestinti visus su nekilnojamojo turto objektu susijusius nuosavybės teisės turėtojo pasikeitimus, kurio įprastai siekiama taikant pagrindinėje byloje nagrinėjamą nekilnojamojo turto įsigijimo mokesčio sistemą, konkrečiai – *GrEStG* 1 straipsnyje išdėstytas normas, apibrėžiančias šio mokesčio dalyką ir apmokestinimo momentą, kurios, kaip pažymėta šio sprendimo 37 punkte, sudaro referencinį pagrindą, į kurį atsižvelgiant reikia atlikti palyginamumo tyrimą.
- 42 Vis dėlto akivaizdu, kad *GrEStG* 6a straipsniu daromas skirtumas tarp, viena vertus, bendrovių, vykdančių reorganizavimo sandorį grupėje, kaip nurodyta šioje nuostatoje, ir galinčių pasinaudoti pagrindinėje byloje aptariamam atleidimu nuo mokesčio, ir, kita vertus, bendrovių, kurios vykdo tą patį sandorį nepriklausydamos grupei, tačiau kurioms netaikomas atleidimas nuo mokesčio, nors tiek vienų, tiek kitų faktinė ir teisinė padėtis yra panaši, atsižvelgiant į tuo mokesčiu siekiamą tikslą apmokestinti nuosavybės teisių civilinės teisės požiūriu turėtojo pasikeitimą, kai fizinis ar juridinis asmuo perduoda šias teises kitam fiziniam ar juridiniam asmeniui.
- 43 Beje, iš sąlygos, kad reorganizavimo sandoryje dalyvauja išimtinai tik tai pačiai grupei priklausančios bendrovės, kurias sieja tai, kad viena bendrovė valdo ne mažiau kaip 95 % kitos bendrovės akcijų, kylanti diferencijavimą dar labiau sustiprina toje pačioje sąlygoje nustatyta sąlyga, kad akcijos turi būti valdomos nepertraukiamai ir ne trumpiau kaip penkerius metus iki to sandorio ir penkerius metus po jo.
- 44 Vis dėlto reikia priminti, antra, kad, remiantis Teisingumo Teismo suformuota jurisprudencija, sąvoka „valstybės pagalba“ nereiškia priemonių, kurias taikant diferencijuojamos įmonės, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į aptariama teisės sistema siekiamą tikslą, yra panaši, ir kurios dėl tos priežasties *a priori* nėra atrankinės, jeigu valstybei narei pavyksta įrodyti, kad toks diferencijavimas yra pagrįstas dėl to, kad jį lemia sistemos, kuriai esant jis taikomas, pobūdis arba sandara (2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 45 Šiuo atveju reikia konstatuoti, kaip siūlo prašymą priimt prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir kaip buvo patvirtinta Teisingumo Teismui raštu pateiktose pastabose ir per posėdį tame teisme vykusias diskusijas, kad *GrEStG* 6a straipsnyje numatytu atleidimu nuo mokesčio siekiama padaryti pataisymą, kad būtų išvengta pertekliniu laikomo apmokestinimo.
- 46 Iš tiesų nekilnojamojo turto objekto perleidimo dėl reorganizavimo sandorių bendrovių grupėje, kuriai būdingas ypač didelis, ne mažiau kaip 95 %, valdomų akcijų skaičius, apmokestinimas laikomas pertekliniu, nes, remiantis *GrEStG* 1 straipsnio 2a ir 3 dalimis, aptariamo nekilnojamojo turto objekto

perleidimas iš principo jau apmokestintas „atėjimo“ momentu, t. y. tuo momentu, kai bendrovė šio nekilnojamojo turto objekto savininkė buvo integruota į aptariamą bendrovių grupę. Jei vėliau to nekilnojamojo turto objekto perleidimas būtų iš naujo apmokestintas vykdant reorganizavimo sandorį toje pačioje grupėje, būtent, kaip ir šiuo atveju, dėl prijungimo perimant 100 % valdomą patronuojamąją įmonę, kuri yra to nekilnojamojo turto savininkė, tai būtų to paties nekilnojamojo turto objekto perleidimo sandorio dvigubo apmokestinimo atvejis, t. y. pirmą kartą – nuosavybės perleidimo atveju, kuris turėtų būti traktuojamas taip, kad kontroliuojanti bendrovė įsigyja ne mažiau kaip 95 % kontroliuojamos įmonės įstatinio kapitalo ar turto, ir antrą kartą – kai vykdomas reorganizavimo sandoris, kurio esmė šiuo atveju yra prijungimas kontroliuojančiai bendrovei perimant pastarąją bendrovę.

- 47 Atvirkščiai, kaip pažymėjo ir generalinis advokatas išvados 175 punkte, tokio dvigubo apmokestinimo išvengiama, kai vykdomas reorganizavimo sandoris ir jame dalyvauja dvi bendrovės, kurias sieja mažiau nei 95 % valdomų akcijų. Iš tiesų tokiu atveju kontroliuojančiosios bendrovės vykdomas mažiau nei 95 % kontroliuojamosios bendrovės įstatinio kapitalo ar turto įsigijimas neapmokestinamas pagal *GrEstG* 1 straipsnio 2a ir 3 dalis, o reorganizavimo sandoriui, kurį vėliau vykdo šios dvi bendrovės, netaikomas *GrEstG* 6a straipsnyje numatytas atleidimas nuo mokesčio.
- 48 Vis dėlto reikia priminti, kad priemonę, kuria nustatyta bendros mokesčių sistemos taikymo išimtis, gali pagrįsti šios mokesčių sistemos pobūdis arba bendra sandara, jei aptariama valstybė narė gali įrodyti, kad ši priemonė kyla tiesiogiai iš jos mokesčių sistemos pagrindinių ir svarbiausių principų. Šiuo klausimu turi būti daromas skirtumas tarp, viena vertus, konkrečiai apmokestinimo tvarkai priskiriamų tikslų, kurie jai nebūdingi, ir, kita vertus, pačiai mokesčių sistemai būdingų mechanizmų, kurie yra būtini siekiant tokių tikslų (2006 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugalija / Komisija*, C-88/03, EU:C:2006:511, 81 punktas).
- 49 Jurisprudencijoje Teisingumo Teismas pripažino, kad aptariamai bendrajai mokesčių sistemai būdingais tikslais galima pagrįsti *a priori* atrankinio pobūdžio apmokestinimo tvarką (šiuo klausimu žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *GIL Insurance ir kt.*, C-308/01, EU:C:2004:252, 74–76 punktus ir 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 64–76 punktus).
- 50 Nagrinėjamu atveju su tinkamu pagrindinėje byloje aptariamąsias bendrosios mokesčių sistemos veikimu susijusiu tikslu, kuriuo siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir dėl tos priežasties perteklinio mokesčio, galima pagrįsti tai, kad *GrEstG* 6a straipsnyje įtvirtintas atleidimas nuo mokesčio būtų taikomas tik reorganizavimo sandoriams, kuriuos vykdo bendrovės, siejamos ne mažesnio kaip 95 % valdomų akcijų skaičiaus nepertraukiamai penkerius metus iki to sandorio ir penkerius metus po jo.
- 51 Beje, kaip taip pat pažymėjo prašymą priimt prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, reikalavimas dėl minimalaus tokių akcijų valdymo laikotarpio yra pagrįstas siekiu pašalinti nepageidaujamą savaimingumo efektą ir dėl tos priežasties užkirsti kelią piktnaudžiavimui, taip pat išvengti atvejų, kai ypač glaudūs akcijų valdymu grindžiami santykiai, kurie bus nutraukti tik baigus reorganizavimą, sukuriama trumpam laikui, turint vienintelį tikslą pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio. Iš tiesų piktnaudžiavimo prevencija gali būti pagrindas, susijęs su tam tikros sistemos pobūdžiu ar bendra sandara (pagal analogiją žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *GIL Insurance ir kt.*, C-308/01, EU:C:2004:252, 74 punktą).
- 52 Tuo remiantis darytina išvada, kad net jeigu tuo atleidimu nuo mokesčio diferencijuojamos įmonės, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į aptariamą teisės sistemą siekiamą tikslą, yra panaši, toks diferencijavimas yra pagrįstas dėl to, kad juo siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir kad dėl tos priežasties toks diferencijavimas kyla iš sistemos, kuriai esant taikomas, pobūdžio ar sandaros.
- 53 Atsižvelgiant į visus išdėstytus argumentus, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad SESV 107 straipsnio 1 dalis aiškinama taip, kad šioje nuostatoje įtvirtintos lengvatos atrankinio pobūdžio sąlygos netenkina pagrindinėje byloje aptariama mokesčių lengvata, pagal kurią nuo nekilnojamojo turto įsigijimo

mokesčio atleidžiamas nekilnojamojo turto objekto nuosavybės perleidimas pagal reorganizavimo sandorį, kuriame dalyvauja tik dvi tai pačiai grupei priklausančios bendrovės, susietos ne mažiau kaip 95 % akcijų valdymo nepertraukiamą penkerių metų laikotarpį iki to sandorio ir penkerius metus po jo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 54 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (didžioji kolegija) nusprendžia:

SESV 107 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad šioje nuostatoje įtvirtintos lengvatos atrankinio pobūdžio sąlygos netenkina pagrindinėje byloje aptariama mokesčių lengvata, pagal kurią nuo nekilnojamojo turto įsigijimo mokesčio atleidžiamas nekilnojamojo turto objekto nuosavybės perleidimas pagal reorganizavimo sandorį, kuriame dalyvauja tik dvi tai pačiai grupei priklausančios bendrovės, susietos ne mažiau kaip 95 % akcijų valdymo nepertraukiamą penkerių metų laikotarpį iki to sandorio ir penkerius metus po jo.

Parašai.