



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

19. detsember 2018*

Eelotsusetaotlus – Riigiabi – ELTL artikli 107 lõige 1 – Kinnisvara omandamise maks – Maksust vabastamine – Kinnisvara omandi üleandmine kontsernisiseste ümberkujundamistingute tulemusel – Mõiste „riigiabi“ – Valikulisuse tingimus – Põhjendamine

Kohtuasjas C-374/17,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) 30. mai 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 21. juunil 2017, menetluses

Finanzamt B

versus

A-Brauerei,

menetluses osales:

Bundesministerium der Finanzen,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president K. Lenaerts, asepresident R. Silva de Lapuerta, kodade presidendid J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, A. Prechal (ettekandja), M. Vilaras, F. Biltgen, K. Jürimäe ja C. Lycourgos, kohtunikud M. Ilešić, J. Malenovský, E. Levits, L. Bay Larsen, C. G. Fernlund ja S. Rodin,

kohtujurist: H. Saugmandsgaard Øe,

kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikku menetlust ja 11. juuni 2018. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- A-Brauerei, esindajad: *Rechtsanwalt* K. Naeve, *Rechtsanwalt* B. Pignot, *Steuerberaterin* K. Seiferth, *Steuerberaterin* C. Tillmann ja *Steuerberater* A. Linn,
- Saksamaa valitsus, esindaja: T. Henze,
- Euroopa Komisjon, esindajad: K. Blanck-Putz, B. Stromsky ja T. Maxian Rusche,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

olles 19. septembri 2018. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,
on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotluses palutakse tõlgendada ELTL artikli 107 lõiget 1.
- 2 Taotlus on esitatud Finanzamt B (B maksuhaldur, Saksamaa) (edaspidi „Finanzamt“) ja A-Brauerei vahelises kohtuvaidluses seoses Finanzamti otsusega kõnealust äriühingut mitte vabastada kinnisvara omandamise maksust, millest teatud tingimustel võidakse Saksa maksuõiguse alusel vabastada äriühingud, kes kontsernisestest ümberkujundamistehingute käigus saavad omandiõiguse kinnisvarale.

Saksa õigus

Äriühingute ümberkujundamise seadus

- 3 Äriühingute ümberkujundamise seaduse (Umwandlungsgesetz) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „UmwG“) § 1 lõikes 1 on ette nähtud:

„Õigussubjekte, kelle asukoht on riigi territooriumil, võib ümber kujundada:

1. ühinemise teel;
 2. jagunemise teel (jagunemine lõppemisega ja kogu vara üleandmisega, jagunemine lõppemiseta ja vara osalise üleandmisega, jagunemine tütarettevõtjate asutamisega);
 3. vara üleandmise teel;
- [...]“.

- 4 UmwG §-s 2 on sätestatud:

„Õigussubjektid võivad ühineda likvideerimismenetluseta lõpetamise teel:

1. ühendamise teel ühe või mitme õigussubjekti (ühendatav õigussubjekt) kogu vara üleandmise kaudu teisele olemasolevale õigussubjektile (ühendav õigussubjekt) [...]“.

Kinnisvara omandamise maksu seadus

- 5 Kinnisvara omandamise maksu seaduse (Grunderwerbsteuergesetz) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „GrEStG“) §-s 1 on sätestatud:

„(1) Kinnisasja omandamise maks tasutakse järgmistelt tehingutelt, niivõrd kuivõrd need hõlmavad riigi territooriumil asuvaid kinnisasju:

1. müügileping või muu õigustoiming, mille alusel tekib omandi üleandmise nõue;
2. omandi üleandmise kokkulepe, kui ei ole eelnenud õigustoimingut, mille alusel oleks tekkinud omandi üleandmise nõue;

3. omandi üleandmine, kui ei ole eelnenud õigustoimingut, mille alusel oleks tekkinud omandi üleandmise nõue, ja nõutav ei ole ka omandi üleandmise kokkulepe [...]

[...]

(2) Kinnisvara omandamise maks kuulub tasumisele ka tehingutelt, mis ilma et tekiks omandi üleandmise nõue, võimaldavad õiguslikult või majanduslikult muul isikul omal arvel kasutada riigi territooriumil asuvat kinnisasja.

(2a) Kui isikuühingu vara hulka kuulub riigi territooriumil asuv kinnisasi ja kui viie aasta pikkuse ajavahemiku jooksul muutub osalust omavate isikute ring otseselt või kaudselt nii, et vähemalt 95% äriühingu osalusest läheb üle uutele osalust omavatele isikutele, loetakse see õigustoiminguks, millega antakse kinnisasja omand üle uuele isikuühingule. [...]

(3) Kui äriühingu vara hulka kuulub riigi territooriumil asuv kinnisasi, maksustatakse juhul, kui lõike 2a kohane maksustamine on välistatud, lisaks järgmised tehingud:

1. õigustoiming, mille alusel tekib äriühingus osaluse või osaluste üleandmise nõue, kui üleandmise tulemusel koondub omandaja kätte või valitseva mõjuga ja sõltuvate ettevõtjate või sõltuvate isikute kätte või ka sõltuvate ettevõtjate või sõltuvate isikute kätte otseselt või kaudselt vähemalt 95% suurune osalus äriühingus;
 2. vähemalt 95% suuruse osaluse otsene või kaudne koondumine, kui eelnenud ei ole punktis 1 viidatud võlaõiguslikku tehingut;
 3. tehing, mis toob kaasa vähemalt 95% suuruse osaluse otsese või kaudse üleandmise nõude;
 4. vähemalt 95% suuruse osaluse otsene või kaudne üleminek, kui üleminekule ei eelnenud punktis 3 viidatud võlaõiguslikku tehingut.“
- 6 GrEStG §-s 6a, mis viidi sellese seadusesse sisse 22. detsembri 2009. aasta seaduse majanduskasvu kiirendamise kohta (Wachstumsbeschleunigungsgesetz; BGBl. 2009 I, lk 3950) §-ga 7 ning mis kannab pealkirja „Maksusoodustus kontsernisisesel ümberkujundamisel“, on põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis sätestatud:

„Maksu ei tule tasuda § 1 lõike 1 punktis 3 ning § 1 lõigetes 2a või 3 viidatud maksustatavalt tehingult, mis on toimunud ümberkujundamise tulemusel [UmwG] § 1 lõike 1 punktide 1–3 tähenduses; [...] esimest lauset kohaldatakse ka analoogse ümberkujundamise suhtes, mis on ette nähtud Euroopa Liidu liikmesriigi või sellise riigi õigusega, kelle suhtes kehtib Euroopa Majanduspiirkonna leping. Esimest lauset kohaldatakse vaid siis, kui ümberkujundamise tehingus eranditult osalevad valitseva mõjuga ettevõtja ja üks või mitu sellest valitseva mõjuga ettevõtjast sõltuvat äriühingut või mitu valitseva mõjuga ettevõtjast sõltuvat ettevõtjat. Kolmanda lause tähenduses „sõltuv“ on äriühing, kelle kapitalis või varas on tehingule eelneva viie aasta ja järgneva viie aasta jooksul valitseva mõjuga ettevõtjal katkematult otsene või kaudne või osaliselt otsene ja osaliselt kaudne vähemalt 95% suurune osalus.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 7 Kaubandustegevusega tegelevale äriühingule A-Brauerei kuulus ainuosalus äriühingus T-GmbH, kes oli mitme kinnisasja omanik ja kes ise oli omakorda teise äriühingu ainuaktsionär.

- 8 T-GmbH andis 1. augusti 2012. aasta lepingu alusel A-Brauereile üksnes neid kaht äriühingut puudutava ümberkujundamise käigus UmwG § 1 lõike 1 punkti 1 ja § 2 punkti 1 alusel ühinemisel ühendamise teel üle kogu oma vara, sealhulgas kõnealuse kinnisvara koos kõigi sellega seotud õiguste ja kohustustega.
- 9 Ühinemine jõustus äriregistrisse kandmisega 24. septembril 2012, mis on kuupäev, mil lõppes T-GmbH, mille ainuomanik oli A-Brauerei enam kui viis aastat enne kõnealust ühinemist.
- 10 Finanzamt nõudis 7. juuni 2013. aasta teatega kinnisvara omandamise maksu tasumist A-Brauerei poolt, kuna viimasele kui ühendavale ühingule T-GmbH kui ühendatava ühingu kinnisvara üleandmine, mis toimus nende kahe ettevõtja ühinemise ja ühendatava ühingu vara ühendavale ühingule täieliku üleandmise tulemusel, kujutab endast maksustatavat tehingut GrEStG § 1 lõike 1 punkti 3 alusel ning ei ole GrEStG § 6a kohaselt maksust vabastatud.
- 11 Finanzamt jättis maksuteate peale A-Brauerei esitatud vaide 19. juuli 2013. aasta otsusega rahuldamata põhjusel, et T-GmbH ei ole GrEStG § 6a tähenduses „sõltuv äriühing“, kuna nimetatud äriühing on ühinemise tagajärjel lõppenud, mistõttu ei ole täidetud seaduses sätestatud tähtaja tingimus, mille kohaselt tuleb vähemalt 95% suurust osalust omada §-ga 6a maksustatavale tehingule järgneva viie aasta jooksul.
- 12 Finanzgericht Nürnberg (Nürnbergi maksukohus, Saksamaa) rahuldab selle otsuse peale A-Brauerei esitatud kaebuse 14. oktoobri 2014. aasta otsusega põhjusel, et käesoleval juhul saab A-Brauerei kasutada GrEStG §-s 6a sätestatud maksusoodustust.
- 13 Finanzamt esitas selle kohtuotsuse peale Bundesfinanzhofile (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) kassatsioonkaebuse.
- 14 Viimati nimetatud kohus jättis 25. novembri 2015. aasta vaheotsusega muutmata esimeses kohtuastmes GrEStG §-le 6a antud tõlgenduse põhjendusel, et osaluse omamise tähtaegu puudutav tingimus kehtib üksnes siis, kui seda on sisuliselt võimalik järgida ümberkujundamistehingu käigus, mis ei olnud nii põhikohtuasjas kõne all oleva ühinemistehingu puhul, kuna see tõi tingimata kaasa ühendatava ühingu lõppemise.
- 15 Vaheotsuses tõstatas eelotsusetaotluse esitanud kohus omal algatusel samuti küsimuse, kas GrEStG § 6a tuleb jätta kohaldamata põhjusel, et selle paragrahviga antav maksusoodus tuleb kvalifitseerida „riigiabiks“ ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, mistõttu on võimalik tuvastada teatamiskohustuse ja ELTL artikli 108 lõikes 3 sätestatud *standstill*-kohustuse rikkumine.
- 16 Sellega seoses märkis Bundesministerium der Finanzen (Saksamaa Liitvabariigi rahandusministeerium), kes astus menetlusse eelotsusetaotluse esitanud kohtus, et GrEStG §-s 6a sätestatud maksusoodustusest ei ole Euroopa Komisjoni teavitatud ning et seega ei ole viimane selle maksusoodustuse suhtes alustanud uurimismenetlust. Tuginedes Euroopa Liidu Üldkohtu 7. novembri 2014. aasta otsusele Autogrill España vs. komisjon (T-219/10, EU:T:2014:939), väitis ta siiski, et kõnealune eelis ei kujuta endast ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses „riigiabi“, sest eelise saanud ettevõtjaid ei saa neile omase tunnuse tõttu lugeda privileegeerituks, mistõttu ei ole selles sättes ette nähtud valikulisuse tingimus täidetud.
- 17 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas ELTL artikli 107 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et tegemist on viidatud sätte kohaselt keelatud riigiabiga, kui liikmesriigi õigusnormide kohaselt ei tule ümberkujundamise (ühinemise) käigus toimunud kinnisasja maksustatava omandamise eest tasuda kinnisasja omandamise maksu, kui

ümberkujundamistehingus osalevad teatavad õigussubjektid (valitseva mõjuga ettevõtja ja sõltuv äriühing) ning valitseva mõjuga ettevõtjal on sõltuvas äriühingus ümberkujundamistehingule eelneva viie aasta ja järgneva viie aasta jooksul 100% suurune osalus?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

- 18 Oma küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas ELTL artikli 107 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et eelise valikulisuse tingimus, mis on sätestatud selles õigusnormis, on täidetud niisuguse maksusoodustuse puhul, nagu on kõne all põhikohtuasjas ning millega kinnisvara omandamise maksust vabastatakse kinnisasja omandi üleandmine, mis leidis aset ümberkujundamistehingu tulemusel, mis hõlmab eranditult sama kontserni äriühinguid, kes on vähemalt 95% suuruse osaluse kaudu seotud sellele tehingule eelneva viie aasta ja järgneva viie aasta pikkuse katkematu miinimumperioodi jooksul.
- 19 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt peavad riigisisese meetme kvalifitseerimisel ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses „riigiabiks“ olema täidetud kõik järgnevad tingimused. Esiteks peab olema tegemist sekkumisega riigi poolt või riigi ressurssidest. Teiseks peab see sekkumine potentsiaalselt kahjustama liikmesriikidevahelist kaubandust. Kolmandaks peab sekkumine andma soodustatud isikule valikulise eelise. Neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi (21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 53 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 20 Seoses eelise valikulisuse tingimusega, mis on ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses mõiste „riigiabi“ oluline osa, tuleb esmajoonel kindlaks teha, kas – nagu väidab Saksamaa valitsus – GrEStG §-ga 6a antav maksusoodustus tuleb kõigepealt kvalifitseerida „üldmeetmeks“ ning peab järelikult välja jääma ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamisalast, kuna see ei vasta nimetatud sättes kehtestatud valikulisuse tingimusele.
- 21 Mis iseäranis puudutab maksusoodustust andvaid riigisiseseid meetmeid, siis väärrib meelde tuletamist, et sedalaadi meede, mis ei too küll kaasa riigi ressursside üleandmist, kuid mis asetab soodustatud isikud soodsamasse olukorda kui teised maksukohustuslased, võib anda soodustatud isikutele valikulise eelise ning kujutab endast seega riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses (21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 56 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 22 Neil asjaoludel on Euroopa Kohus samuti tõdenud, et maksusoodustuse kohaldamise või saamise tingimus võib olla soodustuse valikulisuse alus, kui selle tingimuse tulemusel tehakse vahet ettevõtjate vahel, kes maksustamiskorra eesmärgi seisukohast on ometi sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras, ning kui seega diskrimineeritakse ettevõtjaid, kes soodustust ei saa (21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 86).
- 23 Seevastu kujutavad riigisiseseid meetmeid, mida kohaldatakse vahet tegemata kõikide konkreetse liikmesriigi ettevõtjate suhtes, endast üldmeetmeid ega ole valikulised (vt selle kohta 29. märtsi 2012. aasta kohtuotsus 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 39, ning 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 56 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 24 Asjaolu, et meedet võidakse kohaldada ainult maksumaksjatele, kes vastavad meetme kohaldamise tingimustele, ei saa iseenesest muuta seda meedet valikuliseks (21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 59).

- 25 Siiski ei ole „üldmeetmeks“ kvalifitseerimisel oluline asjaolu, et meede on ettevõtja tegevuse laadist sõltumata kohaldatav (vt selle kohta 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punktid 82–84).
- 26 Eelist andva meetme *a priori* valikulisus ei pea tingimata põhinema selle saamise tingimusel, mis on seotud sektoriga, kus ettevõtja tegutseb, vaid võib põhineda muudel tingimustel, nagu tingimus, mis on seotud sellise ettevõtja õigusliku vormiga, kes võib sellest eelisest kasu saada (vt selle kohta 10. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus Cassa di Risparmio di Firenze jt, C-222/04, EU:C:2006:8, punkt 136).
- 27 Lisaks ei ole ka „üldmeetmeks“ kvalifitseerimisel oluline asjaolu, et meede, mis *a priori* on või võib olla kättesaadav igale ettevõtjale, ei võimalda tuvastada ettevõtjate konkreetset kategooriat, keda meede ainsana soodustab ja keda saab eristada ühiste eriomaste tunnuste põhjal (vt selle kohta 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punktid 69–71).
- 28 Käesoleval juhul selgub Euroopa Kohtu valduses olevatest toimikumaterjalidest, et kinnisvara omandamise maksust vabastamine, mis on ette nähtud GrEStG §-s 6a, viidi 22. detsembri 2009. aasta seadusega majanduskasvu kiirendamise kohta sellesse seadusesse pealkirja all „Maksusoodustus kontsernisisesel ümberkujundamisel“ sisse kui meede, mis formaalselt teeb erandi GrEStG § 1 lõike 1 punktist 3 ning lõigetest 2a ja 3.
- 29 Lisaks ilmneb kõnealuse maksuvabastuse kehtestanud seaduse eelnõu seletuskirjast, et maksuvabastuse eesmärk on peamiselt lihtsustada ettevõtete ümberkorraldamist ning iseäranis ümberkujundamisi, mis hõlmavad äriühingute vahel kinnisasjade üleandmist, selleks et suurendada nende konkurentsivõimet finantskriisis, mis tabas Saksamaa Liitvabariiki alates 2008. aastast.
- 30 Euroopa Kohtu valduses olevatest toimikumaterjalidest selgub samuti, et alles seadusandlikus menetluses otsustati piirata selle maksusoodustuse andmist, võimaldades seda vaid teatavatele äriühingute rühmadele, lisades esialgu väljapakutud teksti täiendava kohaldamistingimuse, millest lähtuvalt saavad ümberkujundamistehingus osaleda vaid niinimetatud „valitseva mõjuga“ äriühing ja/või üks või mitu niinimetatud „sõltuvat“ äriühingut, kusjuures viimati nimetatuid määratleti kui äriühinguid, kelle kapitalis või varas on valitseva mõjuga äriühingul tehingule viis aastat eelneva ja viis aastat järgneva katkematu miinimumperioodi jooksul vähemalt 95% suurune osalus.
- 31 Põhikohtuasjas kõne all olev maksuvabastus on aga niisugune, millega soodustatakse vaid viidatud äriühingute rühmasid, kes teevad ümberkujundamistehinguid, samas kui äriühingud, kes nendesse äriühingute rühmadesse ei kuulu, on sellest soodustusest ilma jätetud, isegi kui nad teevad ümberkujundamistehinguid, mis on identsed nende äriühingute rühmade omadega.
- 32 Sellega seoses on muidugi tõsi, et seadusandlik meetod ei ole määrav tuvastamisel, kas meede on valikuline või üldmeede selles tähenduses, et nagu selgub muu hulgas 15. novembri 2011. aasta kohtuotsuse komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) punktist 101, võib ka meede, mis formaalselt ei ole erand ning põhineb kriteeriumitel, mis ise on üldist laadi, olla valikuline, kui meede tegelikult diskrimineerib äriühinguid, kes on konkreetse maksustamiskorraga taotletavat eesmärki arvestades sarnases olukorras.
- 33 Siiski, kui maksumeetme valikulisuse tuvastamiseks ei ole määrav kasutatud seadusandlik meetod, mistõttu ei ole alati vaja, et meede oleks erand üldistest maksustamiskorrast, on asjaolu, et tegemist on – nagu on kõne all põhikohtuasjas – erandiga, sel eesmärgil täiesti asjakohane, kui sellest tuleneb, et eristatakse kahte ettevõtjate kategooriat, keda koheldakse *a priori* erinevalt, ehk erandmeetme kohaldamisalasse kuuluvaid ettevõtjaid ja jätkuvalt üldise maksustamiskorra kohaldamisalasse kuuluvaid ettevõtjaid, samas kui need kaks kategooriat on selle korraga taotletava eesmärgi seisukohast

sarnases olukorras (21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 77, ning 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Heitkamp BauHolding pankrotihaldur) *vs.* komisjon, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 93).

- 34 Seega ei piisa käesoleva kohtuotsuse punktis 20 mainitud Saksamaa valitsuse argumendist, selleks et tuvastada, et põhikohtuasjas kõne all olev meede jääb välja ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamisalast.
- 35 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb, et mis puudutab eelise valikulisuse tingimust, mis on ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses mõiste „riigiabi“ oluline osa, siis tuleb tingimuse hindamiseks esiteks kindlaks teha, kas konkreetset õiguslikku korda arvestades on riigisisene meede selline, et see soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“ võrreldes teiste ettevõtjatega, kes on selle korraga taotletavat eesmärki arvestades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras ning keda koheldakse erinevalt, mida võib sisuliselt pidada diskrimineerivaks (21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 54 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 36 Maksumeetmete kontekstis tuleb riigisisese maksumeetme „valikuliseks“ kvalifitseerimisel esmalt kindlaks teha, milline on liikmesriigis kohaldatav üldine või „tavapärane“ maksustamiskord, ja seejärel tuvastada, et kõnealune maksumeede kaldub üldisest korrast kõrvale, kuna see eristab ettevõtjaid, kes üldise korraga taotletava eesmärgi seisukohast on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras (vt selle kohta 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 57).
- 37 Käesoleval juhul tuleb kõigepealt tõdeda, et nagu selgub eelotsusetaotluses esitatud riigisisese õiguse ülevaatest, koosneb võrdlusraamistik, mille alusel tuleb sarnasust analüüsida, kinnisvara omandamise maksu valdkonda puudutavatest Saksa õigusnormidest, mis koos määravad kindlaks selle maksu eseme või maksustatava teokoosseisu.
- 38 Teiseks tekib küsimus, kas GrEStG §-ga 6a antava maksusoodustusega – niivõrd kui võrd selle kasutamine on piiratud ümberkujundamistehinguga, mis hõlmab eranditult äriühingute kontserni äriühinguid, kes on vähemalt 95% suuruse osaluse kaudu seotud sellele tehingule eelneva viie aasta ja järgneva viie aasta pikkuse katkematu miinimumperioodi jooksul – koheldakse erinevalt ettevõtjaid, kes põhikohtuasjas kõne all olevat üldise maksustamiskorraga järgitavat eesmärki arvestades on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras, kuna ümberkujundamistehinguid tegevad äriühingud, kes ei ole vastava osalussuhtega seotud, maksuvabastust ei saa.
- 39 Sellega seoses ilmneb eelotsusetaotlusest, et kinnisvara omandamise maksu puudutava maksustamiskorra eesmärk on maksustada kinnisasjaga seotud õiguste omaniku mis tahes muutust (*Rechtsträgerwechsel*) või teisisõnu maksustada füüsilise või juriidilise isiku kinnisasja omandiõiguse mis tahes üleminek teisele füüsilisele või juriidilisele isikule tsiviilõiguse tähenduses.
- 40 Kõnealust eesmärki on ka sõnaselgelt mainitud selle seaduseelnõu seletuskirjas, millest pärineb GrEStG § 6a. Seletuskirjas märgitakse nimelt, et selleks et vältida, et maksukohustus annaks meelevaldseid eeliseid, peab see olema piiratud ettevõtjate ümberkujundamise tehingutega, kuna erinevalt ettevõtjate muud liiki ümberkorraldamistest viivad niisugused tehingud kinnisasjaga seotud õiguste omaniku muutumiseni GrEStG tähenduses.
- 41 Arvestades samuti GrEStG § 6a sõnastust, millest ilmneb, et nimetatud sätte alusel vabastatakse sõnaselgelt maksust teatud tehingud, mida tavaliselt maksustatakse GrEStG § 1 lõike 1 punkti 3 ning lõigete 2a ja 3 alusel, siis tuleb jõuda järeldusele, et võrreldavuse analüüs selle põhimõtte tähenduses, mis on käesoleva kohtuotsuse punktis 35 viidatud kohtupraktika raames välja töötatud, tuleb – nagu soovib ka eelotsusetaotluse esitanud kohus – läbi viia, lähtudes kõnealusest eesmärgist, mis seisneb kinnisasjaga seotud omandiõiguste omaniku mis tahes muutuse maksustamises ning mida üldiselt järgivad põhikohtuasjas kõne all olev kinnisvara omandamise maksu puudutav kord ja iseäranis GrEStG

§ 1 normid, mis kõik määravad kindlaks maksu eseme või maksustatava teokoosseisu, mis kujutavad – nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 37 – endast raamistikku, mida arvesse võttes tulebki võrreldavust analüüsida.

- 42 Ilmneb aga, et GrEStG §-ga 6a eristatakse ühelt poolt äriühinguid, kes teevad ümberkujundamistehingu kõnealuses sättes viidatud kontsernis ja kes võivad saada põhikohtuasjas kõne all oleva maksuvabastuse, ning teiselt poolt äriühinguid, kes kontserni kuulumata teevad sama tehingu, kuid kellele maksuvabastust ei võimaldata, kuigi mõlemad on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras, arvestades selle maksuga taotletavat eesmärki maksustada omandiõiguste omaniku muutumine tsiviilõiguslikust seisukohast, mis hõlmab nende õiguste üleandmist füüsiliselt või juriidiliselt isikult muule füüsilisele või juriidilisele isikule.
- 43 Lisaks muutub eristatavuse mõju, mis tuleneb nimelt tingimusest, et ümberkujundamistehingus võivad eranditult osaleda sama kontserni äriühingud, kes on seotud vähemalt 95% suuruse osalususega, tugevamaks samas tingimuses kehtestatud nõude tõttu, mille kohaselt tuleb nimetatud osalust hoida sellele tehingule eelneva viie aasta ja järgneva viie aasta pikkuse katkematu miinimumperioodi jooksul.
- 44 Siiski tuleb teiseks meelde tuletada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei ole meetmed, mis eristavad kõnealuse õigusliku korra eesmärgi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras olevaid ettevõtjaid ja mis on seega *a priori* valikulised, siiski mõistega „riigiabi“ hõlmatud, kui liikmesriik suudab tõendada, et vahetegemine on põhjendatud, kuna see tuleneb selle süsteemi olemusest või ülesehitusest, millesse meetmed kuuluvad (21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 58 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 45 Käesoleval juhul tuleb tuvastada, nagu soovitab eelotsusetaotluse esitanud kohus ning nagu on ka kinnitatud Euroopa Kohtule esitatud kirjalikes seisukohtades ja Euroopa Kohtu istungil aset leidnud kohtuvaidluste käigus, et GrEStG §-s 6a ette nähtud maksusoodustuse eesmärk on teha parandus, selleks et vältida ülemäärast maksustamist.
- 46 Kinnisvara sellise üleandmise maksustamine, mis kaasneb ümberkujundamistehingutega äriühingute kontsernis, mida iseloomustab äärmiselt suure, vähemalt 95% suuruse osaluse omandamine, loetakse ülemääraseks, kuna GrEStG § 1 lõigete 2a ja 3 kohaselt on kinnisasja üleandmine üldjuhul maksustatud juba „sisenemisel“, see tähendab hetkel, mil kinnisasja omanikust äriühing integreeritakse sellisesse äriühingute kontserni. Kui kinnisasja üleandmine maksustatakse seejärel uuesti selles kontsernis toimunud ümberkujundamistehingu tulemusel, eelkõige nagu käesoleval juhul, kui ühendamise teel ühines 100-protsendiline tütarettvõtja, kes oli sama kinnisasja omanik, siis toob see kaasa kõnealuse kinnisasja üleandmise sama tehingu topeltmaksustamise, nimelt esimest korda siis, kui üle antakse omand, mis eeldatavalt vastab olukorrale, kus valitseva mõjuga äriühing omandab sõltuva äriühingu kapitali või vara vähemalt 95% ulatuses, ning teist korda ümberkujundamistehingu puhul, mis käesoleval juhul seisneb ühinemises, kus teine äriühing ühendati valitsevat mõju omava äriühinguga.
- 47 Seevastu, nagu ka kohtujurist märkis oma ettepaneku punktis 175, on niisugune topeltmaksustamine välistatud ümberkujundamistehingu puhul, mis hõlmab kaht äriühingut, mis on seotud alla 95% suuruse osaluse suhtega. Sel juhul ei ole GrEStG § 1 lõigete 2a ja 3 alusel maksustatav tehing, kus valitseva mõjuga äriühing omandab sõltuva äriühingu kapitalist või varast vähem kui 95%, samas kui ümberkujundamistehing, mis seejärel leiab aset nende kahe äriühingu vahel, ei kuulu maksust vabastamisele GrEStG § 6a alusel.
- 48 Tuleb meelde tuletada, et üldise maksusüsteemi kohaldamisest tehtav erand võib olla põhjendatud üldise maksusüsteemi olemuse ja üldise ülesehitusega juhul, kui liikmesriik on võimeline tõendama, et see meede tuleneb otseselt selle liikmesriigi maksusüsteemi aluspõhimõtetest või suunistest. Sellega

seoses tuleb teha vahet konkreetse maksustamiskorraga taotletavate väliste eesmärkide ja nende saavutamiseks vajalike maksusüsteemile omaste mehhanismide vahel (6. septembri 2006. aasta kohtuotsus Portugal *vs.* komisjon, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 81).

- 49 Oma praktikas on Euroopa Kohus möönnud, et üldisele maksusüsteemile omaste eesmärkidega saab põhjendada *a priori* valikulist maksustamiskorda (vt selle kohta 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus GIL Insurance jt, C-308/01, EU:C:2004:252, punktid 74–76, ning 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos jt, C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, punktid 64–76).
- 50 Käesoleval juhul saab põhikohtuasjas kõne all oleva üldiste maksustamise aluste nõuetekohase toimimisega seotud eesmärk, milleks on topeilmaksustamise ja järelkult ülemäärase maksustamise vältimine, seega olla põhjenduseks sellele, et GrEstG §-s 6a sätestatud maksuvabastus on ette nähtud ümberkujundamistingute jaoks äriühingute vahel, kes on vähemalt 95% suuruse osalussuhte kaudu seotud sellele tehingule eelneva viie aasta ja järgneva viie aasta pikkuse katkematu miinimumperioodi jooksul.
- 51 Lisaks, nagu märkis ka eelotsusetaotluse esitanud kohus, on vastava osaluse hoidmise miinimumperioodi nõue ilmselt põhjendatud sooviga välistada tahtmatut juhuslikku kasu ja seega ära hoida kuritarvitusi, vältides, et sel tasemel osalussuhted, mis pärast ümberkujundamise lõppemist taas lõpetatakse, luuakse vaid lühikeseks ajaks, selleks et kõnealust maksusoodustust ära kasutada. Kuritarvituste ärahoidmine võib olla põhjenduseks, mis on seotud kõnealuse süsteemi laadi või ülesehitusega (vt analoogia alusel 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus GIL Insurance jt, C-308/01, EU:C:2004:252, punkt 74).
- 52 Seega isegi kui kõnealuse maksuvabastusega eristatakse ettevõtjaid, kes on vastava õigusliku korra järgitavat eesmärki arvestades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras, on eristamine põhjendatud, kuna selle eesmärk on vältida topeilmaksustamist ning see tuleneb vastavas ulatuses selle süsteemi laadist või ülesehitusest, kuhu see eristamine kuulub.
- 53 Kõiki eespool toodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et ELTL artikli 107 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et eelise valikulisuse tingimus, mis on sätestatud selles õigusnormis, ei ole täidetud niisuguse maksusoodustuse puhul, nagu on kõne all põhikohtuasjas ning millega kinnisvara omandamise maksust vabastatakse kinnisasja omandi üleandmine, mis leidis aset ümberkujundamistingingu tulemusel, mis hõlmab eranditult sama kontserni äriühinguid, kes on vähemalt 95% suuruse osaluse kaudu seotud sellele tehingule eelneva viie aasta ja järgneva viie aasta pikkuse katkematu miinimumperioodi jooksul.

Kohtukulud

- 54 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

ELTL artikli 107 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et eelise valikulisuse tingimus, mis on sätestatud selles õigusnormis, ei ole täidetud niisuguse maksusoodustuse puhul, nagu on kõne all põhikohtuasjas ning millega kinnisvara omandamise maksust vabastatakse kinnisasja omandi üleandmine, mis leidis aset ümberkujundamistingingu tulemusel, mis hõlmab eranditult sama kontserni äriühinguid, kes on vähemalt 95% suuruse osaluse kaudu seotud sellele tehingule eelneva viie aasta ja järgneva viie aasta pikkuse katkematu miinimumperioodi jooksul.

Allkirjad