

Laikina versija

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, kuri 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),

kuri 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 rašytinį 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,

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

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l SESV 107 straipsnio 1 dalies išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Finanzamt B* (B mokes?i? administratorius, Vokietija, toliau – *Finanzamt*) ir *A-Brauerei* gin?? d?l mokes?i? administratoriaus atsisakymo atleisti ši? bendrov? nuo nekilnojamojo turto ?sigijimo mokes?io, nuo kurio tam tikromis s?lygomis pagal Vokietijos mokes?i? teis? gali b?ti atleistos bendrov?s, ?gyjan?ios nuosavyb?s teis? ? nekilnojam?j? turt? pagal jungimo sandorius tam tikrose bendrovi? grup?se.

Vokietijos teis?

Bendrovi? reorganizavimo ?statymas

3 Pagrindin?je byloje taikomos redakcijos *Umwandlungsgesetz* (Bendrovi? reorganizavimo ?statymas, toliau – *UmwG*) 1 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Teis?s subjektai, kuri? buvein? yra valstyb?s teritorijoje, gali b?ti reorganizuojami

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

<...>“

4 *UmwG* 2 straipsnyje nustatyta:

„Teis?s subjektai gali susijungti nutraukdami veikl? be likvidavimo:

- 1) vienam teis?s subjektui perimant kit? teis?s subjekt?, kai vieno ar keli? teis?s subjekt? (perduodantieji subjektai) visas turtas perduodamas esamam teis?s subjektui (perimantysis subjektas) <...>“

?statymas d?l nekilnojamojo turto ?sigijimo mokes?io

5 Pagrindin?je byloje taikomos redakcijos *Grunderwerbsteuergesetz* (?statymas d?l nekilnojamojo turto ?sigijimo mokes?io, toliau – *GrEStG*) 1 straipsnyje nustatyta:

„1. Nekilnojamojo turto ?sigijimo mokestis taikomas šiems teisiniam sandoriams, jeigu jie susij? su nacionalin?je teritorijoje esan?iais nekilnojamojo turto objektais:

- 1) pirkimo-pardavimo sutar?iai arba kitam teis? ? nuosavyb?s teis?s perdavim? pagrindžian?iam teisiniam sandoriui;
- 2) perleidimui, kai prieš tai nebuvo sudarytas teis? ? nuosavyb?s teis?s perdavim? pagrindžiantis teisinis sandoris;

3) nuosavybės perdavimui, kai prieš tai nebuvo sudarytas teis? ? nuosavybės teis?s perdavim? pagrindžiantis teisinis sandoris ir neb?tinas perleidimas <...>

<...>

2. Nekilnojamojo turto ?sigijimo mokes?iu taip pat apmokestinami teisiniai sandoriai, kuriais, ne?virtinant teis?s ? nuosavybės perleidim?, teisiškai ar ekonomiškai leidžiama kitam asmeniui savo naudai eksploatuoti valstybės teritorijoje esant? nekilnojam?j? turt?.

2a. Jei ?kin?s bendrijos turtui priklauso valstybės teritorijoje esantis nekilnojamojo turto objektas ir per penkerius metus akcinink? strukt?ra tiesiogiai arba netiesiogiai pasikei?ia taip, kad ne mažiau kaip 95 % bendrovės akcij? perima kiti akcininkai, tai laikoma d?l nekilnojamojo turto objekto nuosavybės perdavimo kitai ?kinei bendrijai sudarytu teisiniu sandoriu. <...>

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

1) teis? ? vienos ar keli? bendrovės akcij? perdavim? pagrindžian?iam teisiniam sandoriui, kai d?l perdavimo ne mažiau kaip 95 % bendrovės akcij? tiesiogiai arba netiesiogiai sutelkt? pirk?jas arba kontroliuojan?iosios ir kontroliuojamosios ?mon?s ar kontroliuojamieji asmenys, arba kontroliuojamosios ?mon?s ar kontroliuojamieji asmenys;

2) tiesioginiam arba netiesioginiam ne mažiau kaip 95 % bendrovės akcij? sutelkimui, kai prieš tai nebuvo sudarytas prievoli? teis?s reglamentuojamas sandoris pagal 1 punkt?;

3) teis? ? tiesiogin? arba netiesiogin? ne mažiau kaip 95 % bendrovės akcij? perdavim? pagrindžian?iam teisiniam sandoriui;

4) tiesioginiam arba netiesioginiam ne mažiau kaip 95 % bendrovės akcij? perdavimui kitam asmeniui, kai prieš tai nebuvo sudarytas prievoli? teis?s reglamentuojamas sandoris pagal 3 punkt?."

6 2009 m. gruodžio 22 d. *Wachstumsbeschleunigungsgesetz* (?statymas d?l ekonominio augimo skatinimo (BGBl. 2009 I, p. 3950) 7 straipsniu ? *GrEStG* ?trauktame pagrindin?je byloje taikomos redakcijos 6a straipsnyje „Mokes?i? lengvatos vykdant reorganizacij? bendrovi? grup?je“ nustatyta:

„Pagal 1 straipsnio 1 dalies 3 punkt?, 2a dal? arba 3 dal? apmokestinamajam teisiniam sandoriui, vykdomam d?l reorganizavimo pagal [*UmwG*] 1 straipsnio 1 dalies 1–3 punktus, mokestis netaikomas; <...> pirmas sakiny? taip pat taikomas atitinkamam reorganizavimui pagal Europos Sąjungos valstybės narės arba valstybės, kuriai taikomas Europos ekonominės erdvės susitarimas, teis?. Pirmas sakiny? taikomas tik tuomet, kai reorganizavimo sandoryje dalyvauja tik kontroliuojan?ioji ?mon? ir viena arba kelios šios kontroliuojan?iosios ?mon?s kontroliuojamos bendrovės arba kelios kontroliuojan?iosios ?mon?s kontroliuojamos bendrovės. Kontroliuojam?ja bendrove bendrov? laikoma tuomet, kai valdant ne mažiau kaip 95 % jos kapitalo arba turto kontroliuojan?ioji ?mon? tiesiogiai ar netiesiogiai arba iš dalies tiesiogiai, iš dalies netiesiogiai nepertraukiamai dalyvavo penkerius metus prieš teisin? sandor? ir penkerius metus po teisinio sandorio.“

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

7 *A-Brauerei* yra komercin? veikl? vykdan?i bendrov?, kuriai priklauso 100 % *T-GbmH*, t. y. bendrovės, kuri buvo ?vairi? nekilnojamojo turto objekt? savinink? ir vienintel? kitos bendrovės

akcinink?, akcij?.

8 2012 m. rugpj??io 1 d. sutartimi *T-GmbH* perleido bendrovei *A-Brauerei* vis? savo turt?, ?skaitant tuos nekilnojamojo turto objektus su visomis su jais susijusiomis teis?mis ir pareigomis, vykdydama reorganizavim? prijungimu perimant ?mon? pagal *UmwG* 1 straipsnio 1 dalies 1 punkt? ir 2 dalies 1 punkt?, kurioje dalyvavo tik ?ios dvi bendrov?s.

9 ?is prijungimas ?sigaliojo 2012 m. rugs?jo 24 d. j? ?registravus prekybos registre, ir t? dien? *T-GmbH*, kurios 100 % akcij? priklaus? *A-Brauerei* ilgiau kaip penkerius metus iki ?io prijungimo, nustojo egzistavusi.

10 2013 m. birželio 7 d. prane?imu *Finanzamt* pareikalavo sumok?ti mokes? u? nekilnojamojo turto ?sigijim?, kur? tur?t? sumok?ti *A-Brauerei*, nes jai, kaip prijungian?iajai bendrovei, buvo perduoti *T-GmbH*, kaip prijungiamai bendrovei, nuosavyb?s teise priklaus? nekilnojamojo turto objektai d?l ?i? dviej? bendrov? jungimosi ir prijungtosios bendrov?s universalaus turto perleidimo prijungian?iajai bendrovei d?l ?io jungimosi, o toks perdavimas yra apmokestinamasis sandoris pagal *GrEStG* 1 straipsnio 1 dalies 3 punkt?, kuriam netaikomas *GrEStG* 6a straipsnyje nustatytas atleidimas nuo mokes?io.

11 2013 m. liepos 19 d. sprendimu *Finanzamt* atmet? *A-Brauerei* pateikt? skund? d?l ?io prane?imo, nes *T-GmbH* nebuvo „kontroliuojamoji bendrov?“, kaip tai suprantama pagal min?t? 6a straipsn?, kadangi ?i bendrov? nustojo egzistavusi ?vykus prijungimui, tod?l nebuvo ?vykdyta s?lyga d?l teis?s aktuose nustatyto ne ma?iau kaip 95 % akcij? valdymo per pastaruosius penkerius metus nuo pagal 6a straipsn? apmokestinamo sandorio.

12 2014 m. spalio 14 d. Sprendimu *Finanzgericht Nürnberg* (Niurnbergo finans? teismas) patenkino *A-Brauerei* pareik?t? ie?kin? d?l to sprendimo, nes ?iuo atveju bendrov? gal?jo pasinaudoti *GrEStG* 6a straipsnyje numatyta lengvata.

13 *Finanzamt* pateik? kasacin? skund? d?l ?io sprendimo *Bundesfinanzhof* (Federalinis finans? teismas, Vokietija).

14 2015 m. lapkri?io 25 d. tarpiniame sprendime ?is teismas patvirtino pirmosios instancijos teismo pateikt? *GrEStG* 6a straipsnio ai?kinim?, nes s?lyga d?l valdymo trukm?s taikoma tik tuo atveju, jeigu jos galima realiai laikyti vykdan? reorganizavimo sandor?, o taip nebuvo pagrindin?je byloje nagrin?jamo jungimo sandorio atveju, nes ?vykd?ius tok? jungim?si prijungiama bendrov? nei?vengiamai i?nyksta.

15 Tame tarpiniame sprendime pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas savo iniciatyva taip pat i?sk?l? klausim?, ar *GrEStG* 6a straipsnis turi likti netaikytas, nes ?iuo straipsniu suteikiama mokes?i? lengvata tur?t? b?ti laikoma „valstyb?s pagalba“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dal?, tod?l gali b?ti i?keltas klausimas d?l SESV 108 straipsnio 3 dalyje nustatytos pareigos prane?ti ir sustabdyti.

16 ?iuo klausimu *Bundesministerium der Finanzen* (Federalin? finans? ministerija, Vokietija), kuri ?stojo ? byl? per proces? pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme, pa?ym?jo, kad apie *GrEStG* 6a straipsnyje numatyt? mokes?i? lengvat? nebuvo prane?ta Europos Komisijai ir kad d?l tos prie?asties ji neprad?jo jokios ?ios lengvatos tyrimo proced?ros. Ta?iau finans? ministerija, remdamasi 2014 m. lapkri?io 7 d. Europos S?jungos Bendrojo Teismo sprendimu *Autogrill Espa?ia / Komisija* (T?219/10, EU:T:2014:939), teigia, kad aptariama pagalba n?ra „valstyb?s pagalba“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dal?, nes b?t? ne?manoma apib?dinti ?ia lengvata besinaudojan?ias ?mones pagal joms b?dingas savybes kaip privileijuot?j? kategorij?, tod?l ?ioje nuostatoje ?tvirtinta s?lyga d?l atrankinio pob?d?io

netenkinama.

17 Tokiomis aplinkybomis *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 mokesčiai netaikomas dėl reorganizavimo (prijungimo) vykdomam apmokestinamajam įsigijimo sandoriui, jei reorganizavimo sandoryje dalyvauja tam tikri teisės subjektai (kontroliuojantys įmonės ir kontroliuojamoji bendrovė) ir kontroliuojantys įmonės 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 tvirtintą 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 vykdytos visos toliau nurodytos sąlygos. Pirma, tai turi būti valstybės arba iš valstybės ištekliais suteikta pagalba. Antra, ši pagalba turi galėti daryti tam tikrą valstybių narių tarpusavio prekybai. Trečia, priemonė turi suteikti atrankinį pranašumą jos gavėjui. Ketvirta, ji turi iškraipyti konkurenciją arba kelti tokį 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 tvirtinta 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 aplinkybomis 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 nagrinjamą mokesčių sistemą 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 narėms (šiuo klausimu žr. 2012 m. kovo 29 d. Sprendimo *3M Italia*, C?417/10, EU:C:2012:184, 39 punkt? 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 punkt?).
- 24 Aplinkyb?, jog tik mokesi? mok?tojai, 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 punkt?).
- 25 Vis dėlto kvalifikuojant kaip „bendr? priemonė“ reikšmės neturi aplinkyb?, kad aptariama priemonė taikoma neatsižvelgiant ? ?moni? veiklos rėš? (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 ties? priemonės, kuria suteikiama lengvata, *a priori* atrankinis pobūdis nebūtina turi būti grindžiamas galimybės ja pasinaudoti sąlyga, susijusia su veiklos sektoriumi, kuriame veikia ?mon?; atrankinis pobūdis taip pat gali būti grindžiamas kitomis sąlygomis, kaip antai sąlyga, susijusia su ?mon?s, galin?ios 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 punkt?).
- 27 Be to, kvalifikacijai kaip „bendros priemonės“ taip pat reikšmės neturi aplinkyb?, kad priemone, kuria *a priori* arba potencialiai gali pasinaudoti visos ?mon?s, negalima apibrėžti konkre?ios kategorijos ?moni?, kurios vienintel?s gauna naudos iš šios priemonės ir kurios gali būti išskiriamos bendr? joms būding? konkre?i? savybi? (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 ?sigijimo mokes?io, pavadintas „Mokesi? lengvatos vykdant reorganizacij? bendrovi? grup?je“, ? š? ?statym? buvo ?trauktas 2009 m. gruodžio 22 d. ?statymu dėl ekonominio augimo skatinimo kaip formaliai nuo *GrESTG* 1 straipsnio 1 dalies 3 punkto ir 2a ir 3 dali? nukrypti leidžianti nuostata.
- 29 Be to, remiantis ?statymo pasi?lymo, kuriame numatytas šis atleidimas nuo mokes?io, aiškinamuoju memorandumu teigtina, kad juo buvo siekiama sudaryti palankesnes sąlygas ?mon?ms reorganizuoti, ypa? tais atvejais, kai reorganizuojant vienos bendrov?s nekilnojamasis turtas perduodamas kitai bendrovei siekiant padidinti j? konkurencingum? kilus finans? krizei, kuri Vokietijos Federacin?je Respublikoje t?siasi nuo 2008 m.
- 30 Remiantis Teisingumo Teismo turima bylos medžiaga taip pat galima teigti, kad tik vykstant teis?k?ros procesui buvo nuspręsta ši? lengvat? taikyti tik tam tikroms ?moni? grup?ms, ir taip prie iš pradži? pasi?lyto teksto buvo prid?ta papildoma taikymo sąlyga, pagal kuri? aptariam? reorganizavimo sandor? gali vykdyti tik vadinamoji „kontroliuojan?ioji“ ir (arba) kelios vadinamosios „kontroliuojamosios“ bendrov?s, o pastarosios apibrėžiamos kaip bendrov?s, kuri? ne mažiau kaip 95 % ?statinio kapitalo arba turto ne trumpiau kaip nepertraukiam? penkeri? met? laikotarp? iki to sandorio ir penkerius metus po jo valdo kontroliuojan?ioji bendrov?.
- 31 Taigi pagrindin?je byloje aptariamu atleidimu nuo mokes?io sudaromos palankios sąlygos tik nurodytoms bendrovi? grup?ms, kurios vykdo reorganizavimo sandorius, o bendrov?ms, kurios nepriklauso tokioms grup?ms, ši lengvata netaikoma, net jeigu jos vykdo tokius pa?ius

reorganizavimo sandorius kaip ir minėtos bendrovės 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 ja 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; aplinkybės, kad ji laikoma tokia išimtimi, kaip ir pagrindinėje byloje aptariamose priemonės atveju, šiuo atveju turi reikšmės, jeigu jį taikant daromas skirtumas tarp dviejų tokio subjekto kategorijų, kuriems *a priori* taikomas diferencijuotas požiūris, t. y. tarp tokio subjekto, kuriems taikoma išimtimi laikoma priemonė, ir tokio subjekto, kuriems toliau taikoma bendra mokesčių sistema, nors abiejų minėtų kategorijų padėtis yra panaši, atsižvelgiant į tą sistemą siekiamą tikslą (šiuo klausimu žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/16 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 parodyti, 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 aptariamų lengvatų, 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 „prastą“ mokesčių sistemą ir, antra, parodyti, kad nagrinėjama mokestinė priemonė yra minėtos bendros sistemos išimtis, nes pagal ją diferencijuojami tokie 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 bendrovės grupės bendrovės, siejamos to, kad viena bendrovė valdo ne mažiau kaip 95 % kitos bendrovės akcijų

nepertraukiam? penkeri? met? laikotarp? iki to sandorio ir penkerius metus po jo, taikomas skirtingas poži?ris ? ?kio subjektus, kuri? faktin? ir teisin? pad?tis, atsižvelgiant ? pagrindin?je byloje aptariam? bendra mokes?io sistema siekiam? tiksl?, yra panaši, d?l to, kad šiuos reorganizavimo sandorius vykdan?ioms bendrov?ms, kuri? nesieja turimos akcijos, šis atleidimas nuo mokes?io netaikomas.

39 Šiuo klausimu remiantis nutartimi pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? teigtina, kad nekilnojamojo turto objekto ?sigijimo mokes?io sistema siekiama tikslo apmokestinti visus nekilnojamojo turto objekto teisi? tur?tojo pasikeitimus (*Rechtsträgerwechsel*) arba, kitaip tariant, apmokestinti visus nuosavyb?s teis?s ? fizinio ar juridinio asmens nekilnojamojo turto objekto perleidimus kitam fiziniam ar juridiniam asmeniui, kaip tai suprantama pagal civilin? teis?.

40 Šis tikslas, be kita ko, aiškiai nurodytas ?statymo pasi?lymo, kuriame yra *GrEStG* 6a straipsnis, aiškinamajame memorandume. Jame nustatyta, kad siekiant išvengti atvej?, kai aptariamam atleidimu nuo mokes?io b?t? naudojamas savavališkai, tas atleidimas turi b?ti taikomas tik ?moni? reorganizavimo sandoriams, nes per tokius sandorius, priešingai, nei vykdan? kitas ?moni? reorganizavimo r?šis, pasikei?ia teisi? ? nekilnojamojo turto objekt? tur?tojas, kaip tai suprantama pagal *GrEStG*.

41 Taip pat atsižvelgiant ? *GrEStG* 6a straipsnio formuluot?, iš kurios išplaukia, kad pagal šį nuostat? aiškiai nuo mokes?io atleidžiami tam tikri sandoriai, kurie paprastai apmokestinami pagal *GrEStG* 1 straipsnio 1 dalies 3 punkt? ir 2a bei 3 dalis, reikia daryti išvad?, kad palyginamumo tyrimas, kaip jis suprantamas pagal šio sprendimo 35 punkte primint? jurisprudencij?, turi b?ti atliktas, kaip, bet kita ko, si?lo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, atsižvelgiant ? t? tiksl? apmokestinti visus su nekilnojamojo turto objektu susijusius nuosavyb?s teis?s tur?tojo pasikeitimus, kurio ?prastai siekiama taikant pagrindin?je byloje nagrin?jam? nekilnojamojo turto ?sigijimo mokes?io sistem?, konkre?iai – *GrEStG* 1 straipsnyje išd?styta normos, apibr?žian?ias šio mokes?io dalyk? ir apmokestinimo moment?, kurios, kaip pažym?ta šio sprendimo 37 punkte, sudaro referencin? pagrind?, ? kur? atsižvelgiant reikia atlikti palyginamumo tyrim?.

42 Vis d?lto akivaizdu, kad *GrEStG* 6a straipsniu daromas skirtumas tarp, viena vertus, bendrovi?, vykdan?i? reorganizavimo sandor? grup?je, kaip nurodyta šioje nuostatoje, ir galin?i? pasinaudoti pagrindin?je byloje aptariamam atleidimu nuo mokes?io, ir, kita vertus, bendrovi?, kurios vykdo t? pat? sandor? nepriklausydamos grupei, ta?iau kurioms netaikomas atleidimas nuo mokes?io, nors tiek vien?, tiek kit? faktin? ir teisin? pad?tis yra panaši, atsižvelgiant ? tuo mokes?iu siekiam? tiksl? apmokestinti nuosavyb?s teisi? civilin?s teis?s poži?riu tur?tojo pasikeitim?, kai fizinis ar juridinis asmuo perduoda šias teises kitam fiziniam ar juridiniam asmeniui.

43 Beje, iš s?lygos, kad reorganizavimo sandoryje dalyvauja išimtinai tik tai pa?iai grupei priklausan?ios bendrov?s, kurias sieja tai, kad viena bendrov? valdo ne mažiau kaip 95 % kitos bendrov?s akcij?, kylant? diferencijavim? dar labiau sustiprina toje pa?ioje s?lygoje nustatyta s?lyga, kad akcijos turi b?ti valdomos nepertraukiamai ir ne trumpiau kaip penkerius metus iki to sandorio ir penkerius metus po jo.

44 Vis d?lto reikia priminti, antra, kad, remiantis Teisingumo Teismo suformuota jurisprudencija, s?voka „valstyb?s pagalba“ nereiškia priemoni?, kurias taikant diferencijuojamos ?mon?s, kuri? faktin? ir teisin? pad?tis, atsižvelgiant ? aptariama teis?s sistema siekiam? tiksl?, yra panaši, ir kurios d?l tos priežasties *a priori* n?ra atrankin?s, jeigu valstybei narei pavyksta ?rodyti, kad toks diferencijavimas yra pagr?stas d?l to, kad j? lemia sistemos, kuriai esant jis taikomas, pob?dis 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 si?lo prašym? priimt prejudicin? sprendim? pateik?s teismas ir kaip buvo patvirtinta Teisingumo Teismui raštu pateiktose pastabose ir per pos?d? tame teisme vykusias diskusijas, kad *GrEStG* 6a straipsnyje numatyto atleidimo nuo mokes?io siekiama padaryti pataisym?, kad b?t? išvengta pertekliniu laikomo apmokestinimo.

46 Iš ties? nekilnojamojo turto objekto perleidimo d?l reorganizavimo sandori? bendrovi? grup?je, kuriai b?dingas ypa? didelis, ne mažiau kaip 95 %, valdom? akcij? skai?ius, apmokestinimas laikomas pertekliniu, nes, remiantis *GrEStG* 1 straipsnio 2a ir 3 dalimis, aptariamo nekilnojamojo turto objekto perleidimas iš principo jau apmokestintas „at?jimo“ momentu, t. y. tuo momentu, kai bendrov? šio nekilnojamojo turto objekto savinink? buvo integruota ? aptariam? bendrovi? grup?. Jei v?liau to nekilnojamojo turto objekto perleidimas b?t? iš naujo apmokestintas vykdant reorganizavimo sandor? toje pa?ioje grup?je, b?tent, kaip ir šiuo atveju, d?l prijungimo perimant 100 % valdom? patronuojam?j? ?mon?, kuri yra to nekilnojamojo turto savinink?, tai b?t? to paties nekilnojamojo turto objekto perleidimo sandorio dvigubo apmokestinimo atvejis, t. y. pirm? kart? – nuosavyb?s perleidimo atveju, kuris tur?t? b?ti traktuojamas taip, kad kontroliuojanti bendrov? ?sigyja ne mažiau kaip 95 % kontroliuojamos ?mon?s ?statinio kapitalo ar turto, ir antr? kart? – kai vykdomas reorganizavimo sandoris, kurio esm? šiuo atveju yra prijungimas kontroliuojan?iai bendrovei perimant pastar?j? bendrov?.

47 Atvirkš?iai, kaip pažym?jo ir generalinis advokatas išvados 175 punkte, tokio dvigubo apmokestinimo išvengiama, kai vykdomas reorganizavimo sandoris ir jame dalyvauja dvi bendrov?s, kurias sieja mažiau nei 95 % valdom? akcij?. Iš ties? tokiu atveju kontroliuojan?iosios bendrov?s vykdomas mažiau nei 95 % kontroliuojamosios bendrov?s ?statinio kapitalo ar turto ?sigijimas neapmokestinamas pagal *GrEStG* 1 straipsnio 2a ir 3 dalis, o reorganizavimo sandoriui, kur? v?liau vykdo šios dvi bendrov?s, netaikomas *GrEStG* 6a straipsnyje numatytas atleidimas nuo mokes?io.

48 Vis d?lto reikia priminti, kad priemon?, kuria nustatyta bendros mokes?i? sistemos taikymo išimtis, gali pagr?sti šios mokes?i? sistemos pob?dis arba bendra sandara, jei aptariama valstyb? nar? gali ?rodyti, kad ši priemon? kyla tiesiogiai iš jos mokes?i? sistemos pagrindini? ir svarbiausi? princip?. Šiuo klausimu turi b?ti daromas skirtumas tarp, viena vertus, konkre?iai apmokestinimo tvarkai priskiriam? tiksl?, kurie jai neb?dingi, ir, kita vertus, pa?iai mokes?i? sistemai b?ding? mechanizm?, kurie yra b?tini siekiant toki? tiksl? (2006 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo *Portugalija / Komisija*, C?88/03, EU:C:2006:511, 81 punktas).

49 Jurisprudencijoje Teisingumo Teismas pripažino, kad aptariamai bendrajai mokes?i? sistemai b?dingais tikslais galima pagr?sti *a priori* atrankinio pob?džio apmokestinimo tvark? (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. rugs?jo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, C?78/08–C?80/08, EU:C:2011:550, 64–76 punktus).

50 Nagrin?jamu atveju su tinkamu pagrindin?je byloje aptariamoms bendrosios mokes?i? sistemos veikimu susijusiu tikslu, kuriuo siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir d?l tos priežasties perteklinio mokes?io, galima pagr?sti tai, kad *GrEStG* 6a straipsnyje ?tvirtintas atleidimas nuo mokes?io b?t? taikomas tik reorganizavimo sandoriams, kuriuos vykdo bendrov?s, siejamos ne mažesnio kaip 95 % valdom? akcij? skai?iaus nepertraukiamai penkerius metus iki to sandorio ir penkerius metus po jo.

51 Beje, kaip taip pat pažym?jo prašym? priimt prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, reikalavimas d?l minimalaus toki? akcij? valdymo laikotarpio yra pagr?stas siekiu pašalinti nepageidaujam? savaimingumo efekt? ir d?l tos priežasties užkirsti keli? piktnaudžiavimui, taip pat išvengti atvej?, kai ypa? glaud?s akcij? valdymu grindžiami santykiai, kurie bus nutraukti tik baigus

reorganizavim?, sukuriami trumpam laikui, turint vienintel? tiksl? pasinaudoti atleidimu nuo mokes?io. Iš ties? piktnaudžiavimo prevencija gali b?ti pagrindas, susij?s su tam tikros sistemos pob?džiu ar bendra sandara (pagal analogij? žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *G/L Insurance ir kt.*, C?308/01, EU:C:2004:252, 74 punkt?).

52 Tuo remiantis darytina išvada, kad net jeigu tuo atleidimu nuo mokes?io diferencijuojamos ?mon?s, kuri? faktin? ir teisin? pad?tis, atsižvelgiant ? aptariama teis?s sistema siekiam? tiksl?, yra panaši, toks diferencijavimas yra pagr?stas d?l to, kad juo siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir kad d?l tos priežasties toks diferencijavimas kyla iš sistemos, kuriai esant taikomas, pob?džio ar sandaros.

53 Atsižvelgiant ? visus išd?stytus argumentus, ? pateikt? klausim? reikia atsakyti, kad SESV 107 straipsnio 1 dalis aiškintina taip, kad šioje nuostatoje ?tvirtintos lengvatos atrankinio pob?džio s?lygos netenkina pagrindin?je byloje aptariama mokes?i? lengvata, pagal kuri? nuo nekilnojamojo turto ?sigijimo mokes?io atleidžiamas nekilnojamojo turto objekto nuosavyb?s perleidimas pagal reorganizavimo sandor?, kuriame dalyvauja tik dvi tai pa?iai grupei priklausan?ios bendrov?s, susietos ne mažiau kaip 95 % akcij? valdymo nepertraukiam? penkeri? met? laikotarp? iki to sandorio ir penkerius metus po jo.

D?l bylin?jimosi išlaid?

54 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

SESV 107 straipsnio 1 dal? reikia aiškinti taip, kad šioje nuostatoje ?tvirtintos lengvatos atrankinio pob?džio s?lygos netenkina pagrindin?je byloje aptariama mokes?i? lengvata, pagal kuri? nuo nekilnojamojo turto ?sigijimo mokes?io atleidžiamas nekilnojamojo turto objekto nuosavyb?s perleidimas pagal reorganizavimo sandor?, kuriame dalyvauja tik dvi tai pa?iai grupei priklausan?ios bendrov?s, susietos ne mažiau kaip 95 % akcij? valdymo nepertraukiam? penkeri? met? laikotarp? iki to sandorio ir penkerius metus po jo.

Parašai.

* Proceso kalba: vokie?i?.