

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,

išnagrinęs 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 teisės nuosavybės teisės perdavimui pagrindžiantis teisinis sandoris ir nebūtinas perleidimas <...>

<...>

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

2a. Jei kinkės 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 įkinei 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) teisės vienos ar kelių bendrovės akcijų perdavimui pagrindžiančiam teisiniam sandoriui, kai dėl perdavimo ne mažiau kaip 95 % bendrovės akcijų tiesiogiai arba netiesiogiai sutelktų pirkėjas arba kontroliuojančiosios ir kontroliuojamosios įmonių ar kontroliuojamieji asmenys, arba kontroliuojamosios įmonių 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) teisės tiesioginę arba netiesioginę ne mažiau kaip 95 % bendrovės akcijų perdavimui pagrindžiančiam teisiniam 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 GrEStG trauktame pagrindinėje byloje taikomos redakcijos 6a straipsnyje „Mokesčių lengvatos vykdant reorganizaciją bendrovei grupėje“ nustatyta:

„Pagal 1 straipsnio 1 dalies 3 punktą, 2a dalį arba 3 dalį apmokestinamajam teisiniam 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, teisės. 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 bendrovė 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 komercinė veiklą vykdanti bendrovė, kuriai priklauso 100 % T-GbmH, t. y. bendrovės, kuri buvo įvairių nekilnojamojo turto objektų savininkė ir vienintelė kitos bendrovės

akcinink?, akcij?.

8 2012 m. rugpjūtio 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. į registravus 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 mokesčius už nekilnojamojo turto įsigijimą, kurį turėtų sumokėti *A-Brauerei*, nes jai, kaip prijungiančiajai bendrovei, buvo perduoti *T-GmbH*, kaip prijungiamai bendrovei, nuosavybės teisė priklausė 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 vykdyta 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* pateiktą 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 vykdančiu reorganizavimo sandorį, o taip nebuvo pagrindinėje byloje nagrinėjamo jungimo sandorio atveju, nes vykdytą tokį jungimąsi prijungiama bendrovė neišvengiamai išnyksta.

15 Tame tarpiniame sprendime prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo iniciatyva taip pat išklaušimą, 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 stojo 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 privileijuotąją kategoriją, todėl šioje nuostatoje tvirtinta sąlyga dėl atrankinio pobūdžio

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 mokeskis 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 nebūtinai turi būti grindžiamas galimybės ja pasinaudoti sąlyga, susijusia su veiklos sektoriais, 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 pasiūlymo, 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? pasiūlyto 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 ta 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 Nagrinėjamo 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 siŕlo prašymŕ priimt prejudicinŕ sprendimŕ pateikŕs teismas ir kaip buvo patvirtinta Teisingumo Teismui raštu pateiktose pastabose ir per posŕdŕ tame teisme vykusias diskusijas, kad *GrEStG* 6a straipsnyje numatytu atleidimu nuo mokesŕio siekiama padaryti pataisymŕ, kad bŕtŕ išvengta pertekliniu laikomo apmokestinimo.

46 Iš tiesŕ nekilnojamojo turto objekto perleidimo dŕl reorganizavimo sandoriŕ bendroviŕ grupŕje, kuriai bŕdingas ypaŕ didelis, ne mažiau kaip 95 %, valdomŕ akcijŕ skaiŕius, apmokestinimas laikomas pertekliniu, nes, remiantis *GrEStG* 1 straipsnio 2a ir 3 dalimis, aptariamo nekilnojamojo turto objekto perleidimas iš principo jau apmokestintas „atŕjimo“ momentu, t. y. tuo momentu, kai bendrovŕ šio nekilnojamojo turto objekto savininkŕ buvo integruota ŕ aptariamŕ bendroviŕ grupŕ. Jei vŕliau to nekilnojamojo turto objekto perleidimas bŕtŕ iš naujo apmokestintas vykdant reorganizavimo sandorŕ toje paŕioje grupŕje, bŕtent, kaip ir šiuo atveju, dŕl prijungimo perimant 100 % valdomŕ patronuojamŕjŕ ŕmonŕ, kuri yra to nekilnojamojo turto savininkŕ, tai bŕtŕ to paties nekilnojamojo turto objekto perleidimo sandorio dvigubo apmokestinimo atvejis, t. y. pirmŕ kartŕ – nuosavybŕs perleidimo atveju, kuris turŕtŕ bŕti traktuojamas taip, kad kontroliuojanti bendrovŕ ŕsigyja ne mažiau kaip 95 % kontroliuojamos ŕmonŕs ŕstatinio kapitalo ar turto, ir antrŕ kartŕ – kai vykdomas reorganizavimo sandoris, kurio esmŕ šiuo atveju yra prijungimas kontroliuojanŕiai bendrovei perimant pastarŕjŕ bendrovŕ.

47 Atvirkšŕiai, kaip pažymŕjo ir generalinis advokatas išvados 175 punkte, tokio dvigubo apmokestinimo išvengiama, kai vykdomas reorganizavimo sandoris ir jame dalyvauja dvi bendrovŕs, kurias sieja mažiau nei 95 % valdomŕ akcijŕ. Iš tiesŕ tokiu atveju kontroliuojanŕiosios bendrovŕs vykdomas mažiau nei 95 % kontroliuojamosios bendrovŕs ŕstatinio kapitalo ar turto ŕsigijimas neapmokestinamas pagal *GrEStG* 1 straipsnio 2a ir 3 dalis, o reorganizavimo sandoriui, kurŕ vŕliau vykdo šios dvi bendrovŕs, netaikomas *GrEStG* 6a straipsnyje numatytas atleidimas nuo mokesŕio.

48 Vis dŕlto reikia priminti, kad priemonŕ, kuria nustatyta bendros mokesŕiŕ sistemos taikymo išimtis, gali pagrŕsti šios mokesŕiŕ sistemos pobŕdis arba bendra sandara, jei aptariama valstybŕ narŕ gali ŕrodyti, kad ši priemonŕ kyla tiesiogiai iš jos mokesŕiŕ sistemos pagrindiniŕ ir svarbiausiŕ principŕ. Šiuo klausimu turi bŕti daromas skirtumas tarp, viena vertus, konkreŕiai apmokestinimo tvarkai priskiriamŕ tikslŕ, kurie jai nebŕdingi, ir, kita vertus, paŕiai mokesŕiŕ sistemai bŕdingŕ mechanizmŕ, kurie yra bŕtini siekiant tokiŕ tikslŕ (2006 m. rugsŕjo 6 d. Sprendimo *Portugalija / Komisija*, Cŕ88/03, EU:C:2006:511, 81 punktas).

49 Jurisprudencijoje Teisingumo Teismas pripaŕino, kad aptariamai bendrajai mokesŕiŕ sistemai bŕdingais tikslais galima pagrŕsti *a priori* atrankinio pobŕdŕio apmokestinimo tvarkŕ (šiuo klausimu ŕr. 2004 m. balandŕio 29 d. Sprendimo *GIL Insurance ir kt.*, Cŕ308/01, EU:C:2004:252, 74–76 punktus ir 2011 m. rugsŕjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, Cŕ78/08–Cŕ80/08, EU:C:2011:550, 64–76 punktus).

50 Nagrinŕjamu atveju su tinkamu pagrindinŕje byloje aptariamoms bendrosios mokesŕiŕ sistemos veikimu susijusiu tikslu, kuriuo siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir dŕl tos prieŕasties perteklinio mokesŕio, galima pagrŕsti tai, kad *GrEStG* 6a straipsnyje ŕtvirtintas atleidimas nuo mokesŕio bŕtŕ taikomas tik reorganizavimo sandoriams, kuriuos vykdo bendrovŕs, siejamos ne mažesnio kaip 95 % valdomŕ akcijŕ skaiŕiaus nepertraukiamai penkerius metus iki to sandorio ir penkerius metus po jo.

51 Beje, kaip taip pat pažymŕjo prašymŕ priimt prejudicinŕ sprendimŕ pateikŕs teismas, reikalavimas dŕl minimalaus tokiŕ akcijŕ valdymo laikotarpio yra pagrŕstas siekiu pašalinti nepageidaujamŕ savaimingumo efektŕ ir dŕl tos prieŕasties užkirsti keliŕ piktnaudŕiavimui, taip pat išvengti atvejŕ, kai ypaŕ glaudŕs akcijŕ valdymu grindŕiami 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?.