GENERALINIO ADVOKATO
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE IŠVADA,
pateikta 2018 m. rugsėjo 19 d.[1]

**Byla C-374/17**

**Finanzamt B**
**prieš**
**A-Brauerei,**
**dalyvaujant**
**Bundesministerium der Finanzen**

(*Bundesfinanzhof* (Aukščiausiasis federalinis finansų teismas, Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Valstybių teikiama pagalba – Materialinis atrankumas – Nebuvimas – Visuotinio prieinamumo kriterijus – Bendra priemonė – Referencinis pagrindas – Panašumas – Referencinio pagrindo pobūdžiu ar bendra struktūra grindžiamas pateisinimas – Mokesčio lengvata – Nekilnojamojo turto įsigijimo mokestis – Bendrovių grupėje sudarytų reorganizavimo sandorių atleidimas nuo mokesčio – Ne mažiau kaip 95 % dalyvaujančių bendrovių kapitalo valdymo sąlyga – Penkerių metų valdymo laikotarpiai prieš reorganizavimo sandorį ir po jo“

## I. Įvadas

1. 2017 m. gegužės 30 d. nutartimi *Bundesfinanzhof* (Aukščiausiasis federalinis finansų teismas, Vokietija) Teisingumo Teismui pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą dėl SESV 107 straipsnio 1 dalies išaiškinimo.

2. Šis klausimas kilo nagrinėjant *A-Brauerei* ir *Finanzamt B* (mokesčių administratorius, Vokietija) ginčą dėl pastarojo sprendimo *A-Brauerei* ir jos dukterinės bendrovės *T-GmbH* susijungimo sandoriui netaikyti atleidimo nuo mokesčio, nustatyto 1997 m. vasario 26 d. redakcijos *Grunderwerbsteuergesetz* (Vokietijos nekilnojamojo turto įsigijimo mokesčio įstatymas; *BGBl*. I, p. 418, 1804), pastarąjį kartą iš dalies pakeisto 2011 m. birželio 22 d. įstatymo (*BGBl*. I, p. 1126) 12 straipsnio 1 punktu (toliau – *GrEStG*), 6a straipsnyje. Iš esmės, remiantis šia nuostata, tam tikri bendrovių grupėje sudaryti reorganizavimo sandoriai neapmokestinami nekilnojamojo turto įsigijimo mokesčiu.

3. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad *T-GmbH* susijungimui su *A-Brauerei* taikomas *GrEStG* 6a straipsnis, todėl šis sandoris neturi būti apmokestintas nekilnojamojo turto įsigijimo mokesčiu. Vis dėlto tam teismui kyla klausimas, ar šis atleidimas nuo mokesčio turi būti pripažįstamas valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Jis pabrėžia, kad pagrindinės bylos aplinkybėmis pripažinimą valstybės pagalba iš esmės lems atrankumo sąlygos aiškinimas. To teismo nuomone, *GrEStG* 6a straipsnyje nustatytas atleidimas nuo mokesčio nėra atrankinio pobūdžio, todėl nėra valstybės pagalba.

1 Originalo kalba: prancūzų.

4. Pirmiausia pažymėtina, kad Teisingumo Teismo jurisprudencijoje materialinio atrankumo klausimu egzistuoja du analizės metodai, taikomi būtent mokesčių srityje, o tai patvirtina Europos Komisijos pranešimas dėl valstybės pagalbos sąvokos [2].

5. Pirma, įprastos analizės metodas, kildinamas iš SESV teksto [3], grindžiamas visuotinio prieinamumo kriterijumi. Remiantis šiuo požiūriu, taikytu būtent Sprendime *Komisija ir Ispanija / Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Karalystė* [4], kiekviena lengvata, kuri neprieinama visoms valstybės teritorijoje esančioms įmonėms, yra atrankinio pobūdžio. Taikant visuotinio prieinamumo kriterijų reikalaujama ne to, kad visos įmonės realiai pasinaudotų atitinkama lengvata, o kad visos *galėtų* ja pasinaudoti [5].

6. Antra, vadinamasis referencinio pagrindo metodas, taikytas 2011 m. paskelbtame Sprendime *Paint Graphos ir kt.* [6] ir patvirtintas Sprendime *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* [7], grindžiamas diskriminacijos kriterijumi [8]. Remiantis šiuo požiūriu, kurį sudaro trys etapai, lengvata yra atrankinė, jeigu dėl jos nukrypstama nuo atitinkamo referencinio pagrindo, ji netaikoma visoms panašioje padėtyje esančioms įmonėms ir nepateisinama nagrinėjamos sistemos pobūdžiu ar bendra struktūra [9].

7. Abiem šiais analizės metodais siekiama atskirti atrankines priemones, kurioms taikoma SESV 107 straipsnio 1 dalis, ir bendras priemones, kurioms ji netaikoma. Šioje byloje, pritaikius abu šiuos metodus, mano nuomone, gaunamas tas pats rezultatas, t. y. kad *GrEStG* 6a straipsnyje nustatytas atleidimas nuo mokesčio nėra atrankinio pobūdžio.

8. Vis dėlto siūlau Teisingumo Teismui taikyti *tik įprastos analizės metodą* ir, remiantis šiuo metodu, nuspręsti, kad *GrEStG* 6a straipsnyje nustatytas atleidimas nuo mokesčio yra bendra priemonė, nes ji gali būti taikoma kiekvienai nacionalinėje teritorijoje esančiai įmonei ir net kiekvienai nacionalinėje teritorijoje nekilnojamojo turto turinčiai nacionalinei ar užsienio įmonei [10].

9. Reikia pripažinti, kad tam tikrą susirūpinimą kelia referencinio pagrindo metodo taikymo praktinės pasekmės materialiniu ir procedūriniu lygiais [11]. Atrodo, šis metodas, be kita ko, kelia grėsmę, kad gali būti išplėstas valstybės pagalbos tvarkos taikymas bet kokiam mokestiniam diferencijavimui ir skatinama peržiūrėti visas valstybių narių mokesčių sistemas, siekiant nustatyti diskriminaciją.

10. Subsidiariai nurodysiu priežastis, dėl kurių, pritaikius referencinio pagrindo metodą, padaroma ta pati išvada, t. y. valstybės pagalbos nebuvimas, ir aptarsiu nemenkus šio metodo taikymo keliamus sunkumus [12].

2 Žr. Komisijos pranešimo dėl [SESV] 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos, C/2016/2946 (OL C 262, 2016, p. 1; toliau – Komisijos pranešimas dėl valstybės pagalbos sąvokos), 128–131 punktus.

3 Remiantis SESV 107 straipsnio 1 dalimi, draudžiama pagalba, kuri „palaik[o] tam tikras įmones arba tam tikrų prekių gamybą“, t. y. pagalba, kuri neprieinama visoms įmonėms ir visai prekių gamybai. Tačiau šioje nuostatoje visiškai nenurodyta diskriminacijos sąvoka, priešingai nei kitose SESV nuostatose.

4 2011 m. lapkričio 15 d. sprendimas (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 73 ir 103–108 punktai).

5 Žr. šios išvados 94 punktą.

6 2011 m. rugsėjo 8 d. sprendimas (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49 punktas).

7 2016 m. gruodžio 21 d. sprendimas (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981).

8 Žr. šios išvados 63 punktą ir išnašoje pateiktas nuorodas.

9 Žr. šios išvados 118 punktą.

10 Žr. šios išvados 89–116 punktus.

11 Žr. šios išvados 61–88 punktus.

12 Žr. šios išvados 117–195 punktus.

## II. Vokietijos teisės aktai

11. *Umwandlungsgesetz* (Vokietijos bendrovių reorganizavimo įstatymas, toliau – *UmwG*) 1 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Teisės subjektai, kurių buveinė yra nacionalinėje teritorijoje, gali būti reorganizuojami

1) susijungiant;

2) skaidant (suskaidant, išskaidant, atskiriant);

3) perduodant turtą;

<…>“

12. *UmwG* 2 straipsnyje nustatyta:

„Teisės subjektai gali susijungti nutraukdami veiklą be likvidavimo:

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

13. *GrEStG* 1 straipsnyje nustatyta:

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

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

2) perleidimui, kai prieš tai nebuvo sudarytas teisę į nuosavybės teisės perdavimą pagrindžiantis teisinis sandoris;

3) nuosavybės perdavimui, kai prieš tai nebuvo sudarytas teisę į nuosavybės teisės perdavimą pagrindžiantis teisinis sandoris ir nebūtinas perleidimas.

<…>

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

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

1) teisę į vienos ar kelių bendrovės akcijų perdavimą pagrindžiančiam teisiniam sandoriui, kai dėl perdavimo ne mažiau kaip 95 % bendrovės akcijų tiesiogiai arba netiesiogiai sutelktų pirkėjas arba kontroliuojančiosios ir kontroliuojamosios įmonės ar kontroliuojamieji asmenys, arba kontroliuojamosios įmonės ar kontroliuojamieji asmenys;

2) tiesioginiam arba netiesioginiam ne mažiau kaip 95 % bendrovės akcijų sutelkimui, kai prieš tai nebuvo sudarytas prievolių teisės reglamentuojamas sandoris pagal 1 punktą;

3) teisę į tiesioginį arba netiesioginį ne mažiau kaip 95 % bendrovės akcijų perdavimą pagrindžiančiam 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.“

14. *GrEStG* 6a straipsnyje 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 sakinys taip pat taikomas atitinkamam reorganizavimui pagal Europos Sąjungos valstybės narės arba valstybės, kuriai taikomas Europos ekonominės erdvės susitarimas, teisę. Pirmas sakinys 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. Kontroliuojamąja bendrove pagal trečią sakinį 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.“

## III. Pagrindinė byla

15. *A-Brauerei*, t. y. ieškovė ir kita kasacinio proceso šalis pagrindinėje byloje, yra akcinė bendrovė, vykdanti ekonominę veiklą. Ji turėjo 100 % *T-GmbH*, kuriai priklausė keli nekilnojamojo turto objektai, akcijų. *T-GmbH* buvo *E-GmbH* vienintelė akcininkė.

16. 2012 m. rugpjūčio 1 d. sutartimi *T-GmbH*, kaip perduodantysis teisės subjektas, visą savo turtą (taigi ir nekilnojamojo turto objektus) su visomis teisėmis ir pareigomis, nutraukdama veiklą be likvidavimo pagal *UmwG* 1 straipsnio 1 dalies 1 punktą, siejamą su *UmwG* 2 straipsnio 1 punktu, perdavė *A-Brauerei*, kaip perimančiajam teisės subjektui (susijungimas perimant įmonę). Susijungimas įsigaliojo įregistravus prekybos registre 2012 m. rugsėjo 24 d. Nuo šio momento *T-GmbH*, kurios kapitalą *A-Brauerei* valdė ilgiau kaip penkerius metus, nustojo egzistavusi. Nuo tada *A-Brauerei* buvo *E-GmbH* vienintelė akcininkė.

17. Mokesčių administratorius, t. y. atsakovas pirmojoje instancijoje ir kasatorius, nusprendė, kad nekilnojamojo turto objektų perdavimas *A-Brauerei* dėl *T-GmbH* susijungimo su ja yra apmokestinamasis įsigijimo sandoris pagal *GrEStG* 1 straipsnio 1 dalies 3 punktą ir šiam sandoriui netaikomas atleidimas nuo mokesčio pagal *GrEStG* 6a straipsnį. Jis atmetė *A-Brauerei* prieštaravimą, motyvuodamas tuo, kad *T-GmbH* nėra kontroliuojamoji bendrovė, kaip tai suprantama pagal *GrEStG* 6a straipsnį, nes dėl susijungimo ji nustojo egzistavusi, todėl nesilaikyta įstatyme nustatyto penkerių metų dalyvavimo valdant kapitalą po teisinio sandorio termino.

18. *Finanzgericht* (Finansų teismas, Vokietija) tenkino *A-Brauerei* ieškinį ir leido taikyti *GrEStG* 6a straipsnyje nurodytą mokesčio lengvatą.

19. Kasaciniame skunde, pateiktame prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme, mokesčių administratorius nurodė *GrEStG* 6a straipsnio pažeidimą. Jis prašė panaikinti *Finanzgericht* (Finansų teismas) sprendimą ir atmesti ieškinį. *A-Brauerei* prašė atmesti kasacinį skundą.

20. *Bundesministerium der Finanzen* (Federalinė finansų ministerija, Vokietija) įstojo į bylą. Ji nurodė, kad dėl *GrEStG* 6a straipsnyje neseniai nustatytos pradėtos taikyti mokesčio lengvatos Komisija nepradėjo oficialios tyrimo procedūros.

## IV. Prejudicinis klausimas

21. *Bundesfinanzhof* (Aukščiausiasis federalinis finansų teismas) Teisingumo Teismui pateikė paaiškinimus dėl *GrEStG* 1 straipsnio 1 dalyje nustatyto nekilnojamojo turto įsigijimo mokesčio, *GrEStG* 6a straipsnyje nurodyto atleidimo nuo mokesčio ir pateikto klausimo svarbos pagrindinės bylos nagrinėjimui.

22. Manau, jog, siekiant gerai suprasti pagrindinę bylą ir šios bylos tikslus, tikslinga pakartoti dalį šių paaiškinimų.

### *A. GrEStG 1 straipsnio 1 dalyje nustatytas nekilnojamojo turto įsigijimo mokestis*

23. Iš esmės *GrEStG* 1 straipsnio 1 dalyje nustatytas nekilnojamojo turto įsigijimo mokestis taikomas visiems teisiniams sandoriams, dėl kurių pasikeičia nacionalinėje teritorijoje esančio nekilnojamojo turto objekto teisės subjektas.

24. Prie tokių *GrEStG* 1 straipsnio 1 dalies 3 punkte nurodytų teisinių sandorių, be kita ko, priskiriamas teisės subjektų pasikeitimas dėl reorganizavimo pagal *UmwG* (susijungimas, skaidymas ar turto perdavimas). Dėl šių sandorių perduodančiojo teisės subjekto visas turtas (universalus perėmimo būdas) arba jo dalis (specialus perėmimo būdas) pagal įstatymą perduodamas kitam teisės subjektui, o atskirų turto vienetų perdavimas nebūtinas.

25. Be to, *GrEStG* 1 straipsnio 2a ir 3 dalyse nustatyta teisinė fikcija, pagal kurią tam tikri teisiniai sandoriai, susiję su bendrovių akcijomis, prilyginami teisiniams sandoriams dėl šių bendrovių nekilnojamojo turto, todėl jiems iš esmės taikomas nekilnojamojo turto įsigijimo mokestis. Visi su šia fikcija siejami sandoriai lemia tai, kad iš karto ar etapais perduodama ne mažiau kaip 95 % atitinkamos bendrovės akcijų.

### *B. GrEStG 6a straipsnyje nustatytas atleidimas nuo mokesčio*

26. *GrEStG* 6a straipsnyje nustatyta, kad atleidžiama nuo nekilnojamojo turto įsigijimo mokesčio, kai vykdomas reorganizavimas, kaip tai suprantama pagal *UmwG* 1 straipsnio 1 dalies 1–3 punktus. Šis atleidimas nuo mokesčio taikomas įmonėms, kurių buveinė yra nacionalinėje teritorijoje arba užsienyje. Jis taikomas ir analogiškam reorganizavimui pagal valstybės narės arba valstybės, kuriai taikomas Europos ekonominės erdvės susitarimas, teisę.

27. Vis dėlto *GrEStG* 6a straipsnio trečiame sakinyje šio atleidimo nuo mokesčio taikymo sritis apribota, t. y. jis taikomas bendrovių grupių reorganizavimui. Iš tikrųjų reorganizavimo sandoryje turi dalyvauti tik kontroliuojančioji įmonė ir viena arba kelios šios kontroliuojančiosios įmonės kontroliuojamos bendrovės arba kelios kontroliuojančiosios įmonės kontroliuojamos bendrovės. „Kontroliuojamąja“ bendrovė laikoma tuomet, kai valdant ne mažiau kaip 95 % jos kapitalo arba turto kontroliuojančioji įmonė tiesiogiai ar netiesiogiai nepertraukiamai dalyvavo penkerius metus prieš teisinį sandorį ir penkerius metus po teisinio sandorio.

28. *Bundesfinanzhof* (Aukščiausiasis federalinis finansų teismas) akcentuoja tai, kad, atsižvelgdamas į mokesčio lengvatos tikslą palengvinti bendrovių grupių restruktūrizavimą, *GrEStG* 6a straipsnį jis aiškina plačiai.

29. Šis platus aiškinimas taikomas ir kontroliuojančiosios įmonės sąvokai, kaip ji suprantama pagal *GrEStG* 6a straipsnio trečią sakinį. Kontroliuojančioji įmonė gali būti bet kuris fizinis arba juridinis asmuo, ūkinė bendrija arba asmenų grupė, vykdantys bet kokios rūšies ekonominę veiklą. Ši sąlyga, be kita ko, tenkinama, kai kontroliuojančioji įmonė veikia rinkoje dalyvaudama valdant kontroliuojamąją įmonę.

30. Remiantis šiuo plačiu aiškinimu, *GrEStG* 6a straipsnio ketvirtame sakinyje numatyti dalyvavimo valdant terminai reikšmingi tik tada, jeigu jų įmanoma laikytis po reorganizavimo. Taigi, kontroliuojamajai bendrovei susijungiant su kontroliuojančiąja įmone įmanoma laikytis tik termino prieš susijungimą, nes po susijungimo kontroliuojančioji įmonė nebedalyvauja valdant kontroliuojamosios bendrovės kapitalą. Vis dėlto *GrEStG* 6a straipsnyje nustatyta mokesčio lengvata turi būti taikoma, nes po susijungimo dalyvavimo valdant kapitalą termino neįmanoma laikytis būtent dėl susijungimo. Šis aiškinimas taikytinas ir kitiems reorganizavimo sandoriams, kuriuos apima *GrEStG* 6a straipsnio pirmas sakinys.

### *C. Pateikto klausimo reikšmingumas, siekiant išnagrinėti pagrindinę bylą*

31. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad *T-GmbH* susijungimui su *A-Brauerei* taikomas *GrEStG* 6a straipsnis, todėl neturi būti apmokestinama nekilnojamojo turto įsigijimo mokesčiu. Iš tikrųjų reorganizavimo sandoryje dalyvavo *A-Brauerei*, kaip kontroliuojančioji įmonė, ir su *A-Brauerei* susijungusi *T-GmbH*, kaip kontroliuojamoji bendrovė. *A-Brauerei* vykdo ekonominę veiklą ir prieš susijungimą perimant įmonę ilgiau kaip penkerius metus valdė 100 % *T-GmbH* akcijų. Be to, dalyvavimo valdant kapitalą po susijungimo laikotarpio nesilaikymą lėmė būtent susijungimo sandoris.

32. Vis dėlto šiam teismui kyla klausimas, ar šis atleidimas nuo mokesčio turi būti laikomas „valstybės pagalba“, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

33. Jis primena, kad, remiantis Teisingumo Teismo suformuota jurisprudencija, nacionaliniai teismai valstybės pagalbos srityje gali nagrinėti bylas, kuriose jie privalo išaiškinti ir taikyti SESV 107 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą „pagalbos“ sąvoką, ypač kad nustatytų, ar valstybės priemonė patvirtinta nesilaikant SESV 108 straipsnio 3 dalyje numatytos išankstinio patikrinimo procedūros.

34. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikslina, kad, jeigu šis atleidimas nuo mokesčio turėtų būti pripažintas valstybės pagalba, *GrEStG* 6a straipsnis neturėtų būti taikomas, o kasacinio skundo nagrinėjimo procesas turėtų būti sustabdytas, kol Komisija priims sprendimą dėl šios pagalbos suderinamumo su vidaus rinka. Priešingu atveju mokesčių administratoriaus pateiktą kasacinį skundą reikėtų atmesti kaip nepagrįstą, o *A-Brauerei* galėtų būti taikomas atleidimas nuo mokesčio.

35. Konkrečiai kalbant, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą dėl *GrEStG* 6a straipsnyje nustatytos mokesčio lengvatos atrankinio pobūdžio.

36. Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Aukščiausiasis federalinis finansų teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

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

## V. Procesas Teisingumo Teisme

37. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą buvo užregistruotas Teisingumo Teismo kanceliarijoje 2017 m. birželio 21 d.

38. *A-Brauerei*, Vokietijos vyriausybė ir Komisija pateikė rašytines pastabas.

39. 2018 m. birželio 11 d. vykusiame teismo posėdyje buvo išklausytos *A-Brauerei*, Vokietijos vyriausybės ir Komisijos atstovų pastabos.

## VI. Analizė

40. Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar iš esmės SESV 107 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad pagal ją mokesčio lengvata, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, dėl kurios nekilnojamojo turto įsigijimo mokestis netaikomas bendrovių grupėje sudarytam reorganizavimo sandoriui, t. y. šiuo atveju susijungimui, kuriame dalyvauja kontroliuojančioji įmonė ir kontroliuojamoji bendrovė, jeigu kontroliuojančioji įmonė valdo ne mažiau nei 95 % kontroliuojamosios bendrovės kapitalo penkerius metus prieš teisinį sandorį ir iš esmės penkerius metus po jo, turi būti kvalifikuojama kaip valstybės pagalba.

41. Remiantis SESV 107 straipsnio 1 dalimi, išskyrus tuos atvejus, kai Sutartyse nustatyta kitaip, valstybės narės arba iš jos valstybinių išteklių bet kokia forma suteikta pagalba, kuri, palaikydama tam tikras įmones arba tam tikrų prekių gamybą, iškraipo konkurenciją arba gali ją iškraipyti, yra nesuderinama su vidaus rinka, kai ji daro įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai.

42. Remiantis Teisingumo Teismo suformuota jurisprudencija, norint nacionalinę priemonę kvalifikuoti kaip valstybės pagalbą, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, reikia, kad būtų tenkinamos šioje nuostatoje keliamos sąlygos [13].

43. Šioje byloje kylantys sunkumai susiję su atrankumo sąlyga [14].

44. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, *A-Brauerei* ir Vokietijos vyriausybė mano, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas atleidimas nuo mokesčio netenkina šios sąlygos, todėl jis negali būti kvalifikuojamas kaip valstybės pagalba. Komisija laikosi priešingos pozicijos.

45. Kaip siūlo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, *A-Brauerei* ir Vokietijos vyriausybė, manau, jog šis atleidimas nuo mokesčio neatrankinis. Išvadą dėl atrankumo nebuvimo galima daryti pritaikius visuotinio prieinamumo sąvoka grindžiamą įprastos atrankumo analizės metodą (C skirsnis) ir referencinio pagrindo metodą, nepaisant kylančių jo taikymo sunkumų (D skirsnis).

46. Vis dėlto pirmiausia reikia akcentuoti atrankumo sąlygos aiškinimo lemiamą reikšmę mokesčių srityje (A skirsnis) ir atrankumo analizės metodo pasirinkimo sisteminę reikšmę (B skirsnis).

13 Žr., be kita ko, 2015 m. birželio 4 d. Sprendimą *Komisija / MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:362, 46 ir 47 punktai), 2015 m. liepos 16 d. Sprendimą *BVVG* (C-39/14, EU:C:2015:470, 23 ir 24 punktai) ir 2016 m. vasario 18 d. Sprendimą *Vokietija / Komisija* (C-446/14 P, nepaskelbtas Rink., EU:C:2016:97, 21 ir 22 punktai).

14 Dėl išsamios atrankumo sąvokos aiškinimo raidos Teisingumo Teismo jurisprudencijoje žr. Piernas López, J. J., *The Concept of State Aid Under ES Law*, Oxford University Press, Oxford, 2015, p. 103–150.

### *A. Dėl atrankumo sąlygos lemiamos reikšmės mokesčių srityje*

47. Atrankumo sąlyga yra lemiama kvalifikuojant valstybės pagalbą mokesčių srityje, jeigu dėl mokestinės priemonės vykdomas ūkio subjektų diferencijavimas paprastai tenkina *kitas* šiam kvalifikavimui keliamas sąlygas.

48. Valstybės pagalbos, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, kvalifikavimas siejamas su šešių sąlygų tenkinimu [15]. Pirma, nacionalinė priemonė įmonei turi suteikti pranašumą. Antra, šis pranašumas turi būti atrankinis. Trečia, tas pranašumas turi būti priskiriamas valstybei. Ketvirta, jis turi būti finansuojamas iš valstybinių išteklių. Penkta, priemonė turi daryti įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai. Šešta, ši priemonė turi iškraipyti arba galėti iškraipyti konkurenciją.

49. Dažniausiai galima daryti prielaidą, kad kiekviena nacionalinė priemonė, kuria suteikiama mokesčio lengvata, kaip antai pagrindinėje byloje nagrinėjamas atleidimas nuo mokesčio, tenkina tris iš šių šešių sąlygų.

50. Visų pirma, tokiu atleidimu nuo mokesčio mokesčių mokėtojams, kuriems jis taikomas, suteikiama *lengvata*, nes jie atleidžiami nuo finansinės prievolės, t. y. pagrindinėje byloje – nuo nekilnojamojo turto įsigijimo mokesčio, nustatyto *GrEStG* 1 straipsnyje.

51. Be to, mokesčio lengvata paprastai nustatyta įstatyme ar kitame teisės akte, kaip antai pagrindinėje byloje *GrEStG* 6a straipsnyje. Taigi *priskyrimo valstybei* reikalavimas tenkinamas [16].

52. Galiausiai Teisingumo Teismas jau seniai nusprendė, kad mokesčio lengvata reiškia *valstybinių išteklių* naudojimą, nors tiesiogiai šie ištekliai neperduodami, nes šios lengvatos kilmė yra valstybės narės atsisakymas mokestinių pajamų, kurios įprastai būtų gautos [17].

53. Likusios trys sąlygos dėl poveikio valstybių narių *tarpusavio prekybai* ir *konkurencijos* iškraipymo rizikos praktiškai labai dažnai tenkinamos, jeigu nagrinėjama priemonė nesusijusi su reglamentu dėl *de minimis* pagalbos [18] arba Komisijos sprendimų dėl vien vietinį poveikį darančių priemonių praktika [19].

54. Remiantis suformuota jurisprudencija, reikia ne nustatyti realų atitinkamos pagalbos poveikį valstybių narių tarpusavio prekybai ir faktinį konkurencijos iškraipymą, o tik išnagrinėti, ar tokia pagalba gali daryti poveikį šiai prekybai arba iškraipyti konkurenciją [20].

15 Paprastai Teisingumo Teismo jurisprudencijoje tam tikros iš šių sąlygų grupuojamos ir nurodomos kaip sąvoką „pagalba“ sudarantys elementai. Visų pirma, tai turi būti valstybės arba iš valstybinių išteklių suteikta pagalba. Antra, ši pagalba turi galėti paveikti valstybių narių tarpusavio prekybą. Trečia, ji turi suteikti atrankinį pranašumą jos gavėjui. Ketvirta, ji turi iškraipyti konkurenciją arba galėti ją iškraipyti. Žr., be kita ko, 2017 m. gegužės 18 d. Sprendimą *Fondul Proprietatea* (C-150/16, EU:C:2017:388, 13 punktas) ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimą *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 37 punktas).

16 Šiuo klausimu žr. 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *Association Vent De Colère! ir kt.* (C-262/12, EU:C:2013:851, 17 ir 18 punktai) ir 2017 m. rugsėjo 13 d. Sprendimą *ENEA* (C-329/15, EU:C:2017:671, 21 ir 22 punktai).

17 Žr., be kita ko, 1994 m. kovo 15 d. Sprendimą *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, 14 punktas), 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimą *Vokietija / Komisija* (C-156/98, EU:C:2000:467, 26–28 punktai) ir 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimą *Italija / Komisija* (C-66/02, EU:C:2005:768, 76–81 punktai).

18 Žr., be kita ko, 2013 m. gruodžio 18 d. Komisijos reglamentą (ES) Nr. 1407/2013 dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 ir 108 straipsnių taikymo *de minimis* pagalbai (OL L 352, 2013, p. 1). Patikslinu, kad šio reglamento taikymas nenurodytas Teisingumo Teismui pateiktoje bylos medžiagoje.

19 Žr. Komisijos pranešimo dėl valstybės pagalbos sąvokos 196 ir 197 punktus.

20 Žr., be kita ko, 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Paint Graphos ir kt.* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 78 punktas), 2014 m. spalio 9 d. Sprendimą *Ministerio de Defensa ir Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 51 punktas) ir 2017 m. birželio 27 d. Sprendimą *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 78 punktas).

55. Konkrečiai kalbant, kai valstybės narės suteikta pagalba sustiprina tam tikros įmonės padėtį, palyginti su valstybių narių tarpusavio prekyboje kitų konkuruojančių įmonių padėtimi, tokia pagalba laikytina turėjusia įtakos šiai prekybai ir nebūtina, kad pagalbą gaunanti įmonė pati dalyvautų valstybių narių tarpusavio prekyboje [21].

56. Be to, nėra ribos arba procentinio dydžio, kurio neviršijus galima laikyti, kad nėra įtakos valstybių narių tarpusavio prekybai. Iš tiesų sąlyginai mažas pagalbos dydis arba santykinai mažas ją gavusios įmonės dydis *a priori* nereiškia, kad nebus padaryta įtaka valstybių narių tarpusavio prekybai [22].

57. Dėl su konkurencijos iškraipymu susijusios sąlygos buvo nurodyta, kad pagalba, kurią teikiant įmonę siekiama atleisti nuo išlaidų, kurių ji paprastai patirtų tvarkydama einamuosius reikalus ar vykdydama įprastą veiklą, iš esmės iškraipo konkurencijos sąlygas [23]. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad atsižvelgiant į tai, jog mokesčio lengvata atitinkamiems ūkio subjektams suteikia ekonominės naudos, ji gali iškraipyti konkurenciją [24].

58. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turės įvertinti, ar šios dvi sąlygos tenkinamos konkrečiomis pagrindinės bylos aplinkybėmis. Bet kuriuo atveju nemanau, jog gali kelti abejonių tai, kad, neatsižvelgiant į šį ginčą, nagrinėjamas atleidimas nuo mokesčio skirtas taikyti tokiomis faktinėmis aplinkybėmis, kai šios dvi sąlygos tikrai tenkinamos.

59. Iš viso to, kas išdėstyta, išplaukia, kad *GrEStG* 6a straipsnyje nustatytas atleidimas nuo mokesčio iš esmės tenkina pirmas penkias valstybės pagalbos kvalifikavimui keliamas sąlygas. Taigi šio atleidimo nuo mokesčio kvalifikavimą kaip valstybės pagalbos visų pirma lems jo galimas atrankinis pobūdis. Apskritai būtent dėl šios priežasties atrankinis pobūdis turi lemiamą reikšmę kvalifikavimui kaip valstybės pagalba mokesčių srityje.

60. Atsižvelgiant būtent į šią atrankumo sąlygos lemiamą reikšmę mokesčių srityje reikia akcentuoti atrankinio pobūdžio analizės metodo pasirinkimo sisteminę reikšmę.

### *B. Dėl atrankumo analizės metodo pasirinkimo sisteminės reikšmės ir visuotinio prieinamumo kriterijaus ir diskriminacijos kriterijaus atskyrimo*

61. Kaip nurodžiau šios išvados įvade, Teisingumo Teismo jurisprudencijoje egzistuoja du materialinio atrankumo analizės metodai: pirmasis grindžiamas visuotinio prieinamumo kriterijumi (įprastos analizės metodas), o antrasis – diskriminacijos kriterijumi (referencinio pagrindo metodas).

62. Realiai šie du metodai daro skirtingą poveikį ir *materialiniu* lygiu, t. y. valstybės pagalbos tvarkos taikymo sričiai, ir *procedūriniu* lygiu, t. y. analizės, reikalingos pagalbos buvimui nustatyti, kokybei.

21 Žr., be kita ko, 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimą *Italija / Komisija* (C-66/02, EU:C:2005:768, 117 punktas), 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Paint Graphos ir kt.* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 79 ir 80 punktai) ir 2015 m. kovo 19 d. Sprendimą *OTP Bank* (C-672/13, EU:C:2015:185, 55 ir 56 punktai).

22 Žr., be kita ko, 1990 m. kovo 21 d. Sprendimą *Belgija / Komisija* (C-142/87, EU:C:1990:125, 43 punktas), 2005 m. liepos 21 d. Sprendimą *Xunta de Galicia* (C-71/04, EU:C:2005:493, 41 punktas) ir 2008 m. liepos 17 d. Sprendimą *Essent Netwerk Noord ir kt.* (C-206/06, EU:C:2008:413, 76 punktas).

23 Žr. 2009 m. balandžio 30 d. Sprendimą *Komisija / Italija ir Wam* (C-494/06 P, EU:C:2009:272, 54 punktas), 2017 m. birželio 27 d. Sprendimą *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 80 punktas) ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimą *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 66 punktas).

24 Šiuo klausimu žr. 2005 m. kovo 3 d. Sprendimą *Heiser* (C-172/03, EU:C:2005:130, 55 punktas) ir 2009 m. lapkričio 17 d. Sprendimą *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709, 53 punktas).

63. Pirma, kiek tai susiję su materialiniu poveikiu, taikant referencinio pagrindo metodą, kuris grindžiamas diskriminacijos sąvoka [25], kyla klausimas dėl valstybių narių vykdomo *bet kokio diferencijavimo* mokesčių srityje teisėtumo.

64. Galima palyginti su įprastos analizės metodu, pagal kurį ribojama dėl valstybės pagalbos atliekamo tyrimo apimtis ir jis taikomas *tik diferencijavimui, kuris prieinamas ne visiems*, t. y. diferencijavimui, kuris negali būti taikomas visoms nacionalinėje teritorijoje esančioms įmonėms.

65. Nors gali atrodyti, kad teorijoje šios dvi sąvokos panašios, tačiau praktiškai jų taikymo sritis labai skiriasi.

66. Galima pateikti tokį kraštutinį pavyzdį, kai priemonė, pagal kurią numatytas progresinis apmokestinimas, nustatomas atsižvelgiant į pajamų dydį, pagal įprastos analizės metodą neginčijamai yra bendra priemonė, nes kiekvienai įmonei gali būti taikomas palankesnis tarifas. Tačiau, remiantis referencinio pagrindo metodu, palankiausius tarifus lemia deferencijavimas, kuriam reikalingas patvirtinimas, kad nėra panašumo (antras etapas) arba kad yra pateisinimas, susijęs su nagrinėjamos sistemos pobūdžiu ar bendra struktūra (trečias etapas).

67. Siekdamas visiško aiškumo, tvirtinu tikrai ne tai, jog referencinio pagrindo metodas savaime lemtų, kad progresyvinių mokesčių tarifai būtų pripažinti „atrankiniais“ [26], o tai, jog šis metodas apima tokią galimybę, nes jį taikant kyla klausimas dėl priemonių, kurios atmestos prieš tai pritaikius įprastos analizės metodą, teisėtumo. Tokia grėsmė išplėsti valstybės pagalbos tvarkos taikymo sritį gali būti susijusi, be kita ko, su priemonėmis, panašiomis į tas, kurias Teisingumo Teismas anksčiau pripažino „bendromis“ [27].

68. Kitaip tariant, diskriminacijos patikrinimo sritis yra daug platesnė nei visuotinio prieinamumo patikrinimo sritis. Iš tikrųjų diskriminacijos patikrinimas iš esmės taikomas *kiekvienam* diferencijavimo kriterijui, ypač mokesčių srityje [28].

69. Siekiant palyginti, pasakytina, kad visuotinio prieinamumo patikrinimas siejamas tik su diferencijavimo kriterijais, pagal kuriuos neišvengiamai užkertamas kelias taikyti atitinkamą lengvatą tam tikroms įmonėms ar tam tikrų prekių gamybai. Taip nėra būtent tada, kai kalbama apie diferencijavimą, grindžiamą teisinių priemonių, kaip antai pagrindinėje byloje nagrinėjamo *GrEStG* 6a straipsnyje nustatyto atleidimo nuo mokesčio, taikymu. Taigi, remiantis įprastos analizės metodu, šis atleidimas nuo mokesčio yra bendra priemonė, nes kiekviena įmonė gali struktūrizuoti savo veiklą bendrovių grupėje ir prireikus sudaryti *GrEStG* 6a straipsnyje nurodytus reorganizavimo sandorius [29].

70. Vis dėlto šis atleidimas nuo mokesčio gali būti pripažintas „atrankiniu“ pritaikius referencinio pagrindo metodą, jeigu šiuo klausimu sprendimą priimanti institucija (Komisija, Bendrasis Teismas, Teisingumo Teismas ar nacionalinis teismas) nusprendžia, kad jo nulemto nevienodo požiūrio negali pagrįsti panašumo nebuvimas [30] ar pateisinimo buvimas [31].

25 Žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 53 punktas), 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54 punktas) ir 2018 m. birželio 28 d. Sprendimą *Andres / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 83 punktas). Taip pat šiuo klausimu žr. Thomas, S. „Sélectivité et discrimination: quelques réflexions autour des arrêts de la Cour du 21 décembre 2016 dans les affaires World Duty Free Group et Hansestadt Lübeck“, *Revue Lamy de la Concurrence*, Nr. 58, 2017 m. vasario 1 d.

26 Šiuo klausimu pažymiu, jog Komisijos pranešimo dėl valstybės pagalbos sąvokos 139 punkte nurodyta, kad progresinis pajamų mokesčio pobūdis ir jo tikslas perskirstyti turtą gali būti pateisinimas, susijęs su nagrinėjamos sistemos pobūdžiu ar bendra struktūra. Taip pat žr. šios išvados 187 punktą.

27 Žr. šios išvados 95–97 punktus.

28 Kaip nurodžiau šios išvados 47–60 punktuose, kitos SESV 107 straipsnio 1 dalyje nustatytos sąlygos mokesčių srityje paprastai tenkinamos.

29 Žr. šios išvados 89–116 punktus.

30 Žr. šios išvados 141–179 punktus.

31 Žr. šios išvados 180–195 punktus.

71. Kitas būdas paaiškinti šių dviejų požiūrių taikymo srities skirtumą – kelti klausimą dėl momento, t. y. kada reikia vertinti atrankinį pranašumą. Remiantis įprastos analizės metodu, grindžiamu prieinamumo idėja, atrankinis pobūdis vertinamas *prieš* tai, kai įmonė priima sprendimą, suteikiantį jai galimybę pasinaudoti lengvata, pavyzdžiui, investuoja, įdarbina darbuotoją ar sudaro reorganizavimo sandorį bendrovių grupėje. Remiantis šiuo pirmuoju požiūriu, lengvata nėra atrankinė, jeigu su šia lengvata susijusių veiksmų gali imtis bet kuri įmonė [32].

72. Priešingai, remiantis referencinio pagrindo metodu, atrankinį pobūdį reikėtų vertinti *po to*, kai priimtas toks sprendimas, ir lyginti realiai lengvata pasinaudojusių įmonių padėtį (nes jos ėmėsi tikslinių veiksmų) ir ja nepasinaudojusių įmonių padėtį (nes jos nesiėmė tokių veiksmų). Akivaizdu, kad taikant šį antrąjį požiūrį valstybės pagalbos tvarkos taikymo srityje atsiranda daugybė fiskalinio diferencijavimo atvejų, kurių anksčiau neapėmė pirmasis požiūris [33].

73. Galima apibendrinti, kad referencinio pagrindo metodu siekiama valstybės pagalbos tvarkos taikymo sritį paversti kiekvienam diferencijavimo kriterijui taikomu *bendruoju diskriminacijos patikrinimu* ir taip skatinama patikrinti visas valstybių narių mokesčių sistemas, jeigu šios sistemos grindžiamos diferencijavimu [34]. Be to, šio patikrinimo griežtumą sustiprina apribojimai, taikomi tikslams, kuriais galima remtis tiek panašumo palyginimo etape [35], tiek pateisinimo etape [36].

74. Taigi tokioje su valstybių narių suverenumu glaudžiai susijusioje srityje, kaip mokesčių srityje, kuri Sąjungos lygiu nėra suderinta ar mažai suderinta ir kur kyla opių politinių klausimų, pavyzdžiui, dėl mokesčių vienodumo ar progresyvinių mokesčių, galima kelti klausimą, ar nebūtų tinkamiau taikyti mažiau intervencinį metodą, grindžiamą visuotinio prieinamumo sąvoka.

75. Šiuo klausimu primintina, kad pagalbos priemonių suderinamumo su vidaus rinka vertinimas pagal SESV 107 straipsnio 2 ir 3 dalis priklauso išimtinei Komisijos kompetencijai [37].

32 Šiuo klausimu žr. Nicolaides, P., „Excessive Widening of the Concept of Selectivity“, *European State Aid Law Quarterly*, 2017, 1 t., p. 62–72, p. 70: „[T]he moment a company decides to hire an additional employee or increase its investment in research it enjoys tax benefits which are not available to similar companies which do not make the same choices. This is the unavoidable outcome of the natural functioning of tax systems. However, it does not matter that some companies do not enjoy those benefits because they choose not to enjoy them. The relevant issue is that they are not precluded by law from enjoying them. <…> It follows that the question as to whether companies are subject to different treatment must be asked *before* companies make their investment, hiring or research decisions, ir t. t., *not after*. The issue of discrimination between companies arises at the point where they make their choices. If some companies are not allowed to benefit from a certain tax rule while others are allowed, then the former face adverse discrimination and are subject to different treatment“ (kursyvu išskirta mano). Šiuo klausimu taip pat žr. Derenne, J., „Commission v World Duty Free Group a.o.: Selectivity in (Fiscal) State Aid, quo vadis Curia?“, *Journal of European Competition Law & Practice*, 2017, t. 8, Nr. 5, p. 311–313, ypač p. 313: „However, one could argue that this is not the effect of the measure itself but rather the effect of the choice of the undertakings selecting or not to invest in foreign companies. <…> An unconditional tax advantage linked to an activity accessible to any undertaking does not appear to be selective“.

33 Žr., be kita ko, Nicolaides, P., *op. cit.*, p. 72 ir Derenne, J., *op. cit.*, p. 313.

34 Bet kuri fiskalinė politika grindžiama diferencijavimu, nustatomu atsižvelgiant į atitinkamos valstybės siekiamus socialinius, ekonominius, aplinkos apsaugos ar kitus tikslus. Šis fiskalinis diferencijavimas, be kita ko, gali pasireikšti kaip atleidimas nuo mokesčio, mokesčio atskaitymas, mokesčio kreditas ar diferencijuoti (būtent progresiniai) mokesčio tarifai.

35 Žr. šios išvados 149–159 punktus.

36 Žr. šios išvados 180–186 punktus.

37 Žr., be kita ko, 2013 m. lapkričio 21 d. Sprendimą *Deutsche Lufthansa* (C-284/12, EU:C:2013:755, 28 punktas), 2016 m. liepos 19 d. Sprendimą *Kotnik ir kt.* (C-526/14, EU:C:2016:570, 37 punktas), 2016 m. spalio 26 d. Sprendimą *DEI ir Komisija / Alouminion tis Ellados* (C-590/14 P, EU:C:2016:797, 96 punktas) ir 2017 m. gegužės 18 d. Sprendimą *Fondul Proprietatea* (C-150/16, EU:C:2017:388, 42 punktas).

76. Išskyrus SESV 107 straipsnio 2 dalyje nurodytus atvejus, kurių praktinė reikšmė mažesnė dėl jų specifikos, šiuo klausimu Komisija turi plačią diskreciją, kurios įgyvendinimas apima sudėtingus ekonominius ir socialinius vertinimus [38]. Todėl, nors Komisija visada privalo paskelbti, ar jos kontroliuojama valstybės pagalba yra suderinama su bendrąja rinka, net jeigu apie ją nebuvo pranešta, ji neprivalo tokios pagalbos pripažinti suderinama su bendrąja rinka [39]. Be to, kiek tai susiję su nuo bendrojo valstybės pagalbos nesuderinamumo su bendrąja rinka principo leidžiančiomis nukrypti nuostatomis, SESV 107 straipsnio 2 ir 3 dalys turi būti aiškinamos siaurai [40].

77. Atsižvelgiant į Komisijos išimtinę kompetenciją ir plačią diskreciją pagalbos suderinamumo su bendrąja rinka srityje, valstybės pagalbos tvarkos taikymo srities išplėtimas taikant referencinio pagrindo metodą Komisijai suteiktų įgaliojimus „vienodinti“ nacionalines mokesčių sistemas ir reikalauti panaikinti dėl socialinių, ekonominių, aplinkos apsaugos ar kitų priežasčių teisėtai nustatytą diferencijavimą [41].

78. Manau, kad tokių įgaliojimų suteikimas Komisijai nesuderinamas su valstybių narių autonomijos mokesčių srityje principu. Remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, iš tikrųjų, nesant šią sritį reglamentuojančių Sąjungos teisės aktų, valstybės narės turi kompetenciją nustatyti apmokestinimo bazes ir paskirstyti mokesčių naštą skirtingiems gamybos veiksniams ir ūkio sektoriams [42].

79. Kitaip tariant, Komisija neturi pateikti savo nuomonės, kiek tai susiję su valstybės pagalbos draudimu, dėl kiekvieno skirtingo požiūrio taikymo atvejo, kurį lemia kiekvienos valstybės narės nustatytas mokesčių naštos paskirstymas.

80. Galima kelti klausimą ir dėl to, ar referencinio pagrindo metodo taikymas *de facto* įpareigotų valstybes nares, remiantis SESV 108 straipsnio 3 dalimi, pranešti Komisijai apie daugumą jų nacionalinių priemonių mokesčių politikos srityje, visų pirma apie tas, kuriomis įgyvendinamas jų metinis biudžetas, arba tas, kuriomis gali pasinaudoti kiekviena įmonė, kaip antai pagrindinėje byloje nagrinėjamą atleidimą nuo mokesčio.

81. Priešingai, įprastos analizės metodas, grindžiamas visuotinio prieinamumo kriterijumi, leidžia valstybės pagalbos tvarką, visų pirma Komisijos veiksmus, nukreipti į konkurencijai vidaus rinkoje labiausiai kenkiančias priemones, t. y. į individualią pagalbą ir sektorinę pagalbą [43]. Tačiau tarpsektorinėms priemonėms ši tvarka taikoma tik tuomet, jeigu nustatyta, kad jos netiesiogiai atrankinės, todėl kenkia konkurencijai vidaus rinkoje („Gibraltaro“ išimtis [44]).

38 Žr., be kita ko, 2006 m. vasario 23 d. Sprendimą *Atzeni ir kt.* (C-346/03 ir C-529/03, EU:C:2006:130, 84 punktas), 2016 m. kovo 8 d. Sprendimą *Graikija / Komisija* (C-431/14 P, EU:C:2016:145, 68 punktas) ir 2016 m. liepos 19 d. Sprendimą *Kotnik ir kt.* (C-526/14, EU:C:2016:570, 38 punktas). Taip pat žr. Bacon, K., *European Union Law of State Aid*, Oxford University Press, Oxford, 2013, 2-as leid., Nr. 3.26: „Article 107(3) gives the Commission a power to exempt particular types of aid from the general prohibition contained in Article 107(1). But it is under no obligation to do so. In consequence, the Commission enjoys a wide discretion in its application of Article 107(3)“.

39 Žr., be kita ko, 2002 m. rugsėjo 26 d. Sprendimą *Ispanija / Komisija* (C-351/98, EU:C:2002:530, 75 punktas), 2003 m. vasario 13 d. Sprendimą *Ispanija / Komisija* (C-409/00, EU:C:2003:92, 94 punktas) ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Italija / Komisija* (C-91/01, EU:C:2004:244, 44 punktas).

40 Žr., be kita ko, 2003 m. rugsėjo 30 d. Sprendimą *Vokietija / Komisija* (C-301/96, EU:C:2003:509, 66, 71, 106 ir 131 punktai), 2006 m. vasario 23 d. Sprendimą *Atzeni ir kt.* (C-346/03 ir C-529/03, EU:C:2006:130, 79 punktas) ir 2010 m. spalio 14 d. Sprendimą *Nuova Agricast ir Cofra / Komisija* (C-67/09 P, EU:C:2010:607, 74 punktas).

41 Kaip nurodžiau šios išvados 47–60 punktuose, kitos SESV 107 straipsnio 1 dalyje nustatytos sąlygos mokesčių srityje iš esmės tenkinamos, todėl mokestinio diferencijavimo pripažinimą „valstybės pagalba“ visų pirma lemia jo atrankinis pobūdis. Dėl šios priežasties atrankumo sąlygos išaiškinimas labai lems Komisijai suteiktų įgaliojimų „vienodinti“ apimtį, kiek tai susiję su nacionalinėmis mokesčių sistemomis.

42 Žr., be kita ko, 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija ir Ispanija / Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 97 punktas) ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimą *ANGED* (C-236/16 ir C-237/16, EU:C:2018:291, 38 punktas).

43 Kalbama būtent apie problemą, susijusią su sprendimais dėl mokesčių („tax rulings“), pagal kuriuos tam tikros įmonės galėjo pasinaudoti mokesčių lengvatomis, nustatytomis jas „pritaikius“. Žr. Komisijos pranešimo dėl valstybės pagalbos sąvokos 169–174 punktus.

44 Žr. šios išvados 98–101 punktus.

82. Antra, kyla klausimas ir dėl referencinio pagrindo metodo taikymo poveikio *procedūriniu lygiu*, t. y. analizės, reikalingos nustatyti pagalbos egzistavimą, kokybei dėl keturių toliau nurodytų priežasčių. Pabrėžiu, kad šie procedūriniai sunkumai nurodyti ir doktrinoje [45].

83. Pirma, priešingai nei įprastos analizės metodas, referencinio pagrindo metodas procedūriniu požiūriu suskaidytas į tris vienas po kito einančius etapus, kurių tikslus turinys neaiškus [46].

84. Antra, atsižvelgdamas į ypatingas šios bylos aplinkybes, manau, dėl šio metodo taikymo kyla daugybė sunkumų, kuriais iš dalies ir paaiškinama neįprasta šios išvados apimtis. Šie sunkumai dar reikšmingesni, nes šioje byloje nagrinėjama mokestinė priemonė yra santykinai bendra.

85. Trečia, šiuo metodu siekiama diskusiją nukreipti nuo atrankumo į procedūrinius klausimus, kaip antai reikšmingo referencinio pagrindo nustatymą. Taigi neseniai priimtame Sprendime *Andres / Komisija* [47] Teisingumo Teismas, manau, teisingai nusprendė, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą reikšmingo referencinio pagrindo nustatymo etape. Vis dėlto nustatęs šią referencinio pagrindo metodo pirmame etape Bendrojo Teismo padarytą procedūrinę klaidą, Teisingumo Teismas neturėjo galimybės priimti sprendimo dėl esminio klausimo, t. y. ar sunkumų patiriančioms įmonėms netiesiogiai taikoma mokesčio lengvata yra atrankinio pobūdžio, ar ne.

86. Ketvirta, kyla klausimas, ar tikslinga įpareigoti atlikti tokią sudėtingą analizę asmenis, kurie turi nagrinėti pagalbos buvimą nacionaliniu lygiu. Pirmiausia kalbama apie nacionalinius pareigūnus, kuriems pavesta apie pagalbos priemones pranešti Komisijai, paskui –apie įmones, kurioms gali tekti grąžinti neteisėtai suteiktą pagalbą, ir galiausiai apie nacionalinius teismus, kurie turi ištaisyti padėtį, susijusią su neteisėtu pagalbos suteikimu [48]. Pažymiu, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismui pateikė šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą, vykdydamas būtent šią užduotį [49].

87. Dėl visų šių materialinių ir procedūrinių priežasčių siūlau Teisingumo Teismui taikyti visuotinio prieinamumo kriterijumi grindžiamą įprastos analizės metodą ne vien šioje byloje, bet apskritai mokesčių srityje.

88. Kaip paaiškės iš paskesnio skirsnio, šio įprastos analizės metodo taikymas leis nesunkiai nuspręsti, kad *GrEStG* 6a straipsnyje nustatytas atleidimas nuo mokesčio nėra atrankinio pobūdžio.

45 Žr., be kita ko, Peiffert, O., „Comparaison n'est pas raison: Pour une clarification du critère de sélectivité d'une aide d'État", *Revue Concurrences*, 2017, Nr.°3, p. 52–63, p. 53 ir 54: „Nepaisant to, kad šioje srityje daugėja ieškinių, atrodo, [Teisingumo Teismo] ir [Bendrojo Teismo] sprendimuose kartais keliama daugiau klausimų, nei pateikiama atsakymų. Kiek tai susiję su teisiniu saugumu, dar vis būtina jurisprudencijoje paaiškinti [atrankumo sąlygą]. Sunku rasti elementų, leidžiančių užtikrintai nustatyti, kad priemonė neatrankinė. Atrodo, diskusija kyla dėl „referencinio pagrindo", pagal kurį lyginamas įmonių vertinimas <…>. Apskritai iš jurisprudencijos matyti, kad prašymus priimti prejudicinius sprendimus pateikia nacionaliniai teismai, kuriems kyla didelių sunkumų aiškinant atrankumo sąlygą, būtiną taikyti jų kompetencijai priskiriamai *standstill* pareigai."

46 Žr. šios išvados 121–140 punktus (pirmas etapas), 141–179 punktus (antras etapas) ir 180–195 punktus (trečias etapas).

47 2018 m. birželio 28 d. sprendimas (C-203/16 P, EU:C:2018:505). Šioje byloje nagrinėta mokesčių sistema, kurioje nustatyta bendra taisyklė (nuostolių perkėlimas), leidžianti nukrypti nuostata (dalinis ar visiškas nuostolių perkėlimo negalimumas, kai pasikeičia daug akcininkų) ir nuo leidžiančios nukrypti nuostatos leidžianti nukrypti nuostata (nuostolių perkėlimas vėl galimas, jeigu didelio skaičiaus akcininkų pasikeitimu siekiama bendrovės sanavimo). Teisingumo Teismas nusprendė, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, nes patvirtino Komisijos analizę, pagal kurią referencinį pagrindą, be bendros taisyklės, sudarė viena leidžianti nukrypti nuostata.

48 Žr., be kita ko, 2013 m. lapkričio 21 d. Sprendimą *Deutsche Lufthansa* (C-284/12, EU:C:2013:755, 28 punktas), 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *PGE* (C-574/14, EU:C:2016:686, 31 punktas) ir 2017 m. gegužės 18 d. Sprendimą *Fondul Proprietatea* (C-150/16, EU:C:2017:388, 42 punktas).

49 Žr. šios išvados 33 ir 34 punktus.

### *C. Dėl įprastos analizės metodo taikymo atrankumui ir GrEStG 6a straipsnyje nustatyto atleidimo nuo mokesčio pripažinimo bendra priemone*

89. Pagal SESV 107 straipsnį draudžiama pagalba, kuri „palaik[o] tam tikras įmones arba tam tikrų prekių gamybą“, t. y. atrankinė pagalba [50].

90. Remiantis suformuota jurisprudencija, visiems be išimties ūkio subjektams taikoma bendra priemone suteikiamos lengvatos nėra valstybės pagalba, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį [51].

91. Priešingai nei referencinio pagrindo metodas, kurį nagrinėsiu paskesniame skirsnyje, įprastos analizės metodas grindžiamas ne diskriminacijos idėja [52], o *visuotiniu prieinamumu*. Remiantis šiuo požiūriu, kiekviena priemonė, kuria suteikiama lengvata „tam tikr[oms] įmon[ėm]s arba tam tikrų prekių gamyb[ai]“ (pakartojant SESV 107 straipsnio 1 dalies formuluotę, kurioje nevartojama diskriminacijos sąvoka) yra atrankinė.

92. Vadovaujantis šiuo požiūriu, turi būti laikomos „atrankinėmis“ visos lengvatos, kurios skirtos vienai ar kelioms įmonėms ar įmonių kategorijoms arba vienam ar keliems veiklos sektoriams [53].

93. Taigi sąvoka „bendra priemonė“ taikoma tik lengvatoms, kuriomis gali pasinaudoti visos įmonės, neatsižvelgiant į jų veiklos sektorių, t. y. tarpsektorinėms lengvatoms. Iš esmės tokios lengvatos turi būti laikomos bendromis priemonėmis, jeigu jos prieinamos visoms nacionalinėje teritorijoje esančioms įmonėms [54].

94. Be to, norint taikyti sąvoką „bendra priemonė“, nereikalaujama, kad visos įmonės *realiai pasinaudotų* nagrinėjama tarpsektorine lengvata (realaus pasinaudojimo kriterijus), pakanka tik to, kad visos įmonės *galėtų ja pasinaudoti* (prieinamumo kriterijus) [55]. Būtent taip reikia suprasti suformuotą jurisprudenciją, kurioje nustatyta, kad tai, jog tik šias sąlygas tenkinantys mokesčių mokėtojai gali pasinaudoti šia priemone, savaime negali jai suteikti atrankinio pobūdžio [56]. Tačiau „atrankinėmis“ gali būti laikomos tokios lengvatos, kurios visiškai netaikomos tam tikroms įmonėms ar tam tikriems ekonominės veiklos sektoriams.

50 Žr., be kita ko, 2014 m. spalio 9 d. Sprendimą *Ministerio de Defensa ir Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 32 punktas) ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 41 punktas).

51 Žr., be kita ko, 2012 m. kovo 29 d. Sprendimą *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 39 punktas), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimą *ANGED* (C-236/16 ir C-237/16, EU:C:2018:291, 27 punktas) ir 2018 m. birželio 28 d. Sprendimą *Lowell Financial Services / Komisija* (C-219/16 P, nepaskelbtas Rink., EU:C:2018:508, 87 punktas).

52 Žr. šios išvados 63 punktą ir išnašoje padarytas nuorodas.

53 Kiek tai susiję su sektorinės pagalbos pavydžiais, žr. 1999 m. gegužės 19 d. Sprendimą *Italija / Komisija* (C-6/97, EU:C:1999:251, 17 punktas), 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimą *Italija / Komisija* (C-66/02, EU:C:2005:768, 96–98 punktai), 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimą *Unicredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774, 45–49 punktai) ir 2016 m. birželio 30 d. Sprendimą *Belgija / Komisija* (C-270/15 P, EU:C:2016:489, 50–53 punktai).

54 Žr. 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 35 ir 36 punktai).

55 Realaus pasinaudojimo kriterijumi grindžiamas aiškinimas lemtų tai, kad „atrankine“ būtų pripažįstama kiekviena mokestinės paskatos priemonė, nes savaime tokia priemonė realiai taikoma ne visoms įmonėms, ja siekiama daryti poveikį jų elgesiui suteikiant mokesčių lengvatą toms, kurios pakeitė savo elgesį, kaip pageidaujama. Toks aiškinimas nesuderinamas su valstybių narių autonomijos mokesčių srityje principu (žr. šios išvados 78 punktą).

56 Žr., be kita ko, 2012 m. kovo 29 d. Sprendimą *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 42 punktas), 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 59 punktas) ir 2018 m. birželio 28 d. Sprendimą *Andres / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 94 punktas).

95. Teisingumo Teismo jurisprudencijoje pateikiami keli bendrų ar potencialiai bendrų priemonių pavyzdžiai. Taigi mokestinė priemonė, pagal kurią mokesčių mokėtojams leidžiama atskaityti pelną, gautą iš ekonominių prekių pardavimo, jeigu jie įsigyja kitų ekonominių prekių, turi būti pripažįstama „bendra“ [57]. Be to, aplinkybės, kad didesnis socialinių įmokų sumažinimas taikytas tik įmonėms, įdarbinusioms fizinį darbą dirbančius darbuotojus ar darbuotojus, kurių darbo laikas viršija tam tikrą valandų skaičių, nepakanka, kad būtų galima daryti išvadą dėl pagalbos buvimo [58].

96. Taip pat Teisingumo Teismas nusprendė, kad „bendra priemone“ turi būti laikomi nacionalinė nuostata, kurioje nustatyta, kad tam tikromis sąlygomis nutraukiamos mokesčių bylos sumokėjus sumą, lygią 5 % sumos, dėl kurios kilo ginčas [59], arba nacionalinės teisės aktas, kuriame nustatyta, kad po senaties terminą nutraukiančių veiksmų PVM sukčiavimo stambiu mastu baudžiamosiose bylose senaties terminas pratęsiamas tik viena ketvirtąja pradinės senaties termino trukmės [60].

97. Beje, Sprendime *Netherlands Maritimme Technology Association / Komisija* [61] Teisingumo Teismas paliko galioti Komisijos sprendimą [62], kuriame „bendra priemone“ pripažinta mokesčio lengvata, taikoma tik pagal finansinės nuomos sutartį įsigytam turtui.

98. Be to, tarpsektorinė lengvata negali būti pripažinta „bendra priemone“, jeigu nustatyta, kad ji yra *netiesiogiai atrankinė*, t. y. nors atrodo, kad ji bendrai taikoma, iš tikrųjų ja visiškai negali pasinaudoti tam tikros įmonės ar tam tikri ekonominės veiklos sektoriai.

99. Taigi Sprendime *Komisija ir Ispanija / Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Karalystė* [63], Teisingumo Teismas nusprendė, kad, nors atrodė, kad mokesčių lengvatos yra bendros, netiesiogiai jos buvo atrankinės, nes iš tikrųjų jomis galėjo pasinaudoti tik lengvatinio apmokestinimo bendrovės. Taip pat Sprendime *GEMO* [64] Teisingumo Teismas konstatavo, kad priemonė, pagal kurią teikiamos nemokamo gyvulių skerdenų ir skerdyklų atliekų surinkimo ir šalinimo paslaugos, buvo netiesiogiai atrankinė, nes ja daugiausia naudojosi gyvulių augintojai ir skerdyklos, nepaisydamas to, kad ja kartais galėjo naudotis ir kiti asmenys.

100. Būtent dėl žalingo poveikio konkurencijai vidaus rinkoje tokioms tiesiogiai ar netiesiogiai atrankinėms lengvatoms turi būti taikoma valstybės pagalbos teikimo tvarka. Priešingai, visoms įmonėms taikomos lengvatos nedaro tokio antikonkurencinio poveikio, todėl joms neturi būti taikoma valstybės pagalbos teikimo tvarka.

101. Taigi, remiantis šia suformuota jurisprudencija, reikia patikrinti, ar dėl *GrEStG* 6a straipsnyje nustatyto atleidimo nuo mokesčio *tiesiogiai ar netiesiogiai* teikiama lengvata, kuria visiškai negali pasinaudoti tam tikros įmonės arba tam tikri ekonominės veiklos sektoriai.

102. Manau, nėra abejonių dėl to, kad šis atleidimas nuo mokesčio yra bendra priemonė, kaip pirma nurodyta, t. y. priemonė, kuri taikoma visoms įmonėms, nepaisant jų veiklos sektoriaus.

57 Žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimą *Vokietija / Komisija* (C-156/98, EU:C:2000:467, 22 punktas). Vis dėlto toje byloje nagrinėjama priemonė buvo atrankinė, nes leistas didesnis atskaitymas, jeigu buvo įsigyjama daugiau kapitalo bendrovių, kurių buveinė ar administracija buvo naujose *Länder* arba Berlyne ir kuriose pagal darbo sutartį dirbo ne daugiau kaip 250 darbuotojų, akcijų (žr. to sprendimo 23 punktą).

58 Žr. 1999 m. birželio 17 d. Sprendimą *Belgija / Komisija* (C-75/97, EU:C:1999:311, 28 punktas). Vis dėlto toje byloje nagrinėta priemonė buvo atrankinė, nes jos taikymas buvo aiškiai ribojamas, t. y. ji taikyta tik tam tikriems veiklos sektoriams (žr. to sprendimo 29–31 punktus).

59 Žr. 2012 m. kovo 29 d. Sprendimą *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 39–44 punktai).

60 Žr. 2015 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Taricco ir kt.* (C-105/14, EU:C:2015:555, 62 punktas).

61 2016 m. balandžio 14 d. sprendimas (C-100/15 P, nepaskelbtas Rink., EU:C:2016:254).

62 2012 m. lapkričio 20 d. Komisijos sprendimas C(2012) 8252 *final* dėl valstybės pagalbos SA.34736 (2012/N) – Ispanija – Ankstyvas turto, įgyto pasinaudojant finansine nuoma, nuvertėjimas.

63 2011 m. lapkričio 15 d. sprendimas (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 103–108 punktai).

64 2003 m. lapkričio 20 d. sprendimas (C-126/01, EU:C:2003:622, 35–39 punktai).

103. Iš tikrųjų, kaip paaiškino Vokietijos vyriausybė, pirma, ši mokesčio lengvata nėra skirta įmonėms, vykdančioms veiklą tam tikroje srityje, ar tam tikrų prekių gamybai, ji taikoma visoms įmonėms, neatsižvelgiant į jų veiklos tikslą. Antra, *GrEStG* 6a straipsnyje nenustatyta jokių sąlygų, keliamų įmonės teisinei formai, dydžiui ar įmonės buveinės vietai. Trečia, šioje nuostatoje nurodyti reorganizavimo sandoriai sudaromi visose veiklos srityse.

104. Šiuos argumentus patvirtina Vokietijos teisės aktų leidėjo valia, kurią nurodė *A-Brauerei*, įtvirtinta priimtame *GrEStG* 6a straipsnyje, t. y. palengvinti įmonių restruktūrizavimą, kad būtų pašalintos tam tikros ekonominio augimo kliūtys [65]. Taigi Vokietijos teisės aktų leidėjas *apskritai* siekė skatinti Vokietijos, o ne konkretaus sektoriaus ekonominį augimą. Manau, tokioms priemonėms neturėtų būti taikoma valstybės pagalbos teikimo tvarka.

105. Be to, kiekviena įmonė turi teisę, remdamasi ekonominės veiklos strategija, struktūrizuoti savo veiklą bendrovių grupėje ir prireikus sudaryti vieną iš *GrEStG* 6a straipsnyje nurodytų reorganizavimo sandorių.

106. Manau, nėra jokio pagrindo šį atvejį vertinti kitaip nei mokesčio lengvatą, taikytą tik pagal nurodytą finansinės nuomos sutartį įsigytam turtui. Be to, kiekviena įmonė turėjo teisę struktūrizuoti turto įsigijimą, sudarydama finansinės nuomos sutartį. Šiuo aspektu motyvus, dėl kurių Komisija nenusprendė, kad ši lengvata atrankinė, atrodo, visiškai galima taikyti šioje byloje nagrinėjamam atleidimui nuo mokesčio [66].

107. Kitaip tariant, finansinės nuomos sutartys ir bendrovių grupės yra teisinės priemonės, taikomos visoms įmonėms ir visoms ekonominės veiklos rūšims, todėl su jų naudojimu susijusi mokesčio lengvata yra bendra priemonė.

108. Pažymėtina ir tai, kad, kaip teisingai tvirtino Vokietijos vyriausybė, *GrEStG* 6a straipsnyje neišskiriamos nacionalinės įmonės ir kitose valstybėse narėse įsteigtos įmonės. Be to, remiantis šia nuostata, atleidimas nuo mokesčio taikomas ir valstybės narės teisėje nustatytam „analogiškam reorganizavimui“.

109. Taigi, atsižvelgiant į tai, kad *GrEStG* 6a straipsnyje nustatytas atleidimas nuo mokesčio taikomas visoms nacionalinėje teritorijoje esančioms įmonėms ir net visoms nacionalinėms ar užsienio įmonėms, turinčioms nekilnojamojo turto nacionalinėje teritorijoje, jis yra bendra priemonė, kuriai netaikoma SESV 107 straipsnio 1 dalis.

110. Remiantis šios išvados 94 punkte priminta jurisprudencija, negalima atmesti galimybės pripažinti „bendra priemone“ dėl to, kad visos įmonės *realiai* nepasinaudoja *GrEStG* 6a straipsnyje nustatytu atleidimu nuo mokesčio, arba dėl to, kad jos nestruktūrizavo savo veiklos bendrovių grupėje, arba dėl to, kad jos nesudarė vieno iš šioje nuostatoje numatytų reorganizavimo sandorių.

65 *Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums* (Įstatymo dėl ekonominio augimo spartinimo projektas, *Deutscher Bundestag*), dokumentas Nr. 17/15, p. 21. *A-Brauerei* rašytinių pastabų 10 priedas.

66 Žr. 2016 m. balandžio 14 d. Sprendimą *Netherlands Maritime Technology Association / Komisija* (C-100/15 P, nepaskelbtas Rink., EU:C:2016:254, 23 punktas): „Visų pirma, Komisija pažymėjo, kad ši priemonė buvo taikoma visoms įmonėms, kurioms taikytas pelno mokestis Ispanijoje, neišskiriant pagal jų veiklos sektorių, įsteigimo vietą, dydį ar jų teisinę formą. Aplinkybė, kad ta priemonė buvo taikoma tik pagal finansinės nuomos sutartį įsigytam turtui, nereiškė, kad lengvata atrankinė, nes bet kokios rūšies turtas galėjo būti įsigyjamas pagal finansinės nuomos sutartis, kurias galėjo sudaryti visuose veiklos sektoriuose veikiančios ir bet kokio dydžio bendrovės. Komisija pažymėjo ir tai, kad, anot Ispanijos valdžios institucijų, priemonė, apie kurią pranešta, buvo taikoma ir Ispanijoje pastatytam turtui, ir kitose valstybėse narėse pastatytam turtui“. Taip pat žr. Sprendimo C(2012) 8252 *final*, 26–36 punktus.

111. Kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kiekviena mokesčio lengvata siejama su tam tikrų sąlygų tenkinimu, o tai tam tikriems mokesčių mokėtojams neišvengiamai užkerta kelią ja pasinaudoti. Siekiant mokesčio lengvatą pripažinti „atrankine“, nepakanka paprasčiausiai to, kad egzistuoja viena ar kelios suteikimo sąlygos, priešingu atveju, visoms valstybių narių mokesčių sistemoms būtų taikoma valstybės pagalbos teikimo tvarka.

112. Kitaip tariant, mokesčių lengvata, susijusi su veiksmais, kurių gali imtis kiekviena įmonė, yra bendra priemonė [67].

113. Galiausiai dėl visiško aiškumo patikslinu, jog šiame skirsnyje taikytas įprastos analizės metodas, kuriam pritariu, turi būti skiriamas nuo to, kurį taikė Bendrasis Teismas, o Teisingumo Teismas tam nepritarė Sprendime *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* [68]. Iš tikrųjų Bendrasis Teismas atrankumo sąlygą aiškino taip, kad pagal ją iš Komisijos reikalaujama nustatyti konkrečią įmonių, kurioms dėl nagrinėjamos mokestinės priemonės suteikta lengvata, kategoriją. Kaip teisingai nusprendė Teisingumo Teismas, reikia atmesti tokį formalų „atrankumo“ sąvokos aiškinimą [69]. Be to, kaip teisingai pažymėjo generalinis advokatas M. Wathelet toje byloje pateiktoje išvadoje, nagrinėjama priemonė buvo taikoma įmonėms, atliekančioms užsienio operacijas [70]. Tačiau šioje byloje nagrinėjama priemonė tokia nėra [71].

114. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui į pateiktą klausimą atsakyti, kad *GrEStG* 6a straipsnyje nustatytas atleidimas nuo mokesčio yra bendra priemonė, todėl negali būti kvalifikuojamas kaip „valstybės pagalba“, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

115. Šio požiūrio taikymas juo labiau tinkamas, nes siauras Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* [72] aiškinimas galėtų reikšti tai, kad sąvoka „bendra priemonė“ *de facto* visiškai neteko prasmės, kaip per posėdį tvirtino Vokietijos vyriausybė. Vis dėlto patikslinu, kad manau, jog tas sprendimas šiuo klausimu taikomas tik tiek, kiek jame konstatuota pirma nurodyta teisės klaida.

116. Kitame skirsnyje subsidiariai pritaikysiu referencinio pagrindo metodą.

### *D. Dėl referencinio pagrindo metodo taikymo GrEStG 6a straipsnyje nustatytam atleidimui nuo mokesčio*

117. Tam, kad įvertintų priemonės atrankumą būtent mokesčių srityje, tam tikrose bylose Teisingumo Teismas taikė iš trijų etapų sudarytą metodą, grindžiamą „referencinio pagrindo“ nustatymu.

118. Remiantis šiuo metodu, pirma, reikia nustatyti referencinį pagrindą, t. y. bendrą arba įprastą mokesčių sistemą, taikomą atitinkamoje valstybėje narėje. Antra, būtina įvertinti, ar mokestine priemone nukrypstama nuo šios sistemos, nes pagal šią priemonę diferencijuojami ūkio subjektai, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į tos sistemos tikslą, yra panaši. Trečia, reikia patikrinti, ar nagrinėjama diferenciacija pateisinama pirma nustatytos mokesčių sistemos pobūdžiu ir struktūra [73].

67 Žr. šios išvados 71 punktą ir išnašoje pateiktas nuorodas.

68 2016 m. gruodžio 21 d. sprendimas (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981).

69 Žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 71 ir 94 punktai).

70 Generalinio advokato M. Wathelet išvada sujungtose bylose *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:624, 135–139 punktai).

71 Žr. šios išvados 108 punktą.

72 2016 m. gruodžio 21 d. sprendimas (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981).

73 Šiuo klausimu žr. 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Paint Graphos ir kt.* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49 ir 64 punktai), 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 41 punktas), 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57–60 punktai) ir 2018 m. birželio 28 d. Sprendimą *Andres / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 86 ir 87 punktai). Taip pat žr. generalinio advokato N. Wahl išvadą byloje *Andres / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, 96 punktas).

119. Kaip akcentuosiu savo analizėje, šioje byloje kiekviename iš šio metodo etapų kyla taikymo sunkumų. Šiuo klausimu abejoju, ar tikslinga reikalauti atlikti tokią sudėtingą analizę dėl kiekvieno valstybių narių nustatyto mokestinio diferencijavimo.

120. Toliau, nepaisydamas šių taikymo sunkumų, manau, jog po kiekvieno iš trijų referencinio pagrindo metodo etapų galima daryti išvadą, kad pagrindinėje byloje nagrinėjimas atleidimas nuo mokesčio neatrankinis.

*1. Dėl reikšmingo referencinio pagrindo nustatymo*

121. Teisingumo Teismo jurisprudencijoje būtinybė nustatyti referencinį pagrindą formaliai pirmą kartą buvo nurodyta Sprendimo *Portugalija / Komisija*[74] punktuose, kuriuose Teisingumo Teismas nagrinėjo atitinkamos lengvatos *geografinį* atrankumą. Manau, kad šiame kontekste šiam požiūriui reikia be išlygų pritarti. Iš tikrųjų, nagrinėjant geografinį atrankumą, pirmiausia reikia nustatyti, ar reikšmingas referencinis pagrindas siejamas su valstybe, ar atitinkamu infravalstybiniu subjektu[75].

122. Tik vėliau, 2011 m. paskelbtame Sprendime *Paint Graphos ir kt.*[76], Teisingumo Teismas šį etapą „įtraukė“ į *materialinio* atrankumo vertinimą.

123. Taigi reikšmingo referencinio pagrindo nustatymas vertinant materialinį atrankumą kelia sunkumų, kuriuos, be kita ko, akcentavo keli generaliniai advokatai. Byloje *Andres / Komisija*[77] generalinis advokatas N. Wahl pabrėžė, kad referencinio pagrindo nustatymas kelia didelį teisinį nesaugumą, ypač mokesčių srityje. Bylose *ANGED*[78] generalinė advokatė J. Kokott nurodė, kad, pirma, atrankumo nagrinėjimas kelia didelių sunkumų valstybių narių mokesčių sistemose ir, antra, referencinio pagrindo nustatymas neturėtų būti lemiamas.

124. Apie šiuos sunkumus kalbėta ir mokslo literatūroje[79].

125. Su referencinio pagrindo nustatymu susiję sunkumai atsispindi ir Teisingumo Teismo jurisprudencijoje. Būtent dėl jų panaikinti Bendrojo Teismo sprendimai *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* ir *Andres / Komisija*[80].

126. Pagrindinėje byloje šiuos sunkumus rodo reikšmingam referenciniam pagrindui nustatyti skirtų Teisingumo Teismui siūlomų požiūrių įvairovė.

74 2006 m. rugsėjo 6 d. sprendimas (C-88/03, EU:C:2006:511, 56 ir 57 punktai).

75 Taip pat žr. 2008 m. rugsėjo 11 d. Sprendimą *UGT-Rioja ir kt.* (C-428/06–C-434/06, EU:C:2008:488, 47, 75 ir 143 punktai).

76 Konkrečiai žr. 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550) 49 punktą, kuriame Teisingumo Teismas „šiuo klausimu“ nurodo 2006 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugalija / Komisija* (C-88/03, EU:C:2006:511) 56 punktą. Be to, žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimą *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, 19 punktas); 2014 m. spalio 9 d. Sprendimą *Ministerio de Defensa ir Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 35–45 punktai); 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 55 punktas) ir 80 išnašoje nurodytus sprendimus.

77 Generalinio advokato N. Wahl išvada byloje *Andres / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2017:1017). Pirmiausia išvados 98 punkte generalinis advokatas N. Wahl pabrėžė, kad toje byloje išryškėjo sunkumų, susijusių su referencinio pagrindo nustatymu. Tos išvados 101 punkte generalinis advokatas N. Wahl nurodė: „Priešingai, nei kalbant apie kitų rūšių pagalbos schemas, kai siekiama tiksliai nustatyti tokią bendrą visuotinai taikomą sistemą apmokestinimo srityje, kyla daug neaiškumų. Atsižvelgiant į bet kurios mokesčių sistemos sudėtingumą ir į kintamuosius, pagal kuriuos nustatoma įmonėms tenkanti mokesčių našta, atrodo neįmanoma užtikrintai žinoti, kokia yra „įprasta situacija“. Galiausiai tos išvados 105 punktas suformuluotas taip: „<…> Klausiama apie kriterijus, kuriuos reikia taikyti siekiant nustatyti referencinę sistemą, *Komisija nesugebėjo paaiškinti, kuo remdamasi nustato referencinę sistemą*. Šį procesą ji apibūdino kaip logikos paiešką sistemoje. Toks Komisijos atsakymas, atrodo, patvirtino, kad konkrečiu atveju referencinė sistema nustatoma *neatsižvelgiant į objektyvų kriterijų rinkinį*“. Kursyvu išskirta mano.

78 Generalinės advokatės J. Kokott išvada sujungtose bylose *ANGED* (C-236/16 ir C-237/16, EU:C:2017:854, 76 ir 88 punktai).

79 Žr., be kita ko, Peiffert, O., *op. cit.*, p. 60: „Nors suprantama, kad Sąjungos teismai nemano <…>, kad yra saistomi valstybių narių nurodytų elementų, vis dėlto šio referencinio pagrindo nustatymas kelia didelių sunkumų. Beje, šiuo klausimu nėra aiškaus metodo“.

80 Žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981) ir 2018 m. birželio 28 d. Sprendimą *Andres / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2018:505). Kiek tai susiję su pastarąja byla, taip pat žr. tos pačios dienos sprendimus *Vokietija / Komisija* (C-208/16 P, nepaskelbtas Rink., EU:C:2018:506), *Vokietija / Komisija* (C-209/16 P, nepaskelbtas Rink., EU:C:2018:507) ir *Lowell Financial Services / Komisija* (C-219/16 P, nepaskelbtas Rink., EU:C:2018:508).

127. Prieš nagrinėdamas šiuos požiūrius pabrėžiu, jog aplinkybės, kad *GrEStG* 6a straipsnis yra nuo *GrEStG* 1 straipsnio leidžianti nukrypti nuostata, nepakanka tam, kad *GrEStG* 6a straipsnis būtų pašalintas iš referencinio pagrindo. Kitaip tariant, nepakanka konstatuoti, kad *GrEStG* 6a straipsnis *formaliai* yra nuo *GrEStG* 1 straipsnio leidžianti nukrypti nuostata, norint padaryti išvadą, kad *GrEStG* 1 straipsnis yra referencinis pagrindas, o *GrEStG* 6a straipsnis – nuo šio pagrindo leidžianti nukrypti nuostata.

128. Šiuo klausimu neseniai priimtame Sprendime *Andres / Komisija*[81] Teisingumo Teismas nurodė, kad konkrečios reglamentavimo technikos negali pakakti apibrėžti taikytiną referencinį pagrindą atrankinio pobūdžio sąlygos analizės tikslais, nes priešingu atveju valstybės įsikišimo forma taptų viršesnė už jo poveikį, todėl naudota reglamentavimo technika nėra lemiamas elementas referenciniam pagrindui nustatyti. Pabrėžiu, kad šis noras atsisakyti formalumo tiriant valstybės pagalbą atitinka būtent SESV 107 straipsnio 1 dalį, pagal kurią draudžiama „bet kokia forma“ suteikta pagalba.

129. Taip pat primenu, kad, remiantis suformuota jurisprudencija, SESV 107 straipsnio 1 dalyje valstybės įsikišimo priemonės nėra skirstomos atsižvelgiant į jų priežastis ar tikslus, o yra apibūdinamos pagal poveikį[82].

130. Kitaip tariant, referencinį pagrindą reikia nustatyti remiantis tik jo poveikiu nagrinėjamoms priemonėms. Taigi pagrindinėje byloje reikia konstatuoti, kad *GrEStG* 1 ir 6a straipsnių poveikį Teisingumo Teismui pastabas pateikusios šalys aiškino skirtingai.

131. Anot *A-Brauerei*, nekilnojamojo turto įsigijimo mokesčiu siekiama apmokestinti Vokietijos teritorijoje esančio nekilnojamojo turto kontrolės įgijimą. Remiantis šiuo požiūriu, kurį apibūdinčiau kaip „ekonominį“, referencinį pagrindą sudaro *GrEStG* 1 ir 6a straipsniai. Iš tikrųjų *GrEStG* 6a straipsnis yra tiesioginis referencinis pagrindas, kuriuo remiantis neapmokestinami reorganizavimo sandoriai, nelemiantys nekilnojamojo turto kontrolės pasikeitimo; šį turtą toliau valdo kontroliuojančioji bendrovė. Dėl šios priežasties *GrEStG* 6a straipsnis nėra nuo referencinio pagrindo leidžianti nukrypti nuostata, todėl nėra atrankinio pobūdžio, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

132. Vokietijos vyriausybė taip pat mano, kad referencinį pagrindą sudaro *GrEStG* 1 ir 6a straipsniai. Vis dėlto, priešingai nei *A-Brauerei*, ši vyriausybė siūlė požiūrį, grindžiamą sąvoka „pajėgumas mokėti“. Remiantis šiuo požiūriu, nekilnojamojo turto įsigijimo mokesčiu siekiama apmokestinti objektyvų nekilnojamojo turto įgijėjo ar pardavėjo finansinį pajėgumą turto perleidimo momentu.

133. Vis dėlto, Komisijos nuomone, referencinis pagrindas yra tik *GrEStG* 1 straipsnis, kuriame nurodyti perdavimo sandoriai, dėl kurių visiems fiziniams ar juridiniams asmenims, Vokietijoje teisiškai ar ekonomiškai įsigyjantiems nekilnojamąjį turtą, atsiranda mokestinė prievolė. Šiuo klausimu ji patikslino, kad nagrinėjamas referencinis pagrindas yra tik mokestinio pobūdžio ir juo siekiama apmokestinti visus perdavimo sandorius, pagal kuriuos vyksta teisinis ar ekonominis nuosavybės perdavimas.

134. Reikia pripažinti, kad labai sunku paneigti kiekvieno iš šių trijų tikslų svarbumą. Manau, kad, kaip dauguma mokestinių priemonių, pagrindinėje byloje nagrinėjamu nekilnojamojo turto įsigijimo mokesčiu vienu metu siekiama kelių tikslų, kuriuos galima nustatyti remiantis poveikiu, nurodytu būtent *A-Brauerei*, Vokietijos vyriausybės ir Komisijos. Mano nuomone, suteikus pirmumą vienam iš šių tikslų, siekiant nustatyti reikšmingą referencinį pagrindą nagrinėjant atrankumo sąlygą, kiltų nemenka savavaliavimo grėsmė.

81 2018 m. birželio 28 d. sprendimas (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 92 ir 104 punktai).

82 Žr., be kita ko, 2012 m. kovo 29 d. Sprendimą *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 36 punktas), 2016 m. birželio 30 d. Sprendimą *Belgija /Komisija* (C-270/15 P, EU:C:2016:489, 40 punktas) ir 2016 m. spalio 26 d. Sprendimą *Orange / Komisija* (C-211/15 P, EU:C:2016:798, 38 punktas).

135. Visų pirma Komisijos požiūrį, pagal kurį reikia nustatyti vieną šios sistemos mokestinį tikslą, t. y. mokesčių surinkimą, būtina atmesti, nes dėl jo du pirmieji referencinio pagrindo metodo etapai visiškai netektų prasmės [83].

136. Ši su reikšmingo referencinio pagrindo nustatymu susijusi savavaliavimo grėsmė lemia didelį teisinį nesaugumą, ypač nacionaliniams pareigūnams, įmonėms ir nacionaliniams teismams, turintiems vertinti pagalbos buvimą nacionaliniu lygiu [84]. Pabrėžiu, kad šis teisinis nesaugumas, mano nuomone, siejamas su būtinybe nustatyti referencinį pagrindą, remiantis nagrinėjamu mokesčiu siekiamais tikslais.

137. Mano nuomone, šis teisinis nesaugumas nesuderinamas su suformuota jurisprudencija, pagal kurią valstybės pagalbos sąvoka yra teisinio pobūdžio ir privalo būti aiškinama remiantis objektyviais duomenimis [85]. Be to, primenu, kad nėra pagrindo Komisijai suteikti didelę diskreciją, kiek tai susiję su priemonės kvalifikavimu kaip „valstybės pagalbos“, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį [86]. Taigi teisinis nesaugumas, susijęs su reikšmingo referencinio pagrindo nustatymu, kelia grėsmę, kad Komisijai *de facto* bus suteikti tokie įgaliojimai.

138. Juo labiau šis teisinis nesaugumas kritikuotinas dėl to, kad referencinio pagrindo pasirinkimas gali daryti lemiamą poveikį atrankumo nagrinėjimui, todėl ir kvalifikavimui kaip „valstybės pagalbos“ [87]. Taigi šioje byloje *A-Brauerei* ir Vokietijos vyriausybės siūlomas referencinis pagrindas, priešingai nei Komisijos siūlomas, reikštų, kad *GrEStG* 6a straipsnyje nustatytas atleidimas nuo mokesčio yra neatrankinio pobūdžio.

139. Toliau vis dėlto esu linkęs pritarti *A-Brauerei* siūlomam požiūriui, kurį, mano nuomone, patvirtina prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo paaiškinimai. To teismo nuomone, *GrEStG* 6a straipsnyje nustatytu atleidimu nuo mokesčio koreguojama *GrEStG* 1 straipsnio taikymo sritis, kuri apibrėžta pernelyg plačiai, neįtraukiant bendrovių grupėse sudaromų reorganizavimo sandorių dėl to, kad jie nedaro poveikio atitinkamo nekilnojamojo turto nuosavybei ekonominiu požiūriu [88]. Todėl *GrEStG* 6a straipsnis yra referencinio pagrindo dalis ir negali būti laikomas atrankinio pobūdžio, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

140. Jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, kad reikšmingas referencinis pagrindas yra tik *GrEStG* 1 straipsnis, remdamasis Komisijos siūlomu požiūriu, kitame skirsnyje subsidiariai išnagrinėsiu, ar situacijos, kurioms taikomas *GrEStG* 6a straipsnis, yra panašios į tas, kurioms jis netaikomas.

83 Žr. šios išvados 145 ir 146 punktus.

84 Žr. šios išvados 86 punktą.

85 Žr., be kita ko, 2000 m. gegužės 16 d. Sprendimą *Prancūzija / Ladbroke Racing ir Komisiją* (C-83/98 P, EU:C:2000:248, 25 punktas), 2011 m. birželio 9 d. Sprendimą *Comitato „Venezia vuole vivere“ ir kt. / Komisija* (C-71/09 P, C-73/09 P ir C-76/09 P, EU:C:2011:368, 132 punktas), 2012 m. birželio 21 d. Sprendimą *BNP Paribas ir BNL / Komisija* (C-452/10 P, EU:C:2012:366, 100 punktas) ir 2016 m. lapkričio 30 d. Sprendimą *Komisija / Prancūzija ir Orange* (C-486/15 P, EU:C:2016:912, 87 punktas).

86 Žr. 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimą *British Aggregates / Komisija* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 112 punktas) ir 2011 m. birželio 9 d. Sprendimą *Comitato „Venezia vuole vivere“ ir kt. / Komisija* (C-71/09 P, C-73/09 P ir C-76/09 P, EU:C:2011:368, 132 punktas).

87 Šios išvados 47–60 punktuose nurodžiau priežastis, dėl kurių diferencijavimas mokesčių srityje iš esmės tenkina kitas SESV 107 straipsnio 1 dalyje nustatytas sąlygas.

88 Taigi pagrindinėje byloje, kurioje dukterinė bendrovė (*T-GmbH*) susijungė su patronuojančiąja bendrove (*A-Brauerei*), *T-GmbH* nekilnojamojo turto objektų nuosavybė jau priklausė *A-Brauerei* iki susijungimo perimant įmonę sandorio, nes *A-Brauerei* jau valdė visą *T-GmbH* kapitalą.

*2. Dėl situacijų, kurioms taikomas GrEStG 6a straipsnyje nustatytas atleidimas nuo mokesčio, ir situacijų, kurioms jis netaikomas, panašumo nebuvimo*

141. Remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, antrame referencinio pagrindo metodo etape reikia išnagrinėti, ar dėl nagrinėjamos mokestinės priemonės diferencijuojami ūkio subjektai, kurių faktinė ir teisinė padėtis, *atsižvelgiant į referenciniu pagrindu siekiamą tikslą*, yra panaši [89].

142. Primenu, kad dėl šio aspekto nebuvo kreiptasi į Teisingumo Teismą byloje *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* [90], nes Bendrasis Teismas panaikino Komisijos sprendimą, nenagrinėjęs argumentų dėl mokesčių mokėtojų, kuriems taikytas aptariamas atleidimas nuo mokesčio, ir tų, kuriems jis netaikytas, panašumo nebuvimo.

143. Dėl antrame referencinio pagrindo metodo etape atliekamo panašumo vertinimo kyla keli keblūs klausimai.

144. Visų pirma, kadangi reikalaujama nustatyti referencinio pagrindo „tikslą“, kyla grėsmė, kad šiame etape atsiras teisinis nesaugumas. Iš tikrųjų, kaip nurodžiau šios išvados 134 punkte, kaip dauguma mokestinių priemonių, pagrindinėje byloje nagrinėjamu nekilnojamojo turto įsigijimo mokesčiu vienu metu siekiama kelių tikslų. Pakartoju, kad, suteikus pirmumą vienam iš šių tikslų nagrinėjant panašumą, mano nuomone, kiltų savavaliavimo grėsmė.

145. Pavyzdžiui, remiantis Komisijos siūlomu požiūriu, reikia suteikti pirmumą šios sistemos mokestiniam tikslui, t. y. mokesčių surinkimui, ir, atsižvelgiant į šį tikslą, visų šiuo mokesčiu apmokestinamų mokesčių mokėtojų padėtis būtų panaši. Manau, kad būtina atsisakyti tokio požiūrio, nes dėl jo du pirmieji referencinio pagrindo etapai visiškai netektų prasmės, turint omenyje tai, kad trečiojo etapo taikymo sritis labai ribota.

146. Iš tikrųjų pirmiausia, jeigu referencinis pagrindas apibrėžiamas kaip mokestis, bet kokia tam tikriems mokesčių mokėtojams suteikiama mokesčio lengvata neišvengiamai yra šio pagrindo išimtis (pirmas etapas). Be to, visi mokesčių mokėtojai, kaip apmokestinamieji šiuo mokesčiu, gali būti laikomi esančiais panašioje padėtyje, atsižvelgiant į mokesčių surinkimo tikslą (antras etapas). Galiausiai tik su referenciniu pagrindu susiję mechanizmai gali būti pateisinimas, grindžiamas nagrinėjamos sistemos pobūdžiu ir bendra struktūra (trečias etapas) [91].

147. Bet kuriuo atveju vieno ar kelių tikslų priskyrimas atitinkamai mokesčių sistemai tikrai nėra tiksli užduotis. Šiuo klausimu pažymiu, kad generalinis advokatas M. Bobek neseniai išnagrinėtoje byloje *Belgija / Komisija* pateiktoje išvadoje [92] nurodė mažiausiai tris veiksnius, į kuriuos galima atsižvelgti vertinant panašumą, kiek tai susiję su atrankiniu pobūdžiu, pabrėždamas, kad šiame vertinime „*visada pasitaiko tam tikrų subjektyvaus vertinamojo pasirinkimo*, kurios įmonės panašios ir kodėl, *elementų* ir labiau akcentuojamas vienas, o ne kitas veiksnys“.

148. Manau, šio vertinimo subjektyvumas prieštarauja suformuotai jurisprudencijai, primintai šios išvados 137 punkte, pagal kurią, pirma, valstybės pagalbos sąvoka turi būti aiškinama remiantis objektyviais duomenimis ir, antra, nėra pagrindo Komisijai suteikti didelę diskreciją, kiek tai susiję su priemonės kvalifikavimu kaip „valstybės pagalbos“.

89 Žr., be kita ko, 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57 punktas), 2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimą *Comunidad Autónoma de Galicia ir Retegal / Komisija* (C-70/16 P, EU:C:2017:1002, 58 ir 61 punktai) ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimą *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 38 ir 40 punktai).

90 Žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 92–94 punktai ir 123 punktas).

91 Žr. šios išvados 180–186 punktus.

92 Generalinio advokato M. Bobek išvada byloje *Belgija / Komisija* (C-270/15 P, EU:C:2016:289, 31–37 punktai) (kursyvu išskirta mano). Jo nuomone, trys reikšmingi veiksniai yra priemonės taikymo sritis, priemonės tikslas ir atitinkamų gaminių pakeičiamumas.

149. Antra, egzistuoja netikrumas ir dėl tikslų, kuriais gali būti remiamasi vertinant panašumą, rūšių. Remiantis Komisijos pranešimu dėl valstybės pagalbos sąvokos, šis vertinimas turi būti atliekamas atsižvelgiant į „*bazinės sistemos pagrindinį tikslą*“, nes „valstybės narės negali remtis *išorės politikos* [*sistemai nebūdingais*] tikslais, kaip antai regioninės, aplinkosaugos ar pramonės politikos tikslais, kad pagrįstų nevienodą požiūrį į įmones“ [93].

150. Dėl šio referencinio pagrindo „pagrindinio tikslo“ ir „nebūdingų tikslų“ atskyrimo kyla klausimas, kokios keliamos sąlygos, kad teisėtas tikslas būtų „pagrindinis“ referencinio pagrindo tikslas. Atrodo, remiantis Komisijos pranešime dėl valstybės pagalbos sąvokos siūlomu reikšmingos jurisprudencijos [94] aiškinimu [95], nagrinėjama mokesčių sistema turi būti glaudžiai siejama su teisėtu tikslu, kuriuo remiamasi, pavyzdžiui, ekologiniu mokesčiu, grindžiamu aplinkos apsaugos tikslu.

151. Vis dėlto šis Komisijos aiškinimas užkirstų kelią galimybei remtis teisėtu tikslu, kaip antai aplinkos apsauga, kai nagrinėjamas bendras mokestis, pavyzdžiui, pajamų mokestis, nes bendras mokestis nėra glaudžiai susijęs su tokiu tikslu. Taigi dėl šio aspekto abejoju, ar galima teisėtą tikslą, kaip antai aplinkos apsaugą, laikyti „pagrindiniu“ tikslu, kai kalbama apie šiuo tikslu grindžiamą *specialų mokestį*, net jeigu šis tikslas turėtų būti laikomas „nebūdingu“ *bendram mokesčiui*.

152. Iš tikrųjų toks aiškinimas lemtų nevienodą specialiems mokesčiams taikomų lengvatų ir bendriems mokesčiams taikomų lengvatų vertinimą. Specialiam mokesčiui taikoma mokesčio lengvata galėtų būti vertinama kaip „neatrankinė“, remiantis teisėtu tikslu (kai jis laikomas „pagrindiniu“), priešingai nei tuo pačiu tikslu (kai jis laikomas „nebūdingu“) grindžiama mokesčio lengvata, taikoma bendram pajamų mokesčiui [96].

153. Toks asimetriškas vertinimas būtų palankus specialiems mokesčiams ir nepalankus bendriems mokesčiams, kaip antai pajamų mokesčiui, kuriems būtent ir taikoma valstybės pagalbos tvarka, o tai gali prieštarauti valstybių narių autonomijos mokesčių srityje principui [97].

154. Iš esmės reikia pripažinti, kad nerimą kelia aiškinimo, pagal kurį užkertamas kelias remtis tam tikrais nagrinėjama mokesčių sistema siekiamais teisėtais tikslais, realus poveikis.

93 Komisijos pranešimo dėl valstybės pagalbos sąvokos 135 punktas. Kursyvu išskirta mano.

94 Žr., be kita ko, 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimą *British Aggregates / Komisija* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 86–93 punktai), kuriame Teisingumo Teismas priminė pareigą patikrinti panašumą, atsižvelgiant į ekologiniu mokesčiu siekiamą aplinkos apsaugos tikslą; 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Komisija / Nyderlandai* (C-279/08 P, EU:C:2011:551, 63–68 punktai), kuriame Teisingumo Teismas konstatavo panašumą, atsižvelgiant į sistemos, kuria siekta riboti azoto oksidų išmetimą (aplinkos apsauga), aplinkos apsaugos tikslą; 2013 m. liepos 18 d. Sprendimą *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, 29 ir 30 punktai), kuriame Teisingumo Teismas atmetė nagrinėjamai mokesčių sistemai nebūdingus tikslus, kaip antai darbo vietų išsaugojimą (30 punktas), tačiau, atrodo, šis punktas veikiau susijęs su referencinio pagrindo metodo trečiuoju etapu (žr. 29 punktą); 2015 m. birželio 4 d. Sprendimą *Kernkraftwerke Lippe-Ems* (C-5/14, EU:C:2015:354, 78 ir 79 punktai), kuriame Teisingumo Teismas konstatavo panašumo nebuvimą, atsižvelgdamas į specialiu branduolinio kuro naudojimo elektros energijos gamybai mokesčiu siekiamą aplinkos apsaugos tikslą; 2018 m. balandžio 26 d. sprendimus *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 49–56 punktai), *ANGED* (C-234/16 ir C-235/16, EU:C:2018:281, 42–50 punktai) ir *ANGED* (C-236/16 ir C-237/16, EU:C:2018:291, 37–46 punktai), kuriuose Teisingumo Teismas konstatavo panašumo nebuvimą, atsižvelgdamas į specialiu mokesčiu siekiamus aplinkos apsaugos ir teritorijos planavimo tikslus.

95 Komisijos pranešimo dėl valstybės pagalbos sąvokos 136 punktas: „Politikos tikslai, kurių siekiama *tam tikrais specialios paskirties mokesčiais*, kaip antai aplinkosaugos ir sveikatos mokesčiais, kurie nustatomi siekiant atgrasyti nuo tam tikros nepageidaujamą poveikį aplinkai ar žmonių sveikatai darančios veiklos ar produktų gamybos, paprastai bus įtraukti į tų mokesčių struktūrą (visų pirma – į jų apmokestinimo bazę). Tokiais atvejais skirtingas požiūris į veiklą arba produktus, kurių padėtis, atsižvelgiant į siekiamą pagrindinį tikslą, yra kitokia, palyginti su tos veiklos arba produktų, kuriems mokestis taikomas, padėtimi, nelaikomas nukrypimu“. (Kursyvu išskirta mano.)

96 Šiuo klausimu žr. Piernas López, J. J., „Revisiting Some Fundamentals of Fiscal Selectivity: The ANGED Case“, *European State Aid Law Quarterly*, 2018, Nr. 2, p. 274–281, p. 279: „[I]t could be argued that Member States may be tempted to pursue national policy objectives through special regimes, as they will be able to defend the general character of those regimes on the basis of the objectives pursued, rather than through derogations from general tax schemes, such as from the corporate income tax, where the extrinsic (eg environmental) objectives will not be taken into account, and therefore the measure will probably be considered as selective aid“.

97 Žr. šios išvados 74 ir 78 punktus.

155. Jau akcentavau, kad referencinio pagrindo metodu siekta valstybės pagalbos draudimą pakeisti *bendru* nediskriminavimo, kuriuo iš esmės draudžiamas bet koks mokestinis diferencijavimas, patikrinimu [98]. Tačiau minėtas aiškinimas dar labiau sugriežtintų šį draudimą ir vertinant panašumą būtų galima remtis tik nagrinėjamos mokesčių sistemos *pagrindiniais tikslais*.

156. Dėl palyginimo pasakytina, kad judėjimo laisves įtvirtinančiose SESV nuostatose nustatytas vien *kilme* grindžiamos diskriminacijos draudimas, o vertinant panašumą ir nagrinėjant galimus pateisinimus leidžiama remtis *bet kokiu teisėtu tikslu*.

157. Šiuo atžvilgiu neįtikina argumentas, kad Komisija, nagrinėdama pagalbos suderinamumą su vidaus rinka, bet kuriuo atveju *gali* atsižvelgti į bet kokį nagrinėjama mokesčių sistema siekiamą tikslą, be kita ko, susijusį su socialine ar aplinkos apsauga. Iš tikrųjų tokia *galimybė* nelaikytina pakankama, atsižvelgiant į pareigą siaurai aiškinti SESV 107 straipsnio 2 ir 3 dalis ir plačią Komisijos diskreciją, kuri jai suteikta atliekant šį tyrimą [99], visų pirma tokioje nesuderintoje srityje, kaip mokesčių.

158. Taigi, nors tai, kad valstybė narė paprasčiausiai remiasi teisėtu tikslu, savaime negali lemti valstybės priemonės pašalinimo iš SESV 107 straipsnio 1 dalies taikymo srities, kaip Teisingumo Teismas nusprendė, be kita ko, Sprendime *Italija / Komisija* [100] ir Sprendime *British Aggregates / Komisija* [101], *referencinio pagrindo metodo antro etapo specifinėmis aplinkybėmis*, t. y. nagrinėjant panašumą, turi būti suteikiama galimybė remtis bet kuriuo teisėtu tikslu.

159. Manau, šį požiūrį patvirtina neseniai priimti sprendimai *ANGED*, kuriuose Teisingumo Teismas vertino panašumą, atsižvelgdamas į aplinkos apsaugą ir teritorijos planavimą, nors šių tikslų nepripažino nagrinėjamos mokesčių sistemos „pagrindiniais“ tikslais [102].

160. Toliau šioje byloje reikia išnagrinėti, ar mokesčių mokėtojų, kuriems taikomas *GrEStG* 6a straipsnyje nustatytas atleidimas nuo mokesčio, ir mokesčių mokėtojų, kuriems jis netaikomas, faktinė ir teisinė padėtis yra panaši, atsižvelgiant į nekilnojamojo turto įsigijimo mokesčiu siekiamų *tikslų visumą*.

161. Kaip prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, *A-Brauerei* ir Vokietijos vyriausybė, manau, kad šiuo atveju taip nėra, todėl tas atleidimas nuo mokesčio nėra atrankinio pobūdžio.

*a) Dėl bendrovių grupėje sudarytų reorganizavimo sandorių ir ne grupėje sudarytų sandorių panašumo nebuvimo*

162. Visų pirma *GrEStG* 6a straipsnyje nustatytas atleidimas nuo mokesčio taikomas bendrovių grupėje sudarytiems susijungimo, skaidymo ar turto perdavimo sandoriams [103], kuriuose dalyvauja kontroliuojančioji įmonė ir viena ar kelios šios kontroliuojančiosios įmonės kontroliuojamos bendrovės arba kelios kontroliuojančiosios įmonės kontroliuojamos bendrovės.

98 Žr. šios išvados 61–73 punktus.

99 Žr. šios išvados 76 punktą.

100 1974 m. liepos 2 d. sprendimas (173/73, EU:C:1974:71, 21, 22, 27 ir 28 punktai).

101 2008 m. gruodžio 22 d. sprendimas (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 86–93 punktai).

102 2018 m. balandžio 26 d. sprendimai *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 49–56 punktai), *ANGED* (C-234/16 ir C-235/16, EU:C:2018:281, 42–50 punktai) ir *ANGED* (C-236/16 ir C-237/16, EU:C:2018:291, 37–46 punktai).

103 Iš tikrųjų *GrEStG* 6a straipsnyje nurodomi reorganizavimo sandoriai, kaip tai suprantama pagal *UmwG* 1 straipsnio 1 dalies 1–3 punktus, kuriuose nurodyti susijungimo, skaidymo ar turto perdavimo sandoriai.

163. Anot Komisijos, *GrEStG* 1 straipsniu siekiamas tikslas yra tik mokestinis, t. y. siekiama apmokestinti visus turto perdavimo sandorius, dėl kurių įvyksta teisinis ar ekonominis nuosavybės perdavimas. Taigi, atsižvelgiant į šį tikslą, įmonių, kurios ne grupėje sudarė nekilnojamojo turto įsigijimo sandorius, faktinė ir teisinė padėtis buvo panaši kaip įmonių, kurioms taikomas nagrinėjamas atleidimas nuo mokesčio.

164. Nepritariu šiai Komisijos pozicijai. Manau, kad *grupėje* sudaryti reorganizavimo sandoriai nepanašūs į *ne grupėje* sudarytus sandorius.

165. Iš tikrųjų ekonominiu požiūriu bet kurį bendrovių grupei priklausantį nekilnojamąjį turtą netiesiogiai valdo patronuojančioji bendrovė, proporcingai jos turimai bendrovės akcijų, kurių savininkė teisiniu požiūriu ji yra, daliai. Šiuo klausimu primenu, kad *GrEStG* 6a straipsnyje nustatytas atleidimas nuo mokesčio siejamas su tuo, kad kontroliuojančioji įmonė turi valdyti ne mažiau kaip 95 % reorganizuojant dalyvaujančių bendrovių kapitalo. Tokiu atveju reorganizavimo sandoris nedaro ekonominio poveikio ar daro labai nedidelį poveikį, nes kontroliuojančioji bendrovė po šio sandorio, kaip ir prieš jį, toliau netiesiogiai valdo nekilnojamąjį turtą, kaip iš esmės nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas [104]. Remdamasi tokiais pačiais samprotavimais, *A-Brauerei* akcentavo, kad šia nuostata siekta neapmokestinti sandorių, kurie nelemia pasikeitusios atitinkamo nekilnojamojo turto kontrolės.

166. Kitaip tariant, kaip per teismo posėdį patvirtino Vokietijos vyriausybė, *GrEStG* 6a straipsnio poveikis, be kita ko, yra bendrovių grupių dvigubo ekonominio apmokestinimo išvengimas. Iš tikrųjų, kadangi mokestis turi būti sumokėtas, kai nekilnojamasis turtas tampa vienos grupei priklausančios bendrovės turto dalimi, būtų nesąžininga vėl apmokestinti šiuo mokesčiu kaskart, kai bendrovių grupėje vykdomas reorganizavimas.

167. Manau, kad ši bendrovių *grupėje* tarp bendrovių, kurias sieja ne mažiau kaip 95 % jų kapitalo valdymas, įvykdytų reorganizavimo sandorių specifika neleidžia tokių sandorių pripažinti panašiais į *ne* bendrovių *grupėje* sudarytus nekilnojamojo turto įsigijimo sandorius, kaip antai savarankiškų subjektų sudarytus pirkimo-pardavimo sandorius.

*b) Dėl grupėje sudarytų reorganizavimo sandorių ir kitų grupėje taikytų restruktūrizavimo priemonių panašumo nebuvimo*

168. Antra, Komisija tvirtina, kad grupėje sudaryti reorganizavimo sandoriai, atsižvelgiant į nekilnojamojo turto įsigijimo mokesčiu siekiamą mokestinį tikslą, yra panašūs į kitas grupėje taikomas restruktūrizavimo priemones. Ji pažymėjo, kad, pavyzdžiui, tarp tai pačiai grupei priklausančių bendrovių sudarytam nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sandoriui netaikomas šioje nuostatoje įtvirtintas atleidimas nuo mokesčio.

169. Tokia Komisijos pozicija kelia nuostabą. Iš tikrųjų Sąjungos teisėje, konkrečiau kalbant – Direktyvoje 2009/133/EB [105], atrodo, pripažinta grupėje sudarytų reorganizavimo sandorių, be kita ko, kaip antai pagrindinėje byloje nagrinėjamo susijungimo sandorio, specifika. Taigi šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad neapmokestinamos turto, būtent nekilnojamojo turto, vertės padidėjimo pajamos jungimosi, skaidymo arba dalinio skaidymo atvejais [106].

104 Žr. šios išvados 139 punktą.

105 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 2009/133/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą (OL L 310, 2009, p. 34).

106 Žr. Direktyvos 2009/133 4 straipsnio 1 dalį: „Jungimas, skaidymas arba dalinis skaidymas nėra pagrindas apmokestinti turto vertės padidėjimo pajamas, apskaičiuotas pagal skirtumą tarp perleisto turto ir įsipareigojimų tikrosios vertės ir jų vertės mokesčių tikslais“.

170. Vis dėlto Sąjungos teisės aktų leidėjas nenumatė galimybės taikyti šią lengvatą kitiems tai pačiai grupei priklausančių bendrovių sudarytiems sandoriams, be kita ko, paprastam turto pirkimui-pardavimui tarp tokių bendrovių. Šis nevienodas požiūris, mano nuomone, paaiškinamas restruktūrizavimo sandorių specifika, kurią akcentavo ir *A-Brauerei*. Iš tikrųjų restruktūrizavimo sandoriai sukelia specifines teisines pasekmes, be kita ko, dėl jų masto, atitinkamų bendrovių teisiniam subjektiškumui ir (arba) turtui. Pavyzdžiui, po susijungimo sandorių iš esmės juridinis asmuo išnyksta, o jo turtas pereina perimančiajai bendrovei. Dėl palyginimo pasakytina, kad paprastas pirkimas-pardavimas sukelia vienintelę pasekmę – turtas perduodamas kitam asmeniui.

171. Manau, šis objektyvaus pobūdžio skirtumas neleidžia reorganizavimo sandorių ir kitų sandorių, be kita ko pirkimo-pardavimo sandorių, sudarytų tai pačiai grupei priklausančių bendrovių, laikyti panašiais, atsižvelgiant į nekilnojamojo turto sandoriams taikomą mokestį, nesvarbu, ar tiesioginį mokestį už turto vertės padidėjimo pajamas, ar netiesioginį nekilnojamojo turto įsigijimo mokestį, kaip antai nagrinėjamą pagrindinėje byloje.

*c) Dėl reorganizavimo sandorių, kai pasiekta 95 % kapitalo valdymo riba, ir sandorių, kai ši riba nepasiekta, panašumo nebuvimo*

172. Trečia, pažymiu, kad *GrEStG* 6a straipsnyje nustatyta reorganizavimo sandoryje dalyvaujančios (-ių) kontroliuojamosios (-ųjų) bendrovės (-ių) 95 % kapitalo valdymo riba. Kaip nurodė Vokietijos vyriausybė, tam, kad būtų taikomas pagrindinėje byloje nagrinėjamas atleidimas nuo mokesčio, reorganizavimo sandoryje turi dalyvauti:

– kontroliuojančioji įmonė ir kontroliuojamoji bendrovė,

– kontroliuojančioji įmonė ir kelios kontroliuojamosios bendrovės arba

– kelios kontroliuojančiosios įmonės kontroliuojamos bendrovės.

173. Remiantis nurodyta nuostata, „kontroliuojamąja“ bendrove bendrovė laikoma tada, kai kontroliuojančioji įmonė tiesiogiai ar netiesiogiai valdo ne mažiau kaip 95 % jos kapitalo arba turto. Todėl taikomas skirtingas požiūris į mažiau kaip 95 % kapitalo valdymą, palyginti su šią ribą atitinkančiu ar ją viršijančiu kapitalo valdymu, nes atleidimas nuo mokesčio taikomas tik antruoju ir trečiuoju atvejais.

174. Vis dėlto padėtis šiais kapitalo valdymo atvejais nepanaši, nes 95 % kapitalo valdymo riba yra ir apmokestinimo pagal *GrEStG* 1 straipsnio 2a ir 3 dalis sąlyga, kaip teisingai paaiškino *A-Brauerei* ir Vokietijos vyriausybė.

175. Remiantis *A-Brauerei* pateiktu aritmetiniu pavyzdžiu, bendrovės, kuri yra Vokietijos teritorijoje esančio nekilnojamojo turto savininkė, 94 % kapitalo įsigijimas neapmokestinamas pagal *GrEStG* 1 straipsnio 2a ir 3 dalis. Tačiau paskesniam kontroliuojamosios bendrovės ir kontroliuojančiosios bendrovės susijungimui *GrEStG* 6a straipsnyje nustatytas atleidimas nuo mokesčio netaikomas, todėl jis apmokestinamas. Taigi šiuo atveju sudarius šiuos du sandorius mokestis būtų mokamas vieną kartą.

176. Priešingai, 95 % ar daugiau tos pačios bendrovės kapitalo įsigijimas apmokestinamas pagal *GrEStG* 1 straipsnį, o paskesniam susijungimui taikomas *GrEStG* 6a straipsnyje nustatytas atleidimas nuo mokesčio. Ir šiuo atveju sudarius šiuos du sandorius mokestis būtų mokamas vieną kartą.

177. Taigi atleidimo nuo mokesčio taikymui reikalaujama 95 % kapitalo valdymo riba (*GrEStG* 6a straipsnis), nagrinėjama kartu su 95 % kapitalo valdymo riba, nustatyta kaip apmokestinimo sąlyga (*GrEStG* 1 straipsnio 2a ir 3 dalys), neįrodo skirtingo panašių situacijų vertinimo, o priešingai, leidžia užtikrinti nediskriminacinį skirtingų sandorių, kuriems taikoma pagrindinėje byloje nagrinėjama sistema, vertinimą.

178. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, manau, kad mokesčių mokėtojų, kuriems taikomas *GrEStG* 6a straipsnyje nustatytas atleidimas nuo mokesčio, ir tų, kuriems jis netaikomas, faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į pagrindinėje byloje nagrinėjamu mokesčiu siekiamus tikslus, nepanaši. Todėl šis atleidimas nuo mokesčio nėra atrankinio pobūdžio, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

179. Subsidiariai, jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, kad šių mokesčių mokėtojų kategorijų padėtis yra panaši, kitame skirsnyje aptarsiu su nagrinėjamos sistemos pobūdžiu ar bendra struktūra susijusio pateisinimo buvimą.

*3. Dėl su nagrinėjamos sistemos pobūdžiu ar bendra struktūra susijusio pateisinimo buvimo*

180. Remiantis jurisprudencija, valstybės pagalbos sąvoka neapima valstybės priemonių, diferencijuojančių įmones, todėl *a priori* taikomų pasirinktinai, kai ši diferenciacija atsiranda dėl sistemos, kuri taikoma įmonėms, pobūdžio ar struktūros [107].

181. Mokesčių srityje šio pateisinimo taikymo sritis buvo patikslinta, kaip nurodyta toliau. Priemonė gali būti pateisinama mokesčių sistemos pobūdžiu ar bendra struktūra, jeigu atitinkama valstybė narė gali įrodyti, kad šią priemonę tiesiogiai lemia jos mokesčių sistemos pagrindiniai ar svarbiausi principai. Šiuo klausimu turi būti daromas skirtumas tarp, viena vertus, konkrečiai mokesčių sistemai priskiriamų tikslų, kurie jai nebūdingi, ir, kita vertus, pačiai mokesčių sistemai būdingų mechanizmų, kurie yra būtini siekiant šių tikslų [108].

182. Kaip „pagrindinio tikslo“ ir „nebūdingų tikslų“ atskyrimas, nagrinėjamas antrame etape [109], „pačiai mokesčių sistemai būdingų mechanizmų“ ir „nebūdingų tikslų“ atskyrimas, atrodo, sunkiai įgyvendinamas.

183. Pirma, galima kelti klausimą, ar žodžiai „pati mokesčių sistema“ reiškia referencinį pagrindą, kuris pagrindinėje byloje susijęs su nekilnojamojo turto įsigijimo mokesčiu, ar visą vienos valstybės narės mokesčių sistemą.

184. Manau, šios sąvokos apribojimas taip, kad ji apimtų tik valstybės narės visai mokesčių sistemai būdingus mechanizmus, keltų grėsmę referencinio pagrindo metodo trečio etapo prasmei. Iš tikrųjų, jeigu taip būtų, kova su piktnaudžiavimu ar noru išvengti dvigubo apmokestinimo grindžiamas pateisinimas pagrindinėje byloje būtų galimas, tik jeigu Vokietijos Federacinės Respublikos *visa mokesčių sistema* būtų siejama su šiais tikslais.

107 Žr., be kita ko, 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimą *British Aggregates / Komisija* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 83 punktas), 2012 m. birželio 21 d. Sprendimą *BNP Paribas ir BNL / Komisija* (C-452/10 P, EU:C:2012:366, 101 punktas), 2014 m. spalio 9 d. Sprendimą *Ministerio de Defensa ir Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 42 punktas) ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58 punktas).

108 Žr., be kita ko, 2006 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Portugalija / Komisija* (C-88/03, EU:C:2006:511, 81 punktas), 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Paint Graphos ir kt.* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 65 punktas), 2013 m. liepos 18 d. Sprendimą *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, 22 punktas) ir 2014 m. spalio 9 d. Sprendimą *Ministerio de Defensa ir Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 43 punktas).

109 Žr. šios išvados 149–159 punktus.

185. Manau, kad sąvoka „pačiai mokesčių sistemai būdingi mechanizmai“ reiškia mechanizmus, būdingus *vienam referenciniam pagrindui*, kuris pagrindinėje byloje susijęs su nekilnojamojo turto įsigijimo mokesčiu. Manau, šį aiškinimą patvirtina Komisijos pranešimas dėl valstybės pagalbos sąvokos, kuriame aiškiai nurodyti „bazinei sistemai“ būdingi pagrindiniai ar svarbiausi principai [110].

186. Be to, nepaisant pirmesnės pastabos, sunkumų kelia „nebūdingus tikslus“ ir atitinkamai mokesčių sistemai „būdingus mechanizmus“ skirianti riba. Šiuo klausimu darau nuorodą į pastabas, pateiktas dėl „pagrindinio tikslo“ ir „nebūdingų tikslų“ atskyrimo vertinant panašumą [111].

187. Toliau pažymėtina, kad Komisijos pranešime dėl valstybės pagalbos sąvokos nurodyti keli tikslai, kuriais, Komisijos nuomone, gali būti remiamasi šiame trečiame etape, kaip antai būtinybe kovoti su sukčiavimu ar mokesčių vengimu, būtinybe atsižvelgti į specialius apskaitos reikalavimus, administracinį valdomumą, mokesčių neutralumo principą, progresinį pajamų mokesčio pobūdį ir jo tikslą perskirstyti turtą, būtinybe vengti dvigubo apmokestinimo arba siekiu optimizuoti fiskalinių skolų išieškojimą [112].

188. Taigi šioje byloje *A-Brauerei* ir Vokietijos vyriausybės nurodyti pateisinimai, mano nuomone, atitinka kelis Komisijos nurodytus tikslus.

189. Visų pirma *A-Brauerei* tvirtino, kad *GrEStG* 6a straipsnyje nustatytas atleidimas nuo mokesčio tiesiogiai grindžiamas nekilnojamojo turto įsigijimo mokesčio sistemos pagrindiniais ar svarbiausiais principais, nes šis mokestis taikomas teisiniams sandoriams, dėl kurių pasikeičia nacionalinėje teritorijoje esančio nekilnojamojo turto kontrolė.

190. Šis pateisinimas, kurį galima sieti su pagrindinėje byloje nagrinėjama sistema siekiamu dvigubo apmokestinimo išvengimo tikslu, mano nuomone, turi būti patvirtintas dėl šios išvados 162–167 punktuose nurodytų priežasčių.

191. Be to, Vokietijos vyriausybė patvirtino, kad *GrEStG* 6a straipsnyje nustatytas atleidimas nuo mokesčio atitinka nekilnojamojo turto įsigijimo mokesčiu siekiamą tikslą – apmokestinti atsižvelgiant į objektyvų įgijėjo ar pardavėjo finansinį pajėgumą perleidžiant nekilnojamąjį turtą. Taigi *GrEStG* 6a straipsnyje nurodyti sandoriai nedaro jokio poveikio dalyvių finansiniam pajėgumui, nes šie dalyviai nėra savarankiški; juos vienija kontroliuojančiosios įmonės valdoma ne mažiau kaip 95 % vienos ar kelių dalyvaujančių bendrovių kapitalo dalis.

192. Ir šiuo atveju nėra pagrindo ginčyti šio paaiškinimo.

193. Galiausiai *A-Brauerei* ir Vokietijos vyriausybė pagrindė ir reikalavimą, dėl penkerių metų valdymo laikotarpių iki ir po reorganizavimo sandorio, susijusių su ne mažiau kaip 95 % kontroliuojamosios bendrovės kapitalo valdymu [113]. Remiantis jų paaiškinimais, šie laikotarpiai leidžia išvengti to, kad *GrEStG* 6a straipsnyje nustatytas atleidimas nuo mokesčio būtų taikomas tam tikram piktnaudžiavimui, be kita ko, kai per trumpą laikotarpį įsigyjamos bendrovės akcijos, siekiant sudaryti reorganizavimo sandorius, kurie neapmokestinti nekilnojamojo turto įsigijimo mokesčiu.

110 Komisijos pranešimo dėl valstybės pagalbos sąvokos 138 punktas.

111 Žr. šios išvados 149–159 punktus.

112 Komisijos pranešimo dėl valstybės pagalbos sąvokos 139 punktas.

113 Remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo paaiškinimais, antrasis penkerių metų laikotarpis netaikomas, kai įvykdytas susijungimas, vadovaujantis jo pateiktu plačiu aiškinimu. Žr. šios išvados 30 punktą.

194. Šiuo klausimu akcentuoju, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patvirtino šį paaiškinimą. Be to, remiantis Direktyvos 2011/96/ES 3 straipsnio 2 dalies b punktu, valstybėms narėms leidžiama mokesčių lengvatos taikymą analogiškai sieti su dukterinės bendrovės kapitalo dalies valdymo trukme [114].

195. Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad *GrEStG* 6a straipsnyje nustatyto atleidimo nuo mokesčio taikymo sąlygos pateisinamos pagrindinėje byloje nagrinėjamos mokesčių sistemos pobūdžiu ir struktūra, todėl šis atleidimas nuo mokesčio nėra valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

## VII. Išvada

196. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Bundesfinanzhof* (Aukščiausiasis federalinis finansų teismas, Vokietija) pateiktą prejudicinį klausimą:

SESV 107 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad mokesčio lengvata, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, dėl kurios nekilnojamojo turto įsigijimo mokesčiu neapmokestinamas bendrovių grupėje sudarytas reorganizavimo sandoris, t. y. šiuo atveju susijungimas, kuriame dalyvauja kontroliuojančioji įmonė ir kontroliuojamoji bendrovė, jeigu kontroliuojančioji įmonė valdo ne mažiau kaip 95 % kontroliuojamosios bendrovės kapitalo penkerius metus prieš teisinį sandorį ir iš esmės penkerius metus po jo, yra bendra priemonė, todėl negali būti pripažinta valstybės pagalba.

114 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 345, 2011, p. 8). Remiantis šios direktyvos 3 konstatuojamąja dalimi, šia direktyva siekiama neapmokestinti dukterinių bendrovių patronuojančioms bendrovėms mokamų dividendų ir kitų pelno paskirstymų mokesčiais, išskaičiuojamais prie šaltinio, ir panaikinti tokių pajamų dvigubą apmokestinimą patronuojančios bendrovės lygiu. Remiantis 3 straipsnio 2 dalies b punktu, valstybės narės turi galimybę pasirinktinai netaikyti šios direktyvos toms valstybės narės bendrovėms, kurios neišlaiko nepertraukiamai bent dvejus metus kapitalo dalies, dėl kurios jos galėtų būti laikomos patronuojančiomis bendrovėmis, arba toms bendrovėms, kuriose kitos valstybės narės bendrovė tokios kapitalo dalies neišlaiko nepertraukiamai bent dvejus metus.