

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (virspalēta)

2018. gada 19. decembrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Valsts atbalsts – LESD 107. panta 1. punkts – Nekustamo īpašuma iegādes nodoklis – Atbrīvojums – Nekustamo īpašuma nodošana, kas notikusi konkrētai sabiedrību grupu ietvaros veiktas reorganizācijas dēļ – Jēdziens “valsts atbalsts” – Selektivitātes kritērijs – Attaisnojums

Lietā C-374/17

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2017. gada 30. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 21. jūnijā, tiesvedībā

Finanzamt B

pret

A-Brauerei,

piedaloties

Bundesministerium der Finanzen,

TIESA (virspalēta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], priekšsēdētāja vietniece R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], palātu priekšsēdētāji Ž. K. Bonišo [*J. C. Bonichot*], A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], A. Prehala [*A. Prechal*] (referente), M. Vilaras [*M. Vilaras*], F. Biltšens [*F. Biltgen*], K. Jirimē [K. Jūrimāe] un K. Likurģs [*C. Lycourgos*], un tiesneši M. Ilešis [*M. Ilešis*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*], E. Levits, L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] un S. Rodins [*S. Rodin*],

ģenerālvokāts: H. Saugmandsgors ģe [*H. Saugmandsgaard Øe*],

sekretārs: K. Malaceks [*K. Malacek*] administrators,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2018. gada 11. jūnija tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *A-Brauerei* vērā – K. Naeve un B. Pignot, *Rechtsanwälte*, un K. Seiferth un C. Tillmann, kā arī A. Linn, *Steuerberater*,

– Vācijas valdības vērā – T. Henze, pārstāvis,

– Eiropas Komisijas vērā – K. Blanck-Putz, kā arī B. Stromsky un T. Maxian Rusche, pārstāvji,

noklausījies ģenerālvokāta secinājumus 2018. gada 19. septembra tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par LESD 107. panta 1. punkta interpretāciju.

2 Šis līgums tika iesniegts strīdā starp *Finanzamt B* (B nodokļu administrācija, Vācija) (turpmāk tekstā – “*Finanzamt*”) un *A-Brauerei* jautājumā par tās atteikumu piešķirt šai sabiedrībai atbrīvojumu no nodokļa par nekustamā īpašuma iegādi, kuru pie noteiktiem nosacījumiem atbilstoši Vācijas nodokļu tiesībām var saņemt sabiedrības, kas iegūst pašumtiesības uz nekustamo īpašumu reorganizācijas darījumu ietvaros, kuri veikti konkrētās sabiedrību grupās.

Vācijas tiesības

Komerccabiedrību reorganizācijas likums

3 *Umwandlungsgesetz* (Komerccabiedrību reorganizācijas likums), redakcijā, kas piemērojama faktiem pamatlietā (turpmāk tekstā – “*UmwG*”), 1. panta 1. punktā ir noteikts:

“Tiesību subjektus, kuru juridiskā adrese ir valsts teritorijā, var reorganizēt:

1. apvienošanas ceļā;
2. sadalīšanas ceļā (sadalīšana; daļu atdalīšana; noteiktu daļu atdalīšana);
3. aktīvu nodošanas ceļā;

[..].”

4 *UmwG* 2. pantā ir paredzēts:

“Tiesību subjekti var apvienoties, izbeidzot darbību bez likvidācijas:

1. pievienošanas ceļā, nododot vienu vai vairāku tiesību subjektu (pievienojamie subjekti) aktīvu kopumu citam pastāvīgam tiesību subjektam (iegūstošais subjekts) [..].”

Likums par nekustamā īpašuma iegādes nodokli

5 *Grunderwerbsteuergesetz* (Likums par nekustamā īpašuma iegādes nodokli), redakcijā, kas piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – “*GrEStG*”) 1. pantā ir noteikts:

“(1) Nekustamā īpašuma iegādes nodokli piemēro šādiem tiesiskiem darījumiem, ja tie ir saistīti ar nekustamā īpašuma iegādi valsts teritorijā:

1. pirkuma līgumam vai citam tiesiskam darījumam, kas pamato pašumtiesību nodošanu;
2. attiecībā uz vienošanos par pašumtiesību nodošanu, ja pirms tās nav ticis noslēgts tiesisks darījums, kas pamato pašumtiesību nodošanu;

3. attiecībā uz pašumtiesību pāreju, ja pirms tam nav ticis noslēgts tiesisks darījums, kas pamato pašumtiesību nodošanu, un ja nav nepieciešama arī vienošanās par pašumtiesību nodošanu [..]

[..]

(2) Nekustamā pašuma iegādes nodokli piemēro arī tādām tiesiskiem darījumiem, kuri, lai gan tie nepamato tiesības uz pašuma nodošanu, juridiski vai saimnieciski ļauj citai personai savā vārda izmantot nekustamo pašumu, kas atrodas valsts teritorijā.

(2a) Ja valsts teritorijā esošs nekustamais pašums ietilpst personālsabiedrības aktīvos un ja piecu gadu laikā tieši vai netieši ir mainījis biedru sastāvu tādā veidā, ka vismaz 95 % sabiedrības daļu ir nodotas jauniem biedriem, to uzskata par tiesisku darījumu, kas ir vērsts uz nekustamā pašuma pašumtiesību nodošanu jaunai personālsabiedrībai. [..]

(3) Ja valsts teritorijā esošs nekustamais pašums ietilpst sabiedrības aktīvos, ar nodokli apliek arī šāds tiesiskos darījumus, ja tie nav apliekami ar nodokli atbilstoši 2.a punktam:

1. tiesisku darījumu, kas pamato tiesības uz vienas vai vairāku sabiedrības daļu nodošanu, ja ar nodošanu tieši vai netieši vismaz 95 % sabiedrības daļu nonāk vienīgi ieguvēja vai dominājošo un atkarīgo uzņēmumu vai atkarīgo personu pašumā, vai arī atkarīgo uzņēmumu vai atkarīgo personu pašumā;

2. tiešu vai netiešu vismaz 95 % sabiedrības daļu apvienošanu, ja pirms tam nav ticis noslēgts saistību tiesību darījums 1. apakšpunkta izpratnē;

3. tiesisku darījumu, kas pamato tiesības uz tiešu vai netiešu vismaz 95 % sabiedrības daļu nodošanu;

4. tiešu vai netiešu vismaz 95 % sabiedrības daļu nodošanu citai sabiedrībai, ja pirms šīs nodošanas nav ticis noslēgts saistību tiesību darījums 3. apakšpunkta izpratnē."

6 GrEStG 6.a pantā, kurš šajā likumā tika ievietots ar 2009. gada 22. decembra *Wachstumsbeschleunigungsgesetz* (Likums par ekonomiskās izaugsmes paaugstināšanu) (BGBl. 2009 I, 3950. lpp.) 7. pantu "Nodokļu priekšrocība, restrukturizējot sabiedrību grupu", redakcijā, kas ir piemērojama pamatlietā, ir paredzēts:

"Par saskaņā ar 1. panta 1. punkta 3. apakšpunktu, 2.a punktu vai 3. punktu ar nodokli apliekamu tiesisku darījumu, kas noslēgts pēc reorganizācijas [UmwG] 1. panta 1. punkta 1.–3. apakšpunkta izpratnē, nodokli nemaksā; [..] pirmais teikums ir piemērojams arī analogā reorganizācijā, kas paredzēta kādas Eiropas Savienības dalībvalsts tiesību vai tās valsts tiesību, kurā ir piemērojams Eiropas Ekonomikas zonas līgums. Pirmais teikums ir piemērojams vienīgi gadījumā, ja reorganizācijas procesā piedalās vienīgi dominājošs uzņēmums un viena vai vairākas no šīs dominājošās uzņēmuma atkarīgās sabiedrības vai vairākas no dominājošās uzņēmuma atkarīgās sabiedrības. Trešais teikuma izpratnē "atkarīgā" ir sabiedrība, kuras pamatkapitāls vai aktīvos dominājošais uzņēmums ir tieši vai netieši, vai arī daļēji tieši un daļēji netieši piedalījis vismaz 95 % apmērā piecus gadus pēc kārtas pirms tiesiskā darījuma un piecus gadus pēc kārtas pēc šī darījuma."

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

7 *A?Brauerei*, sabiedrība, kas veic komercdarbību, piederēja visas *T?GmbH* – sabiedrības, kura bija vairāku nekustamo pašumu pašniece un kura pati bija citas sabiedrības akcionāre,

kapitāla daļa.

8 Ar 2012. gada 1. augusta līgumu veicot reorganizāciju – apvienošanas ar pārēšanu – atbilstoši *UmwG* 1. panta 1. punkta 1. apakšpunktam un 2. panta 1. punktam, kur bija iesaistītas tikai šīs divas sabiedrības, *T?GmbH* nodeva *A?Brauerei* visus savus aktīvus, tai skaitā minētās nekustamos pašumus ar visām saistītajām tiesībām un pienākumiem.

9 Šī apvienošanās stājās spēkā 2012. gada 24. septembrī – brīdī, kad tā tika ierakstīta komercreģistrā, kas ir arī datums, kurā izbeidza pastāvēt *T?GmbH*, kas līdz tam pilnībā piederēja *A?Brauerei* vairākus nekā piecus gadus pirms šīs apvienošanās.

10 2013. gada 7. jūnija paziņojumā *Finanzamt* pieprasīja *A?Brauerei* samaksāt uzrādīto nekustamo pašuma iegādes nodokli, jo atbilstoši *GrEStG* 1. panta 1. punkta 3. apakšpunktam ar nodokli apliekams ir nekustamā pašuma, kura pašniece iepriekš bija *T?GmbH*, nodošanas darījums *A?Brauerei* kā ieguvējai sabiedrībai, kas notika tās un *T?GmbH* kā iegāstamās sabiedrības apvienošanās rezultātā un iegāstamās sabiedrības pašuma vispārīgās nodošanas dēļ ieguvējai sabiedrībai, un uz to neattiecas *GrEStG* 6.a pantā paredzētais atbrīvojums no nodokļa.

11 Ar 2013. gada 19. jūlija lēmumu *Finanzamt* noraidīja *A?Brauerei* iesniegto sūdzību par šo lēmumu, tādēļ ka *T?GmbH* nebija “atkarīga sabiedrība” minētā 6.a panta izpratnē, jo šī sabiedrība bija pārējās pastāvēt pēc apvienošanās, tādējādi nebija izpildīta nosacījums par kapitāla daļu turējuma vismaz 95 % apmērā juridisko termiņu piecu gadu garumā pēc ar nodokli apliekamā darījuma atbilstoši šim 6.a pantam.

12 Ar 2014. gada 14. oktobra spriedumu *Finanzgericht Nürnberg* (Nirnbergas Finanšu tiesa, Vācija) apmierināja *A?Brauerei* prasību par šo lēmumu, tādēļ ka šajā lietā tā varēja izmantot nodokļu priekšrocību, kas paredzēta *GrEStG* 6.a pantā.

13 *Finanzamt* par šo spriedumu iesniedza revīzijas sūdzību *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija).

14 2015. gada 25. novembra starpspriedumā šī tiesa apstiprināja *GrEStG* 6.a panta pirmajā instancē izvēlēto interpretāciju, tādēļ ka nosacījums par kapitāla daļu turējuma ilgumu bija piemērojams tikai tad, ja to varēja faktiski ievērot attiecīgās reorganizācijas laikā, kas tā nebija gadījums ar apvienošanās darījumu pamatlietā, jo tas noteikti nozīmēja, ka iegāstamā sabiedrība ir izbeigusi pastāvēt.

15 Šajā starpspriedumā iesniedzītāja arī pēc savas ierosmes izvirzīja jautājumu par to, vai *GrEStG* 6.a pants ir jāatstāj neapstrīdams tādēļ, ka ar šo pantu piešķirtā nodokļu priekšrocība ir kvalificējama kā “valsts atbalsts” LESD 107. panta 1. punkta izpratnē un līdz ar to varot konstatēt LESD 108. panta 3. punktā noteiktā paziņošanas pienākuma un “atturēšanās no jebkādas darbības” pārkāpumu.

16 Šaj? sakar? *Bundesministerium der Finanzen* (Feder?l? finanšu ministrija, V?cija), kas iest?j?s tiesved?b? iesniedz?jties?, nor?d?ja, ka *GrESTG* 6.a pant? paredz?t? nodok?u priekšroc?ba netika pazi?ota Eiropas Komisijai un ka l?dz ar to t? nav uzs?kusi nek?du š?s nodok?u priekšroc?bas p?rbaudes proced?ru. T? tom?r nor?d?ja, atsaucoties uz Visp?r?j?s tiesas 2014. gada 7. novembra spriedumu *Autogrill España/Komisija* (T?219/10, EU:T:2014:939), ka apl?kojam? priekšroc?ba nav “valsts atbalsts” LESD 107. panta 1. punkta izpratn?, jo š?s priekšroc?bas sa??m?jus uz??mumus nav iesp?jams raksturot atbilstoši iez?m?m, kuras tiem ir specifiskas k? privile??tai kategorijai, t?d?j?di selektivit?tes krit?rijs, kas ir noteikts šaj? noteikum?, nav izpild?ts.

17 Šajos apst?k?os *Bundesfinanzhof* (Feder?l? Finanšu tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai LESD 107. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka ir konstat?jams saska?? ar šo ties?bu normu aizliegts atbalsts, ja atbilstoši dal?bvalsts tiesiskajam regul?jumam nekustam? ?pašuma ieg?des nodoklis netiek uzlikts ar nodokli apliekamai ieg?dei, pamatojoties uz reorganiz?ciju (apvienošana), ja reorganiz?cijas proces? piedal?s konkr?ti ties?bu subjekti (domin?jošais uz??mums un atkar?g? sabiedr?ba) un domin?još? uz??muma dal?ba atkar?g?s sabiedr?bas kapit?l? 100 % apm?r? ir past?v?jusi piecus gadus pirms tiesisk? dar?juma un piecus gadus p?c t?s?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

18 Ar prejudici?lo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai LESD 107. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?da attiec?g? priekšroc?ba, k?da ir pamatliet? – kuru veido atbr?vojums no nodok?a par nekustam? ?pašuma ieg?di t?da ?pašuma nodošanas gad?jum?, kas notikusi reorganiz?cijas rezult?t? tikai starp vienas grupas sabiedr?b?m, kuras saista dal?ba vismaz 95 % apm?r? minim?l? un nep?rtraukt? piecu gadu laikposm? pirms š? dar?juma un piecus gadus p?c t? – atbilst selektivit?tes krit?rijam, kurš ir izvirz?ts šaj? noteikum?.

19 Saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru pas?kuma kvalific?šanai par “valsts atbalstu” LESD 107. panta 1. punkta izpratn? tiek pras?ta visu šaj? noteikum? paredz?to nosac?jumu izpilde. Pirmk?rt, tas j?pieš?ir valstij vai no valsts l?dzek?iem. Otrk?rt, š?di iejaucoties, ir j?b?t iesp?jam?bai, ka tiks ietekm?ta tirdzniec?ba starp dal?bvalst?m. Trešk?rt, ar to ir j?sniedz selekt?va priekšroc?ba t?s sa??m?jam. Ceturtk?rt, tai j?b?t t?dai, ar ko tiek izkrop?ota konkurence vai ar? tiek rad?ti draudi to izkrop?ot (spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C?20/15 P un C?21/15 P, EU:C:2016:981, 53. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

20 Attiec?b? uz priekšroc?bas, kas ir da?a no j?dziena “valsts atbalsts” LESD 107. panta 1. punkta izpratn?, selektivit?ti, vispirms j?p?rbauda, vai – k? nor?da V?cijas vald?ba – *GrESTG* 6.a pant? sniegt? nodok?u priekšroc?ba s?kum? ir j?kvalific? par “visp?r?ju pas?kumu” un vai l?dz ar to tai nav piem?rojams LESD 107. panta 1. punkts gad?jum?, kad nav izpild?ts šaj? noteikum? paredz?tais selektivit?tes krit?rijs.

21 Šaj? zi?? it ?paši attiec?b? uz valsts pas?kumiem, ar kuriem pieš?ir nodok?u priekšroc?bu, ir j?atg?dina, ka š?da rakstura pas?kums, lai gan ar to netiek veikta valsts l?dzek?u nodošana, rada sa??m?jiem izdev?g?ku st?vokli sal?dzin?jum? ar p?r?jiem nodok?u maks?t?jiem, un tas var sniegt selekt?vu priekšroc?bu t? sa??m?jiem, t?nad tas ir valsts atbalsts LESD 107. panta 1. punkta izpratn? (spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C?20/15 P un C?21/15 P, EU:C:2016:981, 56. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

22 Šādā kontekstā Tiesa ir arī nospriedusi, ka nosacījums nodokļu atbalsta piemērošanai vai saņemšanai var būt šāds atbalsta selektīvās rakstura pamats, ja ar šo nosacījumu tiek veikta diferenciācija tādā uzņēmumu starpā, kuri tomēr, ievērojot ar attiecīgo nodokļu režīmu izvirzīto mērķi, atrodas salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā, un tādā ar to tiek radīta tāda uzņēmumu diskriminācija, kuri no tā ir izslēgti (spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 86. punkts).

23 Savukārt tādā valsts pasākumā, kas ir piemērojams bez atšķirības visiem attiecīgās dalībvalsts uzņēmumiem, ir vispārīgi pasākumi, un tādā tiem nav selektīva rakstura (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2012. gada 29. marts, *3M Italia*, C-417/10, EU:C:2012:184, 39. punkts, un 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 56. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

24 Tas, ka tikai tie nodokļu maksātāji, kas atbilst pasākuma piemērošanas kritērijiem, var izmantot šo pasākumu, pats par sevi šim pasākumam nepiešķir selektīvu raksturu (spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 59. punkts).

25 Tomēr, lai kvalificētos par “vispārīgu pasākumu”, nav svarīgi tas, ka konkrētais pasākums ir piemērojams neatkarīgi no uzņēmumu darbības veida (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 82.–84. punkts).

26 Proti, priekšrocību piešķiršana pasākuma *a priori* selektīvais raksturs ne vienmēr obligāti ir balstīts uz saņemšanas nosacījumu, kas ir saistīts ar uzņēmuma darbības jomu, bet tas var būt balstīts uz citiem nosacījumiem, piemēram, nosacījumu par uzņēmuma, kurš var saņemt šo priekšrocību, juridisko formu (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2006. gada 10. janvāris, *Cassa di Risparmio di Firenze* u.c., C-222/04, EU:C:2006:8, 136. punkts).

27 Turklāt, lai veiktu šo minēto kvalifikāciju par “vispārīgu pasākumu”, nav nozīmes tam, ka pasākums, kurš *a priori* vai iespējami ir pieejams visiem uzņēmumiem, neapņemas identifiķēto konkrētu uzņēmumu kategoriju, kuri ir viengrieķi, kas saņem priekšrocības ar attiecīgo pasākumu un kurus var nošķirt to specifisko, kopīgo un viengrieķi tiem piemēroto šo raksturiem mju dēļ (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 69.–71. punkts).

28 Šajā lietā no Tiesas rīcībā esošiem materiāliem izriet, ka *GrEStG* 6.a pantā paredzētais atbrīvojums no nodokļa par nekustamā īpašuma iegādi tika iekārtots šajā likumā ar 2009. gada 22. decembra Likumu par ekonomiskās izaugsmes paaugstināšanu kā “Nodokļu priekšrocība, restrukturizējot sabiedrību grupu” – kā atkāpi no *GrEStG* 1. panta 1. punkta 3. apakšpunkta un 2.a un 3. punkta formāli ietverošs pasākums.

29 Turklāt no likumprojekta, kurā šis atkāpe ir noteikta, pamatojuma izklāsta izriet, ka tās mērķis ir atvieglot uzņēmumu restrukturizāciju, it īpaši tāda veida pārvēidošanu, kura ietver nekustamā īpašuma nodošanu starp sabiedrībām, lai pastiprinātu viņu konkurētspēju finanšu krāzes laikā, kas Vācijas Federatīvajā Republikā skāra kopš 2008. gada.

30 Tāpat no Tiesas rīcībā esošajiem lietās materiāliem izriet, ka šis nodokļu priekšrocības saņēmēju loku tika izlemis ierobežot līdz konkrētam sabiedrību grupam tikai likumdošanas procesā, pievienojot sīkotnāji piedāvātajam tekstam piemērošanas papildnosacījumu, atbilstoši kuram attiecīgajai reorganizācijas darījumā var piedalīties tikai tā saucamā “dominājošā” sabiedrība un/vai viena vai vairākas “atkarīgās” sabiedrības, šīs pārdotās minētās sabiedrības

definējot kā sabiedrības, no kuru pamatkapitāla vai aktīviem vismaz 95 % minimāli nepārtauktu piecu gadu laikposmā pirms šā darījuma un piecus gadus pēc tā ir piederējuši dominājošai sabiedrībai.

31 Tādu pamatlietu aplūkojamais atbrīvojums no nodokļa ir tāds, kas ir labvēlīgāks tikai tām sabiedrību grupām, kuras veic reorganizācijas darījumus, bet sabiedrības, kas nav šādas sabiedrību grupas, nevar saņemt šo priekšrocību, pat ja tās veic identiskus reorganizācijas darījumiem tiem, kuri tiek veikti minētajās sabiedrību grupās.

32 Šajā ziņā patiešām ir taisnība, ka regulējuma metode nav izširoša, lai noteiktu, vai pasākums ir selektīvs vai vispārējā rakstura, tādēļ ziņā, ka it īpaši no 101. punkta 2011. gada 15. novembra spriedumā Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732) izriet, ka pasākums, kurš formāli neietver atkāpi, var būt selektīvs, ja ar to tiek faktiski radīta diskriminācija starp sabiedrībām, kas atrodas salīdzināmā situācijā, ņemot vērā attiecīgā nodokļu režīma mērķi.

33 Kaut arī, lai pierādītu nodokļu pasākuma selektivitāti, nav izširoši tas, kāda regulējuma metode ir izmantota, tādēļ nozīmē, ka ne vienmēr ir nepieciešams, lai tā ietvertu atkāpi no kopējā nodokļu režīma, tomēr apstāklis, ka tai ir šādas iezīmes – kā tas ir pamatlietu aplūkojamā pasākuma gadījumā –, ir pilnībā piemērots šādam nolīkam, ja no tā izriet, ka tiek nošķirti divu kategoriju saimnieciskās darbības subjekti un *a priori* tiem tiek piemērota atšķirīga attieksme, proti, uz dažiem attiecas atkāpi ietverošs pasākums, savukārt citiem turpina piemērot kopējo nodokļu režīmu, kaut gan abas šīs kategorijas, ievērojot ar minēto režīmu izvirzīto mērķi, atrodas objektīvi salīdzināmā situācijā (spriedumi, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 77. punkts, kā arī 2018. gada 28. jūnijs, *Andres (Heitkamp BauHolding* likvidators)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 93. punkts).

34 No tā izriet, ka Vācijas valdības arguments, kas minēts šā sprieduma 20. punktā, nav pietiekams, lai konstatētu, ka pamatlietu aplūkojamam pasākumam nav piemērojams LESD 107. panta 1. punkts.

35 Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai, vērējot attiecīgās priekšrocības, kas veido jēdzienu “valsts atbalsts” LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, selektivitātes kritēriju, ir jānosaka, pirmām kārtām, vai konkrētajā tiesiskajā režīmā šis valsts pasākums var dot priekšroku “noteiktiem uzņēmumiem vai noteiktu preču ražošanai” salīdzinājumā ar citiem, kas ir faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā, ievērojot ar minēto pasākumu izvirzīto mērķi, un kam piemēro atšķirīgu attieksmi, kuru būtībā var kvalificēt kā diskrimināciju (spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

36 Nodokļu pasākumu kontekstā, lai valsts pasākumu varētu kvalificēt par “selektīvu”, vispirms ir jāidentificē vispārējais vai “normālais” nodokļu režīms, kas ir piemērojams attiecīgajā dalībvalstī, un pēc tam ir jāpierāda, ka attiecīgais nodokļu pasākums ir atkāpe no minētā vispārējā režīma, ciktāl ar to tiek ieviesta diferenciācija saimnieciskās darbības subjektu starpā, kuri, ievērojot ar attiecīgo vispārējo režīmu izvirzīto mērķi, atrodas faktiski un juridiski salīdzināmās situācijās (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57. punkts).

37 Šaj? gad?jum? ir vispirms j?konstat?, k? izriet no iesniedz?jtiesas nol?mum? sniegt? valsts ties?bu izkl?sta, ka atsauces ietvaru, atbilstoši kuram ir j?veic sal?dzinoš? p?rbaude, veido V?cijas ties?bu normas nodok?a par nekustam? ?pašuma ieg?di jom?, kuras visas kop? nosaka š? nodok?a priekšmetu vai t? iekas?jam?bas gad?jumu.

38 P?c tam rodas jaut?jums, vai finanšu priekšroc?ba, kas tiek pieš?irta ar *GrEStG* 6.a pantu t?d?j?di, ka to var izmantot tikai reorganiz?cijas dar?jum? starp sabiedr?bu grupas sabiedr?b?m, kuras saista dal?ba vismaz 95 % apm?r? minim?l? un nep?rtraukt? laikposm? piecu gadu garum? pirms š? dar?juma un piecus gadus p?c t?, rada atš?ir?gu attieksmi pret tiem saimniecisk?s darb?bas subjektiem, kuri, ?emot v?r? pamatliet? izskat?m? kop?ja nodok?u rež?ma izvirz?to m?r?i, atrodas sal?dzin?m? faktisk? un juridisk? situ?cij?, jo t?s sabiedr?bas, kuras veic šos reorganiz?cijas dar?jumus, neb?damas saist?tas ar š?du dal?bas saikni, š?du atbr?vojumu no nodok?a nesa?em.

39 Šaj? zi?? no iesniedz?jtiesas nol?muma izriet, ka nodok?u rež?ma izvirz?tais m?r?is nodok?a par nekustam? ?pašuma ieg?di kontekst? ir piem?rot nodokli jebkurai nekustam? ?pašuma ?pašumties?bu mai?ai (*Rechtsträgerwechsel*) vai, citiem v?rdiem, uzlikt nodokli, ties?b?m uz nekustamo ?pašumu p?rejot no vienas fiziskas vai juridiskas personas citai fiziskai vai juridiskai personai civilties?bu izpratn?.

40 Turkl?t šis m?r?is ir skaidri piemin?ts likumprojekta, kas nosl?dzies ar *GrEStG* 6.a panta pie?emšanu, pamatojuma izkl?st?. Proti, taj? ir nor?d?ts – lai nov?rstu to, ka attiec?gais atbr?vojums no nodok?a rada patva??gas priekšroc?bas, tas ir j?attiecina tikai uz uz??mumu reorganiz?cijas dar?jumiem, jo š?du dar?jumu rezult?t? – pret?ji cita veida uz??mumu reorganiz?cijai – ?pašumties?bas uz nekustamu ?pašumu main?s *GrEStG* izpratn?.

41 ?emot v?r? ar? *GrEStG* 6.a panta formul?jumu, no kura izriet, ka š? norma skaidri atbr?vo no nodok?a konkr?tus dar?jumus, kam parasti nodoklis tiek uzlikts atbilstoši *GrEStG* 1. panta 1. punkta 3. apakšpunktam un 2.a un 3. punktam, j?secina, ka sal?dzin?m?bas p?rbaude š? sprieduma 35. punkt? atg?din?taj? judikat?r? noteikt? principa izpratn? ir j?veic – k? to iesaka ar? iesniedz?jtiesa –, ?emot v?r? min?to m?r?i, proti, uzlikt nodokli jebkurai nekustam? ?pašuma ?pašumties?bu mai?ai, kas tiek visp?r?j? veid? ?stenots pamatliet? ar nodok?a par nekustam? ?pašuma ieg?di rež?mu, it ?paši ar norm?m *GrEStG* 1. pant?, nosakot š? nodok?a priekšmetu vai iekas?jam?bas gad?jumu, kuri – k? tas tika nor?d?ts š? sprieduma 37. punkt? – ir atsauces ietvars š?s sal?dzin?m?bas veikšanai.

42 Ta?u š?iet, ka *GrEStG* 6.a pants izraisa diferenci?ciju starp, no vienas puses, t?m sabiedr?b?m, kas veic reorganiz?cijas dar?jumus grupas ietvaros, k?ds ir dar?jums, kurš min?ts šaj? norm?, un kas var izmantot pamatliet? nor?d?to atbr?vojumu no nodok?a, un, no otras puses, sabiedr?b?m, kuras veic šo pašu dar?jumu un neietilpst grup?, bet kur?m šis atbr?vojums nav piem?rojams, lai gan viena un otra veida sabiedr?bas atrodas sal?dzin?m?s faktisk?s un juridisk?s situ?cij?s, ?emot v?r? š? nodok?a m?r?i – uzlikt nodokli ?pašumties?bu mai?ai no civilties?bu viedok?a, kas noz?m? šo ties?bu p?reju no vienas fiziskas vai juridiskas personas citai fiziskai vai juridiskai personai.

43 Turkl?t š?das diferenci?cijas sekas, kas izriet no nosac?juma par ekskluz?vu piedal?šanos vienas un t?s pašas grupas sabiedr?bu, kuras ir saist?tas ar vismaz 95 % dal?bu, reorganiz?cijas dar?jum?, tiek pastiprin?tas ar šaj? paš? nosac?jum? noteikto pras?bu, ka šai dal?bai j?b?t minim?lai un nep?rtrauktai piecu gadu garum? pirms š? dar?juma un piecus gadus p?c t?.

44 Tom?r, otr?m k?rt?m, ir svar?gi atg?din?t, ka saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru “valsts atbalsta” j?dziens tom?r neattiecas uz pas?kumiem, ar ko nosaka diferenci?ciju starp

uz??mumiem, kuri, iev?rojot ar attiec?go tiesisko re??mu izvirz?to m?r?i, atrodas faktiski un juridiski sal?dzin?m? situ?cij? un kuri t?tad *a priori* ir selekt?vi, tikl?dz attiec?g? dal?bvalsts sp?j p?c tam pier?d?t, ka š?da diferenci?cija ir pamatota, jo t? izriet no sist?mas, kur? tie ietilpst, rakstura vai uzb?ves (spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C?20/15 P un C?21/15 P, EU:C:2016:981, 58. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

45 Šaj? liet? ir j?konstat?, k? ieteikusi iesniedz?jtiesa un k? tas ir apstiprin?ts Tiesai iesniegtajos rakstveida apsv?rumos un ar? tiesu debat?s tiesas s?des laik?, ka ar *GrEStG* 6.a pant? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a ir paredz?ts veikt korekciju, lai nov?rstu t?du nodok?a uzlikšanu, kuri tiek uzskat?ti par p?rm?r?giem.

46 Proti, nekustam? ?pašuma nodošanas, kas izriet no sabiedr?bu grup? – kuru raksturo ?paši augsts dal?bas l?menis vismaz 95 % apm?r? – veikt?s reorganiz?cijas dar?jumiem, aplikšana ar nodokli tiek uzskat?ta par p?rm?r?gu, jo atbilstoši *GrEStG* 1. panta 2.a un 3. punktam attiec?g? nekustam? ?pašuma nodošana princip? jau tiek aplikta ar nodokli “s?kum?”, proti, br?d?, kad š? nekustam? ?pašuma ?pašniece sabiedr?ba tiek integr?ta š?d? sabiedr?bu grup?. Ja p?c tam š? nekustama ?pašuma nodošana tiktu v?lreiz aplikta ar nodokli t?p?c, ka reorganiz?cijas dar?jums tiek veikts šaj? grup?, it ?paši, k? tas ir šaj? liet?, t?d?? ka ir notikusi apvienošan?s ar piln?b? pieder?ša meitasuz??muma, kam pieder nekustamais ?pašums, p?r?emšanu, no t? izriet?tu viena un t? paša attiec?g? nekustam? ?pašuma nodošanas dar?juma dubulta aplikšana ar nodokli, proti, pirmo reizi – kad nododamais ?pašums tiek nodots domin?jošai sabiedr?bai, kurai atkar?gaj? sabiedr?b? pieder vismaz 95 % kapit?la da?u vai akt?vu, un otro reizi – veicot reorganiz?cijas dar?jumu, kas šaj? gad?jum? ir apvienošan?s ar š?s p?d?j?s min?t?s sabiedr?bas p?r?emšanu, ko veic domin?još? sabiedr?ba.

47 Savuk?rt – k? nor?d?jis ar? ?ener?ladvok?ts secin?jumu 175. punkt? – š?da dubulta aplikšana ar nodokli tiek izsl?gta reorganiz?cijas dar?juma gad?jum?, kur? piedal?s divas sabiedr?bas, kas ir saist?tas ar dal?bu maz?k nek? 95 % apm?r?. Proti, š?d? gad?jum? domin?jošas sabiedr?bas veikt? atkar?g?s sabiedr?bas kapit?la da?u vai akt?vu ieg?de maz?k nek? 95 % apm?r? nav aplikama ar nodokli atbilstoši *GrEStG* 1. panta 2.a un 3. punktam, savuk?rt reorganiz?cijas dar?jumam, kurš notiek v?l?k starp š?m div?m sabiedr?b?m, nevar piem?rot *GrEStG* 6.a pant? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a.

48 Ta?u j?atg?dina, ka pas?kums, ar kuru tiek izdar?ta atk?pe no visp?r?j?s nodok?u sist?mas, var tikt attaisnots ar š?s nodok?u sist?mas raksturu vai strukt?ru, ja attiec?g? dal?bvalsts var pier?d?t, ka šis pas?kums tieši izriet no t?s nodok?u sist?mai pamat? esošajiem vai vadošajiem principiem. Šaj? zi?? ir j?noš?ir m?r?i, kas ir izvirz?ti ?pašajai nodok?u sist?mai un kas nav da?a no t?s, no vienas puses, un meh?nismi, kas ir ietverti paš? nodok?u sist?m? un kas ir nepieciešami, lai sasniegtu šos m?r?us, no otras puses (spriedums, 2006. gada 6. septembris, Portug?le/Komisija, C?88/03, EU:C:2006:511, 81. punkts).

49 Sav? judikat?r? Tiesa ir piekritusi tam, ka m?r?i, kas ir izvirz?ti attiec?gajai visp?r?jai nodok?u sist?mai, var attaisnot *a priori* selekt?vu nodok?u re??mu (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2004. gada 29. apr?lis, *GIL Insurance* u.c., C?308/01, EU:C:2004:252, 74.–76. punkts, k? ar? 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* u.c., no C?78/08 l?dz C?80/08, EU:C:2011:550, 64.–76. punkts).

50 Šaj? liet? m?r?is ir saist?ts ar pien?c?gu pamatliet? apl?kojam? nodok?a rež?ma funkcion?šanu, kas paredz nov?rst dubultu nodok?a uzlikšanu un l?dz ar to – p?rm?r?gu aplikšanu ar nodokli, kas var ar? attaisnot to, ka *GrEStG* 6.a pant? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a tiek attiecin?ts tikai uz tiem reorganiz?cijas dar?jumiem, kuri tiek veikti starp saist?t?m sabiedr?b?m ar l?dzdal?bu vismaz 95 % kapit?la da?u minim?l? un nep?rtraukt? piecu gadu period? pirms min?t? dar?juma un piecus gadus p?c t?.

51 Turkl?t, k? jau nor?d?jusi iesniedz?jtiesa, pras?ba par minim?lo š?das dal?bas ilgumu š?iet esam pamatota ar v?lmi nov?rst nev?lamas un nevajadz?gas sekas un t?tad nov?rst ?aunpr?t?gu izmantošanu, nov?ršot to, ka š?da l?me?a dal?ba – kura tiks izbeigta l?dz ar reorganiz?cijas pabeigšanu – tiek ?stenota uz ?su laiku tikai t?d??, lai ieg?tu šo atbr?vojumu no nodok?a. Proti, ?aunpr?t?gas izmantošanas nov?ršana var b?t attaisnojums, kas saist?ts ar attiec?g? rež?ma raksturu vai strukt?ru (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2004. gada 29. apr?lis, *GIL Insurance* u.c., C?308/01, EU:C:2004:252, 74. punkts).

52 No t? izriet – pat ja min?tais atbr?vojums no nodok?a rada diferenci?ciju starp uz??mumiem, kuri, ?emot v?r? min?t?s ties?bu sist?mas izvirz?to m?r?i, atrodas sal?dzin?m?s faktisk?s un juridisk?s situ?cij?s, š? diferenci?cija ir attaisnojama, ja t?s m?r?is ir nov?rst dubulto nodok?a uzlikšanu un ja t? šaj? zi?? izriet no t? rež?ma rakstura vai strukt?ras, kur? t? iek?aujas.

53 ?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, uz uzdoto jaut?jumu j?atbild, ka LESD 107. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?da nodok?u priekšroc?ba, k?da ir pamatliet? – kuru veido atbr?vojums no nodok?a par nekustam? ?pašuma ieg?di t?da ?pašuma nodošanas gad?jum?, kas notikusi reorganiz?cijas rezult?t? tikai starp vienas grupas sabiedr?b?m, kuras saista dal?ba kapit?l? vismaz 95 % apm?r? minim?l? un nep?rtraukt? piecu gadu laikposm? pirms š? dar?juma un piecus gadus p?c t? – neatbilst šaj? norm? noteiktajam attiec?g?s priekšroc?bas selektivit?tes krit?rijam.

Par ties?šan?s izdevumiem

54 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (virspal?ta) nospriež:

LESD 107. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?da nodok?u priekšroc?ba, k?da ir pamatliet? – kuru veido atbr?vojums no nodok?a par nekustam? ?pašuma ieg?di t?da ?pašuma nodošanas gad?jum?, kas notikusi reorganiz?cijas rezult?t? tikai starp vienas grupas sabiedr?b?m, kuras saista dal?ba kapit?l? vismaz 95 % apm?r? minim?l? un nep?rtraukt? piecu gadu laikposm? pirms š? dar?juma un piecus gadus p?c t? – neatbilst šaj? norm? noteiktajam attiec?g?s priekšroc?bas selektivit?tes krit?rijam.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – v?cu.