



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2018. gada 19. decembrī*

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

Lietā C-374/17

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu 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,

piegaloties

Bundesministerium der Finanzen,

TIESA (virspalāta)

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. Vilars [*M. Vilaras*], F. Biltšens [*F. Biltgen*], K. Jirimēe [*K. Jürimäe*] un K. Likurģs [*C. Lycourgos*], un tiesneši M. Ilešiĉs [*M. Ilešič*], 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 Ēe [*H. Saugmandsgaard Øe*],

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

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

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

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

* Tiesvedības valoda – vācu.

– Vācijas valdības vārdā – *T. Henze*, pārstāvis,
– Eiropas Komisijas vārdā – *K. Blanck-Putz*, kā arī *B. Stromsky* un *T. Maxian Rusche*, pārstāvji,
noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2018. gada 19. septembra tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par LESD 107. panta 1. punkta interpretāciju.
- 2 Šis lūgums 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 īpašumtiesības uz nekustamo īpašumu reorganizācijas darījumu ietvaros, kuri veikti konkrētās sabiedrību grupās.

Vācijas tiesības

Komerksabiedrību reorganizācijas likums

- 3 *Umwandlungsgesetz* (Komerksabiedrību 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 viena vai vairāku tiesību subjektu (pievienojamie subjekti) aktīvu kopumu citam pastāvošam 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 īpašumtiesību nodošanu;

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

[..]

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

(2a) Ja valsts teritorijā esošs nekustamais īpašums ietilpst personālsabiedrības aktīvos un ja piecu gadu laikā tieši vai netieši ir mainījies biedru sastāvs tādējādi, ka vismaz 95 % sabiedrības daļu ir nodotas jauniem biedriem, to uzskata par tiesisku darījumu, kas ir vērsts uz nekustamā īpašuma īpašumtiesību nodošanu jaunai personālsabiedrībai. [..]

(3) Ja valsts teritorijā esošs nekustamais īpašums ietilpst sabiedrības aktīvos, ar nodokli apliek arī šādus 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 dominējošo un atkarīgo uzņēmumu vai atkarīgo personu īpašumā, vai arī atkarīgo uzņēmumu vai atkarīgo personu īpašumā;
 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 paātrināšanu) (*BGBI.* 2009 I, 3950. lpp.) 7. pantu “Nodokļu priekšrocība, restrukturizējot sabiedrību grupu”, redakcijā, kas ir piemērojama pamatlīdētā, 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 analogām reorganizācijām, kas paredzētas kādas Eiropas Savienības dalībvalsts tiesībās vai tādas valsts tiesībās, kurā ir piemērojams Eiropas Ekonomikas zonas līgums. Pirmais teikums ir piemērojams vienīgi gadījumā, ja reorganizācijas procesā piedalās vienīgi dominējošs uzņēmums un viena vai vairākas no šā dominējošā uzņēmuma atkarīgas sabiedrības vai vairākas no dominējoša uzņēmuma atkarīgas sabiedrības. Trešā teikuma izpratnē “atkarīga” ir sabiedrība, kuras pamatkapitālā vai aktīvos dominējošais uzņēmums ir tieši vai netieši, vai arī daļēji tieši un daļēji netieši piedalījies vismaz 95 % apmērā piecus gadus pēc kārtas pirms tiesiskā darījuma un piecus gadus pēc kārtas pēc šā darījuma.”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

7. *A-Brauerei*, sabiedrībai, kas veic komercdarbību, piederēja visas *T-GmbH* – sabiedrības, kura bija vairāku nekustamo īpašumu īpašiece un kura pati bija citas sabiedrības akcionāre, kapitāla daļas.

- 8 Ar 2012. gada 1. augusta līgumu veicot reorganizāciju – apvienošanos ar pārņemšanu – atbilstoši *UmwG* 1. panta 1. punkta 1. apakšpunktam un 2. panta 1. punktam, kurā bija iesaistītas tikai šīs divas sabiedrības, *T-GmbH* nodeva *A-Brauerei* visus savus aktīvus, tai skaitā minētos nekustamos īpašumus 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* vairāk nekā piecus gadus pirms šīs apvienošanās.
- 10 2013. gada 7. jūnija paziņojumā *Finanzamt* pieprasīja *A-Brauerei* samaksāt uzrēķināto nekustamā īpašuma iegādes nodokli, jo atbilstoši *GrEStG* 1. panta 1. punkta 3. apakšpunktam ar nodokli apliekams ir nekustamā īpašuma, kura īpašniece iepriekš bija *T-GmbH*, nodošanas darījums *A-Brauerei* kā ieguvējai sabiedrībai, kas notika tās un *T-GmbH* kā iegūstamās sabiedrības apvienošanās rezultātā un iegūstamās sabiedrības īpašuma vispārējās 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 pārstājusī pastāvēt pēc apvienošanās, tādējādi nebija izpildīts 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 gadījumā ar apvienošanās darījumu pamatlietā, jo tas noteikti nozīmēja, ka iegūstamā sabiedrība ir izbeigusi pastāvēt.
- 15 Šajā starpspriedumā iesniedzējtiesa arī pēc savas ierosmes izvirzīja jautājumu par to, vai *GrEStG* 6.a pants ir jāatstāj nepiemērots 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 Šajā sakarā *Bundesministerium der Finanzen* (Federālā finanšu ministrija, Vācija), kas iestājās tiesvedībā iesniedzējtiesā, norādīja, ka *GrEStG* 6.a pantā paredzētā nodokļu priekšrocība netika paziņota Eiropas Komisijai un ka līdz ar to tā nav uzsākusi nekādu šīs nodokļu priekšrocības pārbaudes procedūru. Tā tomēr norādīja, atsaucoties uz Vispārējās tiesas 2014. gada 7. novembra spriedumu *Autogrill España* /Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939), ka aplūkojamā priekšrocība nav “valsts atbalsts” LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, jo šīs priekšrocības saņēmējus uzņēmumus nav iespējams raksturot atbilstoši iezīmēm, kuras tiem ir specifiskas kā privileģētai kategorijai, tādējādi selektivitātes kritērijs, kas ir noteikts šajā noteikumā, nav izpildīts.
- 17 Šajos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai LESD 107. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ir konstatējams saskaņā ar šo tiesību normu aizliegts atbalsts, ja atbilstoši dalībvalsts tiesiskajam regulējumam nekustamā īpašuma iegādes nodoklis netiek uzlikts ar nodokli apliekamai iegādei, pamatojoties uz reorganizāciju (apvienošana), ja

reorganizācijas procesā piedalās konkrēti tiesību subjekti (dominējošais uzņēmums un atkarīgā sabiedrība) un dominējošā uzņēmuma dalība atkarīgās sabiedrības kapitālā 100 % apmērā ir pastāvējusi piecus gadus pirms tiesiskā darījuma un piecus gadus pēc tās?”

Par prejudiciālo jautājumu

- 18 Ar prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 107. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tāda attiecīgā priekšrocība, kāda ir pamatlietā – kuru veido atbrīvojums no nodokļa par nekustamā īpašuma iegādi tāda īpašuma nodošanas gadījumā, kas notikusi reorganizācijas rezultātā tikai starp vienas grupas sabiedrībām, kuras saista dalība vismaz 95 % apmērā minimālā un nepārtrauktā piecu gadu laikposmā pirms šī darījuma un piecus gadus pēc tā – atbilst selektivitātes kritērijam, kurš ir izvirzīts šajā noteikumā.
- 19 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru pasākuma kvalificēšanai par “valsts atbalstu” LESD 107. panta 1. punkta izpratnē tiek prasīta visu šajā noteikumā paredzēto nosacījumu izpilde. Pirmkārt, tas jāpiešķir valstij vai no valsts līdzekļiem. Otrkārt, šādi iejaucoties, ir jābūt iespējamībai, ka tiks ietekmēta tirdzniecība starp dalībvalstīm. Treškārt, ar to ir jāsniedz selektīva priekšrocība tās saņēmējam. Ceturtkārt, tai jābūt tādai, ar ko tiek izkropļota konkurence vai arī tiek radīti draudi to izkropļot (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 tajā minētā judikatūra).
- 20 Attiecībā uz priekšrocības, kas ir daļa no jēdziena “valsts atbalsts” LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, selektivitāti, vispirms jāpārbauda, vai – kā norāda Vācijas valdība – *GrEstG* 6.a pantā sniegtā nodokļu priekšrocība sākumā ir jākvalificē par “vispārēju pasākumu” un vai līdz ar to tai nav piemērojams LESD 107. panta 1. punkts gadījumā, kad nav izpildīts šajā noteikumā paredzētais selektivitātes kritērijs.
- 21 Šajā ziņā it īpaši attiecībā uz valsts pasākumiem, ar kuriem piešķir nodokļu priekšrocību, ir jāatgādina, ka šāda rakstura pasākums, lai gan ar to netiek veikta valsts līdzekļu nodošana, rada saņēmējiem izdevīgāku stāvokli salīdzinājumā ar pārējiem nodokļu maksātājiem, un tas var sniegt selektīvu priekšrocību tā saņēmējiem, tātad tas ir valsts atbalsts LESD 107. panta 1. punkta izpratnē (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, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 22 Šādā kontekstā Tiesa ir arī nospriedusi, ka nosacījums nodokļu atbalsta piemērošanai vai saņemšanai var būt šī atbalsta selektīvā rakstura pamatā, ja ar šo nosacījumu tiek veikta diferenciācija tādu uzņēmumu starpā, kuri tomēr, ievērojot ar attiecīgo nodokļu režīmu izvirzīto mērķi, atrodas salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā, un tātad ar to tiek radīta to 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 tādi valsts pasākumi, kas ir piemērojami bez atšķirības visiem attiecīgās dalībvalsts uzņēmumiem, ir vispārēji pasākumi, un tātad tiem nav selektīva rakstura (šajā nozīmē 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 kvalificētu par “vispārēju pasākumu”, nav svarīgi tas, ka konkrētais pasākums ir piemērojams neatkarīgi no uzņēmumu darbības veida (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, 82.–84. punkts).
- 26 Proti, priekšrocību piešķirošā pasākuma *a priori* selektīvais raksturs ne vienmēr obligāti ir balstāms 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 nozīmē 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 “vispārēju pasākumu”, nav nozīmes tam, ka pasākums, kurš *a priori* vai iespējami ir pieejams visiem uzņēmumiem, neļauj identificēt konkrētu uzņēmumu kategoriju, kuri ir vienīgie, kas saņem priekšrocības ar attiecīgo pasākumu un kurus var nošķirt to specifisko, kopīgo un vienīgi tiem piemītošo raksturierzīmju dēļ (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, 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 iekļauts šajā likumā ar 2009. gada 22. decembra Likumu par ekonomiskās izaugsmes paātrināšanu 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 šī atkāpe ir noteikta, pamatojuma izklāsta izriet, ka tās mērķis ir atvieglot uzņēmumu restrukturizāciju, it īpaši tāda veida pārveidošanu, kura ietver nekustamā īpašuma nodošanu starp sabiedrībām, lai pastiprinātu viņu konkurētspēju finanšu krīzes laikā, kas Vācijas Federatīvajā Republiku skāra kopš 2008. gada.
- 30 Tāpat no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka šīs nodokļu priekšrocības saņēmēju loku tika izlemts ierobežot līdz konkrētām sabiedrību grupām tikai likumdošanas procesā, pievienojot sākotnēji piedāvātajam tekstam piemērošanas papildnosacījumu, atbilstoši kuram attiecīgajā reorganizācijas darījumā var piedalīties tikai tā saucamā “dominējošā” sabiedrība un/vai viena vai vairākas “atkarīgās” sabiedrības, šīs pēdējās minētās sabiedrības definējot kā sabiedrības, no kuru pamatkapitāla vai aktīviem vismaz 95 % minimālā nepārtrauktā piecu gadu laikposmā pirms šī darījuma un piecus gadus pēc tā ir piederējuši dominējošai sabiedrībai.
- 31 Taču pamatlietā aplūkojamais atbrīvojums no nodokļa ir tāds, kas ir labvēlīgs tikai tām sabiedrību grupām, kuras veic reorganizācijas darījumus, bet sabiedrības, kas nav šajās sabiedrību grupās, 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 izšķiroša, lai noteiktu, vai pasākums ir selektīvs vai vispārēja rakstura, tādā 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 izšķiroši tas, kāda regulējuma metode ir izmantota, tādā nozīmē, ka ne vienmēr ir nepieciešams, lai tā ietvertu atkāpi no kopējā nodokļu režīma, tomēr apstākļi, ka tai ir šādas iezīmes – kā tas ir pamatlietā aplūkojamā pasākuma gadījumā –, ir pilnībā piemērots šādam nolūkam, 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 šī sprieduma 20. punktā, nav pietiekams, lai konstatētu, ka pamatlietā aplūkojamam pasākumam nav piemērojams LESD 107. panta 1. punkts.
- 35 Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai, vērtējot 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 diskriminējošu (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 Šajā gadījumā ir vispirms jākonstatē, kā izriet no iesniedzējtiesas nolēmumā sniegtā valsts tiesību izklāsta, ka atsaucies ietvaru, atbilstoši kuram ir jāveic salīdzinošā pārbaude, veido Vācijas tiesību normas nodokļa par nekustamā īpašuma iegādi jomā, kuras visas kopā nosaka šī nodokļa priekšmetu vai tā iekasējamības gadījumu.
- 38 Pēc tam rodas jautājums, vai finanšu priekšrocība, kas tiek piešķirta ar *GrEStG* 6.a pantu tādējādi, ka to var izmantot tikai reorganizācijas darījumā starp sabiedrību grupas sabiedrībām, kuras saista dalība vismaz 95 % apmērā minimālā un nepārtrauktā laikposmā piecu gadu garumā pirms šī darījuma un piecus gadus pēc tā, rada atšķirīgu attieksmi pret tiem saimnieciskās darbības subjektiem, kuri, ņemot vērā pamatlietā izskatāmā kopēja nodokļu režīma izvirzīto mērķi, atrodas salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā, jo tās sabiedrības, kuras veic šos reorganizācijas darījumus, nebūdamas saistītas ar šādu dalības saikni, šādu atbrīvojumu no nodokļa nesaņem.
- 39 Šajā ziņā no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka nodokļu režīma izvirzītais mērķis nodokļa par nekustamā īpašuma iegādi kontekstā ir piemērot nodokli jebkurai nekustamā īpašuma īpašumtiesību maiņai (*Rechtsträgerwechsel*) vai, citiem vārdiem, uzlikt nodokli, tiesībām uz nekustamo īpašumu pārejot no vienas fiziskas vai juridiskas personas citai fiziskai vai juridiskai personai civiltiesību izpratnē.
- 40 Turklāt šis mērķis ir skaidri pieminēts likumprojekta, kas noslēdzies ar *GrEStG* 6.a panta pieņemšanu, pamatojuma izklāstā. Proti, tajā ir norādīts – lai novērstu to, ka attiecīgais atbrīvojums no nodokļa rada patvaļīgas priekšrocības, tas ir jāattiecina tikai uz uzņēmumu reorganizācijas darījumiem, jo šādu darījumu rezultātā – pretēji cita veida uzņēmumu reorganizācijai – īpašumtiesības uz nekustamu īpašumu mainās *GrEStG* izpratnē.
- 41 Ņemot vērā arī *GrEStG* 6.a panta formulējumu, no kura izriet, ka šī norma skaidri atbrīvo no nodokļa konkrētus darījumus, kam parasti nodoklis tiek uzlikts atbilstoši *GrEStG* 1. panta 1. punkta 3. apakšpunktam un 2.a un 3. punktam, jāsecina, ka salīdzināmības pārbaude šī sprieduma 35. punktā atgādinātajā judikatūrā noteiktā principa izpratnē ir jāveic – kā to iesaka arī iesniedzējtiesa –, ņemot vērā minēto mērķi, proti, uzlikt nodokli jebkurai nekustamā īpašuma īpašumtiesību maiņai, kas tiek

vispārējā veidā īstenots pamatlietā ar nodokļa par nekustamā īpašuma iegādi režīmu, it īpaši ar normām *GrEStG* 1. pantā, nosakot šī nodokļa priekšmetu vai iekasējamības gadījumu, kuri – kā tas tika norādīts šī sprieduma 37. punktā – ir atsauces ietvars šīs salīdzināmības veikšanai.

- 42 Taču šķiet, ka *GrEStG* 6.a pants izraisa diferenciāciju starp, no vienas puses, tām sabiedrībām, kas veic reorganizācijas darījumus grupas ietvaros, kāds ir darījums, kurš minēts šajā normā, un kas var izmantot pamatlietā norādīto atbrīvojumu no nodokļa, un, no otras puses, sabiedrībām, kuras veic šo pašu darījumu un neietilpst grupā, bet kurām šis atbrīvojums nav piemērojams, lai gan viena un otra veida sabiedrības atrodas salīdzināmās faktiskās un juridiskās situācijās, ņemot vērā šī nodokļa mērķi – uzlikt nodokli īpašumtiesību maiņai no civiltiesību viedokļa, kas nozīmē šo tiesību pāreju no vienas fizikas vai juridiskas personas citai fiziskai vai juridiskai personai.
- 43 Turklāt šādas diferenciācijas sekas, kas izriet no nosacījuma par ekskluzīvu piedalīšanos vienas un tās pašas grupas sabiedrību, kuras ir saistītas ar vismaz 95 % dalību, reorganizācijas darījumā, tiek pastiprinātas ar šajā pašā nosacījumā noteikto prasību, ka šai dalībai jābūt minimālai un nepārtrauktai piecu gadu garumā pirms šī darījuma un piecus gadus pēc tā.
- 44 Tomēr, otrām kārtām, ir svarīgi atgādināt, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru “valsts atbalsta” jēdziens tomēr neattiecas uz pasākumiem, ar ko nosaka diferenciāciju starp uzņēmumiem, kuri, ievērojot ar attiecīgo tiesisko režīmu izvirzīto mērķi, atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā un kuri tādā *a priori* ir selektīvi, tiklīdz attiecīgā dalībvalsts spēj pēc tam pierādīt, ka šāda diferenciācija ir pamatota, jo tā izriet no sistēmas, kurā tie ietilpst, rakstura vai uzbūves (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, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 45 Šajā lietā ir jākonstatē, kā ieteikusi iesniedzējtiesa un kā tas ir apstiprināts Tiesai iesniegtajos rakstveida apsvērumos un arī tiesu debatēs tiesas sēdes laikā, ka ar *GrEStG* 6.a pantā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa ir paredzēts veikt korekciju, lai novērstu tādu nodokļa uzlikšanu, kuri tiek uzskatīti par pārmērīgiem.
- 46 Proti, nekustamā īpašuma nodošanas, kas izriet no sabiedrību grupā – kuru raksturo īpaši augsts dalības līmenis vismaz 95 % apmērā – veiktās reorganizācijas darījumiem, aplikšana ar nodokli tiek uzskatīta par pārmērīgu, jo atbilstoši *GrEStG* 1. panta 2.a un 3. punktam attiecīgā nekustamā īpašuma nodošana principā jau tiek aplikta ar nodokli “sākumā”, proti, brīdī, kad šī nekustamā īpašuma īpašniece sabiedrība tiek integrēta šādā sabiedrību grupā. Ja pēc tam šī nekustama īpašuma nodošana tiktu vēlreiz aplikta ar nodokli tāpēc, ka reorganizācijas darījums tiek veikts šajā grupā, it īpaši, kā tas ir šajā lietā, tādēļ ka ir notikusi apvienošanās ar pilnībā piederoša meitasuzņēmuma, kam pieder nekustamais īpašums, pārņemšanu, no tā izrietētu viena un tā paša attiecīgā nekustamā īpašuma nodošanas darījuma dubulta aplikšana ar nodokli, proti, pirmo reizi – kad nododamais īpašums tiek nodots dominējošai sabiedrībai, kurai atkarīgajā sabiedrībā pieder vismaz 95 % kapitāla daļu vai aktīvu, un otro reizi – veicot reorganizācijas darījumu, kas šajā gadījumā ir apvienošanās ar šīs pēdējās minētās sabiedrības pārņemšanu, ko veic dominējošā sabiedrība.
- 47 Savukārt – kā norādījis arī ģenerāladvokāts secinājumu 175. punktā – šāda dubulta aplikšana ar nodokli tiek izslēgta reorganizācijas darījuma gadījumā, kurā piedalās divas sabiedrības, kas ir saistītas ar dalību mazāk nekā 95 % apmērā. Proti, šādā gadījumā dominējošās sabiedrības veiktā atkarīgās sabiedrības kapitāla daļu vai aktīvu iegāde mazāk nekā 95 % apmērā nav aplikama ar nodokli atbilstoši *GrEStG* 1. panta 2.a un 3. punktam, savukārt reorganizācijas darījumam, kurš notiek vēlāk starp šīm divām sabiedrībām, nevar piemērot *GrEStG* 6.a pantā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa.
- 48 Taču jāatgādina, ka pasākums, ar kuru tiek izdarīta atkāpe no vispārējās nodokļu sistēmas, var tikt attaisnots ar šīs nodokļu sistēmas raksturu vai struktūru, ja attiecīgā dalībvalsts var pierādīt, ka šis pasākums tieši izriet no tās nodokļu sistēmai pamatā esošajiem vai vadošajiem principiem. Šajā ziņā ir jānošķir mērķi, kas ir izvirzīti īpašajai nodokļu sistēmai un kas nav daļa no tās, no vienas puses, un

mehānismi, kas ir ietverti pašā nodokļu sistēmā un kas ir nepieciešami, lai sasniegtu šos mērķus, no otras puses (spriedums, 2006. gada 6. septembris, Portugāle/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, 81. punkts).

- 49 Savā judikatūrā Tiesa ir piekritusi tam, ka mērķi, kas ir izvirzīti attiecīgajai vispārējai nodokļu sistēmai, var attaisnot *a priori* selektīvu nodokļu režīmu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2004. gada 29. aprīlis, *GIL Insurance u.c.*, C-308/01, EU:C:2004:252, 74.–76. punkts, kā arī 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos u.c.*, no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 64.–76. punkts).
- 50 Šajā lietā mērķis ir saistīts ar pienācīgu pamatlietā aplūkojamā nodokļa režīma funkcionēšanu, kas paredz novērst dubultu nodokļa uzlikšanu un līdz ar to – pārmērīgu aplikšanu ar nodokli, kas var arī attaisnot to, ka *GrEstG* 6.a pantā paredzētais atbrīvojums no nodokļa tiek attiecināts tikai uz tiem reorganizācijas darījumiem, kuri tiek veikti starp saistītām sabiedrībām ar līdzdalību vismaz 95 % kapitāla daļu minimālā un nepārtrauktā piecu gadu periodā pirms minētā darījuma un piecus gadus pēc tā.
- 51 Turklāt, kā jau norādījusi iesniedzējtiesa, prasība par minimālo šādas dalības ilgumu šķiet esam pamatota ar vēlmi novērst nevēlamas un nevajadzīgas sekas un tārad novērst ļaunprātīgu izmantošanu, novēršot to, ka šāda līmeņa dalība – kura tiks izbeigta līdz ar reorganizācijas pabeigšanu – tiek īstenota uz īsu laiku tikai tādēļ, lai iegūtu šo atbrīvojumu no nodokļa. Proti, ļaunprātīgas izmantošanas novēršana var būt attaisnojums, kas saistīts ar attiecīgā režīma raksturu vai struktūru (pēc analogijas skat. spriedumu, 2004. gada 29. aprīlis, *GIL Insurance u.c.*, C-308/01, EU:C:2004:252, 74. punkts).
- 52 No tā izriet – pat ja minētais atbrīvojums no nodokļa rada diferenciāciju starp uzņēmumiem, kuri, ņemot vērā minētās tiesību sistēmas izvirzīto mērķi, atrodas salīdzināmās faktiskās un juridiskās situācijās, šī diferenciācija ir attaisnojama, ja tās mērķis ir novērst dubulto nodokļa uzlikšanu un ja tā šajā ziņā izriet no tā režīma rakstura vai struktūras, kurā tā iekļaujas.
- 53 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu jāatbild, ka LESD 107. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tāda nodokļu priekšrocība, kāda ir pamatlietā – kuru veido atbrīvojums no nodokļa par nekustamā īpašuma iegādi tāda īpašuma nodošanas gadījumā, kas notikusi reorganizācijas rezultātā tikai starp vienas grupas sabiedrībām, kuras saista dalība kapitālā vismaz 95 % apmērā minimālā un nepārtrauktā piecu gadu laikposmā pirms šī darījuma un piecus gadus pēc tā – neatbilst šajā normā noteiktajam attiecīgās priekšrocības selektivitātes kritērijam.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 54 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

LESD 107. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tāda nodokļu priekšrocība, kāda ir pamatlietā – kuru veido atbrīvojums no nodokļa par nekustamā īpašuma iegādi tāda īpašuma nodošanas gadījumā, kas notikusi reorganizācijas rezultātā tikai starp vienas grupas sabiedrībām, kuras saista dalība kapitālā vismaz 95 % apmērā minimālā un nepārtrauktā piecu gadu laikposmā pirms šī darījuma un piecus gadus pēc tā – neatbilst šajā normā noteiktajam attiecīgās priekšrocības selektivitātes kritērijam.

[Paraksti]