Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA HENRIKA SAUGMANDSGORA ĒES
[*HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE*] SECINĀJUMI,
sniegti 2018. gada 19. septembrī[1]

Lieta C-374/17

Finanzamt B
pret
A-Brauerei,
piedaloties
Bundesministerium der Finanzen

(*Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Valsts atbalsts – Materiālā selektivitāte – Neesamība – Vispārējas pieejamības kritērijs – Vispārējs pasākums – Atsauces ietvars – Salīdzināmība – Attaisnojums ar atsauces ietvara raksturu vai vispārējo sistēmu – Nodokļu priekšrocība – Nekustamā īpašuma iegādes nodoklis – Atbrīvojums no nodokļa par reorganizācijas darbībām sabiedrību grupas ietvaros – Nosacījums par dalību vismaz 95 % apjomā iesaistīto sabiedrību pamatkapitālā – Piecu gadu dalības laikposmi pirms un pēc reorganizācijas darbības veikšanas

I. Ievads

1. Ar 2017. gada 30. maija lēmumu *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) ir vērsusies Tiesā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu par LESD 107. panta 1. punkta interpretāciju.

2. Šis jautājums ir radies strīdā starp *A-Brauerei* un *Finanzamt B* (Nodokļu administrācija B, Vācija) saistībā ar šīs pēdējās lēmumu nepiemērot *A-Brauerei* veiktajai tās meitasuzņēmuma *T-GmbH* pievienošanai *Grunderwerbsteuergesetz* (Vācijas Likums par nekustamā īpašuma iegādes nodokli, tā 1997. gada 26. februāra redakcijā, *BGBl.* I, 418., 1804. lpp., kurā jaunākie grozījumi izdarīti ar 2011. gada 22. jūnija likuma 12. panta 1. punktu, *BGBl.* I, 1126. lpp.; turpmāk tekstā – "*GrEStG*") 6.a pantā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa. Būtībā šajā tiesību normā ir paredzēts atbrīvot no nekustamā īpašuma iegādes nodokļa atsevišķas reorganizācijas darbības, kas tiek veiktas sabiedrību grupas ietvaros.

3. Iesniedzējtiesa uzskata, ka *A-Brauerei* veiktā *T-GmbH* pievienošana ietilpst *GrEStG* 6.a panta tvērumā, un līdz ar to tā būtu atbrīvojama no nekustamā īpašuma iegādes nodokļa. Tomēr šī tiesa jautā, vai šis atbrīvojums ir atzīstams par "valsts atbalstu" LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Tā uzsver, ka atzīšana par "valsts atbalstu" pamatlietas kontekstā galvenokārt būs atkarīga no selektivitātes nosacījuma interpretācijas. Tomēr minētā tiesa uzskata, ka *GrEStG* 6.a pantā paredzētais atbrīvojums no nodokļa nav selektīvs un ka līdz ar to tas nav valsts atbalsts.

1 Oriģinālvaloda – franču.

4. Iesākumā būtu jāatzīmē, ka Tiesas judikatūru par materiālo selektivitāti, tostarp nodokļu jomā, raksturo divu analīzes metožu līdzāspastāvēšana, ko apstiprina Eiropas Komisijas paziņojums par valsts atbalsta jēdzienu [2].

5. Pirmkārt, klasiskā analīzes metode, kuru iespējams izsecināt no LESD teksta [3], ir balstīta uz vispārējas pieejamības kritēriju. Saskaņā ar šo pieeju, kas tostarp piemērota spriedumā Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste [4], selektīva ir jebkura priekšrocība, kas nav pieejama visiem valsts teritorijā esošajiem uzņēmumiem. Vispārējas pieejamības kritērijs prasa nevis to, lai visi uzņēmumi faktiski saņemtu attiecīgās priekšrocības, bet gan to, ka tiem visiem *būtu iespējams* tādas saņemt [5].

6. Otrkārt, tā sauktā "atsauces ietvara" metode, kas aizsākās ar 2011. gadā pieņemto spriedumu *Paint Graphos* u.c. [6] un kas tika apstiprināta ar spriedumu Komisija/*World Duty Free Group* u.c. [7], ir balstīta uz diskriminācijas kritēriju [8]. Saskaņā ar šo pieeju, kas sastāv no trīs posmiem, priekšrocība ir selektīva, ja tā ir atkāpe no atbilstošā atsauces ietvara, ja tā nav pieejama visiem uzņēmumiem, kuri atrodas salīdzināmās situācijās, un ja tā nav attaisnojama ar konkrētā [nodokļu] režīma raksturu vai vispārējo sistēmu [9].

7. Katra no šīm divām analīzes metodēm paredz nošķirt LESD 107. panta 1. punktā norādītos selektīvos pasākumus no vispārējiem pasākumiem, kas tajā nav norādīti. Saistībā ar izskatāmo lietu, abu šo metožu piemērošana, manuprāt, noved pie tāda paša rezultāta, proti, ka *GrEStG* 6.a pantā paredzētais atbrīvojums no nodokļa nav selektīvs.

8. Tomēr es ierosinu Tiesai piemērot *vienīgi klasisko analīzes metodi* un saskaņā ar šo metodi nospriest, ka *GrEStG* 6.a pantā paredzētais atbrīvojums no nodokļa ir uzskatāms par vispārēju pasākumu, jo tas ir pieejams ikvienam uzņēmumam, kas atrodas valsts teritorijā, un pat ikvienam valsts vai ārvalsts uzņēmumam, kuram valsts teritorijā pieder nekustamais īpašums [10].

9. Atzīšos, ka man ir zināmas bažas par atsauces ietvara metodes izmantošanas praktiskajām sekām kā no materiāltiesiskā, tā no formālā aspekta [11]. Jo īpaši man šķiet, ka šī metode sevī ietver risku paplašināt valsts atbalsta disciplīnu, attiecinot to uz jebkuru nodokļu diferenciāciju, aicinot pārskatīt visus dalībvalstu nodokļu režīmus, vai tajos nepastāv diskriminācija.

10. Pakārtoti es izklāstīšu iemeslus, kādēļ atsauces ietvara metodes piemērošana novestu pie tāda paša secinājuma, proti, par valsts atbalsta neesamību, neslēpjot ievērojamajās grūtības, kas ir saistītas ar šīs metodes piemērošanu [12].

2 Skat. Komisijas paziņojumu par LESD 107. panta 1. punktā minēto valsts atbalsta jēdzienu C/2016/2946 (OV 2016, C 262, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "Komisijas paziņojums par valsts atbalsta jēdzienu"), 128.–131. punkts.

3 Saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu ir aizliegts atbalsts, "dodot priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai", proti, atbalsts, kas nav pieejams visiem uzņēmumiem vai visiem ražojumiem. Tikmēr šajā tiesību normā atšķirībā no citām LESD normām nav nekādu norāžu uz jēdzienu "diskriminācija".

4 Spriedums, 2011. gada 15. novembris (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 73. un 103.–108. punkts).

5 Skat. šo secinājumu 94. punktu.

6 Spriedums, 2011. gada 8. septembris (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 49. punkts).

7 Spriedums, 2016. gada 21. decembris (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981).

8 Skat. šo secinājumu 63. punktu un zemsvītras piezīmē norādītās atsauces.

9 Skat. šo secinājumu 118. punktu.

10 Skat. šo secinājumu 89.–116. punktu.

11 Skat. šo secinājumu 61.–88. punktu.

12 Skat. šo secinājumu 117.–195. punktu.

II. Vācijas tiesības

11. *Umwandlungsgesetz* (Komercsabiedrību reorganizācijas likums, turpmāk tekstā – "*UmwG*") 1. pants ir formulēts šādi:

"(1) 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;

[..]."

12. *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) [..]."

13. *GrEStG* 1. pantā ir noteikts:

"(1) Nekustamā īpašuma iegādes nodokli piemēro šādiem tiesiskajiem 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.

[..]

(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."

14. *GrEStG* 6.a pantā 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."

III. Pamatlieta

15. *A-Brauerei*, prasītāja pamatlietā un atbildētāja revīzijas sūdzības tiesvedībā, ir akciju sabiedrība, kura veic komercdarbību. Tai savulaik piederējušas visas *T-GmbH*, kurai ir piederējuši vairāki nekustamie īpašumi, kapitāldaļas. Savukārt *T-GmbH* bijusi vienīgā *E-GmbH* dalībniece.

16. Ar 2012. gada 1. augusta līgumu *T-GmbH*, izbeidzot darbību bez likvidācijas atbilstoši *UmwG* 1. panta 1. punkta 1. apakšpunktam, lasot to kopā ar 2. panta 1. punktu, kā pārņemamais tiesību subjekts nodeva visus savus aktīvus (tai skaitā nekustamos īpašumus) ar visām tiesībām un pienākumiem *A-Brauerei* kā iegūstošajam tiesību subjektam (apvienošanās ar pārņemšanu). Apvienošanās stājās spēkā 2012. gada 24. septembrī, kad par to tika izdarīts ieraksts komercreģistrā. Šajā brīdī *T-GmbH*, kuras dalībniece *A-Brauerei* bija bijusi vairāk nekā piecus gadus, beidza pastāvēt. Kopš šā brīža *A-Brauerei* kļuva par vienīgo *E-GmbH* dalībnieci.

17. Nodokļu administrācija, atbildētāja un revīzijas sūdzības iesniedzēja, uzskatīja, ka nekustamo īpašumu nodošana *A-Brauerei* pēc apvienošanās ar *T-GmbH* ir ar nodokli apliekams darījums atbilstoši *GrEStG* 1. panta 1. punkta 3. apakšpunktam un ka uz šo darījumu nav attiecināms *GrEStG* 6.a pantā paredzētais atbrīvojums no nodokļa. Tā noraidīja *A-Brauerei* sūdzību, norādot, ka *T-GmbH* nav atkarīga sabiedrība *GrEStG* 6.a panta izpratnē, jo pēc apvienošanās tā esot beigusi pastāvēt, un ka tādēļ neesot ticis ievērots likumā noteiktais piecu gadu termiņš dalības saglabāšanai.

18. *Finanzgericht* (Finanšu tiesa, Vācija) apmierināja *A-Brauerei* celto prasību un piešķīra tai *GrEStG* 6.a pantā paredzēto nodokļu priekšrocību.

19. Savā iesniedzējtiesai iesniegtajā revīzijas sūdzībā Nodokļu administrācija norāda uz *GrEStG* 6.a panta pārkāpumu. Tā lūdz atcelt *Finanzgericht* (Finanšu tiesa) spriedumu un noraidīt prasību. *A-Brauerei* lūdz noraidīt revīzijas sūdzību.

20. Lietā ir iestājusies *Bundesministerium der Finanzen* (Federālā finanšu ministrija, Vācija). Tā ir norādījusi, ka par *GrEStG* 6.a pantā nesen ieviesto nodokļu priekšrocību Komisija nav uzsākusi formālo izmeklēšanas procedūru.

IV. Prejudiciālais jautājums

21. *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) ir iesniegusi Tiesai skaidrojumus par *GrEStG* 1. panta 1. punktā paredzēto nekustamā īpašuma iegādes nodokli, par *GrEStG* 6.a pantā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, kā arī par uzdotā jautājuma būtiskumu strīda pamatlietā atrisināšanai.

22. Lai labāk izprastu pamatlietu un izskatāmās lietas problemātiku, es uzskatu par noderīgu daļēji atspoguļot šos skaidrojumus.

A. GrEStG 1. panta 1. punktā paredzētais nekustamā īpašuma iegādes nodoklis

23. *GrEStG* 1. panta 1. punktā paredzētais nekustamā īpašuma iegādes nodoklis principā ir attiecināms uz visiem tiesiskajiem darījumiem, kuru rezultātā mainās valsts teritorijā esoša nekustamā īpašuma īpašnieks.

24. *GrEStG* 1. panta 1. punkta 3. apakšpunktā minēto darījumu skaitā tostarp figurē īpašnieku maiņa pēc tādām *UmwG* paredzētām reorganizācijām kā apvienošanās, sadalīšana vai aktīvu nodošana. Šo darījumu ietvaros visi pārņemtā tiesību subjekta aktīvi (vispārējā nodošana) vai daļa no tiem (atsevišķā nodošana) tiek nodoti jaunam tiesību subjektam, ja vien nav nepieciešama aktīvu daļu atsevišķa nodošana.

25. Turklāt *GrEStG* 1. panta 2.a un 3. punktā ir paredzēta juridiska fikcija, saskaņā ar kuru atsevišķi tiesiskie darījumi ar sabiedrību kapitāldaļām tiek pielīdzināti tiesiskiem darījumiem ar sabiedrībām piederošiem nekustamajiem īpašumiem un līdz ar to tie principā ir apliekami ar nekustamā īpašuma iegādes nodokli. Visi šajā fikcijā paredzētie gadījumi ietver vispārēju vai secīgu vismaz 95 % konkrētās sabiedrības kapitāldaļu nodošanu.

B. GrEStG 6.a pantā paredzētais atbrīvojums no nodokļa

26. *GrEStG* 6.a pantā ir paredzēts atbrīvojums no nekustamā īpašuma iegādes nodokļa gadījumā, ja notiek reorganizācija *UmwG* 1. panta 1. punkta 1.–3. apakšpunkta izpratnē. Šis atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams uzņēmumiem, kuru juridiskā adrese atrodas valsts teritorijā vai ārvalstīs. Tas ir attiecināms arī uz analoģiskām reorganizācijām, kas paredzētas kādas dalībvalsts vai valsts, kurā ir piemērojams Eiropas Ekonomikas zonas līgums, tiesību aktos.

27. Tomēr *GrEStG* 6.a panta trešais teikums ierobežo šā atbrīvojuma piemērošanas jomu līdz reorganizācijām, ko veic sabiedrību grupas. Proti, reorganizācijas procesā ir jāpiedalās tikai dominējošam uzņēmumam un vienai vai vairākām no šā dominējošā uzņēmuma atkarīgām sabiedrībām, vai vairākām no dominējoša uzņēmuma atkarīgām sabiedrībām. Sabiedrība ir uzskatāma par "atkarīgu", ja tās pamatkapitālā vai aktīvos dominējošais uzņēmums ir tieši vai netieši un nepārtraukti piedalījies vismaz 95 % apmērā piecus gadus pirms tiesiskā darījuma un piecus gadus pēc tā.

28. *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) uzsver, ka *GrEStG* 6.a pantu tā interpretē plaši, atbilstoši šīs priekšrocības mērķim atvieglot pārstrukturizāciju sabiedrību grupu ietvaros.

29. Šī plašā interpretācija vispirms attiecas uz jēdzienu "dominējošs uzņēmums" *GrEStG* 6.a panta trešā teikuma izpratnē. Dominējošs uzņēmums var būt ikviena fiziskā vai juridiskā persona un ikviena personālsabiedrība vai fizisko vai juridisko personu apvienība, kas veic jebkāda veida saimniecisko darbību. Šis pēdējais nosacījums tostarp tiek izpildīts, ja dominējošais uzņēmums darbojas tirgū ar dalības atkarīgajā uzņēmumā starpniecību.

30. Atbilstoši minētajai plašajai interpretācijai *GrEStG* 6.a panta ceturtajā teikumā paredzētajiem dalības ilgumiem nozīme ir tikai, ciktāl tie arī pēc reorganizācijas var tik ievēroti. Apvienojot atkarīgu sabiedrību ar dominējošo uzņēmumu, var tikt ievērots tikai dalības ilgums pirms apvienošanās, jo pēc apvienošanās darbības veikšanas dominējošā uzņēmuma dalība atkarīgās sabiedrības kapitālā izbeidzas. Tomēr *GrEStG* 6.a pantā paredzētā nodokļu priekšrocība tiek piešķirta, ja dalības ilgums pēc apvienošanās nevar tikt ievērots tieši pašas apvienošanās dēļ. Šī interpretācija ir attiecināma arī uz citām reorganizācijas darbībām, kas paredzētas *GrEStG* 6.a panta pirmajā teikumā.

C. Uzdotā jautājuma būtiskums strīda pamatlietā atrisināšanai

31. Iesniedzējtiesa uzskata, ka uz *A-Brauerei* veikto *T-GmbH* pārņemšanu *GrEStG* 6.a pants ir attiecināms un ka līdz ar to tā ir jāatbrīvo no nekustamā īpašuma iegādes nodokļa. Proti, reorganizācijas procesā ir piedalījušās *A-Brauerei* kā dominējošais uzņēmums un *A-Brauerei* pārņemtā *T-GmbH* kā atkarīgā sabiedrība. *A-Brauerei* veic saimniecisko darbību, un tai vairāk nekā piecus gadus pirms apvienošanās ar pārņemšanu ir piederējušas visas *T-GmbH* kapitāldaļas. Turklāt dalības ilgums pēc apvienošanās nevar tikt ievērots tieši pašas apvienošanās dēļ.

32. Tomēr šī tiesa vaicā, vai šis atbrīvojums no nodokļa ir jākvalificē kā "valsts atbalsts" LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

33. Tā atgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru valstu tiesām valsts atbalsta jomā var tikt nodoti strīdi, liekot tām interpretēt un piemērot LESD 107. panta 1. punktā minēto jēdzienu "atbalsts", jo īpaši lai noskaidrotu, vai kāds valsts pasākums ir ticis īstenots, neievērojot LESD 108. panta 3. punktā noteikto iepriekšējās kontroles procedūru.

34. Iesniedzējtiesa precizē, ka tad, ja šis atbrīvojums no nodokļa būtu jāatzīst par "valsts atbalstu", *GrEStG* 6.a pants kļūtu nepiemērojams un revīzijas sūdzības tiesvedība būtu apturama līdz brīdim, kad Komisija pieņemtu lēmumu par šā atbalsta saderību ar iekšējo tirgu. Pretējā gadījumā Nodokļu administrācijas iesniegtā revīzijas sūdzība būtu noraidāma kā nepamatota un *A-Brauerei* varētu saņemt minēto atbrīvojumu no nodokļa.

35. Jo īpaši iesniedzējtiesa interesējas par *GrEStG* 6.a pantā paredzētās nodokļu priekšrocības selektivitāti.

36. Šajos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) ir nolēmusi apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo 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 juridiskās darbības un piecus gadus pēc tās?"

V. Tiesvedība Tiesā

37. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesas kancelejā ir reģistrēts 2017. gada 21. jūnijā.

38. Rakstveida apsvērumus ir iesniegušas *A-Brauerei*, Vācijas valdība, kā arī Eiropas Komisija.

39. 2018. gada 11. jūnija tiesas sēdē apsvērumu uzklausīšanai piedalījās *A-Brauerei*, Vācijas valdības un Komisijas pārstāvji.

VI. Vērtējums

40. Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai LESD 107. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka par "valsts atbalstu" ir atzīstama tāda nodokļu priekšrocība kā pamatlietā aplūkojamā, kura paredz atbrīvot no nekustamā īpašuma iegādes nodokļa reorganizāciju sabiedrību grupas ietvaros, konkrētajā gadījumā apvienošanos, kurā piedalās dominējošs uzņēmums un atkarīga sabiedrība, ar nosacījumu, ka dominējošajam uzņēmumam ir jāpieder vismaz 95 % daļu atkarīgajā sabiedrībā pēdējos piecos gados pirms reorganizācijas un principā arī piecus gadus pēc tās.

41. Atbilstoši LESD 107. panta 1. punktam, ja vien Līgumos nav paredzēts citādi, ar iekšējo tirgu nav saderīgs nekāds atbalsts, ko piešķir dalībvalstis vai ko jebkādā citā veidā piešķir no valsts līdzekļiem un kas rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus, dodot priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai, ciktāl tāds atbalsts iespaido tirdzniecību starp dalībvalstīm.

42. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, lai LESD 107. panta 1. punkta izpratnē tiktu atzīts "valsts atbalsts", ir jābūt izpildītiem visiem šajā normā paredzētajiem nosacījumiem [13].

43. Ar izskatāmo lietu saistītās grūtības ir par selektivitātes nosacījumu [14].

44. Iesniedzējtiesa, *A-Brauerei* un Vācijas valdība uzskata, ka pamatlietā aplūkojamais atbrīvojums no nodokļiem neatbilst šim nosacījumam un ka līdz ar to šo atbrīvojumu nevar uzskatīt par "valsts atbalstu". Komisija aizstāv pretēju viedokli.

45. Līdzīgi iesniedzējtiesas, *A-Brauerei* un Vācijas valdības aizstāvētajam viedoklim es uzskatu, ka šis atbrīvojums no nodokļiem nav selektīvs. Šī selektivitātes neesamība ir izsecināma, piemērojot parasto selektivitātes analīzes metodi, kas ir balstīta uz jēdzienu "vispārēja pieejamība" (C sadaļa), kā arī piemērojot atsauces ietvara metodi, neskatoties uz tās piemērošanas grūtībām (D sadaļa).

46. Tomēr vispirms es vēlos uzsvērt to izšķirošo nozīmi, kāda selektivitātes nosacījuma interpretēšanai ir nodokļu jomā (A sadaļa), kā arī selektivitātes analīzes metodes izvēles sistēmisko nozīmi (B sadaļa).

A. Par selektivitātes nosacījuma izšķirošo nozīmi nodokļu jomā

47. Selektivitātes nosacījums ir izšķirošs atzīšanā par "valsts atbalstu" nodokļu jomā, jo nodokļu pasākums, kas veido diferenciāciju starp saimnieciskās darbības subjektiem, parasti atbilst *pārējiem* šādas atzīšanas nosacījumiem.

48. Atzīšana par "valsts atbalstu" LESD 107. panta 1. punkta izpratnē ir atkarīga no sešiem nosacījumiem [15]. Pirmkārt, valsts pasākumam ir jābūt tādam, kas uzņēmumam rada priekšrocību. Otrkārt, šai priekšrocībai jābūt selektīvai. Treškārt, minētajai priekšrocībai ir jābūt saistāmai ar valsti. Ceturtkārt, tai ir jātiek finansētai no valsts līdzekļiem. Piektkārt, pasākumam ir jāietekmē tirdzniecība starp dalībvalstīm. Sestkārt, šim pasākumam ir jābūt tādam, ar ko tiek izkropļota konkurence vai tiek radīti tās izkropļojuma draudi.

13 Skat. it īpaši spriedumus, 2015. gada 4. jūnijs, Komisija/*MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:362, 46. un 47. punkts); 2015. gada 16. jūlijs, *BVVG* (C-39/14, EU:C:2015:470, 23. un 24. punkts), kā arī 2016. gada 18. februāris, Vācija/Komisija (C-446/14 P, nav publicēts, EU:C:2016:97, 21. un 22. punkts).

14 Padziļinātu analīzi par selektivitātes jēdziena attīstību un interpretāciju Tiesas judikatūrā skat. Piernas López, J. J., *The Concept of State Aid Under EU Law*, Oxford University Press, Oksforda, 2015, 103.–150. lpp.

15 Tiesas klasiskajā judikatūrā daži no šiem nosacījumiem ir sagrupēti kopā, tādējādi identificējot četrus jēdziena "valsts atbalsts" elementus. Pirmkārt, ir jābūt runai par valsts iejaukšanos vai iejaukšanos ar valsts līdzekļiem. Otrkārt, šai iejaukšanās ir jābūt tādai, kas var ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm. Treškārt, ar to ir jāsniedz selektīva priekšrocība labuma guvējam no tās. Ceturtkārt, tai ir jābūt tādai, ar ko tiek izkropļota konkurence vai tiek radīti tās izkropļojuma draudi. Skat. it īpaši spriedumus, 2017. gada 18. maijs, *Fondul Proprietatea* (C-150/16, EU:C:2017:388, 13. punkts), kā arī 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 37. punkts).

49. Trīs no šiem sešiem nosacījumiem gandrīz droši izpildās ar jebkādu valsts pasākumu, kas paredz nodokļu priekšrocību, kā tas ir pamatlietā aplūkojamā atbrīvojuma no nodokļa gadījumā.

50. Vispirms, tāds atbrīvojums no nodokļa piešķir *priekšrocību* nodokļu maksātājiem, kuriem tas ir piemērojams, atbrīvojot tos no izmaksām, proti, no *GrEStG* 1. pantā noteiktā nekustamā īpašuma iegādes nodokļa pamatlietā.

51. Tālāk, nodokļu priekšrocība parasti ir noteikta ar normatīvu pasākumu, kāds ir *GrEStG* 6.a pants pamatlietā. Tātad prasība par *saistību ar valsti* ir uzskatāma par izpildītu [16].

52. Visbeidzot, Tiesa jau sen ir nospriedusi, ka nodokļu priekšrocības ieviešana nozīmē *valsts līdzekļu* izmantošanu, pat ja nepastāv tieša tādu līdzekļu nodošana, ņemot vērā, ka tādas priekšrocības pamatā ir dalībvalsts atteikšanās no nodokļu ieņēmumiem, ko tā parastā gadījumā būtu iekasējusi [17].

53. Pārējie trīs nosacījumi, kuri ir saistīti ar ietekmi uz *tirdzniecību* starp dalībvalstīm un *konkurences* kropļošanas risku, praksē ļoti bieži būs izpildīti, ja uz attiecīgo pasākumu nav attiecināma *de minimis* regula [18] vai Komisijas lēmumu pieņemšanas prakse par pasākumiem, kuriem ir vienīgi vietēja mēroga ietekme [19].

54. Proti, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ir nevis jāpierāda, ka attiecīgais atbalsts patiešām ietekmē tirdzniecību starp dalībvalstīm un faktiski izkropļo konkurenci, bet tikai jāpārbauda, vai šis atbalsts var ietekmēt šo tirdzniecību un izkropļot konkurenci [20].

55. Jo īpaši, ja kādas dalībvalsts piešķirts atbalsts nostiprina kāda uzņēmuma stāvokli attiecībā pret citiem konkurējošiem uzņēmumiem tirdzniecībā starp dalībvalstīm, ir jāuzskata, ka atbalsts ir ietekmējis minēto tirdzniecību, un nav nepieciešams, lai atbalstu saņemošais uzņēmums pats piedalītos tirdzniecībā starp dalībvalstīm [21].

56. Turklāt nepastāv slieksnis vai procentuāla robeža, kuru nesasniedzot var uzskatīt, ka tirdzniecība starp dalībvalstīm netiek ietekmēta. Proti, atbalsta salīdzinošais nenozīmīgums vai atbalsta saņēmēja uzņēmuma salīdzinoši pieticīgais lielums *a priori* neizslēdz iespējamību, ka tirdzniecība starp dalībvalstīm var tikt ietekmēta [22].

16 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2013. gada 19. decembris, *Association Vent De Colère*! u.c. (C-262/12, EU:C:2013:851, 17. un 18. punkts), kā arī 2017. gada 13. septembris, *ENEA* (C-329/15, EU:C:2017:671, 21. un 22. punkts).

17 Skat. it īpaši spriedumus, 1994. gada 15. marts, *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, 14. punkts); 2000. gada 19. septembris, Vācija/Komisija (C-156/98, EU:C:2000:467, 26.–28. punkts), kā arī 2005. gada 15. decembris, Itālija/Komisija (C-66/02, EU:C:2005:768, 76.–81. punkts).

18 Skat. it īpaši Komisijas Regulu (ES) Nr. 1407/2013 (2013. gada 18. decembris) par Līguma par Eiropas Savienības darbību 107. un 108. panta piemērošanu *de minimis* atbalstam (OV 2013, L 352, 1. lpp.). Precizēšu, ka uz tādas regulas piemērojamību Tiesai iesniegtajos lietas materiālos nav norādīts.

19 Skat. Komisijas paziņojumu par valsts atbalsta jēdzienu, Nr. 196 un 197.

20 Skat. it īpaši spriedumus, 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* u.c. (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 78. punkts); 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa et Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 51. punkts), kā arī 2017. gada 27. jūnijs, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 78. punkts).

21 Skat. it īpaši spriedumus, 2005. gada 15. decembris, Itālija/Komisija (C-66/02, EU:C:2005:768, 117. punkts); 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* u.c. (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 79. un 80. punkts), kā arī 2015. gada 19. marts, *OTP Bank* (C-672/13, EU:C:2015:185, 55. un 56. punkts).

22 Skat. it īpaši spriedumus, 1990. gada 21. marts, Beļģija/Komisija (C-142/87, EU:C:1990:125, 43. punkts); 2005. gada 21. jūlijs, *Xunta de Galicia* (C-71/04, EU:C:2005:493, 41. punkts), kā arī 2008. gada 17. jūlijs, *Essent Netwerk Noord* u.c. (C-206/06, EU:C:2008:413, 76. punkts).

57. Kas attiecas uz nosacījumu par konkurences izkropļošanu, ir ticis precizēts, ka atbalsts, ar ko uzņēmumu paredzēts atbrīvot no izmaksām, kādas tam parastā gadījumā būtu jāsedz tā ikdienas pārvaldības vai parastās darbības ietvaros, principā rada konkurences nosacījumu izkropļojumu [23]. Šajā ziņā Tiesa jau ir nospriedusi, ka nodokļu priekšrocība, ja tā attiecīgajiem saimnieciskās darbības subjektiem piešķir ekonomisku priekšrocību, var radīt konkurences izkropļojumu [24].

58. Tas, vai šie divi nosacījumi ir izpildīti pamatlietas īpašajā kontekstā, ir jāpārbauda iesniedzējtiesai. Katrā ziņā man šķiet, ka nav tikpat kā nekādu šaubu, ka neatkarīgi no šā strīda aplūkojamais atbrīvojums var tikt piemērots pie tādiem faktiskajiem apstākļiem, kad abi šie nosacījumi patiešām būs izpildīti.

59. No iepriekš minētā izriet, ka *GrEStG* 6.a pantā paredzētais atbrīvojums no nodokļa principā atbilst pirmajiem pieciem nosacījumiem atzīšanai par "valsts atbalstu". Tātad šā atbrīvojuma atzīšana par "valsts atbalstu" galvenokārt būs atkarīga no tā iespējami selektīvā rakstura. Runājot vispārīgāk, tieši šā iemesla dēļ selektivitātei ir izšķiroša nozīme atzīšanā par "valsts atbalstu" nodokļu jomā.

60. Tieši ievērojot šo selektivitātes nosacījuma izšķirošo nozīmi nodokļu jomā, ir jāuzsver, cik sistēmiski nozīmīga ir selektivitātes analīzes metodes izvēle.

B. Par selektivitātes analīzes metodes izvēles sistēmisko nozīmību un par vispārējas pieejamības un diskriminācijas kritēriju nošķiršanu

61. Kā esmu norādījis šo secinājumu ievadā, Tiesas judikatūru raksturo divu materiālās selektivitātes analīzes metožu līdzāspastāvēšana, no kurām pirmā ir balstīta uz vispārējas pieejamības kritēriju (parastā analīzes metode), bet otrā – uz diskrimināciju (atsauces ietvara metode).

62. Praksē šīm divām metodēm ir atšķirīga ietekme gan *materiāltiesiskajā* ziņā, proti, attiecībā uz valsts atbalsta disciplīnas piemērošanas jomu, gan *formālajā* ziņā, proti, attiecībā uz nepieciešamo analīzes kvalitāti, lai konstatētu valsts atbalsta esamību.

63. Pirmām kārtām, kas attiecas uz materiāltiesisko ietekmi, atsauces ietvara metode, kas ir balstīta uz jēdzienu "diskriminācija" [25], vedina noskaidrot *jebkādas* dalībvalstu īstenotas *diferenciācijas* leģitimitāti nodokļu jomā.

64. Salīdzinājumam – parastā analīzes metode ierobežo veicamās valsts atbalsta pārbaudes apjomu *vienīgi ar diferenciāciju, kas nav vispārēji pieejama*, proti, ar diferenciāciju, no kuras labumu gūt nevar visi valsts teritorijā esošie uzņēmumi.

65. Lai gan šie divi jēdzieni teorētiski var šķist līdzīgi, tie tomēr ir ar ievērojami atšķirīgu piemērojamību praksē.

23 Skat. spriedumus, 2009. gada 30. aprīlis, Komisija/Itālija un *Wam* (C-494/06 P, EU:C:2009:272, 54. punkts); 2017. gada 27. jūnijs, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 80. punkts), kā arī 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 66. punkts).

24 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2005. gada 3. marts, *Heiser* (C-172/03, EU:C:2005:130, 55. punkts), un 2009. gada 17. novembris, *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709, 53. punkts).

25 Skat. spriedumus, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 53. 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, 54. punkts), kā arī 2018. gada 28. jūnijs, *Andres* /Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 83. punkts). Šajā sakarā skat. arī 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. gada 1. februāris.

66. Ņemot galēju piemēru, pasākums, ar ko tiek paredzētas progresīvas nodokļu likmes, kas tiek noteiktas atkarībā no ienākumu līmeņa, nepārprotami ir vispārējs pasākums saskaņā ar parasto analīzes metodi, jo iespējams saņemt vislabvēlīgākās nodokļu likmes ir ikvienam uzņēmumam. Savukārt saskaņā ar atsauces ietvara metodi vislabvēlīgākās nodokļu likmes ir tāda diferenciācija, kas ir atzīstama par pieļaujamu vai nu salīdzināmības neesamības dēļ (otrais posms), vai arī tādēļ, ka pastāv attaisnojums, kas ir pamatots ar konkrētā režīma raksturu vai vispārējo sistēmu (trešais posms).

67. Lai būtu pilnīgi skaidrs – es, protams, neuzskatu, ka atsauces ietvara metode automātiski novestu pie progresīvo nodokļu likmju atzīšanas par "selektīvām"[26], bet uzskatu, ka šī metode ietver šādu iespēju, jo tā noved pie interesēšanās par to pasākumu likumību, kuri tiek atstāti ārpus parastās analīzes metodes. Šis valsts atbalsta disciplīnas paplašināšanas risks jo īpaši varētu attiekties uz pasākumiem, kas ir līdzīgi tiem, kurus Tiesa agrāk definējusi kā "vispārējus"[27].

68. Citiem vārdiem, diskriminācijas testa izvērtējuma joma ir ievērojami plašāka nekā vispārējās pieejamības testa izvērtējuma joma. Proti, diskriminācijas tests principā ir piemērojams *ikvienam* diferenciācijas kritērijam, jo īpaši nodokļu jomā[28].

69. Salīdzinājumam – vispārējās pieejamības tests attiecas tikai uz tiem diferenciācijas kritērijiem, ar kuriem noteiktiem uzņēmumiem vai noteiktiem ražojumiem tiek neatgriezeniski liegts saņemt attiecīgo priekšrocību. Tas tā jo īpaši nav gadījumā ar diferenciāciju, kuras pamatā ir tādu juridisko instrumentu izmantošana kā, piemēram, pamatlietā aplūkojamais ar *GrEStG* 6.a pantu ieviestais atbrīvojums. Tādējādi saskaņā ar parastās analīzes metodi šis atbrīvojums no nodokļa ir vispārējs pasākums, jo ikvienam uzņēmumam ir atļauts strukturēt savu darbību sabiedrību grupā un, attiecīgā gadījumā, veikt kādu no *GrEStG* 6.a pantā paredzētajām reorganizācijas darbībām[29].

70. Tomēr šāds atbrīvojums var tikt atzīts par "selektīvu", piemērojot atsauces ietvara metodi, ja to izlemt tiesīgā struktūra (Komisija, Vispārējā tiesa, Tiesa vai valsts tiesa) uzskata, ka no tā izrietošo atšķirīgo attieksmi nevar pamatot ar salīdzināmības neesamību[30] vai attaisnojuma esamību[31].

71. Vēl viens veids, kā izskaidrot šo divu pieeju piemērojamības atšķirības, ir noskaidrot brīdi, kurā tiek izvērtēta priekšrocības selektivitāte. Saskaņā ar parasto analīzes metodi, kas ir balstīta idejā par pieejamību, selektivitāte tiek novērtēta, *pirms* uzņēmums pieņem lēmumu, kas tam ļauj saņemt kādu priekšrocību, piemēram, par ieguldījumiem, par darbinieka pieņemšanu darbā vai par reorganizāciju sabiedrību grupas ietvaros. Atbilstoši šai pirmajai pieejai priekšrocība nav selektīva, ja šīs priekšrocības rīcību var veikt ikviens uzņēmums[32].

26 Šajā ziņā jānorāda, ka Komisijas paziņojuma par valsts atbalsta jēdzienu 139. punktā ir precizēts, ka ienākuma nodokļa progresīvais raksturs un tā ienākumu pārdales mērķis var būt pamatā attaisnojumam ar konkrētā regulējuma raksturu un vispārējo sistēmu. Skat. arī šo secinājumu 187. punktu.

27 Skat. šo secinājumu 95.–97. punktu.

28 Kā esmu norādījis šo secinājumu 47.–60. punktā, nodokļu jomā pārējie LESD 107. panta 1. punktā paredzētie nosacījumi parasti tiek izpildīti.

29 Skat. šo secinājumu 89.–116. punktu.

30 Skat. šo secinājumu 141.–179. punktu.

31 Skat. šo secinājumu 180.–195. punktu.

32 Šajā sakarā skat. Nicolaides, P., "Excessive Widening of the Concept of Selectivity", *European State Aid Law Quarterly*, 2017, 1. sēj., 62.–72. lpp., 70. lpp.: "[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, etc., *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" (mans izcēlums). Tajā pašā nozīmē skat. 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, 8. sēj., Nr. 5, 311.–313. lpp., 313. lpp.: "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."

72. Un otrādi, atsauces ietvara metode vedina novērtēt selektivitāti *pēc* tāda lēmuma pieņemšanas, salīdzinot to uzņēmumu situāciju, kuri faktiski saņem priekšrocību – jo tie ir mērķtiecīgi rīkojušies –, ar to uzņēmumu situāciju, kuri tādu nesaņem – jo tie nav šādi rīkojušies. Ir acīmredzami, ka ar šo otro pieeju valsts atbalsta disciplīnai tiek pieskaitīts liels skaits nodokļu diferenciāciju, kuras iepriekš ir tikušas izslēgtas no pirmās pieejas [33].

73. Rezumējot – atsauces ietvara metodei ir tendence pārveidot valsts atbalsta disciplīnu *vispārējā diskriminācijas testā*, aptverot ikvienu diferenciācijas kritēriju, un tādējādi tā aicina pārskatīt visas dalībvalstu nodokļu sistēmas, ciktāl šīs sistēmas tiek strukturētas ap diferenciācijām [34]. Šā testa stingrību vēl vairāk pastiprina ierobežojumi attiecībā uz tiem mērķiem, uz kādiem ir pieļaujams atsaukties kā salīdzināšanas [35], tā attaisnošanas stadijā [36].

74. Tomēr tādā jomā kā nodokļi, kas ir cieši jo cieši saistīta ar dalībvalstu suverenitāti, kura Savienības līmenī nav vai tikpat kā nav saskaņota un kura rada tādus delikātus politiskus jautājumus kā vienlīdzīgi nodokļi vai nodokļu progresivitāte, ir pamatoti vaicāt, vai mazāk traucējošas analīzes metodes izmantošana, kas ir balstīta uz jēdzienu "vispārēja pieejamība", tomēr nav piemērotāka.

75. Šajā ziņā atgādināšu, ka atbilstoši LESD 107. panta 2. un 3. punktam atbalsta pasākumu saderības ar iekšējo tirgu izvērtēšana ir ekskluzīvā Komisijas kompetencē [37].

76. Izņemot LESD 107. panta 2. punktā minētos gadījumus, kuru praktiskā nozīme ir samazināta to specifiskuma dēļ, Komisijai šajā ziņā ir plaša novērtējuma brīvība, kuras īstenošanai ir jāveic sarežģīti ekonomiska un sociāla rakstura vērtējumi [38]. Tādējādi, lai gan Komisijai vienmēr ir pienākums izlemt par tās kontrolētā valsts atbalsta saderību ar kopējo tirgu, pat ja šis atbalsts Komisijai nav ticis paziņots, Komisijas pienākumos neietilpst atzīt tāda nepaziņota atbalsta saderību ar kopējo tirgu [39]. Turklāt saistībā ar atkāpēm no vispārējā principa par valsts atbalsta nesaderību ar kopējo tirgu LESD 107. panta 2. un 3. punkts ir jāinterpretē šauri [40].

77. Ņemot vērā Komisijas ekskluzīvo kompetenci un plašo novērtējuma brīvību attiecībā uz atbalsta saderību ar iekšējo tirgu, valsts atbalsta disciplīnas piemērošanas jomas paplašināšana ar atsauces ietvara metodes palīdzību piešķirtu Komisijai tiesības "novienādot" valstu nodokļu sistēmas, pieprasot atcelt diferenciācijas, kas pamatoti noteiktas sociālu, ekonomisku, vides vai citu iemeslu dēļ [41].

33 Skat. it īpaši Nicolaides, P., minēts iepriekš, 72. lpp., kā arī Derenne, J., minēts iepriekš, 313. lpp.

34 Ikviena nodokļu politika ir balstīta uz diferencēšanu atkarībā no sociālajiem, ekonomiskajiem, vides vai citiem attiecīgās valsts sasniedzamajiem mērķiem. Šī nodokļu diferenciācija var izpausties kā atbrīvojumi no nodokļa, nodokļu atskaitījumi, nodokļu atlaides vai arī kā diferencētas (tostarp progresīvas) nodokļu likmes.

35 Skat. šo secinājumu 149.–159. punktu.

36 Skat. šo secinājumu 180.–186. punktu.

37 Skat. it īpaši spriedumus, 2013. gada 21. novembris, *Deutsche Lufthansa* (C-284/12, EU:C:2013:755, 28. punkts); 2016. gada 19. jūlijs, *Kotnik* u.c. (C-526/14, EU:C:2016:570, 37. punkts); 2016. gada 26. oktobris, *DEI* un Komisija/*Alouminion tis Ellados* (C-590/14 P, EU:C:2016:797, 96. punkts), kā arī 2017. gada 18. maijs, *Fondul Proprietatea* (C-150/16, EU:C:2017:388, 42. punkts).

38 Skat. it īpaši spriedumus, 2006. gada 23. februāris, *Atzeni* u.c. (C-346/03 un C-529/03, EU:C:2006:130, 84. punkts); 2016. gada 8. marts, Grieķija/Komisija (C-431/14 P, EU:C:2016:145, 68. punkts), kā arī 2016. gada 19. jūlijs, *Kotnik* u.c. (C-526/14, EU:C:2016:570, 38. punkts). Skat. arī Bacon, K., *European Union Law of State Aid* (Oxford University Press, Oksforda, 2013, 2. izdevums), 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 Skat. it īpaši spriedumus, 2002. gada 26. septembris, Spānija/Komisija (C-351/98, EU:C:2002:530, 75. punkts); 2003. gada 13. februāris, Spānija/Komisija (C-409/00, EU:C:2003:92, 94. punkts), kā arī 2004. gada 29. aprīlis, Itālija/Komisija (C-91/01, EU:C:2004:244, 44. punkts).

40 Skat. it īpaši spriedumus, 2003. gada 30. septembris, Vācija/Komisija (C-301/96, EU:C:2003:509, 66., 71., 106. un 131. punkts); 2006. gada 23. februāris, *Atzeni* u.c. (C-346/03 un C-529/03, EU:C:2006:130, 79. punkts), kā arī 2010. gada 14. oktobris, *Nuova Agricast* un *Cofra* /Komisija (C-67/09 P, EU:C:2010:607, 74. punkts).

41 Kā esmu norādījis šo secinājumu 47.–60. punktā, pārējie LESD 107. panta 1. punktā paredzētie nosacījumi principā nodokļu jomā ir izpildīti, jo kādas nodokļu diferenciācijas atzīšana par "valsts atbalstu" galvenokārt ir atkarīga no tās selektivitātes. Līdz ar to selektivitātes nosacījuma interpretācija lielā mērā noteiks Komisijai piešķirto "novienādošanas" tiesību apjomu attiecībā uz valstu nodokļu režīmiem.

78. Tādu pilnvaru piešķiršana Komisijai, manā ieskatā, būtu grūti saskaņojama ar dalībvalstu autonomijas principu nodokļu jomā. Proti, saskaņā ar Tiesas judikatūru, tā kā šajā jomā nav Savienības tiesiskā regulējuma, dalībvalstīm ir nodokļu kompetence noteikt nodokļu bāzes un nodokļu maksājumu sadali atkarībā no dažādiem ražošanas faktoriem un dažādām tautsaimniecības nozarēm [42].

79. Citiem vārdiem, tas nav Komisijas uzdevums valsts atbalsta aizliegšanas ietvaros pieņemt lēmumu par katru atšķirīgo attieksmi, kas izriet no katras dalībvalsts definētā nodokļu sloga sadalījuma.

80. Tāpat arī ir apšaubāms, vai atsauces ietvara metodes izmantošana *de facto* piespiestu dalībvalstis atbilstoši LESD 108. panta 3. punktam paziņot Komisijai lielāko daļu no saviem valsts pasākumiem nodokļu politikas jomā, jo īpaši tos, ar kuriem tiek veidots dalībvalstu ikgadējais budžets, vai tos, kas ir pieejami ikvienam uzņēmumam, kāds ir pamatlietā aplūkojamais atbrīvojums no nodokļa.

81. Salīdzinājumam, klasiskās analīzes metodes izmantošana, kas ir balstīta uz vispārējas pieejamības kritēriju, ļauj pārorientēt valsts atbalsta disciplīnu un vispirms jau Komisijas rīcību attiecībā uz konkurencei visvairāk kaitējošajiem pasākumiem iekšējā tirgū, proti, uz individuālo atbalstu un nozaru atbalstu [43]. Savukārt starpnozaru pasākumi šai disciplīnai būtu pakļaujami vienīgi gadījumā, kad ir pierādīts, ka tie ir netieši selektīvi un līdz ar to kaitējoši konkurencei iekšējā tirgū (izņēmums: "Gibraltārs" [44]).

82. Otrām kārtām, mani arī interesē tas, kādu ietekmi atsauces ietvara metode atstāj *formālajā* ziņā, proti, uz valsts atbalsta esamības konstatēšanai vajadzīgās analīzes kvalitāti, un tas tā ir turpmāk norādīto četru iemeslu dēļ. Jāatzīmē, ka šīs formālās grūtības ir identificētas arī doktrīnā [45].

83. Pirmkārt, atšķirībā no klasiskās analīzes metodes atsauces ietvara metode formāli ir strukturēta ap trīs secīgiem posmiem, kuru precīzais saturs ir neskaidrs [46].

84. Otrkārt, izskatāmās lietas īpašajā kontekstā šīs metodes piemērošana, manuprāt, rada daudzas grūtības, kuras lielā mērā izskaidro šo secinājumu neparasto garumu. Šīs grūtības ir vēl jo ievērojamākas tāpēc, ka izskatāmajā lietā apskatāmais nodokļu regulējums ir samērā plaši izplatīts.

85. Treškārt, šai metodoloģijai ir tendence pārcelt diskusiju uz tādiem formāliem jautājumiem kā atbilstošā atsauces ietvara identificēšana. Nesenajā spriedumā *Andres*/Komisija [47] Tiesa, manuprāt, pamatoti nosprieda, ka Vispārējā tiesa bija pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā atbilstošā atsauces ietvara noteikšanas posmā. Tomēr, saskaroties ar šo formālo kļūdu, kas pielaista atsauces ietvara noteikšanas pirmajā posmā, Tiesai nebija iespējams izlemt jautājumu pēc būtības, proti, to, vai nodokļu priekšrocība, no kuras labumu netieši gūst grūtībās nonākuši uzņēmumi, ir selektīva vai nav.

42 Skat. it īpaši spriedumus, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 97. punkts), kā arī 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-236/16 un C-237/16, EU:C:2018:291, 38. punkts).

43 Jo īpaši es domāju problēmu ar lēmumiem nodokļu lietās ("tax rulings"), pateicoties kuriem atsevišķi uzņēmumi ir varējuši saņemt nodokļu priekšrocības, kas ieviestas "pēc pasūtījuma". Skat. Komisijas paziņojumu par valsts atbalsta jēdzienu, 169.–174. punkts.

44 Skat. šo secinājumu 98.–101. punktu.

45 Skat. it īpaši Peiffert, O., "Comparaison n'est pas raison: Pour une clarification du critère de sélectivité d'une aide d'État", *Revue Concurrences*, 2017, Nr. 3, 52.–63. lpp., 53. un 54. lpp.: "Neskatoties uz tiesvedību skaita pieaugumu šajā jomā, [Tiesas] un [Vispārējās tiesas] spriedumos, šķiet, reizēm tiek pacelts vairāk jautājumu, nekā sniegtas atbildes uz tiem. No tiesiskās noteiktības skatpunkta [selektivitātes nosacījuma] skaidrojums judikatūrā šķiet nepieciešamas vienmēr. Elementu, kas ar pārliecību ļauj atzīt pasākumu par neselektīvu, ir maz. Diskusija šķiet pārvietojusies uz "atsauces ietvaru", izejot no kura, būtu jāsalīdzina pret uzņēmumiem vērstā attieksme [..]. Vispārīgāk, judikatūra liecina par to, ka lūgumus sniegt prejudiciālus nolēmumus iesniedz tās valstu tiesas, kuras ir saskārušās ar būtiskām grūtībām, interpretējot selektivitātes nosacījumu, kas ir nepieciešams, lai piemērotu *standstill* [atturēšanās no jebkādas darbības] pienākumu pēc to pašu ierosmes."

46 Skat. šo secinājumu 121.–140. punktu (pirmais posms), 141.–179. punktu (otrais posms) un 180.–195. punktu (trešais posms).

47 Spriedums, 2018. gada 28. jūnijs (C-203/16 P, EU:C:2018:505). Šajā lietā bija runa par nodokļu režīmu, kas ietver vispārēju normu (zaudējumu pārnešana), atkāpi (zaudējumu pārnešanas daļēja vai pilnīga atteikšana akcionāru sastāva būtisku izmaiņu gadījumā) un atkāpi no atkāpes (zaudējumu pārnešana atkal kļūst iespējama gadījumā, ja būtiskās akcionāru sastāva izmaiņas ir paredzētas sabiedrības sanācijas nolūkos). Tiesa nosprieda, ka Vispārējā tiesa ir pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā, apstiprinot Komisijas analīzi, saskaņā ar kuru atsauces ietvaru veidoja viena pati atkāpe bez vispārējās normas.

86. Ceturtkārt, ir apšaubāms, vai ir lietderīgi uzspiest tik sarežģītu analīzi personām, kurām ir jāizvērtē atbalsta esamība valsts līmenī. Vispirms es šeit domāju valsts ierēdņus, kuriem ir pienākums paziņot Komisijai atbalsta pasākumus, un tad uzņēmumus, kuriem varētu būt jāatmaksā nelikumīgi piešķirtais atbalsts, un, visbeidzot, valsts tiesas, kurām ir jānovērš ar nelikumīgā atbalsta piešķiršanu radītais kaitējums [48]. Jānorāda, ka, izpildot tieši šo uzdevumu, iesniedzējtiesa ir vērsusies Tiesā ar izskatāmo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu [49].

87. Visu šo kā materiāltiesisko, tā formālo iemeslu dēļ es iesaku Tiesai ne tikai izskatāmajā lietā, bet arī vispārīgāk nodokļu jomā piemērot klasisko analīzes metodi, kas ir balstīta uz vispārējas pieejamības kritēriju.

88. Kā tas būs redzams no nākamās sadaļas, šīs klasiskās analīzes metodes piemērošana bez grūtībām ļauj secināt, ka *GrEStG* 6.a pantā noteiktais atbrīvojums no nodokļa nav selektīvs.

C. Par selektivitātes klasiskās analīzes metodes piemērošanu un par GrEStG 6.a pantā noteiktā atbrīvojuma no nodokļa kvalificēšanu par vispārēju pasākumu

89. LESD 107. pants aizliedz atbalstu, kas dod "priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai", tas ir, selektīvu atbalstu [50].

90. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru priekšrocības, kas izriet no vispārēji piemērojama pasākuma, kurš bez izšķirības ir piemērojams visiem saimnieciskās darbības subjektiem, nav valsts atbalsts LESD 107. panta 1. punkta izpratnē [51].

91. Atšķirībā no atsauces ietvara metodes, kuru es izvērtēšu nākamajā sadaļā, klasiskā analīzes metode ir balstīta nevis diskriminācijas idejā [52], bet *vispārējas pieejamības* idejā. Saskaņā ar šo pieeju selektīvs ir ikviens pasākums, kas dod priekšrocību, kura ir pieejama tikai "konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai", pārņemot LESD 107. panta 1. punkta formulējumu, kurā nav norāžu uz jēdzienu "diskriminācija".

92. Atbilstoši šai pieejai par "selektīvām" ir atzīstamas priekšrocības, kuras saņem vai nu tikai viens vai vairāki uzņēmumi vai uzņēmumu kategorijas, vai arī viena vai vairākas darbības nozares [53].

93. Tādējādi jēdziens "vispārējs pasākums" ir piemērojams vienīgi priekšrocībām, kas tiek piedāvātas visiem uzņēmumiem neatkarīgi no to darbības nozares, tas ir, starpnozaru priekšrocībām. Šādas priekšrocības principā ir jāuzskata par vispārējiem pasākumiem, ievērojot, ka priekšnoteikums tam ir, ka šīm priekšrocībām ir jābūt pieejamām visiem uzņēmumiem valsts teritorijā [54].

48 Skat. it īpaši spriedumus, 2013. gada 21. novembris, *Deutsche Lufthansa* (C-284/12, EU:C:2013:755, 28. punkts); 2016. gada 15. septembris, *PGE* (C-574/14, EU:C:2016:686, 31. punkts), kā arī 2017. gada 18. maijs, *Fondul Proprietatea* (C-150/16, EU:C:2017:388, 42. punkts).

49 Skat. šo secinājumu 33. un 34. punktu.

50 Skat. it īpaši spriedumus, 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 32. punkts), kā arī 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 41. punkts).

51 Skat. it īpaši spriedumus, 2012. gada 29. marts, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 39. punkts); 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-236/16 un C-237/16, EU:C:2018:291, 27. punkts), kā arī 2018. gada 28. jūnijs, *Lowell Financial Services*/Komisija (C-219/16 P, nav publicēts, EU:C:2018:508, 87. punkts).

52 Skat. šo secinājumu 63. punktu un zemsvītras piezīmē norādītās atsauces.

53 Kā piemērus nozaru atbalstam skat. spriedumus, 1999. gada 19. maijs, Itālija/Komisija (C-6/97, EU:C:1999:251, 17. punkts); 2005. gada 15. decembris, Itālija/Komisija (C-66/02, EU:C:2005:768, 96.–98. punkts) un *Unicredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774, 45.–49. punkts), kā arī 2016. gada 30. jūnijs, Beļģija/Komisija (C-270/15 P, EU:C:2016:489, 50.–53. punkts).

54 Skat. spriedumu, 2001. gada 8. novembris, *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 35. un 36. punkts).

94. Tomēr jēdziens "vispārējs pasākums" neprasa, lai attiecīgo starpnozaru priekšrocību visi uzņēmumi *saņemtu faktiski* (faktiskās pieejamības kritērijs), bet tikai to, lai visi uzņēmumi *to varētu saņemt* (pieejamības kritērijs)[55]. Tieši šeit ir nozīmīga pastāvīgā judikatūra, saskaņā ar kuru fakts, ka tikai tie nodokļu maksātāji, kas atbilst pasākuma piemērošanas nosacījumiem, var saņemt ar šo pasākumu sniegtās priekšrocības, pats par sevi šim pasākumam nevar piešķirt selektīvu raksturu[56]. Savukārt par "selektīvām" ir atzīstamas priekšrocības, no kuru saņemšanas neatgriezeniski ir izslēgti konkrēti uzņēmumi vai konkrētas tautsaimniecības nozares.

95. Tiesas judikatūrā ir atrodami vairāki vispārēju vai potenciāli vispārēju pasākumu piemēri. Proti, tāds nodokļu pasākums, kas nodokļu maksātājiem atļauj atskaitīt peļņu no saimniecisko līdzekļu pārdošanas, ar nosacījumu, ka tie iegādājas citus saimniecisko līdzekļu, ir atzīstams par "vispārēju"[57]. Tāpat fakts, ka samazinājums sociālā nodrošinājuma iemaksu apmērā tiek paredzēts vienīgi tiem uzņēmumiem, kas nodarbina fiziska darba strādniekus vai darbiniekus, kuru darba laika ilgums pārsniedz noteiktu stundu skaitu, nav pietiekams, lai secinātu, ka pastāv atbalsts[58].

96. Tiesa arī ir nospriedusi, ka par "vispārēju pasākumu" ir atzīstama valsts tiesību norma, kurā pie zināmiem nosacījumiem ir paredzēts, ka tiesvedība nodokļu lietās tiek izbeigta, ja tiek samaksāta summa, kas atbilst 5 % no prasības summas[59], vai valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts, ka ar kriminālprocesā par liela apmēra krāpšanu PVN jomā notikušu pārtraucošu darbību noilguma termiņš tiek pagarināts tikai par ceturtdaļu no tā sākotnējā ilguma[60].

97. Turklāt spriedumā *Netherlands Maritime Technology Association*/Komisija[61] Tiesa apstiprināja Komisijas lēmuma[62] spēkā esamību, ar kuru par "vispārēju pasākumu" bija atzīta tādas nodokļu priekšrocības piešķiršana, kura bija attiecināma tikai uz līzinga līguma ietvaros iegādātiem aktīviem.

98. Tam esot precizētam, starpnozaru priekšrocību nevar atzīt par "vispārēju pasākumu", ja tiek konstatēts, ka tā ir *netieši selektīva*, tas ir, kad, neraugoties uz tās šķietami vispārējo raksturu, konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētām tautsaimniecības nozarēm faktiski ir neatgriezeniski liegts saņemt šo priekšrocību.

99. Spriedumā Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste[63] Tiesa nosprieda, ka netieši selektīvas ir bijušas šķietami vispārējas nodokļu priekšrocības, kuras faktiski saņemt varēja tikai ārzonu sabiedrības. Līdzīgi spriedumā *GEMO* Tiesa konstatēja, ka netieši selektīvs ir pasākums, kas paredz kautķermeņu un kautuvju atkritumu bezmaksas savākšanu un iznīcināšanu, jo tāds pasākums dod labumu galvenokārt audzētājiem un kautuvēm, neraugoties uz to, ka dažkārt no tā labumu var gūt arī citas personas[64].

55 Faktiskas pieejamības kritērijā balstīta interpretācija novestu pie tā, ka par "selektīvu" būtu atzīstams ikviens ar nodokļiem saistīts pasākums, jo pēc definīcijas no tāda pasākuma labumu negūst visi uzņēmumi un ar to tikai tiek mēģināts ietekmēt to rīcību, piedāvājot nodokļu priekšrocību tiem, kuri rīkosies vēlamajā veidā. Tāda interpretācija būtu grūti saskaņojama ar dalībvalstu autonomijas principu nodokļu jomā (skat. šo secinājumu 78. punktu).

56 Skat. it īpaši spriedumus, 2012. gada 29. marts, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 42. punkts); 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), kā arī 2018. gada 28. jūnijs, *Andres*/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 94. punkts).

57 Skat. spriedumu, 2000. gada 19. septembris, Vācija/Komisija (C-156/98, EU:C:2000:467, 22. punkts). Konkrētais pasākums šajā lietā tomēr bija selektīvs, ciktāl tas paredzēja lielāku atskaitīšanas apmēru tādu sabiedrību jaunu kapitāldaļu iegādes gadījumā, kuru juridiskā adrese un vadība atradās jaunajās *Länder* vai Berlīnē un kurās bija vairāk nekā 250 nodarbināto ar darba līgumu (skat. šā paša sprieduma 23. punktu).

58 Skat. spriedumu, 1999. gada 17. jūnijs, Beļģija/Komisija (C-75/97, EU:C:1999:311, 28. punkts). Konkrētais pasākums šajā lietā tomēr bija selektīvs, jo tā saņēmēju loks bija skaidri ierobežots līdz atsevišķām darbības nozarēm (skat. šā paša sprieduma 29.–31. punktu).

59 Skat. spriedumu, 2012. gada 29. marts, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 39.–44. punkts).

60 Skat. spriedumu, 2015. gada 8. septembris, *Taricco* u.c. (C-105/14, EU:C:2015:555, 62. punkts).

61 Spriedums, 2016. gada 14. aprīlis (C-100/15 P, nav publicēts, EU:C:2016:254).

62 Komisijas Lēmums C(2012) 8252 *final* (2012. gada 20. novembris) par valsts atbalstu SA.34736 (2012/N) – Spānija – Aktīvu, kuri iegūti ar finanšu līzingu, izmaksu priekšlaicīga norakstīšana.

63 Spriedums, 2011. gada 15. novembris (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 103.–108. punkts).

64 Spriedums, 2003. gada 20. novembris (C-126/01, EU:C:2003:622, 35.–39. punkts).

100. Tieši to kaitīgās ietekmes uz konkurenci iekšējā tirgū dēļ šādas tieši vai netieši selektīvas priekšrocības ir pakļaujamas valsts atbalsta disciplīnai. Turpretim priekšrocības, kas ir pieejamas visiem uzņēmumiem, nerada šādas pret konkurenci vērstas sekas, un līdz ar to nav pamata tās pakļaut valsts atbalsta disciplīnai.

101. Tātad saskaņā ar šo pastāvīgo judikatūru ir jāpārbauda, vai *GrEStG* 6.a pantā paredzētais atbrīvojums no nodokļa *tieši vai netieši* piešķir priekšrocību, kuras saņemšana konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētām tautsaimniecības nozarēm neatgriezeniski ir liegta.

102. Manuprāt, tikpat kā nav nekādu šaubu, ka šis atbrīvojums no nodokļa ir vispārējs pasākums iepriekš precizētajā nozīmē, proti, pasākums, kas ir pieejams visiem uzņēmumiem neatkarīgi no to darbības nozares.

103. Proti, kā to paskaidrojusi Vācijas valdība, šīs nodokļu priekšrocība nav piemērojama, pirmkārt, tikai uzņēmumiem, kas savu darbību veic konkrētā nozarē, vai noteikta veida ražojumiem, un tā ir attiecināma uz visiem uzņēmumiem neatkarīgi no to darbības mērķa. Otrkārt, *GrEStG* 6.a pantā nav izvirzīti nekādi nosacījumi attiecībā uz uzņēmuma juridisko formu, uzņēmuma lielumu vai uzņēmuma juridiskās adreses atrašanās vietu. Treškārt, šajā tiesību normā minētās reorganizācijas darbības norisinās visās darbības nozarēs.

104. Šo argumentāciju pastiprina Vācijas likumdevēja griba, pieņemot *GrEStG* 6.a pantu, kādu to ir identificējusi *A-Brauerei*, proti, atvieglot uzņēmumu pārstrukturēšanu, lai novērstu atsevišķus šķēršļus, kas kavē ekonomikas izaugsmi [65]. Tādējādi Vācijas likumdevēja nodoms ir bijis sekmēt Vācijas ekonomikas izaugsmi *vispār*, nevis kādas atsevišķas nozares izaugsmi. Manuprāt, nav pamata piemērot valsts atbalsta disciplīnu tādiem pasākumiem.

105. Piebildīšu, ka atbilstoši savai uzņēmējdarbības stratēģijai ikvienam uzņēmumam ir atļauts izkārtot savu darbību sabiedrību grupas ietvaros un, attiecīgā gadījumā, veikt kādu no *GrEStG* 6.a pantā minētajām reorganizācijas darbībām.

106. Nesaskatu nevienu iemeslu, kādēļ šajā gadījumā būtu piemērojama atšķirīga attieksme nekā gadījumā ar iepriekš minēto nodokļu priekšrocību, kas tika piešķirta tikai par aktīviem, kuri iegādāti līzinga līguma ietvaros. Tieši tāpat ikvienam uzņēmumam bija atļauts strukturēt aktīvu iegādi, noslēdzot līzinga līgumu. Šajā ziņā pamatojums, kas ir vedinājis Komisiju izslēgt šīs priekšrocības selektīvo raksturu, manā ieskatā, ir pilnībā pārnesams uz izskatāmajā lietā aplūkojamo atbrīvojumu no nodokļa [66].

107. Citiem vārdiem, kā līzinga līgumi, tā sabiedrību grupas ir juridiski instrumenti, kas pieejami visiem uzņēmumiem un visām saimnieciskajām darbībām tādējādi, ka ar to izmantošanu saistīta nodokļu priekšrocība ir vispārējs pasākums.

108. Jānorāda arī, kā to pamatoti darījusi Vācijas valdība, ka *GrEStG* 6.a pants neparedz atšķirību starp valsts vietējiem uzņēmumiem un citās dalībvalstīs reģistrētiem uzņēmumiem. Turklāt saskaņā ar šo tiesību normu atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams arī par kādas dalībvalsts tiesību aktos paredzētām "atbilstošām reorganizācijām".

65 Likumprojekts par ekonomikas izaugsmes paātrināšanu ("Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums"), Deutscher Bundestag, dokuments 17/15, 21. lpp. *A-Brauerei* rakstveida apsvērumu 10. pielikums.

66 Skat. spriedumu, 2016. gada 14. aprīlis, *Netherlands Maritime Technology Association*/Komisija (C-100/15 P, nav publicēts, EU:C:2016:254, 23. punkts): "Vispirms Komisija ir norādījusi, ka šis pasākums bija piemērojams visām sabiedrībām, kurām Spānijā bija jāmaksā ienākuma nodoklis, bez izšķirības atkarībā no to darbības nozarēm, reģistrācijas vietas, to lieluma vai to juridiskā statusa. Tas, ka minētais pasākums bija piemērojams vienīgi attiecībā uz aktīviem, kas iegādāti uz līzinga līguma pamata, nenozīmēja selektīvu priekšrocību, jo ar līzinga līgumiem varēja tikt finansēti jebkāda veida aktīvi, kurus var izmantot visu darbības nozaru un jebkāda lieluma sabiedrības. Tāpat Komisija ir atzīmējusi, ka saskaņā ar Spānijas iestāžu norādīto paziņotais pasākums bija piemērojams kā attiecībā uz Spānijā, tā arī attiecībā uz citās dalībvalstīs izgatavotiem aktīviem." Skat. arī Lēmumu C(2012) 8252 *final*, 26.–36. punkts.

109. Līdz ar to, tā kā *GrEStG* 6.a pantā paredzētā priekšrocība ir pieejama ikvienam valsts teritorijā esošam uzņēmumam un pat ikvienam valsts vai ārvalsts uzņēmumam, kuram valsts teritorijā pieder nekustamais īpašums, šis atbrīvojums ir vispārējs pasākums, kas neietilpst LESD 107. panta 1. punkta piemērošanas jomā.

110. Saskaņā ar iepriekš 94. punktā atgādināto judikatūru atzīšanu par "vispārēju pasākumu" nevajadzētu izslēgt, pamatojoties uz to, ka visi uzņēmumi *faktiski* nesaņem *GrEStG* 6.a pantā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa vai nu tādēļ, ka tie savu darbību nav izkārtojuši sabiedrību grupā, vai arī tāpēc, ka tie nav veikuši kādu no šajā tiesību normā paredzētajām reorganizācijas darbībām.

111. Kā norādījusi iesniedzējtiesa, ikviena nodokļu priekšrocība ir pakārtota konkrētu nosacījumu ievērošanai, kas no tās saņēmēju loka neizbēgami izslēdz atsevišķus nodokļu maksātājus. Tikai ar to vien, ka pastāv viens vai vairāki piešķiršanas nosacījumi, nav pietiekami, lai nodokļu priekšrocību atzītu par "selektīvu", pretējā gadījumā visi dalībvalstu nodokļi būtu pakļaujami valsts atbalsta disciplīnai.

112. Citiem vārdiem, ar kādu rīcību, kuru var veikt ikviens uzņēmums, saistīta nodokļu priekšrocība ir vispārējs pasākums [67].

113. Visbeidzot, lai nepieļautu jebkādus pārpratumus, precizēšu, ka šajā sadaļā piemērotā klasiskā analīzes metode, kuru atbalstu es, ir jānošķir no Vispārējās tiesas izvēlētās metodes, kuru par neatbilstošu atzina Tiesa spriedumā Komisija/*World Duty Free Group* u.c. [68]. Proti, selektivitātes nosacījumu Vispārējā tiesa bija interpretējusi tādējādi, ka tas Komisijai prasa identificēt atsevišķu uzņēmumu kategoriju, kuru konkrētais nodokļu pasākums īpaši atbalsta. Kā pamatoti nosprieda Tiesa, šāda jēdziena "selektivitāte" formāla interpretācija ir noraidāma [69]. Turklāt, kā to secinājumos šajā pēdējā lietā pamatoti norādījis ģenerāladvokāts M. Vatelē [*M. Wathelet*], konkrētais pasākums sniedza labumu uzņēmumiem, kuri veic pārrobežu darījumus [70]. Taču tas tā nav izskatāmajā lietā aplūkojamā pasākuma gadījumā [71].

114. Ņemot vērā iepriekš minēto, uz uzdoto prejudiciālo jautājumu es ierosinu Tiesai atbildēt tādējādi, ka *GrEStG* 6.a pantā paredzētais atbrīvojums no nodokļa ir vispārējs pasākums un līdz ar to tas nevar tikt atzīts par "valsts atbalstu" LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

115. Šīs pieejas izmantošana ir vēl jo piemērotāka, ja – kā to varētu liecināt sprieduma Komisija/*World Duty Free Group* u.c. [72] šaura interpretācija – jēdziens "vispārējs pasākums" *de facto* ir zaudējis jebkādu saturu, kā to tiesas sēdē mutvārdu apsvērumu uzklausīšanai uzsvēra Vācijas valdība. Tomēr precizēšu, ka šā sprieduma piemērojamība šajā jautājumā man šķiet ierobežota iepriekš norādītās kļūdas tiesību piemērošanā dēļ.

116. Pakārtoti – nākamajā sadaļā es pievērsīšos atsauces ietvara metodes piemērošanai.

67 Skat. šo secinājumu 71. punktu un zemsvītras piezīmē minētās atsauces.

68 Spriedums, 2016. gada 21. decembris (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981).

69 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, 71. un 94. punkts).

70 Ģenerāladvokāta M. Vatelē secinājumi apvienotajās lietās Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:624, 135. –139. punkts).

71 Skat. šo secinājumu 108. punktu.

72 Spriedums, 2016. gada 21. decembris (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981).

D. Par atsauces ietvara metodes piemērošanu GrEStG 6.a pantā paredzētajam atbrīvojumam no nodokļa

117. Izvērtējot selektivitāti, tostarp nodokļu jomā, atsevišķās lietās Tiesa ir izmantojusi trīs pakāpju metodi, kas ir balstīta uz "atsauces ietvara" noteikšanu.

118. Saskaņā ar šo metodi, pirmkārt, ir jānosaka atsauces ietvars, tas ir, attiecīgajā dalībvalstī piemērojamais kopējais vai parastais nodokļu režīms. Otrkārt, ir jāizvērtē, vai šis nodokļu pasākums ir atkāpe no šā režīma tādējādi, ka ar to tiek paredzēta diferenciācija starp saimnieciskās darbības subjektiem, kuri, ņemot vērā ar minēto režīmu sasniedzamo mērķi, atrodas salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā. Treškārt, vēl ir jāpārliecinās, vai konkrēto diferenciāciju attaisno iepriekš identificētā nodokļu režīma raksturs un sistēma[73].

119. Kā uzsvēršu mana izklāsta gaitā, katrs šīs analīzes metodes posms rada piemērošanas grūtības izskatāmās lietas ietvaros. Šajā ziņā mani interesē iespēja pieprasīt tik sarežģītu analīzi attiecībā uz ikvienu dalībvalstu noteikto nodokļu diferenciāciju.

120. Pēc šo precizējumu izdarīšanas es, neraugoties uz šīm piemērošanas grūtībām, uzskatu, ka no katra no atsauces ietvara metodes trīs posmiem ir iespējams izsecināt, ka pamatlietā aplūkojamais atbrīvojums no nodokļa nav selektīvs.

1. Par atbilstošā atsauces ietvara noteikšanu

121. Nepieciešamība noteikt atsauces ietvaru Tiesas judikatūrā pirmo reizi oficiāli ir pieminēta sprieduma Portugāle/Komisija[74] daļā, kurā Tiesa izvērtēja attiecīgās priekšrocības *ģeogrāfisko* selektivitāti. Manuprāt, šāda pieeja bez atrunām ir atzīstama arī šajā kontekstā. Proti, ģeogrāfiskās selektivitātes izvērtējums vispirms prasa noskaidrot, vai atbilstošais atsauces ietvars iekļaujas valsts līmenī vai attiecīgajā pastarpinātās pārvaldes līmenī[75].

122. Tikai pēc tam, sākot ar 2011. gadā pasludināto spriedumu *Paint Graphos* u.c.[76], Tiesa "importēja" šo posmu *materiālās* selektivitātes novērtēšanā.

73 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* u.c. (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 49. un 64. punkts); 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 41. punkts), un Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57.–60. punkts), kā arī 2018. gada 28. jūnijs, *Andres*/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 86. un 87. punkts). Skat. arī ģenerāladvokāta N. Vāla [*N. Wahl*] secinājumus lietā *Andres*/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, 96. punkts).

74 Spriedums, 2006. gada 6. septembris (C-88/03, EU:C:2006:511, 56. un 57. punkts).

75 Skat. arī spriedumu, 2008. gada 11. septembris, *UGT-Rioja* u.c. (no C-428/06 līdz C-434/06, EU:C:2008:488, 47., 75. un 143. punkts).

76 Skat. it īpaši 2011. gada 8. septembra sprieduma *Paint Graphos* u.c. (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550) 49. punktu, kurā Tiesa ar "šajā nozīmē" atsaucas uz 2006. gada 6. septembra sprieduma Portugāle/Komisija (C-88/03, EU:C:2006:511) 56. punktu. Pēc tam skat. arī spriedumus, 2013. gada 18. jūlijs, P (C-6/12, EU:C:2013:525, 19. punkts); 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 35.–45. punkts); 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 55. punkts), kā arī 80. zemsvītras piezīmē minētos spriedumus.

123. Taču atbilstošā atsauces ietvara noteikšana *materiālās* selektivitātes novērtēšanas nolūkos rada grūtības, kuras jo īpaši ir uzsvēruši vairāki ģenerāladvokāti. Lietā *Andres*/Komisija [77] ģenerāladvokāts N. Vāls ir uzsvēris, ka atsauces ietvara noteikšana ir būtisks tiesiskās nedrošības avots, jo īpaši nodokļu jomā. Lietās *ANGED* [78] ģenerāladvokāte J. Kokote ir norādījusi, pirmkārt, ka selektivitātes pārbaude saistībā ar dalībvalstu tiesību normām nodokļu un nodevu jomā sagādā lielas grūtības un, otrkārt, ka atsauces ietvara noteikšanai nevajadzētu būt ar izšķirošu nozīmi.

124. Uz šīm grūtībām ir ticis norādīts arī doktrīnā [79].

125. Ar atsauces ietvara noteikšanu saistītās grūtības atspoguļojas arī Tiesas judikatūrā. Tostarp tās bija par pamatu Vispārējās tiesas spriedumu lietās Komisija/*World Duty Free Group* u.c. un *Andres* /Komisija atcelšanai [80].

126. Pamatlietā šīs grūtības ilustrē Tiesai ieteikto pieeju dažādība, kā noteikt atbilstošo atsauces ietvaru.

127. Pirms šo pieeju izvērtēšanas ir jāuzsver, ka ar to, ka *GrEStG* 6.a pants ir uzskatāms par atkāpi no *GrEStG* 1. panta, nav pietiekami, lai *GrEStG* 6.a pantu izslēgtu no atsauces ietvara. Citiem vārdiem, nav pietiekami konstatēt, ka *GrEStG* 6.a pants ir uzskatāms par *formālu* atkāpi no *GrEStG* 1. panta, lai secinātu, ka *GrEStG* 1. pants ir atsauces ietvars, bet *GrEStG* 6.a pants – atkāpe no šā ietvara.

128. Šajā ziņā nesenajā spriedumā *Andres*/Komisija [81] Tiesa ir precizējusi, ka ar konkrētas regulējuma metodes izmantošanu nav pietiekami, lai noteiktu atbilstošo atsauces ietvaru nolūkā analizēt selektivitātes nosacījumu, ja vien valsts intervences pasākuma forma izšķirošā veidā neprevalē pār tā sekām, un ka līdz ar to izmantotā regulējuma metode nevar būt izšķirošs elements atsauces ietvara noteikšanā. Uzsvēršu, ka šī vēlme noraidīt formālismu valsts atbalsta izvērtēšanā atbilst pašam LESD 107. panta 1. punkta formulējumam, kurš aizliedz atbalstu, kas tiek piešķirts "jebkādā citā veidā".

129. Turpinot šo domu gaitu, atgādināšu, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru LESD 107. panta 1. punkts neizšķir valsts intervenci pēc tās iemesliem vai mērķiem, bet definē to atkarībā no tās sekām [82].

130. Citiem vārdiem, atsauces ietvars ir jānosaka, balstoties vienīgi uz konkrētā pasākuma ietekmi. Pamatlietā ir skaidrs, ka *GrEStG* 1. un 6.a panta ietekmi Tiesai apsvērumus iesniegušie lietas dalībnieki izprot atšķirīgi.

77 Ģenerāladvokāta N. Vāla secinājumi lietā *Andres*/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2017:1017). Vispirms šo secinājumu 98. punktā ģenerāladvokāts N. Vāls uzsver, ka šī lieta izceļ grūtības, kas ir saistītas ar atsauces ietvara noteikšanu. Turpinājumā, to pašu secinājumu 101. punktā, ģenerāladvokāts N. Vāls atzīmē, ka "atšķirībā no cita veida atbalsta shēmām šādā kopējā vispārēji piemērojamā sistēmā ir daudz neskaidrību saistībā ar nodokļu jomu. Atceroties jebkuras nodokļu sistēmas sarežģītību un mainīgos rādītājus, kas saistīti ar uzņēmumu nodokļu nastas noteikšanu, šķiet, nav iespējams noteikti zināt, kāda ir "normāla situācija"". Visbeidzot, minēto secinājumu 105. punktā ir teikts: "[..] Iztaujājot Komisiju par kritērijiem, kādi jāizmanto atsauces sistēmas noteikšanā, *tā nevarēja izskaidrot, uz kāda pamata tā nosaka atsauces sistēmu.* Komisija aprakstīja šo procesu kā loģikas meklēšanu sistēmā. Drīzāk Komisijas atbilde, šķiet, apstiprina, ka atsauces sistēmas noteikšana konkrētajā lietā *patiesībā nav pamatota ar objektīvu kritēriju kopumu*" (mans izcēlums).

78 Ģenerāladvokātes J. Kokotes [*J. Kokott*] secinājumi apvienotajās lietās *ANGED* (C-236/16 un C-237/16, EU:C:2017:854, 76. un 88. punkts).

79 Skat. it īpaši Peiffert, O., minēts iepriekš, 60. lpp.: "Lai gan var pieņemt, ka Savienības tiesas neuzskata, [..] ka tām ir saistoša dalībvalstu norādītā informācija, tomēr šā atsauces ietvara noteikšana sagādā lielas grūtības. Turklāt šajā ziņā nav arī skaidras metodes."

80 Skat. spriedumus, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981), un 2018. gada 28. jūnijs, *Andres*/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505). Saistībā ar pēdējo minēto lietu skat. arī tā paša datuma spriedumus Vācija/Komisija (C-208/16 P, nav publicēts, EU:C:2018:506); Vācija/Komisija (C-209/16 P, nav publicēts, EU:C:2018:507), kā arī *Lowell Financial Services* /Komisija (C-219/16 P, nav publicēts, EU:C:2018:508).

81 Spriedums, 2018. gada 28. jūnijs (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 92. un 104. punkts).

82 Skat. it īpaši spriedumus, 2012. gada 29. marts, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 36. punkts); 2016. gada 30. jūnijs, Beļģija/Komisija (C-270/15 P, EU:C:2016:489, 40. punkts), kā arī 2016. gada 26. oktobris, *Orange*/Komisija (C-211/15 P, EU:C:2016:798, 38. punkts).

131. *A-Brauerei* ieskatā, nekustamā īpašuma iegādes nodokļa mērķis ir aplikt ar nodokli kontroles iegūšanu pār Vācijas teritorijā esošu nekustamo īpašumu. Atbilstoši šai pieejai, kuru es raksturotu kā "ekonomisku", atsauces ietvaru veido *GrEStG* 1. un 6.a pants kopīgi. Proti, *GrEStG* 6.a pants tieši iekļaujas atsauces ietvarā, atbrīvojot no nodokļa tās reorganizācijas darbības, kuru rezultātā nenotiek izmaiņas nekustamā īpašuma kontrolē, kas saglabājas tam pašam dominējošajam uzņēmumam. Tādēļ *GrEStG* 6.a pants neesot uzskatāms par atkāpi no atsauces ietvara un līdz ar to tas neesot selektīvs LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

132. Arī Vācijas valdība uzskata, ka atsauces ietvaru veido *GrEStG* 1. un 6.a pants kopīgi. Tomēr atšķirībā no *A-Brauerei* šī valdība ir ieteikusi pieeju, kas balstīta uz jēdzienu "nodokļu maksātspēja". Atbilstoši šai pieejai nekustamā īpašuma iegādes nodokļa mērķis ir aplikt ar nodokli nekustamā īpašuma pircēja vai pārdevēja objektīvo finansiālo stāvokli, kas izpaužas pie aktīvu nodošanas.

133. Savukārt Komisija uzskata, ka atsauces ietvars balstās vienīgi uz *GrEStG* 1. pantu, kurā esot definēti darījumi, kas rada pienākumu maksāt nodokli visām fiziskajām vai juridiskajām personām, kuras juridiski vai saimnieciski iegādājas nekustamo īpašumu Vācijā. Šajā ziņā tā ir precizējusi, ka konkrētajam atsauces ietvaram ir tikai nodokļu raksturs un tas paredz piemērot nodokli visiem darījumiem, kas juridiski vai saimnieciski noved pie īpašumtiesību nodošanas.

134. Man jāatzīst, ka ir ļoti grūti apšaubīt katra no šiem trim mērķiem atbilstību. Tāpat, kā tas ir ar lielāko daļu nodokļu normu, man šķiet, ka pamatlietā aplūkojamajam nekustamā īpašuma iegādes nodoklim vienlaikus ir vairāki mērķi, kas var tikt noteikti pēc to sekām, tostarp tie, kurus norādījušas *A-Brauerei*, Vācijas valdība un Komisija. Manuprāt, piešķirt prioritāti kādam no šiem mērķiem attiecībā pret pārējiem, lai noteiktu "vienīgo" atbilstošo atsauces ietvaru selektivitātes nosacījuma izvērtēšanai, nozīmētu radīt būtisku patvaļības risku.

135. It īpaši kategoriski noraidāma ir Komisijas pieeja, saskaņā ar kuru būtu jāizvēlas vienīgi šā režīma nodokļu mērķis, proti, ieņēmumu gūšana no nodokļiem, jo tas atņemtu jebkādu lietderīgo iedarbību abiem pirmajiem atsauces ietvara metodes posmiem [83].

136. Šis ar atbilstošā atsauces ietvara noteikšanu saistītais patvaļības risks ir būtisks tiesiskās nedrošības cēlonis, jo īpaši valsts ierēdņiem, uzņēmumiem un valsts tiesām, kurām ir pienākums izvērtēt valsts atbalsta esamību valsts līmenī [84]. Uzsvēršu, ka šī tiesiskā nedrošība man šķiet esam neatdalāma no nepieciešamības noteikt atsauces ietvaru, pamatojoties uz mērķiem, kas sasniedzami ar konkrēto nodokli.

137. Manuprāt, šo tiesisko nedrošību ir grūti saskaņot ar pastāvīgo judikatūru, saskaņā ar kuru jēdzienam "valsts atbalsts" ir juridisks raksturs un tas ir interpretējams, pamatojoties uz objektīviem kritērijiem [85]. Turklāt atgādināšu, ka nekas neattaisno to, ka Komisijai ir plaša novērtējuma brīvība, izvērtējot, kāds pasākums ir atzīstams par "valsts atbalstu" LESD 107. panta 1. punkta izpratnē [86]. Taču, tā kā tiesiskā nedrošība ietekmē atbilstošā atsauces ietvara noteikšanu, pastāv risks, ka Komisijai šādas pilnvaras *de facto* var tikt piešķirtas.

83 Skat. šo secinājumu 145. un 146. punktu.

84 Skat. šo secinājumu 86. punktu.

85 Skat. it īpaši spriedumus, 2000. gada 16. maijs, Francija/*Ladbroke Racing* un Komisija (C-83/98 P, EU:C:2000:248, 25. punkts); 2011. gada 9. jūnijs, *Comitato "Venezia vuole vivere"* u.c./Komisija (C-71/09 P, C-73/09 P un C-76/09 P, EU:C:2011:368, 132. punkts); 2012. gada 21. jūnijs, *BNP Paribas* un *BNL*/Komisija (C-452/10 P, EU:C:2012:366, 100. punkts), kā arī 2016. gada 30. novembris, Komisija/Francija un *Orange* (C-486/15 P, EU:C:2016:912, 87. punkts).

86 Skat. spriedumus, 2008. gada 22. decembris, *British Aggregates*/Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 112. punkts), kā arī 2011. gada 9. jūnijs, *Comitato "Venezia vuole vivere"* u.c./Komisija (C-71/09 P, C-73/09 P un C-76/09 P, EU:C:2011:368, 132. punkts).

138. Šī tiesiskā nedrošība ir vēl jo vairāk kritizējama tādēļ, ka atsauces ietvara izvēle var būtiski ietekmēt selektivitātes izvērtējumu un līdz ar to arī atzīšanu par "valsts atbalstu"[87]. Tādējādi, izskatāmajā lietā *A-Brauerei* un Vācijas valdības ieteiktie atsauces ietvari atšķirībā no Komisijas ieteiktā ietvara izslēdz *GrEStG* 6.a pantā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa selektivitāti.

139. To precizējot, es tomēr dodu priekšroku *A-Brauerei* ieteiktajai pieejai, kuru, manuprāt, pastiprina iesniedzējtiesas sniegtie skaidrojumi. Proti, šī tiesa uzskata, ka *GrEStG* 6.a pantā noteiktais atbrīvojums no nodokļa koriģē *GrEStG* 1. panta piemērošanas jomu, kas ir definēta pārāk plaši, izslēdzot no tās reorganizācijas sabiedrību grupās, jo tās neietekmē ekonomiskās īpašumtiesības uz attiecīgajiem nekustamajiem īpašumiem[88]. Līdz ar to *GrEStG* 6.a pants veido daļu no atsauces ietvara un to nevar uzskatīt par selektīvu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

140. Pakārtoti – gadījumam, ja par atbilstošo atsauces ietvaru Tiesa saskaņā ar Komisijas piedāvāto pieeju noteiktu vienīgi *GrEStG* 1. pantu, nākamajā sadaļā es izvērtēšu, vai situācijas, uz kurām ir attiecināms *GrEStG* 6.a pants, ir salīdzināmas ar situācijām, uz kurām tas neattiecas.

2. Par situāciju, uz kurām ir attiecināms GrEStG 6.a pantā paredzētais atbrīvojums no nodokļa, un situāciju, uz kurām šis atbrīvojums neattiecas, nesalīdzināmību

141. Saskaņā ar Tiesas judikatūru otrajā atsauces ietvara metodes posmā tiek izvērtēts, vai ar attiecīgo nodokļu tiek ieviestas atšķirības to subjektu starpā, kuri, *ievērojot ar atsauces ietvaru izvirzīto mērķi*, atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā[89].

142. Atgādināšu, ka lietā Komisija/*World Duty Free Group* u.c. šis aspekts Tiesai nebija jāizlemj[90], ņemot vērā, ka Vispārējā tiesa bija atcēlusi Komisijas lēmumu, neizvērtējot argumentus par nodokļu maksātāju, uz kuriem konkrētais atbrīvojums no nodokļa bija attiecināms, un nodokļu maksātāju, uz kuriem šis atbrīvojums attiecināms nebija, nesalīdzināmību.

143. Salīdzināmības novērtējums atsauces sistēmas metodes otrā posma ietvaros raisa vairākus delikātus jautājumus.

144. Pirmām kārtām, tā kā šā otrā posma ietvaros ir jānosaka ar atsauces ietvaru sasniedzamais "mērķis", šajā posmā pastāv nozīmīgs tiesiskās nedrošības risks. Proti, kā esmu norādījis šo secinājumu 134. punktā, pamatlietā aplūkojamajam nekustamā īpašuma iegādes nodoklim tāpat kā lielākajai daļai nodokļu tiesību normu vienlaicīgi ir vairāki sasniedzamie mērķi. Vēlreiz – prioritātes piešķiršana kādam no šiem mērķiem uz citu mērķu rēķina, lai veiktu salīdzināmības izvērtējumu, manuprāt, ietver patvaļības risku.

145. Piemēram, Komisijas ieteiktā pieeja nozīmētu privileģēt šā režīma nodokļu mērķi, proti, nodokļu ieņēmumu gūšanu, attiecībā pret kuru visi šā nodokļa maksātāji atrastos salīdzināmā situācijā. Manuprāt, ir noteikti jāizslēdz tāda pieeja, jo tas atņemtu jebkādu lietderīgo iedarbību abiem pirmajiem atsauces sistēmas metodes posmiem, ievērojot to, ka trešajam posmam ir ierobežota piemērojamība.

87 Šo secinājumu 47.–60. punktā es esmu izklāstījis iemeslus, kuru dēļ diferenciācijas nodokļu jomā principā atbilst pārējiem LESD 107. panta 1. punktā paredzētajiem nosacījumiem.

88 Pamatlietā, kurā ir runa par meitasuzņēmuma (*T-GmbH*) pievienošanu mātesuzņēmumam (*A-Brauerei*), ekonomiskās īpašumtiesības uz *T-GmbH* nekustamajiem aktīviem *A-Brauerei* varēja tikt piedēvētas vēl pirms apvienošanās ar pievienošanu, jo *A-Brauerei* piederēja visas *T-GmbH* pamatkapitāla daļas.

89 Skat. it īpaši spriedumus, 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); 2017. gada 20. decembris, *Comunidad Autónoma de Galicia* un *Retegal*/Komisija (C-70/16 P, EU:C:2017:1002, 58. un 61. punkts), kā arī 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 38. un 40. punkts).

90 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, 92.–94. un 123. punkts).

146. Proti un vispirms, ja atsauces ietvars tiek definēts kā nodoklis, jebkāda atsevišķiem nodokļu maksātājiem piešķirta nodokļu priekšrocība neizbēgami ir uzskatāma par atkāpi no šīs sistēmas (pirmais posms). Tālāk, visi nodokļu maksātāji kā ar šo nodokli apliekamās personas var tikt uzskatīti par tādiem, kas atrodas salīdzināmā situācijā attiecībā pret mērķi gūt nodokļu ieņēmumus (otrais posms). Visbeidzot, tikai atsauces ietvaram raksturīgie mehānismi ir pieļaujami kā attaisnojums, pamatojoties uz konkrētā režīma raksturu vai vispārējo sistēmu (trešais posms) [91].

147. Jebkurā gadījumā viena vai vairāku mērķu piedēvēšana konkrētam nodokļu režīmam neizbēgami ir neskaidra rīcība. Šajā ziņā jāatzīmē, ka nesenā lietā Beļģija/Komisija [92] ģenerāladvokāts M. Bobeks ir identificējis ne mazāk kā trīs faktorus, kurus iespējams ņemt vērā, lai novērtētu salīdzināmību saistībā ar selektivitāti, vienlaikus uzsverot, ka šis novērtējums "*vienmēr būs saistīts ar dažiem subjektīvas vērtību izvēles elementiem* par to, kādi uzņēmumi ir salīdzināmi un kāpēc, vairāk akcentējot vienu, nevis citu faktoru".

148. Šā novērtējuma subjektivitāte man šķiet esam pretrunā šo secinājumu 137. punktā atgādinātajai pastāvīgajai judikatūrai, saskaņā ar kuru, pirmkārt, valsts atbalsta jēdziens ir jāinterpretē, pamatojoties uz objektīviem elementiem, un, otrkārt, nekas neattaisno plašu Komisijas novērtējuma brīvību saistībā ar kāda pasākuma atzīšanu par "valsts atbalstu".

149. Otrām kārtām, pastāv arī neskaidrība par to mērķu veidu, kādi var tikt norādīti, lai veiktu salīdzināmības novērtējumu. Saskaņā ar Komisijas paziņojumu par valsts atbalsta jēdzienu šis novērtējums ir veicams, ņemot vērā "atsauces sistēmas *mērķus* [*raksturīgo mērķi*]", jo "dalībvalstis nevar atsaukties uz tādiem *ārējiem* politikas [*sistēmai neraksturīgiem*] mērķiem kā reģionālās, vides vai rūpniecības politikas mērķi, lai tādējādi attaisnotu diferencētu attieksmi pret uzņēmumiem" [93].

150. Šis nošķirums starp atsauces ietvara "raksturīgo mērķi" un tam "neraksturīgajiem mērķiem" praksē liek vaicāt, kādi ir nepieciešamie nosacījumi, lai kāds leģitīms mērķis kļūtu par "raksturīgu" atsauces ietvaram. Vadoties no atbilstošās judikatūras [94], kas ieteikta paziņojumā par valsts atbalsta jēdzienu [95], šķiet, ka aplūkojamais nodokļu režīms ir cieši jāstrukturē ap norādīto leģitīmo mērķi, proti, kā dabas resursu nodoklis, kas pamatots ar vides aizsardzības mērķi.

151. Tomēr šī Komisijas interpretācija izslēgtu iespēju atsaukties uz tādu leģitīmu mērķi kā vides aizsardzība saistībā ar tādu vispārēju nodokli kā ienākuma nodoklis, jo vispārējs nodoklis nav cieši strukturēts ap tādu mērķi. Tomēr šajā ziņā mani interesē, kāda iespēja ir tādu leģitīmu mērķi kā vides aizsardzība uzskatīt par "raksturīgu" *speciālam nodoklim*, kas ir balstīts uz šo mērķi, pat ja šis mērķis būtu uzskatāms par "neraksturīgu" *vispārējam nodoklim*.

91 Skat. šo secinājumu 180.–186. punktu.

92 Ģenerāladvokāta M. Bobeka [*M. Bobek*] secinājumi lietā Beļģija/Komisija (C-270/15 P, EU:C:2016:289, 31.–37. punkts), mans izcēlums. Viņa ieskatā, trīs attiecināmie faktori ir pasākuma piemērošanas joma, pasākuma mērķis un konkrēto preču aizstājamība.

93 Komisijas paziņojums par valsts atbalsta jēdzienu, 135. punkts, mans izcēlums.

94 Skat. it īpaši 2008. gada 22. decembra spriedumu *British Aggregates*/Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 86.–93. punkts), kurā Tiesa ir atgādinājusi pienākumu pārbaudīt salīdzināmību saistībā ar vides politikas mērķi, kas tiek īstenots ar dabas resursu nodokli; 2011. gada 8. septembra spriedumu Komisija/Nīderlande (C-279/08 P, EU:C:2011:551, 63.–68. punkts), kurā Tiesa ir konstatējusi salīdzināmību saistībā ar vides politikas mērķi, kas tiek īstenots ar regulējumu, kurš paredz ierobežot slāpekļa oksīdu emisijas (vides aizsardzība); 2013. gada 18. jūlija spriedumu P (C-6/12, EU:C:2013:525, 29. un 30. punkts), kurā Tiesa ir noraidījusi tādus nodokļu sistēmai neraksturīgus mērķus kā nodarbinātības nodrošināšana (30. punkts), bet šeit nolemtais man šķiet apšaubāms, jo šis fragments drīzāk, šķiet, attiecas uz atsauces ietvara metodes trešo posmu (29. punkts); 2015. gada 4. jūnija spriedumu *Kernkraftwerke Lippe-Ems* (C-5/14, EU:C:2015:354, 78. un 79. punkts), kurā Tiesa ir konstatējusi salīdzināmības neesamību saistībā ar vides politikas mērķi, kas tiek īstenots ar speciālu nodokli par kodoldegvielas izmantošanu elektroenerģijas ražošanai; 2018. gada 26. aprīļa spriedumus *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 49.–56. punkts), *ANGED* (C-234/16 un C-235/16, EU:C:2018:281, 42.–50. punkts) un *ANGED* (C-236/16 un C-237/16, EU:C:2018:291, 37.–46. punkts), kuros Tiesa ir konstatējusi salīdzināmības neesamību saistībā ar vides aizsardzības un teritorijas plānošanas mērķiem, kas tiek īstenoti ar speciālu nodokli.

95 Komisijas paziņojums par valsts atbalsta jēdzienu, 136. punkts: "Attiecībā uz *atsevišķām mērķmaksām* (un jo īpaši to nodokļa bāzēm), piemēram, vides un veselības nodokļiem, kas tiek uzlikti, lai atturētu no tādām darbībām vai produktu patēriņa, kas negatīvi ietekmē vidi vai veselību, to izvirzītie politikas mērķi parasti ir integrēti šīs maksas struktūrā. Šādos gadījumos diferencēta pieeja pret darbībām vai produktiem, kuru situācija, ievērojot izvirzīto mērķi, atšķiras no situācijas, kādā ir ar nodokli apliekamās darbības vai produkti, nav uzskatāma par atkāpi" (mans izcēlums).

152. Proti, tāda interpretācija radītu asimetrisku attieksmi pret priekšrocībām, kas paredzētas saistībā ar speciāliem nodokļiem, no vienas puses, un priekšrocībām, kas noteiktas saistībā ar vispārējiem nodokļiem, no otras puses. Speciāla nodokļa ietvaros piedāvāta nodokļu priekšrocība varētu tikt kvalificēta kā "neselektīva", pamatojoties uz leģitīmo mērķi (kas kvalificēts kā "raksturīgs"), atšķirībā no nodokļu priekšrocības, kas pamatota ar to pašu mērķi (kas kvalificēts kā "neraksturīgs"), vispārējā ienākuma nodokļa ietvaros [96].

153. Tāda asimetriska attieksme radītu ieganstu par labu speciāliem nodokļiem un par sliktu vispārējiem nodokļiem – tādiem kā ienākuma nodoklis – pašā valsts atbalsta disciplīnas kodolā, kas, iespējams, varētu nonākt pretrunā principam par dalībvalstu autonomiju nodokļu jomā [97].

154. Vēl būtiskāk – jāatzīstas, ka man ir zināmas bažas par tādas interpretācijas praktiskajām sekām, kura izslēdz iespēju atsaukties uz konkrētiem leģitīmiem mērķiem, kas ir sasniedzami ar attiecīgo nodokļu režīmu.

155. Es jau norādīju, ka atsauces ietvara metode tiecas pārveidot valsts atbalsta aizliegumu *vispārējā* nediskriminācijas testā, principā aizliedzot jebkādu diferenciāciju nodokļu jomā [98]. Taču iepriekš minētā interpretācija vēl vairāk pastiprinātu šā aizlieguma bardzību, salīdzināmības novērtēšanas nolūkos pieļaujot vienīgi konkrētajam nodokļu režīmam *raksturīgos mērķus*.

156. Salīdzinājumam – LESD noteikumos par aprites [un pārvietošanās] brīvībām ir paredzēts diskriminācijas aizliegums, pamatojoties tikai uz *izcelsmi*, vienlaikus pieļaujot iespēju atsaukties uz *jebkādu leģitīmu mērķi*, novērtējot salīdzināmību un izvērtējot iespējamos attaisnojumus.

157. Šajā ziņā mani nepārliecina arguments, ka, izvērtējot atbalsta saderību ar iekšējo tirgu, Komisija katrā ziņā *var* ņemt vērā jebkuru leģitīmu attiecīgā nodokļu režīma mērķi, kas tostarp ir saistīts ar sociālo vai vides aizsardzību. Proti, tādu *iespēju* nevajadzētu uzskatīt par pietiekamu, ievērojot pienākumu LESD 107. panta 2. un 3. punktu interpretēt šauri un Komisijas plašo novērtējuma brīvību šādas pārbaudes veikšanā [99], jo īpaši tādā nesaskaņotā jomā kā nodokļi.

158. Līdz ar to, lai gan atbilstoši tam, ko Tiesa nospriedusi tostarp spriedumā Itālija/Komisija [100] un spriedumā *British Aggregates*/Komisija [101], vienkārši dalībvalsts atsaukšanās uz leģitīmu mērķi pati par sevi nevar pamatot valsts pasākuma izslēgšanu no LESD 107. panta 1. punkta piemērošanas jomas, jebkādu leģitīmu mērķi ir jāvar norādīt *atsauces ietvara metodes otrā posma īpašajā kontekstā*, proti, salīdzināmības novērtējuma ietvaros.

159. Apstiprinājumu šai pieejai es rodu nesenajos spriedumos *ANGED*, kuros Tiesa ir novērtējusi salīdzināmību saistībā ar vides aizsardzības un teritorijas plānošanas aizsardzību, neatzīstot šos mērķus par "raksturīgiem" attiecīgajam nodokļu režīmam [102].

96 Šajā nozīmē skat. Piernas López, J. J., "Revisiting Some Fundamentals of Fiscal Selectivity: The ANGED Case", *European State Aid Law Quarterly*, 2018, Nr. 2., 274.–281. lpp., 279. lpp.: "It 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 Skat. šo secinājumu 74. un 78. punktu.

98 Skat. šo secinājumu 61.–73. punktu.

99 Skat. šo secinājumu 76. punktu.

100 Spriedums, 1974. gada 2. jūlijs (173/73, EU:C:1974:71, 21., 22., 27. un 28. punkts).

101 Spriedums, 2008. gada 22. decembris (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 86.–93. punkts).

102 Spriedumi, 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 49.–56. punkts), *ANGED* (C-234/16 un C-235/16, EU:C:2018:281, 42.–50. punkts), kā arī *ANGED* (C-236/16 un C-237/16, EU:C:2018:291, 37.–46. punkts).

160. Kad nu tas ir precizēts, izskatāmajā lietā ir jāizvērtē, vai nodokļu maksātāji, uz kuriem attiecas *GrEStG* 6.a pantā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas joma, no vienas puses, un tie nodokļu maksātāji, uz kuriem šī joma neattiecas, no otras puses, atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā, ņemot vērā *visus mērķus*, kas sasniedzami ar nekustamā īpašuma iegādes nodokli.

161. Tāpat, kā tas ir pausts iesniedzējtiesas, *A-Brauerei* un Vācijas valdības atbalstītajās pieejās, es uzskatu, ka tas tā nav un ka līdz ar to minētais atbrīvojums no nodokļa nav selektīvs.

a) Par sabiedrību grupā veiktu reorganizācijas darbību un ārpus sabiedrību grupas veiktu reorganizācijas darbību nesalīdzināmību

162. Pirmām kārtām, *GrEStG* 6.a pantā paredzētais atbrīvojums no nodokļa attiecas uz apvienošanas, sadalīšanas vai aktīvu nodošanas darbībām[103] tādas sabiedrību grupas ietvaros, kurā piedalās dominējošs uzņēmums un viena vai vairākas no šā uzņēmuma atkarīgas sabiedrības vai vairākas no dominējoša uzņēmuma atkarīgas sabiedrības.

163. Komisijas ieskatā, ar *GrEStG* 1. pantu sasniedzamajam mērķim ir tikai finansiāls raksturs, proti, aplikt ar nodokli visus darījumus, kas juridiski vai ekonomiski noved pie īpašumtiesību nodošanas. Taču no šo šī mērķa viedokļa uzņēmumi, kas veic nekustamā īpašuma iegādes ārpus sabiedrību grupas, atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā ar uzņēmumiem, kas saņem konkrēto atbrīvojumu no nodokļa.

164. Es nepiekrītu šai Komisijas nostājai. Manuprāt, sabiedrību grupas *ietvaros* veiktas reorganizācijas darbības nav salīdzināmas ar reorganizācijas darbībām, kas veiktas *ārpus* grupas.

165. Proti, ekonomiskajā ziņā ikviens sabiedrību grupas īpašumā esošs nekustamais īpašums netieši pieder mātesuzņēmumam atbilstoši tā dalības apjomam sabiedrībā, kura ir šā īpašuma juridiskais īpašnieks. Šajā ziņā jāatgādina, ka *GrEStG* 6.a pantā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa priekšnosacījums ir dominējošā uzņēmuma dalība reorganizācijā iesaistīto sabiedrību pamatkapitālā vismaz 95 % apmērā. Tādā gadījumā reorganizācijas darbības ietekme ekonomiskajā ziņā ir neitrāla vai nenozīmīga, jo pirms un pēc šīs darbības dominējošais uzņēmums netieši ir un paliek nekustamā īpašuma īpašnieks, kā to būtībā norādījusi iesniedzējtiesa[104]. Turpinot to pašu domu gaitu, *A-Brauerei* ir uzsvērusi, ka šī tiesību norma paredz atbrīvot no nodokļa darbības, kuru rezultātā nenotiek izmaiņas attiecīgo nekustamo īpašumu kontrolē.

166. Citiem vārdiem – un kā to tiesas sēdē mutvārdu paskaidrojumu uzklausīšanai apstiprināja Vācijas valdība – *GrEStG* 6.a panta sekas tostarp izpaužas kā izvairīšanās no nodokļu dubultas uzlikšanas sabiedrību grupām. Proti, tā kā nodoklis ir jāmaksā pie nekustamā īpašuma iekļaušanas sabiedrību grupas aktīvos, būtu netaisnīgi šo nodokli no jauna iekasēt pie katras reorganizācijas sabiedrību grupas ietvaros.

167. Manuprāt, šī sabiedrību, kuras visas tiek kontrolētas vismaz 95 % apmērā, *grupas ietvaros* veikto reorganizācijas darbību īpašā iezīme neļauj uzskatīt tādas darbības par salīdzināmām ar tādām nekustamā īpašuma iegādēm, kas veiktas ārpus grupas, kā, piemēram, vienkārša pārdošana starp neatkarīgām personām.

103 *GrEStG* 6.a pantā ir norādīts uz reorganizācijas darbībām *UmwG* 1. panta 1. punkta 1.–3. apakšpunkta izpratnē, kuros ir paredzētas apvienošanās, sadalīšanas vai aktīvu nodošanas darbības.

104 Skat. šo secinājumu 139. punktu.

b) Par grupas ietvaros veikto reorganizācijas darbību un citu grupas ietvaros veikto pārstrukturēšanas pasākumu nesalīdzināmību

168. Otrām kārtām, Komisija ir uzsvērusi, ka grupas ietvaros īstenotas reorganizācijas darbības, ņemot vērā ar nekustamā īpašuma iegādes nodokli sasniedzamo nodokļu mērķi, var pielīdzināt citiem grupas ietvaros veiktiem pārstrukturēšanas pasākumiem. Kā piemēru tā ir norādījusi, ka šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no nodokļa nav attiecināms uz nekustamā īpašuma pārdošanas darījumu starp sabiedrībām, kuras ietilpst vienā grupā.

169. Šāda Komisijas nostāja pārsteidz. Proti, manuprāt, Savienības tiesībās un, precīzāk, Direktīvā 2009/133/EK [105] ir atzīta reorganizācijas darbību grupas ietvaros, tostarp tādu apvienošanās darbību kā pamatlietā, specifika. Šīs direktīvas 4. panta 1. punktā ir paredzēts, ka ar nodokli netiek aplikts kapitāla pieaugums – tostarp no nekustamā īpašuma – apvienošanas, sadalīšanas vai daļējas sadalīšanas gadījumā [106].

170. Turpretim šo priekšrocību Savienības likumdevējs nav attiecinājis uz citiem darījumiem starp vienas grupas sabiedrībām un tostarp uz vienkāršu aktīvu pārdošanu tādu sabiedrību starpā. Manuprāt, šāda atšķirīga attieksme ir izskaidrojama ar pārstrukturēšanas darbību specifiku, kuru ir uzsvērusi arī *A-Brauerei*. Proti, pārstrukturēšanas darbības, jo īpaši to mēroga dēļ, rada specifiskas tiesiskās sekas attiecībā uz konkrēto sabiedrību kā juridisko personu statusu un/vai aktīviem. Piemēram, apvienošanās darbību rezultātā principā juridiskā persona izbeidz pastāvēt un tās aktīvi tiek nodoti iegūstošajai sabiedrībai. Salīdzinājumā ar to vienkāršas pārdošanas vienīgās sekas ir aktīvu nodošana, tiem pārejot citas personas īpašumā.

171. Šī objektīvā rakstura atšķirība, manuprāt, nepieļauj uzskatīt reorganizācijas darbības un citas darbības vienas grupas sabiedrību starpā, tostarp pārdošanu, par salīdzināmām saistībā ar nekustamā īpašuma darījumiem piemērojamu nodokli, vai tas būtu tiešs nodoklis no kapitāla pieauguma vai tāds netiešs nodoklis par nekustamā īpašuma iegādi kā pamatlietā aplūkojamais.

c) Par reorganizācijas darbību, kuras sasniedz 95 % dalības slieksni, un reorganizācijas darbību, kuras šādu slieksni nesasniedz, nesalīdzināmību

172. Trešām kārtām jānorāda, ka *GrEStG* 6.a pantā ir paredzēts 95 % dalības slieksnis atkarīgajās sabiedrībās, kas piedalās reorganizācijā. Kā norādījusi Vācijas valdība, lai varētu saņemt pamatlietā aplūkojamo atbrīvojumu no nodokļa, reorganizācijai ir jāaptver:

– viens dominējošs uzņēmums un viena atkarīga sabiedrība,

– viens dominējošs uzņēmums un vairākas atkarīgas sabiedrības vai

– vairākas no viena dominējoša uzņēmuma atkarīgas sabiedrības.

173. Saskaņā ar iepriekš minēto tiesību normu "atkarīga" ir sabiedrība, kuras pamatkapitāls vai aktīvi dominējošajam uzņēmumam tieši vai netieši pieder vismaz 95 % apmērā. Līdz ar to pastāv atšķirīga attieksme starp dalību zem 95 % sliekšņa, no vienas puses, un dalību, kas ir vienāda ar vai lielāka par šo slieksni, no otras puses, un tikai otrās gadījumā ir iespējams saņemt atbrīvojumu no nodokļa.

105 Padomes Direktīva (2009. gada 19. oktobris) par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējsabiedrību apvienošanai, sadalīšanai, daļējai sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai, kā arī *SE* vai *SCE* juridiskās adreses pārcelšanai no vienas dalībvalsts uz citu (OV 2009, L 310, 34. lpp.).

106 Skat. Direktīvas 2009/133 4. panta 1. punktu: "Uzņēmējsabiedrību apvienošana, sadalīšana vai daļēja sadalīšana nav iemesls uzlikt nodokļus kapitāla pieaugumam, ko aprēķina kā starpību starp pārvesto aktīvu un pasīvu faktisko vērtību un to vērtību, no kuras aprēķina nodokļus."

174. Tomēr šīs dalības neatrodas salīdzināmā situācijā, jo šis 95 % dalības slieksnis ir arī priekšnosacījums aplikšanai ar nodokli saskaņā ar *GrEStG* 1. panta 2.a un 3. punktu, kā to pamatoti paskaidrojušas *A-Brauerei* un Vācijas valdība.

175. Pārņemot *A-Brauerei* sniegto skaitlisko piemēru, 94 % dalības iegūšana sabiedrībā, kurai pieder nekustamais īpašums, kas atrodas Vācijas teritorijā, nav apliekama ar nodokli saskaņā ar *GrEStG* 1. panta 2.a un 3. punktu. Savukārt secīga meitasuzņēmuma un mātesuzņēmuma apvienošanās nevarēšot saņemt *GrEStG* 6.a pantā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa un tātad būšot jāapliek ar nodokli. Šajā gadījumā par šīm divām darbībām nodoklis tiktu iekasēts tikai vienreiz.

176. Savukārt dalības iegūšana 95 % apmērā vai vairāk tajā pašā sabiedrībā ir apliekama ar nodokli saskaņā ar *GrEStG* 1. pantu, bet sekojošā apvienošanās varēšot saņemt *GrEStG* 6.a pantā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa. Atkal – par šīm divām darbībām nodoklis tiktu iekasēts tikai vienreiz.

177. Tādējādi prasītais dalības slieksnis 95 % apmērā, lai saņemtu atbrīvojumu no nodokļa (*GrEStG* 6.a pants), izvērtējot to kopsakarā ar dalības slieksni 95 % apmērā, kas paredzēts kā nosacījums aplikšanai ar nodokli (*GrEStG* 1. panta 2.a un 3. punkts), nenošķir divas salīdzināmas situācijas, bet, tieši pretēji, ļauj nodrošināt nediskriminējošu attieksmi pret dažādajām ar pamatlietā aplūkojamo režīmu aptvertajām darbībām.

178. Ņemot vērā iepriekš minēto, es uzskatu, ka, ievērojot ar pamatlietā aplūkojamo nodokli sasniedzamos mērķus, nodokļu maksātāji, kuriem ir piemērojams *GrEStG* 6.a pantā paredzētais atbrīvojums no nodokļa, no vienas puses, un nodokļu maksātāji, uz kuriem šī piemērošana neattiecas, no otras puses, neatrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā. Līdz ar to šis atbrīvojums nav selektīvs LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

179. Pakārtoti – gadījumam, ja Tiesa uzskatītu, ka šīs nodokļu maksātāju kategorijas atrodas salīdzināmā situācijā, nākamajā sadaļā es izvērtēšu, vai pastāv attaisnojums, kas ir pamatots ar aplūkojamā režīma raksturu vai vispārējo sistēmu.

3. Par attaisnojuma, kas pamatots ar konkrētā režīma raksturu vai vispārējo sistēmu, esamību

180. No judikatūras izriet, ka jēdziens "valsts atbalsts" neatteicas uz valsts pasākumiem, ar ko ievieš diferenciāciju starp uzņēmumiem un kas tātad *a priori* ir selektīvi, ja šī diferenciācija izriet no sistēmas, kurā tie ietilpst, rakstura vai struktūras [107].

181. Nodokļu jomā šā attaisnojuma piemērojamība ir tikusi precizēta šādi. Pasākums var tikt attaisnots ar 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 īpašam nodokļu režīmam un kas tam nav raksturīgi, no vienas puses, un pašai nodokļu sistēmai piemītošie mehānismi, kas ir nepieciešami, lai īstenotu šos mērķus, no otras puses [108].

182. Tāpat kā nošķirums starp "raksturīgu mērķi" un "neraksturīgiem mērķiem", kas tika izvērtēts otrajā posmā [109], arī nošķirums starp "pašai nodokļu sistēmai piemītošiem mehānismiem" un "neraksturīgiem mērķiem" man šķiet sarežģīti veicams.

107 Skat. it īpaši spriedumus, 2008. gada 22. decembris, *British Aggregates*/Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 83. punkts); 2012. gada 21. jūnijs, *BNP Paribas* un *BNL*/Komisija (C-452/10 P, EU:C:2012:366, 101. punkts); 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 42. punkts), kā arī 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).

108 Skat. it īpaši spriedumus, 2006. gada 6. septembris, Portugāle/Komisija (C-88/03, EU:C:2006:511, 81. punkts); 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* u.c. (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 65. punkts); 2013. gada 18. jūlijs, P (C-6/12, EU:C:2013:525, 22. punkts), kā arī 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 43. punkts).

109 Skat. šo secinājumu 149.–159. punktu.

183. Pirmkārt, var vaicāt, vai apzīmējums "pašai nodokļu sistēmai" norāda uz atsauces ietvaru – kas skar nekustamā īpašuma iegādes nodokli pamatlietā – vai uz visu dalībvalsts nodokļu tiesisko regulējumu kopumā.

184. Manuprāt, ierobežot šo jēdzienu līdz dalībvalsts nodokļu tiesiskajam regulējumam kopumā piemītošajiem mehānismiem riskētu atņemt jebkādu lietderīgo piemērojamību atsauces ietvara metodes trešajam posmam. Proti, ja tas tā būtu, tad attaisnojums, kas balstīts uz cīņu pret prettiesiskām darbībām vai vēlmi novērst nodokļu dubultu uzlikšanu pamatlietas kontekstā, būtu pieļaujams vienīgi tad, ja Vācijas Federatīvās Republikas *nodokļu tiesiskais regulējums kopumā* būtu strukturēts ap šiem mērķiem.

185. Līdz ar to es uzskatu, ka jēdziens "pašai nodokļu sistēmai piemītošie mehānismi" norāda uz mehānismiem, kas piemīt *vienīgi atsauces ietvaram*, kurš attiecas uz nekustamā īpašuma iegādes nodokli pamatlietā. Apstiprinājumu šai interpretācijai es rodu Komisijas paziņojumā par valsts atbalsta jēdzienu, kurā nepārprotami ir norādīts uz "atsauces sistēmas" pamatā esošajiem vai vadošajiem principiem [110].

186. Otrkārt un neatkarīgi no iepriekšējas piezīmes, arī nodalījums starp "neraksturīgajiem mērķiem" un attiecīgajam nodokļu režīmam "piemītošajiem mehānismiem" rada problēmas. Šajā ziņā lasītājam norādīšu uz maniem apsvērumiem par nošķirumu starp "raksturīgu mērķi" un "neraksturīgiem mērķiem" salīdzināmības novērtējuma sakarā [111].

187. Kad tas ir precizēts, savā paziņojumā par valsts atbalsta jēdzienu Komisija ir identificējusi vairākus tādus mērķus, kas, tās ieskatā, var tikt norādīti šajā trešajā posmā kā, piemēram, nepieciešamība apkarot krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, nepieciešamība ņemt vērā īpašas grāmatvedības prasības, labas valsts pārvaldības apsvērumi, nodokļu neitralitātes princips, ienākuma nodokļa progresivitāte un tā pārdales loģika, nepieciešamība novērst nodokļu dubultu uzlikšanu vai mērķis optimizēt nodokļu parādu piedziņu [112].

188. *A-Brauerei* un Vācijas valdības izskatāmajā lietā norādītie attaisnojumi, manuprāt, atbilst vairākiem no Komisijas identificētajiem mērķiem.

189. Vispirms, *A-Brauerei* ir norādījusi, ka *GrEStG* 6.a pantā paredzētais atbrīvojums no nodokļa ir tieši balstīts uz nekustamā īpašuma iegādes nodokļa režīma pamatā esošajiem vai vadošajiem principiem, ņemot vērā, ka šis nodoklis attiecas uz juridiskām darbībām, kas noved pie izmaiņām to nekustamo īpašumu kontrolē, kuri atrodas valsts teritorijā.

190. Manuprāt, šāds attaisnojums, kuru var sasaistīt ar pamatlietā aplūkotā režīma izvirzīto mērķi novērst nodokļu dubultu uzlikšanu, ir jāapstiprina šo secinājumu 162.–167. punktā izklāstīto iemeslu dēļ.

191. Tālāk, Vācijas valdība ir apstiprinājusi, ka *GrEStG* 6.a pantā paredzētais atbrīvojums no nodokļa ir saderīgs ar nekustamā īpašuma iegādes nodoklim noteikto mērķi – aplikt ar nodokli pircēja vai pārdevēja objektīvo finansiālo stāvokli, kas izpaužas pie nekustamā īpašuma atsavināšanas. Tomēr *GrEStG* 6.a pantā paredzētās darbības nekā neietekmējot darījuma dalībnieku finansiālo stāvokli, ņemot vērā, ka šie dalībnieki ir nevis patstāvīgi, bet savstarpēji saistīti ar dominējošā uzņēmuma dalību, ja tā ir vismaz 95 % apjomā, vienas vai vairāku darījumā iesaistīto sabiedrību pamatkapitālā.

192. Atkal – es nesaskatu nevienu iemeslu apšaubīt tāda skaidrojuma derīgumu.

110 Komisijas paziņojums par valsts atbalsta jēdzienu, 138. punkts.

111 Skat. šo secinājumu 149.–159. punktu.

112 Komisijas paziņojums par valsts atbalsta jēdzienu, 139. punkts.

193. Visbeidzot, *A-Brauerei* un Vācijas valdība ir attaisnojušas arī prasību par piecu gadu laikposmiem pirms un pēc reorganizācijas darbības attiecībā uz dalību 95 % apmērā atkarīgās sabiedrības pamatkapitālā [113]. Saskaņā ar to skaidrojumiem šie laikposmi ļauj novērst *GrEStG* 6.a pantā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa piemērošanu atsevišķām prettiesiskām darbībām, kas tostarp izpaužas kā īstermiņa kapitāldaļu iegāde, lai veiktu reorganizācijas, par kurām nav jāmaksā nekustamā īpašuma iegādes nodoklis.

194. Šajā ziņā jāuzsver, ka iesniedzējtiesa ir atzinusi šā skaidrojuma derīgumu. Turklāt Direktīvas 2011/96/ES 3. panta 2. punkta b) apakšpunkts līdzīgā veidā atļauj dalībvalstīm kā priekšnosacījumu nodokļu priekšrocības saņemšanai noteikt laikposmu, kāds jāievēro dalībai meitasuzņēmuma pamatkapitālā [114].

195. No iepriekš minētā izriet, ka pamatlietā aplūkojamā nodokļu režīma raksturs un vispārējā sistēma attaisno *GrEStG* 6.a pantā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa piešķiršanas nosacījumus un ka līdz ar to šis atbrīvojums nav uzskatāms par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

VII. Secinājumi

196. Ņemot vērā iepriekš minēto, uz *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) uzdoto prejudiciālo jautājumu es ierosinu Tiesai atbildēt šādi:

LESD 107. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tāda nodokļu priekšrocība kā pamatlietā aplūkojamā, kura paredz atbrīvot no nekustamā īpašuma iegādes nodokļa reorganizāciju sabiedrību grupas ietvaros, konkrētajā gadījumā apvienošanos, kurā piedalās dominējošs uzņēmums un atkarīga sabiedrība, ar nosacījumu, ka dominējošajam uzņēmumam ir jāpieder vismaz 95 % daļu atkarīgajā sabiedrībā pēdējos piecos gados pirms reorganizācijas un principā piecus gadus pēc tās, ir vispārējs pasākums un līdz ar to nevar tikt atzīta par "valsts atbalstu".

113 Saskaņā ar iesniedzējtiesas sniegtajiem skaidrojumiem otrais piecu gadu laikposms nav piemērojams apvienošanās gadījumā atbilstoši šīs tiesas izvēlētajai plašajai interpretācijai. Skat. šo secinājumu 30. punktu.

114 Padomes Direktīva (2011. gada 30. novembris) par kopējo sistēmu nodokļu uzlikšanai, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs (OV 2011, L 345, 8. lpp.). Saskaņā ar šīs direktīvas 3. apsvērumu tās nolūks ir dividendes un pārējo peļņas sadali, ko meitasuzņēmumi maksā saviem mātesuzņēmumiem, atbrīvot no nodokļa, kurš ieturams izcelsmes vietā, un novērst nodokļu dubultu uzlikšanu šādiem ienākumiem mātesuzņēmuma līmenī. Atbilstoši tās 3. panta 2. punkta b) apakšpunktam dalībvalstīm ir tiesības nepiemērot šo direktīvu minētās dalībvalsts uzņēmējsabiedrībām, kas vismaz divus gadus nepārtraukti nesaglabā kapitāla daļu, kuras dēļ tās var uzskatīt par mātesuzņēmumiem, vai tām uzņēmējsabiedrībām, kurās citas dalībvalsts uzņēmējsabiedrības nesaglabā šādu kapitāla daļu nepārtraukti vismaz divus gadus.