

Lieta C-797/19

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas
Reglamenta 98. panta 1. punktu**

Iesniegšanas datums:

2019. gada 24. oktobris

Iesniedzējtiesa:

Bundesfinanzhof (Vācija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2019. gada 13. marts

Prasītāja un revīzijas sūdzības iesniedzēja:

B-GmbH

Atbildētāja un atbildētāja revīzijas tiesvedībā:

Finanzamt D

Pamatlietas priekšmets

SIA, kuras vienīgais dalībnieks ir pašvaldība, slēpta peļņas sadale – Principa nepiemērošana, saskaņā ar kuru slēpti sadalīta peļņa ir atkal jāpieskaita sabiedrības ienākumiem ārpusbilancē – Jautājums, vai tas ir valsts atbalsts

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Savienības tiesību interpretācija, LESD 267. pants

Prejudiciālais jautājums

Vai Līguma par Eiropas Savienības darbību 107. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka pastāv valsts atbalsts, uz kuru attiecas šis noteikums, ja saskaņā ar dalībvalsts tiesisko regulējumu kapitālsabiedrības (pastāvīgi) zaudējumi no saimnieciskas darbības, kas tiek veikta ienākumiem nesedzot izmaksas, principā ir gan uzskatāmi par slēptu peļņas sadali, un attiecīgi tie nedrīkst samazināt kapitālsabiedrības peļņu, tomēr šīs tiesiskās sekas nevar attiecināt uz

kapitālsabiedrību, kurās balsttiesību vairākums tieši vai netieši pieder publisko tiesību juridiskajām personām, uzņēmējdarbību, kas pastāvīgi rada zaudējumus, ja tās attiecīgo uzņēmējdarbību veic transporta, sociālo, kultūras, izglītības vai veselības aizsardzības apsvērumu dēļ?

Atbilstošās Kopienu tiesību normas

LESD 107. un 108. pants

Atbilstošās valsts tiesību normas

Körperschaftsteuergesetz [Likums par uzņēmuma ienākuma nodokli] (turpmāk tekstā – “*KStG*”), kas grozīts ar *Jahressteuergesetz 2009* [2009. gada Nodokļu likumu], 4. panta 6. punkts, 8. panta 3. punkta otrais teikums, 7. punkta pirmā teikuma 2. apakšpunkts un otrais teikums, 9. punkts, 34. panta 6. punkts

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Prasītāja un revīzijas sūdzības iesniedzēja, SIA, nodrošina iedzīvotāju, tirdzniecību, ražošanas, lauksaimniecības un publisko struktūru energoapgādi, ūdensapgādi, kā arī telekomunikācijas. Turklāt tā pārvalda un apsaimnieko cita starpā arī peldbaseinus. 100 % prasītājas daļu pieder pilsētai A. Tādējādi prasītāja ir tā dēvētais pašvaldības uzņēmums ar juridisku personību.
- 2 1998. gadā prasītāja no pilsētas A pārņēma peldbaseinu. Pēc tam, kad tā peldbaseina apsaimniekošanu sākotnēji bija nodevusi 100 % meitas sabiedrībai un tā 2002. gada sākumā pārtrauca peldbaseina pārvaldību, prasītāja gados, par kuriem ir strīds (2002. un 2003. gads), atkal pati pārvaldīja peldbaseinu. 2002. un 2003. gadā, par kuriem ir strīds, peldbaseina pārvaldīšana radīja zaudējumus.
- 3 Pie prasītājas veiktās nodokļu revīzijas ietvaros inspektors uzskatīja, ka zaudējumi no peldbaseina tiešās pārvaldības esot jāuzskata par slēpto peļņas sadali (turpmāk tekstā – “SPS”). Lai gan atbildētāja un atbildētāja revīzijas tiesvedībā principā piekrita inspektora konstatējumiem, tomēr iepriekš minētos zaudējumus tā novērtēja nevis kā SPS, bet gan kā neatskaitāmus uzņēmējdarbības izdevumus, un 2011. gada 15. decembrī izsniedza attiecīgus paziņojumus par nodokli.
- 4 Par to celtie iebildumi lielā mērā bija neveiksmīgi. Zaudējumi, kas bija radušies no peldbaseina tiešās pārvaldības, 2013. gada 30. aprīļa lēmumā par sūdzību [..] EUR apmērā (par 2002. gadu) un [..] EUR apmērā (par 2003. gadu) tika ņemti vērā kā neatskaitāmi uzņēmējdarbības izdevumi. Par šo celto prasību *Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern* (Mēklenburgas–Priekšpomerānijas Finanšu tiesa) (turpmāk tekstā – “*FG*”) ar 2016. gada 22. jūnija spriedumu noraidīja kā nepamatotu. Tomēr *FG* gados, par kuriem ir strīds, radušos zaudējumus novērtēja kā SPS par labu prasītājas dalībniekam, pilsētai A.

- 5 Pret minēto ir vērsta prasītājas revīzijas sūdzība, kurā tā izvirza argumentu par materiālo tiesību normu pārkāpumu.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 6 Sabiedrība savus ienākumus var sadalīt atklāti saskaņā ar uzņēmējdarbības tiesību normām vai slēpti. Slēptā ienākumu sadale tiek dēvēta par SPS. Šādas slēptas sadales nedrīkst samazināt peļņu, un saskaņā ar *KStG* 8. panta 3. punkta otro teikumu ir (atkal) jāpieskaita sabiedrības ienākumiem ārpus bilances. SPS tiesību institūts ir paredzēts, lai nepieļautu sabiedrības attiecību izraisītu un tādējādi ar saimniecisko darbību nesaistītu juridiskas personas ienākumu samazināšanu. Šajā ziņā *KStG* 8. panta 3. punkta otrajā teikumā ir reglamentētas vienīgi tiesiskās sekas, nevis SPS nosacījumi. Tie tika izstrādāti *Bundesfinanzhof* [Federālā Finanšu tiesa] (turpmāk tekstā – “*BFH*”) judikatūrā.
- 7 Saskaņā ar *BFH* judikatūru SPS *KStG* 8. panta 3. punkta otrā teikuma izpratnē ir kapitālsabiedrības kapitāla samazināšanās, ko izraisa sabiedrību attiecības. Lielākajā daļā izskatīto lietu judikatūrā tika pieņemts, ka kapitāla samazināšanu ir izraisījušas sabiedrību attiecības tad, ja kapitālsabiedrība šavam dalībniekam piešķir mantisku labumu, ko tā, rīkojoties kā rūpīgs un piesardzīgs vadītājs, nebūtu piešķīrusi personai, kas nav dalībnieks.
- 8 *BFH* cita starpā ir nospriedusi, ka SPS var pastāvēt arī tad, ja kapitālsabiedrība bez atbilstošas atlīdzības veic darbības savu dalībnieku privātajās interesēs, kas pašai sabiedrībai rada zaudējumus.
- 9 Lai labāk izprastu lietu, iesniedzējtiesa sniedz apsvērumus arī par pašvaldību saimnieciskās darbības formām un to iespējām apvienot peļņu un zaudējumus nesošus uzņēmumus. Pašvaldību saimnieciskajai darbībai parasti izmanto divas organizatoriskās formas. Pirmkārt, publisko tiesību juridiska persona var veikt saimniecisko darbību, izmantojot atsevišķus, tā dēvētos “komerciāla rakstura uzņēmumus” (turpmāk tekstā – “*KRU*”). Šajā ziņā par nodokļu maksātāju gan tiek uzskatīta publisko tiesību juridiskā persona, taču peļņa principā tiek aprēķināta katram atsevišķam *KRU*. Otrkārt, publisko tiesību juridiskas personas var izmantot kapitālsabiedrības juridisko formu savas saimnieciskās darbības veikšanai. Šīs kapitālsabiedrības tiek dēvētas par “pašvaldības uzņēmumiem”.
- 10 Tas, ciktāl, *KRU* gadījumā, no vienas puses, un pašvaldības uzņēmumu gadījumā, no otras puses, ir iespējama vairāku atsevišķu uzņēmumu apvienošana, it sevišķi peļņu nesošu uzņēmumu apvienošana ar zaudējumus nesošiem, vienā vienībā peļņas aprēķināšanai nodokļu vajadzībām, līdz 2009. gada Nodokļu likuma stāšanās spēkā nebija tiesiski noregulēts, bet tas daudzkārt bija tiesas nolēmumu priekšmets.
- 11 Principā *KRU* peļņas aprēķināšana un aplikšana ar nodokli tiek veikta atsevišķi katram uzņēmumam. Tādēļ ar *KRU* ar nodokli aplikamo peļņu nevar kompensēt cita *KRU* zaudējumus, lai samazinātu nodokļu slogu. Taču judikatūrā un nodokļu

administrācijā ir izstrādāti un piemēroti tā dēvētie “apvienošanas principi”, saskaņā ar kuriem izņēmuma kārtā vairāku līdzīgu uzņēmumu, kā arī vairāku konkrētu komunālo pakalpojumu uzņēmumu (elektroenerģijas, ūdensapgādes, gāzes vai siltuma apgādes), kā arī komunālo pakalpojumu un transporta pakalpojumu uzņēmumu organizatoriska apvienošana vienā vienīgā KRU nodokļu vajadzībām tika akceptēta, jo to veikto darbību pamatā esot viena un tā pati ideja, proti, iedzīvotāju apgāde. Šie “apvienošanas principi” attiecībā uz KRU ar 2009. gada Nodokļu likumu tika reglamentēti *KStG* 4. panta 6. punktā.

- 12 Laikā pirms 2009. gada Nodokļu likuma judikatūrā un nodokļu administrācijā netika vērtēts vienādi jautājums par to, pēc kādiem principiem vairākas publisko tiesību juridiskas personas dažādas komercdarbību jomas drīkst tikt apvienotas viena pašvaldības uzņēmuma ietvaros, kura juridiskā forma ir kapitālsabiedrība.
- 13 Ar 2009. gada Nodokļu likumu, ar ko tika grozīts *KStG*, likumdevējs pirmo reizi ir tiesiski noregulējis pastāvīgus zaudējumus nesošu uzņēmumu nodokļu režīmu saistībā ar KRU un pašvaldības uzņēmumiem, kas pieder publisko tiesību juridiskajām personām. Pašvaldības uzņēmumu jomā ar *KStG* 8. panta 7. punkta pirmā teikuma 2. apakšpunkta noteikumu, tā jaunajā redakcijā, SPS tiesiskās sekas tikai tāpēc, ka tās veic šādas pastāvīgus zaudējumus nesošas darbības, nevar attiecināt uz kapitālsabiedrībām, kurās balsstiesību vairākums tieši vai netieši pieder publisko tiesību juridiskajām personām un attiecībā uz kurām ir konstatēts, ka vienīgi šie dalībnieki sedz zaudējumus no pastāvīgi zaudējumus nesošām darbībām. Saskaņā ar *KStG* 8. panta 7. punkta otro teikumu, tā jaunajā redakcijā, pastāvīgus zaudējumus nesoša darbība ir tad, ja transporta, sociālo, kultūras, izglītības vai veselības aizsardzības apsvērumu dēļ tiek uzturēta saimnieciskā darbība, ienākumiem nesedzot izdevumus. *KStG* 34. panta 6. punkta ceturtajā teikumā, tā jaunajā redakcijā, ir paredzēts, ka jaunais regulējums ir piemērojams arī attiecībā uz laikposmu pirms 2009. gada. Tādējādi šis regulējums tika atzīts par piemērojamu arī attiecībā uz 2002. un 2003. gadu, par kuriem šajā gadījumā ir runa.
- 14 Turklāt *KStG* 8. panta 9. punktā, tā jaunajā redakcijā, attiecībā uz pašvaldības uzņēmumiem tik ieviests sarežģīts tiesiskais regulējums, ar ko tiek nodrošināts, ka privileģētie zaudējumi no pastāvīgus zaudējumus nesošām darbībām netiek kompensēti ar ienākumiem no tādām darbības nozarēm, kuras tiek uzskatītas par “neapvienojamām” ar pastāvīgus zaudējumus nesošām darbībām. Tādējādi rezultātā attiecībā uz pašvaldības uzņēmumiem ir jārada tāda situācija, kāda atbilst *KStG* 4. panta 6. punktā, tā jaunajā redakcijā, noteiktajiem KRU apvienošanas principiem. Tomēr *KStG* 8. panta 9. punktā noteiktajam regulējumam, tā jaunajā redakcijā, pretēji *KStG* 8. panta 7. punkta noteikumiem, tā jaunajā redakcijā, likumdevējs nav paredzējis atpakaļejošu spēku, bet gan piemērošanu tikai, sākot ar 2009. gadu (*KStG* 34. panta 6. punkta devītais teikums, tā jaunajā redakcijā).

Lietas vērtējums saskaņā ar valsts tiesībām

- 15 Zaudējumi, kurus prasītāja cietusi gados, par kuriem ir strīds, pilnā apmērā ir pilsētas A kā vienīgās dalībnieces SPS, kas palielina prasītājas ienākumus. Tas, ka [kapitāla samazināšanu] ir izraisījušas sabiedrību attiecības, izriet no tā, ka rūpīgs un piesardzīgs vadītājs neatteiktos no dalībnieka pieprasīt attiecīgu zaudējumu kompensāciju. Rūpīgs un piesardzīgs vadītājs nebūtu gatavs sniegt pakalpojumus, kas paši par sevi būtu jāsniedz vienīgajam dalībniekam, un šajā ziņā pastāvīgi ciest zaudējumus.
- 16 Tomēr ar 2009. gada Nodokļu likumu *KStG* 8. panta 7. punkta pirmā teikuma 2. apakšpunktā, tā jaunajā redakcijā, ieviestais regulējums, skatot to kopsakarā ar otro teikumu, saskaņā ar kuru kapitālsabiedrību gadījumā, kurās balsstiesību vairākums tieši vai netieši pieder publisko tiesību juridiskajām personām un attiecībā uz kurām ir konstatēts, ka vienīgi šie dalībnieki sedz zaudējumus no pastāvīgi zaudējumus nesošām darbībām, SPS nerada tiesiskās sekas tikai tāpēc vien, ka tās veic šādas pastāvīgus zaudējumus nesošas darbības, ir pretrunā SPS ārpusbilances koriģēšanai. Strīda gadījumā *KStG* 8. panta 7. punkta pirmā teikuma 2. apakšpunktā, skatot to kopsakarā ar otro teikumu, tā jaunajā redakcijā, noteiktie nosacījumi ir izpildīti.
- 17 Piemērojot *KStG* 8. panta 7. punkta pirmā teikuma 2. apakšpunktu, skatot to kopsakarā ar otro teikumu, tā jaunajā redakcijā, no peldbaseina pārvaldīšanas izrietošie zaudējumi var tikt kompensēti ar pārējo prasītājas darbības jomu (energoapgāde un ūdensapgāde utt.) rezultātiem. Tā rezultātā prasītājai tādējādi ir iespēja zaudējumus, kas radušies no peldbaseina pārvaldīšanas, kompensēt citās prasītājas darbības nozarēs (energoapgāde un ūdensapgāde utt.) un attiecīgi samazināt tās peļņu un līdz ar to uzņēmumu ienākuma nodokļa slogu gados, par kuriem ir strīds.

Vērtējums atbilstoši Savienības tiesībām

- 18 Ir jāprecizē, vai šī nodokļu priekšrocība saskaņā ar *KStG* 8. panta 7. punkta pirmā teikuma 2. apakšpunktu, skatot to kopsakarā ar otro teikumu, tā jaunajā redakcijā, ir valsts atbalsts, uz kuru attiecas LESD 107. panta 1. punkts, un tādējādi ir pakļauta īstenošanas aizliegumam saskaņā ar LESD 108. panta 3. punktu, jo tā ir tikusi ieviesta, neievērojot LESD 108. panta 3. punktā paredzēto iepriekšējās kontroles procedūru.
- 19 Šim jautājumam ir nozīme lietas izspriešanā. Ja *KStG* 8. panta 7. punkta gadījumā, tā jaunajā redakcijā, runa būtu par atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, tiesību norma saskaņā ar LESD 108. panta 3. punkta trešo teikumu nebūtu piemērojama līdz brīdim, kad Komisija būtu pieņēmusi lēmumu par nodokļu priekšrocības saderīgumu ar iekšējo tirgu. Revīzijas sūdzības tiesvedība būtu jāaptur līdz Komisijas lēmuma pieņemšanai. Ja savukārt nodokļu priekšrocība saskaņā ar *KStG* 8. panta 7. punktu, tā jaunajā redakcijā, nebūtu aizliegts atbalsts,

FG lēmums būtu jāatceļ un prasība būtu jāapmierina. Prasītājas revīzijas sūdzība būtu pamatota. Prasītāja varētu lūgt nodokļa priekšrocības piešķiršanu.

- 20 Iesniedzējtiesa uzskata, ka šajā gadījumā pastāv valsts atbalsts. Tā šajā sakarā sniedz šādus apsvērumus.
- 21 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru pasākuma kvalificēšanai par “valsts atbalstu” LESD 107. panta 1. punkta izpratnē tiek prasīta visu šajā noteikumā paredzēto nosacījumu izpilde (skat. spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, 19. punkts).
- 22 Pirmkārt, tam jābūt saistītam ar valsts iejaukšanos vai valsts līdzekļu izmantošanu, ar kuriem var tieši vai netieši tikt atbalstīti atsevišķi uzņēmumi vai radītas tiem tādas ekonomiskās priekšrocības, ko šie saņēmēji uzņēmumi parastos tirgus apstākļos nebūtu varējuši gūt (spriedums, 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa un Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, 21. punkts).
- 23 Nodokļu priekšrocība saskaņā ar *KStG* 8. panta 7. punkta pirmā teikuma 2. apakšpunktu, skatot to kopsakarā ar otro teikumu, tā jaunajā redakcijā, ir šāda priekšrocība. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru ar atbalsta jēdzienu saprot ne tikai pozitīvus atbalstus, bet arī intervences pasākumus, kuri dažādos veidos samazina izdevumus, kas parasti tiek segti no uzņēmuma budžeta un kam piemīt tāds pats raksturs, un kam ir identiskas sekas, kaut arī šie intervences pasākumi tiešā šā vārda nozīmē nav subsīdijas (skat., piemēram, spriedumu, 2005. gada 3. marts, *Heiser*, C-172/03, EU:C:2005:130, 36. punkts). Tā tas ir šajā gadījumā, jo ar *KStG* 8. panta 7. punktu, skatot to kopsakarā ar 34. panta 6. punkta ceturto teikumu, tā jaunajā redakcijā, ar atpakaļejošu spēku tiek pieņemts, ka tiek koriģēti prasītājam ārpus bilances tiek koriģēti kārtējie zaudējumi no peldbaseina pārvaldīšanas.
- 24 Šajā gadījumā šāda priekšrocība nepastāvētu tad, ja valsts pasākums varētu tikt uzskatīts par kompensāciju par to, ka prasītāja ar peldbaseina pārvaldīšanu, iespējams, izpilda (arī) sabiedriskā pakalpojuma sniegšanas pienākumus. Saskaņā ar Tiesas judikatūru uzņēmumam piešķirtās sabiedriskās subsīdijas, kas tieši nepieciešamas, lai izpildītu sabiedrisko pakalpojumu sniegšanas pienākumu saistības, ar nolūku atlīdzināt izdevumus, kas radušies, šīs saistības izpildot, neietilpst LESD 107. panta 1. punktā (skat. spriedumu, 2003. gada 24. jūlijs, *Altmark Trans un Regierungspräsidium Magdeburg*, C-280/00, EU:C:2003:415). Lai tas tā būtu, spriedumā *Altmark Trans* paredzētajiem nosacījumiem ir jābūt izpildītiem.
- 25 Šo nosacījumu pārbaudi veic iesniedzējtiesa. Tā uzskata, ka ar *KStG* 8. panta 7. punkta otro teikumu, tā jaunajā redakcijā, tie tomēr netiek izpildīti. Tiesību normā tikai vispārīgi tiek minēti vispārējās politikas apsvērumi pastāvīgus zaudējumus nesošas darbības atbalstam. Skaidra sabiedrisko pakalpojumu sniegšanas pienākumu definīcija netiek sniegta, tāpat kā kritēriji, pamatojoties uz kuriem tiek aprēķināta kompensācija, lai novērstu to, ka tas rada ekonomisku

priekšrocību, kas uzņēmumam, kam tas piešķirts, sniedz priekšrocību attiecībā pret konkurējošiem uzņēmumiem.

- 26 Turklāt iesniedzējtiesa uzskata, ka arī tā dēvētais jomas izņēmums saskaņā ar LESD 106. panta 2. punktu nevar izslēgt priekšrocības esamību. Saskaņā ar LESD 106. panta 2. punktu valsts piešķirta kompensācija kā atlīdzība par vispārējas ekonomiskas nozīmes pakalpojuma sniegšanu ar zināmiem nosacījumiem var būt saderīga ar iekšējo tirgu. Neraugoties uz atšķirībām, kādas pastāv starp atbalsta neesamību saskaņā ar Tiesas tā dēvēto “*Altmark* lēmumu” un atbalstu saderīgumu saskaņā ar LESD 106. panta 2. punktu, var pieņemt, ka tagad pastāv gandrīz identiska juridiskā pārbaude pieļaujama atbalsta maksājuma nosacījumiem (skat. Vispārējās tiesas spriedumu, 2008. gada 12. februāris, *BUPA* u.c./Komisija, T-289/03, EU:T:2008:29).
- 27 Otrkārt, LESD 107. panta 1. punktā ir aizliegti atbalsti, kas var ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm. It īpaši tad, ja kādas dalībvalsts piešķirtais atbalsts nostiprina konkrēta uzņēmuma stāvokli attiecībā pret citiem konkurējošiem uzņēmumiem Kopienas iekšējā tirdzniecībā, ir jāuzskata, ka atbalsts ir ietekmējis minēto tirdzniecību (skat. spriedumu, 2006. gada 10. janvāris, *Cassa di Risparmio di Firenze* u.c., C-222/04, EU:C:2006:8, 141. punkts un tajā minētā judikatūra). Turklāt nav nepieciešams, lai uzņēmums, kurš saņēmis atbalstu, pats piedalītos Kopienas iekšējā tirdzniecībā.
- 28 Šie nosacījumi šī strīda gadījumā ir izpildīti. Atturēšanās no SPS ārpusbilances koriģēšanas stiprina pašvaldības uzņēmumus finansiālā ziņā. Tādējādi citu dalībvalstu potenciālajiem konkurentiem iespēja Vācijā atvērt līdzīga veida peldbaseinu, kādu pārvalda prasītāja, tiek būtiski apgrūtināta. Taču šajā kontekstā īpaši ir jāņem vērā, ka, atturoties no SPS ārpusbilances koriģēšanas, tiek radīta iespēja, aprēķinot sabiedrības ar ienākuma nodokli apliekamo bāzi, kārtējos zaudējumus kompensēt ar peļņu no citām darbības jomām (piemēram, energoapgādi un ūdensapgādi utt.). Šīs darbības jomas katrā ziņā tiek finansiāli stiprinātas ar iespēju kompensēt zaudējumus. Ir iespējama konkurences situācija ar starpreģionāliem privātiem uzņēmumiem šajā darbības jomā. Tādēļ neesot nozīmes tam, ja peldbaseina pārvaldīšana strīda gadījumā varētu tikt uzskatīta par tikai vietēju saimniecisku darbību.
- 29 Treškārt, pasākumam jārada selektīva priekšrocība tā saņēmējam. Selektivitātes izvērtēšanai ir vajadzīgs noteikt, vai saistībā ar konkrētu tiesisko kārtību valsts pasākums var sniegt priekšroku “konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai” salīdzinājumā ar citiem, kas ir faktiski un juridiski līdzīgā situācijā, ievērojot ar minēto pasākumu izvirzīto mērķi, un kam piemēro atšķirīgu attieksmi, kuru būtībā var kvalificēt kā diskriminējošu (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, 54. punkts, un Komisija/*Aer Lingus*, C-164/15 P un C-165/15 P, EU:C:2016:990, 51. punkts).

- 30 Lai valsts pasākumu nodokļu jomā kvalificētu par “selektīvu”, vispirms ir jāidentificē vispārējais vai “normālais” nodokļu režīms, kas ir piemērojams attiecīgajā dalībvalstī. Pēc tam ir jāpierāda, ka attiecīgais nodokļu pasākums ir atkāpe no minētā vispārējā režīma, ciktāl ar to tiek ieviestas atšķirības subjektu starpā, kuri, ievērojot ar attiecīgo vispārējo režīmu izvirzīto mērķi, atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā (spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group u.c.*, C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57. punkts).
- 31 Šajā gadījumā *KStG* 8. panta 7. punkta pirmā teikuma 2. apakšpunkts, skatot to kopsakarā ar otro teikumu, tā jaunajā redakcijā, publisko tiesību juridiskai personai piederošu pašvaldības uzņēmumu gadījumā atšķiras no SPS ārpusbilances koriģēšanas vispārīgajiem noteikumiem saskaņā ar *KStG* 8. panta 3. punkta otro teikumu, ja tie vispārēju politisku apsvērumu dēļ turpina veikt darbību, lai gan tā no šīs darbības pastāvīgi cieš zaudējumus. Ar jauno regulējumu *KStG* 8. panta 7. punkta pirmā teikuma 2. apakšpunktā, skatot to kopsakarā ar otro teikumu, tā jaunajā redakcijā, publisko tiesību juridiskas personas pašvaldības uzņēmumiem tādējādi tiek dota iespēja atturēties no SPS ārpusbilances koriģēšanas. Rezultātā šādi šiem uzņēmumiem tikai tiek radīta iespēja, aprēķinot sabiedrības ar ienākuma nodokli apliekamo bāzi, kārtējos zaudējumus kompensēt ar peļņu no citām darbības jomām. Ievērojot ar SPS vispārējo regulējumu *KStG* 8. panta 3. punkta otrajā teikumā izvirzīto mērķi, saskaņā ar kuru sabiedrību attiecību dēļ izraisītā kapitāla samazināšanās nedrīkst samazināt nodokļa aprēķina bāzi, visas kapitālsabiedrības kā tirgus dalībnieki atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā. Tātad tas ir konkrētu nozaru selektivitātes gadījums par labu konkrētiem uzņēmumiem sabiedrisko pakalpojumu jomā.
- 32 Ceturtkārt, pasākumam jābūt tādām, kas rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus. Saskaņā ar Tiesas judikatūru šajā saistībā nav jāpierāda faktiska konkurences izkropļošana, bet gan tikai jāpārbauda, vai atbalsts var izkropļot konkurenci (skat. spriedumu, 2006. gada 10. janvāris, *Cassa di Risparmio di Firenze u.c.*, C-222/04, EU:C:2006:8, 140. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 33 Šajā gadījumā var uzskatīt, ka ar *KStG* 8. panta 7. punkta pirmā teikuma 2. apakšpunktu, skatot to kopsakarā ar otro teikumu, tā jaunajā redakcijā, pastāv potenciāli konkurences traucējumi. Šajā kontekstā savukārt ir jāņem vērā, ka, atturoties no SPS ārpusbilances koriģēšanas, tiek radīta tikai iespēja, aprēķinot sabiedrības ar ienākuma nodokli apliekamo bāzi, kārtējos zaudējumus kompensēt ar peļņu no citām darbības jomām (piemēram, energoapgādi un ūdensapgādi utt.) un tādējādi samazināt šo peļņas gūstošo darbības jomu nodokļu slogu. Ir iespējama konkurences situācija ar starpreģionāliem privātiem uzņēmumiem šajā darbības jomā.
- 34 Turklāt iesniedzējtiesa uzskata, ka runa nav arī par tā dēvēto *de minimis* atbalstu, uz ko attiecas Komisijas 2006. gada 15. decembra Regula (EK) Nr. 1998/2006(OV 2006, L 379, 5. lpp.). Saskaņā ar to finanšu atbalsts, kas nepārsniedz 200 000 EUR augšējo robežu trīs gadu laika posmā, ir uzskatāms par

tādu valsts atbalstu, kas būtiski neietekmē konkurenci un tirdzniecību starp dalībvalstīm. Neatkarīgi no tā, ka šī summa strīda gadījumā varētu būt pārsniegta, no Tiesas judikatūras izriet, ka, ja valsts tiesiskajā regulējumā nav paredzēts nekāds ierobežojums summai, uz kuru individuālam uzņēmumam var būt tiesības, tas jau neietilpst Komisijas paziņojumā ieviestajā *de minimis* normā (skat. spriedumu, 2005. gada 3. marts, *Heiser*, C-172/03, EU:C:2005:130).

- 35 Turklāt iesniedzējtiesa uzskata, ka šajā gadījumā tas arī nav “esošs” atbalsts, bet gan “jauns” atbalsts LESD 108. panta 3. punkta izpratnē, uz kuru tādēļ attiecas LESD 108. panta 3. punkta trešā teikuma īstenošanas ierobežojums.
- 36 Lai noteiktu, vai iesniedzējtiesas pārstāvētais uzskats ir pareizs šajā gadījumā un vai faktiski pastāv valsts atbalsts, Tiesai tiek uzdots iepriekš minētais prejudiciālais jautājums.

DARBBA VERSIJA