



Judikatūras krājums

VISPĀRĒJĀS TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta paplašinātā sastāvā)

2018. gada 15. novembrī*

Valsts atbalsts – Tiesību normas attiecībā uz uzņēmumu ienākuma nodokli, atbilstoši kurām uzņēmumiem rezidentiem nodokļu vajadzībām Spānijā ir atļauts norakstīt nemateriālās vērtības, kas rodas no kapitāla daļu iegādes uzņēmumos, kuri ir rezidenti nodokļu vajadzībām ārvalstīs – Lēmums, ar kuru atbalsts atzīts par nesaderīgu ar iekšējo tirgu un noteikts pienākums to atgūt – Valsts atbalsta jēdziens – Selektīvs raksturs – Atsauces sistēma – Atkāpe – Atšķirīga attieksme – Atšķirīgas attieksmes pamatojums – Uzņēmumi, kas gūst labumu no pasākuma – Tiesiskā paļāvība

Lieta T-219/10 RENV

World Duty Free Group, SA, iepriekš *Autogrill España, SA*, Madride (Spānija), ko pārstāv *J. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero* un *A. Lamadrid de Pablo*, advokāti,

prasītāja,

ko atbalsta

Vācijas Federatīvā Republika, ko pārstāv *T. Henze*, pārstāvis,

un

Īrija, ko sākotnēji pārstāvēja *G. Hodge* un *E. Creedon*, vēlāk – *G. Hodge* un *M. Browne*, pārstāvji, kuriem palīdz *M. B. Doherty Barry* un *A. Goodman*, barristers,

un

Spānijas Karaliste, ko pārstāv *M. Sampol Pucurull*, pārstāvis,

personas, kas iestājušās lietā,

pret

Eiropas Komisiju, ko pārstāv *R. Lyal, B. Stromsky, C. Urraca Caviedes* un *P. Němečková*, pārstāvji,

atbildētāja,

par prasību, kura ir pamatota ar LESD 263. pantu un ar kuru tiek lūgts atcelt Komisijas Lēmuma 2011/5/EK (2009. gada 28. oktobris) par nemateriālās vērtības norakstīšanu nodokļu vajadzībām saistībā ar kapitāla daļu iegādi ārvalstīs C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), ko īstenojusi Spānija (OV 2011, L 7, 48. lpp.), 1. panta 1. punktu un pakārtoti šī lēmuma 4. pantu.

* Tiesvedības valoda – spāņu.

VISPĀRĒJĀ TIESA (devītā palāta paplašinātā sastāvā)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs S. Žervazoni [*S. Gervasoni*] (referents), tiesneši L. Madise [*L. Madise*], R. da Silva Pasašs [*R. da Silva Passos*], K. Kovalika-Baņčika [*K. Kowalik-Bańczyk*] un K. Makioki [*C. Mac Eochaidh*],

sekretāre: K. Lopesa Bankalari [*X. Lopez Bancalari*], administratore,

ņemot vērā tiesvedības rakstveida daļu un 2018. gada 31. janvāra tiesas sēdi,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

I. Tiesvedības priekšvēsture

- 1 2007. gada 10. oktobrī pēc vairākiem rakstveida jautājumiem, ko Eiropas Parlamenta locekļi bija uzdevuši tai 2005. un 2006. gadā, kā arī pēc privāta uzņēmēja sūdzības, kura tai tika nosūtīta 2007. gadā, Eiropas Kopienų Komisija nolēma uzsākt LESD 108. panta 2. punktā paredzēto formālo izmeklēšanas procedūru par tiesisko regulējumu, kas *Ley del Impuesto sobre Sociedades* (Spānijas Likums par sabiedrību ienākuma nodokli) 12. panta 5. punktā ieviests ar 2001. gada 27. decembra *Ley 24/2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social* (Likums 24/2001 par fiskāliem, administratīviem un sociāliem pasākumiem, 2001. gada 31. decembra *BOE* Nr. 313, 50493. lpp.) un pārņemts ar 2004. gada 5. marta *Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades* (Karaļa dekrētlukums 4/2004 par pārskatītā Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli teksta apstiprināšanu, 2004. gada 11. marta *BOE* Nr. 61, 10951. lpp.) (turpmāk tekstā – “strīdīgais pasākums” vai “strīdīgā shēma”).
- 2 Ar strīdīgo pasākumu ir paredzēts, ka tad, ja Spānijā ar nodokļiem apliekams uzņēmums iegūst kapitāldaļas “ārvalstīs reģistrētā sabiedrībā” un kapitāldaļas tiek iegūtas vismaz 5% apjomā, un attiecīgās kapitāldaļas netiek atsavinātas vismaz vienu gadu, tad finanšu nemateriālo vērtību (skat. turpinājumā 67. un 69. punktu), kas no tām rodas, var atskaitīt no uzņēmumam maksājamā uzņēmumu ienākuma nodokļa norakstīšanas veidā. Strīdīgajā pasākumā ir precizēts, ka, lai sabiedrību varētu kvalificēt kā “ārvalstīs reģistrētu sabiedrību”, tai ir jābūt apliekamai ar Spānijā piemērojamajam nodoklim identisku nodokli un tās ienākumiem ir jābūt gūtiem galvenokārt no ārzemēs veiktām darbībām.
- 3 Komisija ar Spānijas Karalistes 2007. gada 5. decembra vēstuli saņēma apsvērumus par šo lēmumu uzsākt formālo izmeklēšanas procedūru (turpmāk tekstā – “lēmums par procedūras uzsākšanu”). Laikā no 2008. gada 18. janvāra līdz 16. jūnijam Komisija turklāt saņēma 32 trešo ieinteresēto personu apsvērumus. Spānijas Karaliste 2008. gada 30. jūnija un 2009. gada 22. aprīļa vēstulēs sniedza savus komentārus par ieinteresēto trešo personu piezīmēm.
- 4 2008. gada 18. februārī, 2009. gada 12. maijā un 8. jūnijā tika rīkotas tehniskās sanāksmes ar Spānijas valsts iestādēm. Tika rīkotas arī citas tehniskās sanāksmes ar dažām no 32 ieinteresētajām trešajām personām.
- 5 Ar 2008. gada 14. jūlija vēstuli un 2009. gada 16. jūnija elektroniskā pasta vēstuli Spānijas valsts iestādes iesniedza Komisijai papildinformāciju.

- 6 Attiecībā uz kapitāldaļu iegādi, kas veikta Eiropas Savienībā, Komisija izbeidza procedūru ar Lēmumu 2011/5/EK (2009. gada 28. oktobris) par nemateriālās vērtības norakstīšanu nodokļu vajadzībām saistībā ar kapitāla daļu iegādi ārvalstīs C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), ko īstenojusi Spānija (OV 2011, L 7, 48. lpp.; turpmāk tekstā – “apstrīdētais lēmums”).
- 7 Komisija atzina par nesaderīgu ar iekšējo tirgu strīdīgo shēmu, kas izpaudās kā nodokļu priekšrocība, kura ļauj Spānijā reģistrētām sabiedrībām veikt nemateriālās vērtības, kas rodas no kapitāldaļu iegādes sabiedrībās nerezidentēs, norakstīšanu, ja tā tiek piemērota kapitāldaļu iegādei Savienībā reģistrētos uzņēmumos (apstrīdētā lēmuma 1. panta 1. punkts). Apstrīdētā lēmuma 4. pantā tostarp Spānijas Karalistei ir paredzēts pienākums atgūt piešķirto atbalstu.
- 8 Komisija tomēr neapturēja procedūru saistībā ar ārpus Savienības veiktām kapitāldaļu iegādēm, jo Spānijas valsts iestādes bija apņēmušās sniegt papildinformāciju par šķēršļiem attiecībā uz pārrobežu apvienošanu, kas pastāvēja ārpus Savienības un kurus tās bija konstatējušas.
- 9 Spānijas Karaliste sniedza Komisijai informāciju par tiešajiem ieguldījumiem, ko Spānijas sabiedrības 2009. gada 12., 16. un 20. novembrī, kā arī 2010. gada 3. janvārī bija veikušas ārpus Savienības. Komisija saņēma vairāku ieinteresēto trešo pušu novērojumus. Komisija saņēma vairāku ieinteresēto trešo personu apsvērumus.
- 10 2009. gada 27. novembrī, kā arī 2010. gada 16. un 29. jūnijā notika Komisijas un Spānijas valsts iestāžu tehniskās sanāksmes.
- 11 Komisija 2011. gada 12. janvārī pieņēma Lēmumu 2011/282/ES par finanšu nemateriālās vērtības amortizāciju nodokļu vajadzībām saistībā ar līdzdalības iegādi ārvalstīs C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), ko īstenojusi Spānija (OV 2011, L 135, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “2011. gada 12. janvāra lēmums”), ar ko par nesaderīgu ar iekšējo tirgu tika atzīta strīdīgā shēma, ja to piemēro kapitāldaļu iegādei ārpus Savienības reģistrētos uzņēmumos.

II. Tiesvedība un lietas dalībnieču prasījumi

- 12 Ar prasības pieteikumu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2010. gada 14. maijā, *World Duty Free Group, SA* cēla prasību atcelt apstrīdēto lēmumu.
- 13 Vispārējā tiesa ar 2014. gada 7. novembra spriedumu *Autogrill España/Komisija* (T-219/10, EU:T:2014:939) apmierināja šo prasību, pamatojoties uz to, ka Komisija bija kļūdaini piemērojusi LESD 107. panta 1. punktā paredzēto selektivitātes nosacījumu.
- 14 Turklāt 2011. gada 12. janvāra lēmums tika atcelts arī ar Vispārējās tiesas 2014. gada 7. novembra spriedumu *Banco Santander un Santusa/Komisija* (T-399/11, EU:T:2014:938).
- 15 Ar prasības pieteikumu, kas Tiesas kancelejā iesniegts 2015. gada 19. janvārī, Komisija iesniedza apelācijas sūdzību par 2014. gada 7. novembra spriedumu *Autogrill España/Komisija* (T-219/10, EU:T:2014:939). Šī apelācijas sūdzība, kura tika reģistrēta ar numuru C-20/15 P, tika pievienota apelācijas sūdzībai, kura bija reģistrēta ar numuru C-21/15 P un kuru Komisija bija cēlusi par 2014. gada 7. novembra spriedumu *Banco Santander un Santusa/Komisija* (T-399/11, EU:T:2014:938).
- 16 Prasītāja, kuru atbalsta Vācijas Federatīvā Republika, Īrija un Spānijas Karaliste, lūdz noraidīt šo apelācijas sūdzību.

- 17 Ar 2016. gada 21. decembra spriedumu Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, turpmāk tekstā – “spriedums *World Duty Free*”, EU:C:2016:981) Tiesa atcēla 2014. gada 7. novembra spriedumu *Autogrill España*/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939), nodeva lietu atpakaļ Vispārējai tiesai un lēmuma par tiesāšanās izdevumiem pieņemšanu daļēji atlika. Tiesa arī atcēla 2014. gada 7. novembra spriedumu *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938).
- 18 Saskaņā ar Vispārējās tiesas Reglamenta 217. panta 1. punktu galvenās lietas dalībnieces iesniedza savus rakstveida apsvērumus 2017. gada 2. martā un Spānijas Karaliste 2017. gada 3. martā.
- 19 Saskaņā ar Vispārējās tiesas Reglamenta 217. panta 3. punktu galvenās lietas dalībnieces un Spānijas Karaliste 2017. gada 24. aprīlī iesniedza papildu rakstveida apsvērumus.
- 20 Pēc tiesneša referenta ziņojuma uzklauššanas Vispārējā tiesa nolēma sākt tiesvedības mutvārdu daļu.
- 21 Ar Vispārējās tiesas devītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētāja 2017. gada 8. decembra lēmumu šī lieta un lieta T-399/11 RENV *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija tika apvienotas tiesvedības mutvārdu daļai saskaņā ar Reglamenta 68. pantu.
- 22 Lietas dalībnieču mutvārdu apsvērumi tika uzklaušti 2018. gada 31. janvāra tiesas sēdē.
- 23 Prasītājas prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:
- atcelt apstrīdētā lēmuma 1. panta 1. punktu, ciktāl tajā ir noteikts, ka strīdīgajā shēmā ir ietverti valsts atbalsta elementi;
 - pakārtoti atcelt apstrīdētā lēmuma 1. panta 1. punktu, ciktāl tajā ir atzīts, ka strīdīgajā shēmā ir valsts atbalsta elementi, kad to piemēro tādai kapitāldaļu iegādei, ar kuru tiek iegūta kontrole;
 - pakārtoti atcelt apstrīdētā lēmuma 4. pantu, ciktāl tajā ir paredzēts atgūt atbalstu attiecībā uz darījumiem, kuri tika veikti pirms apstrīdētā lēmuma publicēšanas *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī*;
 - piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.
- 24 Komisijas prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:
- noraidīt prasību kā nepieņemamu, vai, ja tas nav iespējams, atzīt, ka par to vairs nav jālemj;
 - ja tas nav iespējams, noraidīt prasību kā nepamatotu;
 - piespriest prasītājam atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.
- 25 Prasītāja lūdz arī Vispārējo tiesu veikt procesa organizatoriskos pasākumus, lai saņemtu no Komisijas dokumentus.
- 26 Spānijas Karalistes prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:
- noraidīt prasību atcelt tiesību aktu;
 - piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

III. Juridiskais pamatojums

- 27 Komisija uzskata, ka šī prasība nav pieņemama, jo strīdīgais pasākums uz prasītāju neattiecoties. Pakārtoti tā apgalvo, ka līdz ar to prasītājam neesot intereses celt prasību.
- 28 Prasītāja apgalvo, ka tās prasība ir pieņemama.
- 29 Ir jāatgādina, ka Savienības tiesa, ņemot vērā katras lietas apstākļus, ir tiesīga izvērtēt, vai pareiza tiesvedība attaisno prasības noraidīšanu pēc būtības, iepriekš nelemjot par tās pieņemamību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2002. gada 26. februāris, Padome/*Boehringer*, C-23/00 P, EU:C:2002:118, 52. punkts).
- 30 Šajā lietā ir pamatoti izvērtēt prasību pēc būtības un vajadzības gadījumā nelemt par prasītājas *locus standi*, kā arī tās interesi celt prasību.
- 31 Šajā ziņā prasības pamatošanai prasītāja izvirza trīs pamatus, pirmais attiecas uz strīdīgā pasākuma selektivitātes neesamību, otrais attiecas uz kļūdu pasākuma adresāta noteikšanā un trešais attiecas uz tiesiskās paļāvības aizsardzības principa pārkāpumu.

A. Par pirmo pamatu, kas attiecas uz strīdīgā pasākuma selektivitātes neesamību

1. Lietas dalībnieču argumenti

- 32 Pirmajā pamatā prasītāja izvirza trīs iebildumus, pirmais attiecas uz strīdīgā pasākuma *prima facie* selektivitātes neesamību, otrais attiecas uz kļūdu atsaucis sistēmas (vai atsaucis punkta, vai arī kopējā vai normālā režīma) noteikšanā un trešais attiecas uz strīdīgā pasākuma pamatotību, ņemot vērā sistēmas, kurā tas ietilpst, raksturu un uzbūvi.
- 33 Attiecībā uz pēdējiem diviem iebildumiem ir jāprecizē, ka prasītāja ir norādījusi, ka tā prasības pieteikumā ir ietvērusi vispārēju argumentāciju, kas var tikt piemērota abiem šiem iebildumiem.
- 34 Ar pirmo iebildumu prasītāja būtībā apgalvo, ka strīdīgajai shēmai neesot selektīvs raksturs LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, jo tajā paredzētās priekšrocības esot pieejamas jebkuram uzņēmumam. Tā norāda, ka apstrīdētajā lēmumā konstatētā selektivitāte esot balstīta uz riņķveida un tautoloģisku argumentāciju, saskaņā ar kuru vienīgi uzņēmumi, kas ir strīdīgā pasākuma saņēmēji, var gūt no tā labumu.
- 35 Prasītāja balstās arī uz to, ka pastāvot statistikas dati, kas ļauj pamatot to, ka labumu no strīdīgā pasākuma varēja gūt dažāda lieluma uzņēmumi no dažādām nozarēm, kā arī uz nekoncekvenci pašas Komisijas praksē.
- 36 Prasītāja apgalvo, ka apstrīdētais lēmums šajā ziņā neesot pietiekami pamatots.
- 37 Ar otro iebildumu prasītāja apgalvo, ka, kaut arī Spānijas uzņēmumi bez grūtībām var apvienoties ar sabiedrībām rezidentēm, kas tāpat tiem ļauj veikt nemateriālās vērtības norakstīšanu, tie sastopas ar grūtībām, kas tiem traucē apvienoties un tāpat veikt šo norakstīšanu saistībā ar darījumiem, kas attiecas uz sabiedrībām nerezidentēm. Atkarībā no attiecīgā darījuma veida uzņēmumi tāpat atrodas dažādās juridiskās un faktiskās situācijās. Līdz ar to nevarot uzskatīt, ka ar strīdīgo pasākumu, kas ir piemērojams vienīgi kapitāldaļu iegādei sabiedrībās nerezidentēs, būtu radīta atkāpe no kopējā vai normālā nodokļu režīma, proti, diferenciacija starp darījumiem, kuri, ņemot vērā šī režīma mērķi, tiek veikti faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā.

- 38 Šajā ziņā prasītāja atsaucas uz vairākiem Tiesas spriedumiem.
- 39 Ar trešo iebildumu prasītāja apgalvo, ka ar strīdīgo pasākumu ieviestā atkāpe katrā ziņā esot pamatota ar Spānijas nodokļu sistēmas loģiku. Strīdīgais pasākums ļaujot nodrošināt nodokļu neitralitāti starp kapitāldaļu iegādes sabiedrībās rezidentēs darījumiem un kapitāldaļu iegādes sabiedrībās nerezidentēs darījumiem.
- 40 Šajā ziņā prasītāja apgalvo, ka pastāvot šķēršļi attiecībā uz pārrobežu apvienošanas pat Savienības iekšienē. Apstākļi, pat pieņemot, ka tas ir pierādīts, ka šādi šķēršļi rada Savienības tiesību pārkāpumus, pēc prasītājas domām, tomēr neļauj secināt, ka šādi šķēršļi nepastāv. Turklāt visi šķēršļi neradot pārkāpumus. Pat pieņemot, ka attiecīgie šķēršļi būtu izzuduši, to pastāvēšanas strīdīgā pasākuma pieņemšanas brīdī dēļ Komisijai šis pasākums esot bijis jāatzīst par pastāvošu atbalstu.
- 41 Prasītāja uzskata, ka strīdīgajā pasākumā neesot norādīts pamatojums, jo Komisija neesot paskaidrojusi, kādēļ varēja tikt uzskatīts, ka nepastāv šķēršļi attiecībā uz pārrobežu apvienošanas.
- 42 Prasītāja kritizē arī Komisijas argumentāciju, saskaņā ar kuru strīdīgajam pasākumam esot nesamērīgs un pārāk neprecīzs raksturs. Pēc prasītājas domām, strīdīgais pasākums esot pamatoti piemērojams, ja ir sasniegta kapitāldaļu iegādes 5 % apmērā robežvērtība. Katrā ziņā Komisijai esot bijis jāatzīst, ka strīdīgais pasākums attiecībā uz vairākuma līdzdalību nebija selektīvs. Līdz ar to apstrīdētais lēmums esot jāatceļ vismaz, ciktāl ar to tika atzīts, ka strīdīgā pasākuma piemērošana attiecībā uz vairākuma kapitāldaļu iegādi ir valsts atbalsts.
- 43 Šajā ziņā tā atsaucas uz vairākiem spriedumiem.
- 44 Turklāt prasītāja kritizē noteiktus apstrīdētā lēmuma punktus, kuros Komisija savu argumentāciju ir apstiprinājusi ar apsvērumiem attiecībā uz traucējumiem iekšējā tirgū, ko radītu strīdīgais pasākums.
- 45 Spānijas Karaliste uzskata, ka strīdīgā pasākuma mērķis ir nodrošināt nodokļu neitralitātes principa ievērošanu. Saskaņā ar šo principu viena un tā paša ieguldījuma nodokļu sekām esot jābūt identiskām.
- 46 Spānijas Karaliste uzskata, ka strīdīgajam pasākumam neesot saiknes ar “konkurētspējas principu”.
- 47 Tā arī uzsver, ka ar strīdīgo pasākumu radītās priekšrocības esot pieejamas visiem uzņēmumiem neatkarīgi no to darbības veida.
- 48 Tā piebilst, ka ar strīdīgo pasākumu tikai tiek nodrošināta ieguldījumu atgūšana, kas pieļauj, ka ieguldījumu izmaksas tiek atskaitītas, aprēķinot ar nodokli apliekamo summu.
- 49 Spānijas Karaliste apgalvo, ka Komisija neesot ņēmusi vērā pārrobežu apvienošanās juridiskos un praktiskos šķēršļus, lai gan tā par šīm grūtībām esot informējusi Komisiju formālajā izmeklēšanas procedūrā. Tā piebilst, ka šie šķēršļi pastāvēja brīdī, kad strīdīgais pasākums stājās spēkā, un ka tie netika novērsti pat ar vēlāk pieņemto Savienības tiesisko regulējumu šajā jomā.
- 50 Spānijas Karaliste apgalvo, ka Komisija neesot veikusi rūpīgu juridiskās un faktiskās situācijas, kas attiecas uz uzņēmumu pārrobežu apvienošanās šķēršļiem, pārbaudi. Tā norāda, ka Komisijas rīcībā esot bijis bagātīgs dokumentu klāsts, ko Spānijas Karaliste bija iesniegusi. To, ka pastāv šķēršļi, Komisijas loceklis, kas atbildīgs par konkurenci, esot atzinis sarakstē ar Spānijas iestādi. Šie šķēršļi nebija tikai tieši juridiski šķēršļi.
- 51 Spānijas Karaliste apgalvo, ka esot pierādīts, ka pārrobežu apvienošanās jautājumā pastāvēja ne tikai juridiski, bet arī ekonomiski un praktiski šķēršļi.

- 52 Komisija norāda, ka apstrīdētajā lēmumā veiktā selektīvā rakstura analīze atbilst judikatūrai, jo tā izriet no atbilstošās atsauces sistēmas definīcijas, un Komisija tālāk ir konstatējusi izņēmuma pastāvēšanu, kas ir izveidots ar strīdīgo pasākumu. Komisija savos apsvērumos par spriedumu *World Duty Free* norāda, ka šis spriedums apstiprinot tās analīzi.
- 53 Komisija norāda, ka strīdīgais pasākums neesot pamatots ar Spānijas nodokļu sistēmas loģiku. Tas it īpaši balstās uz apstākli, ka, lai veiktu nemateriālās vērtības norakstīšanu valsts darījumos, noteikti bija jāveic uzņēmumu apvienošanās, lai gan, runājot par pārrobežu darījumiem, strīdīgais pasākums ir piemērojams vienkāršai kapitāldaļu iegādei sabiedrībā nerezidentē 5 % apmērā.
- 54 Komisija norāda, ka tā apstrīdētajā lēmumā neesot atzinusi, ka strīdīgo pasākumu varēja pamatot ar to, ka pastāvēja šķēršļi attiecībā uz pārrobežu apvienošanu.
- 55 Komisija apgalvo, ka šādu šķēršļu esamība Savienībā neesot pierādīta.
- 56 Komisija arī atgādina, ka saskaņā ar normālo režīmu nemateriālās vērtības norakstīšana, veicot kapitāldaļu iegādi tikai 5 % apmērā, ir iespējama tikai tad, ja šai kapitāldaļu iegādei seko uzņēmumu apvienošanās. Rezultāts ir tāds, ka uzņēmumam, kas iegādājas kapitāldaļas sabiedrībā rezidentē vismaz 5 % apmērā, bet kas nevar ar to apvienoties, piemēram, tādēļ, ka tam nav pietiekoši daudz kapitāldaļu, nav tiesību veikt nemateriālās vērtības norakstīšanu. Turpretī uzņēmumam, kurš analogiski iegādājas kapitāldaļas sabiedrībā nerezidentē un arī nevar ar to apvienoties, jo tam nav pietiekami daudz kapitāldaļu, ir tiesības uz izmantot strīdīgo pasākumu un tādējādi norakstīt finanšu nemateriālo vērtību.
- 57 Komisija precīzē, ka pretēji tam, kas tika norādīts, pēc tās domām, prasības pieteikumā Spānijas iestādes nelūdza tai konstatēt, ka atbalsts nepastāv gadījumā, kad strīdīgais pasākums tika piemērots vairākuma kapitāldaļu iegādei.
- 58 Visbeidzot Komisija noraida prasītājas argumentāciju attiecībā uz traucējumiem, ko strīdīgais pasākums varētu radīt iekšējā tirgū.

2. Vispārējās tiesas vērtējums

- 59 Iesākumā saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru pasākuma kvalificēšanai par “valsts atbalstu” LESD 107. panta 1. punkta izpratnē tiek prasīta visu šajā noteikumā paredzēto nosacījumu izpilde. Pirmkārt, to piešķir valsts vai no valsts līdzekļiem. Otrkārt, šādas iekļaušanās raksturam ir jābūt tādām, ka tā var ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm. Treškārt, tam ir saņēmējam jāsniedz selektīva priekšrocība. Ceturtkārt, tam ir jāizkropļo vai jādraud izkropļot konkurenci (skat. spriedumu *World Duty Free*, 53. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 60 Attiecībā uz priekšrocības selektivitātes kritēriju, kas ir “valsts atbalsta” jēdziena pamatā LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka šī nosacījuma 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 kuriem piemēro atšķirīgu attieksmi, kuru būtībā var kvalificēt kā diskriminējošu (skat. spriedumu *World Duty Free*, 54. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 61 Turklāt, ja attiecīgais pasākums ir iecerēts kā atbalsta shēma, nevis kā individuāls atbalsts, Komisijai ir jāpierāda, ka šis pasākums, lai gan ar to ir noteikta vispārēji piemērojama priekšrocību sniegšana, sniedz priekšrocības vienīgi konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētām saimnieciskās darbības nozarēm (skat. spriedumu *World Duty Free*, 55. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 62 It īpaši attiecībā uz valsts pasākumiem, ar kuriem piešķir nodokļu priekšrocību, ir jāatgādina, ka šāda veida pasākums, kas, lai gan ar to netiek veikta valsts līdzekļu nodošana, rada saņēmējiem finansiāli izdevīgāku stāvokli salīdzinājumā ar pārējiem nodokļu maksātājiem, var sniegt selektīvu priekšrocību tā saņēmējiem un tātad tas ir kvalificējams par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Turpretī par šādu atbalstu šīs tiesību normas izpratnē nav uzskatāms vispārēji piemērojams pasākums, kas vienādi ir piemērojams visiem saimnieciskās darbības subjektiem (skat. spriedumu *World Duty Free*, 56. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 63 Šādā kontekstā, lai valsts nodokļu pasākumu kvalificētu par “selektīvu”, Komisijai vispirms ir jāidentificē vispārējais vai “normālais” nodokļu režīms, kas ir piemērojams attiecīgajā dalībvalstī, un pēc tam tai 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 (skat. spriedumu *World Duty Free*, 57. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 64 “Valsts atbalsta” jēdziens tomēr neattiecas uz pasākumiem, ar ko nosaka diferenciāciju starp uzņēmumiem, kuri, ievērojot ar attiecīgo tiesisko režīmu izvirzīto mērķi, atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā un kuri tātad a priori ir selektīvi, tiklīdz attiecīgā dalībvalsts spēj pierādīt, ka šāda diferenciācija izriet no sistēmas, kurā tie ietilpst, rakstura vai uzbūves (skat. spriedumu *World Duty Free*, 58. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 65 Tātad pēc tādas trīs posmu metodes kā iepriekš 63. un 64. punktā minētā ir iespējams secināt, ka valsts nodokļu pasākumam ir selektīvs raksturs.
- 66 Sākotnēji ir arī jāatspoguļo apstrīdētā lēmuma pamatojums, uz kuru balstoties Komisija secināja, ka strīdīgajam pasākumam ir selektīvs raksturs.
- 67 Vispirms ir jānorāda, ka apstrīdētajā lēmumā nemateriālā vērtība ir definēta kā vērtība, kas atspoguļo attiecīgā uzņēmuma komercnosaukuma reputācijas vērtību, labas attiecības ar klientiem, darbinieku prasmes un citus līdzīgus faktorus, kas ļauj cerēt uz nākotnes peļņu, kura būs lielāka nekā šķietamais tās apmērs (apstrīdētā lēmuma 18. apsvērumš). Nemateriālā vērtība rodas kā grāmatvedības uzskaites starpība starp to aktīvu iegādes izmaksām un tirgus vērtību, kuri veido uzņēmēj sabiedrības, ko iegādājusies vai tur apvienotā uzņēmēj sabiedrība (apstrīdētā lēmuma 99. apsvērumš). Ja sabiedrības iegāde notiek, iegādājoties tās kapitāldaļas, cena, kuru samaksā par uzņēmēj sabiedrības iegādi virs šīs uzņēmēj sabiedrības aktīvu tirgus vērtības, ir nemateriālā vērtība, un tai jābūt iegrāmatotai kā atsevišķam nemateriālam aktīvam, tiklīdz mērķ sabiedrības kontroli pārņem iegūstošais uzņēmums (apstrīdētā lēmuma 18. apsvērumš).
- 68 Apstrīdētā lēmuma 19. apsvērumā ir norādīts, ka saskaņā ar Spānijas nodokļu sistēmas principiem, izņemot apstrīdēto pasākumu, nemateriālo vērtību var norakstīt tikai pēc “uzņēmumu apvienošanās”, proti, atbilstoši šī termina plašai izpratnei, vai nu pēc neatkarīgu uzņēmumu aktīvu iegādes vai iemaksas gadījumā, vai pēc apvienošanās vai atdalīšanās darījuma.
- 69 Finanšu nemateriālā vērtība apstrīdētajā lēmumā ir definēta kā tāda, kas atbilst nemateriālajai vērtībai, kas būtu iegrāmatota iegūstošā uzņēmuma grāmatvedībā gadījumā, ja šis iegūstošais uzņēmums un iegādātais uzņēmums apvienotos. Tādējādi, pēc Komisijas domām, ar finanšu nemateriālās vērtības jēdzienu, kā tas ir paredzēts strīdīgajā pasākumā, kapitāldaļu iegādes jomā tiek ieviests jēdziens, kas tiek plaši izmantots uzņēmumu apvienošanās darījumos (apstrīdētā lēmuma 20. apsvērumš).
- 70 Apstrīdētajā lēmumā Komisija uzskatīja, ka piemērojamā atsaucēs sistēma ir vispārējā Spānijas uzņēmumu nodokļa sistēma un konkrētāk, Spānijas nodokļu sistēmas noteikumi par finanšu nemateriālās vērtības aplikšanu ar nodokļiem, kas paredzēti šajā režīmā (apstrīdētā lēmuma 96. apsvērumš). Tā precizē, ka “apstrīdētais pasākums [bija] jāvērtē, ievērojot uzņēmēj sabiedrību nodokļa kārtības vispārējos noteikumus, kas jāpiemēro gadījumos, kad nemateriālās vērtības rašanās

[izraisīja] pie taksācijas atvieglojumu [...] tāpēc, ka tā [uzskatīja], ka gadījumi, kad finanšu nemateriālo vērtību [varēja] amortizēt, [neaptvēra] visu nodokļu maksātāju kategoriju, kas atrodas līdzīgā faktiskajā un juridiskajā stāvoklī” (apstrīdētā lēmuma 89. apsvērumš). Tādējādi Komisija uzskatīja, ka atsauces sistēma nevarēja attiekties tikai uz finanšu nemateriālās vērtības aplikšanu ar nodokļiem, kas ieviesta ar strīdīgo pasākumu, jo šis pasākums bija piemērojams tikai kapitāldaļu iegādei sabiedrībās nerezidentēs, un ka tātad atsauces sistēmu veidoja uzņēmumu nodokļu režīma vispārējie noteikumi attiecībā uz nemateriālās vērtības norakstīšanu (turpmāk tekstā – “nemateriālās vērtības nodokļu režīms”).

- 71 Komisija arī norādīja, ka, pieļaujot, ka nemateriālā vērtība, kura būtu tikusi iegāmatota, ja uzņēmumi būtu apvienojušies, tiek uzrādīta pat ja uzņēmumi neapvienojas, strīdīgais pasākums būtu izņēmums no atsauces sistēmas (apstrīdētā lēmuma 100. apsvērumš), jo tajā ar grāmatvedību saistītu iemeslu dēļ nemateriālās vērtības norakstīšana bija paredzēta tikai šādas apvienošanās gadījumā (apstrīdētā lēmuma 19., 20. un 99. apsvērumš).
- 72 Komisija piebilst, ka strīdīgo pasākumu nevarot uzskatīt par pilnībā jaunu vispārīgo noteikumu, jo nemateriālās vērtības norakstīšana, kas izriet no vienkāršas kapitāldaļu iegādes, bija atļauta vienīgi pārrobežu kapitāldaļu iegādes gadījumā, nevis iekšzemes kapitāldaļu iegādes gadījumā. Tādējādi, pēc Komisijas domām, ar strīdīgo pasākumu esot ieviesta atšķirīga attieksme starp iekšzemes darījumiem un pārrobežu darījumiem (apstrīdētā lēmuma 100. apsvērumš).
- 73 Turpinājumā Komisija apstrīdētā lēmuma 111. apsvērumā norādīja, ka strīdīgais pasākums neesot bijis nepieciešams, ņemot vērā nodokļu sistēmas loģiku. Tā piebilda, ka tas esot arī nesamērīgs. Ir jānorāda, ka Komisija apstrīdētā lēmuma 91. apsvērumā jau norādīja uz strīdīgā pasākuma neskaidro un vispārīgo, kā arī diskriminējošo raksturu.
- 74 Komisija precizēja, ka ar strīdīgo pasākumu uzņēmumiem, kas atrodas salīdzināmās situācijās, tika piemērota atšķirīga aplikšana ar nodokļiem tikai tā iemesla dēļ, ka daži no tiem veica ieguldījumus ārzemēs (apstrīdētā lēmuma 111. apsvērumš) un ka tā rezultātā, tā kā tas bija piemērojams arī mazākuma kapitāldaļu iegādei, arī pret dažādām situācijām bija vienāda attieksme (apstrīdētā lēmuma 113. apsvērumš).
- 75 Komisija secināja, ka nodokļu sistēmas būtība nepamato aplūkotā nodokļu režīma selektīvo raksturu (apstrīdētā lēmuma 114. apsvērumš).
- 76 Ir jāizvērtē, vai, ņemot vērā katru no prasītājas trim izvirzītajiem iebildumiem, Komisija, balstoties uz atgādināto judikatūru un iepriekš izklāstītajiem iemesliem, varēja pamatoti secināt, ka strīdīgais pasākums bija selektīvs.

a) Par “prima facie” selektivitātes neesamību

- 77 Vispārējā tiesa 2014. gada 7. novembra spriedumā *Autogrill España*/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939) būtībā secināja, ka nebija iespējams konstatēt, ka nodokļu priekšrocību saturošs pasākums izkropļoja konkurenci, dodot priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai, ja šī priekšrocība bija pieejama visiem uzņēmumiem, kuri ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāji, dalībvalstī, kura ir pieņēmusi attiecīgo pasākumu. Turklāt Vispārējā tiesa uzskatīja, ka priekšrocība, ko radīja vispārpiemērojams valsts nodokļu pasākums, bija pieejama visiem uzņēmumiem, jo nebija iespējams noteikt uzņēmumu kategoriju, kas būtu izslēgta no pasākuma, vai saistībā ar to uzņēmumu kategoriju, kuriem šis pasākums bija paredzēts (34.–45., 52. un 79.–81. punkti).

- 78 Vispārējā tiesa uzskatīja, ka ar strīdīgo pasākumu radītā priekšrocība bija pieejama ikvienam uzņēmumam, kas ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājs Spānijā un kas ir izvēlēties iegādāties kapitāldaļas sabiedrībās nerezidentēs. Vispārējā tiesa faktiski norādīja, ka ikviens uzņēmums varēja brīvi izdarīt šādu izvēli, un it īpaši tā uzņēmējdarbības joma un lielums neradīja šķērsli šajā ziņā, kā arī viens un tas pats uzņēmums secīgi un vienlaicīgi varēja iegādāties kapitāldaļas sabiedrībās rezidentēs un sabiedrībās nerezidentēs (spriedums, 2014. gada 7. novembris, *Autogrill España*/Komisija, T-219/10, EU:T:2014:939, 53.–61. punkts).
- 79 Pamatojoties uz šādu strīdīgā pasākuma pieejamības konstatēšanu Vispārējā tiesa, piemērojot iepriekš 77. punktā atspoguļoto argumentāciju, secināja, ka Komisija, lai varētu konstatēt, ka strīdīgais pasākums bija selektīvs, nevarēja tikai norādīt, ka tas bija izņēmums no atsaucēs sistēmas, ka tiesības uz to bija vienīgi uzņēmumiem, kas veic tajā paredzētos darījumus un ka tā “mērķis [bija] veicināt kapitāla eksportu”.
- 80 Spriedumā *World Duty Free* Tiesa noraidīja iepriekš 77. punktā minēto argumentāciju, uzskatos, ka ar to tika noteikta papildu prasība attiecībā uz konkrētas uzņēmumu kategorijas noteikšanu, kas varēja tikt nošķirta raksturīgo īpašību dēļ, kuru nebija iespējams secināt no judikatūras (skat. ar 69.–71. un 78. punktu).
- 81 Tiesa nosprieda, ka nosacījums nodokļu atbalsta piemērošanai vai saņemšanai var pamatot šī atbalsta selektīvo raksturu, ja ar šo nosacījumu tiek veikta diferenciācija starp tādiem uzņēmumiem, kuri, ņemot vērā ar vispārējo nodokļu režīmu, kas ir kā atsaucēs sistēma, izvirzīto mērķi, atrodas salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā un tāpat ar to tiek radīta to uzņēmumu diskriminācija, kuri no tā ir izslēgti (spriedums *World Duty Free*, 86. punkts). Tiesa arī norādīja, ka apstākļi, ka uzņēmumi rezidenti, kuri iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās, kas ir rezidentes nodokļu vajadzībām Spānijā, nevarēja saņemt ar strīdīgo pasākumu paredzēto priekšrocību, ļāva secināt šī pasākuma selektīvo raksturu (spriedums *World Duty Free*, 87. punkts).
- 82 Tādējādi selektivitātes konstatēšana obligāti neizriet no tā, ka daži uzņēmumi nevar saņemt ar aplūkoto pasākumu paredzēto priekšrocību juridisko, ekonomisko vai praktisko ierobežojumu dēļ, kas tiem traucē veikt darījumu, no kā ir atkarīga šīs priekšrocības saņemšana, taču var izrietēt no tā, ka tiek konstatēts vienīgi darījums, kas, kaut arī ir salīdzināms ar to, no kā ir atkarīga attiecīgās priekšrocības piešķiršana, nesniedz tiesības uz to. No tā izriet, ka nodokļu pasākums var būt selektīvs, pat ja jebkurš uzņēmums var brīvi izvēlēties veikt darījumus, no kuriem ir atkarīga šajā pasākumā paredzētās priekšrocības piešķiršana.
- 83 Tādējādi uzsvars tika likts uz selektivitātes jēdzienu, kas balstīts uz atšķirību starp uzņēmumiem, kuri izvēlas veikt konkrētas darbības, un citiem uzņēmumiem, kas izvēlas neveikt tās, nevis atšķirību starp uzņēmumiem, ņemot vērā to konkrētās īpašības.
- 84 Līdz ar to Vispārējai tiesai šī argumentācija ir jāpiemēro strīdīgajam pasākumam.
- 85 Var tikai konstatēt, ka ar strīdīgo pasākumu priekšrocība tiek dota Spānijā ar nodokli apliekamiem uzņēmumiem, kuri ir izvēlējušies iegādāties kapitāldaļas sabiedrībās nerezidentēs, salīdzinājumā ar Spānijā ar nodokli apliekamiem uzņēmumiem, kuri ir izvēlējušies iegādāties kapitāldaļas sabiedrībās rezidentēs.
- 86 Spānijā ar nodokli apliekami uzņēmumi, veicot kapitāldaļu iegādi sabiedrībā rezidentē, nevar ar šo darījumu saņemt strīdīgajā pasākumā paredzēto priekšrocību.
- 87 Tādējādi, ja Spānijā ar nodokli apliekams uzņēmums ir izvēlēties iegādāties kapitāldaļas sabiedrībā nerezidentē, tam tāpat – šī darījuma ietvaros – tiek sniegta priekšrocība salīdzinājuma ar jebkuru citu uzņēmumu, (skat. iepriekš 78. punktu) tostarp šo uzņēmumu pašu, ja tas izvēlētos iegādāties kapitāldaļas sabiedrībā rezidentē.

- 88 No iepriekš minētā izriet, ka tāds valsts nodokļu pasākums kā strīdīgais pasākums, ar ko tiek piešķirta priekšrocība, kuras saņemšana ir atkarīga no saimnieciskās darbības veikšanas, var būt selektīvs tostarp arī tad, ja, ņemot vērā attiecīgās darbības īpašības, jebkurš uzņēmums var brīvi izdarīt izvēli istenot šo darbību.
- 89 Pirmais prasītājas izvirzītais iebildums, kas būtībā izriet no apstākļa, ka jebkurš uzņēmums var saņemt ar strīdīgo pasākumu radīto priekšrocību, tātad ir jānoraida, un nav nepieciešams apmierināt lūgumu par procesa organizatoriskajiem pasākumiem, ko prasītājas bija izteikušas šajā ziņā, jo šie pasākumi ļaujot pierādīt, ka jebkurš uzņēmums var saņemt ar strīdīgo pasākumu radīto priekšrocību.

b) Par atkāpes esamību

- 90 Ar savu otro iebildumu prasītāja pārmet Komisijai, ka tā šajā gadījumā ir piemērojusi iepriekš 63. un 64. punktā minētās metodes pirmos divus posmus, kuru noslēgumā ir iespējams noteikt, vai pastāv atkāpe no vispārējā vai normālā nodokļu režīma, proti, diferenciācija starp darījumiem, kas, ņemot vērā ar šo režīmu izvirzīto mērķi, atrodas faktiski un juridiski salīdzināmās situācijās. Tā būtībā apstrīd salīdzināmos elementus, kurus Komisija ņēmusi vērā šajos abos posmos.
- 91 Līdz ar to Vispārējai tiesai ir jāizvērtē, vai Komisija ir pareizi piemērojusi iepriekš 63. un 64. punktā minētās analīzes metodes pirmos divus posmus, proti, valsts vispārējā nodokļu režīma noteikšanu (pirmais posms) un atkāpes no šī nodokļu režīma konstatēšanu (otrais posms).

1) Par pirmo posmu

- 92 Tādējādi, kā tika norādīts iepriekš 70. punktā, Komisija savā selektivitātes analīzē kā atsaucies punktu izvēlējās nemateriālās vērtības nodokļu režīmu un neattiecināja šo atsaucies punktu vienīgi uz finanšu nemateriālās vērtības nodokļu režīmu. Tā faktiski uzskatīja, ka situācijas, kurās varēja tikt norakstīta finanšu nemateriālā vērtība, neaptvēra visus nodokļu maksātājus, kuri atrodas līdzīgā faktiskajā un juridiskajā situācijā. Tātad tā apstrīdētajā lēmumā selektivitātes kritērija pārbaudi neattiecināja vienīgi uz kapitāldaļu iegādi sabiedrībās nerezidentēs.
- 93 Tomēr prasītāja uzskata, ka, kaut arī Spānijas uzņēmumi bez grūtībām var apvienoties ar sabiedrībām rezidentēm, kas tātad tiem ļauj veikt nemateriālās vērtības norakstīšanu, tie sastopas ar grūtībām, kuras tiem traucē apvienoties un tātad veikt šo norakstīšanu saistībā ar darījumiem, kas attiecas uz sabiedrībām nerezidentēm, it īpaši valstis, kas nav Savienības dalībvalstis. Atkarībā no attiecīgā darījuma veida, uzņēmumi tātad atrodas dažādās juridiskās un faktiskās situācijās, kas pamato atšķirīgu nodokļu režīmu. Līdz ar to nevarot uzskatīt, ka strīdīgais pasākums, kas ir piemērojams vienīgi kapitāldaļu iegādei sabiedrībās nerezidentēs, radītu diferenciāciju starp darījumiem, kuri ņemot vērā šī režīma mērķi, tiek veikti faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā.
- 94 Prasītājas argumentācijas rezultātā Vispārējai tiesai rodas jautājums par Komisijas šajā lietā izvēlēto atsaucies punktu, kuram, pēc prasītājas domām, šķēršļu attiecībā uz pārrobežu apvienošanu dēļ, būtu jāattiecas vienīgi uz strīdīgo pasākumu, kurš ir piemērojams vienīgi kapitāldaļu iegādei sabiedrībās nerezidentēs.
- 95 Ir jānosaka valsts vispārējais nodokļu režīms, proti, pirmais posms no tās metodes trim posmiem, kura piemērošanu Tiesa ir paredzējusi, lai izvērtētu, vai strīdīgajam pasākumam ir vai nav selektīvs raksturs (skat. iepriekš 63. un 64. punktu).
- 96 Pirmkārt, ir jānorāda, ka šis pirmais posms ir minēts Komisijas paziņojuma par valsts atbalsta noteikumu piemērošanu pasākumiem, kas saistīti ar tiesajiem nodokļiem uzņēmējdarbībai (OV 1998, C 384, 3. lpp.; turpmāk tekstā – “1998. gada paziņojums”), 16. punktā. Šajā punktā ir noteikts, ka vispirms ir jānosaka piemērojamais vispārējais režīms.

- 97 Turklāt paziņojumā par [LESD] 107. panta 1. punktā minēto “valsts atbalsta” jēdzienu (OV 2016, C 262, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “2016. gada paziņojums”) Komisija norāda, ka atsaucēs sistēma ir elements, kuru ņemot vērā ir jāizvērtē pasākuma selektivitāte (132. punkts).
- 98 Otrkārt, ir jānorāda, ka, lai arī Tiesas judikatūrā ir sniegti precizējumi, kas atsaucēs sistēmas ģeogrāfisko apmēru ļauj norobežot pirms tiek analizēta saikne, kas tai ir ar pasākumu, kas tiek uzskatīts par atbalstu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 6. septembris, Portugāle/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, 64.–66. punkts; skat. arī attiecībā uz administratīvo vienību, kam ir autonomas administratīvās pilnvaras salīdzinājumā ar attiecīgās dalībvalsts pilnvarām spriedumu, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 61. un 62. punkts), šī atsaucēs punkta materiālā norobežošana, gluži pretēji, principā tiek veikta saistībā ar šo pasākumu.
- 99 Tādējādi 2011. gada 8. septembra spriedumā *Paint Graphos* u.c. (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 50. punkts) attiecībā uz pasākumu, kas paredz atbrīvojumu no uzņēmumu ienākuma nodokļa un kas tika piemērots ražošanas un darba kooperatīvajām sabiedrībām, Tiesa uzskatīja, ka šis nodoklis kopumā bija uzskatāms par atsaucēs punktu, ņemot vērā to, ka, lai aprēķinātu uzņēmumu ienākuma nodokli, šī pasākuma saņēmēju nodokļa bāze tika noteikta tādā pašā veidā kā cita veida uzņēmumu nodokļa bāze, t.i., atkarībā no neto ienākumiem no uzņēmuma darbības taksācijas gadā. Tādējādi atsaucēs punkts tika noteikts, ņemot vērā, pirmkārt, tā pasākuma mērķi, kam bija acīmredzama saikne ar atsaucēs punkta mērķi un, otrkārt, šī pasākuma saņēmēju situāciju, kas bija salīdzināma ar citu personu, kurām piemērojams atsaucēs punkts, situāciju.
- 100 2011. gada 8. septembra spriedumā Komisija/Nīderlande (C-279/08 P, EU:C:2011:551, 63.–67. punkts), lai arī ar attiecīgo pasākumu priekšrocība bija paredzēta tikai noteiktiem uzņēmumiem, ļaujot tiem gūt finansiālu labumu no to veiktās slāpekļa oksīdu emisiju samazināšanas ekonomiskās vērtības, Tiesa atzina, ka atsaucēs punkts ir nosakāms galvenokārt pēc tā, ka šis pasākums nav minēts normatīvajos aktos, kuriem savukārt būtu ar to vienāds vides mērķis. Tādējādi tā norādīja, ka šo atsaucēs punktu veido “likumi par vides pārvaldību un atmosfēras piesārņojumu, kuros nav ietverts attiecīgais pasākums”.
- 101 Šajās abās lietās Tiesa uzskatīja, ka pastāv režīms, kura priekšmetam ir saikne ar attiecīgā pasākuma priekšmetu un kurš, lai arī tas bija mazāk labvēlīgs nekā šis pasākums, tomēr bija piemērojams uzņēmējiem, kuri atrodas salīdzināmā situācijā ar šī pasākuma saņēmējiem. Lietā, kurā taisīts 2011. gada 8. septembra spriedums *Paint Graphos* u.c. (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 50. punkts), šie uzņēmēji bija citas sabiedrības, kuras maksā uzņēmumu ienākuma nodokli, kura bāze tika noteikta tāpat kā ražošanas un darba kooperatīvo sabiedrību nodokļa bāze. Lieta, kurā taisīts 2011. gada 8. septembra spriedums Komisija/Nīderlande (C-279/08 P, EU:C:2011:551, 64. punkts), attiecās uz uzņēmumiem, kas rada slāpekļa oksīda emisijas un kuriem attiecīgais pasākums nebija piemērojams, taču kuriem, tāpat kā uzņēmumiem, kuriem šis pasākums bija piemērojams, bija noteikts pienākums ierobežot vai samazināt slāpekļa oksīda emisijas.
- 102 Tādējādi no judikatūras izriet, ka papildus saiknes starp attiecīgā pasākuma priekšmetu un normālā režīma priekšmetu esamībai situāciju, uz kurām attiecas šis pasākums un situāciju uz kurām attiecas šis režīms, salīdzināmā rakstura izvērtēšana arī ļauj faktiski norobežot minētā režīma apjomu.
- 103 Turklāt šo situāciju salīdzināmais raksturs arī ļauj secināt atkāpes esamību (skat. iepriekš 63. punktu), ja pret situācijām, uz kurām attiecas strīdīgais pasākums, ir atšķirīga attieksme nekā pret tām, uz kurām attiecas normālais režīms, lai gan tās ir salīdzināmas.
- 104 Visas argumentācijas attiecībā uz iepriekš 63. un 64. punktā minētās metodes diviem pirmajiem posmiem rezultātā dažos gadījumos var tikt vienlaicīgi noteikts gan normālais režīms, gan atkāpes esamība.

- 105 Tomēr ir jāprecizē, ka 2011. gada 8. septembra spriedumā *Paint Graphos* u.c. (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 54.–61. punkts) Tiesa veica analīzi, izvērtējot ražošanas un darba kooperatīvo sabiedrību īpašās iezīmes, un šīs analīzes, kas bija līdzīga tai, kas tiek veikta iepriekš 63. un 64. punktā minētās metodes otrajā posmā, beigās secināja, ka nevar uzskatīt, ka šīs sabiedrības principā atrodas juridiski un faktiski salīdzināmā situācijā ar komercsabiedrībām.
- 106 Treškārt, joprojām saskaņā ar Tiesas judikatūru, situāciju salīdzināmais raksturs, kas iepriekš 63. un 64. punktā minētās metodes pirmajā posmā ļauj faktiski norobežot normālo režīmu, ir jāizvērtē, ņemot vērā šī režīma mērķi.
- 107 Lietā, kurā taisīts 2011. gada 8. septembra spriedumā *Paint Graphos* u.c. (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 50. punkts), Tiesa, izvērtējot uzņēmēju situāciju saistībā ar uzņēmumu ienākuma nodokļa mērķi, secināja, ka ražošanas un darba kooperatīvās sabiedrības un citas sabiedrības atrodas salīdzināmās situācijās. Lai gan šī nodokļa mērķis ir uzņēmumu peļņas aplikšana ar nodokli (54. punkts), kooperatīvo sabiedrību un citu sabiedrību nodokļa bāzes noteikšana, kas ir pirmais nepieciešamais posms, lai noteiktu nodokli, tika veikta identiski (50. punkts).
- 108 Lietā, kurā taisīts 2011. gada 8. septembra spriedums Komisija/Nīderlande (C-279/08 P, EU:C:2011:551, 63., 64. un 67. punkts), citām sabiedrībām – nevis tām, kuras guva labumu no strīdīgā pasākuma –, kuras arī radīja slāpekļa oksīda emisijas, turklāt ar “likumiem par vides pārvaldību un atmosfēras piesārņojumu” (skat. iepriekš 100. punktu) bija noteikti tie paši pienākumi slāpekļa oksīda emisiju ierobežošanas vai samazināšanas jomā. Šīs citas sabiedrības tāpat, ņemot vērā ne tikai strīdīgā pasākuma, bet galvenokārt arī minēto likumu, kas veidoja normālo režīmu, mērķi, atradās salīdzināmā situācijā ar to sabiedrību situāciju, kuras guva labumu no strīdīgā pasākuma.
- 109 Saistībā ar iepriekš minētajiem apsvērumiem ir jānosaka, vai šajā lietā, ņemot vērā Komisijas identificētā normālā režīma, kura priekšmetam jābūt saiknei ar strīdīgā pasākuma priekšmetu, mērķi, uzņēmumi, kas iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās rezidentēs, un tie, kas iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās nerezidentēs, atrodas, kā to apgalvo prasītāja, juridiski un faktiski nesalīdzināmās situācijās, kuras ir tik atšķirīgas, ka normālajam režīmam esot bijis jāaprobežojas vienīgi ar strīdīgo pasākumu.
- 110 Šajā ziņā ir jānorāda, ka strīdīgais pasākums nodokļu vajadzībām ļauj norakstīt nemateriālo vērtību, kas izriet no kapitāldaļu iegādes sabiedrībās nerezidentēs.
- 111 Spānijas nodokļu sistēmā nodokļu bāzi nosaka, pamatojoties uz grāmatvedības pārskatu, ieviešot turpmākas korekcijas, piemērojot īpašus nodokļu noteikumus (apstrīdētā lēmuma 37. un 97. apsvērums).
- 112 Vienā no šiem nodokļu noteikumiem, kura priekšmetam ir saikne ar strīdīgā pasākuma priekšmetu, ir paredzēta nemateriālās vērtības norakstīšana.
- 113 Saskaņā ar šo noteikumu nemateriālās vērtības norakstīšana ir iespējama “uzņēmumu apvienošanās” gadījumā, proti, šī jēdziena plašā nozīmē, gan pēc neatkarīgu uzņēmumu aktīvu iegādes vai pārņemšanas, gan pēc apvienošanās vai atdalīšanās darījuma (apstrīdētā lēmuma 19. un 99. punkts).
- 114 Ir jāprecizē, ka no Spānijas Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 89. panta 3. punkta nevar secināt, ka uzņēmumi, izņemot gadījumu, kad ir piemērojams strīdīgais pasākums, varētu veikt nemateriālās vērtības norakstīšanu vienīgi tādēļ, ka tie ir iegādājušies kapitāldaļas. Kā savos apsvērumos norādījusi pati Spānijas Karaliste, saskaņā ar šīm tiesību normām, kad uzņēmums iegādājas kapitāldaļas sabiedrībā, tam ir atļauts norakstīt nemateriālo vērtību, kas attiecas uz šo kapitāldaļu iegādi, tikai tad, ja tas pēc tam apvienojas ar iegādāto sabiedrību. Šī apvienošanās, kas ir uzņēmumu apvienošanās veids – turklāt vienīgais, ko Komisija ņem vērā šī jēdziena šaurā izpratnē (apstrīdētā lēmuma 23. apsvērums), ko tā izmanto tikai attiecībā uz kapitāldaļu iegādi (apstrīdētā lēmuma 20. un 27. apsvērums), – ir nemateriālās vērtības norakstīšanas obligātais nosacījums.

- 115 No iepriekš minētā izriet, ka vienīgi uzņēmumu apvienošanās rezultātā nodokļu vajadzībām var tikt norakstīta nemateriālā vērtība. Ir arī jānorāda, ka nodokļu režīms, kas tāad izriet no nemateriālās vērtības, bez atšķirības ir piemērojams pārrobežu darījumiem un iekšējiem darījumiem Spānijas Karalistē.
- 116 Ar grāmatvedības loģiku saskan, ka nemateriālās vērtības nodokļu režīms tiek piemērots, balstoties uz kritēriju par to, vai ir vai nav notikusi uzņēmumu apvienošanās.
- 117 Uzņēmumu apvienošanās izriet no neatkarīgu uzņēmumu aktīvu iegādes vai pārņemšanas, vai arī apvienošanās vai atdalīšanās (skat. iepriekš 113. punktu). Pēc šiem darījumiem nemateriālā vērtība, kas rodas no starpības starp šādi iegūto aktīvu iegādes izmaksām un tirgus vērtību, uzņēmuma grāmatvedībā parādās kā atsevišķs nemateriāls aktīvs, kas izriet no uzņēmumu apvienošanās (apstrīdētā lēmuma 19. un 99. apsvērumi).
- 118 Ņemot vērā grāmatvedības metodes un principus, kuru ievērošana ir nemateriālās vērtības nodokļu režīma mērķis, ir lietderīgi konstatēt uzņēmumu apvienošanās, kā rezultātā tiek iegrāmatota nemateriālā vērtība, kas pēc tam tiek norakstīta.
- 119 Netiek apšaubīts, ka saskaņā ar Spānijas grāmatvedības principiem atšķirība starp cenu, kas tiek samaksāta par kapitāldaļu iegādāšanos sabiedrībā un šīs sabiedrības aktīvu tirgus vērtību, pat gadījumā, ja nav notikusi uzņēmumu apvienošanās, var tikt iegrāmatota ieguvēja uzņēmuma grāmatvedībā kā atsevišķs nemateriāls aktīvs, ja pēdējais minētais uzņēmums iegūst kontroli pār iegūto uzņēmumu. Tāad kontu konsolidācijas ietvaros ir jāsniedz pārskats par vienotai kontrolei pakļautās sabiedrību grupas vispārējo stāvokli (apstrīdētā lēmuma 18. un 97. apsvērumi).
- 120 Tomēr, tam, ka uzņēmums ir iegādājies kapitāldaļu sabiedrībā rezidentē vai sabiedrībā nerezidentē, nav saistības ar nemateriālās vērtības iegrāmatošanu uzņēmuma grāmatvedībā un tāad ar nemateriālās vērtības nodokļa režīma mērķi.
- 121 Šajā ziņā nav nozīmes tam, ka pārrobežu apvienošanās gadījumā var pastāvēt šķēršļi. Nemateriālās vērtības nodokļu režīma mērķis ir nodrošināt zināmu saskaņu starp nemateriālās vērtības nodokļu režīmu un tās iegrāmatošanu grāmatvedībā, kas pamato nemateriālās vērtības norakstīšanu, kad tā izriet no uzņēmumu apvienošanās (skat. iepriekš 116. un 118. punktu). Tāad nemateriālās vērtības nodokļu režīma mērķis nav kompensēt šķēršļus, kas attiecas uz uzņēmumu pārrobežu apvienošanās vai nodrošināt vienlīdzīgu attieksmi pret dažāda veida kapitāldaļu iegādi.
- 122 Līdz ar to uzņēmumi, kas iegādājas kapitāldaļu sabiedrībās nerezidentēs, ņemot vērā nemateriālās vērtības nodokļu režīma mērķi, atrodas juridiski un faktiski salīdzināmā situācijā ar uzņēmumiem, kas iegādājas kapitāldaļu sabiedrībās rezidentēs.
- 123 Tāad Komisija iepriekš 63. un 64. punktā minētās metodes pirmajā posmā pamatoti neierobežoja selektivitātes kritērija pārbaudi, attiecinot to vienīgi uz kapitāldaļu iegādi sabiedrībās nerezidentēs, un tādejādi par normālo režīmu atzina nemateriālās vērtības nodokļu režīmu, nevis ar strīdīgo pasākumu ieviestās finanšu nemateriālās vērtības nodokļu režīmu (skat. iepriekš 70. punktu).
- 124 Ir jāpiebilst, ka ar strīdīgo pasākumu, ar kuru tiek pieļauta nemateriālās vērtības norakstīšana saistībā ar kapitāldaļu iegādi sabiedrībās nerezidentēs bez uzņēmumu apvienošanās, šiem darījumiem tiek piemērota attieksme, kas atšķiras no tās, kas tiek piemērota kapitāldaļu iegādei sabiedrībās rezidentēs, lai gan šie abi darījumu veidi, ņemot vērā normālā režīma mērķi, tiek veikti juridiski un faktiski salīdzināmās situācijās. Tāad šajā analīzes posmā var norādīt, ka Komisija iepriekš 63. un 64. punktā minētās metodes otrajā posmā ir pamatoti konstatējusi, ka strīdīgais pasākums bija atkāpe no normālā režīma (spriedums *World Duty Free*, 57. punkts).

- 125 No iepriekš minētā izriet, ka prasītājas iebildums ir jānoraida ne tikai, ciktāl tas attiecas uz iepriekš 63. un 64. punktā minētās metodes pirmo posmu, bet arī ciktāl tas attiecas uz tās otro posmu, kas apstiprina, ka starp šiem abiem posmiem pastāv saikne, vai pat kā šajā gadījumā, kopēja argumentācija (skat. iepriekš 104. punktu).
- 126 Tomēr, lai arī pastāv nodokļu režīms, saistībā ar strīdīgo pasākumu un ņemot vērā tā mērķi, saskaņā ar kuru darījumi, kam nav piemērojams šis pasākums, atrodas salīdzināmā situācija ar tiem darījumiem, kam tas ir piemērojams, vēl ir jāizvērtē, vai strīdīgais pasākums, ņemot vērā tā konkrētās iezīmes un tātad neatkarīgi no jebkādas salīdzinošās analīzes, pats par sevi varētu veidot autonomu atsaucē punktu, kā to vēlas prasītāja.
- 127 Šajā ziņā ir jānorāda, ka pasākums var veidot pats savu atsaucē punktu, ja ar to tiek ieviests skaidri norobežojams nodokļu režīms, kam ir īpaši mērķi un kas tādējādi atšķiras no jebkura cita attiecīgajā dalībvalstī piemērotā nodokļu režīma. Šādā gadījumā, lai novērtētu selektivitātes nosacījumu, ir jānosaka, vai noteikti uzņēmumi ir izslēgti no pasākuma piemērošanas, lai gan, ņemot vērā tā mērķi, šie uzņēmēji atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā ar uzņēmējiem, kam šis pasākums ir piemērojams (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 7. marts, *British Aggregates*/Komisija, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, 51., 63., 67. un 71.–75. punkts).
- 128 Attiecībā uz pasākumu, ar ko netiek ieviests skaidri norobežojams nodokļu režīms, bet kurš ietilpst plašāka tiesību aktu kopumā, ģenerāladvokāts Ž. P. Vorners [*J. P. Warner*] secinājumos lietā Itālija/Komisija (173/73, EU:C:1974:52, 728. lpp.) sniedza precizējumus, kurus, kaut arī tie attiecas uz valsts sociālā nodrošinājuma sistēmu, var lietderīgi piemērot nodokļu jomā, lai noteiktu, vai šādu pasākumu var uzskatīt par tādu, kas pats par sevi veido autonomu atsaucē punktu.
- 129 Pēc ģenerāladvokāta Ž. P. Vornera domām, dalībvalsts sociālā nodrošinājuma sistēmas vispārēja reforma, kuras netiešās sekas bija darba devēju iemaksu likmes samazināšana, varēja nebūt saistīta ar valsts atbalsta noteikumu piemērošanas jomu. Tomēr viņš uzskatīja, ka šajā lietā aplūkotais pasākums nebija šāda reforma, kā arī neveidoja šāda veida reformas elementu, bet ka tā mērķis bija tikai atrisināt konkrētu problēmu. Uz šo pasākumu, kā Tiesa to apstiprināja 1974. gada 2. jūlija spriedumā Itālija/Komisija (173/73, EU:C:1974:71), attiecās valsts atbalsta noteikumi.
- 130 Ģenerāladvokāta Ž. P. Vornera pieeja secinājumos lietā Itālija/Komisija (173/73, EU:C:1974:52, 728. lpp.) liek balstīties uz pasākuma sistemātisko un vispārējo raksturu, lai to izslēgtu no valsts atbalsta noteikumu piemērošanas jomas.
- 131 Tā kā judikatūrā attiecībā uz metodi, kura plašākā kontekstā ļautu identificēt autonomu režīmu, kas var būt par atsaucē punktu, nepastāv citi precizējumi, informācijai ir lietderīgi atsaukties uz Komisijas paziņojumiem šajā jomā.
- 132 Turklāt ģenerāladvokāta Ž. P. Vornera pieejai līdzīga pieeja ir atspoguļota 2016. gada paziņojuma 133. punktā, no kura izriet, ka atsaucē sistēmu veido saskaņotu noteikumu kopums, ko vispārīgā veidā – pamatojoties uz objektīviem kritērijiem – piemēro visiem uzņēmumiem, uz kuriem attiecas šis noteikumu kopuma darbības joma, kāda tā definēta attiecīgajā mērķī.
- 133 Vēl var norādīt, ka 1998. gada paziņojuma 13. punktā, lai valsts atbalstu nošķirtu no vispārējiem pasākumiem, ir paredzētas divas vispārēju pasākumu kategorijas, proti, pirmkārt, “pilnīgi tehniska rakstura nodokļu pasākumi (piemēram, taksācijas likmes, amortizācijas noteikumu un pārcesto zaudējumu noteikumu noteikšana, lai novērstu izvairīšanos no nodokļa vai dubultu aplikšanu ar nodokli)” un, otrkārt, “pasākumi vispārējās ekonomikas politikas mērķu sasniegšanai, samazinot nodokļu nastu, kas saistīta ar dažām ražošanas izmaksām”.

- 134 Šajā gadījumā strīdīgais pasākums ir vienīgi plašāka nodokļa, uzņēmumu ienākuma nodokļa, īpaša piemērošanas kārtība un ar to tād netiek ieviests skaidri norobežojams nodokļu režīms (skat. iepriekš 127. punktu). Tātad ir jāpiemēro iepriekš 128.–133. punktā izklāstītie apsvērumi.
- 135 Šajā ziņā ir jānorāda, ka ar strīdīgo pasākumu, kā to pamatoti norādījusi Komisija apstrīdētā lēmuma 100. apsvērumā, netiek ieviests pilnībā jauns noteikums par nemateriālās vērtības norakstīšanu, bet gan izņēmums no vispārējā noteikuma, saskaņā ar kuru tikai uzņēmumu apvienošanās rezultātā var tikt norakstīta nemateriālā vērtība, un šim izņēmumam, pēc Spānijas Karalistes domām, ir jānovērš negatīvās sekas kādas, iegādājoties kapitāldaļas sabiedrībās nerezidentēs, izrietētu no vispārējā noteikuma piemērošanas.
- 136 Pirmkārt, strīdīgajā pasākumā nemateriālās vērtības norakstīšana ir paredzēta vienīgi gadījumā, ja kapitāldaļas tiek iegādātas sabiedrībās nerezidentēs. Tātad ar to kapitāldaļu iegādes darījums netiek noteikts kā jauns vispārīgs kritērijs, no kā būtu atkarīgs nemateriālās vērtības nodokļu režīms, kas varētu ļaut uzskatīt, ka strīdīgais pasākums ir “pilnīgi tehniska rakstura nodokļu pasākums” 1998. gada paziņojuma 13. punkta izpratnē.
- 137 Otrkārt, savos apsvērumos, kas atspoguļoti apstrīdētajā lēmumā, Spānijas Karaliste norādīja, ka strīdīgais pasākums tika pieņemts tādēļ, ka pastāvēja it īpaši juridiski šķēršļi, kuri traucēja Spānijas ieguldītājiem veikt uzņēmumu pārrobežu apvienošanās un tād iegūt tiesības uz nemateriālās vērtības norakstīšanu, kas Spānijas nodokļu tiesībās ir pieļauta šādas apvienošanās gadījumā, lai gan tie bez grūtībām varētu veikt šādu apvienošanās valsts līmenī (apstrīdētā lēmuma 48. un 80. apsvērumi). Tātad strīdīgā pasākuma mērķis, pēc tā autora domām, ir tikai novērst situāciju, kura tiek uzskatīta par neapmierinošu un kuru ir radījis nemateriālās vērtības nodokļu režīms. Tas tād nav uzskatāms par uzņēmumu ienākuma nodokļa autonomu reformu salīdzinājumā ar šo režīmu.
- 138 Turklāt, ciktāl tā mērķis ir atrisināt konkrētu problēmu, proti, šķēršļu attiecībā uz pārrobežu apvienošanās prezumēto ietekmi uz nemateriālās vērtības nodokļu režīmu, nevar uzskatīt, ka strīdīgajam pasākumam būtu vispārējās ekonomikas politikas mērķis 1998. gada paziņojuma 13. punkta izpratnē.
- 139 Līdz ar to, atkārtojot ģenerālvokāta Ž. P. Vornera secinājumos lietā Itālija/Komisija (173/73, EU:C:1974:52, 728. lpp.) sacīto, strīdīgais pasākums, kura mērķis ir vienīgi atrisināt konkrētu problēmu, nav vispārēja reforma.
- 140 No iepriekš minētā izriet, ka atsaucēs sistēma nevar aprobežoties tikai ar strīdīgo pasākumu vien. Tas apstiprina to, ka šajā lietā atbilstošā atsaucēs sistēma ir nemateriālās vērtības nodokļu režīms, kā to Komisija ir pamatoti atzinusi apstrīdētajā lēmumā (skat. iepriekš 123. punktu).
- 141 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, it īpaši tos, kas minēti iepriekš 121. un 138. punktā, prasītājas iebildums attiecībā uz šķēršļiem pārrobežu apvienošanās gadījumā ir jānoraida, jo tas ir vērsts uz to, lai apšaubītu Komisijas konstatēto atsaucēs sistēmu.

2) Par otro posmu

- 142 Prasītāja apgalvo, ka Komisija, kurai, pēc tās domām, bija pienākums pierādīt, ka kapitāldaļu iegādāšanās sabiedrībās rezidentēs un sabiedrībās nerezidentēs bija salīdzināma, ņemot vērā strīdīgā pasākuma nodokļu neitralitātes mērķi, neesot izpildījusi šo pienākumu.
- 143 Attiecībā uz iepriekš 63. un 64. punktā minētās metodes otro posmu, lai gan Tiesa 2001. gada 8. novembra spriedumā *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 41. punkts) atsaucās uz “attiecīgā pasākuma” mērķi, pēc tam tā atsaucās uz “tiesiskā režīma”, kurā ietilpst šis pasākums, mērķi (spriedumi, 2004. gada 29. aprīlis, *GIL Insurance* u.c.,

C-308/01, EU:C:2004:252, 68. punkts; 2005. gada 3. marts, *Heiser*, C-172/03, EU:C:2005:130, 40. punkts; 2006. gada 6. septembris, Portugāle/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, 54. punkts, un 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 54. punkts). Tiesa spriedumā *World Duty Free*, kuru taisīja virspalāta, vēl konkrētāk atsaucās uz dalībvalstī piemērojamā kopējā vai normālā nodokļu režīma mērķi (57. punkts).

- 144 Ir jānorāda, ka no šīs judikatūras izriet, ka salīdzināšana, kas ir jāveic, lai īstenotu iepriekš 63. un 64. punktā minētās metodes otro posmu, tomēr lielā mēra līdzinās tai, ko Tiesa izmanto arī lai noteiktu atsaucē punkta materiālo piemērošanas jomu (skat. iepriekš 102.–108. un 125. punktu).
- 145 Saskaņā ar iepriekš 143. punktā minēto judikatūru, it īpaši spriedumu *World Duty Free*, par kuru lietas dalībnieces atbilstoši sacikstes principam varēja izteikt savus apsvērumus, ir jāņem vērā vispārējā režīma mērķis kopumā.
- 146 Līdz ar to ir jākonstatē, ka normālā režīma mērķis nav ļaut uzņēmumiem saņemt nodokļu priekšrocību, ko veido nemateriālās vērtības norakstīšana, kad tie sastopas ar grūtībām, kas tiem traucē īstenot uzņēmumu apvienošanu (skat. iepriekš 116.–121. punktu).
- 147 Tas drīzāk ir strīdīgā pasākuma mērķis, novēršot šķēršļus pārrobežu apvienošanās gadījumā un tādējādi ļaujot Spānijas Karalistei nodrošināt nodokļu neitralitātes principa ievērošanu (skat. iepriekš 137. punktu).
- 148 Prasītājas arguments attiecībā uz šķēršļiem pārrobežu apvienošanās gadījumā, kas pretēji tās apgalvotajam ir balstīts uz strīdīgā pasākuma mērķi, nevis uz normālā režīma mērķi, tātad ir jānoraida kā neefektīvs iepriekš 63. un 64. punktā minētās metodes otrā posma izvērtēšanas brīdī. Tas turpreti tiks izvērtēts trešajā iebildumā, kas attiecas uz šīs metodes trešo posmu.
- 149 Turklāt ir jāatgādina, ka normālajā režīmā nemateriālās vērtības norakstīšana ir paredzēta tikai uzņēmumu apvienošanās gadījumā un ka ar strīdīgo pasākumu, tā kā tas pieļauj šādu norakstīšanu, ja tiek iegādātas kapitāldaļas sabiedrībās nerezidentēs, šiem darījumiem tiek piemērota attieksme, kas atšķiras no tās, kas tiek piemērota kapitāldaļu iegādei sabiedrībās rezidentēs, lai gan šie abi darījumu veidi, ņemot vērā normālā režīma mērķi, tiek veikti juridiski un faktiski salīdzināmās situācijās. Līdz ar to ar strīdīgo pasākumu tiek ieviesta atkāpe no šī režīma, kā to pamatoti uzskata Komisija (skat. iepriekš 124. punktu).
- 150 Līdz ar to prasītājas iebildums ir jānoraida.
- 151 Iepriekš 150. punktā minēto secinājumu nevar apšaubīt ar prasītājas izvirzīto judikatūru.
- 152 Pirmkārt, attiecībā uz 2016. gada 21. decembra spriedumu Komisija/*Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 61. un 62. punkts) šajā lietā aplūkoto lidostas maksājumu kārtību bija pieņēmusi lidosta, īstenojot savas autonomās pārvaldības pilnvaras, un to tātad nevarēja uzskatīt par atkāpi no visām lidostām piemērojamā režīma. Tātad lietas, kurā taisīts iepriekš minētais spriedums, kontekstam nav saistības ar šo lietu.
- 153 Otrkārt, lietā, kurā taisīts 2015. gada 14. janvāra spriedums *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9), piešķirtā priekšrocība izpaudās kā preferenciālas tiesības piekļūt autobusu joslai, uz ko bija tiesības taksometriem, taču nevis privāti irētājām automašīnām ar šoferi (63. punkts). Ņemot vērā šī pasākuma mērķi, proti, izveidot drošu un efektīvu transporta sistēmu (50. punkts), apstāklis, ka tikai taksometriem ir atļauts uzņemt vai gaidīt uz ielas pasažierus, kuriem nav iepriekšēja nomas līguma vai rezervācijas (5. punkts), un to, ka noteikti pienākumi, it īpaši tas, ka tiem jābūt atpazīstamiem un spējīgiem pārvadāt personas, kuras pārvietojas ratiņkrēslā (60. punkts), attiecās tikai uz taksometriem, ļāva Tiesai secināt, ka taksometri neatradās salīdzināmā situācijā ar privāti irētājām automašīnām ar šoferi (61. punkts).

- 154 Tāpat arī, runājot par 2012. gada 29. marta spriedumu *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184), aplūkots pasākums, bija piemērojams noteiktiem nodokļu maksātājiem, kuri, ņemot vērā šī pasākuma – kurš tika ieviests, lai nodrošinātu vissenāko tiesvedību nodokļu jomā, kurās tiek ievērots saprātīga termiņa princips, izskatīšanu, – mērķi nebija tādā pašā situācijā kā citi nodokļu maksātāji, kuri bija puses nesenākā tiesvedībā ar nodokļu iestādi (40.–42. punkts).
- 155 Tādējādi ir skaidrs, ka šajos abos spriedumos Tiesa ņēma vērā tā pasākuma mērķi, ar kuru bija paredzēts piešķirt attiecīgo priekšrocību, nevis plašāk tā režīma mērķi, kurā šis pasākums ietilpst, lai arī Tiesa 2015. gada 14. janvāra spriedumā *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, 55. punkts) atgādināja, ka no pastāvīgās judikatūras izrietēja, ka LESD 107. panta 1. punktā ir noteikts pienākums 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.
- 156 Tomēr nesenākā judikatūrā Tiesa ir precizējusi, ka ir jāņem vērā tā režīma mērķis, kurā ietilpst pasākums, ar ko tiek piešķirta priekšrocība, nevis šī pasākuma mērķis (skat. iepriekš 143. punktu).
- 157 Treškārt, Tiesa 1997. gada 9. decembra spriedumā *Tiercé Ladbroke/Komisija* (C-353/95 P, EU:C:1997:596) konstatēja, ka valsts likumdevējam bija atšķirīga attieksme pret Francijā rīkotajām derībām par zirgu skriešanās sacīkstēm Francijā, nekā Francijā rīkotajām derībām par zirgu skriešanās sacīkstēm ārvalstīs, paredzot, ka pēdējās minētās bija pakļautas likumā paredzētajiem ieturējumiem un nodokļiem, kas ir spēkā valstīs, kurās tiek rīkotas zirgu skriešanās sacīkstēs (2., 3. un 36. punkts).
- 158 Tiesa neapšaubāmi norādīja, ka abas derību kategorijas nebija identiskas (spriedums, 1997. gada 9. decembris, *Tiercé Ladbroke/Komisija*, C-353/95 P, EU:C:1997:596, 33. punkts), kas var norādīt uz argumentāciju, kura attiecas uz iepriekš 63. un 64. punktā minētās metodes otro posmu.
- 159 Tomēr, lai pamatotu šādu konstatējumu, Tiesa ir īpaši uzsvēra, ka totalizatoram bija raksturīgs tas, ka likmes veidoja kopējo summu, kas pēc dažādiem maksājumiem vienlīdzīgi tika izdalīta uzvarētājiem, lai kāda arī nebūtu šo derību izcelsme, kas nozīmēja, ka uzvarētājiem piemērojamā likmju procentuālā daļa neatšķirās atkarībā no valsts, kurā tika rīkotas derības. Līdz ar to tā secināja, ka šādas sistēmas laba darbība var tikt nodrošināta vienīgi tad, ja tiek piemērota tās dalībvalsts atskaitījumu likme, kas varēja tikt noteikta konkrēto sacīkšu derību likmju summai, kurā notika sacīkstes (34. punkts).
- 160 Tātad Tiesa šajā lietā ieviesa pieeju, kas faktiski attiecas uz iepriekš 63. un 64. punktā minētās metodes trešo posmu, kura pamatā ir konstatētās atšķirīgās attieksmes pamatojuma izvērtēšana.
- 161 Tātad uz 1997. gada 9. decembra spriedumu *Tiercé Ladbroke/Komisija* (C-353/95 P, EU:C:1997:596) nevar lietderīgi atsaukties, lai apstrīdētu to, kā Komisija šajā lietā ir rīkojusies attiecībā uz iepriekš 63. un 64. punktā minētās metodes pirmajiem diviem posmiem.
- 162 Turklāt lietas, kurā taisīts minētais spriedums, apstākļi atšķiras no šīs lietas apstākļiem. Tādējādi, bez sīkākām paskaidrojumiem no prasītāju puses, no apstākļa, ka Tiesa atzina, ka pastāv situāciju atšķirība starp Francijā rīkotajām derībām par zirgu skriešanās sacīkstēm Beļģijā un Francijā rīkotajām derībām par zirgu skriešanās sacīkstēm Francijā (skat. iepriekš 158. punktu), nevar secināt situāciju atšķirību starp kapitāldaļu iegādi sabiedrībās rezidentēs un kapitāldaļu iegādi sabiedrībās nerezidentēs.
- 163 Katrā ziņā Vispārējās tiesas 150. punktā izdarītais secinājums ir balstīts uz nesenāku Tiesas judikatūru, kas atspoguļota iepriekš 143. punktā.
- 164 Ņemot vērā visu iepriekš minēto, šis iebildums ir jānoraida.

c) Par strīdīgā pasākuma pamatoto raksturu, ņemot vērā sistēmas, kurā tas ietilpst, raksturu un uzbūvi (trešais posms)

- 165 Prasītāja apgalvo, ka ar strīdīgo pasākumu ieviestā atkāpe esot pamatota, ņemot vērā sistēmas, kurā tas ietilpst, raksturu un uzbūvi. Tādējādi tā atsaucas uz iepriekš 63. un 64. punktā minētās metodes trešo posmu.
- 166 Kā tika atgādināts iepriekš 64. punktā, Tiesa ir nospriedusi, ka iepriekš 63. un 64. punktā minētās metodes trešajā posmā “valsts atbalsta” jēdziens neattiecas uz pasākumiem, ar ko nosaka diferenciāciju starp uzņēmumiem, kuri, ievērojot ar normālo režīmu izvirzīto mērķi, atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā un šie pasākumi tātad *a priori* ir selektīvi, tiklīdz attiecīgā dalībvalsts spēj pierādīt, ka šāda diferenciācija izriet no sistēmas, kurā tie ietilpst, rakstura vai uzbūves.
- 167 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka ir jānošķir, no vienas puses, mērķi, kas ir izvirzīti īpašam nodokļu pasākumam vai nodokļu režīmam un kuri nav daļa no tiem, un, no otras puses, mehānismi, kas ir ietverti pašā nodokļu sistēmā un kas ir vajadzīgi, lai sasniegtu šos mērķus. Līdz ar to atbrīvojumiem no nodokļa, kas izriet no mērķa, kurš neatbilst nodokļu uzlikšanas sistēmai, kurā ietilpst minētie atbrīvojumi, ir jāatbilst prasībām, kas izriet no LESD 107. panta 1. punkta (spriedums, 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* u.c., no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 69. un 70. punkts).
- 168 2016. gada paziņojuma 138. punktā Komisija turklāt atsaucas uz attiecīgās nodokļu sistēmas pamatā esošajiem vai galvenajiem principiem vai arī sistēmai piemītošajiem mehānismiem, kas vajadzīgi, lai tā darbotos un būtu efektīva, un kuri vienīgie var pamatot atkāpi.
- 169 Šajā gadījumā ar strīdīgo pasākumu ieviestā atšķirīgā attieksme pret kapitāldaļu iegādi sabiedrībās rezidentēs un kapitāldaļu iegādi sabiedrībās nerezidentēs, pēc Spānijas Karalistes domām, ļautu neitralizēt atšķirīgo attieksmi, kas ar Spānijas nemateriālās vērtības nodokļu režīmu esot ieviests par labu pirmajam minētajam gadījumam un par sliktu otram.
- 170 Tātad ar strīdīgo pasākumu ieviestā diferenciācija esot pamatota, jo tā izrietot no nodokļu neitralitātes principa.
- 171 Neitralitātes princips, kas ir atzīts Spānijas nodokļu tiesībās (apstrīdētā lēmuma 112. apsvēruma) ietilpst nodokļu sistēmai piemītošajos mehānismos, kā turklāt izriet no 2016. gada paziņojuma 139. punkta, saskaņā ar kuru ar nodokļu neitralitātes principu iespējams ir iespējams pamatot atkāpi no normālā režīma.
- 172 Tātad Spānijas Karaliste var lietderīgi balstīties uz nodokļu neitralitātes principu, lai pamatotu ar strīdīgo pasākumu ieviesto diferenciāciju.
- 173 Ir jānorāda, ka tikai tādā īpašā gadījumā kā šajā lietā uz aplūkotā pasākuma mērķi var lietderīgi atsaukties iepriekš 63. un 64. punktā minētās metodes trešajā posmā.
- 174 Tā kā Spānijas Karalistes pamatojuma attiecībā uz diferenciāciju, kas ieviesta ar strīdīgo pasākumu, atbilstīgums ir pieņemts, vēl ir jāpārbauda, vai ar strīdīgo pasākumu var faktiski nodrošināt nodokļu neitralitāti.
- 175 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru LESD 107. panta 1. punktā valsts intervences pasākumi netiek nošķirti atkarībā no to iemesliem vai mērķiem, bet gan tiek definēti atbilstoši to sekām (skat. spriedumu, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/Gibraltāra valdība un Apvienotā Karaliste, C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 87. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 176 Pirmkārt, ir jāatgādina – ja Komisija ir konstatējusi atkāpi, attiecīgajai dalībvalstij ir jāpierāda, ka šī atkāpe ir pamatota, jo tā izriet no sistēmas, kurā tā ietilpst, rakstura vai uzbūves (skat. iepriekš 64. punktu).
- 177 Tātad ir jānosaka, vai šajā lietā Spānijas Karalistes iesniegtā informācija, uz kuru atsaucas prasītāja, ir pietiekama, lai, pretēji Komisijas uzskatam, pamatotu iepriekš 149. punktā konstatēto atkāpi.
- 178 Prasītāja balstās uz apstākli, ka, pēc Spānijas Karalistes domām, strīdīgā pasākuma mērķis ir atjaunot nodokļu neitralitātes situāciju, izbeidzot nepamatoto atšķirīgo attieksmi starp uzņēmumiem, kuri bez grūtībām var apvienoties ar sabiedrību rezidenti, kas tiem dod tiesības uz nemateriālās vērtības norakstīšanu, no vienas puses, un uzņēmumiem, kuri sastopas ar juridiska rakstura grūtībām it īpaši valstīs, kas nav Savienības dalībvalstis, tiem traucējot apvienoties ar sabiedrību nerezidenti un tātad veikt nemateriālās vērtības norakstīšanu, no otras puses.
- 179 Ir jānorāda, ka strīdīgais pasākums nolūkā neitralizēt nepamatoto atšķirīgo attieksmi, kas tādējādi izriet no parastā režīma, uzņēmumiem, kuri iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās nerezidentēs, piešķir tiesības veikt nemateriālās vērtības norakstīšanu.
- 180 Tātad strīdīgais pasākums noteikti ir balstīts uz pieņēmumu, saskaņā ar kuru uzņēmumi, kas vēlas veikt pārrobežu apvienošanās, bet kas to nevar izdarīt it īpaši apvienošanās juridisko šķēršļu dēļ, iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās nerezidentēs, vai vismaz saglabā jau tiem piederošās kapitāldaļas.
- 181 Ja šāda pieņēmuma nebūtu, faktiski nevarētu uzskatīt, ka ar strīdīgo pasākumu tiek piešķirtas priekšrocības uzņēmumiem, kuri, pēc Spānijas Karalistes domām, cieš no atšķirīgas attieksmes, kāda izriet no normālā režīma. Tātad tam nevarētu būt neitralizējoša iedarbība.
- 182 Līdz ar to iepriekš 180. punktā minētais pieņēmums nav pierādīts.
- 183 Prasītāja apgalvo – ja pārrobežu apvienošanās nav iespējama attiecīgo dalībvalstu tiesību aktos un administratīvajā praksē noteikto šķēršļu dēļ, šie darījumi vairākumā gadījumu ir jāīsteno, izmantojot kapitāldaļu iegādi ārvalstu sabiedrībās.
- 184 Tomēr kapitāldaļu iegādes, pretēji apvienošanās darījumam, rezultātā netiek izbeigta iegādātās sabiedrības darbība. Ņemot vērā šo atšķirību un tās juridiskās un ekonomiskās sekas, nav skaidrs, ka šo abu darījumu veidi ir vērsti uz to, lai sasniegtu tos pašus mērķus, vai ka tie atbilst identiskām ekonomiskām stratēģijām. Tas tā ir vēl jo vairāk attiecībā uz mazākuma kapitāldaļu iegādi, kas turklāt, ja ir sasniegta 5 % robežvērtība, ietilpst strīdīgā pasākuma piemērošanas jomā. Līdz ar to nevar pieņemt, ka uzņēmums, kurš nevar apvienoties ar sabiedrību, noteikti iegādāsies tās kapitāldaļas.
- 185 Ir pat iespējams, ka uzņēmumi, kas vēlas veikt apvienošanās ar sabiedrību nerezidenti, bet kuri to nevar izdarīt it īpaši juridisko šķēršļu attiecībā apvienošanās dēļ, atsakās iegādāties vai paturēt kapitāldaļas attiecīgajā sabiedrībā. Tādējādi šie uzņēmumi, kuri tādēļ var ciest no nelabvēlīgākas attieksmes, nesaņems ar strīdīgo pasākumu piešķirto priekšrocību.
- 186 No lietas materiāliem neizriet, ka Spānijas Karaliste, kurai ir pienākums pierādīt, ka atkāpe ir pamatota (skat. 176. punktu), būtu pierādījusi, ka uzņēmumi, kas vēlas veikt pārrobežu apvienošanās, bet kuri to nevar izdarīt it īpaši apvienošanās juridisko šķēršļu dēļ, noteikti iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās nerezidentēs vai vismaz patur jau tiem piederošās kapitāldaļas.
- 187 Turklāt prasītāja to arī nav pierādījusi.
- 188 No iepriekš minētā izriet, ka nav pierādīts, ka no strīdīgā pasākuma izrietošo priekšrocību saņemtu uzņēmumi, kuri cieš no atšķirīgās attieksmes, kuras novēršana ir šī pasākuma mērķis. Tātad strīdīgā pasākuma neitralizējošā ietekme nav pierādīta.

- 189 Šajā ziņā var norādīt, ka Komisija apstrīdētā lēmuma 91. apsvērumā ir minējusi, ka strīdīgais pasākums ir pārāk neskaidrs un vispārīgs tādā izpratnē, ka tā piemērošana nebija pakļauta īpašām tiesiski noteiktām situācijām, kas pamatotu atšķirīgu nodokļu režīmu.
- 190 Otrkārt, pat pieņemot, ka strīdīgā pasākuma rezultātā tiktu neitralizētas normālā režīma iespējami apgrūtinājošas sekas – kas nav pierādīts –, tam, kā to pamatoti norādījusi Komisija (apstrīdētā lēmuma 111.–113. apsvērumi), ir nesamērīgs un tārad nepamatots raksturs.
- 191 Visiem uzņēmumiem, kas iegādājas kapitāldaļas vismaz 5 % apmērā sabiedrībās rezidentēs, obligāti nav vēlme apvienoties ar šīm sabiedrībām un tārad saņemt priekšrocību norakstīt nemateriālo vērtību.
- 192 Vispirms šāda apvienošanās vienmēr nav iespējama. Tā tas ir gadījumā, kad, piemēram, attiecīgajam uzņēmumam nepieder kapitāldaļas, kas tam piešķirtu kontroli pār sabiedrību, ar kuru tas vēlas apvienoties, un kad citi šīs sabiedrības akcionāri iebilst pret apvienošanos.
- 193 Turklāt pat pieņemot, ka šāda apvienošanās būtu iespējama, norakstīt nemateriālo vērtību varētu vienīgi uzņēmumi, kuri vēlas veikt šādu darījumu. Tomēr nav zināms, vai visi uzņēmumi, kas sabiedrībā rezidentē iegādājušies kapitāldaļas, tostarp vairākuma apmērā, vēlas apvienoties ar šo sabiedrību, ņemot vērā it īpaši to, ka nav skaidrs, vai, iegādājoties kapitāldaļas un uzņēmumiem apvienojoties, tiek izvirzīti tie paši mērķi vai ka tiem ir identiska ekonomiskā stratēģija (skat. iepriekš 184. punktu).
- 194 Taču, visi uzņēmumi, kas iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās nerezidentēs, lai gan tiem obligāti nav mērķis apvienoties, var norakstīt nemateriālo vērtību.
- 195 Šajā ziņā Komisija apstrīdētā lēmuma 91. apsvērumā ir pamatoti norādījusi, ka strīdīgais pasākums “diskriminējošā veidā [aptver] plašu darījumu kategoriju un to nevar pamatot ar objektīvu atšķirību pastāvēšanu starp nodokļu maksātājiem”.
- 196 Vēl ir jānorāda, ka apstākļi, ka uzņēmumi, kuri iegūst kapitāldaļas sabiedrībās rezidentēs, var vienkāršāk, ja tie to vēlas, norakstīt nemateriālo vērtību, veicot apvienošanos, nerada šiem uzņēmumiem tikpat izdevīgu situāciju kā uzņēmumiem, kuri iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās nerezidentēs un kuri tādēļ automātiski iegūst tiesības norakstīt nemateriālo vērtību.
- 197 No iepriekš minētā izriet, ka strīdīgā pasākuma piemērošana nozīmē atšķirīgu attieksmi pret uzņēmumiem, kuri, neraugoties uz to, atrodas salīdzināmās situācijās.
- 198 Tādējādi, pat pieņemot, ka ar strīdīgo pasākumu var tikt atjaunota zināma nodokļu neitralitāte, kuru apdraud normālais režīms – kas nav pierādīts (skat. iepriekš 188. punktu) –, katrā ziņā tā radīto seku rezultātā šo pasākumu nevar uzskatīt par pamatotu ar nodokļu neitralitātes principu, kā Komisija to pamatoti uzskatījusi apstrīdētajā lēmumā (skat. iepriekš 190. punktu).
- 199 Noslēgumā, kā izriet arī no abiem autonomajiem pamatiem, kas izklāstīti iepriekš 176.–198. punktā minētajos apsvērumos, no lietas materiāliem nav secināms, ka ar strīdīgo pasākumu ieviestā atkāpe būtu pamatota ar nodokļu neitralitātes principu.
- 200 Lai arī atsauces sistēma, kas jāizmanto strīdīgā pasākuma selektīvā rakstura izvērtēšanā, ir nemateriālās vērtības nodokļu režīms (skat. iepriekš 140. punktu) un ka ar strīdīgo pasākumu ir ieviesta atkāpe salīdzinājumā ar šo sistēmu (skat. iepriekš 149. punktu), ar iespējamajiem pārrobežu apvienošanās šķēršļiem, ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, nevar pamatot ar strīdīgo pasākumu ieviesto atkāpi.

- 201 Līdz ar to prasītājas tēze, saskaņā ar kuru strīdīgais pasākums, ņemot vērā nodokļu neitralitātes mērķi, ir pamatots, ir jānorāda, un nav nepieciešams izvērtēt tās argumentāciju attiecībā uz šķēršļiem, kas pārrobežu apvienošanas padara par neiespējamu vai sarežģītu.
- 202 Līdz ar to nav arī jāapmierina lūgumi par procesa organizatoriskajiem pasākumiem, ko prasītāja bija izteikusi šajā ziņā, jo šie pasākumi ļaujot pierādīt, ka pastāv šķēršļi, kas pārrobežu apvienošanas padara par neiespējamu vai sarežģītu.
- 203 Iepriekš 201. punktā formulēto secinājumu nevar atspēkot citi prasītājas izvirzītie argumenti.
- 204 Pirmkārt, pēc prasītājas domām, Komisijai ir jānošķir kapitāldaļu iegāde sabiedrībās nerezidentēs, kā rezultātā tiek iegūta kontrole, no citām kapitāldaļu iegādēm, lai atzītu, ka strīdīgā pasākuma piemērošana pirmajām minētajām nav kvalificējama par valsts atbalstu.
- 205 Tomēr, kā tika norādīts iepriekš 193. punktā, daži uzņēmumi iegādājas vairākuma kapitāldaļas sabiedrībās rezidentēs, tajā pašā laikā nevēloties veikt apvienošanas. Šie uzņēmumi tad strīdīgā pasākuma dēļ cieš no nelabvēlīgākas attieksmes salīdzinājumā ar uzņēmumiem, kuri iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās nerezidentēs, lai gan tie atrodas salīdzināmās situācijās. Šī nelabvēlīgākā attieksme atklāj nekonsekvenci, kas ar strīdīgo pasākumu ieviesta nemateriālās vērtības nodokļu režīmā un kas tiktu ieviesta tostarp tad, ja tas būtu piemērojams vienīgi vairākuma kapitāldaļu iegādei sabiedrībās nerezidentēs.
- 206 Pilnības labad jānorāda, pat pieņemot, ka strīdīgo pasākumu varētu uzskatīt par pamatotu vairākuma kapitāldaļu iegādes gadījumā, ir jākonstatē, ka Komisijai katrā ziņā apstrīdētajā lēmumā nebija jānosaka strīdīgā pasākuma piemērošanas nosacījumi, kas dažos gadījumos būtu varējuši ļaut strīdīgo pasākumu nekvalificēt par valsts atbalstu. Šis jautājums faktiski ir jāizskata dialogā starp Spānijas iestādēm un Komisiju attiecīgās shēmas paziņošanas ietvaros, kurai būtu bijis jānotiek pirms šīs shēmas īstenošanas (spriedums, 2009. gada 9. septembris, *Diputación Foral de Álava u.c./Komisija*, no T-227/01 līdz T-229/01, T-265/01, T-266/01 un T-270/01, EU:T:2009:315, 381. punkts).
- 207 Ir jāpiebilst, ka saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru, ja runa ir par valsts atbalstu, Komisija var tikai izpētīt attiecīgā režīma vispārējās raksturiezīmes un tai nav pienākuma izvērtēt katru atsevišķo piemērošanas gadījumu, lai pārbaudītu, vai šajā režīmā ir atbalsta elementi (spriedumi, 2004. gada 29. aprīlis, *Griekija/Komisija*, C-278/00, EU:C:2004:239, 24. punkts; 2005. gada 15. decembris, *Itālija/Komisija*, C-66/02, EU:C:2005:768, 91. punkts, un 2011. gada 15. novembris, *Komisija un Spānija/Gibraltāra valdība un Apvienotā Karaliste*, C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 122. punkts).
- 208 Šajā ziņā prasītāja norāda uz 2001. gada 22. novembra spriedumu *Mitteldutsche Erdöl-Raffinerie /Komisija* (T-9/98, EU:T:2001:271, 117. punkts). Lai arī Vispārējā tiesa šajā lietā tik tiešām nosprieda, ka Komisija nevarēja aprobežoties vienīgi ar šajā lietā aplūkoto pasākuma vispārīgu un abstraktu analīzi, bet tai bija arī jāizvērtē prasītājas šajā lietā īpašais gadījums, šis risinājums tika pieņemts ļoti īpašos apstākļos, kas atšķiras šīs lietas, jo, pirmkārt, attiecīgā pasākuma pieņemšana it īpaši bija pamatota ar prasītājas situācijas īpatnībām, otrkārt, administratīvajā procesā par šo īpašo situāciju ne tikai Vācijas iestādes un prasītājas minētajā lietā mātesuzņēmums bija iesnieguši rakstveida apsvērumus, bet bija notikušas arī padziļinātas diskusijas starp šo valdību un Komisiju un, treškārt, Vācijas valdība pēdējai minētajai bija ieteikusi attiecināt aplūkoto pasākumu tikai uz prasītāju minētajā lietā un individuāli paziņot visus citus iespējamus gadījumus, kad tiek piemērots šis pasākums (80.–82. punkts).
- 209 Runājot par atsaukšanos uz 2011. gada 9. jūnija spriedumu *Comitato "Venezia vuole vivere" u.c./Komisija* (C-71/09 P, C-73/09 P un C-76/09 P, EU:C:2011:368), ir jānorāda, ka šis spriedums ir agrāks par 2011. gada 15. novembra spriedumu *Komisija un Spānija/Gibraltāra valdība un Apvienotā Karaliste* (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732), kurā tika apstiprināta judikatūra,

saskaņā ar kuru atbalsta shēmas gadījumā Komisija var tikai izpētīt attiecīgās shēmas vispārīgās īpašības un tai nav pienākuma izvērtēt katru atsevišķo piemērošanas gadījumu, lai pārbaudītu, vai šajā shēmā ir atbalsta elementi (skat. iepriekš 207. punktu).

- 210 Turklāt lietā, kurā taisīts 2011. gada 9. jūnija spriedums *Comitato "Venezia vuole vivere" u.c./Komisija* (C-71/09 P, C-73/09 P un C-76/09 P, EU:C:2011:368), un lietās, kurās taisīts 2008. gada 28. novembra spriedums *Hotel Cipriani u.c./Komisija* (T-254/00, T-270/00 un T-277/00, EU:T:2008:537), uz kurām arī atsaucas prasītāja, bija izvirzīts nediskriminācijas principa pārkāpums, jo Komisija attiecībā uz atbalsta shēmu bija izvērtējusi dažu uzņēmumu, proti, pašvaldību uzņēmumu, individuālo situāciju, nerīkojoties tādā pašā veidā attiecībā uz privātajiem uzņēmumiem, kuri atrodas analogās situācijās. Tomēr prasītāja neatsauca uz nediskriminācijas principa pārkāpumu, kas izriet no tā, ka dažu uzņēmumu situācija esot izvērtēta individuāli. Līdz ar to šajā lietā nav piemērojams Vispārējās tiesas risinājums (kuru Tiesa apstiprinājusi sava sprieduma 128. un 160. punktā), saskaņā ar kuru tā kā par uzņēmumiem, apelācijas sūdzību iesniedzējiem, un to darbības nozarēm nebija konkrētas informācijas, Komisijai saskaņā ar nediskriminācijas principu nebija pienākuma atkāpties no tās pieejas, kas ir balstīta uz attiecīgās atbalsta shēmas pārbaudi atbilstoši tās vispārīgajām raksturiezīmēm, un analizēt viņu individuālo situāciju.
- 211 It īpaši iepriekš 208.–210. punktā minētā judikatūra nav piemērojama, jo šajā lietā nav jānošķir uzņēmumi, attiecībā uz kuriem nevarētu atzīt valsts atbalsta pastāvēšanu atkarībā no nozarēm, bet ir jānošķir uzņēmumi, attiecībā uz kuriem nevarētu atzīt valsts atbalsta pastāvēšanu atkarībā no saimnieciskajām darbībām, kurām ir piemērojama attiecīgā priekšrocība. Ja Komisijai būtu pienākums izvērtēt dažādas saimnieciskās darbības, kurām pamatoti varētu tik piemērot attiecīgā priekšrocība, nekonstatējot valsts atbalstu, tas tai liktu grozīt pārbaudītā pasākuma piemērošanas saturu un nosacījumus, nevis ierobežot vienīgi tā ģeogrāfisko vai sektorālo piemērojamību. Šāds pienākums liktu Komisijai pārsniegt pilnvaras, kas tai noteiktas LESD un Padomes Regulā (EK) Nr. 659/1999 (1999. gada 22. marts), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus [LESD 108.] panta piemērošanai (OV 1999, L 83, 1. lpp.).
- 212 Turklāt attiecībā uz attiecīgajā pasākumā ieviestās diferenciācijas pamatojumu ir jāatgādina, ka tas ir jāpierāda attiecīgajai dalībvalstij (skat. iepriekš 64. un 176. punktu). Tātad tai arī ir pienākums pielāgot šī pasākuma saturu vai piemērošanas nosacījumus, ja izrādās, ka tas ir pamatots tikai daļēji.
- 213 Visbeidzot tādēļ, ka dalībvalstij ir zināšanas par sistēmas, kurā ietilpst attiecīgais pasākums, raksturu un uzbūvi, tā vislabāk arī var noteikt pasākuma saturu un piemērošanas nosacījumus, it īpaši ja, kā šajā lietā, minētā pasākuma seku, ar kurām var pamatot ar to ieviesto atkāpi, izvērtēšana ir sarežģīta (skat. iepriekš 178.–198. punktu).
- 214 Pat pieņemot, ka par Komisijas formālajā izmeklēšanas procedūrā īstenoto pārbaudi attiecībā uz vairākuma kapitāldaļu iegādi starp Komisiju un Spānijas Karalisti notika īpašas diskusijas, pamatojoties uz tās dokumentētajiem iesniegtajiem lūgumiem, no iepriekš 204.–213. punktā atspoguļotajiem apsvērumiem izriet, ka šis iebildums katrā ziņā ir jānoraida, tostarp, attiecībā uz vairākuma kapitāldaļu iegādi, tādā izpratnē, ka ir jāizvērtē argumentācija attiecībā uz šķēršļiem, kas pārrobežu apvienošanu padara par neiespējamu vai sarežģītu.
- 215 Līdz ar to nav arī jāapmierina lūgumi par procesa organizatoriskajiem pasākumiem, ko prasītāja bija izteikusi šajā ziņā, jo šie pasākumi ļaujot pierādīt, ka pastāv šķēršļi, kas pārrobežu apvienošanu padara par neiespējamu vai sarežģītu.
- 216 Turklāt prasītāja apgalvo, ka Komisija balstījās arī uz iemeslu, saskaņā ar kuru strīdīgais pasākums esot nesamērīgs, jo tas ir piemērojams arī mazākuma kapitāldaļu iegādei, kas nav saistīta ar kontroles iegūšanu. No šīs kritikas varētu izrietēt, ka prasītāja pakārtoti lūdz atcelt apstrīdēto lēmumu, ciktāl ar to strīdīgā pasākuma piemērošana vairākuma kapitāldaļu iegādei ir atzīta par nelikumīgu.

- 217 Šis lūgums ir jānoraida.
- 218 Pirmkārt, Komisija pamatoti varēja uzskatīt, ka Spānijas Karaliste nav pierādījusi strīdīgā pasākuma pamatotību, pat nebalstoties uz tā nesamērīgo raksturu (skat. iepriekš 176.–188. punktu).
- 219 Turklāt, pat ja tas bija piemērojams tikai vairākuma kapitāldaļu iegādei sabiedrībās nerezidentēs, ar strīdīgo pasākumu bija ieviesta nekonsekvence nemateriālās vērtības nodokļu režīmā, ar ko tika apšaubīta tā pamatotība ar nodokļu neitralitātes principu (skat. iepriekš 205. punktu).
- 220 Otrkārt, ņemot vērā iepriekš 206.–213. punktā minētos apsvērumus, Komisijai nebija pienākuma, lai gan, pēc prasītājas domām, Spānijas Karaliste tai to bija lūgusi, atzīt, ka vairākuma kapitāldaļu iegādes gadījumā nepastāvēja valsts atbalsts.
- 221 Visbeidzot, treškārt, ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Savienības tiesību akta daļēja atcelšana ir iespējama tikai, ciktāl elementi, kurus lūdz atcelt, ir nodalāmi no pārējā tiesību akta (skat. spriedumu, 2005. gada 24. maijs, Francija/Parlaments un Padome, C-244/03, EU:C:2005:299, 12. punkts un tajā minētā judikatūra). Šī prasība attiecībā uz nodalīšanu nav izpildīta, ja tiesību akta daļējas atcelšanas rezultātā tiek grozīta šī akta būtība (spriedums, 2005. gada 24. maijs, Francija/Parlaments un Padome, C-244/03, EU:C:2005:299, 13. punkts). Šajā gadījumā apstrīdētā lēmuma atcelšanas, jo ar to tika konstatēts valsts atbalsts, tostarp attiecībā uz vairākuma kapitāldaļu iegādi, sekas būtu minētā lēmuma grozīšana pēc būtības.
- 222 Tādēļ ir jānoraida iepriekš 216. punktā minētais arguments un uz to balstītie pakārtotie prasījumi.
- 223 Otrām kārtām, runājot par izvirzīto Komisijas lēmumpieņemšanas praksi, šis arguments ir jānoraida.
- 224 Šajā ziņā ir jānorāda, ka atbilstoši judikatūrai atsevišķa pasākuma valsts atbalsta raksturs ir jānovērtē tikai saistībā ar LESD 107. panta 1. punktu, nevis ievērojot iespējamu Komisijas agrāku lēmumu pieņemšanas praksi (spriedums, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/Gibraltāra valdība un Apvienotā Karaliste, C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 136. punkts).
- 225 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka (skat. iepriekš 201. punktu) katrā ziņā šis iebildums, kas attiecas uz strīdīgā pasākuma pamatoto raksturu, ņemot vērā sistēmas, kurā tas ietilpst, raksturu un uzbūvi, ir jānoraida.
- 226 Turklāt argumentu par to, ka apstrīdētais lēmums nav pamatots attiecībā uz strīdīgā pasākuma selektīvā rakstura konstatēšanu, nevar atbalstīt. Kā izriet no iepriekš 65.–75. punktā minētajiem apsvērumiem, Komisija ir pietiekami pamatojusi savu lēmumu attiecībā uz strīdīgā pasākuma selektīvā rakstura konstatējumu.
- 227 Visbeidzot, attiecībā uz strīdīgā lēmuma iespējamajām sekām uz iekšējo tirgu un prasītājas argumentāciju šajā ziņā pietiek norādīt, ka apstrīdētais lēmums, ciktāl tajā ir konstatēts, ka strīdīgais pasākums ir selektīvs, nav pamatots ar šādu traucējumu esamību. Pat pieņemot, ka tas tā būtu, no visiem iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka Komisija pamatoti varēja konstatēt, ka strīdīgais pasākums bija selektīvs, un tai, lai izdarītu šādu konstatējumu, nebija nepieciešams pamatoties uz iespējamo traucējumu iekšējā tirgū sekām, kādas izrietētu no strīdīgā pasākuma.
- 228 No visiem iepriekš minētajiem argumentiem izriet, ka pirmais pamats attiecībā uz strīdīgā pasākuma selektivitātes neesamību ir jānoraida kopumā.

B. Par otro pamatu, kas attiecas uz kļūdu pasākuma saņēmēja noteikšanā

1. Lietas dalībnieču argumenti

- 229 Prasītāja būtībā apstrīd to, ka ar strīdīgo pasākumu piešķirto priekšrocību saņem Spānijā ar nodokli apliekami uzņēmumi, kuri iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās nerezidentēs. Strīdīgā pasākuma saņēmēji faktiski ir tās sabiedrības un to akcionāri, kuri savas kapitāldaļas varētu pārdot par labāku cenu.
- 230 Prasītāja apgalvo, ka Komisija apstrīdētajā lēmumā esot sniegusi neatbilstošu un kļūdainu atbildi uz dažu ieinteresēto personu iesniegto argumentu, kas izriet no apstākļa, ka faktiskie atbalsta saņēmēji esot sabiedrību nerezidenšu akcionāri, kuri savas akcijas pārdod Spānijā ar nodokli apliekamajiem uzņēmumiem.
- 231 Prasītāja atsaucas arī uz Komisijas agrāko lēmumpieņemšanas praksi.
- 232 Komisija apgalvo, ka prasītājas izvirzītā nekonsekvence nepastāvot.
- 233 Katrā ziņā, pēc Komisijas domām, uzņēmumi, kuriem ir piemērojams strīdīgais pasākums, saņem priekšrocību.

2. Vispārējās tiesas vērtējums

- 234 Vispirms ir jāatgādina, ka strīdīgā pasākuma dēļ Spānijā ar nodokli apliekamie uzņēmumi, kuri iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās nerezidentēs, var samazināt, ja tie turklāt izpilda citus strīdīgajā pasākumā paredzētos nosacījumus, uzņēmumu ienākuma nodokļa, kas tiem jāmaksā, bāzi.
- 235 Pēc prasītājas domām, ar strīdīgo pasākumu, kura tūlītējie saņēmēji ir uzņēmumi, kas iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās nerezidentēs, radītā priekšrocība tiek pārnesta uz akciju pārdošanas cenu. Līdz ar to nevis šie uzņēmēji gūst labumu no strīdīgā pasākuma, bet drīzāk gan attiecīgo kapitāldaļu pārdevēji.
- 236 Šāds arguments ir jānoraida, pamatojoties uz katru no trim autonomajiem turpmāk izklāstītajiem pamatiem.
- 237 Pirmkārt, nevar pieņemt, ka ar strīdīgo pasākumu radītā priekšrocība noteikti tiek pārnesta uz iegādāto sabiedrību akciju pārdošanas cenu. Šajā lietā šāds apstāklis nav pierādīts. Līdz ar to šim argumentam trūkst faktiskā pamatojuma.
- 238 Otrkārt, pat pieņemot, ka Spānijā ar nodokli apliekamie uzņēmumi, kuri vēlas iegādāties akcijas sabiedrībās nerezidentēs, paaugstina piedāvāto cenu, ņemot vērā uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes samazinājumu, uz kuru tiem ir tiesības saistībā ar šo iegādi, tas paaugstina to iespējas īstenot attiecīgo darījumu. Tādējādi šie uzņēmumi saņem “ekonomisku priekšrocību, ko tie nebūtu guvuši normālos tirgus apstākļos” saskaņā ar Tiesas formulējumu 1996. gada 11. jūlija spriedumā *SFEI u.c.* (C-39/94, EU:C:1996:285, 60. punkts).
- 239 Tātad šajā lietā izvērtētā situācija atšķiras no situācijas, kurā priekšrocības saņēmējam ir pienākums bez atlīdzības to nodot trešajai personai (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2003. gada 3. jūlijs, Beļģija/Komisija, C-457/00, EU:C:2003:387, 58. punkts). Faktiski ieguvējiem uzņēmumiem, pat pieņemot, ka tie no strīdīgā pasākuma izrietošo nodokļu priekšrocību pilnībā pārceļ uz iegādāto sabiedrību akciju iegādes cenu, kā ieguvējiem ir palielinātas darījuma noslēgšanas iespējas, kas kā tādas uzskatāmas par acīmredzamu priekšrocību, kā arī to pamatoti norādījusi Komisija.

- 240 Treškārt, Tiesa ir nospriedusi, ka apstāklim, ka labums, kas rodas no priekšrocības, it īpaši nodokļu priekšrocības, izmantošanas, nav identisks šai priekšrocībai, vai pat izrādās, ka tāds nepastāv, nav nozīmes attiecībā uz atbalsta atgūšanu no personām, kas ir šī atbalsta saņēmēji (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Aer Lingus* un *Ryanair Designated Activity*, C-164/15 P un C-165/15 P, EU:C:2016:990, 92., 93., 100. un 102. punkts).
- 241 Līdz ar to šādam apstāklim nav arī nozīmes attiecībā uz personu, kas ir attiecīgās priekšrocības adresāti, atbalsta saņēmēja statusu.
- 242 Ja šādos apstākļos tiktu pieņemts, ka strīdīgajā pasākumā paredzētās priekšrocības adresāti nav šī pasākuma faktiskie saņēmēji, tā sekas būtu tādas, ka attiecībā uz tiem tiktu traucēti atgūšanas pasākumi, kas būtu pretrunā Tiesas atzītajam risinājumam.
- 243 Šajā gadījumā prasītāja būtībā norāda uz labuma, kas rodas, izmantojot ar strīdīgo pasākumu radīto priekšrocību, samazināšanos vai pat izzušanu.
- 244 Saskaņā ar iepriekš 240. punktā minēto judikatūru, kā tā interpretēta iepriekš 241. punktā, apstākļi, pat pieņemot, ka tas ir pierādīts, ka no strīdīgā pasākuma izrietošo priekšrocību šajā gadījumā iegādātāji uzņēmumi pilnībā pārceļ uz iegādāto sabiedrību akciju iegādes cenu un ka labums, kas izriet no strīdīgā pasākuma, ko ieguvēji uzņēmumi iegūst pirkuma brīdī šī iemesla dēļ izrādās neesošs, neļauj secināt, ka šie uzņēmumi nav strīdīgā pasākuma saņēmēji.
- 245 No katra iepriekš 237.–244. punktā minētā pamata izriet, ka uzņēmumi, kas ir apliekami ar nodokli Spānijā un kas iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās nerezidentēs, ne tikai ir tūlītēji attiecīgā atbalsta saņēmēji, bet arī faktiskie tā saņēmēji.
- 246 Komisija to ir nepārprotami norādījusi apstrīdētajā lēmumā, kura pamatojums, kas šajā jautājumā ir pietiekami detalizēts, nekādā ziņā nav nekoncekvents.
- 247 Šajā ziņā var norādīt, ka Komisija apstrīdētā lēmuma 105. apsvērumā ir minējusi, ka tā uzskatīja, ka atbalsta saņēmēji bija uzņēmumi, kuri varēja piemērot nemateriālās vērtības norakstīšanu nodokļu vajadzībām. Tā tostarp norādīja, ka neviens mehānisms negarantē, ka priekšrocība pilnībā vai daļēji tiktu pārceļta uz attiecīgo kapitāldaļu pārdevējiem un ka, pat ja tas tā būtu, strīdīgais pasākums palielināja iegādātāja iespējas piedāvāt augstāku cenu, “kas [bija] ļoti svarīgi konkurējošas iegādes gadījumā”.
- 248 Turklāt prasītājas arguments, kas attiecas uz Komisijas apgalvoti neatbilstošo praksi attiecīgā atbalsta saņēmēja noteikšanā, ir jānoraida.
- 249 Saskaņā ar judikatūru atsevišķa pasākuma valsts atbalsta raksturs ir jāvērtē tikai saistībā ar LESD 107. panta 1. punktu, nevis ievērojot iespējamu Komisijas agrāku lēmumu pieņemšanas praksi (skat. spriedumu, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/Gibraltāra valdība un Apvienotā Karaliste, C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 136. punkts un tajā minētā judikatūra). Atbalsta saņēmēja noteikšana ir viens no elementiem atbalsta esamības konstatēšanā, kas atbilst objektīvai situācijai un nevar būt atkarīga no iestāžu rīcības (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 10. decembris, Komisija/Īrija u.c., C-272/12 P, EU:C:2013:812, 53. punkts).
- 250 No visa iepriekš izklāstītā izriet, ka otrais pamats ir jānoraida.

C. Par trešo pamatu attiecībā uz tiesiskās palāvības principa neievērošanu

1. Lietas dalībnieču argumenti

- 251 Prasītāja būtībā norāda, ka, nosakot atsaucē datumu, ko Komisija ņemusi vērā, lai noteiktu atbalstu, attiecībā uz ko ir jāveic atgūšanas pasākumi, esot pieļauta kļūda tiesību piemērošanā. Komisija esot pārkāpusi tiesiskās palāvības aizsardzības principu, par atsaucē datumu neuzskatot apstrīdētā lēmuma publicēšanas datumu.
- 252 Prasītāja it īpaši pamatojas uz Savienības tiesu judikatūru, kā arī Komisijas lēmumpieņemšanas praksi, uz ko pamatojoties tā norāda uz vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpumu.
- 253 Prasītāja kritizē Komisijas tēzi, saskaņā ar kuru pēc lēmuma par procedūras uzsākšanu publicēšanas rūpīgām saimnieciskās darbības subjektam vajadzēja atturēties no strīdīgā pasākuma piemērošanas līdz galīgā lēmuma pieņemšanai.
- 254 Tāpat prasītāja norāda, ka apstrīdētajā lēmumā neesot sniegts pamatojums.
- 255 Komisija apgalvo, ka saskaņā ar judikatūru tiesiskās palāvības aizsardzības princips neesot pārkāpts.
- 256 Tā arī apgalvo, ka arguments attiecībā uz tās agrāko praksi neesot lietderīgs un katrā ziņā tas neesot pamatots.

2. Vispārējās tiesas vērtējums

- 257 Ir jāatgādina, ka no pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai būtu tiesības atsaukties uz tiesiskās palāvības aizsardzības principa pārkāpumu, ir jābūt izpildītiem trim kumulatīviem nosacījumiem. Pirmkārt, administrācijai ir jābūt sniegušai ieinteresētajai personai precīzus, beznosacījumu un saskaņotus solījumus, kuri izriet no kompetentiem un uzticamiem avotiem. Otrkārt, šiem solījumiem ir jābūt tādiem, kas var radīt pamatotas cerības personai, kurai tie ir adresēti. Treškārt, sniegtajiem solījumiem ir jāatbilst piemērojamām tiesību normām (skat. spriedumus, 2008. gada 16. decembris, *Masdar (UK)* /Komisija, C-47/07 P, EU:C:2008:726, 81. punkts un tajā minēta judikatūra, un 2006. gada 23. februāris, *Cementbouw Handel & Industrie*/Komisija, T-282/02, EU:T:2006:64, 77. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 258 Ir arī jāatgādina, ka pamatu attiecībā uz tiesiskās palāvības aizsardzības principa pārkāpumu nevar pamatoti izvirzīt, lai apstrīdētu Komisijas lēmumu, ar ko valsts pasākums ir kvalificēts par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, jo valsts atbalsta jēdziens atbilst objektīvajai situācijai un tas nav atkarīgs no iestāžu rīcības vai paziņojumiem (spriedums, 2013. gada 10. decembris, Komisija/Īrija u.c., C-272/12 P, EU:C:2013:812, 53. punkts). Tādējādi, ja valsts pasākumu var pamatoti klasificēt par valsts atbalstu, agrākie solījumi par to, ka šis pasākums nav atbalsts, nav saderīgi ar LESD 107. panta 1. punktu. Tā kā iepriekš 257. punktā iepriekš izklāstītais nosacījums nav izpildīts, ir izslēgts tiesiskās palāvības aizsardzības principa pārkāpums, kas tika izvirzīts pret Komisijas lēmumu, ar ko pasākums tika kvalificēts par valsts atbalstu.
- 259 Tomēr pamatu attiecībā uz tiesiskās palāvības aizsardzības principa pārkāpumu var lietderīgi izvirzīt attiecībā uz lēmumu, ar kuru Komisija atbilstoši LESD 108. panta 2. punktam nolēmj, ka attiecīgajai dalībvalstij pasākums ir jāizbeidz vai jāgroza Komisijas noteiktajā termiņā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 10. decembris, Komisija/Īrija u.c., C-272/12 P, EU:C:2013:812, 53. punkts).

- 260 Var būt tā, ka Komisijai, piemēram, ir jānosaka attiecīgajai dalībvalstij pienākums pakāpeniski izbeigt esošo atbalstu, kas kļuvis par nesaderīgu ar iekšējo tirgu (skat. 2006. gada 22. jūnija spriedumā Beļģija un *Forum 187*/Komisija, C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416 aplūkoto lēmumu), vai arī jānosaka pienākums atgūt jaunu atbalstu, kurš izmaksāts, iepriekš par to Komisijai nepaziņojot, un kuru Komisija uzskata par nesaderīgu ar iekšējo tirgu.
- 261 Runājot par pēdējo minēto piemēru, kāds ir šajā lietā, ir jānorāda, ka, ja pastāvētu noteikums vai princips, saskaņā ar kuru Komisijai ir pienākums noteikt jebkura nelikumīga un ar iekšējo tirgu nesaderīga atbalsta atgūšanu, solījumi par šāda atbalsta neatgūšanu, kas varētu izrietēt no solījumiem, ka attiecīgais pasākums netiks kvalificēts par atbalstu, noteikti būtu pretrunā šim principam vai šim noteikumam.
- 262 Tādējādi tiesiskās palāvības aizsardzības principa piemērošanas trešais kumulatīvais nosacījums (skat. iepriekš 257. punktu), kas attiecas uz to, ka sniegtajiem solījumiem jābūt saderīgiem ar piemērojamām tiesību normām (spriedumi, 1983. gada 16. novembris, *Thyssen*/Komisija, 188/82, EU:C:1983:329, 11. punkts; 1986. gada 6. februāris, *Vlachou*/Revīzijas palāta, 162/84, EU:C:1986:56, 6. punkts; 1990. gada 27. marts, *Chomel*/Komisija, T-123/89, EU:T:1990:24, 28. punkts; 1999. gada 6. jūlijs, *Forvass*/Komisija, T-203/97, EU:T:1999:135, 70. punkts; 2014. gada 18. jūnijs, Spānija/Komisija, T-260/11, EU:T:2014:555, 84. punkts, un 2016. gada 22. aprīlis, Īrija un *Aughinish Alumina*/Komisija, T-50/06 RENV II un T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, 213. punkts), nekad nevarētu tikt izpildīts.
- 263 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka Tiesa kopš 1990. gada 21. marta sprieduma Beļģija/Komisija (C-142/87, EU:C:1990:125, 66. punkts) ir lēmusi, ka nelikumīga atbalsta, kas nav saderīgs ar iekšējo tirgu, izbeigšana, to atgūstot, ir tā nelikumības konstatācijas loģiskas sekas.
- 264 Tomēr Tiesas judikatūrā konstatētā loģiskā saikne starp atbalsta nelikumību un tā atgūšanu nerada Komisijai pienākumu noteikt atgūt jebkuru prettiesisko un ar iekšējo tirgu nesaderīgu atbalstu.
- 265 Kā Komisija atgādinājusi 2007. gada paziņojumā “Ceļā uz Komisijas lēmumu efektīvu izpildi, kuros dalībvalstīm tiek uzdots atgūt nelikumīgu un nesaderīgu valsts atbalstu” (OV 2007, C 272, 4. lpp.), Komisija tikai astoņdesmito gadu otrajā pusē un deviņdesmitajos gados sāka sistemātiskāk pieprasīt nelikumīga un ar iekšējo tirgu nesaderīga atbalsta atgūšanu un ar Regulas Nr. 659/1999 pieņemšanu Komisijai tika “noteikts pienākums pieprasīt šāda veida atbalstu atgūšanu”.
- 266 Šis pienākums izriet no Regulas Nr. 659/1999 14. panta 1. punkta pirmā teikuma, kurā ir noteikts, ka tad, kad nelikumīga atbalsta gadījumos tiek pieņemti negatīvi lēmumi, Komisija “izlemj, ka attiecīgā dalībvalsts veic visus vajadzīgos pasākumus, lai atgūtu atbalstu no saņēmēja”.
- 267 Lai gan bija pieņemts šī tiesību norma, ar kuru, šķiet, Komisijai ir uzlikts pienākums noteikt jebkura nelikumīga un ar iekšējo tirgu nesaderīga atbalsta atgūšanu, uz pamatu attiecībā uz tiesiskās palāvības aizsardzības principa pārkāpumu joprojām nevar pamatoti atsaukties pret lēmumu, ar ko noteikts pienākums atgūt jaunu atbalstu, kas ticis izmaksāts bez iepriekšējas paziņošanas Komisijai un ko tā uzskatījusi par nesaderīgu ar iekšējo tirgu.
- 268 Pirmkārt, izņēmums no pienākuma noteikt nelikumīga un ar iekšējo tirgu nesaderīga atbalsta atgūšanu ir paredzēts Regulas Nr. 659/1999 14. panta 1. punktā, kurā ir noteikts, ka Komisija neprasa atbalsta atgūšanu, ja tas būtu pretrunā kādam Savienības tiesību vispārējam principam.
- 269 Tiesiskās palāvības aizsardzības princips ir atzīts par Savienības tiesību vispārējo principu (spriedums, 1992. gada 19. maijs, *Mulder* u.c./Padomes un Komisija, C-104/89 un C-37/90, EU:C:1992:217, 15. punkts; šajā nozīmē arī skat. spriedumu, 1988. gada 28. aprīlis, *Mulder*, 120/86, EU:C:1988:213, 26. un 27. punkts).

- 270 Otrkārt, Regulas Nr. 659/1999 14. panta 1. punktu, it īpaši tā pirmo teikumu, nevar interpretēt tādējādi, ka ar to tiek traucēta tiesiskās palāvības aizsardzības principa piemērošanas trešā kumulatīvā nosacījuma izpilde un kā rezultātā šī principa piemērošana tiktu pilnībā izslēgta (skat. iepriekš 257., 261. un 262. punktu).
- 271 Regulas Nr. 659/1999 14. panta 1. punkta otrais teikums ir vērsti tieši uz to, lai nodrošinātu tiesiskās palāvības aizsardzību, kā tas izriet no Padomes sanāksmes, kuras laikā oficiāli tika pieņemta minētā regula, protokolā iekļautā Paziņojuma 29/99 (Padomes aktu ikmēneša apkopojumi, 1999. gada marts) – paziņojuma, saskaņā ar kuru “Komisijai ir vienmēr saistoši [Savienības] tiesību vispārējie principi, un tostarp tiesiskās palāvības princips, kas prevalē pār [...] atvasinātajām tiesībām”.
- 272 No iepriekš minētā izriet, ka prasītāja, lai apstrīdētu apstrīdētā lēmuma likumību, ciktāl tajā paredzēta piešķirtā atbalsta atgūšana, Vispārējā tiesā var pamatoti izvirzīt pamatu, kas attiecas uz tiesiskās palāvības aizsardzības principa pārkāpumu, un šajā ziņā atsaukties uz solījumiem, ko tai varēja sniegt Komisija attiecībā uz strīdīgā pasākuma nekvalificēšanu par atbalstu, kas noteikti nozīmētu, ka priekšrocība, ko tai radīja šis pasākums, netiks atgūta (skat. iepriekš 261. punktu) vai vienkārši tiks atgūta, ievērojot šos solījumus.
- 273 Līdz ar to ir jāizvērtē, vai prasītājas izvirzītais pamats ir pamatots.
- 274 Prasītāja apstrīd Komisijas piemēroto pārejas režīmu, jo tajā kā atsauces datums tika ņemts vērā lēmuma par procedūras uzsākšanu publicēšanas datums. Pēc tās domām, Komisijai bija jāņem vērā apstrīdētā lēmuma publicēšanas datums.
- 275 Vispirms ir jānorāda, ka Komisija apstrīdētā lēmuma 154. apsvērumā uzskatīja, ka strīdīgais pasākums ir nelikumīgs valsts atbalsts, proti, jauns atbalsts, kas īstenots, pārkāpjot LESD 108. panta 3. punktu.
- 276 Ir skaidrs, ka Spānijas Karaliste strīdīgo pasākumu nebija paziņojusi Komisijai saskaņā ar LESD 108. panta 3. punktu.
- 277 Saskaņā ar prasītājas viedokli pasākums ārpus Savienības neesot selektīvs un tas par tādu Savienības iekšienē esot kļuvis vienīgi pēc pārrobežu apvienošanās šķēršļu izzušanas, kas, pēc prasītājas domām, agrākais, varēja tikt konstatēta pēc Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvas 2005/56/EK (2005. gada 26. oktobris) par kapitālsabiedrību pārrobežu apvienošanu (OV 2005, L 310, 1. lpp.) spēkā stāšanās. Tādējādi strīdīgais pasākums neesot bijis atbalsts tā spēkā stāšanās brīdī, un tāpat to varēja uzskatīt par pastāvošu atbalstu Regulas Nr. 659/1999 1. panta b) punkta v) apakšpunkta izpratnē.
- 278 Tomēr, šādi spriežot, prasītāja balstās uz premisu, saskaņā ar kuru šķēršļu attiecībā uz pārrobežu apvienošanu pastāvēšana ļautu šo pasākumu uzskatīt par neselektīvu.
- 279 Šāda pieņēmuma nebūtiskums ir konstatēts iepriekš 200., 201. un 214. punktā.
- 280 Līdz ar to var secināt, ka prasītāja nav pierādījusi, ka strīdīgais pasākums bija pastāvošs atbalsts. Tātad Komisija to pamatoti kvalificēja par nelikumīgu atbalstu.
- 281 Gadījumā, ja atbalsts ir piešķirts, nepaziņojot Komisijai, kas tādējādi ir nelikumīgs saskaņā ar LESD 108. panta 3. punktu, atbalsta saņēmējs esošajā brīdī nevar iegūt tiesisko palāvību attiecībā uz atbalsta piešķiršanas likumību, izņemot, ja nepastāv ārkārtas apstākļi (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1987. gada 24. novembris, *RSV/Komisija*, 223/85, EU:C:1987:502, 16. un 17. punkts; 1990. gada 20. septembris, *Komisija/Vācija*, C-5/89, EU:C:1990:320, 14. un 16. punkts; 2013. gada 13. jūnijs, *HGA u.c./Komisija*, no C-630/11 P līdz C-633/11 P, EU:C:2013:387, 134. punkts; 1998. gada 27. janvāris, *Ladbroke Racing/Komisija*, T-67/94, EU:T:1998:7, 182. punkts; 2014. gada 16. oktobris, *Alcoa Trasformazioni/Komisija*, T-177/10, EU:T:2014:897, 61. punkts, un 2016. gada 22. aprīlis, *Īrija un Aughinish Alumina/Komisija*, T-50/06 RENV II un T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, 214. punkts).

- 282 Komisija apstrīdētājā lēmumā, uzskatot, ka tā atradās šādos apstākļos (apstrīdētā lēmuma 29. un 175. apsvērumi), nenoteica pienākumu atgūt attiecīgo atbalstu it īpaši attiecībā uz strīdīgā pasākuma saņēmējiem, kuri bija iegādājušies kapitāldaļas ārvalstīs reģistrētā sabiedrībā pirms 2007. gada 21. decembra, lēmuma par procedūras uzsākšanu publicēšanas datumā.
- 283 Pēc Komisijas domām, šāda pārejas režīma piemērošanu pamatojot apstākļi, ka Komisija piedāvāja īpašas beznosacījumu saskaņotās garantijas, kas būtībā atļāva apstrīdētā pasākuma saņēmējiem pamatoti cerēt uz to, ka nemateriālās vērtības norakstīšanas režīms ir likumīgs tādā izpratnē, ka tas neietilpst valsts atbalsta noteikumu piemērošanas jomā un tādēļ neviena no minētā režīma gūtā priekšrocība nevar būt turpmākās atgūšanas procedūras priekšmets (apstrīdētā lēmuma 166. apsvērumi).
- 284 Tādējādi 2006. gada 19. janvārī, atbildot uz Parlamenta deputāta jautājumu, Komisijas loceklis tās vārdā norādīja šādi:
- “Komisija nevar apstiprināt, ka Spānijas uzņēmējsabiedrību pārāk augstie piedāvājumi ir saistīti ar Spānijas nodokļu tiesību aktiem, kas ļauj uzņēmējsabiedrībām amortizēt [finanšu nemateriālo vērtību] ātrāk, nekā to dara līdzīgas Francijas vai Itālijas uzņēmējsabiedrības. Tomēr Komisija var apstiprināt, ka šādi valsts tiesību akti neietilpst valsts atbalsta noteikumu piemērošanas jomā, bet drīzāk pieder pie vispārīgajiem nolietojuma noteikumiem, ko piemēro visām Spānijas uzņēmējsabiedrībām.”
- 285 Tāpat arī 2006. gada 17. februārī, atbildot uz Parlamenta deputāta jautājumu, Komisijas loceklis joprojām tās vārdā norādīja šādi:
- “Saskaņā ar pašlaik Komisijas rīcībā esošo informāciju šķiet, ka Spānijas [nodokļu] sistēmas noteikumi attiecībā uz nemateriālās vērtības amortizāciju ir piemērojami visām Spānijas uzņēmējsabiedrībām neatkarīgi no to lieluma, darbības jomas, juridiskā veida, privātā vai publiskā īpašuma rakstura, jo tie ir vispārīgie nolietojuma noteikumi. Tādēļ nešķiet, ka tie attiecas uz valsts atbalsta noteikumu piemērošanu.”
- 286 Lai arī Komisijas atbildes pilnībā nav publicētas *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī*, publicēts tika jautājumu numurs, to autors, priekšmets, iestāde, kam tie adresēti, kā arī atbilžu esamība un to datums (OV 2006, C 327, 164. un 192. lpp.).
- 287 Šajā lietā netiek apstrīdēts, ka iepriekšējos punktos minētā informācija būtu prasītājam varējusi radīt tiesisko palāvību.
- 288 Lietas dalībnieces nav vienisprātis par sekām, kādas radušās no lēmuma par procedūras uzsākšanu pieņemšanas 2007. gada 10. oktobrī, kas pēc tā kopsavilkuma publicēšanas tika publicēts *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī* 2007. gada 21. decembrī (skat. iepriekš 274. punktu).
- 289 Šajā ziņā Tiesas judikatūrā, kas ir balstīta uz LESD 108. panta 3. punkta formulējumu, ir paredzēts, ka gadījumā, ja Komisija uzsāk formālo izmeklēšanas procedūru, LESD 108. panta 3. punkta pēdējais teikums aizliedz attiecīgajai dalībvalstij īstenot ierosinātos pasākumus, kamēr šajā procedūrā nav pieņemts galīgais lēmums. Līdz ar to uz jaunu atbalstu ir attiecināma Komisijas veikta preventīva kontrole un šo atbalstu principā attiecīgā dalībvalsts nedrīkst sākt īstenot līdz brīdim, kamēr Komisija nav to atzinusi par saderīgu ar Līgumu (spriedums, 1992. gada 30. jūnijs, Francija/Komisija, C-312/90, EU:C:1992:282, 16. punkts).
- 290 Turklāt Tiesa ir nospriedusi – ja Komisija ir uzsākusi formālu izmeklēšanas procedūru attiecībā uz kādu jaunu valsts pasākumu, kas tiek īstenots, šāda lēmuma apturošā iedarbība ir saistoša tostarp valsts tiesām, kurās var tik celta prasība, un kurām attiecīgajā gadījumā ir pienākums veikt visus pasākumus,

kuri ir vajadzīgi, lai izdarītu secinājumus no iespējamās pienākuma apturēt minētā pasākuma izpildi neizpildes (spriedums, 2013. gada 21. novembris, *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, 42. punkts).

- 291 Visbeidzot saistībā ar lēmumu uzsākt formālo izmeklēšanas procedūru, kas attiecas uz šobrīd notiekošu īstenošanas pasākumu, ko Komisija kvalificējusi par jaunu atbalstu, tika nospriests, ka pēc tā pieņemšanas vismaz pastāvēja nopietnas šaubas par attiecīgā pasākuma likumību, kā rezultātā, lai gan bija iespēja lūgt pagaidu noregulējuma tiesnesim noteikt pagaidu pasākumus, dalībvalstij vajadzēja pārtraukt maksājumu, jo LESD 108. panta 2. punktā paredzētās procedūras uzsākšana izslēdza tūlītēju lēmumu, ar ko tiktu atzīta saderība ar iekšējo tirgu, kas ļautu regulāri īstenot minēto pasākumu. Šo šaubu par attiecīgā pasākuma likumību rezultātā uzņēmumiem, atbalsta saņēmējiem, katrā ziņā vajadzētu atteikties no jauniem maksājumiem vai aizturēt vajadzīgās summas iespējamās vēlākās atmaksas dēļ (spriedums, 2001. gada 9. oktobris, *Itālija/Komisija*, C-400/99, EU:C:2001:528, 59. punkts).
- 292 Ņemot vērā lēmuma par formālās izmeklēšanas procedūras uzsākšanu, kas pieņemts attiecībā uz jaunu valsts pasākumu tā īstenošanas laikā, apturošo iedarbību, šī pasākuma saņēmēji nevar pamatot, kā tas ir šajā gadījumā, atsaukties uz ārkārtas apstākļiem, kas varētu pamatot tiesiskās palāvības saglabāšanu pēc šī lēmuma pieņemšanas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 22. aprīlis, *Francija/Komisija*, T-56/06 RENV II, EU:T:2016:228, 50.–56. punkts).
- 293 Turklāt Komisijas pieņemtais pārejas režīms ļāva, ka atbalsta saņēmējiem, kuri iegādājās kapitāldaļas vai bija uzņēmušies neatsaucamas saistības iegādāties kapitāldaļas pirms lēmuma par procedūras uzsākšanu publicēšanas, tiek turpināts piemērot šo pasākumu visā laikposmā, kurā bija paredzēts piemērot norakstīšanu. Tādējādi attiecīgie uzņēmumi pēc šī datuma varēja nekavējoties pielāgot savu rīcību, neuzņemoties ligumiskas saistības attiecībā uz kapitāldaļu iegādi ārvalstīs reģistrētā sabiedrībā, ja tie uzskatīja, ka šādas saistības, ņemot vērā risku, ka tie pilnībā nevarēs gūt strīdīgajā pasākumā paredzēto nodokļu priekšrocību, nav pietiekami ekonomiski pievilcīgas.
- 294 Visbeidzot ir jāpiebilst, ka lēmuma par procedūras uzsākšanu kopsavilkumā, kas ar minēto lēmumu publicēts *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī* 2007. gada 21. decembrī, Komisija norādīja, ka tā uzskatīja, ka attiecīgais nodokļu režīms šķita atbilstam visiem spēkā esošajiem kritērijiem, lai to uzskatītu par valsts atbalstu. Tā arī precizēja, ka:

“[...] šķiet, ka minētais pasākums ir izņēmums Spānijas nodokļu sistēmā, jo nemateriālo vērtību noraksta pat tad, ja tā nav iegrāmatota iegūstošā uzņēmuma kontos, jo iegūstošais uzņēmums un pievienojamais uzņēmums neapvienojas. Tādējādi minētais pasākums sniedz ekonomiskas priekšrocības, samazinot nodokļu nastu uzņēmumiem, kas iegādājās būtiskas kapitāla daļas ārvalstu uzņēmumos. Šķiet, ka pasākumā tiek izmantoti valsts līdzekļi un, konkrētāk, ka tas sniedz priekšrocības uzņēmumiem, kuri veic noteiktus ieguldījumus.

Šķiet, ka šis pasākums ietekmē tirdzniecību starp dalībvalstīm, jo tas uzlabo tirdzniecības nosacījumus atbalsta saņēmējiem, kas ir iesaistīti konkrētās holdinga darbībās. Tāpat šis pasākums var ietekmēt konkurenci, jo, subsidējot Spānijas uzņēmumus, kas iesniedz piedāvājumus uzņēmumu iegādei ārvalstīs, tas rada konkurentiem, kas nav Spānijas uzņēmumi, salīdzinoši neizdevīgu situāciju, kad tie iesniedz līdzīgus piedāvājumus konkrētajos tirgos.

Šķiet, ka nevar piemērot nevienu no [10]7. panta 2. un 3. punktā minētajiem izņēmumiem, un šķiet, ka atbalsts nav saderīgs ar [iekšējo] tirgu. Komisija attiecīgi uzskata, ka, īstenojot šo pasākumu, Spānijas iestādes, iespējams, piešķirušas valsts atbalstu [Līguma] [10]7. panta 1. punkta nozīmē.”

- 295 Ņemot vērā visus iepriekš 294. punktā minētos elementus, lēmuma par procedūras uzsākšanu publicēšanas datumā uzņēmumi, kuriem ir piemērojama strīdīgā shēma vai arī tā varēja tikt piemērota, varēja iepazīties ar precīziem iemesliem, kādēļ Komisija uzskatīja, ka šajā shēmā paredzētie pasākumi, pēc tās domām, atbilda katram no LESD 107. pantā paredzētajiem nosacījumiem un ka tos varēja uzskatīt par nesaderīgiem ar iekšējo tirgu.
- 296 Turklāt no lēmuma par procedūras uzsākšanu kopsavilkuma vai šī lēmuma 1.–7. apsvērumā atspoguļotās hronoloģijas neizriet, ka strīdīgais pasākums varētu būt pastāvošs atbalsts. It īpaši attiecīgie uzņēmumi varēja saprast, ka Komisija šo shēmu, kas tika īstenota pirms formālās izmeklēšanas procedūras uzsākšanas, nebija atļāvusi.
- 297 No visa iepriekš minētā izriet, ka ar lēmuma par procedūras uzsākšanu pieņemšanu pietika, lai izbeigtu tiesisko paļāvību, ko strīdīgā pasākuma saņēmējiem varēja radīt iepriekš 284. un 285. minētie paziņojumi.
- 298 Ar citiem prasītājas argumentiem nevar atspēkot šo secinājumu.
- 299 Pirmkārt, lietā, kurā tika taisīts 1987. gada 24. novembra spriedums *RSV/Komisija* (223/85, EU:C:1987:502, 6. punkts), jauns atbalsts neapšaubāmi tika izmaksāts pirms tā paziņošanas Komisijai.
- 300 Tomēr summas, kuru atgūšanu Komisija pieprasīja, bija izmaksātas pirms jebkāda lēmuma par formālās izmeklēšanas procedūras sākšanu pieņemšanas (šajā nozīmē skat. Krājumā publicēto tiesas sēdes ziņojumu, 4621. un 4622. lpp.).
- 301 Līdz ar to 1987. gada 24. novembra spriedumā *RSV/Komisija* (223/85, EU:C:1987:502) rastais risinājums nevar tikt pārņemts, jo šajā lietā atbalsts, kura atgūšanu Komisija noteica, vēl nebija piešķirts lēmuma par procedūras uzsākšanu publicēšanas dienā un tas pat attiecās uz priekšrocību, kas piešķirta, pamatojoties uz atbalsta saņēmēju rīcību pēc šī lēmuma publicēšanas (skat. iepriekš 293. punktu).
- 302 Otrkārt, prasītāja atsauca uz 2006. gada 22. jūnija spriedumu *Beļģija un Forum 187/Komisija* (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416), kas attiecas uz Beļģijas koordinācijas centru nodokļu režīmu.
- 303 Tomēr starp šīs lietas un lietas, kurā taisīts 2006. gada 22. jūnija spriedums *Beļģija un Forum 187/Komisija* (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416), kontekstu pastāv būtiskas atšķirības.
- 304 Pirmkārt, šajā lietā Komisija divos secīgos lēmumos (16. punkts) konstatēja, ka attiecīgajā shēmā nav atbalsta elementu. Runa tātad bija par pastāvošu atbalsta shēmu, attiecībā uz kuru nav piemērojama judikatūra par nelikumīgu atbalstu, kas nav saderīgi ar iekšējo tirgu, atgūšanu, kurā tiesiskās paļāvības aizsardzības principa pārkāpums tiek atzīts tikai ārkārtas apstākļos (skat. iepriekš 281. punktu).
- 305 Tāpat arī nav piemērojamas Līguma normas par lēmuma par formālās izmeklēšanas procedūras sākšanu pieņemšanas sekām un judikatūra, kurā gadījumā, kad atbalsts ticis izmaksāts nelikumīgi, ir atzītas šo normu sekas (skat. 289.–292. punktu), saskaņā ar kuram arī ir ierobežota tiesiskās paļāvības aizsardzības principa piemērošana.
- 306 Turklāt secinājumos apvienotajās lietās *Beļģija un Forum 187/Komisija* (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:89, 404. un 405. punkts) ģenerālvokāts F. Ležē [*P. Léger*] uzsvēra tādas situācijas īpatnību, kurā tiesiskā paļāvība bija radīta ar Komisijas agrāk pieņemtiem lēmumiem un kura tātad bija īpaši aizsargājama.
- 307 Šādā gadījumā Komisijas lēmumi, kuros nav konstatēts atbalsta elements, nostiprina to personu juridisko situāciju, kurām ir piemērojams attiecīgais pasākums, pieļaujot tā saderību ar LESD 107. pantu līdz iespējamai pretēja lēmuma pieņemšanai.

- 308 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka Savienības iestāžu tiesību akti tiek uzskatīti par likumīgiem tik ilgi, kamēr tie nav atsaukti vai atcelti (spriedums, 1994. gada 15. jūnijs, Komisija/BASF u.c., C-137/92 P, EU:C:1994:247, 48. punkts).
- 309 Otrkārt, lietā, kurā taisīts 2006. gada 22. jūnija spriedums Beļģija un *Forum 187*/Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416), tika aplūkota atbalsta shēmas saņēmēju iespēja saņemt vai nesaņemt laikposma, kurā uz tiem attiecās šī shēma, pagarinājumu.
- 310 Minētajā lietā attiecīgās atbalsta shēmas piemērošana bija pakļauta atļaujas, kura tiek piešķirta uz desmit gadiem un kura ir atjaunojama, saņemšanai. Apstrīdētajā lēmumā bija paredzēts, ka, sākot no datuma, kurā tas tika paziņots, šīs atļaujas saņēmēji tās beigšanās brīdī nevarēja panākt tās atjaunošanu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 22. jūnijs, Beļģija un *Forum 187*/Komisija, C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416, 32.–34. punkts).
- 311 Tiesa nosprieda, ka aptuveni astoņu mēnešu laikposms starp lēmuma par formālās izmeklēšanas procedūras uzsākšanu publicēšanas līdz apstrīdētajam lēmumam nebija pietiekams, lai ļautu atbalsta saņēmējiem apsvērt iespēju, ka tiks pieņemts lēmums, ar kuru tiks izbeigta attiecīgā shēma. Tā it īpaši balstījās uz apstākli, ka šī shēma ietvēra grāmatvedības pasākumus un finanšu un ekonomiskus lēmumus, ko informēts saimnieciskās darbības subjekts nevar pieņemt tik īsā termiņā (spriedums, 2006. gada 22. jūnijs, Beļģija un *Forum 187*/Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416, 162. punkts).
- 312 2009. gada 17. septembra spriedumā Komisija/*Koninklijke FrieslandCampina* (C-519/07 P, EU:C:2009:556) Tiesa uzsvēra, ka lietā, kurā taisīts 2006. gada 22. jūnija spriedums Beļģija un *Forum 187*/Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416), atļaujas saņēmēji, kuri nevarēja panākt tās atjaunošanu Komisijas lēmuma dēļ, šīs atļaujas dēļ bija veikuši būtiskus ieguldījumus, kā arī uzņēmušies ilgtermiņa saistības (91. punkts).
- 313 Secinājumos lietā Beļģija un *Forum 187*/Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:89, 418. punkts) ģenerāladvokāts F. Ležē norādīja, ka attiecīgā atbalsta shēma šajā lietā bija atkāpi no kopējām tiesībām saturošs nodokļu režīms, kas ietver vairākus atbrīvojumus un īpašu metodi nodokļa aprēķina bāzes noteikšanai, un ka iespēju, ka šāda veida pasākumi tiks atcelti, uzņēmumam ir daudz grūtāk ņemt vērā nekā iespēju, ka tiks atceltas subsīdijas, jo bija jāņem vērā ne tikai šādas atcelšanas ekonomiskās sekas, kas var būt nozīmīgas, bet arī jāveic ievērojama pārstrukturēšana, it īpaši grāmatvedībā.
- 314 Turpretī šajā lietā, kā tika nospriests iepriekš 293. punktā, uzņēmumi, kuriem bija piemērojams šis režīms vai tas tiem varēja tikt piemērots, pēc lēmuma par procedūras uzsākšanu publicēšanas dienas varēja nekavējoties pielāgot savu rīcību, neuzņemoties līgumiskas saistības attiecībā uz kapitāldaļu iegādi ārvalstīs reģistrētā sabiedrībā, ja tie uzskatīja, ka šādas saistības, ņemot vērā risku, ka tie pilnībā nevarēs gūt strīdīgajā pasākumā paredzēto nodokļu priekšrocību, nav pietiekami ekonomiski pievilcīgas.
- 315 Līdz ar to visi lietas, kurā taisīts 2006. gada 22. jūnija spriedums Beļģija un *Forum 187*/Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416), apstākļi, kas ir atspoguļoti iepriekš 302.–314. punktā, šajā lietā nav sastopami, neatkarīgi no tā, vai runa ir par to, ka minētajā lietā aplūkotais atbalsts bija pastāvošs atbalsts, vai arī par vajadzību šī atbalsta saņēmējiem pēc tā aizliegšanas veikt pasākumus, kas varēja tikt veikti tikai īsā termiņā. Līdz ar to prasītāja nevar pamatoti atsaukties uz šo spriedumu.
- 316 Treškārt, prasītāja norāda uz vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpumu. Tā atsauca uz Komisijas lēmumiem, kas pieņemti attiecībā uz nodokļu režīmiem, kuri, kā norāda pati prasītāja, ir līdzīgi Beļģijas koordinācijas centru nodokļu režīmam, proti, tam, kas tika izvērtēts lietā, kurā taisīts 2006. gada 22. jūnija spriedums Beļģija un *Forum 187*/Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416, 16. punkts). Kā tika nospriests iepriekš 315. punktā, šī režīma un strīdīgās shēmas iezīmes atšķiras.

- 317 Situācijas, uz kurām prasītāja atsauca šajā ziņā, tātad nav salīdzināmas ar šīs lietas situāciju.
- 318 Turklāt, ciktāl prasītāja atsauca uz Komisijas lēmumiem, kas pieņemti attiecībā uz nodokļu režīmiem, kuri, pēc prasītājas domām, ir līdzīgi Beļģijas koordinācijas centru nodokļu režīmam, kā arī vairākiem citiem Komisijas lēmumiem attiecībā uz nodokļu pasākumiem, tā nav pierādījusi, ka Komisija būtu radījusi tiesisko palāvību tādā kontekstā, kuru pat pēc lēmuma par procedūras uzsākšanu raksturo priekšrocības, kas izriet no jauna Komisijai nepazīnota atbalsta piešķiršanas.
- 319 Nav arī pierādīts, ne pat arī ticis apgalvots, ka lēmumos, uz kuriem atsauca prasītāja, aplūkoto priekšrocību saņēmēji varēja nekavējoties pielāgot savu rīcību (skat. iepriekš 314. punktu).
- 320 Tā kā nav pierādīti un *a fortiori* izvirzīti apstākļi, kuri, iespējams, varētu pamatot pārejas režīma, kura sekas saglabājās pēc lēmuma par procedūras uzsākšanu publicēšanas dienas, piešķiršanu, prasītājas arguments, kas balstīts uz Komisijas lēmumpieņemšanas praksi tiesiskās palāvības aizsardzības jomā, ir jānoraida.
- 321 Attiecībā uz Komisijas 2000. gada 31. oktobra lēmumu saistībā ar Spānijas likumiem par uzņēmumu ienākuma nodokli (OV 2001, L 60, 57. lpp.) vienīgo lēmumu, kas izriet no Komisijas lēmumpieņemšanas prakses, uz kuru atsauca prasītāja un attiecībā uz kuru tā iesniegusi pietiekami daudz pierādījumu, lai ļautu Vispārējai tiesai detalizēti izvērtēt, vai minētās lietas konteksts bija salīdzināms ar šīs lietas kontekstu, jānorāda, ka tas, kā to pamatoti apgalvo Komisija, ir lēmums, kas tika pieņemts saskaņā ar EOTK līgumu, kurā atbalsta pārbaudes nosacījumi nebija salīdzināmi ar EK līgumā, vēlāk LESD, paredzētajiem. It īpaši EOTK līgumā nebija LESD 108. panta 3. punktam, uz kuru ir balstīta iepriekš 289. punktā minētā judikatūra, līdzīgu tiesību normu.
- 322 Turklāt šis lēmums tika pieņemts pirms iepriekš 291. punktā minētā 2001. gada 9. oktobra sprieduma Itālija/Komisija (C-400/99, EU:C:2001:528), saskaņā ar kuru pēc lēmuma par formālas izmeklēšanas procedūras sākšanu pieņemšanas vismaz pastāv nopietnas šaubas par attiecīgā pasākuma saderību ar Savienības tiesību normām valsts atbalsta jomā.
- 323 Tātad no šāda lēmuma nevar secināt, ka pastāvētu tiesiskā palāvība, uz kuru prasītāja varētu pamatoti atsaukties.
- 324 No iepriekš minētā izriet, ka, pat pieņemot, ka arguments, kas balstīts uz Komisijas agrāko lēmumpieņemšanas praksi attiecībā uz atbalstu atgūšanas noteikumiem un to, vai tie aizskar vai neaizskar tiesiskās palāvības aizsardzības principu, būtu izmantojams, lai atsauktos uz šo principu, šāds arguments katrā ziņā nav pamatots.
- 325 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, prasītāju pirmais izvirzītais iebildums ir jānoraida.
- 326 Attiecībā uz apstrīdētā lēmuma pamatojuma neesamību, pat pieņemot, ka prasītāja būtu izvirzījusi šādu neesamību, ir jākonstatē, ka Komisija, kā arī tas izriet no analīzes pēc būtības, ko Vispārējā tiesa veica iepriekš izklāstītajos apsvērumos, apstrīdētajā lēmumā pietiekami precīzi un saskaņoti ir paskaidrojusi un pamatojusi atbalsta atgūšanas kārtību, lai ļautu prasītājai apstrīdēt šī lēmuma spēkā esamību un Savienības tiesai veikt tā tiesiskuma pārbaudi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1995. gada 18. septembris, *Tiercé Ladbroke*/Komisija, T-471/93, EU:T:1995:167, 29. punkts). Šajā ziņā var atsaukties it īpaši uz šī sprieduma 275. un 283. punktu, kuros ir diezgan tieša atsauce uz noteiktām apstrīdētā lēmuma daļām.
- 327 Tādējādi, pat pieņemot, ka arī trešā pamata mērķis ir apstrīdēt apstrīdētā lēmuma formālo likumību, tas ir jānoraida kā katrā ziņā nepamatots.
- 328 No iepriekš minētā izriet, ka visi pamati, kas izvirzīti šīs prasības pamatojumam, ir jānoraida.

329 Tātad ir jānoraida prasība kopumā un nav nepieciešams lemt par argumentiem attiecībā uz prasītājas *locus standi* un intereses celt prasību neesamību, uz ko bija norādījusi Komisija.

IV. Par tiesāšanās izdevumiem

330 Atbilstoši Reglamenta 219. pantam Vispārējā tiesa nolēmumos, kas pasludināti pēc tās nolēmumu atcelšanas un lietas nodošanas atpakaļ, lemj par tiesāšanās izdevumiem attiecībā uz tiesvedību Vispārējā tiesā un apelācijas tiesvedību Tiesā. Ciktāl Tiesa spriedumā *World Duty Free* lēmuma par prasītājas tiesāšanās izdevumiem pieņemšanu atlika, Vispārējai tiesai šajā lietā ir jālemj arī par tiesāšanās izdevumiem lietā C-20/15 P (skat. iepriekš 15. punktu).

331 Atbilstoši Reglamenta 134. panta 1. punktam lietas dalībniekam, kuram nolēmums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram nolēmums ir labvēlīgs. Tā kā prasītājai spriedums ir nelabvēlīgs, tai jāpiespriež segt savus tiesāšanās izdevumus, kā arī atlīdzināt Komisijas tiesāšanās izdevumus saskaņā ar tās prasījumiem.

332 Attiecībā uz personām, kas iestājušās lietā, tā kā Tiesa spriedumā *World Duty Free* lēma par to tiesāšanās izdevumiem, ir jālemj tikai par to tiesāšanās izdevumiem šajā tiesvedībā.

333 Atbilstoši Reglamenta 138. panta 1. punktam, saskaņā ar kuru dalībvalstis un iestādes, kas ir iestājušās lietā, sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas, ir jānolemj, ka Vācijas Federatīvā Republika, Īrija un Spānijas Karaliste sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas.

Ar šādu pamatojumu

VISPĀRĒJĀ TIESA (devītā palāta paplašinātā sastāvā)

nospiež:

1) Prasību noraidīt.

2) *World Duty Free Group, SA* sedz savus, kā arī atlīdzina Eiropas Komisijas tiesāšanās izdevumus.

3) Vācijas Federatīvā Republika, Īrija un Spānijas Karaliste sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas.

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Kowalik-Bańczyk

Mac Eochaidh

Pasludināts atklātā tiesas sēdē Luksemburgā 2018. gada 15. novembrī.

[Paraksti]

Satura rādītājs

I. Tiesvedības priekšvēsture	2
II. Tiesvedība un lietas dalībnieču prasījumi	3
III. Juridiskais pamatojums	5
A. Par pirmo pamatu, kas attiecas uz strīdīgā pasākuma selektivitātes neesamību	5
1. Lietas dalībnieču argumenti	5
2. Vispārējās tiesas vērtējums	7
a) Par “prima facie” selektivitātes neesamību	9
b) Par atkāpes esamību	11
1) Par pirmo posmu	11
2) Par otro posmu	16
c) Par strīdīgā pasākuma pamatoto raksturu, ņemot vērā sistēmas, kurā tas ietilpst, raksturu un uzbūvi (trešais posms)	19
B. Par otro pamatu, kas attiecas uz kļūdu pasākuma saņēmēja noteikšanā	25
1. Lietas dalībnieču argumenti	25
2. Vispārējās tiesas vērtējums	25
C. Par trešo pamatu attiecībā uz tiesiskās palāvības principa neievērošanu	27
1. Lietas dalībnieču argumenti	27
2. Vispārējās tiesas vērtējums	27
IV. Par tiesāšanās izdevumiem	35