



## Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]  
SECINĀJUMI,  
sniegti 2017. gada 9. novembrī<sup>1</sup>

**Lieta C-233/16**

***Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED)***  
**pret**  
***Generalitat de Catalunya***

(*Tribunal Supremo* (Augstākā tiesa, Spānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Reģionālais nodoklis, kas tiek uzlikts lieliem individuāliem mazumtirdzniecības uzņēmumiem – Netiešs ierobežojums, jo atbilstoši statistikai pārsvarā tiek skartas ārvalstu tirdzniecības ķēdes – Trešajām personām piešķirts atbrīvojums no nodokļa un nodokļa samazinājums kā nelikumīgs atbalsts – Komisijas vēstuļu nozīme, vērtējot atbalsta nelikumību

### I. Ievads

1. Šī lieta sniedz Tiesai iespēju sīkāk paskaidrot Savienības tiesībās noteiktā atbalsta aizlieguma piemērošanas jomu. Proti, Spānijas *Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución* (Valsts lielo tirdzniecības uzņēmumu apvienība, turpmāk tekstā – “ANGED”) pamatlietā apstrīd īpašu nodokli, kas tiek uzlikts lieliem mazumtirdzniecības uzņēmumiem (turpmāk tekstā – “IGEC”) Katalonijā.

2. ANGED un Komisija minētajā saskata brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu un nelikumīgu atbalstu it īpaši mazajiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem, jo tiem nodoklis netiek uzlikts. Tāpēc Tiesa šajā un divās citās tiesvedībās<sup>2</sup> tiek no jauna aicināta paust nostāju konfliktā starp dalībvalstu nodokļu un nodevu kompetenci, no vienas puses, un pamatbrīvībām un tiesību aktiem atbalsta jomā, no otras puses.

3. Vēl 2005. gadā Tiesa līdzīgu Francijas nodokli, kas tika uzlikts tādas tirdzniecības platības īpašniekiem, kas pārsniedza 400 m<sup>2</sup>, atzina par nenozīmīgu no tiesību aktu atbalsta jomā viedokļa<sup>3</sup>. Taču kopš tā brīža Tiesa ir papildinājusi atbalsta jēdziena saturu. Tāpēc Tiesai no jauna ir jālemj par to, vai un ciktāl nodokļa neuzlikšana mazāku veikalu īpašniekiem ir jāvērtē, ņemot vērā tiesību aktus atbalsta jomā.

<sup>1</sup> Oriģinālvaloda – vācu.

<sup>2</sup> Tās ir C-234/16 un C-235/16, kā arī C-236/16 un C-237/16.

<sup>3</sup> Spriedums, 2005. gada 27. oktobris, *Distribution Casino France* u.c. (no C-266/04 līdz C-270/04, C-276/04, kā arī no C-321/04 līdz C-325/04, EU:C:2005:657, 34. punkts).

## II. Atbilstošās tiesību normas

### A. Savienības tiesības

4. Atbilstošās Savienības tiesību normas šajā lietā ir LESD 49. pants, lasot to kopā ar 54. pantu, un 107. un nākamie panti, kā arī Regula (EK) Nr. 659/1999<sup>4</sup> (turpmāk tekstā – “Regula 659/1999”) (izteikta jaunā redakcijā ar Regulu (ES) 2015/1589<sup>5</sup> (turpmāk tekstā – “Regula 2015/1589”)).

### B. Spānijas tiesības

5. Pamatlietā apstrīdētais nodoklis balstās uz *Ley del Parlament de Catalunya 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales* (Katalonijas Parlamenta 2000. gada 29. decembra Likums 16/2000 par lielo mazumtirdzniecības uzņēmumu nodokli, turpmāk tekstā – “Likums 16/2000”).

6. Saskaņā ar preambulu *IGEC* kā nefiskāla rakstura nodeva tiek ieviesta visā Katalonijas teritorijā, lai novērstu ietekmi uz teritoriju un vidi, ko var radīt lielu mazumtirdzniecības uzņēmumu koncentrācija, un apmierinātu pilsētas teritorijā integrētās tirdzniecības modernizācijas un veicināšanas vajadzības. Turklāt nodokļa mērķis ir arī no jauna līdzsvarot abu uzņēmumu veidu konkurences stāvokli.

7. Saskaņā ar nodokļa mērķi (2. pants) *IGEC* “uzliek konkrētu mazumtirdzniecības uzņēmumu īpašai ekonomiskai spējai, ko rada tas, ka tie atrodas lielās tirdzniecības telpās”. Fakts, kas rada aplikšanu ar nodokli (4. pants), ir lielu tirdzniecības telpu izmantošana. Ar lielu tirdzniecības telpu izmantošanu tiek saprasta izmantošana, ko veic lieli individuāli mazumtirdzniecības uzņēmumi. Tādi ir uzņēmumi, kuru tirdzniecības platība ir vienāda vai lielāka par 2500 m<sup>2</sup>.

8. Saskaņā ar 5. pantu (Atbrīvojumi) no *IGEC* ir atbrīvota lielu platību izmantošana, ko veic lieli individuāli mazumtirdzniecības uzņēmumi, kas nodarbojas ar dārzkopības preču, transportlīdzekļu, būvmateriālu, tehnikas un rūpniecības preču tirdzniecību. *IGEC* maksātāji ir fiziskas vai juridiskas personas, kam pieder lieli individuāli mazumtirdzniecības uzņēmumi, neatkarīgi no tā, vai tie ietilpst lielā kolektīvā mazumtirdzniecības uzņēmumā (6. pants).

9. Nodokļa bāzi (7. pants) veido liela individuāla mazumtirdzniecības uzņēmuma kopējā platība kvadrātmetros. Kopējo platību aprēķina, saskaitot šādas platības: a) tirdzniecības platību, no kuras atskaita 2499 m<sup>2</sup> kā atbrīvoto minimālo platību; b) platību, kas paredzēta noliktavām, darbnīcām un ražošanas telpām; c) galvenokārt klientiem paredzēto autostāvvietu platību, kas vēl mainās, piemērojot koeficientu.

10. Ja nodokļa maksātāji galvenokārt nodarbojas ar mēbeļu, sanitāro preču vai durvju un logu, kā arī mājamatniecības preču tirdzniecību, neto nodokļa bāze saskaņā ar Likuma 16/2000 8. pantu tiek samazināta par 60 %. Maksājamo summu saskaņā ar Likuma 16/2000 11. pantu aprēķina, attiecīgajā gadījumā piemērojot samazinājumu 40 % apmērā, kas paredzēts lieliem individuāliem mazumtirdzniecības uzņēmumiem, ja tiem līdz ar privātajiem transportlīdzekļiem var piekļūt vismaz ar trim sabiedriskajiem transportlīdzekļiem. *IGEC* saskaņā ar Likuma 16/2000 12. pantu ir periodiski maksājams nodoklis. Taksācijas periods atbilst kalendārājam gadam.

<sup>4</sup> Padomes 1999. gada 22. marta Regula (EK) Nr. 659/1999, ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus EK līguma 93. panta piemērošanai, OV 1999, L 83, 1. lpp.

<sup>5</sup> Padomes 2015. gada 13. jūlija Regula (ES) 2015/1589, ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Līguma par Eiropas Savienības darbību 108. panta piemērošanai, OV 2015, L 248, 9. lpp.

11. *Ley del Parlament de Catalunya 15/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas* (Katalonijas Parlamenta 2000. gada 29. decembra Likums 15/2000 par nodokļu un pārvaldes pasākumiem) piektais papildnoteikums pēc grozījumiem, kas ir ieviesti ar *Ley del Parlament de Catalunya 31/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas* (Katalonijas Parlamenta 2002. gada 30. decembra Likums 31/2002 par nodokļu un pārvaldes pasākumiem) 17. pantu, ir ietverts šāds tiesiskais regulējums:

“Ieņēmumi no [IGEC], kurus nekādā gadījumā nedrīkst piešķirt, lai sniegtu īpašu atbalstu mazumtirdzniecības uzņēmumiem, ir jāsadala saskaņā ar šādiem kritērijiem: a) vismaz 40 % ir jāpiešķir pilsētu infrastruktūras labiekārtošanai un pilsētvides plānošanai attiecībā uz tirdzniecības platībām; b) vismaz 30 % ir jāpiešķir rīcības plānu izstrādei attiecībā uz tirdzniecības attīstību rajonos, kurus ir skārusi lielu mazumtirdzniecības uzņēmumu darbība; c) vismaz 10 % ir jāpiešķir vides rīcības programmu izstrādei teritorijās, kuras ir skārusi lielu mazumtirdzniecības uzņēmumu darbība.”

### III. Pamatlieta

12. 2002. gada 21. februārī *ANGED* – valsts lielo tirdzniecības uzņēmumu apvienība – cēla administratīvo tiesību prasību pret *IGEC*, jo tās ieskatā tiekot vairākkārt pārkāptas Spānijas konstitucionālās normas un tiesību akti.

13. Taču ar Spānijas Karalistei adresētu 2003. gada 2. oktobra vēstuli Komisijas Konkurences ģenerāldirektorāta (turpmāk tekstā – “*GD COMP*”) Valsts atbalsta nodaļas vadītājs informēja, ka, izvērtējot saņemto sūdzību par *IGEC* saskaņā ar EKL 87. pantu (tagad – LESD 107. pants), ir secināts, ka ieņēmumi no minētā nodokļa netiek izmantoti īpašam tirdzniecības uzņēmumu atbalstam, bet gan, lai finansētu pilsētas infrastruktūras labiekārtošanu un pilsētvides plānošanu attiecībā uz tirdzniecības platībām, rīcības plānu izstrādi tirdzniecības veicināšanai un vides rīcības programmu izstrādi. Esot izslēgts, ka ar gūtajiem ieņēmumiem varētu tikt sniegts atbalsts īpašam uzņēmumam vai konkrētai nozarei (proti, pilsētas mazumtirdzniecības uzņēmumiem), jo tiem esot vispārējo interešu mērķis un no tiem labumu gūstot visa sabiedrība.

14. Ar 2012. gada 27. septembra spriedumu *ANGED* administratīvo tiesību prasība tika noraidīta. 2012. gada 12. decembrī *ANGED Tribunal Supremo* (Augstākā tiesa, Spānija) par šo spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību.

15. 2013. gada februārī un maijā *ANGED* iesniedza Komisijai sūdzību par Spānijas Karalisti, jo ar sešos autonomajos apgabalos paredzēto *IGEC* regulējumu tiekot pārkāptas Savienības tiesības. Spānijas Karalistei adresētā 2014. gada 28. novembra vēstulē Komisija paziņoja, ka tā apsver mazajiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem un konkrētiem specializētajiem uzņēmumiem piešķirtos atbrīvojumus uzskatīt par nelikumīgu atbalstu. Ar šiem atbrīvojumiem konkrētiem uzņēmumiem, šķiet, tiekot piešķirta selektīva priekšrocība, jo tas esot izņēmums parastajā nodokļu uzlikšanas režīmā (uzliekot nodokli mazumtirdzniecības uzņēmumiem atbilstoši to platībai).

16. Spānijas Augstākā tiesa nolēma piemērot prejudiciālā nolēmuma tiesvedību.

### IV. Tiesvedība Tiesā

17. Tā Tiesai uzdeva šādus jautājumus:

“1) Vai LESD 49. un 54. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj reģionālu nodokli, kas tiek uzlikts lieliem individuāliem mazumtirdzniecības uzņēmumiem, kuru tirdzniecības platība ir vienāda vai lielāka par 2500 m<sup>2</sup>, to nelabvēlīgās ietekmes uz šī reģiona teritoriju, vidi un pilsētas veikalu tīklu dēļ, bet kas atbilstoši tiesību aktiem ir piemērojams neatkarīgi no tā, vai šie mazumtirdzniecības

uzņēmumi faktiski atrodas konsolidētā pilsētas teritorijā vai ārpus tās, un vairākumā gadījumu tas tiek uzlikts citu dalībvalstu uzņēmumiem, ņemot vērā, ka (i) tas netiek uzlikts tirgotājiem, kam pieder vairāki mazumtirdzniecības uzņēmumi, kuru individuālā tirdzniecības platība ir mazāka par 2500 m<sup>2</sup>, neatkarīgi no tā, cik liela ir visu šo uzņēmumu kopējā tirdzniecības platība; (ii) no tā ir atbrīvoti lieli kolektīvi mazumtirdzniecības uzņēmumi; (iii) tas nav piemērojams individuāliem mazumtirdzniecības uzņēmumiem, kas nodarbojas ar dārzkopības preču, transportlīdzekļu, būvmateriālu, tehnikas un rūpniecības preču tirdzniecību, un (iv) tas tiek uzlikts tikai 40 % apmērā no nodokļa bāzes tiem, kas galvenokārt nodarbojas ar mēbeļu, sanitāro preču, durvju un logu tirdzniecību, un mājamatniecības centriem?

- 2) Vai LESD 107. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka saskaņā ar šo noteikumu aizliegts valsts atbalsts ir: (i) individuālo mazumtirdzniecības uzņēmumu, kuru tirdzniecības platība ir mazāka par 2500 m<sup>2</sup>, kolektīvo mazumtirdzniecības uzņēmumu un individuālo mazumtirdzniecības uzņēmumu, kas nodarbojas ar dārzkopības preču, transportlīdzekļu, būvmateriālu, tehnikas un rūpniecības preču tirdzniecību, pilnīgs atbrīvojums no *IGEC* un (ii) individuālu tirdzniecības uzņēmumu, kas galvenokārt nodarbojas ar mēbeļu, sanitāro preču, durvju un logu tirdzniecību, un mājamatniecības centru daļējs atbrīvojums no *IGEC*?
- 3) Ja pilnīgs vai daļējs atbrīvojums no *IGEC* ir valsts atbalsts LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, kāda būtu šī nolēmuma piemērojamība laikā, ņemot vērā vēstules, ko 2003. gada 2. oktobrī *GD COMP* Valsts atbalsta nodaļas vadītājs nosūtīja Spānijas Karalistes pārstāvniecībai Eiropas Savienībā saistībā ar lietu CP 11/01 par iespējamo atbalstu, ko Katalonijas autonomā kopiena bija piešķirusi saskaņā ar Katalonijas Parlamenta pieņemtu likumu, esamību un tās saturu?"

18. Par šiem jautājumiem tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza un 2017. gada 6. jūlija tiesas sēdē piedalījās *ANGED*, Katalonija un Eiropas Komisija.

## V. Juridiskais vērtējums

### A. Par pieņemamību

19. Katalonija jautājumus uzskata par daļēji nepieņemamiem, jo iesniedzējtiesa nesniedzot nepieciešamo informāciju juridiska vērtējuma sniegšanai un turklāt esot konstatējama tīra iekšzemes situācija. It īpaši neesot izklāstīts, ciktāl nodoklis faktiski diskriminē Eiropas uzņēmumus, kas darbojas pāri robežām.

20. Abi iebildumi nav pamatoti. Lai veiktu juridisko vērtējumu, no Savienības tiesību viedokļa ir konstatējami būtiskie elementi (skat. iepriekš). Faktiskā ierobežojuma vērtējums ir tiesību jautājums, kas ir jāpārbauda atsevišķi no pieņemamības. Ja runa ir par jautājumu, vai nodokļa uzlikšana lielākiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem it īpaši skar ārvalsts uzņēmumus un tāpēc tos attur no brīvības veikt uzņēmējdarbību istenošanas Spānijā, arī nevar tikt izdarīts pieņēmums par tīru iekšzemes situāciju.

21. Tas tāpēc, ka pat tad, ja *ANGED* būtu galvenokārt Spānijas mazumtirdzniecības uzņēmumu valsts apvienība, Likums 16/2000 ir tiesiskais regulējums, kas ir piemērojams arī citu dalībvalstu uzņēmumiem. Tā kā iesniedzējtiesa acīmredzot pārbauda šī tiesiskā regulējuma spēkā esamību, iesniedzējtiesas galīgais spriedums ietekmē arī tos. Attiecībā uz šo gadījumu Tiesa jau ir nospriedusi, ka tā atbild uz tai uzdotajiem jautājumiem kopsakarā ar Līguma tiesību normām par pamatbrīvībām<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> Spriedumi, 2013. gada 8. maijs, *Libert* u.c. (C-197/11 un C-203/11, EU:C:2013:288, 35. punkts), un 2016. gada 15. novembris, *Ullens de Schooten* (C-268/15, EU:C:2016:874, 51. punkts).

22. Taču problemātiskāk ir tas, ka prasītāja pamatlietā ir lielu mazumtirdzniecības uzņēmumu apvienība, kuras biedri nevarētu atteikties no attiecīgā nodokļa maksāšanas pat tad, ja tā neattiecināšana uz mazāku mazumtirdzniecības uzņēmumu īpašniekiem būtu jāuzskata par nelikumīgu valsts atbalstu. Minētais izriet no judikatūras, atbilstoši kurai nodokļa maksātājs nevar aizbildināties ar to, ka nodokļu pasākums, no kura gūst labumu citi uzņēmumi, ir valsts atbalsts, lai izvairītos no šī nodokļa samaksas<sup>7</sup>.

23. Taču, tā kā nodoklis parasti (kā arī šajā lietā) ir jāizmanto mērķa sasniegšanai, vienmēr ir jāpārbauda (par to 63. un 64. punktā), vai nodokļa ieņēmumi tiek izmantoti veidā, par kuru nav šaubu no tiesību aktu atbalsta jomā viedokļa<sup>8</sup>. Tāpēc arī nodokļa maksātājam var būt interese attiecībā uz tā pārbaudi. Līdz ar to lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir pieņemams.

## B. Par pamatbrīvību ierobežojumu

24. Ar savu pirmo prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa jautā, vai tāds nodoklis kā *IGEC* ir pretrunā brīvībai veikt uzņēmējdarbību. Tāpēc ir jāpieņem lēmums par to, vai (1) ir konstatējams brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, kas (2) nav pamatots.

25. Minētā pamatā ir *IGEC* piemērošanas veids. Tas, ņemot vērā darbību, par kuru ir jāmaksā nodoklis, ir saistīts ar liela individuāla mazumtirdzniecības uzņēmuma esamību. Tie ir uzņēmumi, kuru tirdzniecības platība ir vismaz 2500 m<sup>2</sup>. Par katru tādas tirdzniecības platības kvadrātmetru, kas pārsniedz Likuma 16/2000 7. pantā paredzēto “brīvo platību” 2499 m<sup>2</sup> apmērā, tiek piemērota nodokļa likme EUR 17,429 apmērā. Tātad individuālam mazumtirgotājam ar platību 2500 m<sup>2</sup> – neievērojot vēl daļēji vērā ņemamās noliktavas un autostāvvietas platības – par 1 m<sup>2</sup> tiktu uzlikts nodoklis.

26. Šī platība vēl tiek grozīta ar koeficientu, kas palielinās, palielinoties platībai (līdz 10 000 m<sup>2</sup>). Šajā ziņā minētais nozīmē zināmu nodokļa progresivitāti. Attiecībā uz konkrētiem lielo individuālo mazumtirdzniecības uzņēmumu veidiem tiek piemēroti arī nodokļa atvieglojumi un samazinājumi. Galu galā lielākiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem gan absolūti, gan relatīvi ir lielāks nodokļu slogs nekā platības ziņā mazākiem individuāliem mazumtirdzniecības uzņēmumiem, un turklāt visiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem tiek nodrošināta “brīva platība” 2499 m<sup>2</sup> apmērā.

### 1. Brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums

27. Saskaņā ar LESD 49. pantu, lasot to kopā ar 54. pantu, brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver vienas dalībvalsts pilsoņu tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām citas dalībvalsts teritorijā<sup>9</sup>. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumi ir visi pasākumi, kas aizliedz, traucē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu<sup>10</sup>.

7 Spriedumi, 2001. gada 20. septembris, *Banks* (C-390/98, EU:C:2001:456, 80. punkts un tajā minētā judikatūra); 2005. gada 27. oktobris, *Distribution Casino France* u.c. (no C-266/04 līdz C-270/04, C-276/04, kā arī no C-321/04 līdz C-325/04, EU:C:2005:657, 42. un nākamie punkti); 2006. gada 15. jūnijs, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 un C-41/05, EU:C:2006:403, 43. un nākamie punkti), un 2015. gada 6. oktobris, *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661, 21. punkts).

8 Par šī jautājuma būtiskumu skat., piemēram, spriedumu, 2005. gada 27. oktobris, *Distribution Casino France* u.c. (no C-266/04 līdz C-270/04, C-276/04, kā arī no C-321/04 līdz C-325/04, EU:C:2005:657, 37., 45. un nākamie punkti).

9 Spriedumi 2004. gada 11. marts *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138, 40. punkts un tajā minētā judikatūra) 2005. gada 13. decembris *SEVIC Systems* (C-411/03, EU:C:2005:762, 18. punkts) un 2010. gada 21. janvāris *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 38. punkts).

10 Spriedumi, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 36. punkts); 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 34. punkts), un 2015. gada 16. aprīlis, Komisija/Vācija (C-591/13, EU:C:2015:230, 56. punkts un tajā minētā judikatūra).



28. Tas tā ir *per se* nodokļu un nodevu gadījumā. Tāpēc manā ieskatā<sup>11</sup> pamatbrīvību vērtējumā, ņemot vērā šādu nodokli, nozīme ir tam, ka pārrobežu situācijā tiek istenota nelabvēlīgāka attieksme nekā iekšzemes situācijā<sup>12</sup>.

#### **a) Diskriminējoša ierobežojuma neesamība**

29. Taču šajā lietā jau nav konstatējama *atšķirīga* attieksme. Saistībā ar tirdzniecības platību no 1 līdz 2499 m<sup>2</sup> šajā gadījumā, ņemot vērā Likuma 16/2000 7. panta a) punktu, nav konstatējama atšķirīga attieksme pret maziem un lieliem, iekšzemes vai ārvalstu mazumtirdzniecības uzņēmumiem. Visiem subjektiem par šo tirdzniecības platību netiek uzlikts nodoklis. Robežvērtība šajā gadījumā izpaužas kā no nodokļa atbrīvota pamatsumma, kas dod labumu visiem mazumtirgotājiem. Nodoklis neattiecas uz mazākiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem (ar tirdzniecības platību, kas mazāka par 2500 m<sup>2</sup>); lai gan lielākiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem nodoklis tiek piemērots, tas netiek uzlikts par tirdzniecības platību, kas nepārsniedz 2499 m<sup>2</sup>. Tā kā šī “no nodokļa atbrīvotā pamatsumma” attiecas kā uz lieliem, tā uz maziem mazumtirdzniecības uzņēmumiem, šajā ziņā jau nav konstatējama nelabvēlīga attieksme pret jebkādu mazumtirdzniecības uzņēmumu. Tāpēc šajā ziņā ir izslēgts brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums.

30. Tikai tad, ja šajā ziņā tiek pausts atšķirīgs viedoklis, vispār rodas jautājums par to, vai nodokļa neattiecināšana uz mazajiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem ir uzskatāma par atklātu vai slēptu diskrimināciju.

#### **b) Pakārtoti – atklāta vai slēpta ārvalsts uzņēmumu diskriminācija**

31. Šajā gadījumā atklāta ārvalsts uzņēmumu diskriminācija nav konstatējama. Tieši pretēji, šis nodoklis tiek uzlikts ikvienam “liela individuāla mazumtirdzniecības uzņēmuma” īpašniekam par tirdzniecības platību, kas pārsniedz robežvērtību 2499 m<sup>2</sup> (Likuma 16/2000 4. pants). Kā Tiesa jau ir nospriedusi<sup>13</sup>, fakts, ka ārvalstu ieguldītāji dod priekšroku lielāku uzņēmumu atvēršanai, lai gūtu ar apmēru saistītas priekšrocības, kuras ir nepieciešamas, lai iekļūtu tirgū jaunā teritorijā, drīzāk attiecas uz iekļūšanu jaunā tirgū, nevis uz uzņēmuma “valstspiederību”<sup>14</sup>.

32. Taču aizliegta ir arī jebkāda slēptas diskriminācijas forma, kas, piemērojot citus diferencēšanas kritērijus, faktiski izraisa tādu pašu diskriminējošu rezultātu<sup>15</sup> (tā saucamā slēptā vai netiešā diskriminācija).

33. Spriedumā *Hervis Sport* Tiesa nosprieda, ka gadījumā, ja nodoklis tiek aprēķināts atkarībā no uzņēmuma apgrozījuma apmēra, zināmā situācijā var tikt radīta nelabvēlīga situācija uzņēmumiem ar juridisko adresi citās dalībvalstīs<sup>16</sup>. Konkrēti runa bija par īpašu nodokli, kas tika uzlikts mazumtirdzniecības uzņēmumiem un kura likme ļoti progresīvi bija atkarīga no apgrozījuma. Turklāt

11 Skat. manus secinājumus lietās C (C-122/15, EU:C:2016:65, 66. punkts), X (C-498/10, EU:C:2011:870, 28. un 29. punkts), *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 83. un 84. punkts), kā arī X (C-686/13, EU:C:2015:31, 40. punkts).

12 Skat. arī spriedumu, 2007. gada 6. decembris, *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, 51. un 53. punkts); rīkojumu, 2009. gada 4. jūnijs, *KBC-bank* (C-439/07 un C-499/07, EU:C:2009:339, 80. punkts), un spriedumu, 2016. gada 14. aprīlis, *Sparkasse Allgäu* (C-522/14, EU:C:2016:253, 29. punkts).

13 Spriedums, 2011. gada 24. marts, Komisija/Spānija (C-400/08, EU:C:2011:172).

14 Spriedums, 2011. gada 24. marts, Komisija/Spānija (C-400/08, EU:C:2011:172, 61. punkts).

15 Tostarp skat. spriedumus, 1989. gada 5. decembris, Komisija/Itālija (C-3/88, EU:C:1989:606, 8. punkts); 1993. gada 13. jūlijs, *Commerzbank* (C-330/91, EU:C:1993:303, 14. punkts); 1995. gada 14. februāris, *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 26. punkts); 1999. gada 8. jūlijs, *Baxter u.c.* (C-254/97, EU:C:1999:368, 10. punkts); 2007. gada 25. janvāris, *Meindl* (C-329/05, EU:C:2007:57, 21. punkts); 2010. gada 18. marts, *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148, 37. punkts); 2010. gada 1. jūnijs, *Blanco Pérez un Chao Gómez* (C-570/07 un C-571/07, EU:C:2010:300, 117. un 118. punkts); 2014. gada 5. februāris, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, 30. punkts), un 2017. gada 8. jūnijs, *Van der Weegen u.c.* (C-580/15, EU:C:2017:429, 33. punkts); skat. arī manus secinājumus lietā *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 34. punkts).

16 Spriedums, 2014. gada 5. februāris, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, 39. punkts).

attiecībā uz uzņēmumiem, kuri bija daļa no grupas, par pamatu, klasificējot nodokļu pakāpē, tika izmantots konsolidētais apgrozījums, nevis konkrētā uzņēmuma apgrozījums. Tiesa nosprieda, ka netieša diskriminācija var tikt konstatēta, ja *lielākā daļa* uzņēmumu, kuri, pamatojoties uz to lielo apgrozījumu, cieš no lielās nodokļa progresijas, ir daļa no grupas, kurai ir saikne ar citu dalībvalsti<sup>17</sup>.

### 1) Nodokļa uzlikšana lielākajā daļā gadījumu kā nepietiekams vienīgais kritērijs

34. Taču šī lieta nav līdzīga minētajai. Nedz *IGEC* ir ļoti progresīvs, nedz tiek summēti koncerna darbības rezultāti. Drīzāk notiek balstīšanās uz attiecīgās tirdzniecības platības faktisko lielumu.

35. Šajā ziņā manā ieskatā nevar balstīties tikai uz faktu, ka *pārsvarā* tiek skarti ārvalsts uzņēmumi – šāda ir Komisijas un *ANGED* pieeja –, lai varētu apstiprināt slēptu diskrimināciju saistībā ar pamatbrīvībām<sup>18</sup>. Minētais, piemēram, liegtu dalībvalstij noteikt uzņēmumu nodokli, ja dalībvalstī, pamatojoties uz vēsturisko attīstību, darbotos vairāk nekā 50 % ārvalsts uzņēmumu. Tāpēc tikai fakts, ka ļoti daudzu vai pat lielākās daļas personu, kuras – vairāk vai mazāk nejauši – skar nodokļa ieviešana, izcelsme ir citās dalībvalstīs, pats par sevi vēl nevar nozīmēt slēptas diskriminācijas esamību.

### 2) Slēptas diskriminācijas priekšnosacījumi

36. Tāpēc ir jānoskaidro konkrētie slēptas diskriminācijas priekšnoteikumi. Šajā gadījumā, pirmkārt, būtu jānoskaidro, cik lielai ir jābūt korelācijai starp izvēlēto diferencēšanas kritēriju un sabiedrības domicilu, lai varētu pieņemt, ka pastāv nevienlīdzīga attieksme domicila dēļ. Šajā ziņā Tiesa līdz šim ir orientējusies gan uz atbilstību lielākajā daļā gadījumu<sup>19</sup>, gan vienkārši uz skarto nerezidentu pārsvaru<sup>20</sup> vai pat tikai atsaukusies uz nelabvēlīgas attieksmes risku<sup>21</sup>. Tādējādi līdz šim pilnīgi noteikti varētu konstatēt vienīgi to, ka nav nepieciešama šāda kritērija pilnīga un precīza atbilstība sabiedrības juridiskajai adresei<sup>22</sup>.

37. Otrkārt, nav pilnīgas skaidrības ne vien par atbilstoši judikatūrai nepieciešamo korelācijas pakāpi, bet arī par jautājumu, vai šai korelācijai ir jāpastāv parasti<sup>23</sup> vai arī tai ir jāizriet no diferencēšanas kritērija būtības, kā uz to norāda vairāki spriedumi<sup>24</sup>, vai tomēr tā var balstīties uz drīzāk nejaušiem faktiskajiem apstākļiem<sup>25</sup>.

17 Spriedums, 2014. gada 5. februāris, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, 39. un nākamie punkti).

18 Šajā ziņā skat. arī manus secinājumus lietā *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 41. punkts).

19 Skat. spriedumus 1988. gada 7. jūlijā *Stanton un L'Étoile* 1905 (143/87, EU:C:1988:378, 9. punkts), 1993. gada 13. jūlijā *Commerzbank* (C-330/91, EU:C:1993:303, 15. punkts), 1999. gada 8. jūlijā *Baxter u.c.* (C-254/97, EU:C:1999:368, 13. punkts), 2007. gada 22. marts *Talotta* (C-383/05, EU:C:2007:181, 32. punkts), skat. arī spriedumus 1988. gada 3. marts *Bergandi* (252/86, EU:C:1988:112, 28. punkts) – par EEK līguma 95. pantu un 2010. gada 26. oktobrī *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632, 48. punkts) – par pakalpojumu sniegšanas brīvību kā arī 2014. gada 5. februārī *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, 39. un nākamie punkti).

20 Skat. spriedumu, 2010. gada 1. jūnijs, *Blanco Pérez un Chao Gómez* (C-570/07 un C-571/07, EU:C:2010:300, 119. punkts).

21 Skat. spriedumus, 2007. gada 22. marts, *Talotta* (C-383/05, EU:C:2007:181, 32. punkts), un 2010. gada 1. jūnijs, *Blanco Pérez un Chao Gómez* (C-570/07 un C-571/07, EU:C:2010:300, 119. punkts); skat. arī spriedumu, 1990. gada 8. maijs, *Biehl* (C-175/88, EU:C:1990:186, 14. punkts), – par darba ņēmēju pārvietošanās brīvību.

22 Šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 28. jūnijs, *Erny* (C-172/11, EU:C:2012:399, 41. punkts), – par darba ņēmēju pārvietošanās brīvību.

23 Skat. spriedumu, 1999. gada 8. jūlijā, *Baxter u.c.* (C-254/97, EU:C:1999:368, 13. punkts).

24 Skat. spriedumus, 1999. gada 8. jūlijā, *Baxter u.c.* (C-254/97, EU:C:1999:368, 13. punkts); 2009. gada 10. septembris, Komisija/Vācija (C-269/07, EU:C:2009:527, 54. punkts); 2010. gada 1. jūnijs, *Blanco Pérez un Chao Gómez* (C-570/07 un C-571/07, EU:C:2010:300, 119. punkts); 2012. gada 28. jūnijs, *Erny* (C-172/11, EU:C:2012:399, 41. punkts); 2013. gada 5. decembris, *Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs* (C-514/12, EU:C:2013:799, 26. punkts), un 2017. gada 2. marts, *Eschenbrenner* (C-496/15, EU:C:2017:152, 36. punkts).

25 Skat. spriedumu, 1989. gada 5. decembris, Komisija/Itālija (C-3/88, EU:C:1989:606, 9. punkts); skat. arī spriedumu, 1985. gada 9. maijs, *Humblot* (112/84, EU:C:1985:185, 14. punkts), – par EEK līguma 95. pantu.

38. Manā ieskatā attiecībā uz pieņēmumu par slēptu diskrimināciju nodokļu tiesībās ir jāizmanto šaurāki priekšnoteikumi. Tai šajā gadījumā ir jāaptver tikai gadījumi, kas, tīri formāli spriežot, gan nav uzskatāmi par diskrimināciju, taču kuriem ir diskriminējoša iedarbība<sup>26</sup>. Tāpēc manā ieskatā slēpti diskriminējošam tiesiskajam regulējumam pēc savas būtības<sup>27</sup> vai izteiktā pārsvarā ir jāietekmē it īpaši ārvalsts uzņēmumi, kā tas, iespējams, bija lietā *Hervis Sport*<sup>28</sup> aplūkotajā gadījumā.

39. Taču, balstoties uz konkrētu tirdzniecības platību, kuras robežvērtība tikai nozīmē, ka vienā gadā (no 15 iespējamajiem gadiem) Katalonijā saskaņā ar Komisijas 2004. gada vēstuli apmēram 61,5 % no attiecīgajiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem vada uzņēmumi no citām dalībvalstīm (vai kuru dalībnieku izcelsme ir citas dalībvalstis), tas nevar tikt pieņemts.

40. Turklāt nav skaidrs, kā tika noteikta šo uzņēmumu “izcelsme”<sup>29</sup>. It īpaši nodokļu tiesībās uzņēmuma izcelsme principā tiek noteikta pēc tā domicila uzņēmējdarbības vietas izpratnē, nevis, piemēram, pēc dalībnieku valstspiederības. Tā kā *ANGED* ir lielu tirdzniecības uzņēmumu *valsts* apvienība Spānijā, tās dalībnieki varētu tikt uzskatīti arī par Spānijas uzņēmumiem. Pat ja tiktu ņemti vērā sabiedrības dalībnieki, nevar tikt izdarīts pretējs secinājums. Šajā ziņā no *ANGED* iesniegtajiem dokumentiem izriet, ka “tikai” 52,03 % no kopējiem nodokļa ieņēmumiem tiek iegūti no citu dalībvalstu uzņēmumiem un ka to daļa visā “ar nodokli apliktajā” tirdzniecības platībā veido “tikai” 46,77 %. Viss minētais neliecina par to, ka šajā gadījumā citu dalībvalstu uzņēmumiem *de facto* galvenokārt vai strukturāli tiek radīta nelabvēlīga situācija salīdzinājumā ar Spānijas uzņēmumiem.

## 2. Pakārtoti – pamatojums

41. Taču, ja – pretēji iepriekš izklāstītajai argumentācijai – tiktu pieņemta slēpta diskriminācija, būtu jāpārbauda, vai tā ir pamatota. Taču šī pārbaude attiecas tikai uz nodokļa neattiecināšanu uz mazākiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem. Proti, no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu neizriet, ka no atbrīvojumiem un samazinājumiem, piemērojot *IGEC* (Likuma 16/2000 5. un 8. pants), labumu pārsvarā gūst iekšzemes uzņēmumi.

42. Pamatbrīvību ierobežojums, ja tas atbilst primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, var būt pamatots, ja tas ir piemērots mērķa, uz ko tas ir vērst, sasniegšanai un nepārsniedz mērķa sasniegšanai nepieciešamo<sup>30</sup>.

### a) Primāri vispārējo interešu apsvērumi

43. *IGEC* mērķis ir teritorijas plānošana un vides aizsardzība (skat. iepriekš 6. punktu). Šajā ziņā uzņēmumus ir paredzēts iesaistīt tādu izmaksu segšanā, kas ir saistītas ar negatīvu ārēju ietekmi un kuras šie uzņēmumi rada nesamērīgā apmērā (piemēram, īpašas infrastruktūras izmaksas), jo uzņēmumi paši tās nesedz atbilstošā apmērā. Ar teritorijas plānošanu saistīti mērķi<sup>31</sup> un vides aizsardzība<sup>32</sup> Tiesas judikatūrā ir atzīti kā pamatojums.

26 Šajā ziņā skat. jau manus secinājumus lietā *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 40. punkts).

27 Šādi arī saistībā ar brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērošanas jomu 2010. gada 1. jūnija spriedumā *Blanco Pérez un Chao Gómez* (C-570/07 un C-571/07, EU:C:2010:300, 119. punkts).

28 Spriedums, 2014. gada 5. februāris, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), ar maniem secinājumiem lietā *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 37. un nākamie punkti).

29 Skat. arī 2011. gada 24. marta spriedumu Komisija/Spānija (C-400/08, EU:C:2011:172, 60. punkts), kurā ir ietvertas atsauces vairāk uz “kontroli” un “akcionāriem” un mazāk uz sabiedrību atrašanās vietu.

30 Spriedumi, 2004. gada 5. oktobris, *CaixaBank France* (C-442/02, EU:C:2004:586, 17. punkts); 2011. gada 24. marts, Komisija/Spānija (C-400/08, EU:C:2011:172, 73. punkts), un 2014. gada 5. februāris, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, 42. punkts).

31 Spriedumi, 2009. gada 1. oktobris, *Woningstichting Sint Servatius* (C-567/07, EU:C:2009:593, 29. punkts), un 2011. gada 24. marts, Komisija/Spānija (C-400/08, EU:C:2011:172, 74. punkts).

32 Spriedumi, 2010. gada 11. marts, *Attanasio Group* (C-384/08, EU:C:2010:133, 50. punkts), un 2011. gada 24. marts, Komisija/Spānija (C-400/08, EU:C:2011:172, 74. punkts).



44. Turklāt ir jābalstās uz īpašajām ekonomiskajām iespējām, kas ir tieši saistītas ar lielu tirdzniecības platību izmantošanu, un ir jāsamazina to izmantošana. Šādā veidā ir arī nedaudz jāsamazina konkurences priekšrocība, pamatojoties uz tirdzniecības platības lielumu, salīdzinājumā ar mazākiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem. Par to, vai arī atšķirīgas ekonomiskās iespējas (tātad atšķirīgas iespējas nest finansiālu slogu) var tikt uzskatītas par pamatbrīvības ierobežojuma pamatojumu, manā ieskatā Tiesai vēl nav bijis jāizlemj. Taču es nevēlētos izslēgt, ka, piemēram, tāpat kā progresīva tarifa gadījumā, arī atšķirīgas ekonomiskās iespējas varētu attaisnot atšķirīgu attieksmi, uzliekot nodokļus<sup>33</sup>.

#### **b) Ierobežojuma samērīgums**

45. Ierobežojumam ir jābūt arī piemērotam attiecīgā mērķa sasniegšanai, un tas nedrīkst pārsniegt to, kas nepieciešams šī mērķa – šajā gadījumā kompensēt ietekmi uz teritoriju un vidi, kas var būt saistīta ar lielu mazumtirdzniecības uzņēmumu izveidošanu, – sasniegšanai<sup>34</sup>.

##### *1) Nodokļa piemērotība*

46. Saskaņā ar Tiesas judikatūru valsts tiesiskais regulējums var nodrošināt izvīrītā mērķa sasniegšanu vienīgi tad, ja tas patiešām atbilst rūpēm to sasniegt saskaņīgi un sistemātiski<sup>35</sup>.

47. Šajā ziņā Savienības likumdevējam ir atzīta plaša rīcības brīvība jomā, kurā tam ir jāizdara izvēle ar politiku, ekonomiku un sociālām lietām saistītos jautājumos un kurā tam ir jāveic sarežģīts novērtējums. Līdz ar to tikai šajā jomā veikta pasākuma acīmredzama nepiemērotība mērķim, ko kompetentās iestādes vēlas sasniegt, var ietekmēt šāda pasākuma likumību<sup>36</sup>.

48. Tiesa arī ņem vērā dalībvalstu lēmumu pieņemšanas rīcības brīvību, pieņemot vispārējus likumus<sup>37</sup>. It īpaši arī likumdevējam nodevu un nodokļu jomā ir jāizdara izvēle ar politiku, ekonomiku un sociālām lietām saistītos jautājumos. Tam ir arī<sup>38</sup> jāveic sarežģīts novērtējums. Ja nav notikusi saskaņošana Kopienas līmenī, valsts likumdevējam nodevu un nodokļu tiesību jomā ir jāatzīst zināma rīcības brīvība, nosakot nodokli, kas ir jāuzliek mazumtirdzniecības uzņēmumiem. Līdz ar to saskaņotības prasība ir izpildīta, ja *IGEC* nav acīmredzami nepiemērots mērķa sasniegšanai.

49. *IGEC* it īpaši tiek uzlikts platības ziņā lieliem mazumtirdzniecības uzņēmumiem. Minētais acīmredzot balstās uz pieņēmumu, ka tie rada palielinātu klientu daudzumu un piegāžu izraisītās satiksmes intensitāti. Tas, ka ar šo palielināto klientu daudzumu un piegāžu izraisītās satiksmes intensitāti var būt saistītas lielākas trokšņu un gaisā izdalītās emisijas un tāpēc būtiskāka ietekme uz vidi, ir ticams. Tāpēc ir jāsecina, ka likums, atbilstoši kuram tirdzniecības uzņēmumiem ar lielākām trokšņu un gaisā izdalītajām emisijām ar nodokļa palīdzību tiek uzlikts lielāks slogs, ir piemērots, lai radītu pamudinājumu apsaimniekot drīzāk mazākus mazumtirdzniecības uzņēmumus, kas – katrs par sevi – rada mazākas emisijas.

33 Šajā ziņā skat. arī manus secinājumus lietā *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 59. un nākamie punkti).

34 Spriedumi, 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 35. punkts); 2005. gada 13. decembris, *SEVIC Systems* (C-411/03, EU:C:2005:762, 23. punkts); 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 47. punkts); 2008. gada 15. maijs, *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 27. punkts); 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 42. punkts), un 2014. gada 17. jūlijs, *Nordea Bank* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 25. punkts).

35 Spriedumi, 2009. gada 17. novembris, *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709, 42. punkts); 2012. gada 12. jūlijs, *HIT* un *HIT LARIX* (C-176/11, EU:C:2012:454, 22. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2015. gada 11. jūnijs, *Berlington Hungary* u.c. (C-98/14, EU:C:2015:386, 64. punkts).

36 Spriedumi, 2002. gada 10. decembris, *British American Tobacco (Investments)* un *Imperial Tobacco* (C-491/01, EU:C:2002:741, 123. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2016. gada 4. maijs, Polija/Parlaments un Padome (C-358/14, EU:C:2016:323, 79. punkts).

37 Spriedumi, 1994. gada 24. marts, *Schindler* (C-275/92, EU:C:1994:119, 61. punkts); 1999. gada 21. septembris, *Läärä* u.c. (C-124/97, EU:C:1999:435, 14. un 15. punkts), un 2003. gada 6. novembris, *Gambelli* u.c. (C-243/01, EU:C:2003:597, 63. punkts), – viss par azartspēlēm; 1996. gada 5. marts, *Brasserie du pêcheur* un *Factortame* (C-46/93 un C-48/93, EU:C:1996:79, 48. un nākamie punkti), – par tiesību aktiem pārtikas jomā.

38 Par līdzīgu pārbaudes kritēriju, vērtējot Savienības iestāžu un dalībvalstu rīcību, skat. arī 1996. gada 5. marta spriedumu *Brasserie du pêcheur* un *Factortame* (C-46/93 un C-48/93, EU:C:1996:79, 47. punkts).

50. Tā kā mazākus uzņēmumus ir vieglāk integrēt arī no teritorijas plānošanas viedokļa, minētais palīdz īstenot arī ideju par lietderīgu un taisnīgu ierobežotās teritorijas sadalījumu. Šajā ziņā likums ir arī piemērots, lai sasniegtu vides aizsardzības mērķus un saskaņoti un sistēmiski – teritorijas plānošanas mērķus<sup>39</sup>.

51. Tam, ka *IGEC* nenotiek nošķiršana starp mazumtirdzniecības uzņēmuma celtniecību pilsētas vai lauku teritorijā, šajā ziņā nav nozīmes. Neatkarīgi no to atrašanās vietas lieli mazumtirdzniecības uzņēmumi rada intensīvāku piegāžu izraisītu satiksmi un piesaista lielāku klientu daudzumu nekā mazāki mazumtirdzniecības uzņēmumi. Tas pats attiecas uz nodokļa neattiecināšanu uz kolektīviem mazumtirdzniecības uzņēmumiem, kuru individuālie mazumtirdzniecības uzņēmumi nepārsniedz robežvērtību. Tādējādi nodoklis nekļūst par nepiemērotu, bet gan ar to tiek ņemta vērā vairāku mazu mazumtirdzniecības uzņēmumu un liela mazumtirdzniecības uzņēmuma atšķirīgā organizācijas forma.

52. Individuālu un kolektīvu mazumtirdzniecības uzņēmumu nošķiršana un uzņēmumu pilsētas un lauku teritorijā nenošķiršana tikai parāda, ka nodoklis, iespējams, raugoties no vides viedokļa, varētu tikt reglamentēts vēl labāk, lai vēl precīzāk sasniegtu minētos mērķus. Taču minētais nenozīmē, ka attiecīgais nodoklis ir acīmredzami nepiemērots, lai sasniegtu minētos mērķus.

## 2) Nodokļa nepieciešamība

53. Tāpēc ir jānoskaidro, vai nodoklis – balstoties uz 2500 m<sup>2</sup> lielu tirdzniecības platību – ir arī nepieciešams, lai sasniegtu šos mērķus.

54. Pārbaudot nepieciešamību samērīguma ietvaros, saskaņā ar Tiesas judikatūru ir jāņem vērā, ka, ja ir iespēja izvēlēties starp vairākiem piemērotiem pasākumiem, ir jāizvēlas vismazāk apgrūtinošais un tā radītie traucējumi nedrīkst būt nesamērīgi ar sasniedzamajiem mērķiem<sup>40</sup>.

55. Šajā ziņā ir arī jāatgādina, ka dalībvalstij, kura atsaucas uz primāru vispārējo interešu apsvērumu, lai pamatotu kādas brīvības ierobežojumu, gan ir jāpierāda, ka tās tiesiskais regulējums ir atbilstošs un nepieciešams, lai sasniegtu leģitīmo mērķi. Taču šis pierādīšanas pienākums – jau prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā – nevar prasīt, lai šī dalībvalsts pozitīvi pierādītu, ka neviens cits iespējams pasākums neļauj tādos pašos apstākļos sasniegt minēto mērķi<sup>41</sup>. Šai pieejai ir vēl jo vairāk jāattiecas uz prejudiciālā nolēmuma tiesvedību.

56. Turklāt robežvērtību īpatnība ir tāda, ka vienmēr var tikt uzdots jautājums par to, kāpēc likumā izvēlēto 2500 m<sup>2</sup> vietā nav notikusi izvēle par labu, piemēram, 2000 m<sup>2</sup> vai 3000 m<sup>2</sup>. Taču šis jautājums rodas katras robežvērtības gadījumā, un manā ieskatā uz to var atbildēt tikai demokrātiski leģitīmātais likumdevējs. Pretēji Komisijas uzskatam – likumdevējam šajā ziņā nav empīriski jāpierāda, kā tas ir noteicis šo robežvērtību, un nav nozīmes tam, vai šī robežvērtība Komisijas ieskatā ir pārliecinoša vai pat “pareiza”, ciktāl tā nav acīmredzami nepiemērota. Tas šajā lietā nav konstatējams.

57. Lielāka robežvērtība, iespējams, būtu mazāk ierobežojošs līdzeklis, taču dalībvalsts ieskatā ne tikpat piemērots. To, ka lielāki mazumtirdzniecības uzņēmumi nozīmē lielākus izaicinājumus, plānojot pilsētībūvniecību un ņemot vērā vides intereses, nevar acīmredzami noliegt. Tāpat nevar noliegt, ka mazumtirdzniecības uzņēmumu lielums netieši norāda uz lielāku apgrozījumu un tāpēc arī lielāku ekonomisko spēku (tātad lielākām finansiālajām iespējām). Arī pieņēmums, ka lielāki

39 Tā – par līdzīgu likumu – jau arī 2011. gada 24. marta spriedumā Komisija/Spānija (C-400/08, EU:C:2011:172, 80. punkts).

40 Šādi jau spriedumos, 1989. gada 11. jūlijs, *Schröder HS Kraftfutter* (265/87, EU:C:1989:303, 21. punkts); 2010. gada 8. jūlijs, *Afton Chemical* (C-343/09, EU:C:2010:419, 45. punkts); 2013. gada 22. janvāris, *Sky Österreich* (C-283/11, EU:C:2013:28, 50. punkts); 2016. gada 15. februāris, *N.* (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, 54. punkts); 2016. gada 4. maijs, *Pillbox 38* (C-477/14, EU:C:2016:324, 48. punkts), un 2016. gada 30. jūnijs, *Lidl* (C-134/15, EU:C:2016:498, 33. punkts).

41 Skat. spriedumus, 1997. gada 23. oktobris, Komisija/Nīderlande (C-157/94, EU:C:1997:499, 58. punkts); 2009. gada 10. februāris, Komisija/Itālija (C-110/05, EU:C:2009:66, 66. punkts), un 2011. gada 24. marts, Komisija/Spānija (C-400/08, EU:C:2011:172, 75. punkts).

mazumtirdzniecības uzņēmumi arī gūst lielāku labumu no pilsētas infrastruktūras nekā mazāki mazumtirdzniecības uzņēmumi, nevar tikt novērtēti kā acīmredzami kļūdaini. Līdz ar to mazumtirdzniecības uzņēmumu tirdzniecības platība ir nozīmīgs elements, lai sasniegtu likumā izvirzītos mērķus.

58. Visbeidzot – pretēji Komisijas un ANGED uzskatam – būvniecības prasības saistībā ar mazumtirdzniecības uzņēmuma celtniecību nav tikpat piemērotas, lai finansiāli iesaistītu nodokļu maksātājus saistībā ar lielu mazumtirdzniecības uzņēmumu radīto ārējo ietekmi vai radītu finansiālu pamudinājumu labāk atvērt mazākus mazumtirdzniecības uzņēmumus.

### 3) Nodokļa atbilstība

59. Pamatbrīvības ierobežojumiem ir jābūt arī atbilstošiem izvirzītā mērķa sasniegšanai<sup>42</sup>. Tas nozīmē, ka ierobežojums un tā sekas nevar būt nesamērīgas ar sasniedzamajiem (aizsargājamiem) mērķiem<sup>43</sup>. Galu galā tas noteic, ka tiek veikts konkrēts seku izvērtējums, ņemot vērā aizsargātā tiesiskā labuma (šajā gadījumā – vides aizsardzība un teritorijas plānošana) un ierobežotā tiesiskā labuma<sup>44</sup> (šajā gadījumā hipotētiski – pamatbrīvības izmantošana) abstrakto nozīmi.

60. Šajā gadījumā nodoklis nav nesamērīgs ar sasniedzamajiem mērķiem. Pirmkārt, slogs nav tik liels, ka vairs nebūtu iespējams veikt saimniecisko darbību (tā saucamā “žņaudzošā” ietekme). It īpaši par pirmajiem 2499 m<sup>2</sup> nodoklis netiek uzlikts vispār, un nodoklis saskaņā ar Katalonijas iestāžu sniegto informāciju ir atskaitāms no Spānijas peļņas nodokļa bāzes. Otrkārt, tiek piedāvāti samazinājumi, ja mazumtirdzniecības uzņēmumiem var piekļūt ar diviem vai vairāk sabiedriskajiem transportlīdzekļiem (Likuma 16/2000 11. pants). Turklāt vides aizsardzībai un arī teritorijas plānošanai kā tiesiskajiem labumiem sabiedrības dzīvē ir liela nozīme, bet vides aizsardzības gadījumā (*expressis verbis* LESD 11. pantā un 3. panta 3. punktā, kā arī Hartas 37. pantā) – ļoti liela nozīme<sup>45</sup>. Tāpēc galu galā pat (slēpts) brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums būtu pamatots.

## C. Par atbalsta esamību

61. Saistībā ar otro jautājumu ir jāpārbauda, vai Likuma 16/2000 tiesību normās ir saskatāms saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu nelikumīgs atbalsts.

### 1. Atsaukšanās uz atbalsta esamību nodokļa nemaksāšanas nolūkā

62. Vispirms ir jānorāda, ka Tiesa jau vairākkārt ir nospriedusi, ka nodokļu maksātāji nevar aizbildināties ar to, ka nodokļu atbrīvojums, no kura gūst labumu citi uzņēmumi, ir valsts atbalsts, lai izvairītos no šī nodokļa samaksas<sup>46</sup>.

42 Spriedumi, 2007. gada 11. oktobris, *ELISA* (C-451/05, EU:C:2007:594, 82. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2011. gada 21. decembris, Komisija/Polija (C-271/09, EU:C:2011:855, 58. punkts).

43 Spriedumi, 2001. gada 12. jūlijs, *Jippes u.c.* (C-189/01, EU:C:2001:420, 81. punkts); 2010. gada 9. novembris, *Volker und Markus Schecke un Eifert* (C-92/09 un C-93/09, EU:C:2010:662, 76. un nākamie punkti); 2013. gada 22. janvāris, *Sky Österreich* (C-283/11, EU:C:2013:28, 50. punkts), un 2016. gada 30. jūnijs, *Lidl* (C-134/15, EU:C:2016:498, 33. punkts).

44 Šādi līdzīgi jau arī 2010. gada 9. novembra spriedumā *Volker und Markus Schecke un Eifert* (C-92/09 un C-93/09, EU:C:2010:662, 76. un nākamie punkti).

45 Spriedums, 2008. gada 22. decembris, *British Aggregates*/Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 91. punkts).

46 Spriedumi, 2001. gada 20. septembris, *Banks* (C-390/98, EU:C:2001:456, 80. punkts); 2005. gada 27. oktobris, *Distribution Casino France u.c.* (no C-266/04 līdz C-270/04, C-276/04, kā arī no C-321/04 līdz C-325/04, EU:C:2005:657, 42. un nākamie punkti); 2006. gada 15. jūnijs, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 un C-41/05, EU:C:2006:403, 43. un nākamie punkti), un 2015. gada 6. oktobris, *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661, 21. punkts).

63. Taču tas būtu citādi tad, ja nodoklis un paredzētais atbrīvojums būtu *atbalsta pasākuma neatņemama sastāvdaļa*. Lai tas tā būtu, atbilstoši attiecīgam valsts tiesiskajam regulējumam starp nodokli un atbalstu ir jāpastāv ciešai ar izlietojumu saistītai saiknei, proti, nodokļa ieņēmumi noteikti ir jāizmanto atbalsta finansējumam, un tie tieši ietekmē atbalsta nozīmīgumu un tādējādi arī vērtējumu par to, vai šis atbalsts ir saderīgs ar kopējo tirgu<sup>47</sup>.

64. Šajā ziņā – kā par to ir informējusi arī Komisija savā 2003. gada 2. oktobra vēstulē – var konstatēt, ka ienākumi no šī nodokļa netiek izmantoti īpašam tirdzniecības uzņēmumu atbalstam. Tie drīzāk tiek izmantoti, lai finansētu pilsētu infrastruktūras labiekārtošanu un pilsētvides plānošanu attiecībā uz tirdzniecības platībām, lai izstrādātu rīcības plānus tirdzniecības attīstībai un lai izstrādātu vides rīcības programmas. Tāpēc atbilstoši toreizējam Komisijas uzskatam ir izslēgts, ka ar gūtajiem ieņēmumiem varētu tikt sniegts atbalsts īpašam uzņēmumam vai konkrētai nozarei, jo tiem ir vispārējo interešu mērķis un no tiem labumu gūst visa sabiedrība.

65. Tātad ir jākonstatē, ka uzņēmumi, kuriem ir jāmaksā šis nodoklis, valsts tiesās nevar atsaukties uz piešķirtā “nodokļa atbrīvojuma” nelikumību, lai izvairītos no šī nodokļa nomaksas vai lai panāktu tā atmaksu. Taču, ja uzņēmumi uz to nevar atsaukties, nav jāsniedz cita argumentācija par iespējamu atbalsta esamību. Atbalsta, kas izpaužas kā nodokļa neattiecināšana uz mazākiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem, pieņemamības pārbaude ietilptu Komisijas kompetencē, piemērojot parastu valsts atbalsta procedūru saskaņā ar LESD 108. pantu.

66. Taču, tā kā iesniedzējtiesa pārbauda nevis lēmumus par nodokļu uzlikšanu, bet gan attiecīgo likumu veidā, kas varētu ietekmēt arī citas personas, kas nav *ANGED*, papildu argumentācija par LESD 107. pantu varētu būt vismaz lietderīga iesniedzējtiesai.

## 2. Atbalsta pazīmes

67. Prezumējot minēto, ir jāpārbauda, vai (1) nodokļa neattiecināšanā uz mazākiem mazumtirdzniecības uzņēmumu īpašniekiem, (2) atbrīvojuma no nodokļa piemērošanā konkrētiem lielākiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem vai (3) nodokļa samazinājumā, kas ir piemērojams konkrētiem lielākiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem, ir saskatāms atbalsts LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

68. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, lai pasākumu varētu kvalificēt kā “valsts atbalstu” LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, pirmkārt, pasākumam ir jābūt saistītam ar valsts iejaukšanos vai valsts līdzekļu izmantošanu. Otrkārt, tam jābūt tādām, kas var ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm. Treškārt, ar to ir jāsniedz selektīva priekšrocība atbalsta saņēmējam. Ceturtkārt, tam ir jābūt tādām, ar ko tiek izkropļota konkurence vai arī tiek radīti draudi to izkropļot<sup>48</sup>.

47 Spriedumi, 1970. gada 25. jūnijs, Francija/Komisija (47/69, EU:C:1970:60, 16., 17. un nākamie punkti); 2005. gada 13. janvāris, *Streekgewest* (C-174/02, EU:C:2005:10, 26. punkts), un 2005. gada 27. oktobris, *Distribution Casino France* u.c. (no C-266/04 līdz C-270/04, C-276/04, kā arī no C-321/04 līdz C-325/04, EU:C:2005:657, 40. punkts).

48 Spriedumi, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 40. punkts); 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53. punkts), un 2017. gada 27. jūnijs, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 38. punkts).

### a) Par priekšrocības jēdzienu

69. Atbildot uz jautājumu, vai pamatlietā aplūkojamās tiesību normas piešķir atbalsta saņēmējam priekšrocību, ir jānorāda, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru par atbalstu tiek uzskatīti visu veidu iejaukšanās pasākumi, ar kuriem var tieši vai netieši tikt atbalstīti atsevišķi uzņēmumi vai radītas tiem tādas ekonomiskās priekšrocības, ko šie saņēmēji uzņēmumi parastos tirgus apstākļos nebūtu varējuši gūt<sup>49</sup>.

70. LESD 107. panta 1. punkts var attiekties arī uz nodokļu priekšrocību, kas, kaut arī nav valsts līdzekļu piešķiršana, tomēr saņēmējiem rada finansiāli izdevīgāku stāvokli nekā pārējiem nodokļu maksātājiem<sup>50</sup>.

71. Par atbalstu it īpaši tiek uzskatīti iejaukšanās pasākumi, kas dažādā veidā atvieglo to nastu, kura *parasti* gulstas uz uzņēmuma budžetu, un kam, kaut arī tie nav subsīdijas šī jēdziena šaurā izpratnē, tomēr ir tāds pats raksturs un ir tādas pašas sekas<sup>51</sup>.

72. Saistībā ar nodokļa neuzlikšanu mazākiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem ir jākonstatē, ka saskaņā ar Likuma 16/2000 4. pantu nodoklis ir jāuzliek tikai mazumtirdzniecības uzņēmumiem, kuru tirdzniecības platība ir 2500 m<sup>2</sup> un vairāk. Minētā pamatā ir atziņa, ka, sākot ar šo lielumu (izmantojot ļoti izteiktu tipveida pieeju), tiek pieņemts zināms ekonomisks spēks (skat. Likuma 16/2000 2. pantu). Parastos tirgos apstākļos un arī saskaņā ar Spānijas reģionālā likumdevēja gribu nodoklis netiek uzlikts mazākiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem (platība, kas ir mazāka par Likuma 16/2000 4. panta 3. punktā minēto robežvērtību 2500 m<sup>2</sup>). Attiecīgi tiem netiek arī samazināta nasta, kas *parasti* gultos uz mazākiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem. Pat lielākiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem par pirmajiem to tirdzniecības platības 2499 m<sup>2</sup> nav jāmaksā nodokļi. Šajā ziņā atkal nav konstatējama nelabvēlīga attieksme (par to jau iepriekš 29. un 30. punktā) un ekonomiska priekšrocība, kuru mazāki mazumtirdzniecības uzņēmumi parastos tirgus apstākļos nebūtu saņēmuši.

73. Tāpēc nodokļa neattiecināšana uz mazajiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem nevar būt atbalsts. Lielākais kā šāda priekšrocība var tikt saprasta samazinātā nodokļa likme vai konkrētu lielāku mazumtirdzniecības uzņēmumu (saskaņā ar Likuma 16/2000 5. pantu minētais tostarp attiecas uz būvmateriālu veikaliem un saskaņā ar Likuma 16/2000 8. pantu – uz mājamatniecības preču veikaliem) atbrīvošana no paša par sevi maksājamā nodokļa. Tai tad būtu jābūt arī selektīvai.

### b) Priekšrocības selektivitāte

74. Šajā ziņā ir jāpārbauda, vai (1) konkrētu lielāku mazumtirdzniecības uzņēmumu atbrīvojumā no nodokļa vai (2) samazinātajā nodoklī attiecībā uz konkrētiem lielākiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem ir saskatāma “priekšrokas došana konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai” LESD 107. panta 1. punkta izpratnē un tātad Tiesas judikatūras izpratnē ir konstatējama “selektīva priekšrocība”.

49 Spriedums, 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa un Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 21. punkts), un 2017. gada 27. jūnijs, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 65. punkts).

50 Tostarp skat. spriedumus, 1994. gada 15. marts, *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, 14. punkts); 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 72. punkts), un 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa un Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 23. punkts).

51 Spriedumi, 1994. gada 15. marts, *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, 13. punkts); 2013. gada 19. marts, *Bouygues un Bouygues Télécom*/Komisija (C-399/10 P un C-401/10 P, EU:C:2013:175, 101. punkts); 2015. gada 14. janvāris, *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, 33. punkts), un 2017. gada 27. jūnijs, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 66. punkts).



75. Pakārtoti – ja Tiesa arī nodokļa neattiecināšanā uz mazākiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem saskatītu priekšrocību, kuru tie parastos tirgus apstākļos nebūtu saņēmuši – ir arī jāpārbauda, vai (3) nodokļa neattiecināšanā uz mazāku mazumtirdzniecības uzņēmumu īpašniekiem ir saskatāma šāda “selektīva priekšrocība”.

### 1) Selektivitāte nodokļu un nodevu tiesībās

76. Šīs selektivitātes pārbaude saistībā ar dalībvalstu tiesību normām nodokļu un nodevu jomā sagādā lielas grūtības<sup>52</sup>.

77. Tiesas judikatūrā kā atskaites punkts pastāvīgi tiek atkārtots, ka nodokļu režīms nav selektīvs, ja tas bez izņēmuma ir piemērojams visiem saimnieciskās darbības subjektiem<sup>53</sup>. Tomēr apstākļi vien, ka ar nodokļu režīmu tiek piešķirtas priekšrocības tikai tiem uzņēmumiem, kuri atbilst tā nosacījumiem, arī saskaņā ar Tiesas judikatūru vēl neļauj secināt, ka šis režīms ir selektīvs<sup>54</sup>.

78. Tāpēc nodokļu priekšrocību selektivitātes noteikšanai Tiesa ir izvirzījusi īpašus nosacījumus. Saskaņā ar tiem galvenā nozīme galu galā ir tam, vai nodokļu priekšrocības nosacījumi atbilstoši valsts nodokļu sistēmas kritērijiem ir izvēlēti nediskriminējoši<sup>55</sup>. Tāpēc vispirms ir jānoskaidro, kāds attiecīgajā dalībvalstī ir vispārējais jeb “parastais” nodokļu režīms. Otrkārt, ņemot vērā šo parasto jeb “normālo” nodokļu režīmu, ir jānosaka, vai priekšrocība, kas ir piešķirta ar pārbaudāmo nodokļa pasākumu, ir selektīva.

79. Tas tā ir, ja šis pasākums ir atkāpe no kopējās sistēmas, ciktāl ar to tiek ieviestas atšķirības starp tirgus dalībniekiem, kuri, ņemot vērā šīs dalībvalsts nodokļu režīma mērķi, ir faktiski un juridiski līdzīgā situācijā<sup>56</sup>. Pat ja šie nosacījumi ir izpildīti, priekšrocība var tikt pamatota ar nodokļu sistēmas, kuras daļa tā ir, raksturu vai vispārējiem mērķiem, it īpaši tad, ja nodokļu režīms tieši izriet no valsts nodokļu sistēmai pamatā esošajiem vai vadošajiem principiem<sup>57</sup>.

52 Skat., piemēram, izskatīšanā esošo *BFH* [Federālās Finanšu tiesas] lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu (2017. gada 30. maija rikožums – II R 62/14, *BFHE* 257, 381. lpp.) par *GrEStG* [Likuma par zemes pirkuma nodokli] 6.a pantā ietverto t.s. koncernu klauzulu tiesību aktos zemes pirkuma nodokļa jomā – izskatīšanā ar lietas numuru C-374/17.

53 Skat., piemēram, spriedumus, 2001. gada 8. novembris, *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 35. punkts); 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 73. punkts); 2012. gada 29. marts, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 39. punkts); 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 23. punkts), un 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53. un nākamie punkti).

54 Šajā ziņā it īpaši skat. spriedumus, 2012. gada 29. marts, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 42. punkts), un 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 59. punkts).

55 Šajā ziņā skat. arī spriedumus, 2015. gada 14. janvāris, *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, 53. punkts), un 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54. punkts); *expressis verbis* arī ārpus nodokļu tiesību jomas spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 53. un 55. punkts).

56 Skat. spriedumus, 2009. gada 17. novembris, *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709); 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 49. punkts); 2012. gada 29. marts, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 42. punkts); 2013. gada 18. jūlijs, *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, 19. punkts); 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 35. punkts); 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 49. un 58. punkts); 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54. punkts), un 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Aer Lingus* un *Ryanair Designated Activity* (C-164/15 P un C-165/15 P, EU:C:2016:990, 51. punkts).

57 Skat. spriedumus, 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 65. un 69. punkts); 2013. gada 18. jūlijs, *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, 22. punkts); šajā ziņā tostarp skat. arī spriedumus, 1974. gada 2. jūlijs, Itālija/Komisija (173/73, EU:C:1974:71, 33. punkts); 2001. gada 8. novembris, *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 42. punkts); 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 145. punkts), un 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 42. un 43. punkts).

80. Šāda īpaša pārbaude saistībā ar nodokļu tiesību normām, konstatējot to selektivitāti, ir jāveic, jo nodokļu priekšrocības – pretēji subsīdijām šaurākā nozīmē naudas pabalstu formā – tiek piešķirtas saistībā ar nodokļu sistēmu, kura uzņēmumiem vispārēji ir piemērojama vienmēr un nenovēršami. Šajā ziņā nodokļu sistēmās ir paredzēta dažādu veidu diferenciācija, kuras mērķis ir tikai īstenot konkrēto nodokļa mērķi. Taču šāda “labvēlīga” diferenciācija, kas nav subsīdijas šaurākā nozīmē, saskaņā ar Tiesas judikatūru var tikt uzskatīta par atbalstu tikai tad, ja tā ir tām identiska pēc rakstura un rada tādas pašas sekas<sup>58</sup>.

81. Tātad tikai tad, ja dalībvalsts savu nodokļu sistēmu izmanto kā līdzekli, lai piešķirtu naudas pabalstus mērķiem, kas ir sveši šai nodokļu sistēmai, pastāv arī pietiekams iemesls pielīdzināt šīs nodokļu priekšrocības subsīdijām šaurākā nozīmē<sup>59</sup>.

82. Šajā ziņā Tiesa veic saskaņotības pārbaudi, turklāt nesaskaņotība galu galā liecina par ļaunprātīgu rīcību. Tikai šoreiz netiek jautāts, vai nodokļu maksātājs izvēlas konstrukcijas, kuru pamatā ir ļaunprātīgā rīcība, lai izvairītos no nodokļa. Drīzāk tiek jautāts, vai dalībvalsts – vērtējot objektīvi – “ļaunprātīgi izmanto” savas nodokļu tiesības, lai atsevišķiem uzņēmumiem piešķirtu subsīdijas, apejot tiesību aktus atbalsta jomā.

83. No šīs atziņas izriet, ka vispirms ir jākonstatē ar dalībvalsts nodokļu sistēmu nepamatota nevienlīdzīga attieksme, lai konstatētu nodokļu priekšrocības selektivitāti LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Šajā ziņā izšķiroša nozīme ir tam, vai šī diferenciācija izriet no tiesiskā regulējuma, kurā tā ietilpst, rakstura vai uzbūves<sup>60</sup>.

84. Turklāt šīs nepamatotās nevienlīdzīgās attieksmes gadījumā atbilstoši LESD 107. panta 1. punkta formulējumam būtu jābūt runai par diferenciāciju vai nu konkrēta uzņēmuma, vai arī konkrētu preču ražošanas labā. Tāpēc it īpaši spriedumā *Gibraltar* Tiesa ir atzinusi, ka nodokļu režīmam priekšrocību saņēmēji uzņēmumi saistībā ar to raksturīgajām īpašībām ir jāidentificē kā privileģēta kategorija<sup>61</sup>.

85. Šī konstatējuma nozīme spriedumā *World Duty Free Group*<sup>62</sup> gan, kā tas šķiet sākotnēji, tika nedaudz mazināta<sup>63</sup>. Minētajā lietā nodokļu tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram nodokļu priekšrocības (īsi norakstīšanas periodi) tika piešķirtas visiem nodokļu maksātājiem, kuri iegādājās ārvalsts uzņēmumus ar nemateriālo vērtību, tika atzīts par selektīvu tāpēc, ka citi nodokļu maksātāji, kuri iegādājās iekšzemes uzņēmumus, nemateriālo vērtību varēja norakstīt tikai ilgākā laikposmā. Tā kā nodokļu maksātāji paši par sevi nav konkrēti uzņēmumi vai ražošanas nozares, LESD 107. panta 1. punkta piemērošanas nosacījums nebūtu izpildīts<sup>64</sup>. Taču minētajā spriedumā bija runa par īpašu vietējo uzņēmumu “eksporta veicināšanas” gadījumu saistībā ar ieguldījumiem ārvalstīs par sliktu ārvalsts uzņēmumiem, kas ir pretrunā LESD 111. pantā ietvertajam juridiskajam apsvērumam. Tāpēc īpašas eksporta subsīdijas var atbilst selektivitātes kritērijam arī tad, ja tās tiek piešķirtas visiem nodokļu maksātājiem.

58 Skat. tostarp spriedumus, 1961. gada 23. februāris, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg*/Augstā iestāde (30/59, EU:C:1961:2, 43. lpp.); 2006. gada 15. jūnijs, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 un C-41/05, EU:C:2006:403, 29. punkts); 2013. gada 19. marts, *Bouygues un Bouygues Télécom*/Komisija (C-399/10 P un C-401/10 P, EU:C:2013:175, 101. punkts), un 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa un Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 22. punkts).

59 Šajā ziņā skat. arī spriedumu, 2013. gada 18. jūlijs, *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, 22.–27. punkts).

60 Spriedums, 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa un Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 42. punkts), un 2017. gada 27. jūnijs, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 71. punkts).

61 Skat. spriedumu, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 104. punkts).

62 Spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 73. un 74. punkts, kā arī 86. un nākamie punkti).

63 Turklāt šķiet, ka šī sprieduma 59. un 86. punkts nav pilnībā atbilstoši.

64 Minētais manā ieskatā izriet vismaz no argumentācijas 2016. gada 21. decembra spriedumā Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 85. un 86. punkts).

## 2) Par katra nevienlīdzīgās attieksmes gadījuma selektīvo raksturu

86. Iesniedzējtiesa uzskata, ka selektīvās priekšrocības piešķiršana, pamatojoties uz attiecīgo tiesisko regulējumu, var notikt vairākos veidos, proti, īstenojot atšķirīgu attieksmi pret individuālajiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem atkarībā no to lieluma, samazinot nodokli konkrētiem individuāliem mazumtirdzniecības uzņēmumiem vai atbrīvojot tos no tā un neattiecinot nodokli uz kolektīviem mazumtirdzniecības uzņēmumiem.

87. Tādējādi galu galā iesniedzējtiesa ir balstījusies uz dažādiem “parastiem” nodokļu režīmiem. Proti, ja tā uzskata, ka nodokļa neattiecināšana uz mazākiem individuāliem mazumtirdzniecības uzņēmumiem ir selektīva, tā pieņem atsauces sistēmu, atbilstoši kurai nodoklis būtu jāuzliek visiem individuālajiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem. Taču, ja runa ir par nodokļa neattiecināšanu uz kolektīvajiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem, atsauces sistēma ir nodokļa uzlikšana visiem jebkāda veida mazumtirdzniecības uzņēmumiem. Ja runa ir par lielākiem individuāliem mazumtirdzniecības uzņēmumiem, kuri ir atbrīvoti no nodokļa vai kuriem ir piemērots samazinājums, atsauces sistēma būtu visi lielāki individuāli mazumtirdzniecības uzņēmumi.

88. Līdz ar to atkarībā no aplūkotās nevienlīdzīgās attieksmes katrreiz ir jāizmanto cita atsauces sistēma. No minētā kļūst skaidrs, ka “parastā” nodokļu režīma noteikšanai – kā arī Tiesa jau ir atzinusi spriedumā lietā *Gibraltar*<sup>65</sup> – nevar būt izšķiroša nozīme. Izšķiroša nozīme – kā arī Tiesa vēlreiz ir uzsvērusi spriedumā *World Duty Free*<sup>66</sup> – ir tikai attiecīgās nevienlīdzīgās attieksmes pārbaudei, ņemot vērā likumā izvirzīto mērķi.

89. Tāpēc saskaņā ar Tiesas judikatūru ir jānoskaidro, vai Likuma 16/2000 regulējums rada nevienlīdzīgu attieksmi, kuras pamats nav atrodams pašā likumā par nodokli, bet gan kura ir vērsta uz ārpus šī likuma esošiem – un tāpat neatbilstošiem – mērķiem<sup>67</sup>.

### i) Likuma mērķa vērtējums

90. Minētais vispirms nozīmē, ka ir precīzāk jāvērtē likuma mērķis. Kā izklāstīts iepriekš 43. punktā, likuma mērķis ir vides aizsardzība, teritorijas plānošana un tādu uzņēmumu dalība izmaksās, kuru gadījumā – izmantojot tipveida vērtējumu – var izdarīt pieņemumu par īpašu ekonomisku spēku, pamatojoties uz lielu tirdzniecības platību izmantošanu. Papildus ir jānorāda uz zināmu “pārdales funkciju”, ja ekonomiski stiprākiem subjektiem tiek noteikts lielāks finanšu slogs nekā ekonomiski vājākiem subjektiem.

### ii) Samazināts nodoklis mazumtirdzniecības uzņēmumiem ar lielu platību

91. Saistībā ar Likuma 16/2000 8. pantā minēto nodokļa samazinājumu (neto nodokļa bāzes samazinājums par 60 %) ir jāņem vērā, ka mēbeļu, logu un durvju pārdevējiem, kā arī mājamatniecības preču veikaliem parasti ir nepieciešama lielāka tirdzniecības un noliktavas platība. Šajā ziņā salīdzinājumā ar lieliem mazumtirdzniecības uzņēmumiem, kuru piedāvājumā ietilpst maza izmēra preces, tipveida pieņēmums par lielāku ekonomisku spēku lielākas tirdzniecības platības gadījumā nav pilnīgi pareizs.

65 Skat. spriedumu, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 90., 91. un 131. punkts).

66 Spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54., 67. un 74. punkts).

67 Šādi *expressis verbis* spriedumā, 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 70. punkts).

92. Papildus ir jāņem vērā fakts, ka šādiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem it īpaši ir nepieciešama lielāka platība, un līdz ar to nodoklis tos ietekmē īpaši. Tā kā samērīguma princips ir jāņem vērā it īpaši nodokļu tiesībās, to, ka valsts likumdevējs ņem vērā šo īpašo slogu, var pilnīgi saprast<sup>68</sup>, un tas nav acīmredzami nesaprātīgi, ņemot vērā mērķi aplikt ar nodokli īpašu ekonomisku spēku.

93. Ievērojot arī vides aizsardzības mērķi – pretēji tam, kā, šķiet, uzskata *ANGED* –, ir jāņem vērā, ka minētie nodokļu maksātāji, pamatojoties uz to preču piedāvājumu, nepiesaista tikpat daudz klientu uz m<sup>2</sup> kā citi mazumtirdzniecības uzņēmumi. Logu un durvju veikalu klients parasti apmeklē retāk nekā nocenoto pārtikas preču tirgotāju ar tādu pašu platību. Šajā ziņā šis retākais klientu apmeklējums nozīmē arī mazāku piegāžu izraisītās satiksmes intensitāti. Turklāt uz jautājumu, vai tas tā tiešām ir, var neatbildēt. Tā kā valsts likumdevējam šajā ziņā ir jāpieņem ar prognozēm saistīts lēmums, tas var tikt pārbaudīts tikai saistībā ar tā acīmredzamu kļūdainību (par pārbaudes kritēriju skat. jau iepriekš 48. punktu). Taču šajā gadījumā šāda acīmredzama kļūda nav saskatāma.

94. Ņemot vērā teritorijas plānošanas mērķi, sākotnēji gan nav saskatāms, kāpēc mājamatniecības preču veikaliem ir jāpiemēro tikai samazināts nodoklis. Taču tam nav nozīmes, jo pietiek, ja nevienlīdzīga attieksme var tikt pamatota ar vienu no likuma mērķiem. Tas tā ir šajā gadījumā attiecībā uz nodokļa uzlikšanu atkarībā no ekonomiskā spēka un negatīvās ietekmes uz vidi ņemšanu vērā.

### *iii) Īpašu mazumtirdzniecības uzņēmumu ar lielu platību atbrīvošana no nodokļa*

95. Saistībā ar Likuma 16/2000 5. pantā minēto atbrīvojumu no nodokļa, kas piemērojams mazumtirdzniecības uzņēmumiem, kas nodarbojas ar dārzkopības preču, transportlīdzekļu, būvmateriālu, tehnikas un rūpniecības preču tirdzniecību, ir jāņem vērā līdzīgi apsvērumi. Šiem uzņēmumiem – ņemot vērā preču piedāvājumu – ir nepieciešama īpaši liela platība.

96. Pieņemums par īpaši lielu ekonomisko spēku lielas platības gadījumā šajā gadījumā ir vēl apšaubāmāks. Šajā ziņā tie nodokli izjūt vēl lielākā mērā nekā pārējie nodokļu maksātāji. Tāpēc arī šajā gadījumā šī īpaša sloga ņemšana vērā ir saprotama un nav nesaprātīga. Tas pats attiecas uz klientu apmeklētību un piegāžu intensitāti salīdzinājumā ar tādiem “parastiem” bieži apmeklētiem lieliem mazumtirdzniecības uzņēmumiem kā, piemēram, nocenoto pārtikas preču veikali. Likuma 16/2000 5. pantā minētie mazumtirdzniecības uzņēmumi parasti pārdod preces citiem uzņēmumiem, kas iegādājas lielākus daudzumus, taču tirdzniecības platību apmeklē retāk.

### *iv) Pakārtoti – nodokļa neattiecināšana uz mazākiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem*

97. Iesniedzējtiesa kritizē arī pilnīgu nodokļa neattiecināšanu uz individuālajiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem ar tirdzniecības platību mazāku par 2500 m<sup>2</sup>. Taču saskaņā ar Tiesas judikatūru par selektīvu priekšrocību var būt runa tikai tad, ja šis pasākums ir atkāpe no šīs kopējās sistēmas, ciktāl ar to tiek ieviestas atšķirības starp tirgus dalībniekiem, kuri, ņemot vērā ar attiecīgās dalībvalsts nodokļu sistēmu paredzēto mērķi, ir faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā<sup>69</sup>.

98. Šajā gadījumā starp mazākiem un lielākiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem nevienlīdzīga attieksme nav konstatējama jau tāpēc, ka arī lielajiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem par to pirmajiem platības 2499 m<sup>2</sup> netiek uzlikts nodoklis (šajā ziņā skat. iepriekš 72. punktu). Šajā ziņā visiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem ir šī nodokļa neuzlikšanas “priekšrocība”. Pat ja arī uz mazajiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem tiktu attiecināta nodokļa piemērošanas joma, tiem –

68 Skat. arī spriedumu, 2015. gada 4. jūnijs, Komisija/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, 65. punkts).

69 Skat. spriedumus, 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 49. punkts); 2013. gada 18. jūlijs, *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, 19. punkts); 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa un Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 35. punkts), un 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54. punkts).



tāpat kā lielajiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem – par to tirdzniecības platību no 1 m<sup>2</sup> līdz 2499 m<sup>2</sup> nodoklis netiktu uzlikts. Turklāt mazi un lieli mazumtirdzniecības uzņēmumi nav salīdzināmā situācijā (par to 100. un nākamajos punktos). Taču, pat ja tiktu prezumēta nevienlīdzīga attieksme, šī diferenciācija ir pamatota (par to 103. un nākamajos punktos).

– *Vai ir faktiski un juridiski salīdzināma situācija?*

99. It īpaši spriedumā *World Duty Free Group* Tiesa uzsvēra, ka priekšrocību saņēmējiem ir jābūt faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā, ievērojot ar attiecīgo regulējumu izvirzīto mērķi, un tiem ir jābūt piemērotai atšķirīgai attieksmei, kura būtībā var tikt kvalificēta kā diskriminējoša<sup>70</sup>.

100. Attiecīgi darbības, par kuru ir jāmaksā nodoklis, neattiecināšana uz mazāku mazumtirdzniecības uzņēmumu (atsevišķi vai kā kolektīva mazumtirdzniecības uzņēmuma daļas) īpašniekiem nav tiem piešķirta selektīva priekšrocība atbalsta jēdziena izpratnē saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu. Tas tādēļ, ka šī diferenciācija ir nesaraucami saistīta ar likuma mērķi. Minētais mērķis ir samazināt *lielāku* mazumtirdzniecības uzņēmumu radīto negatīvo ietekmi uz vidi un teritorijas plānošanu, radot pamudinājumu apsaimniekot mazākus mazumtirdzniecības uzņēmumus, kuriem netiek uzlikts nodoklis.

101. Atšķirība starp lielākiem un mazākiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem tieši ir to tirdzniecības platība un no tās izrietošās ekonomiskās iespējas, kā arī klientu un piegāžu intensitāte uz kvadrātmetru. Tie dalībvalsts ieskatā – kas šajā gadījumā nav acīmredzami kļūdaini – nav juridiski un faktiski līdzīgā situācijā.

102. Tas pats manā ieskatā attiecas uz līdzšinējo nodokļa neattiecināšanu uz tā saucamajiem kolektīvajiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem. Tā kā nedz mazumtirdzniecības uzņēmuma konkrētā īpašnieka individuālās ekonomiskās iespējas, nedz viņa radītā negatīvā ietekme uz vidi nepalielinās tikai tāpēc, ka tas ir daļa no kolektīva mazumtirdzniecības uzņēmuma, likuma mērķis – pretēji Komisijas uzskatam – arī tiek sasniegts, ja līdz šim balstīšanās ir notikusi tikai uz konkrētajiem *mazumtirdzniecības uzņēmuma īpašniekiem*. Tā kā veikalu platību apsaimniekotāji vai iznomātāji lielā iepirkšanās centrā paši par sevi nav tirdzniecības uzņēmumi, tas, ka tiem līdz šim nav piemērots nodoklis, nav pretrunā arī likuma loģikai.

– *Pakārtoti – diferencēšanas pamatojums*

103. Turpretim, ja Tiesa pieņemtu, ka mazi un lielāki mazumtirdzniecības uzņēmumi ir faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā, ir jāpārbauda, vai tajā saskatāmā diferenciācija var tikt pamatota.

104. Attiecībā uz tirdzniecības platības lielumu uz minēto manā ieskatā var atbildēt apstiprinoši. Tirdzniecības platības lielums (katrā ziņā ne acīmredzami kļūdaini) netieši norāda uz zināmu preču un klientu daudzumu un tāpēc uz zināmu klientu apmeklētību un piegāžu intensitāti, kā arī no minētā izrietošām trokšņu un gaisā izdalītām emisijām, kā arī citām sekām, kas rada īpašus apgrūtinājumus pašvaldībai. Mazumtirdzniecības uzņēmuma lielums laikam gan var arī (vispārīgi) norādīt uz lielāku apgrozījumu un tāpēc uz lielāku ekonomisko spēku, tātad uz lielākām ekonomiskajām iespējām.

105. Raugoties arī no administratīvā procesa viedokļa, nevar iebilst, ka to mazumtirdzniecības uzņēmumu skaits, uz kuriem attiecas nodoklis un kuri pēc tam ir jāpārbauda, tiek samazināts, nosakot robežvērtību. Minētā mērķis ir arī pārvaldības vienkāršošana. Pat atbilstoši Savienības tiesību aktiem PVN jomā tā saucamajiem mazajiem uzņēmumiem (t.i., uzņēmumiem, kuru apgrozījums nepārsniedz

<sup>70</sup> Spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54. punkts), agrāk jau arī spriedumi, 2011. gada 28. jūlijs, *Mediaset*/Komisija (C-403/10 P, nav publicēts, EU:C:2011:533, 36. punkts); 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 75. un 101. punkts); 2015. gada 14. janvāris, *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, 55. punkts), un 2015. gada 4. jūnijs, Komisija/*MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:362, 59. punkts).



zināmu “no nodokļa atbrīvotu summu”) nodoklis netiek uzlikts, un minētajā līdz šim nav saskatīts tiesību aktu atbalsta jomā pārkāpums. Turklāt saistībā ar izvirzītajiem likuma mērķiem balstīšanās uz individuālo tirdzniecības platību, nevis uz individuālo apgrozījumu vai individuālo peļņu ir pilnīgi saprotama, jo pirmais minētais kritērijs ir viegli konstatējams (vienkārša un efektīva pārvaldība) un var tikt grūtāk apiets nekā, piemēram, peļņa.

106. Lēmums par jautājumu, vai nodoklis varētu tikt uzlikts arī “kolektīvajiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem”, vai arī tādējādi likumā izvirzītie mērķi varētu tikt sasniegti pat labāk (vai pat būtu “loģiskāk”, kā galu galā uzskata Komisija), ir jāpieņem valsts likumdevējam, un Tiesa par to nevar sniegt atbildi. Katrā ziņā nodokļa neattiecināšana uz “kolektīvajiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem” (līdz ar individuālajiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem vai to vietā), raugoties no Savienības tiesību viedokļa, nav acīmredzami nepareiza (it īpaši tā nav “ļauņprātīga rīcība”, šajā ziņā skat. iepriekš 82. punktu).

### c) Secinājumi

107. Rezultātā – nodokļa neattiecināšana uz mazākiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem (un arī kolektīviem mazumtirdzniecības uzņēmumiem) nenozīmē selektīvas priekšrocības piešķiršanu šiem uzņēmumiem. Šajā ziņā nav konstatējama priekšrocība, precīzāk, neattaisnota nevienlīdzīga attieksme. Nodokļa neattiecināšana uz tiem ir objektīvi pamatota ar Likuma 16/2000 mērķiem.

108. Samazinātais nodokļu slogs konkrētiem uzņēmumiem ar lielu platību, ņemot vērā izvirzītos likuma mērķus, ir arī objektīvi izskaidrojams. Tas pats attiecas uz atbrīvojumu no nodokļa, jo uzņēmumi, kuriem ir piešķirts atbrīvojums vai kuriem tiek uzlikts samazināts nodoklis, attiecībā uz ietekmi uz vidi un ekonomisko spēku, rēķinot uz platību, ir atšķirīgi, izmantojot tipveida pieeju un ņemot vērā likumdevēja prognozēšanas brīvību.

### 3. Jautājums – Komisijas dažādās rīcības sekas attiecībā uz atbalsta vērtējuma spēkā esamību laikā

109. Iesniedzējtiesa ar savu trešo jautājumu vaicā par atbalsta esamības konstatējuma spēkā esamību laikā. Acīmredzot tiesai šajā ziņā rodas jautājums par to, vai atbalsta esamības konstatējums ir spēkā *ex nunc* vai *ex tunc*. Taču, ņemot vērā iepriekš sniegtās atbildes, uz trešo jautājumu vairs nav jāatbild.

110. Pat ja tiktu prezumēts, ka nodokļa neattiecināšana uz mazākiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem ir nelikumīgs atbalsts, šajā ziņā ir izslēgta attiecīgās priekšrocības atgūšana. No Tiesas judikatūras izriet, ka nodokļu atbalsta atgūšana nozīmē, ka attiecīgā atbalsta saņēmēju faktiski īstenotajām darbībām tiek uzlikts nodoklis, kas, nepiešķirot nelikumīgo atbalstu, tiem būtu bijis piemērojams<sup>71</sup>. Arī attiecinot *IGEC* piemērošanas jomu uz mazajiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem, to pirmie 2499 m<sup>2</sup> netiktu aplikti ar nodokli, kas nozīmē, ka tāpēc vien nevar būt runa par nodokļa piemērošanu mazajiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem ar atpakaļejošu spēku.

111. Iesniedzējtiesas trešais jautājums rodas tikai saistībā ar atbrīvojumu no nodokļa un samazināto nodokli saskaņā ar Likuma 16/2000 5. un 8. pantu. Šajā gadījumā būtu jāpārbauda, vai *GD COMP* 2003. gada 2. oktobra vēstules sekas ir tādas, ka ir konstatējams pastāvošs atbalsts, kas var tikt atcelts tikai *ex nunc*.

<sup>71</sup> Šādi *expressis verbis* spriedumā, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Aer Lingus* un *Ryanair Designated Activity* (C-164/15 P un C-165/15 P, EU:C:2016:990, 93. punkts); šajā ziņā skat. spriedumu, 2005. gada 15. decembris, *Unicredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774, 119. punkts).

**a) Par pastāvoša atbalsta esamību**

112. Attiecībā uz pastāvošu atbalstu Regulas 659/1999 17. un nākamajos pantos (tagad – Regulas 2015/1589 21. un nākamie panti) ir paredzēta īpaša sistēma, kas izslēdz atgūšanu ar atpakaļejošu spēku. Tātad runa var būt tikai par atbalsta shēmas (Regulas 659/1999 18. pants, tagad – Regulas 2015/1589 22. pants) atcelšanu *ex nunc*.

113. Tas, kas ir pastāvošs atbalsts, izriet no Regulas 659/1999 1. panta b) punkta (satura ziņā identisks Regulas 2015/1589 1. panta b) punktam). Tajā ietilpst atļauts atbalsts (ii) vai atbalsts, ko uzskata par pastāvošu atbalstu saskaņā ar 15. pantu (iv). Turpretim iesniedzējtiesas norādītā Regulas 659/1999 1. panta b) punkta v) apakšpunktā ietvertā tiesību norma – kā vienprātīgi norāda arī ANGED un Komisija – nav piemērojama, jo nav pierādīts, ka IGEC tā ieviešanas laikā nebija atbalsts un tikai pēc tam kopējā tirgus attīstības dēļ kļuva par atbalstu.

114. Nav konstatējams arī atļauts atbalsts saskaņā ar Regulas 659/1999 1. panta b) punkta ii) apakšpunktu, jo GD COMP 2003. gada 2. oktobra vēstule nav atļauja attiecībā uz atbalstu, bet gan tajā ir sniegta tikai informācija par to, ka Komisija pēc pārbaudes veikšanas, pamatojoties uz sūdzību, esot secinājusi, ka ieņēmumi netiek izmantoti īpaša atbalsta sniegšanai.

115. Tajā – atbilstoši Komisijas viedoklim – nevar tikt saskatīta atļauja attiecībā uz atbalstu. No Regulas 659/1999 3. panta (satura ziņā identisks Regulas 2015/1589 3. pantam) ir secināms, ka atbalstu, par kuru ir jāpaziņo, neievieš, kamēr Komisija nav pieņēmusi lēmumu, ar kuru tiek atļauts šāds atbalsts. No Regulas 659/1999 4. panta (tāpat no Regulas 2015/1589 4. panta) top skaidrs, ka Komisija pieņem lēmumu, pamatojoties uz dalībvalsts paziņojumu par atbalstu. Šāds paziņojums šajā gadījumā nav konstatējams. Tāpēc nedz Komisijai bija iemesls piešķirt šādu atļauju, nedz Spānijas Karalistei bija pamats pieņemt šādas atļaujas esamību. Tas izriet arī no vēstules formulējuma.

116. Līdz ar to ir jāpārbauda tikai Regulas 659/1999 1. panta b) punkta iv) apakšpunkts. Atbilstoši tam saskaņā ar Regulas 659/1999 15. panta 3. punktu (tagad – Regulas 2015/1589 17. panta 3. punkts) pastāvošs atbalsts ir konstatējams pēc Regulas 659/1999 15. panta 1. punktā (tagad – Regulas 2015/1589 17. panta 1. punkts) paredzētā desmit gadu noilguma termiņa beigām. Turklāt saskaņā ar 2. punktu termiņu sāk skaitīt no dienas, kad nelikumīgais atbalsts tiek piešķirts. Ja atbrīvojums no nodokļa ir atbalsts, atbalsts tiek piešķirts, uzliekot pārāk mazu nodokli.

117. Nodoklis ir jāmaksā par katru gadu, beidzoties taksācijas periodam (saskaņā ar Likuma 16/2000 12. pantu tas ir kalendārais gads), tātad par 2001. gadu, beidzoties 2001. gadam, t.i., 2002. gadā. Noilguma periods principā ir desmit gadi, un turklāt katrs pasākums, kuru veic Komisija, pārtrauc šo noilguma termiņu. Prezūmējot, ka pārbaude, pamatojoties uz 2002. gada sūdzību, ir piemērota, lai konstatētu pārtraukumu, noilguma termiņš arī attiecībā uz 2001. un 2002. gadu sākas tikai 2003. gadā. Tātad šī “samazinātā” nodokļa noilguma termiņš attiecībā uz šiem gadiem beidzās 2013. gadā, bet attiecībā uz 2003. gadu termiņš sākās 2004. gada sākumā un beidzās 2013. gada beigās. Attiecībā uz 2004. gadu noilguma termiņš būtu beidzies 2014. gada beigās. Taču, ņemot vērā Komisijas vēstuli 2014. gadā, sākas jauns noilguma termiņš. Šajā ziņā tikai 2001.–2003. gads ir uzskatāmi par pastāvošu atbalstu. Sākot ar 2004. gadu, nav konstatējams pastāvošs atbalsts.

118. Šis atbalsts saskaņā ar Regulas 659/1999 preambulas 13. apsvērumu un 14. pantu (tagad – Regulas 2015/1589 16. pants), kā arī Tiesas judikatūru<sup>72</sup> principā ir obligāti jāatgūst no atbalsta saņēmēja – šajā gadījumā tie būtu lielie mazumtirdzniecības uzņēmumi, kuriem ir uzlikts samazināts nodoklis vai kuri ir no tā atbrīvoti, kā arī mazie mazumtirdzniecības uzņēmumi, uz kuriem līdz šim nodoklis nav attiecināts.

<sup>72</sup> Spriedumi, 2005. gada 15. decembris, *UniCredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774, 113. punkts), – atgūšana kā atbalsta nelikumības konstatējuma loģiskas sekas; 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Aer Lingus* un *Ryanair Designated Activity* (C-164/15 P un C-165/15 P, EU:C:2016:990, 89. un 90. punkts).

## **b) Secinājumi**

119. Ja Tiesa nodokļa samazinājumu un atbrīvojumu no tā, kā arī nodokļa neattiecināšanu uz mazajiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem uzskatītu par nelikumīgu atbalstu, minētais ir uzskatāms par pastāvošu atbalstu Regulas 659/1999 17. un nākamo pantu izpratnē tikai attiecībā uz 2001.–2003. gadu.

## **VI. Secinājumi**

120. Attiecīgi es iesaku uz *Tribunal Supremo* (Augstākā tiesa, Spānija) prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

- 1) LESD 49. un 54. pantam nav pretrunā tāds mazumtirgotājiem uzlikts nodoklis atkarībā no tirdzniecības platības kā šajā gadījumā aplūkots;
- 2) LESD 107. panta 1. punkts nevar tikt interpretēts tādējādi, ka nodokļa neattiecināšana uz mazumtirdzniecības uzņēmumiem ar tirdzniecības platību, kas ir mazāka par 2500 m<sup>2</sup>, nodokļa neattiecināšana uz kolektīvajiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem un nodokļa samazināšana mājamatniecības preču veikaliem un mazumtirdzniecības uzņēmumiem, kuri galvenokārt nodarbojas ar mēbeļu, sanitāro preču vai durvju un logu tirdzniecību, būtu uzskatāma par atbalstu. Tas pats attiecas uz atbrīvojumu no nodokļa, kas tiek piemērots mazumtirdzniecības uzņēmumiem, kuri nodarbojas ar dārzkopības preču, transportlīdzekļu, būvmateriālu, tehnikas un rūpniecības preču tirdzniecību.