



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2021. gada 6. oktobrī*

Apelācija – Valsts atbalsts – LESD 107. panta 1. punkts – Nodokļu režīms – Tiesību normas attiecībā uz uzņēmumu ienākuma nodokli, ar kurām uzņēmumiem nodokļu rezidentiem Spānijā ir atļauts norakstīt nemateriālo vērtību, kas rodas no kapitāldaļu iegādes uzņēmumos, kuru nodokļu rezidence ir ārpus šīs dalībvalsts – Jēdziens “valsts atbalsts” – Selektivitātes nosacījums – Atsauces sistēma – Atkāpe – Atšķirīga attieksme – Atšķirīgas attieksmes attaisnojums

Lietā C-50/19 P

par apelācijas sūdzību atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas statūtu 56. pantam, ko 2019. gada 25. janvārī iesniedza

Sigma Alimentos Exterior SL, Madride (Spānija), ko sākotnēji pārstāvēja *M. Linares-Gil* un *M. Muñoz Pérez*, *abogados*, vēlāk *M. Muñoz Pérez*, *abogado*,

apelācijas sūdzības iesniedzēja,

ko atbalsta

Vācijas Federatīvā Republika, ko pārstāv *R. Kanitz* un *J. Möller*, pārstāvji,

persona, kas iestājusies apelācijas tiesvedībā,

otra lietas dalībiece –

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

atbildētāja pirmajā instancē,

TIESA (virspalāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs *K. Lenaerts* [*K. Lenaerts*], priekšsēdētāja vietniece *R. Silva de Lapuerta* [*R. Silva de Lapuerta*], palātu priekšsēdētāji *A. Arabadžijevs* [*A. Arabadjiev*], *M. Vilars* [*M. Vilaras*], *J. Regans* [*E. Regan*], *M. Ilešičs* [*M. Ilešič*], *A. Kumins* [*A. Kumin*] un *N. Vāls* [*N. Wahl*] (referents), tiesneši *D. Švābi* [*D. Šváby*], *S. Rodins* [*S. Rodin*], *F. Biltšens* [*F. Biltgen*], *K. Jirimēe* [*K. Jürimäe*], *K. Likurgs* [*C. Lycourgos*], *P. Dž. Švirebs* [*P. G. Xuereb*] un *I. Jarukaitis* [*I. Jarukaitis*],

* Tiesvedības valoda – spāņu.

ģenerālvokāts: Dž. Pitrucella [*G. Pitruzzella*],
sekretāre: L. Karasko Marko [*L. Carrasco Marco*], administratore,
ņemot vērā rakstveida procesu un 2020. gada 7. septembra tiesas sēdi,
noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2021. gada 21. janvāra tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Ar apelācijas sūdzību *Sigma Alimentos Exterior SL* lūdz atcelt Eiropas Savienības Vispārējās tiesas 2018. gada 15. novembra spriedumu *Sigma Alimentos Exterior/Komisija* (T-239/11, nav publicēts, turpmāk tekstā – “pārsūdzētais spriedums”, EU:T:2018:781), ar kuru minētā tiesa noraidīja tās prasību atcelt Komisijas Lēmuma 2011/282/ES (2011. gada 12. janvāris) par finanšu nemateriālās vērtības amortizāciju nodokļu vajadzībām saistībā ar līdzdalības iegādi ārvalstīs Nr. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), ko īstenojusi Spānija (OV 2011, L 135, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “strīdīgais lēmums”), 1. panta 1. punktu un, pakārtoti, 4. pantu.

Tiesvedības priekšvēsture

- 2 Tiesvedības priekšvēsturi, ko Vispārējā tiesa izklāstījusi pārsūdzētā sprieduma 1.–12. punktā, var rezumēt šādi.
- 3 2007. gada 10. oktobrī pēc vairākiem rakstveida jautājumiem, ko Eiropas Parlamenta deputāti bija uzdevuši Eiropas Komisijai 2005. un 2006. gadā, kā arī pēc privāta uzņēmēja sūdzības, kura tai tika iesniegta 2007. gadā, Komisija nolēma uzsākt LESD 108. panta 2. punktā paredzēto formālo izmeklēšanas procedūru par mehānismu, kas noteikts *Ley del Impuesto sobre Sociedades* (Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli) 12. panta 5. punktā, kurš tajā tika 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 leģislatīvais dekrēts 4/2004 par pārskatītā Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli teksta apstiprināšanu, 2004. gada 11. marta *BOE* Nr. 61, 10951. lpp.; turpmāk tekstā – “strīdīgais pasākums”).
- 4 Ar strīdīgo pasākumu ir paredzēts, ka gadījumā, ja Spānijā ar nodokļiem apliekams uzņēmums iegūst kapitāldaļas “ārvalstīs reģistrētā sabiedrībā”, ja šīs kapitāldaļas tiek iegūtas vismaz 5 % apjomā un ja attiecīgās kapitāldaļas paliek ieguvēja īpašumā nepārtraukti vismaz vienu gadu, tad finanšu nemateriālo vērtību [*financial goodwill*], kas no tām rodas, norakstīšanas veidā var atskaitīt no uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes, kurš uzņēmumam ir jāmaksā. Šajā pasākumā ir precizēts, ka, lai sabiedrību varētu kvalificēt par “ārvalstīs reģistrētu sabiedrību”, tai ir jābūt apliekamai ar nodokli, kas ir identisks Spānijā piemērojamajam, un tās ienākumiem jānāk galvenokārt no ārvalstīs veiktām darbībām.

- 5 Attiecībā uz kapitāldaļu iegādi, kas veikta Eiropas Savienībā, Komisija pabeidza procedūru ar 2009. gada 28. oktobra Lēmumu 2011/5/EK par [finanšu] 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.).
- 6 Ar minēto lēmumu strīdīgo pasākumu, kas izpaudās kā nodokļu priekšrocība, kura ļauj Spānijā reģistrētām sabiedrībām veikt nemateriālās vērtības, kas rodas no kapitāldaļu iegādes sabiedrībās nerezidentēs, norakstīšanu, Komisija atzina par nesaderīgu ar iekšējo tirgu gadījumos, kad tas tiek piemērots kapitāldaļu iegādei Savienībā reģistrētās sabiedrībās.
- 7 Komisija tomēr uzturēja procedūru attiecībā uz ārpus Savienības veiktām kapitāldaļu iegādēm, jo Spānijas iestādes bija apņēmušās sniegt papildinformāciju par pārrobežu apvienošanās šķēršļiem, kuri pastāvēja ārpus Savienības un kurus tās bija konstatējušas.
- 8 2011. gada 12. janvārī Komisija pieņēma strīdīgo lēmumu. Ar šo lēmumu, kurā 2011. gada 3. martā un 26. novembrī tika veikti labojumi, Komisija atzina strīdīgo pasākumu par nesaderīgu ar iekšējo tirgu arī gadījumos, kad tas tiek piemērots kapitāldaļu iegādei ārpus Savienības reģistrētos uzņēmumos (1. panta 1. punkts), un lika Spānijas Karalistei atgūt piešķirto atbalstu (4. pants).

Tiesvedība Vispārējā tiesā un pārsūdzētais spriedums

- 9 Ar prasības pieteikumu, kas Vispārējās tiesas kanceleijā iesniegts 2011. gada 3. maijā, apelācijas sūdzības iesniedzēja cēla prasību, lūdzot atcelt strīdīgā lēmuma 1. panta 1. punktu un, pakārtoti, 4. pantu.
- 10 Ar 2013. gada 9. septembra rīkojumu Vispārējā tiesa lēmuma par Komisijas izvirzīto iebildi par nepieņemamību pieņemšanu atlika līdz galīgā nolēmuma taisīšanai.
- 11 Tiesvedība tika apturēta uz laiku no 2014. gada 13. marta līdz 7. novembrim, proti, līdz dienai, kad Vispārējā tiesa pasludināja spriedumu lietā *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938) un atcēla strīdīgo lēmumu. Tiesvedība vēlreiz tika apturēta uz laiku no 2015. gada 9. marta līdz 2016. gada 21. decembrim, t.i., līdz dienai, kad Tiesa pasludināja spriedumu lietās *Komisija/World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, turpmāk tekstā – “spriedums *WDFG*”, EU:C:2016:981).
- 12 Ar spriedumu *WDFG* Tiesa atcēla 2014. gada 7. novembra spriedumu *Autogrill España*/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939), kā arī 2014. gada 7. novembra spriedumu *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938), nodeva lietas atpakaļ Vispārējai tiesai atkārtotai izskatīšanai, daļēji atlika lēmuma par tiesāšanās izdevumiem pieņemšanu un piesprieda Vācijas Federatīvajai Republikai, Īrijai un Spānijas Karalistei pašām segt savus tiesāšanās izdevumus.
- 13 Ar 2017. gada 16. janvāra vēstuli Vispārējā tiesa aicināja lietas dalībniekus iesniegt savus apsvērumus par spriedumu *WDFG*. Komisija savus apsvērumus iesniedza noteiktajā termiņā. Apelācijas sūdzības iesniedzēja nav iesniegusi apsvērumus.
- 14 Ar pārsūdzēto spriedumu Vispārējā tiesa noraidīja apelācijas sūdzības iesniedzējas prasību.

- 15 Noraidot apelācijas sūdzības iesniedzējas vienīgā prasības pamata abas daļas, no kurām pirmā attiecās uz strīdīgā pasākuma selektivitātes *prima facie* neesamību (pārsūdzētā sprieduma 64.–76. punkts) un otrā – uz pārrobežu apvienošanās šķēršļu esamību (pārsūdzētā sprieduma 77.–170. punkts), Vispārējā tiesa nosprieda, ka prasība ir noraidāma kopumā, nepastāvot nepieciešamībai lemt par tās pieņemamību, ko bija apstrīdējusi Komisija (pārsūdzētā sprieduma 27. un 172. punkts).
- 16 Konkrētāk attiecībā uz vienīgā prasības pamata pirmo daļu Vispārējā tiesa atgādināja, kā tas izriet no sprieduma *WDFG*, ka nodokļu pasākums, ar ko tiek piešķirta priekšrocība, kuras saņemšana ir atkarīga no kāda saimnieciskā darījuma veikšanas, var būt selektīvs tostarp arī tad, ja, ņemot vērā attiecīgā darījuma raksturiezīmes, jebkurš uzņēmums var brīvi izdarīt izvēli īstenot šo darījumu (pārsūdzētā sprieduma 64.–76. punkts).
- 17 Attiecībā uz vienīgā prasības pamata otro daļu Vispārējā tiesa izvērtēja strīdīgo pasākumu atbilstoši pārsūdzētā sprieduma 47. un 48. punktā izklāstītās valsts nodokļu pasākuma selektivitātes analīzes metodes trim posmiem, proti, vispirms identificējot attiecīgajā dalībvalstī piemērojamo vispārējo jeb “normālo” nodokļu režīmu, pēc tam izvērtējot, vai attiecīgais nodokļu pasākums ir atkāpe no minētā vispārējā režīma, ciktāl ar to tiek ieviesta diferenciācija starp subjektiem, kuri – no šī vispārējā režīma mērķa skatpunkta – atrodas salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā, un visbeidzot izvērtējot jautājumu, vai šī režīma raksturs un uzbūve attaisno šādu atkāpi.
- 18 Attiecībā uz pirmo posmu Vispārējā tiesa norādīja, ka strīdīgajā lēmumā noteiktais atsauces punkts, proti, “nemateriālās vērtības nodokļu režīms” (pārsūdzētā sprieduma 79. punkts), veido šajā lietā atbilstošu atsauces sistēmu, it īpaši tāpēc, ka uzņēmumi, kas iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās nerezidentēs, no nemateriālās vērtības nodokļu režīma mērķa skatpunkta atrodas juridiskajā un faktiskajā situācijā, kas ir salīdzināma ar to uzņēmumu situāciju, kuri iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās rezidentēs. Minētā tiesa uzskatīja, ka šī režīma mērķis ir nodrošināt zināmu paralēlismu starp nemateriālās vērtības, kas uzņēmumam rodas, iegādājoties kapitāldaļas kādā sabiedrībā, iegādātošanu grāmatvedībā un šai vērtībai piemērojamo nodokļu režīmu (pārsūdzētā sprieduma 103.–109. punkts). Tādējādi Vispārējā tiesa noraidīja tēzi, ka strīdīgais pasākums veido autonomu atsauces sistēmu (pārsūdzētā sprieduma 112.–126. punkts), un līdz ar to noraidīja iebildumu par pārrobežu apvienošanās šķēršļu esamību (pārsūdzētā sprieduma 108., 124. un 127. punkts).
- 19 Runājot par otro posmu, Vispārējā tiesa secināja, ka Komisija strīdīgajā lēmumā pamatoti ir uzskatījusi, ka ar strīdīgo pasākumu ir ieviesta atkāpe no normālā režīma. Tādējādi tā noraidīja iebildumu, saskaņā ar kuru Komisija neesot izpildījusi savu pienākumu pierādīt, ka kapitāldaļu iegāde sabiedrībās rezidentēs un kapitāldaļu iegāde sabiedrībās nerezidentēs bija salīdzināmas no nodokļu neitralitātes mērķa, uz ko vērsts strīdīgais pasākums, skatpunkta (pārsūdzētā sprieduma 128.–134. punkts).
- 20 Attiecībā uz trešo posmu Vispārējā tiesa uzsvēra, ka neviens no šajā lietā konkrēti izvirzītajiem argumentiem neļauj attaisnot ar šo pasākumu noteikto atkāpi un tāpat konstatēto atšķirīgo attieksmi (pārsūdzētā sprieduma 135.–170. punkts).

Lietas dalībnieku prasījumi

- 21 Ar apelācijas sūdzību apelācijas sūdzības iesniedzēja lūdz Tiesu:
- atcelt pārsūdzēto spriedumu;
 - atcelt strīdīgā lēmuma 1. panta 1. punktu, jo strīdīgais pasākums nav prettiesisks valsts atbalsts;
 - pakārtoti – atcelt strīdīgā lēmuma 1. panta 1. punktu, jo šis pasākums neietver valsts atbalsta elementus gadījumos, kad tas tiek piemērots kapitāldaļu iegādei, kas izraisa kontroles iegūšanu;
 - vēl pakārtotāk – atcelt strīdīgā lēmuma 4. pantu, ciktāl tajā ir paredzēta atbalsta atgūšana attiecībā uz darījumiem, kuri ir veikti pirms strīdīgā lēmuma publicēšanas *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī*; un
 - piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanas izdevumus.
- 22 Komisijas prasījumi Tiesai ir šādi:
- noraidīt apelācijas sūdzību un
 - piespriest apelācijas sūdzības iesniedzējai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.
- 23 Vācijas Federatīvā Republika atbalsta apelācijas sūdzības iesniedzējas prasījumus.

Par apelācijas sūdzību

- 24 Apelācijas sūdzības pamatojumam apelācijas sūdzības iesniedzēja izvirza divus pamatus. Pirmais pamats attiecas uz kļūdu sprieduma *WDFG* interpretācijā, jo Vispārējā tiesa esot balstījies uz kļūdainiem salīdzināmības kritērijiem, kuru dēļ savukārt esot kļūdaini novērtēta selektīvas priekšrocības esamība LESD 107. panta izpratnē. Ar otro pamatu apelācijas sūdzības iesniedzēja apgalvo, ka Vispārējā tiesa ir kļūdaini piemērojusi selektivitātes analīzes metodi trīs posmos, ciktāl tā ir secinājusi, ka iespējamu juridisku pārrobežu apvienošanās šķēršļu esamība neļauj izslēgt strīdīgā pasākuma selektivitāti.
- 25 Vācijas Federatīvā Republika būtībā pievienojas apelācijas sūdzības iesniedzējas aizstāvētajai nostājai, apšaubot šajā lietā izmantoto strīdīgā pasākuma selektivitātes analīzes shēmu. Vācijas Federatīvā Republika tostarp norāda, ka Vispārējā tiesa ir pieļāvusi tiesību kļūdu, kad tā nosprieda, ka apstākļi, ka strīdīgais pasākums ir vispārējs pasākums, kas ir pieejams ikvienam uzņēmumam, kurš atbilst tā materiālajiem nosacījumiem, vairs nav elements, kam būtu nozīme selektivitātes vērtējumā.
- 26 Iesākumā jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, lai valsts pasākumu varētu kvalificēt par “valsts atbalstu” LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, ir jābūt izpildītiem visiem turpmāk izklāstītajiem nosacījumiem. Pirmkārt, nosacījums ir tāds, ka pastāv valsts iejaukšanās vai tāda iejaukšanās, kurā tiek izmantoti valsts līdzekļi. Otrkārt, šī iejaukšanās ir tāda, kas var ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm. Treškārt, ar to tiek sniegta selektīva priekšrocība tās

labuma saņēmējam. Ceturtkārt, tā ir tāda, ar ko tiek izkropļota konkurence vai arī tiek radīti draudi to izkropļot (spriedums *WDFG*, 53. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī spriedums, 2021. gada 16. marts, Komisija/Polija, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 27. punkts).

- 27 Ir skaidri atzīts, ka valsts pasākumi, ar kuriem tiek piešķirta nodokļu priekšrocība un kuri, lai gan tie nav saistīti ar valsts līdzekļu nodošanu, tomēr rada saņēmējiem finansiāli izdevīgāku stāvokli salīdzinājumā ar pārējiem nodokļu maksātājiem, var sniegt selektīvu priekšrocību to labuma saņēmējiem un tātad ir uzskatāmi par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumu *WDFG*, 56. punkts, un spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, 21. punkts).
- 28 Runājot par priekšrocības selektivitātes nosacījumu, kas ir raksturīgs pasākuma kvalificēšanai par “valsts atbalstu” LESD 107. panta 1. punkta izpratnē un kas ir vienīgais saistībā ar šo apelācijas sūdzību izvirzītās argumentācijas priekšmets, no Tiesas iedibinātās judikatūras izriet, ka, izvērtējot šo nosacījumu, ir jānoskaidro, vai konkrētā tiesiskā regulējuma ietvaros attiecīgais valsts pasākums var dot priekšroku “konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai” salīdzinājumā ar citiem, kuri – no minētā regulējuma mērķa skatpunkta – ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā un attiecībā uz kuriem tādējādi tiek piemērota atšķirīga attieksme, ko būtībā var kvalificēt par diskriminējošu (spriedums, 2021. gada 16. marts, Komisija/Polija, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 29 Pārbaude, vai šādam pasākumam ir selektīvs raksturs, tādējādi būtībā sakrīt ar pārbaudi, vai šis pasākums nediskriminējošā veidā ir piemērojams visam ekonomikas dalībnieku kopumam (spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 53. punkts).
- 30 Ja attiecīgais pasākums ir iecerēts kā atbalsta shēma, nevis kā individuāls atbalsts, Komisijai ir jāpierāda, ka šis pasākums, lai gan ar to ir paredzēta vispārēji piemērojama priekšrocība, sniedz labumu vienīgi konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētām saimnieciskās darbības nozarēm (spriedums *WDFG*, 55. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 31 Lai valsts nodokļu pasākumu kvalificētu par “selektīvu”, Komisijai pirmām kārtām ir jāidentificē atsaucē sistēma, proti, attiecīgajā dalībvalstī piemērojamais “normālais” nodokļu režīms, un otrām kārtām ir jāpierāda, ka attiecīgais nodokļu pasākums ir atkāpe no šīs atsaucē sistēmas, jo ar to tiek ieviesta diferenciācija starp subjektiem, kuri – no šīs sistēmas mērķa skatpunkta – atrodas salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 32 Tomēr pasākumi, ar ko tiek ieviesta diferenciācija starp uzņēmumiem, kuri – no attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķa skatpunkta – atrodas salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā, un kas tātad *a priori* būtu uzskatāmi par selektīviem, neietilpst “valsts atbalsta” jēdzienā, ja attiecīgā dalībvalsts spēj pierādīt, ka šī diferenciācija ir attaisnota tādā ziņā, ka tā izriet no sistēmas, kurā šie pasākumi ietilpst, rakstura vai uzbūves (spriedums, 2018. gada 19. decembris, *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 33 Tieši šo apsvērumu gaismā ir jāizvērtē abi apelācijas sūdzības iesniedzējas izvirzītie apelācijas sūdzības pamati.

Par pirmo apelācijas sūdzības pamatu

Lietas dalībnieku argumenti

- 34 Ar pirmo pamatu apelācijas sūdzības iesniedzēja, kuru atbalsta Vācijas Federatīvā Republika, apgalvo, ka Vispārējā tiesa kļūdaini ir interpretējusi spriedumu *WDFG*, kad tā pārsūdzētā sprieduma 69. un 70. punktā ir norādījusi, ka pasākuma selektivitāti var konstatēt, pamatojoties uz uzņēmumu, kuri ir izslēgti no šī pasākuma piešķirtās priekšrocības, brīvprātīgo rīcību, neņemot vērā apstākļus, kādos minētie uzņēmumi atrodas, vai tiem piemītošās raksturiezīmes.
- 35 Apelācijas sūdzības iesniedzējas skatījumā, no sprieduma *WDFG* 67., 77. vai 79. punkta izriet, ka selektivitātes analīze ir jāveic, pamatojoties uz uzņēmumu situāciju, nevis to noslēgtajiem darījumiem piemērojamo režīmu. Apstākļi, ka noteikti uzņēmumi var izvēlēties veikt konkrētus darījumus un citi uzņēmumi nevar to darīt, nozīmējot, ka tie ir atšķirīgās situācijās. Uzņēmumi, kuri iegulda Spānijas sabiedrībās, varot brīvi izlemt veikt apvienošanas un tātad gūt labumu no nemateriālās vērtības norakstīšanas, kas ir paredzēta Spānijas tiesībās šādā gadījumā. Šiem uzņēmumiem tikai izvēle neveikt šādu apvienošanu izraisītu neiespējamību norakstīt nemateriālo vērtību. Turpretī pirms strīdīgā pasākuma stāšanās spēkā neiespējamība norakstīt [nemateriālo vērtību] gadījumā, ja kapitāldaļas ir iegādātas ārvalstu sabiedrībās, esot bijusi absolūta, it īpaši attiecībā uz iegādēm ārpus Savienības, un esot bijusi atkarīga no iegūstošā uzņēmuma situācijas, nevis no tā rīcības. Uzņēmumi, kuri iegādājas akcijas sabiedrībās rezidentēs, tātad esot izdevīgākā situācijā, jo tiem esot iespēja izvēlēties veikt konkrētu darījumu.
- 36 Komisija uzskata, ka pirmais apelācijas sūdzības pamats ir nepieņemams, jo prasībā, ko apelācijas sūdzības iesniedzēja bija cēlusi Vispārējā tiesā, netika izvirzīts neviens iebildums par kritērijiem, pēc kuriem būtu jāsalīdzina to uzņēmumu situācija, kuri gūst labumu no strīdīgā pasākuma, un to uzņēmumu situācija, kuri ir izslēgti no tā. Komisijas ieskatā, ja apelācijas sūdzības iesniedzējai apelācijas tiesvedības posmā tiktu atļauts izvirzīt jaunus iebildumus, tai tiktu ļauts vērsties Tiesā ar plašāku strīdu nekā Vispārējā tiesā izskatītais. Katrā ziņā pirmais apelācijas sūdzības pamats esot nepamatots, jo strīdīgais pasākums ir piemērojams ne tikai uzņēmumiem, kuri iegādājas kapitāldaļas ārvalstu sabiedrībās ar mērķi veikt uzņēmumu apvienošanas, bet arī uzņēmumiem, kuri iegādājas mazākuma kapitāldaļas.

Tiesas vērtējums

– Par pieņemamību

- 37 Jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas Reglamenta 170. panta 1. punktu apelācijas sūdzībā nedrīkst grozīt Vispārējā tiesā izskatītā strīda priekšmetu.
- 38 Tādējādi saskaņā ar iedibināto judikatūru apelācijas tiesvedībā Tiesas kompetencē ir vienīgi izvērtēt juridisko risinājumu, kas rasts attiecībā uz pirmajā instancē apspriestajiem pamatiem un argumentiem. Tātad lietas dalībnieks nevar Tiesā pirmo reizi izvirzīt pamatu, kuru tas nav izvirzījis Vispārējā tiesā, jo tādējādi tam tiktu ļauts Tiesā, kuras kompetence apelācijas tiesvedībā ir ierobežota, vērsties ar plašāku strīdu nekā Vispārējā tiesā izskatītais (spriedums, 2019. gada 29. jūlijs, *Bayerische Motoren Werke un Freistaat Sachsen/Komisija*, C-654/17 P, EU:C:2019:634, 69. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

- 39 Tomēr apelācijas sūdzības iesniedzējs ir tiesīgs iesniegt apelācijas sūdzību, Tiesā izvirzot pamatus un argumentus, kuri ir radušies no paša pārsūdzētā sprieduma un kuru mērķis ir kritizēt tā pamatotību no tiesību viedokļa (spriedumi, 2007. gada 29. novembris, *Stadtwerke Schwäbisch Hall* u.c./Komisija, C-176/06 P, nav publicēts, EU:C:2007:730, 17. punkts, kā arī 2021. gada 4. marts, Komisija/*Fútbol Club Barcelona*, C-362/19 P, EU:C:2021:169, 47. punkts).
- 40 Konkrētajā gadījumā ar savu argumentāciju apelācijas sūdzības iesniedzēja būtībā precīzi un detalizēti kritizē pārsūdzētā sprieduma motīvus, kas ietverti tā 69. un 70. punktā, kuros Vispārējā tiesa ir norādījusi uz noteiktām sekām, kas, pēc tās domām, ir izsecināmas no sprieduma *WDFG*, lai izvērtētu attiecīgā pasākuma selektivitāti. Tādējādi, ciktāl ar pirmo apelācijas sūdzības pamatu tiek apstrīdētas sekas, ko Vispārējā tiesa izsecinājusi no juridiskā risinājuma, kuru tā pati ir radusi attiecībā uz tajā apspriesto pamatu, šis pamats nevar tikt uzskatīts par tādu, ar ko tiek grozīts Vispārējā tiesā izskatītā strīda priekšmets.
- 41 Ņemot vērā šos apsvērumus, pirmais apelācijas sūdzības pamats ir pieņemams.

– *Par lietas būtību*

- 42 Ar pirmo apelācijas sūdzības pamatu apelācijas sūdzības iesniedzēja kritizē Vispārējās tiesas veikto sprieduma *WDFG* interpretāciju, kāda tā izriet no pārsūdzētā sprieduma 69. un 70. punkta, ciktāl runa ir par salīdzināmības kritērijiem, kas būtu jāpiemēro, izvērtējot tāda pasākuma kā strīdīgais pasākums selektivitāti.
- 43 Šajā ziņā ir jānorāda, ka Vispārējā tiesa, piemērojot principus, kurus Tiesa bija noteikusi spriedumā *WDFG*, noraidīja apelācijas sūdzības iesniedzējas vienīgā prasības pamata pirmo daļu, ar ko pēdējā minētā apgalvoja, ka strīdīgais pasākums nav selektīvs, jo to piemēroja visiem uzņēmumiem, kuri ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāji, un tajā paredzētā priekšrocība netika rezervēta konkrētai uzņēmumu kategorijai.
- 44 Proti, pārsūdzētā sprieduma 69. punktā Vispārējā tiesa nosprieda, ka no risinājuma, kuru Tiesa ir noteikusi spriedumā *WDFG*, izriet, ka “selektivitātes konstatēšana ne vienmēr izriet 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”. Šajā pašā 69. punktā Vispārējā tiesa no tā secināja, ka “nodokļu pasākums var būt selektīvs, pat ja jebkurš uzņēmums var brīvi izvēlēties veikt darījumus, no kuriem ir atkarīga šajā pasākumā paredzētās priekšrocības piešķiršana”. Pārsūdzētā sprieduma 70. punktā Vispārējā tiesa saistībā ar tādējādi noteikto risinājumu uzsvēra, ka “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 uz atšķirību starp uzņēmumiem, ņemot vērā to konkrētās īpašības”.
- 45 Pretēji tam, ko apgalvo apelācijas sūdzības iesniedzēja, pārsūdzētā sprieduma 69. un 70. punktā nav sniegta sprieduma *WDFG* kļūdaina interpretācija, nedz arī īstenoti strīdīgā pasākuma selektivitātes analīzes novērtēšanas kritēriji, kas neatbilstu pēdējam minētajam spriedumam.
- 46 Minētajos punktos Vispārējā tiesa ir izklāstījusi, kādā ziņā Tiesa attiecībā uz jēdzienu “selektivitāte” ir izmantojusi pieeju, kas atšķiras no pieejas, kuru Vispārējā tiesa pati bija izmantojusi 2014. gada 7. novembra spriedumā *Autogrill España*/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939), kā arī 2014. gada 7. novembra spriedumā *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija

(T-399/11, EU:T:2014:938), norādot, ka Tiesa ir uzsvērusi tādu pieeju šim jēdzienam, kas balstīta uz uzņēmumu, kuri izvēlas veikt noteiktus darījumus, un citu uzņēmumu, kuri izvēlas tos neveikt, nošķiršanu, nevis uz uzņēmumu nošķiršanu, kas būtu balstīta uz tiem raksturīgām iezīmēm. Pārsūdzētā sprieduma 68. punktā Vispārējā tiesa šo konstatējumu pamatoja ar apstākli, ka sprieduma *WDFG* 87. punktā Tiesa tika nospridusi, ka apstāklis, ka uzņēmumiem rezidenti, kad tie iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās, kuru nodokļu rezidence ir Spānijā, nav tiesību uz strīdīgajā pasākumā paredzēto priekšrocību, var ļaut secināt, ka šim pasākumam ir selektīvs raksturs.

- 47 Vispārējā tiesa nav pārkāpusi šis spriedumā *WDFG* ietvertās atziņas, noraidot apelācijas sūdzības iesniedzējas argumentāciju par to, ka strīdīgais pasākums ir vispārēji piemērojams valsts nodokļu pasākums, kas pieejams visiem uzņēmumiem, kuri ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāji Spānijā, proti, *prima facie* neselektīvs pasākums.
- 48 Proti, tieši piemērojot kritērijus, kas it īpaši ir atgādināti pārsūdzētā sprieduma 68. punktā, Vispārējā tiesa minētā sprieduma 75. punktā secināja, ka strīdīgais pasākums, “ar ko tiek piešķirta priekšrocība, kuras saņemšana ir atkarīga no saimnieciskās darbības veikšanas, var būt selektīvs tostarp arī tad, ja [...] jebkurš uzņēmums var brīvi izdarīt izvēli īstenot šo darbību”, un tādējādi noraidīja apelācijas sūdzības iesniedzējas vienīgā prasības pamata pirmo iebildumu.
- 49 Pretēji tam, ko apgalvo apelācijas sūdzības iesniedzēja, no pārsūdzētā sprieduma 69. un 70. punkta nevar secināt, ka Vispārējā tiesa būtu apgalvojusi, ka nodokļu pasākuma selektivitāti var konstatēt, pamatojoties vienīgi uz to uzņēmumu rīcību, kuri ir izslēgti no attiecīgā pasākuma piešķirtās priekšrocības, neņemot vērā situāciju, kādā šie uzņēmumi atrodas. Proti, minētajos punktos Vispārējā tiesa būtībā uzsvēra, ka valsts pasākums var būt selektīvs arī tad, ja tajā paredzētās priekšrocības izmantošana ir atkarīga nevis no konkrētām uzņēmuma raksturiezīmēm, bet gan no darījuma, kuru tas nolemj vai nenolemj veikt. Pasākumu var atzīt par selektīvu arī tad, ja tajā *ex ante* nav identificēta īpaša labuma saņēmēju kategorija un ja visiem attiecīgajā dalībvalstī iedibinātiem uzņēmumiem – neatkarīgi no to lieluma, juridiskās formas, darbības nozares vai citām raksturiezīmēm – potenciāli ir piekļuve šajā pasākumā paredzētajai priekšrocībai ar nosacījumu, ka tie veic noteikta veida ieguldījumu (šajā nozīmē skat. spriedumu *WDFG*, 78. punkts).
- 50 No minētā izriet, ka pirmais apelācijas sūdzības pamats ir jānoraida kā nepamatots.

Par otro apelācijas sūdzības pamatu

- 51 Ar otro apelācijas sūdzības pamatu apelācijas sūdzības iesniedzēja pārmet Vispārējai tiesai, ka tā ir uzskatījusi, ka iespējamo pārrobežu apvienošanās šķēršļu esamība neatspēko secinājumu, ka strīdīgajam pasākumam ir selektīvs raksturs. Šis pamats ir iedalīts četrās daļās.

Par otrā apelācijas sūdzības pamata pirmo daļu

– Lietas dalībnieku argumenti

- 52 Ar otrā pamata pirmo daļu apelācijas sūdzības iesniedzēja apgalvo, ka Vispārējā tiesa, identificējama vispārējo atsauces valsts nodokļu sistēmu, ir pieļāvusi “rupju” kļūdu, kas var izraisīt pārsūdzētā sprieduma atcelšanu. Konkrētāk, apelācijas sūdzības iesniedzēja apgalvo, ka

Vispārējā tiesa ir kļūdaini uzskatījusi, ka strīdīgā pasākuma mērķis nebija garantēt nodokļu neitralitāti un tādējādi izvairīties no nodokļu dubultās uzlikšanas gadījumiem. Šajā ziņā Vispārējā tiesa esot kļūdaini secinājusi, ka nemateriālās vērtības nodokļu režīms nav paredzēts, lai kompensētu uzņēmumu pārrobežu apvienošanās šķēršļu pastāvēšanu vai nodrošinātu vienlīdzīgu attieksmi pret dažādiem kapitāldaļu iegādes veidiem. Proti, it īpaši esot skaidrs, ka sabiedrības, kas izvēlas iegādāties kapitāldaļas ārvalstīs, atrodas atšķirīgās juridiskās un faktiskās situācijās un šis apstāklis pamato atšķirīgu nodokļu režīmu.

- 53 Apelācijas sūdzības iesniedzēja uzskata, pirmkārt, ka Vispārējā tiesa kļūdaini ir secinājusi, ka nodokļu atskaitīšanas iespējamībai attiecībā uz nemateriālo vērtību ir mērķis tuvināt tās nodokļu režīmu grāmatvedības režīmam neatkarīgi no apstākļa, vai attiecīgais uzņēmums iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās rezidentēs vai nerezidentēs. Šādi rīkojoties, Vispārējā tiesa ne tikai esot ignorējusi strīdīgajā tiesiskajā regulējumā paredzētā nemateriālās vērtības nodokļu režīma patieso mērķi, kas esot nodokļu neitralitātes veicināšana, novēršot uzņēmumu pārrobežu apvienošanās šķēršļus, bet arī esot aizstājusi strīdīgā lēmuma pamatojumu ar savējo, jo nevienā šī lēmuma fragmentā neesot iekļauts līdzīgs secinājums.
- 54 Otrkārt, apelācijas sūdzības iesniedzēja apgalvo, ka, lai gan Spānijas tiesībās nemateriālās vērtības nodokļu režīms un grāmatvedības režīms kapitāldaļu iegādes gadījumā ir saistīti, tie tomēr paliek nošķirti un atbilst atšķirīgiem noteikumiem un kritērijiem.
- 55 Treškārt, tā norāda, ka pārsūdzētā sprieduma 103. un 104. punktā Vispārējā tiesa pati ir atzinusi, ka nemateriālā vērtība grāmatvedībā var pastāvēt bez apvienošanās, proti, šādai iegrāmatošanai neizraisot nodokļu sekas.
- 56 Ceturtkārt, apelācijas sūdzības iesniedzēja atgādina, ka laikposmā no 2008. līdz 2015. gadam Spānijas tiesībās nemateriālo vērtību nebija atļauts norakstīt grāmatvedības vajadzībām, savukārt katrā ziņā bija atļauta apvienošanās rezultātā radušās nemateriālās vērtības atskaitīšana nodokļu vajadzībām. Apelācijas sūdzības iesniedzējas skatījumā, tieši strīdīgā pasākuma mērķa kļūdaina vērtējuma rezultātā Vispārējā tiesa ir apstiprinājusi Komisijas izvēli par atsaucē sistēmu identificēt nemateriālās vērtības nodokļu režīmu, izslēdzot, ka šādu sistēmu varētu veidot strīdīgais pasākums.
- 57 Piektkārt un visbeidzot, apelācijas sūdzības iesniedzēja apgalvo, ka uzņēmumi, kuri iegādājas kapitāldaļas Spānijas sabiedrībās, papildus iespējai brīvi īstenot uzņēmumu apvienošanu, izmantojot nodokļu atskaitīšanu attiecībā uz nemateriālo vērtību, gūst tādas papildu priekšrocības kā piekļuve nodokļu integrēšanas režīmam, pie kurām netiek pielaisti uzņēmumi, kuri iegādājas kapitāldaļas ārvalstu sabiedrībās. Atsaucoties uz iegādes darījumiem, kurus tā veica Amerikas Savienotajās Valstīs un Peru, apelācijas sūdzības iesniedzēja uzsver – pat ja pieņemtu, ka nepastāv juridiski uzņēmumu pārrobežu apvienošanās šķēršļi, tas apstāklis vien, ka Spānijas un ārvalstu sabiedrībām ir atšķirīga juridiskā vai komercsabiedrības forma, pats par sevi veido šķērslī. Tātad uzņēmumi, kuri iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās rezidentēs, esot atšķirīgā juridiskā un faktiskā situācijā salīdzinājumā ar uzņēmumiem, kuri iegādājas kapitāldaļas ārvalstu sabiedrībās, it īpaši tad, ja – kā tas ir apelācijas sūdzības iesniedzējas gadījumā – runa ir par trešo valstu sabiedrībām un kontrolpaketes kapitāldaļām.
- 58 Komisija, pirmkārt, izvirza iebildi par otrā apelācijas sūdzības pamata pirmās daļas nepieņemamību to pašu iemeslu dēļ, kas ir izklāstīti saistībā ar pirmo apelācijas sūdzības pamatu, un, otrkārt, apgalvo, ka minētā daļa ir nepamatota. Tā norāda, ka pretēji apelācijas sūdzības iesniedzējas apgalvojumiem strīdīgais pasākums nevar garantēt nodokļu neitralitāti un nav

samērīgs, jo tas ir piemērojams arī mazākuma kapitāldaļu pārrobežu iegādei, kura katrā ziņā neļautu veikt uzņēmumu pārrobežu apvienošanu. Tātad Vispārējā tiesa esot pareizi secinājusi, ka apgalvotajai uzņēmumu apvienošanās šķēršļu Peru vai Amerikas Savienotajās Valstīs esamībai nav nozīmes.

– Tiesas vērtējums

- 59 Iesākumā jāatgādina, kā tas izriet no šī sprieduma 39. punktā atgādinātās judikatūras, ka apelācijas sūdzības iesniedzējs apelācijas tiesvedībā ir tiesīgs izvirzīt pamatus un argumentus, kuri ir radušies no paša pārsūdzētā sprieduma un kuru mērķis ir kritizēt tā pamatotību no tiesību viedokļa. Līdz ar to apelācijas sūdzības iesniedzēja var apstrīdēt Vispārējās tiesas konstatējumus, kas apkopoti šā sprieduma 52. punktā, neatkarīgi no apstākļa, ka pirmajā instancē tā nebija izvirzījusi argumentus, lai strīdīgo lēmumu apstrīdētu konkrēti šajā jautājumā.
- 60 Tālāk, ciktāl apelācijas sūdzības iesniedzēja vēlas kritizēt pārsūdzētā sprieduma 108. punktā ietvertā Vispārējās tiesas secinājuma pamatotību, saskaņā ar kuru “nemateriālās vērtības nodokļu režīma mērķis ir nodrošināt zināmu saskaņu starp nemateriālās vērtības nodokļu režīmu un tās iegrāmatošanu grāmatvedībā”, ir jāuzskata, ka ar to tiek apšaubīti Vispārējās tiesas izdarītie faktu konstatējumi, kas izriet no tās interpretācijas par saskaņā ar Spānijas tiesībām nemateriālajai vērtībai piemērojamiem nodokļu un grāmatvedības principiem.
- 61 Taču saskaņā ar iedibināto judikatūru faktu un pierādījumu vērtējums, izņemot gadījumu, kad šie fakti un pierādījumi ir sagrozīti, nav tiesību jautājums, kas kā tāds būtu pakļauts Tiesas kontrolei apelācijas tiesvedības ietvaros. Tikai tad, ja Vispārējā tiesa ir konstatējusi vai novērtējusi faktus, Tiesas kompetencē saskaņā ar LESD 256. pantu ir pārbaudīt to juridisko kvalifikāciju un tiesiskās sekas, kas no tiem ir radušās (spriedums, 2018. gada 25. jūlijs, Komisija/Spānija u.c., C-128/16 P, EU:C:2018:591, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 62 Tādējādi, ciktāl runa ir par to, lai apelācijas tiesvedībā tiktu pārbaudīti Vispārējās tiesas vērtējumi attiecībā uz valsts tiesībām, kuri valsts atbalsta jomā ir faktu vērtējumi, Tiesas kompetencē ir vienīgi pārbaudīt, vai nav notikusi šo tiesību sagrozīšana. Savukārt valsts tiesību juridiskās kvalifikācijas, kuru Vispārējā tiesa ir sniegusi no kādas Savienības tiesību normas skatpunkta, pārbaude apelācijās tiesvedībā ir tiesību jautājums, kas ietilpst Tiesas kompetencē (spriedums, 2018. gada 28. jūnijs, *Andres (Heitkamp BauHolding maksātnespēja)*/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 78. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 63 Turklāt ir jāatgādina, ka, veicot LESD 263. pantā paredzēto tiesiskuma kontroli, Tiesa un Vispārējā tiesa var izskatīt prasības, kas ir celtas saistībā ar kompetences neesamību, būtisku procedūras noteikumu pārkāpumu, Līguma vai citu ar tā piemērošanu saistītu tiesību normu pārkāpumu vai pilnvaru nepareizu izmantošanu. LESD 264. pantā ir paredzēts, ka gadījumā, ja prasība ir pamatota, apstrīdētais tiesību akts tiek atzīts par spēkā neesošu. Tiesa un Vispārējā tiesa tātad katrā ziņā nevar aizstāt apstrīdētā tiesību akta izdevēja pamatojumu ar savējo (spriedumi, 2008. gada 22. decembris, *British Aggregates*/Komisija, C-487/06 P, EU:C:2008:757, 141. punkts, un 2013. gada 28. februāris, *Portugāle*/Komisija, C-246/11 P, nav publicēts, EU:C:2013:118, 85. punkts). Līdz ar to apelācijas tiesvedībā Tiesas kompetencē ir pārbaudīt, vai Vispārējā tiesa ir veikusi šādu aizstāšanu un tādējādi pieļāvusi tiesību kļūdu.
- 64 No tā izriet, ka argumenti – kas izvirzīti otrā apelācijas sūdzības pamata pirmās daļas atbalstam un ar ko apelācijas sūdzības iesniedzēja būtībā pārmet Vispārējai tiesai, ka tā strīdīgajā lēmumā ietverto pamatojumu ir aizstājusi ar savējo saistībā ar “mērķi”, attiecībā uz kuru ir jāveic

salīdzināmības pārbaude starp to uzņēmumu situāciju, kas iegūst no strīdīgā pasākuma piemērošanas izrietošo priekšrocību, un to uzņēmumu situāciju, kas no tā ir izslēgti, – ir pieņemami.

- 65 Šajā ziņā apelācijas sūdzības iesniedzēja norāda, ka pārsūdzētā sprieduma 108. punktā minētajam mērķim “nodrošināt zināmu saskaņu starp nemateriālās vērtības nodokļu režīmu un tās iegrāmatošanu grāmatvedībā” nevarētu atrast nekādu apstiprinājumu strīdīgajā lēmumā.
- 66 Aplūkojamajā lietā ir jākonstatē, ka nevienā strīdīgā lēmuma fragmentā Komisija nav minējusi – kā tās identificētās atsaucēs sistēmas mērķi – zināmas saskaņotības nodrošināšanu starp nemateriālās vērtības nodokļu režīmu un tās iegrāmatošanu grāmatvedībā.
- 67 Ir taisnība, ka Vispārējā tiesa ir apstiprinājusi dažus no minētajā lēmumā ietvertajiem konstatējumiem, kad tā norādīja, ka nemateriālās vērtības nodokļu režīms tiek piemērots, balstoties uz kritēriju par to, vai ir vai nav notikusi uzņēmumu apvienošanās (pārsūdzētā sprieduma 103. un 105. punkts), un, atsaucoties uz minētā lēmuma 28. un 123. apsvērumu, paskaidroja, ka šis apstāklis izriet no fakta, ka pēc neatkarīgu uzņēmumu aktīvu iegādes vai pārņemšanas vai arī apvienošanās vai atdalīšanās “nemateriālā vērtība [...] tā uzņēmuma grāmatvedībā, kas ir uzņēmumu apvienošanās rezultāts, parādās kā atsevišķs nemateriāls aktīvs” (pārsūdzētā sprieduma 104. punkts). Tāpat apgalvojums, ka nemateriālās vērtības nodokļu režīms “ar grāmatvedības loģiku saskan” (pārsūdzētā sprieduma 103. punkts), izskatās kā turpinājums noteiktiem Komisijas apsvērumiem, kas ietverti strīdīgajā lēmumā, it īpaši tā 121.–124. apsvērumā.
- 68 Tomēr secinājumu, ka Likumā par uzņēmumu ienākumu nodokli – redakcijā, kas apstiprināta ar Karaļa leģislatīvo dekrētu 4/2004, – ietverto noteikumu par finanšu nemateriālās vērtības norakstīšanu mērķis ir nodrošināt saskaņotību starp nemateriālās vērtības nodokļu režīmu un tās iegrāmatošanu grāmatvedībā un ka, raugoties no šī mērķa skatpunkta, to uzņēmumu situācija, kuri iegulda Spānijas sabiedrībās, ir salīdzināma ar to uzņēmumu situāciju, kuri iegulda sabiedrībās nerezidentēs, Vispārējā tiesa ir izdarījusi neatkarīgi no minētā lēmuma un pamatodamās uz savu interpretāciju par saskaņā ar Spānijas tiesībām piemērojamiem nodokļu un grāmatvedības noteikumiem.
- 69 Tātad, aizstājot strīdīgā lēmuma pamatojumu ar savējo, Vispārējā tiesa ir pieļāvusi tiesību kļūdu.
- 70 Tomēr ir jāpārbauda, vai, neraugoties uz Vispārējās tiesas pieļauto tiesību kļūdu, prasības, kuru apelācijas sūdzības iesniedzēja cēla Vispārējā tiesā, vienīgā pamata otrais iebildums, ciktāl ar to Komisijai tiek pārņemts, ka tā neesot pierādījusi, ka kapitāldaļu iegāde sabiedrībās rezidentēs un kapitāldaļu iegāde sabiedrībās nerezidentēs no strīdīgajā pasākumā izvirzītā nodokļu neitralitātes mērķa skatpunkta bija salīdzināmas, katrā ziņā nebūtu noraidāms.
- 71 Proti, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, ja Vispārējās tiesas sprieduma motīvu daļā ir konstatējams Savienības tiesību pārkāpums, bet rezolutīvā daļa ir pamatota ar citiem tiesību motīviem, šāds pārkāpums nevar izraisīt šī sprieduma atcelšanu (spriedumi, 2003. gada 30. septembris, *Biret International*/Padome, C-93/02 P, EU:C:2003:517, 60. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2014. gada 14. oktobris, *Buono u.c./Komisija*, C-12/13 P un C-13/13 P, EU:C:2014:2284, 62. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 72 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar šā sprieduma 31. punktā minēto judikatūru, uz kuru Vispārējā tiesa ir pamatoti atsaukusies pārsūdzētā sprieduma 130. punktā, selektivitātes analīzes otrajā posmā veicamā salīdzināmības pārbaude ir jāveic no atsaucē sistēmas mērķa, nevis strīdīgā pasākuma mērķa skatpunkta.
- 73 Kā Tiesa jau ir nospriedusi, tāds pasākums kā strīdīgais pasākums, ar ko ir paredzēts dot priekšroku eksportam, var tikt uzskatīts par selektīvu, ja labumu no tā gūst uzņēmumi, kuri veic pārrobežu darījumus, it īpaši ieguldījumu darījumus, par sliktu citiem uzņēmumiem, kuri, no attiecīgā nodokļu režīma mērķa skatpunkta atradami faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā, veic tāda paša veida darījumus valsts teritorijā (spriedums *WDFG*, 119. punkts).
- 74 Aplūkojamajā gadījumā pārsūdzētā sprieduma 109. punktā Vispārējā tiesa ir pamatoti konstatējusi, ka uzņēmumi, kuri iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās nerezidentēs, no nemateriālās vērtības nodokļu režīma mērķa skatpunkta atrodas juridiskā un faktiskā situācijā, kas ir salīdzināma ar to uzņēmumu situāciju, kuri iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās rezidentēs. Proti, tā kā uzņēmumi, kas iegādājas pārrobežu mazākuma kapitāldaļas, var gūt labumu no strīdīgā pasākuma, lai gan tos neietekmē apgalvotie uzņēmumu apvienošanās šķēršļi, uz kuriem atsaucas apelācijas sūdzības iesniedzēja, nevar apgalvot, ka šo šķēršļu dēļ attiecīgā pasākuma labuma saņēmēji būtu juridiskā un faktiskā situācijā, kas atšķirtos no to uzņēmumu situācijas, uz kuriem attiecas normālais nodokļu režīms.
- 75 Ņemot vērā šos apsvērumus, ir jāsecina, ka, neraugoties uz tiesību kļūdu, ko Vispārējā tiesa ir pieļāvusi, strīdīgajā lēmumā ietverto pamatojumu, kurš attiecas uz atsaucē sistēmas mērķa noteikšanu, aizstādama ar savējo, otrā apelācijas sūdzības pamata pirmā daļa ir jānoraida kā nepamatota.

Par otrā apelācijas sūdzības pamata otro daļu

– Lietas dalībnieku argumenti

- 76 Apelācijas sūdzības iesniedzēja apgalvo, ka Vispārējā tiesa ir kļūdaini noraidījusi iespēju strīdīgo pasākumu uzskatīt par autonomu atsaucē sistēmu, tostarp atsaucoties uz ģenerālvokāta Ž. P. Vornera [*J. P. Warner*] secinājumiem lietā Itālija/Komisija (173/73, turpmāk tekstā – “ģenerālvokāta Vornera secinājumi”, EU:C:1974:52, 728. lpp.). Proti, pretēji tam, ko Vispārējā tiesa nospriedusi pārsūdzētā sprieduma 124. punktā, strīdīgā pasākuma mērķis neesot atrisināt konkrētu problēmu kādā noteiktā rūpniecības nozarē, bet tas esot piemērojams visiem uzņēmumiem, kuri ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāji.
- 77 Turklāt Vispārējā tiesa esot pieļāvusi kļūdu, ciktāl tā neatzina strīdīgo pasākumu par vispārēja rakstura pasākumu, kurš paredzēts, lai piedāvātu ekonomikas dalībniekiem praktisku risinājumu, kas pielīdzina starptautisko darījumu nodokļu režīmu Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 89. panta 3. punktā un 11. panta 4. punktā paredzētajam nodokļu režīmam attiecībā uz iekšzemes darījumiem, lai uzņēmumi pieņemtu lēmumus par ieguldījumiem, pamatojoties uz ekonomiskiem, nevis fiskāliem kritērijiem. Proti, šis pasākums acīmredzami esot vispārējas ekonomiskas politikas pasākums, kura mērķis ir aizsargāt nodokļu neitralitātes principu. Pakārtoti apelācijas sūdzības iesniedzēja apgalvo, ka šis pasākums ir attaisnots ar nodokļu sistēmas loģiku, ņemot vērā nodokļu neitralitātes principu.

78 Komisija lūdz noraidīt otrā pamata otro daļu. Pirmkārt, tā norāda uz šīs daļas nepieņemamību, jo ar to tiekot izvirzīts iebildums, kas netika izvirzīts apelācijas sūdzības iesniedzējas celtajā prasībā Vispārējā tiesā. Otrkārt, Komisija uzskata, ka šī pamata daļa katrā ziņā ir nepamatota. Pretēji tam, ko apgalvo apelācijas sūdzības iesniedzēja, strīdīgais pasākums nenodrošinot nodokļu neitralitāti, jo kapitāldaļu iegādes ārvalstu uzņēmumos gadījumā ar to esot paredzēti labvēlīgāki nemateriālās vērtības norakstīšanas nosacījumi nekā gadījumā, ja kapitāldaļas tiek iegādātas iekšzemes uzņēmumos. Proti, pirmajā minētajā gadījumā nemateriālās vērtības norakstīšana esot pakārtota vienīgi nosacījumam par 5 % iegādi no iegādātā uzņēmuma kapitāla, savukārt otrajā gadījumā ir pieprasīta arī uzņēmumu apvienošana.

– Tiesas vērtējums

79 Vispirms ir jānoraida iebilde par nepieņemamību, ko Komisija ir izvirzījusi attiecībā uz otrā pamata otro daļu. Proti, kā izriet no šī sprieduma 39. punktā atgādinātās judikatūras, lietas dalībnieks ir tiesīgs izvirzīt pamatus un argumentus, kuri radušies no paša pārsūdzētā sprieduma un kuru mērķis ir kritizēt tā pamatotību no tiesību viedokļa. Līdz ar to apelācijas sūdzības iesniedzēja var apstrīdēt Vispārējās tiesas konstatējumus neatkarīgi no apstākļa, ka pirmajā instancē tā nebija izvirzījusi argumentus, lai strīdīgo lēmumu apstrīdētu konkrēti šajā jautājumā.

80 Runājot par apelācijas sūdzības iesniedzējas izvirzītās argumentācijas pamatotību, ir jākonstatē, ka Vispārējā tiesa ir izslēgusi, ka strīdīgais pasākums pats par sevi varētu veidot autonomu atsaucē sistēmu. It īpaši pēc tam, kad Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 113.–119. punktā bija atgādinājusi nosacījumus, lai nodokļu pasākums varētu veidot savu atsaucē ietvaru, tā minētā sprieduma 120. punktā konstatēja, ka šis pasākums ir vienīgi plašāka nodokļa, t.i., uzņēmumu ienākuma nodokļa, īpaša piemērošanas kārtība un ka ar to tāpat netiek ieviests skaidri norobežojams nodokļu režīms.

81 Šajā ziņā Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 121. punktā pamatoti norādīja, ka ar minēto pasākumu, kā to bija apgalvojusi Komisija strīdīgā lēmuma 124. apsvērumā, netika ieviests pilnīgi patstāvīgs jauns vispārējs 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 nelabvēlīgas sekas, kādas, iegādājoties kapitāldaļas sabiedrībās nerezidentēs, izrietētu no vispārējā noteikuma piemērošanas.

82 Līdz ar to no pārsūdzētā sprieduma izriet, ka, lai pamatotu savu secinājumu, ka atsaucē sistēma nevarēja aprobežoties tikai ar strīdīgo pasākumu, Vispārējā tiesa nav balstījies uz to apstākli vien, ka šis pasākums – līdzīgi pasākumam, kas aplūkots lietā, kurā taisīti ģenerāladvokāta Vornera secinājumi, – bija vērsts uz noteikta mērķa sasniegšanu un tādējādi uz konkrētas problēmas atrisināšanu. No tā izriet, ka apelācijas sūdzības iesniedzējas izvirzītie argumenti, kuru mērķis, pirmkārt, ir apstrīdēt šī gadījuma pielīdzināšanu gadījumam, par ko tika sniegti ģenerāladvokāta Vornera secinājumi, un, otrkārt, pierādīt, ka strīdīgā pasākuma mērķis ir nodokļu neitralitātes principa aizsardzība, nevis konkrētas problēmas risināšana, neļauj atspēkot Vispārējās tiesas izmantoto argumentāciju un tāpat nav iedarbīgi.

83 Katrā ziņā ir jāatgādina, ka tas vien, ka strīdīgajam pasākumam ir vispārējs raksturs tādā ziņā, ka no tā *a priori* var gūt labumu visi uzņēmumi, kas ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāji, neizslēdz, ka tas var būt selektīvs. Proti, kā Tiesa jau ir nospriedusi, attiecībā uz tādu valsts pasākumu, ar ko tiek piešķirta vispārpiemērojama nodokļu priekšrocība, kāds ir strīdīgais pasākums, selektivitātes nosacījums ir izpildīts, tiklīdz Komisija spēj pierādīt, ka šis pasākums ir

atkāpe no attiecīgajā dalībvalstī piemērojamā vispārējā jeb “normālā” nodokļu režīma tādējādi, ka tā konkrēto seku dēļ ar to tiek ieviesta diferencēta attieksme starp subjektiem, lai gan subjekti, kuri saņem nodokļu priekšrocību, un subjekti, kuri no tās ir izslēgti, atrodas – no minētā vispārējā režīma mērķa skatpunkta – faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā (spriedums *WDFG*, 67. punkts).

- 84 Ņemot vērā visus šos apsvērumus, otrā apelācijas sūdzības pamata otrā daļa ir jānoraida kā neiedarbīga un katrā ziņā kā nepamatota.

Par otrā apelācijas sūdzības pamata trešo daļu

– Lietas dalībnieku argumenti

- 85 Apelācijas sūdzības iesniedzēja apgalvo, ka, pat ja pieņemtu, ka atsaucēs sistēma ir tikusi pareizi definēta, Vispārējā tiesa, pārsūdzētā sprieduma 134. punktā secinādama, ka ar strīdīgo pasākumu tika ieviests izņēmums no valsts vispārējās sistēmas kā atsaucēs sistēmas, ir pieļāvusi kļūdu vērtējumā. Proti, nekas neļaujot nonākt pie šāda secinājuma, jo uzņēmumi, kuri iegādājas kapitāldaļas ārvalstīs, un uzņēmumi, kuri iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās rezidentēs, nav salīdzināmā juridiskā un faktiskā situācijā tādēļ, ka pastāvot pārrobežu apvienošanās šķēršļi.
- 86 Komisija lūdz noraidīt otrā pamata trešo daļu. Pirmkārt, tā norāda uz šīs daļas nepieņemamību, jo ar to tiekot izvirzīts iebildums, kas netika izvirzīts apelācijas sūdzības iesniedzējas celtajā prasībā Vispārējā tiesā. Otrkārt, Komisija uzskata, ka šī pamata daļa katrā ziņā ir nepamatota.

– Tiesas vērtējums

- 87 Vispirms ir jānoraida iebilde par nepieņemamību, ko Komisija ir izvirzījusi pret otrā pamata trešo daļu. Proti, kā izriet no šī sprieduma 39. punktā atgādinātās judikatūras, lietas dalībnieks ir tiesīgs izvirzīt pamatus un argumentus, kuri ir radušies no paša pārsūdzētā sprieduma un kuru mērķis ir kritizēt tā pamatotību no tiesību viedokļa. Līdz ar to apelācijas sūdzības iesniedzēja var apstrīdēt Vispārējās tiesas konstatējumus neatkarīgi no apstākļa, ka pirmajā instancē tā nebija izvirzījusi argumentus, lai strīdīgo lēmumu apstrīdētu konkrēti šajā jautājumā.
- 88 Attiecībā uz apelācijas sūdzības iesniedzējas argumentācijas pamatotību ir jānorāda: tēzi, ka, izvērtējot salīdzināmību starp uzņēmumiem, kuri iegādājas kapitāldaļas Spānijā reģistrētās sabiedrībās, un uzņēmumiem, kuri iegādājas kapitāldaļas ārvalstu sabiedrībās, nozīme būtu iespējamajai pārrobežu apvienošanās šķēršļu esamībai, Vispārējā tiesa noraidīja, pamatojoties uz pārsūdzētā sprieduma 128.–133. punktā izklāstītajiem apsvērumiem.
- 89 Šajā ziņā Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 128.–130. punktā pamatoti ir uzsvērusi, ka salīdzināšanā, kas veicama selektivitātes analīzes otrajā posmā, ir jāņem vērā nevis attiecīgā pasākuma mērķis, bet gan attiecīgajā dalībvalstī piemērojamās vispārējās jeb normālās nodokļu sistēmas mērķis. Tāpat Vispārējā tiesa nav pieļāvusi kļūdu, pārsūdzētā sprieduma 130.–133. punktā norādīdama – tā kā iespējamai pārrobežu apvienošanās šķēršļu esamībai nav saistības ar atsaucēs sistēmas mērķi un tā drīzāk attiecas uz strīdīgā pasākuma mērķi, šai šķēršļu esamībai nav nozīmes selektivitātes analīzes metodes otrā posma izvērtēšanas stadijā.

- 90 Tomēr ir jākonstatē, ka otrā apelācijas sūdzības pamata trešā daļa nemaz neattiecas uz šiem pārsūdzētā sprieduma motīviem, bet ar to vienīgi tiek apstrīdēts minētā sprieduma 134. punkts, kurā Vispārējā tiesa “papildus” secināja, ka Komisija pamatoti ir uzskatījusi, ka ar strīdīgo pasākumu tika ieviesta atkāpe no normālā jeb atsauces režīma.
- 91 Tā kā apelācijas sūdzības iesniedzējas argumentācija tādējādi ir vērsta pret pārsūdzētā sprieduma motīvu, kurš ir sniegts tikai pilnības labad, tā ir jāatzīst par neiedarbīgu. Proti, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru apelācijas tiesvedībā pamats, kas vērsts pret attiecīgā sprieduma motīvu, kurš ir sniegts tikai pilnības labad, gadījumā, ja šī sprieduma rezolutīvā daļa ir juridiski pietiekami pamatota ar citiem motīviem, ir neiedarbīgs un tādēļ noraidāms (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 29. marts, *Anheuser-Busch/Budějovický Budvar*, C-96/09 P, EU:C:2011:189, 211. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 92 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, otrā apelācijas sūdzības pamata trešā daļa tāpat ir jānoraida kā neiedarbīga.

Par otrā apelācijas sūdzības pamata ceturto daļu

– Lietas dalībnieku argumenti

- 93 Ar otrā apelācijas sūdzības pamata ceturto daļu apelācijas sūdzības iesniedzēja apstrīd pārsūdzētā sprieduma 155. punktu, kurā Vispārējā tiesa, noslēdzot minētā sprieduma 147.–154. punktā veikto analīzi, secināja, ka nav pierādīts, ka no strīdīgā pasākuma izrietošo priekšrocību saņemtu uzņēmumi, kas cieš no atšķirīgās attieksmes, kuras novēršana ir šī pasākuma mērķis, un ka tādējādi nav pierādīta minētā pasākuma “neitralizējošā ietekme”. Apelācijas sūdzības iesniedzējas skatījumā, ja nebūtu korekcijas, kas tiekot veikta ar minēto pasākumu, tiktu pārkāpts nodokļu neitralitātes princips, jo turpinātu pastāvēt situācijas, kurās šķēršļi iegādei ārvalstu sabiedrībās liegtu norakstīt nemateriālo vērtību ar tādiem pašiem nosacījumiem kā tie, kas ir piemērojami kapitāldaļu iegādei sabiedrībās rezidentēs. Attiecībā uz šķēršļu esamību apvienošanai ar ASV un Peru sabiedrībām apelācijas sūdzības iesniedzēja atsaucas uz elementiem, kuri jau ir izvirzīti tās prasības pieteikumā Vispārējā tiesā. Runājot par pārsūdzētā sprieduma 154. punktā izdarīto Vispārējās tiesas konstatējumu, saskaņā ar kuru Spānijas Karaliste nav pierādījusi, “ka uzņēmumi, kuri vēlas veikt pārrobežu apvienošanu, bet kuri to nevar izdarīt it īpaši apvienošanās juridisko šķēršļu dēļ, parasti iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās nerezidentēs vai vismaz patur jau tiem piederošās kapitāldaļas”, apelācijas sūdzības iesniedzēja apgalvo, ka šāds kritērijs, kurš strīdīgajā lēmumā nav minēts, liecina par to, ka Vispārējā tiesa ir atkal aizstājusi minētā lēmuma pamatojumu ar savējo.
- 94 Komisija lūdz noraidīt otrā pamata ceturto daļu. Pirmkārt, tā norāda uz šīs daļas nepieņemamību, jo ar to tiek izvirzīts iebildums, kas netika izvirzīts apelācijas sūdzības iesniedzējas celtajā prasībā Vispārējā tiesā. Otrkārt, Komisija uzskata, ka šī pamata daļa katrā ziņā ir nepamatota.

– Tiesas vērtējums

- 95 Vispirms ir jānoraida iebilde par nepieņemamību, ko Komisija ir izvirzījusi pret otrā apelācijas sūdzības pamata ceturto daļu. Proti, kā izriet no šī sprieduma 39. punktā atgādinātās judikatūras, lietas dalībnieks ir tiesīgs izvirzīt pamatus un argumentus, kuri ir radušies no paša pārsūdzētā sprieduma un kuru mērķis ir kritizēt tā pamatotību no tiesību viedokļa. Līdz ar to apelācijas

sūdzības iesniedzēja var apstrīdēt Vispārējās tiesas konstatējumus neatkarīgi no apstākļa, ka pirmajā instancē tā nebija izvirzījusi argumentus, lai strīdīgo lēmumu apstrīdētu konkrēti šajā jautājumā.

- 96 Runājot par šīs pamata daļas – kas attiecas uz selektivitātes pārbaudes trešo posmu, kuru Vispārējā tiesa ir veikusi pārsūdzētā sprieduma 135.–169. punktā, – pamatotību, ar to Vispārējai tiesai tiek pārņemts, ka tā neesot ņēmusi vērā faktu, ka strīdīgā pasākuma mērķis ir nodrošināt nodokļu neitralitātes principa ievērošanu.
- 97 Šajā ziņā Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 139. punktā norādīja, ka Spānijas Karaliste varēja lietderīgi balstīties uz nodokļu neitralitātes principu, lai attaisnotu diferenciāciju, kas ieviesta ar strīdīgo pasākumu starp kapitāldaļu iegādi sabiedrībās rezidentēs un kapitāldaļu iegādi sabiedrībās nerezidentēs.
- 98 Vispārējā tiesa tomēr uzskatīja, ka no lietas materiāliem neizriet, ka ar strīdīgo pasākumu ieviestā atkāpe būtu attaisnota no nodokļu neitralitātes principa skatpunkta, divu autonomu iemeslu dēļ, kas izklāstīti pārsūdzētā sprieduma 145.–165. punktā.
- 99 Pirmkārt, Vispārējā tiesa, pamatojoties uz konstatējumu, ka strīdīgais pasākums ir noteikti balstīts uz pārsūdzētā sprieduma 149. punktā atgādināto premisu, saskaņā ar kuru uzņēmumi, kas vēlas veikt pārrobežu apvienošanās, bet kas to nevar izdarīt apvienošanās šķēršļu dēļ, parasti iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās nerezidentēs vai vismaz saglabā jau tiem piederošās kapitāldaļas, secināja, ka Spānijas Karaliste, kurai bija jāattaisno ar strīdīgo pasākumu ieviestā atkāpe no atsaucēs sistēmas, nav pierādījusi šādas premissas pamatotību. Pārsūdzētā sprieduma 152.–154. punktā Vispārējā tiesa būtībā uzskatīja, ka, tā kā kapitāldaļu iegāde ir darījums, kas nošķirts no apvienošanās un neveido tās alternatīvu, strīdīgais pasākums faktiski rada priekšrocības uzņēmumiem, kuri vēlas ieguldīt ārvalstu sabiedrībās, bet kuru mērķis nav obligāti veikt uzņēmumu apvienošanās, proti, uzņēmumiem, kas atšķiras no tiem, kuri saskaņā ar Spānijas Karalistes apgalvojumiem ciestu no nemateriālās vērtības norakstīšanas vispārējo noteikumu nelabvēlīgajām sekām. Vispārējā tiesa minētā sprieduma 155. punktā līdz ar to secināja, ka strīdīgā pasākuma “neitralizējošā ietekme” nav pierādīta.
- 100 Otrkārt, pārsūdzētā sprieduma 157.–165. punktā Vispārējā tiesa norādīja, ka, pat ja pieņemtu, ka strīdīgā pasākuma sekas būtu tādas, ka tiktu neitralizētas šķietami nelabvēlīgās normālā režīma sekas, kas saistītas ar pārrobežu apvienošanās šķēršļu esamību, tas būtu nesamērīgs un tātd neattaisnots.
- 101 Tā kā apelācijas sūdzības iesniedzējas otrā apelācijas sūdzības pamata ceturtajā daļā izvirzītie argumenti neattiecas uz apsvērumiem, kas tika izmantoti otrā motīva ietvaros, kura dēļ Vispārējā tiesa secināja, ka Komisija nav pieļāvusi kļūdu, kad tā konstatēja, ka Spānijas Karaliste nav attaisnojusi ar strīdīgo pasākumu ieviesto diferenciāciju, tie nevar izraisīt pārsūdzētā sprieduma atcelšanu. Proti, kā atgādināts šī sprieduma 91. punktā, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru apelācijas tiesvedībā pamats, kas ir vērsts pret pārsūdzētā sprieduma motīvu, kurš sniegts tikai pilnības labad, gadījumā, ja šī sprieduma rezolutīvā daļa ir juridiski pietiekami pamatota ar citiem motīviem, ir neiedarbīgs un tādēļ noraidāms.
- 102 Argumentācijai, saskaņā ar kuru Vispārējā tiesa esot aizstājusi pamatojumu, pārsūdzētā sprieduma 154. punktā atsaukdams uz apsvērumiem, kas nav ietverti strīdīgajā lēmumā, arī nevar piekrist. Lai gan ir taisnība, ka Vispārējās tiesas argumentācija nav formulēta tādā pašā veidā kā strīdīgajā lēmumā ietvertā, tā tomēr atbilst minētā lēmuma *ratio decidendi* un pieejai, kuru

izmantojusi Komisija, lai secinātu, ka strīdīgais pasākums nav saskaņots un nav samērīgs ar apgalvoto mērķi neitralizēt normālā nemateriālās vērtības norakstīšanas režīma nelabvēlīgās sekas, kas rodas tiem uzņēmumiem, kuri iegādājās kapitāldaļas ārvalstu sabiedrībās un kuriem nav iespējams veikt pārrobežu apvienošanas.

- 103 Nemot vērā šos apsvērumus, otrā apelācijas sūdzības pamata ceturtā daļa ir jānoraida kā neiedarbīga un tāpat šis pamats kopumā ir noraidāms.
- 104 No visa iepriekš izklāstītā izriet, ka šī apelācijas sūdzība ir jānoraida.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 105 Atbilstoši Tiesas Reglamenta 184. panta 2. punktam, ja apelācijas sūdzība nav pamatota, Tiesa lemj par tiesāšanās izdevumiem. Atbilstoši šī reglamenta 138. panta 1. punktam, kas piemērojams apelācijas tiesvedībā, pamatojoties uz šī paša reglamenta 184. panta 1. punktu, lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs.
- 106 Konkrētajā lietā, tā kā Komisija ir lūgusi piespriež apelācijas sūdzības iesniedzējai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un tā kā tai spriedums ir nelabvēlīgs, ir jāpiespriež apelācijas sūdzības iesniedzējai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, kas saistīti ar šo apelācijas sūdzību un ar tiesvedību Vispārējā tiesā.
- 107 Atbilstoši Reglamenta 140. panta 1. punktam, kurš saskaņā ar šī paša reglamenta 184. panta 1. punktu ir piemērojams apelācijas tiesvedībā, dalībvalstis, kas ir iestājušās lietā, sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas. Līdz ar to Vācijas Federatīvā Republika – persona, kas ir iestājusies lietā Vispārējā tiesā un piedalījusies tiesvedībā Tiesā, – savus tiesāšanās izdevumus sedz pati.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

- 1) Apelācijas sūdzību noraidīt.**
- 2) *Sigma Alimentos Exterior SL* atlīdzina tiesāšanās izdevumus.**
- 3) Vācijas Federatīvā Republika sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.**

[Paraksti]