



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

Apvienotajās lietās C-53/19 P un C-65/19 P

par divām apelācijas sūdzībām atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas statūtu 56. pantam, ko 2019. gada 25. un 29. janvārī iesniedza

Banco Santander SA, Santander [Santander] (Spānija),

Santusa Holding SL, Boadilja del Monte [Boadilla del Monte] (Spānija),

ko pārstāv *J. L. Buendía Sierra, E. Abad Valdenegro, R. Calvo Salinero* un *A. Lamadrid de Pablo, abogados* (C-53/19 P),

Spānijas Karaliste, ko sākotnēji pārstāvēja *A. Rubio González* un *A. Sampol Pucurull*, vēlāk – *S. Centeno Huerta* un *S. Jiménez García*, pārstāvji (C-65/19 P),

apelācijas sūdzības iesniedzējas,

pārējās lietas dalībnieces:

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

atbildētāja pirmajā instancē,

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

Īrija,

personas, kas iestājušās lietā pirmajā instancē,

TIESA (virspalāta)

* Tiesvedības valoda – spāņu.

šādā sastāvā: priekšsēdētājs K. Lēnartss [*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. Likurģs [*C. Lycourgos*], P. Dž. Švirebs [*P. G. Xuereb*] un I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*],

ģenerāladvokāts: Dž. Pitrucella [*G. Pitruzzella*],

sekretāre: L. Karasko Marko [*L. Carrasco Marco*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2020. gada 7. septembra tiesas sēdi,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2021. gada 21. janvāra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Ar apelācijas sūdzību lietā C-53/19 P *Banco Santander SA* (turpmāk tekstā – “*Santander*”) un *Santusa Holding SL* (turpmāk tekstā – “*Santusa*”) lūdz atcelt Eiropas Savienības Vispārējās tiesas 2018. gada 15. novembra spriedumu *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija (T-399/11 RENV, turpmāk tekstā – “pārsūdzētais spriedums”, EU:T:2018:787), ar kuru minētā tiesa noraidīja to 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.
- 2 Ar apelācijas sūdzību lietā C-65/19 P Spānijas Karaliste lūdz atcelt to pašu spriedumu.

I. Tiesvedības priekšvēsture

- 3 Tiesvedības priekšvēsturi, ko Vispārējā tiesa izklāstījusi pārsūdzētā sprieduma 1.–12. punktā, var rezumēt šādi.
- 4 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”).

- 5 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.
- 6 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.; turpmāk tekstā – “2009. gada 28. oktobra lēmums”).
- 7 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.
- 8 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.
- 9 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).

II. Tiesvedība Vispārējā tiesā un pārsūdzētais spriedums

- 10 Ar prasības pieteikumu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2011. gada 29. jūlijā, *Santander* un *Santusa* cēla prasību, lūdzot atcelt strīdīgā lēmuma 1. panta 1. punktu un, pakārtoti, 4. pantu.
- 11 Ar 2014. gada 7. novembra spriedumu *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938) Vispārējā tiesa apmierināja prasību, pamatojoties uz to, ka Komisija bija kļūdaini piemērojusi LESD 107. panta 1. punktā paredzēto selektivitātes nosacījumu. Tāpat Vispārējā tiesa ar 2014. gada 7. novembra spriedumu *Autogrill España*/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939) atcēla 2009. gada 28. oktobra lēmumu.
- 12 Ar pieteikumu, kas Tiesas kancelejā iesniegts 2015. gada 19. janvārī, Komisija iesniedza apelācijas sūdzību par 2014. gada 7. novembra spriedumu *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938). Šī apelācijas sūdzība, kas reģistrēta ar numuru C-21/15 P, tika apvienota ar apelācijas sūdzību, kura bija reģistrēta ar numuru C-20/15 P un kuru Komisija bija iesniegusi par 2014. gada 7. novembra spriedumu *Autogrill España*/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939).
- 13 *Santander* un *Santusa*, ko atbalstīja Vācijas Federatīvā Republika, Īrija un Spānijas Karaliste, lūdza noraidīt apelācijas sūdzību.

- 14 Ar 2016. gada 21. decembra spriedumu Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, turpmāk tekstā – “spriedums WDFG”, EU:C:2016:981) 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.
- 15 Ar Vispārējās tiesas devītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētāja 2017. gada 8. decembra lēmumu pēc lietas dalībnieku uzklaušanās lieta T-219/10 RENV *World Duty Free Group* /Komisija un lieta T-399/11 RENV *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija tika apvienotas tiesvedības mutvārdu daļā saskaņā ar Vispārējās tiesas Reglamenta 68. pantu.
- 16 Ar pārsūdzēto spriedumu Vispārējā tiesa noraidīja *Santander* un *Santusa* prasību.
- 17 Tā noraidīja šo sabiedrību izvirzītos trīs pamatus, no kuriem pirmais attiecās uz strīdīgā pasākuma selektivitātes neesamību (pārsūdzētā sprieduma 29.–232. punkts), otrais attiecās uz kļūdu strīdīgā pasākuma labuma saņēmēja identificēšanā (pārsūdzētā sprieduma 233.–254. punkts) un trešais – uz tiesiskās palāvības principa neievērošanu (pārsūdzētā sprieduma 255.–349. punkts).
- 18 Konkrētāk attiecībā uz pirmo prasības pamatu Vispārējā tiesa atgādināja, pirmkārt, 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 78.–90. punkts).
- 19 Otrkārt, Vispārējā tiesa izvērtēja strīdīgo pasākumu atbilstoši pārsūdzētā sprieduma 61. un 62. punktā izklāstītajiem 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.
- 20 Attiecībā uz pirmo posmu Vispārējā tiesa norādīja, ka strīdīgajā lēmumā noteiktais atsauces punkts, proti, “nemateriālās vērtības nodokļu režīms” (pārsūdzētā sprieduma 93. 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, iegrāmatošanu grāmatvedībā un šai vērtībai piemērojamo nodokļu režīmu (pārsūdzētā sprieduma 117.–123. punkts). Tādējādi Vispārējā tiesa noraidīja tēzi, ka strīdīgais pasākums veido autonomu atsauces sistēmu (pārsūdzētā sprieduma 127.–141. punkts), un līdz ar to noraidīja iebildumu par pārrobežu apvienošanās šķēršļu esamību (pārsūdzētā sprieduma 122., 139. un 142. punkts).
- 21 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 143.–165. punkts).

- 22 Attiecībā uz trešo posmu Vispārējā tiesa uzsvēra, ka neviens no šajā lietā konkrēti izvirzītajiem argumentiem neļauj attaisnot ar šo pasākumu noteikto atkāpi un tātad konstatēto atšķirīgo attieksmi (pārsūdzētā sprieduma 166.–231. punkts).

III. Lietas dalībnieku prasījumi un tiesvedība Tiesā

- 23 Savā apelācijas sūdzībā *Santander* un *Santusa* (lieta C-53/19 P) lūdz Tiesu:
- atcelt pārsūdzēto spriedumu;
 - apmierināt to atcelšanas prasību un galīgi atcelt strīdīgo lēmumu; un
 - piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanas izdevumus.
- 24 Spānijas Karaliste savā apelācijas sūdzībā (lieta C-65/19 P) lūdz Tiesu:
- atcelt pārsūdzēto spriedumu;
 - atcelt strīdīgā lēmuma 1. panta 1. punktu, ciktāl strīdīgais pasākums tajā ir kvalificēts kā valsts atbalsts; un
 - piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanas izdevumus.
- 25 Vācijas Federatīvā Republika lūdz Tiesu apmierināt apelācijas sūdzības.
- 26 Komisijas prasījumi Tiesai ir šādi:
- noraidīt apelācijas sūdzības un
 - piespriest apelācijas sūdzības iesniedzējam atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.
- 27 Ar 2019. gada 22. marta un 2020. gada 2. jūnija lēmumiem lietas C-53/19 P un C-65/19 P tika apvienotas attiecīgi rakstveida procesā, kā arī mutvārdu procesā un sprieduma taisīšanai.

IV. Par apelācijas sūdzībām

- 28 Savu attiecīgo apelācijas sūdzību pamatojumam *Santander* un *Santusa*, kā arī Spānijas Karaliste (turpmāk tekstā kopā – “apelācijas sūdzības iesniedzējas”) izvirza vienu vienīgu pamatu, kas attiecas uz LESD 107. panta 1. punkta pārkāpumu saistībā ar selektivitātes nosacījumu. Tās būtībā pārmet Vispārējai tiesai, ka tā ir pieļāvusi dažas tiesību kļūdas, piemērodama trīs posmu analīzes metodi saistībā ar nodokļu pasākumu selektivitāti, kā šī metode ir nostiprināta Tiesas pastāvīgajā judikatūrā.

- 29 Vācijas Federatīvā Republika būtībā pievienojas apelācijas sūdzības iesniedzēju 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.
- 30 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).
- 31 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).
- 32 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 šīm apelācijas sūdzībām 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).
- 33 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).
- 34 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).
- 35 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).

- 36 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).
- 37 Tieši šo apsvērumu gaismā ir jāizvērtē apelācijas sūdzības iesniedzēju attiecīgi izvirzītā vienīgā pamata dažādās daļas.
- 38 Vienīgais *Santander* un *Santusa* izvirzītais apelācijas sūdzības pamats ir iedalīts sešās daļās, kas būtībā attiecas, pirmkārt, uz atsaucē sistēmas definīciju, otrkārt, uz šīs sistēmas mērķa noteikšanu, pamatojoties uz kuru ir jāveic salīdzināšana otrajā selektivitātes analīzes posmā, treškārt, pierādīšanas pienākuma sadalījumu, ceturtkārt, samērīguma principa ievērošanu, piektkārt, cēloņsakarības esamību starp neiespējamību veikt apvienošanas ārvalstīs un kapitāldaļu iegādi ārvalstīs un, sestkārt, strīdīgā pasākuma dalāmības analīzi atbilstoši kontroles procentuālajam apjomam.
- 39 Savukārt vienīgais Spānijas Karalistes izvirzītais apelācijas sūdzības pamats sastāv no četrām daļām. Šīs daļas attiecas, pirmkārt, uz atsaucē sistēmas noteikšanu, otrkārt, uz apsvērumu, saskaņā ar kuru finanšu nemateriālajai vērtībai piemērojamais nodokļu režīms nevar būt vispārēja rakstura pasākums vai autonoma atsaucē sistēma, treškārt, uz šīs atsaucē sistēmas mērķa noteikšanu un situāciju salīdzināšanu, kas prasīta spriedumā *WDFG*, un, ceturtkārt, uz šajā lietā noteikto pierādīšanas pienākuma sadalījumu attiecībā uz minētās atsaucē sistēmas elementiem.
- 40 Tā kā iebildumi, kas formulēti *Santander* un *Santusa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmajā līdz ceturtajā daļā, un iebildumi, kas izvirzīti, lai pamatotu Spānijas Karalistes vienīgā apelācijas sūdzības pamata četras daļas, sakrīt vai lielā mērā pārklājas, tie tiks izskatīti kopā.

A. Par *Santander* un *Santusa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmo daļu, kā arī par Spānijas Karalistes vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmo un otro daļu – kļūdām, kas esot pieļautas, nosakot atsaucē sistēmu

1. Lietas dalībnieku argumenti

- 41 *Santander* un *Santusa* apgalvo, ka Vispārējā tiesa ir pieļāvusi vairākas kļūdas atsaucē sistēmas noteikšanā.
- 42 Vispirms, Vispārējā tiesa esot izmantojusi atsaucē sistēmu, kas atšķiras no strīdīgajā lēmumā definētās, jo tā esot aprakstījusi šī lēmuma atsaucē sistēmu kā “nemateriālās vērtības nodokļu režīmu”, nevis attiecinājusi šo atsaucē punktu “vienīgi uz finanšu nemateriālās vērtības nodokļu režīmu” (pārsūdzētā sprieduma 93. un 141. punkts). *Santander* un *Santusa* ieskatā, šie divi “izteicieni” ir saistīti ar pieejām, kas būtiski atšķiras savā starpā. *Santander* un *Santusa* uzskata, ka, aizstājot strīdīgā lēmuma pamatojumu ar savējo un aizpildot robu strīdīgā lēmuma motīvu daļā ar savu pamatojumu, Vispārējā tiesa ir pieļāvusi tiesību kļūdu, kas var būt pamats pārsūdzētā sprieduma atcelšanai.

- 43 Tālāk, Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 127.–141. punktā ietvertās analīzes beigās nepamatoti esot izslēgusi ideju, ka strīdīgais pasākums varētu veidot autonomu atsaucē sistēmu. Šajā ziņā Vispārējā tiesa ne tikai esot aizstājusi strīdīgajā lēmumā ietverto argumentāciju ar savējo, jo tas bija balstīts vienīgi uz pārrobežu apvienošanās šķēršļu neesamību, bet tā turklāt esot veikusi juridiski kļūdainu vērtējumu. Proti, atbilstoši Vispārējās tiesas argumentācijai atsaucē sistēmas definīcija esot padarīta atkarīga no izmantotās regulējuma metodes.
- 44 Visbeidzot, katrā ziņā atsaucē sistēma, ko Vispārējā tiesa izmantojusi pārsūdzētajā spriedumā, esot tikusi definēta patvaļīgi un esot radījusi sajaukšanu starp izņēmumu un vispārēju noteikumu. It īpaši nevarot saprast, kādu iemeslu dēļ Vispārējā tiesa ir nospriedusi, ka izvirzītais mērķis bija tikai “nodrošināt zināmu saskaņu starp nemateriālās vērtības nodokļu režīmu un tās iegrāmatošanu grāmatvedībā” (pārsūdzētā sprieduma 122. punkts). Vispārējā tiesa turklāt neesot paskaidrojusi, kādēļ tā norādīja, ka tāda noteikuma neesamība, kas liegtu norakstīt finanšu nemateriālo vērtību iekšzemē veiktās kapitāldaļu iegādes gadījumā, nav nekas cits kā tās definētās plašās atsaucē sistēmas “vispārējais noteikums” (pārsūdzētā sprieduma 136. punkts). Atsaucoties tostarp uz pieeju, kas izmantota lietā, kurā pasludināts 2018. gada 28. jūnija spriedums *Andres (Heitkamp BauHolding maksātnespēja)*/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505), kur Tiesa nosprieda, ka minētajā lietā aplūkoto pasākumu nevar atzīt par izņēmumu no vispārēja noteikuma, *Santander* un *Santusa* uzskata, ka atsaucē sistēma konkrētajā gadījumā tika noteikta reducējoši un ka līdz ar to pārsūdzētais spriedums esot atceļams.
- 45 Spānijas Karaliste arī uzskata, ka Vispārējā tiesa ir pieļāvusi tiesību kļūdas atsaucē sistēmas noteikšanā.
- 46 Pirmām kārtām, Spānijas Karaliste uzsver, ka atsaucē sistēmas noteikšana, kas, pēc tās domām, ir ikvienas selektivitātes analīzes sākumpunkts, ir tiesību jautājums, kas pakļauts Tiesas kontrolei. Runājot konkrētāk par pārsūdzētā sprieduma 93. un 141. punktu, Spānijas Karaliste uzskata, ka Vispārējā tiesa ir balstījusies uz atsaucē sistēmu, kas atšķiras no strīdīgajā lēmumā noteiktās, paredzot plašāku sistēmu, nekā bija izmantojusi Komisija.
- 47 Otrām kārtām, Spānijas Karaliste uzskata, ka pārsūdzētajā spriedumā ir pieļauta arī tiesību kļūda, Vispārējai tiesai secinot, ka finanšu nemateriālās vērtības nodokļu režīms nevar veidot vispārēji piemērojamu pasākumu vai autonomu atsaucē sistēmu. Šajā saistībā šī dalībvalsts skaidri atsaucas uz pārsūdzētā sprieduma 96., 104., 105., 107., 123., 126. un 139.–142. punktu, kuros Vispārējā tiesa esot noraidījusi argumentu, kas balstīts uz pārrobežu apvienošanās šķēršļu esamību, izvirzot motīvus – turklāt nepārliecinošus –, kas nekādi neizriet no strīdīgā lēmuma.
- 48 Šajā ziņā Spānijas Karaliste apgalvo, ka Vispārējās tiesas izmantotās atsaucē sistēmas noteikšana ir kļūdaina četru iemeslu dēļ.
- 49 Pirmkārt, pārsūdzētais spriedums esot balstīts vienkārši uz regulējuma metodi, kas, kā tas izriet no judikatūras, neesot piemērota pieeja, lai noteiktu pasākuma selektivitāti. Tādējādi Vispārējā tiesa esot kļūdaini atzinusi, ka tieši nepieciešamība nodrošināt atbilstošu saskaņotību starp nodokļu tiesību normu un grāmatvedības noteikumu nosaka pasākuma mērķa robežas (pārsūdzētā sprieduma 117., 119. un 122. punkts).
- 50 Otrkārt, Vispārējā tiesa, pamatojoties uz kļūdainu strīdīgā pasākuma mērķa analīzi, kas izklāstīta pārsūdzētā sprieduma 117.–123. punktā, esot arī kļūdaini uzskatījusi, ka aplūkotā finanšu nemateriālās vērtības nodokļu regulējuma mērķis bija atrisināt “konkrētu problēmu”. Pretēji tam, ko secināja Vispārējā tiesa, šajā lietā aplūkoto nodokļu tiesību aktu mērķis esot bijis nevis atrisināt

konkrētu problēmu, bet gan pilnībā īstenot nodokļu neitralitātes principu, nodrošinot, ka lēmumi par ieguldījumiem ir balstīti uz ekonomiskiem apsvērumiem, nevis fiskāliem kritērijiem. Šajā ziņā Vispārējai tiesai esot bijis jāpārbauda, vai strīdīgajā lēmumā Komisija bija pamatoti un saskanīgi noraidījusi Spānijas iestāžu un ieinteresēto personu piedāvāto atsaucē sistēmu, it īpaši ņemot vērā gan faktiskos, gan juridiskos pārrobežu apvienošanās šķēršļus. Šīs pārbaudes laikā tai esot bijis arī jāizvērtē, vai, neraugoties uz skaidrām norādēm, ko Tiesa sniegusi sprieduma WDFG 123. punktā un savā pastāvīgajā judikatūrā, Komisija bija rīkojusies, neievērodama LESD 107. pantā noteiktos kritērijus, jo nav salīdzinājusi faktiskās un juridiskās situācijas no strīdīgā pasākuma mērķa skatpunkta.

- 51 Treškārt, Spānijas Karaliste uzsver, ka strīdīgajam pasākumam – kura mērķis ir ievērot nodokļu neitralitātes principu, kas ir pieejams visām nozarēm un ko var piemērot bez jebkāda pienākuma attiecībā uz minimālo ieguldījumu – nav saistības ar pasākumu, kas bija aplūkots lietā, kurā pasludināts 1974. gada 2. jūlija spriedums Itālija/Komisija (173/73, EU:C:1974:71), kur selektivitātes kritērija pamatā esošo specifiskuma nosacījumu noteica tieši vairāki faktori.
- 52 Ceturtkārt, Spānijas Karaliste uzskata, ka Vispārējās tiesas izvēlēta pieeja nozīmētu, ka būtu jāpārskata secinājumi, ko Tiesa ir izdarījusi attiecībā uz noteiktiem nodokļu pasākumiem, t.i., pasākumiem, kuru mērķis arī bija atrisināt konkrētas problēmas, bet kuri netika atzīti par valsts atbalstu.
- 53 Komisija apstrīd apelācijas sūdzības iesniedzēju argumentus. Tā galvenokārt norāda, ka izvirzītie argumenti būtībā ir nepieņemami, jo Vispārējā tiesā celtajā prasībā nebija ietverts neviens iebildums par tādu kļūdu esamību, kas ietekmētu atsaucē sistēmas noteikšanu. Tādējādi, ja apelācijas sūdzības iesniedzējam apelācijas tiesvedības posmā tiktu atļauts izvirzīt jaunus argumentus, tām tiktu ļauts vērsties Tiesā ar plašāku strīdu nekā Vispārējā tiesā izskatītais. Pakārtoti Komisija apgalvo, ka apelācijas sūdzības iesniedzēju argumentācija nav pamatota. Proti, pretēji tam, ko apgalvo apelācijas sūdzības iesniedzējas, pirmkārt, Vispārējā tiesa esot atsaukusies uz to pašu atsaucē sistēmu, kas ir identificēta strīdīgajā lēmumā, otrkārt, strīdīgo pasākumu nevarot uzskatīt par autonomu atsaucē sistēmu un, treškārt, pārsūdzētajā spriedumā esot sniegts juridiski pietiekams pamatojums.

2. Tiesas vērtējums

a) Par pieņemamību

- 54 Attiecībā uz izvērtējamo apelācijas sūdzības pamata daļu atbalstam izvirzīto argumentu un pierādījumu pieņemamību, kuru Komisija apstrīd tādēļ, ka argumenti, kas izvirzīti, lai pamatotu apelācijas sūdzības iesniedzēju pretenzijas saistībā ar atsaucē sistēmas noteikšanu, esot jauni, ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas Reglamenta 170. panta 1. punktu apelācijas sūdzībā nedrīkst grozīt Vispārējā tiesā izskatītā strīda priekšmetu.
- 55 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).

- 56 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).
- 57 Konkrētajā gadījumā no pārsūdzētā sprieduma 93.–142. punkta izriet, ka Vispārējā tiesa ir izvērtējusi, vai Komisija bija pareizi identificējusi atsaucē nodokļu režīmu selektivitātes analīzes pirmajā posmā. Šajos apstākļos apelācijas sūdzības iesniedzēja apelācijas tiesvedībā var apstrīdēt pārsūdzētā sprieduma motīvus, kas attiecas uz minēto pirmo posmu, neraugoties uz to, ka pirmajā instancē tās nebija izvirzījušas argumentus, kuri būtu konkrēti vērsti uz to, lai strīdīgo lēmumu apstrīdētu šajā jautājumā.
- 58 Turklāt, kā ir norādījis ģenerāladvokāts secinājumu apvienotajās lietās *World Duty Free Group* un Spānija/Komisija (C-51/19 P un C-64/19 P, EU:C:2021:51) 35. punktā, ir jākonstatē, ka apelācijas sūdzības iesniedzēju argumenti ietver precīzu un detalizētu pārsūdzētā sprieduma motīvu daļas kritiku un to mērķis lielā mērā ir apstrīdēt tiesas kontroles, kas veikta Vispārējā tiesā, robežu un īstenošanas veida ievērošanu; šos jautājumus katrā ziņā nevarēja izvirzīt tiesvedībā minētajā tiesā.
- 59 Ņemot vērā šos apsvērumus, *Santander* un *Santusa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmā daļa un Spānijas Karalistes vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmā un otrā daļa ir pieņemamas.

b) Par lietas būtību

- 60 Atsaucē sistēmas noteikšanai ir īpaši liela nozīme nodokļu pasākumu gadījumā, jo pašu ekonomiskās priekšrocības esamību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē var konstatēt, tikai salīdzinot to ar tā saukto “normālo” aplikšanu ar nodokļiem. Tādējādi, lai noteiktu visu to uzņēmumu kopumu, kuri atrodas salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā, iepriekš ir jānosaka tiesiskais režīms, kura mērķa gaismā attiecīgā gadījumā ir jāizvērtē uzņēmumu, kas gūst labumu no attiecīgā pasākuma, faktiskās un juridiskās situācijas salīdzināmība ar to uzņēmumu situāciju, kas šo labumu negūst (spriedumi, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 55. un 60. punkts, kā arī 2018. gada 28. jūnijs, *Andres (Heitkamp BauHolding maksātnešpēja)*/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 88. un 89. punkts).
- 61 Lai novērtētu vispārpiemērojama nodokļu pasākuma selektivitāti, tātad ir svarīgi, lai vispārējais nodokļu režīms vai atsaucē sistēma, kas piemērojama attiecīgajā dalībvalstī, tiktu pareizi identificēta Komisijas lēmumā un pārbaudīta tiesā, kurā tiek apstrīdēta šī identificēšana. Tā kā atsaucē sistēmas noteikšana ir salīdzinošās pārbaudes, kas jāveic atbalsta shēmas selektivitātes vērtējuma kontekstā, sākumpunkts, kļūda, kas pieļauta šajā noteikšanā, noteikti padara kļūdainu visu selektivitātes nosacījuma analīzi (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2018. gada 28. jūnijs, *Andres (Heitkamp BauHolding maksātnešpēja)*/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 107. punkts, un 2021. gada 16. marts, Komisija/Polija, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 46. punkts).
- 62 Šajā kontekstā iesākumā vispirms ir jāprecizē, ka atsaucē sistēmas noteikšanai, kas jāveic uz sacīkstes principu balstītas debātes ar attiecīgo dalībvalsti iznākumā, ir jāizriet no saskaņā ar šīs valsts iekšējām tiesībām piemērojamo tiesību normu satura, savstarpējās saistības un konkrētu seku objektīva izvērtējuma. Šajā ziņā nodokļu pasākuma selektivitāti nevar izvērtēt tādas atsaucē sistēmas gaismā, kuru veidotu daži attiecīgās dalībvalsts iekšējo tiesību noteikumi, kas ir mākslīgi izņemti no plašāka tiesību ietvara (spriedums, 2018. gada 28. jūnijs, *Andres (Heitkamp BauHolding maksātnešpēja)*/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 103. punkts).

- 63 Līdz ar to, kā ģenerālvokāts būtībā ir norādījis secinājumu apvienotajās lietās *World Duty Free Group* un Spānija/Komisija (C-51/19 P un C-64/19 P, EU:C:2021:51) 49. punktā, ja attiecīgais nodokļu pasākums nav nošķirams no attiecīgās dalībvalsts vispārējās nodokļu sistēmas, ir jāatsaucas uz šo sistēmu. Turpretim, ja izrādās, ka šāds pasākums ir skaidri nodalāms no minētās vispārējās sistēmas, nevar izslēgt, ka vērā ņemamā atsaucē sistēma ir šaurāka par šo vispārējo sistēmu vai pat ka tā sakrīt ar pašu pasākumu, ja tas ir noteikts ar normu, kurai piemīt autonoma juridiska loģika, un ārpus šī pasākuma nav iespējams identificēt saskaņīgu normatīvo kopumu.
- 64 Tālāk, tā kā ārpus jomām, kurās Savienības nodokļu tiesības ir saskaņotas, tieši attiecīgā dalībvalsts, īstenojot savas ekskluzīvās kompetences tiešo nodokļu jomā, nosaka nodokļa raksturīgās iezīmes, šīs raksturīgās iezīmes ir jāņem vērā, nosakot atsaucē sistēmu jeb “normālo” nodokļu režīmu, pamatojoties uz kuru ir analizējams selektivitātes nosacījums (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 16. marts, Komisija/Polija, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 38. un 39. punkts).
- 65 Turklāt jāatgādina – tā kā atsaucē sistēma ir jānosaka, balstoties uz saskaņā ar valsts tiesībām piemērojamo normu saturu un savstarpējās saistības objektīvu izvērtējumu, šajā pirmajā selektivitātes pārbaudes posmā nav jāņem vērā mērķi, ko likumdevējs ir vēlējies sasniegt, nosakot izvērtējamo pasākumu. Šajā ziņā Tiesa vairākkārt ir nospriedusi, ka ar valsts ieviešanu pasākuma mērķi nepietiek, lai šis pasākums netiktu kvalificēts par “atbalstu” LESD 107. panta izpratnē, jo šajā tiesību normā nav paredzēta nošķiršana atkarībā no valsts ieviešanu pasākuma iemesliem vai mērķiem, bet šie pasākumi ir definēti, ņemot vērā to sekas (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2008. gada 22. decembris, *British Aggregates*/Komisija, C-487/06 P, EU:C:2008:757, 84. un 85. punkts, kā arī 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 48. punkts).
- 66 Visbeidzot, tiesību normu, kurām būtu jāveido atsaucē sistēma, identificēšana ir jāveic pēc objektīviem kritērijiem, tostarp lai pieļautu tiesas kontroli pār vērtējumiem, uz kuriem šī identificēšana ir balstīta. Komisijai ir jāņem vērā attiecīgās dalībvalsts eventuāli sniegtā informācija un, vispārīgāk, sava pārbaude ir jāveic rūpīgi un sniedzot pietiekamu pamatojumu, lai ļautu veikt pilnīgu tiesas kontroli.
- 67 Šo apsvērumu gaismā ir jāizvērtē to apelācijas sūdzības iesniedzēju argumentu pamatotība, kuri attiecas uz atsaucē sistēmas noteikšanu – kā selektivitātes analīzes pirmo posmu un nepieciešamo premisu. Kā izriet no šī sprieduma 41.–52. punkta, apelācijas sūdzības iesniedzējas būtībā apgalvo, ka Vispārējā tiesa ir pieļāvusi tiesību kļūdas, pirmkārt, aizstājot strīdīgā lēmuma pamatojumu, kas attiecas uz izmantotās atsaucē sistēmas definīciju, otrkārt, izslēdzot tēzi, ka strīdīgo pasākumu pašu par sevi varētu uzskatīt par autonomu atsaucē sistēmu, un šajā ziņā aizstājot pamatojumu un, treškārt, nosakot šo sistēmu patvaļīgi.
- 68 Šie trīs iebildumi ir jāizvērtē secīgi.

1) Par tiesību kļūdas esamību atsaucē sistēmas noteikšanā (“Santander” un “Santusa” vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmās daļas pirmais iebildums un Spānijas Karalistes vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmā daļa)

- 69 *Santander* un *Santusa* ar vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmās daļas pirmo iebildumu un Spānijas Karaliste ar vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmo daļu apgalvo, ka Vispārējā tiesa ir pieļāvusi tiesību kļūdu atsaucē sistēmas noteikšanā, Komisijas strīdīgajā lēmumā identificēto atsaucē sistēmu aizstādama ar savējo. Komisija par atsaucē sistēmu esot norādījusi normas, kuras attiecas uz finanšu nemateriālās vērtības nodokļu režīmu, savukārt Vispārējā tiesa,

pamatojoties uz analīzi, kura būtiski atšķiras no Komisijas veiktās, šajā sistēmā esot iekļāvusi arī “nefinanšu” nemateriālās vērtības nodokļu režīmu. *Santander* un *Santusa*, kā arī Spānijas Karaliste it īpaši norāda uz pārsūdzētā sprieduma 93. un 141. punktu.

- 70 Šajā ziņā 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 tāpat katrā ziņā nevar aizstāt apstrīdētā tiesību akta izdevēja pamatojumu ar savējo (spriedumi, 2000. gada 27. janvāris, *DIR International Film* u.c./Komisija, C-164/98 P, EU:C:2000:48, 38. punkts, kā arī 2020. gada 4. jūnijs, *Ungārija/Komisija*, C-456/18 P, EU:C:2020:421, 70. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 71 Savukārt, izskatot atcelšanas prasību, Vispārējai tiesai var nākties – izņemot gadījumus, kad nepastāv nekādi materiāltiesiski apsvērumi, kas to attaisnotu, – interpretēt apstrīdētā tiesību akta pamatojumu tādā veidā, kas atšķiras no šī tiesību akta izdevēja interpretācijas, vai pat zināmos apstākļos noraidīt akta izdevēja formāli sniegto pamatojumu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2000. gada 27. janvāris, *DIR International Film* u.c./Komisija, C-164/98 P, EU:C:2000:48, 42. punkts, kā arī 2008. gada 22. decembris, *British Aggregates/Komisija*, C-487/06 P, EU:C:2008:757, 142. punkts).
- 72 Konkrētajā lietā, kā izriet no pārsūdzētā sprieduma 68., 93., 124. un 141. punkta, Vispārējā tiesa uzskatīja, ka Komisija, lai novērtētu strīdīgā pasākuma selektivitāti, par atsaucē sistēmu ir izmantojusi “nemateriālās vērtības” nodokļu režīmu. It īpaši pārsūdzētā sprieduma 93. punktā Vispārējā tiesa norādīja, ka Komisija “neattiecināja šo atsaucē punktu vienīgi uz finanšu nemateriālās vērtības nodokļu režīmu”. Kā apelācijas sūdzības iesniedzējas pamatoti apgalvo, Komisija strīdīgā lēmuma 118. apsvērumā bija norādījusi, ka strīdīgā pasākuma novērtēšanas atbilstošo atsaucē ietvaru veido noteikumi, kas attiecas uz “finanšu nemateriālās vērtības” taksāciju.
- 73 Tomēr, lai gan ir taisnība, ka pārsūdzētajā spriedumā lietotā terminoloģija atšķiras no strīdīgajā lēmumā lietotās, tomēr nevar secināt, ka Vispārējā tiesa, šādi rīkodamās, būtu identificējusi tādu atsaucē sistēmu, kas būtiski atšķiras no Komisijas identificētās, vai ka tā būtu balstījusies uz pamatojumu, kas atšķiras no tā, kuru Komisija izmantojusi strīdīgajā lēmumā, lai secinātu, ka nemateriālās vērtības nodokļu režīms ir atsaucē sistēma, kas uzskatāma par atbilstošu šajā lietā.
- 74 Proti, kā norāda Komisija, konkrētās lietas apstākļos nemateriālajai vērtībai piemērojamais režīms ir pilnībā pielīdzināms tam, kas piemērojams finanšu nemateriālajai vērtībai.
- 75 Šajā ziņā, kā Vispārējā tiesa atgādināja pārsūdzētā sprieduma 68. punktā, Komisija strīdīgajā lēmumā, it īpaši atbildot uz Spānijas iestāžu izvirzītajiem argumentiem saistībā ar atsaucē sistēmas identificēšanu, ir skaidri izslēgusi, ka minētajai sistēmai būtu jāattiecas tikai uz tādas nemateriālās vērtības nodokļu režīmu, kura izriet no kapitāldaļu iegādes sabiedrībā, kas iedibināta kādā citā valstī, nevis Spānijā. Tādējādi Vispārējā tiesa uzsvēra, ka – kā tas skaidri izriet no strīdīgā lēmuma 118. apsvēruma – Komisija bija uzskatījusi, ka atbilstošais atsaucē ietvars vai sistēma ir vispārējā Spānijas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma un, konkrētāk, noteikumi par finanšu nemateriālās vērtības aplikšanu ar nodokļiem, kas paredzēti šajā nodokļu režīmā. Tā piebilda, ka Komisija tādējādi apstiprināja 2009. gada 28. oktobra lēmumā noteikto atsaucē sistēmu. Strīdīgā lēmuma 89. apsvēruma Komisija bija norādījusi, ka strīdīgais pasākums ir

jāvērtē, ievērojot uzņēmumu ienākuma nodokļa režīma vispārējos noteikumus, kas piemērojami gadījumos, kad nemateriālas vērtības rašanās izraisa nodokļu priekšrocību. Minētajā lēmumā tā precizēja, ka tās nostāja ir balstīta uz konstatējumu, ka situācijas, kurās varēja tikt norakstīta finanšu nemateriālā vērtība, neaptver visu to nodokļu maksātāju kategoriju, kas atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā.

- 76 Šajā kontekstā ir jānorāda, kā tas izriet no pārsūdzētā sprieduma 69. punkta, ka, lai identificētu atsaucē sistēmu, Vispārējā tiesa tostarp balstījās uz strīdīgā lēmuma 28., 29., 123. un 124. apsvērumā ietvertajiem Komisijas konstatējumiem, saskaņā ar kuriem atsaucē sistēmā nemateriālās vērtības norakstīšana bija paredzēta tikai uzņēmumu apvienošanās gadījumā un tādēļ strīdīgais pasākums – ar kuru tiek pieļauts, ka nemateriālā vērtība, kura būtu tikusi iegrāmatota, ja uzņēmumi būtu apvienojušies, tiek uzrādīta pat gadījumā, ja uzņēmumi neapvienojas, – ir uzskatāms par izņēmumu no šīs atsaucē sistēmas.
- 77 Turklāt, atsaucoties papildus uz strīdīgā lēmuma 124. apsvērumu, Vispārējā tiesa ir balstījusies arī uz Komisijas apsvērumiem, saskaņā ar kuriem, tā kā no vienkāršas kapitāldaļu iegādes izrietošās nemateriālās vērtības norakstīšana bija atļauta vienīgi pārrobežu kapitāldaļu iegādes gadījumā, nevis iekšzemes kapitāldaļu iegādes gadījumā, ar strīdīgo pasākumu tādējādi ir ieviesta atšķirīga attieksme starp iekšzemes darījumiem un pārrobežu darījumiem, kā rezultātā to nevar uzskatīt par pilnīgi patstāvīgu jaunu vispārējo noteikumu.
- 78 No šiem pārsūdzētajā spriedumā minētajiem strīdīgā lēmuma teksta fragmentiem nepārprotami izriet – kā Vispārējā tiesa to ir atzinusi –, ka tad, kad Komisija norādīja, ka atsaucē sistēma ir “noteikumi par finanšu nemateriālajai vērtībai piemērojamo nodokļu režīmu”, tā bija domājusi atsaukties ne tikai uz noteikumiem, kas piemērojami specifiski nemateriālās vērtības norakstīšanai kapitāldaļu iegādes gadījumā, bet arī uz Spānijas uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējā režīma noteikumiem, kuri regulē nemateriālās vērtības norakstīšanu vispārīgi, proti, šiem pēdējiem minētajiem noteikumiem sniedzot atbilstošu novērtēšanas ietvaru attiecībā uz pirmajiem minētajiem noteikumiem.
- 79 No tā izriet, ka pārsūdzētā sprieduma 68., 93., 124. un 141. punktā Vispārējā tiesa vienīgi ir interpretējusi strīdīgo lēmumu, ciktāl tas attiecas uz atsaucē sistēmas definīciju, atbilstoši minētajā lēmumā ietvertajām norādēm, un līdz ar to nav aizstājusi minētā lēmuma pamatojumu šī sprieduma 70. punktā atgādinātās judikatūras izpratnē. Tātad Vispārējā tiesa nav pieļāvusi tiesību kļūdu atsaucē sistēmas noteikšanā.
- 80 Tādēļ *Santander* un *Santusa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmās daļas pirmais iebildums, kā arī Spānijas Karalistes vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmā daļa ir jānoraida kā nepamatoti.

2) Par atteikumu strīdīgo pasākumu atzīt par autonomu atsaucē sistēmu (“Santander” un “Santusa” vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmās daļas otrais iebildums un Spānijas Karalistes vienīgā apelācijas sūdzības pamata otrā daļa)

i) Par pamatojuma aizstāšanas esamību

- 81 Apelācijas sūdzības iesniedzējas pārmet Vispārējai tiesai, ka tā ir aizstājusi strīdīgā lēmuma pamatojumu ar savējo, ciktāl tā esot izslēgusi, ka strīdīgais pasākums pats varētu veidot pilnīgi patstāvīgu atsaucē sistēmu. Proti, būtībā runa ir par to, ka iespējamību, ka strīdīgais pasākums varētu veidot autonomu atsaucē sistēmu, Komisija minētajā lēmumā ir noraidījusi,

pamatodamās vienīgi uz apgalvojumu, ka nepastāv juridiskie šķēršļi attiecībā uz pārrobežu apvienošanās, savukārt Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 128.–141. punktā esot balstījusies uz atšķirīgu argumentāciju.

- 82 Šajā ziņā, kā norādīts šī sprieduma 75. punktā, ir jāatgādina, ka Vispārējā tiesa ir atzinusi, ka no Komisijas viedokļa atsauces sistēma nevarēja aprobežoties tikai ar finanšu nemateriālās vērtības nodokļu režīmu, kas ieviests ar strīdīgo pasākumu, jo labumu no šī pasākuma varēja gūt tikai uzņēmumi, kuri iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās nerezidentēs, un ka, lai izvērtētu diskriminācijas esamību attiecībā pret uzņēmumiem, kuri veica tāda paša veida iegādi, bet sabiedrībās rezidentēs, bija nepieciešams ņemt vērā uzņēmumu ienākuma nodokļa režīma vispārējos noteikumus, kas piemērojami gadījumos, kad nemateriālās vērtības rašanās izraisa nodokļu priekšrocību.
- 83 Līdz ar to nevar secināt, ka Vispārējā tiesa būtu aizstājusi strīdīgā lēmuma pamatojumu, ignorējama faktu, ka Komisija īstenībā esot pamatojusies uz pārrobežu apvienošanās šķēršļu neesamību, lai izslēgtu, ka strīdīgais pasākums varētu veidot atsauces nodokļu sistēmu.
- 84 Lai gan, kā to apgalvo apelācijas sūdzības iesniedzējas, Komisija 2009. gada 28. oktobra lēmuma 93.–96. un 117. apsvērumā patiešām ir atsaukusies uz to, ka it kā nepastāv juridiskie šķēršļi attiecībā uz pārrobežu apvienošanās, tā ar šīm norādēm ir vienīgi paudusi nostāju par apsvērumiem, kurus Spānijas iestādes bija iesniegušas, lai it īpaši apšaubītu ne tikai atsauces sistēmu, kas provizoriski identificēta 2007. gada 10. oktobra lēmumā par formālas izmeklēšanas procedūras uzsākšanu, bet arī salīdzinājuma un attaisnojuma elementus, kas ir paredzami saistībā ar selektivitātes analīzes otro un trešo posmu.
- 85 Tādējādi, kā ģenerālvokāts ir norādījis secinājumā apvienotajās lietās *World Duty Free Group* un *Spānija/Komisija* (C-51/19 P un C-64/19 P, EU:C:2021:51) 65. punktā, pretēji apelācijas sūdzības iesniedzēju apgalvotajam, to, ka strīdīgais pasākums varētu veidot atbilstošu atsauces sistēmu, kura būtu jāņem vērā selektivitātes analīzē, Komisija izslēdza nevis tāpēc, ka neatzina pārrobežu apvienošanās šķēršļu esamību, bet gan tāpēc, ka tā uzskatīja, ka šis pasākums ir jāizvērtē, ņemot vērā plašāku normatīvo kopumu, kas ietver gan noteikumus, kuri ir piemērojami finanšu nemateriālās vērtības norakstīšanai gadījumā, ja kapitāldaļas ir iegādātas sabiedrībās rezidentēs, gan principus, kuri vispārīgi ir piemērojami nemateriālās vērtības norakstīšanai un ar kuriem – Komisijas skatījumā – minētais normatīvais kopums sakrita, paredzot, ka nemateriālo vērtību var norakstīt vienīgi tad, ja līdz ar iegādi notiek uzņēmumu apvienošanās.
- 86 No tā izriet, ka apgalvojums, saskaņā ar kuru Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 128.–141. punktā esot veikusi pamatojuma aizstāšanu, nav pamatots.

ii) Par tiesību kļūdas esamību, Vispārējai tiesai atsakoties strīdīgo pasākumu uzskatīt par autonomu atsauces sistēmu

- 87 Apelācijas sūdzības iesniedzējas pakārtoti apgalvo, ka argumentācijā, kurai Vispārējā tiesa sekoja, lai izslēgtu, ka strīdīgais pasākums varētu veidot autonomu atsauces sistēmu, ir pieļauta tiesību kļūda. Pirmkārt, tās apgalvo, ka šī pasākuma mērķis ir nodrošināt nodokļu neitralitāti attiecībā uz kapitāldaļu iegādi Spānijā un ārvalstīs un ka tādējādi tā mērķi nevar reducēt līdz mērķim atrisināt konkrētu problēmu, kā pārsūdzētā sprieduma 140. punktā to kļūdaini apgalvoja Vispārējā tiesa. Otrkārt, tās apgalvo, ka Vispārējās tiesas argumentācija liek izvērtēt pasākuma selektivitāti atšķirīgi atkarībā no tā, vai valsts likumdevējs ir nolēmis izveidot atsevišķu nodokli vai grozīt vispārējo nodokli, un tārad atkarībā no izmantotās regulējuma metodes.

- 88 Konkrētajā gadījumā ir jānorāda, ka tās argumentācijas mērķis, ko Vispārējā tiesa ir izklāstījusi pārsūdzētā sprieduma 96.–142. punktā, bija atbildēt uz argumentiem, saskaņā ar kuriem, ņemot vērā pārrobežu apvienošanās šķēršļus, par atsaucēs sistēmu Komisijai bija jāizvēlas strīdīgais pasākums.
- 89 Taču, lai gan apelācijas sūdzības iesniedzējas nav formulējušas nekādu kritiku par metodoloģiju, kas piemērojama atsaucēs sistēmas noteikšanai selektivitātes analīzes pirmajā posmā, kurš ir izklāstīts pārsūdzētā sprieduma 96.–109. punktā, tās turpretim kritizē Vispārējās tiesas veiktā vērtējuma turpmāko daļu, kā tā ir formulēta minētā sprieduma 110.–142. punktā.
- 90 Pirmkārt, pārsūdzētā sprieduma 110.–126. punktā izklāstītā argumentācija attiecas uz jautājumu, vai – no Komisijas identificētā normālā režīma mērķa skatpunkta – uzņēmumi, kas iegādājas kapitāldaļas sabiedrības rezidentēs, un uzņēmumi, kas iegādājas kapitāldaļas sabiedrības nerezidentēs, ir salīdzināmā faktiskā un tiesiskā situācijā.
- 91 Šim salīdzināmības novērtējumam tomēr nav tiešas saistības ar atsaucēs sistēmas noteikšanu, kas jāveic selektivitātes analīzes pirmajā posmā, neraugoties uz to, ka pārsūdzētā sprieduma 126. punktā Vispārējā tiesa ir konstatējusi, ka “starp šiem abiem posmiem pastāv saikne vai pat, kā šajā gadījumā, kopēja argumentācija”. Tādējādi argumentācija, ko apelācijas sūdzības iesniedzējas ir izvirzījušas, lai apstrīdētu atsaucēs sistēmas mērķa definīciju, tiks izvērtēta vēlāk, izskatot *Santander* un *Santusa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata otro daļu un Spānijas Karalistes vienīgā apelācijas sūdzības pamata trešo daļu, kura attiecas uz kļūdu, kas esot pieļauta, nosakot mērķi, saistībā ar kuru būtu jāveic salīdzināmības pārbaude.
- 92 Otrkārt, pārsūdzētā sprieduma 127.–142. punktā Vispārējā tiesa pārbaudīja, vai strīdīgais pasākums, ņemot vērā tam raksturīgas iezīmes un tātad neatkarīgi no jebkādas salīdzinošās analīzes, pats par sevi var veidot autonomu atsaucēs sistēmu.
- 93 Šajā ziņā, pirmām kārtām, apelācijas sūdzības iesniedzējas kļūdaini apgalvo, ka Vispārējā tiesa, lai secinātu, ka strīdīgais pasākums ir selektīvs, galvenokārt ir balstījies uz Spānijas likumdevēja izvēlēto regulējuma metodi. Proti, no pārsūdzētā sprieduma izriet, ka Vispārējā tiesa ir balstījies uz šī pasākuma priekšmetu un sekām, nevis vienkārši uz formāliem apsvērumiem. It īpaši Vispārējā tiesa minētā sprieduma 136. punktā norādīja, ka minētais pasākums ir izņēmums no vispārējā noteikuma, saskaņā ar kuru tikai uzņēmumu apvienošanās rezultātā var tikt norakstīta nemateriālā vērtība.
- 94 Ir taisnība – kā pamatoti norāda apelācijas sūdzības iesniedzējas –, ka saskaņā ar judikatūru, lai gan konkrētas regulējuma metodes izmantošana nevar ļaut valsts nodokļu normas jau no paša sākuma izslēgt no kontroles, kas LESD paredzēta valsts atbalstu jomā, tomēr konkrētas regulējuma metodes izmantošana arī nav pietiekama, lai definētu atbilstošu atsaucēs sistēmu selektivitātes nosacījuma analīzes mērķiem, jo citādi valsts iejaukšanās forma izšķirošā veidā prevalētu pār tā sekām. Tādējādi – izmantotā regulējuma metode nevar būt izšķirošs elements atsaucēs sistēmas noteikšanas mērķiem (šajā nozīmē skat. spriedumu *WDFG*, 76. punkts, un spriedumu, 2018. gada 28. jūnijs, *Andres (Heitkamp BauHolding maksātnespēja)*/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 92. punkts).
- 95 Tajā pašā laikā no šīs pašas judikatūras izriet, ka, lai gan izmantotajai regulējuma metodei nav izšķirošas nozīmes nodokļu pasākuma selektivitātes pierādīšanas nolūkam tādējādi, ka ne vienmēr ir nepieciešams, lai tai būtu atkāpes raksturs salīdzinājumā ar vispārējo nodokļu režīmu, tomēr apstāklim, ka tai šāds raksturs piemīt šīs regulējuma metodes izmantošanas dēļ, ir nozīme

- šādam nolūkam, ja no tā izriet, ka tiek nošķirtas divas saimnieciskās darbības subjektu kategorijas un tām *a priori* piemēro atšķirīgu attieksmi, proti, uz dažiem attiecas atkāpes pasākums, savukārt citiem turpina piemērot vispārējo nodokļu režīmu, kaut gan abas šīs kategorijas – no minētā režīma mērķa skatpunkta – atrodas salīdzināmā situācijā (spriedums, 2018. gada 28. jūnijs, *Andres (Heitkamp BauHolding maksātnespēja)*/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 93. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 96 No tā izriet, ka Vispārējai tiesai nevar pārņemt, ka tā, izvērtējot strīdīgā pasākuma selektivitāti, citu apsvērumu vidū ir atzinusi, ka šim pasākumam ir atkāpes raksturs.
- 97 Otrām kārtām, runājot par kritiku, ko apelācijas sūdzības iesniedzējas izteikušas saistībā ar atsauci 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.), Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 136. punktā pamatoti norādīja, ka ar strīdīgo pasākumu, kā to bija apgalvojusi Komisija strīdīgā lēmuma 124. apsvērumā, netiek 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.
- 98 Līdz ar to no pārsūdzētā sprieduma izriet, ka, lai pamatotu savu secinājumu, ka atsaucēs sistēma nevarēja aprobežoties tikai ar strīdīgo pasākumu, Vispārējā tiesa nav balstījusies uz to apstākli vien, ka šis pasākums – līdzīgi pasākumam, kas aplūkots lietā, kurā taisīti ģenerālvokāta Vornera secinājumi, – bija vērsts uz noteikta mērķa sasniegšanu un tādējādi uz konkrētas problēmas atrisināšanu. No tā izriet, ka apelācijas sūdzības iesniedzēju izvirzītie argumenti, kuru mērķis, pirmkārt, ir apstrīdēt šī gadījuma pielīdzināšanu gadījumam, par ko tika sniegti ģenerālvokāta 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 tātad nav iedarbīgi.
- 99 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).
- 100 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, *Santander* un *Santusa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmās daļas otrais iebildums un Spānijas Karalistes vienīgā apelācijas sūdzības pamata otrā daļa ir jānoraida kā neiedarbīgi un katrā ziņā kā nepamatoti.

3) *Par atsauces sistēmas definīcijas patvaļīgu raksturu (“Santander” un “Santusa” vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmās daļas trešais iebildums)*

- 101 Ar vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmās daļas trešo iebildumu *Santander* un *Santusa* apgalvo, pirmkārt, ka Vispārējās tiesas izmantotā atsauces sistēma ir definēta patvaļīgi, jo esot grūti identificēt kritēriju, kas konkrēti ticis izmantots, lai identificētu saskanīgu ietvaru, kurā iekļaujas strīdīgais pasākums. Otrkārt, tās apgalvo, ka Vispārējā tiesa tās definētajā atsauces sistēmā kļūdaini un nepamatoti ir identificējusi to, kas ir uzskatāms par noteikumu, un to, kas ir uzskatāms par izņēmumu. *Santander* un *Santusa* skatījumā, Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 136. punktā ir kļūdaini uzskatījusi, ka noteikums atbilst neiespējamībai norakstīt nemateriālo vērtību, savukārt ar strīdīgo pasākumu ir ieviests izņēmums no šī noteikuma. Tāpat, kā tas bija lietā, kurā pasludināts 2018. gada 28. jūnija spriedums *Andres (Heitkamp BauHolding maksātnespēja)/Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2018:505), Vispārējā tiesa esot sajaukusi noteikumu ar izņēmumu.
- 102 Pirmais apgalvojums, saskaņā ar kuru Vispārējā tiesa esot patvaļīgi definējusi attiecīgo atsauces sistēmu, ir jānoraida, jo, kā izriet no šī sprieduma 75.–78. punkta, Vispārējā tiesa ir juridiski pietiekami pamatojusi argumentāciju, kas konkrētās lietas apstākļos ir ļāvusi atsaukties uz noteikumiem, kuri saskaņā ar Spānijas tiesībām ir piemērojami nemateriālās vērtības nodokļu režīmam, lai noteiktu uzņēmumu ienākuma nodokli, un līdz ar to apstiprināt strīdīgajā lēmumā šajā ziņā ietverto vērtējumu. Proti, ir jāatgādina, ka premisa, ko izmantoja Komisija, ir balstīta uz Vispārējās tiesas apstiprināto konstatējumu, saskaņā ar kuru Spānijas tiesībās nemateriālās vērtības norakstīšana parasti ir pakļauta nosacījumam par uzņēmumu apvienošanās esamību.
- 103 Otrais apgalvojums, saskaņā ar kuru Vispārējā tiesa esot kļūdaini un nepamatoti identificējusi noteikumu un izņēmumu, arī ir noraidāms. Proti, saskaņā ar Vispārējās tiesas izmantoto Spānijas nodokļu tiesību aktu interpretāciju vienīgi uzņēmumu apvienošanās parasti ļauj veikt nemateriālās vērtības norakstīšanu, tostarp gadījumos, kad ir runa par finanšu nemateriālo vērtību, kas izriet no kapitāldaļu iegādes sabiedrībās rezidentēs, saskaņā ar Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 89. panta 3. punktu, redakcijā, kas apstiprināta ar Karaļa leģislatīvo dekrētu 4/2004. Līdz ar to par vispārējo noteikumu, no kura atkāpe ir pieļauta strīdīgajā pasākumā, veido nevis finanšu nemateriālās vērtības nenorakstīšana, bet gan princips, saskaņā ar kuru norakstīšana parasti ir iespējama vienīgi uzņēmumu apvienošanas gadījumā; šo principu Vispārējā tiesa izsecināja no tiesību normām par nemateriālās vērtības nodokļu režīmu uzņēmumu ienākuma nodokļa vajadzībām – gan tiesību normām par nemateriālās vērtības norakstīšanu uzņēmuma iegādes gadījumā, gan tiesību normām par tās finanšu nemateriālās vērtības norakstīšanu, kura rodas no kapitāldaļu iegādes sabiedrībās rezidentēs ar vēlāku apvienošanu.
- 104 Ņemot vērā šos apsvērumus, *Santander* un *Santusa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmās daļas trešais iebildums un tāpat šī pamata pirmā daļa kopumā ir jānoraida kā nepamatoti.

B. Par Santander un Santusa vienīgā apelācijas sūdzības pamata otro daļu un Spānijas Karalistes vienīgā apelācijas sūdzības pamata trešo daļu – kļūdu, kas esot pieļauta, nosakot mērķi, attiecībā uz kuru tiek veikta salīdzināmības pārbaude

1. Lietas dalībnieku argumenti

- 105 *Santander* un *Santusa*, kā arī Spānijas Karaliste attiecīgi sava vienīgā apelācijas sūdzības pamata otrajā un trešajā daļā būtībā apstrīd motīvus, kas iekļauti pārsūdzētā sprieduma 144.–165. punktā, kuros Vispārējā tiesa identificēja atsauces sistēmas mērķi un šī mērķa gaismā salīdzināja to uzņēmumu situāciju, kam piešķirta ar strīdīgo pasākumu ieviestā priekšrocība, ar to uzņēmumu situāciju, kas ir izslēgti no minētā pasākuma.
- 106 *Santander* un *Santusa* apgalvo, pirmkārt, ka Vispārējā tiesa ir pieļāvusi tiesību kļūdu, nosakot mērķi, kas būtu jāņem par pamatu, veicot salīdzinājumu strīdīgā pasākuma selektivitātes analīzes otrajā posmā. Vispārējā tiesa, kas arī šajā ziņā esot atkāpusies no tā, kas bija norādīts strīdīgajā lēmumā, esot nepareizi interpretējusi judikatūru par nodokļu pasākumam piemērojamā mērķa noteikšanu. Pretēji tam, ko liek domāt Vispārējā tiesa, Tiesas judikatūrā neesot pretrunas jautājumā par to, vai uzņēmumu, kas gūst labumu no “attiecīgā pasākuma”, situācija un to uzņēmumu situācija, kuri no tā ir izslēgti, ir jāsālsalīdzina, ņemot vērā šī pasākuma vai “sistēmas, kurā tas ietilpst”, mērķi. *Santander* un *Santusa* skatījumā, šiem mērķiem būtu jāsakrīt un, ja tas nenotiek, tas ir tāpēc, ka valsts likumdevējs nodokļu sistēmā ir ieviesis pasākumu, kas neatbilst šīs sistēmas loģikai. Konkrētajā gadījumā patiesais režīma mērķis, attiecībā uz kuru būtu jāveic salīdzinājums, esot – kā to atzinusi pati Komisija strīdīgajā lēmumā – nodokļu neitralitāte. Tas esot daudz vispārīgāks un loģiskāks mērķis nekā Vispārējās tiesas norādītais paralēlisms starp nemateriālās vērtības, ko uzņēmums iegūst kādas sabiedrības kapitāldaļu iegādes rezultātā, grāmatvedības režīmu un nodokļu režīmu, jo principā jebkurš uzņēmumu ienākuma nodoklis jau pēc definīcijas esot novirze no grāmatvedības rezultāta.
- 107 Otrkārt, *Santander* un *Santusa* uzskata, ka Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 122. punktā kļūdaini ir atzinusi, ka nodokļu tiesību normu, kas attiecas uz nemateriālo vērtību, mērķis ir nodrošināt zināmu saskaņotību starp nemateriālās vērtības nodokļu režīmu un tās ieģrāmatošanu grāmatvedībā. Šis apgalvojums esot ne tikai patvaļīgs, bet arī pilnīgi nepamatots, jo pēc definīcijas visi uzņēmumu ienākuma nodokļi esot novirze no grāmatvedības rezultāta. Konkrētāk runājot par tiesību normām nemateriālās vērtības norakstīšanas jomā, dažādus Likumā par uzņēmumu ienākuma nodokli – redakcijā, kas apstiprināta ar Karaļa lēģislatīvo dekrētu 4/2004, – paredzētos gadījumus vieno nevis mērķis nodrošināt saskaņotību starp nemateriālās vērtības nodokļu režīmu un grāmatvedības režīmu, bet gan mērķis novērst dubultu nodokļu uzlikšanu un nodrošināt nodokļu neitralitāti.
- 108 Spānijas Karaliste arī apgalvo, ka Vispārējā tiesa ir pieļāvusi tiesību kļūdu, pareizi nedefinējama atsauces sistēmas mērķi un pareizi neveikdama salīdzinājumu, kas prasīts spriedumā *WDFG*. Spānijas Karaliste uzskata, ka ne tikai pārsūdzētajā spriedumā izmantotā atsauces sistēmas definīcija atšķiras no strīdīgajā lēmumā izmantotās, bet arī Vispārējā tiesa kļūdaini ir nospriedusi, ka strīdīgā pasākuma mērķis bija nodrošināt saskaņotību starp nemateriālās vērtības nodokļu režīmu un tā grāmatvedības režīmu. Grāmatvedības noteikums un nodokļu tiesību norma vairākos aspektos atšķiras attiecībā uz nemateriālās vērtības atzīšanu un pat tās norakstīšanu. Pretēji tam, ko ir norādījusi Vispārējā tiesa, strīdīgā pasākuma mērķis esot nodokļu neitralitāte, lai līdzīgi lēmumi par ieguldījumiem būtu balstīti uz ekonomiskiem, nevis uz fiskāliem kritērijiem.

- 109 Komisija lūdz noraidīt šos argumentus, kurus tā uzskata par nepieņemamiem un katrā ziņā par nepamatotiem.

2. Tiesas vērtējums

a) Par pieņemamību

- 110 Komisija izvirza iebildi par to, ka *Santander* un *Santusa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata otrā daļa un Spānijas Karalistes vienīgā apelācijas sūdzības pamata trešā daļa ir pilnībā nepieņemamas. Tā apgalvo, ka izvirzītie argumenti nav iesniegti tiesvedībā Vispārējā tiesā vai attiecas uz faktu jautājumiem, tostarp valsts tiesību saturs un tvēruma interpretāciju.
- 111 Runājot par pirmo Komisijas izvirzīto nepieņemamības pamatu, šī sprieduma 56.–58. punktā izklāstīto iemeslu dēļ tas ir jānoraida. Proti, 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 iesniedzējas var apstrīdēt Vispārējās tiesas konstatējumus neatkarīgi no apstākļa, ka pirmajā instancē tās nebija izvirzījušas argumentus, lai strīdīgo lēmumu apstrīdētu konkrēti šajā jautājumā.
- 112 Runājot par otro Komisijas izvirzīto nepieņemamības pamatu, saskaņā ar kuru apelācijas sūdzības iesniedzējas vēlas apstrīdēt faktu konstatējumus, kas principā esot izslēgti no Tiesas kontroles, ir jāatgādina, ka 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).
- 113 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).
- 114 Turklāt, kā atgādināts šī sprieduma 70. punktā, Vispārējā tiesa nekādā gadījumā nevar aizstāt apstrīdētā tiesību akta izdevēja pamatojumu ar savējo un līdz ar to apelācijas tiesvedībā Tiesas kompetencē ir pārbaudīt, vai Vispārējā tiesa nav veikusi šādu aizstāšanu un tādējādi pieļāvusi tiesību kļūdu.
- 115 Tā kā ar apelācijas sūdzības iesniedzēju argumentāciju, kas īsuma izklāstītā šī sprieduma 105.–108. punktā, tās 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, salīdzināmības pārbaude, šī argumentācija ir pieņemama.

b) Par lietas būtību

- 116 Pirmkārt, argumenti, kas vērsti pret Vispārējās tiesas secinājumu, ka judikatūra ir nekonsekventa attiecībā uz jautājumu, vai salīdzinājums ir jāveic, ņemot vērā pārbaudāmā pasākuma mērķi vai sistēmas, kurā tas ietilpst, mērķi, ir jānoraida kā neiedarbīgi.
- 117 Proti, *Santander* un *Santusa* vienīgi apgalvo, ka izvēlei starp vienu vai otru mērķi nav nozīmes, jo tiem principā ir jāsakrīt. Līdz ar to, pat ja pieņemtu, ka Vispārējās tiesas vērtējumi par Tiesas judikatūras tvērumu ir neprecīzi, ir jākonstatē, ka *Santander* un *Santusa* neapstrīd pārsūdzētā sprieduma 157. punktā ietvertu Vispārējās tiesas secinājumu, saskaņā ar kuru selektivitātes analīzes otrajā posmā salīdzināmības pārbaude ir jāveic, ņemot vērā atsaucē sistēmas, kurā ietilpst pārbaudāmais pasākums, mērķi, nevis šī pasākuma mērķi.
- 118 Otrkārt, apelācijas sūdzības iesniedzējas izvirza iebildumu, kura pamatā ir strīdīgā lēmuma pamatojuma aizstāšana attiecībā uz atsaucē sistēmas mērķa identificēšanu. Tās norāda, ka pārsūdzētā sprieduma 122. punktā minētajam mērķim “nodrošināt zināmu saskaņu starp nemateriālās vērtības nodokļu režīmu un tās iegrāmatošanu grāmatvedībā” nevarētu atrast nekādu apstiprinājumu nedz strīdīgajā lēmumā, nedz apsvērumos, ko Spānijas Karaliste iesniegusi administratīvā procesa laikā. *Santander* un *Santusa* turklāt apgalvo, ka katrā ziņā apgalvojums, saskaņā ar kuru nodokļu tiesību normām nemateriālās vērtības jomā būtu šāds mērķis, ir patvaļīgs un nepamatots.
- 119 Aplūkojamajā lietā ir jākonstatē, ka nevienā strīdīgā lēmuma fragmentā Komisija nav minējusi – kā tās identificētās atsaucē sistēmas mērķi – zināmas saskaņotības nodrošināšanu starp nemateriālās vērtības nodokļu režīmu un tās iegrāmatošanu grāmatvedībā.
- 120 Ir taisnība, ka pārsūdzētā sprieduma 118.–120. punktā Vispārējā tiesa ir atsaukusies uz dažiem 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, 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 118. punkts). Tāpat apgalvojums, ka nemateriālās vērtības nodokļu režīms “ar grāmatvedības loģiku saskan” (pārsūdzētā sprieduma 117. punkts), izskatās kā turpinājums noteiktiem Komisijas apsvērumiem, kas ietverti strīdīgajā lēmumā, it īpaši tā 121.–124. apsvērumā.
- 121 Tomēr secinājumu, ka Likumā par uzņēmumu ienākumu nodokli – redakcijā, kas apstiprināta ar Karaļa leģislatīvo dekrētu 4/2004 – ietvertu 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 saskaņu ar Spānijas tiesībām piemērojamiem nodokļu un grāmatvedības noteikumiem.
- 122 Tātad, aizstājot strīdīgā lēmuma pamatojumu ar savējo, Vispārējā tiesa ir pieļāvusi tiesību kļūdu.

- 123 Tomēr ir jāpārbauda, vai, neraugoties uz Vispārējās tiesas pieļauto tiesību kļūdu, prasības, kuru *Santander* un *Santusa* cēla Vispārējā tiesā, pirmā 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.
- 124 Proti, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, ja Vispārējās tiesas sprieduma motīvu daļā ir konstatējams Savienības tiesību pārkāpums, bet rezolutīvā daļa ir pamatota uz citu tiesisko pamatojumu, 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).
- 125 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar šā sprieduma 35. punktā minēto judikatūru, uz kuru Vispārējā tiesa ir pamatoti atsaukusies pārsūdzētā sprieduma 146. punktā, selektivitātes analīzes otrajā posmā veicamā salīdzināmības pārbaude ir jāveic no atsaucē sistēmas mērķa, nevis strīdīgā pasākuma mērķa skatpunkta.
- 126 Konkrētajā gadījumā apelācijas sūdzības iesniedzējas apgalvo, ka atsaucē sistēmas mērķis, kas sakrīt ar strīdīgā pasākuma mērķi, ir nodokļu neitralitātes saglabāšana. Tās uzsver, ka, ņemot vērā šo mērķi, uzņēmumi, kas iegādājas kapitāldaļas iekšzemes sabiedrībās, un uzņēmumi, kas iegādājas kapitāldaļas pārrobežu sabiedrībās, atrodas atšķirīgās situācijās šķēršļu dēļ, kuri pastāv attiecībā uz uzņēmumu pārrobežu apvienošanu.
- 127 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 atrazdamies faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā, veic tāda paša veida darījumus valsts teritorijā (spriedums *WDFG*, 119. punkts).
- 128 Aplūkojamajā gadījumā pārsūdzētā sprieduma 123. 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 *Santander* un *Santusa*, 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.
- 129 Ņemot vērā šos apsvērumus, ir jāsecina, ka, neraugoties uz tiesību kļūdu, ko Vispārējā tiesa ir pieļāvusi, strīdīgajā lēmumā ietvertο pamatojumu, kurš attiecas uz atsaucē sistēmas mērķa noteikšanu, aizstādama ar savējo, *Santander* un *Santusa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata otrā daļa un Spānijas Karalistes vienīgā apelācijas sūdzības pamata trešā daļa ir jānoraida kā nepamatotas.

C. Par Santander un Santusa vienīgā apelācijas sūdzības pamata trešo daļu un Spānijas Karalistes vienīgā apelācijas sūdzības pamata ceturto daļu – tiesību kļūdu attiecībā uz pierādīšanas pienākuma sadalījumu

1. Lietas dalībnieku argumenti

- 130 Apelācijas sūdzības iesniedzējas norāda, ka Vispārējā tiesa, selektivitātes analīzes pirmajā un otrajā posmā neizvērtējuma jautājumu par to, kādi uzņēmumi no atsaucē sistēmas mērķa – kas ir nodokļu neitralitāte – skatpunkta atrodas salīdzināmā situācijā, un šo izvērtējumu atlikdama līdz trešajam posmam, ir noteikusi apgriezto pierādīšanas pienākumu. Šajā ziņā no judikatūras izrietot, ka pasākuma selektivitātes analīzes pirmajā un otrajā posmā pienākums pierādīt situāciju salīdzināmību no izvirzītā mērķa skatpunkta ir Komisijai.
- 131 Komisija uzskata, ka apelācijas sūdzības iesniedzēju argumentācija ir nepieņemama un katrā ziņā nepamatota.

2. Tiesas vērtējums

- 132 Pirmkārt, runājot par Komisijas izvirzīto iebildi par nepieņemamību attiecībā uz apelācijas sūdzības iesniedzēju argumentāciju, tā ir jānoraida to pašu iemeslu dēļ, kas izklāstīti šī sprieduma 56.–58. punktā. Proti, 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 iesniedzējas var apstrīdēt Vispārējās tiesas konstatējumus neatkarīgi no apstākļa, ka pirmajā instancē tās nebija izvirzījušas argumentus, lai strīdīgo lēmumu apstrīdētu konkrēti šajā jautājumā.
- 133 Runājot par *Santander* un *Santusa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata trešās daļas un Spānijas Karalistes vienīgā apelācijas sūdzības pamata ceturtais daļas pamatotību, apelācijas sūdzības iesniedzējas konkrēti pārmet Vispārējai tiesai, ka faktu, ka šī pasākuma mērķis bija nodokļu neitralitāte, tā esot ņēmusi vērā tikai strīdīgā pasākuma selektivitātes analīzes trešajā posmā, nevis šīs analīzes pirmajā un otrajā posmā.
- 134 Apelācijas sūdzības iesniedzēju argumentācija ir balstīta uz premisu, ka Vispārējā tiesa esot pieļāvusi tiesību kļūdu atsaucē sistēmas mērķa noteikšanā, uzskatīdama, ka šis mērķis ir nodrošināt saskaņotību starp nemateriālās vērtības nodokļu režīmu un tās iegrāmatošanu grāmatvedībā, nevis nodrošināt nodokļu neitralitātes principa ievērošanu.
- 135 Šajā ziņā pietiek norādīt, kā tas izriet no šī sprieduma 116.–129. punktā izklāstītajiem apsvērumiem, ka, lai gan Vispārējā tiesa kļūdaini ir atzinusi, ka atsaucē sistēmas mērķis bija nodrošināt saskaņotību starp nemateriālās vērtības nodokļu režīmu un tās iegrāmatošanu grāmatvedībā, tomēr nav pierādīts, ka nodokļu neitralitātes mērķis varētu izslēgt atbalsta selektivitāti otrajā selektivitātes analīzes posmā.
- 136 Līdz ar to *Santander* un *Santusa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata trešā daļa un Spānijas Karalistes vienīgā apelācijas sūdzības pamata ceturtais daļa ir jānoraida kā neiedarbīgas.

D. Par Santander un Santusa vienīgā apelācijas sūdzības pamata ceturto daļu – kļūdu samērīguma principa piemērošanā

1. Lietas dalībnieku argumenti

- 137 *Santander* un *Santusa* būtībā apgalvo, ka Vispārējā tiesa ir pieļāvusi tiesību kļūdu, jo tā esot pārbaudījusi strīdīgā pasākuma samērīgumu, iepriekš neizvērtējuma, vai attiecīgās situācijas ir salīdzināmas no pareizi identificētās atsauces sistēmas mērķa – proti, nodokļu neitralitātes mērķa, – skatpunkta. Tās norāda, ka strīdīgā pasākuma pārbaudei no samērīguma principa ievērošanas viedokļa selektivitātes analīzes trešajā posmā neesot nekādas jēgas un nekāda attaisnojuma šajā lietā. Tikai pēc tam, kad ir izvērtēts jautājums, vai ar pasākumu tiek radīta diskriminācija starp situācijām, kas ir salīdzināmas no pasākuma mērķa skatpunkta, būtu jāpārbauda, vai to attaisno fakts, ka tas ir raksturīgs sistēmas, kurā tas ietilpst, pamatprincipiem un atbilst saskaņotības un samērīguma principiem.
- 138 Komisija uzskata, ka *Santander* un *Santusa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata ceturta daļa ir neiedarbīga un katrā ziņā nepamatota.

2. Tiesas vērtējums

- 139 Jākonstatē, ka *Santander* un *Santusa* argumentācija ir balstīta uz pieņēmumu, ka Vispārējā tiesa ir pieļāvusi tiesību kļūdu, strīdīgā pasākuma samērīguma vērtējumu atliekot līdz selektivitātes analīzes trešajam posmam.
- 140 Tomēr šai argumentācijai nevar piekrist, jo, kā izriet no judikatūras, jautājums par to, vai selektīva priekšrocība atbilst samērīguma principam, rodas selektivitātes analīzes trešajā posmā, kad tiek izvērtēts, vai minēto priekšrocību var attaisnot ar attiecīgās dalībvalsts nodokļu sistēmas raksturu vai vispārējo uzbūvi. Šajā posmā dalībvalsts tādējādi tiek aicināta pierādīt, ka atšķirīga attieksme, kura izriet no pasākuma mērķa, atbilst samērīguma principam, jo tā nepārsniedz to, kas ir nepieciešams šī mērķa sasniegšanai, un to nevar sasniegt ar mazāk ierobežojošiem pasākumiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* u.c., no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 75. punkts).
- 141 Līdz ar to *Santander* un *Santusa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata ceturta daļa arī ir noraidāma.

E. Par Santander un Santusa vienīgā apelācijas sūdzības pamata piekto daļu – tiesību kļūdu saistībā ar cēloņsakarību starp pārrobežu apvienošanās neiespējamību un kapitāldaļu iegādi ārvalstu sabiedrībās

1. Lietas dalībnieku argumenti

- 142 *Santander* un *Santusa* būtībā apgalvo, ka pārsūdzētā sprieduma motīvu daļā, ciktāl tā attiecas uz selektivitātes analīzes trešo posmu, proti, pārsūdzētā sprieduma 181.–190. punktā, ir pieļauta tiesību kļūda, jo Vispārējā tiesa esot prasījusi Spānijas Karalistei, lai tā pierāda, ka pastāv “cēloņsakarība starp uzņēmumu apvienošanās ārvalstīs neiespējamību un kapitāldaļu iegādi ārvalstīs”. *Santander* un *Santusa* apgalvo, pirmkārt, ka ar šiem motīviem tiek ieviests analīzes elements, kas nav iekļauts strīdīgajā lēmumā un kas ir pat pretrunā tā *ratio decidendi*, un, otrkārt, ka Vispārējās tiesas prasītos pierādījumus nav iespējams sniegt.

143 Komisija lūdz noraidīt šo pamata daļu.

2. Tiesas vērtējums

- 144 Jānorāda, ka pārsūdzētā sprieduma 181.–190. punktā, kas ir vienīgie punkti, uz kuriem attiecas *Santander* un *Santusa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata piektā daļa, Vispārējā tiesa ir izklāstījusi iemeslus, kuru dēļ Spānijas Karaliste nav pierādījusi, ka strīdīgais pasākums neitralizē iespējami apgrūtinošās normālā režīma sekas.
- 145 Tomēr tā pilnības labad ir turpinājusi savu analīzi, pamatodamās uz pieņēmumu, ka šis pierādījums būtu ticis sniegts (pārsūdzētā sprieduma 191.–199. punkts). Tātad pārsūdzētā sprieduma motīvi, uz kuriem attiecas *Santander* un *Santusa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata piektā daļa, nav vienīgie, uz ko ir balstīts Vispārējās tiesas secinājums, saskaņā ar kuru Komisija, konstatējot, ka Spānijas Karaliste nav attaisnojusi ar strīdīgo pasākumu ieviesto diferenciāciju, nav pieļāvusi kļūdu.
- 146 Saskaņā ar judikatūru apelācijas tiesvedībā pamats, kas ir vērsts pret kādu pārsūdzētā sprieduma motīvu, gadījumā, ja šī sprieduma rezolutīvā daļa ir juridiski pietiekami pamatota ar citiem motīviem, ir neiedarbīgs un tādēļ noraidāms. Konkrētajā gadījumā, pat ja pieņemtu, ka pamata piektā daļa ir pamatota, šī daļa, ņemot vērā, ka tā nevar būt iemesls pārsūdzētā sprieduma atcelšanai, ir jānoraida kā neiedarbīga, jo minētais secinājums joprojām ir pamatots ar citiem motīviem (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).
- 147 No tā izriet, ka *Santander* un *Santusa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata piektā daļa ir jānoraida kā neiedarbīga.

F. Par Santander un Santusa vienīgā apelācijas sūdzības pamata sesto daļu – tiesību kļūdu, kas esot pieļauta, izvērtējot strīdīgā pasākuma dalāmību atbilstoši kontroles procentuālajam apjomam

1. Lietas dalībnieku argumenti

- 148 *Santander* un *Santusa* pārmet Vispārējai tiesai, ka tā esot noraidījusi viņu prasības pamatu, kas bija balstīts uz to, ka Komisijas analizē nav nošķirta mazākuma kapitāldaļu iegāde un vairākuma kapitāldaļu iegāde. *Santander* un *Santusa* uzsver, pirmkārt, ka visi darījumi, kurus tās īstenojušas strīdīgā pasākuma ietvaros, izraisīja mērķsabiedrības kontroles pārņemšanu un, otrkārt, ka Spānijas Karaliste lūdza Komisiju analizēt abas situācijas atsevišķi. *Santander* un *Santusa* skatījumā no judikatūras izriet, ka tad, ja attiecīgā dalībvalsts to pieprasa, Komisijai ir pienākums veikt pārbaudāmo pasākumu atsevišķu analīzi. Runājot par strīdīgā pasākuma dalāmību, tā izrietot no procesuālā režīma, ko Komisija izmantoja strīdīgā pasākuma analizē, kā rezultātā tika pieņemti trīs atsevišķi lēmumi.

2. Tiesas vērtējums

- 149 Ar *Santander* un *Santusa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata sesto daļu tiek kritizēts pārsūdzētā sprieduma 207.–216. punkts, kuros Vispārējā tiesa pārbaudīja, vai Komisijai bija pienākums nošķirt dažādus darījumus, kam bija piemērojams strīdīgais pasākums.

- 150 Konkrētajā gadījumā ir jākonstatē, ka minētajos punktos izklāstītie pārsūdzētā sprieduma motīvi, kuru mērķis bija atbildēt uz *Santander* un *Santusa* argumentiem, ka Komisijai esot bijis jānošķir tāda kapitāldaļu iegāde sabiedrībās nerezidentēs, kuras rezultātā tiek iegūta kontrole, no citām kapitāldaļu iegādēm, lai atzītu, ka strīdīgā pasākuma piemērošana pirmajām minētajām nav kvalificējama par valsts atbalstu, ir sniegti tikai pilnības labad.
- 151 Proti, *Santander* un *Santusa* arguments, ka Komisijai bija jāveic šāda nošķiršana, galvenokārt ir noraidīts pārsūdzētā sprieduma 206. punktā, kurā Vispārējā tiesa būtībā uzskatīja, ka nekonsekvence, kas ar strīdīgo pasākumu ieviesta nemateriālās vērtības nodokļu režīmā, pastāvētu pat tad, ja šis pasākums būtu piemērojams vienīgi vairākuma kapitāldaļu iegādei sabiedrībās nerezidentēs.
- 152 Kā atgādināts šī sprieduma 146. punktā, apelācijas tiesvedībā pamats, kas vērsts pret pārsūdzētā 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.
- 153 Katrā ziņā *Santander* un *Santusa* argumentācija, kas izvirzīta saistībā ar to vienīgā apelācijas sūdzības pamata sesto daļu, nav pamatota.
- 154 Šajā ziņā ir taisnība, ka Komisijai lēmumā, ko tā pieņem izmeklēšanas iznākumā, ir iespēja, īstenojot savu rīcības brīvību, diferencēt paziņotās atbalsta shēmas saņēmējus, ņemot vērā noteiktas tiem piemītošās raksturiezīmes vai nosacījumus, kuriem tie atbilst. Savukārt, kā Vispārējā tiesa pamatoti ir norādījusi pārsūdzētā sprieduma 207. punktā, Komisijai strīdīgajā lēmumā nebija jānosaka strīdīgā pasākuma piemērošanas nosacījumi, kas noteiktos gadījumos būtu varējuši tai ļaut strīdīgo pasākumu nekvalificēt par valsts atbalstu. Proti, šāds jautājums būtu jāizskata dialogā starp Spānijas iestādēm un Komisiju attiecīgās shēmas paziņošanas ietvaros, kurai būtu bijis jānotiek pirms šīs shēmas īstenošanas.
- 155 Konkrētajā gadījumā pirmajā instancē celtajā prasībā *Santander* un *Santusa* būtībā pārmet Komisijai, ka tā neesot nošķīrusi tādu kapitāldaļu iegādi sabiedrībās nerezidentēs, kuras rezultātā tiek iegūta kontrole, no citām kapitāldaļu iegādēm, lai atzītu, ka strīdīgā pasākuma piemērošana pirmajām minētajām nav kvalificējama par valsts atbalstu. Šajā ziņā Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 214. punktā atgādināja, ka, runājot par konkrētajā pasākumā paredzētās diferenciācijas attaisnojumu, attiecīgajai dalībvalstij ir jāsniedz pierādījumi attiecībā uz šo attaisnojumu, kā arī jāpielāgo šī pasākuma saturs vai piemērošanas nosacījumi, ja izrādās, ka tas ir attaisnojams tikai daļēji. Vispārējā tiesa nav pieļāvusi tiesību kļūdu, pārsūdzētā sprieduma 216. punktā secinādama, ka – pat ja pieņemtu, ka par Komisijas formālajā izmeklēšanas procedūrā īstenoto pārbaudi attiecībā uz vairākuma kapitāldaļu iegādi starp Komisiju un Spānijas Karalisti notika īpašas diskusijas, pamatojoties uz šīs dalībvalsts iesniegtajiem dokumentētajiem lūgumiem, – konkrētās lietas apstākļos *Santander* un *Santusa* iebildums katrā ziņā ir jānoraida.
- 156 Līdz ar to *Santander* un *Santusa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata sestā daļa ir jānoraida kā neiedarbīga un katrā ziņā nepamatota.
- 157 Tā kā neviena no apelācijas sūdzības iesniedzēju attiecīgās apelācijas sūdzības pamatojumam izvirzītā vienīgā pamata daļām nav apmierināta, šīs apelācijas sūdzības ir jānoraida pilnībā.

V. Par tiesāšanās izdevumiem

- 158 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.
- 159 Konkrētajā lietā, tā kā Komisija ir lūgusi piespriezt apelācijas sūdzības iesniedzējām atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un tā kā tām spriedums ir nelabvēlīgs, ir jāpiespriež tām atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, kas saistīti ar šīm apelācijas sūdzībām un ar tiesvedībām Vispārējā tiesā.
- 160 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 sūdzības noraidīt.

2) *Banco Santander SA, Santusa Holding SL* un Spānijas Karaliste sedz savus, kā arī atlīdzina Eiropas Komisijas tiesāšanās izdevumus.

3) Vācijas Federatīvā Republika sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.

[Paraksti]