



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2023. gada 21. septembrī\*

Apelācija – Valsts atbalsts – LESD 107. panta 1. punkts – Jēdziens “atbalsts” –  
Selektīvas priekšrocības kritērijs – Nodokļu režīms, ko Vācijā piemēro publisko kazino  
operatoriem – Peļņas maksājums – Daļēja to summu atskaitīšana, kas ir samaksātas kā šāds  
maksājums no ienākuma vai uzņēmumu ienākuma nodokļa un profesionālās darbības nodokļa  
nodokļa bāzes – Eiropas Komisijas lēmums – Sūdzības noraidīšana iepriekšējas izskatīšanas  
stadijas beigās tāpēc, ka nepastāv valsts atbalsts, ko veidotu šī atskaitāmība –  
Atsevišķs konstatējums par to, ka nepastāv ekonomiska priekšrocība un selektivitāte –  
Prasība Eiropas Savienības Vispārējā tiesā tikai par selektivitātes neesamības konstatēšanu –  
Prasības neefektivitāte – Komisijas izdarīta atsauces sistēmas vai “parasta” nodokļu režīma  
noteikšana – Piemērojamo valsts tiesību interpretācija šādam mērķim – Peļņas maksājuma  
kvalifikācija par “īpašu nodokli”, kas ir atskaitāms kā “komercdarbības izraisītie izdevumi” – *Ne  
ultra petita* princips

Lietā C-831/21 P

par apelācijas sūdzību atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas statūtu 56. pantam, ko 2021. gada  
28. decembrī iesniegušas

*Fachverband Spielhallen eV*, Berlīne (Vācija),

LM,

ko pārstāv *A. Bartosch* un *R. Schmidt, Rechtsanwälte*,

apelācijas sūdzības iesniedzējas,

pārējās lietas dalībnieces:

**Eiropas Komisija**, ko sākotnēji pārstāvēja *K. Blanck* un *B. Stromsky*, vēlāk – *B. Stromsky*, pārstāvji,

atbildētāja pirmajā instancē,

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

persona, kas iestājusies lietā pirmajā instancē,

TIESA (otrā palāta)

\* Tiesvedības valoda – vācu.

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja A. Prehala [A. Prechal] (referente), tiesneši M. L. Arasteja Saūna [M. L. Arastey Sahún], F. Biltšens [F. Biltgen], N. Vāls [N. Wahl] un J. Pasers [J. Passer],

ģenerālvokāts: P. Pikamēe [P. Pikamäe],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [A. Calot Escobar],

ņemot vērā rakstveida procesu,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2023. gada 25. maija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

- 1 Ar apelācijas sūdzību *Fachverband Spielhallen eV* un LM lūdz atcelt Eiropas Savienības Vispārējās tiesas 2021. gada 22. oktobra rīkojumu *Fachverband Spielhallen* un LM/Komisija (T-510/20, turpmāk tekstā – “pārsūdzētais rīkojums”, EU:T:2021:745), ar kuru šī tiesa noraidīja to prasību atcelt Komisijas 2019. gada 9. decembra Lēmumu C(2019) 8819 final par valsts atbalstu SA.44944 (2019/C, ex 2019/FC) – Nodokļu režīms, ko Vācijā piemēro publisko kazino operatoriem, un SA.53552 (2019/C, ex 2019/FC) – Iespējamā garantija publisko kazino operatoriem Vācijā (rentabilitātes garantija) (turpmāk tekstā – “strīdīgais lēmums”).

### Tiesvedības priekšvēsture un strīdīgais lēmums

- 2 Pārsūdzētā rīkojuma 1.–18. punktā tiesvedības priekšvēsture un strīdīgā lēmuma saturs ir apkopots šādi:
  - “1 2016. gada 22. martā prasītājas – *Fachverband Spielhallen eV*, kas ir profesionāla apvienība, kurā apvienojušies 88 naudas spēļu automātu operatori, un LM, kas ir azartspēļu automātu operators, – iesniedza [Eiropas Komisijai] trīs sūdzības par nodokļu režīmu, ko Vācijas Federatīvajā Republikā piemēro publisko kazino operatoriem[, jo tas esot ar Savienības tiesībām aizliegts valsts atbalsts].
  - 2 [Trešā no šīm sūdzībām konkrētāk attiecās uz] Ziemeļreinas-Vestfālenes federālo zemi, kurā kazino piedāvātās azartspēles reglamentēja *Spielbank-Gesetz NRW* (Ziemeļreinas-Vestfālenes federālās zemes Likums par kazino, turpmāk tekstā – “Kazino likums”) līdz tā aizstāšanai 2020. gadā. Saskaņā ar šo likumu *Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co. KG* (turpmāk tekstā – “*WestSpiel*”) bija vienīgais publisko kazino koncesiju uzņēmums šajā federālajā zemē.
  - 3 Saskaņā ar Kazino likumu šiem kazino gūtajiem ieņēmumiem piemēroja divus atšķirīgus nodokļu režīmus. Pirmkārt, ieņēmumiem no azartspēlēm piemēroja īpašu nodokļu režīmu, ko veido kazino nodoklis. Otrkārt, ieņēmumiem, kas neizriet no šīm spēlēm, piemēram, ieņēmumiem no ēdināšanas zonām, piemēroja parasto nodokļu režīmu, ko veido ienākuma nodoklis vai uzņēmumu ienākuma nodoklis un profesionālās darbības nodoklis (turpmāk tekstā – “parastais nodokļu režīms”).

- 4 Turklāt Kazino likuma 14. pantā bija noteikts, ka publisko kazino operatoru deklarētā gada peļņa neatkarīgi no tā, vai tā ir vai nav gūta no azartspēlēm, 75 % apmērā jāpārskaita Ziemeļreinas-Vestfālenes federālajai zemei. Tomēr tad, ja atlikusī šīs peļņas ceturtdaļa pārsniedz 7 % no rezerves pamatkapitāla daļu un kopfonda summas, visa šī peļņa jāpārskaita šai federālajai zemei (turpmāk tekstā – “peļņas maksājums”).
- 5 Peļņas maksājums – tās daļas apmērā, kas izriet no ieņēmumiem, kuri nav gūti no spēlēm, – tomēr bija atskaitāms no profesionālās darbības nodokļa un ienākuma nodokļa vai uzņēmumu ienākuma nodokļa nodokļa bāzes kā “komercdarbības izraisīti izdevumi”. Tieši šo atskaitīšanas iespējamību (turpmāk tekstā – “peļņas maksājuma atskaitīšanas iespējamība” vai “strīdīgais pasākums”) prasītājas apstrīdēja savā [...] sūdzībā [...].
- 6 Pēc sarakstes ar prasītājam 2019. gada 9. decembrī [...] Komisija uzskatīja, ka strīdīgais pasākums neietver nekādu selektīvu priekšrocību un līdz ar to arī ne valsts atbalstu, un tādēļ ar strīdīgo lēmumu attiecībā uz šo atbalstu nolēma nesākt LESD 108. panta 2. punktā paredzēto formālo izmeklēšanas procedūru [...].
- 7 [Strīdīgajā] lēmumā Komisija konstatēja, ka publisko kazino operatoru ienākumiem, kas nav gūti no spēlēm, piemēro, pirmkārt, parasto nodokļu režīmu un, otrkārt, peļņas maksājumu, ko tā kvalificēja par “īpašu nodokli”.
- 8 Komisija norādīja, ka minētā maksājuma atskaitīšanas iespējamība no uzņēmumu ienākuma nodokļa [...] un profesionālās darbības nodokļa nodokļa bāzes izriet nevis no īpašas tiesību normas, bet no parastā nodokļu režīma vispārīgajiem aplikšanas ar nodokli noteikumiem, saskaņā ar kuriem nodokļus aprēķina no neto peļņas pēc “komercdarbības izraisītu izdevumu”, piemēram, peļņas maksājuma, atskaitīšanas. Komisija uzskata, ka no tā izriet, ka peļņas maksājuma atskaitīšanas iespējamība nepiešķir selektīvu priekšrocību.
- 9 Tālāk [strīdīgajā] lēmumā Komisija turpināja analizēt strīdīgo pasākumu, ņemot vērā argumentus, kurus prasītājas bija izvirzījušas sākotnējās izskatīšanas stadijā.
- 10 Komisija norādīja, pirmkārt, ka ar saviem argumentiem prasītājas netieši apgalvojušas, ka peļņas maksājums ir nodoklis, ko var salīdzināt ar nodokļiem, ar kuriem apliek peļņu un kuri nav atskaitāmi saskaņā ar parastā nodokļu režīma vispārīgajiem aplikšanas ar nodokli noteikumiem, it īpaši *Einkommensteuergesetz* (Ienākuma nodokļa likums) 4. panta 5.b punkta dēļ.
- 11 Turpretim Komisija uzskata, ka peļņas maksājumu var uzskatīt par īpašu nodokli, ar kuru apliek peļņu. Šajā ziņā tā norāda, ka Ienākuma nodokļa likuma 4. panta 5.b punkts nepieļauj uzņēmējdarbības izdevumus kvalificēt par atskaitāmiem tikai no profesionālās darbības nodokļa, nevis no visiem nodokļiem, ar kuriem apliek peļņu. Proti, Komisijas ieskatā neviena tiesību norma vispārīgi neliedza iespēju atskaitīt īpašo nodokli, ar kuru apliek peļņu. [...]
- 12 Otrkārt, šajā ziņā Komisija atbildēja uz argumentu, kuru prasītājas balstīja uz *Körperschaftsteuergesetz* (Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums) 10. panta 2. punktu, saskaņā ar kuru ienākuma nodoklis un citi privātpersonu nodokļi nav atskaitāmi, lai noteiktu nodokļa bāzi uzņēmumu ienākuma nodoklim. Tā it īpaši norādīja, ka šī tiesību norma attiecas uz vispārējiem nodokļiem, ar kuriem apliek peļņu, un ka nekas nenorāda, ka tā ir piemērojama

arī tādām īpašām papildu nodoklim kā peļņas maksājums, kuru nemaksā neviens cits nodokļu maksātājs, izņemot publisko kazino operatorus, un kura nodokļa bāze precīzi neatbilst ieņēmumiem, ko rada šo operatoru veiktā darbība. [..]

- 13 Treškārt, atbildot uz prasītāju citu argumentu par to, ka dividendes neesot bijušas atskaitāmas no profesionālās darbības nodokļa nodokļa bāzes un no ienākuma nodokļa nodokļa bāzes saskaņā ar parastā nodokļu režīma vispārīgajiem aplikšanas ar nodokli noteikumiem, Komisija apgalvoja, ka peļņas maksājums neesot dividendē. [..]
- 14 Ņemot vērā iepriekš minēto, Komisija [strīdīgajā] lēmumā uzskatīja, ka iespēja atskaitīt peļņas maksājumu atbilst vispārējam regulējumam par komercdarbības izraisīto izdevumu atskaitāmību un ka tāpat šī iespēja nav selektīva.
- 15 Visbeidzot, [strīdīgā] lēmuma 159. punktā Komisija norādīja, ka attiecībā konkrēti uz priekšrocības kritēriju pārējiem saimnieciskās darbības subjektiem, un it īpaši azartspēļu automātu operatoriem, nepiemēro peļņas maksājumu. Līdz ar to tas, ka šī īpašā nodokļa summa tika atskaitīta no citu nodokļu nodokļa bāzes, nevarēja piešķirt *WestSpiel* nekādu priekšrocību salīdzinājumā ar parasto nodokļu režīmu.
- 16 Šajā ziņā Komisija norādīja, ka 2014. gadā peļņas maksājums sasniedza 82,02 miljonus EUR un profesionālās darbības nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa likmes attiecīgi bija 17,7 % un 15,6 %. Tādējādi tā norādīja, ka šī maksājuma atskaitīšanas iespēja – Kazino likuma 14. panta robežās – izraisīja to, ka šis nodokļu likmes šai summai netika piemērotas. Līdz ar to kopējā summa, kas *WestSpiel* bija jāmaksā kā profesionālās darbības nodoklis un uzņēmumu ienākuma nodoklis, tika samazināta par 27,3 miljoniem EUR. Tomēr vienlaikus *WestSpiel* kopējais nodokļu slogs palielinājās par daudz lielāku summu, proti, konkrēti par šiem 82,02 miljoniem EUR, kas atbilst peļņas maksājumam.
- 17 Komisija [..] no šīs analīzes [..] secināja, ka apgalvoto priekšrocību, kas izriet no iespējas tādām operatoram kā *WestSpiel* daļēji atskaitīt peļņas maksājumu no uzņēmumu ienākuma nodokļa un profesionālās darbības nodokļa nodokļa bāzes, jebkurā gadījumā atsvēra jo lielāks ar šī maksājuma samaksu saistīts slogs, kas ir īpašs publisko kazino operatoriem un vienmēr ir daudz lielāks nekā divi minētie nodokļi.
- 18 [Strīdīgā] lēmuma 87. zemsvītras piezīmē Komisija precizēja, ka, tā kā uzņēmumu ienākuma nodoklis un profesionālās darbības nodoklis ir proporcionāli un fizisko personu ienākuma nodoklis ir ar progresīvu likmju skalu, publisko kazino operatoru priekšrocība, kas izriet no nodokļa bāzes samazināšanas peļņas maksājuma daļas apmērā, ir mazāka par neizdevīgumu, kas izriet no viņu ienākuma maksāt šo maksājumu.”

### **Tiesvedība Vispārējā tiesā un pārsūdzētais rīkojums**

- 3 Ar prasības pieteikumu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2020. gada 14. augustā, apelācijas sūdzības iesniedzējas cēla prasību par strīdīgā lēmuma atcelšanu.
- 4 Prasības pamatošanai tās izvirzīja vienu vienīgu pamatu par to procesuālo tiesību pārkāpumu, jo Komisija atteicās sākt LESD 108. panta 2. punktā paredzēto formālo izmeklēšanas procedūru, lai gan pēc sākotnējās izskatīšanas stadijas šī iestāde nebija spējīga pārvarēt visas nopietnās grūtības, ar kurām tā bija saskārusies.

- 5 Vispārējās tiesas ieskatā šo vienīgo pamatu būtībā veidoja piecas daļas.
- 6 Pirmajā daļā apelācijas sūdzības iesniedzējas apgalvoja, ka Komisija peļņas maksājumu esot kļūdaini uzskatījusi par nodokli, lai gan tās vienmēr esot norādījušas, ka runa ir par peļņas pārvešanu, kas nav atskaitāma saskaņā ar normālo nodokļu režīmu. Otrajā daļā tās norādīja, ka Komisija peļņas maksājumu kvalificējusi par “īpašu nodokli”, kļūdaini uzskatīdama, ka veids, kā pasākums tiek kvalificēts iekšējās tiesībās, nav noteicošais. Trešajā daļā tās apstrīdēja Komisijas izmantotos kritērijus peļņas maksājuma kvalificēšanai par “nodokli”. Ceturtajā daļā tās ar virkni argumentu norādīja: pat pieņemot, ka peļņas maksājums ir nodoklis, to nevarot atskaitīt no ienākuma nodokļa vai uzņēmumu ienākuma nodokļa un no profesionālās darbības nodokļa nodokļa bāzes. Piektajā daļā tās izvirzīja argumentus pret strīdīgā lēmuma 77. zemspītras piezīmē minēto norādi, kurā peļņas maksājums tiek salīdzināts ar uzņēmumiem noteiktiem tādiem īpašiem maksājumiem, piemēram, par pretkonkurences rīcību, kas ir atskaitāmi.
- 7 Pārsūdzētā rīkojuma 48. un 57. punktā Vispārējā tiesa kā izejas punktu ir izvēlējusies pārbaudi par šo vienīgo pamatu, kurā prasītājas kritizēja tikai iespējamās strīdīgā lēmuma trūkumus, jo Komisija tajā bija noliegusi strīdīgā pasākuma selektīvo raksturu. Taču Vispārējā tiesa uzskata, ka šajā lēmumā Komisija neesot pārbaudījusi visus kritērijus par priekšrocības un selektivitātes pastāvēšanu, bet, atbildot uz prasītāju argumentiem, ir centusies pierādīt, no vienas puses, ka apgalvotās selektivitātes šajā lietā neesot un, no otras puses un atsevišķi, ka neatkarīgi no jautājuma par selektivitāti neesot ekonomiskas priekšrocības.
- 8 Pārsūdzētā rīkojuma 58. punktā Vispārējā tiesa ir norādījusi, ka prasītājas nav īpaši apstrīdējušas strīdīgā lēmuma 159. apsvērumā un 87. zemspītras piezīmē izdarīto konstatējumu, atbilstoši kuram peļņas maksājuma atskaitīšanas iespējamība nevar piešķirt priekšrocību tādām publiska kazino operatoram kā *WestSpiel*, ja slogs, kas gulstas uz šo operatoru, kā peļņas maksājums vienmēr un neizbēgami ir daudz lielāks nekā nodoklis, kas būtu bijis jāmaksā no summas, kura atbilst šim maksājumam.
- 9 Pārsūdzētā rīkojuma 60.–66. punktā Vispārējā tiesa, lai pierādītu, ka pastāv priekšrocība, kas izriet no peļņas maksājuma atskaitīšanas iespējamības, tomēr ir pārbaudījusi replikai pievienoto pielikumu – kuros aprakstīti dažādi “aplūkšanas ar nodokli scenāriji”, kas balstīti uz 2014. un 2019. taksācijas gada grāmatvedības datiem, – atbilstību, bet ir nospriedusi, ka šie dažādie elementi ir novēloti un nepieņemami.
- 10 Pārsūdzētā rīkojuma 67. punktā Vispārējā tiesa ir atgādinājusi, ka saskaņā ar judikatūru “atbalsts” LESD 107. panta 1. punkta izpratnē prasa, lai būtu izpildīti visi šajā normā noteiktie nosacījumi, un attiecībā uz nosacījumu par selektīvās priekšrocības esamību – priekšrocības esamība ir jānovērtē neatkarīgi no selektivitātes.
- 11 Šī rīkojuma 68. punktā Vispārējā tiesa ir secinājusi, ka, tā kā prasītājas nebija pierādījušas, ka Komisijas rīcībā esošās informācijas un elementu novērtējumam bija tai jārada nopietnas šaubas un grūtības attiecībā uz jautājumu, vai peļņas maksājuma atskaitīšanas iespējamība ir priekšrocība par labu *WestSpiel*, to apgalvojums, ka ar strīdīgo lēmumu ir pārkāptas to procesuālās tiesības, nav acīmredzami nepamatots.

- 12 Pēc tam, kad pārsūdzētā rīkojuma 69. un 70. punktā Vispārējā tiesa nosprieda, ka prasītāju arguments par to, ka strīdīgajā lēmumā esot pretruna, jo tajā peļņas maksājums kvalificēts par īpašu nodokli un dažkārt par īpašu maksājumu, kurš pielīdzināms naudas sodiem par rīcību, kas vērsta pret konkurenci, arī ir acīmredzami nepamatots, šī tiesa secināja, ka vienīgais pamats un tālād prasība kopumā ir jānoraida kā acīmredzami juridiski nepamatota.

### **Lietas dalībnieku prasījumi apelācijas tiesvedībā**

- 13 Apelācijas sūdzības iesniedzējas lūdz Tiesu:
- atcelt pārsūdzēto rīkojumu;
  - nodot lietu atpakaļ Vispārējai tiesai un
  - atlikt lēmuma par tiesāšanās izdevumiem pieņemšanu.
- 14 Komisija lūdz Tiesu:
- noraidīt apelācijas sūdzību un
  - piespriest apelācijas sūdzības iesniedzējam atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

### **Par apelācijas sūdzību**

#### *Lietas dalībnieku argumenti*

- 15 Apelācijas sūdzības pamatošanai apelācijas sūdzības iesniedzējas izvirza vienu pamatu, kurā tās būtībā apgalvo, ka Vispārējā tiesa, noraidot to prasību ar pamatojumu, ka ar strīdīgo pasākumu netiekot piešķirta nekāda priekšrocība, neizskatīdama jautājumu par to, vai šai priekšrocībai ir selektīvs raksturs, no materiāltiesiskā viedokļa esot pieļāvusi tiesību kļūdu to nosacījumu piemērošanā, kuri paredzēti LESD 107. panta 1. punktā un kuri jāizpilda, lai šo pasākumu varētu kvalificēt par “valsts atbalstu” šīs tiesību normas izpratnē.
- 16 Kā Vispārējā tiesa ir piekritusi pārsūdzētā rīkojuma 52. punktā, atsaucoties uz Eiropas Savienības tiesu pastāvīgo judikatūru, nosacījumi par ekonomisko priekšrocību un selektivitāti ir jāizskata kopā.
- 17 Turklāt no nosacījuma par materiāltiesisko selektivitāti analīzes trīsposmu metodes, kas ir izmantota Tiesas pastāvīgajā judikatūrā, izrietot, ka, lai varētu secināt ekonomiskas priekšrocības neesamību, Vispārējai tiesai noteikti vispirms bija jādefinē “parastais” nodokļu režīms.
- 18 Taču apelācijas sūdzības iesniedzējas uzskata, ka Vispārējā tiesā tās esot apstrīdējušas tieši to, ka peļņas maksājums – kā apgalvoja Komisija strīdīgā lēmuma 159. apsvērumā – tiek kvalificēts par “īpašo nodokli”, kuru var atskaitīt no ienākuma nodokļa vai uzņēmumu ienākuma nodokļa, vai profesionālās darbības nodokļa nodokļa bāzes atbilstoši Vācijas tiesību vispārējām ar nodokli aplikšanas normām.

- 19 Tomēr pārsūdzētajā rīkojumā Vispārējā tiesa, veicot juridisko vērtējumu, neesot pievērsusies šim strīdīgajam jautājumam un faktiski esot pārņēmusi strīdīgā lēmuma 159. apsvērumā minēto “parastā” nodokļu režīma definīciju.
- 20 Ja saskaņā ar Vācijas nodokļu tiesībām peļņas maksājuma kvalifikācija par “īpašu nodokli” ir neprecīza un ja, kā Vispārējā tiesā apgalvoja apelācijas sūdzības iesniedzējas, peļņas maksājums ir peļņas nodošana vai sadale, šī maksājuma atskaitīšanas iespējamība esot atkāpe no “parastā” nodokļu režīma un tādējādi strīdīgais pasākums ir selektīvs.
- 21 Tā kā “parastajam” nodokļu režīmam noteikti ir jāizriet no piemērojamām Vācijas tiesību normām, apelācijas sūdzības iesniedzējas apgalvo: nav apšaubāmi – un tas turklāt nav apstrīdēts –, ka peļņas nodošanu vai sadali nevar atskaitīt no profesionālās darbības nodokļa vai no uzņēmumu ienākuma nodokļa nodokļa bāzes. Proti, šīs normas aizliedzot ekonomiskus trūkumus, kas radušies peļņas maksājuma dēļ, kompensēt ar priekšrocībām, kuras izriet no minētā maksājuma atskaitīšanas iespējas.
- 22 Apelācijas sūdzības iesniedzējas no tā secina, ka pārsūdzētajā rīkojumā Vispārējā tiesa esot kļūdaini piemērojusi LESD 107. panta 1. punktā minēto jēdzienu “valsts atbalsts”, noliedzot, ka pastāv ekonomiska priekšrocība, pirms tam neidentificējot “parasto” nodokļu režīmu neatkarīgi no Komisijas vērtējuma strīdīgajā lēmumā. Taču “parastā” nodokļu režīma noteikšana esot neatņemams posms, lai konstatētu, vai pastāv ekonomiskā priekšrocība vai ne.
- 23 Savukārt Komisija apgalvo, ka vienīgais apelācijas sūdzības pamats esot neefektīvs un katrā ziņā pilnīgi nepamatots.
- 24 Šis pamats balstoties uz kļūdainu pārsūdzētā rīkojuma interpretāciju, jo ar to Vispārējā tiesa noraidīja prasību nevis tāpēc, ka ekonomiskās priekšrocības nebija, bet tā būtiskā iemesla dēļ, ka prasības pieteikumā nebija neviena pamata, kas būtu vērsts pret tādas priekšrocības neesamību, kuru radījis strīdīgais pasākums, kāds ir konstatēts strīdīgajā lēmumā.
- 25 Taču, ja nav priekšrocības, pasākums nekādā veidā nevar būt valsts atbalsts. Līdz ar to, pat pieņemot, ka strīdīgais pasākums bijis selektīvs, kā apelācijas sūdzības iesniedzējas to norādījušas pirmajā instancē, tās nav pierādījušas, ka Komisijas secinājums par valsts atbalsta neesamību ir kļūdainš. Šādos apstākļos Vispārējai tiesai nebija pienākuma pārbaudīt, vai šajā lietā tas pastāv vai ne, un tā varēja tikai konstatēt, ka prasība nav par šo nosacījumu saistībā ar valsts atbalsta esamību.
- 26 Pakārtoti Komisija norāda, ka saskaņā ar *ne ultra petita* principu Vispārējā tiesa jebkurā gadījumā nevarēja konstatēt ekonomiskas priekšrocības neesamību, ņemot vērā, ka šis jautājums nebija prasības pirmajā instancē priekšmets un tas nebija jāizvirza pēc savas ierosmes kā absolūts pamats.
- 27 Komisija uzskata, ka apelācijas sūdzības iesniedzējas esot kļūdaini atsaukušās uz iespējamām nodokļu atbalsta īpatnībām. Lai gan attiecībā uz šādiem atbalstiem patiešām kritērijus, kas attiecīgi ir par priekšrocību un selektivitāti, var izskatīt kopā, šie kritēriji ir konceptuāli atšķirīgi. Turklāt pierādījumi par priekšrocības un selektivitātes esamību nepārklājas ne pilnībā, ne sistemātiski. Tādējādi Komisija norāda, ka šajā gadījumā strīdīgais pasākums netiecas samazināt parasti maksājamā nodokļa summu, ja piemēro parasto nodokļu režīmu. Tieši pretēji, iespēja atskaitīt peļņas maksājumu no ienākuma nodokļa vai uzņēmumu ienākuma nodokļa un peļņas nodokļa nodokļa bāzes tiecas samazināt nodokļu slogu, kāds peļņas maksājuma dēļ radies Ziemeļreinas-Vestfālenes federālās zemes publiskajiem kazino.

- 28 Komisija norāda arī, ka Vispārējā tiesa pakārtoti un rūpīgi pārsūdzētā rīkojuma 60.–66. punktā esot pārbaudījusi apelācijas sūdzības iesniedzēju novēloti izvirzītos elementus, kas varēja parādīt tikai vāju saikni ar eventuālo argumentu par priekšrocības esamību. Šajā ziņā Vispārējā tiesa esot pierādījusi, ka šie nepieņemamie elementi katrā ziņā nav atbilstoši, ņemot vērā, ka tie nebūtu ļāvuši veiksmīgi atspēkot konstatējumu par to, ka strīdīgajā lēmumā nav ietverta priekšrocība.

### *Tiesas vērtējums*

- 29 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru valsts pasākuma kvalificēšanai par “valsts atbalstu” LESD 107. panta 1. punkta izpratnē tiek prasīta visu šajā noteikumā paredzēto nosacījumu izpilde. Pirmkārt, to piešķir valsts vai no valsts līdzekļiem. Otrkārt, šī iejaukšanās ir tāda, kas var ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm. Treškārt, ar to tiek sniegta selektīva priekšrocība tā saņēmējam. Ceturtkārt, tam jābūt tādām, ar ko tiek izkropļota konkurence vai arī tiek radīti draudi to izkropļot (spriedums, 2018. gada 19. decembris, *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, 19. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 30 Konkrēti par valsts nodokļu pasākumu selektīvo raksturu Tiesa jau ir nospriedusi, ka Komisijai, lai šāda veida pasākumu kvalificētu par “selektīvu”, jāveic pārbaude trijos posmos. Proti, vispirms tai ir jāidentificē atsaucē sistēma, proti, attiecīgajā dalībvalstī piemērojamais “parastais” nodokļu režīms, un tad jāpierāda, ka attiecīgais nodokļu pasākums ir atkāpe no šīs atsaucē sistēmas, jo ar to tiek ieviesta diferenciācija starp komersantiem, kuri – no šīs sistēmas mērķa skatpunkta – ir salīdzināmā faktiskajā un juridiskajā situācijā. Tomēr pasākumi, ar ko tiek ieviesta diferenciācija starp uzņēmumiem, kuri – no attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķa skatpunkta – ir salīdzināmā faktiskajā un juridiskajā situācijā, un kas tād *a priori* būtu uzskatāmi par selektīviem, neietilpst “valsts atbalsta” jēdzienā, ja attiecīgā dalībvalsts pēc tam spēj pierādīt, ka šī diferenciācija ir attaisnota tādā ziņā, ka tā izriet no sistēmas, kurā šie pasākumi ietilpst, rakstura vai uzbūves (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija, C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859, 68. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 31 Ar vienīgo pamatu apelācijas sūdzības iesniedzējas pārmet Vispārējai tiesai, ka tā neesot izskatījusi galveno argumentu, kas izklāstīts pirmajās trijās no piecām daļām, kuras veido prasības pamatošanai norādīto vienīgo pamatu; tajās tika kritizēts strīdīgais lēmums, jo šajā lēmumā Komisija, novērtējot nosacījumu par selektivitāti, kļūdaini bija identificējusi atsaucē sistēmu jeb “parasto” nodokļu režīmu, kurš konkrētajā dalībvalstī ir piemērojams pirmajā pārbaudes posmā, kas tai jāveic atbilstoši šī sprieduma 30. punktā atgādinātajai judikatūrai.
- 32 Komisijas pieļautā kļūda daļēji ir saistīta ar to, ka tā strīdīgo pasākumu, proti, peļņas maksājumu, kas jāmaksā publiskajiem kazino, ir kvalificējusi par “īpašu nodokli”, proti, “īpašu papildu nodokli”, un tas ļāvis secināt, ka samaksātie peļņas maksājumi ir atskaitāmi no ienākuma nodokļa vai uzņēmumu ienākuma nodokļa, vai profesionālās darbības nodokļa nodokļa bāzes atbilstoši tām vispārējām normām par nodokļa piemērošanu parastajā nodokļu režīmā, kuras paredzētas piemērojamajās Vācijas nodokļu tiesībās un kurās tiek pieļauts atskaitīt “komercdarbības izraisītos izdevumus”.
- 33 Apelācijas sūdzības iesniedzējas apgalvo, ka peļņas maksājums esot jākvalificē par peļņas “nodošanu” vai “sadali”, nevis par “nodokli” vai “īpašu nodokli”, tādējādi atbilstoši piemērojamām Vācijas nodokļu tiesībām šis peļņas maksājums nav jāatskaita no profesionālās darbības nodokļa nodokļa bāzes. Faktiski veiktais atskaitījums tādējādi atspoguļojot atkāpi no “parastā” nodokļu režīma un līdz ar to tā esot selektīva priekšrocība.



- 34 Tāpēc rodas jautājums, vai Vispārējā tiesa varēja pamatoti nospriest, ka, ievērojot to, ka Komisija strīdīgajā lēmumā, kurš pieņemts pēc LESD 108. panta 3. punktā paredzētās iepriekšējas pārbaudes procedūras, ir secinājusi, ka strīdīgais pasākums nav “valsts atbalsts” LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, jo nepastāv ar šo pasākumu piešķirta ekonomiska priekšrocība un tas nav selektīvs, prasība, kas ir vērsta tikai pret konstatējumu par selektivitātes neesamību, ir noraidāma kā neefektīva un līdz ar to kā acīmredzami pilnībā juridiski nepamatota, jo, pat ja šis pamats izrādītos pamatots, aplūkojamais pasākums ne vienmēr būtu valsts atbalsts ekonomiskās priekšrocības neesamības dēļ, kā konstatēts strīdīgajā lēmumā.
- 35 Šajā ziņā Tiesa jau ir nospriedusi, ka no LESD 107. panta 1. punkta izrietošā selektivitātes prasība ir skaidri jānošķir no ekonomiskās priekšrocības konstatēšanas, jo pēc tam, kad Komisija ir konstatējusi priekšrocības esamību plašā nozīmē, kas tieši vai netieši izriet no attiecīgā pasākuma, tai vēl ir jāpierāda, ka šī priekšrocība konkrēti ir labvēlīga vienam vai vairākiem uzņēmumiem (spriedums, 2015. gada 4. jūnijs, Komisija/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, 59. punkts).
- 36 To ievērojot, Tiesa ir uzsvērusi, ka atsaucēs 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 “parasto” aplikšanu ar nodokļiem (spriedums, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija, C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859, 69. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 37 Tātad, lai novērtētu vispārpiemērojama nodokļu pasākuma selektivitāti, ir svarīgi, ka vispārējais nodokļu režīms vai atsaucēs sistēma, kas piemērojama attiecīgajā dalībvalstī, tiek pareizi noteikta Komisijas lēmumā un pārbaudīta tiesā, kurā tiek apstrīdēta šī noteikšana. Tā kā atsaucēs sistēmas noteikšana ir atbalsta shēmas selektivitātes vērtējuma kontekstā veicamās salīdzinošās pārbaudes sākumpunkts, kļūda, kas pieļauta šajā noteikšanā, noteikti padara kļūdainu visu selektivitātes nosacījuma analīzi (spriedums, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija, C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859, 71. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 38 Šajā kontekstā Tiesa ir precizējusi, ka atsaucēs sistēmas noteikšanai, kas jāveic uz sacīkstes principu balstītu debašu ar attiecīgo dalībvalsti iznākumā, ir jāizriet no saskaņā ar šīs valsts iekšējām tiesībām piemērojamo tiesību normu satura, savstarpējās saistības un konkrētu seku objektīva izvērtējuma (spriedums, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe* /Komisija, C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859, 72. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 39 Tiesa ir arī nospriedusi, ka ārpus jomām, kurās Savienības nodokļu tiesības ir saskaņotas, tieši attiecīgā dalībvalsts, īstenojot savu kompetenci tiešo nodokļu jomā un ievērojot savu autonomiju nodokļu jomā, nosaka pazīmes, kas veido nodokli un kas principā nosaka atsaucēs sistēmu vai “parasto” nodokļu režīmu, pēc kura vadoties ir jāizvērtē selektivitātes nosacījums. It īpaši runa ir par nodokļa bāzes un nodokļa iekasējamības gadījuma noteikšanu (spriedums, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija, C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859, 73. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 40 No tā izriet – lai identificētu atsaucēs sistēmu tiešo nodokļu jomā, ir jāņem vērā vienīgi attiecīgajā dalībvalstī piemērojamās valsts tiesības, jo šī identificēšana pati par sevi ir obligāts priekšnoteikums, lai izvērtētu ne vien priekšrocības esamību, bet arī to, vai tai ir selektīvs raksturs (spriedums, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija, C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859, 74. punkts).

- 41 Kā norādījis arī ģenerālvokāts secinājumu 60. punktā, Vispārējās tiesas pieeja, kas ir rezumēta šī sprieduma 34. punktā, ir pretrunā šī sprieduma 36.–40. punktā atgādinātajai judikatūrai, saskaņā ar kuru pārbaude, kas jāveic Komisijai, lai konstatētu nodokļu rakstura atbalsta shēmas selektivitāti, attiecībā uz atsaucē sistēmas noteikšanu vai “parasto” nodokļu režīmu sakrīt ar pārbaudi, kas jāveic par to, vai ar strīdīgo pasākumu tā saņēmējiem tiek piešķirta priekšrocība.
- 42 Proti, atbilstoši minētajiem principiem Vispārējā tiesa, īstenojot savas pārbaudes tiesā pilnvaras, kas tai ir attiecībā uz piemērojamo valsts tiesību tādu interpretāciju, kādu strīdīgajā lēmumā veikusi Komisija, pārbaudīja apelācijas sūdzības iesniedzēju argumentus pret šo lēmumu par atsaucē sistēmu, kuri ir rezumēti šī sprieduma 32. un 33. punktā, un, ja Vispārējā tiesa pēc šīs pārbaudes nonāca pie secinājuma, ka attiecībā uz šajā jomā piemērojamām Vācijas nodokļu tiesību normām un principiem, kā arī to interpretāciju valsts judikatūrā un doktrīnā Komisija patiešām ir pieļāvusi kļūdu šajā noteikšanā, tad šī kļūda noteikti ir padarījusi par kļūdainu visu Komisijas veikto selektīvas priekšrocības esamības nosacījuma analīzi un tās divas sastāvdaļas, proti, gan attiecībā uz nosacījumu par selektivitāti, gan attiecībā uz nosacījumu par ekonomisku priekšrocību.
- 43 No tā izriet, ka Vispārējā tiesa ir pieļāvusi tiesību kļūdu, jo tā nolēma neizskatīt minētos apelācijas sūdzības iesniedzēju argumentus tāpēc, ka, lai gan tie bija pamatoti, tie tomēr bija neefektīvi, jo tie ietekmēja tikai strīdīgajā Komisijas lēmumā veikto analīzi par nosacījumu saistībā ar selektivitāti, nevis par nosacījumu saistībā ar ekonomisko priekšrocību, kas šajā lēmumā tika izskatīts atsevišķi.
- 44 Šo secinājumu nevar atspēkot ar Komisijas pakārtoti izvirzīto argumentu, ka Vispārējā tiesa nebūtu ievērojusi *ne ultra petita* principu, ja tā būtu izskatījusi strīdīgā lēmuma tiesiskumu ne tikai saistībā ar selektivitātes nosacījuma pārbaudi, bet arī attiecībā uz nosacījuma par ekonomiskās priekšrocības esamību analīzi.
- 45 Kā Tiesa daudzkārt ir nospriedusi – tā kā tiesa, kas pārbauda tiesiskumu, nevar lemt *ultra petita*, tās pasludinātā atcelšana nevar pārsniegt to, ko ir lūdzis prasītājs (spriedums, 2017. gada 14. novembris, *British Airways*/Komisija, C-122/16 P, EU:C:2017:861, 81. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 46 To ievērojot, lai gan tiesai ir jāspriež tikai par lietas dalībnieku prasījumiem, pēc kuriem tiek noteiktas strīda robežas, atbilstoši *ne ultra petita* principam tai nav jāaprobežojas vienīgi ar šo lietas dalībnieku prasījumu pamatošanai norādītajiem argumentiem, jo pretējā gadījumā atbilstošā situācijā tā būtu spiesta savu nolēmumu pamatot ar kļūdainiem juridiskiem apsvērumiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 20. janvāris, *Komisija/Printeos*, C-301/19 P, EU:C:2021:39, 58. punkts).
- 47 Pirmajā instancē apelācijas sūdzības iesniedzējas lūdza atcelt strīdīgo lēmumu, to argumentējot it īpaši ar to, ka šajā lēmumā Komisija ir izvērtējusi selektivitātes nosacījumu un tas esot pretēji Savienības tiesībām, jo šī izvērtēšana bija pamatota ar tādas atsaucē sistēmas vai “parasta” nodokļu režīma noteikšanu, kas izrietēja no šajā lietā piemērojamo Vācijas nodokļu tiesību normu un principu neprecīzas interpretācijas jautājumā par “komercdarbības izraisīto izdevumu” atskaitīšanu.
- 48 Lai gan patiešām formāli apelācijas sūdzības iesniedzēju prasība bija tikai par Komisijas veikto selektivitātes nosacījuma izvērtējumu strīdīgajā lēmumā, nevis par to, vai pastāv ekonomiska priekšrocība, tomēr – kā jau tika uzsvērts iepriekš – apelācijas sūdzības iesniedzēju argumentācija pēc būtības bija atbilstīga, lai izvērtētu abus šos nosacījumus, jo tā bija par to, kā

šajā lēmumā tiek noteikta atsaucē sistēma vai “parastais” nodokļu režīms, un tā ir abiem nosacījumiem vienāda pārbaude, un, ja tā būtu pretrunā piemērojamām valsts tiesībām, tad tā noteikti tikpat lielā apmērā padarītu par kļūdainu šo divu nosacījumu izvērtējumu.

- 49 Līdz ar to, ja Vispārējā tiesa, kā tai bija jā dara, būtu izskatījusi šos apelācijas sūdzības iesniedzēju argumentus, tas nekādā veidā negrozītu pieteikuma priekšmetu, kas ir noteikts prasībā, un tādējādi nepārkāptu *ne ultra petita* principu.
- 50 Vispārējā tiesa nebūtu pārkāpusi šo principu arī tad, ja pēc šādas izskatīšanas tā būtu secinājusi, ka strīdīgais lēmums ir jāatceļ, jo šajā lēmumā Komisija ir kļūdaini noteikusi atsaucē sistēmu vai “parasto” nodokļu režīmu.
- 51 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, pārsūdzētais rīkojums ir jāatceļ.

### **Par lietas nodošanu atpakaļ Vispārējai tiesai**

- 52 Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas statūtu 61. pantam, ja apelācija ir pamatota, Tiesa atceļ Vispārējās tiesas nolēmumu. Tā arī var pati pieņemt galīgo spriedumu attiecīgajā lietā, ja to ļauj tiesvedības stadija, vai nodot lietu atpakaļ sprieduma pieņemšanai Vispārējā tiesā.
- 53 Ar šo spriedumu tiek nospriests, ka Vispārējā tiesa ir pieļāvusi tiesību kļūdu, neizskatīdama apelācijas sūdzības iesniedzēju argumentus, kuros tika kritizēta strīdīgajā Komisijas lēmumā veiktā atsaucē sistēmas vai “parastā” nodokļu režīma noteikšana.
- 54 Tā kā Vispārējā tiesa nav pārbaudījusi Komisijas sniegto interpretāciju par piemērojamām valsts tiesībām atsaucē sistēmas vai “parastā” nodokļu režīma noteikšanai, kas tai bija jā izdara attiecībā uz apelācijas sūdzības iesniedzēju konkrēti izvirzītajiem argumentiem šajā tiesā, Tiesa nospriež, ka šis strīds nav tādā tiesvedības stadijā, lai tā varētu pieņemt galīgo spriedumu]. Tādēļ lieta ir jānodod atpakaļ Vispārējai tiesai.

### **Par tiesāšanās izdevumiem**

- 55 Tā kā lieta tiek nodota atpakaļ Vispārējai tiesai, lēmuma par tiesāšanās izdevumiem pieņemšana ir jāatliek.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

- 1) Atceļ Eiropas Savienības Vispārējās tiesas 2021. gada 22. oktobra rīkojumu *Fachverband Spielhallen* un LM/Komisija (T-510/20, EU:T:2021:745).**
- 2) Lietu nosūtīt atpakaļ Eiropas Savienības Vispārējai tiesai.**
- 3) Lēmuma par tiesāšanās izdevumiem pieņemšanu atlikt.**

[Paraksti]