



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2016. gada 21. decembrī\*

Apelācija — Valsts atbalsts — LESD 107. panta 1. punkts — Nodokļu režīms — Uzņēmumu ienākuma nodoklis — Atskaitījums — Nemateriālās vērtības norakstīšana uzņēmumiem rezidentiem nodokļu vajadzībām Spānijā, kas rodas no kapitāla daļu iegādes vismaz 5 % apmērā uzņēmumos, kuri ir rezidenti nodokļu vajadzībām ārpus šīs dalībvalsts — “Valsts atbalsta” jēdziens — Selektivitātes kritērijs

Apvienotās lietas C-20/15 P un C-21/15 P

par divām apelācijas sūdzībām atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas statūtu 56. pantam, ko 2015. gada 19. janvārī iesniedza

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

apelācijas sūdzības iesniedzēja,

pārējās lietas dalībnieces:

**World Duty Free Group SA**, iepriekš *Autogrill España SA*, ar juridisko adresi Madridē (Spānija) (C-20/15 P),

**Banco Santander SA**, ar juridisko adresi Santanderā [*Santander*] (Spānija) (C-21/15 P),

**Santusa Holding SL**, ar juridisko adresi Boadiljadelmontē [*Boadilla del Monte*] (Spānija) (C-21/15 P),

ko pārstāv *J. L. Buendía Sierra*, *E. Abad Valdenebro* un *R. Calvo Salinero*, *abogados*,

prasītājas pirmajā instancē,

ko atbalsta

**Vācijas Federatīvā Republika**, ko pārstāv *T. Henze* un *K. Petersen*, pārstāvji,

**Īrija**, ko pārstāv *G. Hodge* un *E. Creedon*, pārstāves, kam palīdz *B. Doherty*, *barrister*, un *A. Goodman*, *barrister*,

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

personas, kas iestājušās apelācijas tiesvedībā.

\* Tiesvedības valoda – spāņu.

## TIESA (virspalāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], priekšsēdētāja vietnieks A. Ticano [*A. Tizzano*], palātu priekšsēdētāji R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], Ž. L. da Krušs Vilasa [*J. L. da Cruz Vilaça*], E. Juhāss [*E. Juhász*] un A. Prehala [*A. Prechal*] (referente), tiesneši E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*], E. Jarašūns, [*E. Jarašiūnas*], F. Biltšens [*F. Biltgen*], K. Jirimēe [*K. Jürimäe*] un K. Likurģs [*C. Lycourģos*],

ģenerālvokāts M. Vatelē [*M. Wathelet*],

sekretārs V. Turē [*V. Tourrès*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2016. gada 31. maija tiesas sēdi,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2016. gada 28. jūlija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

- 1 Ar apelācijas sūdzību lietā C-20/15 P Eiropas Komisija lūdz atcelt Eiropas Savienības Vispārējās tiesas 2014. gada 7. novembra spriedumu *Autogrill España/Komisija* (T-219/10, turpmāk tekstā – “pārsūdzētais spriedums *Autogrill España/Komisija*”, EU:T:2014:939), ar kuru tā atcēla Komisijas 2009. gada 28. oktobra Lēmuma 2011/5/EK par nemateriālās vērtības norakstīšanu nodokļu vajadzībām saistībā ar kapitāla daļu iegādi ārvalstīs C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), ko īstenojusi Spānija (OV 2011, L 7, 48. lpp.; turpmāk tekstā – “pirmais strīdīgais lēmums”), 1. panta 1. punktu un 4. pantu.
- 2 Ar apelācijas sūdzību lietā C-21/15 P Komisija lūdz atcelt Vispārējās tiesas 2014. gada 7. novembra spriedumu *Banco Santander un Santusa/Komisija* (T-399/11, turpmāk tekstā – “pārsūdzētais spriedums *Banco Santander un Santusa/Komisija*”, EU:T:2014:938), ar kuru tā atcēla Komisijas 2011. gada 12. janvāra Lēmuma 2011/282/ES 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 Spānijas Karaliste (OV 2011, L 135, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “otrais strīdīgais lēmums”), 1. panta 1. punktu un 4. pantu.

## Tiesvedību priekšvēsture

- 3 No pārsūdzētajiem spriedumiem izrietošās tiesvedību priekšvēstures apkopojums ir šāds.
- 4 2007. gada 10. oktobrī pēc vairākiem rakstveida jautājumiem, ko Eiropas Parlamenta locekļi bija uzdevuši Komisijai 2005. un 2006. gadā, kā arī pēc privāta uzņēmēja sūdzības, kura tai tika nosūtīta 2007. gadā, Komisija nolēma uzsākt formālo izmeklēšanas procedūru par tiesisko regulējumu, kas Spānijas Likuma par sabiedrību ienākuma nodokli 12. panta 5. punktā ieviests ar 2001. gada 27. decembra *Ley 24/2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social* (Likums 24/2001 par fiskāliem, administratīviem un sociāliem pasākumiem, 2001. gada 31. decembra *BOE* Nr. 313, 50493. lpp.) un pārņemts ar 2004. gada 5. marta *Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades* (Karaļa dekrētlukums 4/2004 par pārskatītā Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli teksta apstiprināšanu, 2004. gada 11. marta *BOE* Nr. 61, 10951. lpp.) (turpmāk tekstā – “strīdīgais pasākums”).

- 5 Ar strīdīgo pasākumu ir paredzēts, ka tad, ja Spānijā ar nodokļiem apliekams uzņēmums iegūst kapitāldaļas “ārvalstīs reģistrētā sabiedrībā”, šī kapitāldaļu iegūšana ir vismaz 5 % apjomā un attiecīgās kapitāldaļas netiek atsavinātas vismaz vienu gadu, tad nemateriālo vērtību, kas no tās rodas, kurai jābūt iegrāmatotai kā atsevišķam nemateriālam aktīvam, var atskaitīt no maksājamā uzņēmumu ienākuma nodokļa norakstīšanas veidā. Strīdīgajā pasākumā ir precizēts, ka, lai sabiedrību varētu kvalificēt kā “ārvalstīs reģistrētu sabiedrību”, tai ir jābūt apliekamai ar identisku nodokli, kas ir piemērojams Spānijā, un tās ienākumiem jānāk galvenokārt no ārzemēs veiktām darbībām.
- 6 Pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 10.–13. punktā, kas ir identiski ar pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 15.–18. punktu, Vispārējā tiesa sniedza šādus precizējumus:
  - “10 No [pirmā strīdīgā] lēmuma izriet, ka saskaņā ar Spānijas tiesisko regulējumu uzņēmumu apvienošanās nozīmē operāciju, ar kuru viens vai vairāki uzņēmumi, beidzot pastāvēt, bet ne likvidējoties, nodod visus savus aktīvus un saistības citam pastāvošam uzņēmumam vai uzņēmumam, ko tie izveido apmaiņā pret to, ka šo uzņēmumu akciju turētājiem tiek izsniegti minētā otra uzņēmuma kapitāla vērtspapīri ([pirmā strīdīgā] lēmuma 23. apsvērums[, identisks ar otrā strīdīgā lēmuma 32. apsvērumu]).
  - 11 Akciju iegāde [pirmajā strīdīgajā lēmumā ir definēta kā] operācij[a], ar kuru viens uzņēmums iegādājas akcijas cita uzņēmuma kapitālā, neiegūstot tajā balsstiesību vairākumu vai kontroli ([pirmā strīdīgā] lēmuma 23. apsvērums[, identisks ar otrā strīdīgā lēmuma 32. apsvērumu]).
  - 12 Turklāt [pirmajā strīdīgajā] lēmumā ir norādīts, ka saskaņā ar strīdīgo pasākumu finanšu nemateriālo vērtību nosaka, atņemot no kapitāla daļu iegādes samaksātās cenas, mērķa uzņēmējsabiedrības materiālo un nemateriālo aktīvu tirgus vērtību. Turklāt ir precizēts, ka ar finanšu nemateriālās vērtības jēdzienu, kā tas ir paredzēts strīdīgajā pasākumā, kapitāla daļu iegādes jomā ievieš jēdzienu, kuru parasti izmanto aktīvu nodošanā vai uzņēmējsabiedrību apvienošanās darījumos ([pirmā strīdīgā] lēmuma 20. apsvērums[, identisks ar otrā strīdīgā lēmuma 29. apsvērumu]).
  - 13 Visbeidzot jānorāda, ka saskaņā ar Spānijas nodokļu tiesībām, ja uzņēmums, kas ir nodokļu maksātājs Spānijā, veic kapitāla daļu iegādi, tam grāmatvedībā nav atļauts atsevišķi uzskaitīt nodokļu maksāšanas vajadzībām nemateriālo vērtību, kura rodas no šādas akciju daļas iegādes. Turpretī arī atbilstoši Spānijas nodokļu tiesībām nemateriālo vērtību var norakstīt [tikai] uzņēmējsabiedrību apvienošanās darījumos ([pirmā strīdīgā] lēmuma 19. apsvērums[, identisks ar otrā strīdīgā lēmuma 28. apsvērumu]).”
- 7 Ar pirmo strīdīgo lēmumu Komisija noslēdza procedūru saistībā ar kapitāla daļu iegādēm, kas ir veiktas Eiropas Savienībā.
- 8 Šī lēmuma 1. panta 1. punktā Komisija atzina, ka ar strīdīgo pasākumu ieviestais režīms (turpmāk tekstā – “strīdīgais režīms”) ir nesaderīgs ar kopējo tirgu, tas izpaužas kā nodokļu priekšrocība, kas ir piešķirta uzņēmumiem, kuri ir apliekami ar nodokļiem Spānijā, lai tiem ļautu norakstīt nemateriālās vērtības, kas rodas, iegādājoties kapitāla daļas ārvalstu sabiedrībās, ja šis režīms tiek piemērots kapitāla daļu iegādei Savienībā reģistrētos uzņēmumos. Minētā lēmuma 4. pantā tā ietvēra rīkojumu Spānijas Karalistei atgūt saistībā ar šo režīmu piešķirto atbalstu.
- 9 Komisija tomēr neapturēja procedūru saistībā ar ārpus Savienības veiktām iegādēm, jo Spānijas valsts iestādes bija apņēmušās sniegt jaunu informāciju par šķēršļiem, veicot pārrobežu apvienošanu ārpus Savienības.

- 10 Ar otro apstrīdēto lēmumu Komisija atzina, ka ar kopējo tirgu ir nesaderīgs strīdīgais režīms, kas izpaužas kā nodokļu priekšrocība, kas ir piešķirta uzņēmumiem, kuri ir apliekami ar nodokļiem Spānijā, lai tiem ļautu norakstīt nemateriālās vērtības, kas rodas, iegādājoties kapitāla daļas ārvalstu sabiedrībās, ja šis režīms tiek piemērots kapitāla daļu iegādei ārpus Savienības reģistrētos uzņēmumos (šī lēmuma 1. panta 1. punkts), un uzdeva Spānijas Karalistei atgūt saistībā ar šo režīmu piešķirto atbalstu (minētā lēmuma 4. pants).

### Tiesvedības Vispārējā tiesā un pārsūdzētie spriedumi

- 11 Ar prasības pieteikumu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2010. gada 14. maijā, *Autogrill España SA*, kas pēc tam kļuva par *World Duty Free Group SA* (turpmāk tekstā – “WDFG”), cēla prasību par pirmā apstrīdētā lēmuma 1. panta 1. punkta un 4. panta atcelšanu.
- 12 Šīs prasības atbalstam, ciktāl tā ir celta par šī lēmuma 1. panta 1. punktu, WDFG izvirzīja četrus prasības pamatus, no kuriem pirmais ir par kļūdu tiesību piemērošanā, ko ir pieļāvusi Komisija, piemērojot selektivitātes nosacījumu, otrais pamats ir par pasākuma selektivitātes neesamību, jo ar to ieviestā diferenciacija izrietot no sistēmas, kurā šis pasākums iekļaujas, rakstura vai uzbūves, trešais pamats ir par to, ka ar šo pasākumu netiek radītas nekādas priekšrocības uzņēmumiem, kuriem ir piemērojams strīdīgais režīms, un ceturtais pamats attiecas uz selektivitātes nosacījumu, kā arī priekšrocību pastāvēšanas nosacījumu, kā arī pamatojuma nenorādīšanu apstrīdētajā lēmumā.
- 13 Ar prasības pieteikumu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2011. gada 29. jūlijā, *Banco Santander SA* un *Santusa Holding SL* (turpmāk tekstā – “Santusa”) cēla prasību par otrā apstrīdētā lēmuma 1. panta 1. punkta un 4. panta atcelšanu.
- 14 Savu prasību atbalstam, ciktāl tās ir vērstas pret šī lēmuma 1. pantu, *Banco Santander* un *Santusa* izvirzīja piecus prasības pamatus, no kuriem pirmais ir par kļūdu tiesību piemērošanā, ko ir pieļāvusi Komisija, piemērojot selektivitātes nosacījumu, otrais pamats ir par kļūdu atskaites sistēmas identifikācijā, trešais pamats ir par strīdīgā pasākuma selektivitātes neesamību, jo ar to ieviestā diferenciacija izrietot no sistēmas, kurā šis pasākums iekļaujas, rakstura vai uzbūves, ceturtais pamats ir par to, ka ar šo pasākumu netiek radītas nekādas priekšrocības uzņēmumiem, kuriem ir piemērojams strīdīgais režīms, un piektais pamats attiecas uz selektivitātes nosacījumu, kā arī priekšrocību pastāvēšanas nosacījumu, kā arī pamatojuma nenorādīšanu apstrīdētajā lēmumā.
- 15 Pārsūdzētajos spriedumos Vispārējā tiesa ar būtībā identisku pamatojumu pieņēma abu prasību pirmos pamatus, kas balstīti uz kļūdainu LESD 107. panta 1. punkta piemērošanu attiecībā uz selektivitātes nosacījumu, un līdz ar to atcēla strīdīgo lēmumu 1. panta 1. punktu un 4. pantu, neizvērtējot pārējos prasību pamatus.

### Lietas dalībnieku prasījumi un tiesvedība Tiesā

- 16 Komisija lūdz Tiesu:
- atcelt pārsūdzētos spriedumus;
  - nodot attiecīgās lietas atpakaļ Vispārējai tiesai un
  - atlikt lēmuma par tiesāšanās izdevumiem pieņemšanu.
- 17 WDFG lietā C-20/15 P, kā arī *Banco Santander* un *Santusa* lietā C-21/15 P lūdz Tiesu noraidīt apelācijas sūdzības, apstiprināt pārsūdzētos spriedumus un piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

- 18 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2015. gada 19. maija lēmumiem Spānijas Karalistei, Īrijai un Vācijas Federatīvajai Republikai tika ļauts iestāties lietā C-20/15 P *WDFG*, kā arī lietā C-21/15 P *Banco Santander* un *Santusa* prasījumu atbalstam.
- 19 Turpretī ar Tiesas priekšsēdētāja 2015. gada 6. oktobra rīkojumiem tika noraidīti *Telefónica SA* un *Iberdrola SA* pieteikumi par iestāšanos lietā C-20/15 P *WDFG*, kā arī lietā C-21/15 P *Banco Santander* un *Santusa* prasījumu atbalstam.

### Par apelācijas sūdzībām

- 20 Apelācijas sūdzību atbalstam Komisija izvirza vienu vienīgu pamatu, kuram ir divas daļas, par kļūdu tiesību piemērošanā, ko Vispārējā tiesa ir pieļāvusi, interpretējot LESD 107. panta 1. punktā izvirzīto selektivitātes nosacījumu.

#### *Par vienīgā pamata pirmo daļu*

#### Lietas dalībnieku argumenti

- 21 Vienīgā pamata pirmajā daļā Komisija pārmet Vispārējai tiesai, ka tā, uzliekot Komisijai pienākumu pasākuma selektīvā rakstura pierādīšanai noteikt to uzņēmumu grupu, kuriem ir kopīgas raksturiezīmes, ir pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā.
- 22 Komisija apgalvo, ka strīdīgajos lēmumos tā ir strikti ievērojusi selektivitātes nodokļu jomā analīzes metodi, kura ir noteikta Tiesas pastāvīgajā judikatūrā. Tādējādi tā pierādīja, ka strīdīgais pasākums bija atkāpe no atsauces sistēmas, ciktāl tajā Spānijā ar nodokli apliekamiem uzņēmumiem, kuri iegūst kapitāla daļas ārvalstīs reģistrētos uzņēmumos vismaz 5 % apmērā, ir paredzēts atšķirīgs nodokļu tiesiskais regulējums nekā Spānijā ar nodokli apliekamiem uzņēmumiem, kuri iegūst identisku kapitāla daļu daudzumu Spānijā reģistrētos uzņēmumos, kaut gan abas šīs uzņēmumu kategorijas atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā atbilstoši Spānijas uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējā regulējuma mērķim.
- 23 Tā uzskata, ka Vispārējā tiesa, uzliekot tai papildu pienākumu pierādīt, ka ar apstrīdēto pasākumu tiek dota priekšrocība konkrētiem uzņēmumiem, kas var tikt identificēti pēc to īpašām raksturiezīmēm, kādas citiem uzņēmumiem nepiemīt, proti, pēc kopīgām un *ex ante* identificējamām raksturiezīmēm, ir pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā, jo, šādi rīkodamās, Vispārējā tiesa ir balstījusies uz šaurāku selektivitātes jēdziena koncepciju nekā Tiesas definētā.
- 24 Komisija it īpaši apgalvo, ka pretēji tam, ko ir lēmusi Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 57. un 58. punktā, kā arī pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa* /Komisija 61. un 62. punktā, pasākumus var uzskatīt par selektīviem, pat ja tie ir piemērojami neatkarīgi no saņēmēja darbības veida un ar tiem paredz nodokļu priekšrocības noteiktu veidu ieguldījumu darījumiem, nenosakot minimālo ieguldījuma apmēru.
- 25 Šajā kontekstā Vispārējā tiesa no 2001. gada 8. novembra sprieduma *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598) esot kļūdaini secinājusi, ka valsts pasākums, kuru piemēro neatkarīgi no uzņēmumu darbības veida, *a priori* nav selektīvs. Šī sprieduma 36. punktā ietvertais apgalvojums, atbilstoši kuram “tādi valsts pasākumi kā pamatlietā nav uzskatāmi par valsts atbalstu [...], ja tie ir piemērojami visiem uzņēmumiem, kuri atrodas valsts teritorijā, neatkarīgi no to darbības veida”, esot saprotams tādējādi, ka selektivitātes neesamība izriet no fakta, ka valsts pasākums ir piemērojams vienādi visiem uzņēmumiem attiecīgajā dalībvalstī.



- 26 Tāpat arī Komisija pārmet Vispārējai tiesai, ka tā ir pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā, pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 59.–62. punktā un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander un Santusa*/Komisija 63.–66. punktā lemdama, ka tāds pasākums kā strīdīgais pasākums nav selektīvs, ja tas ir saistīts ar konkrētu saimniecisko līdzekļu iegādi, proti, kapitāldaļu iegādi ārvalstīs reģistrētos uzņēmumos, un *a priori* no tā priekšrocību saņemšanas nav izslēgta neviena uzņēmumu kategorija.
- 27 Vispārējā tiesa šajā ziņā esot kļūdaini pamatojusies uz 2000. gada 19. septembra spriedumu Vācija/Komisija (C-156/98, EU:C:2000:467). No šī sprieduma 22. un 23. punkta izrietot, ka lietā, kurā tas tika pasludināts, Komisija kvalificēja attiecīgo pasākumu kā selektīvu tikai attiecībā uz konkrētiem ģeogrāfiski precīzi noteiktiem uzņēmumiem, kuros privātie ieguldītāji bija no jauna ieguldījuši peļņu, kas gūta no saimniecisko līdzekļu pārdošanas, nevis attiecībā uz pašiem minētajiem ieguldītājiem, attiecībā uz kuriem tā uzskatīja, ka šis pasākums nebija atbalsts.
- 28 Turklāt Komisija ceļ iebildumu, ka Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 66.–68. punktā, kā arī pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander un Santusa*/Komisija 70.–72. punktā ir nopriedusi, ka ar Tiesas judikatūru esot pretrunā uzskatīt, ka selektīvs ir tāds valsts nodokļu pasākums, kura izmantošanai ir jāizpilda zināmi nosacījumi, kaut arī saņēmējiem uzņēmumiem nebūtu nekādas viņiem piemērojamas kopīgas raksturiezīmes, kas ļautu tos nošķirt no citiem uzņēmumiem, izņemot to, ka tie varētu izpildīt nosacījumus, kuru izpilde ir izvirzīta pasākuma izmantošanai.
- 29 Komisija apgalvo, ka šajā ziņā Vispārējā tiesa pamatojas uz kļūdainu attiecīgās judikatūras analīzi.
- 30 Attiecībā uz 2011. gada 15. novembra spriedumu Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732) Komisija apgalvo, ka no šī sprieduma 90. un 91. punkta izriet, ka tas attiecās uz ļoti īpašu situāciju, kurā Tiesa uzskatīja par selektīvu pašu atsaucē nodokļu režīmu, nevis jebkādu atkāpi no tā, ciktāl ar šo pēdējo minēto tika dotas priekšrocības “ārzonas” uzņēmumiem. Minētajā spriedumā ietvertā atsauce uz vienas uzņēmumu kategorijas “raksturīgajām īpašībām” ir jāsaprot kā norāde uz raksturiezīmēm, kuru dēļ šiem uzņēmumiem tiek dota nodokļu priekšrocība atsaucē sistēmas kontekstā, kas pēc sava rakstura ir selektīva, un neesot piemērojama ārpus šīs īpašās situācijas.
- 31 Attiecībā uz 2012. gada 29. marta spriedumu *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184) 42. punktu Vispārējā tiesa neesot ņēmusi vērā šī punkta otro teikumu, kurā ir ietverts Tiesas pastāvīgajā judikatūrā nostiprinātais princips, atbilstoši kuram pasākums ir selektīvs, ja tas var dot priekšrocību “konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai” salīdzinājumā ar citiem uzņēmumiem, kas, ņemot vērā ar šo režīmu sasniedzamo mērķi, atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā.
- 32 *WDFG*, kā arī *Banco Santander* un *Santusa* ievadā norāda, ka apstrīdētajos lēmumos Komisija nav apgalvojusi, ka strīdīgais pasākums bija selektīvs *de facto*, tādēļ saistībā ar šīm apelācijas sūdzībām ir tikai jāpārbauda pret pārsūdzētajiem spriedumiem vērsta kritika, ciktāl Vispārējā tiesa tajos ir spriedusi, ka Komisijas norādītie pamatojumi šajos lēmumos neļāva secināt, ka šis pasākums bija selektīvs *de jure*.
- 33 Tās apgalvo, ka no 2001. gada 8. novembra sprieduma *Adria-Wien Pipeline un Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598) izriet, ka pasākumu, kura priekšrocības var saņemt visi uzņēmumi, nevar uzskatīt par selektīvu. Turpretī no šī sprieduma nevarot secināt, kā to apgalvo Komisija, ka valsts pasākums nav selektīvs tikai tad, ja tas ir piemērojams visiem dalībvalsts uzņēmumiem bez izņēmuma, jo šādas tēzes piemērošanas rezultātā gandrīz visas nodokļu normas būtu uzskatāmas par selektīvām.
- 34 *WDFG*, kā arī *Banco Santander* un *Santusa* atspēko arī Komisijas tēzi, saskaņā ar kuru valsts nodokļu pasākumi jau vairākkārt ir tikuši kvalificēti kā selektīvi, pat ja tajos nav bijusi noteikta nekāda minimālā ieguldījuma summa, un tie ir bijuši piemērojami neatkarīgi no saņēmēja darbības veida. Katrā ziņā

strīdīgais pasākums, ciktāl ar to piešķir nodokļu priekšrocības jebkuram uzņēmumam, kurš vēlas to saņemt, neatkarīgi no kategorijas, kurā tas ietilpst, tikai tādēļ vien nevar *prima facie* un *de jure* tikt uzskatīts par selektīvu.

- 35 Vispārējā tiesa esot pamatoti balstījusies uz 2000. gada 19. septembra spriedumu Vācija/Komisija (C-156/98, EU:C:2000:467), jo attiecīgajā lēmumā šajā lietā Komisija bija tieši atzinusi selektivitātes neesamību valsts pasākumā saistībā ar attiecīgajiem ieguldītājiem, ko esot apstiprinājusi Tiesa.
- 36 Savā lēmumpieņemšanas praksē Komisija turklāt jau vairākkārt esot izslēgusi nodokļu pasākumu selektivitāti, piemērojot šo pašu kritēriju, proti, selektivitātes neesamību vispārīga rakstura pasākumos, kuri vienādi ir piemērojami visiem uzņēmumiem un kuru priekšrocības var saņemt jebkurš nodokļu maksātājs.
- 37 Turklāt, piemērojot šo kritēriju, nevarētu tikt konstatēts, ka pasākumi, kas ir saistīti ar dažu Komisijas nosauktu aktīvu pirkšanu, nav selektīvi. Šos pasākumus varētu atzīt par selektīviem, ja tiktu pierādīts, ka ar tiem *de facto* tiek dotas priekšrocības konkrētiem uzņēmumiem, izslēdzot citus. Katrā ziņā to selektivitāte izrietētu nevis no iegūto aktīvu veida, bet gan no fakta, ka var uzskatīt, ka attiecīgie pircēji veido īpašu kategoriju.
- 38 Attiecībā uz 2004. gada 15. jūlija spriedumu Spānija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438) *WDFG*, kā arī *Banco Santander* un *Santusa* uzskata, ka Vispārējā tiesa ir pamatoti atzinusi, ka attiecīgais pasākums lietā, kurā tika pasludināts šis spriedums, atšķiras no tā, kas ir šajā lietā, jo tā mērķis bija sniegt priekšrocības atsevišķai un identificējamai uzņēmumu kategorijai, proti, tiem, kas veic eksporta darbības.
- 39 Turklāt no 2011. gada 15. novembra sprieduma Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732), it īpaši no tā 104. punkta, skaidri izrietot, ka pasākums var tikt kvalificēts kā selektīvs tikai tad, ja ar to tiek sniegta priekšrocība uzņēmumu kategorijai, kuriem ir kopīgas "īpašības", kas tiem ir "raksturīgas". Turklāt no šī sprieduma izrietot, ka atkāpes no vispārējā režīma identificēšana nav pašmērķis. Svarīga ir vienīgi pasākuma faktiskā iedarbība, proti, fakts, ka ar to sniedz vai nesniedz priekšrocības konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai.
- 40 *WDFG*, kā arī *Banco Santander* un *Santusa* apgalvo, ka 2012. gada 29. marta sprieduma *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184) interpretācija, kādu aizstāv Komisija, arī neesot pieņemama. Pirmkārt, šajā spriedumā Tiesa neesot apstiprinājusi atsauces sistēmas definīciju un atkāpi no tās. Otrkārt, šis spriedums neļaujot uzskatīt, ka pasākums ir selektīvs tādēļ, ka uzņēmumi, kuri atbilst tā sniegto priekšrocību saņemšanas nosacījumiem, veidojot atsevišķu kategoriju.
- 41 Visbeidzot Vispārējā tiesa esot pamatoti lēmusi, ka pasākumu nevar kvalificēt par selektīvu LESD 107. panta izpratnē, ja tā izmantošana ir atkarīga no rīcības, kas ir *prima facie* atļauta jebkuram uzņēmumam neatkarīgi no tā darbības nozares. Tas izrietot no konstatējuma par valsts pasākuma selektivitātes neesamību attiecībā pret ieguldītājiem, kāds ir izdarīts 2000. gada 19. septembra spriedumā Vācija/Komisija (C-156/98, EU:C:2000:467).
- 42 Spānijas Karaliste apgalvo, ka 2001. gada 8. novembra spriedumā *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598) ir apstiprināta Spānijas iestāžu administratīvā procesa Komisijā laikā ieņemtā nostāja, saskaņā ar kuru ekonomisku priekšrocību var uzskatīt par atbalstu tikai tad, ja ar to var tikt sniegta priekšrocība "konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai" LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

- 43 Administratīvā procesa laikā Spānijas iestādes esot pierādījušas strīdīgā pasākuma vispārējo pieejamību, jo tas ir ticis piemērots uzņēmumiem, kuri darbojas ļoti dažādās darbības nozarēs, tādējādi apstiprinot pārsūdzētajos spriedumos izklāstīto analīzi un faktu, ka Komisija strīdīgajos lēmumos nebija pierādījusi pasākuma selektīvo raksturu.
- 44 Īrija apgalvo, ka, pretēji Komisijas teiktajam, Vispārējā tiesa no 2001. gada 8. novembra sprieduma *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598) un no 2002. gada 6. marta sprieduma *Diputación Foral de Álava u.c./Komisija* (T-92/00 un T-103/00, EU:T:2002:61), kā arī 2009. gada 9. septembra sprieduma *Diputación Foral de Álava u.c./Komisija* (no T-227/01 līdz T-229/01, T-265/01, T-266/01 un T-270/01, EU:T:2009:315) neesot secinājusi, ka selektīvi ir tikai pasākumi, kuru piemērošana ir saistīta ar uzņēmuma darbību veidu vai kuru piemērošana ir pakārtota minimālai summai, bet gan tā lēma, ka pasākuma selektivitāte nebija konstatējama attiecībā uz pasākumu, kuru neatkarīgi no darbības veida un ieguldītajām summām varētu izmantot jebkurš Spānijas uzņēmums, kurš iegulda līdzekļus kapitāla daļu iegādei ārvalstu uzņēmumā vismaz 5 % apmērā.
- 45 Vispārējā tiesa esot pamatoti balstījusies uz 2011. gada 15. novembra spriedumu Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732), lai nospiestu, ka, lai nodokļu diferenciāciju varētu kvalificēt kā atbalstu, ir jāidentificē īpaša tādu uzņēmumu kategorija, ko var atšķirt pēc raksturīgām īpašībām, kuri to var izmantot. LESD 107. panta 1. punktā noteiktais selektivitātes nosacījums turklāt esot vienādi jādefinē visās lietās par apgalvotu valsts atbalstu nodokļu jomā. Tātad minētā sprieduma 104. punktā tieši nostiprinātais princips nevar tikt ierobežots tikai attiecībā uz tādu situāciju, kurā nodokļu režīmam, to ņemot kopumā, ir selektīvs raksturs.
- 46 Īrija uzskata, ka tādi pasākumi kā strīdīgais pasākums, ar kuru *a priori* no tā saņēmēju loka nav izslēgts neviens uzņēmums, ne arī neviena konkrēta saimniecības nozare, nav uzskatāmi par selektīviem. Komisija turklāt esot jau vairākkārt balstījusies uz šo pamatojumu, lai secinātu konkrētu valsts pasākumu selektivitātes neesamību.
- 47 Vācijas Federatīvā Republika apgalvo, ka atkāpe vai izņēmums no Komisijas identificētās atsaucēs sistēmas, ja to uzskatītu par pierādītu, vien neļauj secināt, ka ar strīdīgo pasākumu tiek dota priekšrocība “konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai” LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.
- 48 Tieši pretēji, no tā izrietot vienīgi tas, ka šis pasākums līdzinās subsīdijai. Tādējādi pēc pārbaudes, vai pasākumam ir atkāpes raksturs saskaņā ar judikatūru, it īpaši 2011. gada 15. novembra spriedumu Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732), kā arī to jau pamatoti esot nolēmusi arī Vispārējā tiesa pārsūdzētajos spriedumos, papildu posmā būtu jāpārbauda, vai nodokļu maksātāju kategorijā, kam ar nodokļu pasākumu tiek sniegta priekšrocība, ir apvienoti uzņēmumi vai preču ražošana, kam ir pietiekami konkrēts raksturs LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.
- 49 Tādējādi no Tiesas judikatūras izrietot, ka nodokļu priekšrocību saņemošo uzņēmumu kategorija bija pietiekami precizēta laikā, kad Komisijai izdevās pierādīt, ka attiecīgo priekšrocību saņēma vienīgi uzņēmumi, kuri ietilpa noteiktā saimnieciskās darbības nozarē un veica noteiktas darbības (spriedums, 2005. gada 15. decembris, *Unicredito Italiano*, C-184/04, EU:C:2005:774), un tikai uzņēmumi, kas ir dibināti atbilstoši noteiktai juridiskai formai (spriedums, 2006. gada 10. janvāris, *Cassa di Risparmio di Firenze u.c.*, C-222/04, EU:C:2006:8), un tikai tie, kuri ir noteikta izmēra (spriedums, 2003. gada 13. februāris, Spānija/Komisija, C-409/00, EU:C:2003:92), vai arī tikai uzņēmumi, kuru juridiskā adrese atradās ārpus reģiona teritorijas (spriedums, 2009. gada 17. novembris, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, C-169/08, EU:C:2009:709).



- 50 Vācijas Federatīvā Republika atgādina, ka Tiesa jau ir nospriedusi, ka nodokļu atvieglojums, no kura gūst labumu nodokļu maksātāji, kuri atsavina noteiktus saimnieciskos līdzekļus un kuri var atskaitīt tā rezultātā gūto peļņu gadījumā, ja tie iegādājas citus saimnieciskos līdzekļus, ar ko tiem tiek piešķirta priekšrocība, kura kā vispārējs pasākums, kas piemērojams visiem saimnieciskās darbības subjektiem bez izņēmuma, nevar tikt kvalificēts par valsts atbalstu (spriedums, 2000. gada 19. novembris, Vācija/Komisija, C-156/98, EU:C:2000:467, 22. punkts).
- 51 Vēl jo vairāk tāds nodokļu pasākums kā strīdīgais pasākums, kura piemērošana ir vispārēji saistīta ar konkrētu no sabiedrības mērķa un uzņēmuma nodarbošanās veida neatkarīgu darījumu kategoriju, kuriem ir piemērojamas sabiedrību tiesības, – šajā gadījumā kapitāla daļu iegāde – nebūtu jāuzskata par selektīvu.
- 52 Visbeidzot dalībvalstis, kas iestājušās šajās lietās, apgalvo, ka, ja nosacījums par valsts pasākuma selektivitāti tā kvalifikācijai par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē esot jāsaprot plašā nozīmē, kā to piedāvā Komisija savās apelācijas sūdzībās, tā rezultātā tiktu sagrauts Savienības institucionālais līdzsvars. Ja selektivitātes nosacījumam tiktu piešķirta šāda piemērošanas joma, Komisija varētu kontrolēt gandrīz visus tiešo nodokļu pasākumus saskaņā ar tās kompetenci valsts atbalsta jomā, kaut gan tiešie nodokļi principā ir dalībvalstu leģislatīvajā kompetencē.

#### Tiesas vērtējums

- 53 Iesākumā saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru pasākuma kvalificēšanai par “valsts atbalstu” LESD 107. panta 1. punkta izpratnē tiek prasīta visu šajā noteikumā paredzēto nosacījumu izpilde. Pirmkārt, tam ir jābūt saistītam ar valsts iejaukšanos vai tajā ir jāizmanto valsts līdzekļi. Otrkārt, šai intervencei jābūt tādai, kas var ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm. Treškārt, ar to ir jāsniedz selektīvas priekšrocības tā saņēmējam. Ceturtkārt, tam jābūt tādam, ar ko tiek izkropļota konkurence vai tiek radīti draudi to izkropļot (skat. it īpaši spriedumu 2015. gada 16. jūlijs, *BVVG*, C-39/14, EU:C:2015:470, 24. punkts).
- 54 Attiecībā uz priekšrocības selektivitātes kritēriju vērtējumu, kas ir “valsts atbalsta” jēdziena pamatā LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, no Tiesas tikpat pastāvīgās judikatūras izriet, ka šī nosacījuma izvērtēšanai ir vajadzīgs noteikt, vai saistībā ar konkrētu tiesisko kārtību valsts pasākums var sniegt priekšroku “konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai” salīdzinājumā ar citiem, kas ir faktiski un juridiski līdzīga situācijā, ievērojot ar minēto pasākumu izvirzīto mērķi, un kam piemēro atšķirīgu attieksmi, kuru būtībā var kvalificēt kā diskriminējošu (skat. it īpaši spriedumus, 2011. gada 28. jūlijs, *Mediaset*/Komisija, C-403/10 P, nav publicēts, EU:C:2011:533, 36. punkts; 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste, C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 75. un 101. punkts, kā arī 2015. gada 14. janvāris, *Eventech*, C-518/13, EU:C:2015:9, 53.–55. punkts, kā arī 2015. gada 4. jūnijs, Komisija/*MOL*, C-15/14 P, EU:C:2015:362, 59. punkts).
- 55 Turklāt, ja attiecīgais pasākums ir iecerēts kā atbalsta režīms, nevis kā individuāls atbalsts, Komisijai ir jāpierāda, ka šis pasākums, lai gan ar to ir noteikta vispārēji piemērojama priekšrocību sniegšana, sniedz priekšrocības vienīgi konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētām saimnieciskās darbības nozarēm (šajā ziņā skat. it īpaši spriedumu, 2016. gada 30. jūnijs, Beļģija/Komisija, C-270/15 P, EU:C:2016:489, 49. un 50. punkts).
- 56 It īpaši attiecībā valsts pasākumiem, ar kuriem piešķir nodokļu priekšrocības, ir jāatgādina, ka šāda veida pasākums, lai gan ar to netiek veikta valsts līdzekļu pārdalīšana, rada saņēmējiem finansiāli izdevīgāku stāvokli salīdzinājumā ar pārējiem nodokļu maksātājiem un tas var sniegt selektīvu priekšrocību tā saņēmējiem un tātad tas ir kvalificējams par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta

izpratnē. Turpretī par šādu atbalstu šīs tiesību normas izpratnē nav uzskatāms vispārēji piemērojams pasākums, kas vienādi ir piemērojams visiem saimnieciskās darbības subjektiem (šajā ziņā skat. it īpaši spriedumu, 2013. gada 18. jūlijs, *P*, C-6/12, EU:C:2013:525, 18. punkts).

- 57 Šādā kontekstā, lai valsts pasākumu kvalificētu par “selektīvu”, Komisijai vispirms ir jāidentificē vispārējais vai “normālais” nodokļu režīms, kas ir piemērojams attiecīgajā dalībvalstī, un pēc tam tai ir jāpierāda, ka attiecīgais nodokļu pasākums ir atkāpe no minētā vispārējā režīma, ciktāl ar to tiek ieviestas atšķirības subjektu starpā, kuri, ievērojot ar attiecīgo vispārējo režīmu izvirzīto mērķi, atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā (šajā ziņā skat. it īpaši spriedumu, 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* u.c., no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 49. punkts).
- 58 “Valsts atbalsta” jēdziens tomēr neattiecas uz pasākumiem, ar ko nosaka diferenciāciju starp uzņēmumiem, kuri, ievērojot ar attiecīgo tiesisko režīmu izvirzīto mērķi, atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā un kuri tād *a priori* ir selektīvi, tiklīdz attiecīgā dalībvalsts spēj pierādīt, ka šāda diferenciācija izriet no sistēmas, kurā tie ietilpst, rakstura vai uzbūves (šajā ziņā skat. it īpaši spriedumus, 2004. gada 29. aprīlis, *Nīderlande/Komisija*, C-159/01, EU:C:2004:246, 42. un 43. punkts; 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* u.c., no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 64. un 65. punkts, kā arī 2012. gada 29. marts, *3M Italia*, C-417/10, EU:C:2012:184, 40. punkts).
- 59 Turklāt ir jāatgādina, ka fakts, ka tikai tie nodokļu maksātāji, kas atbilst attiecīgā pasākuma piemērošanas kritērijiem, var saņemt ar šo pasākumu sniegtās priekšrocības, pats par sevi šim pasākumam nepiešķir selektīvu raksturu (spriedums, 2012. gada 29. marts, *3M Italia*, C-417/10, EU:C:2012:184, 42. punkts).
- 60 No visiem iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka atbilstošais parametrs attiecīgā pasākuma selektivitātes konstatēšanai sastāv no pārbaudes, vai ar to starp subjektiem, kuri, ievērojot ar attiecīgo vispārējo režīmu izvirzīto mērķi, atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā, tiek noteikta diferenciācija, kura nav pamatota ar šī režīma raksturu vai uzbūvi (šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 4. jūnijs, *Komisija/MOL*, C-15/14 P, EU:C:2015:362, 61. punkts).
- 61 Atbilstoši šiem apsvērumiem ir jāpārbauda, vai šajā lietā Vispārējā tiesa ir pārkāpusi LESD 107. panta 1. punktu, kā to ir interpretējusi Tiesa, lemdama, ka strīdīgajos lēmumos Komisija nav pietiekami juridiski pierādījusi, ka ar strīdīgo pasākumu tika sniegtas selektīvas priekšrocības “konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai”.
- 62 Šajā lietā ar strīdīgo pasākumu ir paredzētas nodokļa priekšrocības, kas izpaužas kā uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes samazinājums, norakstot nemateriālo vērtību uzņēmumiem rezidentiem nodokļu vajadzībām Spānijā, kas rodas no kapitāla daļu iegādes vismaz 5 % apmērā uzņēmumos, kuri ir rezidenti nodokļu vajadzībām ārpus šīs dalībvalsts. Šis pasākums, tā kā to var piemērot visiem uzņēmumiem, kuri veic šādas darbības, ir jāuzskata par tādu, ar kuru, iespējams, izveido atbalsta režīmu. Tātad Komisijai bija jāpierāda, ka ar šo pasākumu, neraugoties uz faktu, ka ar to sniedz vispārpiemērojamu priekšrocību, tomēr piešķir ekskluzīvas priekšrocības tikai konkrētiem uzņēmumiem vai tikai konkrētu preču ražošanai.
- 63 Šajā ziņā Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 50. punktā, kā arī pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 54. punktā paskaidroja, ka strīdīgā pasākuma selektīvā rakstura pierādīšanai Komisija strīdīgajos lēmumos galvenokārt bija pamatojusies uz to, ka šis pasākums ir atkāpe no atsaucē sistēmas, ciktāl tajā Spānijā ar nodokli apliekamiem uzņēmumiem, kuri iegūst kapitāla daļas ārvalstīs reģistrētos uzņēmumos, ir paredzēts atšķirīgs nodokļu tiesiskais regulējums nekā Spānijā ar nodokli apliekamiem uzņēmumiem, kuri iegūst identisku kapitāla daļu daudzumu Spānijā reģistrētos uzņēmumos, kaut gan abas šīs uzņēmumu kategorijas atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā, ievērojot mērķi, kas izvirzīts minētajai atsaucē sistēmai, proti, ar Spānijas uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējam regulējumam, konkrētāk, šajā nodokļu regulējumā ietilpstošajiem noteikumiem par finanšu nemateriālās vērtības aplikšanu ar nodokļiem.

- 64 Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 51. punktā, kā arī pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 55. punktā lēma, ka Komisija tādejādi bija piemērojusi analīzes metodi, kas izriet no Tiesas un Vispārējās tiesas judikatūras, kura atgādināta attiecīgi pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 29.–33. punktā, kā arī pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 33.–37. punktā, kuri būtībā atbilst šī sprieduma 53.–60. punktā atgādinātajai Tiesas judikatūrai.
- 65 Pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 44., 45., 52. un 53. punktā, kā arī pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 48., 49., 56. un 57. punktā Vispārējā tiesa lēma, ka atkāpes vai izņēmuma no vispārējās atsaucēs sistēmas pastāvēšana, pat ja to uzskatītu par pierādītu, vien neļauj secināt, ka ar strīdīgo pasākumu tiek sniegta priekšrocība “konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai” LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, jo uz šo pasākumu *a priori* varēja pretendēt jebkurš uzņēmums un tāvad tas nebija orientēts ne uz vienu konkrētu uzņēmumu vai preču ražošanas kategoriju, bet gan uz saimniecisku darījumu kategoriju.
- 66 Tomēr ir jākonstatē, ka šī argumentācija ir balstīta uz kļūdainu LESD 107. panta 1. punktā paredzētā selektivitātes kritērija piemērošanu, kurš tika atgādināts šajā spriedumā.
- 67 Kā izriet no šī sprieduma 53.–60. punkta, attiecībā uz tādu valsts pasākumu, ar ko piešķir vispārpiemērojamu nodokļu priekšrocību, kāds ir strīdīgais pasākums, šis nosacījums ir izpildīts, tiklīdz Komisija spēj pierādīt, ka šis pasākums ir atkāpe no attiecīgajā dalībvalstī piemērojamā vispārējā vai “normālā” nodokļu režīma, ciktāl ar to tā konkrēto seku dēļ tiek ieviesta diferencēta attieksme starp subjektiem, lai arī gan subjekti, kuri saņem nodokļu priekšrocību, gan subjekti, kuri no tās ir izslēgti, atrodas, ievērojot ar attiecīgo vispārējo režīmu izvirzīto mērķi, faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā.
- 68 No pārsūdzētajiem spriedumiem izriet, ka Komisija strīdīgā pasākuma selektīvā rakstura pierādīšanai strīdīgajos lēmumos ir pamatojusies uz nevienlīdzīgo attieksmi uzņēmumu rezidentu starpā, kura izriet no šī pasākuma. Atbilstoši šim pasākumam attiecīgo nodokļu priekšrocību saskaņā ar zināmiem nosacījumiem varēja saņemt tikai uzņēmumi rezidenti, kuri iegādājās kapitāldaļas vismaz 5 % apmērā ārvalstīs reģistrētos uzņēmumos, turpretī uzņēmumi rezidenti, kas veica šādu kapitāldaļu iegādi uzņēmumos, kuri ir apliekami ar nodokli Spānijā, nevarēja saņemt šo priekšrocību, lai gan, Komisijas ieskatā, tie atradās salīdzināmā situācijā, ievērojot Spānijas nodokļu vispārējā režīmā izvirzīto mērķi.
- 69 Vispārējā tiesa uzskatīja, ka strīdīgo pasākumu tā iemesla dēļ, ka tas neattiecās uz noteikta veida uzņēmumu kategoriju vai preču ražošanu, ka tā piemērošana nebija atkarīga no uzņēmumu darbības veida vai ka tas bija pieejams *a priori* vai potenciāli visiem uzņēmumiem, kuri vēlējas iegūt kapitāldaļas vismaz 5 % apmērā ārvalstīs reģistrētās sabiedrībās un kuru īpašumā šis kapitāldaļas atradās nepārtraukti vismaz gadu, bija jāuzskata nevis par selektīvu pasākumu, bet gan par vispārēju pasākumu šī sprieduma 56. punktā atgādinātās judikatūras izpratnē. Šādi rīkodamās, Vispārējā tiesa ir pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā.
- 70 Tādejādi pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 41., 45., 67. un 68. punktā, kā arī pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 45., 49., 71. un 72. punktā Vispārējā tiesa lēma, ka attiecībā uz pasākumu, kurš *a priori* ir pieejams jebkuram uzņēmumam, lai būtu izpildīts valsts pasākuma selektivitātes nosacījums tā atzīšanai par valsts atbalstu, katrā ziņā ir jāidentificē konkrēta uzņēmumu kategorija, kuri ir vienīgie, kas saņem priekšrocības ar attiecīgo pasākumu un kurus var atšķirt to specifisko, kopīgo un vienīgi tiem piemītošo raksturierzīmju dēļ.
- 71 Tomēr no Tiesas judikatūras, it īpaši no 2011. gada 15. novembra sprieduma Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732), nevar secināt šādu īpašas uzņēmumu kategorijas identificēšanas papildprasību, kas būtu jāpievieno no Tiesas judikatūras izrietošajai analīzes metodei, kura ir piemērojama selektivitātei nodokļu jomā un kura

būtībā izpaužas kā pārbaude, vai noteiktu subjektu izslēgšana no tādu nodokļu priekšrocību saņemšanas, kuras izriet no pasākuma, ar kuru ir paredzētas atkāpes no vispārējā nodokļu režīma, rada diskriminējošu attieksmi pret tiem.

- 72 Ir taisnība, ka šī 2011. gada 15. novembra sprieduma Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732) 104. punktā Tiesa nosprieda, ka, lai nodokļu režīmā paredzētos kritērijus, kas veido nodokļa bāzi, varētu atzīt par tādiem, ar ko piešķir selektīvas priekšrocības, tiem ir jābūt tādiem, kas raksturo saņēmēju uzņēmumus atbilstoši īpašībām, kuras tiem ir specifiskas kā privileģētai kategorijai, tādējādi ļaujot šādu režīmu kvalificēt kā tādu, ar ko piešķir priekšrocības “konkrētiem” uzņēmumiem vai “konkrētu” preču ražošanai LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.
- 73 Tomēr šis 2011. gada 15. novembra sprieduma Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732) pamatojums ir jālasa kontekstā ar visu pamatojumu, kas ir ietverts šī sprieduma 87.–108. punktā.
- 74 Tādējādi, lasot šo pamatojumu kopumā, no tā izriet, ka attiecīgā pasākuma veids minētajā spriedumā bija nevis nodokļa priekšrocības kā atkāpe no kopējā nodokļa režīma, bet gan “vispārēja” nodokļu režīma piemērošana, kas bija balstīta uz kritērijiem, kuri arī paši bija vispārēja rakstura. Tiesa lēma, ka šis režīms nebija tāds, kas būtu pretrunā konstatējumam par attiecīgā pasākuma selektīvo raksturu, pretēji tam, ko bija lēmusi Vispārējā tiesa, jo nosacījuma par selektivitāti piemērošanas joma ir plašāka, iekļaujot arī pasākumus, kuri to seku dēļ rada priekšrocības konkrētiem uzņēmumiem, attiecīgajā gadījumā “ārzonu” uzņēmumiem, šiem uzņēmumiem piemērošo un specifisko raksturiezīmju dēļ. Ar minēto pasākumu tādējādi tika radīta faktiskā diskriminācija starp uzņēmumiem, kas atrodas salīdzināmā situācijā, ņemot vērā ar minēto režīmu izvirzīto mērķi, kas attiecīgajā gadījumā bija paredzēt vispārēju aplikšanu ar nodokļiem visām sabiedrībām rezidentēm.
- 75 Turpretī, kā tas jau ir paskaidrots šī sprieduma 63. punktā, strīdīgajos lēmumos Komisija, lai pierādītu strīdīgā pasākuma selektīvo raksturu, galvenokārt ir pamatojusies uz nevienlīdzīgo attieksmi, kura izriet no šī pasākuma, jo ar to tiek sniegtas nodokļu priekšrocības tikai konkrētiem uzņēmumiem rezidentiem, nevis citiem uzņēmumiem, kam ir piemērojams vispārējais nodokļu režīms, no kura ir paredzēta atkāpe strīdīgajā pasākumā.
- 76 Tādējādi no 2011. gada 15. novembra sprieduma Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732) izriet, ka pasākuma selektivitāti var pierādīt, pat ja tas nav atkāpe no kopējā nodokļu režīma, bet gan ir tā neatņemama sastāvdaļa, turklāt minētais spriedums veido šī sprieduma 57. punktā atgādināto Tiesas pastāvīgo judikatūru, atbilstoši kurai pasākuma, kurš ir atkāpe no kopējā nodokļu režīma, selektivitātes konstatācijai pietiek pierādīt, ka tas priekšrocības sniedz konkrētiem saimnieciskās darbības subjektiem un nesniedz citiem, kaut gan visi šie subjekti, ievērojot ar kopējo nodokļu režīmu izvirzīto mērķi, atrodas objektīvi salīdzināmā situācijā.
- 77 Lai pierādītu nodokļu pasākuma selektivitāti, ne vienmēr ir nepieciešams, lai tam būtu izņēmuma raksturs attiecībā uz kopējo nodokļu režīmu, apstāklis, ka tam šāds raksturs piemīt, ir pilnībā piemērots šādam pierādīšanas nolūkam, tiklīdz no pasākuma izriet, ka tiek nošķirti divu kategoriju saimnieciskās darbības subjekti un *a priori* tiem piemēro atšķirīgu attieksmi, proti, uz dažiem attiecas atkāpes pasākums, savukārt citiem turpina piemērot kopējo nodokļu režīmu, kaut gan abas šīs kategorijas, ievērojot ar minēto režīmu izvirzīto mērķi, atrodas objektīvi salīdzināmā situācijā.
- 78 Pretēji tam, ko ir lēmusi Vispārējā tiesa pārsūdzētajos spriedumos, šāda pasākuma selektivitātes pierādīšanai tāpat arī nevar prasīt, lai Komisija identificētu noteiktas raksturīpašības, kas specifiski un kopīgi piemīt uzņēmumiem, kuri saņem nodokļu priekšrocības, kas ļauj tos nošķirt no tiem, kuri ir izslēgti no šī pasākuma piemērošanas.



- 79 Šim nolūkam ir svarīgs vienīgi fakts, lai pasākuma, neatkarīgi no tā formas vai izmantotās reglamentējošās tehnikas, sekas būtu tādas, ka ar to saņēmējiem uzņēmumiem tiek radīta izdevīgāka situācija, salīdzinot ar citiem uzņēmumiem, kaut gan visi šie uzņēmumi, ievērojot ar attiecīgo kopējo nodokļu režīmu izvirzīto mērķi, atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā.
- 80 Turklāt saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, lai atspēkotu valsts atbalsta selektīvo raksturu un tādējādi izvairītos no tā atzīšanas par valsts atbalstu, nepietiek ar apstākli, ka uzņēmumu skaits, kas var pretendēt uz priekšrocībām no valsts pasākuma, ir ļoti liels vai ka šie uzņēmumi darbojas dažādās nozarēs (skat. it īpaši spriedumus, 2003. gada 13. februāris, Spānija/Komisija, C-409/00, EU:C:2003:92, 48. punkts, un 2011. gada 8. septembris, Komisija/Nīderlande, C-279/08 P, EU:C:2011:551, 50. punkts).
- 81 Tādējādi, pretēji tam, ko ir lēmusi Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 53.–58. punktā, kā arī pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 57.–62. punktā, iespējamais strīdīgā pasākuma selektīvais raksturs nekādi netiek atspēkots ar faktu, ka galvenais nosacījums ar šo pasākumu piešķirtās nodokļu priekšrocības saņemšanai attiecas uz noteiktu saimniecisko darījumu, konkrētāk, “tīri finansiālu darījumu”, neparedzot minimālo ieguldījuma apmēru, un tas nav atkarīgs no saņēmēju uzņēmumu darbības jomas.
- 82 Šādā kontekstā, pretēji tam, ko ir lēmusi Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España* /Komisija 57. punktā un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 61. punktā, no 2001. gada 8. novembra sprieduma *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598) 36. punkta, atbilstoši kuram pasākumi nav selektīvi, ja tos piemēro visiem uzņēmumiem, kuri atrodas valsts teritorijā, “neatkarīgi no to darbības veida”, nevar secināt, ka pasākums, kuru piemēro neatkarīgi no uzņēmumu darbības veida, *a priori* nav selektīvs.
- 83 No šī 2001. gada 8. novembra sprieduma *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598) motivējošās daļas kopumā izriet, ka Tiesa šajā 36. punktā, to lasot kopā ar šī paša sprieduma 35. punktu, uzskatīja, ka tādi valsts pasākumi kā šajā lietā aplūkotie nebija selektīva rakstura, jo tie bija piemērojami vienādi visiem uzņēmumiem attiecīgajā dalībvalstī un šī fakta dēļ tas bija vispārējs pasākums šī sprieduma 56. punktā atgādinātās judikatūras izpratnē.
- 84 Turklāt ir svarīgi precizēt, ka, lai gan Tiesa 2001. gada 8. novembra sprieduma *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598) 36. punktā ir atsaukusies uz tādu uzņēmumu darbību, kuri saņem valsts pasākumu priekšrocības, šāda atsauce ir izskaidrojama ar otrā iesniedzējtiesas uzdotā jautājuma formulējumu lietā, kurā tika taisīts šis spriedums. To apstiprina fakts, ka šāda atsauce nav atrodama vēlākajos Tiesas spriedumos, kuros ir atgādināts minētais princips (skat. it īpaši spriedumus, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste, C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 73. punkts, kā arī 2012. gada 29. marts, *3M Italia*, C-417/10, EU:C:2012:184, 39. punkts).
- 85 Turklāt, lai arī tik tiešām, kā to ir arī atgādinājusi Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 66. punktā un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 70. punktā, Tiesa 2012. gada 29. marta spriedumā *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184) 42. punktā ir lēmusi, ka fakts, ka vienīgi tie nodokļu maksātāji, kuri izpildīja nosacījumus attiecīgā pasākuma piemērošanai, varēja saņemt attiecīgā pasākuma priekšrocības šajā lietā, pats par sevi šim pasākumam nepiešķir selektīvu raksturu. Tomēr ir svarīgi atzīmēt, ka šī paša sprieduma 42. punktā Tiesa ir tieši precizējusi, ka šāda selektīvā rakstura neesamība izrietēja no konstatējuma, ka personas, kas nevarēja pretendēt uz attiecīgā pasākuma priekšrocībām, neatradās salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā ar tiem nodokļu maksātājiem, kuri uz to varēja pretendēt, ievērojot valsts likumdevēja izvirzīto mērķi.



- 86 No tā izriet, ka nosacījums nodokļu atbalsta piemērošanai vai saņemšanai var būt šī atbalsta selektīvā rakstura pamatā, ja ar šo nosacījumu tiek veikta diferenciācija tādu uzņēmumu starpā, kuri tomēr, ievērojot ar attiecīgo nodokļu režīmu izvirzīto mērķi, atrodas salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā un tātad ar to tiek radīta to uzņēmumu diskriminācija, kuri no tā ir izslēgti.
- 87 Turklāt, ja, kā to uzsver Vispārējā tiesa pārsūdzētajos spriedumos, ar strīdīgo pasākumu paredzētā nodokļu priekšrocība var tikt saņemta, neieguldot minimālo summu un līdz ar to faktiski ar šo pasākumu noteikto priekšrocību saņemšana nav paredzēta vienīgi uzņēmumiem, kuru rīcībā ir pietiekami finanšu līdzekļi, šie apstākļi neizslēdz tās iespējamo selektīvo raksturu attiecīgā gadījumā citu iemeslu dēļ, kā, piemēram, uzņēmumi rezidenti, kuri iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās, kas ir rezidentes nodokļu vajadzībām Spānijā, nevarēja saņemt šo priekšrocību.
- 88 Šajā ziņā Tiesa turklāt jau ir lēmusi, ka nodokļu pasākumam, ar kuru sniedz priekšrocības vienīgi uzņēmumiem, kuri veic šajā pasākumā paredzētos darījumus, nevis šīs pašas nozares uzņēmumiem, kuri neveic šādus darījumus, var būt selektīvs raksturs, un nav nepieciešams izvērtēt, vai šis pasākums sniedz vairāk priekšrocību liela izmēra uzņēmumiem (šajā ziņā skat. spriedumu 2005. gada 15. decembris, *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, 47.–50. punkts).
- 89 Pretēji tam, ko ir apgalvojusi Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 59.–62. punktā, kā arī pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 63.–66. punktā, saistībā ar analīzi par nosacījumu par nodokļu pasākumu selektivitāti no 2000. gada 19. septembra sprieduma Vācija/Komisija (C-156/98, EU:C:2000:467) neizriet nekādas pretējas norādes.
- 90 No 2000. gada 19. septembra sprieduma Vācija/Komisija (C-156/98, EU:C:2000:467) 22. un 23. punkta izriet, ka lietā, kurā tas tika pasludināts, Komisija kvalificēja attiecīgo pasākumu kā selektīvu tikai attiecībā uz konkrētiem ģeogrāfiski precīzi noteiktiem uzņēmumiem, kuros privātie ieguldītāji bija no jauna ieguldījuši peļņu, kas gūta no saimniecisko līdzekļu pārdošanas, nevis attiecībā uz pašiem minētajiem ieguldītājiem, attiecībā uz kuriem tā uzskatīja, ka šis pasākums nebija atbalsts, jo, tā kā tas bija vispārējs pasākums, tā priekšrocības vienādi varēja saņemt visi saimnieciskās darbības subjekti, šis vērtējums turklāt netika apstrīdēts Tiesā un tātad tai par to nebija jālemj.
- 91 Katrā ziņā minēto privāto ieguldītāju situāciju nevar salīdzināt ar uzņēmumu rezidentu situāciju, kuri varēja saņemt strīdīgā pasākuma priekšrocības.
- 92 Strīdīgajos lēmumos Komisija strīdīgā pasākuma kvalificēšanai par selektīvu pasākumu atsaucās uz faktu, ka ar šo pasākumu sniegto nodokļu priekšrocības nesaņēma vienādi visi saimnieciskās darbības subjekti, kuri atradās objektīvi salīdzināmā situācijā, ievērojot ar Spānijas kopējo nodokļu režīmu izvirzīto mērķi, jo uzņēmumi rezidenti, kas veica tāda paša veida kapitāldaļu iegādi sabiedrībās, kuras ir rezidentes nodokļu vajadzībām Spānijā, nevarēja saņemt šo priekšrocību. Turpinājumā Komisija uzskatīja, ka nevar piekrist šim Spānijas Karalistes izvirzītajam diferenciācijas saimnieciskās darbības subjektu starpā attaisnojumam, kas izrietot no sistēmas, kurā ietilpa minētais pasākums, rakstura vai vispārējās uzbūves.
- 93 No visa iepriekš minētā izriet, ka pārsūdzētajos spriedumos Vispārējā tiesa ir pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā, daļēji atceļot strīdīgos lēmumus tā iemesla dēļ, ka Komisija tajos neesot identificējusi konkrētu uzņēmumu kategoriju, kuriem sniedz priekšrocības ar attiecīgo nodokļu pasākumu, nepārbaudot, vai Komisija, piemērodama pārbaudes metodi, kas ir atgādināta pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 29.–33. punktā, kā arī pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 33.–37. punktā un kas bija jāizmanto nosacījuma par strīdīgā pasākuma selektivitāti pārbaudē, bija tik tiešām analizējusi un pierādījusi šī pasākuma diskriminējošo raksturu.
- 94 Lai gan šī pārbaude ir jāveic stingri un pietiekami pamatoti, lai pār to varētu veikt pilnīgu pārbaudi tiesā, tostarp par saimnieciskās darbības subjektu, kuri saņem pasākuma priekšrocības, situācijas salīdzināmību ar to saimnieciskās darbības subjektu situāciju, kuri ir izslēgti no šī pasākuma

piemērošanas, un attiecīgajā gadījumā par nevienlīdzīgas attieksmes attaisnojumu, uz kuru atsaucas attiecīgā dalībvalsts, tomēr Vispārējā tiesa ir pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā, neveicot šādu pārbaudi un pārsūdzētajos spriedumos lemjot, ka Komisijas piemērotā pārbaudes metode strīdīgajos lēmumos, ciktāl tajos nebija konstatēta konkrēta uzņēmumu kategorija, kas bija vienīgie, kuri saņēma attiecīgā nodokļu pasākuma priekšrocības, izriet no LESD 107. panta 1. punktā paredzētā selektivitātes nosacījuma kļūdainas interpretācijas.

95 Līdz ar to Komisijas vienīgā pamata pirmā daļa ir pamatota.

#### *Par vienīgā pamata otro daļu*

#### Lietas dalībnieku argumenti

- 96 Vienīgā pamata otrajā daļā Komisija apgalvo, ka Vispārējā tiesa ir pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā, piemērojot judikatūru saistībā ar atbalstu eksportam, un ir ieviesusi mākslīgu nošķirumu starp atbalstu eksportam un atbalstu kapitāla eksportam.
- 97 Pirmkārt, attiecībā uz judikatūru par atbalstu eksportam, kas ir minēta strīdīgajos lēmumos, it īpaši 1969. gada 10. decembra spriedumā Komisija/Francija (6/69 un 11/69, nav publicēts, EU:C:1969:68), 1988. gada 7. jūnija spriedumā Grieķija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284) un 2004. gada 15. jūlija spriedumā Spānija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438), Komisija apgalvo, ka Vispārējā tiesa ir pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā, pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 69.–76. punktā un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 73.–80. punktā lemjot, ka šī judikatūra attiecas nevis uz nosacījumu par valsts pasākumu selektīvo raksturu, bet vienīgi uz faktu, ka tiek ietekmēta konkurence un tirdzniecība.
- 98 No iepriekšējā punktā minētajiem spriedumiem izrietot, ka Tiesa ir uzskatījusi, ka attiecīgajiem nodokļu pasākumiem bija selektīvs raksturs, jo to priekšrocības bija paredzētas uzņēmumiem, kuri veic darījumus, piemēram, ieguldījumus, ārvalstīs, nevis uzņēmumiem, kuri veic līdzīgus darījumus vienas valsts iekšienē. No tā izrietot, ka selektīvs ir jebkurš pasākums, ar kuru sniedz atbalstu pārrobežu darījumiem, toties ar kuru izslēdz valsts mēroga darījumus.
- 99 Otrkārt, Komisija pārmet Vispārējai tiesai, ka tā pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 79.–81. punktā un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 83.–85. punktā ir ieviesusi mākslīgu nošķirumu starp atbalstu eksportam un atbalstu kapitāla eksportam, lemdama, ka no judikatūras par atbalstu eksportam, kas ir minēta strīdīgajos lēmumos, it īpaši 1969. gada 10. decembra spriedumā Komisija/Francija (6/69 un 11/69, nav publicēts, EU:C:1969:68), 1988. gada 7. jūnija spriedumā Grieķija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284) un 2004. gada 15. jūlija spriedumā Spānija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438), izrietot, ka “uzņēmumu saņēmēju kategoriju, kas ļāva izdarīt secinājumu par [strīdīgā] pasākuma selektivitāti, veidoja uzņēmumi eksportētāji”, kas ir kategorija, kurā apvieno uzņēmumus, ko var nošķirt, pateicoties kopīgām raksturiezīmēm, kas saistītas ar viņu eksporta darbību.
- 100 Komisija uzskata, ka uzņēmumi, uz kuriem attiecas strīdīgais pasākums, veido atsevišķu uzņēmumu kategoriju, proti, kapitāla eksporta uzņēmumu kategoriju, jo tos vieno kopīgas īpašas raksturiezīmes, kas ir saistītas ar kapitāla eksporta darbībām.
- 101 Tā uzskata, ka, tā kā saistībā ar selektivitātes nosacījumu nepastāv nekāda atšķirība starp preču un kapitāla eksportu, strīdīgajam pasākumam ir selektīvs raksturs tāpat kā attiecīgajiem pasākumiem judikatūrā par atbalstu eksportam, kas ir minēta strīdīgajos lēmumos.

- 102 Komisija apgalvo, ka eksportētāju uzņēmumu kategorija turklāt nepastāv atsevišķi no tādu uzņēmumu grupas, kas veic pārrobežu darījumus. Jebkurš dalībvalsts uzņēmums varētu veikt pārrobežu darījumu un tādējādi saņemt atbalstu eksportam. Tā uzskata, ka selektīvu raksturu valsts pasākumam var piešķirt ar priekšrocību, ko piešķir tā saņēmējam preču, pakalpojumu vai kapitāla eksporta darbību veikšanas dēļ, nevis tādēļ, ka attiecīgie uzņēmumi ietilpstot apgalvotā eksporta nozarē.
- 103 Tāpat, kā to ir lēmusi Tiesa 2004. gada 15. jūlija spriedumā Spānija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438), situācijā, kas ir salīdzināma ar šajā lietā aplūkojamo, Vispārējai tiesai būtu vajadzējis uzskatīt, ka Komisija ir pamatoti konstatējusi strīdīgā pasākuma selektīvo raksturu, jo tas bija paredzēts vienīgi konkrētiem uzņēmumiem, proti, tiem, kuri veica kapitāla eksporta darījumus.
- 104 Visbeidzot Vispārējās tiesas izvēlētajā pieejā netiekot ievērots valsts atbalsta jomas uzdevums un mērķis no iekšējā tirgus aizsardzības viedokļa. Šīs jomas mērķis it īpaši esot novērst, ka dalībvalstis piešķir ekonomiskas priekšrocības, kas ir konkrēti saistītas ar preču vai kapitāla eksportu. Īpašu priekšrocību sniegšana tieši kapitāla eksportam turklāt varētu izraisīt izkropļojumus iekšējā tirgū tāpat kā īpašu priekšrocību sniegšana tieši preču eksportam.
- 105 *WDFG*, kā arī *Banco Santander* un *Santusa* atbild, ka Vispārējā tiesa ir pamatoti lēmusi, ka Tiesas spriedumi, uz kuriem ir izdarīta atsauce strīdīgajos lēmumos, attiecās nevis uz selektivitātes nosacījumu, bet gan uz faktu par konkurences un tirdzniecības ietekmēšanu.
- 106 Turklāt Vispārējā tiesa esot pamatoti uzskatījusi, ka strīdīgajos lēmumos minētajā judikatūrā attiecībā uz atbalstu eksportam, it īpaši 1969. gada 10. decembra spriedumā Komisija/Frāncija (6/69 un 11/69, nav publicēts, EU:C:1969:68), 1988. gada 7. jūnija spriedumā Grieķija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284) un 2004. gada 15. jūlija spriedumā Spānija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438), Tiesa ir uzskatījusi, ka attiecīgajiem pasākumiem bija selektīvs raksturs, galvenokārt saņēmēju uzņēmumu kopīgo raksturiezīmju dēļ, kas ļaujot tos uzskatīt par piederošiem noteiktai saimnieciskās darbības nozarei, proti, eksporta nozarei, konkrētāk, preču eksporta nozarei. Ar attiecīgajiem pasākumiem lietās, kurās tika pasludināti šie spriedumi, esot sniegtas priekšrocības uzņēmumiem, kurus raksturo fakts, ka tie eksportē vairāk vai mazāk ievērojamu daļu no to saražotajām precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem.
- 107 *WDFG*, kā arī *Banco Santander* un *Santusa* apgalvo, ka strīdīgo pasākumu nevarot uzskatīt par selektīvu tādēļ, ka tas esot piemērojams tā sauktajai “kapitāla eksporta” uzņēmumu kategorijai.
- 108 Šādas kategorijas neesot un Komisija uz to neesot atsaukusies ne strīdīgajos lēmumos, ne arī Vispārējā tiesā. Šis arguments esot nepieņemams apelācijas stadijā, jo tas ir faktu jautājums, kurš turklāt ir izvirzīts novēloti. Tas turklāt esot pretrunā ar Komisijas galveno argumentu, ka tai neesot pienākuma identificēt uzņēmumu kategoriju, kam ir piemērojams pasākums, lai pierādītu šī pasākuma selektivitāti.
- 109 Katrā ziņā *WDFG*, kā arī *Banco Santander* un *Santusa* apgalvo, ka valsts pasākuma selektivitāte nav vērtējama, balstoties uz tādām raksturiezīmēm kā uzņēmuma kapitāls vai tā spēja veikt ieguldījumus, jo šīs raksturiezīmes piemīt jebkuram uzņēmumam.
- 110 Turklāt tāds pasākums kā strīdīgais pasākums neesot pretrunā ar normām kapitāla brīvas aprites jomā. Ja ar šo pasākumu būtu paredzēta atšķirīga attieksme, sniedzot priekšrocības kapitāldaļu ieguvei ārvalstīs, tad labākajā gadījumā tā būtu apvērsta diskriminācija, kas ir saderīga ar pamatbrīvībām.
- 111 Spānijas Karaliste atkārtoti savu nostāju, kas jau ir izvirzīta administratīvā procesa laikā Komisijā, atbilstoši kurai nepastāv tāda saimnieciskā darbība, kas izpaužas kā kapitāla eksports. Ar strīdīgo pasākumu neesot tikusi dota priekšrocība konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai, jo tas neattiecoties uz preču un pakalpojumu piedāvājumu tirgū.

- 112 Īrija apgalvo, ka spriedumi, uz kuriem atsaucas Komisija strīdīgajos lēmumos, attiecās uz pasākumiem, ar kuriem sniedz priekšrocības viegli identificējamai uzņēmumu vai preču ražošanas kategorijai, proti, eksporta nozarē. Turpretī nepastāvot vienveidīga uzņēmumu, kas “eksportē kapitālu”, kategorija, jo jebkurš uzņēmums, kurš iegādājas kapitāldaļas ārvalstīs, “eksportē kapitālu”.
- 113 Vācijas Federatīvā Republika apgalvo, ka fakts, ka Komisija pakārtoti apgalvo, ka strīdīgais pasākums esot salīdzināms ar atbalsta preču eksportam pasākumu un tātad tas attiecas uz pietiekami ierobežotu eksportējošu uzņēmumu kategoriju, esot jāuzskata par strīdīgo lēmumu papildu un *a posteriori* pamatojumu. Tā uzskata, ka šis arguments apelācijas stadijā ir jāatzīst par nepieņemamu.
- 114 Šī dalībvalsts uzskata, ka attiecīgā eksportējošu uzņēmumu kategorija judikatūrā, uz kuru atsaucās Komisija strīdīgajos lēmumos, atšķiras no citiem uzņēmumiem tieši kopīgo raksturiezīmju dēļ, kuras saistītas ar to eksporta darbību, kas attiecīgā gadījumā bija saistīta ar īpašu ieguldījumu veikšanu.

#### Tiesas vērtējums

- 115 Attiecībā uz judikatūru par atbalstu eksportam, kas ir minēta strīdīgajos lēmumos, it īpaši 1969. gada 10. decembra spriedumā Komisija/Francija (6/69 un 11/69, nav publicēts, EU:C:1969:68), 1988. gada 7. jūnija spriedumā Grieķija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284) un 2004. gada 15. jūlija spriedumā Spānija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438), ir jākonstatē, tāpat kā to savu secinājumu 126.–130. punktā ir norādījis ģenerāladvokāts, ka Vispārējā tiesa ir pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā, pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 69.–76. punktā, kā arī pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 73.–80. punktā lemjot, ka šī judikatūra attiecas nevis uz nosacījumu par valsts pasākuma selektīvo raksturu, bet vienīgi uz nosacījumu par faktu, vai tiek ietekmēta konkurence un tirdzniecība.
- 116 Tiesa, konstatējot valsts atbalstu, 1969. gada 10. decembra sprieduma Komisija/Francija (6/69 un 11/69, EU:C:1969:68) 20. punktā un 1988. gada 7. jūnija sprieduma Grieķija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284) 8. punktā, katrā ziņā ir lēmusi, ka visi LESD 107. panta 1. punktā paredzētie nosacījumi, tostarp selektivitātes nosacījums, bija izpildīti. Turklāt 2004. gada 15. jūlija sprieduma Spānija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438) 120. punktā Tiesa, tostarp atsaukdams uz abiem iepriekš minētajiem spriedumiem, ir tieši izteikusies par izskatītā valsts pasākuma selektivitāti, lemdama, ka attiecīgajā gadījumā tā izrietēja no fakta, ka vienīgi uzņēmumi, kuri veic eksporta darbības un noteiktus ieguldījumu darījumus ārvalstīs, saņēma ar šo pasākumu paredzētās nodokļu priekšrocības.
- 117 Vispārējā tiesa turklāt ir pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā, pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España* /Komisija 77.–82. punktā, kā arī pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 81.–86. punktā lemdama, ka strīdīgajos lēmumos minētā judikatūra attiecībā uz atbalstu eksportam bija jāsaprot tādējādi, ka uzņēmumu saņēmēju kategoriju, attiecībā uz kuru ir jāizskata eksporta atbalsta režīma selektīvais raksturs, veidoja “eksporta uzņēmumi”, ir jādefinē kā kategoriju – tiesa, ļoti plašu, bet tomēr specifisku, – kurā ietilpst uzņēmumi, kurus varēja raksturot viņiem kopīgi un specifiski piemērošos ar eksporta darbībām saistīto raksturiezīmju dēļ.
- 118 Kā to būtībā ir norādījis ģenerāladvokāts savu secinājumu 133.–136. punktā, šo judikatūru nevar saprast tādējādi, ka valsts pasākuma selektīvajam raksturam ir katrā ziņā jāizriet no fakta, ka ar to sniedz priekšrocības vienīgi preces vai pakalpojumus eksportējošiem uzņēmumiem, pat ja faktiski tas tā varēja būt attiecībā uz atsevišķiem attiecīgajiem nodokļu pasākumiem šajos spriedumos.
- 119 Tieši otrādi, ņemot vērā Tiesas judikatūrā, kas jau ir atgādināta šī sprieduma 53.–60. punktā, nostiprinātos principus, kuri ir pilnībā piemērojami nodokļu atbalstam eksportam, tāds pasākums kā strīdīgais pasākums, ar kuru sniedz priekšrocības eksportam, var tikt uzskatīts par selektīvu, ja ar to



sniedz priekšrocības uzņēmumiem, kuri veic pārrobežu darbības, it īpaši ieguldījumu darbības, izslēdzot citus uzņēmumus, kuri, atrazdamies faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā, ņemot vērā ar attiecīgo nodokļu režīmu izvirzīto mērķi, veic tāda paša veida darbības valsts teritorijā.

120 Šādos apstākļos vienīgā pamata otrā daļa arī ir pamatota.

121 Līdz ar to, tā kā Komisijas vienīgais pamats ir pamatots abās daļās, pārsūdzētie spriedumi ir jāatceļ.

### **Par prasībām Vispārējā tiesā**

122 Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas statūtu 61. panta pirmajai daļai Vispārējās tiesas nolēmuma atcelšanas gadījumā Tiesa pati var taisīt galīgo spriedumu lietā, ja to ļauj tiesvedības stadija.

123 Tas tā nav šajā lietā, jo Vispārējā tiesa ir apmierinājusi abas prasības atcelt tiesību aktu, nepārbaudīdama trīs no četriem izvirzītajiem pamatiem katrā no prasībām, šiem pamatiem pārklājoties tikai daļēji, un saistībā ar šo prasību pirmo pamatu nepārbaudīdama, vai uzņēmumi, kas neatbilda nosacījumiem strīdīgajā pasākumā ietvertās nodokļu priekšrocības saņemšanai, ņemot vērā ar attiecīgo nodokļu režīmu izvirzīto mērķi, atradās juridiski un faktiski salīdzināmā situācijā ar citiem uzņēmumiem, kuri saņēma ar šo pasākumu noteikto priekšrocību. Turklāt šo pamatu pārbaudes ietvaros var būt jāveic novērtējums par faktu elementiem. Līdz ar to lietas ir jānodod atpakaļ Vispārējai tiesai.

### **Par tiesāšanās izdevumiem**

124 Tā kā lietas tiek nodotas atpakaļ izskatīšanai Vispārējā tiesā, lēmuma par tiesāšanās izdevumiem pieņemšana ir jāatliek.

125 Saskaņā ar Tiesas Reglamenta 140. panta 1. punktu Vācijas Federatīvā Republika, Īrija un Spānijas Karaliste, kas iestājušās lietā, sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

- 1) **atcelt Eiropas Savienības Vispārējās tiesas 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);**
- 2) **nosūtīt lietas Eiropas Savienības Vispārējai tiesai atkārtotai izskatīšanai;**
- 3) **lēmuma par tiesāšanās izdevumiem pieņemšanu atlikt;**
- 4) **Vācijas Federatīvā Republika, Īrija un Spānijas Karaliste sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas.**

[Paraksti]