



Eiropas Savienības Tiesa
PAZIŅOJUMS PRESEI Nr. 170/21

Luksemburgā, 2021. gada 6. oktobrī

Spriedumi lietā C-50/19 P *Sigma Alimentos Exterior*/Komisija, apvienotajās lietās C-51/19 P *World Duty Free Group*/Komisija un C-64/19 P Spānija/Komisija, lietā C-52/19 P *Banco Santander*/Komisija, apvienotajās lietās C-53/19 P *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija un C-65/19 P Spānija/Komisija, kā arī lietās C-54/19 P *Axa Mediterranean*/Komisija un C-55/19 P *Prosegur Compañía de Seguridad*/Komisija

Prese un informācija

Tiesa noraida apelācijas sūdzības par Vispārējās tiesas spriedumiem, ar kuriem apstiprināta Spānijas nemateriālās vērtības (goodwill) norakstīšanas nodokļu režīma kvalifikācija par valsts atbalstu, kas nav saderīgs ar iekšējo tirgu

2007. gadā pēc vairākiem Eiropas Parlamenta deputātu uzdotiem rakstveida jautājumiem, kā arī pēc privāta uzņēmēja sūdzības Komisija sāka formālo izmeklēšanas procedūru, lai pārbaudītu, vai LESD normām valsts atbalsta jomā atbilst Spānijas tiesību akti par nemateriālās vērtības (*goodwill*) norakstīšanu gadījumā, kad sabiedrības rezidentes iegādājas kapitāldaļas citos uzņēmumos.

Saskaņā ar nodokļu pasākumu, kurš 2001. gadā tika ieviests Spānijas Likumā par uzņēmumu ienākuma nodokli (turpmāk tekstā – “aplūkoto nodokļu pasākums”), finanšu nemateriālo vērtību, kas rodas, uzņēmumam rezidentam iegādājoties kādas ārvalsts sabiedrības kapitāldaļas vismaz 5 % apjomā, norakstīšanas veidā var atskaitīt no uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes, kurš jāmaksā uzņēmumam rezidentam, ar nosacījumu, ka šīs kapitāldaļas paliek ieguvēja īpašumā nepārtraukti vismaz vienu gadu. Turpretim kapitāldaļu iegāde, ko Spānijā ar nodokli apliekamie uzņēmumi veic citos uzņēmumos rezidentes, nav pamats nemateriālās vērtības norakstīšanai, ja vien netiek veikta uzņēmumu apvienošana.

Ar 2009. gada 28. oktobra lēmumu ¹ un 2011. gada 12. janvāra lēmumu ² (turpmāk tekstā – “strīdīgie lēmumi”) Komisija atzina aplūkoto nodokļu pasākumu par atbalsta shēmu, kas nav saderīga ar iekšējo tirgu, un lika Spānijas Karalistei atgūt piešķirto atbalstu.

Izskatot vairākas Spānijā iedibinātu uzņēmumu ³ iesniegtas atcelšanas prasības, **Vispārējā tiesa ar 2014. gada 7. novembra spriedumiem ⁴ minētos lēmumus atcēla, uzskatot, ka Komisija nav pierādījusi aplūkotā nodokļu pasākuma selektivitāti, kas ir viens no nepieciešamajiem un kumulatīvajiem kritērijiem, kuri ļauj valsts pasākumu kvalificēt par valsts atbalstu.**

Izskatot Komisijas iesniegtās apelācijas sūdzības, **Tiesa atcēla minētos spriedumus, būtībā pamatodamās uz to, ka šie spriedumi ir balstīti uz kļūdainu priekšrocības selektivitātes nosacījuma koncepciju, un nodeva lietas atpakaļ Vispārējai tiesai atkārtotai izskatīšanai ⁵.**

¹ Komisijas Lēmums 2011/5/EK (2009. gada 28. oktobris) par [finanšu] nemateriālās vērtības norakstīšanu nodokļu vajadzībām saistībā ar kapitāla daļu iegādi ārvalstīs C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), ko īstenojusi Spānija (OV 2011, L 7, 48. lpp.).

² Komisijas Lēmums 2011/282/ES (2011. gada 12. janvāris) par finanšu nemateriālās vērtības amortizāciju nodokļu vajadzībām saistībā ar līdzdalības iegādi ārvalstīs Nr. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), ko īstenojusi Spānija (OV 2011, L 135, 1. lpp.). Šajā lēmumā tika veikti divi labojumi, kas publicēti *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī* 2011. gada 3. martā un 26. novembrī.

³ Tostarp *Autogrill España SA* (tagad – *World Duty Free Group SA*), *Banco Santander SA* un *Santusa Holding SL*.

⁴ Spriedumi, 2014. gada 7. novembris, *Autogrill España*/Komisija, [T-219/10](#), un *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija, [T-399/11](#) (skat. [PP 145/14](#)).

⁵ Spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., [C-20/15 P](#) un [C-21/15 P](#) (skat. [PP 139/16](#)).

Tiesvedībā pēc lietas nodošanas atpakaļ **Vispārējā tiesa apstiprināja aplūkotā nodokļu pasākuma selektīvo raksturu un noraidīja prasības atcelt strīdīgos lēmumus** ⁶.

Izskatot apelācijas sūdzības, ko šoreiz iesnieguši uzņēmumi prasītāji un Spānijas Karaliste (turpmāk tekstā – “apelācijas sūdzības iesniedzējas”), Tiesa virspalātas sastāvā tos noraida, precizējot savu judikatūru nodokļu pasākumu selektivitātes jautājumā.

Tiesas vērtējums

Vispirms Tiesa noraida Komisijas izvirzītos nepieņemamības pamatus, saskaņā ar kuriem daži argumenti, ko apelācijas sūdzības iesniedzējas izvirzījušas savās apelācijas sūdzībās, nebija izvirzīti tiesvedībā Vispārējā tiesā.

Šajā ziņā Tiesa atgādina, ka pamatus un argumentus, kuri ir radušies no paša pārsūdzētā sprieduma un kuru mērķis ir kritizēt tā pamatotību no tiesību viedokļa, nevar uzskatīt par tādiem, ar ko tiktu grozīts Vispārējā tiesā izskatītā strīda priekšmets. Tādēļ argumenti, ar kuriem apelācijas sūdzības iesniedzējas apstrīd sekas, kas izriet no juridiskā risinājuma, kuru Vispārējā tiesa ir radusi attiecībā uz tajā apspriestajiem pamatiem, ir pieņemami.

Attiecībā uz aplūkotā nodokļu pasākuma selektivitāti Tiesa tālāk precizē, ka tas vien, ka minētajam pasākumam ir vispārējs raksturs tādā ziņā, ka no tā *a priori* var gūt labumu visi uzņēmumi, kas ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāji, atkarībā no tā, vai tie veic vai neveic noteiktus darījumus, neizslēdz, ka tas var būt selektīvs. Proti, ir atzīts, ka selektivitātes nosacījums ir jāuzskata par izpildītu, ja Komisija spēj pierādīt, ka šāds pasākums ir atkāpe no attiecīgajā dalībvalstī piemērojamā normālā nodokļu režīma tādējādi, ka tā konkrēto seku dēļ ar to tiek ieviesta diferencēta attieksme starp subjektiem, kuri no normālā nodokļu režīma mērķa skatpunkta ir faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā.

Lai valsts nodokļu pasākumu varētu kvalificēt kā selektīvu, Komisijai ir jāizmanto trīs posmu metode. Vispirms, tai ir jāidentificē dalībvalstī piemērojamais vispārējais jeb normālais nodokļu režīms. Tālāk, tai ir jāpierāda, ka attiecīgais nodokļu pasākums ir atkāpe no šīs atsaucēs sistēmas, ciktāl ar to tiek ieviesta diferenciacija starp uzņēmumiem, kuri – no vispārējā jeb normālā nodokļu režīma mērķa skatpunkta – atrodas salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā. Visbeidzot, tai ir jāpārbauda, vai ieviestā diferenciacija nav attaisnota tādā ziņā, ka tā izriet no sistēmas, kurā tā ietilpst, rakstura vai uzbūves.

Nemot vērā šos apsvērumus, lietās **C-51/19 P un C-64/19 P, C-52/19 P, C-53/19 P un C-65/19 P, C-54/19 P un C-55/19 P** Tiesa pārbauda apelācijas sūdzības iesniedzēju iebildumu par kļūdu, ko **Vispārējā tiesa esot pieļāvusi atsaucēs sistēmas noteikšanā.**

Šajā ziņā Tiesa norāda, ka atsaucēs sistēmas noteikšanai ir jāizriet no saskaņā ar valsts tiesībām piemērojamo tiesību normu satura, savstarpējās saistības un konkrētu seku objektīva izvērtējuma. Līdz ar to, ja attiecīgais nodokļu pasākums nav nošķirams no attiecīgās dalībvalsts vispārējās nodokļu sistēmas, ir jāatsaucas uz šo sistēmu. Turpretim, ja izrādās, ka attiecīgais pasākums ir skaidri nodalāms no minētās vispārējās sistēmas, nevar izslēgt, ka vērā ņemamā atsaucēs sistēma ir šaurāka par šo vispārējo sistēmu vai ka tā pat sakrīt ar pašu pasākumu, ja tas ir noteikts ar normu, kurai piemīt autonoma juridiska loģika. Turklāt, nosakot atsaucēs sistēmu, Komisijai ir jāņem vērā nodokļa raksturīgās iezīmes, kā tās ir definējusi attiecīgā dalībvalsts. Turpretim šajā pirmajā selektivitātes pārbaudes posmā nav jāņem vērā mērķi, ko likumdevējs ir vēlējies sasniegt, nosakot izvērtējamo pasākumu.

Konkrētajā lietā Tiesa vispirms secina, ka **no strīdīgajiem lēmumiem skaidri izriet, ka Komisijas izmantoto atsaucēs sistēmu veido uzņēmumu ienākuma nodokļa režīma vispārējie noteikumi, kas vispārīgi reglamentē nemateriālo vērtību.**

⁶ Spriedumi, 2018. gada 15. novembris, *Banco Santander*/Komisija, [T-227/10](#); *Sigma Alimentos Exterior*/Komisija, [T-239/11](#); *Axa Mediterranean*/Komisija, [T-405/11](#); *Prosegur Compañía de Seguridad*/Komisija, [T-406/11](#); *World Duty Free Group*/Komisija, [T-219/10 RENV](#), un *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija, [T-399/11 RENV](#) (skat. [PP 175/18](#)).

Turpinājumā tā noraida apelācijas sūdzības iesniedzēju argumentu, saskaņā ar kuru, lai noteiktu atsaucē sistēmu, Vispārējā tiesa esot balstījusies uz valsts likumdevēja aplūkotā nodokļu pasākuma noteikšanai izvēlēto regulējuma metodi, proti, atkāpes no vispārējā noteikuma ieviešanu.

Šajā ziņā Tiesa norāda, ka ar apstākli, ka valsts likumdevējs ir izmantojis kādu konkrētu regulējuma metodi, piemēram, ieviešot atkāpi no vispārējā noteikuma, nepietiek, lai definētu atbilstošu atsaucē sistēmu selektivitātes analīzes mērķiem. Šādam atkāpes raksturam tomēr var būt nozīme, ja no tā – kā tas ir konkrētajā gadījumā – izriet, ka tiek nošķirtas divas saimnieciskās darbības subjektu kategorijas un tām *a priori* piemēro atšķirīgu attieksmi, proti, uz dažiem attiecas atkāpes pasākums, savukārt citiem turpina piemērot vispārējo nodokļu režīmu. Tādējādi **Vispārējā tiesa, izvērtējama aplūkotā nodokļu pasākuma selektīvo raksturu, citu apsvērumu vidū pamatoti ir ņēmusi vērā apstākli, ka šim pasākumam ir atkāpes raksturs.**

Lietā C-50/19 P Tiesa turklāt apstiprina, ka **valsts pasākums var būt selektīvs arī tad, ja tajā paredzētās priekšrocības izmantošana ir atkarīga nevis no konkrētām labuma saņēmēja uzņēmuma raksturiezīmēm, bet gan no darījuma, kuru tas nolemj vai nenolemj veikt.** Tādējādi pasākumu var atzīt par selektīvu arī tad, ja tajā *ex ante* nav identificēta īpaša labuma saņēmēju kategorija un ja visiem attiecīgajā dalībvalstī iedibinātiem uzņēmumiem – neatkarīgi no to lieluma, juridiskās formas, darbības nozares vai citām raksturiezīmēm – potenciāli ir piekļuve šajā pasākumā paredzētai priekšrocībai ar nosacījumu, ka tie veic noteikta veida ieguldījumu. **Proti, selektivitātes konstatēšana** ne vienmēr izriet no tā, ka daži uzņēmumi nevar saņemt ar attiecīgo pasākumu paredzēto priekšrocību tiem piemītošo raksturiezīmju dēļ, taču **var izrietēt no tā, ka tiek konstatēts vienīgi darījums, kas – lai arī ir salīdzināms ar to, no kā ir atkarīga attiecīgās priekšrocības piešķiršana, – nesniedz tiesības uz to, tādējādi dodot priekšroku tikai tiem uzņēmumiem, kuri izvēlas īstenot šo pēdējo minēto darījumu.**

Visbeidzot, Tiesa konstatē, ka **Vispārējā tiesa visās attiecīgajās lietās**, selektivitātes analīzes otrajā posmā secinot, ka atsaucē sistēmas mērķis ir nodrošināt zināmu saskaņotību starp nemateriālās vērtības nodokļu režīmu un tās iegrāmatošanu grāmatvedībā, ir aizstājusi strīdīgo lēmumu pamatojumu ar savējo un tādējādi **pieļāvusi tiesību kļūdu.**

Šī kļūda tomēr nevar izraisīt pārsūdzēto spriedumu atcelšanu, ja to rezolutīvās daļas ir pamatotas ar citiem tiesību motīviem. Šajā ziņā Tiesa norāda, ka Vispārējā tiesa ir pamatoti atsaukusies uz Tiesas judikatūru, saskaņā ar kuru selektivitātes analīzes otrajā posmā veicamā salīdzināmības pārbaude ir jāveic no atsaucē sistēmas mērķa, nevis strīdīgā pasākuma mērķa skatpunkta. **Tātad Vispārējā tiesa ir pamatoti konstatējusi, ka uzņēmumi, kuri iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās nerezidentēs, no nemateriālās vērtības nodokļu režīma mērķa skatpunkta atrodas juridiskā un faktiskā situācijā, kas ir salīdzināma ar to uzņēmumu situāciju, kuri iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās rezidentēs.** Konkrētāk, šajā ziņā apelācijas sūdzības iesniedzējam nav izdevies pierādīt, ka uzņēmumi, kuri iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās nerezidentēs, atrodas juridiskā un faktiskā situācijā, kas atšķiras un tātad nav salīdzināma ar to uzņēmumu situāciju, kuri iegādājas kapitāldaļas Spānijā.

ATGĀDINĀJUMS. Tiesā var pārsūdzēt Vispārējās tiesas spriedumu vai rīkojumu vienīgi par tiesību jautājumiem. Pārsūdzībai nav apturošas iedarbības. Ja apelācijas sūdzība ir pieņemama un pamatota, Tiesa atceļ Vispārējās tiesas nolēmumu. Ja lieta ir Tiesā izskatāmā stāvoklī, tā šajā lietā var pieņemt galīgu nolēmumu. Pretējā gadījumā tā nodod lietu atpakaļ Vispārējai tiesai, kurai ir saistošs Tiesas pieņemtais nolēmums apelācijas tiesvedībā.

Neoficiāls dokuments plašsaziņas līdzekļu vajadzībām, kas Tiesai nav saistošs.

Pilns sprieduma teksts lietā [C-50/19 P](#), apvienotajās lietās [C-51/19 P](#) un [C-64/19 P](#), lietā [C-52/19 P](#), apvienotajās lietās [C-53/19 P](#) un [C-65/19 P](#), kā arī lietās [C-54/19 P](#) un [C-55/19 P](#) tiek publicēts CURIA tīmekļvietnē pasludināšanas dienā.

Kontaktpersona presei: Gitte Stadler ☎ (+352) 4303 3127

Sprieduma pasludināšanas attēli ir pieejami "[Europe by Satellite](#)" ☎ (+32) 2 2964106