Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA DŽOVANNI PITRUCELLAS
[*GIOVANNI PITRUZZELLA*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2021. gada 21. janvārī [1]

Lieta C-54/19 P

Axa Mediterranean Holding, SA
pret

Eiropas Komisiju

Apelācija – Tiesību normas attiecībā uz uzņēmumu ienākuma nodokli, atbilstoši kurām uzņēmumiem rezidentiem nodokļu vajadzībām Spānijā ir atļauts norakstīt nemateriālās vērtības, kas rodas no kapitāla daļu iegādes uzņēmumos, kuri ir rezidenti nodokļu vajadzībām ārvalstīs – Valsts atbalsta jēdziens – Selektivitāte

1. Šīs lietas priekšmets ir apelācijas sūdzība, ko *Axa Mediterranean Holding, SA* (turpmāk tekstā – "*Axa*") iesniegusi par 2018. gada 15. novembra spriedumu *Axa Mediterranean Holding*/Komisija [2] (turpmāk tekstā – "pārsūdzētais spriedums"), ar kuru Vispārējā tiesa noraidīja ar LESD 263. pantu pamatoto *Axa* prasību atcelt Komisijas Lēmuma 2011/282/ES (2011. gada 12. janvāris) par finanšu nemateriālās vērtības amortizāciju nodokļu vajadzībām saistībā ar līdzdalības iegādi ārvalstīs, ko īstenojusi Spānija (turpmāk tekstā – "apstrīdētais lēmums") [3], 1. panta 1. punktu un – pakārtoti – atcelt šī lēmuma 4. pantu.

2. Šī apelācijas sūdzība ietilpst virknē astoņu paralēlu lietu, kuru priekšmets ir to spriedumu atcelšana, ar ko Vispārējā tiesa noraidīja prasības, kuras dažas Spānijas sabiedrības bija iesniegušas pret apstrīdēto lēmumu vai pret Komisijas Lēmumu 2011/5/EK par nemateriālās vērtības norakstīšanu nodokļu vajadzībām saistībā ar kapitāla daļu iegādi ārvalstīs, ko īstenojusi Spānija (turpmāk tekstā – "2009. gada 28. oktobra lēmums") [4].

[1] Oriģinālvaloda – itāļu.

[2] T-405/11, nav publicēts, EU:T:2018:780.

[3] Lēmums Nr. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (OV 2011, L 135, 1. lpp.). Šajā lēmumā ir izdarīti divi labojumi – 2011. gada 3. martā un 2011. gada 26. novembrī.

[4] C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (OV 2011, L 7, 48. lpp.). Pārējās lietas, kurās sniedzu šodienas secinājumus, ir apvienotās lietas C-51/19 P *World Duty Free Group*/Komisija un C-64/19 P Spānija/Komisija; C-53/19 P *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija un C-65/19 P Spānija/Komisija un lietas C-50/19 P *Sigma Alimentos Exterior*/Komisija, C-52/19 P *Banco Santander*/Komisija un C-55/19 P *Prosegur Compañía de Seguridad*/Komisija.

I. Faktiskie apstākļi, strīdīgais pasākums un apstrīdētais lēmums

3. 2007. gada 10. oktobrī pēc vairākiem rakstiskiem jautājumiem, kurus 2005. un 2006. gadā iesniedza Eiropas Parlamenta locekļi, kā arī pēc 2007. gadā saņemtās privātā uzņēmēja sūdzības Eiropas Komisija nolēma sākt formālu izmeklēšanas procedūru saskaņā ar LESD 108. panta 2. punktu [5] (turpmāk tekstā – "sākšanas lēmums") saistībā ar tiesisko regulējumu, kurš ir paredzēts 12. panta 5. punktā, kas tika ieviests *Ley del Impuesto sobre Sociedades* (Spānijas Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli) 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) [6] un pārņemts ar 2004. gada 5. marta *Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades* (Karaļa Leģislatīvais dekrēts 4/2004 par pārskatītā Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli teksta apstiprināšanu, turpmāk tekstā – "*TRLIS*") (turpmāk tekstā – "strīdīgais pasākums"). Ar strīdīgo pasākumu ir paredzēts, ka tad, ja Spānijā ar nodokļiem apliekams uzņēmums iegādājas kapitāldaļas "ārvalstīs reģistrētā sabiedrībā" vismaz 5 % apjomā un attiecīgās kapitāldaļas netiek atsavinātas vismaz vienu gadu, finanšu [7] nemateriālo vērtību [8], kas rodas no šīs iegādes, var atskaitīt no maksājamā uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes norakstīšanas veidā. Strīdīgajā pasākumā ir precizēts – lai sabiedrību varētu kvalificēt kā "ārvalstīs reģistrētu sabiedrību", tai ir jābūt apliekamai ar Spānijā piemērojamajam nodoklim identisku nodokli un tās ienākumiem ir jābūt gūtiem galvenokārt no ārzemēs veiktās uzņēmējdarbības.

4. Ar 2009. gada 28. oktobra lēmumu Komisija izbeidza formālas izmeklēšanas procedūru par kapitāldaļu iegādi, kas veikta Eiropas Savienībā. Minētajā lēmumā Komisija to atbalsta shēmu, ko Spānija ir īstenojusi saskaņā ar strīdīgo pasākumu, atzina par nesaderīgu ar iekšējo tirgu attiecībā uz atbalstu, ko sniedz saņēmējiem sakarā ar līdzdalības iegādi Kopienas iekšējā tirgū.

5. Komisija neapturēja formālās izmeklēšanas procedūru attiecībā uz ārpus Savienības veiktu kapitāldaļu iegādi, gaidot jaunu informāciju, kuru bija apņēmušās sniegt Spānijas valsts iestādes. Šī procedūras daļa tika izbeigta ar apstrīdētā lēmuma pieņemšanu. Minētā lēmuma 1. panta 1. punktā atbalsta shēma, ko Spānija ir īstenojusi saskaņā ar strīdīgo pasākumu, ir atzīta par nesaderīgu ar iekšējo tirgu "attiecībā uz atbalstu, ko sniedz saņēmējiem saistībā ar līdzdalības iegādi ārpus ES" [9]. Šī panta 4. punktā ir paredzēts, ka "[..] nodokļu samazinājumus, ko saskaņā ar *TRLIS* 12. panta 5. punktu saņēmēji izmantoja saistībā ar tādu iegādi ārpus ES, kura veikta līdz datumam, kad šis lēmums publicēts *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī*, un kas saistīti ar vairākuma līdzdalību, kura tieši vai netieši pieder ārvalstu uzņēmējsabiedrībās, kuras reģistrētas

5 OV 2007, C 311, 21. lpp. (turpmāk tekstā – "sākšanas lēmums").

6 2004. gada 11. marta *BOE* Nr. 61, 10951. lpp.

7 Apstrīdētā lēmuma 29. apsvērumā ir konstatēts, ka Spānijas nodokļu sistēmā "finanšu nemateriālā vērtība" atbilst nemateriālajai vērtībai, kas būtu iegrāmatota gadījumā, ja kapitāla daļu pircēja uzņēmējsabiedrība un mērķa uzņēmējsabiedrība būtu apvienojušās.

8 Apstrīdētā lēmuma 27. apsvērumā nemateriālā vērtība ir definēta kā "komercnosaukuma reputācijas vērtība, labas attiecības ar klientiem, darbinieku prasmes un citi līdzīgi faktori, kas ļauj cerēt uz nākotnes peļņu, kas būs lielāka nekā šķietamais tās apmērs", kas atbilst "cenai, kuru samaksā par uzņēmējsabiedrības iegādi virs šīs uzņēmējsabiedrības aktīvu tirgus vērtības", kurai saskaņā ar Spānijas grāmatvedības principiem ir jābūt iegrāmatotai kā atsevišķam nemateriālam aktīvam, tiklīdz mērķa uzņēmējsabiedrība tiek pārņemta pircēja uzņēmējsabiedrības kontrolē.

9 Apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punktā no nesaderības atzīšanas un atgūšanas pienākuma tika izslēgti tie nodokļu atvieglojumi, kurus atbalsta saņēmēji ieguva, saskaņā ar strīdīgo pasākumu ārpus ES iegādājoties tādu līdzdalību, "kura ir saistīta ar ārvalstu uzņēmējsabiedrībās tieši vai netieši piederošām tiesībām, kuras bija atbilstošas atbalsta shēmas attiecīgajiem noteikumiem līdz 2007. gada 21. decembrim, papildus noteikumam, ka tām pieder līdzdalība nepārtraukti vismaz vienu gadu". Faktiski Komisija atzina, ka līdz šim datumam (kas atbilst lēmuma par formālās izmeklēšanas procedūras sākšanu publikācijai OV) strīdīgā pasākuma adresātiem bija tiesiskā paļāvība uz šī pasākuma likumību (skat. apstrīdētā lēmuma 186.–199. apsvērumu). Saskaņā ar apstrīdētā lēmuma 200. apsvērumu tāda pati pieeja tika piemērota tiem saņēmējiem, kuri ir veikuši darījumu citās trešās valstīs, kuri ir ieguvuši vairākuma līdzdalību un kuri var sniegt pietiekamus pierādījumus, lai pierādītu, ka šā lēmuma nozīmē attiecīgās trešās valsts tiesību aktos pastāv skaidri juridiski šķēršļi.

Ķīnā, Indijā vai citās valstīs, attiecībā uz kurām ir pierādāma skaidru juridisku šķēršļu esamība pārrobežu apvienošanai, var turpināt piemērot atbalsta shēmā paredzētā visā amortizācijas perioda laikā". Apstrīdētā lēmuma 4. panta 1. punktā ir uzlikts atgūt "nesaderīgu atbalstu, kas atbilst nodokļa samazinājumam saskaņā ar 1. panta 1. punktā minēto shēmu, no tiem saņēmējiem, kuru tiesības ārvalstu uzņēmējsabiedrībās, kas iegūtas ārpus ES veiktu iegāžu kontekstā, neatbilst 1. panta 2.–5. punktā paredzētajiem noteikumiem".

II. Tiesvedība Vispārējā tiesā un pārsūdzētais spriedums

6. Ar prasības pieteikumu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2011. gada 29. jūlijā, *Axa* cēla prasību atcelt apstrīdēto lēmumu. 2011. gada 11. novembrī ar atsevišķu aktu Komisija izvirzīja iebildi par nepieņemamību, kuru Vispārējā tiesa apvienoja ar izskatīšanu pēc būtības. Tiesvedība tika apturēta no 2014. gada 13. marta līdz 7. novembrim, kad Vispārējā tiesa pasludināja 2014. gada 7. novembra spriedumu *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija[10] (turpmāk tekstā – "spriedums *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija"), atceļot apstrīdēto lēmumu – ar pamatojumu, ka Komisija ir kļūdaini piemērojusi LESD 107. panta 1. punktā paredzēto selektivitātes prasību. Vispārējā tiesa atcēla arī 2009. gada 28. oktobra lēmumu ar 2014. gada 7. novembra spriedumu *Autogrill España*/Komisija[11] (turpmāk tekstā – "spriedums *Autogrill España*/Komisija").

7. Ar apelācijas sūdzību, kas Tiesas kancelejā iesniegta 2015. gada 19. janvārī, Komisija pārsūdzēja spriedumu *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija. Šī apelācijas sūdzība, kas ir reģistrēta ar numuru C-21/15 P, tika apvienota ar apelācijas sūdzību, kura ir reģistrēta ar numuru C-20/15 P un kuru Komisija iesniedza par spriedumu *Autogrill España*/Komisija. Ar Tiesas priekšsēdētāja 2015. gada 19. maija lēmumiem Vācijas Federatīvajai Republikai, Īrijai un Spānijas Karalistei tika ļauts iestāties apvienotajās lietās *WDFG* un *Banco Santander* un *Santusa* prasījumu atbalstam. Ar 2016. gada 21. decembra spriedumu Komisija/*World Duty Free Group* u.c.[12] (turpmāk tekstā – "spriedums *WDFG*") Tiesa atcēla spriedumu *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija, nosūtīja lietu Vispārējai tiesai atkārtotai izskatīšanai un atlika lēmuma par tiesāšanās izdevumiem pieņemšanu. Tiesa atcēla arī spriedumu *Autogrill España*/Komisija.

8. Tiesvedība Vispārējā tiesā, kas tika no jauna apturēta no 2015. gada 9. marta, tika atsākta 2016. gada 21. decembrī un noslēdzās ar pārsūdzētā sprieduma pasludināšanu, ar ko Vispārējā tiesa noraidīja *Axa* prasību un piesprieda tai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

III. Tiesvedība Tiesā un lietas dalībnieku prasījumi

9. Ar apelācijas sūdzību, kas Tiesas kancelejā iesniegta 2019. gada 25. janvārī, *Axa* iesniedza aplūkojamo apelācijas sūdzību. Tā prasa atcelt pārsūdzēto spriedumu, atcelt apstrīdēto lēmumu pēc tās prasības apmierināšanas Vispārējā tiesā un piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus. Komisija prasa noraidīt apelācijas sūdzību un piespriest apelācijas sūdzības iesniedzējai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

[10] T-399/11, EU:T:2014:938.

[11] T-219/10, EU:T:2014:939.

[12] C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981.

IV. Analīze

A. Ievada apsvērumi

10. Judikatūras nodokļu pasākumu selektivitātes jomā pašreizējā stāvokļa analīzei un konkrēti Tiesas izstrādātās triju posmu selektivitātes analīzes metodes atspoguļojumam atsaucos uz savu šodien sniegto secinājumu apvienotajās lietās C-51/19 P *World Duty Free Group*/Komisija un C-64/19 P Spānija/Komisija 11.–21. punktā izklāstītajiem apsvērumiem un minētajiem kritērijiem. *Axa* izvirzītie iebildumi tiks izskatīti, ņemot vērā minētos apsvērumus un kritērijus. Savukārt attiecībā uz sprieduma *WDFG* ietekmi šīs apelācijas sūdzības izskatīšanā atsaucos uz minēto secinājumu 23.–27. punktu.

B. Par apelācijas sūdzību

11. *Axa* apelācijas sūdzības pamatojumam izvirza vienu pamatu par kļūdu LESD 107. panta 1. punkta interpretācijā attiecībā uz selektivitātes kritēriju. Šis pamats ir sadalīts četrās prioritārās un divās pakārtotās daļās.

1. Par vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmo daļu: kļūda atsauces sistēmas noteikšanā

12. Iebildumi, kurus *Axa* izvirza vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmajā daļā, attiecas uz selektivitātes analīzes pirmo posmu, kura mērķis ir noteikt atsauces sistēmu. Attiecībā uz "atsauces sistēmas" jēdzienu un tās noteikšanā piemērojamiem kritērijiem atsaucos uz savu šodien sniegto secinājumu apvienotajās lietās C-51/19 P *World Duty Free Group*/Komisija un C-64/19 P Spānija/Komisija 37.–51. punktā izklāstītajiem apsvērumiem.

a) Par vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmās daļas pirmo iebildumu

13. Tā kā šajā iebildumā izvirzītie iebildumi, kā arī šo iebildumu pamatojumam izvirzītie argumenti ir identiski tiem, kas ir izvirzīti lietā C-51/19 P *World Duty Free Group* vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmās daļas pirmajā iebildumā, to analīzei vienīgi atsaucos *mutatis mutandis* uz savu šodien sniegto secinājumu apvienotajās lietās C-51/19 P un C-64/19 P 52.–59. punktu. Ar to pašu pamatojumu, kas ir norādīts minētajos punktos, iesaku Tiesai noraidīt *Axa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmās daļas pirmo iebildumu.

b) Par vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmās daļas otro iebildumu

14. Tā kā iebildumi, kas ir izvirzīti *Axa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmās daļas otrajā iebildumā, kā arī šo iebildumu pamatojumam izvirzītie argumenti ir identiski tiem, kas ir izvirzīti lietā C-51/19 P *World Duty Free Group* vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmās daļas otrajā iebildumā, to analīzei vienīgi atsaucos *mutatis mutandis* uz savu šodien sniegto secinājumu apvienotajās lietās C-51/19 P un C-64/19 P 62.–82. punktu, kuros iesaku noraidīt visus minētos iebildumus. Ar to pašu pamatojumu, kas ir norādīts minētajos punktos, iesaku Tiesai noraidīt *Axa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmās daļas otro iebildumu.

c) Par vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmās daļas trešo iebildumu

15. Tā kā iebildumi, kas ir izvirzīti *Axa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmās daļas trešajā iebildumā, kā arī šo iebildumu pamatojumam izvirzītie argumenti ir identiski tiem, kas ir izvirzīti lietā C-51/19 P *World Duty Free Group* vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmās daļas trešajā iebildumā, to analīzei vienīgi atsaucos *mutatis mutandis* uz savu šodien sniegto secinājumu apvienotajās lietās C-51/19 P un C-64/19 P 85.–87. punktu. Ar to pašu pamatojumu, kas ir norādīts minētajos punktos, iesaku Tiesai noraidīt *Axa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmās daļas trešo iebildumu.

2. Par vienīgā apelācijas sūdzības pamata otro daļu: kļūda, nosakot mērķi, saistībā ar kuru ir jāveic salīdzināmības pārbaude

16. Iebildumi, kurus *Axa* izvirza vienīgā apelācijas sūdzības pamata otrajā daļā, attiecas uz pārsūdzētā sprieduma 139.–160. punktu, un to mērķis ir apstrīdēt šī sprieduma motīvus, pēc kuriem Vispārējā tiesa identificēja atsauces sistēmas mērķi un, ņemot vērā minēto mērķi, salīdzināja to uzņēmumu situāciju, kuri izmantoja ar strīdīgo pasākumu ieviesto priekšrocību, ar to uzņēmumu situāciju, kuri ir izslēgti no minētā pasākuma.

17. Tā kā iebildumi, kas ir izvirzīti šajā *Axa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata daļā, kā arī šo iebildumu pamatojumam izvirzītie argumenti ir identiski tiem, kas ir izvirzīti lietā C-51/19 P *World Duty Free Group* vienīgā apelācijas sūdzības pamata otrajā daļā, to analīzei vienīgi atsaucos *mutatis mutandis* uz savu šodien sniegto secinājumu apvienotajās lietās C-51/19 P un C-64/19 P 91.–106. punktu. Ar to pašu pamatojumu, kas ir norādīts minētajos punktos, iesaku Tiesai noraidīt *Axa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata otro daļu.

3. Par vienīgā apelācijas sūdzības pamata trešo daļu: tiesību kļūda pierādīšanas pienākuma sadalē

18. Tā kā iebildumi, kas ir izvirzīti *Axa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata trešajā daļā, kā arī šo iebildumu pamatojumam izvirzītie argumenti ir identiski tiem, kas ir izvirzīti lietā C-51/19 P *World Duty Free Group* vienīgā apelācijas sūdzības pamata trešajā daļā, to analīzei vienīgi atsaucos *mutatis mutandis* uz savu šodien sniegto secinājumu apvienotajās lietās C-51/19 P un C-64/19 P 109. un 110. punktu. Ar to pašu pamatojumu, kas ir norādīts minētajos punktos, iesaku Tiesai noraidīt *Axa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata trešo daļu.

4. Par vienīgā apelācijas sūdzības pamata ceturto daļu: samērīgums

19. Tā kā iebildumi, kas ir izvirzīti *Axa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata ceturtajā daļā, kā arī šo iebildumu pamatojumam izvirzītie argumenti ir identiski tiem, kas ir izvirzīti lietā C-51/19 P *World Duty Free Group* vienīgā apelācijas sūdzības pamata ceturtajā daļā, to analīzei vienīgi atsaucos *mutatis mutandis* uz savu šodien sniegto secinājumu apvienotajās lietās C-51/19 P un C-64/19 P 112. un 113. punktu. Ar to pašu pamatojumu, kas ir norādīts minētajos punktos, iesaku Tiesai noraidīt *Axa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata ceturto daļu.

5. Par vienīgā apelācijas sūdzības pamata piekto daļu: cēloņsakarība

20. Tā kā iebildumi, kas ir izvirzīti *Axa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata piektajā daļā, kā arī šo iebildumu pamatojumam izvirzītie argumenti ir identiski tiem, kas ir izvirzīti lietā C-51/19 P *World Duty Free Group* vienīgā apelācijas sūdzības pamata piektajā daļā, to analīzei vienīgi atsaucos *mutatis mutandis* uz savu šodien sniegto secinājumu apvienotajās lietās C-51/19 P un C-64/19 P 114.–117. punktu. Ar to pašu pamatojumu, kas ir norādīts minētajos punktos, iesaku Tiesai noraidīt *Axa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata piekto daļu.

6. Par vienīgā apelācijas sūdzības pamata sesto daļu: pasākuma dalāmība

21. Tā kā iebildumi, kas ir izvirzīti *Axa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata sestajā daļā, kā arī šo iebildumu pamatojumam izvirzītie argumenti ir identiski tiem, kas ir izvirzīti lietā C-51/19 P *World Duty Free Group* vienīgā apelācijas sūdzības pamata sestajā daļā, to analīzei vienīgi atsaucos *mutatis mutandis* uz savu šodien sniegto secinājumu apvienotajās lietās C-51/19 P un C-64/19 P 119.–122. punktu. Ar to pašu pamatojumu, kas ir norādīts minētajos punktos, iesaku Tiesai noraidīt *Axa* vienīgā apelācijas sūdzības pamata sesto daļu.

7. Secinājumi par apelācijas sūdzību

22. Pamatojoties uz visiem iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem, iesaku Tiesai pilnībā noraidīt apelācijas sūdzību.

C. Par Komisijas lūgumu aizstāt pamatojumu

23. Gadījumā, ja Tiesa uzskatīs, ka *Axa* vienīgais apelācijas sūdzības pamats ir pamatots, Komisija lūdz Tiesu aizstāt pamatojumu un atzīt prasību Vispārējā tiesā par nepieņemamu. Šajā saistībā atgādinu, ka Vispārējā tiesā Komisija bija izvirzījusi formālu iebildi par *Axa* prasības nepieņemamību, kas tika apvienots ar lietas izskatīšanu pēc būtības. Vispārējā tiesa, pamatojoties uz 2002. gada 26. februāra spriedumu Padome/*Boehringer*[13] (turpmāk tekstā – "spriedums *Boehringer*"), pārsūdzētā sprieduma 28. punktā tomēr atzina, ka ir pamatoti izvērtēt prasību pēc būtības, iepriekš nelemjot par minēto iebildi[14].

24. Tā kā iesaku Tiesai noraidīt apelācijas sūdzību, turpmāk aprobežošos ar dažiem īsiem apsvērumiem pēc būtības par Komisijas lūgumu, kas būtībā pieprasa izskatīt iebildi par nepieņemamību, kuru Komisija izvirzīja Vispārējā tiesā.

[13] C-23/00 P, EU:C:2002:118, 52. punkts.

[14] Prasības pamatu izskatīšanas loģiskās vai dabiskās kārtības neievērošana, kas ir saistīta ar tā sauktās judikatūras *Boehringer* piemērošanu gadījumā, kad Savienības tiesa noraida prasību pēc būtības arī tad, ja ir tikusi izvirzīta iebilde par nepieņemamību – it īpaši, ja tā saistīta ar sabiedrisko kārtību un ir iesniegta ar atsevišķu dokumentu, ar kuru ir lūgts pieņemt lēmumu, nesākot debates pēc būtības –, ir kritizēta; skat., piemēram, ģenerāladvokāta N. Jēskinena [*N. Jääskinen*] secinājumus lietā Šveice/Komisija (C-547/10 P, EU:C:2012:565, 46.–54. punkts), ģenerāladvokāta Ī. Bota [*Y. Bot*] secinājumus lietā *Philips Lighting Poland* un *Philips Lighting*/Padome (C-511/13 P, EU:C:2015:206, 50.–67. punkts), ģenerāladvokāta P. Mengoci [*P. Mengozzi*] secinājumus lietā *SNCF Mobilités*/Komisija (C-127/16 P, EU:C:2017:577, 163. punkts) un ģenerāladvokāta D. Ruisa-Harabo Kolomera [*D. Ruiz-Jarabo Colomer*] secinājumus lietā Padome/*Boehringer* (C-23/00 P, EU:C:2001:511, 30.–36. punkts). Neraugoties uz šo kritiku, judikatūru *Boehringer* joprojām piemēro gan Vispārējā tiesa (kā jaunāko – skat. spriedumu, 2020. gada 11. novembris, AV un AW/Parlaments, T-173/19, nav publicēts, EU:T:2020:535, 42. punkts), gan Tiesa (saistībā ar nesenu piemērošanu apelācijas tiesvedībā skat. spriedumu, 2016. gada 21. decembris, *Club Hotel Loutraki* u.c./Komisija, C-131/15 P, EU:C:2016:989, 68. punkts).

25. Minētajā iebildē Komisija apgalvoja, ka *Axa* nav tiesību celt prasību [*locus standi*] un intereses celt prasību par apstrīdēto lēmumu, jo tā nav pierādījusi nedz to, ka piemēroja strīdīgo pasākumu un tātad faktiski guva labumu no tajā paredzētā nodokļu atskaitījuma, nedz to, ka, piemērojot minēto lēmumu, tai būtu jāatmaksā atbalsts vai ka tā būtu pakļauta šādas atmaksas riskam, kā turpretī tas ir pieprasīts judikatūrā [15]. *Axa* savos apsvērumos par iebildi par nepieņemamību Vispārējā tiesā apgalvoja, ka esot ieguvusi tiesības piemērot strīdīgajā pasākumā paredzēto nodokļu atskaitījumu 2008. gadā saistībā ar divām vairākuma kapitāldaļu iegādēm attiecīgi Turcijas uzņēmumā un Meksikas uzņēmumā. Tā apgalvoja, ka strīdīgajā pasākumā nav pieprasīts, lai nodokļa atskaitījums tiktu izdarīts nodokļu deklarācijā uzreiz pēc darījuma veikšanas, bet ir paredzēts, ka saņēmēji var brīvi izlemt, kad to piemērot. Minētajos apsvērumos *Axa* norādīja, ka piesardzības dēļ tā nav piemērojusi aplūkojamo nodokļa atskaitījumu uzreiz galīgā veidā, bet ir ņēmusi strīdīgo pasākumu vērā, lai samazinātu nodokļa bāzi, aprēķinot priekšnodokļus par 2009. gadu [16]. Tādos apstākļos *Axa* norādīja, ka apstrīdētā lēmuma atcelšanā tai ir interese, kas radusies un pastāv, jo minētais lēmums, pirmkārt, atņemot tai iegūtās tiesības piemērot strīdīgo pasākumu jau noslēgtajiem darījumiem – izņemot, ja ir pierādīta šķēršļu esamība, lai veiktu pārrobežu apvienošanos Meksikā un Turcijā, atbilstoši minētā lēmuma 200. apsvērumam, – un, otrkārt, pakļaujot to riskam maksāt nokavējuma procentus no priekšnodokļiem par 2009. gadu [17]. Replikā Tiesā *Axa* apgalvoja, ka ir piemērojusi strīdīgo pasākumu "pašnovērtējuma" tipa nodokļu iekasēšanas procedūrā 2013. gadā un pēc tam atkal pēc 2014. gada 7. novembra sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija [18] pasludināšanas. Replikas pielikumā tā ir iesniegusi 2018. gada 18. janvāra paziņojumu par nodokļu iekasēšanu, kurš ir izdots ar strīdīgo pasākumu piešķirtā atbalsta atgūšanas procedūrā un kura priekšmets ir konkrēti finanšu nemateriālās vērtības norakstīšana par 2014. un 2015. finanšu gadu saistībā ar kapitāldaļu iegādi Turcijas uzņēmumā, ko *Axa* īstenoja 2008. gadā.

26. No savas puses atgādinu, ka 2018. gada 28. jūnija spriedumā *Andres*/Komisija [19] (turpmāk tekstā – "spriedums *Andres*") Tiesa precizēja – tas, ka prasītājs var vai nevar piederēt pie faktisko vai potenciālo tāda individuālā atbalsta saņēmēju kategorijas, kas ir piešķirts saskaņā ar atbalsta shēmu, kura ar Komisijas lēmumu ir atzīta par nesaderīgu ar iekšējo tirgu, nav noteicošais, lai noteiktu, vai šo prasītāju šis lēmums skar individuāli, ja katrā ziņā ir konstatēts, ka šo prasītāju šis lēmums turklāt ietekmē viņam piemītošo īpašo pazīmju dēļ vai tādu faktisko apstākļu dēļ, kas to atšķir no visām citām personām. Tātad, ja Tiesa izteiksies par Komisijas iebildi par nepieņemamību un secinās, ka, tā kā *Axa* nav piemērojusi strīdīgo pasākumu līdz 2014. gadam, to nevarēja uzskatīt par šajā pasākumā paredzētās priekšrocības faktisku saņēmēju brīdī, kad tika celta prasība Vispārējā tiesā, Tiesai būs jāizvērtē, vai *Axa* situācija katrā ziņā bija tāda, kas nošķīra to no citiem komersantiem, kuri ir skarti tikai kā minētā pasākuma potenciālie labuma guvēji, un it īpaši – vai šādu situāciju varētu izraisīt apstāklis, ka *Axa* izdarīja minētajā pasākumā paredzēto norakstīšanu, aprēķinot priekšnodokļus, kas ir samaksāti par 2009. gadu. Savukārt man nešķiet,

[15] Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tāda individuāla atbalsta faktiskie saņēmēji, kurš ir piešķirts atbilstoši atbalsta shēmai un kuru Komisija ir uzdevusi atgūt, šī iemesla dēļ ir individuāli skarti LESD 263. panta ceturtās daļas izpratnē (skat. it īpaši spriedumu, 2011. gada 9. jūnijs, *Comitato "Venezia vuole vivere"* u.c./Komisija (C-71/09 P, C-73/09 P un C-76/09 P, EU:C:2011:368, 53. punkts; turpmāk tekstā – "spriedums *Comitato "Venezia vuole vivere""*), arī ja atgūšana tiks īstenota tikai vēlākā stadijā, kurā tiks noteikts, vai gūtās priekšrocības patiešām ir atmaksājams valsts atbalsts (skat. spriedumu *Comitato "Venezia vuole vivere"*, 55. punkts). Faktiski Tiesa ir uzskatījusi, ka atgūšanas rīkojums individuāli attiecas uz visiem attiecīgās shēmas labuma guvējiem, "jo jau no [Komisijas] lēmuma pieņemšanas brīža viņi ir pakļauti riskam, ka viņu saņemtās priekšrocības tiks atgūtas, un tāpēc ir ietekmēts viņu tiesiskais stāvoklis" (skat. spriedumu *Comitato "Venezia vuole vivere"*, 56. punkts). Tādēļ šie saņēmēji pieder pie ierobežota loka saskaņā ar judikatūru, kuras pamatā ir 1985. gada 17. janvāra spriedums *Piraiki-Patraiki* u.c./Komisija (11/82, EU:C:1985:18, 31. punkts).

[16] Attiecīgs paziņojums ir iesniegts Vispārējā tiesā apsvērumu par iebildi par nepieņemamību pielikumā.

[17] *Axa* norāda arī, ka apstrīdētā lēmuma atcelšana atbrīvotu to no pienākuma iesniegt Komisijai pierādījumus, kuri ir nepieciešami, lai pierādītu šķēršļu esamību pārrobežu apvienošanās veikšanai Turcijā un Meksikā, lai varētu atsaukties uz tiesisko paļāvību atbilstoši minētā lēmuma 200. apsvērumam; skat. šo secinājumu 9. zemsvītras piezīmi.

[18] T-399/11, EU:T:2014:938.

[19] C-203/16 P, EU:C:2018:505, 48. punkts.

ka ar to vien, ka *Axa* ir veikusi darījumu, kas var ietilpt strīdīgā pasākuma piemērošanas jomā [20], var pietikt, lai nošķirtu tās situāciju judikatūrā pieprasītajā izpratnē. Šajā saistībā tikai norādīšu, ka lietā, kurā tika taisīts spriedums *Andres*, Vispārējā tiesa konstatēja, pirmkārt, ka iepriekšējā gadā pirms formālas izmeklēšanas procedūras sākšanas prasītāja minētajā lietā bija guvusi ar nodokli apliekamu peļņu, no kuras tā atskaitīja saskaņā ar sanācijas klauzulu, kas tika aplūkota minētajā lietā, pārnestos zaudējumus, un, otrkārt, ka Vācijas nodokļu iestāžu saistošā informācija liecināja, ka tā bija izpildījusi sanācijas klauzulas piemērošanas nosacījumus [21].

V. Par tiesāšanās izdevumiem

27. Atbilstoši Tiesas Reglamenta 184. panta 2. punktam, ja apelācijas sūdzība nav pamatota, Tiesa lemj par tiesāšanās izdevumiem. Atbilstoši šī reglamenta 138. panta 1. punktam, kas *mutatis mutandis* ir piemērojams apelācijas tiesvedībā Tiesā par Vispārējās tiesas spriedumu, lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā iesaku Tiesai noraidīt *Axa* apelācijas sūdzību, pēdējai minētajai, manuprāt, ir jāpiespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus atbilstoši šajā saistībā izteiktajam Komisijas prasījumam.

VI. Secinājumi

28. Pamatojoties uz visiem iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem, iesaku Tiesai noraidīt apelācijas sūdzību un piespriest *Axa* atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

[20] Norādu, ka šķiet – no replikas pielikumā Tiesā iesniegtā paziņojuma par nodokļu iekasēšanu izriet, ka iegādes darījumi, kurus *Axa* veica 2008. gadā, patiešām piešķīra tai tiesības uz strīdīgajā pasākumā paredzēto norakstīšanu.

[21] Skat. it īpaši sprieduma *Andres* 13. un 55. punktu.