ĢENERĀLADVOKĀTA MELHIORA VATELĒ [*MELCHIOR WATHELET*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2016. gada 28. jūlijā [1]

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

Eiropas Komisija
pret
***World Duty Free Group SA* , agrāko *Autogrill España SA* (C-20/15 P),**
Banco Santander SA ,

***Santusa Holding SL* (C-21/15 P)**

Apelācija — LESD 107. panta 1. punkts — Spānijas tiesību normas par uzņēmumu ienākuma nodokli, ar kurām uzņēmumiem rezidentiem nodokļu vajadzībām Spānijā ir atļauts norakstīt nemateriālās vērtības, kas rodas no kapitāldaļu iegādes uzņēmumos, kuri ir rezidenti nodokļu vajadzībām ārvalstīs — Komisijas Lēmums 2011/5/EK un Lēmums 2011/282/ES — Lēmumi, ar kuriem šī shēma ir kvalificēta kā valsts atbalsts, pasludinot to par nesaderīgu ar iekšējo tirgu un uzdodot to atgūt — Valsts atbalsta jēdziens — Selektīvs raksturs — Tādu uzņēmumu kategorijas identificēšana, kuriem vienīgajiem tiek radīta priekšrocība ar pasākumu, kas veido atkāpi no vispārējā režīma

I – **Ievads**

1. Ar savu 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, EU:T:2014:939) [2], ar kuru tā atcēlusi Komisijas 2009. gada 28. oktobra Lēmuma 2011/5/EK par nemateriālās vērtības norakstīšanu nodokļu vajadzībām saistībā ar kapitāldaļu iegādi ārvalstīs C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), ko īstenojusi Spānija [3], 1. panta 1. punktu [4] un 4. pantu [5].

1 — Oriģinālvaloda – franču.

2 — Turpmāk tekstā – "pārsūdzētais spriedums *Autogrill España*/Komisija".

3 — OV 2011, L 7, 48. lpp.; turpmāk tekstā – "pirmais apstrīdētais lēmums".

4 — Šajā tiesību normā būtībā ir paredzēts, ka atbalsta shēma, ko Spānijas Karaliste piemēro atbilstoši 12. panta 5. punktā paredzētajam instrumentam, kas ieviests Spānijas 2001. gada 27. decembra *Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social* (Likums 24/2001 par finanšu, administratīva vai sociāla rakstura pasākumiem, 2001. gada 31. decembra *BOE* Nr. 313, 50493. lpp.) un pārņemts 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 Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli pārskatītās redakcijas apstiprināšanu, 2004. gada 11. marta *BOE* Nr. 61, 10951. lpp.) (turpmāk tekstā – "strīdīgā shēma" vai "strīdīgais pasākums"), ko Spānijas Karaliste piemēro nelikumīgi, pārkāpjot LESD 108. panta 3. punktu, nav saderīga ar kopējo tirgu.

5 — Šajā noteikumā ir paredzēta atbalsta atgūšana.

2. Ar savu 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, EU:T:2014:938)[6], ar kuru tā atcēlusi Komisijas 2011. gada 12. janvāra Lēmuma 2011/282/ES par finanšu nemateriālās vērtības amortizāciju nodokļu vajadzībām saistībā ar līdzdalības iegādi ārvalstīs C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), ko īstenojusi Spānijas Karaliste[7], 1. panta 1. punktu[8] un 4. pantu[9].

3. Abos apstrīdētajos lēmumos[10] Komisija pasludināja par nesaderīgu ar kopējo tirgu nodokļu priekšrocību, ar ko uzņēmumiem, kas tiek aplikti ar nodokli Spānijā, tiek ļauts norakstīt finanšu nemateriālas vērtības nodokļu vajadzībām[11], kas gūtas, iegādājoties līdzdalību[12] "ārvalstu [..] sabiedrībās"[13], un izdeva rīkojumu Spānijas Karalistei atgūt šīs shēmas ietvaros piešķirto atbalstu.

4. No pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai uz pasākumu kā valsts atbalstu varētu attiekties LESD 107. panta 1. punkts[14], pirmkārt, tam ir jābūt saistītam ar valsts iesaistīšanos vai valsts līdzekļu izmantošanu, otrkārt, tam ir jābūt tādam, kas var ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm, treškārt, tam ir jābūt tādam, ar ko tiek radīta priekšrocība tā saņēmējam, un, ceturtkārt, tam ir jābūt tādam, kas rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus, turklāt šie nosacījumi ir kumulatīvi[15].

5. Abas apelācijas sūdzības ir vienīgi par trešo no šiem nosacījumiem, proti, selektivitāti. Šis kritērijs jau sen ir viens no apspriestākajiem jautājumiem saistībā ar valsts atbalstu. Tādējādi apelācijas sūdzības sniedz Tiesai iespēju precizēt tā piemērojamību, it īpaši nodokļu pasākumu gadījumā.

6. It īpaši Tiesai tiks lūgts interpretēt vārdkopu "dodot priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai", kas izmantota LESD 107. panta 1. punktā, un noteikt, vai selektivitāte var izrietēt tikai no konstatācijas par to, ka ir ieviesta atkāpe no kopējās vai "normālās" aplikšanas ar nodokļiem[16], vai, kā Vispārējā tiesa to ir nospriedusi pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 45. punktā un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija[17] 49. punktā, katrā ziņā ir jāidentificē to uzņēmumu kategorija, kuriem vienīgajiem tiek radīta priekšrocība ar pasākumu, kas veido atkāpi no vispārējā režīma.

6 — Turpmāk tekstā – "pārsūdzētais spriedums *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija".

7 — OV 2011, L 135, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "otrais apstrīdētais lēmums".

8 — Šajā tiesību normā ir paredzēts, ka "atbalsta shēma, ko [Spānijas Karaliste] ir īstenojusi saskaņā ar 2004. gada 5. marta Karaļa [leģislatīvā] dekrēta Nr. 4/2004 12. panta 5. punktu, nostiprinot Spānijas [L]ikumā par uzņēmumu nodokli veiktos grozījumus, kurus [Spānijas Karaliste] nelikumīgi piemēroja, pārkāpjot LESD 108. panta 3. punktu, nav saderīga ar iekšējo tirgu attiecībā uz atbalstu, ko sniedz saņēmējiem saistībā ar līdzdalības iegādi ārpus ES".

9 — Šajā noteikumā ir paredzēta atbalsta atgūšana.

10 — Turpmāk tekstā kopā – "apstrīdētie lēmumi".

11 — Atbilstoši strīdīgajam pasākumam finanšu nemateriālo vērtību nosaka, no līdzdalības iegādes samaksātās cenas atskaitot mērķsabiedrības materiālo un nemateriālo aktīvu tirgus vērtību. Finanšu nemateriālās vērtības jēdziens, kāds ir minēts apstrīdētajā pasākumā, līdzdalības iegādes jomā ievieš nozīmi, kuru parasti izmanto aktīvu nodošanā vai uzņēmējdarbības apvienošanas darījumos. Skat. pirmā apstrīdētā lēmuma preambulas 20. apsvērumu, kas ir vienāds ar otrā apstrīdētā lēmuma preambulas 29. apsvērumu.

12 — Līdzdalības iegāde ir definēta kā darījums, ar kuru viena sabiedrība iegādājas līdzdalību citas sabiedrības kapitālā, neiegūstot balsstiesību vairākumu vai kontroli mērķsabiedrībā. Skat. pirmā apstrīdētā lēmuma preambulas 23. apsvērumu, kas ir vienāds ar otrā apstrīdētā lēmuma preambulas 32. apsvērumu.

13 — Apstrīdētajos lēmumos ir precizēts, ka, lai sabiedrība tiktu kvalificēta kā "ārvalstu [..] sabiedrība", tai ir jāpiemēro nodoklis, kas ir līdzīgs Spānijā piemērotajam nodoklim, un tās ieņēmumiem jābūt gūtiem galvenokārt no uzņēmējdarbības veikšanas ārvalstīs. Skat. pirmā apstrīdētā lēmuma preambulas 21. apsvērumu un otrā apstrīdētā lēmuma preambulas 30. apsvērumu.

14 — Saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu, "ja vien Līgumi neparedz ko citu, ar iekšējo tirgu nav saderīgs nekāds atbalsts, ko piešķir dalībvalstis vai ko jebkādā citā veidā piešķir no valsts līdzekļiem un kas rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus, dodot priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai, ciktāl tāds atbalsts iespaido tirdzniecību starp dalībvalstīm".

15 — Šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 16. aprīlis, *Trapeza Eurobank Ergasias* (C-690/13, EU:C:2015:235, 17. punkts un tajā minētā judikatūra). Jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru "atbalsta" LESD 107. panta 1. punkta izpratnē kvalificēšanai tiek prasīts, lai būtu izpildīti visi šajā tiesību normā izvirzītie nosacījumi. Spriedums, 2008. gada 1. jūlijs, *Chronopost* un *La Poste*/*UFEX* u.c. (C-341/06 P un C-342/06 P, EU:C:2008:375, 121. punkts un tajā minētā judikatūra).

16 — Kopējo jeb normālo nodokļu režīmu dažkārt sauc arī par atsauces režīmu.

17 — Turpmāk tekstā kopā – "pārsūdzētie spriedumi".

7. Šajos secinājumos es apgalvošu, pirmkārt, ka, sākot no brīža, kad nodokļu pasākums kļūst par atkāpi no "normālā" vai atsauces nodokļu režīma un rada priekšrocību uzņēmumiem, kas veic mērķdarījumus, radot nelabvēlīgāku situāciju citiem uzņēmumiem, kuri īsteno analogus darījumus un kuru situācija tātad ir salīdzināma, šis pasākums jau pēc savas dabas ir diskriminējošs un selektīvs, ja vien pasākuma radītā diferenciācija nav attaisnota ar sistēmas, kurā tas iekļaujas, būtību vai vispārējo uzbūvi.

8. Tas, ka atkāpes nodokļu pasākumu mērķdarījumiem izvirzītie nosacījumi ir salīdzinoši viegli izpildāmi un ka tādēļ šāda pasākuma izmantošana ir pieejama daudziem uzņēmumiem, neliek apšaubīt tā selektīvo raksturu, bet vienīgi tā selektivitātes pakāpi.

9. Man arī nešķiet, ka tas, ka LESD 107. panta tekstā ir runa tikai par pasākumiem, kas "dod [..] priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai", izslēdz no šī panta piemērošanas jomas saimnieciskos darījumus, kuriem tiktu dota priekšrocība ar tiem pašiem pasākumiem. Tā kā darījumus veic uzņēmumi, tad, dodot priekšroku konkrētiem saimnieciskiem darījumiem, tiek dota priekšroka konkrētiem uzņēmumiem.

10. Tādējādi, manuprāt, pretēji tam, kā Vispārēja tiesa ir nospriedusi pārsūdzētajos spriedumos, LESD 107. panta 1. punktā paredzētais selektivitātes kritērijs neietver prasību identificēt vienu tādu uzņēmumu kategoriju, kuriem ir kopīgas raksturiezīmes [18] un kuriem vienīgajiem ar attiecīgo nodokļu pasākumu tiktu sniegta priekšrocība.

11. Otrkārt, atbilstoši Tiesas judikatūrai, kas definēta 1969. gada 10. decembra spriedumā Komisija/Francija (6/69 un 11/69, EU:C:1969:68, 20. punkts), 1988. gada 7. jūnija spriedumā Grieķija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284, 8. punkts) un 2004. gada 15. jūlija spriedumā Spānija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, 120. punkts), es secināšu, ka apstrīdētais pasākums ir selektīvs, jo tas sniedz priekšrocību uzņēmumiem, kas īsteno pārrobežu darījumus, nevis uzņēmumiem, kas īsteno tādus pašus darījumus valsts mērogā.

II – **Tiesvedību priekšvēsture**

12. 2007. gada 10. oktobrī Komisija pēc vairākiem Eiropas Parlamenta locekļu 2005. un 2006. gadā uzdotiem rakstiskiem jautājumiem, kā arī pēc vienas sūdzības, ko tajā pašā gadā tā bija saņēmusi no privāta saimnieciskās darbības subjekta, nolēma uzsākt formālu izmeklēšanas procedūru saistībā ar apstrīdēto pasākumu.

13. Šajā pēdējā minētajā ir paredzēts, ka gadījumā, ja uzņēmums, kas ir nodokļu maksātājs Spānijā, iegādājas kapitāldaļas "ārvalstu [..] sabiedrībā" un ja šīs līdzdalības apmērs ir vismaz 5 % vismaz vienu gadu ilgā nepārtrauktā periodā, nemateriālo vērtību, kas rodas no šīs līdzdalības ieguves un ko iegrāmato kā atsevišķu nemateriālo aktīvu, var atskaitīt no maksājamā uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes kā amortizāciju.

14. Turpretī saskaņā ar Spānijas nodokļu tiesībām, ja uzņēmums, kas ir nodokļu maksātājs Spānijā, iegādājas kapitāldaļas Spānijā dibinātā sabiedrībā, tam grāmatvedībā nav atļauts nodokļu maksāšanas vajadzībām atsevišķi uzskaitīt nemateriālo vērtību, kura rodas no šādas iegādes. Savukārt arī atbilstoši Spānijas nodokļu tiesībām nemateriālo vērtību var norakstīt sabiedrību apvienošanās darījumos [19].

18 — Skat. pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 64.–68. punktu un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 68.–72. punktu.

19 — Skat. pirmā apstrīdētā lēmuma preambulas 19. apsvērumu, kas ir vienāds ar otrā apstrīdētā lēmuma preambulas 28. apsvērumu. Uzņēmumu apvienošanās ir darījums, ar kuru viens vai vairāki uzņēmumi, izbeidzot darbību, bet ne likvidējoties, nodod visus savus aktīvus un saistības citam pastāvošam uzņēmumam vai uzņēmumam, ko tie izveido, piešķirot saviem akciju turētājiem minētā otrā uzņēmuma kapitāla vērtspapīrus. Skat. pirmā apstrīdētā lēmuma preambulas 23. apsvērumu, kas ir vienāds ar otrā apstrīdētā lēmuma preambulas 32. apsvērumu.

15. Ar pirmo apstrīdēto lēmumu Komisija noslēdza procedūru saistībā ar kapitāldaļu iegādi, kas īstenota Eiropas Savienības iekšienē. Šī lēmuma 1. panta 1. punktā Komisija atzina, ka ar kopējo tirgu nav saderīga strīdīgā shēma, kas izpaužas kā nodokļu priekšrocība, kura ļauj Spānijā reģistrētām sabiedrībām norakstīt nemateriālās vērtības, kas rodas, iegādājoties kapitāldaļas ārvalstu sabiedrībās, ja šī shēma tiek piemērota kapitāldaļu iegādei Savienībā reģistrētos uzņēmumos. Šī paša lēmuma 4. pantā tā izdeva rīkojumu Spānijas Karalistei atgūt šīs shēmas ietvaros piešķirto atbalstu.

16. Komisija nenoslēdza procedūru saistībā ar ārpus Savienības iegādātajām kapitāldaļām, jo Spānijas iestādes bija apņēmušās sniegt jaunu informāciju par šķēršļiem, veicot pārrobežu apvienošanu ārpus Savienības.

17. Tāpat arī otrajā apstrīdētajā lēmumā Komisija atzina, ka ar kopējo tirgu nav saderīga strīdīgā shēma, kas izpaužas kā nodokļu priekšrocība, kura ļauj Spānijā reģistrētām sabiedrībām veikt nemateriālās vērtības norakstīšanu, kas rodas, iegādājoties kapitāldaļas ārvalstu sabiedrībās, ja tā tiek piemērota kapitāldaļu iegādei uzņēmumos ārpus Savienības [20], un izdeva rīkojumu Spānijas Karalistei atgūt šīs shēmas ietvaros piešķirto atbalstu [21].

III – **Tiesvedības Vispārējā tiesā un pārsūdzētie spriedumi**

18. Ar prasības pieteikumu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2010. gada 14. maijā, *Autogrill España SA*, kas pēc tam kļuvusi par *World Duty Free Group SA* (*WDFG*), cēla prasību par pirmā apstrīdētā lēmuma atcelšanu. Savas prasības pamatojumam *WDFG* izvirzīja četrus pamatus, no kuriem pirmais bija balstīts uz kļūdu tiesību piemērošanā, ko esot pieļāvusi Komisija, piemērojot selektivitātes nosacījumu [22].

19. Ar prasības pieteikumu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2011. gada 29. jūlijā, *Banco Santander SA* un *Santusa Holding SL* (turpmāk tekstā – "*Banco Santander* un *Santusa*") cēla prasību par otrā apstrīdētā lēmuma atcelšanu. Savas prasības pamatojumam *Banco Santander* un *Santusa* izvirzīja piecus pamatus, no kuriem pirmais arī bija balstīts uz kļūdu tiesību piemērošanā, ko esot pieļāvusi Komisija, piemērojot selektivitātes nosacījumu [23].

20. Pārsūdzētajos spriedumos Vispārējā tiesa, balstoties uz būtībā vienādiem motīviem, pieņēma abu prasību pirmos pamatus, kas balstīti uz kļūdainu LESD 107. panta 1. punkta piemērošanu attiecībā uz selektivitātes kritēriju, un atcēla apstrīdēto lēmumu 1. panta 1. punktu un 4. pantu, neizvērtējot pārējos prasību pamatus.

21. Pārsūdzētajos spriedumos Vispārējā tiesa vispirms uzskatīja, ka, "lai valsts nodokļu pasākumu kvalificētu kā "selektīvu", pirmkārt, ir jāidentificē un jāizvērtē kopējā jeb "normālā" attiecīgajā dalībvalstī piemērojamā nodokļu sistēma. Tieši saistībā ar šo kopējo jeb "normālo" nodokļu režīmu Komisijai, otrkārt, ir jānovērtē un jānosaka ar attiecīgo nodokļu pasākumu piešķirtās priekšrocības iespējamais selektīvais raksturs, pierādot, ka šis pasākums ir atkāpe no šīs kopējās sistēmas, ciktāl ar to

20 — Skat. otrā apstrīdētā lēmuma 1. panta 1. punktu.

21 — Skat. otrā apstrīdētā lēmuma 4. pantu.

22 — Otrais pamats bija balstīts uz pasākuma selektivitātes neesamību, jo ar to ieviestā diferenciācija izrietot no sistēmas, kurā šis pasākums iekļāvās, rakstura vai uzbūves; trešais pamats bija balstīts uz to, ka ar šo pasākumu netika radīta nekāda priekšrocība sabiedrībām, kurām bija piemērojama strīdīgā shēma, un ceturtais pamats, kas attiecās gan uz selektivitātes kritēriju, gan uz priekšrocības pastāvēšanas kritēriju, bija balstīts uz pamatojuma trūkumu apstrīdētajā lēmumā.

23 — Otrais pamats bija balstīts uz kļūdu atskaites sistēmas identifikācijā; trešais pamats bija balstīts uz pasākuma selektivitātes neesamību, jo ar to ieviestā diferenciācija izrietot no sistēmas, kurā šis pasākums iekļāvās, rakstura vai uzbūves; ceturtais pamats bija balstīts uz to, ka ar šo pasākumu netika radīta nekāda priekšrocība sabiedrībām, kurām bija piemērojama strīdīgā shēma, un piektais pamats, kas attiecās gan uz selektivitātes kritēriju, gan uz priekšrocību pastāvēšanas kritēriju, bija balstīts uz pamatojuma trūkumu apstrīdētajā lēmumā.

tiek ieviestas atšķirības starp tirgus dalībniekiem, kuri, ņemot vērā attiecīgās dalībvalsts nodokļu sistēmai paredzēto mērķi, ir faktiski un juridiski līdzīgā situācijā [..]. Attiecīgā gadījumā, treškārt, ir jāpārbauda, vai attiecīgā dalībvalsts ir varējusi pierādīt, ka pasākums ir attaisnots ar sistēmas, kurā tas ietilpst, raksturu vai uzbūvi [..]" [24].

22. Tomēr Vispārējā tiesa nosprieda, ka, "tiklīdz attiecīgais pasākums, kaut vai tas būtu kvalificējams kā atkāpe no kopējā vai "normālā" nodokļu regulējuma, ir pieejams visiem uzņēmumiem, nav jāveic darbība, ar kuru salīdzinājumā ar kopējo vai "normālo" nodokļu tiesiskā regulējuma mērķi salīdzina uzņēmumu, kuriem var piemērot attiecīgo pasākumu, juridisko un faktisko situāciju, ar to uzņēmumu situāciju, kuriem nevar to piemērot. [..] [L]ai izpildītu selektivitātes nosacījumu, katrā ziņā ir jāidentificē uzņēmumu kategorija, kas ir vienīgie, kuriem [sniedz] priekšrocības ar attiecīgo pasākumu. [..] [S]elektivitāte nevar izrietēt tikai no konstatācijas par to, ka ir ieviesta atkāpe no kopējās vai "normālās" aplikšanas ar nodokļiem" [25].

23. Tādējādi Vispārējā tiesa nosprieda, ka atkāpe vai izņēmums no Komisijas identificētās atsauces sistēmas, pat ja to uzskatītu par pierādītu, vien neļauj secināt, ka strīdīgais pasākums sniedz priekšrocību "konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai" LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, jo *a priori* uz šo pasākumu var pretendēt jebkurš uzņēmums [26].

24. Attiecībā uz strīdīgo pasākumu Vispārējā tiesa konstatēja, ka tas ir piemērojams jebkurai tādu ārvalstīs reģistrētu uzņēmumu kapitāldaļu iegādei vismaz 5 % apmērā, kuras ir bijušas sabiedrības īpašumā nepārtraukti vismaz vienu gadu, un neattiecas uz īpašu uzņēmumu vai preču ražotāju kategoriju, bet gan uz saimniecisko darījumu kategoriju [27].

25. Vispārējā tiesa uzskatīja, ka, lai izmantotu strīdīgo pasākumu, uzņēmumam ir jāiegādājas akcijas ārvalstīs reģistrētā sabiedrībā [28]. Tā uzskatīja, ka šāds tīri finansiāls darījums *a priori* neliek ieguvējam uzņēmumam veikt izmaiņas savas darbības jomā, turklāt principā tas nozīmē, ka šīs sabiedrības atbildība ir ierobežota tikai ar tās veiktā ieguldījuma apmēru [29]. Vispārējā tiesa uzskatīja, ka atbilstoši 2001. gada 8. novembra sprieduma *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598) 36. punktam "pasākums, kuru piemēro neatkarīgi no uzņēmumu darbības veida, *a priori* nav selektīvs" [30].

26. Vispārējā tiesa piebilda, ka strīdīgajā pasākumā nav noteikta nekāda minimālā summa, kura atbilstu minimālajam 5 % dalības slieksnim, un tātad to var izmantot ne tikai attiecībā uz uzņēmumiem ar šādam nolūkam pietiekamiem finanšu resursiem [31]. Visbeidzot, Vispārējā tiesa norādīja, ka strīdīgajā pasākumā ir paredzēts, ka nodokļu priekšrocība tika piešķirta tikai atbilstoši nosacījumam, kas ir saistīts ar konkrētu saimniecisko līdzekļu iegādi, proti, līdzdalību ārvalstīs reģistrētās sabiedrībās [32]. "[2000. gada 19. septembra] spriedumā lietā Vācija/Komisija [(C-156/98, EU:C:2000:467, 22. punkts)]

24 — Skat. pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 33. punktu un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 37. punktu.

25 — Skat. pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 44. un 45. punktu un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 48. un 49. punktu.

26 — Skat. pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 52. punktu un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 56. punktu.

27 — Skat. pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 53. punktu un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 57. punktu.

28 — Skat. pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 55. punktu un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 59. punktu.

29 — Skat. pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 56. punktu un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 60. punktu.

30 — Skat. pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 57. punktu un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 61. punktu.

31 — Skat. pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 58. punktu un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 62. punktu.

32 — Skat. pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 59. punktu un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 63. punktu.

Tiesa lēma, ka nodokļu atvieglojums, ko piešķir nodokļu maksātājiem, kuri atsavina noteiktus ekonomiskos līdzekļus un kuri var atskaitīt peļņu, kas radusies no kapitāldaļu iegādes kapitālsabiedrībās, kuru juridiskās adreses ir noteiktos reģionos, šiem nodokļu maksātājiem piešķir priekšrocības, kuras kā vispārējs pasākums, kas piemērojams bez nošķiršanas visiem saimnieciskās darbības subjektiem, nav kvalificējamas kā valsts atbalsts atbilstošo Līguma normu izpratnē. Ar strīdīgo pasākumu tātad *a priori* no tā priekšrocību saņemšanas nav izslēgta neviena uzņēmumu kategorija. Līdz ar to, pat ja pieņemtu, ka strīdīgais pasākums ir atkāpe no Komisijas izvēlētās atsauces sistēmas, šāds apstāklis katrā ziņā nav iemesls, kura dēļ var secināt, ka ar minēto pasākumu tiek dota priekšroka "konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai" [LESD 107. panta] izpratnē" [33].

27. Otrkārt, Vispārējā tiesa norādīja, ka, pēc Komisijas domām, apstrīdētais pasākums esot bijis selektīvs, ciktāl tas bija labvēlīgs tikai noteiktām uzņēmumu grupām, kas īstenoja atsevišķus ieguldījumus ārvalstīs, un ka, vēl arvien pēc Komisijas domām, pasākums, ar kuru tika sniegtas priekšrocības vienīgi uzņēmumiem, kuri atbilda nosacījumiem, kas jāizpilda, lai to piešķirtu, bija selektīvs "*de jure*", un neesot bijis jāpārliecinās, ka tā sekas varētu sniegt priekšrocības tikai konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai [34].

28. Taču Vispārējā tiesa uzskatīja, ka šis otrais apstrīdētajos lēmumos sniegtais pamatojums arī neļauj pierādīt strīdīgā pasākuma selektīvo raksturu. Vispārējā tiesa uzskatīja, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru [35] LESD 107. panta 1. punktā valsts iejaukšanās veidi ir nošķirti atbilstoši to sekām un ka Komisijas piedāvātās pieejas dēļ varētu būt jākonstatē selektivitāte jebkura tāda nodokļu pasākuma gadījumā, kura saņemšanai ir jāizpilda zināmi nosacījumi, kaut arī saņēmējiem uzņēmumiem nebūtu nekādas viņiem piemītošas kopīgas raksturiezīmes, kas ļautu tos nošķirt no citiem uzņēmumiem, izņemot to, ka tie varētu atbilst nosacījumiem, kuru izpildei ir pakļauta pasākuma piemērošana [36].

29. Treškārt, Vispārējā tiesa norādīja, ka, pēc Komisijas domām, strīdīgā pasākuma mērķis esot bijis veicināt kapitāla eksportu no Spānijas, lai nostiprinātu Spānijas uzņēmumu pozīcijas ārzemēs un tādējādi uzlabotu atbalsta shēmas saņēmēju konkurētspēju [37].

30. Vispārējā tiesa uzskatīja, ka konstatācija par pasākuma selektivitāti ir pamatota ar atšķirīgu attieksmi pret uzņēmumu kategorijām, uz kurām attiecas vienas dalībvalsts tiesiskais regulējums, nevis ar atšķirīgu attieksmi pret vienas dalībvalsts uzņēmumiem un citu dalībvalstu uzņēmumiem [38]. Turklāt Vispārējā tiesa uzskatīja, ka saikne starp kapitāla eksportu un preču eksportu, pieņemot, ka tā būtu pierādīta, ļautu vienīgi secināt, ka tiek skartas konkurence un tirdzniecība, nevis secināt strīdīgā pasākuma selektivitāti, kas ir jānovērtē atbilstoši valsts tiesiskajam regulējumam [39].

33 — Skat. pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 60.–62. punktu un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 64.–66. punktu.

34 — Skat. pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 63. punktu un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 67. punktu.

35 — Skat. spriedumus, 1974. gada 2. jūlijs, Itālija/Komisija (173/73, EU:C:1974:71, 27. punkts), 2004. gada 29. aprīlis, Nīderlande/Komisija (C-159/01, EU:C:2004:246, 51. punkts) un 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, 87. un 88. punkts).

36 — Skat. pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 64.–68. punktu un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 68.–72. punktu.

37 — Skat. pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 69. punktu un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 73. punktu.

38 — Skat. pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 75. punktu un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 79. punktu.

39 — Skat. pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 76. punktu un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 80. punktu.

31. Ceturtkārt, Vispārējā tiesa nosprieda, ka tāpat ir jānoraida Komisijas arguments, saskaņā ar kuru Tiesa judikatūrā jau esot atzinusi, ka nodokļu pasākums būtu kvalificējams kā selektīvs, kaut arī nebūtu pierādīts, ka ar attiecīgo pasākumu tiek sniegtas priekšrocības konkrētajai uzņēmumu vai preču ražošanas kategorijai, izslēdzot citus uzņēmumus vai preču ražošanu [40].

32. Šajā ziņā Vispārējā tiesa uzskatīja, no vienas puses, ka Komisijas norādītajos trijos spriedumos (spriedumi, 1969. gada 10. decembris, Komisija/Francija (6/69 un 11/69, EU:C:1969:68, 20. punkts), 1988. gada 7. jūnijs, Grieķija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284, 8. punkts) un 2004. gada 15. jūlijs, Spānija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, 120. punkts)) uzņēmumu saņēmēju kategoriju, kas ļāva izdarīt secinājumu par attiecīgā pasākuma selektivitāti, veidoja "uzņēmumi eksportētāji", kas ir jāsaprot kā neapšaubāmi ļoti plaša, bet tomēr īpaša kategorija, jo tā apvieno uzņēmumus, ko var atšķirt, pateicoties kopīgām un īpašām raksturiezīmēm, kas saistītas ar viņu eksporta darbību [41].

33. No otras puses, runājot par 2004. gada 15. jūlija spriedumu Spānija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, 120. punkts), Vispārēja tiesa uzskatīja, ka, lai gan, protams, attiecīgā nodokļu priekšrocība lietā, kurā tika pasludināts šis spriedums, attiecās uz visām eksporta darbībām, tostarp uz kapitāldaļu ārvalstīs reģistrētos uzņēmumos atpirkšanu, tas nemaina apstākli, ka uzņēmumiem, lai tie varētu saņemt šīs nodokļu priekšrocības, bija jāiegūst kapitāldaļas sabiedrībās, kuru darbība ir tieši saistīta ar preču vai pakalpojumu eksportu. Tātad šis pasākums bija vērsts arī uz īpašo uzņēmumu eksportētāju kategoriju [42].

IV – **Tiesvedība un lietas dalībnieku prasījumi**

34. Apelācijas sūdzībās lietās C-20/15 P un C-21/15 P Komisijas prasījumi Tiesai ir šādi:

— atcelt attiecīgi pārsūdzēto spriedumu *Autogrill España*/Komisija un pārsūdzēto spriedumu *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija;

— nodot attiecīgās lietas atpakaļ Vispārējai tiesai, un

— atlikt lēmuma par tiesāšanās izdevumiem pieņemšanu.

35. *WDFG* (C-20/15 P) un *Banco Santander* un *Santusa* (C-21/15 P) prasījumi Tiesai ir šādi:

— atzīt par pieņemamiem un apmierināt viņu atbildes rakstos uz Komisijas apelācijas sūdzību izvirzītos iebildumu pamatus;

— noraidīt vienīgo Komisijas apelācijas sūdzības pamatu un attiecīgi apstiprināt pārsūdzēto spriedumu *Autogrill España*/Komisija un pārsūdzēto spriedumu *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija, un

— piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

36. Ar Tiesas priekšsēdētāja 2015. gada 19. maija rīkojumiem Spānijas Karalistei, Īrijai un Vācijas Federatīvajai Republikai tika ļauts iestāties lietā *WDFG* (C-20/15 P) un *Banco Santander* un *Santusa* (C-21/15 P) prasījumu atbalstam.

40 — Skat. pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 77. punktu un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 81. punktu.

41 — Skat. pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 79. un 80. punktu un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 82. un 83. punktu.

42 — Skat. pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 82. punktu un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 86. punktu.

37. Turpretī ar Tiesas priekšsēdētāja 2015. gada 6. oktobra rīkojumiem tika noraidīti *Telefónica SA* un *Iberdrola SA* pieteikumi par iestāšanos lietā *WDFG* (C-20/15 P) un *Banco Santander* un *Santusa* (C-21/15 P) prasījumu atbalstam.

38. Komisija, *WDFG*, *Banco Santander* un *Santusa*, Vācijas Federatīvā Republika, Īrija un Spānijas Karaliste iesniedza rakstveida apsvērumus. Tiesas sēdē, kas notika 2016. gada 31. maijā, tie visi pauda mutvārdu apsvērumus.

V – **Par apelācijas sūdzībām**

39. Savu apelācijas sūdzību atbalstam Komisija izvirza vienu vienādu pamatu, kas izteikts divās daļās un balstīts uz kļūdu tiesību piemērošanā, ko Vispārējā tiesa esot pieļāvusi, interpretējot LESD 107. panta 1. punktā izvirzīto selektivitātes nosacījumu.

A – *Par pirmo daļu*

1) Lietas dalībnieku argumenti

40. Sava 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, esot pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā.

41. Komisija apgalvo, ka tās apstrīdētajos lēmumos ir secināts, ka strīdīgais pasākums ir izņēmums no vispārējās shēmas, ar kuru priekšrocība tiek dota tikai uzņēmumiem, kas īsteno konkrēta veida ieguldījumu ārvalstīs (proti, kapitāldaļu iegādes vismaz 5 % apmērā), salīdzinājumā ar uzņēmumiem, kas īsteno tāda paša veida ieguldījumu Spānijā un kas tādēļ esot faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā. Komisija apgalvo, ka, lai gan Vispārējā tiesa ir apstiprinājusi šīs metodes piemērošanu, tā vēl esot uzlikusi Komisijai pienākumu konstatēt, ka ar pasākumu tiek dota priekšrocība konkrētiem uzņēmumiem, kuri var tikt identificēti pēc īpašām raksturiezīmēm, kādas citiem uzņēmumiem nepiemīt, proti, pēc kopīgām un *ex ante* identificējamām raksturiezīmēm.

42. Pēc Komisijas domām, šī papildu un katrā ziņā šaurāka selektivitātes jēdziena analīze, uz kuru Vispārējā tiesa pamatojas, lai izdotu rīkojumu par apstrīdēto lēmumu 1. panta 1. punkta un 4. panta atcelšanu, esot kļūda tiesību piemērošanā un esot pretrunā Savienības tiesu pastāvīgajai judikatūrai, kuras lasījumu tā turklāt vairākkārt esot sniegusi kļūdaini.

43. Komisija ceļ iebildumu pret Vispārējo tiesu par to, ka tā, noliedzot, ka pasākums, kura piemērošana nav atkarīga no uzņēmuma darbības vai kura piemērošana nav pakārtota nekādai minimālai summai, var būt selektīvs, esot pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā. Pēc Komisijas domām, pretēji tam, kā Vispārējā tiesa nosprieda 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 nevarot secināt, ka pasākums, kuru piemēro neatkarīgi no uzņēmumu darbības veida, *a priori* nav selektīvs. Komisija apgalvo, ka no šī 36. punkta izriet, ka pasākums nav selektīvs, ja tas ir vispārēji piemērojams visiem dalībvalsts uzņēmumiem bez kādas atšķirības, nevis, kā to savos pārsūdzētajos spriedumos apgalvo Vispārējā tiesa, atkarībā no tā saiknes ar uzņēmumu darbību.

44. Tāpat arī Komisija ceļ iebildumu pret Vispārējo tiesu par to, ka, pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 59.–62. punktā un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 63.–66. punktā nospriežot, ka strīdīgais pasākums nav selektīvs, jo tas esot saistīts ar konkrētu ekonomisko līdzekļu iegādi un *a priori* no tā priekšrocību saņemšanas neesot izslēgta neviena uzņēmumu kategorija, tā esot pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā. Proti, Vispārējā tiesa šajā ziņā esot

kļūdaini pamatojusies uz 2000. gada 19. septembra sprieduma Vācija/Komisija (C-156/98, EU:C:2000:467) 22. punktu. Proti, no šī sprieduma 22. un 23. punkta izrietot, ka lietā, kurā tas tika pasludināts, Komisija esot kvalificējusi 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. Katrā ziņā šajā lietā pasākuma selektīvā rakstura vērtējums netika apstrīdēts Tiesā.

45. Turklāt Komisija ceļ iebildumu pret Vispārējo tiesu par to, ka pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 66.–68. punktā un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 70.–72. punktā tā ir nospriedusi, ka Tiesas judikatūrā ir apstiprināts, ka pasākums, kura piemērošanai ir "jāizpilda zināmi nosacījumi, kaut arī saņēmējiem uzņēmumiem nebūtu nekādas viņiem piemītošas kopīgas raksturiezīmes, kas ļautu tos nošķirt no citiem uzņēmumiem, ārpus fakta, ka tie varētu izpildīt nosacījumus, kuru izpildei ir pakļauta pasākuma piešķiršana", nevar būt selektīvs.

46. Komisija apgalvo, ka tādējādi Vispārējā tiesa pamatojas uz kļūdainu attiecīgās judikatūras analīzi.

47. 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 minētā sprieduma 90. un 91. punkta izriet, ka lieta, kurā tas ir pasludināts, attiecās uz ļoti īpašu situāciju, kurā Tiesa uzskatīja par selektīvu pašu atsauces nodokļu režīmu, ciktāl ar šo pēdējo minēto priekšroka tika dota "ārzonas" uzņēmumiem pašiem par sevi, nevis jebkāda atkāpe no tā. Tāpēc šajā spriedumā ietvertā atsauce uz vienas uzņēmumu kategorijas "raksturīgajām īpašībām" ir jāsaprot kā norāde uz raksturiezīmēm, kuru dēļ šiem uzņēmumiem tiek sniegta nodokļu priekšrocība atsauces sistēmā, kas pēc dabas ir selektīva, un nebūtu piemērojama ārpus šī īpašā konteksta.

48. Komisija norāda, ka pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 66. punktā un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 70. punktā Vispārējā tiesa ir minējusi tikai 2012. gada 29. marta sprieduma *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184) [43] 42. punkta pirmo teikumu, kaut gan šī 42. punkta otrajā teikumā ir atspoguļots Tiesas pastāvīgajā judikatūrā nostiprināts princips, saskaņā ar kuru pasākums ir selektīvs, ja tas var sniegt priekšrocību "konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai" salīdzinājumā ar citiem uzņēmumiem, kas, ņemot vērā ar šo shēmu sasniedzamo mērķi, esot faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā.

49. Komisija apgalvo, ka tā, pārsūdzētajos spriedumos konstatējot, ka strīdīgais pasākums veido atkāpi no atsauces sistēmas, ciktāl tajā Spānijā ar nodokli apliekamiem uzņēmumiem, kuri iegūst kapitāldaļas ārvalstīs reģistrētos uzņēmumos, ir paredzēts atšķirīgs nodokļu tiesiskais regulējums nekā Spānijā ar nodokli apliekamajiem uzņēmumiem, kuri iegūst kapitāldaļas Spānijā reģistrētos uzņēmumos, kaut gan abas šīs uzņēmumu kategorijas ir faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā, ir izmantojusi selektivitātes nodokļu jomā analīzes metodi, kāda ir nostiprināta Tiesas pastāvīgajā judikatūrā.

50. Tā uzskata, ka Vispārējā tiesa, uzliekot tai papildu pienākumu pierādīt, ka ar apstrīdēto pasākumu tiek sniegta priekšrocība konkrētiem uzņēmumiem, kas var tikt identificēti pēc īpašām raksturiezīmēm, kādas citiem uzņēmumiem nepiemīt, proti, pēc kopīgām un *ex ante* identificējamām raksturiezīmēm, ir balstījusies uz selektivitātes jēdzienu, kas noteikti ir šaurāks nekā tas, kas ir nostiprināts Tiesas pastāvīgajā judikatūrā, un tādēļ esot pretrunā tam, un, to darīdama, esot pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā.

43 — Pēc Vispārējās tiesas domām, "[minētā sprieduma 42. punktā] Tiesa lēma, ka fakts, ka attiecīgā pasākuma piemērošanas kritērijiem atbilst tikai nodokļu maksātāji, kuri var saņemt ar šo pasākumu noteiktās priekšrocības, pats par sevi tam nevarēja piešķirt selektīvu raksturu".

51. *WDFG*, kā arī *Banco Santander* un *Santusa* ievadā norāda, ka apstrīdētajos lēmumos Komisija nav apgalvojusi, ka strīdīgais pasākums ir selektīvs *de facto*, tādēļ šo apelācijas sūdzību ietvaros ir tikai jāpārbauda pret pārsūdzētajiem spriedumiem vērstā kritika, ciktāl Vispārējā tiesa tajos ir spriedusi, ka Komisijas norādītie pamatojumi šajos lēmumos neļauj secināt, ka šis pasākums ir selektīvs *de jure*.

52. Tās apgalvo, ka no 2001. gada 8. novembra sprieduma *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598) izrietot, ka pasākums, ko var izmantot visi uzņēmumi un kas ir potenciāli piemērojams tiem visiem, nevarot tikt uzskatīts par selektīvu. Turpretī no minētā sprieduma nevarot secināt, kā to dara Komisija, ka, lai selektivitātes nebūtu, pasākumam faktiski ir jābūt piemērojamam visiem dalībvalsts uzņēmumiem bez izņēmuma, jo šādas tēzes sekas būtu tādas, ka gandrīz visas nodokļu normas būtu selektīvas.

53. *WDFG*, kā arī *Banco Santander* un *Santusa* atspēko arī Komisijas tēzi, saskaņā ar kuru pasākumi jau vairākkārt ir tikuši kvalificēti kā selektīvi, lai arī tajos nebija noteikta nekāda minimālā ieguldījuma summa un tie bija piemērojami neatkarīgi no saņēmēja darbības veida.

54. Savukārt strīdīgais pasākums, ciktāl ar to tiek piešķirta nodokļu priekšrocība, ņemot vērā rīcību, kas ir faktiski un juridiski pieejama jebkāda veida uzņēmumiem un nozarēm, nevarot automātiski un tikai tādēļ tikt uzskatīts par *prima facie* un *de jure* selektīvu.

55. *WDFG*, kā arī *Banco Santander* un *Santusa* apgalvo, ka Vispārējā tiesa ir pamatoti balstījusies uz 2000. gada 19. septembra sprieduma Vācija/Komisija (C-156/98, EU:C:2000:467) 22. punktu, kura formulējumu tā ir stingri ievērojusi. Lēmumā, par kuru bija runa lietā, kurā pieņemts šis spriedums, Komisija pati skaidri atzina, ka pasākums attiecībā uz attiecīgajiem ieguldītājiem nebija selektīvs, ko Tiesa apstiprināja.

56. Savā lēmumpieņemšanas praksē Komisija turklāt jau vairākkārt esot izslēgusi nodokļu pasākumu selektivitāti, piemērojot šo pašu kritēriju, proti, selektivitātes neesamību vispārīga rakstura pasākumos, kas bez atšķirības ir piemērojami visiem uzņēmumiem un kurus var izmantot jebkurš nodokļu maksātājs.

57. Turklāt, piemērojot šo kritēriju, nevarētu tikt konstatēts, ka pasākumi, kas ir saistīti ar dažu Komisijas nosauktu aktīvu pirkšanu, nav selektīvi. Šie pasākumi būtu selektīvi, ja tiktu pārbaudīts, ka ar tiem *de facto* tiek dota priekšrocība konkrētiem uzņēmumiem, izslēdzot citus. Katrā ziņā to selektivitāte izrietētu nevis no iegūto aktīvu veida, bet gan no tā, ka šis veids ļauj uzskatīt, ka attiecīgie pircēji veido īpašu kategoriju.

58. Attiecībā uz 2004. gada 15. jūlija spriedumu Spānija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, 120. punkts) *WDFG*, kā arī *Banco Santander* un *Santusa* uzskata, ka Vispārējā tiesa ir pamatoti uzskatījusi, ka attiecīgais pasākums lietā, kurā tika pasludināts šis spriedums, ir atšķirīgs no tā, kas ir šajā lietā, jo tā mērķis bija sniegt priekšrocību skaidrai un nošķirtai identificējamu uzņēmumu kategorijai, proti, tiem, kas veic eksporta darbības.

59. *WDFG*, kā arī *Banco Santander* un *Santusa* arī apgalvo, ka 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) 104. punkta skaidri izriet, ka pasākums var tikt kvalificēts kā selektīvs tikai tad, ja ar to tiek sniegta priekšrocība uzņēmumiem, kuriem ir kopīgas "īpašības", kas tiem ir "raksturīgas". Turklāt no šī sprieduma izrietot, ka atkāpes no vispārējās shēmas identificēšana nav pašmērķis, jo ir svarīga pasākuma faktiskā iedarbība, ciktāl tā sniedz vai nesniedz priekšrocības konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai.

60. Arī 2012. gada 29. marta sprieduma *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184) interpretācija, kādu aizstāv Komisija, neesot pieņemama. Šajā spriedumā Tiesa esot uzskatījusi, ka fakts, ka tikai tie nodokļu maksātāji, kas atbilst attiecīgā pasākuma piemērošanas kritērijiem, var saņemt ar šo pasākumu noteiktās priekšrocības, pats par sevi tam nevarēja piešķirt selektīvu raksturu.

61. Visbeidzot, *WDFG*, kā arī *Banco Santander* un *Santusa* apgalvo, ka Vispārējā tiesa ir pamatoti spriedusi, ka pasākums nevar tikt kvalificēts kā selektīvs LESD 107. panta izpratnē, ja tā izmantošana ir atkarīga no rīcības, kas ir *prima facie* pieejama jebkuram uzņēmumam neatkarīgi no tā darbības nozares. Par to nepārprotami liecinot konstatējums par tāda pasākuma selektivitātes neesamību 2000. gada 19. septembra spriedumā Vācija/Komisija (C-156/98, EU:C:2000:467). Vispārējās tiesas analīze turklāt būtībā esot tāda pati, kādu piedāvājusi ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*] savos secinājumos lietā, kurā tika pasludināts 2015. gada 6. oktobra spriedums *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661). Turklāt pretēja tēze radītu absurdu situāciju, ka jebkurš nodokļu pasākums automātiski būtu selektīvs, ja to neizmantotu bez izņēmuma visi dalībvalsts uzņēmumi.

62. 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 laikā ieņemtā nostāja, saskaņā ar kuru ekonomisku priekšrocību var uzskatīt par atbalstu tikai tad, ja ar to var tikt dota priekšrocība "konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai" LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Administratīvā procesa laikā Spānijas iestādes esot pierādījušas strīdīgā pasākuma atvērto raksturu, tādējādi apstiprinot pārsūdzētajos spriedumos izklāstīto analīzi un to, ka Komisija apstrīdētajos lēmumos nav pierādījusi pasākuma selektīvo raksturu.

63. Īrija apgalvo, ka, pretēji tam, ko apgalvo Komisija, Vispārējā tiesa no 2001. gada 8. novembra sprieduma *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), 2002. gada 6. marta sprieduma *Diputación Foral de Álava* u.c./Komisija (T-92/00 un T-103/00, EU:T:2002:61) un 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 tikai to, ka pasākuma selektivitāte nav konstatējama attiecībā uz pasākumu, kuru neatkarīgi no darbības veida un ieguldītajām summām varētu izmantot jebkurš Spānijas uzņēmums, kurš iegulda līdzekļus kapitāldaļu iegādei ārvalstu uzņēmumā vismaz 5 % apmērā.

64. Šī dalībvalsts apgalvo, ka Vispārēja tiesa esot pamatoti balstījusies uz 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. punktu, nospriežot, ka, lai nodokļu diferenciācija varētu tikt kvalificēta kā atbalsts, ir jāidentificē īpaša tādu uzņēmumu kategorija, ko var atšķirt pēc raksturīgām īpašībām. Īrija uzskata, ka selektivitātes nosacījums, kāds ir noteikts LESD 107. panta 1. punktā, būtu vienādi jādefinē visās lietās par apgalvotu valsts atbalstu nodokļu jomā un tādēļ, pretēji tam, ko apgalvo Komisija, minētā sprieduma 104. punktā nepārprotami nostiprinātais princips nevarētu tikt attiecināts vienīgi uz nodokļu režīma, kas "aplūkots kopumā", pārbaudi.

65. Īrija uzskata, ka tādi pasākumi kā strīdīgais pasākums, kas patiešām ir pieejami jebkuram uzņēmumam, jo nav iespējams identificēt konkrētu nozari vai konkrētu uzņēmumu, kas būtu izslēgts no tā piemērošanas jomas un tātad būtu nelabvēlīgākā situācijā, vispār nebūtu uzskatāmi par selektīviem. Savā lēmumpieņemšanas praksē Komisija turklāt esot balstījusies uz šo pamatojumu, lai secinātu konkrētu amnestijas pasākumu selektivitātes neesamību, lai arī runa bija par atkāpi no atsauces sistēmas. Tātad Komisijas ieņemtā nostāja šajās apelācijas sūdzībās esot nekonsekventa attiecībā uz šīs iestādes pašas praksi.

66. Vācijas Federatīvā Republika apgalvo, ka atkāpe vai izņēmums no Komisijas identificētās atsauces 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. Gluži pretēji, no tā izrietot vienīgi tas, ka nodokļu atvieglojums var tikt uzskatīts par līdzvērtīgu subsīdijai (tātad faktiskam finansiālam ieguldījumam, kas piešķirts noteiktam uzņēmumam) un par tādu, kam ir līdzvērtīga attīstību veicinoša iedarbība. Tādējādi pēc šīs pārbaudes atbilstoši judikatūrai (spriedums, 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, 104. punkts); ģenerāladvokātes J. Kokotes secinājumi lietā, kurā tika pasludināts 2015. gada 6. oktobra spriedums *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661, 83.–85. punkts)) un kā Vispārējā tiesa ir pamatoti nospriedusi pārsūdzētajos spriedumos, papildu posmā būtu jāpārbauda, vai nodokļu maksātāju kategorijā, kam ar nodokļu pasākumu tiek sniegta priekšrocība, ir apvienoti uzņēmumi vai preču ražošanas, kas ir pietiekoši specifiskas LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

67. Tādējādi Tiesa esot spriedusi, ka Komisija juridiski ir pietiekami pierādījusi, ka to uzņēmumu kategorija, kas saņem priekšrocību, esot bijusi pietiekami raksturota ar to, ka šie uzņēmumi pieder konkrētām nozarēm vai konkrētām tautsaimniecības nozarēm (spriedums, 2005. gada 15. decembris, *Unicredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774, 44. un nākamie punkti)), ka tiem ir konkrēta juridiskā forma (spriedums, 2006. gada 10. janvāris, *Cassa di Risparmio di Firenze* u.c. (C-222/04, EU:C:2006:8, 136. punkts)) vai konkrēts izmērs (spriedums, 2003. gada 13. februāris, Spānija/Komisija (C-409/00, EU:C:2003:92, 48. un 49. punkts)), vai arī ka to juridiskā adrese ir konkrētā reģionā (spriedums, 2009. gada 17. novembris, *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709, 63. punkts)).

68. Savukārt no judikatūras izrietot, ka ar to, ka ir paredzēti nodokļu priekšrocības piešķiršanas nosacījumi vai ka pastāv atkāpes no vispārējā nodokļu režīma, pašu par sevi nepietiek, lai konstatētu nodokļu pasākuma selektīvo raksturu.

69. Vācijas Federatīvā Republika atgādina, ka Tiesa jau ir nospriedusi, ka ar nodokļu atvieglojumu, no kāda gūst labumu nodokļu maksātāji, kuri atsavina noteiktus ekonomiskos līdzekļus un kuri var atskaitīt tā rezultātā gūto peļņu gadījumā, ja viņi iegādājas citus ekonomiskos līdzekļus, viņiem tiek piešķirta priekšrocība, kura kā vispārējs pasākums, kas piemērojams visiem saimnieciskās darbības subjektiem bez izņēmuma, nevar tikt kvalificēta kā valsts atbalsts (spriedums, 2000. gada 19. septembris, Vācija/Komisija, C-156/98, EU:C:2000:467, 22. punkts).

70. Vēl jo vairāk tāds 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 kapitāldaļu iegāde –, principā nebūtu jāuzskata par selektīvu.

71. Visbeidzot, visas lietā iesaistījušās personas uzskata, ka, ja tiktu pieņemts, ka selektivitātes nosacījums tiek uztverts plaši, kā to savās apelācijas sūdzībās aizstāv Komisija, tiktu sašūpots esošais institucionālais līdzsvars. Proti, Komisija tad varētu kontrolēt gandrīz visus tiešo nodokļu pasākumus saskaņā ar tās kompetenci valsts atbalsta jomā, kaut gan šī joma principā ir dalībvalstu leģislatīvajā kompetencē.

2) Analīze

72. Šīs apelācijas sūdzības attiecas uz valsts tiešo nodokļu pasākumu un tā likumību attiecībā uz LESD 107. panta 1. punktu. LESD 107. panta 1. punktā ir aizliegts atbalsts, ar ko "dod [..] priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai", proti, selektīvs atbalsts. Šajā ziņā no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu ir jānosaka, vai attiecīgajā tiesību sistēmā valsts pasākums var sniegt priekšrocību "konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču

ražošanai" salīdzinājumā ar citiem, kas, raugoties no minētās shēmas izvirzītā mērķa viedokļa, ir faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā [44].

73. Vispirms ir jānorāda, ka tad, ja, kā šajā lietā, ir jāpārbauda, vai nodokļu pasākumam piemīt selektīvs raksturs, atsauces sistēmas noteikšana principā [45] ir ļoti svarīga [46].

74. Pēc tam ir jāpārbauda, vai ar attiecīgo nodokļu pasākumu tiek izdarīta atkāpe no šīs atsauces sistēmas un tiek radīta priekšrocība konkrētiem uzņēmumiem salīdzinājumā ar citiem, kas ir faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā [47].

75. Visbeidzot, atbilstoši Tiesas judikatūrai šim selektivitātes nosacījumam neatbilst pasākums, kas, lai gan ar to tiek sniegta priekšrocība tā izmantotājam, ir attaisnojams ar sistēmas, kurā tas iekļaujas, raksturu vai vispārējo uzbūvi [48] [49].

76. No pārsūdzētajiem spriedumiem izriet, ka apstrīdētajos lēmumos Komisija ir uzskatījusi, ka ar strīdīgo pasākumu tiek izdarīta atkāpe no "normālā" vai atsauces nodokļu režīma, kas ir piemērojams visiem Spānijā ar nodokli apliekamajiem uzņēmumiem, un ka šis režīms nav nodokļu vai ekonomikas politikas vispārīga rakstura pasākums [50]. Proti, piemērojot strīdīgo pasākumu, var tikt norakstīta tikai nemateriālā vērtība, ko guvis Spānijā ar nodokļiem apliekams uzņēmums, iegādājoties kapitāldaļas "ārvalstu [..]sabiedrībā" [51]. Turpretī nemateriālā vērtība, ko guvis Spānijā ar nodokļiem apliekams uzņēmums, iegādājoties kapitāldaļas Spānijā reģistrētā sabiedrībā, nevar tikt norakstīta [52]. Pamatojoties uz šādu atšķirīgu attieksmi, kaut gan abas šīs uzņēmumu kategorijas ir salīdzināmā situācijā, Komisija secināja, ka strīdīgais pasākums ir izņēmums no atsauces sistēmas [53].

44 — Spriedumi, 2015. gada 14. janvāris, *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, 54. un 55. punkts) un 2008. gada 22. decembris, *British Aggregates* /Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 82. punkts).

45 — Tam nav pretrunā 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) 91.–93. punkts, kuros Tiesa nosprieda, ka nodokļu sistēmas kā "selektīvas" kvalifikācija nav pakārtota prasībai identificēt atsauces sistēmu un atkāpi no šīs sistēmas, ja nodokļu sistēmā, kurā tā vietā, lai paredzētu visiem uzņēmumiem vispārējas normas, no kurām ir izdarīta atkāpe par labu dažiem no tiem, *tiek radīts identisks rezultāts, pielāgojot un apvienojot nodokļu noteikumus tā, ka pati to piemērošana rada atšķirīgus nodokļu maksājumus dažādiem uzņēmumiem*.

46 — Skat. 2006. gada 6. septembra spriedumu Portugāle/Komisija (C-88/03, EU:C:2006:511, 56. punkts), kurā Tiesa nosprieda, ka, "[..] lai izvērtētu attiecīgā pasākuma selektivitāti, ir jāpārbauda, vai minētais pasākums attiecīgajā tiesiskajā režīmā dod priekšrocības konkrētiem uzņēmumiem atšķirībā no pārējiem, kas faktiskā un juridiskā ziņā ir līdzīgā situācijā. *Nodokļu pasākumu gadījumā atskaites punktam [sistēmai] ir lielāka nozīme, jo pat pašu priekšrocību var konstatēt, tikai to salīdzinot ar tā saucamajiem "normālajiem" nodokļiem* [..]". Mans izcēlums.

47 — Tiesas sēdē Komisija norādīja, ka tāds pasākums esot jāuzskata par *prima facie* selektīvu.

48 — Tiesas spriedums, 2001. gada 8. novembris, *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 42. punkts un tajā minētā judikatūra). 2011. gada 8. septembra sprieduma *Paint Graphos* u.c. (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550) 49. punktā Tiesa nosprieda, ka, "lai Komisija nodokļu pasākumu kvalificētu kā selektīvu, tai vispirms ir jāidentificē un jāpārbauda kopējā jeb "normālā" piemērojamā nodokļu sistēma attiecīgajā dalībvalstī. Tieši saistībā ar šo kopējo jeb "normālo" nodokļu režīmu Komisijai, otrkārt, ir jānovērtē un jānosaka ar attiecīgo nodokļu pasākumu piešķirtās priekšrocības iespējamais selektīvais raksturs, pierādot, ka šis pasākums ir atkāpe no šīs kopējās sistēmas, ciktāl ar to tiek ieviestas atšķirības starp tirgus dalībniekiem, kuri, ņemot vērā attiecīgās dalībvalsts nodokļu sistēmai paredzēto mērķi, ir faktiski un juridiski līdzīgā situācijā". Tātad, ja attiecīgā nodokļu pasākuma izmantotāji un nodokļu maksātāji, kas nav šī pasākuma izmantotāji, nav faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā attiecībā uz normālajā sistēmā izvirzīto mērķi, pasākums nav selektīvs. Šajā ziņā skat. spiedumus, 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* u.c. (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 63. un 64. punkts) un 2012. gada 29. marts, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 42. punkts).

49 — Pēc Komisijas domām, šis trešais posms ļauj izvairīties no tā, ka patiesi vispārīga rakstura pasākumi tiktu uzskatīti par selektīviem. Tādējādi Komisija uzskata, ka jaunais Vispārējās tiesas izstrādātais kritērijs nav nepieciešams un ar to tiek radīts aizskārums selektivitātes klasiskajai analīzei, kas ir izstrādāta Tiesas judikatūrā. Tāpat arī tā norāda, ka Vispārējā tiesa, ieviešot šo jauno kritēriju, ir izveidojusi jaunu pasākumu kategoriju, proti, pasākumus, kas vienlaikus ir vispārīgi un veido atkāpi. Tā uzskata, ka šāda pasākumu kategorija ir neloģiska.

50 — Šajā ziņā skat. pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 54. punktu un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 58. punktu.

51 — Skat. pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 9. punktu un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 14. punktu.

52 — Skat. pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 13. punktu un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 18. punktu.

53 — Skat. pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 50. punktu un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 54. punktu.

77. Jāuzsver, ka Vispārējā tiesa nav apšaubījusi situācijas salīdzināmību starp kapitāldaļu iegādi, ko veicis Spānijā ar nodokļiem apliekams uzņēmums, atkarībā no tā, vai tās ir iegādātas "ārvalstu [..] sabiedrībā" vai Spānijā reģistrētā sabiedrībā. Turklāt Vispārējā tiesa nav uzskatījusi, ka, piemērojot strīdīgo pasākumu, diferenciācija starp šīm kapitāldaļu iegādēm ir attaisnota ar sistēmas, kurā tas iekļaujas, raksturu vai uzbūvi.

78. Proti, pārsūdzētajos spriedumos Vispārējā tiesa uzskatīja, ka tas, ka pastāv atkāpe vai izņēmums no Komisijas identificētās atsauces sistēmas, *pat ja to uzskatītu par pierādītu* [54], 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 tātad tas nebija orientēts ne uz vienu konkrētu uzņēmumu vai preču ražošanas kategoriju, bet gan uz ekonomisku darījumu kategoriju [55].

79. Manuprāt, tāda LESD 107. panta 1. punkta un selektivitātes kritērija interpretācija nevar tikt apstiprināta.

80. Ja nodokļu pasākums ir atkāpe no "normālā" vai atsauces nodokļu režīma un sniedz priekšrocību *konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai*, radot nelabvēlīgāku situāciju citiem uzņēmumiem [56], kas ir salīdzināmā situācijā [57], šis pasākums, manuprāt, jau pēc sava rakstura ir diskriminējošs vai selektīvs [58], ja vien šī diferenciācija nav attaisnota ar sistēmas, kurā tas iekļaujas, raksturu vai vispārējo uzbūvi.

81. Ir jāuzsver, ka 2005. gada 15. decembra spriedumos *Unicredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774, 49. un 50. punkts) un Itālija/Komisija (C-66/02, EU:C:2005:768, 97.–100. punkts) [59] Tiesa, konstatējusi, ka attiecīgie nodokļu pasākumi ir piemērojami vienīgi banku nozarei [60] un ka banku nozarē ar tiem tiek sniegta priekšrocība vienīgi uzņēmumiem, kas īsteno mērķdarījumus, nosprieda, ka ar šiem pasākumiem tikusi izdarīta diferenciācija ne tikai starp banku nozari un citām ekonomikas nozarēm, bet arī pašā banku nozarē. Līdz ar to 2005. gada 15. decembra sprieduma Itālija/Komisija (C-66/02, EU:C:2005:768) 99. un 100. punktā Tiesa pamatoti sprieda, ka, tā kā attiecīgie nodokļu pasākumi "neattiecas uz visiem saimnieciskās darbības subjektiem, tie nevar tikt uzskatīti par vispārīgiem nodokļu vai ekonomiskās politikas pasākumiem. [..] Patiesībā ar tiem tiek izdarīta atkāpe no nodokļu vispārējo tiesību sistēmas. Uzņēmumi, kas saņem priekšrocības, gūst labumu no nodokļu atvieglojumiem, uz kuriem tiem nebūtu tiesību šīs sistēmas parastās piemērošanas ietvaros un *uz kuriem nevar pretendēt citu nozaru uzņēmumi, kas veic līdzīgas darbības, vai banku nozares uzņēmumi, kas neveic tādas pašas darbības*" [61].

54 — *WDFG*, kā arī *Banco Santander* un *Santusa* uzskata, ka Vispārējā tiesa vispār nav apstiprinājusi atsauces sistēmas definīciju.

55 — Skat. pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 44. un 45. punktu un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 48. un 49. punktu.

56 — Savukārt valsts pasākums, kas sniedz priekšrocību visiem valsts teritorijā esošiem uzņēmumiem bez izšķirības, nevar būt valsts atbalsts. Šajā ziņā skat. Tiesas spriedumu, 2001. gada 8. novembris, *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 35. punkts).

57 — 2015. gada 4. jūnija sprieduma Komisija/*MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:362) 61. punktā Tiesa nosprieda, ka, "lai pierādītu strīdīgā pasākuma selektivitāti, atbilstošs salīdzināšanas kritērijs šajā lietā būtu pārbaudīt, vai ar [to] tiek ieviesta tāda atšķirīga attieksme pret saimnieciskās darbības subjektiem, kuri attiecībā uz noteikto mērķi ir salīdzināmā faktiskā un tiesiskā situācijā, kas nav attaisnota ar attiecīgās sistēmas būtību un struktūru".

58 — Proti, selektivitātes jēdziens ir salīdzināms ar diskriminācijas jēdzienu. Šajā ziņā skat. spriedumus, 2015. gada 14. janvāris, *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, 53. punkts) un 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, 101. punkts). Skat. ģenerāladvokāta N. Vāla [*N. Wahl*] secinājumu lietā Komisija/*MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:32) 54. punktu un ģenerāladvokāta M. Bobeka [*M. Bobek*] secinājumu lietā Beļģija/Komisija (C-270/15 P, EU:C:2016:289) 29. punktu.

59 — Abas lietas attiecās uz Komisijas 2001. gada 11. decembra Lēmumu 2002/581/EK par valsts atbalsta shēmu, ko Itālija ir sniegusi bankām (OV 2002, L 184, 27. lpp.).

60 — Tādējādi pasākumi nesniedza priekšrocību citu ekonomikas nozaru uzņēmumiem.

61 — Mans izcēlums.

82. Atzīmēšu, ka LESD 107. panta 1. punkts ir formulēts ļoti plaši un abstrakti. Proti, ja vārdkopu "konkrētu preču ražošanai" iespējami varētu saprast kā tādu, kas tostarp attiecas uz konkrētām nozarēm vai pakalpojumiem un tātad uz konkrētiem uzņēmumiem, tad vārdkopa "konkrētiem uzņēmumiem" ir vēl vispārīgāka.

83. LESD 107. panta 1. punkts attiecas ne tikai uz pasākumiem, kas ir selektīvi vai diskriminējoši, pamatojoties uz tikai dažiem un iepriekš noteiktiem kritērijiem, tostarp uz attiecīgo nozari, uzņēmumu izmēru vai uzņēmējdarbības veidu [62]. Svarīgi ir noskaidrot, vai pasākums uzņēmumus, kas no tā gūst priekšrocību, nostāda finansiāli izdevīgākā situācijā nekā citus uzņēmumus, kas ir faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā [63], neatkarīgi no uzņēmumu veida, to darbības vai attiecīgajiem darījumiem, ja vien tas nav attaisnojams ar sistēmas, kurā tas iekļaujas, raksturu vai vispārējo uzbūvi.

84. Nedz no LESD 107. panta 1. punkta formulējuma, nedz no Tiesas judikatūras nekādi neizriet, ka vārdkopa "dodot priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai" nozīmē prasību identificēt vienu tādu uzņēmumu kategoriju, kuriem ir kopīgas raksturiezīmes un kuriem vienīgajiem ar attiecīgo nodokļu pasākumu tiktu sniegta priekšrocība, kā to norāda Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 41. un 45. punktā un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 45. un 49. punktā. Es arī uzskatu, ka tādu uzņēmumu kategorijas identificēšana, kuriem ir kopīgas raksturiezīmes, būtu galēji neprecīza, pat patvaļīga darbība, kas izraisītu tiesisku nenoteiktību.

85. Manuprāt, savā selektivitātes kritērija analīzē pārsūdzētajos spriedumos Vispārējā tiesa ir devusi priekšroku galēji formālai un ierobežojošai pieejai, cenšoties identificēt īpašu tādu uzņēmumu kategoriju, kuriem vienīgajiem tiktu sniegta priekšrocība ar strīdīgo pasākumu, nevis koncentrējoties uz būtisko jautājumu, proti, vai ar šo pasākumu tiktu radīta diferenciācija starp uzņēmumiem, kas ir salīdzināmā situācijā.

86. Ir jāuzsver, ka tas, ka bieži ir iespējams identificēt vienu vai vairākas nozares vai uzņēmumu kategorijas, kurām ar nodokļu pasākumu tiek dota priekšrocība, tostarp ņemot vērā nodokļu maksātājiem uzliktos nosacījumus, kas jāpilda, lai varētu izmantot atkāpes režīmu [64], nenozīmē, ka pasākuma selektivitāte ir atkarīga no šādas identificēšanas.

87. Turklāt ar apstākli, ka to uzņēmumu skaits, kas var gūt labumu no attiecīgā pasākuma, ir liels vai ka šie uzņēmumi pieder pie dažādām darbības nozarēm, nepietiek, lai apšaubītu šā pasākuma selektīvo raksturu un tādēļ izslēgtu tā kvalificēšanu kā valsts atbalstu [65].

88. Šajā ziņā es uzskatu, ka tas, ka ar strīdīgo pasākumu uzliktie nosacījumi nebija ļoti stingri [66] un tādējādi šo pasākumu varēja izmantot daudzi uzņēmumi, liek apšaubīt nevis tā selektīvo raksturu, bet tikai tā selektivitātes pakāpi.

62 — Ir acīmredzams, ka nodokļu pasākumi, ar kuriem tiek sniegta priekšrocība vienas nozares uzņēmumiem par sliktu citu nozaru uzņēmumiem vai lielajiem uzņēmumiem par sliktu mazajiem uzņēmumiem, ir selektīvi.

63 — Pēc analoģijas skat. spriedumu, 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, 87. un 93. punkts).

64 — Šajā ziņā skat. spriedumu, 2004. gada 15. jūlijs, Spānija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, 120. punkts). Tiesa nosprieda, ka nodokļu atskaitījums, ko varēja izmantot tikai viena uzņēmumu kategorija, proti, uzņēmumi, kas nodarbojas ar eksportu un īsteno konkrētus ieguldījumus, uz kuriem attiecas minētie pasākumi, bija selektīvs.

65 — Skat. spriedumu, 2003. gada 13. februāris, Spānija/Komisija (C-409/00, EU:C:2003:92, 48. punkts un tajā minētā judikatūra). No LESD 107. panta 1. punkta viedokļa atbalsts var būt selektīvs pat tad, ja tas attiecas uz vienu ekonomikas nozari (it īpaši skat. spriedumus, 1999. gada 17. jūnijs, Beļģija/Komisija (C-75/97, EU:C:1999:311, 33. punkts) un 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* u.c. (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 53. punkts) vai vairākām ekonomikas nozarēm (skat. spriedumu, 2003. gada 20. novembris, *GEMO*, C-126/01, EU:C:2003:622, 37.–39. punkts).

66 — Ir jāatgādina, ka strīdīgais pasākums bija piemērojams visām kapitāla daļu iegādēm ārvalstu sabiedrībās vismaz 5 % apmērā, kas nepārtraukti ir bijušas īpašumā vismaz vienu gadu, neizvirzot nekādu minimālo summu vai citu minimālo ieguldījumu slieksni.

89. Norādīšu, ka tiesas sēdē, sniedzot atbildi uz Tiesas uzdotu jautājumu, Vācija Federatīvā Republika uzskatīja, ka attiecīgais strīdīgais pasākums šajā lietā būtu selektīvs, ja tajā būtu prasīta kapitāldaļu iegāde 75 %, nevis 5 % apmērā desmit, nevis viena gada ilgā periodā. Šī valdība uzskata, ka šādā situācijā ar strīdīgo pasākumu tiktu dota priekšrocība tikai lielajiem uzņēmumiem un tātad tas būtu selektīvs.

90. Es nevaru pieņemt šādu pieeju, jo tā ir neprecīza, neizpildāma un patvaļīga. Proti, kur gan ir jānovieto atšķirības slieksnis starp kapitāldaļu iegādi 75 % apmērā un 5 % apmērā un starp desmit gadus ilgu periodu un vienu gadu ilgu periodu? Kāds ir kritērijs nošķiršanai, ar ko šie divi darījumi būtu atšķirīgi?

91. Tāpēc es uzskatu, ka nodokļu pasākums, ar ko tiek izdarīta atkāpe no vispārīgā nodokļu režīma un kas izraisa diferenciāciju starp uzņēmumiem, kas veic *analogus darījumus*, ir selektīvs, ja vien pasākuma izraisītā diferenciācija nav attaisnota ar sistēmas, kurā tas iekļaujas, raksturu vai vispārējo uzbūvi.

92. Proti, ja uzņēmumi, kam tiek piemērots nodokļu pasākums, izmanto nodokļu atvieglojumu, uz kādu tiem nebūtu tiesību normāla nodokļu režīma piemērošanas gadījumā un uz kādu nevar pretendēt uzņēmumi, kas īsteno analogus darījumus, šāds pasākums pēc dabas ir selektīvs, jo pretēji tam, ko apgalvo Vispārējā tiesa [67], īstenībā tas netiek piemērots visiem [68] saimnieciskās darbības subjektiem [69]. Ir acīmredzams, ka ar strīdīgo pasākumu tiek sniegta priekšrocība vienīgi visiem tiem saimnieciskās darbības subjektiem, kas atbilst izvirzītajiem nosacījumiem [70], proti, Spānijā ar nodokli apliekamiem uzņēmumiem, kas iegādājas kapitāldaļas "ārvalstu [..] sabiedrībā", un no tā tiek izslēgti saimnieciskās darbības subjekti, kas veic analogus darījumus, proti, kapitāldaļu iegādi, bet Spānijā reģistrētā sabiedrībā.

93. Atbilstoši 2012. gada 29. marta sprieduma *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184) 42. punktam, kaut gan "apstāklis, ka šī pasākuma sniegtās priekšrocības var izmantot vienīgi tie nodokļu maksātāji, kuri atbilst šiem iepriekš minētajiem nosacījumiem, pats par sevi vien nevar piešķirt tam selektīva pasākuma raksturu", tāds nodokļu pasākums ir selektīvs, ja tas izraisa diferenciāciju starp salīdzināmām situācijām vai darījumiem [71].

67 — Skat. pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 52. punktu un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 56. punktu.

68 — Manuprāt, Vispārējā tiesa izmanto sofismu, uzskatot, ka nodokļu pasākums, kas ir potenciāli pieejams visiem uzņēmumiem, nav selektīvs, kaut gan ar šo pasākumu tiek nošķirti uzņēmumi, kas veic analogus darījumus. Turklāt, pretēji tam, ko apgalvo *WDFG*, kā arī *Banco Santander* un *Santusa*, kā ir minēts šo secinājumu 61. punktā, nodokļu pasākums nav automātiski selektīvs, ja to neizmanto visi dalībvalsts uzņēmumi bez izņēmuma, jo nav noteikts, ka visi šie uzņēmumi ir salīdzināmās situācijās. Nodokļu pasākums ir selektīvs tikai tad, ja tas izraisa diferenciāciju starp salīdzināmām situācijām. Līdz ar to, pretēji personu, kas iestājušās lietā, apsvērumiem, kas atkārtoti šo secinājumu 71. punktā, selektivitātes kritērija piemērošana, ja pastāv diskriminācija starp nodokļu maksātājiem salīdzināmās situācijās, neapdraud institucionālo līdzsvaru starp Komisiju un dalībvalstīm, bet atbilst likumdevēja gribai, kas pausta LESD 107. panta 1. punkta formulējumā.

69 — Pēc analoģijas skat. ģenerāladvokātes J. Kokotes secinājumu lietā *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:242) 81. un 82. punktu, kuros viņa norāda, ka "apstāklis vien, ka ar nodokļu režīmu tiek piešķirtas priekšrocības tikai tiem uzņēmumiem, kuri atbilst tā nosacījumiem, vēl neļauj secināt, ka šis režīms ir selektīvs. Turklāt selektivitāte acīmredzami nevar vienmēr tikt noraidīta ar pamatojumu, ka visi saimnieciskās darbības subjekti bez izņēmuma var izmantot nodokļu režīma sniegtās priekšrocības, ja tie atbilst tā nosacījumiem. Tikai šādā gadījumā nodokļu režīms nekad nebūtu selektīvs. [..] *Tāpēc nodokļu priekšrocību selektivitātes noteikšanai judikatūrā ir noteikti īpaši nosacījumi. Saskaņā ar tiem galvenā nozīme galu galā ir tam, vai nodokļu priekšrocības nosacījumi atbilstoši valsts nodokļu sistēmas kritērijiem ir izvēlēti nediskriminējot* [..]". Mans izcēlums.

70 — Pretēji tam, ko apgalvo Spānijas Karaliste (skat. šo secinājumu 62. punktu) un Īrija (skat. šo secinājumu 65. punktu), strīdīgais pasākums nav pieejams jebkuram uzņēmumam, kas īsteno salīdzināmus darījumus.

71 — Kaut gan Tiesa 2012. gada 29. marta sprieduma *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184) 42. punktā patiešām nosprieda, ka "apstāklis, ka šī pasākuma sniegtās priekšrocības var izmantot vienīgi tie nodokļu maksātāji, kuri atbilst šiem iepriekš minētajiem nosacījumiem, pats par sevi vien nevar piešķirt tam selektīva pasākuma raksturu", tajā pašā 42. punktā tā konstatēja, ka personas, kuras nevar pretendēt uz šajā lietā minētā pasākuma piemērošanu, nav faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā ar to nodokļu maksātāju situāciju, kas to izmanto, ievērojot valsts likumdevēja izvirzīto mērķi. Es uzskatu, ka, ņemot vērtā, ka pārsūdzētajos spriedumos Vispārējā tiesa nav apšaubījusi, ka kapitāla daļu iegāde, ko Spānijā ar nodokļiem apliekams uzņēmums veicis "ārvalstu [..] sabiedrībā", un kapitāla daļu iegāde, ko Spānijā ar nodokļiem apliekams uzņēmums veicis Spānijā reģistrētā sabiedrībā, ir salīdzināmas situācijas, 2012. gada 29. marta sprieduma *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184) 42. punktam šajā lietā ir ļoti neliela nozīme.

94. Tādējādi LESD 107. panta 1. punktā paredzētais selektivitātes kritērijs attiecas uz nodokļu pasākumiem, kuru rezultātā neatkarīgi no izmantotajām metodēm [72] tiek uzlikts atšķirīgs nodokļu slogs uzņēmumiem [73], kas ir faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā [74].

95. Šajā ziņā es norādu, ka pati Vispārējā tiesa 2012. gada 13. septembra sprieduma Itālija/Komisija (T-379/09, EU:T:2012:422) 47. punktā ir nospriedusi, ka "pasākuma selektīvo raksturu novērtē salīdzinājumā ar visiem uzņēmumiem, nevis salīdzinājumā ar uzņēmumiem, kas saņem vienu un to pašu priekšrocību vienā un tajā pašā grupā [..]. Turklāt vienīgi apstāklis, ka pasākumu var izmantot jebkurš saimnieciskās darbības subjekts, kurš atbilst paredzētajiem nosacījumiem, tātad tā piemērošanas joma ir noteikta, pamatojoties uz objektīviem kritērijiem, pats par sevi nepadara to par vispārīga rakstura pasākumu un nenozīmē, ka tam nevar būt selektīvs raksturs [..]".

96. No tā izriet, ka ar apstākli, ka nodokļu pasākums neattiecas uz kādu īpašu uzņēmumu kategoriju, bet gan uz uzņēmumiem, kas īsteno vienu ekonomisku darījumu kategoriju – šajā lietā finanšu darījumus ārvalstīs –, un ka tā piemērošana nav pakārtota nekādai minimālai summai [75], netiek mazināta šī pasākuma selektivitāte vai diskriminējošais raksturs, ja ar to tiek uzlikts atšķirīgs nodokļu slogs uzņēmumiem, kas ir faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā un īsteno salīdzināmus finanšu darījumus, bet tikai savā dalībvalstī reģistrētās sabiedrībās.

97. Šis secinājums netiek atspēkots ar 2000. gada 19. septembra sprieduma Vācija/Komisija (C-156/98, EU:C:2000:467) 22. punktu, ko Vispārējā tiesa ir citējusi pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España* /Komisija 60. punktā un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 64. punktā.

98. Proti, pārsūdzētajos spriedumos konstatējot, ka "Tiesa lēma, ka nodokļu atvieglojums, ko piešķir nodokļu maksātājiem, kuri atsavina noteiktus ekonomiskos līdzekļus un kuri var atskaitīt peļņu, kas radusies *no kapitāldaļu iegādes kapitālsabiedrībās, kuru juridiskās adreses ir noteiktos reģionos*, šiem nodokļu maksātājiem piešķir priekšrocības, kuras kā vispārējs pasākums, kas piemērojams *bez nošķiršanas visiem saimnieciskās darbības subjektiem*, nav kvalificējams kā valsts atbalsts atbilstošo Līguma normu izpratnē" [76], Vispārējā tiesa saskaņā ar Komisijas apsvērumiem nepamatoti sajauc 2000. gada 19. septembra sprieduma Vācija/Komisija (C-156/98, EU:C:2000:467) 22. un 23. punktu un tādēļ veic kļūdainu šī sprieduma lasījumu.

99. Minētā sprieduma 23. punktā Tiesa piebilst, ka "ir arī jāatgādina, ka pārsūdzētajā spriedumā valsts atbalsts ir kvalificēts kā piešķirts nodokļu atvieglojums [..] *tikai tad, ja ar to tiek piešķirta priekšrocība konkrētiem uzņēmumiem, kas atrodas jaunajās* [*federālajās zemēs*] *un Austrumberlīnē*, ar ko tam tiek noņemts nodokļu vai ekonomikas politikas vispārīga pasākuma raksturs" [77]. Tādējādi, pretēji tam, ko pārsūdzētajos spriedumos apgalvo Vispārējā tiesa, no 2000. gada 19. septembra sprieduma

72 — LESD 107. panta 1. punktā netiek nošķirti valsts intervences pasākumu cēloņi un mērķi, bet tie tiek definēti pēc to sekām, tātad neatkarīgi no izmantotajām metodēm. Skat. spriedumu, 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, 87. punkts).

73 — Pēc analoģijas skat. spriedumu, 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, 93. punkts).

74 — Pretēji tam, ko apgalvo Vācijas Federatīvā Republika (skat. šo secinājumu 66. punktu), šāda analīze nav jāpapildina ar priekšrocību saņēmušo nodokļu maksātāju kategorijas esamības pārbaudi. Pretējā gadījumā selektīviem nodokļu pasākumiem, ar ko tiek sniegtas priekšrocības konkrētiem nodokļu maksātājiem par sliktu citiem uzņēmumiem, kas ir salīdzināmā situācijā, uzreiz nebūtu piemērojama kontrole valsts atbalsta jomā tikai tādēļ, ka šiem nodokļu pasākumiem "ir piemērojama cita regulējuma metode, kaut arī tie rada tādas pašas tiesiskās un/vai faktiskās sekas". Skat. spriedumu, 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, 92. punkts).

75 — Manuprāt, apstāklis, ka strīdīgā pasākuma piemērošana nav pakārtota nekādai minimālai summai, nenozīmē, ka šis pasākums nav selektīvs. Piemērošanas nosacījuma, kas būtu balstīts uz minimālo summu, neesamība tikai nozīmē selektivitātes kritērija, kas būtu balstīts uz uzņēmuma izmēru un *a priori* būtu selektīvs, neesamību. Šajā ziņā skat. spriedumu, 2011. gada 8. septembris, Komisija/Nīderlande (C-279/08 P, EU:C:2011:551).

76 — Mans izcēlums.

77 — Mans izcēlums.

Vācija/Komisija (C-156/98, EU:C:2000:467) 22. un 23. punkta skaidri izriet, ka nodokļu pasākums, ar ko tiek piešķirta priekšrocība konkrētiem uzņēmumiem jaunajās federālajās zemēs un Austrumberlīnē, nav vispārīga rakstura pasākums, kas ir piemērojams jebkuram saimnieciskās darbības subjektam bez izšķirības, bet gan selektīvs pasākums LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

100. Turklāt, kaut gan ir taisnība, ka 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 "arī nodokļu sistēmā izmantojamajiem kritērijiem, kas veido nodokļu bāzi, lai varētu atzīt, ka tie rada selektīvas priekšrocības, ir jābūt *tādiem, kas raksturotu saņēmējus uzņēmumus saistībā ar īpašībām, kas tiem ir raksturīgas kā privileģētai kategorijai*, tādējādi ļaujot šādu režīmu kvalificēt kā tādu, kas piešķir priekšrocības "atsevišķiem" uzņēmumiem vai "atsevišķu" preču ražošanai LESD [107]. panta 1. punkta izpratnē"[78], es uzskatu, ka šī judikatūra nav piemērojama šajā lietā.

101. Proti, pastāv būtiskas atšķirības starp lietas faktiskajiem apstākļiem un, it īpaši, attiecīgo nodokļu režīmu šajā lietā un lietā, kurā tika pasludināts 2011. gada 15. novembra spriedums Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732), ko Vispārējā tiesa pārsūdzētajos spriedumos nav ņēmusi vērā.

102. Minētā sprieduma 92. un 93. punktā Tiesa skaidri norādīja, ka attiecīgā nodokļu pasākuma selektivitāte izriet nevis no atkāpes no "normālā" nodokļu režīma, bet gan no tā, ka šis režīms faktiski izraisa diskrimināciju starp sabiedrībām, kas ir salīdzināmā situācijā[79]. Tomēr Tiesa nosprieda, ka, lai arī šie strīdīgā režīma kritēriji ir vispārēja rakstura, ar tiem jau sākotnēji tiek izslēgta jebkāda identificējamas uzņēmumu kategorijas, proti, ārzonu sabiedrību, aplikšana ar nodokli[80]. Šajos īpašajos apstākļos, kādu nav šajā lietā, Tiesa uzskatīja, ka, lai gan ar "vispārējā" nodokļu režīma piemērošanu pašu par sevi nevar būt pietiekami, lai konstatētu aplikšanas ar nodokļiem selektivitāti LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, šāds vispārējs režīms ir jāuzskata par selektīvu, ja ir iespējams identificēt uzņēmumu, kuriem ar to tiek sniegta priekšrocība, kategoriju[81].

103. Taču ir jāatgādina, ka apstrīdētajos lēmumos Komisija uzskatīja, ka ar strīdīgo pasākumu tikusi izdarīta atkāpe no "normālā" vai atsauces nodokļu režīma, kas ir piemērojams Spānijā ar nodokļiem apliekamiem uzņēmumiem[82]. Turklāt pārsūdzētajos spriedumos Vispārējā tiesa nav apšaubījusi šo analīzi[83].

104. Tā kā 2011. gada 15. novembra spriedums Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732) īpaši attiecas uz situāciju, kurā nebija nekādas atkāpes no normālā režīma, un Tiesa nosprieda, ka attiecīgais normālais režīms *de facto* bija diskriminējošs, es uzskatu, ka pārsūdzētajos spriedumos Vispārējā tiesa šo judikatūru ir interpretējusi un piemērojusi kļūdaini, jo faktiskie lietas apstākļi šajās lietās nebija salīdzināmi. Tādējādi Vispārējā tiesa, prasot identificēt to uzņēmumu kategoriju, kuriem ar strīdīgo pasākumu tiek sniegta priekšrocība, lai arī šis pasākums ir atkāpe no "normālā" režīma, ir pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā.

78 — Mans izcēlums.

79 — Spriedums Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 101. punkts).

80 — Spriedums Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 101. un 102. punkts).

81 — Spriedums Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 103. un 104. punkts).

82 — Skat. pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 50. punktu un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 54. punktu.

83 — Skat. šo secinājumu 77. punktu.

105. Turklāt pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 57. punktā un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 61. punktā Vispārējā tiesa nosprieda, ka no 2001. gada 8. novembra sprieduma *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598) 36. punkta izriet, ka pasākums, kuru piemēro neatkarīgi no uzņēmumu darbības veida, *a priori* nav selektīvs.

106. Saskaņā ar Komisijas apsvērumiem es uzskatu, ka Vispārējā tiesa ir veikusi kļūdainu 2001. gada 8. novembra sprieduma *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598) lasījumu, jo, lai gan šī sprieduma 35. punktā Tiesa nosprieda, ka "valsts pasākums, kas *dod priekšrocību bez izņēmuma* visiem uzņēmumiem, kas atrodas valsts teritorijā, nevar būt valsts atbalsts" [84], šī sprieduma 36. punktā tā nosprieda, ka nodokļu režīms nav atbalsts, ja tas ir piemērojams visiem uzņēmumiem, kas atrodas valsts teritorijā, neatkarīgi no to darbības veida.

107. Pretēji tam, ko Vispārējā tiesa nosprieda pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 57. punktā un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 61. punktā, 2001. gada 8. novembra spriedums *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 35. un 36. punkts) neļauj izdarīt secinājumu, ka pasākums, kuru piemēro neatkarīgi no uzņēmumu darbības veida vai mērķa, *a priori* nav selektīvs.

108. Šajā judikatūrā [85] vienkārši ir apstiprināts, ka nodokļu režīms, kas tiek piemērots bez izņēmuma visiem uzņēmumiem, kas atrodas valsts teritorijā, nav selektīvs.

109. Taču ir pietiekami atgādināt, ka ar strīdīgo pasākumu tiek izraisīts skaidrs un nepārprotams nošķirums starp kapitāldaļu iegādi, ko veicis Spānijā ar nodokļiem apliekams uzņēmums "ārvalstu [..] sabiedrībā", un kapitāldaļu iegādi, ko veicis Spānijā ar nodokļiem apliekams uzņēmums Spānijā reģistrētā sabiedrībā. Tā kā Vispārējā tiesa nav konstatējusi, ka uzņēmumi, kas veic šīs darbības, nav salīdzināmā situācijā, es uzskatu, ka, uzliekot Komisijai pienākumu pasākuma selektīvā rakstura pierādīšanai, piemērojot LESD 107. panta 1. punktu, noteikt uzņēmumu grupu, kuriem ir kopīgas raksturiezīmes, Vispārējā tiesa ir pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā.

110. No šiem apsvērumiem izriet, ka vienīgā pamata, ko izvirzījusi Komisija, pirmā daļa, manuprāt, ir pamatota.

B – *Par otro pamatu*

1) Lietas dalībnieku argumenti

111. Sava vienīgā pamata otrajā daļā Komisija apgalvo, ka Vispārējā tiesa, piemērojot judikatūru saistībā ar atbalstu eksportam, ir pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā un ieviesusi mākslīgu nošķirumu starp atbalstu eksportam un atbalstu kapitāla eksportam.

112. Komisija apgalvo, ka Tiesas judikatūrā nepārprotami ir iedibināts, ka atbalsts eksportam ir selektīvs pat tad, ja ar pasākumu tiek dota priekšrocība jebkuram eksportam.

84 — Mans izcēlums.

85 — Spriedums, 2001. gada 8. novembris, *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 35. un 36. punkts).

113. Pirmkārt, Komisija uzskata, ka pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 73. un 74. punktā un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 77. un 78. punktā Vispārējā tiesa ir kļūdaini piemērojusi 1969. gada 10. decembra spriedumu Komisija/Francija (6/69 un 11/69, EU:C:1969:68, 20. punkts), 1988. gada 7. jūnija spriedumu Grieķija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284, 8. punkts) un 2004. gada 15. jūlija spriedumu Spānija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, 120. punkts), uzskatot, ka šī judikatūra attiecas nevis uz attiecīgā pasākuma selektivitāti, bet gan vienīgi uz LESD 107. panta 1. punktā paredzēto nosacījumu attiecībā uz konkurences un tirdzniecības iespaidošanu.

114. Otrkārt, Komisija pārmet Vispārējai tiesai, ka pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 79.–81. punktā un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 83.–85. punktā tā ir ieviesusi mākslīgu nošķirumu starp atbalstu eksportam un atbalstu kapitāla eksportam.

115. Pēc Komisijas domām, Vispārējā tiesa ir apstiprinājusi, ka uzņēmumu, kas saņem priekšrocību, kategoriju, uz kuru pamatojoties varēja secināt par attiecīgā pasākuma selektivitāti lietās, kurās tika pasludināti 1969. gada 10. decembra spriedums Komisija/Francija (6/69 un 11/69, EU:C:1969:68, 20. punkts), 1988. gada 7. jūnija spriedums Grieķija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284, 8. punkts) un 2004. gada 15. jūlija spriedums Spānija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, 120. punkts), veidoja uzņēmumi eksportētāji. Tā norāda, ka, pēc Vispārējās tiesas domām, šajā kategorijā ir apvienoti uzņēmumi, ko var nošķirt pēc kopīgām raksturiezīmēm, kas ir saistītas ar viņu eksporta darbību. Komisija uzskata, ka attiecībā uz nosacījumu par selektivitāti un, it īpaši, par tādas īpašas uzņēmumu vai preču ražošanas kategorijas identificēšanu, ko var atšķirt kopīgu raksturiezīmju dēļ, nepastāv nekāda atšķirība starp preču eksportu un kapitāla eksportu.

116. Komisija apgalvo, ka ar Vispārējās tiesas ieņemto pieeju netiek ievērots valsts atbalsta disciplīnas uzdevums un mērķis no iekšējā tirgus aizsardzības viedokļa. Šīs disciplīnas mērķis it īpaši ir 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.

117. Replikas rakstā Komisija apgalvo, ka tā vispār neesot apgalvojusi, ka uz eksporta subsīdijām attiektos atšķirīgs selektivitātes jēdziens. Komisija apgalvo, ka tā atsaucas uz Vispārējās tiesas kļūdām, ko tā esot pieļāvusi, interpretējot un piemērojot Tiesas [judikatūru] saistībā ar atbalstu eksportam.

118. *WDFG*, kā arī *Banco Santander* un *Santusa* uzskata, ka Vispārējā tiesa ir pareizi interpretējusi 1969. gada 10. decembra spriedumu Komisija/Francija (6/69 un 11/69, EU:C:1969:68, 20. punkts), 1988. gada 7. jūnija spriedumu Grieķija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284, 8. punkts) un 2004. gada 15. jūlija spriedumu Spānija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, 120. punkts). Attiecībā uz 1969. gada 10. decembra spriedumu Komisija/Francija (6/69 un 11/69, EU:C:1969:68, 20. punkts) tās norāda, ka atbalsta jēdziena pārbaude, kas tikusi veikta, ir bijusi ierobežota, un tas, par ko tika spriests, attiecās uz tirdzniecības un konkurences iespaidošanu. Turklāt, pēc *WDFG*, kā arī *Banco Santander* un *Santusa* domām, 1988. gada 7. jūnija spriedumā Grieķija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284, 8. punkts) selektivitātes jautājums netika skarts. *WDFG*, kā arī *Banco Santander* un *Santusa* uzskata, ka pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 71. un nākamajos punktos un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 75. un nākamajos punktos Vispārējā tiesa esot atgādinājusi atsauces sistēmu, kas ir jāpiemēro, lai novērtētu, vai pasākums ir vai nav selektīvs. Tās uzskata, ka Vispārējā tiesa ir norādījusi, ka selektivitāte bija jānovērtē dalībvalsts teritorijā un ka Komisijai esot bijis pienākums pierādīt, ka pasākums sniedz priekšrocību vienai īpašai uzņēmumu kategorijai, izslēdzot citus uzņēmumus. Pēc *WDFG*, kā arī *Banco Santander* un *Santusa* domām, lai gan Komisija ir veikusi šādu nodalīšanu lietās, kurās tika pasludināti 1969. gada 10. decembra spriedums Komisija/Francija (6/69 un 11/69, EU:C:1969:68, 20. punkts), 1988. gada 7. jūnija spriedums Grieķija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284, 8. punkts) un 2004. gada 15. jūlija spriedums Spānija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, 120. punkts), tāda nodalīšana absolūti nav tikusi veikta šajā lietā.

119. *WDFG*, kā arī *Banco Santander* un *Santusa* apgalvo, ka atbalsts eksportam no selektivitātes kritērija viedokļa esot jānovērtē tāpat kā citi valsts pasākumi. Tās uzskata, ka 1969. gada 10. decembra spriedumā Komisija/Francija (6/69 un 11/69, EU:C:1969:68, 20. punkts), 1988. gada 7. jūnija spriedumā Grieķija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284, 8. punkts) un 2004. gada 15. jūlija spriedumā Spānija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, 120. punkts) Tiesa ir pamatoti uzskatījusi, ka visiem uzņēmumiem, kas saņēma priekšrocību, papildus tam, ka tie atbilda nosacījumiem, kas ļauj izmantot pasākuma priekšrocības, bija kopīgas raksturiezīmes, kas ļāva tos kvalificēt kā precīzi definētai ekonomikas nozarei, proti, eksporta nozarei, piederīgus. Runa esot par uzņēmumiem, kas ražo eksportam paredzētas preces.

120. Taču, pēc *WDFG*, kā arī *Banco Santander* un *Santusa* domām, jebkuras nozares un jebkura izmēra uzņēmumam – neatkarīgi no tā, vai to produkcija ir paredzēta valsts vai ārvalstu tirgum, – esot bijusi piekļuve strīdīgajam pasākumam. Tās uzskata, ka Komisijai ir bijis daudz iespēju gan administratīvajā procesā, gan pirmajā instancē pierādīt, ka pastāv uzņēmumu kategorija, kam tiek dota priekšrocība ar strīdīgo pasākumu, ko tā neesot izdarījusi. Pēc *WDFG*, kā arī *Banco Santander* un *Santusa* domām, Komisijas arguments, saskaņā ar kuru pastāvot tādu "kapitāla eksportētāju" uzņēmumu kategorija, kuriem tiekot sniegts atbalsts ar strīdīgo pasākumu, līdz ar to apelācijas sūdzības ietvaros esot nepieņemams faktisks arguments.

121. *WDFG*, kā arī *Banco Santander* un *Santusa* uzskata, ka preču eksports un kapitāla eksports nav līdzvērtīgi, it īpaši tāpēc, ka precēm un pakalpojumiem netiek piemērotas tās pašas normas, ko piemēro kapitālam. Tās norāda, ka jebkura uzņēmuma rīcībā esot kapitāls vai arī tie to varot ieguldīt, tādējādi nešķietot, ka runa būtu par raksturīpašību, kas var izraisīt selektivitāti. Turklāt, kā pati Komisija to esot atzinusi savā lēmumā [86], esot skaidrs, ka normās par kapitāla brīvu apriti nav aizliegts tāds pasākums kā šajā lietā esošais, kas ietver atšķirīgu attieksmi pret darījumiem (kapitāldaļu iegāde Spānijas uzņēmumos un kapitāldaļu iegāde ārvalstu uzņēmumos), kas, pat ja tos īsteno vieni un tie paši uzņēmumi (jebkurš uzņēmums), tāpat esot atšķirīgi.

122. Spānijas Karaliste apgalvo, ka neesot tādas ekonomiskas darbības, ko veidotu kapitāla eksports. Ar strīdīgo pasākumu neesot tikusi sniegta priekšrocība konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētai preču ražošanai, jo tas neattiecoties uz preču un pakalpojumu piedāvājumu tirgū.

123. Īrija piekrīt *WDFG*, kā arī *Banco Santander* un *Santusa* viedoklim, saskaņā ar kuru Komisijas norādītie spriedumi attiecās uz pasākumiem, ar kuriem tika dota priekšrocība identificējamai uzņēmumu vai preču kategorijai, proti, eksporta nozarei. Eksportētāji veidojot uzņēmumu kategoriju, kas esot viegli identificējama. Savukārt pretēji tam, ko apgalvo Komisija, vienveidīga uzņēmumu, kas "eksportē kapitālu", kategorija nepastāvot, jo jebkurš uzņēmums, kurš īsteno kādu iegādi ārvalstīs, "eksportē kapitālu".

124. Vācijas Federatīvā Republika apgalvo, ka, ciktāl Komisija pakārtoti esot apgalvojusi, ka strīdīgais pasākums ir salīdzināms ar atbalstu preču eksportam un tātad arī attiecas uz pietiekami ierobežotu eksportējošu uzņēmumu kategoriju, runa esot par pamatojumu *a posteriori* pievienošanu apstrīdētajiem lēmumiem, kas apelācijas stadijā esot nepieņemama.

125. Attiecīgā eksportējošo uzņēmumu kategorija judikatūrā, uz kuru atsaukusies Komisija, atšķiroties no citiem uzņēmumiem tieši kopīgo raksturiezīmju dēļ, kas saistītas ar to eksporta darbību, kura attiecīgajā gadījumā esot saistīta ar īpašu ieguldījumu veikšanu. Tādējādi 2004. gada 15. jūlija spriedumā Spānija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438) Tiesa neesot balstījusies uz ieguldījumu veikšanu, bet gan tikai esot ņēmusi vērā šo kritēriju kopā ar citiem kritērijiem, tai skaitā – vispirms un atbilstoši LESD 107. panta 1. punkta formulējumam – kritēriju par uzņēmumu, kas saņem priekšrocību, "ražošanas" veidu, lai nošķirtu šo grupu no visiem pārējiem uzņēmumiem.

86 — Skat. pirmā apstrīdētā lēmuma 135. punktu un otrā apstrīdētā lēmuma 160. punktu.

2) Analīze

126. Pirmkārt, atbilstoši Komisijas argumentiem, kas izklāstīti šo secinājumu 113. punktā, es uzskatu, ka Vispārējā tiesa ir pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā, jo tā nosprieda, ka 1969. gada 10. decembra spriedums Komisija/Francija (6/69 un 11/69, EU:C:1969:68, 20. punkts), 1988. gada 7. jūnija spriedums Grieķija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284, 8. punkts) un 2004. gada 15. jūlija spriedums Spānija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, 120. punkts) attiecoties nevis uz selektivitātes kritēriju, bet gan vienīgi uz LESD 107. panta 1. punktā paredzēto nosacījumu attiecībā uz konkurences un tirdzniecības iespaidošanu.

127. 1969. gada 10. decembra sprieduma Komisija/Francija (6/69 un 11/69, EU:C:1969:68) 20. punktā Tiesa nosprieda, ka "visām eksportētajām valsts precēm piemērojamā preferenciālā atkārtotas diskontēšanas likme, kuru valsts ir piešķīrusi tikai no tās eksportētām precēm, lai tām palīdzētu konkurēt citās dalībvalstīs ar precēm, kuru izcelsme ir šajās pēdējās valstīs, [ir] kvalificējama kā valsts atbalsts [LESD 107. panta] panta izpratnē". Turklāt 1988. gada 7. jūnija sprieduma Grieķija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284) 8. punktā Tiesa nosprieda, ka procentu atmaksāšana tikai eksporta kredītiem ir valsts atbalsts Grieķijas eksportējošajiem uzņēmumiem. Turpinājumā 1988. gada 7. jūnija sprieduma Grieķija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284) 10. punktā Tiesa nosprieda, ka ar attiecīgo pasākumu tika sniegta priekšrocība konkrētiem uzņēmumiem.

128. Ir jāatgādina, ka, lai pasākumam varētu tikt piemērots LESD 107. panta 1. punkts un lai tas varētu būt valsts atbalsts, tam kumulatīvi ir jāizpilda visi šajā noteikumā paredzētie nosacījumi. No tā izriet, ka 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, nosprieda, ka visi LESD 107. panta 1. punktā paredzētie nosacījumi, tostarp selektivitātes nosacījums, bija izpildīti.

129. Visbeidzot, 2004. gada 15. jūlija sprieduma Spānija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438) 120. punktā, atbildot uz Spānijas valdības apsvērumu, saskaņā ar kuru visiem uzņēmumiem piemērojams pasākums ir valsts atbalsts, tikai ciktāl valsts pārvaldes iestāžu rīcībā ir noteikta diskrecionāra vara, lai to piemērotu[87], Tiesa norādīja, ka ar šo pasākumu (nodokļu atskaitījumu) priekšrocība var tikt dota tikai uzņēmumiem, kas veic eksporta darbību un īsteno konkrētus ieguldījumus, uz kuriem attiecas strīdīgais pasākums. Tā uzskatīja, ka tāds konstatējums ir pietiekams, lai secinātu, ka šis nodokļu atskaitījums atbilst īpašas iezīmes nosacījumam, kas ir viena no valsts atbalsta jēdziena raksturiezīmēm, proti, attiecīgās priekšrocības selektīvais raksturs.

130. Es uzskatu, ka Tiesa patiešām ir paudusi viedokli par attiecīgo nodokļu pasākumu selektivitāti lietās, kurās tika pasludināti 1969. gada 10. decembra spriedums Komisija/Francija (6/69 un 11/69, EU:C:1969:68, 20. punkts), 1988. gada 7. jūnija spriedums Grieķija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284, 8. punkts) un 2004. gada 15. jūlija spriedums Spānija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, 120. punkts).

131. Otrkārt, attiecībā uz Komisijas apsvērumu, saskaņā ar kuru Vispārējā tiesa, ieviešot nošķīrumu starp atbalstu preču eksportam un atbalstu kapitāla eksportam, ir pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā, ir jāatgādina, ka selektivitātes kritērijs attiecas uz diskriminācijas esamību vai neesamību, proti, bez attaisnojuma noteiktu atšķirīgu nodokļu slogu uzņēmumiem, kuri attiecībā uz mērķi, kas ir ietverts šīs dalībvalsts nodokļu sistēmā, ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā. No tā izriet, ka pat gadījumā, ja attiecīgais nodokļu pasākums ir piemērojams neatkarīgi no nozares, ir jāpiemēro analīze trīs posmos, kas ir aprakstīta šo secinājumu 73.–75. punktā, lai noteiktu, vai šim pasākumam piemīt selektīvs raksturs.

87 — Skat. spriedumu, 2004. gada 15. jūlijs, Spānija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, 96. punkts).

132. Līdz ar to es uzskatu, ka ir mazsvarīgi noskaidrot, vai Vispārējā tiesa ir izdarījusi mākslīgu nošķiršanu starp preču eksportu un kapitāla eksportu, kā to apgalvo Komisija, zinot, ka, lai pasākums tiktu klasificēts kā selektīvs, nav jāpierāda, ka tas tiek piemērots īpašai nozarei vai uzņēmumu, kuriem ir kopīgas raksturiezīmes, kategorijai [88].

133. No minētā izriet, ka vienīgā pamata otrā daļa ir balstīta uz nepareizu pieņēmumu.

134. Līdz ar to es uzskatu, ka šī vienīgā pamata otrā daļa ir jānoraida kā neefektīva.

C – *Papildu apsvērumi*

135. Pakārtoti norādu, ka, pretēji tam, ko Vispārējā tiesa ir nospriedusi pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 79.–83. punktā un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 83.–86. punktā, manuprāt, tā sauktā "uzņēmēju eksportētāju kategorija" nepastāv. 1969. gada 10. decembra spriedums Komisija/Francija (6/69 un 11/69, EU:C:1969:68, 20. punkts), 1988. gada 7. jūnija spriedums Grieķija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284, 8. punkts) un 2004. gada 15. jūlija spriedums Spānija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, 120. punkts) attiecas vienkārši uz pasākumiem, ar kuriem tiek dota priekšrocība eksportam, nevis *ex ante* identificējamu uzņēmumu kategorijai.

136. Es uzskatu, ka, tāpat kā ieguldījumu vai kapitāldaļu iegādes ārvalstu uzņēmumos gadījumā, jebkurš uzņēmums, kurš darbojas valsts tirgū, var potenciāli eksportēt preces vai pakalpojumus pat tad, ja tas nav orientēts uz šādu darbību. Uzņēmumiem, kas iegulda līdzekļus ārvalstīs, vai tādiem, kas eksportē preces vai pakalpojumus, manuprāt, nav kopīgu raksturiezīmju un tie neveido norobežotu un identificējamu kategoriju.

137. Atbilstoši Tiesas judikatūrai 1969. gada 10. decembra spriedumā Komisija/Francija (6/69 un 11/69, EU:C:1969:68, 20. punkts), 1988. gada 7. jūnija spriedumā Grieķija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284, 8. punkts) un 2004. gada 15. jūlija spriedumā Spānija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, 120. punkts) es uzskatu, ka nodokļu pasākums ir selektīvs, ja ar to tiek dota priekšrocība uzņēmumiem, kas veic pārrobežu darījumus, nevis uzņēmumiem, kas veic salīdzināmus darījumus valsts mērogā [89]. Manuprāt, šāds nodokļu pasākums ir īpaši kaitīgs iekšējam tirgum, jo ar to uzreiz tiek izraisīts tirdzniecības starp dalībvalstīm izkropļojums. Šajā ziņā norādīšu, ka LESD noteikumi par atbalstu, ko piešķir valstis, ir vērsti it īpaši uz to, lai neļautu dalībvalstij sniegt priekšrocību uzņēmumiem, kas veic pārrobežu darījumus [90]. Tātad šie noteikumi, kā tika teikts tiesas sēdē, ir LESD noteikumu par preču brīvu apriti, personu brīvu pārvietošanos un pakalpojumu un kapitāla brīvu apriti, kuri ir ieviesti, lai novērstu šķēršļus pārrobežu darbībai, "medaļas otrā puse" vai "spoguļattēls".

138. No tā izriet, ka nodokļu pasākumi, ar ko tiek dota priekšrocība uzņēmumiem, kas eksportē kapitālu no dalībvalsts, radot nelabvēlīgāku situāciju citiem uzņēmumiem, kas salīdzināmā situācijā veic ieguldījumus valsts teritorijā [91], atbilstoši 1969. gada 10. decembra spriedumam Komisija/Francija (6/69 un 11/69, EU:C:1969:68, 20. punkts), 1988. gada 7. jūnija spriedumam Grieķija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284, 8. punkts) un 2004. gada 15. jūlija spriedumam Spānija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, 120. punkts) ir selektīvi LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

88 — Skat. šo secinājumu 83. un 84. punktu.

89 — Otrā apstrīdētā lēmuma 154. punktā ir paredzēts, ka "[..] apstrīdētā pasākuma mērķis ir veicināt kapitāla eksportu no Spānijas, lai stiprinātu Spānijas uzņēmējsabiedrību pozīcijas ārzemēs, tādējādi uzlabojot shēmas saņēmēju konkurētspēju". Skat. arī pirmā apstrīdētā lēmuma 129. punktu.

90 — Šajā ziņā skat. spriedumu, 2009. gada 7. jūlijs, Komisija/Grieķija (C-369/07, EU:C:2009:428, 119. punkts).

91 — Un kas ir faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā.

139. Šo iemeslu dēļ Vispārējā tiesa, pārsūdzētā sprieduma *Autogrill España*/Komisija 81. punktā un pārsūdzētā sprieduma *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija 85 punktā nospriežot, ka "judikatūra[, kas izriet no 1969. gada 10. decembra sprieduma Komisija/Francija (6/69 un 11/69, EU:C:1969:68, 20. punkts), 1988. gada 7. jūnija sprieduma Grieķija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284, 8. punkts) un 2004. gada 15. jūlija sprieduma Spānija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, 120. punkts),] saistībā ar uzņēmumiem, kuri nodarbojas ar eksportu, tātad neļauj secināt, ka Savienības tiesu iestādes būtu atzinušas, ka nodokļu pasākumu var kvalificēt kā selektīvu, neidentificējot īpašu uzņēmumu vai preču ražošanas grupu, kuru var nošķirt tai piemītošu īpašu raksturīpašību dēļ", ir pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā.

VI – **Secinājumi**

140. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, es ierosinu Tiesai:

— atcelt Eiropas Savienības Vispārējās tiesas 2014. gada 7. novembra spriedumu *Autogrill España* /Komisija (T-219/10, 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 kapitāldaļu iegādi ārvalstīs C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), ko īstenojusi Spānija, 1. panta 1. punktu un 4. pantu (OV 2011, L 7, 48. lpp.);

— atcelt Eiropas Savienības Vispārējās tiesas 2014. gada 7. novembra spriedumu *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija (T-399/11, 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 C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), ko īstenojusi Spānija, 1. panta 1. punktu un 4. pantu (OV 2011, L 135, 1. lpp.);

— nodot lietas atpakaļ Eiropas Savienības Vispārējai tiesai, un

— atlikt lēmuma par tiesāšanās izdevumiem pieņemšanu.