KOMISIJAS LĒMUMS (ES) 2015/314

(2014. gada 15. oktobris)

par valsts atbalstu SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP), ko īstenojusi Spānija – shēma finanšu nemateriālās vērtības norakstīšanai nodokļu vajadzībām saistībā ar kapitāla daļu iegādi ārvalstīs

(izziņots ar dokumenta numuru C(2014) 7280)

(Autentisks ir tikai teksts spāņu valodā)

(Dokuments attiecas uz EEZ)

EIROPAS KOMISIJA,

ņemot vērā Līgumu par Eiropas Savienības darbību, un jo īpaši tā 108. panta 2. punkta pirmo daļu,

ņemot vērā Līgumu par Eiropas Ekonomikas zonu, un jo īpaši tā 62. panta 1. punkta a) apakšpunktu,

pēc tam, kad ieinteresētās personas tika aicinātas iesniegt piezīmes atbilstoši minētajiem noteikumiem ([1]), un ņemot vērā šīs piezīmes,

tā kā:

1. PROCEDŪRA

(1) Komisija 2009. gada 28. oktobrī pieņēma nelabvēlīgu lēmumu par tāda atbalsta atgūšanu, kas piešķirts atbalsta saņēmējiem atbilstoši Spānijas shēmai, kura ļauj veikt nodokļu atskaitījumus saistībā ar kapitāla daļu iegādi nerezidentsabiedrībās (turpmāk "pirmais lēmums") ([2]). Minētais lēmums attiecās tikai uz kapitāla daļu iegādi Savienībā, un Komisija uzturēja procedūru spēkā attiecībā uz kapitāla daļu iegādi ārpus Savienības, jo Spānijas iestādes apņēmās sniegt jaunu informāciju par iespējamiem šķēršļiem uzņēmējdarbības pārrobežu apvienošanai ārpus Savienības.

(2) Komisija 2011. gada 12. janvārī pieņēma nelabvēlīgu lēmumu, kurā noteica tāda atbalsta atgūšanu, kas piešķirts atbalsta saņēmējiem, pamatojoties uz apstrīdētajiem tiesību aktiem, saistībā ar kapitāla daļu iegādi ārpus ES (turpmāk "otrais lēmums") ([3]).

(3) Tomēr Komisija nolēma ierobežot pirmajā un otrajā lēmumā paredzētā atgūšanas pienākuma piemērošanas jomu, jo pastāv tiesiskā paļāvība.

(4) Spānijas iestādes 2012. gada 12. aprīļa e-pasta vēstulē informēja Komisiju, ka 2012. gada 21. martā tās noteica jaunu, saistošu attiecīgās atbalsta shēmas administratīvo skaidrojumu ([4]) ("*consulta vinculante*"), kas attiecināms arī uz darījumiem, kuri notikuši pirms minētā datuma.

(5) Saistībā ar otrajā lēmumā paredzēto atgūšanas procedūru Komisija 2012. gada 4. jūlija vēstulē prasīja, lai Spānijas iestādes precizē vairākus jautājumus par jauno administratīvo skaidrojumu. Spānija iesniedza piezīmes 2012. gada 5. septembrī.

(6) Atsaucoties uz jauno administratīvo skaidrojumu, Komisija 2012. gada oktobrī reģistrēja jaunu *ex-officio* lietu ([5]) savā Valsts atbalsta reģistrā.

([1]) OV C 258, 7.9.2013., 8. lpp.
([2]) OV L 7, 11.1.2011., 48. lpp.
([3]) OV L 135, 21.5.2011., 1. lpp.
([4]) Sk. 2012. gada 21. marta *consulta vinculante* V0608-12.
([5]) SA 35550 (12/CP).

(7) Komisija 2012. gada 29. oktobra vēstulē nosūtīja Spānijai informācijas pieprasījumu. Spānijas iestādes sniedza prasīto informāciju 2012. gada 5. decembrī. Starp Komisiju un Spānijas iestādēm 2012. gada 12. decembrī notika tehniska sanāksme. Pēc tās 2012. gada 19. decembrī Komisija saistībā ar atgūšanas procedūru nosūtīja Spānijai vēl vienu vēstuli, kurā tā arī pauda šaubas par jaunā administratīvā skaidrojuma leģitimitāti. Spānija iesniedza piezīmes 2013. gada 14. februārī.

(8) Komisija 2013. gada 26. aprīlī nosūtīja Spānijas iestādēm vēstuli, aicinot tās pārskatīt atbalsta shēmas jauno administratīvo skaidrojumu, ņemot vērā valsts atbalsta noteikumus. Spānijas iestādes 2013. gada 31. maijā atbildēja uz Komisijas vēstuli.

(9) Komisijas dienesti 2013. gada 21. jūnija vēstulē informēja Spānijas iestādes, ka Komisija apsver iespēju izdot rīkojumu, pieprasot apturēt jebkādu nelikumīgu atbalstu, ko piešķir atbilstoši jaunajam administratīvajam skaidrojumam, un aicināja tās iesniegt piezīmes šajā saistībā. Spānija 2013. gada 26. jūnijā prasīja pagarināt Komisijas sākotnēji noteikto termiņu, bet tas tika atteikts tajā pašā datumā. Spānija 2013. gada 1. jūlija vēstulē iesniedza piezīmes par pārtraukšanas rīkojumu.

(10) Tā kā grozītā shēma nebija paziņota atbilstoši Līguma 108. panta 3. punktam un tika piemērota jau pirms Komisijas pagaidu apstiprinājuma saņemšanas saskaņā ar Līguma 107. pantu, attiecīgais pasākums tika reģistrēts Komisijas Valsts atbalsta reģistrā kā nepaziņots atbalsts ar numuru SA. 35550 (13/NN).

(11) Komisija 2013. gada 17. jūlija vēstulē informēja Spāniju, ka tā ir nolēmusi attiecībā uz atbalstu sākt Līguma par Eiropas Savienības darbību 108. panta 2. punktā noteikto procedūru.

(12) Komisijas lēmums sākt procedūru tika publicēts *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī* ([6]). Komisija aicināja ieinteresētās personas iesniegt savas piezīmes.

(13) Komisija saņēma piezīmes no Spānijas iestādēm un piecām ieinteresētajām personām. Komisija nosūtīja ieinteresēto trešo personu piezīmes Spānijai, kurai tika sniegta iespēja atbildēt. Spānijas piezīmes tika saņemtas 2013. gada 25. novembra un 20. decembra vēstulē.

(14) Komisija 2014. gada 26. marta vēstulē nosūtīja Spānijai informācijas pieprasījumu. Spānijas iestādes sniedza prasīto informāciju 2014. gada 7. maijā.

2. **PASĀKUMA APRAKSTS**

2.1. **Ievads**

a) *TRLIS 12. panta 5. punkts*

(15) Attiecīgās atbalsta shēmas juridiskais pamats ir ietverts Spānijas Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā (*Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*, turpmāk "*TRLIS*"), jo īpaši tā 12. panta 5. punktā, kas jāskaidro saistībā ar tā 21. pantu.

(16) Ar *TRLIS* 12. panta 5. punktu, kas stājās spēkā 2002. gada 1. janvārī, tika ieviesta iespēja Spānijas rezidentsabiedrībām atskaitīt no uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes finanšu nemateriālo vērtību, ko veido kapitāla daļu iegāde nerezidentsabiedrībā, kuras ienākumiem var piemērot atbrīvojumu no nodokļa, kā paredzēts *TRLIS* 21. pantā (iepriekš *LIS* 20.*bis* pants).

(17) Finanšu nemateriālā vērtība ir definēta *TRLIS* 12. panta 5. punktā kā daļa no starpības starp kapitāla daļas pirkuma cenu un tās bilances vērtību (iegādes dienā), kas nav iegrāmatota nerezidentsabiedrības "preču un tiesību" budžeta pozīcijā. Attiecīgā starpības daļa bija atskaitāma no nodokļu bāzes, nepārsniedzot gada maksimālo summu, proti, vienu divdesmitdaļu no tās vērtības. Minētais neskar piemērojamos grāmatvedības noteikumus.

([6]) Sk. 1. zemsvītras piezīmi.

b) *TRLIS 21. pantā noteiktie kritēriji*

(18) *TRLIS* 21. pantā ir noteikts, ka nerezidentsabiedrības ienākumiem jāatbilst turpmāk noteiktajām prasībām, lai rezidentsabiedrība varētu piemērot *TRLIS* 12. panta 5. punktā paredzēto atskaitījumu:

a) tiešās vai netiešās kapitāla daļas īpatsvaram nerezidentsabiedrības pašu kapitālā jābūt vismaz 5 %. Turklāt kapitāla daļai jābūt rezidentsabiedrības īpašumā vismaz vienu gadu bez pārtraukuma ([7]);

b) nerezidentsabiedrībai ir jāmaksā ārvalstu nodoklis, kas līdzīgs uzņēmumu ienākuma nodoklim. Šo nosacījumu uzskata par izpildītu, ja mērķsabiedrības rezidentvalsts ir parakstījusi ar Spāniju nodokļu konvenciju par izvairīšanos no starptautiskas nodokļu dubultās uzlikšanas, kurā ietverta klauzula par informācijas apmaiņu ([8]);

c) peļņai jābūt gūtai no ārvalstīs īstenotas uzņēmējdarbības. Šis nosacījums ir izpildīts, ja vismaz 85 % ienākumu atbilst šādiem kritērijiem ([9]):

i) nerezidentsabiedrības ieņēmumi tiek gūti ārvalstīs, un tos nevar iekļaut nodokļu bāzē, jo ir piemērojami starptautiski fiskālās pārredzamības noteikumi. Proti, uzskata, ka ieņēmumi atbilst šim nosacījumam, ja tos rada šādas darbības:

— vairumtirdzniecība, ja preces ir pieejamas pircējiem nerezidentsabiedrības rezidentvalstī vai rezidentteritorijā vai jebkurā valstī vai teritorijā, kas nav Spānija, kamēr vien attiecīgās darbības veic nerezidentsabiedrība,

— pakalpojumi, ko sniedz teritorijā, kurā ir nerezidentsabiedrības rezidences vieta nodokļu vajadzībām, kamēr vien attiecīgās darbības veic nerezidentsabiedrība,

— finanšu pakalpojumi, ko sniedz klientiem, kuru rezidences vieta nodokļu vajadzībām nav Spānijā, kamēr vien attiecīgās darbības veic nerezidentsabiedrība,

— apdrošināšanas pakalpojumi saistībā ar riskiem teritorijā vai valstī, kas nav Spānija, kamēr vien apdrošināšanas pakalpojumus sniedz nerezidentsabiedrība;

ii) dividendes vai akciju daļas par nerezidentsabiedrību peļņu, kas izriet no netiešām kapitāla daļām, kuras atbilst *TRLIS* 21. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētajām prasībām. Papildus – kapitāla pieaugums, kas rodas, nododot kapitāla daļas nerezidentsabiedrībās, kamēr vien tās atbilst *TRLIS* 21. panta 2. punkta prasībām.

(19) Jānorāda, ka, lai gan 12. panta 5. punktā ir savstarpēja atsauce uz *TRLIS* 21. pantu, minētais punkts ir sākotnēji skaidrojams kā tāds, kurā paredzēti nosacījumi par uzņēmumu ienākuma nodokļa nepiemērošanu ārvalstu izcelsmes dividendēm un ienākumiem, kas tiek gūti, iegādājoties kapitāla daļas nerezidentsabiedrībās, lai izvairītos no starptautiskas nodokļu dubultās uzlikšanas ([10]).

c) *Jēdziens "finanšu nemateriālā vērtība"*

(20) "Finanšu nemateriālā vērtība" ir fiskāls jēdziens, ko Spānijas likumdevējs ieviesa *TRLIS* 12. panta 5. punktā un kas ir saistīts ar jēdzienu "nemateriālā vērtība" grāmatvedības izpratnē.

(21) Nemateriālā vērtība ir nemateriāls aktīvs, kas atspoguļo komercnosaukuma reputācijas vērtību, labas attiecības ar klientiem, darbinieku prasmes un citus līdzīgus faktorus, kas ļauj cerēt uz nākotnes peļņu, kura būs lielāka nekā šķietamais tās apmērs. No grāmatvedības viedokļa nemateriālo vērtību aprēķina kā starpību starp uzņēmējsabiedrības iegādes cenu un tās tīro bilances vērtību.

(22) Saskaņā ar Spānijas iestāžu iesniegto informāciju, ja cena, kas samaksāta par kapitāla daļu uzņēmējsabiedrībā, pārsniedz tās bilances vērtību, tam var būt divi dažādi iemesli: 1) uzņēmējsabiedrības aktīvu patiesā pievienotā vērtība; 2) pārāk augsta cena, kas samaksāta, cerot nākotnē gūt lielākus ieņēmumus. Pēdējā minētā kategorija atbilst finanšu nemateriālajai vērtībai.

([7]) Sk. *TRLIS* 21. panta 1. punkta a) apakšpunktu.
([8]) Sk. *TRLIS* 21. panta 1. punkta b) apakšpunktu.
([9]) Sk. *TRLIS* 21. panta 1. punkta c) apakšpunktu.
([10]) *TRLIS* 21. pants "Atbrīvojums, lai izvairītos no starptautiskas nodokļu dubultās uzlikšanas par ārvalstu izcelsmes dividendēm un ienākumiem, kuri tiek gūti, nododot vērtspapīrus, kas ir Spānijas nerezidentsabiedrību pašu kapitāls" ir ietverts *TRLIS* IV sadaļā.

(23) Saskaņā ar *TRLIS* 12. panta 5. punktu starpības daļa starp kapitāla daļas pirkuma cenu un tās bilances vērtību iegādes dienā jāiegrāmato nerezidentsabiedrības "preču un tiesību" budžeta pozīcijā atbilstoši kritērijiem, kas noteikti Karaļa dekrētā 1815/1991 par pārskatu konsolidāciju. Finanšu nemateriālā vērtība ir starpības daļa, kas nav iegrāmatota nerezidentsabiedrības "preču un tiesību" budžeta pozīcijā. Finanšu nemateriālo vērtību var atskaitīt no nodokļu bāzes, nepārsniedzot vienu divdesmitdaļu no vērtības gadā.

(24) Tāpēc, lai noteiktu finanšu nemateriālās vērtības summu, ko var atskaitīt no nodokļu bāzes, jārīkojas šādi:

i) jāaprēķina starpība starp nerezidentsabiedrībā iegādātās kapitāla daļas pirkuma cenu un tās bilances vērtību iegādes dienā. Bilances vērtībai jāatspoguļo pašu kapitāla īpatsvars, kas atbilst kapitāla daļai un tās bilances vērtībai;

ii) iegūtā starpība jāiegrāmato nerezidentsabiedrības "preču un tiesību" budžeta pozīcijā atbilstoši kritērijiem, kas noteikti Karaļa dekrētā 1815/1991 par pārskatu konsolidāciju;

iii) (iegūtās starpības) summa, ko nevar iegrāmatot nerezidentsabiedrības "preču un tiesību" budžeta pozīcijā, ir finanšu nemateriālā vērtība. To var atskaitīt no nodokļu bāzes līdz vienai divdesmitdaļai gadā.

d) *Jēdzieni "tieša iegāde" un "netieša iegāde"*

(25) Uzskata, ka tieša iegāde notiek tad, ja uzņēmējsabiedrība iegādājas citas uzņēmējsabiedrības pašu kapitāla daļas. Netieša iegāde ir tad, ja uzņēmējsabiedrība iegādājas citas otrā vai tālāka līmeņa uzņēmējsabiedrības pašu kapitāla daļas iepriekšējas tiešas iegādes rezultātā. Tādējādi iegādātāja uzņēmējsabiedrība netieši iegādājas kapitāla daļas otrā vai tālāka līmeņa uzņēmējsabiedrībās.

(26) Tomēr, ņemot vērā Spānijas iestāžu un ieinteresēto trešo personu sniegto informāciju, Komisija norāda, ka strīds šajā lietā ir par netiešu kapitāla daļu iegādi, kas ir rezultāts tiešai kapitāla daļu iegādei nerezidējošā pārvaldītājsabiedrībā. Pārvaldītājsabiedrības ir uzņēmējsabiedrības, kuru darbības pamatmērķis ir turēt īpašumā citu darbojošos uzņēmējsabiedrību akcijas. Pārvaldītājsabiedrības neveic saimniecisku darbību, tāpēc tās nevar radīt nemateriālo vērtību (un attiecīgi arī finanšu nemateriālo vērtību). Nemateriālo vērtību nākamajos līmeņos rada darbojošas uzņēmējsabiedrības, kas veic saimniecisku darbību. Tādējādi šajā konkrētajā lietā ir jānosaka, vai *TRLIS* 12. panta 5. punktā paredzēto atskaitījumu var attiecināt uz netieši iegādātām kapitāla daļām, kas iegūtas, tieši iegādājoties kapitāla daļas nerezidējošā pārvaldītājsabiedrībā.

2.2. **Izmaiņas *TRLIS* 12. panta 5. punkta formulējumā**

(27) *TRLIS* 12. panta virsraksts ir "Vērtības korekcijas – aktīvu vērtības zudums". Minētā panta 5. punkts stājās spēkā 2002. gada 1. janvārī. Tas tika ieviests Spānijas 1995. gada 27. decembra Uzņēmumu ienākuma nodokļa Likumā 43/1995 ar 2001. gada 27. decembra Likuma 24/2001 ([11]) 2. panta 5. punktu. Vēlāk *TRLIS* 12. panta 5. punkts tika iekļauts Karaļa 2004. gada 5. marta dekrētā 4/2004, kurā bija ietverta Spānijas Uzņēmumu ienākuma likuma konsolidētā redakcija ([12]).

(28) *TRLIS* 12. panta 5. punkts kopš tā ieviešanas Spānijas Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā ir vairākas reizes grozīts. *TRLIS* 12. panta 5. punkta sākotnējā projektā, kas ieviests ar Likumu 24/2001, bija noteikts, ka starpību starp kapitāla daļas pirkuma cenu un tās bilances vērtību iegādes brīdī attiecina uz nerezidentsabiedrības budžeta pozīciju "preces un tiesības" atbilstoši kritērijiem, kas noteikti Karaļa 1991. gada 20. decembra dekrētā 1815/1991 par pārskatu konsolidāciju. Atsauce uz "Karaļa 1991. gada 20. decembra dekrētu 1815/1991 par pārskatu konsolidāciju" 2007. gadā tika aizstāta ar atsauci uz "vispārējās integrācijas metodi, kas noteikta Komerckodeksa 46. pantā un citos īstenošanas noteikumos".

([11]) 2001. gada 27. decembra Likums 24/2001 par administratīviem, fiskāliem un sabiedriskās kārtības pasākumiem.
([12]) Karaļa 2004. gada 5. marta dekrēts 4/2004 par Spānijas Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma konsolidēto redakciju.

(29) Kā norādījušas Spānijas iestādes, šis grozījums tika ieviests, pieņemot 2007. gada 4. jūlija Likumu 16/2007 par grāmatvedības noteikumu reformu un pielāgošanu to saskaņošanai ar ES tiesībām ([13]). Līdz ar Likuma 16/2007 pieņemšanu tika ieviesti vairāki grozījumi vairākos likumos un tiesību normās, piemēram, *TRLIS* 12. panta 5. punktā. Ņemot vērā, ka bija vajadzīga atkāpe no Karaļa dekrēta 1815/1991 un ka tas bija jāatjaunina grāmatvedības tiesību aktos ieviesto grozījumu dēļ, tika ietverta atsauce uz Komerckodeksu – augstāka līmeņa tiesību aktu. Spānijas iestādes paskaidroja, ka iepriekš minētais grozījums ir tikai tehnisks, proti, tas nemaina konsolidācijas noteikumus un arī neietekmē finanšu nemateriālās vērtības aprēķina veidu. Spānijas iestādes norāda, ka vispārējās integrācijas metode vienmēr tika izmantota finanšu nemateriālās vērtības aprēķināšanai un ka šis grāmatvedības princips ir ietverts gan Karaļa dekrētā 1815/1991, gan Spānijas Komerckodeksa 46. pantā.

(30) Pēc pirmā un otrā lēmuma pieņemšanas Spānija pievienoja *TRLIS* 12. panta 5. punktam jaunu punktu, lai izpildītu abus minētos Komisijas lēmumus. Lai gan *TRLIS* 12. panta 5. punkts bija atzīts par nelikumīgu un nesaderīgu atbalstu, tas netika oficiāli atcelts, jo to joprojām varēja piemērot atbalsta saņēmēji, kuriem bija tiesiskā paļāvība, ka piešķirtais atbalsts netiks atgūts un ka tā pārejas periods ir atzīts pirmajā un otrajā lēmumā.

(31) Spānija ieviesa *TRLIS* 12. panta 5. punktā trešo ievilkumu, kurā bija noteikts, ka finanšu nemateriālās vērtības atskaitīšana neattiecas uz kapitāla daļu tādu iegādi ES nerezidentsabiedrībās, kas veikta, sākot no 2007. gada 21. decembra (neskarot Komisijas 2009. gada 28. oktobra lēmuma 1. panta 3. punktu un Komisijas 2011. gada 12. janvāra Lēmuma 1. panta 3. punktu attiecībā uz iegādi, ja vienošanās par neatsaucamām saistībām notikusi pirms 2007. gada 21. decembra). Tomēr, ņemot vērā vairākuma kapitāla daļu iegādi struktūrās, kuru rezidentvalstis ir valstis ārpus ES, laikposmā no 2007. gada 21. decembra līdz 2011. gada 21. maijam (datums, kad otrais lēmums publicēts *Oficiālajā Vēstnesī*), atskaitījumus varētu piemērot, ja tiktu pierādīts, ka pastāv skaidri juridiski šķēršļi uzņēmējdarbības pārrobežu apvienošanai Komisijas 2011. gada 12. janvāra otrā lēmuma 1. panta 4. un 5. punkta izpratnē.

2.3. ***TRLIS* 12. panta 5. punkta administratīvais skaidrojums**

(32) Galvenajā tiesību normā, proti, *TRLIS* 12. panta 5. punktā, nav minēts, vai finanšu nemateriālās vērtības atskaitīšanu var piemērot tiešai vai netiešai kapitāla daļu iegādei. Tomēr *TRLIS* 21. pantā ir atsauce uz tiešām un netiešām kapitāla daļām, uzskaitot kritērijus, kādiem jāatbilst nerezidentsabiedrības ienākumiem, lai rezidentsabiedrība varētu piemērot *TRLIS* 12. panta 5. punktā paredzēto atskaitījumu.

2.3.1. Sākotnējais administratīvais skaidrojums

(33) Administratīvajā procedūrā, kuras rezultātā tika pieņemts 2007. gada lēmums par procedūras sākšanu, Spānijas iestādes paskaidroja Komisijai, ka Spānijas nodokļu administrācijas (*Dirección General de Tributos*, turpmāk "*DGT*") konsekventā administratīvā prakse, kā arī Ekonomikas un administratīvās tiesas (*Tribunal Económico y Administrativo Central*, turpmāk "*TEAC*") judikatūra ļauj atskaitīt tikai finanšu nemateriālo vērtību, ko veido kapitāla daļu tieša iegāde ([14]). Spānijas iestāžu minētie iemesli bija šādi:

a) *TRLIS* 12. panta 5. punkts ir metode, ko izmanto ieguldījumu nolietojuma aprēķinam – nolietojumam, kurš tieši ietekmē nodokļu bāzi. Atskaitījumu pārvaldības mērķiem ir vajadzīga ieguldījumu kontrole, un šādu kontroli var īstenot, tikai tieši iegādājoties kapitāla daļas uzņēmējsabiedrībās, kas darbojas pirmajā līmenī;

b) loģiskais pamats prasībām, kas noteiktas *TRLIS* 21. pantā attiecībā uz nerezidentsabiedrības saimnieciskās darbības veikšanu ārvalstīs un uzņēmumu ienākuma nodoklim līdzīga nodokļa piemērošanu, ir noteikumi par ļaunprātīgas rīcības novēršanu nodokļu jomā;

c) turklāt *TRLIS* 12. panta 5. punkts attiecas tikai uz iegādi, ko veic pirmajā līmenī, ņemot vērā, ka saskaņā ar *TRLIS* 21. pantu, lai varētu piemērot *TRLIS* 12. panta 5. punktā paredzēto atskaitījumu, ir tikai jāiegādājas vismaz 5 % akciju nerezidentsabiedrības pašu kapitālā. Šis īpatsvars neietver ne konsolidāciju ar pirmā līmeņa nerezidentsabiedrību, ne konsolidāciju ar otrā vai tālāka līmeņa nerezidentsabiedrības meitassabiedrībām. Nemateriālā vērtība otrajā vai tālākā līmenī var rasties tikai pēc konsolidācijas;

([13]) 2007. gada 4. jūlija Likums 16/2007 par grāmatvedības noteikumu reformu un pielāgošanu to starptautiskai saskaņošanai ar ES tiesībām.

([14]) Sk. 2007. gada 4. jūnija vēstuli, ko nosūtījusi Spānija, atbildot uz 2007. gada 26. marta informācijas pieprasījumu.

d) turklāt nodokļu administrācijai ir jāpārrauga finanšu nemateriālās vērtības atskaitījuma piemērošana. Šo kontroli var īstenot tikai ar Spānijas rezidentsabiedrības starpniecību. Spānijas nodokļu administrācija patiešām var viegli pārraudzīt, vai kapitāla daļas ir pirmajā līmenī, jo kapitāla daļas ir daļa no Spānijas rezidentsabiedrības aktīviem. Spānijas nodokļu administrācijai būtu grūtāk pārraudzīt nemateriālo vērtību, kas rodas tālāku līmeņu nerezidentsabiedrībās, jo kapitāla daļas iegrāmato kā nerezidentsabiedrību aktīvus, kam nav piemērojama Spānijas nodokļu administrācijas īstenotā kontrole.

(34) Formālajā izmeklēšanas procedūrā, kuras rezultātā tika pieņemts šis lēmums, Spānijas iestādēm tika prasīts iesniegt to nodokļu administrācijas administratīvo skaidrojumu (*consultas*) sarakstu, kas attiecas uz *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanu. Spānijas iestādes iesniedza ([15]) 2002. gada 4. oktobra administratīvā skaidrojuma 1490-02 un 2005. gada 10. marta administratīvā skaidrojuma V0391-05 kopijas ([16]). Minētie administratīvie skaidrojumi apliecina, ka kopš *TRLIS* 12. panta 5. punkta pieņemšanas *DGT* ir skaidri izslēgusi no tā piemērošanas jomas kapitāla daļu netiešu iegādi, kas izriet no kapitāla daļu tiešas iegādes pārvaldītājsabiedrībā.

(35) Spānijas iestādēm arī tika prasīts iesniegt to *TEAC* lietu sarakstu, kuras attiecas uz *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanu. Spānijas iestādes iesniedza ([17]) četru *TEAC* rezolūciju ([18]) kopijas, kas apliecināja, ka kapitāla daļu netieša iegāde, kura izriet no kapitāla daļu tiešas iegādes pārvaldītājsabiedrībā, nebija iekļauta *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanas jomā. Argumentus, pamatojoties uz kuriem netieša iegāde nebija ietverta *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanas jomā un kuri noteikti *DGT consultas* un *TEAC* rezolūcijās, var apkopot šādi:

a) viena no *TRLIS* 12. panta 5. punktā noteiktajām prasībām ir tāda, ka nemateriālā vērtība, kas izriet no starpības starp kapitāla daļu pirkuma cenu un to bilances vērtību, jāattiecina uz iegādātās nerezidentsabiedrības aktīviem;

b) nemateriālā vērtība rodas uzņēmējsabiedrībās, kas darbojas. Saimnieciskās darbības rezultātā tiek radīts nemateriāls aktīvs, ko veido klientu portfelis, ģeogrāfiskā atrašanās vieta, zinātība, cilvēkresursi, reputācija utt. Galu galā pirkuma cena ir augstāka nekā tā, kas iegrāmatota kā bilances vērtība. Tāpēc finanšu nemateriālā vērtība var rasties, tikai tieši iegādājoties darbojošos uzņēmējsabiedrību, no starpības starp pirkuma cenu un bilances vērtību, kamēr vien šī starpība nav attiecināma uz uzņēmējsabiedrības aktīvu radīto raksturīgo pievienoto vērtību;

c) lai noteiktu finanšu nemateriālās vērtības summu (starpību starp pirkuma cenu un bilances vērtību, kas nav attiecināma uz nerezidentsabiedrības tīro vērtību), jāveic šādas trīs darbības: 1) jāaprēķina starpība starp kapitāla daļas pirkuma cenu un tās bilances vērtību; bilances vērtībai jāatspoguļo pašu kapitāla daļa, kas atbilst rezidentsabiedrības ieguldījumam nerezidentsabiedrībā; 2) starpība starp abām minētajām vērtībām jāattiecina uz nerezidentsabiedrības aktīviem, nepārsniedzot attiecīgā aktīva tirgus vērtības ierobežojumu atbilstoši pārskatu konsolidācijas noteikumos paredzētajiem kritērijiem ([19]); 3) atlikusī summa ir finanšu nemateriālā vērtība, ko var atskaitīt no nodokļu bāzes, nepārsniedzot vienu divdesmitdaļu no vērtības gadā;

d) pārvaldītājsabiedrības ir struktūras, kuru darbības pamatmērķis ir turēt īpašumā citu darbojošos struktūru akcijas, tāpēc pārvaldītājsabiedrības neveic uzņēmējdarbību vai saimniecisku darbību. Saskaņā ar *TRLIS* 12. panta 5. punktu, ja Spānijas rezidentsabiedrība iegādājas kapitāla daļu nerezidējošā pārvaldītājsabiedrībā (kuras pamatdarbība ir citu darbojošos uzņēmējsabiedrību akciju iegūšana īpašumā un aktīvu pārvaldība), starpība starp pirkuma cenu un pārvaldītājsabiedrības pašu kapitāla bilances vērtību jāiegrāmato kā pārvaldītājsabiedrības aktīvs, nepārsniedzot attiecīgā aktīva tirgus vērtības ierobežojumu. Tā kā pārvaldītājsabiedrības aktīvi ir kapitāla daļas darbojošās nerezidentsabiedrībās, tās aktīvu tirgus vērtība ir vienāda ar akciju pirkuma cenu un tāpēc finanšu nemateriālā vērtība nerodas. Saskaņā ar šo skaidrojumu finanšu nemateriālā vērtība var rasties, tikai tieši iegādājoties darbojošos uzņēmējsabiedrību, no starpības starp pirkuma cenu un bilances vērtību, kamēr vien šī starpība ir tieši attiecināma uz iegādātās uzņēmējsabiedrības preču un tiesību radīto raksturīgo pievienoto vērtību.

([15]) Sk. Spānijas iestāžu 2014. gada 7. maija vēstuli, kas nosūtīta, atbildot uz 2014. gada 26. marta informācijas pieprasījumu.
([16]) Saskaņā ar dažu ieinteresēto trešo personu sniegto informāciju ir citi administratīvie skaidrojumi, kas attiecas uz *TRLIS* 12. panta 5. punktu, proti, *consultas vinculantes* V316-05 un V2245-06.
([17]) Sk. 15. zemsvītras piezīmi.
([18]) Rezolūcija 00/2842/2009; Rezolūcija 00/4872/2009 un apvienotās rezolūcijas, Rezolūcija 00/5337/2009 un apvienotā rezolūcija; Rezolūcija 00/3637/2010 un apvienotā rezolūcija.
([19]) Karaļa dekrēta 1815/1991 23. un 24. pants.

(36) Spānijas iestāžu konsekventā administratīvā prakse, kas ļāva atskaitīt finanšu nemateriālo vērtību, kura izriet tikai no kapitāla daļu tiešas iegādes darbojošās uzņēmējsabiedrībās, turpināja būt spēkā pat pēc pirmā un otrā lēmuma pieņemšanas ([20]).

2.3.2. Jaunais administratīvais skaidrojums

(37) *DGT* 2012. gada 21. martā pēc kādas Spānijas uzņēmējsabiedrības pieprasījuma sniegt atzinumu par nodokļiem pieņēma saistošo skaidrojumu V0608-12 ([21]), kurā noteikts, ka *TRLIS* 12. panta 5. punkts ļauj atskaitīt finanšu nemateriālo vērtību ne tikai no kapitāla daļu tiešas iegādes darbojošās uzņēmējsabiedrībās, bet arī no kapitāla daļu netiešas iegādes, kas izriet no iepriekš veiktas kapitāla daļu tiešas iegādes pārvaldītājsabiedrībā.

(38) Iepriekš minētajā *consulta vinculante DGT* atzina atkāpi no sava sākotnējā *TRLIS* 12. panta 5. punkta skaidrojuma attiecībā uz tā piemērošanu netiešai kapitāla daļu iegādei. Attiecīgi *DGT* mainīja kritēriju, ar kuru tā bija pamatojusi savas iepriekšējās atbildes uz Spānijas uzņēmējsabiedrību jautājumiem par šo tematu.

(39) Turklāt *TEAC* 2012. gada 26. jūnija rezolūcijā ([22]) piekrita *DGT* nostājai attiecībā uz *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanu netiešai kapitāla daļu iegādei. Lai gan minētā rezolūcija attiecās uz citu jautājumu un attiecīgā uzņēmējsabiedrība bija cita, nevis iepriekš minētajā *DGT* 2012. gada 21. marta *consulta vinculante* norādītā, *TEAC* atzina atkāpi no savas iepriekšējās doktrīnas, paplašinot finanšu nemateriālās vērtības atskaitījuma piemērošanu līdz netiešai kapitāla daļu iegādei, kas izriet no kapitāla daļu tiešas iegādes.

(40) *TEAC* arī atzīst atkāpi no savas iepriekšējās doktrīnas. Kā norādījusi *TEAC*, tās iepriekšējās doktrīnas pamatā bija pienākums, kas paredzēts 15. pantā Karaļa 2004. gada 30. jūlija dekrētā 1777/2004 par Spānijas Uzņēmumu ienākuma nodokļa īstenošanas noteikumiem, kurā ir ekskluzīva atsauce uz tieši iegādātu uzņēmējsabiedrību. Tomēr, ņemot vērā strīdu par *TRLIS* 12. panta 5. punkta skaidrojumu un abus Eiropas Komisijas pieņemtos lēmumus, *TEAC* atkārtoti izvērtēja savu iepriekšējo doktrīnu. Būtībā *DGT* un *TEAC* minētos iemeslus var apkopt šādi:

a) pirmkārt, *DGT* un *TEAC* atsaucas uz *TRLIS* 21. panta 1. punkta c) apakšpunktu, lai apgalvotu, ka arī netiešai iegādei var piemērot *TRLIS* 12. panta 5. punktā paredzēto atskaitījumu. Kā norādījušas *DGT* un *TEAC*, prasību par saimnieciskas darbības veikšanu var izpildīt, ja uzņēmējsabiedrība darbojas arī otrajā vai tālākā līmenī. Proti, *DGT* un *TEAC* atsaucas uz *TRLIS* 21. panta 1. punkta c) apakšpunkta otro daļu, kurā ir skaidri noteikts, ka minētais noteikums attiecas arī uz dividendēm, ko iegūst no tiešām vai netiešām kapitāla daļām. *DGT* un *TEAC* secina, ka faktam, ka uzņēmējsabiedrība darbojas otrajā vai tālākā līmenī, nevajadzētu būt par šķērsli *TRLIS* 12. panta 5. punktā paredzētā atskaitījuma piemērošanai;

b) otrkārt, *DGT* un *TEAC* atsaucas uz attiecīgā noteikuma loģisko pamatu, proti, ņemot vērā, ka *TRLIS* 12. panta 5. punkta mērķis ir veicināt Spānijas uzņēmējsabiedrību internacionalizāciju un ieguldījumus ārvalstīs, Spānijas uzņēmējsabiedrību ieguldījumu nerezidējošās pārvaldītājsabiedrībās neiekļaušana *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanas jomā būtu pretrunā attiecīgās tiesību normas garam. Turklāt *DGT* un *TEAC* apgalvo, ka reālā ekonomikas situācija liecina, ka kapitāla daļu iegādi nerezidentsabiedrībās bieži īsteno, iegādājoties pārvaldītājsabiedrību. Fakts, ka ieguldījumi tiek veikti, iegādājoties pārvaldītājsabiedrības akcijas, ir attaisnojošs apstāklis, kas ir atkarīgs nevis no uzņēmējsabiedrības, kura iegādājas pārvaldītājsabiedrību, bet gan no tā, kā tirgus ir strukturēts. Pastarpinātu uzņēmējsabiedrību, piemēram, pārvaldītājsabiedrību, klātbūtnei nevajadzētu būt par šķērsli ieguldījumu veikšanai vai par iemeslu diskriminācijai starp dažādiem iegādes veidiem;

c) treškārt, *DGT* un *TEAC* apgalvo, ka Komisijas pirmā un otrā lēmuma formulējumā konsekventi ir atsauces gan uz tiešu, gan netiešu iegādi. No abu lēmumu formulējuma *DGT* un *TEAC* secina, ka Eiropas Komisija atzīst finanšu nemateriālās vērtības atskaitīšanu gan attiecībā uz tiešu, gan netiešu kapitāla daļu iegādi;

([20]) Sk. *TEAC* 2011. gada 3. novembra rezolūciju; R.G. 2842-09.
([21]) Sk. arī 2012. gada 25. oktobra *consulta vinculante*CV5615-12, kurā izklāstīti tādi paši argumenti.
([22]) *TEAC* 2012. gada 26. jūnija rezolūcija; R.G.:00/3637/2010 un R.G.: 00/1439/2011.

d) ceturtkārt, *DGT* arī atzīst, ka šis skaidrojums ir pieņemts, lai gan Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma īstenošanas noteikumu 15. pantā ir noteikts pienākums sniegt informāciju. Noteikumu 15. pantā ir paredzēta ekskluzīva prasība sniegt informāciju par tieši iegādāto uzņēmējsabiedrību, lai varētu piemērot *TRLIS* 12. panta 5. punktu. Ja atskaitījums būtu attiecināms arī uz netiešām iegādēm, būtu bijis loģiski labākas pārredzamības labad iekļaut arī netiešu iegādi. Tomēr tam nevajadzētu traucēt plaši skaidrot *TRLIS* 12. panta 5. punktu;

e) Visbeidzot, lai atskaitījumu piemērotu netiešai iegādei, netiešā kapitāla daļa jāpārvērš tiešā kapitāla daļā, veicot iepriekšēju apvienošanu. Ja no fiskālā viedokļa iegādi, kuras rezultātā notiek uzņēmējdarbības apvienošana, uzskatītu par atšķirīgu no kapitāla daļu iegādes, kuras rezultātā nenotiek apvienošana, tas būtu pretrunā fiskālās neitralitātes principam. *DGT* un *TEAC* secina, ka atskaitījumam jābūt iespējamam arī citos kapitāla daļu līmeņos. Šajā nolūkā ar konsolidētu bilanci vai jebkādiem citiem juridiskiem līdzekļiem jāpierāda, ka daļa no kapitāla daļu pirkuma cenas atbilst finanšu nemateriālajai vērtībai, kāda ir "netieši" iegādātā darbojošās uzņēmējsabiedrības kapitāla daļai.

(41) Abas *TEAC* rezolūcijas, proti, 00/2842/2009 un 00/4871/2009, tika pārsūdzētas *Audiencia Nacional* – Spānijas specializētā augstākajā tiesā. *Audiencia Nacional* savā 2014. gada 6. februāra spriedumā ([23]) neatzina jauno administratīvo skaidrojumu un apstiprināja *DGT* un *TEAC* izmantotos sākotnējos kritērijus, saskaņā ar kuriem kapitāla daļu netieša iegāde, kas izriet no kapitāla daļu tiešas iegādes pārvaldītājsabiedrībā, nav ietverta *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanas jomā. *Audiencia Nacional* savā spriedumā uzskata, ka nemateriālā vērtība – un tādējādi arī finanšu nemateriālā vērtība – var rasties tikai darbojošās uzņēmējsabiedrībās, kas veic saimniecisku darbību. Pārvaldītājsabiedrības ir uzņēmējsabiedrības, kuru pamatmērķis ir turēt īpašumā citu darbojošos uzņēmējsabiedrību akcijas. Ņemot vērā, ka pārvaldītājsabiedrības neveic saimniecisku darbību, tās nevar radīt nemateriālo vērtību (un attiecīgi arī finanšu nemateriālo vērtību).

3. **PROCEDŪRAS SĀKŠANAS IEMESLI**

(42) Komisija 2013. gada 17. jūlija vēstulē informēja Spānijas iestādes, ka tā ir nolēmusi sākt LESD 108. panta 2. punktā noteikto procedūru attiecībā uz ietekmi, ko radījis *TRLIS* 12. panta 5. punkta jaunais administratīvais skaidrojums, kuru Spānijas iestādes ieviesa pēc pirmā un otrā lēmuma pieņemšanas.

(43) Savā lēmumā sākt formālo izmeklēšanas procedūru Komisija uzskatīja, ka jaunais administratīvais skaidrojums paplašina tā pasākuma piemērošanas jomu, kas bija Komisijas veiktās izmeklēšanas priekšmets pirmajā un otrajā lēmumā, jo turpmāk pasākums būtu piemērojams ne tikai finanšu nemateriālajai vērtībai, kas izriet no kapitāla daļu tiešas iegādes ārvalstu uzņēmējsabiedrībās, bet arī finanšu nemateriālajai vērtībai, kas izriet no netiešas iegādes.

(44) Komisija provizoriski secināja, ka ar jauno administratīvo skaidrojumu ir paplašināta tādas shēmas piemērošanas joma, kas jau atzīta par nelikumīgu un nesaderīgu atbalstu, kurš nebija paziņots Komisijai, un tāpēc tā ir nelikumīgs atbalsts. Komisija pauda šaubas, vai atbalstu var uzskatīt par saderīgu ar iekšējo tirgu.

(45) Komisija provizoriski uzskatīja, ka atbalsts jāatgūst un ka pirmajā un otrajā lēmumā atzīto tiesisko paļāvību nevar paplašināt (ar atpakaļejošu spēku), aptverot arī situācijas (netiešu iegādi), uz kurām atbilstoši Spānijas iestāžu konsekventajai administratīvajai praksei pirmā un otrā lēmuma pieņemšanas brīdī neattiecās apstrīdētā pasākuma piemērošanas joma.

(46) Komisija nolēma saskaņā ar Padomes Regulas (EK) Nr. 659/1999 ([24]) 11. panta 1. punktu izdot pārtraukšanas rīkojumu, pieprasot Spānijas iestādēm apturēt jebkādu atbalstu, līdz Komisija pieņems galīgu lēmumu.

(47) Lēmums sākt procedūru tika publicēts *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī* ([25]). Komisija aicināja Spānijas iestādes un ieinteresētās personas iesniegt piezīmes.

4. **SPĀNIJAS IESTĀŽU UN IEINTERESĒTO PERSONU NOSTĀJA**

(48) Komisija saņēma piezīmes no Spānijas iestādēm un piecām ieinteresētajām trešām personām, proti, *Telefónica, Iberdrola, Santander, Abertis* un *Axa*. Visas ieinteresētās personas piekrita Spānijas iestāžu nostājai.

([23]) Sk. *Audiencia Nacional* spriedumu; apelācija Nr. 125/2011; 2014. gada 6. februāris.
([24]) Padomes 1999. gada 22. marta Regula (EK) Nr. 659/1999, ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Līguma par Eiropas Savienības darbību 108. panta piemērošanai (OV L 83, 27.3.1999., 1. lpp.).
([25]) Sk. 1. zemsvītras piezīmi.

(49) Ne Spānijas iestādes, ne ieinteresētās personas nepiekrīt Komisijas viedoklim, ka jaunais administratīvais skaidrojums ir jauns atbalsts, un tās uzskata, ka tiesiskā paļāvība būtu attiecināma arī uz netiešu kapitāla daļu iegādi, kas izriet no kapitāla daļu tiešas iegādes pārvaldītājsabiedrībā.

A. PASĀKUMAM PIEMĪTOŠĀS JAUNA ATBALSTA IEZĪMES

(50) Saskaņā ar Spānijas iestādēm un piecām ieinteresētajām personām jaunais administratīvais skaidrojums nav jauns atbalsts turpmāk izklāstīto iemeslu dēļ.

4.1. **Sākotnējais administratīvais skaidrojums nav galīgs un nav nozīmīga un sistemātiska administratīvā prakse**

(51) Spānijas iestādes atsaucās uz *DGT* noteikto sākotnējo administratīvo skaidrojumu, kas ietverts 2002. gada 4. oktobra *consultas* 1490-02 un 2005. gada 10. marta *consultas* V0391-05 un kas ļauj atskaitīt finanšu nemateriālo vērtību attiecībā uz kapitāla daļu tiešu iegādi darbojošās nerezidentsabiedrībās, kamēr vien nerezidentsabiedrības gūtie ienākumi atbilst *TRLIS* 21. pantā paredzētajiem nosacījumiem. Spānijas iestādes paskaidroja, ka argumentācija, ar ko pamatots to sākotnējais *TRLIS* 12. panta 5. punkta administratīvais skaidrojums, kā atspoguļots abās attiecīgajās *consultas*, ir šāda: nemateriālā vērtība nevar rasties pārvaldītājsabiedrības atsevišķajos pārskatos.

(52) Spānijas iestādes un ieinteresētās personas apgalvo, ka administratīvais skaidrojums nav nozīmīga administratīvā prakse. *DGT* noteiktie administratīvie skaidrojumi nav tiesību avots un nav saistoši ne tiesām, ne pilsoņiem; tie ir saistoši vienīgi nodokļu administrācijai. Šis saistošais aspekts nozīmē, ka nodokļu administrācijai ir pienākums izmantot vienus un tos pašus kritērijus, ja fakti un apstākļi ir identiski starp nodokļu maksātājiem. Turklāt Spānijas iestādes paskaidroja, ka *consulta* 1490-02 nav saistoša nodokļu administrācijai un ka tai ir vienīgi informatīva nozīme attiecībā uz trešām personām. *Consulta* V0391-05 ir saistoša nodokļu administrācijai. Ja pastāv neatbilstības attiecībā uz administratīvajā skaidrojumā noteiktajiem kritērijiem, nodokļu maksātājs var iesniegt apelāciju kompetentajās tiesās. Tāpēc valstu tiesām administratīvajā skaidrojumā noteiktie kritēriji nav saistoši.

(53) Saskaņā ar Spānijas iestādēm Komisija ir kļūdījusies, lēmumā par procedūras sākšanu nosakot, ka "Finanšu ministrijas noteiktais jaunais skaidrojums tika apstiprināts ar *TEAC* 2012. gada 26. jūnija rezolūciju". *DGT* un *TEAC* ir neatkarīgas iestādes — *DGT* ir daļa no administrācijas, savukārt *TEAC* Eiropas Tiesa ir atzinusi par tiesu ([26]). *TEAC* izvērtē nodokļu tiesību aktu piemērošanu un nosaka doktrīnu un kritērijus, kas pārējai administrācijai jāpiemēro. Ieinteresētās trešās personas apgalvo, ka *TEAC* ir nevis tiesa, bet nodokļu administrācijā integrēta struktūrvienība, kas ir atkarīga no Finanšu ministrijas. Tās arī apgalvo, ka *TEAC* doktrīna nav daļa no tiesiskās kārtības. Lai gan tās doktrīna ir saistoša nodokļu administrācijai, tā atrodas turpmāku tiesas instanču kontrolē.

(54) Spānijas iestādes un ieinteresētās trešās personas apgalvo, ka administratīvais skaidrojums un tajā ietvertie kritēriji nav galīgi un ka tos var vienmēr mainīt, kamēr vien to var objektīvi pamatot. Šajā saistībā Spānijas iestādes atsaucas uz 2003. gada 17. decembra Vispārējo nodokļu likuma 58/2003 89. pantu, kurā noteiktas nodokļu skaidrojumu tiesiskās sekas:

a) atbilde uz pieprasījumu par fiskālo noteikumu skaidrojumu ir saistoša nodokļu administrācijai;

b) kamēr vien netiek mainīta judikatūra vai lietai piemērojamie tiesību akti, nodokļu maksātājam piemēro nodokļu skaidrojumā noteiktos kritērijus;

c) par nodokļu izpildi atbildīgajai nodokļu administrācijai būtu jāpiemēro nodokļu skaidrojumos noteiktie kritēriji, kamēr vien fakti un apstākļi ir identiski starp nodokļu maksātāju un administratīvā nodokļu skaidrojuma adresātu.

(55) Turklāt ieinteresētās trešās personas apgalvo, ka sākotnējo administratīvo skaidrojumu nevar definēt kā iedibinātu nodokļu administrācijas praksi. Dažas ieinteresētās trešās personas norādīja, ka minēto skaidrojumu veido četri administratīvie skaidrojumi un viena *TEAC* rezolūcija ([27]). Turklāt saskaņā ar tām pašām ieinteresētajām trešām personām pat pirms *DGT consulta* un *TEAC* 2012. gada rezolūcijas administratīvais skaidrojums tika pakāpeniski mainīts ar *TEAC* 2010. gada 1. jūnija rezolūciju un *Audiencia Nacional* 2011. gada 13. oktobra spriedumu. *TEAC* rezolūcijā un *Audiencia Nacional* spriedumā analizētais jautājums bija saistīts ar *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanu kapitāla daļu iegādei uzņēmējsabiedrību grupas iekšienē. *Audiencia Nacional* 2011. gada 13. oktobra spriedumu Spānijas Augstākā tiesa atbalstīja savā 2013. gada 24. jūnija spriedumā.

([26]) Sk. spriedumu apvienotajās lietās C-110/98 un C-147/98 *Galbalfrisa* un citi.
([27]) *Consultas* 1490-02, V0391-05, V1316-05 un V2245-06; *TEAC* 2011. gada 17. septembra Rezolūcija Nr. 4871-09

(56) Spānijas iestādes arī norāda, ka uzņēmējsabiedrību pieprasījumi par finanšu nemateriālās vērtības atskaitīšanu attiecībā uz netiešu kapitāla daļu iegādi netika sistemātiski noraidīti, kā Komisija norādījusi 2013. gada lēmumā par procedūras sākšanu. Sistemātiska noraidīšana nenotika, jo nodokļu iekasēšanas sistēma neparedz, ka nodokļu maksātājam ir jāpieprasa *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošana. Uzņēmumu ienākuma nodokļa iekasēšanas sistēmas pamatā ir "pašnovērtējuma" sistēma (*autoliquidación*), kurā nodokļu maksātājam ir jāveic visas nodokļu darbības, piemēram, tiesību aktu skaidrojums, nodokļu darbību kvalifikācija un galīgās maksājamās nodokļa summas aprēķins. Nodokļu iestāde neiejaucas šajā procesā. Tomēr "pašnovērtējuma" nodokļu darbības var pārbaudīt un uzraudzīt nodokļu administrācija, kas galu galā nosaka galīgo nodokļu novērtējumu.

(57) Spānijas iestādes un ieinteresētās trešās personas norāda, ka, neraugoties uz *DGT* noteikto sākotnējo administratīvo skaidrojumu, Spānijas uzņēmējsabiedrības piemēroja finanšu nemateriālās vērtības atskaitījumu netiešai kapitāla daļu iegādei. Saskaņā ar Spānijas iestādēm nodokļu maksātāji, kuri uzskatīja, ka viņiem ir tiesības piemērot *TRLIS* 12. panta 5. punktu netiešai iegādei, to arī piemēroja. Tas, ka pastāvēja atšķirīgs *DGT* noteikts skaidrojums, netraucēja piemērot minēto punktu – no vienas puses, nodokļu maksātāji, kam nepiemēroja nodokļu revīziju, *de facto* apstiprināja savus kritērijus pēc četru gadu parakstīšanas termiņa; no otras puses, nodokļu maksātāji, kam piemēroja nodokļu revīziju, varēja pārsūdzēt *DGT* noteiktos kritērijus turpmākās instancēs.

4.2. **Jaunais administratīvais skaidrojums nav *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanas jomas būtisks grozījums**

(58) Gan Spānijas iestādes, gan ieinteresētās trešās personas apgalvo, ka *TRLIS* 12. panta 5. punktā nav veikti būtiski grozījumi un ka tiesību normas piemērošanas jomas administratīvo skaidrojumu nevar uzskatīt par atbalsta grozījumu. Tas, ka *DGT* ir mainījusi administratīvo skaidrojumu, neietekmē *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanas jomu.

(59) Spānijas iestādes un ieinteresētās trešās personas apgalvo, ka piemērošanas joma nav grozīta ar jauno administratīvo skaidrojumu, jo *TRLIS* 12. panta 5. punktā jau bija savstarpēja atsauce uz *TRLIS* 21. pantu, kura 1. punkta a) apakšpunktā ir minēta vismaz 5 % kapitāla daļu tieša un netieša iegāde. Šī prasība nav mainīta kopš *TRLIS* 12. panta 5. punkta ieviešanas Spānijas Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā.

a) *Finanšu nemateriālās vērtības aprēķina metode*

(60) Viena no ieinteresētajām personām apstrīd Komisijas apgalvojumu lēmumā par procedūras sākšanu, ka vairākas situācijas, uz kurām konkrētais pasākums sākotnēji neattiecās, nu ir ietvertas *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanas jomā. Attiecīgā ieinteresētā persona uzskata, ka visos gadījumos kapitāla daļu iegāde pārvaldītājsabiedrībās notikusi saskaņā ar šā pasākuma atbilstības kritērijiem un ka strīds par *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanu attiecas tikai uz izmantojamās aprēķina metodes neatbilstību. Ieinteresētā trešā persona uzskata, ka šajā gadījumā galvenais ir izpratne par šo jautājumu.

(61) Ieinteresētā persona apgalvo, ka pārskatu konsolidācijas noteikumi ir pamatojums tam, kāpēc skaidrojums krasi atšķīrās no tā, kuru sākotnēji noteica *DGT* un *TEAC*. Saskaņā ar pārskatu konsolidācijas noteikumiem finanšu nemateriālā vērtība jāaprēķina, izmantojot integrēto konsolidācijas metodi, kas paredz, ka visu konkrētai struktūrai piederošo atkarīgo uzņēmējsabiedrību aktīvi un saistības jāuzskata par vienas struktūras aktīviem un saistībām. Saskaņā ar šo principu pārvaldītājsabiedrības ieguldījumu darbojošā meitassabiedrībā dzēš un ieguldījuma vērtību pārvaldītājsabiedrības bilancē aizstāj ar darbojošās uzņēmējsabiedrības aktīvu un saistību tirgus vērtību. Attiecīgi – tiklīdz aktīvi tiek iekļauti pārvaldītājsabiedrības aktīvos, pārvaldītājsabiedrības konsolidētajā bilancē tiek iegrāmatota rezerve par summu, kas vienāda ar starpību starp darbojošās meitassabiedrības aktīvu tirgus vērtību un to bilances vērtību. Tādējādi starpība starp cenu, kas samaksāta par pārvaldītājsabiedrības kapitāla daļu, un pārvaldītājsabiedrības tīro vērtību pēc tās darbojošās meitassabiedrības aktīvu pilnīgas konsolidācijas tiek iegrāmatota kā finanšu nemateriālā vērtība, kas attiecas uz pārvaldītājsabiedrību.

(62) Saskaņā ar šo aprēķina metodi pārvaldītājsabiedrības un darbojošos uzņēmējsabiedrību aktīvi tiek uzskatīti par vienas atsevišķas uzņēmējsabiedrības aktīviem. Tāpēc pārvaldītājsabiedrība var atskaitīt finanšu nemateriālo vērtību atbilstoši *TRLIS* 12. panta 5. punktam.

b) *Iemesli, kas pamato atkāpi no iepriekšējā administratīvā skaidrojuma*

(63) Spānijas iestādes un ieinteresētās trešās personas arī atzīst, ka *DGT* un *TEAC* atkāpās no to iepriekšējās prakses, atbilstoši kurai *TRLIS* 12. panta 5. punktu varēja piemērot tikai tiešai kapitāla daļu iegādei darbojošās uzņēmējsabiedrībās.

(64) Spānijas iestādes paskaidroja, ka *DGT* un *TEAC* pamatoja atkāpi no to iepriekšējā administratīvā skaidrojuma ar šādiem iemesliem:

a) pirmkārt, *TRLIS* 12. panta 5. punkts tiek uzskatīts par daļu no pasākumu kopuma, kura mērķis ir veicināt ekonomikas izaugsmi un Spānijas uzņēmējsabiedrību internacionalizāciju. Šā pasākuma mērķis ir veicināt Spānijas ieguldījumus ārvalstīs. Tādējādi, ja Spānijas uzņēmējsabiedrību ieguldījumus nerezidentsabiedrībās neiekļautu *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanas jomā, tas būtu pretrunā minētās tiesību normas garam;

b) otrkārt, *TRLIS* 12. panta 5. punktā ir atsauce uz *TRLIS* 21. pantu, kurā ir skaidri minēta tieša un netieša kapitāla daļu iegāde. Tāpēc būtu jāsaprot, ka *TRLIS* 12. panta 5. punkts attiecas uz kapitāla daļu netiešu iegādi nerezidentsabiedrībās, tieši iegādājoties kapitāla daļu nerezidējošā pārvaldītājsabiedrībā, kamēr vien ir izpildīti *TRLIS* 21. panta nosacījumi;

c) treškārt, abos Komisijas lēmumos, proti, 2009. un 2011. gada lēmumā, kas attiecas uz nemateriālās vērtības norakstīšanu, ir atsauce gan uz tiešu, gan netiešu kapitāla daļu iegādi;

d) ceturtkārt, lai atskaitījumu piemērotu netiešai iegādei, netiešā kapitāla daļa jāpārvērš tiešā kapitāla daļā, veicot iepriekšēju apvienošanu. Ņemot vērā grūtības, kas saistītas ar ārvalstu uzņēmējdarbības apvienošanu, ja no fiskālā viedokļa iegādi, kuras rezultātā notiek uzņēmējdarbības apvienošana, uzskatītu par atšķirīgu no kapitāla daļu iegādes, kuras rezultātā nenotiek apvienošana, tas būtu pretrunā fiskālās neitralitātes principam. Turklāt fakts, ka ieguldījumi tiek veikti, iegādājoties pārvaldītājsabiedrības akcijas, ir attaisnojošs apstāklis, kas ir atkarīgs nevis no uzņēmējsabiedrības, kura iegādājas pārvaldītājsabiedrību, bet gan no tā, kā tirgus ir strukturēts.

c) *Atsauces pirmajā un otrajā lēmumā uz netiešu iegādi, Parlamenta locekļu jautājumi un paziņojums presei attiecībā uz 2007. gada lēmumu par procedūras sākšanu*

(65) Spānijas iestādes un ieinteresētās trešās personas apgalvo, ka jaunais administratīvais skaidrojums, kas noteikts 2012. gada 21. marta saistošajā administratīvajā skaidrojumā V0608-12 un *TEAC* 2012. gada 26. jūnija rezolūcijā, ir saskaņā ar pirmo un otro lēmumu. Par to liecina divi aspekti:

a) pirmkārt, abos Komisijas lēmumos ir vairākas atsauces uz tiešu un netiešu iegādi. Abos lēmumos finanšu nemateriālās vērtības atskaitāmība ir atzīta par nelikumīgu atbalstu gan attiecībā uz tiešu, gan netiešu kapitāla daļu iegādi. Spānijas iestādes un ieinteresētās personas citē vairākus pirmā un otrā lēmuma punktus, kuros ir minēta tieša un netieša iegāde, konkrēti, pirmā lēmuma 21., 167., 170. un 175. punktu un pirmā un otrā lēmuma 1. pantu;

b) otrkārt, šķiet, ka Komisija nav uzskatījusi administratīvo skaidrojumu par būtisku, jo tas nav minēts ne pirmā, ne otrā lēmuma formulējumā.

(66) Turklāt Spānijas iestādes norāda, ka Komisijas dienesti 2007. gada 26. martā, proti, pirms formālās izmeklēšanas procedūras sākšanas, nosūtīja vēstuli, kurā bija norādīts, ka *TRLIS* 12. panta 5. punkta administratīvais skaidrojums šķiet pārāk ierobežojošs.

(67) Spānijas iestādes apgalvo, ka nodokļu administrācija un *DGT*, pieņemot 2012. gada 21. marta administratīvo skaidrojumu V0608-12 un *TEAC* 2012. gada 26. jūnija rezolūciju, ir ievērojušas principu, kas paredz, ka skaidrojumam jābūt saskaņotam ar ES tiesībām, tiešās piemērojamības principu un ES tiesību prioritātes principu. Patiešām, valsts iestādēm, tiesnešiem vai administrācijai valsts tiesību akti vienmēr ir jāpiemēro atbilstoši ES tiesībām, un tiem ir saistošs LESD 4. pantā noteiktais lojālas sadarbības princips.

(68) Ņemot vērā, ka Eiropas Komisijas pieņemtie lēmumi ir saistoši to adresātiem, *DGT* un *TEAC* bija jāmaina to administratīvie kritēriji attiecībā uz *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanu. Tāpēc administratīvais skaidrojums un *TEAC* rezolūcija pilnīgi atbilda abu Komisijas lēmumu formulējumam un piemērošanas jomai, neparedzot atgūt finanšu nemateriālo vērtību, ko radīja tiešas un netiešas iegādes, kuras notika laikposmā, kad Komisija atzina tiesiskās paļāvības esību attiecībā uz atbalsta saņēmējiem, un kuras atbilda pirmajā un otrajā lēmumā paredzētajiem īpašajiem nosacījumiem.

(69) Spānijas iestādes un ieinteresētās trešās personas apgalvo, ka Komisija nonāk pie nepareiza secinājuma, ja tā uz šo gadījumu attiecina Tiesas spriedumus *Kahla* lietā ([28]) un *Namur-Les Assurances de Credit* lietā ([29]). Spriedumā *Kahla* lietā ir noteikts, ka jebkura papildinoša informācija, ko pieprasa Komisija, lai precizētu atbalsta pasākuma piemērošanas jomu, ir daļa no paziņotā atbalsta režīma. Saskaņā ar Spānijas iestādēm, lai gan Komisija jau bija informēta par administratīvo skaidrojumu, kas paredzēja neiekļaut netiešu iegādi *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanas jomā, tā nav atsaukusies uz minēto skaidrojumu ne pirmajā, ne otrajā lēmumā. Turklāt, zināmā par administratīvo skaidrojumu, Komisija abos lēmumos minēja gan tiešu, gan netiešu iegādi. Ieinteresētās personas apgalvo, ka tās nav zinājušas par saziņu starp Komisiju un Spānijas iestādēm, kurā bija minēts, ka praksē finanšu nemateriālā vērtība var būt piemērojama tikai attiecībā uz tiešu kapitāla daļu iegādi.

(70) Spriedumā *Namur – Les Assurances* lietā Tiesa noteica, ka papildus jāpaziņo tikai tie grozījumi, ar kuriem ieviestas būtiskas izmaiņas atbalsta režīmā. Saskaņā ar Spānijas iestādēm, ja nav mainītas ne tiesību normas, kurās sākotnēji bijis ietverts attiecīgais atbalsta pasākums, ne to ierobežojumi vai nosacījumi, tad nav notikusi pastāvošā atbalsta pasākuma grozīšana un nav arī jauna atbalsta. Tāpēc no minētā Tiesas sprieduma var secināt, ka jauno skaidrojumu nevar klasificēt kā jaunu atbalstu, jo ne attiecīgās tiesību normas, proti, *TRLIS* 12. panta 5. punkts un 21. panta 1. punkta a) apakšpunkts, ne to nosacījumi un ierobežojumi nav grozīti.

(71) Turklāt Spānijas iestādes un ieinteresētās trešās personas apgalvo, ka Komisija pirmajā un otrajā lēmumā atzina, ka dažu Eiropas Parlamenta locekļu uzdotie jautājumi bija iemesls formālās izmeklēšanas procedūras sākšanai. Minētie Parlamenta locekļu jautājumi attiecās lielākoties uz netiešu iegādi, tas ir, kapitāla daļu iegādi nerezidējošā pārvaldītājsabiedrībā, kam vienlaikus ir kapitāla daļas darbojošās nerezidentsabiedrībās. Kā piemēru var minēt *O2* iegādi, ko veica *Telefónica, Scottish Power Ltd* iegādi, ko veica *Iberdrola*, un *Abbey National Bank* iegādi, ko veica *Banco Santander*. Tāpēc Komisija zināja, ka *TRLIS* 12. panta 5. punkts attiecas arī uz netiešu iegādi.

(72) Spānijas iestādes un ieinteresētās trešās personas arī apgalvo, ka paziņojumā presei, kurā Komisija informēja par formālās izmeklēšanas procedūras sākšanu 2007. gadā, bija atsauce uz Parlamenta locekļu jautājumiem, kuros minēti daži no šiem darījumiem, proti, *O2* iegāde, ko veica *Telefónica, Scottish Power Ltd* iegāde, ko veica *Iberdrola*, kā arī *Sacyr, Abertis* un *Cintra* piedāvājumi par automaģistrāļu koncesiju Francijā. Turklāt *Iberdrola* apgalvo, ka Komisija atļāva *Iberdrola* un *Scottish Power* apvienošanu ([30]) un ka šā iemesla dēļ Komisijai būtu vajadzējis zināt, ka *Iberdrola* iegādājās akcijas pārvaldītājsabiedrībā ar meitassabiedrībām, kas darbojas.

d) *Vienlīdzīgas attieksmes, nediskriminācijas un fiskālās neitralitātes principi*

(73) Spānijas iestādes un dažas ieinteresētās trešās personas uzskata, ka vienlīdzīgas attieksmes princips un nediskriminācijas princips paredz, ka līdzīgās situācijās nedrīkst piemērot atšķirīgus noteikumus un dažādās situācijās nedrīkst piemērot vienādus noteikumus, ja vien šāda attieksme nav objektīvi pamatota.

(74) Spānijas iestādes un dažas ieinteresētās trešās personas apgalvo, ka darbojošos nerezidentsabiedrību kapitāla daļu netieša iegāde, kas izriet no kapitāla daļu iepriekšējas tiešas iegādes pārvaldītājsabiedrībā, ir pielīdzināma tiešai kapitāla daļu iegādei darbojošā uzņēmējsabiedrībā. Tāpēc pirmajā un otrajā lēmumā izdarītie secinājumi būtu attiecināmi gan uz tiešu, gan netiešu iegādi. Tas nozīmētu, ka arī administratīvais skaidrojums, kas attiecas uz netiešu iegādi, būtu jāatzīst par nelikumīgu un nesaderīgu atbalstu un ka Komisijai būtu automātiski jāatzīst tiesiskās paļāvības esība attiecībā uz kapitāla daļu netiešu iegādi, kas notikusi laikposmā no 2002. gada 1. janvāra līdz 2007. gada 21. decembrim (2011. gada 21. maijam) atbilstoši pirmā un otrā lēmuma 1. pantā paredzētajiem nosacījumiem.

([28]) Sk. 2010. gada 16. decembra spriedumu lietā C-537/08P *Kahla Thüringen Porzellan GmbH*/Komisija.
([29]) Sk. 1994. gada 9. augusta spriedumu lietā C-44/93 *Namur – Les assurances du credit*/Komisija.
([30]) Apvienošana COMP M.4517 – *Iberdrola*/*Scottish Power*.

(75) Ieinteresētās personas arī atsaucas uz fiskālās neitralitātes principu. Fiskālās neitralitātes princips paredz vienlīdzīgu attieksmi attiecībā uz ieguldījumiem neatkarīgi no tā, kādiem līdzekļiem ieguldījumi veikti. Kapitāla daļu netiešas iegādes gadījumā finanšu nemateriālo vērtību var radīt kapitāla daļu netieša iegāde tikai tad, ja netiešo iegādi pārvērš tiešā iegādē, veicot apvienošanu, kad rezidentsabiedrība iegādājas nerezidentsabiedrību. Ņemot vērā grūtības, kas saistītas ar starptautisku uzņēmējdarbības apvienošanu, lai rastos finanšu nemateriālā vērtība, nevajadzētu būt prasībai veikt apvienošanu ar darbojošos nerezidentsabiedrību. Tā paša iemesla dēļ nevajadzētu būt prasībai veikt apvienošanu vairākos līmeņos starp mātessabiedrību un nerezidējošu pārvaldītājsabiedrību, kas vienlaikus apvienojusies ar savu darbojošos meitassabiedrību. Tāpēc, ja *TRLIS* 12. panta 5. punkts attiektos gan uz tiešu, gan netiešu iegādi, tas atbilstu fiskālās neitralitātes principa loģikai.

e) *Jaunajam administratīvajam skaidrojumam nav atpakaļejoša spēka*

(76) Spānijas iestādes un ieinteresētās trešās personas arī apstrīd 2013. gada lēmumā par procedūras sākšanu ietverto apgalvojumu par administratīvā skaidrojuma atpakaļejošo spēku. Saskaņā ar Spānijas iestādēm atpakaļejošs spēks ir tikai tiesību normām vai tiesību aktiem, kas rada tiesiskās sekas attiecībā uz trešām personām. Spānijas Augstākā tiesa ir nospriedusi, ka administratīvs skaidrojums, piemēram, atzinums par nodokļiem, ir nevis tiesību akts, bet gan tikai procesuāls akts. Nodokļu maksātājs nevar apstrīdēt atzinumus par nodokļiem, un tiem ir tikai informatīvs mērķis. Tā kā tie nevar radīt tiesiskas sekas, tiem nevar būt atpakaļejošs spēks. Ieinteresētās trešās personas piekrīt, ka attiecīgais pasākums netiek piemērots ar atpakaļejošu spēku. Pirmkārt, nodokļu maksātājs iesniedz nodokļu skaidrojumus par nodokļiem, kas vēl nav novērtēti un iekasēti. Otrkārt, daudzi nodokļu maksātāji neņēma vērā administratīvajā skaidrojumā paredzētos sākotnējos kritērijus un piemēroja *TRLIS* 12. panta 5. punktā paredzēto finanšu nemateriālās vērtības atskaitījumu kapitāla daļu netiešai iegādei.

B. TIESISKĀ PAĻĀVĪBA, JURIDISKĀ NOTEIKTĪBA UN *ESTOPPEL* PRINCIPS

(77) Kā norādījušas Spānijas iestādes, ja Komisija nosaka, ka jaunais administratīvais skaidrojums, kas attiecas uz *TRLIS* 12. panta 5. punktu, ir nelikumīgs jauns atbalsts, tiem pašiem secinājumiem, kas izdarīti pirmā un otrā lēmuma 1. pantā attiecībā uz tiesisko paļāvību, būtu jābūt piemērojamiem arī attiecībā uz netiešu kapitāla daļu iegādi.

(78) Spānijas iestādes atsaucas uz Regulas (EK) Nr. 659/1999 14. panta 1. punktu – kurā noteikts, ka Komisija neprasa atbalsta atgūšanu, ja tas būtu pretrunā kādam Kopienas tiesību vispārējam principam –, lai pieprasītu atbalsta neatgūšanu šajā gadījumā, jo pastāv tiesiskā paļāvība.

(79) Saskaņā ar Spānijas iestādēm un ieinteresētajām personām tiesiskā paļāvība atbalsta saņēmējiem radās, pamatojoties uz šādām Komisijas darbībām:

a) Komisija ir radījusi jaunu tiesisko paļāvību uzņēmējiem, kas veica netiešu kapitāla daļu iegādi un kas atbilst abos Komisijas lēmumos paredzētajiem nosacījumiem, jo gan pirmajā, gan otrajā konsekventi ir atsauces uz netiešu iegādi. Patiešām, tiesiskās paļāvības atzīšana pirmajā lēmumā (164.–167. punkts) un otrajā lēmumā (190.–193. punkts) attiecās gan uz tiešu, gan netiešu iegādi;

b) Komisijas atbildēs uz Parlamenta locekļu *Erik Mejier, Sharon Bowles* un *David Martín* rakstiskajiem jautājumiem ([31]) par to, vai attiecīgais pasākums klasificējams kā atbalsts, bija skaidri minēta *O2* iegāde, ko veica *Telefónica, Abertis, Cintra* un *Sacyr* piedāvājumi attiecībā uz *French Highways* un *Scottish Power* iegāde, ko veica *Iberdrola*. Pirmajā un otrajā lēmumā ir atzīts, ka atbildes uz minētajiem Parlamenta locekļu jautājumiem radīja tiesisko paļāvību. Spānijas iestādes un ieinteresētās trešās personas uzskata, ka ne tikai atbildēs netika skaidri pateikts, ka *TRLIS* 12. panta 5. punkts attiecas vienīgi uz tiešu iegādi, bet arī varēja pieņemt, ka tās attiecas uz netiešu iegādi, ņemot vērā iegādāto uzņēmējsabiedrību grupu struktūru. Proti, Spānijas iestādes un ieinteresētās trešās personas atgādina par *Scottish Power* un *Iberdrola* apvienošanu, ko apstiprināja Komisija. Attiecīgi Spānijas iestādes un ieinteresētās trešās personas uzskata, ka, pamatojoties uz Konkurences ĢD dienestiem sniegto informāciju, Komisija zināja, ka pēdējā minētā iegāde bija netieša kapitāla daļu iegāde nerezidentsabiedrībā un ka tā bija rezultāts tam, ka iepriekš tika iegādāta pārvaldītājsabiedrība. Tāpēc piesardzīgs un rūpīgs uzņēmējs nevarētu no Parlamenta locekļiem sniegtajām atbildēm secināt, ka tās attiecas tikai uz tiešu kapitāla daļu iegādi.

([31]) Rakstiskie jautājumi E-4431/05 un E-4772/05.

(80) Spānijas iestādes uzskata, ka iepriekšēja ierobežojoša *TRLIS* 12. panta 5. punkta administratīvā skaidrojuma esība neietekmē to atbalsta saņēmēju tiesisko paļāvību, kuri veica netiešu kapitāla daļu iegādi, jo *TRLIS* 12. panta 5. punkts ir skaidra tiesību norma, tajā ir atsauce uz pārskatu konsolidācijas noteikumiem, un tā mērķis ir veicināt Spānijas ieguldījumus ārvalstīs, kamēr vien pastāv jebkāda ietekme iegādātās uzņēmējsabiedrības darbībā un kamēr uzņēmējsabiedrība ir iesaistīta saimnieciskā darbībā.

(81) Saskaņā ar ieinteresētajām trešām personām iekšējās sarunas starp Komisiju un Spānijas iestādēm saistībā ar formālo izmeklēšanas procedūru nemaina tiesisko paļāvību attiecībā uz atbalsta pasākuma saņēmējiem. Minētās iekšējās sarunas varētu radīt tiesiskas sekas attiecībā pret trešām personām, ja tās būtu atspoguļotas lēmumu formulējumā.

(82) Ieinteresētās trešās personas apgalvo, ka Komisija ir pārkāpusi *estoppel* principu, saskaņā ar kuru Komisija nedrīkst rīkoties pretēji savām darbībām vai pasākumiem. Komisija pirmajā un otrajā lēmumā ir konsekventi minējusi netiešu iegādi. Tāpēc tā nedrīkstētu mainīt attiecīgajā juridiskajā pasākumā sniegto sākotnējo garantiju, apgalvojot, ka nodokļu administrācija ir mainījusi tiesību normas skaidrojumu.

(83) Ieinteresētās trešās personas arī apgalvo, ka Komisija pārkāpj juridiskās noteiktības principu. Komisija ne tikai atkārtoti atsaucas uz tiešu un netiešu iegādi, bet tā abu lēmumu formulējumā arī nav vispār minējusi *TRLIS* 12. panta 5. punkta administratīvo skaidrojumu. Ieinteresētās trešās personas uzskata, ka, pamatojoties uz lēmumu formulējumu, piesardzīgs un rūpīgs uzņēmējs būtu uzskatījis, ka netieša iegāde ir ietverta *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanas jomā.

5. **SPĀNIJAS PIEZĪMES PAR TREŠO PERSONU PIEZĪMĒM**

(84) Spānijas iestādes norāda, ka visām ieinteresētajām personām ir vienāds viedoklis un ka tās atbalsta Spānijas iestāžu apsvērumos minētos argumentus.

(85) Spānijas iestādes atkārto, ka *DGT* noteiktais jaunais administratīvais skaidrojums, kas ietverts 2012. gada 21. marta *consulta* V0608/12 un *TEAC* 2012. gada 26. jūnija rezolūcijā, nav jauns atbalsts. Ne atbildes uz atzinumiem par nodokļiem, ne *TEAC* rezolūcijas nerada tiesiskas sekas.

(86) Spānijas Augstākās tiesas 2013. gada 24. jūnija spriedums apliecina, ka finanšu nemateriālā vērtība būtu jāaprēķina, ņemot vērā pārskatu konsolidācijas noteikumus, neatkarīgi no tā, vai iegādātās nerezidentsabiedrības iesniedz konsolidētus vai atsevišķus pārskatus. Lai gan minētā sprieduma priekšmets nebija jautājums par to, vai *TRLIS* 12. panta 5. punkts attiecas uz tiešu vai netiešu iegādi, fakts, ka jābūt atsaucei uz grāmatvedības noteikumiem, nozīmē, ka *TRLIS* 12. panta 5. punkta nolūkā attiecībā uz tiešu un netiešu iegādi būtu jābūt līdzīgai pieejai.

(87) Visas piecas ieinteresētās personas savos apsvērumos norāda, ka tās uzņēmumu ienākuma nodokļa novērtējumos ir atskaitījušas finanšu nemateriālo vērību attiecībā uz netiešu iegādi. Tāpēc jaunais administratīvais skaidrojums nav ietekmējusi *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanas jomu.

(88) Komisija pirmajā un otrajā lēmumā atzina tiesiskās paļāvības esību, kā tas redzams atbildēs, kas sniegtas uz Parlamenta locekļu *Erik Mejier* un *Sharon Bowles* rakstiskajiem jautājumiem. Atbildes neliecina, ka tās attiecās tikai uz tiešu iegādi. Gluži pretēji – atbildēs uz Parlamenta locekļu jautājumiem bija minēti konkrēti netiešas iegādes gadījumi.

(89) Turklāt tiesiskās paļāvības principa mērķis ir aizsargāt iespējamā valsts atbalsta saņēmējus, nevis dalībvalsti. Tāpēc tieši atbalsta saņēmējiem būtu jānovērtē, vai Komisijas (bet nekādā gadījumā – dalībvalsts) pieņemtie pasākumi var radīt tiesisko paļāvību.

(90) Sākot šo izmeklēšanas procedūru, Komisija ir iecerējusi pārskatīt savus pasākumus, pārkāpjot juridiskās noteiktības principu un *estoppel* principu.

(91) Spānijas iestādes atgādina Komisijai, ka *TRLIS* 12. panta 5. punktam piemītošās atbalsta iezīmes nav galīgas un ir jāizvērtē Eiropas Savienības Tiesai.

6. **PASĀKUMA NOVĒRTĒJUMS**

(92) Komisija pirmajā un otrajā lēmumā secināja, ka *TRLIS* 12. panta 5. punkts ir nelikumīga un nesaderīga shēma gan attiecībā uz iegādi ES, gan ārpus ES. Proti, Komisija noteica, ka konkrētais pasākums, kas ļauj Spānijas uzņēmējsabiedrībām atskaitīt finanšu nemateriālo vērtību, ko rada vismaz 5 % kapitāla daļu iegāde ārvalstu uzņēmējsabiedrībā, ir selektīva priekšrocība, kas nav pamatota ar nodokļu sistēmas loģiku. Turklāt konkrētais pasākums netika atzīts par saderīgu ar iekšējo tirgu ([32]). Komisija atsaucas uz lēmumos izklāstīto argumentāciju, lai pierādītu, ka konkrētais pasākums ir nelikumīgs un nesaderīgs valsts atbalsts.

(93) Spānijas iestādes neiesniedza atcelšanas prasību ne par pirmo, ne otro lēmumu. Tomēr Vispārējā tiesā tiek izskatītas vairākas lietas, ko ierosinājušas trešās personas ([33]).

(94) Šis lēmums attiecas vienīgi uz sekām, ko rada *TRLIS* 12. panta 5. punkta jaunais administratīvais skaidrojums, ko Spānijas iestādes ieviesa pēc pirmā un otrā lēmuma pieņemšanas.

A. PASĀKUMAM PIEMĪTOŠĀS JAUNA ATBALSTA IEZĪMES

(95) Pirmā un otrā lēmuma mērķis bija novērtēt tādas Spānijas shēmas saderību ar iekšējo tirgu, ko Spānijas iestādes darīja zināmu administratīvajā procedūrā, kuras rezultātā tika pieņemts pirmais un otrais lēmums. Pirmajā un otrajā lēmumā "*Spānijas nelikumīgi piemērotā*" ([34]) shēma (*TRLIS* 12. panta 5. punkts) tika atzīta par nelikumīgu un nesaderīgu.

(96) Saskaņā ar iedibināto judikatūru lēmuma piemērošanas joma jānosaka, ne tikai ņemot vērā lēmuma faktisko formulējumu, bet arī atbalsta shēmu, kā to aprakstījusi attiecīgā dalībvalsts ([35]). Spriedumā *Kahla Thüringen* lietā Tiesa nosprieda, ka Komisijas prasība sniegt papildu informāciju, lai precizētu atbalsta shēmas piemērošanas jomu, un dalībvalstu atbilde uz šādu prasību jāuzskata par neatņemamu atbalsta shēmas daļu ([36]).

(97) Spānijas iestādes 2007. gada 4. jūnija vēstulē ([37]) paskaidroja, ka attiecīgā administratīvā prakse ļauj atskaitīt finanšu nemateriālo vērtību tikai attiecībā uz tiešu kapitāla daļu iegādi darbojošās uzņēmējsabiedrībās.

(98) Šī prakse ir arī atspoguļota saskaņotajos *DGT* un *TEAC* administratīvajos skaidrojumos, kas bija spēkā no 2002. gada līdz 2012. gadam. Neatkarīgi no attiecīgo *TRLIS* noteikumu formulējuma pirmā un otrā lēmuma pieņemšanas brīdī *DGT* un *TEAC* konsekventi un sistemātiski piemēroja *TRLIS* 12. panta 5. punktu tikai tiešai kapitāla daļu iegādei darbojošās uzņēmējsabiedrībās. Šis skaidrojums ir bijis spēkā kopš 2002. gada 1. janvāra, kad *TRLIS* 12. panta 5. punkts pirmoreiz stājās spēkā.

([32]) Sk. pirmā lēmuma 83. punktu un nākamos punktus un otrā lēmuma 96. punktu un nākamos punktus.

([33]) Ar 2009. gada 28. oktobra Lēmumu C-45/07 tika ierosinātas vairākas lietas. Proti, Vispārējās tiesas 2012. gada 8. marta spriedums lietā T-211/10 *Iberdrola*/Komisija; Vispārējās tiesas 2012. gada 21. marta rīkojumi lietās T-225/10 *BVA*/Komisija; T-228/10 *Telefónica*/Komisija; T-234/10 *Ebro*/*Puleva*/Komisija un T-174/11 *Modelo Continente*/Komisija un 2012. gada 29. marta rīkojums lietā T-236/10 *AEB*/Komisija. Eiropas Savienības Tiesas 2013. gada 19. decembra spriedums lietā C-274/12P *Telefónica*/Komisija. Vispārējā tiesā joprojām tiek izskatītas lietas T-207/10 *Deutsche Telekom*/Komisija, T-219/10 *Autogrill*/Komisija un T-227/10 *Banco Santander*/Komisija. Arī ar 2011. gada 12. janvāra Lēmumu C-45/07 tika ierosinātas vairākas lietas. Proti, Vispārējās tiesas 2012. gada 5. jūnija rīkojumi lietā T-431/1 *Ibedrola*/Komisija, 2012. gada 13. decembra rīkojums lietā T-424/11*Cementos Molins*/Komisija; 2013. gada 10. jūnija rīkojums lietā T-459/11 *Barloworld*/Komisija; 2013. gada 9. septembra rīkojums lietās T-429/11 *BBVA*/Komisija; T-430/11*Telefónica*/Komisija; T-400/11 *Altadis*/Komisija un T-430/11 *Telefónica*/Komisija. Vispārējā tiesā joprojām tiek izskatītas lietas T-239/11 *Sigma*/Komisija; T-399/11 *Banco Santander*/Komisija; T-405/11 *Axa*/Komisija un T-406/11 *Prosegur*/Komisija. Tiesā joprojām tiek izskatītas šādas pārsūdzības: C-587/13P *BBVA*/Komisija un C-588/13P *Telefónica*/Komisija.

([34]) Ir arī skaidrs, ka jautājums par tiesisko paļāvību, kas aplūkots pirmajā un otrajā lēmumā, attiecas tikai uz to pasākumu piemērošanas jomu, kuri abos lēmumos klasificēti kā nelikumīgs un nesaderīgs atbalsts. Patiešām, tiesiskās paļāvības atzīšanai lēmumā mērķis nav – un nevar būt – paplašināt nelikumīgā un nesaderīgā atbalsta piemērošanas jomu, kas ir izvērtēta; mērķis ir tikai ierobežot tā atgūšanu.

([35]) Sk. 2010. gada 16. decembra spriedumu lietā C-537/08P *Kahla Thüringen Porzellan GmbH*/Komisija, 44. un nākamie punkti; sk. arī spriedumu lietā C-138/09 *Todaro Nunziatina*, 2010, 31. punkts.

([36]) Sk. 2010. gada 16. decembra spriedumu lietā C-537/08P *Kahla Thüringen Porzellan GmbH*/Komisija, 45. punkts.

([37]) Sk. 2007. gada 4. jūnija vēstuli, kas nosūtīta, atbildot uz Komisijas 2007. gada 26. marta informācijas pieprasījumu.

(99) Turklāt ar jauno *TRLIS* 12. panta 5. punkta administratīvo skaidrojumu, ko Spānijas iestādes ieviesa 2012. gada martā, tika paplašināta *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanas joma, jo tagad attiecīgais pasākums ir piemērojams ne tikai finanšu nemateriālajai vērtībai, ko rada kapitāla daļu tieša iegāde nerezidentsabiedrībās, bet arī finanšu nemateriālajai vērtībai, ko rada kapitāla daļu netieša iegāde nerezidentsabiedrībās, proti, iegādājoties kapitāla daļas pārvaldītājsabiedrībā.

(100) Svarīgi ir norādīt, ka galvenais šajā konkrētajā gadījumā nav noteikt, vai attiecīgo atbalstu varētu klasificēt kā pastāvošu atbalstu. Pirmajā un otrajā lēmumā jau ir secināts, ka izvērtētie pasākumi (Spānijas iestāžu īstenotais *TRLIS* 12. panta 5. punkts) ir nelikumīgs un nesaderīgs atbalsts. Tāpēc jaunais administratīvais skaidrojumu nekādā gadījumā nevar būt pastāvošs atbalsts. Šajā gadījumā būtiski ir tas, vai pirmā un otrā lēmuma piemērošanas joma attiecās arī uz netiešu iegādi, kas izriet no dalības iepriekšējas iegādes.

(101) Komisija uzskata, ka neviens no Spānijas iestāžu un ieinteresēto trešo personu izvirzītajiem argumentiem nepierāda, ka attiecīgais pasākums nav jauns atbalsts, turpmāk izskaidroto iemeslu dēļ.

6.1. **Sākotnējais administratīvais skaidrojums nav galīgs un nav nozīmīga un sistemātiska administratīvā prakse**

(102) Lai pamatotu savu viedokli, ka attiecīgais pasākums nav jauns atbalsts, Spānijas iestādes un ieinteresētās trešās personas būtībā apgalvo, ka iepriekšējais administratīvais skaidrojums nebija galīgs, ka to vienmēr varēja pārsūdzēt tiesās un ka tā nebija konsekventa prakse.

(103) Šā lēmuma mērķiem minētie argumenti nav būtiski. Komisija pirmajā un otrajā lēmumā ir izvērtējusi Spānijas iestāžu īstenotu valsts atbalsta shēmu. Fakts, ka attiecīgo režīmu (vai nu administrācija, vai tiesas) kaut kad nākotnē varēja grozīt vai mainīt, neietekmē izmeklēšanas – un līdz ar to arī lēmumu – piemērošanas jomu.

(104) Jebkurā gadījumā Spānijas iestāžu argumenti jānoraida arī turpmāk izklāstīto iemeslu dēļ.

(105) Attiecībā uz argumentu, ka sākotnējais administratīvais skaidrojums nebija nozīmīga un iedibināta nodokļu administrācijas prakse, Komisija norāda, ka visas *DGT consultas* un *TEAC* rezolūcijas, ko iesniegušas Spānijas iestādes, liecina par sistemātisku un konsekventu pieeju, izslēdzot no *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanas jomas netiešu kapitāla daļu iegādi, kas izriet no kapitāla daļu tiešas iegādes pārvaldītājsabiedrībā.

(106) Spānijas iestādes un ieinteresētās trešās personas arī apgalvo, ka sākotnējais administratīvais skaidrojums nav nozīmīga un galīga administratīvā prakse, ņemot vērā, ka tas nav tiesību avots un ka to var vienmēr pārsūdzēt kompetentajās tiesās.

(107) Komisija uzskata, ka tas, ka administratīvo skaidrojumu un *TEAC* rezolūcijas var pārsūdzēt turpmākās tiesu instancēs, nenozīmē, ka attiecīgajām *consultas* un jo īpaši *TEAC* rezolūcijām nav tiesisku seku attiecībā uz nodokļu maksātāju. Kā noteikts 2003. gada 17. decembra Vispārējo nodokļu likuma 58/2003 89. pantā, atbildes, kas sniegtas, atbildot uz prasību sniegt atzinumu par nodokļiem, ir saistošas nodokļu administrācijai. Tas nozīmē, ka nodokļu administrācijai ir pienākums izmantot vienus un tos pašus kritērijus, ja fakti un apstākļi ir identiski starp nodokļu maksātājiem. Tāpēc piesardzīgs un rūpīgs uzņēmējs gaidītu, ka nodokļu administrācija īstenos konsekventu pieeju situācijās, kad fakti un apstākļi starp nodokļu maksātājiem ir identiski.

(108) Spānijas iestādes un dažas ieinteresētās trešās personas apgalvo, ka sākotnējais administratīvais skaidrojums nav konsekventa administratīvā prakse, jo administratīvajā skaidrojumā ietvertie kritēriji vienmēr var tikt mainīti. Tomēr, kā paskaidrojušas Spānijas iestādes, Likuma 58/2003 89. pantā ir noteikts, ka administratīvā skaidrojumā ietvertie kritēriji jāpiemēro konsekventi, kamēr vien tie netiek mainīti ar judikatūru vai piemērojamiem tiesību aktiem. Komisija norāda, ka visas *DGT consultas* un *TEAC* rezolūcijas liecina, ka no 2002. gada līdz 2012. gadam bija spēkā konsekventa prakse, kas netika mainīta ne ar tiesību aktiem, ne judikatūru.

(109) Spānijas iestādes un dažas ieinteresētās trešās personas apgalvo, ka administratīvais skaidrojums tika pakāpeniski mainīts ar *TEAC* 2010. gada jūnija rezolūciju un *Audiencia Nacional* 2011. gada 13. oktobra spriedumu ([38]), ko Spānijas Augstākā tiesa vēlāk atbalstīja 2013. gada 24. jūnija spriedumā ([39]). Komisija uzskata, ka iepriekš minētie spriedumi neliecina par fiskālā režīma izmaiņām attiecībā uz kapitāla daļu netiešu iegādi *TRLIS* 12. panta 5. punkta kontekstā. Attiecīgā *TEAC* rezolūcija un *Audiencia Nacional* un Spānijas Augstākās tiesas spriedumi attiecās uz kapitāla daļu iegādi grupu iekšienē, uz ko šis konkrētais gadījums neattiecas. Abos spriedumos nav skaidras atsauces uz kapitāla daļu netiešu iegādi, un tajos nav iztirzāta finanšu nemateriālās vērtības esība, jo Tiesa to izvērtēja jau *a quo*, tāpēc šis jautājums vairs nebija pārsūdzams. Šajā ziņā Spānijas iestāžu administratīvā prakse atbalsta atgūšanas procedūrā paredzēja vispirms izvērtēt, vai iegāde ir tieša vai netieša – neatkarīgi no tā, vai tā notiek grupas iekšienē –, lai noteiktu, vai tā rada nodokļu priekšrocības.

(110) Spānijas iestādes un ieinteresētas trešās personas arī apstrīd Komisijas apgalvojumu 2013. gada 17. jūlija lēmumā par procedūras sākšanu, proti, ka finanšu nemateriālās vērtības atskaitījumi, kas attiecās uz nodokļu deklarācijās ietvertu netiešu iegādi, tika sistemātiski noraidīti. Spānijas iestādes un ieinteresētās trešās personas apgalvo, ka atskaitījumus nevarēja sistemātiski noraidīt, ņemot vērā, ka Spānijas nodokļu iekasēšanas sistēmas pamatā ir "pašnovērtējuma sistēma" (tā dēvētā *autoliquidación*).

(111) Komisija uzskata, ka "pašnovērtējuma" tipa nodokļu iekasēšanas sistēmas esība nenozīmē, ka attiecīgais pasākums tāpēc zaudē jaunam atbalstam raksturīgās iezīmes. Tas, ka Spānijas nodokļu iekasēšanas sistēmas pamatā ir "pašnovērtējuma" sistēma, tik tiešām negarantē katras nodokļu maksātāja veiktās nodokļu darbības pareizību un galu galā arī tās likumību. Nodokļu administrācija ir pilnvarota pārbaudīt nodokļu maksātāju veiktās "pašnovērtējuma" nodokļu darbības. Faktiski, kā norādīja Spānijas iestādes, ja nodokļu maksātājam, kurš atskaitījis finanšu nemateriālo vērtību, ko rada netieša iegāde, piemērotu nodokļu revīziju, tad nodokļu administrācija, kurai ir pienākums piemērot tos pašus kritērijus gadījumā, ja fakti un apstākļi ir identiski starp nodokļu maksātājiem, nebūtu atzinusi uzņēmuma nodokļu deklarācijā norādītās finanšu nemateriālās vērtības atskaitījumu. Tāpēc "pašnovērtējuma" nodokļu sistēmas esība nav pretrunā Komisijas viedoklim, ka uzņēmumu pieprasījumi saistībā ar finanšu nemateriālās vērtības atskaitīšanu kapitāla daļu netiešas iegādes kontekstā tika sistemātiski noraidīti.

(112) Turklāt šajā analīzē nav nozīmes faktam, ka daži nodokļu maksātāji neņēma vērā pastāvošo administratīvo skaidrojumu un atskaitīja finanšu nemateriālo vērtību attiecībā uz netiešu kapitāla daļu iegādi. Atbilstoši Likuma 58/2003 89. pantam nodokļu administrācijai ir pienākums izmantot nodokļu skaidrojumos paredzētos kritērijus, ja fakti un apstākļi ir identiski starp nodokļu maksātājiem. Tāpēc nodokļu maksātājiem, kuri atskaitīja finanšu nemateriālo vērtību attiecībā uz netiešu iegādi un kuriem vēlāk piemēroja nodokļu revīziju, būs jākoriģē savas nodokļu deklarācijas.

(113) Visbeidzot, *DGT consultas* un *TEAC* rezolūcijas apstiprina, ka pirmā un otrā lēmuma pieņemšanas brīdī un pat pēc to pieņemšanas (līdz 2012. gada martam) Spānijas iestāžu konsekventā administratīvā prakse bija piemērot attiecīgo nodokļu shēmu tikai kapitāla daļu tiešai iegādei darbojošās nerezidentsabiedrībās, savukārt visi nodokļu atskaitījumi attiecībā uz netiešu kapitāla daļu iegādi, kas izriet no kapitāla daļu tiešas iegādes pārvaldītājsabiedrībā, tika sistemātiski noraidīti. Turklāt Komisija uzskata, ka tas, ka Spānijas nodokļu iekasēšanas sistēma ir "pašnovērtējuma" sistēma, nemaina faktu, ka ar jauno administratīvo skaidrojumu tika paplašināta *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanas joma.

6.2. **Jaunais administratīvais skaidrojums nav *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanas jomas būtisks grozījums**

(114) Gan Spānijas iestādes, gan ieinteresētās trešās personas apgalvo, ka *TRLIS* 12. panta 5. punkts nav būtiski grozīts un ka tiesību normas piemērošanas jomas administratīvo skaidrojumu nevar uzskatīt par būtisku atbalsta grozījumu. Turklāt tas, ka *DGT* un *TEAC* ir mainījušas administratīvo skaidrojumu, neietekmē *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanas jomu.

([38]) Sk. *Audiencia Nacional* 2011. gada 13. oktobra spriedumu; pārsūdzība numur 432/2008.
([39]) Sk. Spānijas Augstākās tiesas 2013. gada 24. jūnija spriedumu; RJ/2013/5335.

(115) Tomēr nav šaubu, ka nodokļu priekšrocības (kas var ietvert valsts atbalsta piešķiršanu vairāku miljardu euro apmērā) piemērošanas jomas paplašināšana, aptverot arī netiešu kapitāla daļu iegādi, ir būtisks režīma piemērošanas jomas grozījums ([40]).

(116) Finanšu nemateriālās vērtības aprēķina metode patiešām ir mainīta – tā ir pārstrādāta, lai varētu atskaitīt finanšu nemateriālo vērtību, ko rada kapitāla daļu netieša iegāde nerezidentsabiedrībās, tieši iegādājoties kapitāla daļas pārvaldītājsabiedrībā. Šī aprēķina metodes maiņa acīmredzami ir paplašinājusi *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanas jomu.

6.2.1. *Finanšu nemateriālās vērtības aprēķina metode*

(117) *DGT consultas* un *TEAC* judikatūra, ko Spānijas iestādes darīja zināmus Komisijai administratīvās un formālās izmeklēšanas procedūras laikā, liecina, ka kopš *TRLIS* 12. panta 5. punkta pieņemšanas 2002. gadā līdz 2012. gadam pastāvēja konsekventa administratīvā prakse, saskaņā ar kuru *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanas jomā netika iekļauta kapitāla daļu netieša iegāde, kas izriet no kapitāla daļu tiešas iegādes pārvaldītājsabiedrībā. *DGT* doktrīna un *TEAC* judikatūra būtībā pamatoja to sākotnējo skaidrojumu saskaņā ar turpmāk izklāstītajiem argumentiem.

(118) Nemateriālā vērtība ir nemateriāls aktīvs, kas rodas, kad uzņēmējsabiedrība iegādājas citu uzņēmējsabiedrību, un tā ir vienāda ar starpību starp uzņēmējsabiedrības pirkuma cenu un tās tīro aktīvu bilances vērtību. Saimnieciskās darbības rezultātā tiek radīts nemateriāls aktīvs, ko rada uzņēmējsabiedrības klientu portfelis, zinātība, cilvēkresursi, ģeogrāfiskā atrašanā vieta un reputācija, un galu galā pirkuma cena ir augstāka nekā tā, kas noteikta kā bilances vērtība. Tāpēc nemateriālā vērtība var rasties, tikai tieši iegādājoties darbojošos uzņēmējsabiedrību, tas ir, uzņēmējsabiedrību, kas faktiski veic saimniecisku darbību. Turpretī nemateriālā vērtība nevar rasties no pārvaldītājsabiedrības, kuras galvenais mērķis ir turēt īpašumā darbojošos meitassabiedrību akcijas ([41]).

(119) Ja cena, kas samaksāta par kapitāla daļu uzņēmējsabiedrībā, pārsniedz tās bilances vērtību, tam var būt divi dažādi iemesli: 1) uzņēmējsabiedrības aktīvu un tiesību patiesā vērtība vai 2) pārāk augsta cena, kas samaksāta, cerot nākotnē gūt lielākus ieņēmumus. Pēdējā minētā kategorija atbilst finanšu nemateriālajai vērtībai ([42]).

(120) Lai aprēķinātu finanšu nemateriālās vērtības summu, tas ir, starpību starp kapitāla daļas pirkuma cenu un bilances vērtību, kas nav attiecināma uz nerezidentsabiedrības tīro vērtību, *DGT* un *TEAC* izmantoja šādu četrposmu pieeju:

a) aprēķina starpību starp kapitāla daļas pirkuma cenu un tās bilances vērtību;

b) bilances vērtībai jāatspoguļo pašu kapitāla daļa, kas atbilst rezidentsabiedrības kapitāla daļai nerezidentsabiedrībā;

c) starpība starp kapitāla daļas pirkuma cenu un tās bilances vērtību jāattiecina uz nerezidentsabiedrības aktīviem, nepārsniedzot attiecīgā aktīva tirgus vērtības ierobežojumu, atbilstoši pārskatu konsolidācijas noteikumos noteiktajiem kritērijiem ([43]);

d) atlikusī summa ir finanšu nemateriālā vērtība, ko var atskaitīt no nodokļu bāzes, nepārsniedzot vienu divdesmitdaļu no tās vērtības gadā.

(121) Saskaņā ar šo aprēķina metodi, ja Spānijas rezidentsabiedrība iegādājas kapitāla daļu nerezidējošā pārvaldītājsabiedrībā (kuras pamatdarbība ir citu darbojošos uzņēmējsabiedrību akciju iegūšana īpašumā un aktīvu pārvaldība), starpība starp pirkuma cenu un pārvaldītājsabiedrības tīro bilances vērtību jāiegrāmato kā pārvaldītājsabiedrības aktīvs, nepārsniedzot attiecīgā aktīva tirgus vērtības ierobežojumu. Tā kā pārvaldītājsabiedrības aktīvi ir kapitāla daļas darbojošās meitassabiedrībās, kas ir nerezidentsabiedrības, tās aktīvu tirgus vērtība ir vienāda ar akciju iegādes cenu un tāpēc finanšu nemateriālā vērtība nevar rasties. Atbilstoši šim skaidrojumam finanšu nemateriālo vērtību var radīt tikai tieša darbojošās uzņēmējsabiedrības iegāde.

(122) Ar *DGT* 2012. gada 21. marta administratīvo skaidrojumu un vēlāko *TEAC* 2012. gada 26. jūnija rezolūciju *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanas joma tika paplašināta līdz kapitāla daļu netiešai iegādei, kas izriet no kapitāla daļu tiešas iegādes pārvaldītājsabiedrībā. Saskaņā ar Spānijas iestādēm un vienu ieinteresēto personu būtu jāpiemēro turpmāk aprakstītā finanšu nemateriālās vērtības aprēķina metode.

([40]) Būtu arī jāuzsver, ka ar jauno skaidrojumu *DGT* un *TEAC* atzina atkāpšanos no to sākotnējā *TRLIS* 12. panta 5. punkta skaidrojuma attiecībā uz jauno iespēju to piemērot kapitāla daļu netiešai iegādei (sk. 2.3.2. iedaļu).
([41]) Sk. *TEAC* 2011. gada 3. novembra rezolūciju; R.G.: 2842-09.
([42]) Sk. *TEAC* 2012. gada 26. jūnija rezolūciju; R.G.: 3637/2010 un 1439/2011.
([43]) Saskaņā ar *TEAC* – Karaļa Dekrēta 1815/1991 23. un 24. pants.

(123) Tādas kapitāla daļu netiešas iegādes gadījumā, kas izriet no kapitāla daļu tiešas iegādes pārvaldītājsabiedrībā, jāveic konsolidācija, lai nemateriālo vērtību, kas radīta otrajā līmenī un tālākos līmeņos, būtu iespējams pārnest uz pārvaldītājsabiedrības līmeni. To veic, dzēšot ieguldījumu un pašu kapitāla attiecību starp iegādātāju uzņēmējsabiedrību un iegādāto uzņēmējsabiedrību Šajā nolūkā ieguldījumu un pašu kapitāla attiecības dzēšanas process jāveic dažādos posmos atbilstoši Karaļa dekrēta 1815/1991 30. pantam:

a) pirmkārt, dzēš ieguldījumu un pašu kapitāla attiecību tās uzņēmējsabiedrības līmenī, kurai nav tiešas kapitāla daļas citas uzņēmējsabiedrības pašu kapitālā. Pārvaldītājsabiedrības kapitāla daļu darbojošā meitassabiedrībā dzēš un kapitāla daļas vērtību pārvaldītājsabiedrības bilancē aizstāj ar darbojošās uzņēmējsabiedrības aktīvu tirgus vērtību. Pārvaldītājsabiedrības bilancē rodas konsolidācijas rezerve, kas vienāda ar starpību starp darbojošās sabiedrības aktīvu tirgus vērtību un to bilances vērtību;

b) otrkārt, ieguldījumu un pašu kapitāla attiecības dzēšana būtu jāveic arī vēlākos posmos, pašu kapitāla vērtības aprēķināšanai ņemot vērā konsolidācijas rezerves, kas radušās agrākos posmos.

(124) Finanšu nemateriālā vērtība ir starpības daļa starp kapitāla daļas pirkuma cenu un pārvaldītājsabiedrības pašu kapitāla jauno vērtību pēc konsolidācijas, ko nevar attiecināt uz pārvaldītājsabiedrības aktīviem. Piemērojot šo aprēķina metodi, uzskata, ka pārvaldītājsabiedrībai piederošo visu meitassabiedrību aktīvi un saistības ir vienas atsevišķas uzņēmējsabiedrības aktīvi un saistības.

(125) Tādējādi jaunā aprēķina metode, kas ietverta *DGT* un *TEAC* 2012. gada rezolūcijās, paredz iepriekšēju konsolidācijas simulāciju ([44]), lai varētu darbojošās nerezidentsabiedrības (kura rada nemateriālo vērtību) aktīvus pārnest uz pārvaldītājsabiedrības līmeni, ievērojot Karaļa dekrēta 1815/1991 30. pantā paredzētos procesa posmus. Pēc konsolidācijas procesa simulācijas starpību starp kapitāla daļu pirkuma cenu un tās bilances vērtību var attiecināt uz nerezidējošas pārvaldītājsabiedrības aktīviem un tiesībām. Atlikusī starpība ir finanšu nemateriālā vērtība, kas jāatskaita no nodokļu bāzes. Tādējādi, izmantojot šo aprēķina metodi, var izvairīties no kompensācijas starp pārvaldītājsabiedrības aktīvu (akciju) pirkuma cenu un tirgus vērtību, kuras dēļ pārvaldītājsabiedrības līmenī neradās nekāda finanšu nemateriālā vērtība.

(126) Strīds par finanšu nemateriālās vērtības aprēķināšanu izriet no atsauces *TRLIS* 12. panta 5. punktā uz konsolidācijas noteikumiem. Minētajā atsaucē patiešām nav precizēts, kuri ir konkrētie pārskatu konsolidācijas noteikumi vai tiesību normas, kas būtu jāpiemēro, lai aprēķinātu galīgo finanšu nemateriālo vērtību:

"Starpība starp kapitāla daļas pirkuma cenu un tās bilances vērtību iegādes dienā jāiegrāmato nerezidentsabiedrības "preču un tiesību" budžeta pozīcijā atbilstoši kritērijiem, kas noteikti Karaļa dekrētā 1815/1991 par pārskatu konsolidācijas noteikumiem." [Pievienots uzsvars.]

(127) *TEAC* savās iepriekšējās rezolūcijās precizēja, ka atsauce uz pārskatu konsolidācijas noteikumiem ir sniegta vienīgi tāpēc, lai iegrāmatotu starpību starp kapitāla daļas pirkuma cenu un bilances vērtību nerezidentsabiedrības "aktīvu un tiesību" budžeta pozīcijā ([45]), un ka *TRLIS* 12. panta 5. punkts faktiski neparedz prasību konsolidēt pārskatus. *TEAC* 2011. gada 3. novembra rezolūcijā ir minēts, ka "atsauce *TRLIS* 12. panta 5. punktā uz Karaļa dekrētu 1815/1991 (pārskatu konsolidācijas noteikumiem) ir sniegta vienīgi tāpēc, lai attiecinātu starpību starp kapitāla daļas pirkuma cenu un tās bilances vērtību uz nerezidentsabiedrības aktīviem un tiesībām".

(128) Proti, attiecībā uz kapitāla daļu iegādi pārvaldītājsabiedrībā strīds attiecas galvenokārt uz to, kā noteikt, kura bilances vērtība jāņem vērā, aprēķinot finanšu nemateriālo vērtību, – bilances vērtība, kas izriet no konsolidētajiem pārskatiem, vai bilances vērtība, kas izriet no atsevišķajiem pārskatiem. Šai izvēlei patiešām var būt ļoti atšķirīgs rezultāts – no vienas puses, ja ir atsauce uz atsevišķajos pārskatos ietverto bilances vērtību, tad finanšu nemateriālā vērtība nerodas, ja iegādājas kapitāla daļas pārvaldītājsabiedrībā; no otras puses, ja ir atsauce uz konsolidētajos pārskatos ietverto bilances vērtību, tad finanšu nemateriālā vērtība rodas pārvaldītājsabiedrības līmenī.

([44]) Komisija atsaucas uz konsolidācijas simulāciju, ņemot vērā, ka viena no *TRLIS* 21. panta prasībām ir vismaz 5 % kapitāla daļu iegāde. Šis īpatsvars neietver konsolidāciju ar iegādātāju uzņēmējsabiedrību.

([45]) Sk. *TEAC* 2011. gada 3. novembra rezolūciju R.G. 2842-09.

(129) No *TEAC* rezolūcijām var secināt, ka vairāki nodokļu maksātāji jau ir pieprasījuši, lai tiek atskaitīta finanšu nemateriālā vērtība, kas izriet no netieši iegādātām kapitāla daļām otrajā vai tālākā līmenī, aicinot nodokļu administrāciju ņemt vērā grupas konsolidētajos, nevis atsevišķajos pārskatos ietvertās atsauces vērtības. Tomēr Komisija norāda, ka *DGT* un *TEAC* ir konsekventi atzinušas savā administratīvajā skaidrojumā un rezolūcijās pirms 2012. gada, ka jāņem vērā atsevišķajos pārskatos ietvertā bilances vērtība.

(130) Proti, *TEAC* sākotnēji apgalvoja, ka fiskālā konsolidācija un pārskatu konsolidācija nav viens un tas pats, tāpat kā jēdziens "konsolidēta grupa" nodokļu vajadzībām nav tas pats, kas "konsolidēta grupa" grāmatvedības vajadzībām ([46]). Kā piemēru tā min faktu, ka Spānijas Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā nav ņemta vērā grupas peļņa, kas ietverta konsolidētajos finanšu pārskatos, bet ir ņemta vērā summētā individuālā peļņa, kas ietverta atsevišķajos finanšu pārskatos. Iemesls tam ir fakts, ka grāmatvedības noteikumiem un fiskālajiem noteikumiem galu galā ir atšķirīgi mērķi – konsolidēto finanšu pārskatu mērķis ir informēt par grupas ekonomisko un finanšu stāvokli, savukārt no fiskālā viedokļa svarīgi ir noteikt ar nodokļiem apliekamās grupas ekonomisko spēju ([47]). Ja ņem vērā konsolidētos finanšu pārskatus, nodokļu bāzes aprēķins var tikt izkropļots. Piemēram, ir iespējams, ka ieguldījumi veikti, kad uzņēmējsabiedrība nebija daļa no grupas, vai otrādi – iespējams arī, ka ieguldījumi joprojām tiek atspoguļoti konsolidētajos pārskatos pat pēc tam, kad uzņēmējsabiedrība vairs nav daļa no grupas. Tāpēc, lai gan *TRLIS* 12. panta 5. punkts skaidri neizslēdz konsolidētajos pārskatos atspoguļotās bilances vērtības ņemšanu vērā, bilances vērtībai, uz kuru tajā ir atsauce, jābūt bilances vērtībai, kas ietverta iegādātās nerezidentsabiedrības atsevišķajos pārskatos, jo pretējā gadījumā minētajā punktā būtu bijusi skaidra atsauce uz grāmatvedības noteikumiem, kā tas ir citos Spānijas Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma fiskālajos noteikumos.

(131) Komisija uzskata, ka finanšu nemateriālās vērtības aprēķina metode, kas bija administratīvo skaidrojumu pamatā, ir *TRLIS* 12. panta 5. punkta neatņemama daļa, kas nosaka tā piemērošanas jomu un tiesiskās sekas. Patiešām, *TRLIS* 12. panta 5. punkts pats par sevi ir metode finanšu nemateriālās vērtības aprēķināšanai – tas nosaka, kādi pasākumi jāveic, lai iegūtu finanšu nemateriālās vērtības summu. Ir acīmredzami, ka šīs aprēķina metodes grozīšanai vai mainīšanai, kas ietver no attiecīgās tiesību normas izrietošās nodokļu priekšrocības būtisku grozījumu, varētu būt tieša ietekme uz tiesību normas tiesiskajām sekām.

(132) Saskaņā ar sākotnējo aprēķina metodi, ko konsekventi izmantoja *DGT* un *TEAC*, tika secināts, ka bilances vērtībai, kas jāņem vērā, jābūt tai bilances vērtībai, kura atspoguļota iegādātās nerezidentsabiedrības atsevišķajos pārskatos. Tāpēc nemateriālā vērtība (un attiecīgi – finanšu nemateriālā vērtība) nevarēja rasties no kapitāla daļu netiešas iegādes, kas izriet no kapitāla daļu tiešas iegādes nerezidējošās pārvaldītājsabiedrībās. Sākotnējā administratīvā prakse ļāva atskaitīt tikai finanšu nemateriālo vērtību, kas izriet no kapitāla daļu tiešas iegādes darbojošās uzņēmējsabiedrībās.

(133) Ar jauno aprēķina metodi, kas ietverta *DGT* administratīvajā skaidrojumā un *TEAC* 2012. gada rezolūcijā, tiek paplašināta *TRLIS* 12. panta 5. punkta sākotnējā piemērošanas joma, ļaujot atskaitīt finanšu nemateriālo vērtību arī attiecībā uz kapitāla daļu netiešu iegādi, kas izriet no kapitāla daļu tiešas iegādes pārvaldītājsabiedrībā, kā rezultātā uzņēmējsabiedrības, kas pirmā un otrā lēmuma pieņemšanas brīdī nevarēja piemērot attiecīgo pasākumu netiešai iegādei, tagad var pieprasīt atskaitījumus par šādu iegādi.

(134) Turklāt Komisija norāda, ka, ļaujot otrajā vai tālākā līmenī radīto finanšu nemateriālo vērtību pārnest uz pārvaldītājsabiedrības līmeni, nav izpildīts viens no *TRLIS* 12. panta 5. punkta priekšnoteikumiem, proti, nemateriālās vērtības radīšana, kas izriet no Spānijas rezidentsabiedrības veiktas kapitāla daļu iegādes nerezidentsabiedrībā. Patiešām, nemateriālā vērtība šādā gadījumā tiktu radīta otrajā vai tālākā līmenī, kurā abas uzņēmējsabiedrības ir Spānijas nerezidentsabiedrības. [*Pievienots uzsvars.*]

(135) Visbeidzot, lai gan *TRLIS* 12. panta 5. punkta un 21. panta formulējums nav mainīts, Komisija uzskata, ka ar jauno *TRLIS* 12. panta 5. punkta administratīvo skaidrojumu, kas pamatots ar iepriekš minēto jauno aprēķina metodi, tiek būtiski mainīta attiecīgā shēma, jo tiek paplašināta attiecīgās tiesību normas sākotnējā piemērošanas joma, ļaujot atskaitīt finanšu nemateriālo vērtību arī attiecībā uz kapitāla daļu netiešu iegādi, kas izriet no kapitāla daļu tiešas iegādes pārvaldītājsabiedrībā.

([46]) Sk. *TEAC* 2011. gada 17. februāra rezolūciju; R.G. 4871-09, 4872-09, 4873-09 un 4874-09.
([47]) Sk. Spānijas Augstākās tiesas 2013. gada 24. jūnija spriedumu; RJ/2013/5335.

6.2.2. *Spānijas iestāžu un ieinteresēto trešo personu minētie iemesli, lai pamatotu atkāpi no iepriekšējā administratīvā skaidrojuma*

(136) Spānijas iestādes un ieinteresētās trešās personas ir atzinušas ([48]), ka līdz administratīvā skaidrojuma grozīšanai 2012. gadā *TRLIS* 12. panta 5. punktā paredzētais atskaitījums praksē bija piemērojams tikai kapitāla daļu tiešai iegādei nerezidentsabiedrībās. Spānijas iestādes un ieinteresētās trešās personas ir minējušas vairākus iemeslus, lai pamatotu administratīvās prakses izmaiņas attiecībā uz *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanu.

(137) Tomēr norādītie iemesli neattiecas uz konkrēto jautājumu. Iemesli, kuru dēļ valsts atbalsta režīms tika mainīts 2012. gadā, patiešām nekādā veidā nevar mainīt Komisijas izmeklēšanas darbības jomu un tādējādi arī attiecīgi 2009. un 2011. gadā pieņemtā pirmā un otrā lēmuma piemērošanas jomu.

(138) Turklāt iemesli, ko Spānijas iestādes sākotnēji minēja, kad tās izskaidroja attiecīgā pasākuma piemērošanas jomu administratīvajā procedūrā, kuras rezultātā tika pieņemts 2007. gada lēmums par procedūras sākšanu, kā arī *DGT* sākotnējos administratīvajos skaidrojumos un *TEAC* rezolūcijās norādītie iemesli ir pretrunā tiem, kas minēti šajā formālajā izmeklēšanas procedūrā, lai apgalvotu, ka jaunajam administratīvajam skaidrojumam nepiemīt atbalsta iezīmes.

(139) Jebkurā gadījumā Spānijas iestāžu un ieinteresēto trešo personu minētie iemesli nepamato atkāpi no iepriekšējā administratīvā skaidrojuma.

a) *TRLIS 12. panta 5. punkta loģiskais pamats – Spānijas uzņēmējsabiedrību internacionalizācijas veicināšana*

(140) Kā norādīts Spānijas iestāžu apsvērumos, gan *DGT*, gan *TEAC*, pamatojot to administratīvā skaidrojuma maiņu, atsaucas uz *TRLIS* 12. panta 5. punkta loģisko pamatu. Minētās tiesību normas mērķis ir veicināt Spānijas uzņēmējsabiedrību internacionalizāciju un ieguldījumus ārvalstīs. Netiešas iegādes izslēgšana neatbilstu šādam mērķim.

(141) Atšķirīgais nodokļu režīms starp kapitāla daļu iegādi vietēji valstī un ārvalstīs, kurš paredzēts *TRLIS* 12. panta 5. punktā un kura mērķis ir veicināt Spānijas uzņēmējsabiedrību internacionalizāciju un ieguldījumus ārvalstīs, pirmajā un otrajā lēmumā tika atzīts par nelikumīgu un ar iekšējo tirgu nesaderīgu atbalstu. Komisija uzskata, ka administratīvās prakses maiņu nevar pamatot ar tiesību normas (*TRLIS* 12. panta 5. punkta) loģisko pamatu "Spānijas uzņēmējsabiedrību internacionalizācija", kas pirmajā un otrajā lēmumā jau tika atzīts par nelikumīgu un ar iekšējo tirgu nesaderīgu atbalstu.

b) *Atsauces pirmajā un otrajā lēmumā uz netiešu iegādi, Parlamenta locekļu jautājumi un paziņojums presei attiecībā uz 2007. gada lēmumu par procedūras sākšanu*

(142) Viens no argumentiem, uz ko atsaucās Spānijas iestādes un ieinteresētās trešās personas, lai apstrīdētu, ka *TRLIS* 12. panta 5. punkta jaunais administratīvais skaidrojums ir jauns atbalsts, ir tāds, ka Komisijas pirmā un otrā lēmuma formulējumā ir atsauces gan uz tiešu, gan netiešu kapitāla daļu iegādi. Tāpēc tās uzskata, ka jaunais administratīvais skaidrojums atbilst abiem Komisijas lēmumiem.

(143) Komisija nepiekrīt, ka šo atsauču dēļ attiecīgajam pasākumam nepiemīt jauna atbalsta iezīmes. Atsauces pirmajā un otrajā lēmumā uz kapitāla daļu tiešu un netiešu iegādi ir saistītas ar savstarpējo atsauci *TRLIS* 12. panta 5. punktā uz *TRLIS* 21. pantu, kurā skaidri minēts, ka tiešas vai netiešas kapitāla daļas īpatsvaram nerezidentsabiedrības pašu kapitālā jābūt vismaz 5 %. Komisijas uzdevums ir nevis noteikt pirmajā un otrajā lēmumā, kā būtu īstenojama Spānijas Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma norma, bet gan novērtēt, vai attiecīgā tiesību norma ir valsts atbalsts, ņemot vērā, kā attiecīgā dalībvalsts to īsteno paziņošanas brīdī.

(144) Turklāt ir lietderīgi norādīt, ka formālajā izmeklēšanas procedūrā, kuras rezultātā tika pieņemts pirmais un otrais lēmums, izmeklēšana bija vērsta uz to, vai *TRLIS* 12. panta 5. punkts ir valsts atbalsts, un šā novērtējuma nolūkos nebija vajadzības izvērtēt, vai *TRLIS* 12. panta 5. punkts attiecas gan uz tiešu, gan netiešu iegādi. Strīds par to, vai piemērošanas jomā ir ietverta kapitāla daļu netieša iegāde, radās saistībā ar atbalsta atgūšanas procedūru, kad Spānijas iestādes informēja Komisiju par iepriekšējās administratīvās prakses izmaiņām. Faktam, ka Komisija jau ļoti agrīnā posmā, pirms formālās izmeklēšanas procedūras, 2007. gada 26. marta vēstulē uzdeva dažus jautājumus par *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanas jomu, šajā analīzē nav nozīmes. Šajā gadījumā svarīgi ir noteikt, kā Spānijas iestādes īstenoja *TRLIS* 12. panta 5. punktu pirmā un otrā lēmuma pieņemšanas brīdī.

([48]) Sk. 2007. gada 4. jūnija vēstuli, ko nosūtījusi Spānija, atbildot uz 2007. gada 26. marta informācijas pieprasījumu.

(145) Konkrētajā gadījumā ir lietderīgi atgādināt par Tiesas noteikto judikatūru spriedumā *Kahla* lietā ([49]), kurā noteikts, ka lēmuma piemērošanas joma jānosaka, ne tikai ņemot vērā lēmuma faktisko formulējumu, bet arī atbalsta shēmu, kā to aprakstījusi attiecīgā dalībvalsts. Šajā saistībā Spānijas iestādes 2007. gada 4. jūnija vēstulē precizēja, ka *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanas joma attiecas tikai uz kapitāla daļu tiešu iegādi nerezidentsabiedrībās. Tas, ka pirmajā un otrajā lēmumā nav tiešas atsauces uz minēto vēstuli, nemaina faktu, ka *TRLIS* 12. panta 5. punkts kopš tā pieņemšanas īstenots, izslēdzot no tā piemērošanas jomas kapitāla daļu netiešu iegādi.

(146) Turklāt no Tiesas noteiktās judikatūras spriedumā *Kahla* lietā izriet, ka, pieņemot jauno administratīvo skaidrojumu, Spānijas iestādes jau zināja par informāciju, kas ietverta Komisijai nosūtītajā vēstulē, kurā bija norādīts, ka *TRLIS* 12. panta 5. punktā paredzēto atskaitījumu var piemērot tikai attiecībā uz tiešu iegādi. Spānijas iestādēm būtu vajadzējis nodrošināt, ka lēmums tiek īstenots saskaņā ar informāciju, ko tās jau bija sniegušas Komisijas dienestiem ([50]).

(147) Komisija uzskata, ka pirmā un otrā lēmuma piemērošanas jomu nosaka ne tikai pēc lēmuma formulējuma, bet arī ņemot vērā visu informāciju, ko sniedza Spānijas iestādes, lai aprakstītu, kā atbalsta shēma tika īstenota abu lēmumu pieņemšanas brīdī.

(148) Nosakot, vai jaunā administratīvā prakse ir jauns atbalsts, nav pilnīgi nekādas nozīmes tam, vai ieinteresētās trešās personas zināja par saziņu starp Spānijas iestādēm un Komisiju. Lai gan attiecīgās tiesību normas – *TRLIS* 12. panta 5. punkta, kas lasāms saistībā ar *TRLIS* 21. pantu, – formulējums nav mainīts, Komisija uzskata, ka tās ierobežojumi un nosacījumi ir mainīti. Jaunais administratīvais skaidrojums patiešām paplašina *TRLIS* 12. panta 5. punkta sākotnējo piemērošanas jomu, ļaujot atskaitīt finanšu nemateriālo vērtību kapitāla daļu netiešas iegādes gadījumā, ko veic, tieši iegādājoties kapitāla daļu pārvaldītājsabiedrībā. Šī situācija sākotnēji nebija aplūkota iepriekšējā administratīvajā skaidrojumā, kas ļāva atskaitīt tikai finanšu nemateriālo vērtību, kas rodas, ja tieši iegādājas darbojošu uzņēmējsabiedrību kapitāla daļas.

(149) Tiesa spriedumā *Namur – Les Assurances* lietā ([51]) nosprieda, ka tikai tās izmaiņas, kas izraisa būtiskas atbalsta režīma izmaiņas, ir papildus jāpaziņo kā jauns atbalsts. Komisija uzskata, ka jaunais administratīvais skaidrojums būtiski maina atbalsta režīmu, ko Komisija analizējusi pirmajā un otrajā lēmumā, ņemot vērā, ka *TRLIS* 12. panta 5. punkta skaidrojuma ierobežojumi un nosacījumi ir paplašināti līdz situācijām, uz kurām sākotnēji neattiecās minētās tiesību normas piemērošanas joma. Turklāt ir lietderīgi norādīt, ka galvenais šajā konkrētajā gadījumā nav noteikt, vai attiecīgo atbalstu varētu klasificēt kā pastāvošu vai jaunu atbalstu. Pirmajā un otrajā lēmumā jau ir secināts, ka *TRLIS* 12. panta 5. punkts ir nelikumīgs un nesaderīgs atbalsts. Tomēr šajā gadījumā būtiski ir noteikt, vai pirmā un otrā lēmuma piemērošanas joma attiecās arī uz netiešu iegādi, kas izriet no dalības iepriekšējas iegādes, lai noteiktu atbalsta esību, tā saderību un tiesiskās paļāvības esību.

(150) Turklāt Spānijas iestādes un ieinteresētās trešās personas argumentē, ka attiecīgais pasākums nav jauns atbalsts, jo vairākos gadījumos iegāde, kas notika pirms procedūras sākšanas 2007. gadā, bija kapitāla daļu netieša iegāde, kas izrietēja no kapitāla daļu tiešas iegādes pārvaldītājsabiedrībā. Spānijas iestādes un ieinteresētās trešās personas apgalvo, ka atsauces uz minēto iegādi, kas ietvertas paziņojumā presei par 2007. gada procedūras sākšanu, un Komisijas atbildes uz Parlamenta locekļu rakstiskajiem jautājumiem liecina, ka Komisija zināja, ka minētā iegāde bija netieša iegāde.

(151) Lai gan iegāde, uz kuru ir atsauce atbildēs uz Parlamenta locekļu rakstiskajiem jautājumiem vai paziņojumā presei par 2007. gada lēmumu par procedūras sākšanu, iespējams, ir ietvērusi netiešu iegādi, Komisija nevarēja zināt – vismaz attiecībā uz vairākumu darbību –, kāda ir iegādāto uzņēmējsabiedrību korporatīvā struktūra, tas ir, vai iegādātās uzņēmējsabiedrības ir darbojošas uzņēmējsabiedrības vai pārvaldītājsabiedrības. Kā jau norādīts 128. punktā, konkrētais gadījums attiecās uz to, vai *TRLIS* 12. panta 5. punkts ir nelikumīgs valsts atbalsts, jo pastāvēja atšķirīgs nodokļu režīms starp kapitāla daļu iegādi vietēji valstī un iegādi ārvalstīs, un tāpēc nebija

([49]) Sk. 2010. gada 16. decembra spriedumu lietā C-537/08P *Kahla Thüringen Porzellan GmbH*/Komisija, 44. punkts; sk. arī spriedumu lietā C-138/09 *Todaro Nunziatina*, 2010, 31. punkts.
([50]) Sk. 2010. gada 16. decembra spriedumu lietā C-537/08P *Kahla Thüringen Porzellan GmbH*/Komisija, 44. punkts.
([51]) Sk. 1994. gada 9. augusta spriedumu lietā C-44/93 *Namur – Les assurances du crédit*/Komisija.

vajadzības izvērtēt iegādātās nerezidentsabiedrības korporatīvo struktūru. Atšķirību starp tiešu un netiešu iegādi patiešām neuzskatīja par būtisku novērtējumam, kas paredzēts pirmajā un otrajā lēmumā. Galu galā šāda atšķirība nebūtu mainījusi galīgo valsts atbalsta pasākuma novērtējumu, proti, Komisijas atzinumu, ka pasākums tam raksturīgo iezīmju dēļ ir selektīvs, t. i., tas neļauj norakstīt finanšu nemateriālo vērtību darījumos starp Spānijas uzņēmējsabiedrībām.

(152) Proti, attiecībā uz *Iberdrola* un *Scottish Power* apvienošanu, kas paziņota Komisijai ([52]), būtu jāņem vērā, ka Komisija apvienošanas lēmuma 42. punktā bija skaidri norādījusi, ka attiecīgā lēmuma nolūkos nav nedz nepieciešams, nedz lietderīgi noteikt, vai *TRLIS* 12. panta 5. punkts ir valsts atbalsts. Jebkurā gadījumā Komisijas atbildes uz Parlamenta locekļu rakstiskajiem jautājumiem tika sniegtas pirms režīma izvērtēšanas sākšanas ([53]). Tāpēc tad, kad Komisija sniedza atbildes, tai nevarēja būt un nebija viedokļa par šo jautājumu ([54]).

(153) Visbeidzot, valsts atbalsta novērtējumam būtiski ir tas, kā attiecīgā dalībvalsts īstenoja konkrēto pasākumu. Šajā saistībā Spānija paskaidroja, ka *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanas joma attiecās tikai uz tiešu iegādi. Par to liecina arī konsekventā un attiecīgā administratīvā prakse, kas pastāvēja līdz 2012. gadam. Šajā ziņā Komisija norāda, ka, kā izklāstījusi Tiesa, Komisija analizē režīmu tādu, kādu to piemēro. Šajā gadījumā nevar apstrīdēt, ka konsekventā administratīvā prakse neļāva atskaitīt finanšu nemateriālo vērtību, kas saistīta ar netiešu iegādi.

c) *Savstarpējā atsauce uz TRLIS 21. pantu*

(154) Vēl viens Spānijas iestāžu ([55]) minētais arguments ir tāds, ka *TRLIS* 12. panta 5. punktā ir atsauce uz 21. panta 1. punkta c) apakšpunkta otro daļu, kurā ir skaidri noteikts, ka minētā tiesību norma attiecas arī uz dividendēm, ko iegūst no tiešām vai netiešām kapitāla daļām. Tāpēc faktam, ka uzņēmējsabiedrība darbojas otrajā vai tālākā līmenī, nevajadzētu būt par šķērsli *TRLIS* 12. panta 5. punktā paredzētā atskaitījuma piemērošanai. Tomēr, kā Spānijas iestādes paskaidroja administratīvajā procedūrā, kuras rezultātā tika pieņemts 2007. gada lēmums par procedūras sākšanu, viens no iemesliem, lai izslēgtu netiešu iegādi no *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanas jomas, ir tāds, ka *TRLIS* 21. pantā ir arī paredzēts, ka nerezidentsabiedrībai jāveic saimnieciska darbība ārvalstīs un ka tai ir piemērojams uzņēmumu ienākuma nodoklim līdzīgs nodoklis. Minētās tiesību normas loģiskais pamats ir noteikumi par ļaunprātīgas rīcības novēršanu nodokļu jomā, lai novērstu, ka uzņēmējsabiedrības, kuru mītnes atrodas "nodokļu oāzēs" vai beznodokļu teritorijās, pretendē uz atskaitījumu. Ņemot vērā, ka pārvaldītājsabiedrības neveic saimniecisku darbību, tās tika izslēgtas no *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanas jomas.

(155) *DGT* un *TEAC* savos sākotnējos administratīvajos skaidrojumos un rezolūcijās paskaidroja, ka nemateriālā vērtība (un tādējādi arī finanšu nemateriālā vērtība) nevar rasties pārvaldītājsabiedrības līmenī, jo pārvaldītājsabiedrības neveic saimniecisku darbību saskaņā ar *TRLIS* 21. pantā noteiktajām prasībām. Tāpēc pārvaldītājsabiedrības līmenī nevar rasties finanšu nemateriālā vērtība. Tomēr *DGT* un *TEAC* 2012. gadā pārskatīja savu iepriekšējo skaidrojumu, nosakot, ka prasību par saimnieciskas darbības veikšanu var izpildīt, ja attiecīgā uzņēmējsabiedrība darbojas pirmajā, otrajā vai tālākā līmenī.

(156) Lai gan *TRLIS* 21. pantā ir skaidra atsauce uz netiešu un tiešu iegādi, fakts ir arī tāds, ka *TRLIS* 21. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir noteikta prasība, ka peļņai jābūt gūtai no ārvalstīs īstenotas uzņēmējdarbības. Kā *Audiencia Nacional* ([56]) ir atzinusi savā 2014. gada 6. februāra spriedumā, minētā prasība acīmredzami nav izpildīta, ja mērķa nerezidentsabiedrība ir pārvaldītājsabiedrība, kuras darbības pamatmērķis ir turēt īpašumā citu darbojošos uzņēmējsabiedrību akcijas.

([52]) COMP M.4517, 42. punkts.
([53]) Spānijas iestādes 2007. gada 4. jūnija vēstulē paziņoja Komisijai, ka *TRLIS* 12. panta 5. punkts ir piemērojams tikai tiešai iegādei.
([54]) Turklāt ir lietderīgi norādīt, ka atbildēs uz Parlamenta locekļu rakstiskajiem jautājumiem nebija skaidri nošķirta tieša un netieša iegāde.
([55]) Sk. 2007. gada 4. jūnija vēstuli, ko nosūtījusi Spānija, atbildot uz 2007. gada 26. marta informācijas pieprasījumu.
([56]) Sk. *Audiencia Nacional* spriedumu; apelācija Nr. 125/2011; 2014. gada 6. februāris.

(157) Jānorāda, ka *TRLIS* 21. pants ir sākotnēji skaidrojams kā tāds, kurā paredzēti nosacījumi par uzņēmumu ienākuma nodokļa nepiemērošanu dividendēm un ārvalstu izcelsmes ienākumiem, kas tiek gūti, iegādājoties kapitāla daļas nerezidentsabiedrībās, lai izvairītos no starptautiskas nodokļu dubultās uzlikšanas. Atsauce *TRLIS* 12. panta 5. punktā uz minēto tiesību normu ir ietverta tikai tāpēc, lai analizētu, vai ienākumi no iegādātās nerezidentsabiedrības atbilst minētajiem kritērijiem, lai iegādātāja uzņēmējsabiedrība varētu atskaitīt finanšu nemateriālo vērtību, ko rada šāda darbība. Tāpēc *TRLIS* 21. pantā noteikto kritēriju ekstrapolācija būtu jāveic, pienācīgi ņemot vērā, ka pēdējās minētās tiesību normas mērķis ir paredzēt nosacījumus par nodokļa nepiemērošanu ārvalstu izcelsmes dividendēm un ienākumiem.

(158) Kā Spānijas iestādes norādīja savā 2007. gada 4. jūnija vēstulē, nodokļu administrācijai ir jāuzrauga finanšu nemateriālās vērtības nolietojuma piemērošana. Šādu kontroli var īstenot ar Spānijas rezidentsabiedrības starpniecību tikai tad, ja Spānijas nodokļu administrācija var viegli uzraudzīt atskaitīšanu, jo kapitāla daļas ir daļa no Spānijas rezidentsabiedrības aktīviem. Spānijas nodokļu administrācijai ir grūtāk uzraudzīt nemateriālo vērtību, kas rodas tālāku līmeņu nerezidentsabiedrībās, ja kapitāla daļas iegrāmato kā tādu nerezidentsabiedrību aktīvus, kurām nav pienākuma ziņot Spānijas nodokļu administrācijai.

(159) Patiešām, šī vajadzība uzraudzīt, kā tiek īstenots atskaitījums, kas izriet no ieguldījumiem, ir atspoguļota pienākumā, kas noteikts Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma īstenošanas noteikumu (RD1777/2004) 15. pantā, kurš paredz tikai sniegt informāciju par tieši iegādātu uzņēmējsabiedrību, lai varētu piemērot *TRLIS* 12. panta 5. punktu. Ja atskaitījums būtu bijis paredzēts kā tāds, kas attiecas arī uz netiešu iegādi, tad būtu bijis loģiski ietvert arī netiešu iegādi. Komisija saprot, ka, ierobežojot informācijas sniegšanas pienākumu līdz tiešai iegādei, likumdevējs apzināti izslēdza no *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanas jomas kapitāla daļu netiešu iegādi. To apliecina arī *DGT*, kas atzīst atkāpi no savas iepriekšējās doktrīnas, neraugoties uz Noteikumu RD1777/2004 15. pantā paredzēto pienākumu sniegt informāciju.

(160) Turklāt šim valsts atbalsta novērtējumam būtiski ir tas, kā attiecīgā dalībvalsts īstenoja konkrēto pasākumu. Šajā saistībā Spānija ir paskaidrojusi Komisijai, ka Spānijas nodokļu iestādes ļāva atskaitīt tikai finanšu nemateriālo vērtību, ko rada kapitāla daļu tieša iegāde, daļēji to pamatojot ar argumentu, ka *TRLIS* 21. pantā ir skaidri paredzēta prasība par saimnieciskas darbības veikšanu, lai varētu izmantot *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanas sniegtās priekšrocības. Šis nosacījums ir izpildīts tikai darbojošās uzņēmējsabiedrībās, jo pārvaldītājsabiedrības neveic reālu saimniecisko darbību. Tāpēc, ņemot vērā Spānijas paskaidrojumus par attiecīgās tiesību normas īstenošanu, Komisija pirmā un otrā lēmuma pieņemšanas brīdī uzskatīja, ka *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanas joma ir attiecināma tikai uz kapitāla daļu tiešu iegādi darbojošās uzņēmējsabiedrībās – šo faktu pierāda arī konsekventas un attiecīgas administratīvās prakses pastāvēšana līdz 2012. gadam.

(161) Komisija uzskata, ka neatkarīgi no atsaucēm *TRLIS* 21. panta 1. punkta c) apakšpunkta otrajā daļā uz tiešu un netiešu iegādi *DGT* konsekventā administratīvā prakse, ko apstiprināja arī *TEAC*, liecina, ka kapitāla daļu netieša iegāde nebija iekļauta *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanas jomā. Iemesls ir tāds, ka pārvaldītājsabiedrības neveic saimniecisku darbību saskaņā ar *TRLIS* 21. panta 1. punkta c) apakšpunktu, kurā noteikts, ka peļņai jābūt gūtai no ārvalstīs īstenotas uzņēmējdarbības. Lai pārdomātu šo nostāju, apgalvojot, ka *TRLIS* 21. panta 1. punkta c) apakšpunkta otrajā daļā ir atsauce uz kapitāla daļu netiešu iegādi, Spānijas iestādes paplašina *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanas jomu, tajā ietverot arī situācijas, kas pirmā un otrā lēmuma pieņemšanas brīdī nebija ietvertas.

d) *Vienlīdzīgas attieksmes, nediskriminācijas un fiskālās neitralitātes principi*

(162) Spānijas iestādes un dažas ieinteresētās trešās personas apgalvo, ka kapitāla daļu netieša iegāde nerezidentsabiedrībās, tieši iegādājoties kapitāla daļas pārvaldītājsabiedrībā, ir pielīdzināma tiešai kapitāla daļu iegādei darbojošās uzņēmējsabiedrībās. Minētā iemesla dēļ un lai garantētu vienlīdzīgas attieksmes un nediskriminācijas principu ievērošanu, pirmajā un otrajā lēmumā izdarītie secinājumi būtu jāattiecina gan uz tiešu, gan netiešu kapitāla daļu iegādi.

(163) Ieinteresētās trešās personas arī apgalvo, ka saskaņā ar fiskālās neitralitātes principu vienlīdzīga attieksme būtu jāīsteno gan attiecībā uz ieguldījumiem, kas veikti kā kapitāla daļu tieša iegāde darbojošās uzņēmējsabiedrībās, gan ieguldījumiem, kas veikti kā kapitāla daļu netieša iegāde ar pārvaldītājsabiedrības starpniecību. Proti, ieinteresētās trešās personas apgalvo, ka, ņemot vērā grūtības, kas saistītas ar starptautisku uzņēmējdarbības apvienošanu, nevajadzētu būt prasībai veikt apvienošanu (vienīgā situācija, kad finanšu nemateriālā vērtība var rasties no kapitāla daļu netiešas iegādes) vai vairāklīmeņu apvienošanu.

(164) Vispirms jāatgādina, ka vienlīdzīgas attieksmes, nediskriminācijas un fiskālās neitralitātes principiem nav nozīmes, ciktāl runa ir par pirmā un otrā lēmuma darbības jomu un jo īpaši to, vai minētie lēmumi attiecas arī uz netiešu iegādi.

(165) Jebkurā gadījumā Komisija norāda, ka no *DGT* administratīvajos skaidrojumos un *TEAC* rezolūcijās ietvertās sākotnējās pieejas pirms 2012. gada var secināt, ka kapitāla daļu tieša un netieša iegāde, kas izriet no pārvaldītājsabiedrības iepriekšējas iegādes, nebija pielīdzināmas *TRLIS* 12. panta 5. punkta izpratnē.

(166) Sākotnējā administratīvajā skaidrojumā paredzētās atšķirīgās attieksmes loģiskais pamats bija tāds, ka gadījumā, ja notiek kapitāla daļu iegāde pārvaldītājsabiedrībā un vēlāka kapitāla daļu netieša iegāde darbojošās meitassabiedrībās, nav izpildīts viens no *TRLIS* 12. panta 5. punkta priekšnosacījumiem. Patiešām, jēdziens "finanšu nemateriālā vērtība" nodokļu vajadzībām ir savstarpēji saistīts ar jēdzienu "nemateriālā vērtība" grāmatvedības vajadzībām. Nemateriālā vērtība rodas, ja par uzņēmējsabiedrību samaksātā cena pārsniedz tās pašu kapitāla bilances vērtību. Šai atšķirībai varētu būt divi dažādi iemesli: 1) uzņēmējsabiedrības aktīvu un tiesību patiesā vērtība vai 2) pārāk augsta cena, kas samaksāta, jo ir lielākas cerības nekā parasti nākotnē gūt lielākus ieņēmumus. Pēdējā minētā kategorija atbilst finanšu nemateriālajai vērtībai. Nemateriālā vērtība – un tādējādi arī finanšu nemateriālā vērtība – var rasties tikai darbojošās uzņēmējsabiedrībās, jo tās veic saimniecisku darbību. Pārvaldītājsabiedrības, kuru darbības pamatmērķis ir turēt īpašumā darbojošos meitassabiedrību akcijas, neveic reālu saimniecisku darbību un tāpēc nevar radīt nemateriālo vērtību. To pierāda arī sākotnējos administratīvajos skaidrojumos izmantotā aprēķina metode, kas ir *TRLIS* 12. panta 5. punkta neatņemama daļa. Saskaņā ar minēto aprēķina metodi pārvaldītājsabiedrības aktīvu (darbojošos nerezidējošu meitassabiedrību akciju) tirgus vērtība ir vienāda ar kapitāla daļas pirkuma cenu, un tāpēc finanšu nemateriālā vērtība nevar rasties. Iemesls, kāpēc pirkuma cena kompensē pārvaldītājsabiedrības aktīvu (akciju) tirgus cenu, ir pārvaldītājsabiedrības specifika, proti, tās aktīvi ir citu darbojošos meitassabiedrību akcijas.

(167) Saistībā ar administratīvo procedūru, kuras rezultātā tika pieņemts 2007. gada lēmums par procedūras sākšanu, Spānijas iestādes paskaidroja ([57]), ka *TRLIS* 12. panta 5. punktā ir tikai paredzēta prasība par 5 % kapitāla daļu iegādi nerezidentsabiedrības pašu kapitālā – šāds kapitāla daļu īpatsvars neietver ne konsolidāciju ar nerezidentsabiedrību, ne konsolidāciju ar tālākām meitassabiedrībām. Tikai pēc pārvaldītājsabiedrības un tās darbojošos meitassabiedrību konsolidācijas ar iegādātāju mātessabiedrību var rasties nemateriālā vērtība konsolidētajos finanšu pārskatos.

(168) Attiecībā uz strīdu par to, vai jāņem vērā konsolidētajos vai atsevišķajos pārskatos ietvertās vērtības, *TEAC* ir konsekventi apgalvojusi, ka atsauces vērtības, kas jāņem vērā finanšu nemateriālās vērtības aprēķināšanai, ir atsevišķajos pārskatos norādītās vērtības. *TEAC* ir konsekventi nospriedusi, ka nodokļu un grāmatvedības noteikumu mērķi ir atšķirīgi un ka konsolidētajos finanšu pārskatos norādītās informācijas ņemšana vērā nodokļu vajadzībām var izraisīt izkropļojumus *TRLIS* 12. panta 5. punkta skaidrojumā.

(169) Turklāt Spānijas iestādes arī paskaidroja, ka *TRLIS* 12. panta 5. punkts ir metode, ko izmanto tāda ieguldījumu nolietojuma aprēķinam, kura pārvaldībai nepieciešama nodokļu administrācijas īstenota uzraudzība. Nolietojuma aprēķina kontroli var īstenot tikai ar Spānijas rezidentsabiedrības starpniecību, jo kapitāla daļas pirmajā līmenī ir daļa no Spānijas rezidentsabiedrības aktīviem. Nodokļu administrācijai būtu grūtāk kontrolēt finanšu nemateriālo vērtību, kas rodas nerezidentsabiedrībās, kuras darbojas otrajā vai tālākā līmenī. Patiešām, šādā gadījumā kapitāla daļas iegrāmato kā to nerezidentsabiedrību aktīvus, kurām nav pienākuma ziņot Spānijas nodokļu administrācijai.

(170) Saskaņā ar Tiesas judikatūru vispārējais vienlīdzīgas attieksmes princips nosaka, ka līdzīgās situācijās nedrīkst piemērot atšķirīgus noteikumus un dažādās situācijās nedrīkst piemērot vienādus noteikumus, ja vien šāda attieksme nav objektīvi pamatota ([58]).

(171) Komisija norāda, ka netiešas iegādes izslēgšana no *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanas jomas, kā noteikts sākotnējos administratīvajos skaidrojumos, nav patvaļīgas rīcības rezultāts, bet ir pamatota ar attiecīgās tiesību normas specifiku un loģiku, kā arī nodokļa pārvaldāmību.

([57]) Sk. 2007. gada 4. jūnija vēstuli, ko nosūtījusi Spānija, atbildot uz 2007. gada 26. marta informācijas pieprasījumu.
([58]) Spriedums apvienotajās lietās 66/79, 127/79 un 128/79, *Salumi* un citi, 1980, *Recueil*, 1237. lpp., 14. punkts; spriedums lietā C-14/01 *Niemann*, 2003, *Recueil*, I-2279. lpp., 49. punkts.

(172) Komisija vēlas uzsvērt, ka pašreizējā valsts atbalsta novērtējuma mērķiem nav būtiski noteikt, vai iepriekšējais sākotnējais administratīvais skaidrojums izraisa diskrimināciju starp tiešu un netiešu iegādi vai ir pretrunā fiskālās neitralitātes principam. Kā jau noteikts iepriekš, Komisijas uzdevums nav lēmumā noteikt, kā jāīsteno valsts tiesību norma. Komisijai ir jānovērtē, vai attiecīgā tiesību norma ir valsts atbalsts, ņemot vērā to, kā valsts iestādes to īsteno paziņošanas brīdī. Šajā gadījumā acīmredzami ir notikusi atkāpšanās no iepriekšējā administratīvā skaidrojuma, paplašinot *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanas jomu, lai aptvertu arī situācijas, kas sākotnēji nebija aplūkotas sākotnējā administratīvajā skaidrojumā.

e) *Pasākuma atpakaļejošais spēks*

(173) Spānijas un ieinteresētās trešās personas apstrīd administratīvā skaidrojuma atpakaļejošo spēku. Spānijas iestādes atsaucās uz saviem agrākajiem paskaidrojumiem ([59]), ka attiecībā uz iegādi, kura veikta līdz 2007. gada 21. decembrim un kuras radītajai finanšu nemateriālajai vērtībai piemēro revīziju, finanšu nemateriālās vērtības summa, kas izriet no netiešas (un tiešas) iegādes, tiks atskaitīta no nodokļa bāzes. Attiecībā uz iegādi, kas veikta pēc 2007. gada 21. decembra, no tiešas un netiešas iegādes izrietošās finanšu nemateriālās vērtības atskaitījums netiks atzīts.

(174) Spānijas iestādes paskaidroja, ka saskaņā ar 2003. gada 17. decembra Vispārējo nodokļu likuma 58/2003 120. pantu uzņēmējsabiedrības, kas uzskata, ka nodokļu deklarācija ir nelabvēlīgi ietekmējusi to likumīgās intereses, var pieprasīt nodokļu deklarācijas koriģēšanu saskaņā ar piemērojamo procedūru. Attiecīgā procedūra ir noteikta Karaļa 2007. gada 27. jūlija dekrēta 1065/2007 ([60]) 126.–129. pantā. Principā uzņēmējsabiedrība var pieprasīt savas nodokļu deklarācijas koriģēšanu, tiklīdz tā ir iesniegusi deklarāciju un pirms nodokļu administrācija ir pieņēmusi galīgo nodokļu novērtējumu (*liquidación definitiva*) vai – ja tāda nav – pirms parakstīšanas termiņa, līdz kuram nodokļu administrācijai jānosaka iekasējamā nodokļa summa. Saskaņā ar Vispārējo nodokļu likuma 66. un 67. pantu termiņš nodokļu deklarācijas korekcijas pieprasīšanai ir četri gadi no nodokļu deklarācijas iesniegšanas galīgā termiņa.

(175) Spānijas iestādes atzina, ka uzņēmējsabiedrības, kas veica kapitāla daļu netiešu iegādi nerezidentsabiedrībās līdz 2007. gada 21. decembrim un kas neiekļāva no netiešas iegādes izrietošās finanšu nemateriālās vērtības atskaitījumu, tagad var koriģēt savas nodokļu deklarācijas, lai atskaitītu no šādas iegādes izrietošo finanšu nemateriālo vērtību. Uzņēmējsabiedrības, kuras savās iepriekšējās nodokļu deklarācijās iekļāva no netiešas iegādes izrietošo finanšu nemateriālo vērtību un par kurām nodokļu administrācija jau veikusi novērtējumu, nevarēs pieprasīt jau iesniegto nodokļu deklarāciju koriģēšanu. Tomēr, ņemot vērā, ka atskaitīšana aptver 20 gadus, tas neliedz šādām uzņēmējsabiedrībām atskaitīt finanšu nemateriālo vērtību turpmākajās nodokļu deklarācijās.

(176) Tam, vai jaunajam administratīvajam pasākumam ir atpakaļejoša ietekme, nav tiesisku seku attiecībā uz pirmā un otrā lēmuma piemērošanas jomu, un tādējādi nav nozīmes, vai minētie lēmumi attiecas arī uz netiešu iegādi.

(177) Jebkurā gadījumā jaunajam administratīvajam skaidrojumam ir atpakaļejošs spēks. Faktiski jauno 2012. gada 21. marta administratīvo skaidrojumu var attiecināt uz iegādi, kas veikta pirms minētā datuma.

6.3. **Atbalsta saderība**

(178) Tā kā ir provizoriski noteikts, ka attiecīgā shēma ietver valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, ir jāizvērtē, vai grozīto shēmu var atzīt par saderīgu ar iekšējo tirgu atbilstoši LESD 107. panta 2. un 3. punktam. Spānijas iestādes nav iesniegušas nekādus argumentus šajā saistībā.

(179) Komisija uzskata, ka *TRLIS* 12. panta 5. punkta jauno administratīvo skaidrojumu nevar uzskatīt par saderīgu ar iekšējo tirgu. Šajā saistībā Komisija uzskata, ka ir piemērojama tā pati argumentācija, kas izklāstīta pirmajā un otrajā lēmumā. Tāpēc Komisija atsaucas uz pirmā lēmuma 140. punktu un nākamajiem punktiem un otrā lēmuma 166. punktu un nākamajiem punktiem.

([59]) 2012. gada 4. decembra vēstule.

([60]) *Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.*

(180) Proti, attiecībā uz 107. panta 3. punkta c) apakšpunkta piemērošanu nodokļu atskaitījumi, kas piešķirti atbilstoši *TRLIS* 12. panta 5. punktam, nav saistīti ar ieguldījumiem, darba vietu radīšanu vai īpašiem projektiem. Nodokļu atskaitījumi atbrīvo uzņēmumus no izmaksām, kas tiem parasti būtu jāsedz, un tāpēc šādi atskaitījumi jāuzskata par darbības atbalstu. Parasti darbības atbalsts nav iekļauts 107. panta 3. punkta c) apakšpunkta piemērošanas jomā, jo tas kropļo konkurenci nozarēs, kurās to piešķir. Šādu atbalstu nevar uzskatīt par saderīgu ar iekšējo tirgu, jo tas neveicina noteiktu darbību vai noteiktu tautsaimniecības jomu attīstību un nav ierobežots laikā, tas netiek pakāpeniski samazināts un nav proporcionāls tam, kas ir nepieciešams, lai izlabotu īpašo ekonomisko stāvokli attiecīgajās jomās. Tātad Komisija neuzskata attiecīgo pasākumu par saderīgu ar iekšējo tirgu.

B. TIESISKĀ PAĻĀVĪBA, JURIDISKĀ NOTEIKTĪBA, *ESTOPPEL* PRINCIPS UN ATBALSTA ATGŪŠANA

6.4. ***Estoppel* un juridiskās noteiktības principi**

(181) Komisija uzskata, ka nav iemesla atkāpties no apsvērumiem, kas pausti lēmumā par procedūras sākšanu. Komisija nav pārkāpusi ne *estoppel* principu, ne juridiskās noteiktības principu.

(182) Ar 2012. gada 21. martu datētais *consulta vinculante*, ar ko ieviests jaunais administratīvais skaidrojums, ir Spānijas iestāžu izdarītas izvēles rezultāts. Šis administratīvais akts, kas radīja situāciju, kurā jauns atbalsts tiek nelikumīgi piešķirts, to iepriekš nepaziņojot Komisijai, ir Spānijas iestāžu, nevis Komisijas akts. Tāpēc *estoppel* principam nav nozīmes.

(183) Attiecībā uz iespējamo juridiskās noteiktības principa pārkāpumu Komisija atgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru lēmuma par valsts atbalstu piemērošanas joma jānosaka, ne tikai ņemot vērā lēmuma faktisko formulējumu, bet arī atbalstu shēmu, kā to aprakstījusi un konkrēti piemērojusi attiecīgā dalībvalsts ([61]).

(184) Šajā saistībā, ja tiktu konstatēts juridiskās noteiktības principa pārkāpums, Komisija uzskata, ka šo principu varētu būt pārkāpusi Spānija. Turklāt Komisija uzskata, ka juridisko nenoteiktību radītu – ja vispār radītu – konkrētu shēmas noteikumu neprecīzais un neskaidrais formulējums.

6.5. **Atbalsta atgūšana**

(185) Apstrīdētais pasākums ir īstenots, to iepriekš nepaziņojot Komisijai saskaņā ar Līguma 108. panta 3. punktu. Tāpēc pasākums ir nelikumīgs atbalsts.

(186) Ja ir konstatēts, ka nelikumīgi piešķirtais valsts atbalsts nav saderīgs ar iekšējo tirgu, pēc šāda konstatējuma atbalsts no saņēmējiem ir jāatgūst saskaņā ar Regulas (EK) Nr. 659/1999 14. pantu. Ar atbalsta atgūšanu maksimāli tiek atjaunots konkurences stāvoklis, kāds bija pirms atbalsta piešķiršanas. Atgūstamajai summai jābūt tādai, lai novērstu atbalsta saņēmējiem radītās ekonomiskās priekšrocības.

(187) Neviens no Spānijas iestāžu vai trešo personu minētajiem argumentiem nepamato vispārēju atkāpi no šā pamatprincipa. Tāpēc ir jāpieprasa, lai Spānija atgūst nesaderīgo atbalstu.

(188) Par konkrētu gadu un konkrētu saņēmēju atbalsta summa atbilst nodokļu samazinājumam, kas piešķirts, piemērojot *TRLIS* 12. panta 5. punktu attiecībā uz kapitāla daļu netiešu iegādi darbojošās nerezidentsabiedrībās, kura izriet no kapitāla daļu iepriekšējas iegādes pārvaldītājsabiedrībās.

6.6. **Tiesiskā paļāvība**

(189) Spānijas iestādes un ieinteresētās personas apgalvo, ka tiesiskā paļāvība, kas atzīta pirmajā un otrajā lēmumā, būtu jāattiecina arī uz kapitāla daļu netiešu iegādi, kas izriet no kapitāla daļu tiešas iegādes pārvaldītājsabiedrībā. Šajā saistībā tās norāda, ka tiesiskā paļāvība jāatzīst šādu iemeslu dēļ: atsauces uz netiešu iegādi pirmā un otrā lēmuma formulējumā, atbildes uz Parlamenta locekļu rakstiskajiem jautājumiem un iegādes gadījumi, kas minēti paziņojumā presei attiecībā uz 2007. gada lēmumu par procedūras sākšanu.

([61]) Sk. spriedumu lietā C-537/08 P, *Kahla Thüringen Porzellan GmbH*, 40. punktu un nākamos punktus.

(190) Komisija nepiekrīt Spānijas iestāžu un ieinteresēto trešo personu argumentiem un uzskata, ka tiesisko paļāvību, kas atzīta pirmajā un otrajā lēmumā, nevar attiecināt uz situācijām (kapitāla daļu netieša iegāde, kas izriet no kapitāla daļu iegādes pārvaldītājsabiedrībā), kas minēto lēmumu pieņemšanas brīdī nebija ietvertas attiecīgā pasākuma piemērošanas jomā. Patiešām, tiesisko paļāvību var pamatot tikai ar attiecīgiem faktiem, kas zināmi lēmuma pieņemšanas brīdī, nevis ar nākotnes notikumiem, piemēram, jauna administratīvā skaidrojuma ieviešanu.

(191) Saskaņā ar iedibināto judikatūru ([62]) tiesības atsaukties uz tiesiskās paļāvības aizsardzības principu ir ikvienai personai, kurai kāda Savienības iestāde, sniedzot tai precīzus solījumus, ir radījusi pamatotas cerības. Par šādiem solījumiem uzskata jebkādā veidā paziņotu precīzu, beznosacījumu un saskaņotu informāciju.

(192) Skaidru ierobežojumu neesību attiecīgajā atbalsta shēmā nevar uzskatīt par precīzu, beznosacījumu un saskaņotu Komisijas paziņojumu attiecīgajiem uzņēmumiem par pasākuma piemērošanu arī kapitāla daļu netiešai iegādei, kas izriet no kapitāla daļu tiešas iegādes pārvaldītājsabiedrībā. Tāpēc šādu skaidru ierobežojumu neesība nevar radīt attiecīgajiem uzņēmumiem tiesisko paļāvību, ka pasākumu varētu likumīgi piemērot arī netiešai iegādei ([63]).

(193) Pat ja atsauces uz netiešu iegādi pirmajā un otrajā lēmumā būtu varējušas radīt attiecīgajiem uzņēmumiem paļāvību, ir jāpārliecinās, vai šādi pamatotā paļāvība ir likumīga ([64]). Komisija uzskata, ka uzņēmumi, kas veica netiešu iegādi, nevar atsaukties uz tiesisko paļāvību, ka *TRLIS* 12. panta 5. punkts attiecās uz kapitāla daļu netiešu iegādi, ņemot vērā, ka attiecīgie uzņēmumi zināja par nodokļu administrācijas un *TEAC* administratīvo praksi, kas bija spēkā līdz 2012. gadam. Minētie uzņēmumi zināja, ka Komisijai paziņotā nodokļu shēma, proti, *TRLIS* 12. panta 5. punkts, tobrīd tika īstenota, neiekļaujot tās piemērošanas jomā kapitāla daļu netiešu iegādi, kas izriet no kapitāla daļu tiešas iegādes pārvaldītājsabiedrībā.

(194) Spānijas iestādes apgalvo, ka ierobežojošs administratīvais skaidrojums nemazina tiesisko paļāvību, kāda uzņēmējiem, kuri veica kapitāla daļu netiešu iegādi, tieši iegādājoties kapitāla daļas pārvaldītājsabiedrībā, varēja būt attiecībā uz *TRLIS* 12. panta 5. punkta spēkā esību. Iemesli ir šādi: 1) *TRLIS* 12. panta 5. punkts ir skaidra tiesību norma; 2) tajā ir skaidra atsauce uz *TRLIS* 21. pantu, kurā minēta tieša un netieša iegāde; 3) tajā ir skaidra atsauce uz konsolidētajiem grāmatvedības noteikumiem; 4) tā mērķis ir veicināt Spānijas uzņēmējsabiedrību starptautiskos ieguldījumus.

(195) Komisija nepiekrīt iepriekš minētajam apgalvojumam. Ir pierādīts, ka *TRLIS* 12. panta 5. punkts ir neskaidra tiesību norma, jo tajā ir nenoteikta atsauce uz pārskatu konsolidācijas noteikumiem un neprecīza ekstrapolācija uz *TRLIS* 21. pantā noteiktajiem kritērijiem. Patiešām, 21. pants visupirms tiek uzskatīts par tādu, kas paredz nosacījumus par nodokļa nepiemērošanu ārvalstu izcelsmes dividendēm un ienākumiem. Atsauce 21. pantā uz netiešu iegādi ir pretrunā prasībai, ka tieši iegādātajai uzņēmējsabiedrībai jāveic saimnieciska darbība. Turklāt tiesiskās paļāvības loģiskais pamats nevar būt atbalsta shēma, proti, *TRLIS* 12. panta 5. punkts, kas pirmajā un otrajā lēmumā jau bija atzīts par nelikumīgu un nesaderīgu atbalstu atšķirīgā nodokļa režīma dēļ starp kapitāla daļu iegādi ārvalstu uzņēmējsabiedrībās un vietēju kapitāla daļu iegādi, ko veica Spānijas rezidentsabiedrības. Komisija uzskata, ka minētās tiesību normas neprecizitāte un neskaidrība izraisīja strīdu par tās skaidrojumu. Faktiski šis strīds ir atspoguļots lielākajā daļā *DGT consultas* un *TEAC* rezolūciju. Tāpēc Spānijas iestādes nevar apgalvot, ka, neraugoties uz ierobežojošo administratīvo skaidrojumu, *TRLIS* 12. panta 5. punkts būtu varējis radīt tiesisko paļāvību uzņēmumiem, kas veica kapitāla daļu netiešu iegādi.

(196) Konkrēti, attiecībā uz *Scottish Power* iegādi, ko veica *Iberdrola*, Komisija norāda, ka apvienošanas lēmumā (COMP M.4517) bija skaidri norādīts, ka nav ne nepieciešams, ne lietderīgi noteikt, vai *TRLIS* 12. panta 5. punkts ir valsts atbalsts (sk. lēmuma 42. punktu) apvienošanas lēmuma nolūkos.

([62]) Tiesas 2006. gada 22. jūnija spriedums lietās C-182/03 un C-217/03, *Forum 187 ASBL*, 2006, *Recueil*, I-5479. lpp., 147. punkts.
([63]) Sk. 2010. gada 16. decembra spriedumu lietā C-537/08P *Kahla Thüringen Porzellan GmbH*/Komisija, 44. punkts.
([64]) Tiesas 2006. gada 22. jūnija spriedums lietās C-182/03 un C-217/03, *Forum 187 ASBL*, 2006, *Recueil*, I-5479. lpp., 159. punkts.

(197) Atsaucoties uz Spānijas un ieinteresēto trešo personu apgalvojumiem, ka atbildes uz Parlamenta locekļu rakstiskajiem jautājumiem radīja tiesisko paļāvību atbalsta saņēmējiem, Komisija norāda, ka Parlamenta locekļu rakstiskie jautājumi neattiecās uz kapitāla daļu tiešu un netiešu iegādi, bet tajos tika vaicāts, vai *TRLIS* 12. panta 5. punktā paredzētā shēma varētu būt valsts atbalsts. Tāpēc no Komisijas atbildēm uz Parlamenta locekļu rakstiskajiem jautājumiem nevarēja secināt, ka aptverta ir gan tieša, gan netieša iegāde.

(198) Attiecībā uz apgalvojumu, ka pirmais un otrais lēmums rada jaunu tiesisko paļāvību, tā kā abos lēmumos ir atsauce uz netiešu iegādi, Komisija atgādina, ka šāda atsauce bija ietverta tikai tāpēc, ka valsts tiesību normās ir minēta gan tieša, gan netieša iegāde. Konkrētāk – *TRLIS* 12. panta 5. punktā ir savstarpēja atsauce uz *TRLIS* 21. pantu, kurā noteikts, ka vismaz 5 % nerezidentsabiedrības kapitāla daļu jābūt tiešā vai netiešā Spānijas uzņēmējsabiedrības īpašumā vismaz vienu gadu bez pārtraukuma. Faktu, ka Spānijas iestādes piemēroja *TRLIS* 12. panta 5. punktu tikai tiešai iegādei, neapstrīd ne Spānija, ne ieinteresētās trešās personas. Tāpēc, kā jau norādīts iepriekš, Komisijai ir tiesības paļauties uz attiecīgās dalībvalsts paskaidrojumiem, un tāpēc tā varēja likumīgi uzskatīt, ka režīms tika piemērots tā, kā dalībvalsts to bija norādījusi.

(199) Turklāt Komisija uzskata, ka, lai gan saziņa starp Spānijas iestādēm un Komisiju – kurā paskaidrots, ka praksē varēja atskaitīt tikai finanšu nemateriālo vērtību, kas izriet no kapitāla daļu tiešas iegādes darbojošās uzņēmējsabiedrībās, – nav atspoguļota lēmumu formulējumā, tas nerada atbalsta saņēmējiem tiesisko paļāvību, ka *TRLIS* 12. panta 5. punkts bija piemērojams arī netiešai iegādei. Atbalsta saņēmēji jau zināja par konsekvento un sistemātisko administratīvo praksi, saskaņā ar kuru kapitāla daļu netieša iegāde, iegādājoties kapitāla daļu pārvaldītājsabiedrībā, nebija iekļauta *TRLIS* 12. panta 5. punkta piemērošanas jomā un kura bija spēkā līdz 2012. gadam.

(200) Visbeidzot, pirmajā un otrajā lēmumā atzīto tiesisko paļāvību nevar attiecināt arī uz situācijām, kas pirmā un otrā lēmuma pieņemšanas brīdī nebija iekļautas apstrīdētā pasākuma piemērošanas jomā.

7. **SECINĀJUMI**

(201) Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, Komisija uzskata, ka jaunais administratīvais skaidrojums, ar ko tika paplašināta par nelikumīgu un nesaderīgu atbalstu jau atzītas shēmas piemērošanas joma, par to nepaziņojot Komisijai, ir nelikumīgs un nesaderīgs atbalsts Regulas (EK) Nr. 659/1999 1. panta izpratnē.

(202) Komisija uzskata, ka attiecīgais pasākums nav saderīgs ar iekšējo tirgu atbilstoši Līguma 107. panta 2. un 3. punktam.

(203) Atbalsts ir jāatgūst no tā saņēmējiem atbilstoši Regulas (EK) Nr. 659/1999 14. pantam,

IR PIEŅĒMUSI ŠO LĒMUMU.

1. pants

Spānijas Karalistes pieņemtais jaunais administratīvais skaidrojums, ar ko tiek paplašināta Karaļa 2004. gada 5. marta dekrēta 4/2004, ar kuru konsolidē Spānijas Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma grozījumus, 12. panta 5. punkta piemērošanas joma, to attiecinot arī uz kapitāla daļu netiešu iegādi nerezidentsabiedrībās, tieši iegādājoties kapitāla daļas nerezidējošās pārvaldītājsabiedrībās, un ko Spānijas Karaliste ir nelikumīgi ieviesusi, pārkāpjot Līguma 108. panta 3. punktu, nav saderīgs ar iekšējo tirgu.

2. pants

Saskaņā ar 1. pantā minēto shēmu piešķirtais individuālais atbalsts nav atbalsts, ja tā piešķiršanas brīdī tas atbilst nosacījumiem, kas paredzēti saskaņā ar Padomes Regulas (EK) Nr. 994/98 ([65]) 2. pantu pieņemtā tiesību aktā, kurš ir piemērojams minētā atbalsta piešķiršanas brīdī.

([65]) Padomes 1998. gada 7. maija Regula (EK) Nr. 994/98 par to, kā piemērot Līguma par Eiropas Savienības darbību 107. un 108. pantu attiecībā uz dažu kategoriju valsts horizontālo atbalstu (OV L 142, 14.5.1998., 1. lpp.).

3. pants

Saskaņā ar 1. pantā minēto shēmu piešķirtais individuālais atbalsts, kas tā piešķiršanas brīdī atbilst nosacījumiem, kuri paredzēti saskaņā ar Regulas (EK) Nr. 994/98 1. pantu pieņemtā tiesību aktā vai jebkādā citā apstiprinātā atbalsta shēmā, ir saderīgs ar iekšējo tirgu, ja tas nepārsniedz konkrētajam atbalsta veidam piemērojamo maksimālo atbalsta intensitāti.

4. pants

1. Spānijas Karaliste izbeidz 1. pantā minēto atbalsta shēmu attiecībā uz atbalstu, ko piešķir saņēmējiem, kuri veic kapitāla daļu netiešu iegādi nerezidentsabiedrībās, tieši iegādājoties kapitāla daļas pārvaldītājsabiedrībās, ciktāl minētā shēma nav saderīga ar kopējo tirgu.

2. Spānijas Karaliste atgūst nesaderīgo atbalstu, kas piešķirts atbilstoši 1. pantā minētajai shēmai, no tā saņēmējiem.

3. Atgūstamajām summām pieskaita procentus par laikposmu no dienas, kad atbalsts nodots saņēmējiem, līdz to faktiskās atgūšanas dienai.

4. Procentus aprēķina, procentu likmi piemērojot gan pamatsummai, gan procentiem līdz atbalsta atmaksāšanas dienai, saskaņā ar Komisijas Regulas (EK) Nr. 794/2004 ([66]) V nodaļu.

5. No šā lēmuma pieņemšanas dienas Spānijas Karaliste atceļ visus neizmaksātos atbalsta maksājumus, kas piešķirti atbilstoši 1. pantā minētajai atbalsta shēmai.

5. pants

1. Saskaņā ar 1. pantā minēto shēmu piešķirto atbalstu atgūst nekavējoties un efektīvi.

2. Spānijas Karaliste nodrošina, ka šis lēmums tiek īstenots četru mēnešu laikā no tā paziņošanas dienas.

6. pants

1. Divu mēnešu laikā no šā lēmuma paziņošanas Spānijas Karaliste iesniedz šādu informāciju:

a) 1. pantā minētās shēmas atbalsta saņēmēju sarakstu un katra saņēmēja saņemto kopējo atbalsta summu saistībā ar šo shēmu;

b) kopējo summu (pamatsummu un atgūšanas procentus), kas jāatgūst no katra saņēmēja;

c) šā lēmuma izpildei jau veikto un plānoto pasākumu sīku aprakstu;

d) dokumentus, kas apliecina, ka atbalsta saņēmējiem ir pieprasīts atmaksāt atbalstu.

2. Spānijas Karaliste turpina informēt Komisiju par progresu attiecībā uz valsts pasākumiem, kas veikti šā lēmuma īstenošanai, līdz atbilstoši 1. pantā minētajai shēmai piešķirtais atbalsts ir pilnīgi atgūts. Pēc Komisijas vienkārša pieprasījuma tā tūlīt sniedz informāciju par jau veiktajiem un plānotajiem šā lēmuma izpildes pasākumiem. Tā arī sniedz sīku informāciju par atbalsta un atmaksas procentu summām, kas jau atgūtas no saņēmējiem.

7. pants

Šis lēmums ir adresēts Spānijas Karalistei.

Briselē, 2014. gada 15. oktobrī

Komisijas vārdā –
priekšsēdētāja vietnieks
Joaquín ALMUNIA

([66]) Komisijas 2004. gada 21. aprīļa Regula (EK) Nr. 794/2004, ar ko īsteno Padomes Regulu (EK) Nr. 659/1999, ar kuru nosaka sīki izstrādātus noteikumus EK Līguma 93. panta piemērošanai (OV L 140, 30.4.2004., 1. lpp.).