ĢENERĀLADVOKĀTA PRĪTA PIKAMĒES [*PRIIT PIKAMÄE*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2023. gada 25. maijā [1]

Lieta C-831/21 P

***Fachverband Spielhallen eV*,**
LM
pret

Eiropas Komisiju

Apelācija – Valsts atbalsts – Jēdziens "atbalsts" – Priekšrocība – Selektīvs raksturs – Nodokļu režīms, ko Vācijā piemēro publisko kazino operatoriem – Komisijas noraidīta sūdzība

1. "Simul stabunt aut simul cadent" ("Viņi stāvēs vai kritīs kopā") ir apgalvojums, kuru piedēvē pāvestam Pijam XI un kuru viņš esot paudis sarunās, kas tika uzsāktas, lai noregulētu attiecības starp Romas katoļu baznīcu un bijušo Itālijas Karalisti, kā rezultātā 1929. gada 11. februārī tika parakstīti Laterāna līgumi un Konkordāts. Šajā apgalvojumā ir pausta pāvesta stingrā griba iebilst pret to, ka vienīgi līgumiem tiek piešķirts neatsaucams raksturs un ka tādējādi tiek nošķirts šo abu instrumentu liktenis.

2. Šajā lietā Tiesai konkrēti tiek uzdots jautājums par to, vai šāda saistība pastāv starp priekšrocību un selektivitāti, kas nodokļu jomā ir jēdzienu "valsts atbalsts" veidojoši nosacījumi. Ja tas tā ir, no tā izrietētu, ka Vispārējā tiesā izvirzīts pamats, ar kuru apstrīd Eiropas Komisijas vērtējumu par viena no šiem nosacījumiem izpildi, noteikti būtu jāuzskata par tādu, kas attiecas arī uz otru no šiem nosacījumiem.

3. Ar savu apelācijas sūdzību *Fachverband Spielhallen e.V.* un LM (turpmāk tekstā – "apelācijas sūdzības iesniedzējas") lūdz atcelt Eiropas Savienības Vispārējās tiesas 2021. gada 22. oktobra rīkojumu *Fachverband Spielhallen* un LM/Komisija (T-510/20, turpmāk tekstā – "apstrīdētais rīkojums", nav publicēts), ar kuru Vispārējā tiesa noraidīja to prasību atcelt Komisijas 2019. gada 9. decembra Lēmumu C(2019) 8819 final par Valsts atbalstu SA.44944 (2019/C) (ex 2019/FC) – Nodokļu režīms, ko Vācijā piemēro publisko kazino operatoriem, un SA.53552 (2019/C, ex 2019/FC) – Iespējamā garantija publisko kazino operatoriem Vācijā (rentabilitātes garantija) (OV 2020, C 187, 80. lpp., turpmāk tekstā – "strīdīgais lēmums"). Jo īpaši prasītājas apstrīd Vispārējās tiesas lēmumu neizvērtēt to argumentāciju ar pamatojumu, ka tā neattiecās uz Komisijas konstatējumu par priekšrocības LESD 107. panta 1. punkta izpratnē neesamību.

[1] Oriģinālvaloda – franču.

Tiesvedības priekšvēsture un strīdīgais lēmums

4. 2016. gada 22. martā prasītājas – *Fachverband Spielhallen eV*, kas ir profesionāla apvienība, kurā apvienojušies 88 naudas spēļu automātu operatori, un LM, kas ir azartspēļu automātu operators,– iesniedza Komisijai trīs sūdzības par nodokļu režīmu, ko Vācijā piemēro publisko kazino operatoriem.

5. Trešā no šīm sūdzībām konkrētāk attiecās uz *Spielbank-Gesetz NRW* (Ziemeļreinas-Vestfālenes federālās zemes likums par kazino, turpmāk tekstā – "kazino likums"), kas bija spēkā Ziemeļreinā-Vestfālenē (Vācija) līdz tā aizstāšanai 2020. gadā. Saskaņā ar šo likumu *Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co. KG* (turpmāk tekstā – "*WestSpiel*") bija vienīgais publisko kazino koncesiju uzņēmums šajā federālajā zemē.

6. Saskaņā ar kazino likumu no šiem kazino gūtajiem ieņēmumiem piemēroja divus atšķirīgus nodokļu režīmus. Pirmkārt, ieņēmumiem no azartspēlēm piemēroja īpašu nodokļu režīmu, ko veido kazino nodoklis. Otrkārt, ieņēmumiem, kas neizriet no šīm spēlēm, piemēram, ieņēmumiem no ēdināšanas zonām, piemēroja parasto nodokļu režīmu, ko veido ienākuma nodoklis vai uzņēmumu ienākuma nodoklis un uzņēmējdarbības nodoklis (turpmāk tekstā – "parastais nodokļu režīms").

7. Turklāt kazino likuma 14. pantā bija noteikts, ka publisko kazino operatoru deklarētā gada peļņa, neraugoties uz to, vai tā ir gūta no azartspēlēm, 75 % apmērā ir jāpārskaita Ziemeļreinas-Vestfālenes federālajai zemei. Gadījumā, ja atlikusī ceturtdaļa šīs peļņas pārsniedz 7 % no rezerves pamatkapitāla daļu un kopfonda summas, šajā pantā bija paredzēts, ka visa šī peļņa ir jāpārskaita šai federālajai zemei (turpmāk tekstā – "peļņas maksājums").

8. Peļņas maksājums – tās daļas apmērā, kas izriet no ieņēmumiem, kas nav gūti no spēlēm, tomēr bija atskaitāms no uzņēmējdarbības nodokļa un ienākuma nodokļa vai uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes kā "komercdarbības izraisīti izdevumi". Tieši šo atskaitīšanas iespējamību (turpmāk tekstā – "peļņas maksājuma atskaitīšanas iespējamība" vai "strīdīgais pasākums") apelācijas sūdzības iesniedzējas apstrīdēja savā trešajā sūdzībā ar pamatojumu, ka tas esot valsts atbalsts.

9. Pēc sarakstes ar apelācijas sūdzības iesniedzējām 2019. gada 9. decembrī Komisija atzina, ka strīdīgais pasākums neietver ne selektīvu priekšrocību un līdz ar to arī ne valsts atbalstu, un ar strīdīgo lēmumu attiecībā uz šo atbalstu nolēma neuzsākt LESD 108. panta 2. punktā paredzēto formālo izmeklēšanas procedūru.

10. Strīdīgajā lēmumā Komisija konstatēja, ka publisko kazino operatoru ienākumiem, kas nav gūti no spēlēm, piemēro, pirmkārt, parasto nodokļu režīmu, un, otrkārt, peļņas maksājumu, ko tā kvalificēja par "īpašu nodokli".

11. Komisija norādīja, ka iespēja atskaitīt maksājumu no uzņēmumu ienākuma nodokļa un uzņēmējdarbības nodokļa nodokļa bāzes izriet nevis no īpašas tiesību normas, bet no parastā nodokļu režīma vispārīgajiem aplikšanas ar nodokli noteikumiem, saskaņā ar kuriem nodokļus aprēķina no neto peļņas, pēc "komercdarbības izraisītu izdevumu", piemēram, peļņas maksājuma atskaitīšanas. Komisijas ieskatā no tā izriet, ka peļņas maksājuma atskaitīšanas iespēja nepiešķir selektīvu priekšrocību.

12. Strīdīgā lēmuma turpinājumā Komisija turpināja analizēt strīdīgo pasākumu, ņemot vērā argumentus, kurus prasītājas izvirzīja sākotnējās izskatīšanas stadijā.

13. Komisija norādīja, pirmkārt, ka ar saviem argumentiem prasītājas netieši apgalvojušas, ka peļņas maksājums ir nodoklis, ko var salīdzināt ar nodokļiem, ar kuriem apliek peļņu, kuri nav atskaitāmi saskaņā ar parastā nodokļu režīma vispārīgajiem aplikšanas ar nodokli noteikumiem it īpaši *Einkommensteuergesetz* (Likums par ienākuma nodokli) 4. panta 5.c punkta dēļ. Turpretim Komisijas ieskatā peļņas maksājumu var uzskatīt par īpašu nodokli, ar kuru apliek peļņu. Šajā ziņā tā norāda, ka Likuma par ienākuma nodokli 4. panta 5.c punkts neļāva kvalificēt par atskaitāmu uzņēmējdarbības izdevumu tikai attiecībā uz uzņēmējdarbības nodokli, nevis attiecībā uz visiem nodokļiem, ar kuriem apliek peļņu. Proti, Komisijas ieskatā neviena tiesību norma vispārīgi neliedza iespēju atskaitīt īpašo nodokli, ar kuru apliek peļņu.

14. Otrkārt, Komisija atbildēja uz argumentu, kuru prasītājas balstīja uz *Körperschaftsteuergesetz* (Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli) 10. panta 2. punktu, saskaņā ar kuru ienākuma nodoklis un citi privātpersonu nodokļi nav atskaitāmi, lai noteiktu nodokļa bāzi uzņēmumu ienākuma nodoklim. Tā it īpaši norādīja, ka šī tiesību norma attiecas uz vispārējiem nodokļiem, ar kuriem apliek peļņu, un ka nekas nenorāda, ka tā ir piemērojama arī tādam īpašam papildu nodoklim kā peļņas maksājums, kuru nemaksā neviens cits nodokļu maksātājs, izņemot publisko kazino operatorus, un kura nodokļa bāze precīzi neatbilst ieņēmumiem, kurus rada šo operatoru veiktā darbība.

15. Treškārt un atbildot uz citu prasītāju argumentu par to, ka dividendes neesot bijušas atskaitāmas no uzņēmējdarbības nodokļa aprēķina bāzes un no ienākuma nodokļa aprēķina bāzes saskaņā ar parastā nodokļu režīma vispārīgajiem aplikšanas ar nodokli noteikumiem, Komisija apgalvoja, ka peļņas maksājums neesot dividende.

16. Ņemot vērā iepriekš minēto, Komisija strīdīgajā lēmumā uzskatīja, ka iespēja atskaitīt peļņas maksājumu atbilst vispārējam regulējumam par komercdarbības izraisīto izdevumu atskaitāmību un ka šī iespēja nav selektīva.

17. Visbeidzot, strīdīgā lēmuma 159. punktā Komisija norādīja, ka attiecībā konkrēti uz priekšrocības kritēriju, pārējiem saimnieciskās darbības subjektiem, un it īpaši azartspēļu automātu operatoriem, nepiemēro peļņas maksājumu. Līdz ar to tas, ka šī īpašā nodokļa summa tika atskaitīta no citu nodokļu nodokļu bāzes, nevarēja piešķirt *WestSpiel* nekādu priekšrocību salīdzinājumā ar parasto nodokļu režīmu.

18. Šajā ziņā Komisija norādīja, ka 2014. gadā peļņas maksājums sasniedza 82,02 miljonus euro un ka uzņēmējdarbības nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa likmes attiecīgi bija 17,7 % un 15,6 %. Tādējādi tā norādīja, ka šī maksājuma atskaitīšanas iespēja – kazino likuma 14. panta robežās – izraisīja to, ka šīs nodokļu likmes šai summai netika piemērotas. Līdz ar to kopējā summa, kas *WestSpiel* bija jāmaksā kā uzņēmējdarbības nodoklis un uzņēmumu ienākuma nodoklis, tika samazināta par 27,3 miljoniem euro. Tomēr vienlaikus *WestSpiel* kopējais nodokļu slogs palielinājās par daudz lielāku summu, proti, konkrēti par šiem 82,02 miljoniem euro, kas atbilst peļņas maksājumam.

19. Tādējādi Komisija strīdīgajā lēmumā secināja, ka apgalvoto priekšrocību, kas izriet no iespējas tādam operatoram kā *WestSpiel* daļēji atskaitīt peļņas maksājumu no uzņēmumu ienākuma nodokļa un uzņēmējdarbības nodokļa nodokļa bāzēm, jebkurā gadījumā pārsniedza lielāks slogs, kurš saistīts ar šī maksājuma, kas ir īpašs publisko kazino operatoriem un vienmēr daudz lielāks nekā šie divi minētie nodokļi, samaksu.

20. Strīdīgā lēmuma 87. zemsvītras piezīmē Komisija precizēja, ka, tā kā uzņēmumu ienākuma nodoklis un uzņēmējdarbības nodoklis ir proporcionāli un fizisko personu ienākuma nodoklis ir ar progresīvu likmju skalu, publisko kazino operatoru priekšrocība, kas izriet no nodokļa bāzes samazināšanas peļņas maksājuma daļas apmērā, ir mazāka par neizdevīgumu, kas izriet no viņu pienākuma maksāt šo maksājumu.

Tiesvedība Vispārējā tiesā un apstrīdētais rīkojums

21. Ar prasības pieteikumu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2020. gada 14. augustā, apelācijas sūdzības iesniedzējas cēla prasību par strīdīgā lēmuma atcelšanu.

22. Prasības pamatojumam tās izvirzīja vienīgo pamatu par viņu procesuālo tiesību pārkāpumu tā iemesla dēļ, ka Komisija atteicās uzsākt LESD 108. panta 2. punktā paredzēto formālo izmeklēšanas procedūru, jo pēc sākotnējās izskatīšanas stadijas šī iestāde nebija spējīga pārvarēt visas nopietnās grūtības, ar kurām – apelācijas sūdzības iesniedzēju ieskatā – tā bija saskārusies.

23. Vispārējās tiesas ieskatā šis vienīgais pamats būtībā sastāvēja no piecām daļām.

24. Pirmajā daļā apelācijas sūdzības iesniedzējas apgalvoja, ka Komisija esot kļūdaini pieņēmusi, ka peļņas maksājumu tās uzskatīja par nodokli. Otrajā daļā tās norādīja, ka Komisija kvalificējusi peļņas maksājumu par "īpašu nodokli", kļūdaini uzskatot, ka veids, kā pasākums ir kvalificēts iekšējās tiesībās, nav noteicošais. Trešajā daļā tās apstrīdēja Komisijas izmantotos kritērijus peļņas maksājuma kvalificēšanai par nodokli. Ceturtajā daļā tās ar virkni argumentu norādīja, ka, pat pieņemot, ka peļņas maksājums ir nodoklis, to nevarot atskaitīt no ienākuma nodokļa vai uzņēmumu ienākuma nodokļa un no uzņēmējdarbības nodokļa nodokļa bāzēm. Piektajā daļā tās izvirzīja argumentus pret strīdīgā lēmuma 77. zemsvītras piezīmē minēto salīdzinājumu starp peļņas maksājumu un uzņēmumiem noteiktajiem īpašajiem maksājumiem, piemēram, par pretkonkurences rīcību, kas saskaņā ar Vācijas tiesībām ir atskaitāmi.

25. Apstrīdētā rīkojuma 48. un 57. punktā Vispārējā tiesa uzskatīja, ka apelācijas sūdzības iesniedzējas kritizē tikai strīdīgā lēmuma apgalvotos trūkumus, ciktāl šajā lēmumā strīdīgā pasākuma selektivitāte nav noliegta un ciktāl šajā lēmumā Komisija nav izvērtējusi kritērijus, kas saistīti ar priekšrocības un selektivitātes pastāvēšanu. Turpretim Komisija centās pierādīt, pirmkārt, atbildot uz apelācijas sūdzības iesniedzēju argumentiem, ka apgalvotā selektivitāte šajā lietā nepastāv, un, otrkārt un atsevišķi, ka nepastāv ekonomiska priekšrocība, neatkarīgi no jautājuma par selektivitāti.

26. Apstrīdētā rīkojuma 58. punktā Vispārējā tiesa norādīja, ka apelācijas sūdzības iesniedzējas nav īpaši apstrīdējušas strīdīgā lēmuma 159. apsvērumā un 87. zemsvītras piezīmē izdarīto konstatējumu, atbilstoši kuram peļņas maksājuma atskaitīšanas iespējamība nevar piešķirt priekšrocību tādam publiska kazino operatoram kā *WestSpiel*, ja slogs, kas gulstas uz šo operatoru, saskaņā ar peļņas maksājumu vienmēr un neizbēgami ir daudz lielāks nekā nodoklis, kas būtu bijis jāmaksā no summas, kas atbilst šim maksājumam.

27. Apstrīdētā rīkojuma 60.–66. punktā Vispārējā tiesa, lai pierādītu, ka pastāv priekšrocība, kas izriet no peļņas maksājuma atskaitīšanas iespējamības, tomēr pārbaudīja replikai pievienoto pielikumu, kuros aprakstīti dažādi "aplikšanas ar nodokli scenāriji", kas balstīti uz 2014. un 2019. taksācijas gada grāmatvedības datiem, atbilstību. Šajā ziņā tā nosprieda, ka pierādījumus, kas izriet no šiem pielikumiem, nevar ņemt vērā, lai pierādītu šīs priekšrocības esamību, un ka jebkurā gadījumā tie ir novēloti un nepieņemami.

28. Atgādinājusi apstrīdētā rīkojuma 67. punktā, ka priekšrocības esamība ir jāvērtē neatkarīgi no nosacījuma par selektivitāti, Vispārējā tiesa šī rīkojuma 68. punktā uzskatīja, ka apelācijas sūdzības iesniedzējām acīmredzami nav pamatojuma apgalvot, ka ar strīdīgo lēmumu ir pārkāptas to procesuālās tiesības, jo tās nebija pierādījušas, ka Komisijas rīcībā esošās informācijas un pierādījumu vērtējumam strīdīgā pasākuma sākotnējās izskatīšanas stadijā esot bijis jārada nopietnas šaubas un grūtības attiecībā uz jautājumu par to, vai peļņas maksājuma atskaitīšanas iespējamība ir priekšrocība par labu *WestSpiel*.

29. Visbeidzot Vispārējā tiesa apstrīdētā rīkojuma 71. punktā secināja, ka vienīgais pamats un līdz ar to prasība kopumā ir jānoraida kā acīmredzami juridiski nepamatota.

Lietas dalībnieku prasījumi

30. Apelācijas sūdzības iesniedzēju prasījumi Tiesai ir šādi:

– atcelt apstrīdēto rīkojumu;

– atcelt strīdīgo lēmumu un

– piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

31. Komisijas prasījumi Tiesai ir šādi:

– noraidīt apelācijas sūdzību un

– piespriest apelācijas sūdzības iesniedzējām atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

Par apelācijas sūdzību

Lietas dalībnieku argumentu kopsavilkums

32. Apelācijas sūdzības pamatojumam apelācijas sūdzības iesniedzējas izvirza vienu pamatu, ar kuru tās būtībā apgalvo, ka, noraidot viņu prasību ar pamatojumu, ka ar strīdīgo pasākumu nevar piešķirt nekādu priekšrocību, Vispārējā tiesa ir pieļāvusi tiesību kļūdu to nosacījumu piemērošanā, kuri ir jāizpilda, lai pasākumu varētu kvalificēt par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Ja Vispārējā tiesa nebūtu šo kļūdu pieļāvusi un tādējādi būtu konstatējusi priekšrocības pastāvēšanu, tai būtu bijis arī jāanalizē jautājums par to, vai šī priekšrocība ir selektīva materiāltiesiskajā aspektā, un tā būtu varējusi secināt, ka tā tas ir.

33. Proti, nosacījumi, kas saistīti ar priekšrocību un selektivitāti, ir jāpārbauda kopā, turklāt apstrīdētā rīkojuma 52. punktā tam esot piekritusi arī Vispārējā tiesa.

34. Šajā ziņā apelācijas sūdzības iesniedzējas atgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru valsts nodokļu pasākumu var kvalificēt par selektīvu tikai pēc pārbaudes trijos posmos, no kuriem pirmais nozīmē, ka ir jāidentificē attiecīgajā dalībvalstī piemērojamais "parastais" nodokļu režīms. No šīs metodes, ar kuru selektivitātes nosacījums tiek pārbaudīts trijos posmos, izrietot, ka, lai varētu secināt priekšrocības neesamību, Vispārējai tiesai obligāti bija vispirms jānosaka "parastais" nodokļu režīms.

35. Taču apelācijas sūdzības iesniedzēju ieskatā tiesvedībā pirmajā instancē strīdīgais jautājums konkrēti bija par to, vai, kā to strīdīgā lēmuma 159. punktā apgalvoja Komisija, peļņas maksājums, kas paredzēts kazino likuma 14. pantā, ir "īpašs nodoklis", kuru var atskaitīt no uzņēmējdarbības nodokļa un no ienākuma nodokļa vai uzņēmumu ienākuma nodokļa nodokļa bāzes atbilstoši Vācijas tiesību vispārīgajiem aplikšanas ar nodokli noteikumiem.

36. Apstrīdētajā rīkojumā Vispārējā tiesa, veicot juridisko vērtējumu, neesot pievērsusies šim strīdīgajam jautājumam un faktiski esot pārņēmusi strīdīgā lēmuma 159. punktā minēto "parastā" nodokļu režīma definīciju.

37. Ja kvalifikācija par "īpašu nodokli" ir nepareiza un ja, gluži otrādi, kā to apgalvoja apelācijas sūdzības iesniedzējas Vispārējā tiesā, peļņas maksājums ir peļņas pārvešana vai sadale, šī maksājuma atskaitīšanas iespējamība esot atkāpe no "parastā" nodokļu režīma un tādējādi strīdīgais pasākums ir selektīvs.

38. Apelācijas sūdzības iesniedzējas no tā secina, ka apstrīdētajā rīkojumā Vispārējā tiesa esot kļūdaini piemērojusi LESD 107. panta 1. punktā minēto jēdzienu "valsts atbalsts", noliedzot, ka pastāv priekšrocība, pirms tam neidentificējot "parasto" nodokļu režīmu neatkarīgi no Komisijas vērtējuma strīdīgajā lēmumā, lai gan šāda identifikācija ir nepieciešama, lai konstatētu priekšrocības esamību vai neesamību.

39. Komisija atbild, ka vienīgais apelācijas sūdzības pamats ir neefektīvs un katrā ziņā pilnīgi nepamatots.

Izvērtējums

40. Vispirms ir īsumā jāaplūko Komisijas arguments, ka šīs apelācijas sūdzības vienīgais pamats balstoties uz apstrīdētā rīkojuma neprecīzu izpratni.

41. Šajā ziņā tiek norādīts, ka Vispārējā tiesa neesot pamatojusi prasības noraidīšanu, kā apgalvo apelācijas sūdzības iesniedzējas, ar priekšrocības, kas piešķirta ar strīdīgo pasākumu, neesamību, kas konstatēta strīdīgajā lēmumā. Tādējādi, kā izriet konkrēti no šī rīkojuma 58. punkta, šo noraidīšanu pamato tas, ka apelācijas sūdzības iesniedzējas savā prasībā neizvirzīja nevienu pamatu par šīs priekšrocības esamību. Vispārējās tiesas ieskatā tās tikai apšaubīja konstatējumu par minētā pasākuma selektivitātes neesamību.

42. Vispārējā tiesa būtībā uzskatīja, ka, pat pieņemot, ka selektivitātes nosacījums ir izpildīts, kā to apgalvoja apelācijas sūdzības iesniedzējas Vispārējā tiesā, strīdīgais pasākums nevar būt valsts atbalsts LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, jo šiem saņēmējiem nav priekšrocības. Līdz ar to apelācijas sūdzības iesniedzējām neizdevās pierādīt, ka Komisijas negatīvais secinājums par tāda atbalsta esamību ir kļūdains.

43. Tomēr no apelācijas sūdzības izriet, ka tās iesniedzējas pārmet Vispārējai tiesai, ka tā nav analizējusi viņu argumentus par strīdīgā pasākuma selektivitāti. Ja tā šos argumentus būtu pārbaudījusi un noteikti apstiprinājusi, Vispārējai tiesai būtu bijis arī jākonstatē, ka pastāv priekšrocība par labu strīdīgā pasākuma saņēmējiem. Proti, apelācijas sūdzības iesniedzēju ieskatā abi – gan priekšrocības, gan selektivitātes nosacījumi nodokļu jomā – ir atkarīgi no tā, ka faktiskā aplikšana ar nodokli izriet no atkāpes no "parastā" nodokļu režīma un tādējādi šie abi nosacījumi ir jāizvērtē kopā.

44. Galvenais jautājums šajā lietā ir par to, vai šie abi nosacījumi ir jāvērtē kopā, ja attiecīgajam pasākumam ir nodokļu raksturs.

45. Tādēļ ir jāaplūko Vispārējās tiesas argumentācijas princips, kas izklāstīts apstrīdētā rīkojuma 49.–53. punktā.

46. Vispirms Vispārējā tiesa apstiprināja, ka selektivitātes prasība, kas izriet no LESD 107. panta 1. punkta, "ir skaidri jānošķir no ekonomiskās priekšrocības vienlaicīgās noteikšanas", ciktāl, tiklīdz Komisija ir identificējusi priekšrocības esamību, tai turklāt ir jāpierāda, ka šī priekšrocība ir izdevīga konkrēti vienam vai vairākiem uzņēmumiem.

47. Turpinājumā Vispārējā tiesa ir atzinusi, ka nodokļu jomā priekšrocības nosacījumu un selektivitātes nosacījumu "var izvērtēt kopā", jo tie abi "nozīmē, ka ir jāpierāda, ka apstrīdētā nodokļu pasākuma rezultātā samazinās nodokļa summa, kas pasākuma saņēmējam parasti būtu jāmaksā atbilstoši parastajam nodokļu režīmam", kā tas nospriests 2021. gada 12. maija spriedumā Luksemburga u.c./Komisija (T-516/18 un T-525/18, EU:T:2021:251).

48. Vispārējā tiesa uzskatīja, pirmkārt, ka šis apstāklis tomēr nenozīmē, ka priekšrocības esamību "var neņemt vērā", un, otrkārt, ka šīs lietas faktiskie apstākļi atšķiras no tiem, kādi bija lietā, kurā tika pasludināts spriedums Luksemburga/Komisija [2].

49. Vispārējās tiesas argumentāciju šajā apstrīdētā rīkojuma daļā, manuprāt, var apkopot šādi. Pirmām kārtām, šķiet – Vispārējā tiesa uzskata, ka *saskaņā ar vispārēju normu*, kas piemērojama arī nodokļu jomā, pārbaude par priekšrocības esamību nevar sakrist ar selektīvā rakstura pārbaudi. Otrām kārtām, šķiet – tā norāda, ka *atsevišķos gadījumos, kuri ietilpst nodokļu jomā*, šiem abiem nosacījumiem var piemērot vienu un to pašu pārbaudi ar pamatojumu, ka tie abi nozīmē, ka ir jāpārbauda, vai attiecīgā pasākuma rezultātā tiek atvieglota nodokļu slogs, kas parasti būtu jāsedz saņēmējam.

50. Šāda izpratne par saistību starp priekšrocības vērtējumu un selektivitātes vērtējumu nodokļu jomā, manuprāt, ir kļūdaina.

51. Vispirms ir jāatgādina, ka, lai šādu pasākumu varētu kvalificēt par selektīvu, Komisijai saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ir jāveic vērtējums trīs posmos. Pirmajā posmā Komisijai it īpaši ir jāidentificē atsauces sistēma, proti, attiecīgajā dalībvalstī piemērojamais "parastais" nodokļu režīms, un otrajā posmā ir jāpārbauda, vai ar nodokļu pasākumu tiek ieviesta diferenciācija starp uzņēmumiem, kuri atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā, ņemot vērā ar atsauces sistēmu izvirzīto mērķi. Apstiprinošas atbildes gadījumā trešajā posmā attiecīgajai dalībvalstij ir vienīgi iespēja pierādīt, ka šis pasākums ir attaisnojams ar pamatojumu, ka tas izriet no atsauces

[2] Spriedums, 2021. gada 12. maijs (T-516/18 un T-525/18, EU:T:2021:251).

sistēmas rakstura vai vispārējās sistēmas. Citiem vārdiem, jautājums par to, vai vērtētais nodokļu pasākums ir selektīvs, ir atkarīgs no atsauces sistēmas iepriekšējas noteikšanas, un tas nozīmē, ka kļūda, kas pieļauta šajā noteikšanā, noteikti padara kļūdainu visu selektivitātes analīzi[3].

52. Šeit aplūkotās lietas kontekstā ir jākonstatē, ka atbilstoši judikatūrai atsauces sistēmas noteikšanai "ir īpaši liela nozīme [valsts] nodokļu pasākumu gadījumā, jo pašu ekonomiskas priekšrocības esamību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē var konstatēt, tikai salīdzinot to ar tā saukto "parasto" aplikšanu ar nodokļiem"[4].

53. Tā kā tādējādi Tiesa skaidri saskata saikni starp jēdzienu "priekšrocība" un jēdzienu "selektivitāte"[5], šī noteikšana ir nepieciešams priekšnosacījums, lai vērtētu ne tikai nodokļu pasākuma selektivitāti, bet arī priekšrocības pastāvēšanu. Tāpat kā novērtējot apmēru, lai identificētu iespējamo nepamatoto nevienlīdzīgo attieksmi selektivitātes nodokļu jomā, hipotētiskā analīze, kuras mērķis ir atklāt jebkādas priekšrocības pastāvēšanu, ir jāveic, ņemot vērā "parasto" nodokļu režīmu. Tādējādi tas, ka uzņēmumu, kas ir attiecīgā nodokļu pasākuma saņēmēji, nodokļu slogs tiek atvieglots, noteikti nozīmē, ka vienlaikus ir izpildīts gan selektivitātes nosacījums, gan priekšrocības nosacījums.

54. No tā izriet, ka nodokļu jomā abu šo nosacījumu pārbaude ir jāveic kopā, *vienīgi izņemot* gadījumu, kad ar atbalsta shēmu tiek piešķirta priekšrocība, kuras piešķiršana ir atkarīga no nodokļu administrācijas plašas rīcības brīvības izmantošanas attiecībā uz priekšrocības saņēmējiem un tās piešķiršanas nosacījumiem. Proti, šādā gadījumā Tiesa pavisam nesen apstiprināja, ka atsauces sistēmas noteikšana nav nepieciešama, lai novērtētu tās selektivitāti, jo šīs rīcības brīvības izmantošana noteikti dod priekšroku shēmas saņēmējiem salīdzinājumā ar jebkuru citu uzņēmumu, kurš faktiskā un juridiskā ziņā ir līdzīgā situācijā[6]. Ir acīmredzami, ka šajā lietā aplūkotās atbalsta shēmas piemērošana nekādā veidā nav atkarīga no minētās rīcības brīvības izmantošanas.

55. Turklāt Tiesa precizēja, ka atsauces sistēmas noteikšanai ir jāizriet no saskaņā ar katras valsts tiesībām piemērojamo tiesību normu satura, savstarpējās saistības un konkrētu seku objektīva izvērtējuma. Proti, ārpus jomām, kurās Savienības nodokļu tiesības ir saskaņotas, nodokļa raksturīgo iezīmju, kuras principā nosaka atsauces sistēmu, noteikšana ietilpst šo dalībvalstu rīcības brīvībā[7].

56. Šajā lietā netiek apstrīdēts – kā Vispārējā tiesa būtībā konstatēja apstrīdētā rīkojuma 47. un 48. punktā –, ka apelācijas sūdzības iesniedzējas savos procesuālajos rakstos pirmajā instancē skaidri kritizēja Komisijas vērtējuma precizitāti, saskaņā ar kuru strīdīgais pasākums nav selektīvs, un tās vairākkārt atsaucās uz "parasto" nodokļu režīmu, lai pierādītu, ka šis pasākums ir atkāpe no attiecīgajā dalībvalstī piemērojamajiem parastā nodokļu režīma vispārīgajiem aplikšanas ar nodokli noteikumiem, kuri ir selektivitātes vērtējuma pamatā.

[3] Spriedums, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija (C-885/19 P un C-898/19 P, turpmāk tekstā – "spriedums *Fiat Chrysler Finance Europe*", EU:C:2022:859, 71. punkts un tajā minētā judikatūra).

[4] Spriedums *Fiat Chrysler Finance Europe* (69. punkts un tajā minētā judikatūra).

[5] Kā izklāstīts manu secinājumu lietā *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija (C-885/19 P, EU:C:2021:1028) 54. punktā.

[6] Skat. it īpaši spriedumu, 2023. gada 2. februāris, Spānija u.c./Komisija (C-649/20 P, C-658/20 P un C-662/20 P, EU:C:2023:60, 48. un 68. punkts).

[7] Spriedums *Fiat Chrysler Finance Europe* (72. un 73. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

57. Būtībā apelācijas sūdzības iesniedzējas Vispārējā tiesā atkārtoja sākotnējās izskatīšanas stadijā izvirzīto apgalvojumu, ko Komisija noraidīja strīdīgajā lēmumā, ka peļņas maksājuma atskaitīšanas iespējamība no ienākuma nodokļa vai uzņēmumu ienākuma nodokļa un uzņēmējdarbības nodokļa aprēķina bāzes esot atkāpe no Vācijā piemērojamā "parastā" nodokļu režīma. It īpaši šīs apelācijas sūdzības iesniedzējas apgalvoja, ka saskaņā ar "parastā" nodokļu režīma vispārīgajiem aplikšanas ar nodokli noteikumiem, šis maksājums neesot atskaitāms no iepriekš minēto nodokļu aprēķina bāzes ar pamatojumu, ka tas esot peļņas pārvešana vai sadale, nevis "īpašs nodoklis", kā tas ir kvalificēts strīdīgajā lēmumā, un, ka pat pieņemot, ka minētais maksājums ir nodoklis, to nevarot atskaitīt kā "komercdarbības izraisītus izdevumus".

58. Apstrīdētā rīkojuma 10.–12. punktā Vispārējā tiesa atkārtoja argumentāciju, ar kuru strīdīgajā lēmumā Komisija bija atspēkojusi šo apgalvojumu, pamatojoties uz Vācijas tiesību, konkrēti – Likuma par ienākuma nodokli 4. panta 5.c punkta un Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 10. panta 2. punkta interpretāciju[8]. Taču tā neizvērtēja apelācijas sūdzības iesniedzēju argumentus, ar kuriem tās apstrīdēja šādas interpretācijas pareizību, ņemot vērā atsevišķus Vācijas nodokļu tiesību principus un normas, tā iemesla dēļ, ka šādi argumenti attiecās vienīgi uz strīdīgā pasākuma selektīvo raksturu.

59. Precīzāk – apstrīdētā rīkojuma 48. punktā Vispārējā tiesa norādīja, ka apelācijas sūdzības iesniedzējas apstrīdēja strīdīgo lēmumu vienīgi tiktāl, ciktāl šajā lēmumā bija noliegts strīdīgā pasākuma selektīvais raksturs, un šī rīkojuma 58. punktā norādīja, ka šīs apelācijas sūdzības iesniedzējas nebija apstrīdējušas strīdīgā lēmuma 159. punktā un 87. zemsvītras piezīmē esošo konstatējumu, ka strīdīgais pasākums nevar piešķirt priekšrocību.

60. Manuprāt, Vispārējās tiesas pieeja ir pretrunā šo secinājumu 51.–55. punktā atgādinātajai judikatūrai. Saskaņā ar šo judikatūru pārbaude, kas jāveic Komisijai, lai konstatētu nodokļu rakstura atbalsta shēmas selektivitāti, *sakrīt* – attiecībā uz atsauces sistēmas noteikšanu (vai "parasto" nodokļu režīmu) ar pārbaudi, kas jāveic, lai pārbaudītu, vai strīdīgā pasākuma rezultātā tā saņēmējiem tiek piešķirta priekšrocība.

61. Šādu interpretāciju nevar atspēkot ar argumentiem, kurus savos procesuālajos rakstos izvirzījusi Komisija un kuros norādīta konceptuāla atšķirība starp priekšrocības nosacījumu un selektivitātes nosacījumu[9], bet nav paskaidrots, it īpaši atsaucoties uz Tiesas judikatūru, kāda iemesla dēļ tādā gadījumā, kāds tiek aplūkots šajā lietā, šie nosacījumi ir jāanalizē atsevišķi.

62. Turklāt ir jāpiebilst – ja Vispārējā tiesa būtu analizējusi apelācijas sūdzības iesniedzēju argumentus, ar kuriem tiek apstrīdēta Vācijas nodokļu tiesību interpretācija, ko strīdīgajā lēmumā veikusi Komisija, attiecīgā gadījumā tā būtu varējusi uzskatīt, ka atsauces sistēmas, kas ir "parastais" nodokļu režīms, noteikšana, kāda tā izriet no šī lēmuma, ir kļūdaina. Taču šāda kļūda noteikti būtu padarījusi par kļūdainu ne tikai visu selektivitātes vērtējumu, bet arī priekšrocības vērtējumu, jo, kā norādīts iepriekš, "parastais" nodokļu režīms ir salīdzināšanas jēdziens, ko izmanto hipotētiskā vērtējuma, lai pārbaudītu jebkādas ekonomiskas priekšrocības pastāvēšanu, ietvaros. Tādējādi apstrīdētā rīkojuma 68. punktā Vispārējās tiesas izdarītais secinājums, ka apelācijas sūdzības iesniedzējām nav izdevies pierādīt, ka Komisijas rīcībā esošās informācijas un

[8] Skat. strīdīgā lēmuma 155.–157. punktu.

[9] Šajā nolūkā Komisija kā piemēru min individuālu pasākumu, kurš tiek uzskatīts par selektīvu, tomēr tas obligāti neietver priekšrocības piešķiršanu, un pasākumu, kurš pamatots ar atsauces sistēmas raksturu vai vispārējo sistēmu, kurš nav selektīvs, bet ar kuru var piešķirt priekšrocību tā saņēmējam. Šajā ziņā pietiek ar norādi, pirmkārt, ka strīdīgais pasākums ir atbalsta shēma, un, otrkārt, ka pierādījums par pamatojumu ar atsauces sistēmas raksturu vai vispārējo sistēmu ir jāsniedz dalībvalstīm un tātad tas nav Komisijas veiktā selektivitātes vērtējuma nepieciešama sastāvdaļa (skat. spriedumu, 2021. gada 16. marts, Komisija/Ungārija (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 38. punkts un tajā minētā judikatūra)).

pierādījumu vērtējumam esot bijis jārada nopietnas šaubas un grūtības attiecībā uz faktu, vai peļņas maksājuma atskaitīšanas iespējamība ir priekšrocība LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, un ka tām acīmredzami nebija pamatojuma apgalvot, ka ar strīdīgo lēmumu ir pārkāptas to procesuālās tiesības, neesot bijis pamatots.

63. Ņemot vērā iepriekš minēto, es uzskatu, ka Vispārējā tiesa ir pieļāvusi tiesību kļūdu, apelācijas sūdzības iesniedzēju celto prasību atzīstot par acīmredzami nepamatotu.

64. Šis secinājums nevar, kā to savos procesuālajos rakstos būtībā apgalvo Komisija, būt pretrunā ierobežojumam, kas izriet no *ne ultra petita* principa, saskaņā ar kuru Vispārējās tiesas lemšanas pilnvaras attiecas tikai uz jautājumi, kurus tai ir iesnieguši lietas dalībnieki. Komisijas ieskatā Vispārējā tiesa nevarēja, nepārkāpjot šo principu, pievērsties jautājumam par priekšrocības pastāvēšanu, jo apelācijas sūdzības iesniedzēju Vispārējā tiesā izvirzītā kritika par atsauces sistēmas noteikšanu formāli attiecās *tikai* uz konstatējumu par strīdīgā pasākuma selektivitātes neesamību.

65. Esmu pārliecināts, ka šis arguments nozīmē, ka tiek jaukts Vispārējās tiesas pienākums nenovirzīties no prasījuma priekšmeta (*petitum*) ar Vispārējās tiesas pienākumu atbildēt uz tajā izvirzītajiem pamatiem, piemērojot visas atbilstošās tiesību normas. No pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai gan Savienības tiesai ir jāspriež tikai par lietas dalībnieku, kuriem ir jānosaka strīda robežas, prasījumiem, tai – ārpus to argumentiem – ir jāpiemēro strīda risinājumam atbilstošās tiesību normas faktiem, kuri tajā ir iesniegti. Ja tā nebūtu, Savienības tiesa būtu spiesta pamatot savu nolēmumu ar kļūdainiem juridiskiem apsvērumiem [10].

66. Neatkarīgi no fakta, ka apelācijas sūdzības iesniedzēju kritika attiecās vienīgi uz selektivitātes vērtējumu strīdīgajā lēmumā, Vispārējai tiesai, piemērojot no sprieduma *Fiat Chrysler Finance Europe* izrietošo judikatūru, bija jāuzskata, ka atsauces sistēmas noteikšanas apstrīdēšana noteikti attiecas uz vērtējumu par priekšrocības pastāvēšanu, papildus strīdīgā pasākuma selektīvā rakstura vērtējumam.

67. No šiem apsvērumiem arī izriet, ka Vispārējai tiesai bija jālemj par apelācijas sūdzības iesniedzēju izvirzītajiem argumentiem, pat ja tās nebija apstrīdējušas arī strīdīgā lēmuma 159. punktā un 87. zemsvītras piezīmē esošo konstatējumu, ka strīdīgais pasākums nevar piešķirt priekšrocību tā saņēmējiem, kā to apstrīdētā rīkojuma 48. punktā norādīja Vispārējā tiesa.

68. Pilnības labad man šķiet, ka varētu būt noderīgs viens precizējums.

69. Jāprecizē, ka minētajā 159. punktā un 87. zemsvītras piezīmē Komisija ir apgalvojusi, ka peļņas maksājuma atskaitīšanas iespējamība nevar piešķirt priekšrocību tādam publiskam kazino operatoram kā *WestSpiel*. Faktiski tā salīdzināja 2014. gadā samaksāto peļņas maksājuma summu (82,02 miljoni EUR) ar šī maksājuma summu, kas ir atskaitīta no ienākuma vai uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes un profesionālās darbības nodokļa bāzes (27,3 miljoni EUR), un līdz ar to secināja, ka no šīs atskaitīšanas iespējas izrietošo ekonomisko labumu būtiski pārsniedz daudz lielāka minētā maksājuma summa, kas jāmaksā it īpaši publisko kazino operatoriem.

[10] Skat. spriedumu, 2021. gada 20. janvāris, Komisija/*Printeos* (C-301/19 P, EU:C:2021:39, 58. punkts un tajā minētā judikatūra).

70. Šīs interpretācijas pamatojums ir rodams Komisijas piedāvātajā sprieduma Komisija/*Fútbol Club Barcelona*[11] interpretācijā, kurai Vispārējā tiesa netieši piekrīt. Saskaņā ar šī sprieduma 63. punktu, lai pārbaudītu dažādus elementus, kas veido pasākumu, kurš var ietvert valsts atbalstu, Komisijai ir jāizvērtē visi tiesību vai faktiskie elementi, kas raksturo šo pasākumu, tostarp no tā izrietošā peļņa un izdevumi.

71. Manuprāt, šajā lietā šim principam nav nozīmes. Šķiet, ka no šī sprieduma izriet – lai pārbaudītu, vai ir izpildīti nosacījumi, kas veido jēdzienu "valsts atbalsts", tostarp priekšrocība, no valsts nodokļu pasākuma izrietošā peļņa un izdevumi ir jāņem vērā kā *attiecīgā nodokļu pasākuma obligātas sekas*.

72. Citiem vārdiem sakot, šai peļņai un šiem izdevumiem ir jāizriet no pasākuma, kura sekas – saņēmēja nodokļu sloga atvieglošana salīdzinājumā ar "parastu aplikšanu ar nodokļiem" – tiek apspriestas, nevis no šī pasākuma kombinācijas ar "parasto" nodokļu režīmu veidojošajiem aplikšanas ar nodokļiem noteikumiem.

73. Šajā lietā, vērtējot, vai pastāv priekšrocība, vērā ir jāņem peļņa un izdevumi, kas izriet no peļņas maksājuma atskaitīšanas iespējamības, nevis šī pasākuma un paša peļņas maksājuma kombinācija, jo nav ne mazāko šaubu par to, ka peļņas maksājums iekļaujas "parastajā" nodokļu režīmā.

74. Tādējādi esmu pārliecināts – ja šo secinājumu 69. punktā izklāstītā interpretācija tiktu apstiprināta, tā varētu atspēkot valsts atbalsta nodokļu jomā kontroles pamatā esošo loģiku, jo tā ļautu nekvalificēt jebkuru nodokļu pasākumu par valsts atbalstu, pierādot, ka nodokļu slogs, kurš gulstas uz attiecīgo uzņēmumu, ir lielāks par ekonomisko peļņu, ko šis uzņēmums gūst minētā pasākuma piemērošanas rezultātā.

75. Šajā posmā ir jāatgādina, ka atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas Statūtu 61. panta pirmajai daļai – ja Tiesa atceļ Vispārējās tiesas nolēmumu, kā tas tiek ierosināts šajos secinājumos, tā var pati taisīt galīgo spriedumu attiecīgajā lietā, ja to ļauj tiesvedības stadija, vai nodot lietu atpakaļ sprieduma taisīšanai Vispārējā tiesā.

76. Uzskatu, ka šajā lietā Tiesai būtu jānosūta šī lieta atpakaļ Vispārējai tiesai, lai tā izvērtētu vienīgo pamatu, ko tajā izvirzīja apelācijas sūdzības iesniedzējas.

77. Kā jau tika minēts iepriekš, ar šo pamatu, ņemot vērā dažus Vācijas nodokļu tiesību principus un tiesību normas, faktiski tika apstrīdēta Komisijas veiktās valsts tiesību interpretācijas pareizība, nosakot atsauces sistēmu, kas ir "parastais" nodokļu režīms. Taču no Tiesas judikatūras izriet, ka šajā kontekstā Komisijas veiktās piemērojamo valsts tiesību interpretācijas pārbaude ir *faktu vērtējums* un tātad apelācijas sūdzības ietvaros Tiesa to var vērtēt, tikai lai pārbaudītu, vai ir notikusi šo valsts tiesību sagrozīšana[12]. Taču ir jānorāda, ka apelācijas sūdzības iesniedzējas šīs sūdzības ietvaros nav izvirzījušas nevienu argumentu, kura mērķis ir konstatēt šādu sagrozīšanu.

[11] Spriedums, 2021. gada 4. marts (C-362/19 P, EU:C:2021:169).

[12] Spriedums *Fiat Chrysler Finance Europe* (82. punkts un tajā minētā judikatūra).

Secinājumi

78. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai atcelt Eiropas Savienības Vispārējās tiesas 2021. gada 22. oktobra rīkojumu *Fachverband Spielhallen* un LM/Komisija (T-510/20) un nodot lietu atpakaļ Vispārējai tiesai, lai tā lemtu par vienīgo pamatu, kuru tajā izvirzījušas *Fachverband Spielhallen e.V.* un LM.