Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA DŽOVANNI PITRUCELLAS
[*GIOVANNI PITRUZZELLA*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2020. gada 15. oktobrī[1]

Lieta C-362/19 P

Eiropas Komisija
pret

Fútbol Club Barcelona

Apelācijas sūdzība – Valsts atbalsts – Atsevišķiem profesionālā futbola klubiem piešķirtais atbalsts – LESD 107. panta 1. punkts – Jēdziens "priekšrocība" – Valsts atbalsta shēmas – Preferenciāla nodokļa likme, ko piemēro tikai klubiem, kuriem ir atļauts izmantot bezpeļņas organizācijas statusu – Mazāk izdevīgs nodokļu atskaitījums – Ietekme

1. Šīs lietas priekšmets ir Eiropas Komisijas iesniegtā apelācijas sūdzība, ar kuru minētā iestāde lūdz Tiesai atcelt 2019. gada 26. februāra spriedumu *Fútbol Club Barcelona*/Komisija (T-865/16, EU:T:2019:113, turpmāk tekstā – "pārsūdzētais spriedums"), ar ko Eiropas Savienības Vispārējā tiesa pēc *Fútbol Club Barcelona* (turpmāk tekstā – "*FC Barcelona*") prasības atcēla Lēmumu (ES) 2016/2391 (2016. gada 4. jūlijs) par valsts atbalstu SA.29769 ((2013/C) (ex 2013/NN)), ko īstenojusi Spānija konkrētu futbola klubu labā[2] (turpmāk tekstā – "apstrīdētais lēmums").

2. Pārsūdzētajā spriedumā Vispārējā tiesa pēc būtības kritizēja Komisiju par to, ka, analizējot nodokļu režīmu, kas ir piemērojams futbola klubiem, kurus Komisija uzskatīja par valsts atbalsta saņēmējiem, tā nebija pietiekami pārbaudījusi šajā režīmā paredzētā nodokļu atskaitījuma nozīmi saistībā ar negaidītas papildu peļņas atkārtotiem ieguldījumiem, konstatējot, ka pastāv priekšrocība LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Vispārējā tiesa kritizēja Komisiju arī par to, ka izmeklēšanas procedūras laikā tā šajā saistībā nepieprasīja pietiekamu informāciju.

3. Šī lieta ļaus Tiesai paskaidrot, kādi analīzes veidi Komisijai ir jāizmanto un kādi faktori tai ir jāņem vērā, lai konstatētu priekšrocības esamību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, it īpaši attiecībā uz izņēmuma nodokļu režīmiem, kuri paredz preferenciālu nodokļa likmi subjektiem, kuriem ir piemērojams šis režīms.

I. Strīda faktiskie apstākļi

4. Ar 1990. gada 15. oktobra *Ley 10/1990 del Deporte* (Likums 10/1990 par sportu[3], turpmāk tekstā – "Likums 10/1990") visiem Spānijas profesionālajiem sporta klubiem ir noteikts pienākums pārstrukturēties par sporta sabiedrībām ar ierobežotu atbildību (turpmāk tekstā – "SSIA"). Šī likuma mērķis bija veicināt klubu darbības atbildīgāku vadību, koriģējot to juridisko formu.

1 Oriģinālvaloda – itāļu.

2 OV 2016, L 357, 1. lpp.

3 *BOE* Nr. 249, 1990. gada 17. oktobris, 30397. lpp.

5. Ar septīto papildu normu Likumā 10/1990 tomēr tika paredzēts izņēmums attiecībā uz profesionālajiem sporta klubiem, kuru bilance finanšu gados pirms šī likuma pieņemšanas ir bijusi pozitīva. Tādiem klubiem minētais izņēmums paredzēja iespēju turpināt darbību sporta klubu formās. Vienīgie profesionālā futbola klubi, kuri ietilpa šī izņēmuma piemērošanas jomā, bija *FC Barcelona* un trīs citi klubi (*il Club Atlético Osasuna*, *l'Athletic Club* un *il Real Madrid Club de Fútbol*, turpmāk tekstā – "*Real Madrid*"), un tie visi izmantoja minēto iespēju.

6. Atšķirībā no SSIA sporta klubi ir bezpeļņas juridiskas personas, kurām tādēļ tiek piemērota īpaša ienākumu nodokļa likme. Šī likme līdz 2016. gadam saglabājās zemāka par likmi, kāda ir piemērojama SSIA.

7. 2013. gada 18. decembra vēstulē Eiropas Komisija paziņoja Spānijas Karalistei savu lēmumu sākt LESD 108. panta 2. punktā paredzēto procedūru par varbūtēju preferenciālu nodokļu režīmu, kas piešķirts tiem profesionālajiem futbola sporta klubiem, kuriem ir piemērojams bezpeļņas organizāciju nodokļu režīms, salīdzinājumā ar klubiem, kuriem ir piemērojams SSIA režīms.

8. Ar apstrīdēto lēmumu Komisija secināja, ka ar Likumu 10/1990 Spānijas Karaliste ir nelikumīgi ieviesusi atbalstu uzņēmumu ienākuma nodokļa privilēģijas veidā par labu dažiem futbola klubiem, tostarp par labu *FC Barcelona*, *Club Atlético Osasuna*, *Athletic Club* un *Real Madrid*, pārkāpdama LESD 108. panta 3. punktu [4]. Turklāt Komisija secināja, ka šis režīms nav saderīgs ar iekšējo tirgu, un tādēļ pieprasīja Spānijas Karalistei to izbeigt un atgūt no saņēmējiem starpību starp uzņēmumu ienākuma nodokli, ko tie ir samaksājuši, un uzņēmumu ienākuma nodokli, kāds tiem būtu jāmaksā, ja tiem no 2000. taksācijas gada būtu bijusi SSIA juridiskā forma, vienlaikus īpaši paredzot gadījumu, kad atbalsts ir *de minimis* atbalsts [5].

II. Tiesvedība Vispārējā tiesā un pārsūdzētais spriedums

9. Ar prasības pieteikumu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2016. gada 7. decembrī, *FC Barcelona* cēla prasību atcelt apstrīdēto lēmumu, izvirzot piecus prasības pamatus.

10. Pārsūdzētajā spriedumā Vispārējā tiesa, vispirms noraidot pirmo *FC Barcelona* izvirzīto prasības pamatu [6], apmierināja otro pamatu saistībā ar, pirmkārt, kļūdu, pārkāpjot LESD 107. panta 1. punktu, vērtējumā par priekšrocības esamību konkrētā gadījumā, un, otrkārt, labas pārvaldības principa pārkāpumu analīzē par minētās priekšrocības esamību.

11. Šajā saistībā Vispārējā tiesa vispirms atzina, ka, lai izvērtētu, vai ar pasākumu, kas ir ieviests ar Likumu 10/1990, var tikt piešķirta priekšrocība, bezpeļņas organizāciju nodokļu režīma dažādās sastāvdaļas ir jāizvērtē kopā, jo tās ir nedalāms *kopums*, kas ar Likumu 10/1990 ir grozīts tikai attiecībā uz tā piemērojamību personām [7].

12. Tādējādi Vispārējā tiesa atzina, ka ir jāpārbauda, vai apstrīdētajā lēmumā Komisija ir pietiekami pierādījusi, ka bezpeļņas organizāciju nodokļu režīms, aplūkojot to kopumā, varēja saviem labuma guvējiem radīt labvēlīgāku situāciju par to, kāda būtu tad, ja tiem būtu jādarbojas SSIA formā [8].

4 Apstrīdētā lēmuma 1. pants.

5 Skat. apstrīdētā lēmuma 2. pantu un 4. panta 1. un 4. punktu.

6 Pirmajā *FC Barcelona* izvirzītajā prasības pamatā tā norādīja, ka esot pārkāpts LESD 49. pants kopsakarā ar LESD 107. un 108. pantu, kā arī Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 16. pants. Skat. pārsūdzētā sprieduma 25.–37. punktu.

7 Skat. pārsūdzētā sprieduma 53. punktu.

8 Pārsūdzētā sprieduma 54. punkts.

13. Pirmkārt, Vispārējā tiesa konstatēja, ka aplūkojamajā laikposmā četriem klubiem, kuri izmanto strīdīgo režīmu, tiešām ir tikusi piemērota preferenciāla nominālā nodokļa likme salīdzinājumā ar klubiem, kuri darbojās SSIA formā [9]. Tomēr Vispārējā tiesa norādīja arī, ka administratīvā procesa gaitā *Real Madrid* uzsvēra, ka nodokļu atskaitījums saistībā ar negaidītas papildu peļņas atkārtotiem ieguldījumiem SSIA bija lielāks nekā bezpeļņas organizācijām, un ka šis atskaitījums atkarībā no apstākļiem varēja būt ļoti liels [10].

14. Vispārējā tiesa norādīja, ka apstrīdētajā lēmumā Komisija izslēdza to, ka relatīva priekšrocība, kas izriet no nodokļu atskaitījumu lielākas augšējās robežas, kura piemērojama SSIA, var atsvērt preferenciālo nodokļa likmi, kura tika piemērota bezpeļņas organizācijām, jo, pirmkārt, netika sniegti pierādījumi tam, ka šī nodokļu atskaitījumu sistēma būtu "principā izdevīgāka ilgākā laika posmā" un, otrkārt, ka nodokļu atskaitījums tiktu piešķirts "[vienīgi] ar konkrētiem nosacījumiem, kurus nepiemēro nepārtraukti" [11].

15. Šādā kontekstā Vispārējā tiesa uzskatīja, ka Komisija – kurai bija pienākums pierādīt, ka pastāv priekšrocība, kas izriet no bezpeļņas organizāciju nodokļu režīma, kura dažādās sastāvdaļas šajā lietā nevar tikt nošķirtas, – nevarēja secināt, ka šāda priekšrocība pastāv, nepierādīdama, ka nodokļu atskaitījumu ierobežošana bezpeļņas organizācijām līdz mazāk labvēlīgam līmenim nekā SSIA nekompensēja priekšrocību, kas izriet no zemākas nominālās nodokļa likmes [12]. Šajā saistībā Vispārējā tiesa norādīja, ka Komisijai ir atļauts, ievērojot tās izmeklēšanas pienākumu robežas administratīvajā procesā, pieprasīt informāciju, kas šķiet nozīmīga, lai veiktu atbilstošo vērtējumu [13].

16. Attiecībā uz konstatējumu par nodokļa atskaitījuma nosacīto raksturu, Vispārējā tiesa atzina, ka tas nav pietiekams, lai secinātu par valsts atbalsta esamību. Šajā saistībā tā, pirmkārt, norādīja, ka nodokļu atskaitījums pats var būt atbalsts, kas, neraugoties uz tā nosacīto raksturu, pamato tā ņemšanu vērā, pārbaudot to, vai pastāv priekšrocība. Otrkārt, tā norādīja, ka, tā kā apstrīdētajā lēmumā nav veikta analīze par iespējām nodokļu atskaitījumus atlikt, minētajā lēmumā trūkst vērtējuma par šī nodokļu mehānisma seku varbūtējo izlīdzināšanu laika ziņā, kas var kompensēt, iespējams, "nepārtraukto" raksturu, ko norādīja Komisija [14].

17. Ņemot vērā iepriekš minēto, Vispārējā tiesa konstatēja, ka Komisija nebija juridiski pietiekami izpildījusi pienākumu pierādīt, ka strīdīgais pasākums piešķir priekšrocību tā saņēmējiem.

18. Tāpēc Vispārējā tiesa atcēla apstrīdēto lēmumu, neizskatot citus *FC Barcelona* izvirzītos argumentus un prasības pamatus.

III. Lietas dalībnieku prasījumi

19. Apelācijas sūdzībā Komisija lūdz Tiesu atcelt pārsūdzēto spriedumu, nosūtīt lietu atkārtotai izskatīšanai Vispārējā tiesā un atlikt lēmuma par tiesāšanās izdevumiem pieņemšanu.

20. *FC Barcelona* un Spānijas Karaliste lūdz Tiesu noraidīt Komisijas apelācijas sūdzību un piespriest tai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

9 Pārsūdzētā sprieduma 55. punkts.

10 Pārsūdzētā sprieduma 57. punkts.

11 Pārsūdzētā sprieduma 58. punkts ar atsauci uz apstrīdēta lēmuma 68. punktu.

12 Pārsūdzētā sprieduma 59. punkts.

13 Turpat.

14 Pārsūdzētā sprieduma 60. punkts.

IV. Apelācijas sūdzības analīze

A. Īss lietas dalībnieku argumentu izklāsts

21. Apelācijas sūdzībā Komisija izvirza vienu apelācijas sūdzības pamatu par LESD 107. panta 1. punkta pārkāpumu. Šis vienīgais pamats ir sadalīts divās daļās.

22. Pirmajā daļā Komisija apgalvo, ka Vispārējā tiesa esot pieļāvusi tiesību kļūdas, izvērtējot pārbaudi, kas Komisijai ir jāveic, lai noteiktu, vai nodokļu režīms rada priekšrocību tā adresātiem. Komisija iebilst, ka Vispārējā tiesa uzskatījusi par nepieciešamu ne tikai analizēt aplūkotā režīma kritērijus (kā preferenciāla nodokļa likme), kas tā adresātiem var radīt labvēlīgāku situāciju salīdzinājumā ar citiem uzņēmumiem, uz kuriem attiecas vispārējais režīms, bet arī analizēt šī režīma nelabvēlīgos elementus, kas ir atkarīgi no ar režīmu nesaistītiem apstākļiem un var atšķirties katrā atsevišķā taksācijas gadā (kā nodokļu atskaitījums saistībā ar negaidītas papildu peļņas atkārtotiem ieguldījumiem, kas ir atkarīgs no to izmantotāju uzņēmumu pieņemtajiem lēmumiem par ieguldījumiem), un pat ja šie nelabvēlīgie elementi ir nejauši, tie nespēj sistemātiski neitralizēt priekšrocību un tos nevar paredzēt konkrētā nodokļu režīma *ex ante* [iepriekšējā] pārbaudē.

23. Pirmkārt, Komisija apgalvo, ka, pretēji tam, ko norāda Vispārējā tiesa [15], apstrīdētajā lēmumā ir analizēta tikai valsts atbalsta shēma, un nevis arī individuālie valsts atbalsti. Vispārējā tiesa esot kļūdaini interpretējusi gan apstrīdēto lēmumu, gan Regulas 2015/1589 [16] 1. panta d) punktu. Līdz ar to saskaņā ar judikatūru Komisija varēja analizēt tikai nodokļu režīma vispārīgās pazīmes, lai pierādītu, ka tiek izpildīti valsts atbalsta esamības kritēriji, un tai nebija pienākuma pārbaudīt šī atbalsta faktisku materializāciju katram klubam, kas to saņēma. Minētā faktiskā materializācija būtu jānosaka atgūšanas brīdī.

24. Otrkārt, Komisija apgalvo – no judikatūras izriet, ka, analizējot valsts pasākumu, kas varētu būt valsts atbalsts, tai [Komisijai] būtu jāiesaistās pārbaudāmā nodokļu režīma pieņemšanas brīdī un jāveic *ex ante* novērtējums, lai noteiktu, vai šis režīms var radīt priekšrocību. Proti, konstatējot valsts atbalsta esamību, pret pasākumu, kas ir īstenots bez iepriekšējas paziņošanas, nevarētu izturēties labvēlīgāk nekā pret paziņotu pasākumu.

25. No tā izrietot, ka priekšrocības esamības kritērija analīzē noteicošais elements ir pasākuma spēja radīt priekšrocību. Tādējādi apstāklis, ka, pamatojoties uz vēlākiem elementiem, var tikt pierādīts, ka noteiktos gadījumos priekšrocība nav materializējusies, nevarot būt noteicošais vērtējumā par priekšrocības esamību, it īpaši tad, ja Komisijai ir jāanalizē atbalsta shēma. Ja konkrēta taksācijas gada laikā aplūkojamā režīma izraisītās priekšrocības pilnībā kompensēja trūkumi, tad tajā taksācijas gadā priekšrocība nav materializējusies, un tātad attiecībā uz šo konkrēto taksācijas gadu no ieinteresētā saņēmēja tas nebūs jāatgūst.

26. Saskaņā ar šādiem principiem, samazinātas uzņēmuma ienākuma nodokļa likmes piemērošana noteiktiem uzņēmumiem veidojot priekšrocību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, jo spēj tieši vai netieši atbalstīt šos uzņēmumus. Minētā priekšrocība materializējoties ikreiz, kad tie izmanto priekšrocības, kuras veido nodokļa bāzi.

27. Komisija atzīst, ka šajā gadījumā bezpeļņas organizāciju nodokļu režīms paredzēja mazāku nodokļu atskaitījumu par negaidītas papildu peļņas atkārtotiem ieguldījumiem nekā nodokļu atskaitījums, ko paredz uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējais režīms. Tomēr Vispārējā tiesa esot pieļāvusi tiesību kļūdu vērtējumā par saikni, kas pastāv starp bezpeļņas organizāciju nodokļu režīma labvēlīgiem un

15 Skat. pārsūdzētā sprieduma 69. punkta beigas.

16 Padomes Regula (ES) 2015/1589 (2015. gada 13. jūlijs), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Līguma par Eiropas Savienības darbību 108. panta piemērošanai (OV 2015, L 248, 9. lpp.).

nelabvēlīgiem elementiem. Proti, ja konkrēts režīms ietver arī dažus trūkumus jeb nelabvēlīgus elementus, kuri materializējas tikai atkarībā no apstākļiem, kas nav saistīti ar režīmu, un katru taksācijas gadu mainās, tādi elementi nevarētu tikt uzskatīti par elementiem, kuri neitralizē priekšrocību, ja vien to saikne ar šo priekšrocību nav tāda, kas garantē priekšrocības neitralizāciju visos taksācijas gados. Tomēr pēc Komisijas uzskatiem aplūkojamajā gadījumā tā neesot bijis.

28. Pirmkārt, lai gan nodokļa likme un nodokļu atskaitījuma par negaidītas papildu peļņas atkārtotiem ieguldījumiem procentuālā daļa ir gan vispārējā režīma, gan bezpeļņas organizāciju īpašā režīma sastāvdaļa, tomēr atskaitījumu summa esot atkarīga no faktora, kas nav saistīts ar šo režīmu un kam neesot nekādas saistības ar nodokļa likmes piemērošanu. Faktiski tas [minētais faktors] esot saistīts ar katra kluba izvēlēto ieguldījumu politiku attiecībā uz spēlētāju pārcelšanu konkrēta taksācijas gada laikā. Tādējādi tas esot nenoteikts elements, kuram nav saiknes ar priekšrocību, kas izriet no preferenciālas nodokļa likmes piemērošanas, un kura ietekmi var izmērīt tikai brīdī, kurā materializējas priekšrocība, katrā taksācijas gadā. Pretēji tam, ko uzskatīja Vispārējā tiesa, tādējādi neesot iespējams izvērtēt šo elementu nedalāmi no preferenciālas nodokļa likmes piemērošanas, kura pati par sevi spēj sniegt priekšrocību klubiem, kuri to izmanto.

29. Otrkārt, aplūkojamais režīms negarantējot, ka šī režīma nelabvēlīgie elementi sistemātiski neitralizē no tā izrietošās priekšrocības. Šajā lietā nodokļa likme tiek piemērota ienākumiem, savukārt atskaitījumu pamato tādas noteiktas papildu peļņas atkārtoti ieguldījumi, kas praksē tieši futbola nozarē rodas no spēlētāju pārcelšanas. No tā izrietot, ka šie divi nodokļu režīma elementi nav savstarpēji salīdzināmi un tādēļ nevar viens otru neitralizēt.

30. Treškārt, priekšrocības faktiska materializācija esot jāvērtē katrā taksācijas gadā, ņemot vērā ikgadēju maksājamo nodokli, un tātad tā varot mainīties katru gadu. Minētā materializācija ietver arī nodokļu kredītus, ko klubi var izmantot katra taksācijas gada laikā un kas nevar tikt noteikti *ex ante*.

31. Vienīgā apelācijas pamata otrajā daļā Komisija apgalvo, ka Vispārējā tiesa esot pieļāvusi tiesību kļūdu, kļūdaini interpretējot Komisijas rūpības pienākumu un pienākumu pierādīt priekšrocības esamību. Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 59. punktā esot kļūdaini kritizējusi Komisiju par to, ka tā nepieprasīja informāciju, kas ļautu tai pierādīt, ka nodokļu atskaitījumu ierobežošana bezpeļņas organizācijām līdz mazāk labvēlīgam līmenim nekā SSIA nekompensēja priekšrocību, kura izriet no zemākas nodokļa likmes. Ņemot vērā apsvērumus, kas ir izklāstīti vienīgā pamata pirmajā daļā, tāds pierādījums nebija vajadzīgs. Vispārējā tiesa būtībā pieprasot, lai Komisija veiktu datu *ex post* pārbaudi pēc pasākuma pieņemšanas. Proti, aplūkojamā nodokļu režīma pieņemšanas brīdī bija neiespējami paredzēt veidu, kādā samazināta nodokļa likme tiktu kombinēta ar summu, kas tiktu atskaitīta, piemērojot nodokļu atskaitījumu par negaidītas papildu peļņas atkārtotiem ieguldījumiem. Priekšrocības materializācijas *ex post* analīze, ko būtībā pieprasa Vispārējā tiesa, tomēr neesot nepieciešama, lai konstatētu valsts atbalsta sniegtās priekšrocības esamību. Tādējādi Vispārējās tiesas izmantotais risinājums dodot priekšroku nepaziņotām atbalsta shēmām, nevis paziņotām shēmām.

32. Visbeidzot, Komisija apstrīd apgalvojumus, ar kuriem *FC Barcelona* norāda uz atsevišķu Komisijas izvirzīto argumentu nepieļaujamību. Pēc Komisijas uzskatiem, kaut arī *FC Barcelona* šos jautājumus un argumentus kvalificē kā nepieļaujamus, patiesībā tas atsaucas uz to nepieņemamību.

33. *FC Barcelona* vispirms apgalvo, ka daži argumenti un elementi, kurus Komisija izvirza savā apelācijas sūdzībā, esot neefektīvi. Pirmkārt, Komisija atsaucoties uz jauniem faktiem un sniedzot jaunus pierādījumus. Otrkārt, Komisija uzskata par pierādītiem faktisko apstākļu jautājumus, kas pārsūdzētajā spriedumā esot atspēkoti. Turklāt daži Komisijas apgalvojumi saistībā ar apstrīdēto lēmumu neatbilstot patiesībai.

34. Pēc būtības attiecībā uz Komisijas vienīgā pamata pirmo daļu *FC Barcelona* apgalvo, pirmkārt, ka aplūkojamais pasākums neesot atbalsta shēma, bet ietverot individuālu atbalstu četriem konkrēti identificētiem klubiem. Proti, apstrīdētajā lēmumā Komisija esot aprakstījusi pasākumu, kas ir paredzēts tikai četrām sabiedrībām, precizējot, ka neviens cits klubs nevarētu to izmantot.

35. *FC Barcelona* apgalvo arī, ka bezpeļņas organizāciju nodokļu režīms nesniedzot minētajiem četriem klubiem nekādas priekšrocības. No juridiskā viedokļa Spānijas nodokļu sistēma esot veidota tā, lai virzītos uz nodokļu neitralitāti un tādējādi nodrošinātu, ka faktiskā nodokļu likme, kas ir piemērojama gan bezpeļņas organizācijām, gan komercsabiedrībām, būtu vienāda. No praktiskā viedokļa priekšrocības esamības konstatējumam noteicošās ir sekas, un nevis juridiskā forma, un saskaņā ar judikatūru esot nepieciešams analizēt visus aplūkojamā juridiskā režīma elementus, tātad gan tos, kuri sniedz priekšrocību, gan tos, kuri to kompensē, kā arī to kumulatīvās sekas.

36. Šajā gadījumā pienākums pārstrukturēties par SSIA esot ietekmējis ne tikai nodokļa likmi, bet arī piemērojamo atskaitījumu apmēru. Līdz ar to, lai pienācīgā veidā izvērtētu aplūkojamo valsts pasākumu, esot bijis jāņem vērā ne tikai tās norādes un pierādījumi, kuri norādīja uz valsts atbalsta esamību, bet arī tie, kuri pierādīja tā neesamību. Tātad vērtējumā par priekšrocības esamību Komisija esot pieļāvusi dubultu kļūdu: pirmkārt, tā koncentrējās uz nominālo nodokļa likmi, lai gan noteicošā esot faktiskā nodokļa likme; otrkārt, ja tāda nodokļu sistēma kā aplūkotā paredz nodokļu kredītu esamību, kuru sekas var būt sadalītas dažādos taksācijas gados, veiktajai analīzei būtu jāaptver vidējā termiņa un ilgtermiņa periodi.

37. Attiecībā uz Komisijas vienīgā pamata otro daļu *FC Barcelona* apgalvo, ka objektivitātes un rūpības pienākumi prasīja Komisijai analizēt visas pasākuma sekas, ieskaitot tās, kas kompensē vai neitralizē iespējamo priekšrocību.

38. Pirmkārt, Komisija jaucot priekšrocības esamību ar atbalsta kvantifikāciju. Priekšrocības jēdziens esot vienāds gan individuālajam atbalstam, gan atbalsta shēmām. Judikatūra neļaujot Komisijai veikt pasākuma seku daļēju analīzi, ņemot vērā tikai sekas, kas rada priekšrocību (kā nominālā nodokļa likme), bet neņemot vērā sekas, kas to kompensē (kā nodokļa atskaitījumi). Apstrīdētajā lēmumā Komisija neanalizēja vairākas režīma vispārējās iezīmes – kā piemērojamie atskaitījumi, šādu atskaitījumu ierastais raksturs attiecīgajā tirgū vai nodokļu kredīta nozīme.

39. Otrkārt, nepieciešamība veikt *ex ante* analīzi netraucējot ņemt vērā nodokļa atskaitījumus. Komisijai faktiski esot pilnvaras pieprasīt attiecīgajai dalībvalstij pasākuma ietekmes novērtējumu vai tā ietekmes aprēķinus par iepriekšējiem gadiem. Īstenoto, bet nepaziņoto pasākumu gadījumā varētu ņemt vērā veidu, kā režīms darbojas praksē. Katrā ziņā apstrīdētajā lēmumā netika veikta nekāda *ex ante* analīze.

40. Treškārt, pēc *FC Barcelona* uzskatiem, no Komisijas pienākuma veikt administratīvo procesu ar rūpību un objektivitāti izriet, ka pastāv pienākums ar vienādu intensitāti izvērtēt elementus, kuri norāda gan uz valsts atbalsta esamību, gan uz tā neesamību. Tādējādi Komisija nevarot koncentrēties vienīgi uz elementiem, kuri liecina par atbalsta esamību. Tāpēc tai būtu bijis jāņem vērā nodokļa faktiskā likme, ņemot vērā administratīvā procesa laikā konstatētos nodokļa atskaitījumus.

41. Ceturtkārt, *FC Barcelona* uzsver, ka Komisijas pienākums pierādīt priekšrocības esamību liekot analizēt visas pasākuma kumulatīvās sekas tā adresātiem. Tātad neesot pietiekami analizēt vienīgi nominālo nodokļa likmi. Turklāt pierādījums, kuru pamato vienīgi nominālo likmju salīdzinājums, neesot piemērots, jo nodokļu režīmu veido normu kopums, kas ietver arī atskaitījumus, nodokļa bāzes aprēķināšanas noteikumus un atbrīvojumus. Ja, tāpat kā šajā gadījumā, Komisijai tiek iesniegta norāde, kas potenciāli norāda uz priekšrocības neesamību, Komisijai bija jāiegūst nepieciešamā informācija, pieprasot to no attiecīgās dalībvalsts.

42. Spānijas Karaliste vispirms norāda, ka kļūdas, izvērtējot nodokļu pasākumu valsts atbalsta raksturu, var ietekmēt Līgumos paredzēto institucionālo līdzsvaru, jo LESD 107. pants nepiešķirot Komisijai autonomu normatīvo varu sabiedrību ienākumu nodokļu jomā. Nodokļu likme esot nodokļu uzlikšanas juridiskā režīma būtiskākais elements un ietilpstot nodokļu autonomijā un dalībvalstu kompetencē. Tāpēc Komisijas pavirša pārbaude apdraudot dalībvalstu kompetences.

43. Spānijas Karaliste uzskata – ir kļūdaini uzskatīt, ka vienīgi atšķirīgas nodokļa likmes esamība nozīmē valsts atbalsta esamību. Kaut arī nodokļa likme ir jebkāda nodokļu pasākuma fundamentāls elements, nav pietiekami pamatot valsts atbalsta esamību ar konstatējumu, ka attiecīgs nodokļu režīms, kas ir izvērtēts *ex ante*, spēj piešķirt ikgadēju priekšrocību vienīgi zemākas nodokļa likmes dēļ, neatkarīgi no nodokļu kredīta piemērošanas vai nepiemērošanas analīzes. Tādas pieejas izmantošana novestu pie atziņas, ka iespējamā atšķirība nodokļu likmēs starp uzņēmumiem nozīmē priekšrocības piešķiršanu, un tas būtu kļūdaini. Pēc Spānijas valdības uzskatiem, racionāls valsts likumdevējs pieņem nodokļu pasākumu, ņemot vērā sekas, kuras izriet gan no nodokļa likmes, gan no nodokļa atskaitījumu piemērošanas. Tādējādi atskaitījumus nevar uztvert kā elementu, kas nav saistīts ar nodokļu likmes noteikšanu, vai kā nenoteiktu elementu, kas ir atkarīgs no ārējiem faktoriem.

44. Šajā gadījumā, analizējot nodokļu atskaitījuma par negaidītas papildu peļņas atkārtotiem ieguldījumiem attīstību Spānijas nodokļu tiesībās, pēc vairākiem likumdevēja veiktiem grozījumiem ir jāsecina, ka, nosakot nodokļu likmes, likumdevējs ņēma vērā nodokļu parādu norobežojošus elementus. Tāpēc pastāvot skaidra saikne starp nodokļa likmes noteikšanu un piemērojamo atskaitījumu likmi, ņemot vērā elementus, kuri nosaka nodokļu parāda summu un tātad savā starpā ir cieši saistīti. Līdz ar to nodokļa likmi nevarēja nodalīt no pārējiem nodokļu režīma komponentiem gan tādēļ, ka nodokļa atskaitījums par negaidītas papildu peļņas atkārtotiem ieguldījumiem ir būtisks, it īpaši profesionālā futbola nozarē, gan tādēļ, ka minētajam nodokļu atskaitījumam ir periodisks raksturs.

45. Visbeidzot Spānijas Karaliste apgalvo, ka pierādīšanas pienākuma līmenis, ko Vispārējā tiesa pieprasīja pārsūdzētajā spriedumā, nepārsniedz judikatūrā prasīto. Komisijai ir pienākums veikt rūpīgu un objektīvu pārbaudi, kurā būtu jāgarantē, ka, pieņemot galīgo lēmumu, Komisijas rīcībā būtu pēc iespējas pilnīgāka un uzticamāka informācija, lai to izdarītu. Tomēr šajā gadījumā tā neesot bijis.

B. Juridiskā analīze

46. Ņemot vērā, ka abas vienīgā Komisijas izvirzītā apelācijas sūdzības pamata daļas savstarpēji ir cieši saistītas – pirmā attiecas uz tiesību kļūdām analīzē, kas ir jāveic, lai konstatētu priekšrocības esamību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, un otrā attiecas uz rūpības pienākuma un attiecīgā pierādīšanas pienākuma kļūdainu vērtējumu – es uzskatu, ka ir lietderīgi šīs abas daļas izskatīt kopā. Pirms šī vienīgā pamata analīzes sākšanas tomēr ir jāizskata *FC Barcelona* izvirzītie argumenti par dažu Komisijas argumentu aspektu pieņemamību.

1. Par dažu Komisijas izvirzīto argumentu un apelācijas sūdzībai pievienotā dokumenta pieņemamību

47. Vispirms *FC Barcelona* apgalvo, ka daži Komisijas izteiktie apgalvojumi, kā arī viens dokuments, ko Komisija pievienoja apelācijas sūdzībai kā pierādīšanas līdzekli, esot neefektīvi. Kā to norādīja Komisija, argumenti, kurus šajā ziņā izvirza *FC Barcelona*, drīzāk attiecas nevis uz neefektivitāti, bet uz aspektiem, kas ir saistīti ar nepieņemamību.

48. Pirmkārt, *FC Barcelona* apgalvo, ka Komisija apelācijas sūdzībā atsaucas uz jauniem faktiem un iesniedz jaunus pierādījumus. Pirmkārt, tā pirmo reizi apgalvoja, ka nodokļu atskaitījums par negaidītas papildu peļņas atkārtotiem ieguldījumiem ir nejaušs faktors un nav atkarīgs no sabiedrības ienākumu nodokļa nominālās likmes. Sava argumenta pierādījumam tā kā pierādījumu iesniedza jaunu dokumentu, kurā ir ietverti skaitļi, kuri attiecas uz *FC Barcelona* un *Real Madrid* veiktajām [futbola spēlētāju] pārcelšanām laikā no 1991. līdz 2016. gadam. Turklāt Komisija izvirzot jaunus faktisko apstākļu jautājumus, kuri ir neefektīvi un katrā ziņā kļūdaini, attiecībā uz valsts tiesisko regulējumu, apelācijas sūdzībā pirmo reizi norādot, ka nodokļu atskaitījumi par negaidītas papildu peļņas atkārtotiem ieguldījumiem tika piemēroti citai nodokļa bāzei, nevis tai, kurai tika piemērota nodokļa likme, ka pirms 2011. gada nodokļa atskaitījums nevarēja pārsniegt nodokļa kopējo summu, un ka sākot no 2012. gada minētais atskaitījums nevarēja pārsniegt 25 % no šīs summas.

49. Šajā saistībā ir jāatgādina – kā izriet no LESD 256. panta 1. punkta otrās daļas un Eiropas Savienības Tiesas statūtu 58. panta pirmās daļas, apelācijas sūdzību iesniedz tikai par tiesību jautājumiem. Tādējādi vienīgi Vispārējās tiesas kompetencē ir konstatēt un izvērtēt atbilstošos faktus, kā arī izvērtēt pierādījumus [17]. Konkrēti, apelācijas tiesvedībā Tiesai nav kompetences no jauna izvērtēt faktus, pamatojoties uz pierādījumiem, kuri netika iesniegti Vispārējā tiesā [18].

50. Turklāt saskaņā ar Tiesas Reglamenta 170. panta 1. punktu apelācijā nedrīkst grozīt Vispārējā tiesā izskatītā strīda priekšmetu. Tiesas kompetence apelācijas sūdzības izskatīšanā attiecas vienīgi uz tā juridiskā risinājuma izvērtēšanu, kas sniegts saistībā ar pamatiem, kurus izskatīja pirmās instances tiesa [19]. Tomēr apelācijas sūdzības iesniedzējs ir tiesīgs iesniegt apelācijas sūdzību, izvirzot Tiesā pamatus, kuri ir radušies no paša pārsūdzētā sprieduma un kuru mērķis ir kritizēt tā pamatotību no tiesību viedokļa [20].

51. Pārsūdzētajā spriedumā Vispārējā tiesa atcēla apstrīdēto lēmumu, būtībā kritizējot Komisiju par to, ka tā nav veikusi pietiekami detalizētu izmeklēšanu un tātad nav juridiski pietiekami izpildījusi pienākumu pierādīt, ka konkrēts pasākums piešķir priekšrocību tā saņēmējiem [21]. Proti, Komisija neņēma vērā – tādējādi pieļaujot tiesību kļūdu un tās rūpības pienākuma pārkāpumu – nozares, kurā ir piemērojams apstrīdētais pasākums, tas ir, profesionālā futbola nozares, īpatnības aspektā par nodokļu atskaitījuma par negaidītas papildu peļņas atkārtotiem ieguldījumiem svarīgumu [22].

52. Savukārt pārsūdzētajā spriedumā Vispārējā tiesa neieņēma galīgu nostāju pēc būtības attiecībā uz priekšrocības esamību vai neesamību konkrētā pasākuma saņēmējiem šajā gadījumā. Faktiski Vispārējā tiesa nenoteica, vai minētie nodokļu atskaitījumi praksē ir vai nav kompensējuši priekšrocību, kura izriet no preferenciālas nodokļa likmes piemērošanas četriem attiecīgajiem klubiem, un tātad, vai aplūkojamais režīms atbalstīja minētos klubus, salīdzinājumā ar citiem salīdzināmiem subjektiem, kuriem tika piemērots vispārējais režīms.

53. Šādā kontekstā attiecībā uz *FC Barcelona* argumentu, saskaņā ar kuru apelācijas sūdzībā Komisija pirmo reizi kvalificēja aplūkojamo nodokļu atskaitījumu kā nejaušu faktoru, kas nav atkarīgs no sabiedrību ienākuma nodokļa nominālās likmes, ir jānorāda, ka sava vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmajā daļā Komisija apgalvo, ka Vispārējā tiesa esot pieļāvusi tiesību kļūdu, uzskatot, ka, lai konstatētu priekšrocību, kura izriet no izņēmuma nodokļu režīma, Komisijai bija jāņem vērā

17 Skat., *ex multis*, spriedumu, 2020. gada 28. maijs, *Asociación de fabricantes de morcilla de Burgos*/Komisija (C-309/19 P, EU:C:2020:401, 10. punkts un tajā minētā judikatūra).

18 Rīkojums, 2018. gada 28. novembris, *Le Pen*/Parlaments (C-303/18 P, nav publicēts, EU:C:2018:962, 78. punkts un tajā minētā judikatūra).

19 Skat., *ex multis*, spriedumu, 2019. gada 29. jūlijs, *Bayerische Motoren Werke* un *Freistaat Sachsen*/Komisija (C-654/17 P, EU:C:2019:634, 69. punkts un tajā minētā judikatūra).

20 Skat. spriedumus, 2007. gada 29. novembris, *Stadtwerke Schwäbisch Hall* u.c./Komisija (C-176/06 P, nav publicēts, EU:C:2007:730, 17. punkts); 2014. gada 10. aprīlis, Komisija/*Siemens Österreich* u.c. (C-231/11 P – C-233/11 P, EU:C:2014:256, 102. punkts), un, no jaunākiem, 2020. gada 19. marts, *ClientEarth*/Komisija (C-612/18 P, nav publicēts, EU:C:2020:223, 15. punkts).

21 Skat. pārsūdzētā sprieduma 59.–67. punktu.

22 Skat. pārsūdzētā sprieduma 69. punktu.

nelabvēlīgs elements, tāpēc ka tas neesot nodalāms no pārējiem šī režīma elementiem (šajā gadījumā attiecīgais nodokļu atskaitījums), kas materializējoties vienīgi atkarībā no ar režīmu nesaistītiem un mainīgiem apstākļiem (šajā gadījumā klubu izvēlētā ieguldījumu politika), kuri nespēj garantēt priekšrocības neitralizāciju visos taksācijas gados. Tieši tādā nozīmē, proti, kā nodokļu režīma elementu, kas ir atkarīgs no ar režīmu nesaistītiem apstākļiem, kuri katru gadu mainās, Komisija kvalificē aplūkojamo nodokļu atskaitījumu kā faktoru, kas ir nenoteikts un neatkarīgs no sabiedrību ienākumu nodokļa likmes.

54. Komisijas izvirzītais pamats attiecas uz jautājumu par elementiem, kuri tai ir jāņem vērā, analizējot nodokļu režīmu ar mērķi noteikt, vai minētais režīms ir vai nav spējīgs piešķirt tā adresātiem priekšrocību. Runa ir par tiesību pamatu, kura mērķis ir apstrīdēt Vispārējās tiesas spriedumā sniegtā juridiskā risinājuma pamatotību, un tādējādi tas ir pieņemams. Turklāt tas ir saistīts gan ar apstrīdētajā lēmumā veikto analīzi (it īpaši tā 68. punktā), gan ar pārsūdzētajā spriedumā ietverto argumentāciju [23]. No iepriekš minētajiem apsvērumiem, manuprāt, izriet, ka *FC Barcelona* izvirzītais iebildums šajā aspektā nevar tikt apmierināts.

55. Savukārt, runājot par jaunu dokumentu, kas ir pievienots apelācijas sūdzībai, ir jānorāda – kā Komisija atzīst atbildes rakstā, tā mērķis ir pierādīt, ka dažos taksācijas gados aplūkojamie nodokļu atskaitījumi praksē nevarētu neitralizēt priekšrocību, kura izriet no preferenciālas nodokļa likmes piemērošanas attiecīgajiem klubiem. Tādējādi runa ir par pierādījumu elementu, kurš netika iesniegts Vispārējā tiesā un kura mērķis ir pierādīt faktu jautājumus, un kurš tādēļ, piemērojot iepriekš 49. punktā minēto judikatūru, ir nepieņemams.

56. Attiecībā uz jaunajiem Komisijas apgalvojumiem par valsts tiesībām es uzskatu, ka, ciktāl to mērķis ir papildināt apstrīdētā lēmuma pamatojumu attiecībā uz tiesiskā regulējuma par nodokļu atskaitījumiem par negaidītas papildu peļņas atkārtotiem ieguldījumiem saturu, tie ir jāuzskata par nepieņemamiem un tātad tie nevar tikt ņemti vērā [24].

57. Otrkārt, *FC Barcelona* apgalvo, ka Komisija uzskata par pierādītiem faktisko apstākļu jautājumus, kas pārsūdzētajā spriedumā esot atspēkoti. Konkrēti, esot neprecīzi, ka apstrīdētajā lēmumā Komisija esot pierādījusi, ka bezpeļņas organizācijām piemērojamais nodokļu režīms būtu labvēlīgāks nekā komercsabiedrībām piemērojamais režīms.

58. Šajā saistībā uzskatu, ka Komisijas apgalvojuma, pret kuru iebilst *FC Barcelona*, mērķis nav apšaubīt faktu konstatējumu, ko veikusi Vispārējā tiesa, kura, kā tas izriet no 52. punkta iepriekš, neizteica viedokli par jautājumu, kāds režīms praksē būtu labvēlīgāks. Drīzāk šis apgalvojums ir jāsaprot saistībā ar jautājumu, vai Komisija šajā gadījumā ir vai nav pietiekami pierādījusi priekšrocības esamību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, un tas ir ar pašu Komisijas iesniegtās apelācijas sūdzības priekšmetu saistīts jautājums.

59. Visbeidzot, es uzskatu, ka, ņemot vērā iepriekš 52. punktā minēto, visi lietas dalībnieku rakstos izvirzītie argumenti par jautājumu, vai aplūkojamais izņēmuma nodokļu režīms praksē ietver vai neietver trūkumus, kuri kompensē no bezpeļņas organizācijām piemērojamās preferenciālās nodokļu likmes izrietošo priekšrocību, ir jāuzskata par nepieņemamiem, jo tie neattiecas uz Vispārējās tiesas pārsūdzētajā spriedumā sniegto juridisko risinājumu.

23 Skat. pārsūdzētā sprieduma 57.–60. punktu, kuri pamato secinājumu, pie kura Vispārējā tiesa nonāk 67. punktā.

24 Faktiski no judikatūras izriet, ka pamatojuma trūkums nevar tikt novērsts ar to, ka ieinteresētā persona ar lēmuma pamatojumu iepazīstas Savienības tiesās notiekošas tiesvedības laikā (skat. spriedumu, 2013. gada 13. jūnijs, *Versalis*/Komisija (C-511/11 P, EU:C:2013:386, 141. punkts un tajā minētā judikatūra).

2. No judikatūras izrietošie principi saistībā ar priekšrocības, it īpaši nodokļu rakstura priekšrocības, esamības LESD 107. panta 1. punkta izpratnē konstatējumu

60. Lai varētu pēc būtības analizēt iebildumus, kurus Komisija izvirza par Vispārējās tiesas spriedumu, uzskatu, ka ir lietderīgi atgādināt dažus judikatūrā izstrādātus principus saistībā ar priekšrocības, it īpaši nodokļu rakstura priekšrocības, esamības LESD 107. panta 1. punkta izpratnē konstatējumu.

a) Par priekšrocības, it īpaši nodokļu rakstura priekšrocības, jēdzienu

61. Saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru valsts pasākuma kvalificēšanai par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē tiek prasīta šādu nosacījumu izpilde. Pirmkārt, tam ir jābūt saistītam ar valsts iejaukšanos vai tajā ir jāizmanto valsts līdzekļi. Otrkārt, šim iejaukšanās pasākumam ir jābūt tādam, kas var ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm. Treškārt, ar to ir jāsniedz selektīvas priekšrocības tā saņēmējam. Ceturtkārt, tam jābūt tādam, ar ko tiek izkropļota konkurence vai tiek radīti draudi to izkropļot [25].

62. Šī lieta attiecas vienīgi uz trešo no minētajiem nosacījumiem un, konkrētāk, nosacījumu, ka konkrēts pasākums sniedz priekšrocību tā saņēmējiem.

63. Attiecībā uz šo nosacījumu ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru par valsts atbalstu tiek uzskatīti visu veidu iejaukšanās pasākumi, ar kuriem tieši vai netieši var tikt atbalstīti atsevišķi uzņēmumi vai kas ir uzskatāmi par tādu ekonomisko priekšrocību, ko saņēmējs uzņēmums parastos tirgus apstākļos nebūtu varējis gūt [26].

64. Tādējādi par valsts atbalstu it īpaši ir uzskatāmi iejaukšanās pasākumi, kas dažādos veidos samazina izmaksas, kuras parasti apgrūtina uzņēmuma budžetu un kurām, lai gan tās nav subsīdijas vārda tiešā nozīmē, līdz ar to ir tāds pats raksturs un identiska ietekme [27].

65. No tā izriet, ka – joprojām saskaņā ar pastāvīgo judikatūru – tādi valsts pasākumi, ar kuriem piešķir nodokļu priekšrocības, kuri, lai gan neveicot valsts līdzekļu pārdalīšanu, rada saņēmējiem finansiāli izdevīgāku stāvokli salīdzinājumā ar pārējiem nodokļu maksātājiem, var sniegt selektīvu priekšrocību tā saņēmējiem, un tātad tie ir kvalificējami par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē [28].

25 Skat. spriedumus, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group SA* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2018. gada 19. decembris, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 19. punkts).

26 Skat., *inter alia*, spriedumu, 2017. gada 27. jūnijs, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 65. punkts). Skat. arī spriedumu, 2019. gada 15. maijs, *Achema* u.c. (C-706/17, EU:C:2019:407, 74. un 83. punkts un tajos minētā judikatūra).

27 Skat., *inter alia*, spriedumu, 2017. gada 27. jūnijs, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 66. punkts un tajā minētā judikatūra), kā arī spriedumu, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Aer Lingus* un *Ryanair Designated Activity* (C-164/15 P un C-165/15 P, EU:C:2016:990, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

28 Skat. spriedumus, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group SA* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 56. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2018. gada 19. decembris, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 21. punkts). Skat. arī spriedumu, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Aer Lingus* un *Ryanair Designated Activity* (C-164/15 P un C-165/15 P, EU:C:2016:990, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

66. Tādējādi Tiesa ir atzinusi, ka valsts atbalsts var būt, piemēram, valsts pasākumi, kuri piešķir noteiktiem uzņēmumiem atbrīvojumu no nodokļa [29], vai kuri paredz nodokļa summas ierobežojumus [30] vai nodokļa samazinājumus [31], vai nodokļa atskaitījumu [32], vai arī iespēju atlikt parasti maksājamā nodokļa maksājumu [33]. Būtībā kritērijs, pēc kura ir jāvērtē priekšrocības esamība nodokļu jomā, ir tāds, ka pasākums spēj nostādīt saņēmējus finansiāli izdevīgākā situācijā, pakļaujot tos diferencētam nodokļu slogam salīdzinājumā ar citiem attiecīgajiem nodokļu maksātājiem [34].

67. Turklāt no pastāvīgās judikatūras izriet, ka priekšrocības jēdzienam, kas ir raksturīgs pasākuma kvalificēšanai par valsts atbalstu, neatkarīgi no attiecīgā pasākuma autoru motivācijas ir objektīvs raksturs [35]. Faktiski LESD definētajam valsts atbalsta jēdzienam ir juridisks raksturs, un tas jāinterpretē, pamatojoties uz objektīviem elementiem [36]. Turklāt no judikatūras izriet, ka LESD 107. panta 1. punktā nav paredzēts nodalījums atkarībā no tā, kādi ir valsts intervences pasākuma iemesli vai mērķi, bet šie pasākumi ir definēti, ņemot vērā to radītās sekas, un tādējādi neatkarīgi no izmantotajām metodēm [37].

b) Par principiem pierādījumu jomā un Komisijas pienākumu ievērot rūpību un objektivitāti

68. No Tiesas judikatūras izriet, ka Komisija ir tā, kurai ir jāsniedz pierādījumi par valsts atbalsta pastāvēšanu LESD 107. panta 1. punkta nozīmē [38], un tātad arī pierādījumi, ka ir izpildīts nosacījums par selektīvas priekšrocības piešķiršanu saņēmējiem.

69. Konkrēti, no Tiesas judikatūras principiem par pierādījumu sniegšanas valsts atbalsta nozarē izriet, ka Komisijai attiecīgo pasākumu izmeklēšanas procedūra ir jāveic rūpīgi un objektīvi, lai galīgā lēmuma, ar kuru tiek konstatēta atbalsta esamība un attiecīgā gadījumā – atbalsta nesaderība vai nelikumība –, pieņemšanas brīdī tās rīcībā būtu pēc iespējas pilnīgākie un ticamākie pierādījumi šāda lēmuma pieņemšanai [39].

70. Turklāt no judikatūras izriet, ka, analizējot dažādus atbalsta elementus, ir jāņem vērā visi atbalsta juridiskie vai faktiskie aspekti [40]. Attiecībā tieši uz nodokļu režīma kvalifikāciju par valsts atbalstu Tiesa ir paskaidrojusi, ka tāds režīms ir jāanalizē kopumā [41] un ņemot vērā tā individuālās pazīmes [42].

29 Skat. spriedumus, 1994. gada 15. marts, *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, 14. punkts), un 2017. gada 27. jūnijs, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 90. punkts).

30 Skat. spriedumu, 2011. gada 15. novembris, Komisija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 12., 100. un 108. punkts).

31 Skat. spriedumu, 2005. gada 15. decembris, *UniCredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774, it īpaši 8. un 50. punkts).

32 Skat. spriedumu, 2004. gada 15. jūlijs, Spānija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, 117. punkts).

33 Šajā nozīmē skat. ģenerāladvokāta N. Jēskinena [*N. Jääskinen*] secinājumus lietā *France Télécom*/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:554, 45. punkts).

34 Šajā nozīmē papildus judikatūrai, kura ir citēta iepriekš 28. zemsvītras piezīmē, skat. spriedumu, 2011. gada 15. novembris, Komisija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 93. un 103. punkts). Šeit es nepievērsīšos delikātajam jautājumam par nodokļu pasākuma selektivitāti, kurš neietilpst šīs apelācijas sūdzības priekšmetā.

35 Spriedums, 2011. gada 8. decembris, *France Télécom*/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 17. punkts).

36 Tostarp skat. spriedumu, 2008. gada 22. decembris, *British Aggregates*/Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 111. punkts).

37 Tostarp skat. spriedumu, 2011. gada 15. novembris, Komisija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 87. punkts un tajā minētā judikatūra). Skat. arī spriedumu, 2019. gada 15. maijs, *Achema* u.c. (C-706/17, EU:C:2019:407, 86. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Spriedums, 2018. gada 19. septembris, Komisija/Francija un *IFP Énergies nouvelles* (C-438/16 P, EU:C:2018:737, 110. punkts).

39 Skat. spriedumus, 2010. gada 2. septembris, Komisija/*Scott* (C-290/07 P, EU:C:2010:480, 90. punkts); 2014. gada 3. aprīlis, Francija/Komisija, C-559/12 P, EU:C:2014:217, 63. punkts), un 2018. gada 19. septembris, Komisija/Francija un *IFP Énergies nouvelles* (C-438/16 P, EU:C:2018:737, 110. punkts).

40 Spriedums, 1970. gada 25. jūnijs, Francija/Komisija (47/69, EU:C:1970:60, 7. punkts).

41 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 15. novembris, Komisija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 98. punkts).

42 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2011. gada 15. novembris, Komisija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 101. punkts), un 2011. gada 8. decembris, *France Télécom*/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 19. un 24. punkts).

71. Tiesa paskaidroja, ka vērtējumā par priekšrocības pastāvēšanu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē Komisijai ir pienākums veikt attiecīgā atbalsta pasākuma visaptverošu vērtējumu atbilstoši pieejamajai informācijai un paredzamajām tendencēm brīdī, kad ticis pieņemts lēmums par šāda atbalsta piešķiršanu, ņemot vērā it īpaši kontekstu, kādā šis atbalsts ietilpst [43].

72. Šādā kontekstā Komisijai ir pienākums pārbaudīt tai izmeklēšanas procedūras laikā iesniegto būtisko informāciju, kura var palīdzēt noskaidrot, vai konkrēts pasākums piešķir vai nepiešķir priekšrocību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē [44].

73. Konkrēti atbalsta shēmas gadījumā no judikatūras izriet, ka Komisija var aprobežoties ar attiecīgās shēmas īpašību izpēti, lai sava lēmuma pamatojumā novērtētu, vai shēma tajā paredzēto nosacījumu dēļ nodrošina jūtamu priekšrocību saņēmējiem. No tā izriet, ka Komisijai lēmumā par valsts atbalsta shēmu nav pienākuma analizēt atbalstu, kas saskaņā ar šādu shēmu ir piešķirts katrā individuālā gadījumā. Katra attiecīgā uzņēmuma individuālā situācija ir jāpārbauda tikai atbalsta atgūšanas stadijā [45].

74. No šīs judikatūras ir jāsecina, ka, lai gan atbalsta shēmas gadījumā Komisijai, saskaņā ar iepriekš 68.–72. punktā minēto judikatūru, noteikti ir pienākums pierādīt visu valsts atbalstu veidojošo kritēriju izpildi, ieskaitot selektīvas priekšrocības esamību, un tas ir jāveic, pamatojoties uz visaptverošu analīzi, kurā ir ņemti vērā visi attiecīgā atbalsta tiesiskie vai faktiskie aspekti, tomēr tā var izpētīt tikai attiecīgās shēmas vispārējās īpašības, un tai nav pienākuma pārbaudīt katru atsevišķo piemērošanas gadījumu, lai pārbaudītu, vai šī shēma ietver atbalsta elementus [46].

c) Par "ex ante" analīzes nepieciešamību

75. No judikatūras izriet, ka tādu nodokļu režīmu gadījumā kā aplūkojamais režīms, kurus piemēro uz ikgadēja vai periodiska pamata, ir jānošķir, no vienas puses, valsts atbalsta shēmas pieņemšana un, no otras puses, ikgadējo atbalstu piešķiršana, pamatojoties uz minēto shēmu [47].

76. Saskaņā ar judikatūru šādos gadījumos analīzē, kas ir jāveic, lai pārbaudītu valsts atbalsta jēdziena nosacījumu izpildi un it īpaši priekšrocības piešķiršanas nosacījuma izpildi, ir jāatsaucas uz attiecīgā nodokļu režīma pieņemšanas brīdi [48]. Tātad ir jāveic *ex ante* analīze [49].

77. Tā kā, lai kvalificētu pasākumu kā valsts atbalstu saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu, tam ir jāspēj dot priekšrocība tā saņēmējiem [50], šī *ex ante* vērtējuma mērķis ir pārbaudīt, vai, ņemot vērā attiecīgā nodokļu režīma īpašības, tā pieņemšanas brīdī šī režīma piemērošana varētu vai tās mērķis ir izraisīt zemāka nodokļa uzlikšanu tā adresātiem nekā gadījumā, ja tie būtu maksājuši nodokli saskaņā ar vispārējo nodokļu režīmu [51].

43 Skat. spriedumu, 2015. gada 1. oktobris, *Electrabel* un *Dunamenti Erőmű*/Komisija (C-357/14 P, EU:C:2015:642, 104. punkts). Par nepieciešamību ņemt vērā, vērtējot pasākumu saskaņā ar LESD 107. pantu, visus būtiskos elementus un to kontekstu skat. arī ģenerāladvokāta N. Jēskinena [*N. Jääskinen*] secinājumus lietā Francija/Komisija (C-559/12 P, EU:C:2013:766, 51. punkts).

44 Šajā nozīmē un pēc analoģijas ar atsauci uz privāta ieguldītāja kritērija piemērošanu skat. spriedumu, 2015. gada 1. oktobris, *Electrabel* un *Dunamenti Erőmű*/Komisija (C-357/14 P, EU:C:2015:642, 103 un 105. punkts un tajos minētā judikatūra).

45 Skat. spriedumus, 2011. gada 9. jūnijs, *Comitato "Venezia vuole vivere"* u.c./Komisija (C-71/09 P, C-73/09 P un C-76/09 P, EU:C:2011:368, 63. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2013. gada 13. jūnijs, *HGA* u.c./Komisija (C-630/11 P – C-633/11 P, EU:C:2013:387, 114. punkts).

46 Skat. spriedumu, 2005. gada 15. decembris, *UniCredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774, 67. punkts).

47 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 8. decembris, *France Télécom*/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 22. punkts).

48 Spriedums, 2011. gada 8. decembris, *France Télécom*/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 22. punkts). Par nepieciešamību veikt priekšrocības esamības analīzi, atsaucoties uz brīdi, kurā ir ticis pieņemts lēmums par atbalsta piešķiršanu, skat. arī spriedumu, 2015. gada 1. oktobris, *Electrabel* un *Dunamenti Erőmű*/Komisija (C-357/14 P, EU:C:2015:642, 104. punkts).

49 Šajā pašā nozīmē skat. ģenerāladvokāta N. Jēskinena [*N. Jääskinen*] secinājumus lietā *France Télécom*/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:554, 48. un 51. punkts).

50 Skat. iepriekš 63. punktā minēto judikatūru.

51 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 8. decembris, *France Télécom*/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 24. punkts; šajā ziņā skat. arī 19. punktu).

78. No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka izņēmuma nodokļu režīma spējas sniegt priekšrocību pierādījums, pamatojoties uz *ex ante* analīzi, nebūs atkarīgs no konstatējuma, ka, piemērojot minēto režīmu, praksē ir tikuši piešķirti atsevišķi ikgadēji atbalsti, un tādējādi no pierādījuma, ka konkrētā priekšrocība faktiski ir materializējusies atsevišķajos šī režīma piemērošanas gadījumos, kas turklāt atbilst judikatūrai, kas ir minēta iepriekš 73. un 74. punktā.

79. Turklāt tādu nodokļu režīmu gadījumā kā iepriekš 75. punktā minētie atkarībā no konkrēta režīma individuālām pazīmēm var izrādīties neiespējami noteikt – izņēmuma režīma pieņemšanas brīdī un tātad, pamatojoties uz *ex ante* analīzi, – vai priekšrocība, kura izriet no izņēmuma režīma piemērošanas, faktiski materializēsies katrā taksācijas gadā vai ne [52].

80. Neiespējamība, pamatojoties uz *ex ante* vērtējumu noteikt priekšrocības precīzu apmēru un līdz ar to tās faktisku materializāciju visos taksācijas gados, tomēr nevar liegt veikt *ex ante* analīzi ar mērķi noskaidrot, vai konkrēts režīms var veidot valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Proti, ir jānošķir iespēja pārbaudīt konkrēto pasākumu projektu saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu un iespēja noteikt precīzu atbalsta summas apmēru. Minētā iespējamā neiespējamība tātad nevar atbrīvot dalībvalsti no pasākuma paziņošanas, kā arī Komisiju no šī režīma pārbaudes saskaņā ar minēto tiesību normu [53].

81. Šajā ziņā ir vēlreiz jānorāda, ka saskaņā ar judikatūru analīze, kas Komisijai ir jāveic tās lēmumos valsts atbalsta jomā, lai noteiktu LESD 107. panta 1. punktā paredzēto nosacījumu iestāšanos, nevar būt labvēlīgāka pret tām dalībvalstīm, kuras piešķir atbalstu, pārkāpjot LESD 108. panta 3. punktā paredzēto paziņošanas pienākumu, par sliktu tām dalībvalstīm, kuras paziņo par plānoto atbalstu [54].

82. Kaut arī minētais princips, kas ir izstrādāts judikatūrā, lai noteiktu prasības pasākuma ietekmei uz tirdzniecību starp dalībvalstīm un konkurenci, noteikti neatbrīvo Komisiju no pienākuma pierādīt priekšrocības nosacījuma iestāšanos [55], tomēr nepaziņoto pasākumu gadījumā tas liek izdarīt visu valsts atbalsta jēdziena nosacījumu analīzi tādā veidā, lai tā nebūtu labvēlīgāka dalībvalstij, kura nepaziņoja pasākumu. Šajā ziņā ir jāatgādina, ka Tiesa ir jau vairākkārt norādījusi, ka paziņošanas pienākums ir viens no kontroles sistēmas, kas ieviesta ar LESD valsts atbalsta jomā, pamatelementiem [56].

83. Manuprāt, šāda labvēlīgāka attieksme rastos gadījumā, ja Komisijai, izvērtējot tādu nodokļu režīmu kā iepriekš 75. punktā minētais, kuru ieinteresētā dalībvalsts nav paziņojusi, būtu jāņem vērā, pamatojoties uz *ex post* savāktiem datiem, apstāklis, vai, piemērojot minēto režīmu, visos attiecīgajos taksācijas gados priekšrocība adresātiem faktiski ir materializējusies vai katrā ziņā tai būtu pienākums noteikt, vai konkrētajos taksācijas gados materializējušās priekšrocības tika kompensētas ar trūkumiem, kuri tika konstatēti citos taksācijas gados. Kā izriet no iepriekš 73., 74. un 78. punktā minētās judikatūras, tādos gadījumos priekšrocības un tātad tās faktiskās materializācijas attiecīgajos taksācijas gados apmēra noteikšanai ir jānotiek atgūšanas brīdī.

84. Nobeigumā, no visiem iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka, piemērojot Tiesas judikatūru, tādu izņēmuma nodokļu režīmu gadījumā, kuri tiek piemēroti uz ikgadēja vai periodiska pamata, ir jāuzskata, ka priekšrocības esamība ir pierādīta tad, ja, atsaucoties uz pārbaudāmajā atsauces kontekstā piemērojamo vispārējo režīmu, Komisija pierāda, pamatojoties uz *ex ante* analīzi, kura atbilst

52 Skat., piemēram, spriedumu, 2011. gada 8. decembris, *France Télécom*/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 19. punkts).

53 Šajā nozīmē skat. ģenerāladvokāta N. Jēskinena [*N. Jääskinen*] secinājumus lietā *France Télécom*/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:554, 48.–53. punkts).

54 Skat. spriedumus, 1990. gada 14. februāris, Francija/Komisija (tā sauktais "*Boussac Saint-Frères*"), C-301/87, EU:C:1990:67, 33. punkts), 2004. gada 29. aprīlis, Itālija/Komisija (C-298/00 P, EU:C:2004:240, 49. punkts), un 2006. gada 1. jūnijs, *P & O European Ferries (Vizcaya)* un *Diputación Foral de Vizcaya*/Komisija (C-442/03 P un C-471/03 P, EU:C:2006:356, 110. punkts).

55 Šajā ziņā skat. ģenerāladvokāta N. Jēskinena [*N. Jääskinen*] secinājumus lietā Francija/Komisija (C-559/12 P, EU:C:2013:766, 65.–67. punkts), kura analīzi pēc būtības Tiesa apstiprināja 103. punktā spriedumā, 2014. gada 3. aprīlis, Francija/Komisija (C-559/12 P, EU:C:2014:217).

56 Skat. spriedumu, 2019. gada 5. marts, *Eesti Pagar* (C-349/17, EU:C:2019:172, 56. punkts un tajā minētā judikatūra).

iepriekšējā nodaļā izklāstītajiem principiem, ka konkrētais pasākums spēj radīt saņēmējiem finansiāli izdevīgāku stāvokli salīdzinājumā ar pārējiem salīdzināmiem nodokļu maksātājiem. Priekšrocības un tātad tās iespējamās faktiskās materializācijas visos konkrētajos taksācijas gados precīza noteikšana tiks noteikta atgūšanas brīdī, pamatojoties uz visiem būtiskajiem elementiem [57].

85. Ņemot vērā šajā nodaļā izklāstītos principus, nākamajā nodaļā es analizēšu Komisijas izvirzītos iebildumus par pārsūdzēto spriedumu.

3. Vienīgā apelācijas sūdzības pamata analīze

a) Par jautājumu, vai apstrīdētajā lēmumā ir pārbaudīta tikai atbalsta shēma vai arī individuālie atbalsti

86. Vispirms ir jāizskata Komisijas arguments, saskaņā ar kuru Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 69. punktā esot kļūdaini uzskatījusi, ka apstrīdētais lēmums ir jāanalizē kā lēmums vienlaikus gan par atbalsta shēmu, gan individuālu atbalstu. Proti, ja būtu jāuzskata, ka apstrīdētajā lēmumā Komisija pārbaudījusi tikai atbalsta shēmu, tad, kā tas ir norādīts iepriekš 73. un 74. punktā, lai gan tai bija jāpierāda visu LESD 107. panta 1. punktā paredzēto nosacījumu izpilde, šajā nolūkā tā varēja aprobežoties ar šīs shēmas vispārējo iezīmju izpēti bez pienākuma pārbaudīt katru atsevišķo piemērošanas gadījumu, lai pārbaudītu, vai šī shēma ietver atbalsta elementus.

87. Šajā ziņā ir jānorāda, ka pārsūdzētā sprieduma 69. punkta beigās Vispārējā tiesa uzskatīja, ka apstrīdētajā lēmumā attiecīgais pasākums ne vien ir kvalificēts kā atbalsta shēma, bet apstrīdētā lēmuma pamatojumā un rezolutīvajā daļā [58] ir arī lemts par atbalstu, kas individuāli piešķirti četriem klubiem, labuma guvējiem, kuri ir konkrēti minēti, norādot, ka šis individuālais atbalsts "ir uzskatāms par nelikumīgu un nesaderīgu atbalstu". No minētā Vispārējā tiesa secināja, ka – pretēji Komisijas apgalvojumiem – apstrīdētais lēmums ir jāanalizē kā lēmums vienlaikus par atbalsta shēmu un individuālu atbalstu.

88. Šajā saistībā ir jānorāda, ka saskaņā ar Regulas 2015/1589 1. panta d) punktu "atbalsta shēma" ir visi akti, uz kuriem pamatojoties bez turpmākiem izpildes pasākumiem var piešķirt individuālu atbalstu uzņēmumiem, kuri vispārīgi un teorētiski definēti attiecīgajos aktos, un visi akti, uz kuriem pamatojoties vienam vai vairākiem uzņēmumiem uz nenoteiktu laika periodu vai nenoteiktā apmērā var piešķirt atbalstu, kas nav saistīts ar kādu konkrētu projektu.

89. Šajā lietā nav šaubu, ka apstrīdētajā lēmumā ir analizēta atbalsta shēma Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē. Tas izriet no Likuma 10/1990 septītās papildu normas teksta [59], saskaņā ar kuru aplūkojamiem klubiem tika piemērots izņēmuma režīms, kas iekļaujas iepriekšējā punktā norādītajā [atbalsta] shēmas definīcijā. Turklāt nodokļu režīmu, kas izriet no aplūkotā pasākuma, apstrīdētais lēmums vairākos punktos kvalificē kā atbalsta shēmu [60].

90. Galu galā, pati Vispārējā tiesa nenoliedz, ka apstrīdētajā lēmumā ir analizēta atbalsta shēma, bet uzskata, ka Komisija ir ieņēmusi nostāju arī par atsevišķiem individuālajiem atbalstiem.

57 Šajā pašā nozīmē skat. ģenerāladvokāta N. Jēskinena [*N. Jääskinen*] secinājumus lietā *France Télécom*/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:554, 54. punkts).

58 Vispārējā tiesa min apstrīdētā lēmuma 90. apsvērumu un 1. pantu. Faktiski arī apstrīdētā lēmuma 2. un 3. pantā, autentiskajā spāņu valodas versijā, Komisija izmanto terminu individuālais atbalsts (*ayuda individual*).

59 Šīs tiesību normas teksts ir citēts apstrīdētā lēmuma 4. zemsvītras piezīmē.

60 Skat. apstrīdētā lēmuma 47., 78., 90. apsvērumu un 2. līdz 6. pantu.

91. Tomēr šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar Regulas 2015/1589 1. panta e) punktu "individuāls atbalsts" ir divu veidu atbalsts: atbalsts, ko nepiešķir, pamatojoties uz atbalsta shēmu, un paziņojami atbalsta piešķīrumi, pamatojoties uz kādu atbalsta shēmu. Tā kā, ņemot vērā iepriekšējos punktos izklāstītos apsvērumus, nav šaubu, ka atsevišķi atbalsta pasākumi – ja ir šādi kvalificējami [61] –, kas ir piešķirti konkrētiem četriem klubiem (proti, nodokļu aprēķināšana katrā taksācijas gadā, piemērojot bezpeļņas organizāciju nodokļu režīmu), tika piešķirti atbalsta shēmas ietvaros, tikai otrais minētajā tiesību normā paredzētais gadījums, iespējams, varētu būt būtisks.

92. Tomēr no judikatūras izriet, ka tādas atbalsta shēmas, kura kā tāda dalībvalstij bija jāpaziņo, individuālie īstenošanas pasākumi ir vienkārši vispārējās atbalsta shēmas īstenošanas pasākumi, kuri principā nav jāpaziņo Komisijai [62]. No tā izriet, ka, tā kā attiecīgajiem klubiem piešķirtie atsevišķie atbalsta pasākumi ir aplūkotā nodokļu režīma, kas ir kvalificējams kā atbalsta shēma, automātiskas piemērošanas sekas, tos nevajadzēja paziņot Komisijai, un tādēļ tos nevar klasificēt kā "individuālu atbalstu" Regulas 2015/1589 1. panta e) punkta izpratnē.

93. Tātad ir kļūdaini, ka Komisija apstrīdētajā lēmumā kvalificēja konkrētās shēmas īstenošanas pasākumus kā individuālu atbalstu un ka tādējādi Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 69. punktā uzskatīja, ka minētais lēmums attiecas vienlaikus uz atbalsta shēmu un individuālu atbalstu.

94. Tāpēc ir jāsecina, ka apstrīdētajā lēmumā Komisija analizēja tikai atbalsta shēmu un, tā kā tika identificēti šīs shēmas adresāti vai vismaz daži no tiem [63], tā ieņēma nostāju par atsevišķiem šīs atbalsta shēmas īstenošanas pasākumiem.

b) Par Komisijas argumentiem saistībā ar Vispārējās tiesas tiesību kļūdām attiecībā uz analīzi, kas Komisijai ir jāveic, lai konstatētu priekšrocības esamību

95. Ņemot vērā iepriekš minēto, ir jāpārbauda Komisijas izvirzītais iebildums, saskaņā ar kuru pārsūdzētajā spriedumā Vispārējā tiesa esot pieļāvusi tiesību kļūdas, izvērtējot pārbaudi, kas Komisijai ir jāveic, lai noteiktu, vai nodokļu režīms piešķir vai nepiešķir priekšrocību tā adresātiem, īpaši atsaucoties uz tādas saiknes vērtējumu, kura pastāv starp režīma labvēlīgiem un nelabvēlīgiem elementiem.

1) Vispārējās tiesas argumenti

96. Šajā ziņā ir jānorāda, ka pārsūdzētajā spriedumā Vispārējā tiesa vispirms uzskatīja, ka, lai varētu noteikt, vai bezpeļņas organizācijām piemērojamais nodokļu režīms varēja radīt saviem labuma guvējiem (proti, klubiem, kuriem tas bija piemērojams saskaņā ar Likuma 10/1990 izņēmuma regulējumu) labvēlīgāku situāciju par to, kāda būtu tad, ja tiem būtu jādarbojas SSIA formā, dažādās šī nodokļu režīma sastāvdaļas ir jāizvērtē kopā. Šī pieeja atbilst judikatūrai, kas ir minēta iepriekš 70. un 71. punktā. Turklāt Vispārējā tiesa kvalificēja aplūkotā režīma sastāvdaļas kā nedalāmu kopumu [64].

97. Pēc tam Vispārējā tiesa konstatēja, ka Komisija ir pareizi norādījusi, ka attiecīgajā laikposmā četriem klubiem – saņēmējiem tika piemērota preferenciāla nominālā nodokļa likme salīdzinājumā ar klubiem, kuri darbojās SSIA formā [65]. Tas ir neapstrīdēts faktu konstatējums (un turklāt apelācijas tiesvedības laikā tas principā nav apstrīdams).

61 Tas acīmredzami ir atkarīgs no tās prasības iznākuma, kuru *FC Barcelona* cēla par apstrīdēto lēmumu.

62 Šajā ziņā un tādā nozīmē skat. spriedumu, 1994. gada 5. oktobris, Itālija/Komisija (C-47/91, EU:C:1994:358, 21. punkts).

63 Šajā saistībā jānorāda, ka apstrīdētā lēmuma 1. panta formulējums un konkrēti termina "it īpaši" izmantojums pieļauj iespēju identificēt citus šīs vispārējās shēmas adresātus.

64 Pārsūdzētā sprieduma 53. un 54. punkts.

65 Pārsūdzētā sprieduma 55. punkts.

98. Turpmākajos punktos [66] Vispārējā tiesa tomēr uzskatīja, ka, analizējot bezpeļņas organizāciju nodokļu režīmu kopumā, tādas priekšrocības pārbaude, kas izriet no preferenciālās nodokļa likmes, nevar tikt nošķirta no šī nodokļu režīma pārējo sastāvdaļu pārbaudes, un, konkrēti, no nodokļu atskaitījumu pārbaudes saistībā ar negaidītas papildu peļņas atkārtotiem ieguldījumiem. Pamatojoties uz konstatējumu, ka administratīvā procesa gaitā tika norādīts, ka šī nodokļu atskaitījuma limits bezpeļņas organizācijām bija mazāks nekā SSIA, Vispārējā tiesa kritizēja Komisiju par to, ka tā nav pietiekami pārbaudījusi šī atskaitījuma ietekmi. Tā uzskatīja, ka Komisijas veiktā analīze neļauj izslēgt to, ka bezpeļņas organizāciju režīmā paredzētās kaut mazākās iespējas veikt nodokļu atskaitījumu atsver priekšrocību, kas izriet no zemākas nominālās nodokļu likmes. Tādējādi Vispārējā tiesa kritizēja Komisiju arī par to, ka tā nepieprasīja Spānijas Karalistei pietiekamu informāciju šajā saistībā un tātad pārkāpa tās rūpības pienākumu, veicot izmeklēšanas procedūru. Tie ir divi punkti, uz kuriem koncentrējas Komisijas apelācijas sūdzība.

2) Par analīzes veidu, kas ir jāveic Komisijai, un par faktoriem, kas tai ir jāņem vērā šajā analīzē

99. Šajā ziņā tomēr ir jānorāda – kā tas izriet no 75.–77. punkta iepriekš – tāda nodokļu režīma gadījumā kā bezpeļņas organizāciju nodokļu režīms, analīze, kas Komisijai ir jāveic, lai pārbaudītu valsts atbalsta jēdziena nosacījumu iestāšanos un it īpaši priekšrocības piešķiršanas nosacījuma iestāšanos, ir *ex ante* analīze, kas ir jāveic, atsaucoties uz konkrēta nodokļu režīma pieņemšanas brīdi.

100. Protams, minētā analīze ir jāveic, kā tas izriet no iepriekš 69.–72. punktā minētās judikatūras, rūpīgā un objektīvā veidā izskatot režīmu kopumā, veicot konkrēta režīma visaptverošu vērtējumu, ņemot vērā visas tā individuālās pazīmes, lai pārbaudītu, vai tas ir uzskatāms par valsts atbalstu, un pamatojoties uz visu izmeklēšanas procedūras laikā iesniegto būtisko informāciju.

101. No tā izriet, ka, lai pierādītu bezpeļņas organizāciju nodokļu režīma spēju nostādīt tā adresātus izdevīgākā finansiālā situācijā salīdzinājumā ar citiem profesionālā futbola klubiem, Komisijai bija jāņem vērā visi minētā nodokļu režīma elementi, kuri, pamatojoties uz *ex ante* analīzi, ļautu noteikt priekšrocības esamību, un tātad gan labvēlīgos, gan nelabvēlīgos faktorus.

102. Tomēr no 78.–80. punkta iepriekš izriet arī, no vienas puses, ka pierādījums, pamatojoties uz *ex ante* analīzi, izņēmuma nodokļu režīma spējai piešķirt priekšrocību nav atkarīgs no pierādījuma par priekšrocības faktisku materializāciju atsevišķajos šī režīma piemērošanas gadījumos un, no otras puses, ka neiespējamība noteikt – izņēmuma režīma pieņemšanas dienā, vai priekšrocība, kas izriet no šī režīma piemērošanas, katrā taksācijas gadā faktiski materializēsies vai ne – nevar atbrīvot Komisiju no analizēšanas, vai konkrētais režīms var būt valsts atbalsts LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

103. Pamatojoties uz šiem apsvērumiem, ir jāizvērtē tāds gadījums kā šajā lietā, kurā izņēmuma nodokļu režīms paredz piemērot preferenciālu nodokļa likmi un vienlaikus ietver tādas sastāvdaļas kā nodokļu atskaitījumi, kuri potenciāli spēj līdzsvarot priekšrocību, kas izriet no šīs preferenciālās nodokļa likmes piemērošanas.

104. Tādā gadījumā, ja *ex ante* analīzē, proti, ar atsauci uz nodokļu režīma pieņemšanas brīdi, nav iespējams noteikt minēto sastāvdaļu precīzu tvērumu un tātad to ietekmi uz nodokļa uzlikšanu, jo šis tvērums ir atkarīgs no tādu elementu iestāšanās, kuri nav saistīti ar režīmu un katru gadu mainās [67], un kuri iestājas vienīgi pēc šī režīma pieņemšanas, tad *ex ante* nebūs iespējams noteikt, vai minētās sastāvdaļas spēs katrā taksācijas gadā līdzsvarot priekšrocību, kuru sniedz aplūkojamajā režīmā

66 Pārsūdzētā sprieduma 56.–59. punkts.

67 Tāda var būt nodokļa atbrīvojuma izmantotāja izvēlētā komercpolitika vai vietējo pašvaldību noteiktās nodokļu likmes, kā gadījumā, par kuru tika pieņemts 2011. gada 8. decembra spriedums *France Télécom*/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811, skat. it īpaši 20.–23. punktu).

paredzētās preferenciālās nodokļa likmes piemērošana. Citiem vārdiem, ja *ex ante* nav iespējams noteikt nodokļu atskaitījumu apmēru, nebūs iespējams uzzināt, *ex ante*, vai visos taksācijas gados tie varēs kompensēt priekšrocību, kura izriet no preferenciālas nodokļa likmes piemērošanas. Tātad nebūs iespējams *ex ante* izslēgt šādas priekšrocības esamību visos atbilstošajos taksācijas gados.

105. Tikai tad, ja minētās sastāvdaļas, vienas pašas vai kopsakarā ar citiem konkrētā nodokļu režīma elementiem, var vienmēr un sistemātiski neitralizēt priekšrocību, kura izriet no preferenciālas nodokļa likmes piemērošanas, būs iespējams, pamatojoties uz *ex ante* analīzi, izslēgt, ņemot vērā šādu sastāvdaļu piemērošanu, to, ka praksē minētā priekšrocība radīsies visos atbilstošajos taksācijas gados.

106. Ja tas tā nav, šāda veida faktoru faktisku ietekmi uz priekšrocību nevarēs analizēt ar atsauci uz pasākuma pieņemšanas brīdi, bet to ietekme varēs tikt izvērtēta vienīgi *ex post*, iespējamās atbalsta atgūšanas brīdī.

107. Tātad tāda rakstura sastāvdaļas kā nodokļu režīma elementus noteikti nevarēs ignorēt attiecīgā nodokļu režīma analīzē. Tomēr tās nevarēs ņemt vērā šī režīma *ex ante* analīzē attiecībā uz priekšrocības esamību. Minēto faktoru ietekme savukārt kļūs būtiska, nosakot atbalsta apmēru un tātad tā iespējamo materializāciju praksē, kura, kā norādīts iepriekš 80. punktā, ir nošķirta no *ex ante* analīzes attiecībā uz priekšrocības esamības konstatējumu [68].

3) Par Komisijas veikto bezpeļņas organizācijām piemērojamā nodokļu režīma analīzi

108. Šajā gadījumā, kā tas izriet no 97. punkta iepriekš, Vispārējā tiesa konstatēja, ka Komisija ir pareizi norādījusi, ka izņēmuma nodokļu režīms paredzēja piemērot preferenciālu nodokļa likmi klubiem, kuri bija šī režīma adresāti, kas pats par sevi spēj nostādīt tos finansiāli izdevīgākā stāvoklī salīdzinājumā ar klubiem, kuriem ir piemērojams vispārējais nodokļu režīms.

109. Turklāt nav strīda par to, ka, tā kā *ex ante* nav iespējams noteikt nodokļu atskaitījuma par negaidītas papildu peļņas atkārtotiem ieguldījumiem faktisku ietekmi, pamatojoties uz analīzi ar atsauci uz konkrēta režīma pieņemšanas brīdi, Komisija nespētu noteikt precīzu nodokļa uzlikšanas līmeni, kas ir saistīts ar izņēmuma nodokļu režīmu, iepriekš un katram taksācijas gadam [69]. Tātad tā nespēja izslēgt to, ka nodokļu atskaitījumu par negaidītas papildu peļņas atkārtotiem ieguldījumiem piemērošanas dēļ klubi, kuriem bija piemērojams šis nodokļu režīms, gūtu labumu katrā taksācijas gadā no zemākas nodokļa uzlikšanas salīdzinājumā ar pārējiem klubiem. Citiem vārdiem, Komisija nevarēja katrā taksācijas gadā izslēgt priekšrocības esamību klubiem, kuriem tika piemērota preferenciāla nodokļa likme. Šajā saistībā turklāt ir jānorāda, ka netiek apstrīdēts, ka aplūkojamais nodokļu atskaitījums nebija konfigurēts tā, lai visos taksācijas gados garantētu priekšrocības, kuru piešķir preferenciālas nodokļa likmes piemērošana, sistēmisku neitralizāciju [70].

110. Šādā kontekstā, kā tas izriet no 104.–107. punkta iepriekš, Komisija nevarēja – un tātad tai nebija pienākuma – ņemt vērā minētos nodokļa atskaitījumus priekšrocības esamības konstatācijas brīdī, bet tie savukārt ir jāņem vērā atbalsta apmēra noteikšanas brīdī, lai pārbaudītu to faktisku materializāciju dažādos atbilstošajos taksācijas gados.

68 Šajā pašā nozīmē skat. ģenerāladvokāta N. Jēskinena [*N. Jääskinen*] secinājumus lietā *France Télécom*/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:554, 51. punkts).

69 Šajā pašā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 8. decembris, *France Télécom*/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 19. punkts).

70 Kā tas izriet no 35. un 44. punkta iepriekš, *FC Barcelona* un Spānijas Karaliste faktiski tikai norāda, ka Spānijas sistēma paredzēja nominālas nodokļa likmes un piemērojamus nodokļu atskaitījumus, kuri tika veidoti ar mērķi panākt nodokļu neitralitāti un nodrošināt, lai bezpeļņas organizācijām un komercsabiedrībām piemērojamā faktiskā nodokļa likme būtu vienāda. Tomēr no to rakstveida dokumentiem neizriet, ka tie apstrīdētu Komisijas argumentu, saskaņā ar kuru aplūkojamie nodokļa atskaitījumi nespēj visos taksācijas gados neitralizēt priekšrocību, kuru sniedz preferenciālas nodokļa likmes piemērošana. Attiecībā uz *BC Barcelona* izvirzīto argumentu, saskaņā ar kuru komercsabiedrībām piemērojamais nodokļu režīms, to analizējot kopumā, minētajiem klubiem būtu labvēlīgāks, skat. 112. un 113. punktu turpmāk.

111. Pretēji tam, ko ir uzskatījusi Vispārējā tiesa, minēto nodokļa atskaitījumu iespējamā ņemšana vērā nevarētu likt Komisijai secināt, pamatojoties uz *ex ante* analīzi, ka bezpeļņas organizāciju režīmā paredzētās kaut mazākās iespējas atskaitīt nodokli varētu vienmēr jeb katrā taksācijas gadā līdzsvarot priekšrocību, kuru sniedz preferenciālas nodokļa likmes piemērošana, tādējādi izslēdzot priekšrocības esamību visos taksācijas gados.

112. Šajā saistībā jānorāda arī tas, ka Komisijai – novērtējot pasākuma spēju piešķirt tā saņēmējiem priekšrocību, pamatojoties uz *ex ante* analīzi – noteikti nebija pienākuma pārbaudīt, vai, ņemot vērā visus aplūkojamos taksācijas gadus, izņēmuma nodokļu režīma piemērošanas rezultātā kopējais uzliktais nodoklis bijis lielāks vai mazāks nekā tas nodoklis, kas izrietēja no vispārējā režīma piemērošanas.

113. Proti, papildus neiespējamībai veikt šāda veida pārbaudi *ex ante*, jo nav iespējams *ex ante* noteikt aplūkojamo nodokļa atskaitījumu līmeni un tātad ietekmi katrā taksācijas gadā, ir jānorāda, ka futbola klubiem piemērojamais izņēmums no vispārējā režīma, saskaņā ar kuru klubiem, kuri ir tā adresāti, tika piemērota bezpeļņas organizāciju nodokļu režīmā paredzētā preferenciālā nodokļa likme, bija paredzēts uz nenoteiktu laiku [71]. No tā izriet, ka dažādo nodokļu, kuri izriet no divu atšķirīgu režīmu (SSIA vispārējā režīma un bezpeļņas organizāciju izņēmuma režīma) piemērošanas, kumulatīvo seku noteikšana – un tātad priekšrocību, kuras izriet no labvēlīgākas aplikšanas ar nodokļiem noteiktajos gados, visaptverošas kompensācijas ar trūkumiem, kuri izriet no nelabvēlīgākas aplikšanas ar nodokļiem citos gados, iespējamā esamība – varētu tikt konstatēta vienīgi *ex post*, brīdī, kurā izņēmuma režīms pārstātu tikt piemērots.

114. Manuprāt, no visiem iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem ir jāsecina, ka Vispārējās tiesas secinājumā – saskaņā ar kuru Komisija nevarēja secināt, ka pastāv priekšrocība, kura izriet no preferenciālas nodokļa likmes piemērošanas klubiem, kuriem tika piemērots bezpeļņas organizāciju nodokļu režīms, nepierādot, ka minētajā režīmā paredzēto nodokļa atskaitījumu ierobežošana līdz mazāk izdevīgam līmenim nekā SSIA nekompensēja priekšrocību, kuru sniedza minētās nodokļa likmes piemērošana, – ir pieļauta tiesību kļūda.

115. Ir jāsecina arī, ka, tā kā priekšrocības esamības konstatācijas brīdī Komisijai nebija pienākuma ņemt vērā šos nodokļa atskaitījumus, šai iestādei nevar pārmest, no vienas puses, ka tā nav pieprasījusi papildu informāciju, tādējādi pārkāpjot tās rūpības pienākumu, un, no otras puses, ka tā atbilstoši prasītajam juridiskajam standartam nav pierādījusi priekšrocības pastāvēšanu, jo minētie nodokļa atskaitījumi netika ņemti vērā.

116. Šajā ziņā ir jānorāda arī, ka apstāklis, kuru Vispārējā tiesa pareizi uzsvēra pārsūdzētā sprieduma 60. punktā, ka noteiktos apstākļos nodokļu atskaitījums pats var būt atbalsts, nemazina apsvērumu, ka tad, ja nodokļa atskaitījuma apmērs nav pārbaudāms *ex ante*, to nevar ņemt vērā, veicot analīzi ar atsauci uz konkrēta nodokļu režīma pieņemšanas brīdi, lai visos gadījumos izslēgtu priekšrocību, kuru sniedz preferenciālas nodokļu likmes piemērošana. Turklāt, joprojām atsaucoties uz pārsūdzētā sprieduma 60. punktu, tādā gadījumā kā iepriekš 109. punktā norādītais gadījums vērtējums par iespējas veikt nodokļu atskaitījumu varbūtējās izlīdzināšanas ietekmi uz laiku tiks veikts, bet – atbalsta atgūšanas brīdī.

117. Iepriekš 114. un 115. punktā izdarītos secinājumus, manuprāt, neatspēko pārējie *FC Barcelona* un Spānijas Karalistes izvirzītie argumenti.

71 Pēc analoģijas skat. spriedumu *France Télécom*, 50. punktu, arī tajā gadījumā īpašais nodokļu režīms bija paredzēts uz nenoteiktu laiku. Tomēr minētais režīms atšķīrās no šeit aplūkotā nodokļu režīma, kā ir norādīts pārsūdzētā sprieduma 74. un 75. punktā.

118. Attiecībā uz, pirmkārt, Spānijas Karalistes argumentiem par dalībvalstu nodokļu autonomiju ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai gan tiešie nodokļi Savienības tiesību pašreizējā attīstības stadijā ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tā tomēr ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības [72]. Tātad tām ir jāatturas no tādu pasākumu pieņemšanas, kuri varētu būt ar iekšējo tirgu nesaderīgi valsts atbalsti.

119. Attiecībā uz, otrkārt, prasību, ko vairākkārt uzsvēra gan *FC Barcelona*, gan Spānijas Karaliste, priekšrocības esamības analīzē ņemt vērā faktisku nodokļa likmi, un nevis tikai nominālu likmi, jāatgādina – kā ir norādīts 69.–71. un 100. un 101. punktā, Komisijai ir noteikti jāņem vērā visi konkrētā nodokļu režīma būtiskie elementi un tātad ne tikai nominālā nodokļa likme. Tomēr nenoliedzams ir fakts, kā ir norādīts 104.–107. punktā iepriekš, ka gadījumā, ja, pamatojoties uz kādas šī nodokļu režīma sastāvdaļas pārbaudi, nav iespējams *ex ante* izslēgt tādas priekšrocības esamību, kuru sniedz preferenciāla nodokļa likme, minētais elements nevar tikt ņemts vērā *ex ante* analīzē, bet tā ietekme ir jāņem vērā *ex post* analīzē, kura ir veicama atgūšanas brīdī. Tas pats pamatojums attiecas uz argumentiem par nodokļu kredītiem, kuri izriet no šīs aplūkojamā nodokļu režīma sastāvdaļas piemērošanas.

c) Secinājums par vienīgo apelācijas sūdzības pamatu

120. Manuprāt, no visiem iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka Komisijas apelācijas sūdzība ir jāapmierina un pārsūdzētais spriedums tādējādi ir jāatceļ.

V. Par prasības pieteikumu Vispārējā tiesā

121. Saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas statūtu 61. panta pirmo daļu, ja Tiesa atceļ Vispārējās tiesas nolēmumu, tā var vai nu pati taisīt galīgo spriedumu attiecīgajā lietā, ja to ļauj tiesvedības stadija, vai nodot lietu atpakaļ sprieduma taisīšanai Vispārējā tiesā.

122. Šajā saistībā attiecībā uz iebildumiem, kurus *FC Barcelona*, ko atbalstīja Spānijas Karaliste, izvirzīja pirmajā instancē otrā prasības pamata ietvaros un kurus Vispārējā tiesa pārsūdzētajā spriedumā apmierināja [73], uzskatu, ka tie var tikt analizēti, ņemot vērā iepriekš 99.–119. punktā norādīto.

123. Šajā ziņā jānorāda, ka Komisija apstrīdētajā lēmumā, no vienas puses, 68. apsvēruma beigās norādīja, ka saskaņā ar bezpeļņas organizācijām piemērojamo nodokļu režīmu nodokļa kredītu, kas ir saistīts ar nodokļu atskaitījumu par negaidītas papildu peļņas atkārtotiem ieguldījumiem, piešķīra nevis sistemātiski, bet vienīgi ar konkrētiem nosacījumiem, kurus nepiemēro nepārtraukti [74], kas nozīmē, ka tas nespēja sistemātiski un katrā taksācijas gadā neitralizēt priekšrocību, kuru piešķir ar preferenciālu nodokļa likmi. No otras puses, apstrīdētā lēmuma 95. punktā Komisija norādīja arī, ka minēto nodokļa atskaitījumu faktiska ietekme tiktu ņemta vērā atbalsta apmēra noteikšanas brīdī, pārbaudot iespējamo atbalsta materializāciju katrā gadā. No tā izriet, ka pieeja, kuru Komisija izmantoja apstrīdētajā lēmumā, atbilst iepriekš 99.–113. punktā izklāstītajiem apsvērumiem. Tātad iepriekšējā punktā minētie iebildumi ir galīgi jānoraida.

124. Tomēr tiesvedības stadija, šķiet, neļauj Tiesai pieņemt galīgo spriedumu par pārējiem otrajā prasības pamatā izvirzītajiem argumentiem, kuri ir norādīti pārsūdzētā sprieduma 39. un 40. punktā, kā arī par trešo, ceturto un piekto prasības pamatu, kurus *FC Barcelona* izvirzīja pirmajā instancē.

72 Skat. spriedumu, 2012. gada 12. jūlijs, Komisija/Spānija (C-269/09, EU:C:2012:439, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).

73 Skat. pārsūdzētā sprieduma 38. punktu.

74 Skat. šo secinājumu 15. punktu.

125. No tā izriet, manuprāt, ka lieta ir jānodod atpakaļ Vispārējai tiesai, lai tā varētu pārbaudīt minētos argumentus un prasības pamatus.

VI. Secinājumi

126. Pamatojoties uz iepriekš minētajiem apsvērumiem, ierosinu Tiesai lemt šādi:

1) Atcelt Eiropas Savienības Vispārējās tiesas 2019. gada 26. februāra spriedumu *Fútbol Club Barcelona*/Komisija (T-865/16, EU:T:2019:113).

2) Lietu nosūtīt Eiropas Savienības Vispārējai tiesai.

3) Lēmuma par tiesāšanās izdevumiem pieņemšanu atlikt.