



Teismo praktikos rinkinys

BENDROJO TEISMO (antroji išplėstinė kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. lapkričio 7 d.*

„Valstybės pagalba — Su pelno mokesčiu susijusios nuostatos, pagal kurias įmonėms, reziduojančioms mokesčių tikslais Ispanijoje, leidžiama amortizuoti prestižą, susidariusį įsigijus įmonių, reziduojančių mokesčių tikslais užsienyje, akcijų — Sprendimas, kuriuo tokia valstybės pagalba pripažįstama nesuderinama su bendrąja rinka ir nurodoma ją susigrąžinti — Valstybės pagalbos sąvoka — Atrankinis pobūdis — Įmonių, kurios palaikomos priemone, kategorijos nustatymas — Nebuvimas — EB 87 straipsnio 1 dalies nesilaikymas“

Byloje T-219/10

Autogrill España, SA, įsteigta Madride (Ispanija), iš pradžių atstovaujama advokatų J. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, M. Muñoz de Juan ir R. Calvo Salinero, vėliau – J. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro ir R. Calvo Salinero,

ieškovė,

prieš

Europos Komisiją, atstovaujamą R. Lyal ir C. Urraca Caviedes,

atsakovę,

dėl prašymo panaikinti 2009 m. spalio 28 d. Komisijos sprendimo 2011/5/EB dėl Ispanijos įgyvendinto perviršinės vertės mokesčio mažinimo įsigyjant didelę užsienio bendrovės akcijų dalį Nr. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (OL L 7, 2011, p. 48) 1 straipsnio 1 dalį ir 4 straipsnį,

BENDRASIS TEISMAS (antroji išplėstinė kolegija),

kurį sudaro pirmininkė M. E. Martins Ribeiro, teisėjai N. J. Forwood, E. Bieliūnas, S. Gervasoni (pranešėjas) ir L. Madise,

posėdžio sekretorius J. Palacio González, vyriausiasis administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2014 m. balandžio 11 d. posėdžiui,

priima šį

* Proceso kalba: ispanų.

Sprendimą

Ginčo aplinkybės

Administracinė procedūra

- 1 Keliais 2005 ir 2006 m. pateiktais rašytiniais klausimais (E-4431/05, E-4772/05, E-5800/06 ir P-5509/06) Europos Parlamento nariai teiravosi Europos Bendrijų Komisijos dėl mechanizmo, numatyto Ispanijos pelno mokesčio įstatymo 12 straipsnio 5 dalyje, įtrauktoje į šį įstatymą 2001 m. gruodžio 27 d. Įstatymu Nr. 24/2001 dėl mokesčių, administracinių ir socialinės tvarkos priemonių priėmimo (*Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social*, BOE, Nr. 313, 2001 m. gruodžio 31 d., p. 50493) ir perkelta į 2004 m. kovo 5 d. Karaliaus įstatyminių dekretą 4/2004 dėl Pelno mokesčio įstatymo pertvarkyto teksto patvirtinimo (*Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*, BOE, Nr. 61, 2004 m. kovo 11 d. p. 10951) (toliau – ginčijama schema arba ginčijama priemonė), kvalifikavimo kaip valstybės pagalbos. Komisija iš esmės atsakė, kad pagal jos turimą informaciją ginčijama schema nėra valstybės pagalba.
- 2 2007 m. sausio 15 d. ir kovo 26 d. laiškais Komisija paprašė Ispanijos valdžios institucijų pateikti informaciją, kad galėtų įvertinti ginčijamos schemos apimtį ir poveikį. 2007 m. vasario 16 d. ir birželio 4 d. laiškais Ispanijos Karalystė pateikė Komisijai prašomą informaciją.
- 3 2007 m. rugpjūčio 28 d. faksu Komisija gavo privataus ūkio subjekto skundą, kuriame buvo nurodyta, kad ginčijama schema yra su bendrąja rinka nesuderinama valstybės pagalba.
- 4 2007 m. spalio 10 d. sprendimu Komisija pradėjo formalią tyrimo procedūrą dėl ginčijamos schemos.
- 5 2007 m. gruodžio 5 d. laišku Komisija gavo Ispanijos Karalystės pastabas dėl sprendimo pradėti formalią tyrimo procedūrą dėl ginčijamos schemos. Nuo 2008 m. sausio 18 d. iki birželio 16 d. Komisija taip pat gavo 32 suinteresuotųjų trečiųjų šalių pastabas. 2008 m. birželio 30 d. ir 2009 m. balandžio 22 d. laiškais Ispanijos Karalystė pateikė komentarus dėl suinteresuotųjų trečiųjų šalių pastabų.
- 6 2008 m. vasario 18 d., 2009 m. gegužės 12 d. ir birželio 8 d. įvyko susitikimai techniniais klausimais su Ispanijos valdžios institucijomis. Taip pat įvyko kiti techniniai susitikimai su kai kuriomis iš 32 suinteresuotųjų trečiųjų šalių.
- 7 2008 m. liepos 14 d. laišku ir 2009 m. birželio 16 d. elektroniniu laišku Ispanijos Karalystė Komisijai pateikė papildomą informaciją.

Ginčijamas sprendimas

- 8 2009 m. spalio 28 d. Sprendimu 2011/5/EB dėl Ispanijos įgyvendintos finansinės prestižo vertės amortizacijos mokesčių tikslais įsigyjant užsienio bendrovės akcijų Nr. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (OL L 7, 2011, p. 48, toliau – ginčijamas sprendimas) Komisija nutraukė procedūrą, kiek ji buvo susijusi su Europos Sąjungoje įsigytais akcijomis.
- 9 Ginčijamoje priemonėje numatyta, kad Ispanijoje apmokestinama įmonė, kuri įsigyja bent 5 % „užsienio bendrovės“ akcijų ir šios akcijos išlaikomos nepertraukiamą vienu metų laikotarpį, iš šio akcijų įsigijimo susidaręs prestižas, užfiksuotas įmonės apskaitoje kaip atskiras nematerialusis turtas, gali būti amortizuojant atskaitytas iš įmonės mokėtino pelno mokesčio bazės. Ginčijamoje priemonėje

patikslinama, jog tam, kad bendrovė galėtų būti laikoma „užsienio bendrove“, ji turi būti mokesčio, panašaus į tą, kuris mokamas Ispanijoje, mokėtoja ir jos pajamos turi būti daugiausia gaunamos iš užsienyje vykdomos veiklos (ginčijamo sprendimo 21 konstatuojamoji dalis).

- 10 Iš ginčijamo sprendimo matyti, kad pagal Ispanijos įstatymą verslo jungimas – tai operacija, kuria viena arba daugiau įmonių, kurios baigia savo veiklą be likvidavimo procedūros ir perleidžia visą savo turtą ir įsipareigojimus kitai veikiančiai įmonei arba įmonei, kurią sudaro, mainais už šių įmonių akcininkams išleistus antrosios įmonės kapitalą sudarančius vertybinius popierius (ginčijamo sprendimo 23 konstatuojamoji dalis).
- 11 Ginčijamame sprendime akcijų įsigijimas apibrėžiamas kaip operacija, per kurią viena bendrovė įsigyja kitos bendrovės kapitalo akcijų neįgydama tikslinės bendrovės daugumos balsavimo teisių ar kontrolės (ginčijamo sprendimo 23 konstatuojamoji dalis).
- 12 Be to, ginčijamame sprendime nurodyta, kad pagal ginčijamą priemonę finansinis prestižas nustatomas atskaičius įsigytos bendrovės materialiojo ir nematerialiojo turto rinkos vertę iš įsigijimo kainos, kuri mokama už akcijas. Be to, patikslinama, kad finansinio prestižo sąvoka (kaip antai numatyta ginčijamos priemonės) – tai į akcijų įsigijimo sritį įtraukiama sąvoka, kuri paprastai vartojama turto perleidimo arba verslo jungimo sandoriuose (ginčijamo sprendimo 20 konstatuojamoji dalis).
- 13 Galiausiai, pažymėtina, kad pagal Ispanijos mokesčių teisę, kai Ispanijoje apmokestinama bendrovė įsigyja Ispanijoje įsteigtos bendrovės akcijų, iš šio įsigijimo susidariusio prestižo mokesčių mokėjimo tikslais negalima apskaityti atskirai. Tačiau, kita vertus, pagal Ispanijos mokesčių teisę prestižą galima amortizuoti verslo jungimo atveju (ginčijamo sprendimo 19 konstatuojamoji dalis).
- 14 Ginčijamame sprendime ginčijama schema pripažinta nesuderinama su bendrąja rinka (ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 1 dalis). Šio sprendimo 4 straipsnyje, be kita ko, numatyta, kad Ispanijos Karalystė turi išieškoti suteiktą pagalbą.
- 15 Komisija toliau vykdė procedūrą dėl akcijų įsigijimo už Sąjungos ribų, o Ispanijos Karalystė įsipareigojo pateikti naują informaciją, susijusią su tarptautinio jungimo už Sąjungos ribų kliūtimis.

Procesas ir šalių reikalavimai

- 16 2010 m. gegužės 14 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo *Autogrill España, SA*, pareiškimą, kuriuo ji pareiškė šį ieškinį.
- 17 Ieškovė Bendrojo Teismo prašo:
 - panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 1 dalį tiek, kiek jame ginčijama schema kvalifikuojama kaip valstybės pagalba;
 - nepatenkinus pirmojo reikalavimo, panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 1 dalį tiek, kiek jame konstatuojama, kad ginčijama schema turi valstybės pagalbos elementų, kai ji taikoma įgyjant kontrolę suteikiantį akcijų paketą;
 - nepatenkinus šių reikalavimų, panaikinti ginčijamo sprendimo 4 straipsnį tiek, kiek jame numatyta nurodymą susigrąžinti pagalbą taikyti sandoriams, sudarytiems iki ginčijamo galutinio sprendimo paskelbimo *Europos Sąjungos oficialiajame leidinyje*;
 - priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

18 Komisija Bendrojo Teismo prašo:

- atmesti ieškinį;
- priteisti iš ieškovės bylinėjimosi išlaidas.

Dėl teisės

Dėl reikalavimo panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 1 dalį

- 19 Dėl reikalavimų panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 1 dalį ieškovė skundžia ginčijamame sprendime Komisijos pateiktą ginčijamos schemos kvalifikavimą kaip valstybės pagalbą. Iš esmės ji pateikia keturis pagrindus, kuriais grindžia šį reikalavimą: pirmasis yra susijęs su teisės klaida, padaryta Komisijai taikant su atrankiniu pobūdžiu susijusią sąlygą; antrasis yra pagrįstas tuo, kad priemonė nėra atrankinė, nes ja daromas skirtumas yra nulemtas sistemos, kuriai ji priklauso, pobūdžio arba struktūros; trečiasis yra pagrįstas tuo, kad ginčijama priemone nesukuriamas joks pranašumas bendrovėms, kurioms taikoma ginčijama schema, ir ketvirtasis pagrįstas tuo, kad, kalbant apie kriterijus, susijusius su atrankiniu pobūdžiu ir su pranašumo buvimu, ginčijamas sprendimas yra nemotyvuotas.
- 20 Pirmiausia reikia išnagrinėti pirmąjį pagrindą.
- 21 Ieškovė tvirtina, kad ginčijama schema neturi atrankinio pobūdžio, kaip tai suprantama pagal EB 87 straipsnio 1 dalį, ir kad ji yra bendra priemonė, kurią galima taikyti bet kokiai Ispanijoje apmokestinamai įmonei. Taigi, Komisija neteisingai taikė EB 87 straipsnio 1 dalies nuostatas ir padarė išvadą dėl ginčijamos priemonės atrankinio pobūdžio.
- 22 Ieškovė taip pat nurodo, kad Komisija turėjo įrodyti, kad egzistuoja įmonių, kurioms taikoma ginčijama priemonė, kategorija, tačiau ji to nepadarė.
- 23 Komisija tvirtina, kad ginčijamos priemonės atrankinio pobūdžio analizė, kaip antai atlikta ginčijamame sprendime, atitinka teismų praktiką, nes ji pradedama apsibrėžiant reikšmingą referencinį pagrindą ir tęsiama konstatuojant, kad yra ginčijamos priemonės sukurta išimtis.
- 24 Komisija taip pat remiasi esama analogija tarp pranašumo, suteikto eksportuojant kapitalą, kaip tai yra ginčijamos priemonės atveju, ir pranašumo, suteikto eksportuojant prekes, dėl kurio jau buvo nuspręsta, jog toks pranašumas yra atrankinio pobūdžio priemonė.
- 25 Prieš remiantis šios bylos aplinkybėmis nagrinėjant aptariamo pagrindo pagrįstumą ir priminus, kad atrankinis pobūdis yra vienas iš kumuliatyvių kriterijų, kuriais remiantis galima kvalifikuoti priemonę kaip valstybės pagalbą, reikia patikslinti, kokios sąlygos turi būti tenkinamos, kad Komisija galėtų pagrįstai padaryti išvadą dėl priemonės atrankinio pobūdžio.

Kriterijai, kuriais remiantis pripažįstamas valstybės pagalbos buvimas

26 Pagal EB 87 straipsnio 1 dalį:

„Išskyrus tuos atvejus, kai Sutartys nustato kitaip, valstybės narės arba iš jos valstybinių išteklių bet kokia forma suteikta pagalba, kuri, palaikydama tam tikras įmones arba tam tikrų prekių gamybą, iškraipo konkurenciją arba gali ją iškraipyti, yra nesuderinama su vidaus rinka, kai ji daro įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai.“

- 27 Remiantis nusistovėjusia teismų praktika, norint, kad priemonė būtų kvalifikuojama kaip valstybės pagalba, reikia įvykdyti visas EB 87 straipsnio 1 dalyje išvardytas sąlygas (žr. 2003 m. liepos 24 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Altmark Trans ir Regierungspräsidium Magdeburg*, C-280/00, Rink. p. I-7747, 74 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką).
- 28 Tam, kad nacionalinė priemonė būtų kvalifikuota kaip valstybės pagalba pagal EB 87 straipsnio 1 dalį, turi būti tenkinamos šios sąlygos: valstybės lėšomis arba iš jos išteklių vykdomas šios priemonės finansavimas, įmonei suteiktas pranašumas, šios priemonės atrankinis pobūdis, jos poveikis valstybių narių tarpusavio prekybai ir dėl jos atsirandantis konkurencijos iškraipymas (2006 m. birželio 15 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 ir C-41/05, Rink. p. I-5293, 28 punktas).

Analizės metodas, taikomas atrankiniam pobūdžiui mokesčių srityje

- 29 Remiantis nusistovėjusia teismų praktika, EB 87 straipsnio 1 dalyje reikalaujama nustatyti, ar pagal konkrečią teisinę sistemą nacionalinė priemonė gali labiau palaikyti „tam tikras įmones arba tam tikrų prekių gamybą“ nei kitas, kurių pagal minėtos sistemos siekiamus tikslus faktinė ir teisinė padėtis yra panaši (žr. 2006 m. rugsėjo 6 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Portugalija / Komisija*, C-88/03, Rink. p. I-7115, 54 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką ir 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė*, C-106/09 P ir C-107/09 P, Rink. p. I-11113, 75 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką; 2013 m. sausio 22 d. Bendrojo Teismo sprendimo *Salzgitter / Komisija*, T-308/00 RENV, 116 punktą).
- 30 Referencinės sistemos, vadinamos „referenciniu pagrindu“, nustatymas yra ypač svarbus, kai tai susiję su mokesčių priemonėmis, nes pranašumo egzistavimas gali būti nustatytas tik jas palyginus su vadinamuoju įprastu apmokestinimu (29 punkte minėto Sprendimo *Portugalija / Komisija* 56 punktas).
- 31 Siekiant įvertinti nagrinėjamos priemonės atrankinį pobūdį, reikia išnagrinėti, ar pagal referencinį pagrindą minėta priemonė kai kurioms įmonėms suteikia pranašumo, palyginti su kitomis, kurių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši (29 punkte minėto Sprendimo *Portugalija / Komisija* 56 punktas).
- 32 Tačiau, nors taikant referencinį pagrindą toks panašios faktinės ir teisinės padėties skirtumas yra, pagal nusistovėjusią teismų praktiką valstybės pagalbos sąvoka neapima valstybės priemonių, išskiriančių įmones ir todėl *a priori* taikomų atrankiniu būdu, kai šis skirtumas atsiranda dėl mokesčių sistemos, kuriai jos priklauso, pobūdžio ar struktūros (29 punkte minėto Sprendimo *Portugalija / Komisija* 52 punktas).
- 33 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad siekiant nustatyti, ar nacionalinė mokesčių priemonė yra „atrankinė“, pirmiausia reikia identifikuoti ir išnagrinėti bendrą arba „įprastą“ mokesčių sistemą, taikomą atitinkamoje valstybėje narėje. Tuomet, atsižvelgiant į šią bendrą arba „įprastą“ mokesčių sistemą, reikia įvertinti ir nustatyti, ar nagrinėjama mokesčių priemonė suteikiamas pranašumas gali būti atrankinio pobūdžio, taip pat įrodyti, kad šia priemone nukrypstama nuo tokios bendros sistemos tiek, kiek pagal šią priemonę išskiriami ūkio subjektai, kurie, atsižvelgiant į šios valstybės narės mokesčių sistemos tikslą, yra panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje (2012 m. kovo 7 d. Bendrojo Teismo sprendimo *British Aggregates / Komisija*, T-210/02 RENV, 49 punktas). Prireikus vėliau reikia išnagrinėti, ar nagrinėjama valstybė narė įrodė, kad šias priemones pateisina sistemos, kuriai jos priklauso, pobūdis ar struktūra (29 punkte minėto Sprendimo *Portugalija / Komisija* 53 punktas).

Būtinybė nustatyti įmonių, kurioms nagrinėjama priemone suteikiamas pranašumas, kategoriją

- 34 Kriterijus dėl priemonės atrankinio pobūdžio leidžia atskirti valstybės pagalbą nuo valstybių narių taikomų bendrų mokesčių ar ūkio politikos priemonių (šiuo klausimu žr. 28 punkte minėto Sprendimo *Air Liquide Industries Belgium* 32 punktą).
- 35 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė, kad priemonės atrankiniu pobūdžiu gali būti remiamasi, net jei jos taikymas neapsiriboja griežtai apibrėžtu veiklos sektoriumi.
- 36 Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad valstybės pagalba egzistuoja, kai priemonė „iš esmės susijusi su“ vienu veiklos sektoriumi ar net kai ji susijusi su keliais veiklos sektoriais (1990 m. liepos 12 d. Teisingumo Teismo sprendimo *COFAZ / Komisija*, C-169/84, Rink. p. I-3083, 22 ir 23 punktai ir 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *GEMO*, C-126/01, Rink. p. I-13769, 37–39 punktai).
- 37 Teisingumo Teismas taip pat pripažino, kad priemonė, taikoma materialųjį turtą gaminančioms įmonėms, yra atrankinė (2001 m. lapkričio 8 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Rink. p. I-8365, 40 punktas).
- 38 Be to, Teisingumo Teismas nusprendė, kad priemonė, skirta tik įmonėms, įsteigtoms apibrėžtame geografiniame sektoriuje, praranda bendros mokesčių ar ūkio politikos priemonės pobūdį (šiuo klausimu žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Vokietija / Komisija*, C-156/98, Rink. p. I-6857, 23 punktą).
- 39 Bendrasis Teismas net ir ribotą laikotarpį taikomą priemonę kvalifikavo kaip atrankinę. Be to, jis nusprendė, kad priemonė, kuri dėl įmonėms palikto labai trumpo laikotarpio atlikti veiksmus, kad įvykdytų sąlygas ja pasinaudoti, yra prieinama tik įmonėms, kurios jau ėmėsi šių veiksmų, įmonėms, kurios yra bent jau numačiusios tai padaryti, ar toms, kurios yra pasirengusios imtis tokios iniciatyvos per labai trumpą laiką, yra atrankinio pobūdžio (šiuo klausimu žr. 2009 m. rugsėjo 4 d. Bendrojo Teismo sprendimo *Italija / Komisija*, T-211/05, Rink. p. II-2777, 120 ir 121 punktus).
- 40 Jeigu pagalbos gavėjų kategorija yra ypatingai didelė arba įvairi, kartais šios kategorijos apibrėžimas nustatant, ar nagrinėjama priemonė yra atrankinė, yra ne toks reikšmingas nei įmonių, kurioms netaikoma priemonė, apibrėžimas (šiuo klausimu žr. 2000 m. rugsėjo 29 d. Bendrojo Teismo sprendimo *CETM / Komisija*, T-55/99, Rink. p. II-3207, 39, 40 ir 47 punktus).
- 41 Iš šio sprendimo 27–40 punktuose minėtos teismų praktikos matyti, kad įmonių, kurios vienintelės palaikomos nagrinėjama priemone, kategorijos nustatymas yra būtina valstybės pagalbos egzistavimo pripažinimo sąlyga.
- 42 Toks atrankinio pobūdžio sąvokos aiškinimas atitinka EB 87 straipsnio 1 dalies tekstą, kuriame numatyta, kad turi būti palaikomos „tam tikr[o]s įmon[ė]s arba tam tikrų prekių gamyb[a]“.
- 43 Be to, kaip pažymėta 29 ir 33 punktuose, Teisingumo Teismas, nuroydamas tuose punktuose aprašytus analizės metodus, primena, jog EB 87 straipsnio 1 dalyje reikalaujama nustatyti, ar pagal konkrečią teisinę sistemą nacionalinė priemonė gali labiau palaikyti „tam tikras įmones ar prekes“ nei kitas, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į tos sistemos siekiamą tikslą, yra panaši (29 punkte minėto Sprendimo *Portugalija / Komisija* 54 punktas).
- 44 Taigi, kai nagrinėjama priemonė, nors ji ir nukrypsta nuo bendros arba „įprastos“ mokesčių sistemos, yra potencialiai prieinama visoms įmonėms, negalima lyginti, atsižvelgiant į bendros arba „įprastos“ sistemos tikslą, įmonių, kurios gali pasinaudoti priemone, ir įmonių, kurios negali ja pasinaudoti, teisinės ir faktinės padėties.

- 45 Iš to, kas išdėstyta, darytina išvada, jog tam, kad būtų tenkinama atrankinio pobūdžio sąlyga, bet kokiu atveju turi būti nustatyta įmonių, kurias vienintele palaiko nagrinėjama priemonė, kategorija ir šio sprendimo 44 punkte nurodytu atveju atrankinis pobūdis negali būti nustatytas vien konstatavus, kad buvo nukrypta nuo bendros arba „įprastos“ mokesčių sistemos.
- 46 Be to, būtent Komisija turi pateikti įrodymų, kad dėl priemonės diferencijuojamos įmonės, kurių, atsižvelgiant į tos priemonės tikslą, faktinė ar teisinė padėtis yra panaši (2011 m. rugsėjo 8 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Komisija / Nyderlandai*, C-279/08 P, Rink. p. I-7671, 62 punktas).
- 47 46 punkte minėto Sprendimo *Komisija / Nyderlandai* 63 punkte Teisingumo Teismas konstatavo, kad ginčijamame sprendime Komisija pakankamai įrodė, jog tik įmonių, kurios priklauso specialiai didelių pramonės įmonių, kurios aktyviai prekiauja valstybėse narėse, grupei buvo suteiktas pranašumas, neprieinamas kitoms įmonėms. Taigi byloje, kurioje buvo priimtas šis sprendimas, Komisija įrodė, kad nagrinėjama priemonė buvo atrankiniu būdu taikoma tam tikroms įmonėms arba tam tikrų prekių gamybai.
- 48 Be to, 29 punkte minėto Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* 96 punkte Teisingumo Teismas konstatavo, kad ginčijamame sprendime Komisija pakankamai teisiškai įrodė, jog „offshore“ bendrovės naudojasi atrankiniu pranašumu.
- 49 Taigi, nagrinėjamu atveju reikia įvertinti, ar remiantis įvairiais motyvais, kuriais Komisija vadovavosi ginčijamame sprendime siekdama nustatyti ginčijamos priemonės atrankinį pobūdį ir kuriuos ji pakartojo per procesą teisme, galima nustatyti šios priemonės atrankinį pobūdį.
- 50 Pirma, ginčijamame sprendime Komisija, siekdama nustatyti ginčijamos priemonės atrankinį pobūdį, iš esmės rėmėsi tuo, kad nukrypta nuo referencinio pagrindo. Iš tiesų, ji nurodė, kad referencinis pagrindas, kuriuo ji rėmėsi vertindama ginčijamos priemonės atrankinį pobūdį, yra „bendra Ispanijos pelno mokesčio sistema ir, dar tiksliau, perviršinės vertės apmokestinimo tvarkos taisyklėmis, įtrauktomis į Ispanijos mokesčių sistemą“ (ginčijamo sprendimo 96 konstatuojamoji dalis). Ji „[pirmiausia] ir papildomai“ manė, kad ginčijama priemonė yra Ispanijos apskaitos sistemos išimtis (ginčijamo sprendimo 97 konstatuojamoji dalis). Be to, ji pažymėjo, kad ginčijama priemone buvo nustatytas skirtingas Ispanijoje apmokestinamų įmonių, kurios įsigyja užsienio bendrovių akcijų, apmokestinimas, palyginti su Ispanijoje apmokestinamų įmonių, kurios įsigyja Ispanijos bendrovių akcijų, apmokestinimu, nors šių dviejų kategorijų įmonių padėtis yra panaši (ginčijamo sprendimo 98 ir 111 konstatuojamosios dalys). Remdamasi tokiu skirtingu apmokestinimu, Komisija priėjo prie išvados, kad ginčijama priemonė yra „nukrypimas nuo atskaitos sistemos“ (ginčijamo sprendimo 100 konstatuojamoji dalis).
- 51 Taigi, ginčijamame sprendime Komisija taikė šio sprendimo 29–33 punktuose aprašytą analizės metodą.
- 52 Kaip teisingai nurodo ieškovė, nagrinėjamu atveju taikant šio sprendimo 29–33 punktuose aprašytą analizės metodą negalima konstatuoti ginčijamos priemonės atrankinio pobūdžio. Iš tiesų, net manant, kad įrodyta, jog egzistuoja nukrypimas nuo Komisijos apibrėžto referencinio pagrindo arba jo išimtis, vien to nepakanka norint nustatyti, kad ginčijama priemone palaikomos „tam tikros įmonės arba tam tikrų prekių gamyba“, kaip tai suprantama pagal EB 87 straipsnį, nes ši priemonė yra *a priori* prieinama visoms įmonėms.
- 53 Iš tiesų pirmiausia reikia pažymėti, kad ginčijama priemonė taikoma visokiam bent 5% užsienio bendrovių akcijų įsigijimui ir šios akcijos išlaikomos nepertraukiamą vienų metų laikotarpį. Taigi, ji nėra susijusi su jokia konkrečių įmonių kategorija arba konkrečių prekių gamyba, tačiau yra susijusi su ekonominių operacijų kategorija.

- 54 Tiesa, tam tikrais atvejais įmonės gali faktiškai nepatekti į priemonės, kuri vis dėlto yra bendra priemonė, taikymo sritį (šiuo klausimu žr. 1969 m. gruodžio 10 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Komisija / Prancūzija*, 6/69 ir 11/69, Rink. p. 523, 20 ir 21 punktus ir 29 punkte minėto Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* 101 ir 107 punktus).
- 55 Nagrinėjamu atveju siekdama pasinaudoti ginčijama priemone įmonė turi įsigyti užsienio bendrovės akcijų (ginčijamo sprendimo 17 ir 23 konstatuojamosios dalys).
- 56 Pažymėtina, kad šia visiškai finansine operacija nereikalaujama *a priori* iš įmonės pakeisti savo veiklą, todėl iš esmės reiškia tik įmonės ribotą atsakomybę, susijusią su investicijos dydžiu.
- 57 Šiuo klausimu primintina, kad priemonė, kurios taikymas nepriklauso nuo įmonės veiklos pobūdžio, nėra *a priori* atrankinė (šiuo klausimu žr. 37 punkte minėto Sprendimo *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* 36 punktą).
- 58 Be to, ginčijama priemone nenustatyta jokia minimali suma, kuri atitiktų šio sprendimo 53 punkte minėto 5 % akcijų paketo minimalią ribą, ir taip galimybė pasinaudoti ja suteikiama ne tik įmonėms, turinčioms pakankamai finansinių išteklių, kitaip, nei buvo priemonės, nagrinėtos byloje, kurioje buvo priimtas 2009 m. rugsėjo 9 d. Bendrojo Teismo sprendimas *Diputación Foral de Álava ir kt. / Komisija* (T-227/01-T-229/01, T-265/01, T-266/01 ir T-270/01, Rink. p. II-3029, 161 ir 162 punktai), atveju.
- 59 Galiausiai ginčijama priemone numatyta, kad mokesčio lengvata suteikiama remiantis sąlyga, susijusia su konkrečiu ekonominiu turto, t. y. užsienio bendrovių akcijų, įsigijimu.
- 60 Taigi 38 punkte minėto Sprendimo *Vokietija / Komisija* 22 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad mokesčio lengvata, kuria naudojasi mokesčių mokėtojai, kurie pardavė tam tikrą ekonominį turtą ir galėjo gauti pelno iš kapitalo bendrovių, kurių buveinė yra tam tikruose regionuose, akcijų įsigijimo, suteikia šiems mokesčių mokėtojams pranašumą, kuris kaip bendra priemonė, taikoma visiems ūkio subjektams, nėra valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal taikytinas Sutarties nuostatas.
- 61 Taigi, ginčijama priemone nėra neleidžiama *a priori* kokiam nors įmonių kategorijai pasinaudoti ja.
- 62 Todėl net jei ginčijama priemonė būtų nukrypimas nuo Komisijos apibrėžto referencinio pagrindo, vien tai bet kokiame atveju nėra pagrindas teigti, jog ginčijama priemone palaikomos „tam tikros įmonės arba tam tikrų prekių gamyba“, kaip tai suprantama pagal EB 87 straipsnį.
- 63 Antra, Komisija nurodė, kad ginčijama „priemonė yra atrankioji, nes ji yra taikoma tik tam tikroms bendrovėms, kurios atlieka tam tikras investicijas užsienyje, grupėms“ (ginčijamo sprendimo 89 konstatuojamoji dalis). Ji teigė, kad priemonė, kuria gali pasinaudoti tik įmonės, atitinkančios jos taikymo sąlygas, yra „teisiškai“ atrankinė, todėl nereikia įsitikinti, ar poveikio požiūriu ji negali suteikti pranašumo tam tikroms įmonėms arba tam tikrų prekių gamybai.
- 64 Tačiau remiantis šiuo kitu ginčijamo sprendimo motyvu taip pat negalima nustatyti ginčijamos priemonės atrankinio pobūdžio.
- 65 Iš tiesų, pagal nusistovėjusią teismų praktiką EB 87 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad valstybės įsikišimas skiriamas pagal poveikį (1974 m. liepos 2 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Italija / Komisija*, 173/73, Rink. p. 709, 27 punktą ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Nyderlandai / Komisija*, C-159/01, Rink. p. I-4461, 51 punktą). Taigi remiantis nagrinėjamos priemonės poveikiu reikia įvertinti, ar ši priemonė yra valstybės pagalba, visų pirma dėl to, kad ji yra atrankinė (šiuo klausimu žr. 29 punkte minėto Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* 87 ir 88 punktus).

- 66 Be to, 2012 m. kovo 29 d. Sprendimo *3M Italia (C-417/10)* 42 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad tai, jog tik šioje byloje nagrinėjamos priemonės taikymo sąlygas tenkinantys mokesčių mokėtojai gali pasinaudoti šia priemone, savaime negali jai suteikti atrankinio pobūdžio.
- 67 Galiausiai, 29 punkte minėto Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* 103, 104 ir 107 punktuose Teisingumo Teismas nusprendė, kad vien bet koks skirtingas apmokestinimas nereiškia valstybės pagalbos egzistavimo, o norint kvalifikuoti skirtingą apmokestinimą kaip valstybės pagalbą, reikia, kad būtų galima nustatyti konkrečią įmonių, kuri gali būti išskirta dėl specifinių savybių, kategoriją.
- 68 Taigi, remiantis Komisijos siūlomu požiūriu, priešingai, nei įtvirtinta šio sprendimo 67 punkte minėtoje teismo praktikoje, būtų galima konstatuoti visų mokesčių priemonių, kuriomis galima pasinaudoti, jei tenkinamos tam tikros sąlygos, atrankinį pobūdį, nors įmonių gavėjų nesieja jokia ypatinga savybė, kad jas būtų galima atskirti nuo kitų įmonių, išskyrus tai, jog jos gali atitikti priemonės taikymo sąlygas.
- 69 Trečia, ginčijamo sprendimo 129 konstatuojamojoje dalyje Komisija nurodė, jog ji „mano, kad ir šiuo atveju ginčijama priemone yra siekiama sudaryti palankesnes sąlygas kapitalo eksportui iš Ispanijos, siekiant sustiprinti Ispanijos bendrovių padėtį užsienyje ir taip padidinti schemos gavėjų konkurencingumą“.
- 70 Šiuo klausimu primintina, kad valstybės priemonė, kuria naudojasi visos be išimties nacionalinėje teritorijoje įsteigtos įmonės, negali būti valstybės pagalba remiantis atrankinio pobūdžio kriterijumi (37 punkte minėto Sprendimo *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* 35 punktą).
- 71 Taigi, nors vertinant EB 87 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą sąlygą, susijusią su įtaka valstybių narių tarpusavio prekybai, reikia išnagrinėti, ar valstybės narės įmonėms arba prekių gamybai suteikiamas pranašumas, palyginti su kitų valstybių įmonėmis arba prekių gamyba, šio straipsnio toje pačioje dalyje nustatyta atrankinio pobūdžio sąlyga gali būti vertinama tik vienos valstybės narės lygiu ir analizuojamas tik šios valstybės narės įmonių arba prekių gamybos skirtingas vertinimas (šiuo klausimu žr. 2004 m. lapkričio 11 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Ispanija / Komisija, C-73/03*, neskelbiamo Rinkinyje, 28 punktą).
- 72 Todėl tai, kad priemone palaikomos valstybėje narėje apmokestinamos įmonės, palyginti su kitose valstybėse narėse apmokestinamomis įmonėmis, būtent dėl to, jog ji valstybėje narėje įsteigtoms įmonėms leidžia lengviau įsigyti užsienyje įsteigtų įmonių akcijų, neturi jokios įtakos atrankinio pobūdžio kriterijaus analizei.
- 73 Iš tiesų, 54 punkte minėto Sprendimo *Komisija / Prancūzija* 20 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, jog pranašumas, suteiktas „tik eksportuojamiems nacionaliniams produktams siekiant pagelbėti jiems nukonkuruoti kitose valstybėse narėse šių valstybių produktus“, yra valstybės pagalba. Tačiau ši nuoroda į kitų valstybių produktus buvo susijusi su sąlyga dėl įtakos konkurencijai ir tarpusavio prekybai.
- 74 Toks 54 punkte minėto Sprendimo *Komisija / Prancūzija* aiškinimas patvirtinamas 1988 m. birželio 7 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Graikija / Komisija (57/86, Rink. p. 2855)* 8 punktu, kuriame nagrinėjant priemonės atrankinį pobūdį neanalizuojamas skirtumas tarp nacionalinių ir kitų valstybių narių produktų. Be to, 2004 m. liepos 15 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Ispanija / Komisija (C-501/00, Rink. p. I-6717)* 120 punkte nagrinėjant priemonės atrankinį pobūdį neatsižvelgiama į skirtumą tarp nacionalinių ir kitų valstybių narių produktų.
- 75 Iš šios teismo praktikos matyti, kad priemonės atrankinio pobūdžio konstatavimas yra pagrįstas skirtingu įmonių kategorijų vertinimu, išplaukiančiu iš tos pačios valstybės narės teisės aktų, o ne vienos valstybės narės įmonių skirtingu vertinimu, palyginti su kitų valstybių narių įmonėmis.

- 76 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad remiantis šio sprendimo 69 punkte minėtu ginčijamo sprendimo 129 konstatuojamojoje dalyje nurodytu kapitalo eksporto ir prekių eksporto ryšiu galima (preziuruojant, jog tai yra įrodyta) tik nustatyti neginčijamą aplinkybę, susijusią su įtaka konkurencijai ir tarpusavio prekybai, o ne susijusią su ginčijamos priemonės atrankiniu pobūdžiu, kuris turi būti įvertintas nacionaliniu lygiu.
- 77 Ketvirta, iš teismų precedentų, kuriais remiasi Komisija, negalima daryti išvados, kad Sąjungos teismai jau pripažino, jog mokesčių priemonė turi būti kvalifikuojama kaip atrankinė neįrodžius, kad ta priemone palaikoma konkrečios kategorijos įmonės arba prekės, palyginti su kitomis įmonėmis arba kitų prekių gamyba.
- 78 Taigi, Teisingumo Teismas nusprendė, kad preferencinės eksporto nuolaidos, valstybės suteikiamos tik eksportuojamiems nacionaliniams produktams siekiant padėti jiems nukonkuruoti kitose valstybėse narėse jų produktus, yra pagalba (54 punkte minėto Sprendimo *Komisija / Prancūzija* 20 punktas), o palūkanų grąžinimas už eksporto kreditą (74 punkte minėto Sprendimo *Graikija / Komisija* 8 punktas) ir atskaitymas nuo mokesčių, kuriuo gali pasinaudoti tik vienos kategorijos įmonės, t. y. tos, kurios užsiima eksportu ir vykdo tam tikras ginčijamose priemonėse nurodytas investicijas (74 punkte minėto 2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Ispanija / Komisija* 120 punktas), atitinka atrankinio pobūdžio sąlygą.
- 79 Šio sprendimo 78 punkte minėtuose trijuose sprendimuose įmonių pagalbos gavėjų kategoriją, dėl kurios buvo galima prieiti prie išvados dėl nagrinėjamos priemonės atrankinio pobūdžio, sudarė eksportuojančios įmonės.
- 80 Taigi, manytina, kad eksportuojančių įmonių kategorija, net jei ji, kaip ir gamyba užsiimančių įmonių kategorija, yra labai plati (žr. šio sprendimo 37 punktą), apima įmones, kurios gali būti išskirtos dėl bendrų savybių, susijusių su jų eksporto veikla.
- 81 Taigi, remiantis šio sprendimo 78 punkte minėta teismo praktika, susijusia su eksporto veikla užsiimančiomis įmonėmis, negalima daryti išvados, kad Sąjungos teismai pripažino, jog mokesčių priemonė turi būti kvalifikuojama kaip atrankinė nenustačius konkrečių įmonių arba prekių gamybos kategorijos, kuri gali būti išskirta dėl specifinių savybių.
- 82 Šios analizės nepaneigia ir Komisijos argumentas, kad byloje, kurioje buvo priimtas 74 punkte minėtas 2004 m. liepos 15 d. Sprendimas *Ispanija / Komisija*, nagrinėta mokesčių lengvata buvo susijusi visų pirma su užsienio bendrovių akcijų išpirkimu. Iš tiesų tam, kad įmonės galėtų pasinaudoti nagrinėjama lengvata, jos turėjo įsigyti bendrovių, tiesiogiai susijusių su prekių ar paslaugų eksporto veikla, akcijų. Be to, šioje byloje Teisingumo Teismo kaip atrankinė kvalifikuota priemonės taikymo sritis neapsiribojo vien tokiu akcijų įsigijimu, bet apėmė ir kitą eksporto veiklą: padalinių arba nuolatinių buveinių steigimą užsienyje, tiesiogiai su prekių ar paslaugų eksporto veikla susijusių filialų kūrimą ir reklamos išlaidas už produkto pateikimą rinkai, užsienio rinkų atidarymą ir tyrimą bei dalyvavimą mugėse, parodose ir kitokiuose panašiuose renginiuose. Todėl byloje, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas, nagrinėta lengvata, kitaip nei *a priori* šioje byloje, buvo skirta tik tam tikroms įmonėms, užsiimančioms eksporto veikla.
- 83 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad Komisija motyvais, kuriais ji rėmėsi, neįrodė, jog ginčijama priemonė buvo atrankinė.
- 84 Taigi, manydama, kad ginčijama priemonė yra atrankinė, Komisija neteisingai taikė EB 87 straipsnio 1 dalies nuostatas.
- 85 Todėl išnagrinėtas pagrindas yra pagrįstas. Vadinas, ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 1 dalis turi būti panaikinta nesant būtinybės nagrinėti kitus ieškovės pagrindinius reikalavimus pagrindžiančius pagrindus.

Dėl reikalavimų, susijusių su ginčijamo sprendimo 4 straipsnio panaikinimu

- 86 Ieškovės reikalavimai, konkrečiai susiję su ginčijamo sprendimo 4 straipsniu, yra pagrįsti ginčijamame sprendime numatyta pereinamojo laikotarpio tvarkos, skirtos nagrinėjamai pagalbai susigrąžinti, kritika. Konkrečiai kalbant, ieškovė ginčija datą, kuri naudojama kaip referencinė data nustatyti pagalbą, kuri gali būti susigrąžinama. Taigi „papildomais“ reikalavimais dėl šio straipsnio ieškovė siekia, kad būtų apribotos galimybės susigrąžinti jai suteiktą pagalbą, jei galimybė susigrąžinti šią pagalbą nebūtų iš viso panaikinta remiantis jos pagrindiniais reikalavimais. Taigi, pagrindiniai ieškovės reikalavimai turi būti suprantami taip, kad jais siekiama panaikinti bet kokią galimybę susigrąžinti pagalbą ir bet koku atveju siekiama, kad būtų panaikintas ginčijamo sprendimo 4 straipsnis.
- 87 Be to, labai formalus požiūris būtų manyti, jog ieškovė savo pagrindiniais reikalavimas nesiekia, kad būtų panaikintas ginčijamo sprendimo 4 straipsnis, kuris yra teisinis pagalbos susigrąžinimo pagrindas, nors ir ieškovės ieškinys dėl šio sprendimo yra priimtinas, tik jei kyla pavojus, kad iš jos pagalba bus susigrąžinta (šiuo klausimu žr. 2011 m. birželio 9 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Comitato „Venezia vuole vivere“ ir kt. / Komisija, C-71/09 P, C-73/09 P ir C-76/09 P*, Rink. p. I-4727, 56 punktą).
- 88 Todėl manytina, kad, nors ieškovė pateikia reikalavimus dėl ginčijamo sprendimo 4 straipsnio, kuris susijęs su pagalbos susigrąžinimu, panaikinimo tik kaip „papildomus“, ji tikrai siekia kaip pagrindinio reikalavimo, kad būtų panaikinta ši nuostata, kuri yra teisinis jos gautos pagalbos grąžinimo pagrindas.
- 89 Taigi, kadangi pirmiau nagrinėtas pagrindas, susijęs su ginčijamos priemonės atrankinio pobūdžio nebuvimu, yra pagrįstas, turi būti panaikinta ne tik ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 1 dalis, kurioje pripažįstamas pagalbos egzistavimas, bet ir šio sprendimo 4 straipsnis, kuriame numatyta susigrąžinti šią pagalbą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 90 Pagal Bendrojo Teismo procedūros reglamento 87 straipsnio 2 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jeigu laimėjusi šalis to prašė. Kadangi Komisija pralaimėjo bylą, ji turi padengti bylinėjimosi išlaidas pagal ieškovės pateiktus reikalavimus.

Remdamasis šiais motyvais,

BENDRASIS TEISMAS (antroji išplėstinė kolegija)

nusprendžia:

- 1. Panaikinti 2009 m. spalio 28 d. Sprendimo 2011/5/EB dėl Ispanijos įgyvendintos finansinės prestižo vertės amortizacijos mokesčių tikslais įsigyjant užsienio bendrovės akcijų Nr. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) 1 straipsnio 1 dalį ir 4 straipsnį.**
- 2. Priteisti iš Europos Komisijos bylinėjimosi išlaidas.**

Martins Ribeiro

Forwood

Bieliūnas

Gervasoni

Madise

Paskelbta 2014 m. lapkričio 7 d. viešame posėdyje Liuksemburge.

Parašai.