TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. spalio 6 d.*

„Apeliacinis skundas – Valstybės pagalba – SESV 107 straipsnio 1 dalis – Mokesčių sistema – Pelno mokesčio nuostatos, pagal kurias Ispanijoje mokesčių tikslais reziduojančios bendrovės gali amortizuoti prestižą, atsiradusį įsigijus įmonių, reziduojančių mokesčių tikslais už šios valstybės narės teritorijos ribų, akcijų – Sąvoka „valstybės pagalba“ – Atrankiojo pobūdžio sąlyga – Referencinė sistema – Leidžianti nukrypti nuostata – Skirtingas požiūris – Skirtingo požiūrio pateisinimas“

Byloje C-52/19 P

dėl 2019 m. sausio 25 d. pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 56 straipsnį pateikto apeliacinio skundo

Banco Santander SA, įsteigta Santandere (Ispanija), atstovaujama J. L. *abogados* Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero ir A. Lamadrid de Pablo,

apeliantė,

dalyvaujant kitai proceso šaliai

Europos Komisijai, atstovaujamai R. Lyal, B. Stromsky, C. Urraca Caviedes ir P. Němečková,

atsakovei pirmojoje instancijoje,

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas K. Lenaerts, kolegijų pirmininkai R. Silva de Lapuerta, pirmininko pavaduotoja, A. Arabadjiev, M. Vilaras, E. Regan, M. Ilešič, A. Kumin ir N. Wahl (pranešėjas), teisėjai D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, P. G. Xuereb ir I. Jarukaitis,

generalinis advokatas G. Pitruzzella,

posėdžio sekretorė L. Carrasco Marco, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2020 m. rugsėjo 7 d. posėdžiui,

susipažinęs su 2021 m. sausio 21 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

* Proceso kalba: ispanų.

Sprendimą

1 Savo apeliaciniu skundu *Banco Santander SA* prašo panaikinti 2018 m. lapkričio 15 d. Europos Sąjungos Bendrojo Teismo sprendimą *Banco Santander / Komisija* (T-227/10, nepaskelbtas Rink., EU:T:2018:785; toliau – skundžiamas sprendimas), kuriuo šis teismas atmetė jos ieškinį dėl 2009 m. spalio 28 d. Komisijos 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) (OL L 7, 2011, p. 48, toliau – ginčijamas sprendimas) 1 straipsnio 1 dalies ir papildomai 4 straipsnio panaikinimo.

I. Bylos aplinkybės

2 Ginčo aplinkybes, kurias Bendrasis Teismas išdėstė skundžiamo sprendimo 1–8 punktuose, gali būti apibendrintos taip.

3 2007 m. spalio 10 d. Europos Komisija, 2005 ir 2006 m. Europos Parlamento nariams raštu pateikus keletą klausimų ir 2007 m. gavusi vieno privataus ūkio subjekto skundą, nusprendė pradėti oficialią tyrimo procedūrą pagal SESV 108 straipsnio 2 dalį dėl *Ley del Impuesto sobre Sociedades* (Pelno mokesčio įstatymas) 12 straipsnio 5 dalyje, įtrauktoje į šį įstatymą 2001 m. gruodžio 27 d. *Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social* (Įstatymas Nr. 24/2001 dėl mokesčių, administracinių ir socialinės tvarkos priemonių priėmimo; BOE, Nr. 313, 2001 m. gruodžio 31 d., p. 50493) ir perkeltoje į 2004 m. kovo 5 d. *Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades* (Karaliaus įstatyminis dekretas 4/2004 dėl Pelno mokesčio įstatymo pertvarkyto teksto patvirtinimo; BOE, Nr. 61, 2004 m. kovo 11 d., p. 10951), įtvirtintos nuostatos (toliau – ginčijama priemonė).

4 Ginčijamoje priemonėje numatyta, kad Ispanijoje apmokestinama įmonė, kuri įsigyja bent 5 % „užsienio bendrovės“ akcijų, o šios akcijos išlaikomos nepertraukiamą vienų metų laikotarpį, iš šio akcijų įsigijimo susidaręs finansinis prestižas gali būti amortizuojant atskaitytas iš įmonės mokėtino pelno mokesčio bazės. Šioje priemonėje patikslinama, jog tam, kad bendrovė galėtų būti laikoma „užsienio bendrove“, ji turi būti mokesčio, tokio paties kaip tas, kuris mokamas Ispanijoje, mokėtoja ir jos pajamos turi būti daugiausia gaunamos iš užsienyje vykdomos veiklos.

5 2009 m. spalio 28 d. Komisija priėmė ginčijamą sprendimą ir juo užbaigė formalią tyrimo procedūrą, kiek ji susijusi su Europos Sąjungoje įsigytomis akcijomis.

6 Šiuo sprendimu Komisija pripažino ginčijamą priemonę (mokesčių lengvatą), pagal kurią Ispanijos bendrovės gali amortizuoti prestižą, susidariusį iš bendrovių nerezidenčių akcijų įsigijimo, nesuderinama su vidaus rinka, kai ji taikoma įsigyjant bendrovės, įsteigtos Sąjungos teritorijoje, akcijų (1 straipsnio 1 dalis), ir įpareigojo Ispanijos Karalystę susigrąžinti pagalbą, kuri atitinka pagal šią schemą sumažintą mokestį (4 straipsnis).

7 Komisija toliau vykdė procedūrą dėl akcijų įsigijimo už Sąjungos teritorijos ribų, nes Ispanijos institucijos įsipareigojo pateikti papildomos informacijos, susijusios su tarptautinio jungimosi už Sąjungos ribų kliūtimis, kurias jos nustatė.

II. Procesas Bendrajame Teisme ir skundžiamas sprendimas

8 Ieškiniu (Bendrojo Teismo kanceliarija jį gavo 2010 m. gegužės 18 d.) apeliantė prašė panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 1 dalį ir papildomai 4 straipsnį.

9 Bylos nagrinėjimas buvo sustabdytas nuo 2014 m. kovo 13 d. iki lapkričio 7 d., kai Bendrasis Teismas priėmė Sprendimą *Autogrill España / Komisija* (T-219/10, EU:T:2014:939) ir panaikino ginčijamą sprendimą. Bylos nagrinėjimas vėl buvo sustabdytas nuo 2015 m. kovo 9 d. iki 2016 m. gruodžio 21 d., kai Teisingumo Teismas priėmė Sprendimą *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, toliau – Sprendimas *WDFG*).

10 Sprendimu *WDFG* Teisingumo Teismas panaikino 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendimą *Autogrill España / Komisija* (T-219/10, EU:T:2014:939) ir 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendimą *Banco Santander ir Santusa / Komisija* (T-399/11, EU:T:2014:938), grąžino bylas Bendrajam Teismui, atidėjo bylinėjimosi išlaidų klausimo nagrinėjimą ir nurodė Vokietijos Federacinei Respublikai, Airijai ir Ispanijos Karalystei padengti savo bylinėjimosi išlaidas.

11 2017 m. sausio 16 d. raštu Bendrasis Teismas paprašė šalių pateikti pastabas dėl Sprendimo *WDFG*. Komisija pateikė pastabas per nustatytą terminą. Ieškovė pastabų nepateikė.

12 Skundžiamu sprendimu Bendrasis Teismas atmetė ieškovės pareikštą ieškinį.

13 Atmesdamas jos nurodytus tris pagrindus, susijusius, pirma, su ginčijamos priemonės atrankiojo pobūdžio nebuvimu (skundžiamo sprendimo 26–215 punktai), antra, su klaida nustatant ginčijamos priemonės gavėją (skundžiamo sprendimo 216–237 punktai) ir, trečia, su teisėtų lūkesčių apsaugos principo pažeidimu (skundžiamo sprendimo 238–314 punktai), Bendrasis Teismas nusprendė, kad reikia atmesti visą ieškinį ir nereikia priimti sprendimo dėl jo priimtinumo, kurį ginčijo Komisija (skundžiamo sprendimo 24–316 punktai).

14 Konkrečiai dėl pirmojo pagrindo Bendrasis Teismas priminė, pirma, kad, kaip matyti iš Sprendimo *WDFG*, mokestinė priemonė, numatanti pranašumą, kurio suteikimas priklauso nuo ekonominio sandorio įvykdymo, gali būti atrankioji, įskaitant atvejus, kai, atsižvelgiant į nagrinėjamo sandorio požymius, bet kuri įmonė gali laisvai pasirinkti įvykdyti šį sandorį (skundžiamo sprendimo 64–76 punktai).

15 Antra, Bendrasis Teismas išnagrinėjo ginčijamą priemonę atsižvelgdamas į tris nacionalinės mokesčių priemonės atrankiojo pobūdžio analizės metodo, nurodyto skundžiamo sprendimo 50 ir 51 punktuose, etapus, t. y. pirmiausia reikia nustatyti atitinkamoje valstybėje narėje taikomą bendrą arba „įprastą“ mokesčių sistemą, paskui įvertinti, ar nagrinėjama mokesčių priemone nukrypstama nuo minėtos bendros sistemos tiek, kad ja diferencijuojami ūkio subjektai, kurių, remiantis šia bendra sistema siekiamais tikslais, faktinė ir teisinė padėtis yra panaši, ir galiausiai įvertinti, ar šis nukrypimas yra pateisinamas.

16 Dėl pirmojo etapo Bendrasis Teismas nurodė, kad ginčijamame sprendime apibrėžtas referencinis pagrindas, t. y. „prestižo mokestinis vertinimas“ (skundžiamo sprendimo 79 punktas), yra šioje byloje taikytina referencinė sistema, nes, be kita ko, įmonių, kurios įsigyja bendrovių nerezidenčių akcijų, teisinė ir faktinė padėtis, atsižvelgiant į prestižo mokestiniu vertinimu siekiamą tikslą, yra panaši į įmonių, kurios įsigyja bendrovių rezidenčių akcijų, teisinę ir faktinę padėtį. Anot šio teismo, šios sistemos tikslas – užtikrinti paralelę tarp prestižo, kuris susidarė įmonei įsigijus bendrovės akcijų, vertinimo apskaitos ir mokestiniu požiūriu (skundžiamo sprendimo

103–109 punktai). Bendrasis Teismas atmetė idėją, kad ginčijama priemonė yra atskira referencinė sistema (skundžiamo sprendimo 113–127 punktai), todėl atmetė kaltinimą, susijusį su tarptautinio jungimosi kliūtimis (skundžiamo sprendimo 108, 125 ir 128 punktai).

17 Dėl antrojo etapo Bendrasis Teismas nurodė, kad Komisija ginčijamame sprendime teisingai nusprendė, jog ginčijama priemone buvo nustatyta nukrypti leidžianti nuostata, palyginti su įprasta sistema. Taigi jis atmetė kaltinimą, kad Komisija neįvykdė savo pareigos įrodyti, jog bendrovių rezidenčių ir nerezidenčių akcijų įsigijimas buvo panašus atsižvelgiant į ginčijama priemone siekiamą mokestinio neutralumo tikslą (skundžiamo sprendimo 129–151 punktai).

18 Dėl trečiojo etapo Bendrasis Teismas pabrėžė, kad nė vienas konkrečiai šioje byloje pateiktas argumentas neleidžia pateisinti šia priemone nustatytos nukrypti leidžiančios nuostatos ir konstatuoto skirtingo požiūrio (skundžiamo sprendimo 152–214 punktai).

III. Šalių reikalavimai

19 Apeliaciniu skundu apeliantė Teisingumo Teismo prašo:

– panaikinti skundžiamą sprendimą,

– patenkinti jos ieškinį dėl panaikinimo ir galutinai panaikinti ginčijamą sprendimą ir

– priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

20 Komisija Teisingumo Teismo prašo:

– atmesti apeliacinį skundą ir

– priteisti iš apeliantės bylinėjimosi išlaidas.

IV. Dėl apeliacinio skundo

21 Grįsdama atitinkamą apeliacinį skundą apeliantė nurodo vienintelį pagrindą, susijusį su SESV 107 straipsnio 1 dalies pažeidimu, kiek tai susiję su atrankiojo pobūdžio sąlyga. Ji iš esmės kaltina Bendrąjį Teismą tuo, kad jis padarė tam tikrų teisės klaidų, kai taikė su mokesčių priemonių atrankiuoju pobūdžiu susijusį analizės metodą trimis etapais (jis įtvirtintas suformuotoje Teisingumo Teismo jurisprudencijoje).

22 Pirmiausia primintina, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją norint nacionalinę priemonę kvalifikuoti kaip „valstybės pagalbą“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, reikia, kad būtų įgyvendintos visos toliau nurodomos sąlygos. Pirma, turi būti valstybės parama arba parama, suteikta panaudojant valstybės išteklius. Antra, tokia priemonė turi galėti paveikti valstybių narių tarpusavio prekybą. Trečia, priemonė turi suteikti atrankųjį pranašumą jos gavėjui. Ketvirta, dėl jos turi arba gali būti iškraipyta konkurencija (Sprendimo *WDFG* 53 punktas ir nurodyta jurisprudencija ir 2021 m. kovo 16 d. Sprendimo *Komisija / Lenkija*, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 27 punktas).

23 Neginčijama, kad dėl nacionalinių priemonių, kuriomis suteikiama mokesčių lengvata, nors pagal jas neperduodami valstybės ištekliai, kurių gavėjai patenka į palankesnę padėtį nei kiti apmokestinamieji asmenys, gavėjams gali būti suteiktas atrankusis pranašumas, todėl jos gali būti laikomos valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį (šiuo klausimu žr. Sprendimo *WDFG* 56 punktą ir 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, 21 punktą).

24 Kiek tai susiję su sąlyga dėl pranašumo, glaudžiai susijusio su priemonės pripažinimu „valstybės pagalba“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, atrankiojo pobūdžio (jis vienintelis nurodytas šiame apeliaciniame skunde pateiktuose argumentuose), Teisingumo Teismo suformuotoje jurisprudencijoje nurodyta, kad, vertinant šią sąlygą, reikia nustatyti, ar pagal konkrečią teisinę sistemą nagrinėjama nacionaline priemone „tam tikroms įmonėms ar tam tikrų prekių gamybai“ sudaromos palankesnės sąlygos nei kitoms, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į minėta sistema siekiamą tikslą, yra panaši ir kurioms taip pat taikomas diferencijuotas požiūris, iš esmės galintis būti kvalifikuojamas kaip diskriminacinis (2021 m. kovo 16 d. Sprendimo *Komisija / Lenkija*, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 28 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

25 Taigi vertinimas, ar tokia priemonė yra atrankiojo pobūdžio, iš esmės sutampa su vertinimu, ar ši priemonė nediskriminuojant taikoma visiems šiems ūkio subjektams (2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 53 punktas).

26 Be to, kai nagrinėjama priemonė laikoma pagalbos schema, o ne individualia pagalba, Komisija turi nustatyti, ar šia priemone, nors ja teikiamas bendras pranašumas, suteikiama išimtinė nauda tik tam tikroms įmonėms arba tam tikriems veiklos sektoriams (Sprendimo *WDGF* 55 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

27 Siekdama nacionalinę mokesčių priemonę kvalifikuoti kaip „atrankiąją“, Komisija, pirma, turi nustatyti referencinę arba „įprastą“ mokesčių sistemą, taikomą atitinkamoje valstybėje narėje, ir, antra, įrodyti, kad nagrinėjama mokestine priemone nukrypstama nuo šios referencinės sistemos, nes pagal ją diferencijuojami ūkio subjektai, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į šia sistema siekiamą tikslą, yra panaši (šiuo klausimu žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, 36 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

28 Vis dėlto sąvoka „valstybės pagalba“ neapima priemonių, kurias taikant diferencijuojamos įmonės, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į aptariama teisės sistema siekiamą tikslą, yra panaši, ir kurios dėl tos priežasties *a priori* yra atrankiosios, jeigu valstybei narei pavyksta įrodyti, kad toks diferencijavimas yra pagrįstas dėl to, kad jį lemia sistemos, prie kurios priskiriamos šios priemonės, pobūdis arba bendra struktūra (2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, 44 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

29 Atsižvelgiant būtent į šiuos argumentus reikia išnagrinėti skirtingas vienintelio pagrindo dalis.

30 Vienintelis apeliantės nurodytas pagrindas padalytas į šešias dalis, kurios iš esmės susijusios su, pirma, referencinės sistemos apibrėžimu, antra, šios sistemos tikslo, kuriuo remiantis reikia atlikti palyginimą per antrąjį atrankiojo pobūdžio analizės etapą, nustatymu, trečia, įrodinėjimo pareigos paskirstymu, ketvirta, proporcingumo principo laikymusi, penkta, priežastinio ryšio tarp jungimosi užsienyje galimybės ir akcijų įsigijimo užsienyje galimybės buvimu ir, šešta, ginčijamos priemonės dalumo pagal kontrolės procentinę dalį pobūdžio analize.

A. Dėl apeliacinio skundo pagrindo pirmos dalies: klaidos nustatant referencinę sistemą

1. Šalių argumentai

31 Apeliantė teigia, kad nustatydamas referencinę sistemą Bendrasis Teismas padarė keletą klaidų.

32 Visų pirma Bendrasis Teismas naudojo kitokią nei ginčijamame sprendime nustatyta referencinę sistemą, nes šio sprendimo referencinę sistemą apibūdino kaip „prestižo mokestinį vertinimą“ ir neapribojo jos kaip „tik finansinio prestižo mokestinio vertinimo“ (skundžiamo sprendimo 79 ir 127 punktai). Apeliantės nuomone, šie du „žodžių junginiai“ susiję su iš esmės skirtingais požiūriais. Apeliantė mano, kad, pakeisdamas ginčijamo sprendimo motyvus savaisiais ir savo paties motyvuojamojoje dalyje užpildydamas ginčijamo sprendimo motyvų spragą, Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, dėl kurios skundžiamas sprendimas gali būti panaikintas.

33 Be to, skundžiamo sprendimo 113–127 punktuose atlikęs analizę Bendrasis Teismas nepagrįstai atmetė idėją, kad ginčijama priemonė gali būti savarankiška referencinė sistema. Šiuo klausimu pažymėtina, kad Bendrasis Teismas ne tik pakeitė ginčijamo sprendimo motyvus savaisiais, kai jis rėmėsi tik tuo, kad nėra kliūčių tarptautiniam jungimuisi, bet ir atliko teisiškai klaidingą vertinimą. Iš tikrųjų remiantis Bendrojo Teismo argumentais referencinio pagrindo apibrėžimas priklauso nuo naudojamos reglamentavimo technikos.

34 Galiausiai bet kuriuo atveju skundžiamame sprendime Bendrojo Teismo pasirinktas referencinis pagrindas buvo savavališkai apibrėžtas, ir tai lemia išimties ir bendros taisyklės painiojimas. Konkrečiai kalbant, niekas neleidžia suprasti, dėl kokių priežasčių Bendrasis Teismas nusprendė, kad siekiamas tikslas buvo tik „užtikrinti tam tikrą prestižo vertinimo mokestiniu ir apskaitos požiūriu darną“ (skundžiamo sprendimo 108 punktas). Bendrasis Teismas taip pat nepaaiškino, kodėl jis nurodė, kad taisyklės, kuri trukdytų amortizuoti finansinį prestižą įsigyjant nacionalinio akcijų, nebuvimas yra „bendroji taisyklė“ jo apibrėžtoje didelėje referencinėje sistemoje (skundžiamo sprendimo 122 punktas). Remdamasi, be kita ko, požiūriu, kurio laikytasi byloje, kurioje priimtas 2018 m. birželio 28 d. Sprendimas *Andres (Heitkamp BauHolding bankrotas) / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2018:505), kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad negalima manyti, jog toje byloje nagrinėta priemonė yra bendros taisyklės išimtis, apeliantė mano, kad šiuo atveju referencinis pagrindas buvo per siaurai apibrėžtas ir todėl skundžiamas sprendimas turi būti panaikintas.

35 Komisija atmeta apeliantės argumentus. Visų pirma ji mano, kad pateikti argumentai iš esmės nepriimtini, nes Bendrajame Teisme pareikštame ieškinyje nebuvo jokio kaltinimo dėl klaidų, turinčių įtakos referencinės sistemos nustatymui. Taigi, jei apeliantei būtų leista pateikti naujus argumentus apeliaciniame procese, tai reikštų leidimą jai pateikti Teisingumo Teismui nagrinėti platesnės apimties ginčą nei tas, kurį nagrinėjo Bendrasis Teismas. Papildomai Komisija nurodo, kad apeliantės argumentai yra nepagrįsti. Iš tiesų, priešingai, nei tvirtina apeliantė, pirma, Bendrasis Teismas rėmėsi ta pačia referencine sistema, kokia nustatyta ginčijamame sprendime, antra, ginčijama priemonė negali būti laikoma atskira referencine sistema ir, trečia, skundžiamas sprendimas yra pakankamai teisiškai motyvuotas.

2. Teisingumo Teismo vertinimas

a) Dėl priimtinumo

36 Dėl argumentų ir įrodymų, pateiktų nagrinėjamai daliai pagrįsti, priimtinumo, kurį Komisija ginčija dėl *Banco Santander* reikalavimams dėl referencinio pagrindo nustatymo pagrįsti pateiktų argumentų tariamo naujumo, reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 170 straipsnio 1 dalį apeliaciniame skunde negalima keisti Bendrajame Teisme nagrinėtos bylos dalyko.

37 Taigi pagal suformuotą jurisprudenciją apeliaciniame procese Teisingumo Teismas turi kompetenciją tik ištirti Bendrajame Teisme nagrinėtų pagrindų ir argumentų teisinį vertinimą. Todėl leidimas šaliai Teisingumo Teisme pirmą kartą remtis pagrindu, kuris nebuvo pateiktas Bendrajame Teisme, reikštų leidimą jai pateikti Teisingumo Teismui, kurio jurisdikcija apeliaciniame procese yra ribota, nagrinėti platesnės apimties ginčą nei tas, kurį nagrinėjo Bendrasis Teismas (2019 m. liepos 29 d. Sprendimo *Bayerische Motoren Werke ir Freistaat Sachsen / Komisija*, C-654/17 P, EU:C:2019:634, 69 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

38 Tokiomis aplinkybėmis apeliantas turi teisę pateikti apeliacinį skundą ir Teisingumo Teisme remtis pagrindais, kylančiais iš skundžiamo sprendimo, kurie skirti jo pagrįstumui teisės požiūriu ginčyti (2007 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *Stadtwerke Schwäbisch Hall ir kt. / Komisija*, C-176/06 P, nepaskelbtas Rink., EU:C:2007:730, 17 punktas ir 2021 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija / Fútbol Club Barcelona*, C-362/19 P, EU:C:2021:169, 47 punktas).

39 Nagrinėjamu atveju iš skundžiamo sprendimo 79–128 punktų matyti, kad Bendrasis Teismas išnagrinėjo, ar Komisija teisingai nustatė referencinę mokesčių sistemą pirmajame atrankiojo pobūdžio analizės etape. Šiomis aplinkybėmis apeliacinėje instancijoje apeliantė gali ginčyti skundžiamo sprendimo motyvus, susijusius su šiuo pirmu etapu, nors pirmojoje instancijoje ji nepateikė argumentų, konkrečiai skirtų ginčijamam sprendimui šiuo klausimu užginčyti.

40 Be to, kaip pažymėjo generalinis advokatas išvados sujungtose bylose *World Duty Free Group ir Ispanija / Komisija* (C-51/19 P ir C-64/19 P, EU:C:2021:51) 35 punkte, reikia konstatuoti, kad apeliantės pateiktuose argumentuose tiksliai ir išsamiai kritikuojami skundžiamo sprendimo motyvai ir jais iš esmės siekiama užginčyti tai, kad Bendrasis Teismas laikėsi teisminės kontrolės ribų ir būdų; šie argumentai bet kuriuo atveju negalėjo būti pateikti šiame teisme.

41 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, apeliacinio skundo vienintelio pagrindo pirma dalis yra priimtina.

b) Dėl esmės

42 Referencinio pagrindo nustatymas yra ypač svarbus mokesčių priemonių atveju, nes ekonominio pranašumo, kaip jis suprantamas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, buvimas gali būti nustatytas tik jas palyginus su vadinamuoju „įprastu“ apmokestinimu. Taigi siekiant nustatyti visas įmones, kurių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši, pirma reikia apibrėžti teisinę sistemą, kurios siekiamo tikslo atžvilgiu prireikus turi būti nagrinėjama, ar pranašumą iš nagrinėjamos priemonės gaunančių ir jo negaunančių įmonių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši (2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 55 ir 60 punktai ir 2018 m. birželio 28 d. Sprendimo *Andres (Heitkamp BauHolding bankrotas) / Komisija*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 88 ir 89 punktai).

43 Taigi, siekiant įvertinti visuotinai taikomos mokestinės priemonės atrankųjį pobūdį, svarbu, kad bendra mokesčių sistema arba atitinkamoje valstybėje narėje taikoma referencinė sistema būtų teisingai identifikuota Komisijos sprendime ir išnagrinėta teismo, kuriam pateiktas prieštaravimas dėl šio nustatymo. Kadangi referencinės sistemos nustatymas yra lyginamojo tyrimo, kuris turi būti atliktas vertinant pagalbos schemos atrankųjį pobūdį, atskaitos taškas, dėl per šį nustatymą padarytos klaidos neišvengiamai negalioja visa su atrankiuoju pobūdžiu susijusios sąlygos analizė (šiuo klausimu žr. 2018 m. birželio 28 d. Sprendimo *Andres (Heitkamp BauHolding bankrotas) / Komisija*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 107 punktą ir 2021 m. kovo 16 d. Sprendimo *Komisija / Lenkija*, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 46 punktą).

44 Šiomis aplinkybėmis pirmiausia reikia pažymėti, kad referencinio pagrindo nustatymas, kuris turi būti atliekamas po rungimosi principu grindžiamų diskusijų su atitinkama valstybe nare, turi būti pagrįstas objektyviu pagal šios valstybės nacionalinę teisę taikytinų teisės normų turinio, formuluočių ir konkretaus poveikio tyrimu. Mokestinės priemonės atrankiojo pobūdžio negalima vertinti remiantis referenciniu pagrindu, kurį sudaro kelios atitinkamos valstybės narės nacionalinės teisės nuostatos, dirbtinai atskirtos nuo platesnio teisinio pagrindo (2018 m. birželio 28 d. Sprendimo *Andres (Heitkamp BauHolding bankrotas) / Komisija*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 103 punktas).

45 Vadinasi, kaip iš esmės pažymėjo generalinis advokatas išvados sujungtose bylose *World Duty Free Group ir Ispanija / Komisija* (C-51/19 P ir C-64/19 P, EU:C:2021:51) 49 punkte, kai nagrinėjama mokestinė priemonė yra neatsietina nuo atitinkamos valstybės narės bendros apmokestinimo sistemos, reikia remtis būtent šia sistema. Vis dėlto, kai paaiškėja, kad tokia priemonė yra aiškiai atskirtina nuo minėtos bendros sistemos, negalima atmesti galimybės, kad referencinis pagrindas, į kurį reikia atsižvelgti, yra siauresnis už šią bendrą sistemą ar net gali būti pati ši priemonė, jeigu ji yra savarankišką teisinę logiką atitinkanti norma ir neįmanoma nustatyti darnaus norminio vieneto, nepatenkančio į šią priemonę.

46 Kadangi, išskyrus sritis, kuriose Sąjungos mokesčių teisė yra suderinta, būtent atitinkama valstybė narė, įgyvendindama savo išimtinę kompetenciją tiesioginių mokesčių srityje, apibrėžia mokesčio sudedamąsias savybes, nustatant referencinę sistemą ar „įprastą“ mokesčių sistemą, pagal kurią reikia išanalizuoti su atrankiuoju pobūdžiu susijusią sąlygą, reikia atsižvelgti į minėtus požymius (šiuo klausimu žr. 2021 m. kovo 16 d. Sprendimo *Komisija / Lenkija*, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 38 ir 39 punktus).

47 Be to, svarbu priminti: kadangi referencinio pagrindo nustatymas turi būti atliekamas objektyviai išnagrinėjus pagal nacionalinę teisę taikytinų teisės normų turinį ir formuluotes, šiame pirmame atrankiojo pobūdžio nagrinėjimo etape nereikia atsižvelgti į teisės aktų leidėjo tikslus, kurių jis siekė priimdamas nagrinėtiną priemonę. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, kad tikslo, kurio siekiama įsikišant valstybei, nepakanka, kad toks įsikišimas automatiškai nebūtų laikomas „pagalba“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnį, nes šioje nuostatoje nedaromas skirtumas tarp valstybės įsikišimo pagal priežastis ar tikslus – jis apibrėžiamas pagal poveikį (šiuo klausimu žr. 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *British Aggregates / Komisija*, C487/06 P, EU:C:2008:757, 84 ir 85 punktus ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 48 punktą).

48 Galiausiai būtina, kad taisyklių, kurios turi sudaryti referencinę sistemą, nustatymo operacija būtų atliekama remiantis objektyviais kriterijais, visų pirma tam, kad būtų galima atlikti vertinimų, kuriais grindžiama ši operacija, teisminę kontrolę. Komisija turi atsižvelgti į atitinkamos valstybės narės galimai nurodytas aplinkybes ir apskritai nagrinėti griežtai bei pakankamai motyvuotai, kad būtų galima atlikti išsamią teisminę kontrolę.

49 Apeliantės argumentų dėl referencinės sistemos nustatymo kaip pirmojo etapo ir būtino atrankiojo pobūdžio analizės etapo pagrįstumą reikia vertinti atsižvelgiant būtent į šiuos argumentus. Kaip matyti iš šio sprendimo31–34 punktų, apeliantė iš esmės teigia, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidų, pirma, kai pakeitė ginčijamo sprendimo motyvus, kiek tai susiję su nustatytos referencinės sistemos apibrėžimu, antra, kai nepripažino, kad ginčijama priemonė pati savaime gali būti laikoma savarankiška referencine sistema, ir pakeitė motyvus šiuo klausimu ir, trečia, kai savavališkai apibrėžė šią sistemą.

50 Taigi reikia paeiliui išnagrinėti šiuos tris kaltinimus.

1) Dėl teisės klaidos nustatant referencinę sistemą buvimo (apeliacinio skundo vienintelio pagrindo pirmos dalies pirmas kaltinimas)

51 Apeliacinio skundo vienintelio pagrindo pirmos dalies pirmu kaltinimu apeliantė tvirtina, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, kai pakeisdamas Komisijos ginčijamame sprendime nurodytą referencinę sistemą nustatė savo referencinę sistemą. Nors Komisija finansinio prestižo apmokestinimo tvarką nurodė kaip referencinę sistemą, remdamasis iš esmės kitokia analize Bendrasis Teismas papildomai į šią sistemą įtraukė „ne finansinio“ prestižo mokestinį vertinimą. Apeliantė konkrečiai nurodo skundžiamo sprendimo 79 ir 127 punktus.

52 Šiuo klausimu reikia priminti, kad vykdydami SESV 263 straipsnyje numatytą teisėtumo kontrolę Teisingumo Teismas ir Bendrasis Teismas kompetentingi nagrinėti ieškinius dėl kompetencijos trūkumo, esminio procedūrinio reikalavimo pažeidimo, Sutarties ar kurios nors su jos taikymu susijusios teisės normos pažeidimo arba piktnaudžiavimo įgaliojimais. SESV 264 straipsnyje nustatyta, kad jei ieškinys yra pagrįstas, ginčijamas aktas paskelbiamas negaliojančiu. Taigi bet kuriuo atveju Teisingumo Teismas ir Bendrasis Teismas negali ginčijamo akto rengėjo motyvų pakeisti savaisiais (2000 m. sausio 27 d. Sprendimo *DIR International Film ir kt. / Komisija*, C-164/98 P, EU:C:2000:48, 38 punktas ir 2020 m. birželio 4 d. Sprendimo *Vengrija / Komisija*, C-456/18 P, EU:C:2020:421, 70 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

53 Vis dėlto nagrinėjant ieškinį dėl panaikinimo, išskyrus atvejus, kai to nepateisina jokia esminė aplinkybė, Bendrajam Teismui gali tekti kitaip aiškinti ginčijamo akto motyvus, nei tai daro jo autorius, arba tam tikromis aplinkybėmis atmesti jo pateiktus formalius motyvus (šiuo klausimu žr. 2000 m. sausio 27 d. Sprendimo *DIR International Film ir kt. / Komisija*, C-164/98 P, EU:C:2000:48, 42 punktą ir 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *British Aggregates / Komisija*, C-487/06 P, EU:C:2008:757, 142 punktą).

54 Nagrinėjamu atveju, kaip matyti iš skundžiamo sprendimo 57, 79, 110 ir 127 punktų, Bendrasis Teismas nusprendė, kad vertindama ginčijamos priemonės atrankųjį pobūdį Komisija referencine sistema laikė „prestižo“ mokestinį vertinimą. Konkrečiai kalbant, skundžiamo sprendimo 79 punkte Bendrasis Teismas pažymėjo, kad Komisija „aprib[ojo] šį pagrindą tik finansinio prestižo mokestiniu vertinimu“. Kaip teisingai pažymėjo apeliantė, ginčijamo sprendimo 96 konstatuojamojoje dalyje Komisija nurodė, kad tinkamas ginčijamos priemonės vertinimo pagrindas yra taisyklės, susijusios su „finansinio prestižo“ mokestiniu vertinimu.

55 Nors tiesa, kad skundžiamame sprendime pateikti terminai skiriasi nuo vartojamų ginčijamame sprendime, negalima daryti išvados, kad taip Bendrasis Teismas nustatė iš esmės skirtingą referencinę sistemą nei ta, kurią nustatė Komisija, ar kad jis rėmėsi kitokiais motyvais nei tie, kuriuos Komisija nurodė ginčijamame sprendime, kai nusprendė, kad prestižo mokestinis vertinimas yra nagrinėjamu atveju taikytina referencinė sistema.

56 Iš tiesų, kaip teigia Komisija, kad šios bylos aplinkybėmis prestižo vertinimas visiškai panašus į finansinio prestižo vertinimą.

57 Šiuo klausimu, kaip skundžiamo sprendimo 57 punkte priminė Bendrasis Teismas, Komisija, atsakydama, be kita ko, į Ispanijos valdžios institucijų suformuluotus argumentus dėl referencinės sistemos identifikavimo, ginčijamame sprendime aiškiai atmetė galimybę, kad minėta sistema turi būti taikoma tik finansinio prestižo, susidariusio įsigijus kitoje valstybėje nei Ispanija įsteigtos bendrovės akcijų, mokestiniam vertinimui. Bendrasis Teismas taip pat pabrėžė, kad, kaip aiškiai matyti iš ginčijamo sprendimo 89 konstatuojamosios dalies, Komisija nurodė, kad ginčijama priemonė turi būti vertinama atsižvelgiant į bendrąsias pelno mokesčio sistemos nuostatas, taikytinas situacijoms, kai prestižo susidarymas lemia mokesčių lengvatą. Šiame sprendime ji patikslino, kad jos pozicija paaiškinama konstatavimu, jog situacijos, kai finansinis prestižas gali būti amortizuotas, neapima visos panašios faktinės ar teisinės padėties mokesčių mokėtojų kategorijos.

58 Šiomis aplinkybėmis reikia pažymėti, kad, kaip matyti iš skundžiamo sprendimo 58 punkto, siekdamas nustatyti referencinę sistemą Bendrasis Teismas, be kita ko, rėmėsi ginčijamo sprendimo 19, 20, 99 ir 100 konstatuojamosiose dalyse Komisijos padarytomis išvadomis, pagal kurias referencinėje sistemoje prestižo amortizacija buvo numatyta tik įmonių jungimosi atveju (taip leidžiant, kad prestižas, kuris būtų įtrauktas į apskaitą, jeigu įmonės susigrupuotų, susidarytų net be įmonių jungimosi) ir ginčijama priemonė buvo šios referencinės sistemos išimtis.

59 Be to, be ginčijamo sprendimo 100 konstatuojamosios dalies, Bendrasis Teismas rėmėsi ir Komisijos argumentais, pagal kuriuos, kadangi prestižo amortizacija dėl paprasto akcijų įsigijimo buvo leidžiama tik tarptautinio akcijų įsigijimo atveju, o ne nacionalinio akcijų įsigijimo atveju, ginčijama priemone įtvirtinamas skirtingas nacionalinių ir tarptautinių sandorių vertinimas, todėl ji negali būti laikoma nauja atskira bendra taisykle.

60 Iš šių ginčijamo sprendimo ištraukų, nurodytų skundžiamame sprendime, nedviprasmiškai matyti, kad, kaip nusprendė Bendrasis Teismas, kai Komisija kaip referencinę sistemą nurodė „finansinio prestižo mokestinio vertinimo taisykles“, ji siekė nurodyti ne tik taisykles, taikomas prestižo amortizacijai įsigyjant akcijų, bet ir Ispanijos bendros pelno mokesčio sistemos taisykles, reglamentuojančias prestižo amortizaciją apskritai, nes šios taisyklės iš tiesų yra reikšmingos vertinant pirmąsias taisykles.

61 Iš to matyti, kad skundžiamo sprendimo 57, 79, 110 ir 127 punktuose Bendrasis Teismas tik aiškino ginčijamą sprendimą, kiek tai susiję su referencinės sistemos apibrėžimu, atitinkančiu šiame sprendime pateiktas nuorodas, todėl nepakeitė minėto sprendimo motyvų, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 52 punkte primintą jurisprudenciją. Vadinasi, nustatydamas referencinę sistemą Bendrasis Teismas nepadarė teisės klaidos.

62 Taigi apeliacinio skundo vienintelio pagrindo pirmos dalies pirmą kaltinimą reikia atmesti kaip nepagrįstą.

2) Dėl atsisakymo ginčijamą priemonę laikyti atskira referencine sistema (apeliacinio skundo vienintelio pagrindo pirmos dalies antras kaltinimas)

i) Dėl motyvų pakeitimo buvimo

63 Apeliantė kaltina Bendrąjį Teismą tuo, kad jis pakeitė ginčijamo sprendimo motyvus savaisiais, kai atmetė galimybę, kad ginčijama priemonė gali būti laikoma atskira referencine sistema. Iš tiesų, nors tame sprendime remdamasi tik tariamu teisinių kliūčių tarptautiniam jungimuisi nebuvimu Komisija atmetė atskiros referencinės sistemos, sudarytos iš ginčijamos priemonės, prielaidą, Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 114–127 punktuose rėmėsi kitais argumentais.

64 Šiuo klausimu, kaip pažymėta šio sprendimo 57 punkte, reikia priminti, kad Bendrasis Teismas nurodė, kad, Komisijos požiūriu, referencinė sistema negalėjo apsiriboti ginčijamoje priemonėje nustatyto finansinio prestižo mokestiniu vertinimu, nes ši priemonė buvo naudinga tik bendrovėms, įsigyjančioms bendrovių nerezidenčių akcijų, ir kad vertinant, ar įmonės, vykdančius tuos pačius įsigijimo sandorius, bet bendrovėse rezidentėse, yra diskriminuojamos, buvo būtina atsižvelgti į bendras pelno mokesčio taisykles, taikomas situacijoms, kai dėl prestižo susidarymo atsiranda mokesčių lengvata.

65 Negalima daryti išvados, kad Bendrasis Teismas pakeitė ginčijamo sprendimo motyvus, kai atkreipė dėmesį į tai, kad Komisija iš tikrųjų rėmėsi kliūčių tarptautiniam jungimuisi nebuvimu, kad paneigtų, jog ginčijama priemonė gali būti referencinė mokesčių sistema.

66 Nors, kaip teigia apeliantė, ginčijamo sprendimo 93–96 ir 117 konstatuojamosiose dalyse Komisija iš tikrųjų rėmėsi tariamu teisinių kliūčių tarptautiniam jungimuisi nebuvimu, šiomis nuorodomis ji tik pateikė savo poziciją dėl Ispanijos valdžios institucijų pateiktų pastabų, siekdama užginčyti ne tik referencinę sistemą, kuri laikinai nustatyta 2007 m. spalio 10 d. sprendime pradėti formalią tyrimo procedūrą, ir dėl per antrąjį ir trečiąjį atrankiojo pobūdžio analizės etapus nagrinėtus palyginimo ir pateisinimo elementus.

67 Vadinasi, kaip pažymėjo generalinis advokatas išvados sujungtose bylose *World Duty Free Group ir Ispanija / Komisija* (C-51/19 P ir C-64/19 P, EU:C:2021:51), 65 punkte priešingai, nei teigia apeliantė, Komisija atmetė, kad ginčijama priemonė gali būti referencinė sistema, į kurią tinkama atsižvelgti atliekant atrankiojo pobūdžio analizę, ne dėl tarptautinio jungimosi kliūčių nepripažinimo, bet dėl to, kad ji manė, jog ši priemonė turi būti vertinama atsižvelgiant į platesnę taisyklių visumą, kuri apima taisykles, taikomas finansinio prestižo amortizacijai įsigijus bendrovių rezidenčių akcijų, ir bendrai amortizacijai taikomus principus, kuriais, anot Komisijos, buvo suderintos šios taisyklės, kai buvo numatytas prestižo atskaitymas tik kai įsigyjama akcijų per įmonių jungimąsi.

68 Iš to matyti, kad teiginys, jog skundžiamo sprendimo 114–127 punktuose Bendrasis Teismas pakeitė motyvus, yra nepagrįstas.

ii) Dėl teisės klaidos, padarytos Bendrajam Teismui atsisakius ginčijamą priemonę laikyti atskira referencine sistema

69 Apeliantė papildomai teigia, kad Bendrojo Teismo motyvuose, kuriais remdamasis jis nusprendė, kad ginčijama priemonė negali būti savarankiška atskaitos sistema, padaryta teisės klaida. Pirma, ji pažymi, kad šios priemonės tikslas yra užtikrinti mokestinį neutralumą, kiek tai susiję su akcijų

įsigijimu Ispanijoje ir užsienyje, todėl jos tikslas negali būti susiaurintas iki konkrečios problemos išsprendimo, kaip skundžiamo sprendimo 126 punkte klaidingai teigė Bendrasis Teismas. Antra, ji tvirtina, kad Bendrojo Teismo argumentai lemia tai, kad priemonės atrankųjį pobūdį reikia vertinti skirtingai, atsižvelgiant į tai, ar nacionalinės teisės aktų leidėjas nusprendė nustatyti atskirą mokestį, ar pakeisti bendrąjį mokestį, taigi ir pagal naudojamą reglamentavimo techniką.

70 Nagrinėjamu atveju reikia pažymėti, kad skundžiamo sprendimo 82–128 punktuose Bendrojo Teismo išdėstytais argumentais buvo siekiama atsakyti į argumentą, kad dėl tarptautinio jungimosi kliūčių Komisija ginčijamą priemonę turėjo nustatyti kaip referencinę sistemą.

71 Vis dėlto, nors apeliantė visiškai nekritikuoja metodikos, taikytinos nustatant referencinę sistemą per pirmąjį atrankiojo pobūdžio nagrinėjimo etapą, aprašytą skundžiamo sprendimo 82–95 punktuose, ji ginčija to sprendimo 96–128 punktuose išdėstytą Bendrojo Teismo atlikto nagrinėjimo tęsinį.

72 Skundžiamo sprendimo 96–112 punktuose išdėstyti argumentai susiję su klausimu, ar, atsižvelgiant į Komisijos nustatytos įprastos sistemos tikslą, įmonių, įsigyjančių bendrovių rezidenčių ir bendrovių nerezidenčių akcijų, teisinė ir faktinė padėtis yra panaši.

73 Vis dėlto šis panašumo nagrinėjimas neturi tiesioginio ryšio su referencinio pagrindo apibrėžimu, kuris turi būti atliktas per pirmąjį atrankiojo pobūdžio nagrinėjimo etapą, nepaisant to, kad skundžiamo sprendimo 112 punkte Bendrasis Teismas konstatavo „ryšį tarp šių dviejų etapų ir kartais net, kaip šiuo atveju, bendrus argumentus“. Be to, apeliantės argumentai, pateikti ginčijant referencinės sistemos tikslo apibrėžimą, bus vertinami vėliau nagrinėjant apeliacinio skundo vienintelio pagrindo antrą dalį, susijusią su klaida nustatant tikslą, kuriuo remiantis turėjo būti atliekamas panašumo nagrinėjimas.

74 Dėl skundžiamo sprendimo 113–128 punktų pažymėtina, kad Bendrasis Teismas juose nagrinėjo, ar ginčijama priemonė, atsižvelgiant į jos požymius, taigi neatsižvelgiant į lyginamąją analizę, pati savaime galėjo būti savarankiškas referencinis pagrindas.

75 Šiuo klausimu, pirma, apeliantė klaidingai teigia, kad Bendrasis Teismas iš esmės rėmėsi Ispanijos teisės aktų leidėjo pasirinkta reglamentavimo technika, kad padarytų išvadą dėl ginčijamos priemonės atrankiojo pobūdžio. Iš skundžiamo sprendimo matyti, kad Bendrasis Teismas rėmėsi šios priemonės dalyku ir poveikiu, o ne paprasčiausiais formaliais argumentais. Konkrečiai kalbant, šio sprendimo 122 punkte Bendrasis Teismas pažymėjo, kad minėta priemonė yra bendros taisyklės, pagal kurią prestižo amortizacija gali būti atliekama tik įmonių jungimosi atveju, išimtis.

76 Savaime suprantama, kad apeliantė teisingai teigia, jog remiantis jurisprudencija negalima leisti, kad pasinaudojus nustatyta reglamentavimo technika nacionalinės mokesčių teisės normoms nebūtų taikoma SESV numatyta kontrolė valstybės pagalbos srityje, šios reglamentavimo technikos taip pat negali pakakti taikytinam referenciniam pagrindui atrankiojo pobūdžio sąlygos analizės tikslais apibrėžti, nes priešingu atveju valstybės įsikišimo forma taptų viršesnė už jo poveikį. Todėl panaudota reglamentavimo technika negali būti lemiamas elementas referenciniam pagrindui nustatyti (šiuo klausimu žr. Sprendimo *WDFG* 76 punktą ir 2018 m. birželio 28 d. Sprendimo *Andres (Heitkamp BauHolding bankrotas) / Komisija*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 92 punktą).

77 Atsižvelgiant į tai, iš tos pačios jurisprudencijos matyti, kad siekiant nustatyti, ar mokesčių priemonė yra atrankioji, panaudota reglamentavimo technika nėra lemiamas veiksnys, todėl ne visada būtina, kad ji būtų bendra laikomos mokesčių sistemos išimtis; aplinkybė, kad ji yra tokia išimtis, šiuo tikslu reikšminga, jeigu ją taikant daromas skirtumas tarp dviejų kategorijų ūkio subjektų, kuriems *a priori* taikomas diferencijuotas požiūris, t. y. tarp ūkio subjektų, kuriems taikoma išimtimi laikoma priemonė, ir ūkio subjektų, kuriems toliau taikoma bendra mokestinė sistema, nors abiejų minėtų kategorijų padėtis yra panaši, atsižvelgiant į ta sistema siekiama tikslą (2018 m. birželio 28 d. Sprendimo *Andres (Heitkamp BauHolding bankrotas) / Komisija*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 93 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

78 Vadinasi, Bendrojo Teismo negalima kaltinti tuo, kad jis, be kitų argumentų, atsižvelgė į išimtinį ginčijamos priemonės pobūdį, siekdamas išnagrinėti jos atrankųjį pobūdį.

79 Antra, dėl apeliantės kritikos, susijusios su generalinio advokato J. P. Warner išvada byloje *Italija / Komisija* (173/73, EU:C:1974:52, p. 728, toliau – generalinio advokato J. P. Warner išvada), Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 122 punkte teisingai pažymėjo, kad ginčijama priemone, kaip nurodė Komisija ginčijamo sprendimo 100 konstatuojamojoje dalyje, buvo nustatyta ne nauja atskira bendra taisyklė, susijusi su prestižo amortizacija, bet „bendros taisyklės išimtis“, pagal kurią prestižo amortizacija galima tik įmonių jungimosi atveju; anot Ispanijos Karalystės, ši išimtis yra skirta ištaisyti neigiamam poveikiui, kurį sukelia bendrų taisyklių taikymas bendrovių nerezidenčių akcijų įsigijimo atveju.

80 Iš skundžiamo sprendimo matyti, kad grįsdamas savo išvadą, jog referencinė sistema negalėjo apimti tik ginčijamos priemonės, Bendrasis Teismas rėmėsi ne vien aplinkybe, kad šia priemone, kaip ir nagrinėta byloje, kurioje pateikta generalinio advokato J. P. Warner išvada, buvo siekiama konkretaus tikslo ir taip išspręsti konkrečią problemą. Iš to matyti, kad apeliantės pateikti argumentai, kuriais siekiama, pirma, ginčyti šios bylos prilyginimą tai, kurioje pateikta generalinio advokato J. P. Warner išvada, ir, antra, įrodyti, kad ginčijamos priemonės tikslas buvo mokesčių neutralumo principo apsauga, o ne konkrečios problemos išsprendimas, negali paneigti Bendrojo Teismo argumentų, todėl jie yra nereikšmingi.

81 Bet kuriuo atveju reikia priminti, kad vien tai, jog ginčijama priemonė yra bendro pobūdžio, nes ja *a priori* gali pasinaudoti visos pelno mokesčiu apmokestinamos įmonės, nereiškia, kad ji negali būti atrankiojo pobūdžio. Iš tiesų, kaip Teisingumo Teismas jau nusprendė, kalbant apie nacionalinę priemonę, kuria suteikiama tokia bendra mokesčių lengvata, kaip ginčijama priemonė, atrankiojo pobūdžio sąlyga yra tenkinama, kai Komisija įrodo, kad šia priemone nukrypstama nuo bendros arba „įprastos“ mokesčių sistemos, taikomos atitinkamoje valstybėje narėje, ir taip ja dėl jos konkretaus poveikio, atsižvelgiant į šios valstybės narės minėtos mokesčių sistemos tikslą, diferencijuojami panašią faktinę ir teisinę padėtį turintys ūkio subjektai, kurie naudojasi mokesčių lengvata, ir ūkio subjektai, kuriems ši lengvata netaikoma (Sprendimo *WDFG* 67 punktas).

82 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, apeliacinio skundo vienintelio pagrindo pirmos dalies antras kaltinimas turi būti atmestas kaip nereikšmingas ir bet kuriuo atveju nepagrįstas.

3) Dėl savavališko referencinės sistemos apibrėžimo (apeliacinio skundo vienintelio pagrindo pirmos dalies trečias kaltinimas)

83 Apeliacinio skundo vienintelio pagrindo pirmos dalies trečiu kaltinimu apeliantė teigia, pirma, kad Bendrojo Teismo taikyta referencinė sistema buvo apibrėžta savavališkai, nes sunku nustatyti kriterijų, kuris buvo naudojamas siekiant nustatyti nuoseklų ginčijamos priemonės kontekstą. Antra, ji tvirtina, kad Bendrasis Teismas savo nustatytoje referencinėje sistemoje klaidingai ir nepagrįstai apibrėžė, kas yra taisyklė ir kas sudaro išimtį. Apeliantės teigimu, skundžiamo sprendimo 122 punkte Bendrasis Teismas klaidingai nusprendė, kad taisyklė yra tai, jog neįmanoma amortizuoti prestižo, ir kad ginčijama priemone buvo nustatyta šios taisyklės išimtis. Kaip ir byloje, kurioje priimtas 2018 m. birželio 28 d. Sprendimas *Andres (Heitkamp BauHolding bankrotas) / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2018:505), Bendrasis Teismas supainiojo taisyklę su išimtimi.

84 Pirmas teiginys, kad Bendrasis Teismas savavališkai apibrėžė nagrinėjamą referencinę sistemą, turi būti atmestas, nes, kaip matyti iš šio sprendimo 57–60 punktų, Bendrasis Teismas pakankamai teisiškai pagrindė motyvus, dėl kurių šios bylos aplinkybėmis jis rėmėsi pagal Ispanijos teisę taikomomis taisyklėmis dėl prestižo mokestinio vertinimo pelno mokesčiui nustatyti, ir todėl patvirtino šiuo klausimu ginčijamame sprendime pateiktą vertinimą. Iš tiesų reikia priminti, kad prielaida, kuria rėmėsi Komisija, grindžiama Bendrojo Teismo vėliau patvirtinta išvada, kad pagal Ispanijos teisę prestižo amortizacijai paprastai taikoma įmonių jungimosi sąlyga.

85 Antras teiginys, kad Bendrasis Teismas klaidingai ir nepagrįstai nustatė taisyklę ir išimtį, taip pat turi būti atmestas. Iš tiesų, remiantis Bendrojo Teismo pateiktu Ispanijos mokesčių teisės aktų aiškinimu, paprastai tik įmonių jungimosi atveju galima prestižo amortizacija, įskaitant finansinį prestižą, susidariusį įsigyjant bendrovių rezidenčių akcijų pagal Pelno mokesčio įstatymo (patvirtinto Karaliaus įstatyminiu dekretu Nr. 4/2004) 89 straipsnio 3 dalį. Vadinasi, bendroji taisyklė, nuo kurios nukrypstama ginčijama priemone, yra ne finansinio prestižo amortizacija, o principas, pagal kurį amortizacija paprastai įmanoma tik įmonių jungimosi atveju, t. y. principas, kurį Bendrasis Teismas nustatė iš prestižo mokestinio vertinimo pelno mokesčio tikslais nuostatų (neatsižvelgiant į tai, ar tai nuostatos, susijusios su finansinio prestižo, susidariusio dėl bendrovių įsigijimo, amortizacija, ar tai nuostatos, susijusios su finansinio prestižo, susidariusio įsigijus rezidenčių akcijų ir esant vėlesniam jungimosi atvejui, amortizacija).

86 Atsižvelgiant į šiuos argumentus, apeliacinio skundo vienintelio pagrindo pirmos dalies trečias kaltinimas, taigi ir visa pirma šio pagrindo dalis turi būti atmesti kaip nepagrįsti.

B. Dėl apeliacinio skundo vienintelio pagrindo antros dalies, susijusios su klaida nustatant tikslą, kuriuo remiantis atliekamas panašumo nagrinėjimas

1. Šalių argumentai

87 Apeliantė apeliacinio skundo vienintelio pagrindo antroje dalyje ginčija skundžiamo sprendimo 130–151 punktuose išdėstytus motyvus, kuriais remdamasis Bendrasis Teismas nustatė referencinės sistemos tikslą ir, atsižvelgdamas į šį tikslą, palygino įmonių, kurioms buvo suteiktas ginčijama priemone nustatytas pranašumas, ir įmonių, kurioms ši priemonė netaikoma, padėtį.

88 Apeliantė tvirtina, pirma, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, kai nustatė tikslą, kuriuo remiantis reikia atlikti palyginimą antrajame ginčijamos priemonės atrankiojo pobūdžio nagrinėjimo etape. Bendrasis Teismas, kuris ir vėl nukrypo nuo to, kas nurodyta ginčijamame sprendime, neteisingai išaiškino jurisprudenciją, susijusią su mokestinės priemonės tikslo nustatymu. Priešingai, nei teigia Bendrasis Teismas, Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nėra prieštaravimo dėl klausimo, ar „nagrinėjama priemone“ besinaudojančių įmonių ir įmonių, kurioms ši priemonė netaikoma, padėtis turi būti lyginama atsižvelgiant į šios priemonės tikslą, ar į „sistemos, kuriai ji priklauso“, tikslą. Apeliantės teigimu, šie tikslai turi sutapti, o jei taip nėra, tai todėl, kad nacionalinis įstatymų leidėjas į mokesčio sistemą įtraukė priemonę, kuri neatitinka jos logikos. Šiuo atveju tikrasis sistemos, į kurią atsižvelgiant turi būti atliekamas palyginimas, tikslas, kaip pati Komisija pripažino ginčijamame sprendime, yra mokesčių neutralumas. Tai yra daug bendresnis ir logiškesnis tikslas nei Bendrojo Teismo nurodytas paralelizmas tarp prestižo, kurį įmonė gavo įsigijusi bendrovės akcijų, vertinimo apskaitos ir mokestiniu požiūriu, nes iš principo visi bendrovių mokesčiai nukrypsta nuo apskaitos rezultato apibrėžties.

89 Antra, apeliantė mano, kad skundžiamo sprendimo 108 punkte Bendrasis Teismas klaidingai nusprendė, jog mokesčių teisės nuostatų dėl prestižo tikslas buvo užtikrinti tam tikrą prestižo vertinimo mokestiniu ir apskaitos požiūriu darną. Toks teiginys yra ne tik savavališkas, bet ir visiškai nepagrįstas, nes jokie pelno mokesčiai neatitinka apskaitos tvarkos. Konkrečiai kalbant apie nuostatas, susijusias su prestižo amortizacija, tarp Pelno mokesčio įstatyme, patvirtintame Karaliaus įstatyminiu dekretu Nr. 4/2004, numatytų skirtingų prielaidų bendras yra ne tikslas užtikrinti prestižo vertinimo mokestiniu ir apskaitos požiūriu darną, bet tikslas išvengti dvigubo apmokestinimo ir užtikrinti mokesčių neutralumą.

90 Komisija prašo atmesti šiuos argumentus, kurie yra nepriimtini ir bet kuriuo atveju nepagrįsti.

2. Teisingumo Teismo vertinimas

a) Dėl priimtinumo

91 Komisija pateikia apeliacinio skundo vienintelio pagrindo pirmos dalies nepriimtinumu grindžiamą prieštaravimą. Ji teigia, kad nurodyti argumentai nebuvo pateikti Bendrajame Teisme arba yra susiję su fakto klausimais, tarp kurių yra nacionalinės teisės turinio ir apimties aiškinimas.

92 Pirmąjį Komisijos nurodytą nepriimtinumu grindžiamą prieštaravimą reikia atmesti dėl tų pačių motyvų, kurie nurodyti šio sprendimo 38–40 punktuose. Iš tiesų šalis gali pateikti apeliacinio skundo pagrindus ir argumentus, kurie kilo iš paties skundžiamo sprendimo ir kuriais siekiama teisiniu požiūriu ginčyti jo pagrįstumą. Taigi apeliantė gali ginčyti Bendrojo Teismo išvadas, neatsižvelgiant į tai, kad pirmojoje instancijoje ji nepateikė argumentų, konkrečiai skirtų ginčijamam sprendimui šiuo klausimu užginčyti.

93 Dėl antro Komisijos nepriimtinumu grindžiamo prieštaravimo, pagrįsto tuo, kad apeliantė siekia užginčyti faktines aplinkybes (tai iš esmės nepatenka į Teisingumo Teismo kontrolę), reikia priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją faktinių aplinkybių ir įrodymų vertinimas, išskyrus šių faktinių aplinkybių ir įrodymų iškraipymo atvejį, nėra teisės klausimas, kuriam kaip tokiam taikoma Teisingumo Teismo kontrolė nagrinėjant apeliacinį skundą. Bendrajam Teismui nustačius ar įvertinus faktines aplinkybes, tik Teisingumo Teismas pagal SESV 256 straipsnį yra

kompetentingas patikrinti šių aplinkybių teisinį kvalifikavimą ir teisines išvadas, kurios jomis remiantis buvo padarytos (2018 m. liepos 25 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija ir kt.*, C-128/16 P, EU:C:2018:591, 31 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

94 Taigi, kalbant apie Bendrojo Teismo su nacionaline teise susijusių vertinimų, kurie valstybės pagalbos srityje yra faktinių aplinkybių vertinimas, analizę nagrinėjant apeliacinį skundą, reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismas neturi kompetencijos tikrinti, ar buvo iškraipyta ši teisė. Vis dėlto Bendrojo Teismo šios nacionalinės teisės teisinio kvalifikavimo atsižvelgiant į Sąjungos teisės nuostatą analizė nagrinėjant apeliacinį skundą yra teisės klausimas, kuris priklauso Teisingumo Teismo kompetencijai (2018 m. birželio 28 d. Sprendimo *Andres (Heitkamp BauHolding bankrotas) / Komisija*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 78 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

95 Be to, kaip priminta šio sprendimo 52 punkte, Bendrasis Teismas bet kuriuo atveju negali ginčijamo akto rengėjo motyvų pakeisti savaisiais, todėl nagrinėdamas apeliacinį skundą Teisingumo Teismas turi kompetenciją patikrinti, ar Bendrasis Teismas juos pakeitė ir taip padarė teisės klaidą.

96 Kadangi pateikdamos šio sprendimo 87–89 punktuose apibendrintus argumentus apeliantės iš esmės kaltina Bendrąjį Teismą, kad jis ginčijamame sprendime pateiktus motyvus pakeitė savaisiais dėl „objektyvumo“, į kurį atsižvelgiant reikia nagrinėti įmonių, kurioms ginčijama priemonė suteikia pranašumą, ir įmonių, kurioms ji netaikoma, padėties panašumą, šie argumentai yra priimtini.

b) Dėl esmės

97 Pirma, argumentus (jais ginčijama Bendrojo Teismo išvada), kad jurisprudencija yra nenuosekli, kiek tai susiję su klausimu, ar palyginimas turi būti atliktas atsižvelgiant į nagrinėjamos priemonės, ar sistemos, į kurią ji patenka, tikslą, reikia atmesti kaip nereikšmingus.

98 Iš tiesų apeliantė tik tvirtina, kad vieno ar kito tikslo pasirinkimas neturi reikšmės, nes iš esmės jie turi sutapti. Vadinasi, net darant prielaidą, kad Bendrojo Teismo vertinimai, susiję su Teisingumo Teismo jurisprudencijos apimtimi, yra netikslūs, reikia konstatuoti, kad apeliantė neginčija skundžiamo sprendimo 143 punkte padarytos Bendrojo Teismo išvados, kad per antrąjį atrankiojo pobūdžio analizės etapą panašumas turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į referencinės sistemos, į kurią patenka nagrinėjama priemonė, tikslą, o ne į šios priemonės tikslą.

99 Antra, apeliantė pateikia kaltinimą, grindžiamą ginčijamo sprendimo motyvų pakeitimu, kiek tai susiję su referencinės sistemos tikslo nustatymu. Ji tvirtina, kad skundžiamo sprendimo 108 punkte nurodytas tikslas „užtikrinti tam tikrą prestižo vertinimo mokestiniu ir apskaitos požiūriu darną“ nenurodytas nei ginčijamame sprendime, nei Ispanijos Karalystės per administracinę procedūrą pateiktose pastabose. Be to, apeliantė tvirtina, kad bet kuriuo atveju teiginys, jog mokesčių nuostatomis prestižo srityje siekiama tokio tikslo, yra savavališkas ir nepagrįstas.

100 Šiuo atveju reikia konstatuoti, kad Komisija niekur ginčijamame sprendime nepaminėjo tam tikros prestižo vertinimo mokestiniu ir apskaitos požiūriu darnos išsaugojimo, kaip jos nustatytos referencinės sistemos tikslo.

101 Tiesa, skundžiamo sprendimo 104–106 punktuose Bendrasis Teismas rėmėsi tam tikromis tame sprendime padarytomis išvadomis, kai nurodė, kad prestižo mokestinis vertinimas yra grindžiamas kriterijumi, susijusiu su tuo, ar yra įmonių jungimasis, ir, remdamasis minėto sprendimo 19 ir 99 konstatuojamosiomis dalimis, paaiškino, kad ši aplinkybė atsiranda dėl to, kad įsigijus nepriklausomų įmonių turto arba įnešus indėlį į jį arba susijungimo ar skaidymo atveju „po jungimosi atsiradusios įmonės apskaitoje prestižas <…> įtraukiamas kaip atskiras nematerialusis turtas“ (skundžiamo sprendimo 104 punktas). Be to, teiginys, kad prestižo mokestinis vertinimas yra „susijęs su apskaitos logika“ (skundžiamo sprendimo 103 punktas), yra tam tikrų Komisijos samprotavimų, pateiktų ginčijamame sprendime, ypač jo 97–100 konstatuojamosiose dalyse, tęsinys.

102 Vis dėlto, atsižvelgdamas į šį sprendimą ir remdamasis savo paties pagal Ispanijos teisę taikytinų mokesčių ir apskaitos taisyklių aiškinimu, Bendrasis Teismas padarė išvadą, kad Pelno mokesčio įstatyme, patvirtintame Karaliaus įstatyminiu dekretu 4/2004, įtvirtintų taisyklių, susijusių su finansinio prestižo amortizacija, tikslas buvo užtikrinti prestižo vertinimo mokestiniu ir apskaitos požiūriu darną ir kad, atsižvelgiant į šį tikslą, įmonių, kurios investuoja į Ispanijos bendroves, ir įmonių, kurios investuoja į bendroves nerezidentes, padėtis yra panaši.

103 Vadinasi, pakeisdamas ginčijamo sprendimo motyvus savaisiais Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą.

104 Vis dėlto reikia išnagrinėti, ar, nepaisant Bendrojo Teismo padarytos teisės klaidos, apeliantės grindžiant ieškinį nurodyto pirmojo pagrindo antras kaltinimas, kiek juo Komisija kaltinama neįrodžiusi, kad bendrovių rezidenčių ir nerezidenčių akcijų įsigijimas buvo panašus, atsižvelgiant į ginčijama priemone siekiamą mokestinio neutralumo tikslą, bet kuriuo atveju turi būti atmestas.

105 Būtina priminti, jog pagal suformuotą jurisprudenciją, net jei Bendrojo Teismo sprendimo motyvais pažeidžiama Sąjungos teisė, tačiau jo rezoliucinė dalis atrodo pagrįsta dėl kitų teisinių motyvų, toks pažeidimas negali lemti tokio sprendimo panaikinimo (2003 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *Biret International / Taryba*, C-93/02 P, EU:C:2003:517, 60 punktas ir nurodyta jurisprudencija ir 2014 m. spalio 14 d. Sprendimo *Buono ir kt. / Komisija*, C-12/13 P ir C-13/13 P, EU:C:2014:2284, 62 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

106 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal šio sprendimo 27 punkte nurodytą jurisprudenciją, kuria Bendrasis Teismas teisingai rėmėsi skundžiamo sprendimo 132 punkte, panašumo nagrinėjimas, kurį reikia atlikti per antrąjį atrankiojo pobūdžio analizės etapą, turi būti atliekamas atsižvelgiant į referencinės sistemos, o ne į ginčijamos priemonės tikslą.

107 Nagrinėjamu atveju apeliantė tvirtina, kad referencinės sistemos tikslas, kuris sutampa su ginčijamos priemonės tikslu, yra mokesčių neutralumo išsaugojimas. Ji pabrėžia, kad atsižvelgiant į šį tikslą įmonių, kurios įsigyja nacionalinių bendrovių akcijų, ir įmonių, kurios įsigyja užsienio bendrovių akcijų, padėtis skiriasi dėl įmonių tarptautinio jungimosi kliūčių.

108 Kaip jau nusprendė Teisingumo Teismas, priemonė, kaip ginčijama, kuria suteikiamas pranašumas eksportui, gali būti laikoma atrankiąja, jeigu ja remiamos įmonės, atliekančios tarptautines operacijas, konkrečiai kalbant, investavimo operacijas, palyginti su kitomis įmonėmis, kurios, atsižvelgiant į atitinkama mokesčių sistema siekiamą tikslą, yra panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje ir kurios atlieka to paties pobūdžio operacijas nacionalinėje teritorijoje (Sprendimo *WDFG* 119 punktas).

109 Taigi nagrinėjamu atveju skundžiamo sprendimo 109 punkte Bendrasis Teismas teisingai konstatavo, kad įmonių, kurios įsigyja bendrovių nerezidenčių akcijų, teisinė ir faktinė padėtis, atsižvelgiant į prestižo mokestiniu vertinimu siekiamą tikslą, yra panaši į įmonių, kurios įsigyja bendrovių rezidenčių akcijų, teisinę ir faktinę padėtį. Iš tiesų, kadangi įmonės, įsigyjančios mažai užsienio akcijų, gali pasinaudoti ginčijama priemone (joms nekyla įmonių jungimosi kliūčių, kuriomis remiasi apeliantė), negalima teigti, kad dėl šių kliūčių aptariamos priemonės naudos gavėjų teisinė ir faktinė padėtis skiriasi nuo įmonių, kurioms taikoma įprasta mokesčių sistema, padėties.

110 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, kad, nepaisant teisės klaidos, kurią Bendrasis Teismas padarė nagrinėdamas referencinės sistemos tikslo nustatymą, kai ginčijamame sprendime pateiktus motyvus pakeitė savo motyvais, apeliacinio skundo vienintelio pagrindo antra dalis turi būti atmesta kaip nepagrįsta.

C. Dėl apeliacinio skundo vienintelio pagrindo trečios dalies, susijusios su teisės klaida, padaryta paskirstant įrodinėjimo pareigą

1. Šalių argumentai

111 Apeliantė tvirtina, kad, per pirmąjį ir antrąjį atrankiojo pobūdžio analizės etapus neišnagrinėjęs, kurių įmonių padėtis buvo panaši, atsižvelgiant į referencinės sistemos tikslą – mokesčių neutralumą, ir atidėjęs šį nagrinėjimą trečiajam etapui, Bendrasis Teismas perkėlė įrodinėjimo pareigą. Šiuo klausimu iš jurisprudencijos matyti, kad per pirmąjį ir antrąjį priemonės atrankiojo pobūdžio nagrinėjimo etapus Komisijai tenka pareiga įrodyti padėčių panašumą atsižvelgiant į siekiamą tikslą.

112 Komisija tvirtina, kad apeliantės argumentai yra nepriimtini ir bet kuriuo atveju nepagrįsti.

2. Teisingumo Teismo vertinimas

113 Pirma, Komisijos nurodytą nepriimtinumu grindžiamą prieštaravimą dėl apeliantės argumentų reikia atmesti dėl tų pačių motyvų, kurie išdėstyti šio sprendimo 38–40 punktuose. Iš tiesų šalis gali pateikti apeliacinio skundo pagrindus ir argumentus, kurie kilo iš paties skundžiamo sprendimo ir kuriais siekiama teisiniu požiūriu ginčyti jo pagrįstumą. Taigi apeliantė gali ginčyti Bendrojo Teismo išvadas, neatsižvelgiant į tai, kad pirmojoje instancijoje ji nepateikė argumentų, konkrečiai skirtų ginčijamam sprendimui šiuo klausimu užginčyti.

114 Apeliantės argumentai grindžiami prielaida, kad nustatydamas referencinės sistemos tikslą Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, kai nusprendė, kad ši sistema susijusi su prestižo vertinimo mokestiniu ir apskaitos požiūriu darna, o ne su mokesčių neutralumo principu.

115 Apeliantės argumentai grindžiami prielaida, kad nustatydamas referencinės sistemos tikslą Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, kai nusprendė, kad ši sistema susijusi su prestižo vertinimo mokestiniu ir apskaitos požiūriu darna, o ne su mokesčių neutralumo principu.

116 Šiuo klausimu pakanka pažymėti, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 97–110 punktuose išdėstytų argumentų, nors Bendrasis Teismas klaidingai nusprendė, kad referencinės sistemos tikslas buvo prestižo vertinimo mokestiniu ir apskaitos požiūriu darna, nebuvo įrodyta, kad dėl mokesčių neutralumo tikslo galėjo būti atmestas pagalbos atrankusis pobūdis antrajame atrankumo analizės etape.

117 Iš to matyti, kad apeliacinio skundo vienintelio pagrindo trečią dalį reikia atmesti kaip nereikšmingą.

D. Dėl apeliacinio skundo vienintelio pagrindo ketvirtos dalies, susijusios su klaidingu proporcingumo principo taikymu

1. Šalių argumentai

118 Apeliantė iš esmės teigia, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, kai nagrinėjo ginčijamos priemonės proporcingumą prieš tai neįvertinęs, ar aptariamos situacijos yra panašios atsižvelgiant į teisingai nustatytos referencinės sistemos tikslą, t. y. mokesčių neutralumo tikslą. Ji teigia, kad ginčijamos priemonės nagrinėjimas proporcingumo principo laikymosi atžvilgiu per trečiąjį atrankiojo pobūdžio analizės etapą šiuo atveju neturi jokios prasmės ar pateisinimo. Tik išnagrinėjus klausimą, ar priemone diskriminuojamos panašios situacijos, atsižvelgiant į priemonės tikslą, reikia išnagrinėti, ar ji pateisinama tuo, kad ji būdinga pagrindiniams sistemos, kurios dalis ji yra, principams ir atitinka darnos bei proporcingumo principus.

119 Komisija tvirtina, kad apeliacinio skundo vienintelio pagrindo ketvirta dalis yra nereikšminga ir bet kuriuo atveju nepagrįsta.

2. Teisingumo Teismo vertinimas

120 Reikia konstatuoti, kad apeliantės argumentai grindžiami prielaida, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, kai ginčijamos priemonės proporcingumo analizę atidėjo trečiajam atrankiojo pobūdžio nagrinėjimo etapui.

121 Vis dėlto šiems argumentams negalima pritarti, nes, kaip matyti iš jurisprudencijos, klausimas, ar atrankusis pranašumas atitinka proporcingumo principą, kyla trečiajame atrankiojo pobūdžio nagrinėjimo etape, kuriame nagrinėjama, ar šis pranašumas gali būti pateisinamas atitinkamos valstybės narės mokesčių sistemos pobūdžiu ar bendra struktūra. Per šį etapą valstybė narė privalo įrodyti, kad vertinimo skirtingumas, kurį lemia priemonės tikslas, nuosekliai atitinka proporcingumo principą ir neviršija to, kas būtina jam pasiekti, ir kad to tikslo nebūtų galima pasiekti mažiau ribojančiomis priemonėmis (šiuo klausimu žr. 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 75 punktą).

122 Vadinasi, reikia atmesti ir apeliacinio skundo vienintelio pagrindo ketvirtą dalį.

E. Dėl apeliacinio skundo vienintelio pagrindo penktos dalies, susijusios su teisės klaida dėl priežastinio ryšio tarp negalėjimo įvykdyti tarptautinio jungimosi ir užsienio bendrovių akcijų įsigijimo

1. Šalių argumentai

123 Apeliantė iš esmės teigia, kad skundžiamo sprendimo motyvuose, susijusiuose su trečiuoju atrankiojo pobūdžio analizės etapu, išdėstytuose skundžiamo sprendimo 167–176 punktuose, padaryta teisės klaida, nes Bendrasis Teismas pareikalavo iš Ispanijos Karalystės įrodyti, kad yra „priežastinis ryšys tarp negalėjimo įvykdyti tarptautinio jungimosi ir užsienio bendrovių akcijų įsigijimo“. Apeliantė tvirtina, pirma, kad šie motyvai pateikia analizės elementą, kurio nėra ginčijamame sprendime ir kuris net prieštarauja jo *ratio decidendi*, ir, antra, kad Bendrojo Teismo reikalaujamų įrodymų pateikti neįmanoma.

124 Komisija prašo atmesti šią dalį.

2. Teisingumo Teismo vertinimas

125 Reikia pažymėti, kad skundžiamo sprendimo 167–176 punktuose, kurie vieninteliai nurodyti apeliacinio skundo vienintelio pagrindo penktoje dalyje, Bendrasis Teismas išdėstė priežastis, dėl kurių Ispanijos Karalystė neįrodė, kad ginčijama priemonė panaikino tariamai baudžiamąjį įprastos sistemos poveikį.

126 Vis dėlto jis papildomai tęsė savo analizę remdamasis prielaida, kad toks įrodymas būtų buvęs pateiktas (skundžiamo sprendimo 177–185 punktai). Taigi apeliacinio skundo vienintelio pagrindo penktoje dalyje nurodyti skundžiamo sprendimo motyvai nėra vieninteliai, kuriais grindžiama Bendrojo Teismo išvada, kad Komisija nepadarė klaidos, kai konstatavo, jog Ispanijos Karalystė nepagrindė ginčijama priemone nustatyto diferencijavimo.

127 Pagal jurisprudenciją apeliaciniame procese pagrindas, pateiktas dėl skundžiamo sprendimo, kurio rezoliucinė dalis pakankamai teisiškai pagrįsta kitais motyvais, motyvo, yra nereikšmingas, todėl turi būti atmestas. Šiuo atveju, net darant prielaidą, kad penkta dalis yra pagrįsta, ji turi būti atmesta kaip nereikšminga, nes dėl jos skundžiamas sprendimas negali būti panaikintas, – ši išvada išlieka pagrįsta kitais motyvais (šiuo klausimu žr. 2011 m. kovo 29 d. Sprendimo *Anheuser-Busch / Budějovický Budvar*, C-96/09 P, EU:C:2011:189, 211 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

128 Iš to matyti, kad apeliacinio skundo vienintelio pagrindo penktą dalį reikia atmesti kaip nereikšmingą.

F. Dėl apeliacinio skundo vienintelio pagrindo šeštos dalies, susijusios su teisės klaida, padaryta nagrinėjant ginčijamos priemonės dalumą atsižvelgiant į kontrolės procentinę dalį

1. Šalių argumentai

129 Apeliantė kaltina Bendrąjį Teismą atmetus jos pagrindą, grindžiamą tuo, kad Komisijos analizėje nebuvo daromas skirtumas tarp akcijų mažos dalies ir akcijų kontrolinės dalies įsigijimo. Apeliantė pabrėžia, kad, pirma, visi sandoriai, jos sudaryti pasinaudojant ginčijama priemone, sudarė

galimybę perimti bendrovės, kurios akcijų įsigijo, kontrolę ir, antra, Ispanijos Karalystė buvo prašiusi Komisijos šias dvi situacijas išnagrinėti atskirai. Apeliantės teigimu, iš jurisprudencijos matyti, kad, kai atitinkama valstybė narė to prašo, Komisija privalo atlikti atskirą nagrinėjamos priemonės analizę. Ginčijamos priemonės dalumas išplaukia iš procedūros, kurią Komisija atliko vertindama šią priemonę ir dėl kurios buvo priimti trys skirtingi sprendimai.

2. Teisingumo Teismo vertinimas

130 Apeliacinio skundo vienintelio pagrindo šeštoje dalyje kritikuojami skundžiamo sprendimo 193–202 punktai, kuriuose Bendrasis Teismas nagrinėjo, ar Komisija turėjo atskirti įvairius sandorius, kuriems taikoma ginčijama priemonė.

131 Šiuo atveju reikia konstatuoti, kad šiuose punktuose išdėstyti skundžiamo sprendimo motyvai, kuriais siekiama atsakyti į apeliantės argumentus, pagal kuriuos Komisija turėjo atskirti bendrovių nerezidenčių akcijų įsigijimą, dėl kurio įgyjama kontrolė, ir kitų akcijų įsigijimą, kad pripažintų, jog ginčijamos priemonės taikymas pirmuoju atveju nelemia valstybės pagalbos, yra pertekliniai.

132 Iš tiesų apeliantės argumentas, kad Komisija privalėjo taip atskirti akcijų įsigijimo atvejus, iš esmės buvo atmestas skundžiamo sprendimo 192 punkte, kuriame Bendrasis Teismas nusprendė, kad ginčijama priemone įtvirtintas nedarnumas, susijęs su prestižo mokestiniu vertinimu, egzistuoja, net jei ši priemonė būtų taikoma tik įsigyjant bendrovių nerezidenčių akcijų kontrolinį paketą.

133 Kaip priminta šio sprendimo 127 punkte, apeliaciniame skunde pagrindas, pateiktas dėl perteklinio skundžiamo sprendimo, kurio rezoliucinė dalis pakankamai teisiškai pagrįsta kitais motyvais, motyvo, yra nereikšmingas, todėl turi būti atmestas.

134 Bet kuriuo atveju apeliantės argumentai, pateikti grindžiant šeštą apeliacinio skundo vienintelio pagrindo dalį, yra nepagrįsti.

135 Šiuo klausimu tiesa, kad sprendime, kurį naudodamasi savo diskrecija Komisija priima po nagrinėjimo, ji turi galimybę atskirti pagalbos schemos, apie kurią pranešta, gavėjus pagal jų požymius arba sąlygas, kurios jiems taikomos. Vis dėlto, kaip Bendrasis Teismas teisingai pažymėjo skundžiamo sprendimo 193 punkte, ginčijamame sprendime Komisija neprivalėjo nustatyti ginčijamos priemonės taikymo sąlygų, dėl kurių ji būtų galėjusi tam tikrais atvejais nepripažinti pagalbos. Toks klausimas iš tiesų susijęs su Ispanijos valdžios institucijų ir Komisijos dialogu pranešant apie nagrinėjamą schemą, kuris turėjo būti surengtas prieš ją įgyvendinant.

136 Šiuo atveju ieškinyje pirmojoje instancijoje apeliantė iš esmės priekaištavo Komisijai, kad ji neatskyrė bendrovių nerezidenčių akcijų įsigijimo, dėl kurio įgyjama kontrolė, ir kitų akcijų įsigijimo, kad pripažintų, jog ginčijamos priemonės taikymas pirmuoju atveju nelemia valstybės pagalbos. Šiuo klausimu skundžiamo sprendimo 199 punkte Bendrasis Teismas priminė, kad, kalbant apie nagrinėjama priemone įtvirtintą diferencijavimo pateisinimą, atitinkama valstybė narė turi įrodyti šį pateisinimą ir pritaikyti šios priemonės turinį ar taikymo sąlygas, jei paaiškėja, kad ji tik iš dalies pateisinama. Vis dėlto Bendrasis Teismas nepadarė teisės klaidos, kai skundžiamo sprendimo 201 punkte padarė išvadą, kad net darant prielaidą, jog per formalią procedūrą Komisijos atliktas akcijų kontrolinio paketo įsigijimo atvejo nagrinėjimas buvo konkrečių Komisijos ir Ispanijos Karalystės diskusijų dalykas remiantis jos pateiktais dokumentais pagrįstais prašymais, šios bylos aplinkybėmis apeliantės kaltinimas bet kuriuo atveju turi būti atmestas.

137 Vadinasi, apeliacinio skundo vienintelio pagrindo šešta dalis turi būti atmesta kaip nereikšminga ir bet kuriuo atveju kaip nepagrįsta.

138 Kadangi nė vienai vienintelio pagrindo daliai nebuvo pritarta, reikia atmesti visą apeliacinį skundą.

V. Dėl bylinėjimosi išlaidų

139 Pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 184 straipsnio 2 dalį, jeigu apeliacinis skundas yra nepagrįstas, bylinėjimosi išlaidų klausimą sprendžia Teisingumo Teismas. Pagal šio Procedūros reglamento 138 straipsnio 1 dalį, taikomą apeliaciniame procese pagal jo 184 straipsnio 1 dalį, iš pralaimėjusios šalies priteisiamos bylinėjimosi išlaidos, jei laimėjusi šalis to reikalavo.

140 Kadangi Komisija prašė priteisti bylinėjimosi išlaidas iš apeliantės, o pastaroji pralaimėjo bylą, ji turi padengti su šiuo apeliaciniu skundu ir procesu Bendrajame Teisme susijusias bylinėjimosi išlaidas.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (didžioji kolegija) nusprendžia:

1. Atmesti apeliacinį skundą.

2. Priteisti iš *Banco Santander SA* bylinėjimosi išlaidas.

Parašai.