TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. gruodžio 21 d.*

„Apeliacinis skundas — Valstybės pagalba — SESV 107 straipsnio 1 dalis — Mokesčių sistema — Pelno mokestis — Atskaitymas — Prestižo, gauto įmonėms, Ispanijos rezidentėms mokesčių tikslais, įsigijus bent 5 % įmonių, reziduojančių mokesčių tikslais už šios valstybės narės teritorijos ribų, amortizacija — Sąvoka „valstybės pagalba“ — Atrankinio pobūdžio sąlyga“

Sujungtose bylose C-20/15 P ir C-21/15 P

dėl dviejų apeliacinių skundų, pateiktų pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 56 straipsnį 2015 m. sausio 19 d.,

Europos Komisija, atstovaujama R. Lyal, B. Stromsky, C. Urraca Caviedes ir P. Němečková,

ieškovė,

dalyvaujant kitoms proceso šalims:

World Duty Free Group SA, buvusiai *Autogrill España SA*, įsteigtai Madride (Ispanija) (C-20/15 P),

Banco Santander SA, įsteigtai Santandere (Ispanija) (C-21/15 P),

Santusa Holding SL, įsteigtai Boadilja del Montėje (Ispanija) (C-21/15 P),

atstovaujamoms advokatų J. L. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro ir R. Calvo Salinero,

ieškovėms pirmojoje instancijoje,

palaikomoms

Vokietijos Federacinės Respublikos, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,

Airijos, atstovaujamos G. Hodge ir E. Creedon, padedamų baristerių B. Doherty ir A. Goodman,

Ispanijos Karalystės, atstovaujamos M. A. Sampol Pucurull,

įstojusių į apeliacinį procesą šalių,

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas K. Lenaerts, kolegijų pirmininkai A. Tizzano (pirmininko padėjėjas), R. Silva de Lapuerta, T. von Danwitz, J. L. da Cruz Vilaça, E. Juhász ir A. Prechal (pranešėja), teisėjai A. Borg Barthet, J. Malenovský, E. Jarašiūnas, F. Biltgen, K. Jürimäe ir C. Lycourgos,

* Proceso kalba: ispanų.

generalinis advokatas M. Wathelet,

posėdžio sekretorius V. Tourrès, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2016 m. gegužės 31 d. posėdžiui,

susipažinęs su 2016 m. liepos 28 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Savo apeliaciniu skundu byloje C-20/15 P Europos Komisija prašo panaikinti 2014 m. lapkričio 7 d. Europos Sąjungos Bendrojo Teismo sprendimą *Autogrill España / Komisija* (T-219/10, toliau – skundžiamas Sprendimas *Autogrill España / Komisija*, EU:T:2014:939), kuriuo šis teismas panaikino 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, toliau – pirmasis ginčijamas sprendimas) 1 straipsnio 1 dalį ir 4 straipsnį.

2 Savo apeliaciniu skundu byloje C-21/15 P Europos Komisija prašo panaikinti 2014 m. lapkričio 7 d. Bendrojo Teismo sprendimą *Banco Santander ir Santusa / Komisija* (T-399/11, toliau – skundžiamas Sprendimas *Banco Santander ir Santusa / Komisija*, EU:T:2014:938), kuriuo šis teismas panaikino 2011 m. sausio 12 d. Komisijos sprendimo 2011/282/ES 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 135, 2011, p. 1, toliau – antrasis ginčijamas sprendimas) 1 straipsnio 1 dalį ir 4 straipsnį.

Bylų aplinkybės

3 Skundžiamuose sprendimuose nurodytas faktines bylų aplinkybes galima glaustai išdėstyti taip.

4 2007 m. spalio 10 d., po to, kai 2005 ir 2006 m. Europos Parlamento nariai raštu pateikė keletą klausimų ir kai Komisija tais pačiais metais gavo vieno privataus ūkio subjekto skundą, ji nusprendė pradėti oficialią tyrimo procedūrą dėl 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 perkeltoje į 2004 m. kovo 5 d. Karaliaus dekretą įstatymą 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), įtvirtintos nuostatos (toliau – ginčijama priemonė).

5 Ginčijamoje priemonėje numatyta, kad Ispanijoje apmokestinama įmonė, kuri įsigyja bent 5 % „užsienio bendrovės“ akcijų ir šios akcijos išlaikomos nepertraukiamą vienų 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, tokio paties kaip tas, kuris mokamas Ispanijoje, mokėtoja ir jos pajamos turi būti daugiausia gaunamos iš užsienyje vykdomos veiklos.

6 Skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 10–13 punktuose, kurie yra tokie patys kaip skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 15–18 punktai, Bendrasis Teismas pateikė šiuos paaiškinimus:

„10 Iš [pirmojo] 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 ([pirmojo] ginčijamo sprendimo 23 konstatuojamoji dalis[, tokia pati kaip antrojo ginčijamojo sprendimo 32 konstatuojamoji dalis]).

11 [Pirmajame] ginčijamame sprendime akcijų įsigijimas apibrėžiamas kaip operacija, per kurią viena bendrovė įsigyja kitos bendrovės kapitalo akcijų neįgydama tikslinės bendrovės daugumos balsavimo teisių ar kontrolės ([pirmojo] ginčijamo sprendimo 23 konstatuojamoji dalis[, kuri yra tokia pati kaip antrojo ginčijamo sprendimo 32 konstatuojamoji dalimis]).

12 Be to, [pirmajame] 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 ([pirmojo] ginčijamo sprendimo 20 konstatuojamoji dalis[, kuri yra tokia pati kaip antrojo ginčijamo sprendimo 29 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 [tik] verslo jungimo atveju ([pirmojo] ginčijamo sprendimo 19 konstatuojamoji dalis[, kuri yra tokia pati kaip antrojo ginčijamo sprendimo 28 konstatuojamoji dalis]).“

7 Pirmuoju ginčijamu sprendimu Komisija užbaigė procedūrą tiek, kiek ji buvo susijusi su akcijų įsigijimu Europos Sąjungoje.

8 Šio sprendimo 1 straipsnio 1 dalyje Komisija pripažino nesuderinama su bendrąja rinka ginčijama priemone įtvirtintą schemą (toliau – ginčijama schema), kuri yra mokesčių lengvata Ispanijoje apmokestinamoms bendrovėms, kad jos galėtų amortizuoti prestižą įsigydamos užsienio bendrovės akcijų, kai ji taikoma įsigyjant bendrovės, įsteigtos ne Sąjungos teritorijoje, akcijų. Minėto sprendimo 4 straipsnyje ji įpareigojo Ispanijos Karalystę susigrąžinti pagal šią schemą skirtą pagalbą.

9 Komisija toliau vykdė procedūrą dėl akcijų įsigijimo už Sąjungos teritorijos ribų, nes Ispanijos institucijos įsipareigojo pateikti naują informaciją, susijusią su tarptautinių susijungimų už Sąjungos ribų kliūtimis.

10 Antruoju ginčijamu sprendimu Komisija taip pat pripažino nesuderinama su bendrąja rinka ginčijamą schemą, kuri yra mokesčių lengvata, skirta Ispanijoje apmokestinamoms bendrovėms, kad jos galėtų amortizuoti prestižą įsigydamos užsienio bendrovės akcijų, kai ji taikoma įsigyjant bendrovės, įsteigtos ne Sąjungos teritorijoje, akcijų (šio sprendimo 1 straipsnio 1 dalis), ir įpareigojo Ispanijos Karalystę susigrąžinti pagal šią schemą skirtą pagalbą (minėto sprendimo 4 straipsnis).

Procesai Bendrajame Teisme ir skundžiami sprendimai

11 Ieškiniu (Bendrojo Teismo kanceliarija jį gavo 2010 m. gegužės 14 d.) *Autogrill España SA*, kuri vėliau tapo *World Duty Free Group SA* (toliau – WDFG), paprašė panaikinti pirmojo ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 1 dalį ir 4 straipsnį.

12 Savo ieškiniui, kiek jis buvo pateiktas dėl šio sprendimo 1 straipsnio 1 dalies, pagrįsti WDFG pateikė keturis pagrindus, iš kurių pirmasis buvo susijęs su teisės klaida Komisijai taikant sąlygą, susijusią su atrankiniu pobūdžiu, antrasis – su ginčijamos priemonės atrankinio pobūdžio nebuvimu, nes ja sukuriamą diferencijavimą lemia sistemos, į kurią ji patenka, pobūdis arba struktūra, trečiasis – su tuo, kad šia priemone nesuteikiama jokio pranašumo bendrovėms, kurioms taikoma ginčijama schema, ir ketvirtasis – su minėto sprendimo nepakankamu motyvavimu, kalbant apie sąlygą, susijusią su atrankiniu pobūdžiu ir pranašumo buvimu.

13 Ieškiniu (Bendrojo Teismo kanceliarija jį gavo 2011 m. liepos 29 d.) *Banco Santander SA* ir *Santusa Holding SL* (toliau – *Santusa*) paprašė panaikinti antrojo ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 1 dalį ir 4 straipsnį.

14 Savo ieškiniui pagrįsti *Santusa* pateikė penkis pagrindus, iš kurių pirmasis buvo susijęs su teisės klaida Komisijai taikant sąlygą, susijusią su atrankiniu pobūdžiu, antrasis – su referencinės sistemos nustatymo klaida, trečiasis – su ginčijamos priemonės atrankinio pobūdžio nebuvimu, nes ja sukuriamą diferencijavimą lemia sistemos, į kurią ji patenka, pobūdis arba struktūra, ketvirtasis – su tuo, kad šia priemone nesuteikiama jokio pranašumo bendrovėms, kurioms taikoma ginčijama schema, ir penktasis – su minėto sprendimo nepakankamu motyvavimu, kalbant apie kriterijų, susijusį su pranašumo buvimu.

15 Skundžiamais sprendimais Bendrasis Teismas, remdamasis beveik tapačiais motyvais, patenkino abiejų ieškinių pirmąjį pagrindą, paremtą klaidingu SESV 107 straipsnio 1 dalies taikymu atsižvelgiant į sąlygą, susijusią su atrankiniu pobūdžiu, ir panaikino ginčijamų sprendimų 1 straipsnio 1 dalį ir 4 straipsnį, neišnagrinėjęs kitų ieškinio pagrindų.

Šalių reikalavimai ir procesai Teisingumo Teisme

16 Komisija Teisingumo Teismo prašo:

— panaikinti skundžiamus sprendimus;

— grąžinti bylas Bendrajam Teismui nagrinėti iš naujo ir

— atidėti bylinėjimosi išlaidų klausimo nagrinėjimą.

17 WDFG byloje C-20/15 P ir *Banco Santander* su *Santusa* byloje C-21/15 P prašo Teisingumo Teismo atmesti apeliacinius skundus, patvirtinti skundžiamus sprendimus ir priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

18 2015 m. gegužės 19 d. Teisingumo Teismo pirmininko sprendimais Vokietijos Federacinei Respublikai, Airijai ir Ispanijos Karalystei buvo leista įstoti į bylą palaikyti WDFG reikalavimų byloje C-20/15 P ir *Banco Santander* su *Santusa* reikalavimų byloje C-21/15 P.

19 2015 m. spalio 6 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimis buvo atmesti *Telefónica SA* ir *Iberdrola SA* prašymai leisti įstoti į bylą palaikyti WDFG reikalavimų byloje C-20/15 P ir *Banco Santander* su *Santusa* reikalavimų byloje C-21/15 P.

Dėl apeliacinių skundų

20 Savo apeliaciniams skundams pagrįsti Komisija pateikia vieną ir tą patį pagrindą, padalytą į dvi dalis, susijusias su Bendrojo Teismo padaryta teisės klaida aiškinant su atrankiniu pobūdžiu susijusią sąlygą, kurios reikalaujama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

Dėl vienintelio pagrindo pirmos dalies

Šalių argumentai

21 Savo vienintelio pagrindo pirma dalimi Komisija kaltina Bendrąjį Teismą padarius teisės klaidą, nes jis įpareigojo Komisiją, siekiant įrodyti atrankinį priemonės pobūdį, nustatyti įmonių, turinčių ypatingų savybių, grupę.

22 Komisija teigia, jog dviejuose ginčijamuose sprendimuose ji griežtai laikėsi analizės metodo, susijusio su atrankiniu pobūdžiu mokesčių srityje, kaip antai nustatyto Teisingumo Teismo praktikoje. Ji nustatė, kad ginčijama priemonė yra referencinės sistemos išimtis, nes joje buvo numatytas skirtingas Ispanijoje apmokestinamų įmonių, kurios įsigyja bent 5 % užsienyje įsteigtų bendrovių akcijų, apmokestinimas, palyginti su Ispanijoje apmokestinamomis įmonėmis, įsigyjančiomis tą patį kiekį Ispanijoje įsteigtų bendrovių akcijų, nors šių dviejų įmonių kategorijų padėtis buvo panaši, atsižvelgiant į bendra Ispanijos pelno mokesčio sistema siekiamą tikslą.

23 Jos nuomone, Bendrasis Teismas, nustatydamas jai papildomą pareigą įrodyti, kad ginčijama priemone palaikomos tam tikros įmonės, kurias galima nustatyti dėl specifinių savybių, kurių neturi kitos įmonės, t. y. ypatingų savybių, kurias galima nustatyti *ex ante*, padarė teisės klaidą, nes rėmėsi neabejotinai siauresne atrankinio pobūdžio sąlygos samprata, nei įtvirtinta Teisingumo Teismo.

24 Komisijos nuomone, priešingai, negu Bendrasis Teismas nusprendė skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 57 ir 58 punktuose ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 61 ir 62 punktuose, priemonės gali būti atrankinės, net jeigu jos taikomos nedarant jokio skirtumo dėl jų adresatų veiklos, ir jose numatyta mokesčių lengvata tam tikroms investavimo operacijoms nenustatant minimalios investicijų sumos.

25 Šiomis aplinkybėmis Bendrasis Teismas padarė klaidingą išvadą remdamasis 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimu *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), kad nacionalinė priemonė, kuri gali būti taikoma visoms įmonėms, neatsižvelgiant į jų veiklą, nėra *a priori* atrankinė. Šio sprendimo 36 punkte esantis teiginys, pagal kurį tokios „nacionalinės priemonės, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, nėra valstybės pagalba <…>, jei jos taikomos visoms valstybės teritorijoje veikiančioms įmonėms, nepaisant jų veiklos srities“, turi būti suprantamas taip, jog atrankinio pobūdžio nebuvimą lemia tai, kad nacionalinė priemonė yra taikoma visoms be išimties atitinkamos valstybės narės įmonėms.

26 Komisija taip pat kaltina Bendrąjį Teismą padarius teisės klaidą, nes skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 59–62 punktuose ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 63–66 punktuose jis nusprendė, kad ginčijama priemonė nėra atrankinė, nes ji susijusi su konkrečių ekonominių prekių, t. y. užsienio bendrovių akcijų, pirkimu, ir negalima *a priori* atmesti jos taikymo kuriai nors įmonių kategorijai.

27 Bendrasis Teismas klaidingai rėmėsi 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimu *Vokietija / Komisija* (C-156/98, EU:C:2000:467). Iš tiesų, iš šio sprendimo 22 ir 23 punktų matyti, kad byloje, kurioje buvo priimtas šis sprendimas, Komisija kvalifikavo nagrinėjamą priemonę kaip atrankinę tik atsižvelgdama į tam tikras

įmones, kurios buvo geografiškai apibrėžtos ir į kurias privatūs investuotojai perinvestavo pelną, gautą iš ekonominių prekių pardavimo, o ne atsižvelgdama į pačius šiuos investuotojus, kuriems, jos nuomone, ši priemonė nebuvo pagalba.

28 Be to, Komisija kaltina Bendrąjį Teismą skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 66–68 punktuose ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 70–72 punktuose nusprendus, jog Teisingumo Teismo praktikai prieštarauja tai, jeigu būtų manoma, kad nacionalinė mokesčių priemonė, kuria galima pasinaudoti, jei tenkinamos tam tikros sąlygos, nors įmonių, kurioms taikoma ši priemonė, nesieja jokia ypatinga savybė, kad jas būtų galima atskirti nuo kitų įmonių, išskyrus tai, jog jos gali atitikti priemonės taikymo sąlygas, negali būti atrankinė.

29 Komisija teigia, kad Bendrasis Teismas šiuo klausimu remiasi klaidinga atitinkamos teismų praktikos analize.

30 Dėl 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732) Komisija teigia, jog iš šio sprendimo 90 ir 91 punktų matyti, kad šis sprendimas buvo susijęs su labai ypatinga situacija, kai Teisingumo Teismas laikėsi nuomonės, kad atrankinė buvo pati referencinė mokesčių sistema, o ne kokia nors leidžianti nukrypti nuo jos priemonė, nes ši pati sistema buvo palanki „offshore“ įmonėms. Taigi tame sprendime nurodytas konkrečios įmonių kategorijos „specifines savybes“ reikia suprasti kaip savybes, dėl kurių šios įmonės mokesčių požiūriu vertinamos palankiau, atsižvelgiant į atrankinio pobūdžio referencinę sistemą, ir jų negalima pritaikyti kitai nei ši ypatingai situacijai.

31 Kalbėdamas apie 2012 m. kovo 29 d. Sprendimo *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184) 42 punktą, Bendrasis Teismas cituoja tik šio punkto antrą sakinį, kuris atspindi nusistovėjusioje Teisingumo Teismo praktikoje įtvirtintą principą, pagal kurį priemonė yra atrankinė, jeigu ja palaikomos „tam tikros įmonės arba tam tikrų prekių gamyba“, palyginti su kitomis, susiklosčius tokiai pačiai faktinei ir teisinei situacijai.

32 Taigi WDFG, *Banco Santander* ir *Santusa* pirmiausia pažymi, jog ginčijamuose sprendimuose Komisija neteigė, kad ginčijama priemonė yra *de facto* atrankinė, todėl, nagrinėjant šiuos apeliacinius skundus, reikia išnagrinėti tik kritiką, susijusią su skundžiamais sprendimais, kiek Bendrasis Teismas juose nusprendė, jog Komisijos sprendimuose nurodyti motyvai neleidžia daryti išvados, kad ši priemonė yra atrankinė *de jure*.

33 Jų teigimu, iš 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598) matyti, kad priemonės, kuria gali pasinaudoti visos įmonės, negalima laikyti atrankine. Tačiau remiantis šiuo sprendimu negalima daryti išvados, kurią daro Komisija, jog nacionalinė priemonė nėra atrankinė, kai ji taikoma visoms be išimties valstybės narės įmonėms, nes, taikant tokį teiginį, beveik visos mokesčių taisyklės turėtų būti laikomos atrankinėmis.

34 WDFG, *Banco Santander* ir *Santusa* taip pat neigia Komisijos teiginį, kad nacionalinės mokesčių priemonės jau daug kartų buvo kvalifikuotos kaip atrankinės, nors jomis ir nebuvo nustatyta jokia minimali investicijų suma ir jos buvo taikomos neatsižvelgiant į gavėjo veiklos pobūdį. Tačiau ginčijamos priemonės, kiek ja suteikiama mokesčių lengvata kiekvienai įmonei, kuri nori ja pasinaudoti, neatsižvelgiant į kategoriją, kuriai ji priklauso, savaime ir vien dėl šios aplinkybės negalima laikyti *prima facie* ir *de jure* atrankine.

35 Bendrasis Teismas pagrįstai rėmėsi 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimu *Vokietija / Komisija* (C-156/98, EU:C:2000:467), nes teismo sprendime, dėl kurio priimtas minėtas sprendimas, Komisija pati aiškiai pripažino, kad nacionalinė priemonė nėra atrankinė atitinkamiems investuotojams, ir tai patvirtino Teisingumo Teismas.

36 Be to, savo praktikoje Komisija jau ne kartą atmetė mokesčių priemonių atrankinį pobūdį, taikydama tą patį kriterijų, t. y. bendrųjų priemonių, kurios be jokio skirtumo taikomos visoms įmonėms ir kuriomis gali pasinaudoti kiekvienas apmokestinamasis asmuo, atrankinio pobūdžio nebuvimą.

37 Šio kriterijaus taikymas taip pat nenulėmė Komisijos nurodytų priemonių, susijusių su tam tikro turto įsigijimu, atrankinio pobūdžio nebuvimo. Šios priemonės būtų atrankinės paaiškėjus, kad *de facto* jos taikomos vienoms, bet ne kitoms įmonėms. Bet kuriuo atveju jų atrankinį pobūdį lėmė ne įsigyto turto pobūdis, o tai, kad šis pobūdis leido manyti, kad atitinkami pirkėjai sudaro ypatingą kategoriją.

38 Kalbant apie 2004 m. liepos 15 d. Sprendimą *Ispanija / Komisija* (C-501/00, EU:C:2004:438), reikia pasakyti, kad WDFG, *Banco Santander* ir *Santusa* laikosi nuomonės, jog Bendrasis Teismas buvo teisus teigdamas, kad priemonė, dėl kurios priimtas šis sprendimas, skyrėsi nuo nagrinėjamos šioje byloje, nes ja buvo siekiama suteikti pranašumą atskirai įmonių kategorijai (t. y. eksporto veiklą vykdančioms įmonėms), kurią galima nustatyti.

39 Be to, iš 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732), ypač iš jo 104 punkto, aiškiai matyti, kad priemonę galima laikyti atrankine tik jeigu ji taikoma tam tikros kategorijos įmonėms, kurioms yra bendri „joms būdingi požymiai“. Iš minėto sprendimo taip pat buvo aišku, kad nukrypimo nuo bendros sistemos nustatymas nėra tikslas savaime. Svarbus yra tikrasis priemonės poveikis, t. y. ar ji taikoma tam tikroms įmonės ar tam tikrų prekių gamybai, ar ne.

40 WDFG, *Banco Santander* ir *Santusa* mano, kad Komisijos pateikiamu 2012 m. kovo 29 d. Sprendimo *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184) aiškinimu taip pat negalima remtis. Pirma, tame sprendime Teisingumo Teismas nepatvirtino referencinės sistemos apibrėžties ir nukrypimo nuo jos. Antra, remiantis šiuo sprendimu, negalima manyti, kad priemonė yra atrankinė vien dėl to, kad įmonės, kurios tenkina sąlygas ja pasinaudoti, sudaro atskirą kategoriją.

41 Galiausiai, Bendrasis Teismas pagrįstai nusprendė, kad priemonė negali būti laikoma atrankine, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnį, jeigu pasinaudojimas ja priklauso nuo elgesio, kuris *prima facie* leidžiamas kiekvienai įmonei, neatsižvelgiant į jos veiklos sektorių. Tai akivaizdu iš 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendime *Vokietija / Komisija* (C-156/98, EU:C:2000:467) padarytos išvados, kad tokia priemonė nėra atrankinė.

42 Ispanijos Karalystė tvirtina, jog 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimas *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598) patvirtina Ispanijos valdžios institucijų poziciją, kurios jos laikėsi per administracinę procedūrą ir pagal kurią ekonominį pranašumą galima laikyti pagalba tik jeigu dėl jo gali būti palaikomos „tam tikros įmonės arba tam tikrų prekių gamyba“, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

43 Per administracinę procedūrą Ispanijos valdžios institucijos įrodė atvirą ginčijamos priemonės pobūdį, nes ji taikoma visoms įmonėms, veikiančioms labai skirtinguose sektoriuose, ir taip patvirtino skundžiamuose sprendimuose pateiktą analizę ir tai, kad Komisija ginčijamuose sprendimuose neįrodė šios priemonės atrankinio pobūdžio.

44 Airijos nuomone, priešingai, nei teigė Komisija, Bendrasis Teismas, remdamasis 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimu *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), 2002 m. kovo 6 d. Sprendimu *Diputación Foral de Álava ir kt. / Komisija* (T-92/00 ir T-103/00, EU:T:2002:61) ir 2009 m. rugsėjo 9 d. Sprendimu *Diputación Foral de Álava ir kt. / Komisija* (T-227/01–T-229/01, T-265/01, T-266/01 ir T-270/01, EU:T:2009:315), nedarė išvados, kad atrankinės buvo tik tos priemonės, kurių taikymas susijęs su įmonės veiklos pobūdžiu ar kurių taikymas priklausė nuo minimalios sumos, o tik nusprendė, kad ginčijamos priemonės atrankinio pobūdžio nebuvo galima įrodyti kalbant apie priemonę, kuria galėjo pasinaudoti visos Ispanijos įmonės, investuojančios į bent 5 % užsienio įmonės akcijų, nesvarbu, koks jų veiklos pobūdis ir investuotos sumos.

45 Bendrasis Teismas pagrįstai rėmėsi 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimu *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732) nuspręsdamas, jog tam, kad mokesčių diferenciaciją būtų galima laikyti pagalba, reikėjo nustatyti konkrečią įmonių, kurias buvo galima atskirti dėl joms būdingų savybių, kategoriją. SESV 107 straipsnio 1 dalyje nustatyta atrankinio pobūdžio sąlyga turi būti apibrėžiama taip pat visose bylose, susijusiose su tariama mokesčių valstybės pagalba. Todėl minėto sprendimo 104 punkte aiškiai įtvirtintas principas neturi būti apribotas vien situacija, kai mokesčių sistema, vertinama visa, yra atrankinė.

46 Airijos manymu, tokių priemonių kaip ginčijama priemonė, kuria neatmetama *a priori* jokia įmonė ir joks subjektų, kuriems ji taikoma, konkretus ekonominis sektorius, negalima laikyti atrankinėmis. Komisija taip pat daug kartų rėmėsi šiuo motyvu konstatuodama kai kurių nacionalinių priemonių atrankinio pobūdžio nebuvimą.

47 Vokietijos Federacinė Respublika teigia, jog vien Komisijos nustatyto nukrypimo nuo referencinės sistemos ar jos išimties buvimas, darant prielaidą, kad jis įrodytas, savaime neleidžia daryti išvados, kad ginčijama priemone palaikomos „tam tikros įmonės arba tam tikrų prekių gamyba“, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

48 Priešingai, iš to galima spręsti tik apie tai, kad šią priemonę galima laikyti prilygstančia dotacijai. Todėl, išnagrinėjus, ar ši priemonė yra nukrypstanti, pagal teismo praktiką ir, konkrečiai kalbant, pagal 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732), ir, kaip Bendrasis Teismas teisingai nusprendė skundžiamuose sprendimuose, papildomu etapu reikėjo patikrinti, ar apmokestinamųjų asmenų, kuriems mokesčių priemonė suteikia pranašumą, kategoriją sudaro pakankamai specifinės įmonės ar prekės, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

49 Taigi iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad įmonių, kurios naudojosi mokesčio lengvata, kategorija yra pakankamai apibūdinta, kai Komisija įrodo, jog nagrinėjama lengvata gali naudotis tik įmonės, priklausančios vienam ekonomikos sektoriui ir vykdančios tam tikrą veiklą (2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimas *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774), tik įmonės, turinčios konkrečią teisinę formą (2006 m. sausio 10 d. Sprendimas *Cassa di Risparmio di Firenze ir kt.*, C-222/04, EU:C:2006:8), tik konkretaus dydžio įmonės (2003 m. vasario 13 d. Sprendimas *Ispanija / Komisija*, C-409/00, EU:C:2003:92) ar įmonės, kurių buveinė yra už regiono ribų (2009 m. lapkričio 17 d. Sprendimas *Presidente del Consiglio dei Ministri*, C-169/08, EU:C:2009:709).

50 Vokietijos Federacinė Respublika primena, jog Teisingumo Teismas jau yra pripažinęs, kad mokesčių lengvata, taikoma apmokestinamiesiems asmenims, kurie parduoda tam tikras ekonomines prekes ir kurie gali atskaityti iš to gautą pelną įsigydami kitas ekonomines prekes, jiems suteikiamas pranašumas, kuris, kaip visiems ūkio subjektams be išimties taikoma bendra priemonė, negali būti laikoma valstybės pagalba (2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimas *Vokietija / Komisija*, C-156/98, EU:C:2000:467, 22 punktas).

51 *A fortiori* tokios priemonės kaip ginčijama priemonė, kurios taikymas yra bendrai susijęs su tam tikros kategorijos operacijomis, reglamentuojamomis įmonių teisės, šiuo atveju – akcijų įsigijimu, ir kurios nepriklauso nuo įmonės tikslo ir veiklos, iš principo nereikia laikyti atrankine.

52 Galiausiai, kaip teigia visos įstojusios į bylą valstybės narės, pripažinus, kad nacionalinės priemonės atrankinio pobūdžio sąlyga, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, turi būti suprantama plačiai, kaip savo apeliaciniuose skunduose siūlo Komisija, būtų sutrikdyta esama institucinė pusiausvyra. Iš tiesų, jeigu atrankinio pobūdžio sąlygai būtų priskirta tokia apimtis, Komisija galėtų kontroliuoti beveik visas tiesioginių mokesčių priemones pagal savo įgaliojimus valstybės pagalbos srityje, nors ši sritis iš esmės priklauso valstybių narių teisėkūros kompetencijai.

Teisingumo Teismo vertinimas

53 Pirmiausia primintina, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką 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, tai turi būti valstybės arba iš valstybinių išteklių suteikta pagalba. Antra, tokia priemonė turi galėti paveikti valstybių narių tarpusavio prekybą. Trečia, priemonė turi suteikti pranašumą jos gavėjui. Ketvirta, dėl jo turi arba gali būti iškraipyta konkurencija (žr., be kita ko, 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *BVVG*, C-39/14, EU:C:2015:470, 24 punktą).

54 Kalbant apie atrankinio pobūdžio sąlygą, kuri sudaro „valstybės pagalbos“ sąvoką, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad vertinant šią sąlygą reikia nustatyti, ar pagal konkrečią teisinę sistemą nagrinėjama nacionaline priemone labiau palaikomos „tam tikros įmonės ar tam tikrų prekių gamyba“ nei kitos, kurių, atsižvelgiant į minėta sistema siekiamą tikslą, faktinė ir teisinė padėtis yra panaši ir kurios taip yra vertinamos skirtingai, o tai gali būti laikoma iš esmės diskriminaciniu vertinimu (žr., be kita ko, 2011 m. liepos 28 d. Sprendimo *Mediaset / Komisija*, C-403/10 P, nepaskelbtas Rink., EU:C:2011:533, 36 punktą, 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė*, C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 75 ir 101 punktus ir 2015 m. sausio 14 d. Sprendimo *Eventech*, C-518/13, EU:C:2015:9, 53–55 punktus, taip pat 2015 m. birželio 4 d. Sprendimo *Komisija / MOL*, C-15/14 P, EU:C:2015:362, 59 punktą).

55 Be to, kai nagrinėjama priemonė laikoma pagalbos schema, o ne individualia pagalba, Komisija turi nustatyti, kad šia priemone, nors ja teikiamas bendras pranašumas, suteikiama išimtinė nauda tik tam tikroms įmonėms arba tam tikriems veiklos sektoriams (šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2016 m. birželio 30 d. Sprendimo *Belgija / Komisija*, C-270/15 P, EU:C:2016:489, 49 ir 50 punktus).

56 Konkrečiai kalbant apie priemones, kuriomis suteikiama mokesčių lengvata, primintina, kad tokia priemone, kuri nors nėra valstybės išteklių perdavimas, bet dėl jos subjektai, kurie ja naudojasi, atsiduria palankesnėje padėtyje nei kiti mokesčių mokėtojai, gali būti suteiktas atrankinis pranašumas subjektams, kurie ja naudojasi, ir todėl ji yra valstybės pagalba, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Tačiau bendrai visiems ūkio subjektams taikoma priemone suteikiamas pranašumas nėra tokia pagalba, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą (šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *P*, C-6/12, EU:C:2013:525, 18 punktą).

57 Šiomis aplinkybėmis siekdama nacionalinę mokesčių priemonę kvalifikuoti kaip „atrankinę“, Komisija, pirma, turi nustatyti bendrą arba „įprastą“ mokesčių sistemą, taikomą atitinkamoje valstybėje narėje, ir, antra, turi įrodyti, kad šia priemone nukrypstama nuo tokios bendros sistemos tiek, kiek pagal šią priemonę diferencijuojami ūkio subjektai, kurie, atsižvelgiant į šios valstybės narės mokesčių sistemos tikslą, yra panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje (šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49 punktą).

58 Vis dėlto sąvoka „valstybės pagalba“ neapima priemonių, kuriomis diferencijuojamos įmonės, kurios, atsižvelgiant į nagrinėjamos mokesčių sistemos tikslą, yra panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje, todėl *a priori* yra atrankinės, jeigu atitinkama valstybė narė įrodo, jog ši diferenciacija atsiranda dėl sistemos, kuri taikoma įmonėms, pobūdžio ar bendros struktūros (šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Nyderlandai / Komisija*, C-159/01, EU:C:2004:246, 42 ir 43 punktus, 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 64 ir 65 punktus ir 2012 m. kovo 29 d. Sprendimo *3M Italia*, C-417/10, EU:C:2012:184, 40 punktą).

59 Be to, primintina, kad tai, jog tik šias sąlygas tenkinantys mokesčių mokėtojai gali pasinaudoti šia priemone, savaime negali jai suteikti atrankinio pobūdžio (2012 m. kovo 29 d. Sprendimo *3M Italia*, C-417/10, EU:C:2012:184, 42 punktas).

60 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad siekiant nustatyti, ar ginčijama priemonė yra atrankinio pobūdžio, tinkamas palyginimo kriterijus yra patikrinti, ar priemonė diferencijuoja ūkio subjektus, kurie, atsižvelgiant į siekiamą tikslą, yra panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje, ir šios diferenciacijos negalima pateisinti aptariamos sistemos pobūdžiu ir struktūra (šiuo klausimu žr. 2015 m. birželio 4 d. Sprendimo *Komisija / MOL*, C-15/14 P, EU:C:2015:362, 61 punktą).

61 Atsižvelgiant į šiuos svarstymus, šiuo atveju reikia nagrinėti, ar Bendrasis Teismas pažeidė SESV 107 straipsnio 1 dalį, kaip ji išaiškinta Teisingumo Teismo, kai skundžiamuose sprendimuose nusprendė, kad Komisija nepateikė pakankamai teisinių įrodymų, jog ginčijama priemone suteikiamas atrankinis pranašumas „tam tikro[m]s įmonė[m]s arba tam tikrų prekių gamyba[i]“.

62 Nagrinėjamu atveju ginčijamoje priemonėje numatyta mokesčių lengvata, kurią taikant bendrovėms, Ispanijos rezidentėms mokesčių tikslais, leidžiama amortizuojant atskaityti iš pelno mokesčio bazės prestižą, gautą įsigijus bent 5 % bendrovių, užsienio rezidenčių mokesčių tikslais, akcijų. Todėl ši priemonė turi būti laikoma galinčia būti valstybės pagalba, nes ja gali pasinaudoti visos minėtos įmonės, atliekančios tokias operacijas. Taigi Komisija turi įrodyti, kad šia priemone suteikiama išskirtinė nauda tam tikroms įmonėms arba tam tikriems veiklos sektoriams, neatsižvelgiant į tai, jog ja suteikiamas bendras pranašumas.

63 Šiuo klausimu skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 50 punkte ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 54 punkte Bendrasis Teismas nurodė, kad siekdama nustatyti ginčijamos priemonės atrankinį pobūdį ginčijamuose sprendimuose Komisija iš esmės rėmėsi tuo, jog ji yra nukrypti leidžianti nuostata, palyginti su referenciniu pagrindu, nes dėl šios priemonės Ispanijoje apmokestinamos įmonės, įsigyjančios akcijų užsienyje įsteigtose bendrovėse, buvo skirtingai apmokestinamos, palyginti su akcijų Ispanijoje įsteigtose bendrovėse įsigyjančiomis Ispanijoje apmokestinamomis įmonėmis, kurių padėtis, atsižvelgiant į minėtu referenciniu pagrindu, t. y. bendra Ispanijos pelno mokesčio sistema ir, konkrečiai kalbant, minėtoje mokesčių sistemoje įtvirtintomis taisyklėmis, susijusiomis su finansinio prestižo apmokestinimu, siekiamą tikslą, yra panaši.

64 Bendrasis Teismas skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 51 punkte ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 55 punkte nusprendė, kad Komisija taip taikė iš Teisingumo Teismo praktikos kylantį ir atitinkamai skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 29–33 punktuose ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 33–37 punktuose Bendrojo Teismo primintą analizės metodą, kuris iš esmės atitinka šio sprendimo 53–60 punktuose primintą Teisingumo Teismo praktiką.

65 Taigi skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 44, 45, 52 ir 53 punktuose, taip pat skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 48, 49, 56 ir 57 punktuose Bendrasis Teismas nusprendė, kad net manant, kad įrodyta, jog egzistuoja nuo Komisijos nustatyto referencinio pagrindo nukrypti leidžianti schema arba jo išimtis, vien to nepakanka nustatyti, kad ginčijama priemone palaikomos „tam tikros įmonės ar tam tikrų prekių gamyba“, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, nes ši priemonė buvo prieinama *a priori* visoms įmonėms ir ji buvo susijusi ne su konkrečia įmonių, kurios buvo remiamos šia priemone, kategorija, bet su ekonominių operacijų kategorija.

66 Konstatuotina, kad šie argumentai yra pagrįsti neteisingu SESV 107 straipsnio 1 dalyje numatytos atrankinio pobūdžio sąlygos, primintos šiame sprendime, taikymu.

67 Iš tiesų, kaip matyti iš šio sprendimo 53–60 punktų, kalbant apie nacionalinę priemonę, kuria suteikiama tokia bendra mokesčių lengvata, kaip ginčijama priemonė, ši 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.

68 Iš skundžiamų sprendimų matyti, kad, siekdama nustatyti ginčijamos priemonės atrankinį pobūdį, Komisija ginčijamuose sprendimuose rėmėsi įmonių rezidenčių, kurioms buvo taikoma ši priemonė, nevienodu vertinimu. Iš tiesų ją taikant vien įmonės rezidentės, kurios įsigijo bent 5 % užsienio bendrovių akcijų, galėjo tam tikromis sąlygomis pasinaudoti ginčijama priemone, o įmonės, įsigijusios tiek akcijų Ispanijoje apmokestinamose įmonėse, to negalėjo, nepaisant to, kad, anot Komisijos, atsižvelgiant į bendra Ispanijos mokesčių sistema siekiamą tikslą, jų faktinė ir teisinė padėtis yra panaši.

69 Taigi Bendrasis Teismas manė, jog, kadangi ginčijama priemone nebuvo išskirta jokia konkreti įmonių arba prekių kategorija, kadangi ji buvo taikoma neatsižvelgiant į įmonės veiklos pobūdį arba kadangi ji buvo prieinama *a priori* arba potencialiai visoms įmonėms, ketinančioms įsigyti bent 5% užsienio bendrovių akcijų ir išlaikyti šias akcijas nepertraukiamai bent metus, ši priemonė turėjo būti laikoma ne atrankine, o bendra priemone, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 56 punkte primintą teismo praktiką. Taip elgdamasis Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą.

70 Taigi skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 41, 45, 67 ir 68 punktuose, taip pat skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 45, 49, 71 ir 72 punktuose Bendrasis Teismas nusprendė, kad, kalbant apie *a priori* kiekvienai įmonei prieinamą priemonę, tam, kad būtų įgyvendinta nacionalinės priemonės atrankinio pobūdžio sąlyga pripažinti valstybės pagalbą, bet kokiu atveju turi būti nustatyta konkreti įmonių, kurioms vienoms suteikiamas pranašumas nagrinėjama priemone ir kurias galima atskirti dėl specifinių savybių, kategorija.

71 Toks papildomas reikalavimas nustatyti konkrečią įmonių kategoriją, kuris taikomas kartu su iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos kylančiu ir atrankiniam pobūdžiui mokesčių srityje taikomu analizės metodu, kurį taikant iš esmės aiškinamasi, ar mokesčių lengvatos, kylančios iš priemonės, nukrypstančios nuo bendros mokesčių sistemos, netaikymas tam tikriems ūkio subjektams yra jų diskriminacija, negali būti kildinamas iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos, ypač iš 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732).

72 Savaime suprantama, kad minėto 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732) 104 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, jog norint pripažinti, kad pagal mokesčių sistemą nustatytais mokesčio bazės kriterijais suteikiamas atrankinis pranašumas, jie turi būti tokie, kad pagalbą gaunančios įmonės dėl joms būdingų požymių būtų apibrėžiamos kaip privilegijuota kategorija, kad būtų galima padaryti išvadą, jog tokia sistema palaikomos „tam tikros“ įmonės ar „tam tikros“ prekės, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

73 Šis 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732) motyvas turi būti siejamas su visų motyvų, kurių dalį jis sudaro ir kurie nurodyti to sprendimo 87–108 punktuose, kontekstu.

74 Taigi iš visų šių motyvų matyti, kad minėtame sprendime nagrinėjama priemonė nebuvo nustatyta kaip mokesčių lengvata, nukrypstanti nuo bendros mokesčių sistemos, bet pasireiškė taikant „bendrą“ mokesčių sistemą, pagrįstą kriterijais, kurie patys yra taip pat bendri. Teisingumo Teismas nusprendė, kad, kitaip, nei nusprendė Bendrasis Teismas, šios sistemos pobūdis neprieštarauja nagrinėjamos priemonės atrankinio pobūdžio savybės konstatavimui, nes sąlyga, susijusi su atrankiniu pobūdžiu, yra platesnė ir apima priemones, kuriomis dėl jų poveikio suteikiamas pranašumas tam tikroms įmonėms, nagrinėjamu atveju „offshore“ bendrovėms, dėl šioms įmonėms būdingų specifinių savybių. Taigi

minėta priemone buvo diskriminuojamos įmonės, kurios, atsižvelgiant į minėta sistema siekiamą tikslą – šiuo atveju nustatyti bendrą visų bendrovių rezidenčių apmokestinimą, – buvo panašioje padėtyje.

75 Kaip nurodyta šio sprendimo 63 punkte, siekdama nustatyti ginčijamos priemonės atrankinį pobūdį ginčijamuose sprendimuose Komisija iš esmės rėmėsi dėl šios priemonės atsiradusiu nevienodu vertinimu, nes ja suteikiama mokesčių lengvata tam tikroms įmonėms rezidentėms ir nesuteikiama kitoms įmonėms, kurioms taikoma bendra mokesčių sistema, nuo kurios nukrypstama ginčijama priemone.

76 Nors iš 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732) matyti, kad mokesčių priemonės atrankinis pobūdis gali būti nustatytas, net jei ja nenukrypstama nuo bendros mokesčių sistemos, bet ji sudaro šios bendros sistemos dalį, tai nereiškia, jog šis teismo sprendimas patenka į šio sprendimo 57 punkte primintą nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, pagal kurią, norint nustatyti nuo bendros mokesčių sistemos nukrypstančios priemonės atrankinį pobūdį, pakanka įrodyti, kad ja gali pasinaudoti tam tikri ūkio subjektai ir negali pasinaudoti kiti, nors visų šių ūkio subjektų padėtis yra tokia pat atsižvelgiant į bendra mokesčių sistema siekiamą tikslą.

77 Iš tiesų, nors siekiant nustatyti mokesčių priemonės atrankinį pobūdį ne visada būtina, kad ji būtų nukrypstanti nuo bendros mokesčių sistemos, tai, jog ji tokia yra, labai reikšminga šiam tikslui, kai dėl šios jos savybės dvi ūkio subjektų kategorijos, t. y. tie, kuriems taikoma nukrypstanti priemonė, ir tie, kuriems ir toliau taikoma bendra mokesčių sistema, yra diferencijuojamos ir *a priori* vertinamos skirtingai, nors šios abi kategorijos yra panašioje padėtyje atsižvelgiant į šia sistema siekiamą tikslą.

78 Kitaip, nei skundžiamuose sprendimuose nusprendė Bendrasis Teismas, tokios priemonės atrankiniam pobūdžiui nustatyti negalima papildomai reikalauti, kad Komisija nustatytų įmonių, kurioms taikoma mokesčių lengvata, tam tikras bendras specifines savybes, kuriomis remiantis jas būtų galima atskirti nuo tų įmonių, kurioms netaikoma minėta lengvata.

79 Iš tiesų šiuo tikslu svarbu tik tai, kad dėl priemonės, neatsižvelgiant į tai, kokia buvo panaudota techninė reglamentavimo forma, įmonės, kurios gali ja pasinaudoti, patenka į palankesnę padėtį, palyginti su kitomis įmonėmis, nors visos šios įmonės, atsižvelgiant į nagrinėjama mokesčių sistema siekiamą tikslą, yra tokioje pačioje faktinėje ir teisinėje padėtyje.

80 Be to, pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką to, kad įmonių, kurios gali naudotis nacionaline priemone, yra labai daug, arba to, kad šios įmonės priklauso skirtingiems veiklos sektoriams, nepakanka norint paneigti šios priemonės atrankinį pobūdį ir todėl atmesti jos pripažinimą valstybės pagalba (žr., be kita ko, 2003 m. vasario 13 d. Sprendimo *Ispanija / Komisija*, C-409/00, EU:C:2003:92, 48 punktą ir 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Komisija / Nyderlandai*, C-279/08 P, EU:C:2011:551, 50 punktą).

81 Taigi, kitaip, nei skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 53–58 punktuose ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 57–62 punktuose nusprendė Bendrasis Teismas, galimo ginčijamos priemonės atrankinio pobūdžio negali paneigti tai, kad esminė sąlyga pasinaudoti šia priemone užtikrinama mokesčių lengvata yra susijusi su ekonomine operacija, konkrečiai kalbant, „visiškai finansine operacija“, kuri nesiejama su minimalia investicijos suma ir kuri yra nepriklausoma nuo įmonių, kurios gali ja pasinaudoti, veiklos pobūdžio.

82 Šiomis aplinkybėmis, kitaip nei skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 57 punkte ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 61 punkte nusprendė Bendrasis Teismas, remiantis 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598) 36 punktu, pagal kurį priemonės nėra atrankinės, kai jos

taikomos visoms įmonėms, įsteigtoms nacionalinėje teritorijoje, „nepriklausomai nuo jų veiklos tikslo“, negalima daryti išvados, kad priemonė, kuri taikoma neatsižvelgiant į įmonės veiklos pobūdį, nėra *a priori* atrankinė.

83 Iš tiesų, iš 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598) motyvų matyti, kad minėtame šio sprendimo 36 punkte, siejamame su to sprendimo 35 punktu, Teisingumo Teismas manė, jog nacionalinės priemonės, kaip nagrinėjamos šioje byloje, nėra atrankinės, nes jos buvo taikomos visoms be išimties atitinkamos valstybės narės įmonėms, todėl jos yra bendra priemonė, kaip ji suprantama pagal šio sprendimo 56 punkte primintą teismo praktiką.

84 Svarbu taip pat pažymėti, kad Teisingumo Teismas 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598) 36 punkte nurodė įmonių, kurioms taikomos nacionalinės priemonės, veiklos tikslą ir toks nurodymas paaiškinamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo antrojo klausimo formuluote byloje, dėl kurios buvo priimtas šis sprendimas. Tai patvirtinama tuo, kad Teisingumo Teismo vėlesniuose sprendimuose, kuriuose primenamas šis principas, tokios nuorodos nėra (žr., be kita ko, 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė*, C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 73 punktą ir 2012 m. kovo 29 d. Sprendimo *3M Italia*, C-417/10, EU:C:2012:184, 39 punktą).

85 Be to, kaip pažymėjo Bendrasis Teismas skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 66 punkte ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 70 punkte, kad Teisingumo Teismas 2012 m. kovo 29 d. Sprendimo *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184) 42 punkte nusprendė, jog tai, kad šia priemone gali pasinaudoti tik mokesčių mokėtojai, tenkinantys sąlygas, jog būtų pritaikyta šioje byloje nagrinėjama priemonė, savaime negali jai suteikti atrankinio pobūdžio. Tačiau svarbu konstatuoti, kad tame pačiame 42 punkte Teisingumo Teismas aiškiai nurodė, kad šis atrankinio pobūdžio nebuvimas grindžiamas tuo, kad negalintys ja pasinaudoti asmenys nėra faktinėje ir teisinėje padėtyje, kuri būtų panaši į galinčių ja pasinaudoti mokesčių mokėtojų padėtį, atsižvelgiant į nacionalinio teisės aktų leidėjo siekiamą tikslą.

86 Darytina išvada, kad mokesčių pagalbos taikymo arba gavimo sąlyga gali pagrįsti šios pagalbos atrankinį pobūdį, jeigu remiantis šia sąlyga diferencijuojamos įmonės, kurios, atsižvelgiant į nagrinėjama mokesčių sistema siekiamą tikslą, yra tokioje pačioje faktinėje ir teisinėje padėtyje, ir jeigu dėl to ja diskriminuojamos įmonės, kurioms netaikoma minėta lengvata.

87 Be to, nors, kaip skundžiamuose sprendimuose pažymi Bendrasis Teismas, ginčijama priemone nustatyta mokesčių lengvata būtų galima pasinaudoti be minimalios investicijų sumos, todėl šia priemone faktiškai gali pasinaudoti ne tik įmonės, turinčios pakankamų finansinių išteklių, tai neprieštarauja tam, kad būtų galima pripažinti šios lengvatos atrankinį pobūdį remiantis kitais motyvais, pavyzdžiui, tuo, kad įmonės rezidentės, įsigyjančios akcijų bendrovėse, Ispanijos rezidentėse mokesčių tikslais, negalėjo pasinaudoti šia lengvata.

88 Be to, šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad mokesčių priemonė, kuri taikoma tik įmonėms, kurios atlieka joje įtvirtintas operacijas, bet ne to paties sektoriaus įmonėms, kurios jų neatlieka, gali būti atrankinė ir nereikia vertinti, ar ši priemonė suteikia pranašumą didelėms įmonėms (šiuo klausimu žr. 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, 47–50 punktus).

89 Kitaip, nei skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 59–62 punktuose ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 63–66 punktuose teigė Bendrasis Teismas, jokios priešingos išvados dėl sąlygos, susijusios su mokesčių priemonės atrankiniu pobūdžiu, analizės negalima daryti remiantis 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimu *Vokietija / Komisija* (C-156/98, EU:C:2000:467).

90 Iš tiesų, kaip matyti iš 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Vokietija / Komisija* (C-156/98, EU:C:2000:467) 22 ir 23 punktų, byloje, kurioje buvo priimtas šis sprendimas, Komisija kvalifikavo nagrinėjamą priemonę atsižvelgdama į tam tikras įmones, kurios buvo geografiškai apibrėžtos ir į kurias privatūs investuotojai perinvestavo pelną, gautą iš ekonominių prekių pardavimo, o ne atsižvelgdama į pačius šiuos investuotojus, kuriems, jos nuomone, ši priemonė nėra pagalba, nes kaip bendrąja priemone ja gali naudotis visi ūkio subjektai be išimties; toks vertinimas nebuvo ginčijamas Teisingumo Teisme, todėl dėl jo nebuvo priimtas sprendimas.

91 Bet kokiu atveju šių privačių investuotojų padėtis negali būti lyginama su įmonių rezidenčių, kurios gali pasinaudoti ginčijama priemone, padėtimi.

92 Iš tiesų ginčijamuose sprendimuose siekdama kvalifikuoti ginčijamą priemonę kaip atrankinę Komisija rėmėsi tuo, kad šia priemone užtikrinama mokesčių lengvata negali pasinaudoti visi be išimties ūkio subjektai, kurie, atsižvelgiant į bendrą Ispanijos mokesčių sistemą, objektyviai yra panašioje padėtyje, nes įmonės rezidentės, įsigyjančios tokių pačių akcijų bendrovėse, rezidentėse Ispanijoje mokesčių tikslais, negali pasinaudoti šia lengvata. Be to, Komisija manė, kad negalima pritarti Ispanijos Karalystės nurodytam šio ūkio subjektų diferencijavimo pateisinimui, pagrįstam bendros sistemos, kurios dalį sudarė minėta priemonė, pobūdžiu arba struktūra.

93 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, kai iš dalies panaikino ginčijamus sprendimus remdamasis tuo, jog Komisija nenustatė konkrečios įmonių, kurioms suteikiamas pranašumas nagrinėjama mokesčių priemone, kategorijos, ir nepatikrinęs, ar Komisija, taikydama skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 29–33 punktuose ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 33–37 punktuose primintą tyrimo metodą, kuris turėjo būti taikomas ginčijamos priemonės atrankinio pobūdžio sąlygai išnagrinėti, faktiškai išanalizavo ir nustatė šios priemonės diskriminacinį pobūdį.

94 Nors, savaime suprantama, šis nagrinėjimas turi būti atliekamas atidžiai ir pakankamai motyvuojant tam, kad būtų galima atlikti išsamią teisminę kontrolę, būtent dėl ūkio subjektų, kuriems taikoma priemonė, ir ūkio subjektų, kuriems ji netaikoma, padėties panašumo ir prireikus dėl atitinkamos valstybės narės nurodyto nevienodo vertinimo pateisinimo, vis dėlto Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, kai neatliko tokio patikrinimo ir skundžiamuose sprendimuose nusprendė, kad ginčijamuose sprendimuose Komisijos taikytu tyrimo metodu klaidingai išaiškinta atrankinio pobūdžio sąlyga, kaip ji nurodyta SESV 107 straipsnio 1 dalyje, nes jį taikant nebuvo nustatyta konkreti įmonių, kurioms vienoms buvo suteikiamas pranašumas nagrinėjama mokesčių priemone, kategorija.

95 Tokiomis aplinkybėmis vienintelio pagrindo pirmą dalį reikia pripažinti pagrįsta.

Dėl vienintelio pagrindo antros dalies

Šalių argumentai

96 Nurodydama vienintelio pagrindo antrą dalį Komisija kaltina Bendrąjį Teismą padarius teisės klaidą, kai jis taikė teismo praktiką, susijusią su pagalba eksportui, ir dirbtinai atskyrė pagalbą eksportui ir pagalbą kapitalo eksportui.

97 Pirma, dėl ginčijamuose sprendimuose nurodytos teismo praktikos, susijusios su pagalba eksportui, ypač dėl 1969 m. gruodžio 10 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija* (6/69 ir 11/69, nepaskelbtas Rink., EU:C:1969:68), 1988 m. birželio 7 d. Sprendimo *Graikija / Komisija* (57/86, EU:C:1988:284) ir 2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Ispanija / Komisija* (C-501/00, EU:C:2004:438), Komisija tvirtina, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 69–76 punktuose ir

skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 73–80 punktuose nusprendęs, kad ši praktika susijusi ne su nacionalinės priemonės atrankiniu pobūdžiu, bet su sąlyga dėl daromos įtakos konkurencijai ir prekybai.

98 Iš šių pirmesniame punkte minėtų sprendimų matyti, kad Teisingumo Teismas manė, jog atitinkamos mokesčių priemonės yra atrankinės, nes jomis gali pasinaudoti tik įmonės, atliekančios tokias operacijas, kaip investavimas, užsienyje, bet ne įmonės, atliekančios panašias operacijas nacionaliniu lygiu. Iš to darytina išvada, kad kiekviena priemonė, kuri taikoma tarpvalstybinėms, bet ne nacionalinėms operacijoms, yra atrankinė.

99 Antra, Komisija kaltina Bendrąjį Teismą skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 79–81 punktuose ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 83–85 punktuose dirbtinai atskyrus pagalbą eksportui ir pagalbą kapitalo eksportui, kai jis nusprendė, kad iš ginčijamuose sprendimuose nurodytos teismo praktikos, susijusios su eksportu, ypač kylančios iš 1969 m. gruodžio 10 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija* (6/69 ir 11/69, nepaskelbtas Rink., EU:C:1969:68), 1988 m. birželio 7 d. Sprendime *Graikija / Komisija* (57/86, EU:C:1988:284) ir 2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Ispanija / Komisija* (C-501/00, EU:C:2004:438), matyti, kad „įmonių pagalbos gavėjų kategoriją, dėl kurios buvo galima prieiti prie išvados dėl [ginčijamos] priemonės atrankinio pobūdžio, sudarė eksportuojančios įmonės“.

100 Anot Komisijos, įmonės, kurioms taikoma ginčijama priemonė, sudaro atskirą įmonių kategoriją, t. y. kapitalą eksportuojančių įmonių kategoriją, nes joms būdingos bendros specifinės savybės, susijusios su jų kapitalo eksporto veikla.

101 Ji mano, jog kadangi atsižvelgiant į atrankinio pobūdžio sąlygą nėra jokio skirtumo tarp prekių eksporto ir kapitalo eksporto, ginčijama priemonė yra atrankinė dėl tų pačių pagrindų kaip ir priemonės, nagrinėtos su pagalba eksportui susijusioje teismo praktikoje, kuria remtasi ginčijamuose sprendimuose.

102 Komisija teigia, kad neegzistuoja kita eksportuojančių įmonių kategorija nei grupė, sudaryta iš įmonių, atliekančių tarpvalstybines operacijas. Visos valstybės narės įmonės gali atlikti tarpvalstybinę operaciją ir taip pasinaudoti pagalbos eksportui schema. Ji mano, kad nacionalinės priemonės atrankinis pobūdis gali būti suteiktas nustatant lengvatą įmonėms, kurioms ji taikoma, dėl prekių, paslaugų arba kapitalo eksporto operacijos atlikimo, o ne dėl to, kad atitinkamos įmonės priklauso tariamam eksporto sektoriui.

103 Taigi, kaip Teisingumo Teismas nusprendė 2004 m. liepos 15 d. Sprendime *Ispanija / Komisija* (C-501/00, EU:C:2004:438), susiklosčius panašiai situacijai, kokia nagrinėjama šioje byloje, Bendrasis Teismas turėjo manyti, kad Komisija teisingai nustatė ginčijamos priemonės atrankinio pobūdžio kriterijų dėl to, jog ji galėjo būti taikoma tik tam tikroms įmonėms, t. y. toms, kurios užsiima kapitalo eksporto veikla.

104 Galiausiai Bendrojo Teismo požiūris pažeidžia valstybės pagalbai taikomos disciplinos, atsižvelgiant į vidaus rinkos apsaugą, vaidmenį ir tikslą. Šia disciplina siekiama, be kita ko, išvengti to, kad valstybės narės skirtų ekonominių lengvatų, specialiai susijusių su prekių ir kapitalo eksportu. Taigi tai, kad suteikiamas pranašumas specialiai kapitalo eksportui, gali sukelti vidaus rinkos iškraipymų taip pat kaip ir suteikiant pranašumą prekių eksportui.

105 WDFG, *Banco Santander* ir *Santusa* atsikerta, kad Bendrasis Teismas teisingai nusprendė, jog ginčijamuose sprendimuose nurodyti Teisingumo Teismo sprendimai yra susiję ne su atrankinio pobūdžio sąlyga, bet su sąlyga dėl daromos įtakos prekybai.

106 Be to, Bendrasis Teismas teisingai nusprendė, kad ginčijamuose sprendimuose nurodytoje teismo praktikoje, susijusioje su pagalba eksportui, ypač 1969 m. gruodžio 10 d. Sprendime *Komisija / Prancūzija* (6/69 ir 11/69, nepaskelbtas Rink., EU:C:1969:68), 1988 m. birželio 7 d. Sprendime *Graikija / Komisija* (57/86, EU:C:1988:284) ir 2004 m. liepos 15 d. Sprendime *Ispanija / Komisija* (C-501/00, EU:C:2004:438), Teisingumo Teismas manė, kad nagrinėjamos priemonės yra atrankinės dėl pagrindinės priežasties – įmonių, kurios galėjo šia priemone naudotis, bendrų savybių, dėl to galima manyti, jog jos priklauso tam tikram apibrėžtam, t. y. eksporto, konkrečiai kalbant, prekių eksporto, sektoriui. Priemonėmis, kurios nagrinėtos bylose, dėl kurių priimti minėti sprendimai, buvo suteiktas pranašumas įmonėms, kurioms būdinga tai, kad jos eksportavo pakankamai didelę savo prekių arba paslaugų dalį.

107 WDFG, *Banco Santander* ir *Santusa* nurodo, kad ginčijama priemonė taip pat negali būti laikoma atrankine dėl to, jog ji taikoma įmonių, vadinamųjų kapitalo eksportuotojų, kategorijai.

108 Tokia kategorija neegzistuoja ir ja nebuvo remtasi nei ginčijamuose sprendimuose, nei Bendrajame Teisme. Šis argumentas yra nepriimtinas apeliacinėje instancijoje, nes tai fakto klausimas, kuris per vėlai nurodomas. Be to, jis prieštarauja pagrindiniam Komisijos argumentui, kad ji neprivalo nustatyti įmonių kategorijos, kurioms taikoma priemonė, tam, kad įrodytų šios priemonės atrankinį pobūdį.

109 Bet kokiu atveju WDFG, *Banco Santander* ir *Santusa* teigia, kad nacionalinės priemonės atrankinio pobūdžio negalima nustatyti remiantis tokiomis savybėmis, kaip įmonės kapitalas arba jos investavimo galimybės, nes šios savybės yra neatsiejamos nuo kiekvienos įmonės.

110 Be to, laisvo kapitalo judėjimo taisyklės nedraudžia tokios priemonės, kaip ginčijama priemonė. Nors šia priemone būtų atliekama diferencijacija palankiau vertinant akcijų įsigijimą užsienyje, tai yra pozityvioji diskriminacija, kuri yra suderinama su pagrindinėmis laisvėmis.

111 Ispanijos Karalystė pakartoja per administracinę procedūrą Komisijoje jau nurodytą savo poziciją, jog nėra ekonominės veiklos, kurią sudaro kapitalo eksportas. Ginčijama priemone nesuteikiama pranašumo tam tikroms įmonėms arba tam tikrų prekių gamybai, nes ji nėra susijusi su prekių ir paslaugų pasiūla rinkoje.

112 Airija teigia, kad sprendimai, kuriais rėmėsi Komisija ginčijamuose sprendimuose, yra susiję su priemonėmis, kuriomis suteikiamas pranašumas lengvai nustatomai įmonių grupei arba prekių gamybai, t. y. sudarančiai eksporto sektorių. Tačiau nėra vienos įmonių, kurios „eksportuoja kapitalą“, kategorijos, nes kiekviena įmonė, kuri įsigija kažką užsienyje, „eksportuoja kapitalą“.

113 Vokietijos Federacinė Respublika nurodo, kad tai, jog Komisija papildomai teigia, kad ginčijama priemonė yra suderinama su pagalba prekių eksportui ir todėl ji yra taip pat susijusi su pakankamai apibrėžta eksportuojančių įmonių kategorija, turi būti laikoma papildomu argumentu ir *a posteriori* ginčijamo sprendimo atžvilgiu. Ji mano, kad šis argumentas turi būti pripažintas nepriimtinu apeliacinėje instancijoje.

114 Anot šios valstybės narės, ginčijamuose sprendimuose Komisijos nurodytoje teismo praktikoje nagrinėjama eksportuojančių įmonių kategorija skiriasi nuo kitų įmonių dėl bendrų savybių, susijusių su eksporto veikla, kuri kartais buvo susijusi su specialiu investavimu.

Teisingumo Teismo vertinimas

115 Dėl ginčijamuose sprendimuose nurodytos teismo praktikos, susijusios su pagalba eksportui, ypač dėl 1969 m. gruodžio 10 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija* (6/69 ir 11/69, nepaskelbtas Rink., EU:C:1969:68), 1988 m. birželio 7 d. Sprendimo *Graikija / Komisija* (57/86, EU:C:1988:284) ir 2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Ispanija / Komisija* (C-501/00, EU:C:2004:438), konstatuotina, kad, kaip iš

esmės pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 126–130 punktuose, Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 69–76 punktuose ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 73–80 punktuose nusprendęs, kad ši teismo praktika yra susijusi ne su nacionalinės priemonės atrankinio pobūdžio sąlyga, bet tik su sąlyga dėl daromos įtakos konkurencijai ir prekybai.

116 Iš tiesų 1969 m. gruodžio 10 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija* (6/69 ir 11/69, nepaskelbtas Rink., EU:C:1969:68) 20 punkte ir 1988 m. birželio 7 d. Sprendimo *Graikija / Komisija* (57/86, EU:C:1988:284) 8 punkte konstatuodamas valstybės pagalbos buvimą Teisingumo Teismas neabejotinai nusprendė, kad visos šiuo klausimu SESV 107 straipsnio 1 dalyje numatytos sąlygos, įskaitant atrankinio pobūdžio sąlygą, yra įgyvendintos. Be to, 2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Ispanija / Komisija* (C-501/00, EU:C:2004:438) 120 punkte remdamasis, be kita ko, dviem minėtais sprendimais Teisingumo Teismas aiškiai išsakė nuomonę dėl nagrinėtos priemonės atrankinio pobūdžio ir nusprendė, kad nagrinėjamu atveju atrankinis pobūdis kilo iš to, jog tik įmonės, užsiimančios eksporto veikla ir atliekančios tam tikras investavimo operacijas užsienyje, galėjo pasinaudoti mokesčių lengvata, kurią sudarė ši priemonė.

117 Skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 77–82 punktuose ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 81–86 punktuose Bendrasis Teismas taip pat padarė teisės klaidą, nusprendęs, kad ginčijamuose sprendimuose nurodyta teismo praktika, susijusi su pagalba eksportui, turi būti suprantama taip, jog įmonių, kurioms taikoma ši priemonė, kategoriją, į kurią atsižvelgiant turi būti nagrinėjamas pagalbos eksportui schemos atrankinis pobūdis, sudaro „eksportuojančios įmonės“, kurios turi būti apibūdinamos kaip, savaime suprantama, labai didelė, bet vis dėlto specifinė kategorija, apimanti įmones, kurias galima atskirti pagal bendras ir specifines savybes, susijusias su jų eksporto veikla.

118 Iš tiesų, kaip iš esmės pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 133–136 punktuose, ši teismo praktika negali būti suprantama taip, kad nacionalinės priemonės atrankinis pobūdis turi būtinai kilti iš to, kad ji būtinai turi būti taikoma tik įmonėms, eksportuojančioms prekes arba paslaugas, nors taip galėjo būti, kalbant apie konkrečias mokesčių priemones, nagrinėtas atitinkamuose sprendimuose.

119 Atvirkščiai, atsižvelgiant į šio sprendimo 53–60 punktuose primintoje teismo praktikoje įtvirtintus principus, kurie visiškai taikomi kalbant apie mokesčių pagalbą eksportui, tokia priemonė, kaip ginčijama, kuria suteikiamas pranašumas eksportui, gali būti laikoma atrankine, jeigu ja remiamos įmonės, atliekančios tarpvalstybines 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.

120 Šiomis aplinkybėmis vienintelio pagrindo antrą dalį reikia pripažinti pagrįsta.

121 Todėl, kadangi Komisijos vienintelio pagrindo dvi dalys yra pagrįstos, reikia panaikinti skundžiamus sprendimus.

Dėl ieškinių Bendrajame Teisme

122 Pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 61 straipsnio pirmą pastraipą, kai Bendrojo Teismo sprendimas yra panaikinamas, Teisingumo Teismas pats gali priimti galutinį sprendimą, jeigu toje bylos stadijoje tai galima daryti.

123 Taip nėra nagrinėjamu atveju, nes Bendrasis Teismas patenkino du ieškinius dėl panaikinimo neišnagrinėjęs šio kiekvieno ieškinio trijų iš keturių pateiktų pagrindų, kurie sutampa tik iš dalies, ir nagrinėdamas minėtų ieškinių pirmąjį pagrindą neišanalizavęs, ar įmonės, kurios netenkina sąlygų pasinaudoti mokesčių lengvata, užtikrinama ginčijama priemone, atsižvelgiant į atitinkama mokesčių

sistema siekiamą tikslą yra panašioje teisinėje ir faktinėje padėtyje, palyginti su įmonėmis, kurioms suteikiamas pranašumas šia priemone. Be to, nagrinėjant šiuos pagrindus gali tekti vertinti faktines aplinkybes. Todėl bylas reikia grąžinti Bendrajam Teismui.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

124 Kadangi byla grąžinama Bendrajam Teismui, reikia atidėti bylinėjimosi išlaidų klausimo nagrinėjimą.

125 Pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 140 straipsnio 1 dalį Vokietijos Federacinė Respublika, Airija ir Ispanijos Karalystė, kurioms buvo leista įstoti į šią bylą, padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

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

1. **Panaikinti 2014 m. lapkričio 7 d. Europos Sąjungos Bendrojo Teismo 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).**

2. **Grąžinti bylas Europos Sąjungos Bendrajam Teismui nagrinėti iš naujo.**

3. **Atidėti klausimo dėl bylinėjimosi išlaidų nagrinėjimą.**

4. **Vokietijos Federacinė Respublika, Airija ir Ispanijos Karalystė padengia savo bylinėjimosi išlaidas.**

Parašai.