



## Teismo praktikos rinkinys

BENDROJO TEISMO (devintoji išplėstinė kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. lapkričio 15 d.\*

„Valstybės pagalba – Su pelno mokesčiu susijusios nuostatos, pagal kurias įmonėms, reziduojančioms mokesčių tikslais Ispanijoje, leidžiama amortizuoti prestižą, susidariusį įsigijus bendrovių, reziduojančių mokesčių tikslais užsienyje, akcijų – Sprendimas, kuriuo tokia valstybės pagalba pripažįstama nesuderinama su bendrąja rinka ir nurodoma ją susigrąžinti – Valstybės pagalbos sąvoka – Atrankinis pobūdis – Referencinė sistema – Leidžianti nukrypti nuostata – Skirtingas požiūris – Skirtingo vertinimo pateisinimas – Įmonės priemonės naudos gavėjos – Teisėti lūkesčiai“

Byloje T-219/10 RENV

**World Duty Free Group, SA**, buvusi *Autogrill España, SA*, įsteigta Madride (Ispanija), atstovaujama advokatų J. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero ir A. Lamadrid de Pablo,

ieškovė,

palaikoma

**Vokietijos Federacinės Respublikos**, atstovaujamos T. Henze,

**Airijos**, iš pradžių atstovaujamos G. Hodge ir E. Creedon, vėliau G. Hodge ir D. Browne, padedamų baristerių B. Doherty Barry ir A. Goodman,

ir

**Ispanijos Karalystės**, atstovaujamos M. Sampol Pucurull,

įstojusių į bylą šalių,

prieš

**Europos Komisiją**, atstovaujamą R. Lyal, B. Stromsky, C. Urraca Caviedes ir P. Nėmečková,

atsakovę,

dėl pagal SESV 263 straipsnį pateikto prašymo panaikinti 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) 1 straipsnio 1 dalį ir papildomai šio sprendimo 4 straipsnį,

\* Proceso kalba: ispanų.

## BENDRASIS TEISMAS (devintoji išplėstinė kolegija)

kuri sudaro pirmininkas S. Gervasoni (pranešėjas), teisėjai L. Madise, R. da Silva Passos, K. Kowalik-Bańczyk ir C. Mac Eochaidh,

posėdžio sekretorė X. Lopez Bancalari, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2018 m. sausio 31 d. posėdžiui,

priima šį

### Sprendimą

#### I. Ginčo aplinkybės

- 1 2007 m. spalio 10 d., po to, kai 2005 ir 2006 m. Europos Parlamento nariai raštu pateikė kelis klausimus ir kai tais pačiais metais gavo vieno privataus ūkio subjekto skundą, Europos Bendrijų Komisija nusprendė pradėti SESV 108 straipsnio 2 dalyje numatytą formalią tyrimo procedūrą 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 perkelta 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 arba ginčijama sistema).
- 2 Ginčijamoje priemonėje numatyta, kad kai Ispanijoje apmokestinama įmonė įsigyja bent 5 % „užsienio bendrovės“ akcijų ir šios akcijos išlaikomos nepertraukiamą bent vienu metų laikotarpi, iš šio akcijų įsigijimo susidaręs prestižas (žr. šio sprendimo 67 ir 69 punktus) 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.
- 3 2007 m. gruodžio 5 d. laišku Komisija gavo Ispanijos Karalystės pastabas dėl sprendimo pradėti formalią tyrimo procedūrą (toliau – sprendimas pradėti procedūrą). Nuo 2008 m. sausio 18 d. iki birželio 16 d. Komisija taip pat gavo 32 suinteresuotųjų trečiųjų šalių pastabas. 2008 m. birželio 30 d. ir 2009 m. balandžio 22 d. laiškais Ispanijos Karalystė pateikė komentarus dėl suinteresuotųjų trečiųjų šalių pastabų.
- 4 2008 m. vasario 18 d., 2009 m. gegužės 12 d. ir birželio 8 d. įvyko Komisijos susitikimai techniniais klausimais su Ispanijos valdžios institucijomis. Taip pat įvyko kiti techniniai susitikimai su kai kuriais iš 32 suinteresuotųjų trečiųjų asmenų.
- 5 2008 m. liepos 14 d. laišku ir 2009 m. birželio 16 d. elektroniniu laišku Ispanijos Karalystė Komisijai pateikė papildomos informacijos.
- 6 2009 m. spalio 28 d. Sprendimu 2011/5/EB dėl Ispanijos įgyvendintos finansinės prestižo vertės amortizacijos mokesčių tikslais įsigyjant užsienio bendrovės akcijų Nr. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (OL L 7, 2011, p. 48, toliau – skundžiamas sprendimas) Komisija nutraukė procedūrą, kiek ji buvo susijusi su Europos Sąjungoje įsigytais akcijomis.

- 7 Komisija pripažino ginčijamą sistemą, kuri yra mokesčių lengvata ir pagal kurią Ispanijos bendrovės gali amortizuoti prestižą, išgydamos bendrovių nerezidenčių akcijų, nesuderinama su vidaus rinka, kai ji taikoma išgyjant bendrovių, įsteigtų Sąjungos teritorijoje, akcijų (skundžiamo sprendimo 1 straipsnio 1 dalis). Skundžiamo sprendimo 4 straipsnyje, be kita ko, numatyta, kad Ispanijos Karalystė turi susigrąžinti suteiktą pagalbą.
- 8 Vis dėlto Komisija toliau vykdė procedūrą dėl akcijų įsigijimo už Sąjungos teritorijos ribų, nes Ispanijos institucijos išpareigojo pateikti papildomos informacijos, susijusios su tarptautinių susijungimų už Sąjungos ribų kliūtimis, kurias jos nustatė.
- 9 2009 m. lapkričio 12, 16 ir 20 d. ir 2010 m. sausio 3 d. Ispanijos Karalystė pateikė Komisijai duomenis, susijusius su Ispanijos bendrovių padarytomis tiesioginėmis investicijomis už Sąjungos ribų. Komisija taip pat gavo pastabų iš trečiųjų suinteresuotųjų asmenų.
- 10 2009 m. lapkričio 27 d., birželio 16 ir 29 d. įvyko Komisijos ir Ispanijos valdžios institucijų techniniai susitikimai.
- 11 2011 m. sausio 12 d. Komisija priėmė Sprendimą 2011/282/ES dėl Ispanijos įgyvendintos finansinės prestižo vertės amortizacijos mokesčių tikslais išgyjant užsienio bendrovės akcijų Nr. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (OL L 135, 2011, p. 1, toliau – skundžiamas sprendimas), jame ginčijama sistema pripažįstama nesuderinama su vidaus rinka, kai ji taikoma išgyjant įmonių, įsteigtų už Sąjungos teritorijos ribų, akcijų.

## II. Procesas ir šalių reikalavimai

- 12 2010 m. gegužės 14 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo *Banco Santander, SA ir Santusa Holding, SL* pareiškimą, juo ji pareiškė šį ieškinį dėl skundžiamo sprendimo panaikinimo.
- 13 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendimu *Autogrill España / Komisija* (T-219/10, EU:T:2014:939) Bendrasis Teismas patenkinio ieškinį, remdamasis tuo, kad Komisija netinkamai aiškino atrankinio pobūdžio sąlygą, numatytą SESV 107 straipsnio 1 dalyje.
- 14 Be to, 2011 m. sausio 12 d. sprendimu Bendrasis Teismas panaikino savo 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendimą *Banco Santander ir Santusa / Komisija* (T-399/11, EU:T:2014:938).
- 15 2015 m. sausio 19 d. Komisija pateikė apeliacinį skundą dėl 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *Autogrill España / Komisija* (T-219/10, EU:T:2014:939). Šis apeliacinis skundas, užregistruotas numeriu C-20/15 P, buvo prijungtas prie numeriu C-21/15 P užregistruoto apeliacinio skundo, Komisijos pateikto dėl 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *Autogrill España / Komisija* (T-399/11, EU:T:2014:938).
- 16 Ieškovė, palaikoma Vokietijos Federacinės Respublikos, Airijos ir Ispanijos Karalystės, prašė atmesti apeliacinį skundą.
- 17 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimu *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, toliau – Sprendimas *World Duty Free*, EU:C:2016:981) Teisingumo Teismas panaikino 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendimą *Autogrill España / Komisija* (T-219/10, EU:T:2014:939), grąžino bylą nagrinėti Bendrajam Teismui ir atidėjo klausimo dėl bylinėjimosi išlaidų svarstymą. Teisingumo Teismas taip pat panaikino 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendimą *Banco Santander ir Santusa / Komisija* (T-399/11, EU:T:2014:938).
- 18 Pagal Bendrojo Teismo procedūros reglamento 217 straipsnio 1 dalį 2017 m. kovo 2 d. bylos pagrindinės šalys ir 2017 m. kovo 3 d. Ispanijos Karalystė pateikė rašytines pastabas.

- 19 Pagal Procedūros reglamento 217 straipsnio 3 dalį 2017 m. balandžio 24 d. bylos pagrindinės šalys ir Ispanijos Karalystė pateikė savo papildomas rašytines pastabas.
- 20 Remdamasis teisėjo pranešėjo pranešimu, Bendrasis Teismas nusprendė pradėti žodinę proceso dalį.
- 21 2017 m. gruodžio 8 d. Bendrojo Teismo devintosios išplėstinės kolegijos pirmininkas, išklauses šalis, nurodė sujungti šią bylą ir bylą T-399/11 RENV *Banco Santander ir Santusa / Komisija*, kad būtų bendrai vykdoma žodinė proceso dalis, kaip numatyta Procedūros reglamento 68 straipsnyje.
- 22 Šalys buvo išklaustos 2018 m. sausio 31 d. posėdyje.
- 23 Ieškovė Bendrojo Teismo prašo:
- panaikinti skundžiamo sprendimo 1 straipsnio 1 dalį tiek, kiek jame ginčijama sistema kvalifikuojama kaip valstybės pagalba,
  - nepatenkinus pirmojo reikalavimo, panaikinti skundžiamo sprendimo 1 straipsnio 1 dalį tiek, kiek jame konstatuojama, kad ginčijama sistema turi valstybės pagalbos elementų, kai ji taikoma įgyjant akcijų kontrolinę dalį,
  - nepatenkinus šių reikalavimų, panaikinti skundžiamo sprendimo 4 straipsnį tiek, kiek jame numatyta nurodymą susigrąžinti pagalbą taikyti sandoriams, sudarytiems iki ginčijamo galutinio sprendimo paskelbimo *Europos Sąjungos oficialiajame leidinyje*,
  - priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.
- 24 Komisija Bendrojo Teismo prašo:
- Atmesti ieškinį kaip nepriimtina arba, nepatenkinus šio reikalavimo, pripažinti, kad nebereikia priimti sprendimo,
  - arba, to nepadarius, atmesti ieškinį kaip nepagrįstą,
  - priteisti iš ieškovės bylinėjimosi išlaidas.
- 25 Be to, ieškovė prašo, kad Bendrasis Teismas priimtų proceso organizavimo priemonės, kad būtų gauti dokumentai iš Komisijos.
- 26 Ispanijos Karalystė Bendrojo Teismo prašo:
- atmesti ieškinį dėl panaikinimo,
  - priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

### III. Dėl teisės

- 27 Komisija teigia, kad šis ieškinys nepriimtinas, nes ieškovė nėra susijusi su ginčijama priemone. Ji taip pat teigia, kad todėl ieškovė neturi suinteresuotumo pareikšti ieškinį.
- 28 Ieškovė teigia, kad jos ieškinys priimtinas.

- 29 Teisingumo Teismas ne kartą nusprendė, kad Sąjungos teismas turi teisę konkrečiomis aplinkybėmis įvertinti, ar geras teisingumo vykdymas pateisina ieškinio atmetimą dėl esmės, prieš tai nepriėmęs sprendimo dėl ieškinio priimtimumo (šiuo klausimu žr. 2002 m. vasario 26 d. Sprendimo *Taryba / Boehringer*, C-23/00 P, EU:C:2002:118, 52 punktą).
- 30 Nagrinėjamu atveju pateisinama nagrinėti ieškinį iš esmės ir prireikus nepriimti sprendimo dėl suinteresuotumo būti ieškove, taigi ir dėl suinteresuotumo pareikšti ieškinį.
- 31 Grįsdama ieškinį ieškovė remiasi trimis pagrindais, kurių pirmasis susijęs su ginčijamos priemonės atrankinio pobūdžio nebuvimu, antrasis – su klaida nustatant ginčijamos priemonės naudos gavėją, o trečiasis – su teisėtų lūkesčių apsaugos principo pažeidimu.

## **A. Dėl pirmojo ieškinio pagrindo, grindžiamo ginčijamos priemonės atrankinio pobūdžio nebuvimu**

### **1. Šalių argumentai**

- 32 Dėl pirmojo ieškinio pagrindo ieškovė nurodo tris kaltinimus, susijusius su tuo, pirma, kad nėra ginčijamos priemonės *prima facie* atrankinio pobūdžio, antra, kad padaryta klaida nustatant referencinę sistemą (referencinį pagrindą arba bendrą ar įprastą sistemą), ir, trečia, kad ginčijama priemonė pateisinama atsižvelgiant į sistemos, kurios dalis ji yra, pobūdį ir struktūrą.
- 33 Dėl paskutinių dviejų kaltinimų pažymėtina, kad ieškovė nurodo, jog ieškinyje ji pateikia bendrus argumentus, kurie gali būti taikomi ir šiems dviem kaltinimams.
- 34 Pateikdama pirmąjį kaltinimą ieškovė iš esmės tvirtina, kad ginčijama sistema neturi atrankinio pobūdžio, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, nes ja pasinaudoti gali visos įmonės. Skundžiamame sprendime nurodytas atrankinis pobūdis grindžiamas pasikartojančiais ir tautologiniais argumentais, pagal kuriuos vien įmonės, kurios naudojami ginčijama priemone, gali pasinaudoti ir sistema.
- 35 Ieškovė taip pat remiasi statistikos duomenimis, kuriais galima pagrįsti tai, kad ginčijama priemone galėjo pasinaudoti skirtingo dydžio įvairių sektorių įmonės, ir pačios Komisijos praktikos nenuoseklumu.
- 36 Galiausiai ieškovė teigia, kad ginčijamas sprendimas yra nepakankamai motyvuotas šiuo klausimu.
- 37 Pateikdama antrąjį kaltinimą ieškovė tvirtina, kad nors Ispanijos bendrovės galėtų lengvai susijungti su bendrovėmis rezidentėmis, o tai savo ruožtu leistų joms pasinaudoti prestižo vertės amortizacija, jos susiduria su kliūtimis jungti verslą, todėl ir pasinaudoti šiuo nusidėvėjimu sandorių, susijusių su bendrovėmis nerezidentėmis, atveju. Vadinas, įmonių faktinė ir teisinė padėtis skyrėsi atsižvelgiant į aptariamų sandorių rūšį. Taigi neįmanoma manyti, kad ginčijama priemonė, kuri taikoma tik bendrovių nerezidenčių akcijų įsigijimui, buvo įtvirtinta nuo bendros arba įprastos mokesčių sistemos leidžiančia nukrypti nuostata, t. y. buvo diferencijuojami sandoriai, kurių faktinė ir teisinė situacija panaši, atsižvelgiant į šia sistema siekiamus tikslus.
- 38 Šiuo klausimu ieškovė remiasi keliais Teisingumo Teismo sprendimais.
- 39 Pateikdama trečiąjį kaltinimą ieškovė nurodo, kad ginčijama priemone nustatyta išimtis pateisinama Ispanijos mokesčių sistemos logika. Iš tikrųjų ginčijama priemonė užtikrina bendrovių rezidenčių ir nerezidenčių akcijų įsigijimo sandorių mokesstinį neutralumą.



- 40 Šiuo klausimu ieškovė teigia, kad yra tarptautinio verslo jungimosi kliūčių net pačioje Sąjungoje. Įrodžius aplinkybę, kad tokios kliūtys yra Sąjungos teisės pažeidimas, negalima, anot jos, priėti prie išvados, jog nėra kliūčių. Be to, visos kliūtys nėra pažeidimai. Net darant prielaidą, kad nagrinėjamos kliūtys išnyko, dėl jų buvimo priimant ginčijamą priemonę Komisija turėjo padaryti išvadą, kad ši priemonė yra egzistuojanti pagalba.
- 41 Anot ieškovės, skundžiamame sprendime trūksta motyvų, nes Komisija nepaaiškino, kodėl nėra tarptautinio verslo jungimo kliūčių.
- 42 Ieškovė taip pat nesutinka su Komisijos argumentais, kad ginčijama priemonė yra neproporcinga ir pernelyg netiksli. Ieškovės teigimu, ginčijama priemonė buvo taikoma būtent, kai buvo pasiekta 5 % riba. Bet kuriuo atveju Komisija turėjo pripažinti, kad ginčijama priemonė nėra atrankinio pobūdžio, kiek tai susiję su kontrolinės akcijų dalies įsigijimu. Taigi skundžiamas sprendimas turėjo būti panaikintas bent jau tiek, kiek jame pripažįstama, kad ginčijamos priemonės taikymas akcijų kontrolinės dalies įsigijimo atvejais yra valstybės pagalba.
- 43 Šiuo klausimu ji remiasi keliais sprendimais.
- 44 Be to, ieškovė kritikuoja tam tikrus skundžiamo sprendimo aspektus, kai Komisija savo argumentus grindė teiginiais, susijusiais su vidaus rinkos iškraipymu dėl ginčijamos priemonės.
- 45 Ispanijos Karalystė mano, kad ginčijamos priemonės tikslas – užtikrinti, kad būtų laikomasi mokesčių neutralumo principo. Pagal šį principą mokesčių poveikis tokioms pačioms investicijoms turėtų būti vienodas.
- 46 Ispanijos Karalystė mano, kad ginčijama priemonė nesusijusi su „konkurencingumo principu“.
- 47 Ji taip pat pabrėžia, kad ginčijamos priemonės suteikiamu pranašumu gali pasinaudoti bet kuri įmonė, neatsižvelgiant į jos veiklą.
- 48 Ji priduria, kad ginčijama priemonė užtikrina investicijų susigrąžinimą ir leidžia, kad šių investicijų išlaidos būtų atskaitytos apskaičiuojant apmokestinamą sumą.
- 49 Ispanijos Karalystė tvirtina, kad Komisija neatsižvelgė į teisinės ir praktinės tarptautinio verslo jungimo Sąjungos teritorijoje kliūtis, nors Komisija nurodė šiuos sunkumus per formalią tyrimo procedūrą. Ji priduria, kad aptariamoms kliūtims egzistavo tuo metu, kai ginčijama priemonė įsigaliojo, ir jos nebuvo panaikintos, nepaisant to, kad vėliau šioje srityje buvo priimti Sąjungos teisės aktai.
- 50 Ispanijos Karalystė tvirtina, kad Komisija neatliko išsamaus teisinės ir faktinės padėties, susijusios su tarptautinio verslo jungimo kliūtimis, tyrimo. Ji nurodo, kad Komisija turėjo daug dokumentų, kuriuos pati jai pateikė. Susirašinėdamas su Ispanijos nacionalinės valdžios institucijomis Komisijos narys, atsakingas už konkurenciją, pripažino, kad šios kliūtys egzistuoja. Šios kliūtys negali būti ribojamos tik tiesioginių teisinių kliūčių.
- 51 Ispanijos Karalystė teigia, kad nustatyta, jog yra ne tik teisinių, bet taip pat ekonominių ir praktinių tarptautinio verslo jungimo kliūčių.
- 52 Komisija atsako, kad skundžiamame sprendime atrankinio pobūdžio analizė atitinka jurisprudenciją, nes ji pradedama apibrėžiant reikšmingą referencinį pagrindą ir tęsiama konstatuojant, kad yra ginčijamos priemonės sukurta išimtis. Savo pastabose dėl Sprendimo *World Duty Free* Komisija teigia, kad jos analizė yra patvirtinta šiame sprendime.

- 53 Komisija tvirtina, kad ginčijama priemonė nėra pateisinama Ispanijos mokesčių sistemos logika. Ji visų pirma remiasi aplinkybe, jog tam, kad būtų amortizuotas prestižas nacionalinių sandorių atveju, būtina turėti būti įmonių susijungimas, o tarptautinių sandorių atveju ginčijama priemonė taikoma paprastam 5 % bendrovės nerezidentės akcijų įsigijimui.
- 54 Komisija nurodo, kad skundžiamame sprendime ji nepripažino, jog tarptautinio verslo jungimosi kliūtys gali pateisinti ginčijamą priemonę.
- 55 Komisija teigia, kad tokių kliūčių Sąjungoje nebuvo nustatyta.
- 56 Ji taip pat primena, kad pagal įprastą tvarką prestižo vertės amortizacija įsigijus 5 % akcijų įmanoma tik tuo atveju, jeigu akcijų įsigijama po įmonių susijungimo. Tai reiškia, kad įmonė, kuri įsigyja ne mažiau kaip 5 % bendrovės rezidentės akcijų, bet negali su ja susijungti (pvz., dėl to, kad neturi pakankamai akcijų), negali pasinaudoti prestižo vertės amortizacija. Priešingai, įmonė, kuri taip pat įsigyja bendrovės nerezidentės akcijų ir negali su ja susijungti (dėl to, kad neturi pakankamai akcijų), gali pasinaudoti ginčijama priemone ir amortizuoti finansinio prestižo vertę.
- 57 Komisija pažymi, kad, priešingai tam, kas nurodyta ieškinyje, Ispanijos valdžios institucijos jos neprašė, kad ji konstatuotų, jog pagalbos nėra, kai nagrinėjama priemonė taikoma kontrolinei akcijų daliai.
- 58 Galiausiai Komisija atmeta ieškovės argumentus, susijusius su iškraipymais, kurių galėtų sukelti ginčijama priemonė vidaus rinkoje.

## 2. Bendrojo Teismo vertinimas

- 59 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 nurodytos sąlygos. Pirma, kad priemonė būtų pripažinta valstybės pagalba, ji turi būti valstybės arba iš valstybinių išteklių suteikta pagalba. Antra, ši pagalba turi galėti paveikti valstybių narių tarpusavio prekybą. Trečia, dėl įsikišimo įmonė, kuriai skirta priemonė, turi įgyti atrankųjį pranašumą. Ketvirta, ji turi ar gali iškraipyti konkurenciją (žr. Sprendimo *World Duty Free* 53 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 60 Kalbant apie atrankinio pobūdžio sąlygą, kuri sudaro „valstybės pagalbos“ sąvoką, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, taip pat iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos 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 minėtą sistemą siekiamą tikslą, faktinė ir teisinė padėtis yra panaši ir kurios taip yra vertinamos skirtingai, o tai gali būti laikoma iš esmės diskriminaciniu vertinimu (žr. Sprendimo *World Duty Free* 54 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 61 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 (žr. Sprendimo *World Duty Free* 55 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 62 Konkrečiai kalbant apie nacionalines priemones, kuriomis suteikiama mokesčių lengvata, primintina, kad tokia priemone, kuria, nors ir neperduodami valstybės ištekliai, bet ja besinaudojantys subjektai atsiduria palankesnėje padėtyje, palyginti su kitais mokesčių mokėtojais, gali būti suteiktas atrankinis pranašumas, 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 (žr. Sprendimo *World Duty Free* 56 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

- 63 Šiomis aplinkybėmis siekdama nacionalinę mokesčių priemonę kvalifikuoti kaip „atrankinę“ Komisija, pirma, turi nustatyti bendrą arba „įprastą“ mokesčių sistemą, taikomą atitinkamoje valstybėje narėje, ir, antra, įrodyti, kad šia priemone nukrypstama nuo tokios bendros sistemos tiek, kiek pagal šią priemonę diferencijuojami ūkio subjektai, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į šios mokesčių sistemos tikslą, yra panaši (žr. Sprendimo *World Duty Free* 57 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 64 Vis dėlto sąvoka „valstybės pagalba“ neapima priemonių, kuriomis diferencijuojamos įmonės su panašia faktine ir teisine padėtimi, atsižvelgiant į nagrinėjamos mokesčių sistemos tikslą, todėl jos a priori yra atrankinės, jeigu atitinkama valstybė narė įrodo, jog ši diferenciacija atsiranda dėl sistemos, kuri taikoma įmonėms, pobūdžio ar bendros struktūros (žr. Sprendimo *World Duty Free* 58 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 65 Taigi remiantis šio sprendimo 63 ir 64 punktuose nurodytu trijų etapų metodu galima daryti išvadą, kad nacionalinė mokesčių priemonė yra atrankinio pobūdžio.
- 66 Be to, pirmiausia reikia prisiminti ginčijamo sprendimo motyvus, kuriais remdamasi Komisija padarė išvadą, kad ginčijama priemonė yra atrankinio pobūdžio.
- 67 Pažymėtina, kad ginčijamame sprendime prestižas apibrėžiamas kaip labai gerbiamos atitinkamos įmonės pavadinimo vertė, geri ryšiai su klientais, darbuotojų įgūdžiai ir kiti panašūs veiksniai, kurie, kaip tikimasi, ateityje leis gauti didesnes negu akivaizdžias pajamas (skundžiamo sprendimo 18 konstatuojamoji dalis). Apskaitoje ji susidaro kaip sujungtos bendrovės įsigyto ar valdomo verslo turto įsigijimo kainos ir rinkos kainos skirtumas (skundžiamo sprendimo 99 konstatuojamoji dalis). Kai bendrovės verslas įsigyjamus nusipirkus jos akcijų, prestižo vertė yra kainos, sumokėtos už bendrovės akcijas, ir turto, sudarančio bendrovę, rinkos vertės skirtumas, ir tai turi būti įtraukiami į įsigyančios bendrovės apskaitą kaip atskiras nematerialusis turtas iškart, kai tik įgyjama įsigytos įmonės kontrolė (skundžiamo sprendimo 18 konstatuojamoji dalis).
- 68 Skundžiamo sprendimo 19 konstatuojamojoje dalyje teigiama, kad pagal Ispanijos mokesčių principus prestižo vertė gali, išskyrus ginčijamą priemonę, būti amortizuojama tik „įmonių jungimo“ atveju, t. y. plačiai aiškinant šią sąvoką, tiek įsigijus ar suteikus turto, sudarančio atskiras įmones, tiek po susijungimo arba atsiskyrimo operacijos.
- 69 Skundžiamame sprendime finansinė prestižo vertė apibrėžiama kaip prestižo vertė, kuri buvo įtraukta į įsigyančios įmonės apskaitą įsigyančiosios ir įsigyjamąsios bendrovės jungimo atveju. Taigi, anot Komisijos, finansinio prestižo sąvoka, numatyta ginčijamoje priemonėje – tai į akcijų įsigijimo sritį įtraukiami sąvoka, kuri paprastai vartojama turto perleidimo arba verslo jungimo sandoriuose (skundžiamo sprendimo 20 konstatuojamoji dalis).
- 70 Skundžiamame sprendime Komisija konstatavo, kad tinkama referencinė sistema yra Ispanijos pelno mokesčio sistema, visų pirma prestižo vertės apmokestinimo tvarkos taisyklės, įtrauktos į Ispanijos mokesčių sistemą (skundžiamo sprendimo 96 konstatuojamoji dalis). Ji patikslino, kad „nagrinėjama priemonė [turėjo] būti vertinama atsižvelgiant į bendrąsias pelno mokesčio sistemos nuostatas, taikomas tada, kai susidariusi [prestižo] vertė [davė] finansinės naudos <...> dėl to, kad Komisija [manė], jog aplinkybės, kuriomis [prestižo] vertė [galėjo] būti amortizuojama, [neapėmė] visos mokesčių mokėtojų, patekusių į panašias faktines ir teises aplinkybes, kategorijos“ (skundžiamo sprendimo 89 konstatuojamoji dalis). Todėl Komisija nusprendė, kad referencinis pagrindas negali apsiriboti tik finansinio prestižo vertės apmokestinimo tvarka, nustatyta ginčijama priemone, nes ši priemonė buvo taikoma tik įsigijus bendrovių nerezidentų akcijų, todėl pelno mokesčio bendra sistema, susijusi su finansinio prestižo vertės amortizacija, buvo referencinis pagrindas.



- 71 Komisija taip pat nurodė, kad leidus prestižo vertę, kuri būtų įtraukta į apskaitą, jei įmonės sujungiamos, apskaityti net kai nėra verslo jungimo, ginčijama priemonė būtų referencinės sistemos išimtis, (skundžiamo sprendimo 100 konstatuojamoji dalis), nes šioje priemonėje apskaitos tikslais prestižo vertės amortizacija buvo numatyta tik tokio jungimo atveju (skundžiamo sprendimo 19, 20 ir 99 konstatuojamosios dalys).
- 72 Komisija pridūrė, kad ginčijama priemonė negali būti laikoma nauja bendra visaverte taisykle, nes prestižo vertės amortizaciją dėl paprasto akcijų įsigijimo buvo leidžiama taikyti tik tarptautinių, o ne nacionalinių akcijų įsigijimo sandorių atveju. Taigi, anot Komisijos, ginčijama priemonė įtvirtino skirtingą nacionalinių ir tarptautinių sandorių vertinimą (skundžiamo sprendimo 100 konstatuojamoji dalis).
- 73 Skundžiamo sprendimo 111 konstatuojamojoje dalyje Komisija nurodė, kad ginčijama priemonė nebuvo būtina atsižvelgiant į mokesčių sistemos logiką. Ji pridūrė, kad ji taip pat yra neproporcinga. Reikėtų pažymėti, kad jau skundžiamo sprendimo 91 konstatuojamojoje dalyje Komisija nurodė, kad ginčijama priemonė yra ne tik neaiški ir netikslė, bet ir diskriminacinė.
- 74 Komisija patikslino, kad dėl ginčijamos priemonės buvo skirtingai apmokestinamos įmonės, kurių padėtis panaši, tik dėl to, kad kai kurios iš jų dalyvavo investuojant užsienyje (skundžiamo sprendimo 111 konstatuojamoji dalis); taip dėl to, kad ji buvo taikoma ir nekontrolinės akcijų dalies įsigijimo atvejams, skirtingos situacijos buvo vertinamos vienodai (skundžiamo sprendimo 113 konstatuojamoji dalis).
- 75 Komisija priėjo prie išvados, kad nagrinėjamos mokesčių sistemos atrankinis pobūdis nebuvo pateisinamas mokesčių sistemos pobūdžiu (skundžiamo sprendimo 114 konstatuojamoji dalis).
- 76 Reikia įvertinti, ar, atsižvelgiant į kiekvieną iš ieškovių pateiktų trijų kaltinimų, Komisija, remdamasi priminta jurisprudencija ir pirma nurodytais motyvais, turėjo teisę padaryti išvadą, kad ginčijama priemonė yra atrankinio pobūdžio.

#### ***a) Dėl atrankinio pobūdžio „prima facie“ nebuvimo***

- 77 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendime *Autogrill España / Komisija* (T-219/10, EU:T:2014:939) Bendrasis Teismas iš esmės manė, kad nebuvo įmanoma nustatyti, kad priemonė, kuri yra mokesčių lengvata, iškreipė konkurenciją, sudarydama palankesnes sąlygas tam tikroms įmonėms arba tam tikriems produktams, jei šiuo pranašumu galėjo pasinaudoti visos įmonės, kurios privalo mokėti pelno mokesčių valstybėje narėje, nustačiusioje atitinkamą priemonę. Bendrasis Teismas manė, kad pranašumu, kurį suteikė bendra nacionalinė mokesčių priemonė, galėjo pasinaudoti bet kuri įmonė, jeigu neįmanoma nustatyti tam tikros įmonių, kurios negalėjo pasinaudoti priemone, kategorijos arba atitinkamai – tam tikros įmonių, kurioms ši priemonė buvo skirta, kategorijos (34–45, 52 ir 79–81 punktai).
- 78 Vis dėlto Bendrasis Teismas nusprendė, kad ginčijamos priemonės suteiktu pranašumu gali naudotis bet kuri įmonė, kuri privalo mokėti pelno mokesčių Ispanijoje ir kuri nusprendžia įsigyti bendrovių nerezidenčių akcijų. Iš tiesų Bendrasis Teismas pažymėjo, kad visos įmonės galėjo laisvai pasirinkti taip investuoti, ir visų pirma įmonės veiklos sektorius arba jos dydis nebuvo kliūtys šioje srityje ir kad ta pati įmonė galėjo paeiliui arba vienu metu įsigyti bendrovių rezidenčių ir nerezidenčių akcijų (2014 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *Autogrill España / Komisija*, T-219/10, EU:T:2014:939, 53–61 punktai).
- 79 Remdamasis tokia išvada apie ginčijamos priemonės prieinamumą ir taikydamas šio sprendimo 77 punkte nurodytus argumentus Bendrasis Teismas nusprendė, jog Komisija, konstatuodama, kad ginčijama priemonė buvo atrankinio pobūdžio, negalėjo nurodyti tik to, jog tai yra nuostata, leidžianti nukrypti nuo referencinės sistemos, jog ja galėjo pasinaudoti tik įmonės, kurios atlieka ja įtvirtintas operacijas, ir jog ja „[buvo] siekiama sudaryti palankesnes sąlygas kapitalo eksportui“.

- 80 Sprendime *World Duty Free* Teisingumo Teismas panaikino minėtus 77 punkte įtvirtintus argumentus, nes manė, kad jie nustato papildomą reikalavimą, susijusį su konkrečia įmonės kategorija, galima išskirti pagal specifinius požymius, kurie negali būti kildinami iš jurisprudencijos (žr. 69–71 punktus ir 78 punktą).
- 81 Teisingumo Teismas nusprendė, kad mokesčių pagalbos schemos taikymo arba gavimo sąlyga galėtų pagrįsti šios pagalbos atrankinį pobūdį, jeigu dėl šios sąlygos diferencijuojamos įmonės, kurios, atsižvelgiant į bendrą sistemą, naudojama kaip referencinis pagrindas, siekiamą tikslą, yra panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje ir jeigu dėl to būtų diskriminuojamos įmonės, kurioms netaikoma schema (Sprendimo *World Duty Free* 86 punktas). Teisingumo Teismas taip pat nurodė, jog dėl to, kad bendrovių, reziduojančių Ispanijoje mokesčių tikslais, akcijų įsigijančios įmonės rezidentės negali pasinaudoti ginčijamos priemonės įtvirtinta lengvata, būtų galima pripažinti šios lengvatos atrankinį pobūdį (Sprendimo *World Duty Free* 87 punktas).
- 82 Taigi atrankinis pobūdis konstatuojamas nebūtinai dėl to, kad tam tikros įmonės negali pasinaudoti ginčijamos priemonės numatyta lengvata dėl teisinių, ekonominių arba praktinių kliūčių, neleidžiančių joms atlikti operacijų, kurios yra sąlyga pasinaudoti lengvata; jis gali atsirasti ir dėl paprasto konstatavimo, jog yra operacija, dėl kurios neatsiranda teisė į lengvatą, nors ši operacija panaši į operaciją, kuri yra sąlyga pasinaudoti lengvata. Iš to matyti, kad mokesčių priemonė gali būti atrankinio pobūdžio, net jei bet kuri įmonė gali laisvai pasirinkti operaciją, kuri yra sąlyga pasinaudoti šios priemonės numatyta lengvata.
- 83 Matyti, kad daugiausia dėmesio skirta atrankinio pobūdžio sąvokai, pagrįstai skirtumu tarp įmonių, kurios nusprendžia vykdyti tam tikras operacijas, ir įmonių, kurios nusprendžia jų nevykdyti, o ne skirtumui tarp įmonių pagal jų požymius.
- 84 Taigi Bendrasis Teismas turi taikyti šiuos argumentus ginčijamai priemonei.
- 85 Vis dėlto reikia konstatuoti, kad ginčijama priemone palankiau vertinamos Ispanijoje apmokestinamos įmonės, kurios nusprendė įsigyti bendrovių nerezidentų akcijų, palyginti su Ispanijoje apmokestinamomis įmonėmis, kurios nusprendė įsigyti bendrovių rezidentų akcijų.
- 86 Iš tikrųjų Ispanijoje apmokestinamos bendrovės, kai vykdo bendrovės rezidentės akcijų įsigijimo sandorį, dėl šio sandorio negali pasinaudoti ginčijamos priemonės numatyta lengvata.
- 87 Taigi, pasirinkusi įsigyti bendrovės nerezidentės akcijų Ispanijoje apmokestinama įmonė, atsižvelgiant į šį sandorį, buvo vertinama palankiau, palyginti su bet kokia kita įmone, įskaitant ją pačią (žr. šio sprendimo 78 punktą), nusprendusia įsigyti bendrovės rezidentės akcijų.
- 88 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad nacionalinė mokesčių priemonė, kaip antai ginčijama priemonė, kuria suteikiama lengvata ir pasinaudojimas kuria priklauso nuo ekonominės operacijos įvykdymo, gali būti atrankinio pobūdžio, net jei, atsižvelgiant į nagrinėjamos operacijos požymius, bet kuri įmonė gali laisvai pasirinkti šias operacijas.
- 89 Pirmasis ieškovės argumentas, pagal kurį iš esmės teigiama, kad bet kuri įmonė gali pasinaudoti ginčijamos priemonės numatyta lengvata, turi būti atmestas ir nėra reikalo tenkinti ieškovės pateiktus prašymus taikyti proceso organizavimo priemones, nes šios priemonės yra skirtos nustatyti, jog visos įmonės gali pasinaudoti aptariamoms priemonėms suteikiama lengvata.

**b) Dėl nukrypimo buvimo**

- 90 Pateikdamos antrąjį kaltinimą ieškovės kritikuoja tai, kad šioje byloje Komisija taikė šio sprendimo 63 ir 64 punktuose nurodyto metodo du pirmuosius etapus, po kurių galima nustatyti, ar yra nukrypstama nuo bendros arba įprastos mokesčių sistemos, t. y. ar yra diferencijavimas tarp sandorių, kurių faktinė ir teisinė padėtis panaši, atsižvelgiant į minėtos sistemos tikslą. Iš esmės ji ginčija elementus, į kuriuos atsižvelgė Komisija per šiuos du etapus.
- 91 Taigi Teisingumo Teismas turi nustatyti, ar Komisija tinkamai įgyvendino šio sprendimo 63 ir 64 punktuose nurodyto metodo pirmuosius du etapus, t. y. ar teisingai nustatė nacionalinę mokesčių sistemą (pirmasis etapas) ir konstatavo nukrypimą nuo šios sistemos (antrasis etapas).

**1) Dėl pirmojo etapo**

- 92 Kaip buvo nurodyta šio sprendimo 70 punkte, atrankinio pobūdžio analizei Komisija taikė prestižo vertės apmokestinimo tvarką referenciniu pagrindu, ir jo neapribojo tik finansinio prestižo vertės apmokestinimo tvarka. Ji laikėsi nuomonės, kad tie atvejai, kai finansinė prestižo vertė galėjo būti amortizuojama, neapėmė visos mokesčių mokėtojų, kurių faktinė ir teisinė padėtis tokia pati, kategorijos. Todėl skundžiamame sprendime ji neapribojo atrankinio pobūdžio kriterijaus analizės vien bendrovių nerezidentų akcijų įsigijimo atvejais.
- 93 Vis dėlto ieškovė tvirtina, kad nors Ispanijos bendrovės galėtų lengvai jungti verslą su bendrovėmis rezidentėmis, o tai savo ruožtu leidžia pasinaudoti prestižo vertės amortizacija, jos susiduria su kliūtimis jungti verslą ir kartu pasinaudoti šia amortizacija sandorių, susijusių su bendrovėmis nerezidentėmis, ypač bendrovėmis iš šalių, kurios nėra Sąjungos narės, atveju. Vadinasi, įmonių faktinė ir teisinė padėtis skyrėsi, atsižvelgiant į aptariamų sandorių rūšį, ir tai pateisino skirtingą mokesčių vertinimą. Taigi neįmanoma manyti, kad ginčijama priemonė, kuri taikoma tik bendrovių nerezidentų akcijų įsigijimui, buvo įtvirtinta leidžianti nukrypti nuostata, t. y. buvo diferencijuojami sandoriai su panašia faktine ir teisine situacija.
- 94 Dėl ieškovės argumentų Bendrasis Teismas suabejojo Komisijos nagrinėjamo atveju pasirinktu referenciniu pagrindu, kuris, pasak jos, dėl kliūčių sujungti tarptautinį verslą turėjo būti apribotas tik nagrinėjama priemonė, taikoma įsigyjant tik bendrovių nerezidentų akcijų.
- 95 Šioje byloje ginčijamas bendros nacionalinės mokesčių sistemos nustatymas, t. y. pirmasis iš trijų metodo, kurį Teisingumo Teismas numatė taikyti, kad būtų išnagrinėtas nacionalinės mokesčių priemonės atrankinis pobūdis, etapų (žr. šio sprendimo 63 ir 64 punktus).
- 96 Pirma, reikia pažymėti, kad šis pirmasis etapas paminėtas Komisijos pranešimo dėl valstybės pagalbos taisyklių taikymo su tiesioginiu verslo apmokestinimu susijusioms priemonėms (OL C 384, 1998, p. 3, toliau – 1998 m. pranešimas) 16 punkte. Šiame punkte teigiama, kad pirmiausia reikia nustatyti taikytiną bendrą sistemą.
- 97 Be to, pranešime dėl [SESV] 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos (OL C 262, 2016, p. 1, toliau – 2016 m. komunikatas) Komisija teigia, kad referencinė sistema yra lyginamasis standartas, kuriuo remiantis reikia nustatyti, ar priemonė yra atrankinio pobūdžio (132 punktas).
- 98 Antra, pažymėtina, kad nors Teisingumo Teismas pateikė patikslinimų, kuriais remiantis galima apriboti referencinio pagrindo geografinę apimtį prieš analizuojant jo ryšius su priemonė, kuri laikoma pagalba (šiuo klausimu žr. 2006 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugalija / Komisija*, C-88/03, EU:C:2006:511, 64–66 punktus; taip pat dėl administracinės įstaigos, turinčios galią leisti teisės aktus,

atskirą nuo atitinkamos valstybės narės galios, žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 61 ir 62 punktus), šio referencinio pagrindo materialinis apribojimas, atvirksčiai, atliekamas jį siejant su šia priemone.

- 99 Taigi 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendime *Paint Graphos ir kt.* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 50 punktas) dėl priemonės, kurią sudarė gamybos ir darbuotojų kooperatyvinių bendrovių atleidimas nuo pelno mokesčio, Teisingumo Teismas konstatavo, kad visas šis mokestis sudarė referencinį pagrindą, nes, siekiant apskaičiuoti bendrovių pelno mokestį, atitinkamų gamybos ir darbo kooperatinių bendrovių mokesčio bazė nustatoma taip pat, kaip ir kitų tipų bendrovių atveju, t. y. pagal grynąjį pelną, gautą iš įmonės veiklos per mokestinius metus. Taigi referencinis pagrindas buvo apibrėžtas atsižvelgiant į, viena vertus, priemonės tikslą, kuris aiškiai buvo susijęs su referencinio pagrindo tikslu, ir, kita vertus, šios priemonės naudos gavėjų padėtį, kuri buvo panaši į kitų asmenų, kuriems taikytas referencinis pagrindas.
- 100 Nors 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendime *Komisija / Nyderlandai* (C-279/08 P, EU:C:2011:551, 63–67 punktai) nagrinėjama priemonė buvo suteiktas pranašumas tam tikroms įmonėms, kad jos galėtų išmetamų azoto oksidų kiekio mažinimą įvertinti pinigais, Teisingumo Teismas pripažino, kad referencinis pagrindas buvo apibrėžtas be jokios užuominos apie šią priemonę teisės aktų tekstuose, kurių tikslas buvo aplinkos apsauga, kaip ir minėtos priemonės. Taigi jis nurodė, kad šis referencinis pagrindas buvo sudarytas iš „įstatymų, susijusių su aplinkos apsaugos valdymu ir atmosferos užterštumu, į kuriuos neįtraukta nagrinėjama priemonė“.
- 101 Šiose dviejose bylose Teisingumo Teismas nusprendė, kad buvo sistema, kuri turėjo ryšį su nagrinėjama priemone ir kuri, nors ne tokia palanki, vis dėlto buvo taikoma visiems ūkio subjektams su padėtimi, panašia į šios priemonės naudos gavėjų padėtį. Byloje, kurioje priimtas 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Paint Graphos ir kt.* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 50 punktas), šie ūkio subjektai buvo kitos įmonės, kurioms taikytas pelno mokestis; jo bazė buvo nustatoma taip pat, kaip ir gamybos ir darbo kooperatyvinių bendrovių atveju. Byla, kurioje priimtas 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Komisija / Nyderlandai* (C-279/08 P, EU:C:2011:551, 64 punktas), buvo susijusi su azoto oksidus išmetančiomis įmonėmis, kurioms nagrinėjama priemonė nebuvo taikoma, bet kurioms, kaip ir įmonėms, kurioms taikyta ši priemonė, buvo nustatyti įpareigojimai riboti ir mažinti išmetamų azoto oksidų kiekį.
- 102 Taigi iš jurisprudencijos matyti, jog, be to, kad egzistuoja ryšys tarp nagrinėjamos priemonės dalyko ir įprastos sistemos, remiantis situacijų, kurioms taikoma priemonė, ir situacijų, kurioms taikoma ši sistema, panašumo analize taip pat galima nustatyti tokios sistemos materialinę taikymo sritį.
- 103 Remiantis šių situacijų panašumu galima daryti išvadą apie nukrypti leidžiančios nuostatos buvimą (žr. šio sprendime 63 punktą), kai situacijos, kurioms taikoma ginčijama priemonė, vertinamos skirtingai, palyginti su situacijomis, kurioms taikoma įprasta sistema, nors šios situacijos yra panašios.
- 104 Vadinasi, remiantis bendrais argumentais dėl pirmųjų dviejų metodo, nurodyto šio sprendimo 63 ir 64 punktuose, etapų tam tikrais atvejais galima kartu nustatyti ir įprastą sistemą, ir leidžiančios nukrypti nuostatos buvimą.
- 105 Vis dėlto reikia patikslinti, kad 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendime *Paint Graphos ir kt.* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 54–61 punktai) Teisingumo Teismas tęsė analizę, nagrinėdamas gamybos ir darbo kooperatyvinių bendrovių ypatingus požymius, ir priėjo prie išvados, kad pagal šią analizę, kuri sutampa su per šio sprendimo 63 ir 64 punktuose nurodyto metodo antrąjį etapą atliekama analize, šios įmonės iš esmės negalėjo būti laikomos esančiomis tokioje pačioje teisinėje ir faktinėje padėtyje kaip komercinės bendrovės.



- 106 Trečia, vis pagal tą pačią Teisingumo Teismo jurisprudenciją, atsižvelgiant į metodo, nurodyto šio sprendimo 63 ir 64 punktuose, pirmąjį etapą, situacijų panašumas, kuriuo galima apibrėžti įprastos sistemos materialinę taikymo apimtį, turi būti vertinamas atsižvelgiant į tikslą, kurio siekiama šia sistema.
- 107 Taigi byloje, kurioje priimtas 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Paint Graphos ir kt.* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 50 punktas), analizuodamas ūkio subjektų padėtį pagal pelno mokesčio tikslą Teisingumo Teismas priėjo prie išvados dėl gamybos ir darbo kooperatyvinių bendrovių ir kitų bendrovių situacijų panašumo. Nors šio mokesčio tikslas yra apmokestinti bendrovių pelną (54 punktas), kooperatinių bendrovių ir kitų bendrovių apmokestinamosios pajamos nustatomos (tai yra būtinas pirmas žingsnis siekiant nustatyti mokestį) tuo pačiu būdu (50 punktas).
- 108 Byla, kurioje priimtas 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Komisija / Nyderlandai* (C-279/08 P, EU:C:2011:551, 63, 64 ir 67 punktai), kitos azoto oksidų išmetančios įmonės nei tos kurioms buvo taikoma ginčijama priemonė, privalėjo laikytis „įstatymuose, susijusiuose su aplinkos apsaugos valdymu ir atmosferos užterštumu“ (žr. šio sprendimo 100 punktą), numatytų pareigų dėl azoto oksidų išmetamo kiekio apribojimo arba sumažinimo. Taigi atsižvelgiant į ne tik ginčijama priemone, bet ir minėtais įstatymais, kurie sudarė įprastą sistemą, siekiamą aplinkos apsaugos tikslą, šių kitų bendrovių situacija buvo panaši kaip ir įmonių, kurioms taikyta ginčijama priemonė.
- 109 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia nustatyti, ar šioje byloje, atsižvelgiant į Komisijos nurodytos įprastos sistemos tikslą, kuris turi būti susijęs su ginčijamos priemonės tikslu, bendrovių rezidenčių ir nerezidenčių akcijų įsigijančių bendrovių faktinė ir teisinė padėtis nėra, kaip teigia ieškovė, panaši ir ar ji skiriasi taip, kad įprasta sistema turėjo apimti tik ginčijamą priemonę.
- 110 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad ginčijama priemone mokesčių tikslais leidžiama amortizuoti prestižo vertę, susidariusią įsigijus bendrovių nerezidenčių akcijų.
- 111 Ispanijos mokesčių sistemoje mokesčių bazė apskaičiuojama pagal apskaitos rezultatus, kurie pakoreguojami taikant konkrečias mokesčių taisykles (skundžiamo sprendimo 37 ir 97 konstatuojamosios dalys).
- 112 Vis dėlto vienoje iš šių mokesčių taisyklių, kuri susijusi su ginčijama priemone, yra nustatyta prestižo vertės amortizacija.
- 113 Pagal šią taisyklę prestižo vertės amortizacija galima „verslo jungimo“ atveju, t. y. šios sąvokos plačiąja prasme įsigijus turtą, kuris tampa nepriklausomomis įmonėmis po jungimo ar atsiskyrimo operacijos arba prisidėjus prie šio turto (skundžiamo sprendimo 19 ir 99 konstatuojamosios dalys).
- 114 Reikėtų pažymėti, kad iš Ispanijos Pelno mokesčio įstatymo 89 straipsnio 3 dalies nuostatų negalima daryti išvados, kad įmonės gali, išskyrus tuos atvejus, kai taikoma ginčijama priemonė, amortizuoti prestižo vertę paprasto akcijų įsigijimo atveju. Iš tikrųjų, kaip nurodė pati Ispanijos Karalystė savo pastabose, pagal šias nuostatas, kai bendrovė įsigyja kitos bendrovės akcijų, leidžiama amortizuoti prestižo, susijusio su šiuo akcijų įsigijimu, vertę, tik jeigu ji susijungia su įsigyta bendrove. Susijungimas – verslo jungimo forma, į kurią atsižvelgė Komisija, vartodama šią sąvoką siaurąja prasme (skundžiamo sprendimo 23 punktas), kai apsiribojo tik akcijų įsigijimo atvejais (skundžiamo sprendimo 20 ir 27 konstatuojamosios dalys), yra būtina prestižo vertės amortizacijos sąlyga.
- 115 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad tik verslo jungimo atveju leidžiama prestižo vertės amortizacija mokesčių tikslais. Be to, reikėtų pažymėti, kad prestižo vertės apmokestinimo tvarka yra taikoma nediskriminuojant tarptautinių ir Ispanijos Karalystės vidaus sandorių.
- 116 Taigi tai, kad prestižo vertės apmokestinimas grindžiamas kriterijumi, ar yra verslo jungimas, susiję su apskaitos logika.



- 117 Iš tiesų verslo jungimas atsiranda įsigijus turtą, kuris tampa nepriklausomomis įmonėmis po susijungimo ar atsiskyrimo operacijos arba prisidėjus prie šio turto (žr. šio sprendimo 113 punktą). Dėl šių operacijų prestižo vertė, kuri yra įsigijimo savikainos ir įgyto turto vertės skirtumas, išreiškiama kaip atskiras nematerialusis turtas įmonės, atsiradusios susijungus, apskaitoje (skundžiamo sprendimo 19 ir 99 konstatuojamosios dalys).
- 118 Taigi, atsižvelgiant į techninius ir apskaitos principus, kurių siekiama laikytis prestižo vertės apmokestinimo tvarka, išvada dėl verslo jungimo, dėl kurio ši prestižą galima įtraukti į apskaitą ir vėliau amortizuoti, buvimo yra labai svarbi.
- 119 Tiesa, kad pagal Ispanijos apskaitos principus kaina, mokama įsigyjant bendrovės akcijų, viršijanti šios bendrovės turto rinkos vertę, gali būti įtraukiama į apskaitą kaip atskiras nematerialusis turtas iškart, kai tik įsigyjanti bendrovė perima įsigytos bendrovės kontrolę, net ir nesant verslo jungimo. Taigi kalbama apie bendrovių grupės, kuriai taikoma bendra kontrolė, bendros padėties atskleidimą konsoliduotose sąskaitose (skundžiamo sprendimo 18 ir 97 konstatuojamosios dalys).
- 120 Vis dėlto tai, kad bendrovė įsigijo bendrovės rezidentės arba nerezidentės akcijų, nėra susiję su prestižo vertės įtraukimu į apskaitą, todėl ir su prestižo vertės apmokestinimo tikslu.
- 121 Šiuo klausimu neturi reikšmės tai, kad gali būti tarptautinio jungimosi kliūčių. Iš tikrųjų prestižo vertės apmokestinimo tikslas yra užtikrinti tam tikrą prestižo vertės apmokestinimo ir jo apskaitos tvarkos suderinamumą, kuris pateisina prestižo vertės amortizaciją, kylančią dėl verslo jungimo (žr. šio sprendimo 116 ir 118 punktus). Prestižo vertės mokestinis vertinimas nėra skirtas kompensuoti tarptautinio jungimo kliūtims ar užtikrinti vienodam požiūriui į įvairias akcijų įsigijimo rūšis.
- 122 Vadinasi, atsižvelgiant į prestižo vertės mokestiniu vertinimu siekiamą tikslą, įmonių, kurios perka bendrovių nerezidenčių akcijų, teisinė ir faktinė padėtis yra panaši į įmonių, kurios perka bendrovių rezidenčių akcijų, padėtį.
- 123 Taigi atsižvelgdama į šio sprendimo 63 ir 64 punktuose nurodyto metodą pirmąjį etapą Komisija teisingai atrankinio pobūdžio kriterijaus analizės neapribojo tik bendrovių nerezidenčių akcijų įsigijimo atvejais ir taip įprasta sistema laikė prestižo vertės mokestinį vertinimą, o ne finansinio prestižo vertės mokestinį vertinimą, nustatytą ginčijamos priemonės (žr. šio sprendimo 70 punktą).
- 124 Reikia pridurti, kad ginčijama priemonė, kuria leidžiama finansinės prestižo vertės amortizacija įsigijus bendrovių nerezidenčių akcijų, kai nėra verslo jungimo, taikomas skirtingas mokestinis vertinimas nei bendrovių rezidenčių akcijų įsigijimo atveju, nors šių dviejų rūšių operacijų, atsižvelgiant į įprasta sistema siekiamą tikslą, faktinė ir teisinė padėtis yra panaši. Taigi šiame analizės etape galima pažymėti, kad Komisija teisingai per šio sprendimo 63 ir 64 punktuose nurodyto metodo antrąjį etapą konstatavo, jog ginčijama priemonė nukrypstama nuo įprastos sistemos (Sprendimo *World Duty Free* 57 punktas).
- 125 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad ji atmetė ieškovės kaltinimą, ne tik kiek jis susijęs su šio sprendimo 63 ir 64 punktuose nurodyto metodo pirmuoju etapu, bet ir kiek jis susijęs su jo antruoju etapu, taip patvirtindama, kad yra ryšys tarp šių dviejų etapų arba, kaip nagrinėjamu atveju, bendri motyvai (žr. šio sprendimo 104 punktą).
- 126 Vis dėlto, nepaisant to, kad yra mokesčių sistema, susijusi su ginčijama priemonė, ir atsižvelgiant į tikslą, dėl kurio sandorių, kuriems netaikoma ši priemonė, situacija yra panaši kaip ir sandorių, kuriems ji taikoma, reikia išnagrinėti, ar pati ginčijama priemonė, atsižvelgiant į jos specifines ypatybes, todėl nepaisant lyginamosios analizės, galėtų būti atskiras referencinis pagrindas, kaip tvirtina ieškovė.

- 127 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad priemonė gali būti referencinis pagrindas, kai ja įtvirtinama aiškiai apibrėžta mokesčių sistema, kuria siekiama konkrečių tikslų ir kuri skiriasi nuo visų kitų mokesčių sistemų, taikomų atitinkamoje valstybėje narėje. Tokiu atveju, siekiant įvertinti atrankinio pobūdžio sąlygą, reikia įvertinti, ar tam tikriems ūkio subjektams netaikoma priemonė, kai, atsižvelgiant į ja siekiamą tikslą, tų ūkio subjektų faktinė ir teisinė padėtis yra tokia pati kaip ir ūkio subjektų, kuriems ji taikoma (šiuo klausimu žr. 2012 m. kovo 7 d. Sprendimo *British Aggregates / Komisija*, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, 51, 63, 67 ir 71–75 punktus).
- 128 Kalbėdamas apie priemonę, kuria neįtvirtinama aiškiai apibrėžta mokesčių sistema, bet kuri priklauso platesnei teisinės sistemos daliai, generalinis advokatas J. P. Warner išvadoje, pateiktoje byloje *Italija / Komisija* (173/73, EU:C:1974:52, p. 728), išaiškino, kad, nors ši išvada susijusi su nacionalinės socialinės apsaugos sistema, ji gali būti veiksmingai taikoma mokesčių srityje, siekiant nustatyti, ar gali būti laikoma, jog pati tokia priemonė sudaro atskirą referencinį pagrindą.
- 129 Anot generalinio advokato J. P. Warner, bendra valstybės narės socialinės apsaugos sistemos reforma, dėl kurios netiesiogiai mažinamas darbdavių įmokos tarifas, gali nepatekti į valstybės pagalbos taisyklių taikymo sritį. Jo nuomone, šioje byloje nagrinėta priemonė nebuvo tokia reforma ir net nesudarė tokios reformos dalies, ja buvo tik siekiama išspręsti konkrečią problemą. Taigi, kaip Teisingumo Teismas patvirtino 1974 m. liepos 2 d. Sprendime *Italija / Komisija* (173/73, EU:C:1974:71), ši priemonė sudarė nuostatas dėl valstybės pagalbos.
- 130 Požiūris, kurį pateikė generalinis advokatas J. P. Warner išvadoje, pateiktoje byloje *Italija / Komisija* (173/73, EU:C:1974:52, p. 728), buvo pagrįstas priemonės sistemingumo ir bendrumo požymiais, siekiant jos neįtraukti į valstybės pagalbos taisyklių taikymo sritį.
- 131 Kadangi jurisprudencijoje nėra išsamesnių nurodymų dėl metodo, kuriuo remiantis būtų galima išskirti atskirą sistemą, galinčią būti referenciniu pagrindu, kaip pavyzdžiais iš platesnės visumos naudinga remtis Komisijos pranešimais šioje srityje.
- 132 2016 m. pranešimo 133 punkte pateiktas požiūris yra panašus į tą, kurio laikėsi generalinis advokatas J. P. Warner ir iš kurio matyti, kad referencinę sistemą sudaro nuoseklus taisyklių, kurios paprastai pagal objektyvius kriterijus taikomos visoms įmonėms, patenkančioms į sistemos taikymo sritį, nustatytą atsižvelgiant į jos tikslą, rinkinys.
- 133 Taip pat galima pažymėti, kad 1998 m. pranešimo 13 punkte, siekiant atskirti valstybės pagalbos ir bendrąsias priemones, pateikiamos dviejų kategorijų bendrosios priemonės, t. y. pirma, „išimtinai techninio pobūdžio mokesčių priemonės (pavyzdžiui, mokesčių normų, nusidėvėjimo taisyklių ir taisyklių dėl nuostolių perkėlimo; nuostatos, skirtos užkirsti keliui dvigubam apmokestinimui arba mokesčių vengimui)“ ir, antra, „priemonės siekiant bendrųjų politikos tikslų, mažinant mokesčių našta, susijusią su tam tikromis gamybos sąnaudomis“.
- 134 Nagrinėjamu atveju ginčijama priemonė yra tik platesnio mokesčio, pelno mokesčio, taikymo ypatybė, todėl ja nenustatoma jokios aiškiai apibrėžtos mokesčių sistemos (žr. šio sprendimo 127 punktą). Taigi tikslinga taikyti tai, kas išdėstyta šio sprendimo 128–133 punktuose.
- 135 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad nagrinėjama priemonė, kaip teisingai pažymi Komisija skundžiamo sprendimo 100 konstatuojamojoje dalyje, nustato ne naują bendrą taisyklę, susijusią su prestižo vertės amortizacija, bet bendrosios taisyklės išimtį, pagal kurią prestižo vertė gali būti amortizuojama tik verslo jungimo atveju, ir šia išimtimi siekta ištaisyti, Ispanijos Karalystės teigimu, bendros taisyklės sukeltą neigiamą poveikį bendrovių nerezidenčių akcijų įsigijimo atvejais.

- 136 Taigi, pirma, pagal ginčijamą priemonę prestižo vertė amortizuojama tik įsigijus bendrovių nerezidenčių akcijų. Vadinasi, akcijų įsigijimas nelaikomas nauju bendru kriterijumi prestižo vertei apmokestinti, o tai leistų ginčijamą priemonę laikyti „išimtinai techninio pobūdžio mokesčių priemone“, kaip tai suprantama pagal 1998 m. pranešimo 13 punktą.
- 137 Antra, savo pastabose skundžiamame sprendime Ispanijos Karalystė nurodė, kad ginčijama priemonė buvo priimta dėl to, kad yra teisinių kliūčių, kurios trukdo Ispanijos investuotojams vykdyti tarptautinį verslo jungimą ir taip pasinaudoti finansinės prestižo vertės amortizacija, kuri leidžiama Ispanijos mokesčių teisės aktuose tokio jungimosi atveju, nors jie galėtų nesunkiai jungti verslą nacionaliniu lygiu (skundžiamo sprendimo 48 ir 80 konstatuojamosios dalys). Todėl ginčijama priemonė yra skirta, anot jos rengėjų, ištaisyti padėčiai, kuri laikoma netinkama ir kuri atsirado dėl finansinės prestižo vertės apmokestinimo sistemos. Taigi ji nelaikoma nepriklausoma nuo šios sistemos pelno mokesčio reformos.
- 138 Be to, kadangi ginčijama priemonė siekiama išspręsti konkrečią problemą, t. y. prestižo vertės apmokestinimo tvarkos poveikį, kuris sukelia tarptautinio verslo jungimosi kliūčių, ji negali būti laikoma kaip siekianti bendrųjų ekonominės politikos tikslų, kaip tai suprantama pagal 1998 m. pranešimo 13 punktą.
- 139 Taigi, pakartojant generalinio advokato J.P. Warner išvadoje, pateiktoje byloje *Italija / Komisija* (173/73, EU:C:1974:52, p. 728), žodžius, ginčijama priemonė, kuria tik siekiama išspręsti konkrečią problemą, yra ne bendro pobūdžio reforma.
- 140 Iš to, kas pasakyta, matyti, kad referencinė sistema negali būti apribota tik ginčijamos priemonės. Tai patvirtina, kad prestižo vertės mokesstinis vertinimas yra, kaip skundžiamame sprendime teisingai nurodė Komisija, tinkama referencinė sistema šioje byloje (žr. šio sprendimo 123 punktą).
- 141 Atsižvelgiant į išdėstytus argumentus, visų pirma į tuos, kurie pateikti šio sprendimo 121 ir 138 punktuose, ieškovės kaltinimas, susijęs su tarptautinio verslo jungimo kliūtimis, turi būti atmestas tiek, kiek juo siekiama paneigti Komisijos naudojamą referencinę sistemą.

## 2) Dėl antrojo etapo

- 142 Ieškovė tvirtina, kad Komisija, kuri privalėjo įrodyti, jog bendrovių rezidenčių ir nerezidenčių akcijų įsigijimo sandoriai buvo panašūs, atsižvelgiant į mokesčių neutralumo tikslą, kurio siekiama ginčijama priemonė, neįvykdė šios pareigos.
- 143 Dėl šio sprendimo 63 ir 64 punktuose nurodyto metodo antrojo etapo pažymėtina, kad nors Teisingumo Teismas 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendime *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 41 punktas) rėmėsi „nagrinėjamos priemonės“ siekiamu tikslu, vėliau jis rėmėsi „teisinės sistemos“, į kurią patenka ši priemonė, siekiamu tikslu (2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *GIL Insurance ir kt.*, C-308/01, EU:C:2004:252, 68 punktas; 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Heiser*, C-172/03, EU:C:2005:130, 40 punktas; 2006 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugalija / Komisija*, C-88/03, EU:C:2006:511, 54 punktas ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / Hansesstadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 54 punktas). Sprendime *World Duty Free* Teisingumo Teismo didžioji kolegija dar aiškiau nurodė tikslą, kurio siekiama bendra arba įprasta mokesčių sistema, taikoma atitinkamoje valstybėje narėje (57 punktas).
- 144 Reikia pažymėti, kad pagal šią jurisprudenciją per šio sprendimo 63 ir 64 punktuose nurodyto metodo antrąjį etapą atliekamas palyginimas labai panašus į palyginimą, kurį Teisingumo Teismas taip pat naudoja, apibrėždamas referencinės sistemos materialinę taikymo sritį (žr. šio sprendimo 102–108 ir 125 punktus).

- 145 Vadovaujantis šio sprendimo 143 punkte minėta jurisprudencija, visų pirma Sprendimu *World Duty Free*, kuriuo šalys galėjo pagal rungimosi principą grįsti savo pastabas, reikia atsižvelgti į visos bendros sistemos tikslą.
- 146 Taigi reikia konstatuoti, kad įprasta sistema siekiama neleisti įmonėms pasinaudoti mokesčių lengvata, kurią sudaro prestižo amortizacija, kai jos susiduria su sunkumais, kliudančiais jungti verslą (žr. šio sprendimo 116–121 punktus).
- 147 Veikiau ginčijama priemone siekiama pašalinti tarptautinio verslo jungimosi kliūtis ir taip, anot Ispanijos Karalystės, užtikrinti mokesčių neutralumo principo laikymąsi (žr. šio sprendimo 137 punktą).
- 148 Ieškovės argumentas, susijęs su tarptautinio verslo jungimo kliūtimis, kuris, priešingai tam, ką teigia ieškovės, grindžiamas ginčijamos priemonės tikslu, o ne įprastos sistemos tikslu, turi būti atmestas kaip nereikšmingas per šio sprendimo 63 ir 64 punktuose nurodyto metodo antrąjį etapą. Tačiau jis bus vėliau nagrinėjamas atsižvelgiant į trečiąjį kaltinimą, kuris susijęs su šio metodo trečiuoju etapu.
- 149 Be to, reikėtų priminti, kad pagal įprastą sistemą prestižo vertės amortizacija galima tik verslo jungimo atveju ir kad ginčijama priemone leidus amortizuoti prestižo vertę įsigijus bendrovių nerezidenčių akcijų šioms operacijoms taikomas skirtingas mokestinis vertinimas nei bendrovių rezidenčių akcijų įsigijimo atveju, nors šių dviejų rūšių operacijų, atsižvelgiant į įprasta sistema siekiamą tikslą, faktinė ir teisinė padėtis yra panaši. Taigi ginčijama priemone įtvirtinama nuo šios sistemos leidžianti nukrypti nuostata, kaip tai teisingai nurodė Komisija (žr. šio sprendimo 124 punktą).
- 150 Vadinasi, reikia atmesti ieškovės kaltinimą.
- 151 Šio sprendimo 150 punkte padarytos išvados nepaneigia ieškovės nurodyta jurisprudencija.
- 152 Iš tiesų, pirma, dėl 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / Hansesstadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 61 ir 62 punktai) pažymėtina, kad šioje byloje nagrinėtas oro uostų mokesčių reglamentas buvo priimtas oro uosto, kuris rėmėsi savo autonominiiais įgaliojimais priimti aktus, todėl negalėjo būti laikomas nukrypstančiu nuo sistemos, taikomos visiems oro uostams. Atsižvelgiant į bylos, kurioje priimtas šis sprendimas, aplinkybes, jis neturi reikšmės šiai bylai.
- 153 Antra, byloje, kurioje priimtas 2015 m. sausio 14 d. Sprendimas *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9), suteiktas pranašumas buvo lengvatiniis naudojimas autobusų juostomis, kuriomis važiuo taksi, bet ne lengvieji automobiliai su vairuotoju (63 punktas). Atsižvelgdamas į nagrinėjamos priemonės tikslą, t. y. užtikrinti saugią ir veiksmingą transporto sistemą (50 punktas), dėl to, kad tik taksi gali kviešti keleivius arba laukti keleivių, nepateikusių išankstinio užsakymo (5 punktas), ir kad jiems taikomi tam tikri įpareigojimai, visų pirma, kad jie būtų identifikuojami ir galėtų gabenti asmenis su neįgalųjų vežimėliais (60 punktas), Teisingumo Teismas galėjo padaryti išvadą, kad taksi padėtis nebuvo panaši į lengvųjų automobilių su vairuotoju padėtį (61 punktas).
- 154 Be to, kalbant apie 2012 m. kovo 29 d. Sprendimą *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184), pažymėtina, kad nagrinėjama taisyklė buvo taikoma tam tikriems mokesčių mokėtojams, kurių padėtis, atsižvelgiant į šia priemone, skirta seniausioms procedūroms mokesčių srityje nagrinėti ir užtikrinti protingo termino principo laikymuisi, siekiamą tikslą, nebuvo tokia pati kaip kitų mokesčių mokėtojų, kurie buvo neseniai pradėtų procedūrų su mokesčių administratoriumi šalys (40–42 punktai).
- 155 Taigi, tiesa, kad šiuose dviejuose sprendimuose Teisingumo Teismas atsižvelgė į priemonės, kuria galbūt buvo suteiktas pranašumas, o ne sistemos, kurios dalį sudarė minėta priemonė, tikslą, nors 2015 m. sausio 14 d. Sprendime *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, 55 punktas) priminė, jog iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį reikalaujama nustatyti, ar



pagal konkrečią teisinę sistemą nacionalinė priemonė gali labiau palaikyti „tam tikras įmones arba tam tikrų prekių gamybą“, palyginti su kitomis, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į šia tvarka siekiamą tikslą, yra panaši.

- 156 Vis dėlto naujesnėje jurisprudencijoje Teisingumo Teismas patikslino, kad reikia atsižvelgti į sistemos, kurios dalį sudaro pranašumą suteikianti priemonė, o ne į šios priemonės tikslą (žr. šios išvados 143 punktą).
- 157 Trečia, 1997 m. gruodžio 9 d. Sprendime *Tiercé Ladbroke / Komisija* (C-353/95 P, EU:C:1997:596) Teisingumo Teismas nusprendė, kad nacionalinės teisės aktų leidėjas skirtingai vertino Prancūzijoje organizuojamas lažybas dėl Prancūzijos lenktynių, palyginti su Prancūzijoje organizuojamomis lažybomis dėl užsienio lenktynių, numatydamas, kad joms taikomi teisės aktuose numatyti mokesčių atskaitymai, galiojantys šalyje, kur buvo organizuotos lenktynės (2, 3 ir 36 punktai).
- 158 Tiesa, Teisingumo Teismas nustatė, kad šių dviejų kategorijų lažybos nėra panašios (1997 m. gruodžio 9 d. Sprendimo *Tiercé Ladbroke / Komisija*, C-353/95 P, EU:C:1997:596, 33 punktas), todėl galima grįžti prie argumentų, susijusių su šio sprendimo 63 ir 64 punktuose nurodyto metodo antruoju etapu.
- 159 Vis dėlto siekdamas pagrįsti tokią išvadą Teisingumo Teismas, be kita ko, pažymėjo, kad totalizatorių lažyboms būdinga tai, kad statomos sumos sudaro bendrą fondą, kuris po įvairių mokesčių paskirstomas po lygiai laimėtojams, neatsižvelgiant į lažybų kilmę, o tai reiškė, kad bendro fondo dalis, priklausanti laimėtojams, negalėjo skirtis, atsižvelgiant į valstybę, kurioje sudarytos lažybos. Tada jis padarė išvadą, kad tokios sistemos veikimas gali būti užtikrintas, tik jei taikomi valstybės, kur vyksta lenktynės, mokesčių, kurie gali būti taikomi lažybų dėl lenktynių fondui, tarifai (34 punktas).
- 160 Šioje byloje Teisingumo Teismas laikėsi požiūrio, kuris iš tikrųjų yra susijęs su šio sprendimo 63 ir 64 punktuose nurodyto metodo trečiuoju etapu, pagrįstu nustatyto skirtingo vertinimo pateisinimu.
- 161 Vadinasi, 1997 m. gruodžio 9 d. Sprendimu *Tiercé Ladbroke / Komisija* (C-353/95 P, EU:C:1997:596) negalima teisėtai remtis siekiant užginčyti tai, kaip Komisija šiuo atveju veikė dėl šio sprendimo 63 ir 64 punktuose nurodyto metodo pirmųjų dviejų etapų.
- 162 Be to, bylos, kurioje priimtas minėtas sprendimas, aplinkybės skiriasi nuo nagrinėjamųjų šioje byloje. Taigi be papildomų ieškovės paaiškinimų negalima remiantis tuo, kad Teisingumo Teismo pripažino, jog Prancūzijoje organizuojamų lažybų dėl Belgijos lenktynių ir Prancūzijoje organizuojamų lažybų dėl Prancūzijos lenktynių situacija skyrėsi (žr. šio sprendimo 158 punktą), priėti prie išvados, kad bendrovių rezidenčių ir nerezidenčių akcijų įsigijimo situacija skiriasi.
- 163 Bet kuriuo atveju išvada, kurią šio sprendimo 150 punkte padarė Bendrasis Teismas, yra pagrįsta naujausia Teisingumo Teismo jurisprudencija, nurodyta šio sprendimo 143 punkte.
- 164 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad reikia atmesti šį kaltinimą.

***c) Dėl ginčijamos priemonės pateisinimo atsižvelgiant į sistemos, kurios dalis ji yra, pobūdį ir struktūrą (trečiasis etapas)***

- 165 Ieškovė teigia, kad ginčijamos priemonės įtvirtinta nukrypti leidžianti nuostata pateisinama sistemos, kurios dalis ji yra, pobūdžiu ir struktūra. Taigi jos remiasi šio sprendimo 63 ir 64 punktuose nurodyto metodo trečiuoju etapu.



- 166 Kaip buvo priminta šio sprendimo 64 punkte, dėl šio sprendimo 63 ir 64 punktuose nurodyto metodo trečiojo etapo Teisingumo Teismas nusprendė, kad sąvoka „valstybės pagalba“ neapima priemonių, diferencijuojančių įmones, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į nagrinėjamos mokesčių sistemos tikslą, yra panaši, todėl jos *a priori* yra atrankinės, jeigu atitinkama valstybė narė įrodo, jog ši diferenciacija atsiranda dėl sistemos, taikomos įmonėms, pobūdžio ar bendros struktūros.
- 167 Šiuo klausimu primintina, kad turi būti nustatytas skirtumas tarp konkrečios mokesčių priemonės arba mokesčių sistemos tikslų, kurie joms nebūdingi, ir pačiai mokesčių sistemai būdingų mechanizmų, kurie yra būtini siekiant šių tikslų. Todėl atleidimui nuo mokesčių, kylančiam iš apmokestinimo sistemai, kuriai jis priklauso, nebūdingo tikslo, negalima netaikyti SESV 107 straipsnio 1 dalies reikalavimų (2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 69 ir 70 punktai).
- 168 2016 m. pranešimo 138 punkte Komisija remiasi nagrinėjamos mokesčių sistemos pagrindiniais arba svarbiausiais principais arba jai būdingais mechanizmais, kurie būtini sistemos veikimui ir veiksmingumui ir kuriais galima pateisinti nukrypti leidžiančią nuostatą.
- 169 Šiuo atveju ginčijamos priemonės įtvirtintu skirtingu požiūriu į bendrovių rezidenčių ir nerezidenčių akcijų išsigijimą, Ispanijos Karalystės teigimu, pašalinamas skirtingas vertinimas, kuris nustatytas Ispanijos mokesčių sistemoje dėl prestižo ir buvo palankesnis pirmiesiems sandoriams.
- 170 Taigi ginčijama priemone įtvirtintinas diferencijavimas yra pateisinamas, nes jis kyla iš mokesčių neutralumo principo.
- 171 Mokesčių neutralumo principas, kuris pripažįstamas Ispanijos mokesčių teisėje (skundžiamo sprendimo 112 konstatuojamoji dalis), yra būdingas mokesčių sistemai, kaip tai matyti iš 2016 m. pranešimo 139 punkto, pagal kurį tas principas galėtų būti nukrypti nuo bendros sistemos leidžiančios nuostatos pateisinimas.
- 172 Taigi Ispanijos Karalystė gali pagrįstai remtis mokesčių neutralumo principu, kad pateisintų ginčijamos priemonės įtvirtintą diferencijavimą.
- 173 Reikėtų pažymėti, kad tik ypatingu atveju, kaip nagrinėjamas, ginčijamos priemonės siekiamu tikslu galima pagrįstai remtis per šio sprendimo 63 ir 64 punktuose nurodyto metodo trečiąjį etapą.
- 174 Kadangi buvo pritarta, kad šioje byloje taikytinas Ispanijos Karalystės pateiktas ginčijamos priemonės įtvirtinto diferencijavimo pateisinimas, t. y. mokesčių neutralumo principas, dar reikia nustatyti, ar ginčijama priemonė iš tiesų gali užtikrinti mokesčių neutralumą.
- 175 Pagal suformuotą jurisprudenciją SESV 107 straipsnio 1 dalyje valstybės pagalba nediferencijuojama pagal priežastis ar tikslus; ji apibrėžiama pagal poveikį (žr. 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, 87 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 176 Pirma, reikia priminti, kad kai Komisija nustato nukrypti leidžiančią nuostatą, būtent valstybė narė turi įrodyti, jog tokia nuostata yra pateisinama, nes išplaukia iš mokesčių sistemos, kurios dalis ji yra, pobūdžio arba struktūros (žr. šio sprendimo 64 punktą).
- 177 Taigi būtina nustatyti, ar šioje byloje Ispanijos Karalystės pateiktų įrodymų ir įrodymų, kuriais remiasi ieškovės, pakanka pateisinti šio sprendimo 149 punkte nurodytą nukrypti leidžiančią nuostatą, priešingai, nei teigė Komisija.

- 178 Ieškovė nurodo tai, kad, Ispanijos Karalystės teigimu, ginčijama priemonė siekiama atkurti mokesčių neutralumą, panaikinant nepateisinamą skirtingą vertinimą, pirma, įmonių, kurios gali nesunkiai susijungti su bendrove rezidente ir pasinaudoti prestižo vertės amortizacija, ir, antra, įmonių, kurioms kyla teisinių sunkumų susijungti su bendrove nerezidente ir taip pasinaudoti prestižo vertės amortizacija.
- 179 Reikėtų pažymėti, kad siekiant kompensuoti nepagrįstą skirtingą vertinimą, kuris kyla iš įprastos sistemos, ginčijama priemonė suteikiama teisė pasinaudoti prestižo vertės amortizacija bendrovėms, kurios perka bendrovių nerezidenčių akcijų.
- 180 Taigi ginčijama priemonė yra pagrįsta prielaida, kad įmonės, norinčios vykdyti tarptautinius susijungimus ir negalinčios to padaryti dėl kliūčių, įskaitant teises, automatiškai pasirenka įsigyti bendrovių nerezidenčių akcijų arba bent jau pasilieka jau turimas.
- 181 Nesant tokios prielaidos, ginčijama priemonė negalėtų būti laikoma naudinga įmonėms, kurios, Ispanijos Karalystės teigimu, nepalankiai vertinamos dėl įprastos sistemos taikymo. Taigi ji negalėjo turėti neutralizuojamojo poveikio.
- 182 Šio sprendimo 180 punkte minėta prielaida nėra nustatyta.
- 183 Tiesa, ieškovė teigia, kad, kai tarptautinių įmonių susijungimas neįmanomas dėl kliūčių, kylančių dėl teisės aktų ir administracinės praktikos aptariamose valstybėse, tokios operacijos daugeliu atvejų turi būti vykdomos pasitelkiant užsienio bendrovės akcijų įsigijimo tarpininkus.
- 184 Vis dėlto akcijų įsigijimas, priešingai nei susijungimas, nelemia įsigytos bendrovės likvidavimo. Atsižvelgiant į šį skirtumą ir jo teisinį bei ekonominį poveikį, nėra akivaizdu, kad šių dviejų rūšių operacijomis tikimasi pasiekti tų pačių tikslų arba kad jos atitinka vienodas ekonomines strategijas. Tai irgi taikytina nekontrolinės akcijų dalies įsigijimui, kuriam pasiekus 5 % akcijų taikoma ginčijama priemonė. Todėl negalima daryti prielaidos, kad bendrovė, kuri negali susijungti su kita bendrove, automatiškai pasirenka įsigyti tos bendrovės akcijų.
- 185 Tikėtina, kad įmonės, norinčios susijungti su bendrove nerezidente ir negalinčios to padaryti dėl kliūčių, įskaitant teises, atsisakys įsigyti aptariamą bendrovės akcijų arba jas toliau laikyti. Taigi šios bendrovės, kurios, kaip tikėtina, bus nepalankiau vertinamos, negalės pasinaudoti ginčijamos priemonės nustatyta lengvata.
- 186 Iš bylos medžiagos nematyti, kad Ispanijos Karalystė, kuriai priklauso pareiga įrodyti, jog nukrypti leidžianti nuostata pateisinama (žr. šio sprendimo 176 punktą), įrodė, jog įmonės, norinčios susijungti su bendrove nerezidente ir negalinčios to padaryti dėl kliūčių, įskaitant teises, automatiškai pasirinko įsigyti bendrovių nerezidenčių akcijų arba bent jau pasilikti turimas akcijas.
- 187 Be to, ieškovė taip pat nepateikė tokių įrodymų.
- 188 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad neįrodyta, jog ginčijamos priemonės suteikiamu pranašumu pasinaudos skirtingai vertinamos įmonės, kai tą skirtingą vertinimą ir siekiama ištaisyti ta priemonė. Taigi nebuvo įrodytas ginčijamos priemonės neutralizuojamasis poveikis.
- 189 Šiuo klausimu pažymėtina, kad skundžiamo sprendimo 91 punkte Komisija nurodė, jog ginčijama priemonė buvo pernelyg netiksli ir neaiški, nes ja nenustatoma jokių sąlygų; pavyzdžiui, tam, kad būtų pateisinamos skirtingos apmokestinimo sąlygos, reikalingos konkrečios, teisiškai apibrėžtos aplinkybės.
- 190 Antra, net darant prielaidą, kad nagrinėjama priemonė neutralizuoja tariamai baudžiamąjį įprastos sistemos poveikį (tai neįrodyta), ji yra, kaip teisingai pažymi Komisija (skundžiamo sprendimo 111–113 konstatuojamosios dalys), neproporcinga, todėl nepateisinama.

- 191 Iš tiesų visos įmonės, įsigijančios 5 % bendrovių rezidenčių akcijų, nebūtinai siekia susijungti su tomis bendrovėmis ir pasinaudoti prestižo vertės amortizacija.
- 192 Pirma, toks susijungimas ne visada yra įmanomas. Taip yra tokiu atveju, kai, pavyzdžiui, atitinkama įmonė neturi akcijų dalies, leidžiančios kontroliuoti bendrovę, su kuria nori susijungti, o kiti šios bendrovės akcininkai prieštarauja susijungimui.
- 193 Be to, net jei toks susijungimas būtų įmanomas, prestižo vertės amortizacija būtų naudinga tik toms įmonėms, kurios nori atlikti tokią operaciją. Tačiau negalima užtikrinti, kad visos įmonės, kurios įsigijo bendrovės rezidentės akcijų, įskaitant kontrolinę dalį, nori susijungti su ta bendrove, atsižvelgiant į tai, kad nėra aišku, jog akcijų įsigijimu ir susijungimu būtų siekiama tų pačių tikslų arba jie atitinka vienodas ekonomines strategijas (žr. šio sprendimo 184 punktą).
- 194 Vis dėlto visos bendrovės, kurios perka bendrovių nerezidenčių akcijų, nors nebūtinai siekia susijungti, galės pasinaudoti prestižo vertės amortizacija.
- 195 Šiuo klausimu Komisija skundžiamo sprendimo 91 konstatuojamojoje dalyje teisingai nurodė, kad ginčijama priemonė „taikoma plačiai sandorių kategorijai diskriminuojančiu būdu, kurio negalima pateisinti objektyviais mokesčių mokėtojų skirtumais“.
- 196 Taip pat reikia pabrėžti, jog tai, kad įmonės, kurios įsigyja bendrovių rezidenčių akcijų, gali lengviau, jei to pageidauja, pasinaudoti prestižo vertės amortizacija susijungdamos, nereiškia, kad jos atsiduria tokioje palankioje padėtyje kaip įmonės, kurios įsigyja bendrovių nerezidenčių akcijų ir gali automatiškai pasinaudoti prestižo vertės amortizacija.
- 197 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad taikant ginčijamą priemonę skirtingai vertinamos įmonės, kurių padėtis panaši.
- 198 Taigi, net manant, kad ginčijama priemonė galima atkurti tam tikrą mokesčių neutralumą, kuriam kyla grėsmė dėl įprastos sistemos, nors tai neįrodyta (žr. šio sprendimo 188 punktą), bet kuriuo atveju jos sukeliama poveikio negalima laikyti pateisinamu atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, kaip teisingai nurodė Komisija skundžiamame sprendime (žr. šio sprendimo 190 punktą).
- 199 Galima daryti išvadą, kad, kaip matyti iš abiejų nepriklausomų motyvų, nurodytų šio sprendimo 176–198 punktuose, iš bylos medžiagos neaišku, jog ginčijamos priemonės įtvirtinta nukrypti leidžianti nuostata yra pateisinama atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą.
- 200 Nors referencinė sistema, kuria turi būti remiamasi nagrinėjant ginčijamos priemonės atrankinį pobūdį, yra prestižo vertės mokestinis vertinimas (žr. šio sprendimo 140 punktą) ir nors ginčijama priemonė įtvirtinama nuo šios sistemos leidžianti nukrypti nuostata (žr. šio sprendimo 149 punktą), atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, galimomis tarptautinio susijungimo kliūtimis negalima pateisinti ginčijamos priemonės įtvirtintos nukrypti leidžiančios nuostatos.
- 201 Ieškovės teiginys, kad ginčijama priemonė yra pagrįsta atsižvelgiant į mokesčių neutralumo tikslą, turi būti atmestas, nesant reikalo nagrinėti jos argumentų, susijusių su kliūtimis, dėl kurių tampa neįmanomi arba sudėtingi tarptautiniai susijungimai.
- 202 Taigi nėra reikalo patenkinti ieškovės pateiktų prašymų taikyti proceso organizavimo priemones, nes šios priemonės turėjo sudaryti galimybes įrodyti kliūtis, dėl kurių tampa neįmanomi arba sudėtingi tarptautiniai susijungimai.
- 203 Šio sprendimo 201 punkte suformuluotos išvados negali paneigti ieškovės nurodyti argumentai.

- 204 Pirma, ieškovės teigimu, Komisija turėjo atskirti situaciją, kai įsigyjama bendrovių nerezidenčių akcijų kontrolinė dalis, nuo kitų įsigijimo atvejų tam, kad pripažintų, jog ginčijamos priemonės taikymas pirmajai grupei nėra valstybės pagalba.
- 205 Vis dėlto, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 193 punkte, kai kurios bendrovės įsigyja bendrovės rezidentės akcijų, neketindamos susijungti. Taigi dėl ginčijamos priemonės šios įmonės yra ne taip palankiai vertinamos, palyginti su įmonėmis, kurios įsigyja bendrovių nerezidenčių akcijų, nors jų padėtis yra panaši. Šis nepalankus vertinimas atsirado dėl ginčijama priemone įtvirtinto prestižo vertės apmokestinimo tvarkos nenuoseklumo, įskaitant nenuoseklumą, atsirandantį, kai priemonė taikoma tik bendrovių nerezidenčių akcijų kontrolinės dalies įsigijimo atvejais.
- 206 Siekiant išsamumo, būtina pažymėti, kad net jeigu nagrinėjama priemonė galėtų būti laikoma pateisinama akcijų kontrolinės dalies įsigijimo atvejais, reikėtų konstatuoti, jog bet kuriuo atveju skundžiamame sprendime Komisija neturėjo nustatyti ginčijamos priemonės taikymo sąlygų, kuriomis remdamasi tam tikrais atvejais būtų galėjusi šios priemonės nekvalifikuoti kaip pagalbos. Šis klausimas susijęs su Ispanijos valdžios institucijų ir Komisijos dialogu nagrinėjant pranešimą apie ginčijamą sistemą, kuris turėjo būti pateiktas prieš jos įgyvendinimą (2009 m. rugsėjo 9 d. Sprendimo *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, 381 punktas).
- 207 Reikėtų pridurti, kad, remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija pagalbos schemos atveju, Komisija, siekdama patikrinti, ar ši schema turi pagalbos požymių, gali apsiriboti tik bendrą nagrinėjamos schemos požymių ištyrimu, neprivalėdama nagrinėti kiekvieno konkretaus atvejo (2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Graikija / Komisija*, C-278/00, EU:C:2004:239, 24 punktas; 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Italija / Komisija*, C-66/02, EU:C:2005:768, 91 punktas ir 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė*, C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 122 punktas).
- 208 Šiuo klausimu ieškovė remiasi 2001 m. lapkričio 22 d. Sprendimu *Mitteldeutsche Erdöl-Raffinerie / Komisija* (T-9/98, EU:T:2001:271, 117 punktas). Nors toje byloje Bendrasis Teismas nusprendė, jog Komisija negalėjo apsiriboti bendra abstrakčia byloje nagrinėjamos priemonės analize ir taip pat privalėjo išnagrinėti konkrečius ieškovės toje byloje atvejus, šis sprendimas buvo priimtas labai specifinėmis aplinkybėmis, kurios skiriasi nuo nagrinėjamos bylos, nes, pirma, ginčijamos priemonės priėmimas, be kita ko, buvo pagrįstas ypatinga ieškovės padėtimi, antra, per administracinę procedūrą ieškovės padėtis buvo nurodyta ne tik Vokietijos vyriausybės ir ieškovės toje byloje – patronuojančiosios bendrovės – rašytinėse pastabose, bet ir ta vyriausybė su Komisija daug apie ją diskutavo, ir, trečia, Vokietijos vyriausybė pasiūlė Komisijai taikyti priemonę tik ieškovei toje byloje ir atskirai pranešti apie visus kitus šios priemonės taikymo atvejus (80–82 punktai).
- 209 Dėl rėmimosi 2011 m. birželio 9 d. Sprendimu *Comitato „Venezia vuole vivere“ ir kt. / Komisija* (C-71/09 P, C-73/09 P ir C-76/09 P, EU:C:2011:368) reikia pažymėti, kad šis sprendimas priimtas anksčiau nei 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732), ir jame buvo patvirtinta jurisprudencija, pagal kurią pagalbos schemos atveju Komisija gali išnagrinėti tik bendras aptariamų schemos savybes ir neprivalo nagrinėti kiekvieno konkretaus atvejo, kuriam ji taikoma, siekdama nustatyti, ar ši schema turi pagalbos požymių (žr. šio sprendimo 207 punktą).
- 210 Be to, byloje, kuriose priimti 2011 m. birželio 9 d. Sprendimas *Comitato „Venezia vuole vivere“ ir kt. / Komisija* (C-71/09 P, C-73/09 P ir C-76/09 P, EU:C:2011:368) ir 2008 m. lapkričio 28 d. Sprendimas *Hotel Cipriani ir kt. / Komisija* (T-254/00, T-270/00 ir T-277/00, EU:T:2008:537), abu taip pat nurodyti ieškovės, buvo remiamasi nediskriminavimo principo pažeidimu, nes pagalbos schemos atveju Komisija išnagrinėjo kai kurių įmonių (savivaldybės įmonių) individualias situacijas, tačiau neatliko tokio tyrimo dėl privačių įmonių, kurių situacija panaši. Vis dėlto ieškovė nesiremia nediskriminavimo principo pažeidimu, pagrįstu tuo, kad tam tikrų įmonių situacija buvo tirama individualiai. Taigi Bendrojo



- Teismo sprendimas (patvirtintas Teisingumo Teismo jo sprendimo 128 ir 160 punktuose), pagal kurį Komisija, nesant specifinės informacijos apie ieškovėmis esančias įmones ir sektorius, kuriuose jos vykdo veiklą, neturėjo laikydamosi nediskriminavimo principo nukrypti nuo savo požiūrio, grindžiamo aptariamoms pagalbos schemos tyrimu pagal jos bendrus požymius, ir atlikti jų individualios situacijos analizės, nėra svarbus šiuo atveju.
- 211 Be to, šio sprendimo 208–210 punktuose nurodyta jurisprudencija nėra reikšminga, nes šioje byloje nustatyti įmonės, kurių atveju priemonė negali būti kvalifikuojama kaip valstybės pagalba, reikia ne pagal sektorius, bet pagal ekonominius sandorius, kuriems taikoma nagrinėjama lengvata. Jei Komisijai būtų nustatyta pareiga patikrinti įvairias ekonomines operacijas, kurioms nagrinėjama priemonė galėtų būti teisėtai taikoma, negalint konstatuoti valstybės pagalbos, tai pakeistų nagrinėjamos priemonės turinį ir taikymo sąlygas, o ne apibrėžtų geografinę arba sektoriaus taikymo sritį. Taigi tokia pareiga Komisijai būtų viršyti jai suteikti įgaliojimai pagal SESV nuostatas ir 1999 m. kovo 22 d. Tarybos reglamentą (EB) Nr. 659/1999, nustatantį išsamias [SESV 108] straipsnio taikymo taisykles (OL L 83, 1999, p. 1).
- 212 Be to, dėl nagrinėjamos priemonės įtvirtinto skirtingo vertinimo pateisinimo pažymėtina, kad reikia priminti, jog tai turi nustatyti valstybė narė (žr. šio sprendimo 64 ir 176 punktus). Todėl ji taip pat turės pritaikyti šios priemonės turinį ar suteikimo sąlygas, jei paaiškės, kad ji tik iš dalies pateisinama.
- 213 Galiausiai dėl to, kad valstybė narė žino apie sistemos, kurios dalis yra ši priemonė, pobūdį ir struktūrą, ji taip pat gali geriausiai nustatyti jos turinį arba taikymo sąlygas, visų pirma tais atvejais, kai, kaip ir šiuo atveju, jos poveikio, kuris turėtų pateisinti nukrypti leidžiančią nuostatą, vertinimas yra sudėtingas (žr. šio sprendimo 178–198 punktus).
- 214 Taigi, net darant prielaidą, kad per formalią tyrimo procedūrą Komisija ir Ispanijos Karalystė dėl šios pateiktų prašymų su dokumentais diskutavo apie akcijų kontrolinės dalies įsigijimo atvejus, iš šio sprendimo 204–213 punktuose pateiktų svarstymų matyti, jog bet kuriuo atveju šis kaltinimas turi būti atmestas, įskaitant ir dėl akcijų kontrolinės dalies įsigijimo atvejų, ir nėra reikalo nagrinėti argumentų, susijusių su kliūtimis, dėl kurių tarptautiniai susijungimai tampa neįmanomi arba sudėtingi.
- 215 Taigi nėra reikalo patenkinti ieškovės pateiktų prašymų taikyti proceso organizavimo priemones, nes šios priemonės turėjo sudaryti galimybes įrodyti kliūtis, dėl kurių tampa neįmanomi arba sudėtingi tarptautiniai susijungimai.
- 216 Be to, ieškovė nurodo, kad Komisija taip pat rėmėsi tuo, jog ginčijama priemonė yra neproporcinga, nes ji taikoma ir įsigyjant mažą akcijų dalį, kuri nesuteikia kontrolės. Gali būti laikoma, kad pateikdama šią kritiką ji prašo, nepatenkinus ankstesnių reikalavimų, panaikinti ginčijamą sprendimą tiek, kiek jame pripažįstama, kad neteisėta ginčijamą priemonę taikyti akcijų kontrolinei daliai.
- 217 Šį prašymą reikia atmesti.
- 218 Iš tiesų, pirma, net nesiremdama ginčijamos priemonės neproporcingumu Komisija galėjo teisingai manyti, kad Ispanijos Karalystė neįrodė, jog ji yra pateisinama (žr. šio sprendimo 176–188 punktus).
- 219 Be to, nors ginčijama priemone buvo galima naudotis tik įsigyjant bendrovių nerezidenčių akcijų kontrolinę dalį, dėl jos atsirado prestižo vertės mokestinio vertinimo nenuoseklumas, dėl kurio abejotina, ar ją galima pateisinti mokesčių neutralumo principu (žr. šio sprendimo 205 punktą).
- 220 Antra, atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta šio sprendimo 206–213 punktuose, Komisija neprivalėjo, nors, ieškovės teigimu, Ispanijos Karalystė to prašė, pripažinti, kad pagalbos nėra įsigyjant akcijų kontrolinę dalį.



- 221 Galiausiai, trečia, primintina, kad pagal suformuotą jurisprudenciją Sąjungos teisės aktą panaikinti iš dalies galima, tik jei prašomus panaikinti elementus įmanoma atskirti nuo likusių teisės akto nuostatų (žr. 2005 m. gegužės 24 d. Sprendimo *Prancūzija / Parlamentas ir Taryba*, C-244/03, EU:C:2005:299, 12 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Šis atskiriamumo reikalavimas netenkinamas, jei teisės akto dalies panaikinimas pakeičia jo esmę (2005 m. gegužės 24 d. Sprendimo *Prancūzija / Parlamentas ir Taryba*, C-244/03, EU:C:2005:299, 13 punktas). Šiuo atveju iš dalies panaikinus skundžiamą sprendimą tiek, kiek jame konstatuojama, kad yra valstybės pagalba, įskaitant akcijų kontrolinės dalies įsigijimo atveju, būtų pakeista minėto sprendimo esmė.
- 222 Taigi reikia atmesti šio sprendimo 216 punkte minėtą argumentą ir atmesti papildomus juo pagrįstus reikalavimus.
- 223 Dėl rėmimosi Komisijos sprendimų priėmimo praktika pažymėtina, kad šis argumentas turi būti atmestas.
- 224 Šiuo klausimu reikia nurodyti, kad pagal jurisprudenciją tik taikant SESV 107 straipsnio 1 dalį, o ne atsižvelgiant į tariamą ankstesnę Komisijos sprendimų priėmimo praktiką reikia vertinti, ar tam tikra priemonė yra valstybės pagalba (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, 136 punktas).
- 225 Iš viso to, kas išdėstyta, išplaukia, kad bet kuriuo atveju (žr. šio sprendimo 201 punktą) reikia atmesti šį kaltinimą, pagrįstą ginčijamos priemonės pateisinimu, atsižvelgiant į sistemos, kurios dalis ji yra, pobūdį ir struktūrą.
- 226 Be to, argumentui, kad ginčijamo sprendimo motyvai nėra pakankami, kiek tai susiję su ginčijamos priemonės atrankinio pobūdžio nustatymu, negali būti pritarta. Iš tiesų, kaip matyti iš to, kas išdėstyta šio sprendimo 65–75 punktuose, Komisija pakankamai motyvavo savo sprendimą šiuo klausimu.
- 227 Galiausiai dėl ginčijamos priemonės galimo poveikio vidaus rinkai ir ieškovės argumentų šiuo klausimu pakanka pažymėti, kad ginčijamas sprendimas tiek, kiek jame konstatuojama, kad ginčijama priemonė yra atrankinio pobūdžio, nėra pagrįstas tokių iškreipimų buvimu. Net darant prielaidą, kad taip yra, iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad Komisija galėjo pagrįstai konstatuoti, jog ginčijama priemonė yra atrankinio pobūdžio, ir tokiam konstatavimui jai nereikėjo remtis galimais vidaus rinkos iškreipimais, atsiradusiais dėl ginčijamos priemonės.
- 228 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad pirmąjį pagrindą, grindžiamą ginčijamos priemonės atrankinio pobūdžio nebuvimu, reikia atmesti.

## **B. Dėl antrojo pagrindo, grindžiamo klaida nustatant ginčijamos priemonės naudos gavėją**

### **1. Šalių argumentai**

- 229 Ieškovė iš esmės ginčija tai, kad ginčijama priemone suteikiamas pranašumas Ispanijoje apmokestinamoms įmonėms, išigyjančioms bendrovių nerezidenčių akcijų. Ginčijamos priemonės naudos gavėjai iš tiesų yra šios bendrovės ir jų akcininkai, kurie gali perleisti savo akcijas už geresnę kainą.
- 230 Ieškovė tvirtina, kad skundžiamame sprendime Komisija pateikė nenuoseklų ir klaidingą atsakymą, atsikirdama į kai kurių suinteresuotųjų šalių pateiktą argumentą, kuris pagrįstas tuo, kad faktiniai pagalbos gavėjai yra bendrovių nerezidenčių akcininkai, kurie parduoda savo akcijas Ispanijoje apmokestinamoms įmonėms.

- 231 Ieškovė taip pat remiasi ankstesne Komisijos praktika.
- 232 Komisija teigia, kad nenuoseklumo, kuriuo remiasi ieškovė, nėra.
- 233 Bet kuriuo atveju, anot Komisijos, įmonės, kurioms taikoma ginčijama priemonė, suteikiamas pranašumas.

## **2. Bendrojo Teismo vertinimas**

- 234 Pirmiausia reikėtų priminti, kad dėl ginčijamos priemonės Ispanijoje apmokestinamos įmonės, kurios įsigyja bendrovių nerezidenčių akcijų, gali sumažinti pelno mokesčio, kurį privalo mokėti, bazę, jeigu jos atitinka kitas priemonės numatytas sąlygas.
- 235 Ieškovės teigimu, aptariama priemone suteikiamas pranašumas, kuriuo gali nedelsiant pasinaudoti įmonės, įsigyjančios bendrovių nerezidenčių akcijų, iš tikrųjų turi poveikį akcijų pardavimo kainai. Todėl veikiau ne bendrovės pasinaudoja ginčijama priemone, o minėti akcijų pardavėjai.
- 236 Toks argumentas turi būti atmestas remiantis kiekviena iš trijų nepriklausomų toliau nurodytų priežasčių.
- 237 Pirma, negalima manyti, kad ginčijamos priemonės suteikiamą pranašumą neišvengiamai atspindi įsigytų bendrovių akcijų pardavimo kaina. Iš tikrųjų tokios aplinkybės nėra nustatyta šiuo atveju. Todėl šis argumentas neturi faktinio pagrindo.
- 238 Antra, net jei Ispanijoje apmokestinamos įmonės, kurios pageidauja įsigyti bendrovių nerezidenčių akcijų, didina siūlomą kainą, nes sumažėja pelno mokesčių bazė dėl šio įgijimo, tai pagerina jų galimybes sudaryti aptariamus sandorius. Taigi šios įmonės turi „ekonominį pranašumą, kurio nebūtų turėjusios įprastomis rinkos sąlygoms“, kaip nurodoma 1996 m. liepos 11 d. Sprendime *SFEI ir kt.* (C-39/94, EU:C:1996:285, 60 punktas).
- 239 Taigi šioje byloje nagrinėjama situacija skiriasi nuo situacijos, kai pranašumo gavėjas privalo jį perleisti trečiajam asmeniui be jokio atlygio (šiuo klausimu žr. 2003 m. liepos 3 d. Sprendimo *Belgija / Komisija*, C-457/00, EU:C:2003:387, 58 punktą). Iš tiesų įsigyjančios įmonės, net jei visiškai perleidžia mokestinį pranašumą, atsiradusį dėl ginčijamos priemonės ir susijusį su įsigytų akcijų pardavimo kaina, supranta savo derybinę galią, ir tai savaime yra aiškus pranašumas, kaip teisingai nurodo Komisija.
- 240 Trečia, Teisingumo Teismas nusprendė, jog tai, kad pasinaudojus pranašumu uždirbta nauda, ypač mokesčių lengvata, neprilygsta šiam pranašumui, arba jo net nėra, neturi reikšmės susigrąžinant pagalbą iš jos gavėjų (šiuo klausimu žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / Aer Lingus ir Ryanair Designated Activity*, C-164/15 P ir C-165/15 P, EU:C:2016:990, 92, 93, 100 ir 102 punktus).
- 241 Taigi ši aplinkybė taip pat neturi įtakos asmenų, kuriems skirtas nagrinėjamas pranašumas, kaip pagalbos gavėjų, statusui.
- 242 Iš tiesų, jei būtų pritarta tam, kad tokiu atveju pranašumo, numatyto ginčijamos priemonės, gavėjai nėra tikrieji šios priemonės naudos gavėjai, būtų neįmanoma bet kokia priemone dėl susigrąžinimo, o tai prieštarautų Teisingumo Teismo priimtam sprendimui.
- 243 Šioje byloje ieškovė iš esmės remiasi naudos, gautos pasinaudojus ginčijamos priemonės jiems suteiktu pranašumu, sumažėjimu ar net išnykimu.

- 244 Pagal šio sprendimo 240 punkte primintą jurisprudenciją, kaip ji aiškinama šio sprendimo 241 punkte, dėl to, kad mokestinis pranašumas, atsiradęs dėl ginčijamos priemonės, nagrinėjamu atveju visiškai perkeliamas įsigyjančios įmonės į įsigytos bendrovės akcijų kainą ir kad įsigyjančios įmonės negauna jokios naudos iš ginčijamos priemonės per pirkimo sandorį, negalima daryti išvados, kad šios įmonės nebuvo ginčijamos priemonės naudos gavėjos.
- 245 Iš šio sprendimo 237–244 punktuose nurodytų trijų priežasčių matyti, kad Ispanijoje apmokestinamos įmonės, įsigyjančios bendrovių nerezidenčių akcijų, ne tik nedelsiant gauna pagalbą, bet ir yra tikrosios jos gavėjos.
- 246 Tai, ką skundžiamame sprendime, kurio motyvai šiuo klausimu yra pakankamai išsamūs, nurodo Komisija, nėra nenuoseklu.
- 247 Galima pažymėti, kad šiuo klausimu ginčijamo sprendimo 105 konstatuojamojoje dalyje Komisija nurodė mananti, kad pagalbos gavėjos yra įmonės, kurios galėjo taikyti prestižo vertės amortizaciją mokesčių tikslais. Ji, be kita ko, pažymėjo, jog nėra jokio mechanizmo, kuris užtikrintų, kad visas pranašumas arba jo dalis būtų perduota atitinkamų akcijų pardavėjams ir kad, net jeigu taip būtų, ginčijama priemonė padidintų įsigyjančios bendrovės pajėgumus siūlyti didesnę kainą, „o tai įsigijimo konkurso būdu sandorio atveju yra ypač svarbu“.
- 248 Be to, ieškovės argumentas, pagrįstas tariama Komisijos nenuoseklia praktika, susijusia su nagrinėjamos pagalbos gavėjo nustatymu, turi būti atmestas.
- 249 Iš tiesų pagal jurisprudenciją tik taikant SESV 107 straipsnio 1 dalį, o ne atsižvelgiant į tariamą ankstesnę Komisijos sprendimų priėmimo praktiką reikia vertinti, ar tam tikra priemonė yra valstybės pagalba (žr. 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, 136 punktą). Taigi pagalbos gavėjo nustatymas yra viena iš jos buvimo konstatavimo dalių, kuri atitinka objektyvią situaciją ir neturėtų priklausyti nuo institucijų elgesio ar pareiškimų (šiuo klausimu žr. 2013 m. gruodžio 10 d. Sprendimo *Komisija / Airija ir kt.*, C-272/12 P, EU:C:2013:812, 53 punktą).
- 250 Iš viso to, kas išdėstyta, darytina išvada, kad ieškinio antrasis pagrindas turi būti atmestas.

## C. Dėl trečiojo pagrindo, grindžiamo teisėtų lūkesčių principo pažeidimu

### 1. Šalių argumentai

- 251 Ieškovė iš esmės remiasi teisės klaida, padaryta nustatant referencinę datą, į kurią atsižvelgė Komisija pagalbai, kuriai turėjo būti taikomos susigrąžinimo priemonės, nustatyti. Todėl Komisija pažeidė teisėtų lūkesčių apsaugos principą, nes neatsižvelgė į skundžiamo sprendimo paskelbimo datą.
- 252 Ieškovė, be kita ko, remiasi Sąjungos teismo jurisprudencija ir Komisijos sprendimų priėmimo praktika, kuri susijusi su vienodo požiūrio principo pažeidimu.
- 253 Ieškovė nesutinka su Komisijos argumentu, kad, paskelbus sprendimą pradėti procedūrą, apdairus ūkio subjektas neturėtų taikyti ginčijamos priemonės iki galutinio sprendimo paskelbimo.
- 254 Ieškovė taip pat remiasi skundžiamo sprendimo motyvacijos stoka.
- 255 Komisija tvirtina, kad, remiantis jurisprudencija, teisėtų lūkesčių apsaugos principas nebuvo pažeistas.

256 Ji taip pat teigia, kad argumentas dėl jos ankstesnės praktikos yra neveiksmingas ir bet kuriuo atveju nepagrįstas.

## 2. Bendrojo Teismo vertinimas

- 257 Reikia priminti, kad, remiantis suformuota jurisprudencija, teisė remtis teisėtų lūkesčių apsaugos principu atsiranda, kai tenkinamos trys sąlygos. Pirma, institucija suinteresuotajam asmeniui iš leidžiamų ir patikimų šaltinių turi būti suteikusi tikslų, besąlyginių ir neprieštaringų garantijų. Antra, šios garantijos turi būti tokios, kad asmeniui, kuriam jos skirtos, atsirastų teisėtų lūkesčių. Trečia, šios garantijos turi atitikti taikomas teisės normas (žr. 2008 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Masdar (UK) / Komisija*, C-47/07 P, EU:C:2008:726, 81 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *Cementbouw Handel & Industrie / Komisija*, T-282/02, EU:T:2006:64, 77 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 258 Taip pat reikėtų priminti, kad dėl pagrindo, grindžiamo tariamu teisėtų lūkesčių apsaugos principu, negalima veiksmingai remtis siekiant ginčyti Komisijos sprendimą nacionalinę priemonę kvalifikuoti kaip valstybės pagalbą, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, nes valstybės pagalbos sąvoka atitinka objektyvią situaciją ir neturėtų priklausyti nuo institucijų elgesio ar pareiškimų (2013 m. gruodžio 10 d. Sprendimo *Komisija / Airija ir kt.*, C-272/12 P, EU:C:2013:812, 53 punktas). Taigi, kai nacionalinė priemonė gali būti pagrįstai kvalifikuojama kaip valstybės pagalba, ankstesnės garantijos, kad priemonė nėra pagalba, negali būti suderinamos su SESV 107 straipsnio 1 dalimi. Kadangi trečioji sąlyga, nurodyta šio sprendimo 257 punkte, nėra įvykdyta, negalima teigti, kad Komisijos sprendimu, kuriame priemonė kvalifikuojama kaip valstybės pagalba, yra pažeistas teisėtų lūkesčių apsaugos principas.
- 259 Vis dėlto pagrindu, grindžiamu teisėtų lūkesčių apsaugos principo pažeidimu, galima veiksmingai remtis dėl sprendimo, kuriame pagal SESV 108 straipsnio 2 dalį Komisija nusprendžia, jog suinteresuotoji valstybė narė turi panaikinti nacionalinę priemonę arba ją pakeisti per jos nustatytą terminą (šiuo klausimu žr. 2013 m. gruodžio 10 d. Sprendimo *Komisija / Airija ir kt.*, C-272/12 P, EU:C:2013:812, 53 punktą).
- 260 Tai gali būti susiję su, pavyzdžiui, Komisijos įpareigojimu suinteresuotajai valstybei narei laipsniškai panaikinti pagalbos schemą, kuri tapo nesuderinama su vidaus rinka (žr. 2006 m. birželio 22 d. Sprendime *Belgija ir Forum 187 / Komisija*, C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416, nagrinėtą sprendimą), arba nurodymu susigrąžinti bet kokią naują pagalbą, suteiktą be išankstinio pranešimo Komisijai ir jos laikomą nesuderinama su vidaus rinka.
- 261 Kalbant apie pastarąjį pavyzdį, kuris yra nagrinėjamas šioje byloje, reikėtų atkreipti dėmesį į tai, kad, jei būtų taisyklė ar principas, pagal kurį Komisija privalėtų nurodyti išieškoti visą neteisėtą ir nesuderinamą su vidaus rinka pagalbą, nesant pagalbos susigrąžinimo, duotos garantijos, kurių galėjo atsirasti dėl nagrinėjamos priemonės kvalifikavimo kaip valstybės pagalbos nebuvimo, būtinais prieštarautų šiam principui arba taisyklei.
- 262 Taigi trečia iš teisėtų lūkesčių apsaugos principo taikymo kumuliacinių sąlygų (žr. šio sprendimo 257 punktą) susijusi su tuo, kad duotos garantijos turi atitikti taikomas normas (1983 m. lapkričio 16 d. Sprendimo *Thyssen / Komisija*, 188/82, EU:C:1983:329, 11 punktas; 1986 m. vasario 6 d. Sprendimo *Vlachou / Audito Rūmai*, 162/84, EU:C:1986:56, 6 punktas; 1990 m. kovo 27 d. Sprendimo *Chomel / Komisija*, T-123/89, EU:T:1990:24, 28 punktas; 1999 m. liepos 6 d. Sprendimo *Forvass / Komisija*, T-203/97, EU:T:1999:135, 70 punktas; 2014 m. birželio 18 d. Sprendimo *Ispanija / Komisija*, T-260/11, EU:T:2014:555, 84 punktas ir 2016 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Airija ir Aughinish Alumina / Komisija*, T-50/06 RENV II ir T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, 213 punktas), negalėtų būti įgyvendinta.



- 263 Šiuo klausimu reikia priminti, kad dar 1990 m. kovo 21 d. Sprendime *Belgija / Komisija* (C-142/87, EU:C:1990:125, 66 punktas) Teisingumo Teismas konstatavo, jog nesuderinamos su vidaus rinka ir neteisėtos pagalbos panaikinimas ją susigrąžinant yra logiškas sprendimas, pripažinus ją neteisėta.
- 264 Vis dėlto dėl Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nustatyto loginio ryšio tarp pagalbos neteisėtumo ir jos susigrąžinimo neatsiranda Komisijos pareiga nurodyti susigrąžinti visą neteisėtą pagalbą, kuri yra nesuderinama su vidaus rinka.
- 265 Iš tiesų, kaip savo 2007 m. pranešime „Dėl veiksmingo Komisijos sprendimų, kuriais valstybėms narėms nurodoma susigrąžinti neteisėtą ir nesuderinamą valstybės pagalbą, įgyvendinimo“ pažymėjo Komisija (OL C 272, 2007, p. 4), tik 80-ųjų ir 90-ųjų metų antroje pusėje ji pradėjo sistemingiau nurodyti susigrąžinti neteisėtą ir nesuderinamą su vidaus rinka pagalbą, ir tik Reglamente Nr. 659/1999 buvo „nustatyta Komisijos pareiga pareikalauti grąžinti tokią pagalbą“.
- 266 Ši pareiga kyla iš Reglamento Nr. 659/1999 14 straipsnio 1 dalies, kurioje nustatyta, kad jeigu esant neteisėtai pagalbai priimami neigiami sprendimai, Komisija „nusprendžia, kad suinteresuotoji valstybė narė turi imtis visų priemonių, kurios būtinos, kad pagalba būtų išieškota iš gavėjo“.
- 267 Nepaisant to, kad tokia nuostata buvo priimta, pagal kurią, panašu, Komisija įpareigojama nurodyti išieškoti visą neteisėtą ir nesuderinamą su vidaus rinka pagalbą, pagrindu, grindžiamu teisėtų lūkesčių apsaugos principo pažeidimu, vis dar būtų galima remtis ginčijant sprendimą, kuriuo nurodoma susigrąžinti naują pagalbą, apie kurią iš anksto nepranešta Komisijai ir kurią ji laiko nesuderinama su vidaus rinka.
- 268 Pirma, pareigos susigrąžinti neteisėtą ir su vidaus rinka nesuderinamą pagalbą išimtis yra nurodyta Reglamento Nr. 659/1999 14 straipsnio 1 dalies antrame sakinyje, kuriame nustatyta, jog Komisija nereikalauja susigrąžinti pagalbos, jeigu tai prieštarautų bendrajam Sąjungos teisės principui.
- 269 Taigi teisėtų lūkesčių apsaugos principas yra pripažįstamas bendruoju Sąjungos teisės principu (1992 m. gegužės 19 d. Sprendimo *Mulder ir kt. / Taryba ir Komisija*, C-104/89 ir C-37/90, EU:C:1992:217, 15 punktas; šiuo klausimu taip pat žr. 1988 m. balandžio 28 d. Sprendimo *Mulder*, 120/86, EU:C:1988:213, 26 ir 27 punktus).
- 270 Antra, Reglamento Nr. 659/1999 14 straipsnio 1 dalies, ypač jos pirmo sakinio, negalima aiškinti taip, kad dėl jos negalima įvykdyti trečios kumuliacinės teisėtų lūkesčių apsaugos principo taikymo sąlygos, ir taip būtų negalima taikyti šio principo (žr. šio sprendimo 257, 261 ir 262 punktus).
- 271 Iš tiesų Reglamento Nr. 659/1999 14 straipsnio 1 dalies antro sakinio tikslas yra būtent užtikrinti teisėtų lūkesčių apsaugą, kaip matyti iš Deklaracijos 29/99, įrašytos į Tarybos posėdžio, kuriame buvo oficialiai priimtas minėtas reglamentas (Tarybos aktų mėnesinė santrauka, 1999 m. kovo mėn.), protokolą, pagal kurį „Komisija vis tiek privalo laikytis bendrųjų [Sąjungos] teisės principų, visų pirma teisėtų lūkesčių apsaugos principo, kuris yra viršesnis už antrinę teisę“.
- 272 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad siekdama užginčyti skundžiamo sprendimo teisėtumą, kiek jame numatytas suteiktos pagalbos susigrąžinimas, ieškovė gali Bendrajame Teisme veiksmingai remtis pagrindu, grindžiamu teisėtų lūkesčių apsaugos principo pažeidimu, taip pat garantijomis, kurių joms galėjo suteikti Komisija, nekvalifikavusi ginčijamos priemonės kaip pagalbos, o tai būtinai reiškia, jog nauda, kurią joms suteikė ši priemonė, nebus susigrąžinama (žr. šio sprendimo 261 punktą) arba bus susigrąžinama, tik atsižvelgiant į tas garantijas.
- 273 Vadinas, reikia nagrinėti, ar ieškovės pateiktas pagrindas yra pagrįstas.



- 274 Ieškovė ginčija Komisijos taikomą pereinamojo laikotarpio priemonių sistemą, nes pagal ją referencine data laikoma sprendimo pradėti procedūrą paskelbimo data. Jos teigimu, Komisija turėjo atsižvelgti į skundžiamo sprendimo paskelbimo datą.
- 275 Pirmiausia reikia pažymėti, kad skundžiamo sprendimo 154 konstatuojamojoje dalyje Komisija nurodė, jog ginčijama priemonė yra neteisėta valstybės pagalba, t. y. pagalba, įgyvendinta pažeidžiant SESV 108 straipsnio 3 dalį.
- 276 Neginčijama, kad Ispanijos Karalystė nepranešė Komisijai apie ginčijamą sistemą pagal SESV 108 straipsnio 3 dalį.
- 277 Iš tiesų, ieškovės teigimu, priemonė nėra atrankinio pobūdžio už Sąjungos ribų ir tokia taptų, jei išnyktų tarptautinio susijungimo kliūtys, o tai negalėjo būti nustatyta, ieškovės nuomone, iki 2005 m. spalio 26 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2005/56/EB dėl ribotos atsakomybės bendrovių jungimūsi, peržengiančių vienos valstybės ribas (OL L 310, 2005, p. 1), įsigaliojimo. Taigi nagrinėjama priemonė negalėjo būti pagalba įsigaliojimo momentu, todėl gali būti laikoma esama pagalba, kaip apibrėžta Reglamento Nr. 659/1999 1 straipsnio b punkto v papunktyje.
- 278 Vis dėlto pateikdamos šiuos argumentus ieškovė remiasi prielaida, jog yra tarptautinio jungimosi kliūčių, o tai leidžia manyti, kad ši priemonė ne atrankinio pobūdžio.
- 279 Kad tokia prielaida yra nereikšminga, buvo konstatuota, be kita ko, šio sprendimo 200, 201 ir 214 punktuose.
- 280 Taigi galima daryti išvadą, kad ieškovė neįrodė, jog ginčijama priemonė yra esama pagalba. Vadinasi, Komisija teisingai kvalifikavo ją kaip valstybės pagalbą.
- 281 Pažymėtina, kad jei pagalba suteikta iš anksto nepranešus Komisijai, remiantis SESV 108 straipsnio 3 dalimi ji yra neteisėta, todėl pagalbos gavėjas negali turėti teisėtų lūkesčių dėl jos suteikimo teisėtumo (šiuo klausimu žr. 1987 m. lapkričio 24 d. Sprendimo *RSV / Komisija*, 223/85, EU:C:1987:502, 16 ir 17 punktus; 1990 m. rugsėjo 20 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-5/89, EU:C:1990:320, 14 ir 16 punktus; 2013 m. birželio 13 d. Sprendimo *HGA ir kt. / Komisija*, C-630/11 P–C-633/11 P, EU:C:2013:387, 134 punktą; 1998 m. sausio 27 d., Sprendimo *Ladbroke Racing / Komisija*, T-67/94, EU:T:1998:7, 182 punktą; 2014 m. spalio 16 d. Sprendimo *Alcoa Trasformazioni / Komisija*, T-177/10, EU:T:2014:897, 61 punktą ir 2016 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Airija ir Aughinish Alumina / Komisija*, T-50/06 RENV II ir T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, 214 punktą).
- 282 Skundžiamame sprendime Komisija manė, kad susiklostė tokios aplinkybės (skundžiamo sprendimo 29 ir 175 konstatuojamosios dalys), ir nenurodė susigrąžinti nagrinėjamos pagalbos, visų pirma iš ginčijamos priemonės naudos gavėjų, įsigijusių užsienio bendrovės akcijų iki 2007 m. gruodžio 21 d., t. y. sprendimo pradėti procedūrą paskelbimo dieną.
- 283 Anot Komisijos, tokios pereinamojo laikotarpio sistemos taikymas pateisinamas tuo, kad ji ginčijamos priemonės naudos gavėjams suteikė besąlyginių ir nuoseklių garantijų pagrįstai tikėtis, kad prestižo vertės amortizacijos sistema buvo teisėta tuo požiūriu, jog nepateko į valstybės pagalbos taisyklių taikymo sritį, ir kad dėl to bet koks jos teikiamas pranašumas negali būti vėliau susigrąžinamas (skundžiamo sprendimo 166 konstatuojamoji dalis).

- 284 Taigi 2006 m. sausio 19 d. atsakydamas į Parlamento nario klausimą Komisijos narys jos vardu nurodė:
- „Komisija negali patvirtinti, kad Ispanijos bendrovės didelis pasiūlymų skaičius buvo nulemtas Ispanijos mokesčių teisės aktų, suteikiančių įmonėms galimybę amortizuoti finansinę prestižo vertę greičiau nei jų Prancūzijos ar Italijos atitikmenys. Tačiau Komisija gali patvirtinti, kad tokie nacionaliniai įstatymai nepatenka į valstybės pagalbos taisyklių taikymo sritį, nes tai yra bendrosios nuvertėjimo taisyklės, Ispanijoje taikomos visoms bendrovėms.“
- 285 Be to, 2006 m. vasario 17 d. atsakydamas į Parlamento nario klausimą Komisijos narys institucijos vardu nurodė:
- „Remiantis šiuo metu turima informacija, Komisijai atrodytų, kad Ispanijos mokesčių taisyklės, susijusios su prestižo vertės amortizacija, taikomos visoms Ispanijos bendrovėms, neatsižvelgiant į jų dydį, sektorius, teisinę formą ir faktą, ar jos privačios, ar viešosios, nes tai yra bendrosios amortizacijos taisyklės. Todėl neatrodo, kad jos patenka į valstybės pagalbos taisyklių taikymo sritį.“
- 286 Nors Komisijos atsakymai nebuvo paskelbti *Europos Sąjungos oficialiajame leidinyje*, klausimų skaičius, autorius, jų dalykas, institucija gavėja, atsakymo buvimo faktas ir jo data buvo paskelbti (OL C 327, 2006, p. 164 ir 192).
- 287 Neginčijama, kad nagrinėjamu atveju pirmesnėse dalyse nurodyti elementai galėjo sukelti teisėtų ieškovės lūkesčių.
- 288 Šalys nesutaria, kokių pasekmių turėjo 2007 m. spalio 10 d. sprendimo pradėti procedūrą paskelbimas *Europos Sąjungos oficialiajame leidinyje* 2007 m. gruodžio 21 d. po jo santraukos paskelbimo (žr. šio sprendimo 274 punktą).
- 289 Šiuo klausimu pažymėtina, kad Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, paremtoje SESV 108 straipsnio 3 dalies formuluote, nustatyta: jei Komisija pradeda formalią tyrimo procedūrą, SESV 108 straipsnio 3 dalies paskutiniame sakinyje draudžiama suinteresuotajai valstybei narei įgyvendinti siūlomas priemonės, kol nepriimama galutinio sprendimo. Taigi naujai pagalbai taikoma išankstinė Komisijos kontrolė ir atitinkama valstybė narė iš principo negali jos įgyvendinti, kol ši institucija nepripažino, kad ji atitinka Sutarties nuostatas (1992 m. birželio 30 d. Sprendimo *Ispanija / Komisija*, C-312/90, EU:C:1992:282, 16 punktas).
- 290 Be to, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad jei Komisija pradėjo formalią tyrimo procedūrą dėl įgyvendinamos naujos pagalbos priemonės, tokio sprendimo stabdomasis poveikis taikomas ir nacionaliniams teismams, į kuriuos, tikėtina, kad bus kreiptasi, ir kurie privalo imtis visų būtinų priemonių, kad būtų atsižvelgta į galimą pareigos sustabdyti minėtos priemonės įgyvendinimą pažeidimą (2013 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, 42 punktas).
- 291 Galiausiai dėl sprendimo pradėti įgyvendinimo priemonės, kurią Komisija kvalifikuoja kaip valstybės pagalbą, formalią tyrimo procedūrą buvo nuspręsta, kad po jo priėmimo kyla rimtų abejonių dėl šios priemonės teisėtumo, dėl kurių, nepažeidžiant teisės kreiptis į teismą dėl laikinųjų apsaugos priemonių taikymo, valstybė narė turėtų sustabdyti jos įgyvendinimą, nes pradėjus formalią tyrimo procedūrą pagal SESV 108 straipsnio 2 dalį neįmanoma nedelsiant priimti sprendimo dėl priemonės suderinamumo su bendrąja rinka, kuris leistų teisėtai tęsti jos įgyvendinimą. Dėl šios abejonės, susijusios su nagrinėjamos priemonės teisėtumu, priemone besinaudojančios įmonės turėtų bet kuriuo atveju atsisakyti naujų išmokų arba kaupti sumas galimam vėlesniam grąžinimui (2001 m. spalio 9 d. Sprendimo *Italija / Komisija*, C-400/99, EU:C:2001:528, 59 punktas).

- 292 Taigi atsižvelgdami į priimto sprendimo pradėti formalią tyrimo procedūrą dėl naujos nacionalinės priemonės, kuri pradėta įgyvendinti, stabdomąjį poveikį, šios priemonės naudos gavėjai negali pagrįstai remtis, kaip yra nagrinėjamoje byloje, išimtinėmis aplinkybėmis, kurios galėtų pateisinti teisėtus lūkesčius iki šio sprendimo priėmimo (šiuo klausimu žr. 2016 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Prancūzija / Komisija*, T-56/06 RENV II, EU:T:2016:228, 50–56 punktus).
- 293 Be to, dėl Komisijos patvirtintos pereinamojo laikotarpio tvarkos pagalbos gavėjai, kurie įsigijo akcijų (arba neatšaukiamai įsipareigojo pirkti akcijų) iki sprendimo pradėti procedūrą paskelbimo dienos, toliau galėjo taikyti šią priemonę per visą numatytą amortizacijos laikotarpį. Aptariamoms įmonėms turėjo galimybę po šios datos pritaikyti savo veiksmus nedelsiant neprisiimdamos įsipareigojimų, susijusių su užsienio bendrovės akcijų įsigijimu, jei manė, kad tokie įsipareigojimai, atsižvelgiant į riziką, kad nebus įmanoma pasinaudoti mokesčių lengvata, numatyta ginčijamos priemonės, nebuvo pakankamai įdomūs ekonomiškai.
- 294 Galiausiai reikia pridurti, kad sprendimo pradėti procedūrą santraukoje, paskelbtoje su šiuo sprendimu 2007 m. gruodžio 21 d. *Europos Sąjungos oficialiajame leidinyje*, Komisija pareiškė mananti, kad jog nagrinėjama mokesčių sistema, atrodo, atitinka visas sąlygas, kad būtų laikoma valstybės pagalba. Be to, ji patikslino:
- „Priemone akivaizdžiai nustatoma nuo Ispanijos mokesčių sistemos leidžianti nukrypti nuostata, nes finansinio prestižo vertė amortizuojama, net jeigu ji nėra įtraukta į įsigyjančios bendrovės apskaitą, nes nėra įsigyjančiosios ir įsigyjamiosios bendrovės susijungimo. Todėl ji suteikia ekonominį pranašumą, t. y. sumažina bendrovių, kurios įsigyja didelę užsienio bendrovių akcijų dalį, mokesčių našta. Atrodo, kad ji susijusi su valstybės ištekliais ir yra specifinė, nes skirta įmonėms, vykdančioms tam tikras investicijas.
- Priemonė daro poveikį valstybių narių tarpusavio prekybai, nes ja sustiprinama pagalbos gavėjų, kurie vykdo tam tikrą akcijų kontroliavimo veiklą, padėtis ir ji gali iškraipyti konkurenciją, nes subsidijuojant Ispanijos bendroves, įsigyjančias užsienio bendrovių, ja diskriminuojami ne Ispanijos konkurentai, teikiantys panašius pasiūlymus nagrinėjamoje rinkoje.
- Kadangi netaikoma jokia kita atleidimo pagal EB sutarties 7 straipsnio 2 arba 3 dalį sąlyga, pagalba yra nesuderinama su bendrąja rinka. Todėl Komisija mano, kad pradėjusios įgyvendinti ginčijamą priemonę Ispanijos valdžios institucijos galėjo teikti valstybės pagalbą, kaip apibrėžta Sutarties [10]7 straipsnio 1 dalyje.“
- 295 Atsižvelgiant į šio sprendimo 294 punkte nurodytus veiksnius, tą dieną, kai buvo paskelbtas sprendimas pradėti procedūrą, įmonės, kurioms buvo ar galėjo būti taikoma ginčijama sistema, galėjo sužinoti konkrečias priežastis, kodėl Komisija manė, kad šia sistema nustatytos priemonės jau atrodė atitinkančios visas SESV 107 straipsnyje įtvirtintas sąlygas ir kad jos galėjo būti laikomos nesuderinamomis su vidaus rinka.
- 296 Be to, iš sprendimo pradėti procedūrą santraukos arba iš šio sprendimo 1–7 konstatuojamosiose dalyse nurodytos veiksmų eigos nematyti, kad ginčijama sistema galėtų būti susijusi su esama pagalba. Konkrečiai kalbant, nagrinėjamos įmonės galėjo suprasti, kad dėl šios sistemos, kuri pradėta taikyti prieš pradėdant formalią tyrimo procedūrą, Komisija nebuvo išdavusi leidimo.
- 297 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad sprendimo pradėti procedūrą priėmimas buvo pakankamas, kad nagrinėjamu atveju nutrauktų teisėtus lūkesčius, kurių galėjo kilti ginčijamos priemonės naudos gavėjams dėl pareiškimų, nurodytų šio sprendimo 284 ir 285 punktuose.
- 298 Kiti ieškovės argumentai negali paneigti šios išvados.

- 299 Pirma, byloje, kurioje priimtas 1987 m. lapkričio 24 d. Sprendimas *RSV / Komisija* (223/85, EU:C:1987:502, 6 punktas), nauja pagalba buvo išmokėta prieš pranešant apie ją Komisijai.
- 300 Vis dėlto sumos, kurias Komisija nurodė susigrąžinti, buvo išmokėtos anksčiau už sprendimą pradėti formalią tyrimo procedūrą (šiuo klausimu žr. Rinkinyje paskelbto teismo posėdžio protokolą, p. 4621 ir 4622).
- 301 Taigi 1987 m. lapkričio 24 d. Sprendime *RSV / Komisija* (223/85, EU:C:1987:502) nurodyta išeitis netaikoma, nes nagrinėjama atveju pagalba, kurią Komisija nurodė susigrąžinti, dar nebuvo suteikta paskelbus sprendimą pradėti procedūrą ir ji buvo susijusi su pagalbos gavėjų veiksmais po šio sprendimo paskelbimo (žr. šio sprendimo 293 punktą).
- 302 Antra, ieškovė remiasi 2006 m. birželio 22 d. Sprendimu *Belgija ir Forum 187 / Komisija*, C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416), susijusiu su Belgijos koordinavimo centrų apmokestinimo tvarka.
- 303 Vis dėlto ši byla ir byla, kurioje priimtas 2006 m. birželio 22 d. Sprendimas *Belgija ir Forum 187 / Komisija*, C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416), labai skiriasi.
- 304 Iš tiesų šioje byloje Komisija dviejuose vienas paskui kitą priimtuose sprendimuose (16 punktas) nusprendė, kad nagrinėjama tvarka neturi jokio pagalbos elemento. Taigi buvo kalbama apie esamą pagalbos schemą, kuriai nebuvo taikoma jurisprudencija, susijusi su neteisėtos ir su vidaus rinka nesuderinamos pagalbos susigrąžinimu, kuriuo teisėtų lūkesčių apsaugos principas pažeidžiamas tik išimtinėmis aplinkybėmis (žr. šio sprendimo 281 punktą).
- 305 Be to, netaikomos ir Sutarties nuostatos, susijusios su sprendimo pradėti formalią tyrimo procedūrą poveikiu, ir jurisprudencija, kurioje neteisėtai išmokėtos pagalbos atveju suformuotos šių nuostatų taikymo pasekmės (žr. šio sprendimo 289 ir 292 punktus), kurios taip pat riboja teisėtų lūkesčių apsaugos principą.
- 306 Be to, savo išvadoje sujungtose bylose *Belgija ir Forum 187 / Komisija*, C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:89, 404 ir 405 punktai) generalinis advokatas P. Léger pabrėžė ypatingą padėtį, kuriai susiklosčius atsirado lūkesčių dėl ankstesnių Komisijos priimtų sprendimų, todėl jiems turėjo būti teikiama speciali apsauga.
- 307 Tokiu atveju Komisijos sprendimai, kuriais konstatuojamas pagalbos nebuvimas, patvirtina asmenų, kuriems skirta nagrinėjama priemonė, teisinę padėtį, ir pripažįsta jos suderinamumą su SESV 107 straipsnio nuostatomis, kol bus priimtas priešingas sprendimas.
- 308 Šiuo klausimu reikia priminti, kad Sąjungos institucijų teisės aktams taikoma teisėtumo prezumpcija, kol jie neatšaukiami ar nepanaikinami (1994 m. birželio 15 d. Sprendimo *Komisija / BASF ir kt.*, C-137/92 P, EU:C:1994:247, 48 punktas).
- 309 Byla, kurioje priimtas 2006 m. birželio 22 d. Sprendimas *Belgija ir Forum 187 / Komisija*, C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416), buvo susijusi su galimybe pagalbos gavėjams pratęsti laikotarpį, kuriuo jiems taikoma ši sistema, arba jo nepratęsti.
- 310 Šioje byloje nagrinėjama sistema buvo taikoma tik gavus licenciją dešimties metų laikotarpiui, kuris galėjo būti pratęstas. Ginčijamame sprendime buvo numatyta, kad nuo dienos, kurią apie jį buvo pranešta, tokios licencijos turėtojai galėjo iki jos galiojimo pabaigos ją pratęsti (šiuo klausimu žr. 2006 m. birželio 22 d. Sprendimo *Belgija ir Forum 187 / Komisija*, C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416, 32–34 punktus).



- 311 Teisingumo Teismas nusprendė, kad maždaug aštuoni mėnesiai, praėję nuo sprendimo pradėti formalią tyrimo procedūrą ir skundžiamo sprendimo paskelbimo, buvo nepakankamas laikotarpis, kad pagalbos gavėjai galėtų atsižvelgti į galimybę, kad bus priimtas sprendimas panaikinti nagrinėjamą schemą. Be kita ko, jis rėmėsi tuo, kad ši schema buvo susijusi su apskaitos priemonėmis ir ekonominiais bei finansiniais sprendimais, kurių per tokį trumpą laiką negalėjo imtis apdairus ekonominės veiklos vykdytojas (2006 m. birželio 22 d. Sprendimo *Belgija ir Forum 187 / Komisija*, C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416, 162 punktas).
- 312 2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendime *Komisija / Koninklijke FrieslandCampina* (C-519/07 P, EU:C:2009:556) Teisingumo Teismas pabrėžė, kad byloje, kurioje priimtas 2006 m. birželio 22 d. Sprendimas *Belgija ir Forum 187 / Komisija*, C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416), licencijos turėtojai, kurie negalėjo jos pratęsti dėl Komisijos sprendimo, buvo daug investavę ir prisiėmę ilgalaikių įsipareigojimų (91 punktas).
- 313 Savo išvadoje byloje *Belgija ir Forum 187 / Komisija* (C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:89, 418 punktas) generalinis advokatas P. Léger pažymėjo, kad toje byloje nagrinėjama schema yra mokesčių schema, kuria leidžiama nukrypti nuo bendrosios teisės ir kuri sudarė kelis atleidimo nuo mokesčių atvejus ir ypatingą mokesčio bazės nustatymo metodą, ir kad įmonei buvo gerokai sunkiau atsižvelgti į tokių priemonių panaikinimą nei į subsidijos nutraukimą, nes jai reikėjo ne tik atsižvelgti į tokio panaikinimo ekonomines pasekmes, bet ir atlikti reikšmingą reorganizaciją, ypač susijusią su apskaita.
- 314 Priešingai, nagrinėjamoje byloje, kaip nuspręsta šio sprendimo 293 punkte, įmonės, kurioms buvo arba galėjo būti taikoma ginčijama sistema, nuo sprendimo paskelbimo dienos galėjo nedelsiant pritaikyti savo elgesį, neprisiimdamos įsipareigojimų dėl užsienio bendrovių akcijų, jei manė, kad toks įsipareigojimas, atsižvelgiant į riziką, kad nebus įmanoma pasinaudoti mokesčių lengvata, numatyta ginčijamos sistemos, nėra pakankamai įdomus ekonomiškai.
- 315 Taigi visų šio sprendimo 302–314 punktuose nurodytų aplinkybių byloje, kurioje priimtas 2006 m. birželio 22 d. Sprendimas *Belgija ir Forum 187 / Komisija* (C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416), nėra šiuo atveju, neatsižvelgiant į tai, ar šioje byloje nagrinėjama pagalba buvo esama pagalba, arba į tai, ar jos gavėjai po jos panaikinimo būtinai turėjo imtis priemonių, kurių neįmanoma imtis per trumpą laikotarpį. Todėl ieškovė negali pagrįstai remtis šiuo sprendimu.
- 316 Trečia, ieškovė teigia, kad pažeistas vienodo požiūrio principas. Ji remiasi Komisijos sprendimais, priimtais dėl mokesčių sistemų, kurios, kaip teigia pati ieškovė, yra panašios į Belgijos koordinavimo centrų apmokestinimo tvarką, t. y. kaip nagrinėta byloje, kurioje priimtas 2006 m. birželio 22 d. Sprendimas *Belgija ir Forum 187 / Komisija* (C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416, 16 punktas). Tačiau, kaip buvo nuspręsta šio sprendimo 315 punkte, minėtos tvarkos požymiai skiriasi nuo ginčijamos sistemos.
- 317 Ieškovės nurodytos situacijos šiuo klausimu nėra panašios į situaciją šioje byloje.
- 318 Be to, tiek, kiek ieškovė remiasi ir Komisijos sprendimais, priimtais dėl mokesčių sistemų, kurios, anot jos, yra panašios į Belgijos koordinavimo centrų apmokestinimo tvarką, ir keliais Komisijos sprendimais dėl mokesčių priemonių, ji neįrodė, kad Komisija suteikė teisėtą lūkesčių aplinkybėmis, kai net po sprendimo pradėti procedūrą paskelbimo buvo suteiktas pranašumas dėl naujos pagalbos, apie kurią nebuvo pranešta Komisijai.
- 319 Taip pat neįrodyta (ir net nenurodyta), kad sprendimuose, kuriais remiasi ieškovė, nagrinėjamų lengvatų gavėjai galėjo nedelsiant pritaikyti savo veiksmus (žr. šio sprendimo 314 punktą).



- 320 Kadangi nenustatyta ir *a fortiori* nesiremta aplinkybėmis, galinčiomis pateisinti pereinamojo laikotarpio sistemą, kurios poveikis tęstųsi ir paskelbus sprendimą pradėti procedūrą, ieškovės argumentas, grindžiamas Komisijos sprendimų priėmimo praktika teisėtų lūkesčių apsaugos srityje turi būti atmestas.
- 321 Kiek tai susiję su 2000 m. spalio 31 d. Komisijos sprendimu dėl Ispanijos pelno mokesčio įstatymų (OL L 60, 2001, p. 57) – vieninteliu Komisijos sprendimų priėmimo praktikos pavyzdžiu, kuriuo remiasi ieškovė ir kuriame, anot jos, pateikiama pakankamai duomenų, kad Bendrasis Teismas galėtų išsamiai išnagrinėti, ar šios bylos aplinkybės buvo panašios į nagrinėjamos bylos aplinkybes, kaip teisingai pažymi Komisija, tai buvo pagal EAPB sutartį priimtas sprendimas, kuriam priimti pagalbos kontrolės sąlygos nebuvo panašios nei į numatytąsias EB sutartyje, nei į SESV. Visų pirma EAPB sutartyje nebuvo nuostatų, panašių į SESV 108 straipsnio 3 dalį, kuria remiamasi šio sprendimo 289 punkte nurodytoje jurisprudencijoje.
- 322 Be to, šis sprendimas buvo priimtas iki šio sprendimo 291 punkte nurodyto 2001 m. spalio 9 d. Sprendimo *Italija / Komisija* (C-400/99, EU:C:2001:528), pagal kurį priėmus sprendimą pradėti formalią tyrimo procedūrą yra bent jau didelių abejonių dėl nagrinėjamos priemonės atitikties Sąjungos taisyklėms dėl valstybės pagalbos.
- 323 Dėl tokio sprendimo negalima daryti išvados, kad yra teisėtų lūkesčių, kuriais ieškovė galėtų pagrįstai remtis.
- 324 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad net darant prielaidą, jog argumentu, grindžiamu ankstesniais Komisijos sprendimais dėl pagalbos grąžinimo procedūrų ir tuo, kad dėl šių sprendimų gali būti pažeistas teisėtų lūkesčių apsaugos principas, galima veiksmingai remtis norint remtis šiuo principu, toks argumentas bet kuriuo atveju yra nepagrįstas.
- 325 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, pirmasis ieškovės pateiktas kaltinimas turi būti atmestas.
- 326 Dėl skundžiamo sprendimo motyvų trūkumo, net jeigu tokiu trūkumu būtų rėmusis ieškovė, reikia konstatuoti, kad skundžiamame sprendime Komisija, kaip tai matyti iš nagrinėjimo iš esmės, kurį Bendrasis Teismas galėjo atlikti nurodytuose svarstymuose, pakankamai tiksliai ir nuosekliai paaiškino ir pateisino pagalbos susigrąžinimo tvarką, kad ieškovė galėtų ginčyti šio sprendimo galiojimą, o Sąjungos teismas – vykdyti jo teisėtumo kontrolę (šiuo klausimu žr. 1995 m. rugsėjo 18 d. Sprendimo *Tiercé Ladbroke / Komisija*, T-471/93, EU:T:1995:167, 29 punktą). Šiuo klausimu pirmiausia galima nurodyti šio sprendimo 275 ir 283 punktus, kuriuose aiškiai nurodomos skundžiamo sprendimo ištraukos.
- 327 Taigi, net manant, kad trečiajame pagrinde siekiama ginčyti skundžiamo sprendimo formalų teisėtumą, bet kuriuo atveju jį reikia atmesti kaip nepagrįstą.
- 328 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad visus šiam ieškiniui pagrįsti pateiktus pagrindus reikia atmesti.
- 329 Vadinasi, reikia atmesti visą ieškinį ir nereikia priimti sprendimo dėl Komisijos argumentų, susijusių su suinteresuotumo pareikšti ieškinį nebuvimu ir suinteresuotumo veikti, kaip ieškovui, nebuvimu.

#### IV. Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 330 Pagal Bendrojo Teismo procedūros reglamento 219 straipsnį Bendrojo Teismo sprendimuose ir nutartyse, priimamuose panaikinus jo sprendimą ar nutartį ir grąžinus jam bylą, šis teismas sprendžia bylinėjimosi išlaidų, susijusių, pirma, su jo nagrinėtomis bylomis ir, antra, su Teisingumo Teismo nagrinėtais apeliaciniais skundais, klausimus. Kadangi Sprendime *World Duty Free* Teisingumo

Teismas atidėjo klausimo dėl ieškovės ir Komisijos bylinėjimosi išlaidų nagrinėjimą, šiame sprendime Bendrasis Teismas taip pat turi nuspręsti dėl bylinėjimosi išlaidų, susijusių su byla C-20/15 P (žr. šio sprendimo 15 punktą).

- 331 Pagal Procedūros reglamento 134 straipsnio 1 dalį iš pralaimėjusios šalies priteisiamos bylinėjimosi išlaidos, jei laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi ieškovė bylą pralaimėjo, ji turi padengti savo ir Komisijos išlaidas pagal šios reikalavimus.
- 332 Dėl įstojusių į bylą šalių pažymėtina: kadangi Sprendime *World Duty Free* Teisingumo Teismas nusprendė dėl jų išlaidų, nereikia priimti sprendimo dėl su šia byla susijusių bylinėjimosi išlaidų.
- 333 Remiantis Procedūros reglamento 138 straipsnio 1 dalimi, pagal kurią į bylą įstojusios valstybės narės ir institucijos padengia savo bylinėjimosi išlaidas, nuspręstina, kad Vokietijos Federalinė Respublika, Airija ir Ispanijos Karalystė padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

Remdamasis šiais motyvais,

BENDRASIS TEISMAS (devintoji išplėstinė kolegija)

nusprendžia:

- 1. Atmesti ieškinį.**
- 2. *World Duty Free Group, SA* padengia savo ir Europos Komisijos bylinėjimosi išlaidas.**
- 3. Vokietijos Federacinė Respublika, Airija ir Ispanijos Karalystė padengia savo bylinėjimosi išlaidas.**

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Kowalik-Bańczyk

Mac Eochaidh

Paskelbtas 2018 m. lapkričio 15 d. viešame teismo posėdyje Liuksemburge.

Parašai.

## Turinys

I. Ginčo aplinkybės .....	2
II. Procesas ir šalių reikalavimai .....	3
III. Dėl teisės .....	4
A. Dėl pirmojo ieškinio pagrindo, grindžiamo ginčijamos priemonės atrankinio pobūdžio nebuvimu ..	5
1. Šalių argumentai .....	5
2. Bendrojo Teismo vertinimas .....	7
a) Dėl atrankinio pobūdžio „prima facie“ nebuvimo .....	9
b) Dėl nukrypimo buvimo .....	11
1) Dėl pirmojo etapo .....	11
2) Dėl antrojo etapo .....	16
c) Dėl ginčijamos priemonės pateisinimo atsižvelgiant į sistemos, kurios dalis ji yra, pobūdį ir struktūrą (trečiasis etapas) .....	18
B. Dėl antrojo pagrindo, grindžiamo klaida nustatant ginčijamos priemonės naudos gavėją .....	24
1. Šalių argumentai .....	24
2. Bendrojo Teismo vertinimas .....	25
C. Dėl trečiojo pagrindo, grindžiamo teisėtų lūkesčių principo pažeidimu .....	26
1. Šalių argumentai .....	26
2. Bendrojo Teismo vertinimas .....	27
IV. Dėl bylinėjimosi išlaidų .....	34