



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-399/11 RENV

Banco Santander, SA, įsteigta Santandere (Ispanija),

Santusa Holding, SL, įsteigta Boadiljoje del Monté (Ispanija),

atstovaujamų advokatų J. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero ir A. Lamadrid de Pablo,

ieškovės,

palaikomos

Vokietijos Federacinės Respublikos, atstovaujamos T. Henze,

Airijos,

iš pradžių atstovaujamos G. Hodge ir E. Creedon, vėliau G. Hodge ir M. Browne,

ir

Ispanijos Karalystės, atstovaujamos M. Sampol Pucurull,

įstojusios į bylą šalys,

prieš

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

atsakovę,

* Proceso kalba: ispanų.

dėl pagal SESV 263 straipsnį pateikto prašymo panaikinti 2011 m. sausio 12 d. Komisijos sprendimo 2011/282/ES dėl Ispanijos įgyvendintos finansinės prestižo vertės amortizacijos mokesčių tikslais išigijant užsienio bendrovės akcijų Nr. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (OL L 135, 2011, p. 1) 1 straipsnio 1 dalį ir 4 straipsnį

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).
- 2 Ginčijamoje priemonėje numatyta, kad kai Ispanijoje apmokestinama įmonė įsigyja bent 5 % „užsienio bendrovės“ akcijų ir šios akcijos išlaikomos nepertraukiamą bent vienerių metų laikotarpį, iš šio akcijų įsigijimo susidaręs prestižas (žr. šio sprendimo 65 ir 67 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 – 2009 m. spalio 28 d. 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 įsigydamos bendrovių nerezidentų akcijų, nesuderinama su vidaus rinka, kai ji taikoma įsigyjant bendrovių, įsteigtų Sąjungos teritorijoje, akcijų.
- 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 įsigyjant užsienio bendrovės akcijų Nr. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (OL L 135, 2011, p. 1, toliau – skundžiamas sprendimas). Šio sprendimo redakcija buvo paskelbta *Europos Sąjungos oficialiajame leidinyje* 2011 m. gegužės 21 d. ir pataisyta 2011 m. kovo 3 d. Antras jo klaidų ištaisymas buvo paskelbtas 2011 m. lapkričio 26 d. Oficialiajame leidinyje.
- 12 Skundžiamame sprendime ginčijama sistema pripažįstama nesuderinama su vidaus rinka, kai ji taikoma įsigyjant už Sąjungos teritorijos ribų įsteigtų įmonių akcijų (skundžiamo sprendimo 1 straipsnio 1 dalis). Šio sprendimo 4 straipsnyje, be kita ko, numatyta, kad Ispanijos Karalystė turi susigrąžinti suteiktą pagalbą.

II. Procesas ir šalių reikalavimai

- 13 2011 m. liepos 29 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo *Banco Santander, SA* ir *Santusa Holding, SL* pareiškimą, juo jos pareiškė šį ieškinį dėl skundžiamo sprendimo panaikinimo.
- 14 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendimu *Banco Santander ir Santusa / Komisija* (T-399/11, EU:T:2014:938) Bendrasis Teismas patenkino ieškinį, remdamasis tuo, kad Komisija netinkamai aiškino atrankinio pobūdžio sąlygą, numatytą SESV 107 straipsnio 1 dalyje.
- 15 Be to, 2009 m. spalio 28 d. sprendimu Bendrasis Teismas panaikino savo 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendimą *Autogrill España / Komisija* (T-219/10, EU:T:2014:939).
- 16 Pareiškimu (jį Bendrojo Teismo kanceliarija gavo 2015 m. sausio 19 d.) Komisija pateikė apeliacinį skundą dėl 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* (T-399/11, EU:T:2014:938). Šis apeliacinis skundas, užregistruotas numeriu C-21/15 P, buvo prijungtas prie numeriu C-20/15 P užregistruoto apeliacinio skundo, Komisijos pateikto dėl 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *Autogrill España / Komisija* (T-219/10, EU:T:2014:939).
- 17 Ieškovės, palaikomos Vokietijos Federacinės Respublikos, Airijos ir Ispanijos Karalystės, prašė, kad apeliacinis skundas būtų atmestas.

- 18 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimu *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, toliau – Sprendimas *World Duty Free*) Teisingumo Teismas panaikino 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendimą *Banco Santander ir Santusa / Komisija* (T-399/11, EU:T:2014:938), grąžino bylą nagrinėti Bendrajam Teismui ir atidėjo klausimo dėl bylinėjimosi išlaidų svarstymą. Teisingumo Teismas taip pat panaikino 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendimą *Autogrill España / Komisija* (T-219/10, EU:T:2014:939).
- 19 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.
- 20 Pagal Procedūros reglamento 217 straipsnio 3 dalį 2017 m. balandžio 24 d. bylos pagrindinės šalys ir Ispanijos Karalystė pateikė savo papildomas rašytines pastabas.
- 21 Remdamasis teisėjo pranešėjo pranešimu, Bendrasis Teismas nusprendė pradėti žodinę proceso dalį.
- 22 2017 m. gruodžio 8 d. Bendrojo Teismo devintosios išplėstinės kolegijos pirmininkas, išklausęs šalis, nurodė sujungti šią bylą ir bylą *World Duty Free Group / Komisija* (T-219/10 RENV), kad būtų bendrai vykdoma žodinė proceso dalis, kaip numatyta Procedūros reglamento 68 straipsnyje.
- 23 Šalys buvo išklausytos 2018 m. sausio 31 d. posėdyje.
- 24 Ieškovės 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*,
 - nepatenkinus šių reikalavimų, panaikinti skundžiamo sprendimo 1 straipsnio 1 dalį ir subsidiariai – šio sprendimo 4 straipsnį tiek, kiek jie susiję su sandoriais, sudarytais Jungtinėse Valstijose, Meksikoje ir Brazilijoje,
 - priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.
- 25 Be to, ieškovės prašo, kad Bendrasis Teismas priimtų proceso organizavimo priemonės, kad būtų gauti dokumentai iš Komisijos.
- 26 Komisija Bendrojo Teismo prašo:
- atmesti ieškinį,
 - priteisti iš ieškovių bylinėjimosi išlaidas.
- 27 Ispanijos Karalystė Bendrojo Teismo prašo:
- patenkinti ieškinį dėl panaikinimo,
 - priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

III. Dėl teisės

- 28 Grįsdamos ieškinį ieškovės 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

- 29 Dėl pirmojo ieškinio pagrindo ieškovės nurodo tris kaltinimus, susijusius su tuo, pirma, kad nėra ginčijamos priemonės *prima facie* atrankinio pobūdžio, antra, kad padaryta klaida nustatant referencinę sistemą (arba referencinį pagrindą, arba bendrą ar įprastą apmokestinimo tvarką), ir, trečia, kad ginčijama priemonė pateisinama atsižvelgiant į sistemos, kurios dalis ji yra, pobūdį ir struktūrą.
- 30 Pateikdamos pirmąjį kaltinimą ieškovės 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.
- 31 Ieškovės taip pat remiasi statistiniais duomenimis, kuriais galima pagrįsti tai, kad ginčijama priemone galėjo pasinaudoti skirtingo dydžio įvairių sektorių įmonės. Galiausiai jos remiasi Komisijos prieštaravimais, susijusiais su jos pačios praktika.
- 32 Pateikdamos antrąjį kaltinimą ieškovės 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, ypač bendrovėms iš šalių, kurios nėra Sąjungos narės, atveju. Vadinas, įmonių faktinė ir teisinė padėtis skyrėsi atsižvelgiant į aptariamų sandorių rūšį. Taigi neįmanoma manyti, kad ginčijama priemone, 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.
- 33 Šiuo klausimu ieškovės remiasi keliais Teisingumo Teismo sprendimais. Jos taip pat tvirtina, kad Komisija pakankamai nepaaiškino, kodėl atskira referencinei sistemai, specialiai skirtai bendrovių nerezidenčių akcijų įsigijimo atvejams, negalėjo būti pritarta.
- 34 Anot ieškovių, nors Komisija 2009 m. spalio 28 d. sprendime pripažino, kad bendrovių rezidenčių ir nerezidenčių akcijų įsigijimo atvejais situacija skiriasi, ji to daugiau nepripažino skundžiamame sprendime. Ieškovės nurodo šį Komisijos pozicijos nenuoseklumą, todėl iš esmės remiasi teisėtų lūkesčių apsaugos principo pažeidimu. Šiuo klausimu ieškovės pateikia Komisijos ir Ispanijos Karalystės elektroninius laiškus.
- 35 Ieškovės teigia, kad nėra nustatyta, jog yra teisinių kliūčių susijungti su bendrovėmis nerezidentėmis. Jos kritikuoja Komisijos išvada dėl susijungimų Jungtinės Amerikos Valstijose, Brazilijoje, Meksikoje ir Japonijoje situacijos. Jos teigia, kad Komisijos išvada šiuo klausimu nėra pakankamai motyvuota.
- 36 Jos kaltina Komisiją atsižvelgus tik į tiesiogines teises kliūtis.

- 37 Jos taip pat priekaištauja, kad Komisija išnagrinėjo padėtį tik kai kuriose šalyse, nors Ispanijos Karalystė aiškiai prašė Komisijos išnagrinėti padėtį kiekvienoje iš šalių, nurodytų per formalią tyrimo procedūrą parengtuose dokumentuose.
- 38 Pateikdamos trečiąją kaltinimą ieškovės subsidiariai nurodo, kad ginčijama priemonė nustatyta išimtis bet kuriuo atveju pateisinama Ispanijos mokesčių sistemos logika. Iš tikrųjų ginčijama priemonė užtikrina bendrovių rezidenčių ir nerezidenčių akcijų įsigijimo sandorių mokestinį neutralumą.
- 39 Šiuo klausimu ieškovės remiasi Komisijos sprendimų praktika.
- 40 Ieškovės taip pat nesutinka su Komisijos argumentais, kad ginčijama priemonė yra neproporcinga ir pernelyg netiksli. Ieškovių teigimu, ginčijama priemonė buvo taikoma būtent, kai buvo pasiekta 5 % riba. Bet kuriuo atveju Komisija turėjo, kaip Ispanijos Karalystė aiškiai prašė, pripažinti, kad ginčijama priemonė nėra atrankinio pobūdžio, kiek tai susiję su kontrolinės akcijų dalies įsigijimu. Šiuo klausimu jos remiasi keliais sprendimais ir Komisijos nario, atsakingo už konkurenciją, laišku, kuriame jis pateikė savo nuomonę dėl galimybės išlaikyti ginčijamą sistemą.
- 41 Ispanijos Karalystė teigia, kad ginčijamos priemonės tikslas – užtikrinti, kad būtų laikomasi mokesčių neutralumo principo. Pagal šį principą mokesčių poveikis tokioms pačioms investicijoms turėtų būti vienodas.
- 42 Ispanijos Karalystė mano, kad ginčijama priemonė nesusijusi su „konkurencingumo principu“.
- 43 Ji taip pat pabrėžia, kad ginčijamos priemonės suteikiamu pranašumu gali pasinaudoti bet kuri įmonė, neatsižvelgiant į jos veiklą.
- 44 Ji priduria, kad ginčijama priemonė užtikrina investicijų susigrąžinimą ir leidžia, kad šių investicijų išlaidos būtų atskaitytos apskaičiuojant apmokestinamą sumą.
- 45 Ispanijos Karalystė tvirtina, kad Komisija neatsižvelgė į teises ir praktines tarptautinio verslo jungimo 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 net Sąjungoje, nepaisant to, kad vėliau šioje srityje buvo priimti teisės aktai.
- 46 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.
- 47 Ispanijos Karalystė teigia, kad nustatyta, jog yra teisinių, bet taip pat ekonominių ir praktinių tarptautinio verslo jungimo kliūčių. Ji ypač kritikuoja Komisijos argumentus, susijusius su Jungtinėmis Amerikos Valstijomis, Meksika ir Brazilija.
- 48 Komisija atsako, kad skundžiamame sprendime atrankinio pobūdžio analizė atitinka jurisprudenciją, nes ji pradedama apsibrėžiant 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.
- 49 Komisijos teigimu, net jei referencinė sistema būtų atsižvelgiama tik į bendrovių nerezidenčių akcijų įsigijimo atvejus, susiklosčius situacijoms, kurios nėra labai panašios, būtų galima pasinaudoti ginčijamos priemonės numatyto pranašumu, nes ši referencinė sistema būtų taikoma įskaitant ir nekontrolinės akcijų dalies įsigijimo atvejus.

- 50 Komisija priduria, kad ginčijama priemonė taikoma nekontrolinėms akcijų dalims, kurios nesusijusios su įmonių jungimais.
- 51 Be to, ginčijama priemonė neturi jokio ryšio su įmonių, visų pirma įmonių, kurios įsigyja nekontroline bendrovių nerezidenčių akcijų dalį, jungimo galimybe.
- 52 Komisijos teigimu, pakanka, jog nors keliose šalyse nebūtų nustatyta tarptautinio verslo jungimosi kliūčių, kad būtų patvirtintas skundžiamo sprendimo teisėtumas.
- 53 Be to, Komisija teigia, kad ieškovės negali pagrįstai remtis teisėtų lūkesčių apsaugos principo pažeidimu.
- 54 Komisija taip pat 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.
- 55 Komisija 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 iš 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 prestižo vertę.
- 56 Komisija pažymi, kad, priešingai tam, kas nurodyta ieškinyje, Ispanijos valdžios institucijos neprašė Komisijos, kad ji konstatuotų, jog pagalbos nėra, kai nagrinėjama priemonė taikoma kontrolinei akcijų daliai.

2. Bendrojo Teismo vertinimas

- 57 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).
- 58 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).
- 59 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).

- 60 Konkrečiai kalbant apie nacionalines priemones, kuriomis suteikiama mokesčių lengvata, primintina, kad tokia priemonė, kuria, nors ir neperduodami valstybės ištekliai, ja besinaudojantys subjektai atsiduria palankesnėje padėtyje, palyginti su kitais mokesčių mokėtojais, gali būti suteiktas atrankinis pranašumas, todėl ji yra valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Tačiau bendrai visiems ūkio subjektams taikoma priemonė suteikiamas pranašumas nėra tokia pagalba, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą (žr. Sprendimo *World Duty Free* 56 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 61 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 priemonė 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).
- 62 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).
- 63 Taigi remiantis šio sprendimo 61 ir 62 punktuose nurodytu trijų etapų metodu galima daryti išvadą, kad nacionalinė mokesčių priemonė yra atrankinio pobūdžio.
- 64 Be to, pirmiausia, reikia prisiminti ginčijamo sprendimo motyvus, kuriais remdamasi Komisija padarė išvadą, kad ginčijama priemonė yra atrankinio pobūdžio.
- 65 Pažymėtina, kad ginčijamame sprendime prestižas apibrėžiamas kaip labai gerbiama 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 27 konstatuojamoji dalis). Apskaitoje ji susidaro kaip sujungtos bendrovės įsigyto ar valdomo verslo turto įsigijimo kainos ir rinkos kainos skirtumas (skundžiamo sprendimo 123 konstatuojamoji dalis). Kai bendrovės verslas įsigijamas nusipirkus jos akcijų, prestižo vertė yra kainos, sumokėtos už bendrovės akcijas, ir turto, sudarančio bendrovę, rinkos vertės skirtumas, ir tai turi būti įtraukiama į įsigijančios bendrovės apskaitą kaip atskiras nematerialusis turtas iškart, kai tik įgyjama įsigytos įmonės kontrolė (skundžiamo sprendimo 27 konstatuojamoji dalis).
- 66 Skundžiamo sprendimo 28 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.
- 67 Skundžiamame sprendime finansinė prestižo vertė apibrėžiama kaip prestižo vertė, kuri buvo įtraukta į įsigijančios įmonės apskaitą įsigijančiosios ir įsigyjamąsios bendrovės jungimo atveju. Taigi, anot Komisijos, finansinio prestižo sąvoka, numatyta ginčijamos priemonės – tai į akcijų įsigijimo sritį įtraukiama sąvoka, kuri paprastai vartojama turto perleidimo arba verslo jungimo sandoriuose (skundžiamo sprendimo 29 konstatuojamoji dalis).
- 68 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 118 konstatuojamoji dalis). Ji pridūrė, kad referencinė sistema buvo patvirtinta 2009 m. spalio 28 d. sprendimu. Taigi šio sprendimo 89 konstatuojamojoje dalyje 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“. 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 nerezidenčių akcijų, todėl pelno mokesčio bendra sistema, susijusi su finansinio prestižo vertės amortizacija, buvo referencinis pagrindas.

- 69 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 124 konstatuojamoji dalis), nes šioje priemonėje apskaitos tikslais prestižo vertės amortizacija buvo numatyta tik tokio jungimo atveju (skundžiamo sprendimo 28, 29 ir 123 konstatuojamosios dalys).
- 70 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 124 konstatuojamoji dalis).
- 71 Skundžiamo sprendimo 136 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 106 konstatuojamoje dalyje Komisija nurodė, kad ginčijama priemonė yra ne tik neaiški ir netiksli, bet ir diskriminacinė.
- 72 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 136 konstatuojamoji dalis); taip dėl to, kad ji buvo taikoma ir nekontrolinės akcijų dalies įsigijimo atvejams, skirtingos situacijos buvo vertinamos vienodai (skundžiamo sprendimo 139 konstatuojamoji dalis).
- 73 Komisija priėjo prie išvados, kad nagrinėjamos mokesčių sistemos atrankinis pobūdis nebuvo pateisinamas mokesčių sistemos pobūdžiu (skundžiamo sprendimo 140 konstatuojamoji dalis).
- 74 Reikia pridurti, kad Komisija taip pat patikrino, ar buvo tiesioginių teisinių tarptautinių verslo jungimo sandorių, susijusių su valstybėmis, kurios nebuvo Sąjungos narės, kliūčių (ginčijamo sprendimo 113–120 konstatuojamosios dalys).
- 75 Komisija nurodė, kad nagrinėjo šių trečiųjų šalių teisės aktus, siekdama patikrinti Ispanijos valdžios institucijų kaltinimus, kad tarptautiniams verslo jungimo sandoriams sukuriama kliūtys. Ji pažymėjo, kad šiuo tyrimu tikrai nepripažįstama to, jog šios kliūtys galėtų pateisinti kitą, nei ji pasirinko, referencinę sistemą (skundžiamo sprendimo 113 konstatuojamoji dalis).
- 76 Remdamasi šiuo tyrimu Komisija priėjo prie išvados, kad „nėra priežasčių nukrypti nuo atskaitos [referencinės] sistemos, nurodytos sprendime pradėti procedūrą ir [2009 m. spalio 28 d.] sprendime“ (skundžiamo sprendimo 118 konstatuojami dalis).
- 77 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

- 78 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendime *Banco Santander ir Santusa / Komisija* (T-399/11, EU:T:2014:938) Bendrasis Teismas iš esmės manė, kad nebuvo įmanoma nustatyti, kad priemonė, kuri yra mokesčių lengvata, iškraipė konkurenciją, sudarydama palankesnes sąlygas tam tikroms įmonėms arba tam tikriems produktams, jei šiuo pranašumu galėjo pasinaudoti visos įmonės, kurios privalo mokėti pelno mokestį 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 (38–49, 56 ir 83–85 punktai).
- 79 Vis dėlto Bendrasis Teismas nusprendė, kad ginčijamos priemonės suteiktu pranašumu gali naudotis bet kuri įmonė, kuri privalo mokėti pelno mokestį 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 *Banco Santander ir Santusa / Komisija*, T-399/11, EU:T:2014:938, 57–65 punktai).
- 80 Remdamasis tokia išvada apie ginčijamos priemonės prieinamumą ir taikydamas šio sprendimo 78 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“.
- 81 Sprendime *World Duty Free* Teisingumo Teismas panaikino minėtus 78 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).
- 82 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 įsigyjančios įmonės rezidentės negali pasinaudoti ginčijamos priemonės įtvirtinta lengvata, būtų galima pripažinti šios lengvatos atrankinį pobūdį (Sprendimo *World Duty Free* 87 punktas).
- 83 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.
- 84 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.
- 85 Taigi Bendrasis Teismas turi taikyti šiuos argumentus ginčijamai priemonei.

- 86 Vis dėlto reikia konstatuoti, kad ginčijama priemonė palankiau vertinamos Ispanijoje apmokestinamos įmonės, kurios nusprendė įsigyti bendrovių nerezidenčių akcijų, palyginti su Ispanijoje apmokestinamomis įmonėmis, kurios nusprendė įsigyti bendrovių rezidenčių akcijų.
- 87 Iš tikrųjų Ispanijoje apmokestinamos bendrovės, kai vykdo bendrovės rezidentės akcijų įsigijimo sandorį, dėl šio sandorio negali pasinaudoti ginčijamos priemonės numatyta lengvata.
- 88 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 79 punktą), nusprendusia įsigyti bendrovės rezidentės akcijų.
- 89 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.
- 90 Pirmasis ieškovių argumentas, pagal kurį iš esmės teigiama, kad bet kuri įmonė gali pasinaudoti ginčijamos priemonės numatyta lengvata, turi būti atmestas ir nėra reikalo tenkinti ieškovių 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

- 91 Pateikdamos antrąjį kaltinimą ieškovės kritikuoja tai, kad šioje byloje Komisija taikė šio sprendimo 61 ir 62 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 jos ginčija elementus, į kuriuos atsižvelgė Komisija per šiuos du etapus.
- 92 Taigi Teisingumo Teismas turi nustatyti, ar Komisija tinkamai įgyvendino šio sprendimo 61 ir 62 punktuose nurodyto metodo pirmuosius du etapus, t. y. ar teisingai nustatė nacionalinę mokesčių sistemą (pirmas etapas) ir konstatavo nukrypimą nuo šios sistemos (antras etapas).

1) Dėl pirmojo etapo

- 93 Kaip buvo nurodyta šio sprendimo 68 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 nerezidenčių akcijų įsigijimo atvejais.
- 94 Vis dėlto ieškovės 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 bendrovėms iš šalių, kurios nėra Sąjungos narės, atveju. Vadinas, 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 nerezidenčių akcijų įsigijimui, buvo įtvirtinta leidžianti nukrypti nuostata, t. y. buvo diferencijuojami sandoriai su panašia faktine ir teisine situacija.

- 95 Dėl ieškovių argumentų Bendrasis Teismas suabejojo Komisijos nagrinėjamu atveju pasirinktu referenciniu pagrindu, kuris, pasak jų, dėl kliūčių sujungti tarptautinį verslą turėjo būti apribotas tik nagrinėjama priemonė, taikoma išigyjant tik bendrovių nerezidenčių akcijų.
- 96 Šioje byloje ginčijamas bendros nacionalinės mokesčių sistemos nustatymas, t. y. pirmasis iš trijų metodo, kurį Teisingumo Teismas numatė taikyti siekiant išnagrinėti nacionalinės mokesčių priemonės atrankinį pobūdį, etapų (žr. šio sprendimo 61 ir 62 punktus).
- 97 Pirma, reikia pažymėti, kad šis pirmas 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.
- 98 Be to, pranešime dėl [SESV] 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos (OL C 262, 2016, p. 13, toliau – 2016 m. komunikatas) Komisija teigia, kad referencinė sistema yra lyginamasis standartas, kuriuo remiantis reikia nustatyti, ar priemonė yra atrankinio pobūdžio (132 punktas).
- 99 Antra, pažymėtina, kad nors Teisingumo Teismas pateikė patikslinimų, kuriais remiantis galima apriboti referencinio pagrindo geografinę apimtį prieš analizuojant jo ryšius su priemone, 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, atvirkščiai, atliekamas jį siejant su šia priemone.
- 100 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.
- 101 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“.
- 102 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, kurių padėtis panaši 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 kieki.

- 103 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.
- 104 Taigi remiantis šių situacijų panašumu galima daryti išvadą apie nukrypti leidžiančios nuostatos buvimą (žr. šio sprendime 61 punktą), kai situacijos, kurioms taikoma ginčijama priemonė, vertinamos skirtingai, palyginti su situacijomis, kurioms taikoma įprasta sistema, nors šios situacijos yra panašios.
- 105 Vadinasi, remiantis bendrais argumentais dėl pirmųjų dviejų metodo, nurodyto šio sprendimo 61 ir 62 punktuose, etapų tam tikrais atvejais galima kartu nustatyti ir įprastą sistemą, ir leidžiančios nukrypti nuostatos buvimą.
- 106 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 61 ir 62 punktuose nurodyto metodo antrąjį etapą atliekama analize, šios įmonės iš esmės negalėjo būti laikomos esančiomis tokioje pačioje teisinėje ir faktinėje padėtyje kaip komercinės bendrovės.
- 107 Trečia, vis pagal tą pačią Teisingumo Teismo jurisprudenciją, atsižvelgiant į metodo, nurodyto šio sprendimo 61 ir 62 punktuose, pirmąjį etapą, situacijų panašumas, kuriuo galima apibrėžti įprastos sistemos materialinę taikymo apimtį, turi būti vertinamas atsižvelgiant į tikslą, kurio siekiama šia sistema.
- 108 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.
- 109 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 101 punktą), numatytų pareigų dėl azoto oksidų išmetamo kiekio apribojimo arba sumažinimo. Taigi atsižvelgiant į ne tik ginčijama priemonę, bet ir minėtus įstatymais, kurie sudarė įprastą sistemą, siekiamą aplinkos apsaugos tikslą, šių kitų bendrovių situacija buvo panaši kaip ir įmonių, kurioms taikyta ginčijama priemonė.
- 110 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 įsigijančios bendrovės nėra, kaip teigia ieškovės, panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje ir ar ji skiriasi taip, kad įprasta sistema turėjo apimti tik ginčijamą priemonę.
- 111 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad ginčijama priemone mokesčių tikslais leidžiama amortizuoti prestižo vertę, susidariusią dėl bendrovių nerezidenčių akcijų įsigijimo.
- 112 Ispanijos mokesčių sistemoje mokesčių bazė apskaičiuojama pagal apskaitos rezultatus, kurie pakoreguojami taikant konkrečias mokesčių taisykles (skundžiamo sprendimo 49 ir 121 konstatuojamosios dalys).
- 113 Vis dėlto vienoje iš šių mokesčių taisyklių, kuri susijusi su ginčijama priemone, yra nustatyta prestižo vertės amortizacija.

- 114 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 28 ir 123 konstatuojamosios dalys).
- 115 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 32 punktą), kai apsiribojo tik akcijų įsigijimo atvejais (skundžiamo sprendimo 29 ir 36 konstatuojamosios dalys), yra būtina prestižo vertės amortizacijos sąlyga.
- 116 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.
- 117 Taigi tai, kad prestižo vertės apmokestinimas grindžiamas kriterijumi, ar yra verslo jungimas, susiję su apskaitos logika.
- 118 Iš tiesų verslo jungimas atsiranda įsigijus turtą, kuris tampa nepriklausomomis įmonėmis po susijungimo ar atsiskyrimo operacijos arba prisidėjus prie šio turto (žr. šio sprendimo 114 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 28 ir 123 konstatuojamosios dalys).
- 119 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.
- 120 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 27 ir 121 konstatuojamosios dalys).
- 121 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.
- 122 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 117 ir 119 punktus). Prestižo vertės mokesstinis vertinimas nėra skirtas kompensuoti tarptautinio jungimo kliūtims ar užtikrinti vienodam požiūriui į įvairias akcijų įsigijimo rūšis.
- 123 Vadinasi, atsižvelgiant į prestižo vertės mokesciniu vertinimu siekiamą tikslą, įmonių, kurios perka bendrovių nerezidenčių akcijų, teisinė ir faktinė padėtis yra panaši į įmonių, kurios perka bendrovių rezidenčių akcijų, padėtį.
- 124 Taigi atsižvelgdama į šio sprendimo 61 ir 62 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 mokesstinį vertinimą, o ne finansinio prestižo vertės mokestinį vertinimą, nustatytą ginčijamos priemonės (žr. šio sprendimo 68 punktą).

- 125 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 įprastą sistemą siekiamą tikslą, faktinė ir teisinė padėtis yra panaši. Taigi šiame analizės etape galima pažymėti, kad Komisija teisingai per šio sprendimo 61 ir 62 punktuose nurodyto metodo antrąjį etapą konstatavo, jog ginčijama priemonė nukrypstama nuo įprastos sistemos (Sprendimo *World Duty Free* 57 punktą).
- 126 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad ji atmetė ieškovių kaltinimą, ne tik kiek jis susijęs su šio sprendimo 61 ir 62 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 105 punktą).
- 127 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 ir todėl nepaisant lyginamosios analizės, galėtų būti atskiras referencinis pagrindas, kaip tvirtina ieškovės.
- 128 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad priemonė gali būti referencinis pagrindas, kai ją 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 ją 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).
- 129 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.
- 130 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 nuostatus dėl valstybės pagalbos.
- 131 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.
- 132 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.
- 133 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.

- 134 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“.
- 135 Nagrinėjamu atveju ginčijama priemonė yra tik platesnio mokesčio, pelno mokesčio, taikymo ypatybė, todėl ja nenustatoma jokios aiškiai apibrėžtos mokesčių sistemos (žr. šio sprendimo 128 punktą). Taigi tikslinga taikyti tai, kas išdėstyta šio sprendimo 129–134 punktuose.
- 136 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad nagrinėjama priemonė, kaip teisingai pažymi Komisija skundžiamo sprendimo 124 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.
- 137 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.
- 138 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 60 ir 94 konstatuojamosios dalys). Todėl ginčijama priemonė yra skirta, anot jos rengėjų, ištaisyti padėčiai, kuri laikoma netinkama ir kuri atsirado dėl finansinės prestižo vertės apmokestinimo sistemos. Todėl ji nelaikoma nepriklausoma nuo šios sistemos pelno mokesčio reformos.
- 139 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.
- 140 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.
- 141 Iš to, kas pasakyta, matyti, kad referencinė sistema negali būti apribota tik ginčijamos priemonės. Tai patvirtina, kad prestižo vertės mokestinis vertinimas yra, kaip skundžiamame sprendime teisingai nurodė Komisija, tinkama referencinė sistema šioje byloje (žr. šio sprendimo 124 punktą).
- 142 Atsižvelgiant į išdėstytus argumentus, visų pirma į tuos, kurie pateikti šio sprendimo 122 ir 139 punktuose, ieškovių kaltinimas, susijęs su tarptautinio verslo jungimo kliūtimis, turi būti atmestas tiek, kiek juo siekiama paneigti Komisijos naudojamą referencinę sistemą.

2) Dėl antrojo etapo

- 143 Ieškovės tvirtina, kad Komisija, kuri privalėjo įrodyti, jog bendrovių rezidenčių ir nerezidenčių akcijų įsigijimo sandoriai buvo panašūs, atsižvelgiant į mokesčių neutralumo tikslą, kurio siekiama ginčijama priemone, neįvykdė šios pareigos.

- 144 Dėl šio sprendimo 61 ir 62 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 / Hansestadt 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).
- 145 Reikia pažymėti, kad pagal šią jurisprudenciją per šio sprendimo 61 ir 62 punktuose nurodyto metodo antrą etapą atliekamas palyginimas labai panašus į palyginimą, kurį Teisingumo Teismas taip pat naudoja apibrėždamas referencinės sistemos materialinę taikymo sritį (žr. šio sprendimo 103–109 ir 126 punktus).
- 146 Vadovaujantis šio sprendimo 144 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.
- 147 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 117–122 punktus).
- 148 Veikiau ginčijama priemone siekiama pašalinti tarptautinio verslo jungimosi kliūtis ir taip, anot Ispanijos Karalystės, užtikrinti mokesčių neutralumo principo laikymąsi (žr. šio sprendimo 138 punktą).
- 149 Ieškovių argumentą, susijusį 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 61 ir 62 punktuose nurodyto metodo antrą etapą. Tačiau jis bus vėliau nagrinėjamas atsižvelgiant į trečiąjį kaltinimą, kuris susijęs su šio metodo trečiuoju etapu.
- 150 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 125 punktą).
- 151 Vadinasi, reikia atmesti ieškovių kaltinimą.
- 152 Šio sprendimo 151 punkte padarytos išvados nepaneigia ieškovių nurodyta jurisprudencija.
- 153 Iš tiesų, pirma, dėl 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / Hansestadt 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.
- 154 Antra, byloje, kurioje priimtas 2015 m. sausio 14 d. Sprendimas *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9), suteiktas pranašumas buvo lengvatinis naudojimas autobusų juostomis, kuriomis važiuavo 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 kviesti 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).

- 155 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 priemonę, skirta nagrinėti seniausias procedūras mokesčių srityje nagrinėti ir užtikrinti protingo termino principo laikymuisi, siekiamą tikslą, nebuvo tokia pati kaip kitų mokesčių mokėtojų, kurie buvo neseniai pradėję procedūrų su mokesčių administratoriumi šalyje (40–42 dalys).
- 156 Taigi, tiesa, kad šiuose dviejuose sprendimuose Teisingumo Teismas atsižvelgė į priemonės, kuria galbūt buvo suteikiamas 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.
- 157 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 144 punktą).
- 158 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 išskaitimai, galiojantys šalyje, kur buvo organizuotos lenktynės (2, 3 ir 36 punktai).
- 159 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 61 ir 62 punktuose nurodyto metodo antruoju etapu.
- 160 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).
- 161 Šioje byloje Teisingumo Teismas laikėsi požiūrio, kuris iš tikrųjų yra susijęs su šio sprendimo 61 ir 62 punktuose nurodyto metodo trečiuoju etapu, pagrįstu nustatyto skirtingo vertinimo pateisinimu.
- 162 Vadinas, 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 61 ir 62 punktuose nurodyto metodo pirmųjų dviejų etapų.
- 163 Be to, bylos, kurioje priimtas minėtas sprendimas, aplinkybės skiriasi nuo nagrinėjamųjų šioje byloje. Taigi be papildomų ieškovių paaiškinimų negalima remiantis tuo, kad Teisingumo Teismo pripažino, jog Prancūzijoje organizuojamų lažybų dėl Belgijos lenktynių ir Prancūzijoje organizuojamų lažybų dėl Prancūzijos lenktynių padėtis skyrėsi (žr. šio sprendimo 159 punktą), prieiti prie išvados, kad bendrovių rezidenčių ir nerezidenčių akcijų įsigijimo padėtis skiriasi.

164 Bet kuriuo atveju išvada, kurią šio sprendimo 151 punkte padarė Bendrasis Teismas, yra pagrįsta naujausia Teisingumo Teismo jurisprudencija, nurodyta šio sprendimo 144 punkte.

165 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)

166 Nepatenkinus pirmojo reikalavimo, ieškovės teigia, kad ginčijamos priemonės įtvirtinta nukrypti leidžianti nuostata pateisinama sistemos, kurios dalis ji yra, pobūdžiu ir struktūra. Taigi jos remiasi šio sprendimo 61 ir 62 punktuose nurodyto metodo trečiuoju etapu.

167 Kaip buvo priminta šio sprendimo 62 punkte, dėl šio sprendimo 61 ir 62 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.

168 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).

169 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.

170 Šiuo atveju ginčijamos priemonės įtvirtintu skirtingu požiūriu į bendrovių rezidenčių ir nerezidenčių akcijų įsigijimą, Ispanijos Karalystės teigimu, pašalinamas skirtingas vertinimas, kuris nustatytas Ispanijos mokesčių sistemoje dėl prestižo ir buvo palankesnis pirmiesiems sandoriams.

171 Taigi ginčijama priemone įtvirtintinas diferencijavimas yra pateisinamas, nes jis kyla iš mokesčių neutralumo principo.

172 Mokesčių neutralumo principas, kuris pripažįstamas Ispanijos mokesčių teisėje (skundžiamo sprendimo 138 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.

173 Taigi Ispanijos Karalystė gali pagrįstai remtis mokesčių neutralumo principu, kad pateisintų ginčijamos priemonės įtvirtintą diferencijavimą.

174 Reikėtų pažymėti, kad tik ypatingu atveju, kaip nagrinėjamasis, ginčijamos priemonės siekiamu tikslu galima pagrįstai remtis per šio sprendimo 61 ir 62 punktuose nurodyto metodo trečiąjį etapą.

175 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.

- 176 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).
- 177 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 62 punktą).
- 178 Taigi būtina nustatyti, ar šioje byloje Ispanijos Karalystės pateiktų įrodymų ir įrodymų, kuriais remiasi ieškovės, pakanka pateisinti šio sprendimo 150 punkte nurodytą nukrypti leidžiančią nuostatą, priešingai, nei teigė Komisija.
- 179 Ieškovės 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, ypač tose šalyse, kurios nėra Sąjungos narės, susijungti su bendrove nerezidente ir taip pasinaudoti prestižo vertės amortizacija.
- 180 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.
- 181 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.
- 182 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.
- 183 Šio sprendimo 181 punkte minėta prielaida nėra nustatyta.
- 184 Tiesa, ieškovės 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.
- 185 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.
- 186 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.
- 187 Iš bylos medžiagos nematyti, kad Ispanijos Karalystė, kuriai priklauso pareiga įrodyti, jog nukrypti leidžianti nuostata pateisinama (žr. šio sprendimo 177 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.

- 188 Be to, ieškovės taip pat nepateikė tokių įrodymų.
- 189 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad neįrodyta, jog ginčijamos priemonės suteikiamu pranašumu pasinaudos skirtingai vertinamos įmonės, kai tą skirtingą vertinimą ir siekiama ištaisyti ta priemone. Taigi nebuvo įrodytas ginčijamos priemonės neutralizuojamasis poveikis.
- 190 Šiuo klausimu pažymėtina, kad skundžiamo sprendimo 106 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.
- 191 Antra, net darant prielaidą, kad nagrinėjama priemonė neutralizuoja tariamai baudžiamąjį įprastos sistemos poveikį (tai neįrodyta), ji yra, kaip teisingai pažymi Komisija (skundžiamo sprendimo 136, 138 ir 139 konstatuojamosios dalys), neproporcinga, todėl nepateisinama.
- 192 Iš tiesų visos įmonės, įsigyjančios 5 % bendrovių rezidenčių akcijų, nebūtinai siekia susijungti su tomis bendrovėmis ir pasinaudoti prestižo vertės amortizacija.
- 193 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.
- 194 Be to, net jei toks susijungimas būtų įmanomas, prestižo vertės amortizacija būtų naudinga tik tomis 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 185 punktą).
- 195 Vis dėlto visos bendrovės, kurios perka bendrovių nerezidenčių akcijų, nors nebūtinai siekia susijungti, galės pasinaudoti prestižo vertės amortizacija.
- 196 Šiuo klausimu Komisija skundžiamo sprendimo 106 konstatuojamojoje dalyje teisingai nurodė, kad ginčijama priemonė „taikoma plačiai sandorių kategorijai diskriminuojančiu būdu, kurio negalima pateisinti objektyviais mokesčių mokėtojų skirtumais“.
- 197 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.
- 198 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad taikant ginčijamą priemonę skirtingai vertinamos įmonės, kurių padėtis panaši.
- 199 Taigi, net manant, kad ginčijama priemone galima atkurti tam tikrą mokesčių neutralumą, kuriam kyla grėsmė dėl įprastos sistemos, nors tai neįrodyta (žr. šio sprendimo 189 punktą), bet kuriuo atveju jos sukeliama poveikio negalima laikyti pateisinamu atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, kaip teisingai nurodė Komisija skundžiamame sprendime (žr. šio sprendimo 191 punktą).
- 200 Galima daryti išvadą, kad, kaip matyti iš abiejų nepriklausomų motyvų, nurodytų šio sprendimo 177–199 punktuose, iš bylos medžiagos neaišku, jog ginčijamos priemonės įtvirtinta nukrypti leidžianti nuostata yra pateisinama atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą.

- 201 Nors referencinė sistema, kuria turi būti remiamasi nagrinėjant ginčijamos priemonės atrankinį pobūdį, yra prestižo vertės mokestinis vertinimas (žr. šio sprendimo 141 punktą) ir nors ginčijama priemonė įtvirtinama nuo šios sistemos leidžianti nukrypti nuostata (žr. šio sprendimo 150 punktą), atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, galimomis tarptautinio susijungimo kliūtimis negalima pateisinti ginčijamos priemonės įtvirtintos nukrypti leidžiančios nuostatos.
- 202 Ieškovių 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.
- 203 Taigi nėra reikalo patenkinti ieškovių pateiktų prašymų taikyti proceso organizavimo priemones, nes šios priemonės turėjo sudaryti galimybes įrodyti kliūtis, dėl kurių tampa neįmanomi arba sudėtingi tarptautiniai susijungimai.
- 204 Šio sprendimo 202 punkte suformuluotos išvados negali paneigti ieškovių nurodyti argumentai.
- 205 Pirma, ieškovių 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.
- 206 Vis dėlto, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 194 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 priemonė įtvirtinto prestižo vertės apmokestinimo tvarkos nenuoseklumo, įskaitant nenuoseklumą, atsirandantį, kai priemonė taikoma tik bendrovių nerezidenčių akcijų kontrolinės dalies įsigijimo atvejais.
- 207 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).
- 208 Skundžiamo sprendimo 107 ir 118 konstatuojamosiose dalyse Komisija teisingai rėmėsi jurisprudencija, nurodyta šio sprendimo 207 punkte.
- 209 Reikėtų pridurti, kad, remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija pagalbos schemos atveju, Komisija, siekdama patikrinti, ar ši schema turi pagalbos požymių, gali apsiriboti tik bendrų 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).
- 210 Šiuo klausimu ieškovės 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).

- 211 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 schemų savybes ir neprivalo nagrinėti kiekvieno konkretaus atvejo, kuriam ji taikoma, siekdama nustatyti, ar ši schema turi pagalbos požymių (žr. šio sprendimo 209 punktą).
- 212 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 ieškovių, 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 ieškovės 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 aptariamų pagalbos schemų tyrimu pagal jos bendrus požymius, ir atlikti jų individualios situacijos analizės, nėra svarbus šiuo atveju.
- 213 Be to, šio sprendimo 210–212 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, nustatanti išsamias [SESV 108] straipsnio taikymo taisykles (OL L 83, 1999, p. 1).
- 214 Be to, dėl nagrinėjamos priemonės įtvirtinto skirtingo vertinimo pateisinimo pažymėtina, kad reikia priminti, jog tai turi nustatyti valstybė narė (žr. šio sprendimo 62 ir 177 punktus). Todėl ji taip pat turės pritaikyti šios priemonės turinį ar suteikimo sąlygas, jei paaiškės, kad ji tik iš dalies pateisinama.
- 215 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 179–199 punktus).
- 216 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 205–215 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.
- 217 Taigi nėra reikalo patenkinti ieškovių pateiktų prašymų taikyti proceso organizavimo priemones, nes šios priemonės turėjo sudaryti galimybes įrodyti kliūtis, dėl kurių tampa neįmanomi arba sudėtingi tarptautiniai susijungimai.

- 218 Be to, ieškovės 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 pateikdamos šią kritiką jos prašo, nepatenkinus ankstesnių reikalavimų, panaikinti ginčijamą sprendimą tiek, kiek jame pripažįstama, kad neteisėta ginčijamą priemonę taikyti akcijų kontrolinei daliai.
- 219 Šį prašymą reikia atmesti.
- 220 Iš tiesų, pirma, net nesiremama ginčijamos priemonės neproporcingumu Komisija galėjo teisingai manyti, kad Ispanijos Karalystė neįrodė, jog ji yra pateisinama (žr. šio sprendimo 177–189 punktus).
- 221 Be to, nors ginčijama priemone buvo galima naudotis tik įsigyjant bendrovių nerezidentų akcijų kontrolinę dalį, dėl jos atsirado prestižo vertės mokestinio vertinimo nenuoseklumas, dėl kurio abejotina, ar ją galima pateisinti mokesčių neutralumo principu (žr. šio sprendimo 206 punktą).
- 222 Antra, atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta šio sprendimo 207–215 punktuose, Komisija neprivalėjo, nors, ieškovių teigimu, Ispanijos Karalystė to prašė, pripažinti, kad pagalbos nėra įsigyjant akcijų kontrolinę dalį.
- 223 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 panaikinti skundžiamą sprendimą tiek, kiek jame konstatuojama, kad yra valstybės pagalba, įskaitant akcijų kontrolinės dalies įsigijimo atveju, būtų pakeista minėto sprendimo esmė.
- 224 Taigi reikia atmesti šio sprendimo 218 punkte minėtą argumentą ir atmesti papildomus juo pagrįstus reikalavimus.
- 225 Dėl rėmimosi Komisijos sprendimų priėmimo praktika pažymėtina, kad šis argumentas turi būti atmestas.
- 226 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).
- 227 Iš to, kas išdėstyta, išplaukia, kad bet kuriuo atveju (žr. šio sprendimo 202 punktą) reikia atmesti šį kaltinimą, pagrįstą ginčijamos priemonės pateisinimu, atsižvelgiant į sistemos, kurios dalis ji yra, pobūdį ir struktūrą.
- 228 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 64–73 punktuose, Komisija pakankamai motyvavo savo sprendimą šiuo klausimu.
- 229 Galiausiai dėl argumento, susijusio su teisėtų lūkesčių apsaugos principu (žr. šio sprendimo 34 punktą), reikia priminti, kad valstybės pagalbos sąvoka atitinka objektyvią situaciją ir neturėtų priklausyti nuo institucijų elgesio ar pareiškimų. Šiomis aplinkybėmis negali būti draudžiama kvalifikuoti kaip valstybės pagalbos, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, jei egzistavo valstybės pagalbos sąlygos. Tačiau į jas reikia atsižvelgti nagrinėjant pareigą susigrąžinti su vidaus rinka nesuderinamą pagalbą, turint galvoje teisėtų lūkesčių apsaugos ir teisinio saugumo principus (2013 m. gruodžio 10 d. Sprendimo *Komisija / Airija ir kt.*, C-272/12 P, EU:C:2013:812, 53 punktas).

- 230 Argumentas, susijęs su teisėtų lūkesčių apsaugos principu, kuris neturi reikšmės, kiek tai susiję su priemonės pripažinimu valstybės pagalba, turi būti atmestas. Tačiau jis bus nagrinėjamas aptariant trečiąją pagrindą.
- 231 Atsižvelgiant į priežastis, kuriomis grindžiamas toks sprendimas, t. y. kad aptariamas argumentas yra neveiksmingas, nėra reikalo patenkinti prašymų taikyti proceso organizavimo priemones šiuo klausimu, kuriuos pateikė ieškovės, nes šiomis priemonėmis siekiama įrodyti to argumento pagrįstumą.
- 232 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

- 233 Ieškovės iš esmės ginčija tai, kad ginčijama priemone suteikiamas pranašumas Ispanijoje apmokestinamoms įmonėms, įsigyjančioms bendrovių nerezidenčių akcijų. Ginčijamos priemonės naudos gavėjai iš tiesų yra šios bendrovės ir jų akcininkai, kurie gali perleisti savo akcijas už geresnę kainą.
- 234 Ieškovės 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.
- 235 Ieškovės taip pat remiasi ankstesne Komisijos praktika.
- 236 Komisija teigia, kad nenuoseklumo, kuriuo remiasi ieškovės, nėra.
- 237 Bet kuriuo atveju, anot Komisijos, įmonės, kurioms taikoma ginčijama priemonė, suteikiamas pranašumas.

2. Bendrojo Teismo vertinimas

- 238 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.
- 239 Ieškovių 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.
- 240 Toks argumentas turi būti atmestas remiantis kiekviena iš trijų nepriklausomų toliau nurodytų priežasčių.
- 241 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.

- 242 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 sąlygomis“, kaip nurodoma 1996 m. liepos 11 d. Sprendime *SFEI ir kt.* (C-39/94, EU:C:1996:285, 60 punktas).
- 243 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 įsigijančios 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.
- 244 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).
- 245 Taigi ši aplinkybė taip pat neturi įtakos asmenų, kuriems skirtas nagrinėjamas pranašumas, kaip pagalbos gavėjų, statusui.
- 246 Iš tiesų, jei būtų pritarta tam, kad tokiu atveju pranašumo, numatyto ginčijamos priemonės, gavėjai nėra tikrieji šios priemonės naudos gavėjai, būtų neįmanoma bet kokia priemonė dėl susigrąžinimo, o tai prieštarautų Teisingumo Teismo priimtam sprendimui.
- 247 Šioje byloje ieškovės iš esmės remiasi naudos, gautos pasinaudojus ginčijamos priemonės jiems suteiktu pranašumu, sumažėjimu ar net išnykimu.
- 248 Pagal šio sprendimo 244 punkte primintą jurisprudenciją, kaip ji aiškinama šio sprendimo 245 punkte, dėl to, kad mokestinis pranašumas, atsiradęs dėl ginčijamos priemonės, nagrinėjamu atveju visiškai perkeliamas įsigijančios įmonės į įsigytos bendrovės akcijų kainą ir kad įsigijančios įmonės negauna jokios naudos iš ginčijamos priemonės per pirkimo sandorį, negalima daryti išvados, kad šios įmonės nebuvo ginčijamos priemonės naudos gavėjos.
- 249 Iš šio sprendimo 241–248 punktuose nurodytų trijų priežasčių matyti, kad Ispanijoje apmokestinamos įmonės, įsigijančios bendrovių nerezidenčių akcijų, ne tik nedelsiant gauna pagalbą, bet ir yra tikrosios jos gavėjos.
- 250 Tai, ką skundžiamame sprendime, kurio motyvai šiuo klausimu yra pakankamai išsamūs, Komisija nurodo, nėra nenuoseklu.
- 251 Galima pažymėti, kad šiuo klausimu ginčijamo sprendimo 130 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 įsigijančios bendrovės pajėgumus siūlyti didesnę kainą, „o tai įsigijimo konkurso būdu sandorio atveju yra ypač svarbu“.
- 252 Be to, ieškovių argumentas, pagrįstas tariama Komisijos nenuoseklia praktika, susijusia su nagrinėjamos pagalbos gavėjo nustatymu, turi būti atmestas.
- 253 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 ir jame nurodytą

jurisprudenciją). 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).

254 Iš viso to, kas išdėstyta, darytina išvada, kad antrasis pagrindas turi būti atmestas.

C. Dėl trečiojo pagrindo, grindžiamo teisėtų lūkesčių principo pažeidimu

1. Šalių argumentai

255 Ieškovės iš esmės remiasi pirmuoju kaltinimu, susijusiu su teisės klaida, nes Komisija referencine data, nuo kurios turi būti skaičiuojama susigrąžintina pagalba, nepagrįstai laikė sprendimo pradėti procedūrą paskelbimo datą. Todėl Komisija pažeidė teisėtų lūkesčių apsaugos principą, nes neatsižvelgė į skundžiamo sprendimo paskelbimo dieną.

256 Ieškovės, be kita ko, remiasi Sąjungos teismo jurisprudencija ir Komisijos sprendimų priėmimo praktika, kuri susijusi su vienodo požiūrio principo pažeidimu.

257 Ieškovės nesutinka su Komisijos argumentu, kad, paskelbus sprendimą pradėti procedūrą, apdairus ūkio subjektas neturėtų taikyti ginčijamos priemonės iki galutinio sprendimo paskelbimo.

258 Nepritarus pirmajam kaltinimui, ieškovės pateikia antrąjį kaltinimą. Jos ginčija Komisijos nustatytas sąlygas tam, kad tam tikrais atvejais būtų atsižvelgiama į skundžiamo sprendimo paskelbimo dieną, kaip į referencinę datą nustatant susigrąžintiną pagalbą. Ieškovių teigimu, Komisijos požiūrio į pereinamojo laikotarpio priemonės, taikomo pagal skundžiamą sprendimą, apdairus ūkio subjektas negalėjo numatyti.

259 Ieškovės taip pat remiasi skundžiamo sprendimo motyvacijos stoka.

260 Komisija tvirtina, kad, remiantis jurisprudencija, teisėtų lūkesčių apsaugos principas nebuvo pažeistas.

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

262 Galiausiai ji teigia, kad nėra pažeistas teisėtų lūkesčių apsaugos principas, kalbant apie atvejus, kai referencinė data pagalbai susigrąžinti yra ginčijamo sprendimo paskelbimo diena.

2. Bendrojo Teismo vertinimas

263 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 tikslių, 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).

264 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 (žr. šio

sprendimo 229 punktą). 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 263 punkte, nėra įvykdyta, negalima teigti, kad Komisijos sprendimu, kuriuo priemonė kvalifikuojama kaip valstybės pagalba, yra pažeistas teisėtų lūkesčių apsaugos principas.

- 265 Vis dėlto pagrindų, grindžiamų 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).
- 266 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.
- 267 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.
- 268 Taigi trečia iš teisėtų lūkesčių apsaugos principo taikymo kumuliacinių sąlygų (žr. šio sprendimo 263 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 punktą; 1986 m. vasario 6 d. Sprendimo *Vlachou / Audito Rūmai*, 162/84, EU:C:1986:56, 6 punktą; 1990 m. kovo 27 d. Sprendimo *Chomel / Komisija*, T-123/89, EU:T:1990:24, 28 punktą; 1999 m. liepos 6 d. Sprendimo *Forvass / Komisija*, T-203/97, EU:T:1999:135, 70 punktą; 2014 m. birželio 18 d. Sprendimo *Ispanija / Komisija*, T-260/11, EU:T:2014:555, 84 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, 213 punktą), negalėtų būti įgyvendinta.
- 269 Šiuo klausimu reikia priminti, kad dar 1990 m. kovo 21 d. Sprendime *Belgija / Komisija* (C-142/87, EU:C:1990:125, 66 punktą) Teisingumo Teismas konstatavo, jog nesuderinamos su vidaus rinka ir neteisėtos pagalbos panaikinimas ją susigrąžinant yra logiškas sprendimas, pripažinus ją neteisėta.
- 270 Vis dėlto dėl Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nustatyto loginio ryšio tarp pagalbos neteisėtumo ir jos susigrąžinimo neatsiranda pareiga Komisijai nurodyti susigrąžinti visą neteisėtą pagalbą, kuri yra nesuderinama su vidaus rinka.
- 271 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“.
- 272 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“.

- 273 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.
- 274 Pirmą, 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.
- 275 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).
- 276 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 263, 267 ir 268 punktus).
- 277 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“.
- 278 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad siekdamas užginčyti skundžiamo sprendimo teisėtumą, kiek jame numatytas suteiktos pagalbos susigrąžinimas, ieškovės 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 267 punktą) arba bus susigrąžinama atsižvelgiant į tas garantijas.
- 279 Taigi reikia nustatyti, ar ieškovių pateiktas vienas arba antras iš dviejų kaltinimų trečiajam pagrindui paremti (žr. šio sprendimo 255 ir 258 punktus) yra pagrįsti.

a) Dėl pirmojo kaltinimo, kuris nurodytas kaip pagrindinis

- 280 Ieškovės ginčija Komisijos taikomą pereinamojo laikotarpio priemonių sistemą, nes pagal ją referencine data laikoma sprendimo pradėti procedūrą paskelbimo data. Jų teigimu, Komisija turėjo atsižvelgti į skundžiamo sprendimo paskelbimo datą.
- 281 Pirmiausia reikia pažymėti, kad skundžiamo sprendimo 184 konstatuojamojoje dalyje Komisija nurodė, jog ginčijama priemonė yra neteisėta valstybės pagalba, t. y. pagalba, įgyvendinta pažeidžiant SESV 108 straipsnio 3 dalį.
- 282 Neginčijama, kad Ispanijos Karalystė nepranešė Komisijai apie ginčijamą sistemą pagal SESV 108 straipsnio 3 dalį.
- 283 Iš tiesų, ieškovių teigimu, priemonė nėra atrankinio pobūdžio už Sąjungos ribų ir tokia taptų, jei išnyktų tarptautinio susijungimo kliūtys, o tai negalėjo būti nustatyta, ieškovių teigimu, iki 2005 m. spalio 26 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2005/56/EB dėl ribotos atsakomybės bendrovių

jungimusi, 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.

- 284 Vis dėlto pateikdamos šiuos argumentus ieškovės remiasi prielaida, jog yra tarptautinio jungimosi kliūčių, o tai leidžia manyti, kad ši priemonė ne atrankinio pobūdžio.
- 285 Kad tokia prielaida yra nereikšminga, buvo konstatuota, be kita ko, šio sprendimo 201, 202 ir 216 punktuose.
- 286 Taigi galima daryti išvadą, kad ieškovės neįrodė, jog ginčijama priemonė yra esama pagalba. Vadinasi, Komisija teisingai kvalifikavo ją kaip valstybės pagalbą.
- 287 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).
- 288 Skundžiamame sprendime Komisija manė, kad susiklostė tokios aplinkybės (skundžiamo sprendimo 38 ir 210 konstatuojamosios dalys), ir nenurodė susigrąžinti nagrinėjamos pagalbos, visų pirma iš ginčijamos priemonės naudos gavėjų, įsigijusių užsienio bendrovės akcijų vėliausiai 2007 m. gruodžio 21 d., t. y. sprendimo pradėti procedūrą paskelbimo dieną.
- 289 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 192 konstatuojamoji dalis).
- 290 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.“
- 291 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.“
- 292 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).

- 293 Neginčijama, kad nagrinėjamu atveju pirmesnėse dalyse nurodyti elementai galėjo sukelti teisėtų ieškovių lūkesčių.
- 294 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 280 punktą).
- 295 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).
- 296 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).
- 297 Galiausiai dėl sprendimo pradėti įgyvendinimo priemonės, kurią Komisija kvalifikuoja kaip valstybės pagalbą, formalią tyrimo procedūrą buvo nuspręsta, kad po jo priėmimo kyla rimtų abejonų 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).
- 298 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).
- 299 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.
- 300 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 įsigyjamąsios bendrovės susijungimo. Todėl ji suteikia ekonominį pranašumą,

t. y. sumažina bendrovių, kurios įsigyja didelę užsienio bendrovių akcijų dalį, mokesčių naštą. 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.

Nė viena iš nukrypti leidžiančių nuostatų, numatytų [10]7 straipsnio 2 ir 3 dalyse, neatrodo esanti taikytina ir pagalba yra nesuderinama su [vidaus] rinka. Todėl Komisija mano, kad pradėjusios įgyvendinti ginčijamą priemonę Ispanijos valdžios institucijos galėjo teikti valstybės pagalbą, kaip apibrėžta Sutarties [10]7 straipsnio 1 dalyje.“

301 Atsižvelgiant į šio sprendimo 300 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 ji galėjo būti laikoma nesuderinama su vidaus rinka.

302 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.

303 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 290 ir 291 punktuose.

304 Kiti ieškovių argumentai negali paneigti šios išvados.

305 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.

306 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).

307 Taigi 1987 m. lapkričio 24 d. Sprendime *RSV / Komisija* (223/85, EU:C:1987:502) nurodyta išeitis netaikoma, nes nagrinėjamu 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 299 punktą).

308 Antra, ieškovės 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.

309 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.

310 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 287 punktą).

- 311 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 295 ir 298 punktus), kurios taip pat riboja teisėtų lūkesčių apsaugos principą.
- 312 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.
- 313 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.
- 314 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).
- 315 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.
- 316 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 punktai).
- 317 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).
- 318 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).
- 319 Savo išvadoje byloje *Belgija ir Forum 187 / Komisija*, C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:89) 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 imonei 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 (418 punktas).

- 320 Priešingai, nagrinėjamoje byloje, kaip nuspręsta šio sprendimo 299 punkte, įmonės, kurioms buvo arba galėjo būti taikoma ginčijama sistema, nuo sprendimo paskelbimo dienos galėjo nedelsiant pritaikyti savo elgesį neprisiimdamos išipareigojimų dėl užsienio bendrovių akcijų, jei manė, kad toks išipareigojimas, atsižvelgiant į riziką, kad nebus įmanoma pasinaudoti mokesčių lengvata, numatyta ginčijamos sistemos, nėra pakankamai įdomus ekonomiškai.
- 321 Taigi visų šio sprendimo 308–320 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 ieškovės negali pagrįstai remtis šiuo sprendimu.
- 322 Trečia, ieškovės teigia, kad pažeistas vienodo požiūrio principas. Jos remiasi Komisijos sprendimais, priimtais dėl mokesčių sistemų, kurios, kaip teigia pačios ieškovės, 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 punktą). Tačiau, kaip buvo nuspręsta šio sprendimo 321 punkte, minėtos tvarkos požymiai skiriasi nuo ginčijamos sistemos.
- 323 Ieškovių nurodytos situacijos šiuo klausimu nėra panašios į situaciją šioje byloje.
- 324 Be to, tiek, kiek ieškovės remiasi ir Komisijos sprendimais, priimtais dėl mokesčių sistemų, kurios, anot jų, yra panašios į Belgijos koordinavimo centrų apmokestinimo tvarką, ir keliais Komisijos sprendimais dėl mokesčių priemonių, jos neįrodė, kad Komisija suteikė teisėtų lūkesčių aplinkybėmis, kai net po sprendimo pradėti procedūrą paskelbimo buvo suteiktas pranašumas dėl naujos pagalbos, apie kurią nebuvo pranešta Komisijai.
- 325 Taip pat neįrodyta (ir net nenurodyta), kad sprendimuose, kuriais remiasi ieškovės, nagrinėjamų lengvatų gavėjai galėjo nedelsiant pritaikyti savo veiksmus (žr. šio sprendimo 320 punktą).
- 326 Kadangi nenustatyta ir *a fortiori* nesiremta aplinkybėmis, galinčiomis pateisinti pereinamojo laikotarpio sistemą, kurios poveikis tęstųsi ir paskelbus sprendimą pradėti procedūrą, ieškovių argumentas, grindžiamas Komisijos sprendimų priėmimo praktika teisėtų lūkesčių apsaugos srityje turi būti atmestas.
- 327 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 ieškovės ir kuriame, anot jų, 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 SESV. Visų pirma EAPB sutartyje nebuvo nuostatų, panašių į SESV 108 straipsnio 3 dalį, kuria remiamasi šio sprendimo 295 punkte nurodytoje jurisprudencijoje.
- 328 Be to, šis sprendimas buvo priimtas iki šio sprendimo 297 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.
- 329 Dėl tokio sprendimo negalima daryti išvados, kad yra teisėtų lūkesčių, kuriais ieškovės galėtų pagrįstai remtis.

330 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.

331 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, pirmasis ieškovių pateiktas kaltinimas turi būti atmestas.

b) Dėl antrojo kaltinimo, kuris nurodytas kaip papildomas

332 Pirmiausia pažymėtina, kad Komisija ne tik nenurodė susigrąžinti nagrinėjamos pagalbos iš ginčijamos priemonės naudos gavėjų, įsigijusių užsienio bendrovių akcijų iki 2007 m. gruodžio 21 d., t. y. sprendimo pradėti procedūrą paskelbimo dienos (žr. šio sprendimo 280 punktą); ji taip pat nenurodė susigrąžinti šios pagalbos iš ginčijamos priemonės naudos gavėjų, įsigijusių užsienio bendrovių, įsisteigusių Kinijoje, Indijoje arba kitose šalyse, kuriose, kaip buvo arba galėjo būti įrodyta, buvo teisinių tarptautinio įmonių susijungimo kliūčių, akcijų kontrolinę dalį, iki 2011 m. gegužės 25 d., t. y. skundžiamo sprendimo paskelbimo dienos.

333 Komisija pateisino šią pereinamojo laikotarpio tvarką, teigdama, kad 2009 m. spalio 28 d. sprendimo 117 konstatuojamojoje dalyje galėjo sukelti pagrįstų lūkesčių, jog pagalbos nėra, nes buvo kalbama apie „Ispanijos bendrovių sandori[us] trečiosiose šalyse, kuriose esama tarptautinio verslo jungimo sandorių „teisinių kliūčių“, ir [apie tai] kai atitinkama Ispanijos bendrovė įsigydavo „akcijų daugumos dalį“ (skundžiamo sprendimo 197 konstatuojamoji dalis).

334 Ieškovės ginčija Komisijos nustatytas sąlygas, kad tam tikrais atvejais kaip į referencinę datą susigrąžinti pagalbą būtų atsižvelgta į ginčijamo sprendimo paskelbimo dieną. Jų nuomone, šios datos reikėtų laikyti dėl visų sandorių, vykdytų trečiosiose šalyse, nes jos mano, kad 2009 m. spalio 28 d. sprendimo 117 konstatuojamojoje dalyje sukurti teisėti lūkesčiai neapsiribojo tik tais atvejais, kuriuos Komisija įtvirtino skundžiamame sprendime.

335 Šiuo klausimu reikia priminti, kad, kalbant apie naują pagalbą, sprendimas pradėti formalią tyrimo procedūrą turi stabdomąjį poveikį ir taip juo nutraukiami teisėti lūkesčiai, kurių anksčiau galėjo kilti priemonės naudos gavėjams (žr. Šio sprendimo 295–298 punktus).

336 Be to, tiek, kiek 2009 m. spalio 28 d. sprendime Komisija nepadarė išvados, kad tarptautinių sandorių atveju nėra pagalbos arba kad pagalba yra suderinama su vidaus rinka, o tik nusprendė išplėsti formalią tyrimo procedūrą, sprendimo pradėti procedūrą, kuriuo nutraukiami teisėti lūkesčiai, galėję kilti iki jo paskelbimo, poveikis išliko.

337 Taip pat reikėtų priminti, kad byloje, kurioje priimtas 1987 m. lapkričio 24 d. Sprendimas RSV / Komisija (223/85, EU:C:1987:502), dėl teisėtų lūkesčių apsaugos principo buvo panaikintas Komisijos sprendimas, kuriuo nurodyta susigrąžinti neteisėtą pagalbą, kai, priešingai nei šioje byloje, sumos, kurias Komisija nurodė susigrąžinti, buvo išmokėtos prieš priimant bet koki sprendimą pradėti formalią tyrimo procedūrą (žr. šio sprendimo 306 ir 307 punktus).

338 Taigi ieškovės negali pagrįstai remtis teisėtų lūkesčių apsaugos principo pažeidimu dėl garantijų, kurias Komisija galėjo duoti 2009 m. spalio 28 d. sprendime arba kituose vėlesniuose dokumentuose.

339 Be to, aplinkybė, jei būtų įrodyta, kad ginčijama pereinamojo laikotarpio tvarka nenuosekli arba neatitinka teisinio saugumo principo, neįrodoma, jog Komisija sukūrė – prieš priimdama skundžiamą sprendimą – pagrįstų lūkesčių ieškovėms, nes Komisija šią tvarką įtvirtino tik per šio sprendimo priėmimo etapą. Nagrinėjamas argumentas, kuris yra pateiktas tik grindžiant pagrindą, susijusį su teisėtų lūkesčių apsaugos principo pažeidimu, turi būti atmestas.

- 340 Bet kuriuo atveju reikia priminti, kad teisė remtis teisėtų lūkesčių apsaugos principu atsiranda, kai tenkinamos trys sąlygos (žr. šio sprendimo 263 punktą).
- 341 Vis dėlto nė vienu iš ieškovių pateiktų bylos medžiagos elementų negalima remtis siekiant nustatyti, jog šio sprendimo 340 punkte minėtos trys kumuliacinės sąlygos buvo įgyvendintos.
- 342 Taigi, pirma, 2009 m. spalio 28 d. sprendime, visų pirma jo 117 konstatuojamojoje dalyje, Komisija tvirtino, kad gali būti pateisinama taikyti diferencijuotą tarptautinių sandorių, vykdomų už Sąjungos ribų, mokestinį vertinimą. Ji nurodė, kad negalėjo „*a priori* visiškai paneigti šios diferenciacijos“ tų sandorių atveju, ir nusprendė tęsti formalią tyrimo procedūrą dėl jų. Tačiau taip elgdamasi Komisija nepateikė pakankamai tikslų ir besąlyginių garantijų, kad kiltų teisėtų lūkesčių, atsižvelgiant į tai, jog, kalbant apie neteisėtą pagalbą, sprendimas pradėti formalią tyrimo procedūrą buvo priimtas prieš veiksmus, dėl kurių ši pagalba, kurią nurodyta susigrąžinti, buvo suteikta (žr. 299, 307 ir 320 punktus).
- 343 Antra, ieškovės remiasi 2009 m. spalio 16 d. Komisijos nario, atsakingo už konkurenciją, laišku, kurį jos prašo Bendrojo Teismo nurodyti pateikti.
- 344 Šiuo klausimu reikėtų pažymėti, kad tai yra elektroninis laiškas, skirtas Ispanijos ekonomikos ir finansų ministrui, o ne ieškovėms. Be to, iš bylos medžiagos nematyti, kad toks laiškas turėjo būti skelbiamas ar pateikiamas viešai. Pagaliau vien iš to, kad ieškovės prašo Bendrojo Teismo, kad jis nurodytų jį pateikti, matyti, kad jos nežinojo apie jo turinį.
- 345 Šiomis aplinkybėmis ieškovės neįrodė jokios aplinkybėmis, kuri, atsižvelgiant į tai, kas numatyta šio sprendimo 263 punkte minėtose pirmoje ir antroje kumuliacinėse sąlygose, leistų manyti, kad 2009 m. spalio 16 d. laišku Komisija suteikė joms tikslų ir nuoseklių garantijų, galėjusių sukelti teisėtų lūkesčių.
- 346 Šiuo klausimu reikia pridurti, kad nereikia tenkinti ieškovių pateikto prašymo imtis proceso organizavimo priemonių, kuriuo siekiama gauti 2009 m. spalio 16 d. laišką, nes šį laišką Ispanijos Karalystė pateikė Bendrajam Teismui.
- 347 Iš to, kas nurodyta, matyti, kad reikia atmesti antrąjį kaltinimą ir visą trečiąjį pagrindą.
- 348 Dėl skundžiamo sprendimo motyvų trūkumo, net jeigu tokiu trūkumu būtų rėmusios ieškovės, 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 ieškovės 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 281, 289 ir 333 punktus, kuriuose aiškiai nurodomos skundžiamo sprendimo ištraukos.
- 349 Taigi, net manant, kad trečiajame pagrinde siekiama ginčyti skundžiamo sprendimo formalų teisėtumą, bet kuriuo atveju jį reikia atmesti kaip nepagrįstą.
- 350 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad visus šiam ieškiniui pagrįsti pateiktus pagrindus reikia atmesti.
- 351 Taigi reikia atmesti visą ieškinį.

IV. Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 352 Pagal Procedūros reglamento 219 straipsnį Bendrasis Teismas sprendimuose, priimamuose panaikinus jo sprendimą ir grąžinus bylą, pats sprendžia dėl bylinėjimosi išlaidų, susijusių, pirma, su jo nagrinėtomis bylomis ir, antra, su Teisingumo Teismo nagrinėtais apeliaciniais skundais. Kadangi

Sprendime *World Duty Free* Teisingumo Teismas atidėjo klausimo dėl ieškovių ir Komisijos bylinėjimosi išlaidų nagrinėjimą, šiame sprendime Bendrasis Teismas taip pat turi nuspręsti dėl bylinėjimosi išlaidų, susijusių su byla C-21/15 P (žr. šio sprendimo 18 punktą).

- 353 Pagal Procedūros reglamento 134 straipsnio 1 dalį iš pralaimėjusios šalies priteisiamos bylinėjimosi išlaidos, jei laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi ieškovės pralaimėjo bylą, be savo bylinėjimosi išlaidų, jos turi padengti Komisijos patirtas bylinėjimosi išlaidas pagal jos pateiktus reikalavimus.
- 354 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.
- 355 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. ***Banco Santander, SA* ir *Santusa Holding, SL* padengia savo ir Europos Komisijos patirtas bylinėjimosi išlaidas.**
3. **Vokietijos Federacinė Respublika, Airija ir Ispanijos Karalystė padengia savo bylinėjimosi išlaidas.**

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Kowalik-Bańczyk

Mac Eochaidh

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

Parašai.

Turinys

I. Ginčo aplinkybės	2
II. Procesas ir šalių reikalavimai	3
III. Dėl teisės	5
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	10
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)	19
B. Dėl antrojo pagrindo, grindžiamo klaida nustatant ginčijamos priemonės naudos gavėją	25
1. Šalių argumentai	25
2. Bendrojo Teismo vertinimas	25
C. Dėl trečiojo pagrindo, grindžiamo teisėtų lūkesčių principo pažeidimu	27
1. Šalių argumentai	27
2. Bendrojo Teismo vertinimas	27
a) Dėl pirmojo kaltinimo, kuris nurodytas kaip pagrindinis	29
b) Dėl antrojo kaltinimo, kuris nurodytas kaip papildomas	35
IV. Dėl bylinėjimosi išlaidų	36