GENERALINIO ADVOKATO
GIOVANNI PITRUZZELLA IŠVADA,
pateikta 2021 m. sausio 21 d.[1]

Byla C-50/19 P

Sigma Alimentos Exterior, SL
prieš

Europos Komisiją

„Apeliacinis skundas – Su pelno mokesčiu susijusios nuostatos, pagal kurias įmonėms, reziduojančioms mokesčių tikslais Ispanijoje, leidžiama amortizuoti prestižą, susidariusį įsigijus bendrovių, reziduojančių mokesčių tikslais užsienyje, akcijų – Valstybės pagalbos sąvoka – Atrankinis pobūdis“

1. Šios bylos dalykas yra apeliacinis skundas, bendrovės *Sigma Alimentos Exterior, SL* (toliau – *Sigma*) pateiktas dėl 2018 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Sigma Alimentos Exterior / Komisija*[2] (toliau – skundžiamas sprendimas), kuriuo Bendrasis Teismas atmetė SESV 263 straipsniu pagrįstą *Sigma* prašymą panaikinti 2011 m. sausio 12 d. Komisijos sprendimo 2011/282/ES dėl Ispanijos įgyvendintos finansinės prestižo vertės amortizacijos mokesčių tikslais įsigyjant užsienio bendrovės akcijų (toliau – ginčijamas sprendimas)[3] 1 straipsnio 1 dalį ir papildomai – to paties sprendimo 4 straipsnį.

2. Byla dėl šio apeliacinio skundo yra viena iš aštuonių lygiagrečiai nagrinėjamų bylų, iškeltų siekiant, kad būtų panaikinti sprendimai, kuriais Bendrasis Teismas atmetė kelių Ispanijos bendrovių pareikštus ieškinius dėl ginčijamo sprendimo arba dėl Komisijos sprendimo 2011/5/EB dėl Ispanijos įgyvendinto perviršinės vertės mokesčio mažinimo įsigyjant didelę užsienio bendrovės akcijų dalį (toliau – 2009 m. spalio 28 d. sprendimas)[4].

I. Faktinės aplinkybės, ginčijama priemonė ir ginčijamas sprendimas

3. 2007 m. spalio 10 d., 2005 ir 2006 m. Europos Parlamento nariams raštu pateikus Europos Komisijai keletą klausimų ir 2007 m. jai gavus vieno privataus ūkio subjekto skundą, Europos Komisija nusprendė pradėti SESV 108 straipsnio 2 dalyje numatytą oficialią tyrimo

[1] Originalo kalba: italų.

[2] T-239/11, nepaskelbtas Rink., EU:T:2018:781.

[3] Sprendimas Nr. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (OL L 135, 2011, p. 1). Šis sprendimas buvo pataisytas du kartus – 2011 m. kovo 3 d. ir 2011 m. lapkričio 26 d.

[4] C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (OL L 7, 2011, p. 48). Kitos bylos, dėl kurių šiandien teikiu išvadą, yra sujungtos bylos *World Duty Free Group / Komisija*, C-51/19 P, ir *Ispanija / Komisija*, C-64/19 P; *Banco Santander ir Santusa / Komisija*, C-53/19 P, ir *Ispanija / Komisija*, C-65/19 P; *Banco Santander / Komisija*, C-52/19 P, *Axa Mediterranean / Komisija* C-54/19 P, ir *Prosegor Compañía de Seguridade / Komisija*, C-55/19 P.

procedūrą[5] (toliau – sprendimas pradėti procedūrą) dėl *Ley del Impuesto sobre Sociedades* (Ispanijos pelno mokesčio įstatymas) 12 straipsnio 5 dalyje, į šį įstatymą įtrauktoje 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)[6], perkeltoje į 2004 m. kovo 5 d. *Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades* (Karaliaus įstatyminis dekretas 4/2004 dėl pelno mokesčio įstatymo pertvarkyto teksto patvirtinimo, toliau – TRLIS), įtvirtintos nuostatos (toliau – ginčijama priemonė). Ginčijamoje priemonėje numatyta, kad kai Ispanijoje apmokestinama įmonė įsigyja bent 5 % „užsienio bendrovės“ akcijų ir šios akcijos išlaikomos nepertraukiamą bent vienų metų laikotarpį, iš šio akcijų įsigijimo susidaręs[7] prestižas[8] 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 tokio pat mokesčio, koks mokamas Ispanijoje, mokėtoja ir jos pajamos turi būti daugiausia gaunamos iš užsienyje vykdomos veiklos.

4. 2009 m. spalio 28 d. sprendimu Komisija užbaigė oficialią tyrimo procedūrą dėl užsienio bendrovių akcijų įsigijimo Europos Sąjungoje. Šiame sprendime Komisija nurodė, kad pagal ginčijamą priemonę Ispanijos įgyvendinta gavėjų įsigijimams Bendrijoje suteiktos pagalbos schema nesuderinama su bendrąja rinka.

5. Vis dėlto Komisija neužbaigė oficialios tyrimo procedūros dėl akcijų įsigijimo už Sąjungos teritorijos ribų, nes Ispanijos institucijos buvo įsipareigojusios pateikti jai naujos informacijos. Ši procedūros dalis buvo užbaigta ginčijamu sprendimu. Šio sprendimo 1 straipsnio 1 dalyje Komisija nurodė, kad pagal ginčijamą priemonę Ispanijos įgyvendinta pagalbos schema „pagalbos, suteiktos naudos gavėjų įsigijimams ne ES, atžvilgiu yra nesuderinama su vidaus rinka“[9]. Šio straipsnio 4 dalyje numatyta, kad „mokesčio sumažinimas, kuriuo naudos gavėjai naudojosi iki šio sprendimo paskelbimo *Europos Sąjungos oficialiajame leidinyje* sudarydami sandorius už ES ribų pagal TRLIS 12 straipsnio 5 dalį, susijusius su užsienio bendrovėmis, turinčiomis buveinę Kinijoje, Indijoje arba kitose šalyse, akcijų daugumos dalies įsigijimu tiesiogiai arba netiesiogiai, jei buvo įrodyta arba galima įrodyti, kad tose šalyse esama tiesioginių teisinių kliūčių tarpvalstybiniams verslo jungimo sandoriams, gali būti toliau taikomas visą pagal pagalbos schemą nustatytą amortizacijos laikotarpį“. Šio sprendimo 4 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad „Ispanija turi išieškoti nesuderinamą pagalbą, atitinkančią sumažintą mokesčio dalį pagal 1 straipsnio 1 dalyje nurodytą schemą, iš naudos gavėjų, kurių teisės užsienio bendrovėse, įgytos vykdant įsigijimus už ES ribų, neatitinka 1 straipsnio 2–5 dalyse nustatytų sąlygų“.

[5] OL C 311, 2007, p. 21 (toliau – sprendimas pradėti procedūrą).

[6] BOE, Nr. 61, 2004 m. kovo 11 d., p. 10951.

[7] Ginčijamo sprendimo 27 konstatuojamojoje dalyje prestižo vertė apibrėžta kaip „labai gerbiamo verslo pavadinimo vertė, geri ryšiai su klientais, darbuotojų įgūdžiai ir kiti tokie veiksniai, kurie, kaip tikimasi, ateityje leis gauti didesnes negu akivaizdžios pajamas“, ir atitinka „kainą, mokamą įsigyjant verslą, viršijančią verslo turto rinkos vertę“, kuri pagal Ispanijos apskaitos principus turėtų būti įtraukiama į apskaitą kaip atskiras nematerialusis turtas iškart, kai tik įsigyjančioji bendrovė perima įsigytosios bendrovės kontrolę.

[8] Ginčijamo sprendimo 29 konstatuojamojoje dalyje nurodyta, kad Ispanijos mokesčių sistemoje „finansinė prestižo vertė“ yra prestižo vertė, kuri būtų įtraukta į apskaitą, jei investuojančioji bendrovė ir tikslinė bendrovė susijungtų.

[9] Pagal ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį pareiškimas dėl nesuderinamumo ir nurodymas išieškoti dėl akcijų įsigijimų už Sąjungos ribų taikytą mokesčių sumažinimą, kuriuo gavėjai pasinaudojo taikant ginčijamą priemonę, netaikomas, kai gavėjai pasinaudojo „užsienio bendrovėse tiesiogiai ar netiesiogiai turimomis teisėmis, kurios atitiko atitinkamas pagalbos schemos sąlygas iki 2007 m. gruodžio 21 d., išskyrus sąlygą, kad akcijas naudos gavėjai turėtų nepertraukiamą bent metų laikotarpį“. Iš tikrųjų Komisija nusprendė, kad iki šios datos (atitinkančios sprendimo pradėti formalią tyrimo procedūrą paskelbimą *Europos Sąjungos oficialiajame leidinyje*) pagalbos gavėjai turėjo teisėtų lūkesčių, kad ši priemonė yra teisėta (žr. ginčijamo sprendimo 186–202 konstatuojamąsias dalis).

II. Procesas Bendrajame Teisme ir skundžiamas sprendimas

6. 2011 m. gegužės 3 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo *Sigma* ieškinį, kuriame buvo prašoma panaikinti ginčijamą sprendimą. 2011 m. lapkričio 11 d. Komisija atskiru dokumentu pateikė nepriimtinumu grindžiamą prieštaravimą, jį Bendrasis Teismas prijungė prie bylos nagrinėjimo iš esmės. Bylos nagrinėjimas buvo sustabdytas nuo 2014 m. kovo 13 d. iki lapkričio 7 d., kai Bendrasis Teismas priėmė 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendimą *Banco Santander ir Santusa / Komisija*[10] (toliau – Sprendimas *Banco Santander ir Santusa / Komisija*), kuriuo panaikino ginčijamą sprendimą remdamasis tuo, kad Komisija netinkamai pritaikė SESV 107 straipsnio 1 dalyje numatytą atrankumo kriterijų. 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendimu *Autogrill España / Komisija*[11] (toliau – Sprendimas *Autogrill España / Komisija*) Bendrasis Teismas taip pat panaikino 2009 m. spalio 28 d. sprendimą.

7. 2015 m. sausio 19 d. Komisija Teisingumo Teismo kanceliarijai pateikė apeliacinį skundą dėl Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija*. Šis apeliacinis skundas, užregistruotas numeriu C-21/15 P, buvo prijungtas prie numeriu C-20/15 P užregistruoto apeliacinio skundo, Komisijos pateikto dėl Sprendimo *Autogrill España / Komisija*. 2015 m. gegužės 19 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimis Vokietijos Federacinei Respublikai, Airijai ir Ispanijos Karalystei buvo leista įstoti į sujungtas bylas palaikyti WDFG, *Banco Santander* ir *Santusa* reikalavimų. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimu *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*[12] (toliau – Sprendimas *WDFG*) Teisingumo Teismas panaikino Sprendimą *Banco Santander ir Santusa* / *Komisija*, sugrąžino bylą Bendrajam Teismui ir iš dalies atidėjo klausimo dėl bylinėjimosi išlaidų nagrinėjimą. Teisingumo Teismas taip pat panaikino Sprendimą *Autogrill España / Komisija*.

8. 2015 m. kovo 9 d. dar kartą sustabdytas bylos nagrinėjimas Bendrajame Teisme buvo atnaujintas 2016 m. gruodžio 21 d. ir jam pasibaigus Bendrasis Teismas priėmė skundžiamą sprendimą, kuriuo atmetė *Sigma* ieškinį ir nurodė jai padengti bylinėjimosi išlaidas.

III. Procesas Teisingumo Teisme ir šalių reikalavimai

9. 2019 m. sausio 25 d. Teisingumo Teismo kanceliarijai pateiktu dokumentu *Sigma* pateikė nagrinėjamą apeliacinį skundą. Ji Teisingumo Teismo prašo: i) panaikinti skundžiamą sprendimą; ii) panaikinti ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 1 dalį, visų pirma tiek, kiek joje pareikšta, kad ginčijama priemone įgyvendinta schema yra valstybės pagalba, ir papildomai – tiek, kiek joje pripažįstama, kad ši schema yra pagalba net ir tuo atveju, kai apima kontrolės įgijimą; iii) dar papildomai panaikinti ginčijamo sprendimo 4 straipsnį tiek, kiek jame nurodoma išieškoti pagalbą, suteiktą dėl sandorių, sudarytų iki ginčijamo galutinio sprendimo paskelbimo Oficialiajame leidinyje; iv) nurodyti Komisijai padengti bylinėjimosi išlaidas. Komisija prašo atmesti apeliacinį skundą ir priteisti iš *Sigma* bylinėjimosi išlaidas. Vokietijos Federacinė Respublika palaiko *Sigma* reikalavimus.

[10] T-399/11, EU:T:2014:938.

[11] T-219/10, EU:T:2014:939.

[12] C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981.

IV. Teisinis vertinimas

A. Pirminės pastabos

10. Nagrinėdamas dabartinę jurisprudenciją dėl mokestinių priemonių atrankinio pobūdžio ir, visų pirma, siekdamas paaiškinti Teisingumo Teismo parengtą trijų etapų atrankumo analizės metodą, remiuosi argumentais ir kriterijais, nurodytais mano išvados sujungtose bylose *World Duty Free Group / Komisija*, C-51/19, ir *Ispanija / Komisija*, C-64/19, 11–21 punktuose. *Sigma* pareikšti prieštaravimai bus nagrinėjami atsižvelgiant į šiuos argumentus ir kriterijus.

B. Dėl apeliacinio skundo

11. Grįsdama savo apeliacinį skundą apeliantė nurodo du pagrindus. Pirmajame pagrinde ji priekaištauja Bendrajam Teismui, kad jis klaidingai išaiškino Sprendimą *WDFG*. Antrasis pagrindas, kurį sudaro keturios dalys, susijęs su klaidingu trijų etapų atrankumo analizės metodo taikymu.

1. Dėl pirmojo apeliacinio skundo pagrindo

a) Šalių argumentai

12. Pirmajame apeliacinio skundo pagrinde apeliantė, remiama Vokietijos vyriausybės, nurodo, kad Bendrasis Teismas klaidingai aiškino Sprendimą *WDFG*, kai skundžiamo sprendimo 69 ir 70 punktuose nusprendė, kad priemonės atrankinis pobūdis gali būti nustatytas atsižvelgiant į įmonių, kurioms pagal šią priemonę lengvata nebuvo suteikta, savanorišką elgesį, neatsižvelgiant į šių įmonių padėtį. Apeliantės teigimu, iš Sprendimo *WDFG* 67, 77 ar 79 punktų matyti, kad atrankumo analizė turi būti atliekama atsižvelgiant į įmonių padėtį, o ne į jų vykdomoms operacijoms taikomą tvarką. Taigi tai, kad kai kurios įmonės gali pasirinkti vykdyti vienas, o ne kitas operacijas, nerodo, kad jų padėtis skiriasi. Į Ispanijos bendroves investuojančios įmonės gali laisvai nuspręsti, ar sudaryti grupę ir tokiu atveju pasinaudoti amortizacija. Šių įmonių negalėjimas amortizuoti prestižo vertės priklauso ne nuo įsigyjančiosios įmonės padėties, o nuo jos elgesio. Tačiau prieš įsigaliojant ginčijamai priemonei nebuvo jokios galimybės amortizuoti šios vertės užsienio bendrovių akcijų įsigijimo atveju, ypač už ES ribų esančių bendrovių atveju, ir tai priklausė ne nuo įsigyjančiosios įmonės elgesio, o nuo jos padėties. Taigi bendrovių rezidenčių akcijų įsigyjančių įmonių padėtis buvo palankesnė, nes jos turėjo galimybę pasirinkti.

13. Komisija mano, kad pirmasis apeliacinio skundo pagrindas yra nepriimtinas, nes bendrovės *Sigma* Bendrajam Teismui pareikštame ieškinyje nebuvo išdėstytas joks prieštaravimas dėl kriterijų, pagal kuriuos būtų galima lyginti įmonių, kurioms taikyta nagrinėjama priemonė, ir įmonių, kurioms ji netaikyta, padėtį. Komisijos teigimu, jeigu *Sigma* būtų leista apeliaciniame skunde pateikti naujus prieštaravimus, tai reikštų, kad jai būtų leista pateikti Teisingumo Teismui nagrinėti platesnės apimties skundą nei nagrinėtasis Bendrajame Teisme. Pirmasis apeliacinio skundo pagrindas bet kuriuo atveju yra nepagrįstas, nes ginčijama priemonė taikoma ne tik įmonėms, kurios įsigyja užsienio bendrovių akcijų siekdamos susijungti, bet ir įmonėms, įsigyjančioms mažąją akcijų dalį.

b) Vertinimas

1) Dėl priimtinumo

14. Manau, kad Komisijos pateiktą nepriimtinumu grindžiamą prieštaravimą reikia atmesti.

15. Aišku, kad pagal suformuotą jurisprudenciją, kuria remiasi Komisija, pateikiant apeliacinį skundą Teisingumo Teismas turi kompetenciją tik įvertinti Bendrajame Teisme remiantis aptartais pagrindais ir argumentais priimtą teisinį sprendimą, todėl iš principo viena bylos šalis negali pirmą kartą pateikti Teisingumo Teismui pagrindo, kurio nebuvo pateikusi Bendrajam Teismui [13].

16. Vis dėlto Teisingumo Teismas išaiškino, jog apeliantas gali apeliaciniame skunde nurodyti pagrindus, kurie yra suformuluoti būtent remiantis skundžiamu sprendimu ir kuriais siekiama sukritikuoti jo teisinį pagrįstumą [14].

17. Todėl net jeigu nagrinėjamu atveju darytume prielaidą, jog, kaip teigia Komisija, *Sigma* apeliacinio skundo pirmame pagrinde pateikti prieštaravimai yra „nauji pagrindai“, palyginti su tais, kuriuos ji buvo išdėsčiusi ieškinyje Bendrajam Teismui, tai nebūtų savaime pakankama priežastis pripažinti jį nepriimtinu.

18. Vis dėlto pažymėtina, kad *Sigma* apeliacinio skundo pirmajame pagrinde pateiktuose argumentuose yra išdėstyta tiksli ir pagrįsta skundžiamo sprendimo kritika ir jais labiausiai siekiama paneigti Bendrojo Teismo pateiktą Sprendimo *WDFG* aiškinimą ir taikymą. Todėl jie negalėjo būti pateikti nagrinėti šiam teismui [15].

19. Todėl, remdamasis tuo, kas išdėstyta, laikausi nuomonės, kad *Sigma* apeliacinio skundo pirmasis pagrindas turi būti pripažintas priimtinu.

2) Dėl bylos esmės

20. Nagrinėjant pirmąjį apeliacinio skundo pagrindą reikia trumpai apžvelgti svarbiausias Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* ir Sprendimo *WDFG* dalis.

21. Bendrasis Teismas Sprendime *Banco Santander ir Santusa / Komisija*, kuriuo panaikino ginčijamą sprendimą, visų pirma nusprendė, kad tam, kad būtų tenkinamas atrankumo kriterijus, bet kokiu atveju turi būti nustatyta įmonių, kurios vienintelės naudojasi nagrinėjama priemone, kategorija ir kad tais atvejais, kai priemonė yra potencialiai prieinama visoms įmonėms, kaip yra ginčijamos priemonės atveju, atrankumas negali būti nustatytas vien konstatavus, kad buvo nukrypta nuo bendros arba „įprastos“ mokesčių schemos [16]. Antra, Bendrasis Teismas nusprendė,

[13] Žr., be kita ko, 2007 m. vasario 1 d. Sprendimą *Sison / Taryba* (C-266/05 P, EU:C:2007:75, 95 punktas) ir 2019 m. vasario 28 d. Sprendimą *Alfamicro / Komisija* (C-14/18 P, EU:C:2019:159, 38 punktas).

[14] Žr. 2007 m. lapkričio 29 d. Sprendimą *Stadtwerke Schwäbisch Hall ir kt. / Komisija* (C-176/06 P, nepaskelbtas Rink., EU:C:2007:730, 17 punktas), 2014 m. balandžio 10 d. Sprendimą *Komisija / Siemens Österreich ir kt.* (C-231/11 P–C-233/11 P, EU:C:2014:256, 102 punktas), 2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimą EUIPO / *European Dynamics Luxembourg ir kt.* (C-677/15 P, EU:C:2017:998, 28 punktas), 2018 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Čekijos Respublika / Komisija* (C-4/17 P, EU:C:2018:678, 24 punktas) ir neseniai priimtą 2020 m. vasario 26 d. Sprendimą *SEAE / Alba Aguilera ir kt.* (C-427/18 P, EU:C:2020:109, 54 punktas).

[15] Šiuo klausimu žr. 2006 m. birželio 1 d. Sprendimą *P&O European Ferries (Vizcaya) ir Diputación Foral de Vizcaya / Komisija* (C-442/03 P ir C-471/03 P, EU:C:2006:356, 60 punktas).

[16] Žr., be kita ko, Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 48–49, 57 ir 66 punktus.

kad mokesčių diferencijavimas savaime nėra pagrindas laikyti, jog pagalba buvo suteikta, ir kad siekiant mokesčių diferencijavimą laikyti pagalba taip pat reikia nustatyti konkrečią įmonių, kurias galima atskirti dėl joms būdingų savybių, kategoriją [17].

22. Sprendime *WDFG* Teisingumo Teismas patenkino abu Komisijos reikalavimus, kuriais siekta, be kita ko, užginčyti Bendrojo Teismo jai nustatytą įpareigojimą išskirti specifiniais požymiais pasižyminčią įmonių grupę, siekiant įrodyti, kad tam tikra nacionalinė priemonė yra atrankinė. Priminęs trijų etapų atrankumo analizės metodą, Teisingumo Teismas nusprendė, kad atsižvelgiant į tai, kad ginčijama priemonė gali būti taikoma *visoms bendrovėms, Ispanijos rezidentėms mokesčių tikslais, kurios įsigyja* bent 5 % bendrovių, užsienio rezidenčių mokesčių tikslais, *akcijų*, ši priemonė gali būti laikoma valstybės pagalba ir kad Komisija turi įrodyti, jog šia priemone suteikiama išskirtinė nauda tam tikroms įmonėms arba tam tikriems veiklos sektoriams, neatsižvelgiant į tai, jog ja suteikiamas bendras pranašumas [18]. Paskui Teisingumo Teismas nustatė, kad Bendrojo Teismo argumentai buvo pagrįsti klaidingu atrankumo kriterijaus taikymu, nes, kalbant apie nacionalinę priemonę, kuria suteikiama tokia bendra mokesčių lengvata, ši sąlyga yra tenkinama, kai Komisija įrodo, jog šia priemone *nukrypstama nuo bendros arba „įprastos“ mokesčių schemos*, taikomos atitinkamoje valstybėje narėje, ir ja dėl jos konkretaus poveikio, atsižvelgiant į šios valstybės narės minėtos mokesčių schemos tikslą, diferencijuojami panašią faktinę ir teisinę padėtį turintys ūkio subjektai, kurie naudojasi mokesčių lengvata, ir ūkio subjektai, kuriems ši lengvata netaikoma [19]. Teisingumo Teismo teigimu, Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, kai nusprendė, kad ginčijama priemonė turi būti laikoma ne atrankine, o bendrąja priemone, remdamasis tuo, kad ginčijama priemone nebuvo išskirta jokia konkreti įmonių arba prekių kategorija, kadangi ji buvo taikoma neatsižvelgiant į įmonės veiklos pobūdį arba kadangi ji *a priori* arba potencialiai buvo prieinama visoms įmonėms, ketinančioms įsigyti bent 5% užsienio bendrovių akcijų ir išlaikyti šias akcijas nepertraukiamai bent metus [20]. Teisingumo Teismas taip pat pažymėjo, kad, kitaip, nei nusprendė Bendrasis Teismas, galimo ginčijamos priemonės atrankinio pobūdžio negali paneigti tai, kad esminė sąlyga pasinaudoti šia priemone užtikrinama mokesčių lengvata yra susijusi su ekonomine operacija, konkrečiai kalbant, „visiškai finansine operacija“, kuri nesiejama su minimalia investicijos suma ir nepriklauso nuo įmonių, kurios gali ja pasinaudoti, veiklos pobūdžio [21]. Taigi jis padarė išvadą, kad Bendrasis Teismas klaidingai atmetė Komisijos sprendimo nuostatas dėl ginčijamos priemonės atrankinio pobūdžio, nepatikrinęs, ar Komisija iš tikrųjų išanalizavo ir *nustatė* šios priemonės *diskriminacinį pobūdį* [22].

23. Skundžiamo sprendimo 64–76 punktuose Bendrasis Teismas taikė Sprendime *WDFG* Teisingumo Teismo suformuluotus principus ir atmetė vienintelį *Sigma* ieškinio pagrindą, kuriame ji teigė, kad ginčijama priemonė nebuvo atrankinio pobūdžio, nes buvo taikoma visoms pelno mokesčiu apmokestinamoms įmonėms, ir joje numatyta lengvata nebuvo skirta konkretaus tipo įmonėms. Skundžiamo sprendimo 69 punkte Bendrasis Teismas nusprendė, kad iš Sprendime *WDFG* Teisingumo Teismo padarytos išvados matyti, jog „atrankumas nebūtinai grindžiamas tuo, kad tam tikros įmonės negali pasinaudoti aptariamoje priemonėje numatyta lengvata dėl teisinių, ekonominių ar praktinių suvaržymų, trukdančių joms atlikti operaciją, kuriai taikoma ši lengvata, ir gali būti nustatomas paprasčiausiai padarius išvadą, kad egzistuoja operacija, kuri, nors yra analogiška tai, kuriai taikoma atitinkama lengvata, nesuteikia teisės į šią

[17] Žr. Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 71 ir 72 punktus.

[18] Žr. Sprendimo *WDFG* 62 punktą.

[19] Žr. Sprendimo *WDFG* 67 punktą.

[20] Žr. Sprendimo *WDFG* 69 punktą.

[21] Žr. Sprendimo *WDFG* 81 punktą.

[22] Žr. Sprendimo *WDFG* 93 punktą.

lengvatą“. Toliau jis pažymėjo, kad „tai reiškia, kad mokesčių priemonė gali būti atrankinė, net jei kiekviena įmonė gali laisvai pasirinkti, ar vykdyti operaciją, nuo kurios priklauso toje pačioje priemonėje numatytos lengvatos suteikimas“. Skundžiamo sprendimo 70 punkte Bendrasis Teismas tvirtina, kad „[d]ėl to buvo pabrėžta atrankumo sąvoka, grindžiama įmonių, pasirinkusių vykdyti tam tikras operacijas, atskyrimu nuo kitų įmonių, kurios nusprendžia jų nevykdyti, o ne įmonių skirstymu remiantis jų pačių požymiais“.

24. Atrodo aišku, kad minėtuose 69 ir 70 punktuose Bendrasis Teismas „tikslingai“ aiškina Sprendimą *WDFG* ir pabrėžia aspektus, kuriais Teisingumo Teismo pasirinkta išeitis skiriasi nuo Sprendime *Banco Santander ir Santusa / Komisija* padarytos išvados, ir aiškiai matyti, kad pirmenybę jis teikia pastarajai. Vis dėlto, priešingai nei apeliantė, nemanau, kad šie punktai rodo, jog Bendrasis Teismas neteisingai suprato Sprendimą *WDFG*, ar kad juose išdėstyti teiginiai turėjo įtakos Bendrojo Teismo argumentams, kurie neatitinka šiame sprendime nustatytų kriterijų.

25. Iš tikrųjų, pirma, būtent taikydamas šiuos kriterijus, be kita ko, primintus skundžiamo sprendimo 68 punkte, Bendrasis Teismas to sprendimo 75 punkte padarė išvadą, kad ginčijama priemonė, „kuria suteikiama lengvata, kurios suteikimas priklauso nuo ekonominės operacijos įvykdymo, gali būti atrankinė, net jeigu <…> kiekviena įmonė gali laisvai nuspręsti, ar tokią operaciją vykdyti“, todėl atmetė *Sigma* apeliacinio skundo vienintelio pagrindo pirmąjį prieštaravimą.

26. Antra, priešingai, nei teigia *Sigma*, iš skundžiamo sprendimo 69 ir 70 punktų nematyti, kad Bendrasis Teismas ketino nurodyti, jog nacionalinės priemonės atrankumas gali būti nustatytas remiantis *tiktai* įmonių, negavusių nagrinėjama priemone suteiktos lengvatos, elgesiu, neatsižvelgiant į šių įmonių padėtį. Iš tikrųjų šiuose punktuose tik pabrėžiama, kad pagal Sprendimą *WDFG* priemonė *gali* būti atrankinė ir tuo atveju, jei ja suteikiamos lengvatos taikymas priklauso ne nuo specifinių įmonės požymių, o nuo to, ar ji nusprendžia vykdyti tam tikrą operaciją, ar ne [23].

27. Tačiau man neatrodo, kad toks teiginys prieštarauja Sprendimui *WDFG*. Iš tikrųjų, remiantis šiuo sprendimu, nacionalinė priemonė gali būti atrankinė ir tuo atveju, kai ja *ex ante* nenustatoma konkreti gavėjų kategorija ir kai visos suinteresuotojoje valstybėje narėje įsteigtos įmonės, neatsižvelgiant į jų dydį, teisinę formą, veiklos sektorių ar ypatybes, potencialiai gali pasinaudoti ta priemone, jeigu atlieka tam tikro tipo investiciją. Taigi Bendrasis Teismas nesuklydo iš esmės nurodydamas, kad, remiantis Sprendimu *WDFG*, siekiant įvertinti, ar tam tikra priemonė yra atrankinė, svarbu turėti omenyje ir skirtingą požiūrį, kuris tiesiogiai kildinamas ne iš tos priemonės, o iš įmonės, kuriai taikoma priemonė, elgesio.

28. Remdamasis tuo, kas išdėstyta pirmiau, laikausi nuomonės, kad *Sigma* apeliacinio skundo pirmasis pagrindas turėtų būti atmestas kaip nepagrįstas.

2. Dėl apeliacinio skundo antrojo pagrindo

29. Antrajame apeliacinio skundo pagrinde, kurį sudaro keturios dalys, *Sigma* teigia, kad Bendrasis Teismas padarė klaidą nuspręsdamas, jog dėl galimų kliūčių tarptautiniam verslo jungimuisi negalima atmesti ginčijamos priemonės atrankumo prielaidos.

[23] Be to, pažymiu, kad skundžiamo sprendimo 69 ir 70 punktuose Bendrasis Teismas aiškiai remiasi sprendimu įsigyti nacionalinių arba užsienio bendrovių akcijų, kuris lemia ginčijamoje priemonėje numatytos lengvatos taikymą, o ne sprendimu susijungti su įsigyta įmone, nuo kurio priklauso įmonių, kurioms netaikoma ginčijama priemonė, galimybė amortizuoti prestižo vertę.

a) Dėl antrojo apeliacinio skundo pagrindo pirmos dalies

1) Šalių argumentai

30. Pirma, apeliantė mano, kad Bendrasis Teismas klaidingai nusprendė, jog suteikiant galimybę atskaičiuoti prestižo vertę siekiama nustatyti vienodą prestižo vertės apmokestinimo ir apskaitos tvarką, neatsižvelgiant į tai, ar įmonė įsigyja bendrovių rezidenčių, ar bendrovių nerezidenčių akcijų. Taip Bendrasis Teismas ne tik neatsižvelgė į tikrąjį prestižo vertės apmokestinimo tikslą – skatinti mokesčių neutralumą, pašalinant kliūtis tarptautiniam verslo jungimuisi, bet ir pakeitė ginčijamo sprendimo motyvus savais motyvais, nes analogiškos išvados nėra nė vienoje ginčijamo sprendimo dalyje. Antra, apeliantė tvirtina, kad nors pagal Ispanijos teisę prestižo vertės apmokestinimas ir apskaita yra susiję, tai visgi yra skirtingi dalykai ir jiems taikomos skirtingos taisyklės bei kriterijai. Trečia, ji pažymi, kad skundžiamo sprendimo 103 ir 104 punktuose Bendrasis Teismas pats pripažino, jog apskaitoje prestižas gali atsirasti be įmonių susijungimo, t. y. kai tokia apskaita neturi mokestinio poveikio. Ketvirta, ji primena, kad 2008–2015 m. pagal Ispanijos teisę prestižo vertės amortizacija apskaitoje nebuvo galima, tačiau buvo leidžiama atskaityti dėl susijungimo susidariusio prestižo vertei taikytą mokestį. Apeliantės teigimu, būtent dėl klaidingo ginčijama priemone siekiamo tikslo įvertinimo Bendrasis Teismas patvirtino Komisijos sprendimą nustatyti prestižo vertės apmokestinimo atskaitos sistemą ir atmetė galimybę, kad tokią sistemą galėtų sudaryti ginčijama priemonė. Penkta, apeliantė tvirtina, kad įmonės, kurios įsigyja Ispanijos bendrovių akcijų, ne tik gali laisvai susijungti ir pasinaudoti prestižo vertės mokestiniu atskaitymu, bet ir įgyja kitų lengvatų, kaip antai galimybę pasinaudoti integruoto apmokestinimo schema, kuria neleidžiama naudotis užsienio bendrovių akcijų įsigyjančioms įmonėms. Nurodydama įsigijimo sandorius, kuriuos įvykdė Jungtinėse Amerikos Valstijose ir Peru, apeliantė pabrėžia, kad net jei reikėtų pripažinti, jog teisinių kliūčių įmonių susijungimui nėra, vien tai, kad Ispanijos ir užsienio bendrovės yra skirtingos teisinės formos, savaime yra kliūtis. Taigi įmonių, įsigyjančių bendrovių rezidenčių akcijų, teisinė ir faktinė padėtis skiriasi nuo įmonių, įsigyjančių užsienio bendrovių akcijų, padėties, ypač jeigu, kaip yra apeliantės atveju, tai yra trečiųjų šalių bendrovės ir kontroliniai akcijų paketai.

31. Komisija, pirma, teigia, kad apeliacinio skundo antrojo pagrindo pirma dalis nepriimtina dėl tų pačių priežasčių, kurios nurodytos šios išvados 12 punkte, ir, antra, tvirtina, jog ji yra nepagrįsta. Priešingai, nei teigia *Sigma*, ginčijama priemone negalima užtikrinti mokesčių neutralumo ir ji nėra proporcinga, nes taip pat taikoma tarpvalstybiniam mažumos akcijų įsigijimui, po kurio įmonių grupės negalima sudaryti bet kuriuo atveju. Galima daryti išvadą, kad Bendrasis Teismas teisingai nusprendė, jog tai, kad Peru ar Jungtinėse Amerikos Valstijose tariamai yra kliūčių įmonių jungimuisi, neturi reikšmės.

2) Vertinimas

32. Komisijos pareikštas prieštaravimas dėl priimtinumo turi būti atmestas dėl tų pačių priežasčių, kurios nurodytos šios išvados 13 punkte.

33. Nagrinėjant iš esmės, pirmiausia reikia priminti skundžiamo sprendimo 79–111 punktuose išdėstytus Bendrojo Teismo argumentus, į kuriuos nukreipti *Sigma* prieštaravimai. Šiuos argumentus galima suskirstyti į dvi dalis.

34. Pirmoje dalyje, kuri apima 79–95 punktus, bendrai nagrinėjamas klausimas, kokia metodika taikytina nustatant atskaitos sistemą pirmajame atrankumo nagrinėjimo etape. 85 punkte Bendrasis Teismas tvirtina, kad iš principo šios sistemos materialinis apribojimas vykdomas siejant ją su nagrinėjama priemone, o 89 punkte, prieš tai pateikęs 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*[24] (toliau – Sprendimas *Paint Graphos*) ir 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Komisija / Nyderlandai*[25] (toliau – Sprendimas *Komisija / Nyderlandai*) analizę, jis konstatuoja, jog, „be to, kad egzistuoja ryšys tarp nagrinėjamos priemonės dalyko ir įprastos schemos, remiantis situacijų, kurioms taikoma priemonė, ir situacijų, kurioms taikoma ši schema, panašumo analize taip pat galima nustatyti tokios schemos materialinę taikymo sritį“. Toliau, 90 ir 91 punktuose, Bendrasis Teismas nurodo, kad turint omenyje, jog atsižvelgiant į šių situacijų panašumą taip pat galima daryti išvadą apie nukrypti leidžiančios nuostatos buvimą, kai situacijos, kurioms taikoma ginčijama priemonė, vertinamos kitaip nei situacijos, kurioms taikoma įprasta schema, „remiantis bendrais argumentais dėl pirmųjų dviejų [atrankumo analizės] metodo <…> etapų, tam tikrais atvejais galima kartu nustatyti ir įprastą schemą, ir leidžiančios nukrypti nuostatos buvimą“.

35. Antroje savo argumentų dalyje, kurią sudaro skundžiamo sprendimo 96–111 punktai, taikydamas šio sprendimo 95–108 punktuose išdėstytą metodiką, Bendrasis Teismas nagrinėjo, ar, atsižvelgiant į Komisijos nustatytą įprastos schemos tikslą, įmonių, kurios įsigyja bendrovių rezidenčių akcijų, ir įmonių, kurios įsigyja bendrovių nerezidenčių akcijų, faktinė ir teisinė padėtis yra panaši. Taigi tokia panašumo analizė, kuri paprastai vykdoma antruoju atrankumo analizės etapu, yra perkelta į pirmąjį etapą ir nuo jos rezultato, kaip nusprendė Bendrasis Teismas, priklauso tinkamas atskaitos sistemos apibrėžimas (skundžiamo sprendimo 96 punktas). Užbaigęs šį tyrimą, Bendrasis Teismas padarė išvadą, kad, „atsižvelgiant į prestižo vertės mokestiniu vertinimu siekiamą tikslą, įmonių, kurios perka bendrovių nerezidenčių akcijų, teisinė ir faktinė padėtis yra panaši į įmonių, kurios perka bendrovių rezidenčių akcijų, padėtį“ (skundžiamo sprendimo 109 punktas) ir kad Komisija teisingai „įprasta schema laikė prestižo vertės mokestinį vertinimą, o ne finansinio prestižo vertės mokestinį vertinimą, nustatytą ginčijamos priemonės“ (skundžiamo sprendimo 110 punktas). Skundžiamo sprendimo 111 punkte šią argumentų dalį Bendrasis Teismas užbaigė nurodydamas, kad pagal ginčijamą priemonę, „kuria leidžiama prestižo vertės amortizacija įsigijus bendrovių nerezidenčių akcijų, kai nėra verslo jungimosi, tokios operacijos vertinamos kitaip nei bendrovių rezidenčių akcijų įsigijimas, nors, turint omenyje įprasta schema siekiamą tikslą, šių dviejų rūšių operacijos vykdomos esant analogiškai faktinei ir teisinei padėčiai“.

36. Pirmiausia pažymėtina, kad atrodo, jog *Sigma* mano, kad Bendrojo Teismo nustatyta prestižo vertės apmokestinimo atskaitos sistema atitinka ginčijamame sprendime Komisijos nustatytą atskaitos sistemą, todėl šiuo atžvilgiu motyvų pakeitimu nesiremia, skirtingai nei apeliantės šios išvados 4 išnašoje nurodytose lygiagrečiose bylose. *Sigma* taip pat nekritikuoja skundžiamo sprendimo 79–95 punktuose Bendrojo Teismo nurodytos metodikos, todėl tik priminsiu šiandien pateiktos mano išvados sujungtose bylose C-51/19 ir C-64/19 73 punkte išdėstytas pastabas šiuo klausimu.

37. Manau, kad *Sigma* argumentai, kuriais siekiama užginčyti skundžiamo sprendimo 108 punkte Bendrojo Teismo padarytą išvadą, kad atskaitos sistemos tikslas – užtikrinti tam tikrą prestižo vertės apmokestinimo ir apskaitos nuoseklumą, turi būti pripažinti nepriimtinais. Iš tikrųjų ši

[24] C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550.

[25] C-279/08 P, EU:C:2011:551.

išvada grindžiama išvadomis, Bendrojo Teismo padarytomis aiškinant Ispanijos teisėje įtvirtintus prestižo vertės apmokestinimo ir apskaitos principus, kurių Teisingumo Teismas apeliaciniame procese netikrina, nebent būtų tvirtinama ir įrodyta, kad šie principai buvo iškraipyti [26].

38. Tačiau manau, kad reikėtų pritarti ginčijamo sprendimo motyvų pakeitimu grindžiamam prieštaravimui, susijusiam su atskaitos sistemos tikslo nustatymu. Iš tikrųjų tenka pažymėti, kad nė vienoje ginčijamo sprendimo dalyje Komisija nenurodo, kad tam tikro prestižo vertės apmokestinimo ir jo apskaitos tvarkos suderinamumo užtikrinimas galėtų būti jos nustatytos atskaitos sistemos tikslas. Žinoma, Bendrasis Teismas patvirtina ginčijamame sprendime išdėstytus teiginius, kai nurodo, kad prestižo vertės apmokestinimas grindžiamas įmonių sujungimo kriterijumi (103 ir 105 punktai), o toliau, remdamasis to sprendimo 28 ir 123 konstatuojamosiomis dalimis, aiškina, jog taip yra dėl to, kad po nepriklausomų įmonių turimo turto įsigijimo ar suteikimo arba po jų sujungimo ar išskaidymo „prestižo vertė <…> išreiškiama kaip atskiras nematerialusis turtas įmonės, atsiradusios susijungus, apskaitoje“ (skundžiamo sprendimo 104 punktas). Su tuo, ką Komisija patvirtino ginčijamame sprendime (visų pirma žr. 121–124 konstatuojamąsias dalis), dera ir skundžiamo sprendimo 103 punkte išdėstytas teiginys, kad prestižo vertės apmokestinimas atitinka apskaitos logiką. Vis dėlto visiškai nepriklausomai nuo šio sprendimo ir remdamasis savu Ispanijos apmokestinimo ir apskaitos tvarkos išaiškinimu Bendrasis Teismas daro išvadą, kad Ispanijos pelno mokesčio įstatyme nustatytų prestižo vertės amortizacijos taisyklių tikslas yra prestižo vertės apmokestinimo ir apskaitos tvarkos suderinamumas ir kad, atsižvelgiant į šį tikslą, į Ispanijos bendroves investuojančių įmonių padėtis yra panaši į įmonių, kurios investuoja į bendroves nerezidentes, padėtį.

3) Dėl su motyvų pakeitimu susijusio prieštaravimo pagrįstumo padarinių

39. Šiuo klausimu pirmiausia primenu, kad, vadovaujantis šiandien pateiktos mano išvados sujungtose bylose C-51/19 ir C-64/19 13–15 punktuose minėta jurisprudencija, panašumo tyrimas antrajame atrankumo analizės etape turi būti atliekamas atsižvelgiant į atskaitos sistemos, o ne ginčijamos priemonės tikslą.

40. Nors Komisija ginčijamame sprendime teigė, kad ginčijama priemone taip pat siekta padidinti Ispanijos įmonių tarptautinį konkurencingumą (žr. 138 konstatuojamąją dalį), vis dėlto ji išnagrinėjo, ar šį tikslą galima pagrįsti atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, ir padarė neigiamą išvadą remdamasi dviem motyvais. Pirma, ji atmetė Ispanijos Karalystės argumentą, kad kitoks požiūris į užsienio investicijas buvo būtinas dėl kliūčių tarptautiniams įmonių susijungimams, nes laikėsi nuomonės, jog nei visuotinių kliūčių įmonėms susijungti, nei aptariamose šalyse kylančių konkrečių kliūčių buvimas nebuvo įrodytas. Toks pagrindimas išdėstytas ginčijamo sprendimo 110–118 konstatuojamosiose dalyse, formuluojant atskaitos sistemos apibrėžtį. Antra, ji pripažino, kad bet kuriuo atveju ginčijama priemonė nebuvo proporcinga (žr. ginčijamo sprendimo 132–140 konstatuojamąsias dalis).

41. Vis dėlto, nagrinėjant ginčijamą sprendimą, negalima daryti išvados, kad savo nustatytai atskaitos *sistemai* Komisija priskyrė *Sigma* Teisingumo Teismui nurodytą mokesčių neutralumo tikslą. Aiškiai nenurodydama tos sistemos tikslo, ji iš esmės nusprendė, kad į nacionalines bendroves investuojančios įmonės ir į užsienio bendroves investuojančios įmonės buvo panašioje

[26] Žr. Sprendimo *Andres* 78 punktą ir pagal analogiją 2014 m. balandžio 3 d. Sprendimą *Prancūzija / Komisija* (C-559/12 P, EU:C:2014:217, 79 punktas ir jame nurodytą jurisprudencija), 2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimą *Comunidad Autónoma del País Vasco ir kt. / Komisija* (C-66/16 P-C-69/16 P, EU:C:2017:999, 98 punktas) ir 2018 m. rugsėjo 20 d. Sprendimą *Ispanija / Komisija* (C-114/17 P, EU:C:2018:753, 75 punktas). Šiuo klausimu žr. mano išvados, šiandien pateiktos bylose C-51/19 ir C-64/19, 90–91 punktus.

padėtyje dėl ginčijama priemone nustatytos tvarkos, pagal kurią buvo numatyta, nukrypstant nuo atskaitos sistemos, amortizuoti finansinio prestižo vertę ir tuo atveju, kai po akcijų įsigijimo neįvyko įmonių susijungimas[27]. Kitaip sakant, Komisija nusprendė, kad diskriminavimu galėtų būti laikomas, jeigu Ispanijos Karalystė jo nepagrįstų, dėl ginčijamos priemonės vykdomas bendrovių rezidenčių akcijų įsigyjančių įmonių diskriminavimas, nes jos, norėdamos amortizuoti prestižą, būtinai privalo susijungti, o užsienio bendrovių akcijų įsigyjančioms įmonėms *automatiškai* suteikiama galimybė atlikti tokį atskaitymą neatsižvelgiant į aplinkybę, kad ta operacija turėjo įvykti iki susijungimo, ir neatsižvelgiant į tai, kad kliūčių tokiam susijungimui įvykdyti egzistavimas įrodytas.

42. Nors toks požiūris gali atrodyti nevisiškai atitinkantis trijų etapų atrankumo analizės metodą, patikslintą po Sprendimo *Paint Graphos* priimtoje naujausioje jurisprudencijoje, vėlesnėje už ginčijamą sprendimą, nemanau, kad šis sprendimas turėtų būti panaikintas vien dėl šios priežasties.

43. Kaip aiškiai tvirtina Ispanijos Karalystė, ginčijama priemonė yra korekcinė priemonė, kuria siekiama panaikinti nepalankius bendruosius amortizavimo apmokestinimo padarinius, pagal kurią amortizavimas leidžiamas tiktai tuo atveju, kai įmonės sujungiamos (arba kontrolinio akcijų paketo įgijimo ir ataskaitų konsolidavimo atveju). Taigi vien dėl jos pobūdžio ja siekiama išlaikyti palankų požiūrį į tam tikrą įmonių kategoriją, ypač tuo atveju, kai jos atlieka tam tikras investicijas, kaip, beje, pats Teisingumo Teismas teigia Sprendimo *WDFG* 62 ir 119 punktuose, remdamasis prielaida, kad kitu atveju, taikant įprastą tvarką, tokios įmonės nukentėtų. Taigi, nepriklausomai nuo jurisprudencijoje nustatytų sistemų, manau, kad tokio tipo priemonėmis nustatytas skirtingas požiūris turi būti tendencingai vertinamas ne tik remiantis faktinių prielaidų, kuriomis yra grindžiamas, tikrumu, atsižvelgiant į jų proporcingumą ir tinkamumą siekiamam tikslui įgyvendinti, taigi, atrankumo analizės trečiuoju etapu, kuriuo siekiama patikrinti, ar *a priori* atrankia nukrypti leidžiančia priemone nustatytas skirtingas požiūris yra grindžiamas mokesčių sistemos, pagal kurią yra taikomas, pobūdžiu arba struktūra. Tačiau tokia kontrolė būtų sistemiškai nevykdoma, jeigu atrankumo analizės antruoju etapu pakaktų nurodyti atskaitos sistemos tikslą, kuriuo remiantis būtų galima atlikti situacijų panašumo tyrimą, kai taikomas diferencijavimas, ir mokesčių neutralumo principo bendrąjį tikslą, kurį atitinka konkretus nagrinėjama priemone atliekamo koregavimo tikslas.

44. Mokesčių neutralumas yra vienas iš tikslų, kurių siekiama bet kokia mokesčių schema, ir nekyla abejonių, kad šiuo principu grindžiama ir prestižo vertės apmokestinimo schema, susijusi su Ispanijos pelno mokesčiu. Tačiau, kaip skundžiamo sprendimo 131 punkte teisingai nurodo Bendrasis Teismas, tokia tvarka siekiama „neleisti įmonėms pasinaudoti mokesčių lengvata, kurią sudaro prestižo amortizacija, kai jos susiduria su sunkumais, kliudančiais jungti verslą“. Jeigu *Sigma* prieštaravimas būtų priimtas, tai reikštų, kad, prieštaraujant naujausiai jurisprudencijai atrankumo tema, būtų leidžiama atrankumo analizės antrajame etape vykdomą panašumo tyrimą atlikti atsižvelgiant į ginčijamos priemonės tikslą, o ne į atskaitos sistemos tikslą, nepaisant aplinkybės, kad tas tikslas nėra aiškiai nustatytas ginčijamame sprendime, ir net jeigu, kaip teigia *Sigma*, tikslu būtų laikomas mokesčių neutralumas.

[27] Toks požiūris išdėstytas įvairiose ginčijamo sprendimo dalyse, visų pirma žr. 89–91 konstatuojamąsias dalis.

4) Išvada dėl apeliacinio skundo antrojo pagrindo pirmos dalies

45. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, Teisingumo Teismui siūlau nuspręsti, kad Bendrasis Teismas klaidingai išaiškino ginčijamą sprendimą, tame sprendime išdėstytus motyvus pakeisdamas savais motyvais, bet ši klaida negali tapti priežastimi panaikinti skundžiamą sprendimą, nes *Sigma* priekaištas, kad tokia klaida buvo padaryta, vis dėlto turi būti atmestas.

b) Dėl apeliacinio skundo antrojo pagrindo antros dalies

1) Šalių argumentai

46. Apeliantė tvirtina, kad Bendrasis Teismas, remdamasis generalinio advokato J.-P. Warner išvada byloje *Italija / Komisija*[28] (toliau – generalinio advokato J.-P. Warner išvada), neteisingai atmetė galimybę ginčijamą priemonę laikyti savarankiška atskaitos sistema. Iš tikrųjų, priešingai nei toje byloje, ginčijama priemone nesiekiama išspręsti konkrečios tam tikram pramonės sektoriui būdingos problemos, nes ji taikoma visoms pelno mokesčiu apmokestinamoms įmonėms. Bendrasis Teismas taip pat padarė klaidą, kai ginčijamos priemonės nepripažino bendro pobūdžio priemone, kuria siekta pasiūlyti ekonominės veiklos vykdytojams praktinį sprendimą, pagal kurį tarpvalstybinių operacijų mokestinis vertinimas būtų pritaikytas prie numatytojo TRLIS 89 straipsnio 3 dalyje ir 11 straipsnio 4 dalyje, kad įmonės sprendimus dėl investicijų priimtų remdamosi ne mokestiniais, o ekonominiais kriterijais. Ginčijama priemonė aiškiai yra bendros ekonominės politikos priemonė, kuria siekta apginti mokesčių neutralumo principą. Papildomai apeliantė tvirtina, kad ginčijama priemonė turi būti laikoma pateisinama remiantis mokesčių sistemos logika, atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą.

47. Komisija teigia, kad, pirma, apeliacinio skundo antrojo pagrindo antra dalis yra nepriimtina dėl tų pačių motyvų, kurie nurodyti šios išvados 12 punkte, ir, antra, ji yra nepagrįsta. Priešingai, nei nurodo apeliantė, ginčijama priemone mokesčių neutralumo principas neužtikrinamas, nes pagal ją užsienio įmonių akcijų įsigijimui taikomos palankesnės sąlygos nei šalies įmonių akcijų įsigijimui. Iš tiesų, pirmuoju atveju prestižo vertės amortizacija priklauso nuo vienintelės sąlygos, kad būtų įsigyta 5 % įsigyjamos įmonės kapitalo, o antruoju atveju reikalaujama ir įmonių susijungimo.

2) Vertinimas

48. Pirmiausia pažymėtina, kad Komisijos pareikštas prieštaravimas dėl priimtinumo turi būti atmestas dėl tų pačių priežasčių, kurios nurodytos šios išvados 13 punkte.

49. Iš esmės, kadangi *Sigma* ginčija skundžiamo sprendimo 114 ir 115 punktuose pateiktą nuorodą į generalinio advokato J.-P. Warner išvadą, pirmiausia pažymėtina, kad jos argumentais siekiama kritikuoti ne patį Bendrojo Teismo šia išvada grindžiamą teiginį, kad mokesčių priemonė negali būti savarankiška atskaitos sistema, „jei ja siekiama išspręsti konkrečią

[28] 173/73, nepaskelbta Rink., EU:C:1974:52, p. 728.

problemą“ [29], o Bendrojo Teismo skundžiamo sprendimo 138 punkte padarytą išvadą, kad su prestižo vertės apmokestinimu susijusių mokestinių kliūčių pašalinimas tarptautinio verslo jungimosi atveju yra „konkreti problema“, taip pat nagrinėjimo atvejo prilyginimą minėtoje išvadoje nagrinėtam atvejui.

50. Be to, pažymiu, kad, priešingai, nei teigia apeliantė, galimybę, kad ši priemonė gali būti savarankiška atskaitos sistema, Bendrasis Teismas atmetė ne atsižvelgdamas į tai, kad ginčijama priemone siekiamas tikslas yra „konkretus“. Iš tikrųjų iš skundžiamo sprendimo 121 ir 122 punktų aiškiai matyti, kad tokią išvadą Bendrasis Teismas padarė atsižvelgdamas į tai, kad ta priemonė yra „bendrosios taisyklės, kad prestižo vertė gali būti amortizuojama tik įmonių jungimosi atveju, išimtis“, kuria siekta ištaisyti tos taisyklės sukeltą neigiamą poveikį ir nustatyti, kad pagal minėtą priemonę akcijų įsigijimas nelaikomas nauju bendru prestižo vertės apmokestinimo kriterijumi, bet „prestižo vertė amortizuojama tik įsigijus bendrovių nerezidenčių akcijų“ (skundžiamo sprendimo 122 punktas). Taigi, nepaisydamas teiginio skundžiamo sprendimo 125 punkte, kuriuo buvo baigta jo atlikta analizė, galiausiai Bendrasis Teismas lemiamu aspektu pripažino ne ginčijama priemone siekiamo tikslo „ribotumą“.

51. Tokiomis aplinkybėmis apeliantės argumentai, kuriais siekiama, pirma, užginčyti nagrinėjamo atvejo prilyginimą byloje, kurioje pateikta advokato J.-P. Warner išvada, nagrinėtam atvejui ir, antra, įrodyti, kad ginčijamos priemonės tikslas – apginti mokesčių neutralumo principą, o ne išspręsti „konkrečią problemą“, mano požiūriu, nėra pakankami tam, kad būtų paneigti skundžiamo sprendimo 112–127 punktuose išdėstyti Bendrojo Teismo argumentai.

52. Galiausiai pažymėtina, kad teigdama, jog ginčijama priemonė turi būti laikoma neatrankine, nes yra prieinama visoms pelno mokesčiu apmokestinamoms įmonėms, *Sigma* tiesiogiai ginčija Sprendimą *WDFG*, kuriame Teisingumo Teismas nurodė, kad pagal ginčijamą priemonę numatyta mokesčių lengvata gali būti taikoma visoms bendrovėms, Ispanijos rezidentėms mokesčių tikslais, kurios įsigyja bent 5 % bendrovių, užsienio rezidenčių mokesčių tikslais, akcijų, o ši priemonė gali būti laikoma valstybės pagalba, nepaisant to, kad ja suteikiama bendra lengvata, jeigu įrodoma, kad ji yra diskriminacinio pobūdžio [30].

53. Remdamasis tuo, kas išdėstyta pirmiau, laikausi nuomonės, kad *Sigma* apeliacinio skundo antrojo pagrindo antra dalis turėtų būti atmesta kaip nepagrįsta.

c) Dėl apeliacinio skundo antrojo pagrindo trečios dalies

1) Šalių argumentai

54. Papildomai pateikta *Sigma* apeliacinio skundo antrojo pagrindo trečia dalis yra nukreipta į skundžiamo sprendimo 134 punktą, kuriame, priminęs, kad pagal ginčijamą priemonę, „kuria leidžiama prestižo vertės amortizacija įsigijus bendrovių nerezidenčių akcijų, kai nėra verslo jungimosi, tokios operacijos vertinamos kitaip nei bendrovių rezidenčių akcijų įsigijimas, nors,

[29] Iš tikrųjų minėtoje generalinio advokato J.-P. Warner išvadoje pateiktas išsamesnis byloje 173/73 nagrinėtos priemonės įvertinimas; pagal šią priemonę tekstilės sektoriui buvo laikinai sumažintos tam tikros socialinio draudimo prievolės, siekiant atsverti ankstesnės sistemos padarytą žalą sektoriams, kurie buvo atsidūrę nepalankesnėje padėtyje dėl to, kad juose didelę darbo jėgos dalį sudarė moterys. Generalinis advokatas J.-P. Warner atmetė galimybę, kad tokia priemone buvo sukurta savarankiška mokesčių schema ne tik dėl to, kad ja siekta ištaisyti padėtį konkrečiame pramonės sektoriuje, bet ir dėl to, kad ji buvo taikoma trumpą laiką, ji buvo atitinkamo pramonės sektoriaus „restruktūrizavimo, reorganizavimo ir pertvarkymo“ įstatymo dalis, taip pat dėl to, kad jis nebuvo grindžiamas bendraisiais kriterijais, kuriuos taikant atsižvelgiama į moterų darbuotojų procentinę dalį įvairiose pramonės šakose.

[30] Žr., be kita ko, Sprendimo *WDFG* 62 ir 93 punktus.

turint omenyje įprasta schema siekiamą tikslą, šių dviejų rūšių operacijos vykdomos esant analogiškai faktinei ir teisinei padėčiai“, Bendrasis Teismas nusprendė, kad, „kaip teisingai nurodė Komisija, [ginčijama] priemone <…> nukrypstama nuo aptariamos schemos“. Apeliantės teigimu, net darant prielaidą, kad Teisingumo Teismo nustatyta ir Bendrojo Teismo patvirtinta atskaitos sistema yra teisinga, Bendrasis Teismas neturėjo pagrindo nuspręsti, kad nukrypta nuo atskaitos sistemos, nes įmonių, kurios įsigyja Ispanijos bendrovių rezidenčių akcijų, ir įmonių, kurios įsigyja užsienio bendrovių akcijų, padėtis nėra panaši dėl tarptautinio įmonių jungimosi atveju iškylančių kliūčių.

55. Komisija, pirma, teigia, kad apeliacinio skundo antrojo pagrindo trečia dalis nepriimtina dėl tų pačių priežasčių, kurios išdėstytos šios išvados 12 punkte, ir, antra, nurodo, kad ji nepagrįsta, nes atliekant panašumo tyrimą kliūčių įmonių susijungimui klausimas neturi reikšmės.

2) Vertinimas

56. Komisijos pareikštas prieštaravimas dėl priimtinumo turi būti atmestas dėl tų pačių priežasčių, kurios nurodytos šios išvados 13 punkte.

57. Nagrinėjant iš esmės, pirmiausia pažymėtina, kad Bendrasis Teismas, remdamasis skundžiamo sprendimo 128–133 punktuose nurodytais motyvais, kurių neapima *Sigma* prieštaravimas, atmetė prielaidą, kad kliūtys tarptautiniam įmonių susijungimui yra svarbios nagrinėjant įmonių, įsigyjančių Ispanijoje reziduojančių bendrovių akcijų, ir įmonių, įsigyjančių užsienio bendrovių akcijų, panašumą, ir kad šio sprendimo 134 punktas, į kurį nukreiptas nagrinėjamas prieštaravimas, yra suformuluotas papildomai („a mayor abundamiento“ ispanų kalba, kuria pateiktas autentiškas tekstas, ir „au surplus“ prancūzų kalba).

58. Tiek, kiek *Sigma* argumentai vertintini taip, kad jais siekiama užginčyti skundžiamo sprendimo 108 ir 111 punktuose išdėstytas Bendrojo Teismo išvadas, jie persipina su argumentais, išplėtotais siekiant pagrįsti apeliacinio skundo antrojo pagrindo pirmojoje dalyje suformuluotus prieštaravimus, todėl darau nuorodą į šių prieštaravimų analizę.

59. Remdamasis tuo, kas išdėstyta pirmiau, laikausi nuomonės, kad *Sigma* apeliacinio skundo antrojo pagrindo trečia dalis irgi turėtų būti atmesta.

d) Dėl apeliacinio skundo antrojo pagrindo ketvirtos dalies

1) Šalių pozicijos

60. *Sigma* apeliacinio skundo antrojo pagrindo ketvirta dalimi siekiama užginčyti skundžiamo sprendimo 155 punktą, kuriame Bendrasis Teismas, baigdamas skundžiamo sprendimo 147–154 punktuose atliktą analizę, padarė išvadą, kad neįrodyta, jog dėl ginčijamos priemonės įgyta lengvata būtų naudinga įmonėms, kurioms taikomas kitoks požiūris, kurį šia priemone siekiama pašalinti, todėl neįrodytas minėtos priemonės „neutralizuojamasis poveikis“. Apeliantės teigimu, jei šia priemone nebūtų padaryta korekcijos, būtų pažeistas mokesčių neutralumo principas, nes būtų įtvirtinta padėtis, kai, iškilus kliūčių įsigyti užsienio bendrovių akcijų, galimybės amortizuoti prestižo vertę nebeliktų tokiomis pat sąlygomis, kokios taikomos įsigyjant bendrovių rezidenčių akcijų. Teiginius dėl kliūčių jungimuisi su JAV ir Peru bendrovėmis *Sigma* pagrindžia argumentais, kurie jau buvo nurodyti Bendrajame Teisme pareikštame ieškinyje. Dėl skundžiamo sprendimo 154 punkte išdėstyto teiginio, kad iš bylos dokumentų nematyti, jog

Ispanijos Karalystė „įrodė, kad įmonės, norinčios vykdyti tarptautinius susijungimus ir negalinčios to padaryti dėl kliūčių, visų pirma teisinių, automatiškai pasirenka įsigyti bendrovių nerezidenčių akcijų arba bent jau pasilieka jau turimas“, *Sigma* teigia, kad toks tyrimas ginčijamame sprendime neaprašytas ir kad tai dar vienas atvejis, kai Bendrasis Teismas pakeitė ginčijamo sprendimo motyvus. *Sigma* nuomone, baigiant pasakytina, kad ginčijama priemonė yra grindžiama mokesčių sistemos logika ir, visų pirma, mokesčių neutralumo principu.

61. Komisija teigia, kad, pirma, apeliacinio skundo antrojo pagrindo ketvirta dalis yra nepriimtina dėl šios išvados 12 punkte jau nurodytų priežasčių ir, antra, ji yra nepagrįsta remiantis tokiais pat argumentais, kaip išdėstytieji šios išvados 44 punkte.

2) Vertinimas

62. Pirmiausia pažymėtina, kad Komisijos pareikštas prieštaravimas dėl priimtinumo turi būti atmestas dėl tų pačių priežasčių, kurios nurodytos šios išvados 13 punkte.

63. Nagrinėjant iš esmės, primintina, kad skundžiamo sprendimo 149–156 punktuose Bendrasis Teismas, remdamasis teiginiu, kad ginčijama priemonė „yra pagrįsta prielaida, kad įmonės, norinčios vykdyti tarptautinius susijungimus ir negalinčios to padaryti dėl kliūčių <…>, automatiškai pasirenka įsigyti bendrovių nerezidenčių akcijų arba bent jau pasilieka jau turimas“ (skundžiamo sprendimo 149 punktas), padarė išvadą, kad Ispanijos Karalystė, kuri turėjo pareigą pagrįsti ginčijamos priemonės nukrypimą nuo atskaitos sistemos, šios užduoties neįvykdė. Bendrasis Teismas iš esmės nusprendė, jog, turint omenyje, kad akcijų įsigijimas yra atskiras nuo susijungimo sandoris ir nėra alternatyva šiam susijungimui, ginčijama priemone iš tikrųjų suteikiama lengvata įmonėms, ketinančioms investuoti į užsienio bendroves, tačiau nebūtinai siekiančioms susijungti, t. y. kitoms įmonėms nei tos, kurios, Ispanijos teigimu, patiria nepalankių bendrųjų prestižo vertės amortizacijos taisyklių pasekmių.

64. Šiuo klausimu visų pirma pažymėsiu, kad, nors ginčijamuose nagrinėjamo prieštaravimo punktuose Bendrasis Teismas padarė išvadą, jog Ispanijos Karalystė neįrodė, kad ginčijama priemone neutralizuojamas neigiamas įprastos schemos taikymo poveikis, jis vis dėlto priemonę analizavo remdamasis prielaida, kad toks įrodymas buvo pateiktas (žr. skundžiamo sprendimo 157 ir 165 punktus). Be to, kaip aiškiai nurodyta skundžiamo sprendimo 166 punkte, pagrindai, į kuriuos nukreiptas minėtas prieštaravimas, nėra vieninteliai pagrindai, kuriais remdamasis Bendrasis Teismas padarė išvadą, jog Komisija nepadarė klaidų nurodydama, kad Ispanijos Karalystė nepagrindė ginčijama priemone nustatyto skirtingo požiūrio. Iš to matyti, kad ir tuo atveju, jeigu nagrinėjamas prieštaravimas būtų priimtas, tokia išvada būtų pagrįsta kitais motyvais (nurodytais skundžiamo sprendimo 145–165 punktuose). Šiaip ar taip, iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad nagrinėjant apeliacinį skundą priemonė, nukreipta į skundžiamame sprendime spontaniškai suformuluotą motyvą, kai rezoliucinė dalis yra tinkamai pagrįsta kitais teisiniais motyvais, yra neveiksminga, todėl turi būti atmesta [31].

65. Be to, pažymėtina, kad nors skundžiamo sprendimo 149–156 punktuose išdėstyti argumentai ginčijamame sprendime nesuformuluoti taip pat, kaip ginčijamame sprendime, jie visiškai atitinka logiką, kuria remdamasi Komisija nustatė, jog ginčijama priemonė nėra pakankamai darni ir proporcinga, palyginti su suformuluotu tikslu neutralizuoti įprastos amortizavimo schemos

[31] Žr., pavyzdžiui, 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *ACEA / Komisija* (C-319/09 P, EU:C:2011:857, 120 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

neigiamą poveikį įmonėms, kurios įsigyja užsienio bendrovių akcijų ir negali vykdyti tarpvalstybinių susijungimų [32]. Taigi nemanau, kad, kaip teigia apeliantė, Bendrasis Teismas pakeitė ginčijamo sprendimo motyvus.

66. Dėl pirmiau nurodytų priežasčių manau, kad *Sigma* apeliacinio skundo antrojo pagrindo ketvirta dalis yra nereikšminga ir, be kita ko, nepagrįsta.

C. Dėl Komisijos prašymo pakeisti motyvus

67. Jeigu *Sigma* apeliacinis skundas būtų pripažintas pagrįstu, Komisija prašo Teisingumo Teismo pakeisti jo motyvus ir paskelbti, kad Bendrajam Teismui pareikštas ieškinys yra nepriimtinas. Komisija pateikė nepriimtinumu grindžiamą prieštaravimą dėl *Sigma* apeliacinio skundo nepriimtinumo, ir šis prieštaravimas buvo prijungtas prie bylos nagrinėjimo iš esmės. Remdamasis 2002 m. vasario 26 d. Sprendimu *Taryba / Boehringer* [33] (toliau – Sprendimas *Boehringer*), skundžiamo sprendimo 26 punkte Bendrasis Teismas vis dėlto pripažino, kad pagrįsta skundą nagrinėti iš esmės prieš tai nepriėmus preliminaraus sprendimo dėl šios išimties [34].

68. Kadangi siūlau Teisingumo Teismui *Sigma* apeliacinį skundą atmesti, toliau tik trumpai iš esmės apžvelgsiu Komisijos prašymą išnagrinėti jos Bendrajam Teismui pateiktą nepriimtinumu grindžiamą prieštaravimą.

69. Iš esmės kyla klausimas, ar įmonė, siekdama įrodyti savo teisę pareikšti ieškinį dėl sprendimo, kuriuo Komisija pripažino nesuderinama su vidaus rinka pagalbos schemą, pagal kurią suteikiama teisė į mokesčių atskaitymą ir įpareigojama grąžinti įgyvendinant šią teisę išmokėtą pagalbą, gali nurodyti ir pateikti tiktai, pirma, pelno (nuostolių) ataskaitos, kurią parengė taikydama nagrinėjamą atskaitymą pagal savarankiškos apskaitos ir mokesčių mokėjimo sistemą, pagal kurią buvo nustatyta neigiama mokesčio bazė, koregavimus ir, antra, mokesčių administratoriaus patikslinimus, padarytus tikrinant savarankišką apskaitą ir mokesčių mokėjimą bei grindžiamus Komisijos priimtu sprendimu.

70. Bendrajame Teisme Komisija teigė, kad *Sigma* neturi teisės pareikšti ieškinio ir nėra suinteresuota pareikšti ieškinį dėl ginčijamo sprendimo, nes nebuvo įgijusi faktinio įgyvendinant ginčijama priemone sukurtą schemą suteiktos pagalbos gavėjo statuso, neturėjo grąžinti pagalbos ir nepatyrė rizikos, kad teks ją grąžinti, taigi neatitinka jurisprudencijoje nustatytų

[32] Visų pirma žr. ginčijamo sprendimo 106 punktą ir skundžiamo sprendimo 156 punktą. Taip pat žr. šio sprendimo 139 konstatuojamąją dalį.

[33] C-23/00 P, EU:C:2002:118, 52 punktas.

[34] Ieškinio pagrindų loginės arba natūralios tvarkos inversija pritaikant vadinamąjį Sprendimą *Boehringer* tuo atveju, jeigu Sąjungos teismas atmestų ieškinį iš esmės, net jeigu būtų pateiktas nepriimtinumu grindžiamas prieštaravimas – ypač jei jis pateiktas pagal viešosios teisės normas ir atskiru aktu, kuriuo prašoma sprendimą priimti be diskusijos dėl bylos esmės, – buvo kritikuojama; žr., pavyzdžiui generalinio advokato N. Jääskinen išvadą byloje *Šveicarija / Komisija* (C-547/10 P, EU:C:2012:565, 46–54 punktai), generalinio advokato Y. Bot išvadą byloje *Philips Lighting Poland ir Philips Lighting / Taryba* (C-511/13 P, EU:C:2015:206, 50–67 punktai), generalinio advokato P. Mengozzi išvadą byloje *SNCF Mobilités / Komisija* (C-127/16 P, EU:C:2017:577, 163 punktas) ir generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer išvadą toje pačioje byloje *Taryba /Boehringer* (C-23/00 P, EU:C:2001:511, 30–36 punktai). Nepaisant šios kritikos, Sprendimu *Boehringer* toliau remiasi tiek Bendrasis Teismas (žr. pastarąjį 2020 m. lapkričio 11 d. Sprendimą *AV ir AW / Parlamentas*, T-173/19, nepaskelbtas Rink., EU:T:2020:535, 42 punktas), tiek Teisingumo Teismas (neseniai jis pritaikytas byloje dėl apeliacinio skundo, žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Club Hotel Loutraki ir kt. / Komisija*, C-131/15 P, EU:C:2016:989, 68 punktas).

reikalavimų[35]. Komisijos teigimu, mokesčių sistemoje, pagal kurią įgyjama teisė į mokesčių atskaitymą, lengvata suteikiama tik tada, kai mokesčių mokėtojas gauna pelno ir jam būna sumažinamas mokestis. Nagrinėjamu atveju mokestis bendrovei *Sigma* nebuvo sumažintas, nes jos mokesčio bazė buvo neigiama. Vien aplinkybė, kad dėl ginčijamo sprendimo buvo sumažinta neigiama mokesčio bazė, kurią *Sigma* galėjo kompensuoti vėlesniais mokestiniais metais gausimu pelnu, nėra pakankamas pagrindas jos, kaip pagalbos gavėjos, statusui įrodyti, nes tokiomis aplinkybėmis ginčijamo sprendimo poveikis buvo tik tas, kad jai buvo neleista ateityje taikyti atskaitymo. Į Komisijos pateiktą nepriimtinumu grindžiamą prieštaravimą apeliantė atsakė, kad gavo individualią pagalbą už Peru ir Jungtinėse Amerikos Valstijose atliktas operacijas[36], kad buvo įtraukta į nagrinėjamos pagalbos gavėjų sąrašą ir kad pagalba buvo išieškota tada, kai mokesčių administratorius, taikydamas ginčijamą sprendimą, pakoregavo neigiamą mokesčio bazę.

71. Savo ruožtu pažymiu, kad Bendrajame Teisme *Sigma* prie ieškinio pridėjo Alkobendaso mokesčių inspekcijos „pasiūlymą dėl įskaitymo“, kuriame mokesčių administratorius aiškiai nurodo, kad *Sigma* savarankiškos apskaitos ir mokesčių mokėjimo akte nurodytų įsigijimo sandorių tikrumo netikrino, o tik išnagrinėjo jos pridėtus dokumentus, siekdamas įgyvendinti ginčijamą sprendimą. Šiame pasiūlyme, kuris, atrodo, nėra galutinis ir privalomas aktas, mokesčių administratorius nurodo, kad pakeitė *Sigma* deklaruotą mokesčio bazę dėl to, kad taikant ginčijamą priemonę jos atlikti koregavimai, susiję su vienos Peru bendrovės akcijų įsigijimu, turi būti laikomi neteisingais, nes ginčijamame sprendime ši priemonė buvo pripažinta valstybės pagalba. Pastabų dėl nepriimtinumu grindžiamo prieštaravimo priede *Sigma* pateikė du laikinus pranešimus apie mokėtiną mokestį, kuriais buvo patvirtinti jai vykdant savarankišką apskaitą ir mokesčių mokėjimą atlikti koregavimai. Taigi, priešingai, nei savo dublike teigia Komisija, bendrovės *Sigma* teiginiai yra patvirtinti dokumentais. Be to, pažymiu, kad Komisija Bendrajame Teisme klaidingai teigė, jog *Sigma* padėtis panaši į apeliantės padėtį byloje, kurioje priimtas 2012 m. kovo 8 d. Sprendimas *Iberdrola / Komisija*[37], nes, kaip matyti iš to sprendimo 29 punkto, minėta apeliantė nė vienoje iš mokesčių deklaracijų neprašė taikyti ginčijamos priemonės.

72. Vis dėlto man kyla klausimas, pirma, ar įmonė gali būti laikoma faktine pagalbos gavėja, pasinaudojusia mokesčių atskaitymu, suteiktu taikant pagalbos schemą, kuri pripažinta nesuderinama, net jeigu jai buvo pritaikytas ne mokesčio sumažinimas, o tik mokesčio kreditas, kuriuo ji galėjo pasinaudoti vėlesniais mokestiniais metais, jeigu būtų gavusi pelno[38], ir, antra, ar norint įrodyti, kad ji turėjo faktinio gavėjo statusą, pakanka priemonės, pagal kurią suteikiant tą statusą atsižvelgiama tiktai į suinteresuotosios įmonės vykdant savarankišką apskaitą ir mokesčių mokėjimą atliktą koregavimą ir netikrinama, ar yra susidariusios materialinės sąlygos aptariamam atskaitymui taikyti.

[35] Pagal suformuotą jurisprudenciją dėl šios aplinkybės faktiniai pagal schemą suteiktos individualios pagalbos, kurią Komisija nurodė išieškoti, gavėjai yra konkrečiai susiję su sprendimu, kaip tai suprantama pagal SESV 263 straipsnio ketvirtą pastraipą (žr., be kita ko, 2011 m. birželio 9 d. Sprendimo *Comitato „Venezia vuole vivere“ ir kt. / Komisija*, C-71/09 P, C-73/09 P ir C-76/09 P, EU:C:2011:368 (toliau – Sprendimas *Comitato „Venezia vuole vivere*“) 53 punktą), net jeigu išieškojimas vykdomas tik vėlesniame etape, kuriame reikės nustatyti, ar gautos lengvatos iš tiesų yra grąžintina valstybės pagalba (žr. Sprendimo *Comitato „Venezia vuole vivere*“ 55 punktą). Teisingumo Teismo teigimu, nurodymas išieškoti pagalbą jau yra konkrečiai susijęs su visais pagalbos pagal atitinkamą schemą gavėjais, „nes nuo [Komisijos] sprendimo priėmimo momento jiems kyla grėsmė, kad jų gautos lengvatos gali būti išieškotos, ir taip daromas poveikis jų teisinei padėčiai“ (žr. Sprendimo *Comitato „Venezia vuole vivere*“ 56 punktą). Taigi tokie pagalbos gavėjai sudaro apibrėžtą grupę, kaip tai suprantama pagal 1985 m. sausio 17 d. Sprendime *Piraiki-Patraiki ir kt. / Komisija* (11/82, EU:C:1985:18, 31 punktas) suformuotą jurisprudenciją.

[36] Tai matyti iš atitinkamų pelno (nuostolių) ataskaitos koregavimų, bendrovės *Sigma* atliktų vykdant savarankišką apskaitą ir mokesčių mokėjimą.

[37] T-221/10, EU:T:2012:112, 29 punktas.

[38] Šiuo atžvilgiu *Sigma* padėtis yra panaši į ieškovės padėtį byloje, kurioje priimtas 2009 m. birželio 11 d. Sprendimas *AMGA / Komisija* (T-300/02, EU:T:2009:190, 50 punktas).

73. Remdamasis tuo, kas išdėstyta, primenu, kad 2018 m. birželio 28 d. Sprendime *Andres / Komisija*[39] (toliau – Sprendimas *Andres*) Teisingumo Teismas išaiškino, kad tai, ar ieškovas gali priklausyti faktiniams arba potencialiems individualios pagalbos gavėjams pagal schemą, Komisijos sprendimu pripažintą nesuderinama su vidaus rinka, negali būti lemiamas kriterijus sprendžiant, ar ieškovas yra konkrečiai susijęs su šiuo sprendimu, kai bet kuriuo atveju yra nustatyta, kad jis padarė įtaką ieškovui dėl tam tikrų jo ypatingų savybių ar faktinių aplinkybių, kurios jį išskiria iš kitų asmenų. Jeigu Teisingumo Teismas priimtų sprendimą dėl Komisijos prieštaravimo dėl priimtinumo ir padarytų išvadą, kad *Sigma* negali būti laikoma faktine ginčijamoje priemonėje numatytos lengvatos gavėja, jis vis dėlto turės įvertinti, ar jos padėtis skiriasi nuo kitų ekonominės veiklos vykdytojų padėties, nes jie yra suinteresuoti tik kaip potencialūs šios priemonės gavėjai, ypač ar „mokesčių kreditas“, kurį ji teigia įgijusi, kai vykdant savarankišką apskaitą ir mokesčių mokėjimą jai buvo pritaikyta ginčijama priemonė, pagal Ispanijos mokesčių teisės aktus[40] jai suteikia teisę sutaupyti mokesčių[41], kuri buvo suteikta ieškovei byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Andres*. Šiuo klausimu tik pažymiu, jog toje byloje Bendrasis Teismas nustatė, kad, pirma, minėta ieškovė finansiniais metais, ėjusiais prieš oficialios tyrimo procedūros pradžią, gavo apmokestinamojo pelno, iš kurio atėmė pagal minėtoje byloje nagrinėtą sanavimo sąlygą perkeltus nuostolius, ir, antra, iš Vokietijos mokesčių institucijų pateiktos privalomos informacijos buvo matyti, kad ji atitiko šios sąlygos taikymo sąlygas[42].

74. Nagrinėjant *Sigma* suinteresuotumo pareikšti ieškinį nebuvimo klausimą primintina, kad pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją fizinio ar juridinio asmens pareikštas ieškinys dėl panaikinimo yra priimtinas tik tiek, kiek ieškovas yra suinteresuotas ginčijamo akto panaikinimu. Toks suinteresuotumas reiškia, kad pats šio akto panaikinimas gali turėti teisinių pasekmių ir kad taip dėl ieškinio baigties gali atsirasti nauda jį pareiškusiai šaliai[43]. Ieškovo suinteresuotumas pareikšti ieškinį turi būti atsiradęs ir esantis[44]. Jis negali būti susijęs su būsima hipotetine situacija[45]. Nagrinėjamu atveju galima kelti klausimą, ar yra tenkinami „atsiradusio ir esančio“ suinteresuotumo pareikšti ieškinį kriterijai, nes ginčijamos priemonės taikymas apeliantės situacijai, darant prielaidą, kad jis yra įrodytas, nulėmė ne mokestinės naštos sumažinimą, dėl kurio kiltų pavojus, kad, neturint teisės į atskaitymą, tą mokestį gali tekti sumokėti, o tik „pripažinimą, kad ateityje bus taikoma neigiama apmokestinimo bazė“, kurią per tam tikrą laikotarpį reikės kompensuoti, jei bus gauta pelno.

V. Dėl bylinėjimosi išlaidų

75. Pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 184 straipsnio 2 dalį, jeigu apeliacinis skundas yra nepagrįstas, bylinėjimosi išlaidų klausimą sprendžia Teisingumo Teismas. Pagal šio reglamento 138 straipsnio 1 dalį, *mutatis mutandis* taikomą apeliaciniam procesui pagal jo 184 straipsnio 1 dalį, kai Teisingumo Teisme nagrinėjamas apeliacinis skundas dėl Bendrojo

[39] C-203/16 P, EU:C:2018:505, 48 punktas.

[40] Apeliantė, be kita ko, nurodo TRLIS 25 straipsnį.

[41] Žr. Sprendimo *Andres* 54–58 punktus.

[42] Žr., be kita ko, Sprendimo *Andres* 13 ir 55 punktus.

[43] Šiuo klausimu visų pirma žr. 2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendimą *Komisija / Koninklijke FrieslandCampina*, (C-519/07 P, EU:C:2009:556, 63 punktas), 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *ACEA / Komisija* (C-319/09 P, EU:C:2011:857, 67 punktas), Sprendimą *Stichting Woonpunt ir kt. / Komisija* (C-132/12 P, EU:C:2014:100, 67 punktas), taip pat Sprendimą *Stichting Woonlinie ir kt. / Komisija*, C-133/12 P, EU:C:2014:105, 54 punktas).

[44] Šiuo klausimu žr. 2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendimą *Komisija / Koninklijke FrieslandCampina* (C-519/07 P, EU:C:2009:556, 65 punktas) ir 2015 m. vasario 26 d. Sprendimą *Planet / Komisija* (C-564/13 P, EU:C:2015:124, 34 punktą).

[45] Šiuo klausimu žr. 1987 m. sausio 21 d. Sprendimą *Stroghili / Audito Rūmai* (204/85, EU:C:1987:21, 11 punktas), 2013 m. birželio 20 d. Sprendimą *Cañas / Komisija*, C-269/12 P (EU:C:2013:415, 16 ir 17 punktai) ir neseniai priimtą 2020 m. rugsėjo 17 d. Sprendimą *Compagnie des pêches de Saint-Malo* (C-212/19, EU:C:2020:726, 34 punktas).

Teismo sprendimo, pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jei laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi siūlau Teisingumo Teismui atmesti *Sigma* apeliacinį skundą, mano nuomone, reikėtų nurodyti jai padengti bylinėjimosi išlaidas remiantis Komisijos prašymu. Pagal Procedūros reglamento 184 straipsnio 4 dalį, „jeigu apeliacinį skundą pateikia ne pirmojoje instancijoje įstojusi į bylą šalis, iš šios šalies gali būti priteistos bylinėjimosi apeliaciniame procese išlaidos tik tuo atveju, jeigu ji dalyvavo Teisme vykusio proceso rašytinėje arba žodinėje dalyje. Jeigu tokia šalis dalyvauja procese, Teismas gali nuspręsti, kad ji padengia savo bylinėjimosi išlaidas.“ Todėl siūlau Teisingumo Teismui nurodyti Vokietijos Federacinei Respublikai pačiai padengti savo bylinėjimosi išlaidas.

VI. Išvada

76. Atsižvelgdamas į visus pateiktus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui atmesti apeliacinį skundą, priteisti iš bendrovės *Sigma* bylinėjimosi išlaidas, o Vokietijos Federacinei Respublikai nurodyti pačiai padengti savo bylinėjimosi išlaidas.