GENERALINIO ADVOKATO
MELCHIOR WATHELET IŠVADA,
pateikta 2016 m. liepos 28 d.[1]

Sujungtos bylos C-20/15 P ir C-21/15 P

Europos Komisija
prieš
World Duty Free Group SA, anksčiau – Autogrill España SA (C-20/15 P),
Banco Santander SA,

Santusa Holding SL (C-21/15 P)

„Apeliacinis skundas — SESV 107 straipsnio 1 dalis — Ispanijos nuostatos dėl pelno mokesčio, pagal kurias Ispanijoje mokesčių tikslais reziduojančioms įmonėms leidžiama amortizuoti prestižą įsigyjant užsienyje mokesčių tikslais reziduojančių įmonių akcijų — Komisijos sprendimai 2011/5/EB ir 2011/282/ES — Sprendimai, kuriais ši schema kvalifikuojama kaip valstybės pagalba, pripažįstant šią pagalbą nesuderinama su vidaus rinka ir įpareigojant ją susigrąžinti — Valstybės pagalbos sąvoka — Atrankinis pobūdis — Įmonių kategorijos, kuriai vienintelei yra palanki priemonė, kuria nukrypstama nuo bendros sistemos, nustatymas“

I – **Įžanga**

1. Savo apeliaciniu skundu byloje C-20/15 P Europos Komisija prašo panaikinti 2014 m. lapkričio 7 d. Europos Sąjungos Bendrojo Teismo sprendimą *Autogrill España / Komisija* (T-219/10, EU:T:2014:939)[2], kuriuo jis panaikino 2009 m. spalio 28 d. Komisijos sprendimo 2011/5/EB 1 straipsnio 1 dalį[3] ir 4 straipsnį[4] dėl Ispanijos įgyvendinto perviršinės vertės mokesčio mažinimo įsigyjant didelę užsienio bendrovės užsienių dalį C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07)[5].

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — Toliau – skundžiamas sprendimas *Autogrill España / Komisija*.

3 — Šioje nuostatoje iš esmės numatyta, kad pagalbos schema, kurią Ispanijos Karalystė taikė pagal Ispanijos pelno mokesčio įstatymo 12 straipsnio 5 dalyje, įtrauktoje į šį įstatymą 2001 m. gruodžio 27 d. Įstatymu Nr. 24/2001 dėl mokesčių, administracinių ir socialinės tvarkos priemonių priėmimo (*Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social*, BOE, Nr. 313, 2001 m. gruodžio 31 d., p. 50493) ir perkeltoje į 2004 m. kovo 5 d. Karaliaus dekretą įstatymą 4/2004 dėl Pelno mokesčio įstatymo pertvarkyto teksto patvirtinimo (*Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*, BOE Nr. 61, 2004 m. kovo 11 d., p. 10951) (toliau – ginčijama schema arba ginčijama priemonė), numatytą mechanizmą, kurį Ispanijos Karalystė taikė neteisėtai, pažeisdama SESV 108 straipsnio 3 dalį, yra nesuderinama su bendrąja rinka.

4 — Šioje nuostatoje numatytas pagalbos susigrąžinimas.

5 — OL L 7, 2011, p. 48, toliau – pirmasis ginčijamas sprendimas.

2. Savo apeliaciniu skundu byloje C-21/15 P Komisija prašo panaikinti 2014 m. lapkričio 7 d. Bendrojo Teismo sprendimą *Banco Santander ir Santusa / Komisija* (T-399/11, EU:T:2014:938)[6], kuriuo jis panaikino 2011 m. sausio 12 d. Komisijos sprendimo 2011/282/ES dėl Ispanijos Karalystės įgyvendintos finansinės prestižo vertės amortizacijos mokesčių tikslais įsigyjant užsienio bendrovės akcijų C-45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) 1 straipsnio 1 dalį[7] ir 4 straipsnį[8][9].

3. Abiem ginčijamais sprendimais[10] Komisija pripažino mokesčių lengvatą, kurią taikant, Ispanijoje apmokestinamoms įmonėms leidžiama amortizuoti finansinį prestižą[11] įsigyjant akcijų[12] iš „užsienio bendrovių“[13], nesuderinama su bendrąja rinka ir įpareigojo Ispanijos Karalystę susigrąžinti pagal šią schemą suteiktą pagalbą.

4. Pagal nusistovėjusią teismų praktiką tam, kad priemonei kaip valstybės pagalbai būtų taikoma SESV 107 straipsnio 1 dalis[14], reikia, pirma, kad būtų valstybės priemonė arba priemonė naudojant valstybės išteklius, antra, ši priemonė turi daryti įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai, trečia, ja turi būti suteikta atrankinės naudos jos gavėjui ir, ketvirta, ji turi iškraipyti ar galėti iškraipyti konkurenciją, ir šios sąlygos yra kumuliacinės[15].

5. Abu apeliaciniai skundai susiję tik su trečiąja iš šių sąlygų, t. y. atrankumu. Dėl šio kriterijaus jau seniai kyla kontroversiškų valstybės pagalbos srities klausimų. Todėl nagrinėdamas šiuos apeliacinius skundus Teisingumo Teismas turi galimybę patikslinti jo taikymo sritį, be kita ko, susijusią su mokesčių priemonėmis.

6. Visų pirma Teisingumo Teismui reikės išaiškinti SESV 107 straipsnio 1 dalyje vartojamą frazę „palaikydama tam tikras įmones arba tam tikrų prekių gamybą“ ir nustatyti, ar atrankumą gali lemti vienintelė išvada, kad buvo numatyta nukrypti nuo bendros arba „įprastos“ mokesčių sistemos[16] arba, kaip Bendrasis Teismas nusprendė skundžiamo sprendimo *Autogrill España / Komisija* 45 punkte ir skundžiamo sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija*[17] 49 punkte, ar būtina visais atvejais taip pat nustatyti įmonių kategoriją, kuriai vienintelei yra palanki priemonė, kuria nukrypstama nuo nagrinėjamos bendros sistemos.

6 — Toliau – skundžiamas sprendimas *Banco Santander ir Santusa / Komisija*.

7 — Šioje nuostatoje numatyta, kad „pagal 2005 m. kovo 5 d. [Karaliaus] dekreto Nr. 4/2004 12 straipsnio 5 dalį, kurioje konsoliduojami Ispanijos [Karalystės] pelno mokesčio įstatymo pakeitimai, Ispanijos [Karalystės] įgyvendinta pagalbos schema, kurią Ispanijos Karalystė neteisėtai patvirtinto pažeisdama SESV 108 straipsnio 3 dalį, dėl pagalbos, suteiktos naudos gavėjų įsigijimams ne ES, yra nesuderinama su vidaus rinka“.

8 — Šioje nuostatoje numatytas pagalbos susigrąžinimas.

9 — OL L 135, 2011, p. 1, toliau – antrasis ginčijamas sprendimas.

10 — Toliau kartu – ginčijami sprendimai.

11 — Pagal ginčijamą priemonę finansinė prestižo vertė nustatoma iš akcijų įsigijimo kainos atėmus materialiojo ir nematerialiojo įsigytos bendrovės turto rinkos vertę. Ginčijama priemone numatytos finansinės prestižo vertės sąvoka į akcijų įsigijimo sritį įtraukiama sąvoka, kuri paprastai vartojama turto perleidimo arba verslo jungimo sandoriuose. Žr. pirmojo ginčijamo sprendimo 20 konstatuojamąją dalį, kuri yra tokia pat kaip antrojo ginčijamo sprendimo 29 konstatuojamoji dalis.

12 — Akcijų įsigijimas apibrėžiamas kaip operacija, kuria viena bendrovė įsigyja kitos bendrovės kapitalo akcijų, tikslinėje bendrovėje neįgydama balsavimo teisių daugumos ar kontrolės. Žr. pirmojo ginčijamo sprendimo 23 konstatuojamąją dalį, kuri yra tokia pat kaip ir antrojo ginčijamo sprendimo 32 konstatuojamoji dalis.

13 — Ginčijamuose sprendimuose patikslinama, jog tam, kad bendrovė būtų laikoma „užsienio bendrove“, ji turi būti apmokestinama panašiu mokesčiu, kaip ir Ispanijoje taikomas mokestis, o jos pajamos daugiausia turi būti gaunamos iš veiklos vykdymo užsienyje. Žr. pirmojo ginčijamo sprendimo 21 konstatuojamąją dalį ir antrojo ginčijamo sprendimo 30 konstatuojamąją dalį.

14 — Pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį „išskyrus tuos atvejus, kai Sutartys nustato kitaip, valstybės narės arba iš jos valstybinių išteklių bet kokia forma suteikta pagalba, kuri, palaikydama tam tikras įmones arba tam tikrų prekių gamybą, iškraipo konkurenciją arba gali ją iškraipyti, yra nesuderinama su vidaus rinka, kai ji daro įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai“.

15 — Šiuo klausimu žr. 2015 m. balandžio 16 d. Sprendimą *Trapeza Eurobank Ergasias* (C-690/13, EU:C:2015:235, 17 punktas ir jame nurodyta teismo praktika). Reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką siekiant kvalifikuoti priemonę kaip „pagalbą“, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, reikia, kad būtų tenkinamos visos šioje nuostatoje nurodytos sąlygos. 2008 m. liepos 1 d. Sprendimas *Chronopost ir La Poste / UFEX ir kt.* (C-341/06 P ir C-342/06 P, EU:C:2008:375, 121 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

16 — Bendra arba įprasta mokesčių sistema taip pat kartais vadinama referencine sistema.

17 — Toliau kartu – skundžiami sprendimai.

7. Šioje išvadoje teigsiu, pirma, kad nuo tada, kai priemonė reiškia nukrypimą nuo „įprastos“ arba referencinės mokesčių sistemos ir tampa naudinga įmonėms, atliekančioms nagrinėjamas operacijas kitų įmonių, atliekančių analogiškas operacijas ir todėl esančių panašioje padėtyje, nenaudai, ši priemonė dėl savo pobūdžio yra diskriminacinė arba atrankinė, nebent dėl priemonės taikoma diferenciacija yra pateisinama sistemos, kuriai ši priemonė priklauso, pobūdžiu ar bendra struktūra.

8. Tai, kad yra pakankamai nesunku įvykdyti sąlygas, nustatytas operacijoms, kurioms taikoma išimtinė mokesčių priemonė, ir kad todėl šia priemone gali pasinaudoti daug įmonių, leidžia suabejoti ne atrankiniu jos pobūdžiu, o tik atrankumo laipsniu.

9. Taip pat nemanau, jog dėl to, kad SESV 107 straipsnio tekste kalbama tik apie priemones, kuriomis „[palaikomos] tam tikr[o]s įmon[ė]s arba tam tikrų prekių gamyb[a]“, į šio straipsnio taikymo sritį nepatenka ekonominės operacijos, kurioms yra palankios šios priemonės. Kadangi operacijas atlieka įmonės, palaikant tam tikras ekonomines operacijas, palaikomos ir tam tikros įmonės.

10. Todėl, mano supratimu, priešingai, negu Bendrasis Teismas nutarė skundžiamuose sprendimuose, pagal SESV 107 straipsnio 1 dalyje numatytą atrankumo kriterijų nereikalaujama nustatyti ypatingų savybių turinčių įmonių kategorijos [18], kuriai vienintelei būtų palanki nagrinėjama mokestinė priemonė.

11. Antra, remdamasis teismo praktika, suformuluota 1969 m. gruodžio 10 d. Sprendimu *Komisija / Prancūzija* (6/69 ir 11/69, EU:C:1969:68, 20 punktas), 1988 m. birželio 7 d. Sprendimu *Graikija / Komisija* (57/86, EU:C:1988:284, 8 punktas) ir 2004 m. liepos 15 d. Sprendimu *Ispanija / Komisija* (C-501/00, EU:C:2004:438, 120 punktas), padarysiu išvadą, kad ginčijama priemonė yra atrankinė, jeigu ji taikoma įmonėms, atliekančios užsienio operacijas, bet ne įmonėms, atliekančioms tas pačias operacijas nacionaliniu lygmeniu.

II – **Bylų faktinės aplinkybės**

12. 2007 m. spalio 10 d., po to, kai 2005 ir 2006 m. Europos Parlamento nariai raštu pateikė keletą klausimų ir kai Komisija tais pačiais metais gavo vieno privataus ūkio subjekto skundą, ji nusprendė pradėti oficialią tyrimo procedūrą dėl ginčijamos priemonės.

13. Ginčijamoje priemonėje numatyta, kad Ispanijoje apmokestinama įmonė, kuri įsigyja bent 5 % „užsienio bendrovės“ akcijų ir kurios akcijos išlaikomos nepertraukiamą vienų metų laikotarpį, iš šio akcijų įsigijimo susidaręs prestižas, užfiksuotas įmonės apskaitoje kaip atskiras nematerialusis turtas, gali būti amortizuojant atskaitytas iš įmonės mokėtino pelno mokesčio bazės.

14. Tačiau pagal Ispanijos mokesčių teisę, kai Ispanijoje apmokestinama bendrovė įsigyja Ispanijoje įsteigtos bendrovės akcijų, iš šio įsigijimo susidariusio prestižo mokesčių mokėjimo tikslais negalima apskaityti atskirai. Vis dėlto pagal tą pačią Ispanijos mokesčių teisę prestižą galima amortizuoti sujungiant įmones [19].

18 — Žr. skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 64–68 punktus ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 68–72 punktus.

19 — Žr. pirmojo ginčijamo sprendimo 19 konstatuojamąją dalį, kuri yra tokia pat kaip antrojo ginčijamo sprendimo 28 konstatuojamoji dalis. Įmonių jungimas – tai operacija, kai viena ar kelios įmonės, kurių veikla užbaigiama jų nelikviduojant, iki tol buvusiai arba savo sukurtai įmonei perduoda savo atitinkamą akcinį kapitalą, paskirdamos savo akcininkams atitinkamą kitos įmonės kapitalo vertės dalį. Žr. pirmojo ginčijamo sprendimo 23 konstatuojamąją dalį, kuri yra tokia pat kaip ir antrojo ginčijamo sprendimo 32 konstatuojamoji dalis.

15. Komisija pirmuoju ginčijamu sprendimu užbaigė procedūrą dėl Sąjungoje įsigytų akcijų. Minėto sprendimo 1 straipsnio 1 dalyje Komisija pripažino ginčijamą schemą, kuri yra mokesčių lengvata, pagal kurią Ispanijos bendrovės gali amortizuoti prestižą įsigydamos užsienio bendrovės akcijų, nesuderinama su bendrąja rinka, kai ji taikoma įsigyjant bendrovės, įsteigtos Sąjungos teritorijoje, akcijų. To paties sprendimo 4 straipsnyje ji įpareigojo Ispanijos Karalystę susigrąžinti pagal šią schemą suteiktą pagalbą.

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

17. Antruoju ginčijamu sprendimu Komisija taip pat pripažino ginčijamą schemą, kuri yra mokesčių lengvata, pagal kurią Ispanijos bendrovės gali amortizuoti prestižą įsigydamos užsienio bendrovės akcijų, nesuderinama su bendrąja rinka, kai ji taikoma įsigyjant bendrovės, įsteigtos ne Sąjungos teritorijoje, akcijų [20], ir įpareigojo Ispanijos Karalystę susigrąžinti pagal šią schemą skirtą pagalbą [21].

III – **Procesai Bendrajame Teisme ir skundžiami sprendimai**

18. Ieškiniu, kurį Bendrojo Teismo kanceliarija gavo 2010 m. gegužės 14 d., *Autogrill España SA*, kuri vėliau tapo *World Duty Free Group SA* (toliau – WDFG), prašė panaikinti pirmąjį ginčijamą sprendimą. Savo ieškiniui pagrįsti WDFG pateikė keturis pagrindus, iš kurių pirmasis buvo susijęs su teisės klaida Komisijai taikant sąlygą, susijusią su atrankumu [22].

19. Ieškiniu, kurį Bendrojo Teismo kanceliarija gavo 2011 m. liepos 29 d., *Banco Santander SA* ir *Santusa Holding SL* (toliau – *Banco Santander ir Santusa*), prašė panaikinti antrąjį ginčijamą sprendimą. Savo ieškiniui pagrįsti *Banco Santander ir Santusa* pateikė penkis pagrindus, iš kurių pirmasis taip pat buvo susijęs su teisės klaida Komisijai taikant sąlygą, susijusią su atrankumu [23].

20. Skundžiamais sprendimais Bendrasis Teismas, remdamasis beveik tapačiais motyvais, patenkino abiejų ieškinių pirmąjį pagrindą, susijusį su klaidingu SESV 107 straipsnio 1 dalies taikymu atsižvelgiant į atrankumo kriterijų, ir panaikino ginčijamų sprendimų 1 straipsnio 1 dalį ir 4 straipsnį, neišnagrinėjęs kitų ieškinio pagrindų.

21. Ginčijamuose sprendimuose Bendrasis Teismas pirmiausia laikėsi nuomonės, jog, „siekiant nustatyti, ar nacionalinė mokesčių priemonė yra „atrankinė“, pirmiausia reikia identifikuoti ir išnagrinėti bendrą arba „įprastą“ mokesčių sistemą, taikomą atitinkamoje valstybėje narėje. Tuomet, atsižvelgiant į šią bendrą arba „įprastą“ mokesčių sistemą, reikia įvertinti ir nustatyti, ar nagrinėjama mokesčių priemone suteikiamas pranašumas gali būti atrankinio pobūdžio, taip pat įrodyti, kad šia priemone nukrypstama nuo tokios bendros sistemos tiek, kiek pagal šią priemonę išskiriami ūkio subjektai, kurie, atsižvelgiant į šios valstybės narės mokesčių sistemos tikslą, yra panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje <…> Prireikus vėliau reikia išnagrinėti, ar nagrinėjama valstybė narė įrodė, kad šias priemones pateisina sistemos, kuriai jos priklauso, pobūdis ar struktūra <…> [24]“.

20 — Žr. antrojo ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 1 dalį.

21 — Žr. antrojo ginčijamo sprendimo 4 straipsnį.

22 — Antrasis pagrindas buvo susijęs su priemonės atrankumo nebuvimu, nes ja nustatytą diferenciaciją nulėmė šios priemonės sistemos pobūdis ar struktūra; trečiasis pagrindas – su tuo, kad ši priemonė nesuteikė jokios naudos bendrovėms, kurioms buvo taikoma ginčijama schema, ir ketvirtasis pagrindas, kalbant apie kriterijų, susijusį su atrankumu, ir apie kriterijų, susijusį su pranašumo buvimu, buvo susijęs su ginčijamo sprendimo motyvavimo stoka.

23 — Antrasis pagrindas buvo susijęs su klaida nustatant referencinę sistemą; trečiasis pagrindas buvo susijęs su priemonės atrankumo nebuvimu dėl to, kad ja nustatytą diferenciaciją nulėmė šios priemonės pobūdis ar sistemos struktūra; ketvirtasis pagrindas buvo susijęs su tuo, kad priemone nebuvo suteikta jokio pranašumo bendrovėms, kurioms buvo taikoma ginčijama schema, ir penktasis pagrindas, kalbant apie kriterijų, susijusį su atrankumu, ir kriterijų, susijusį su pranašumo buvimu, buvo susijęs su ginčijamo sprendimo motyvavimo stoka.

24 — Žr. skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 33 punktą ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 37 punktą.

22. Vis dėlto Bendrasis Teismas nusprendė, kad, „<…> kai nagrinėjama priemonė, nors ji ir nukrypsta nuo bendros arba „įprastos“ mokesčių sistemos, yra potencialiai prieinama visoms įmonėms, negalima lyginti, atsižvelgiant į bendros arba įprastos sistemos tikslą, įmonių, kurios gali pasinaudoti priemone, ir įmonių, kurios negali ja pasinaudoti, teisinės ir faktinės padėties <…> Tam, kad būtų tenkinama atrankinio pobūdžio sąlyga, bet kokiu atveju turi būti nustatyta įmonių, kurias vieninteles palaiko nagrinėjama priemonė, kategorija. <…> atrankinis pobūdis negali būti nustatytas vien konstatavus, kad buvo nukrypta nuo bendros arba „įprastos“ mokesčių sistemos [25]“.

23. Todėl Bendrasis Teismas nutarė, kad net manant, kad įrodyta, jog egzistuoja nukrypimas nuo Komisijos apibrėžto referencinio pagrindo arba jo išimtis, vien to nepakanka norint nustatyti, kad ginčijama priemone palaikomos „tam tikros įmonės arba tam tikrų prekių gamyba“, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, nes ši priemonė yra *a priori* prieinama visoms įmonėms [26].

24. Kalbant apie ginčijamą priemonę, reikia pasakyti, jog Bendrasis Teismas konstatavo, kad ji buvo taikoma visokiam bent 5 % užsienio bendrovių akcijų įsigijimui ir šios akcijos išlaikomos nepertraukiamą vienų metų laikotarpį ir ji nėra susijusi su jokia konkrečių įmonių kategorija arba konkrečių prekių gamyba, tačiau yra susijusi su ekonominių operacijų kategorija [27].

25. Bendrojo Teismo teigimu, siekdama pasinaudoti ginčijama priemone, įmonė turi įsigyti užsienio bendrovės akcijų [28]. Jis laikėsi nuomonės, kad šia visiškai finansine operacija nereikalaujama *a priori* iš įmonės pakeisti savo veiklą, todėl iš esmės reiškia tik įmonės ribotą atsakomybę, susijusią su investicijos dydžiu [29]. Bendrasis Teismas teigė, kad, remiantis 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598) 36 punktu, „priemonė, kurios taikymas nepriklauso nuo įmonės veiklos pobūdžio, nėra *a priori* atrankinė“ [30].

26. Bendrasis Teismas pridūrė, kad ginčijama priemone nenustatyta jokia minimali suma, kuri atitiktų 5 % akcijų paketo minimalią ribą, tad galimybė pasinaudoti ja faktiškai suteikiama ne tik įmonėms, turinčioms pakankamai finansinių išteklių [31]. Galiausiai Bendrasis Teismas pažymėjo, jog ginčijama priemone numatyta, kad mokesčio lengvata suteikiama remiantis sąlyga, susijusia su konkretaus ekonominio turto, t. y. užsienio bendrovių akcijų, įsigijimu [32]. „Taigi [2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendime] *Vokietija / Komisija* [(C-156/98, EU:C:2000:467, 22 punktas] Teisingumo Teismas nusprendė, kad mokesčio lengvata, kuria naudojasi mokesčių mokėtojai, kurie pardavė tam tikrą ekonominį turtą ir galėjo gauti pelno iš kapitalo bendrovių, kurių buveinė yra tam tikruose regionuose, akcijų įsigijimo, suteikia šiems mokesčių mokėtojams pranašumą, kuris kaip bendra priemonė, taikoma visiems ūkio subjektams, nėra valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal taikytinas Sutarties nuostatas <…>Taigi,

25 — Žr. skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 44 ir 45 punktus ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 48 ir 49 punktus.

26 — Žr. skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 52 punktą ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 56 punktą.

27 — Žr. skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 53 punktą ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 57 punktą.

28 — Žr. skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 55 punktą ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 59 punktą.

29 — Žr. skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 56 punktą ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 60 punktą.

30 — Žr. skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 57 punktą ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 61 punktą.

31 — Žr. skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 58 punktą ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 62 punktą.

32 — Žr. skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 59 punktą ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 63 punktą.

ginčijama priemone nėra neleidžiama *a priori* kokiai nors įmonių kategorijai pasinaudoti ja <…>Todėl net jei ginčijama priemonė būtų nukrypimas nuo Komisijos apibrėžto referencinio pagrindo, vien tai bet kokiu atveju nėra pagrindas teigti, jog ginčijama priemone palaikomos „tam tikros įmonės arba tam tikrų prekių gamyba“, kaip tai suprantama pagal [SESV 107 straipsnį] [33]“.

27. Antra, Bendrasis Teismas pabrėžė, kad, Komisijos teigimu, ginčijama priemonė yra atrankinė, nes ji taikoma tik tam tikroms bendrovių, kurios investuoja užsienyje, grupėms, be to, Komisija teigė, kad priemonė, kuria gali pasinaudoti tik įmonės, atitinkančios jos taikymo sąlygas, yra „teisiškai“ atrankinė, todėl nereikia įsitikinti, ar poveikio požiūriu ji negali suteikti pranašumo tik tam tikroms įmonės arba tam tikrų prekių gamybai [34].

28. Vis dėlto, kaip nurodė Bendrasis Teismas, remiantis šiuo kitu ginčijamo sprendimo motyvu taip pat negalima nustatyti ginčijamos priemonės atrankinio pobūdžio. Bendrojo Teismo nuomone, pagal nusistovėjusią teismų praktiką [35] SESV 107 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad valstybės priemonės skiriamos pagal poveikį ir kad, remiantis Komisijos siūlomu požiūriu, būtų galima konstatuoti visų mokesčių priemonių, kuriomis galima pasinaudoti, jei tenkinamos tam tikros sąlygos, atrankinį pobūdį, nors įmonių, kurioms taikomos šios priemonės, nesieja jokia ypatinga savybė, kad jas būtų galima atskirti nuo kitų įmonių, išskyrus tai, kad jos gali atitikti priemonės taikymo sąlygas [36].

29. Trečia, Bendrasis Teismas pažymėjo, jog Komisija mano, kad ir šiuo atveju ginčijama priemone siekiama sudaryti palankesnes kapitalo eksporto iš Ispanijos sąlygas, siekiant sustiprinti Ispanijos bendrovių padėtį užsienyje ir taip padidinti schemos gavėjų konkurencingumą [37].

30. Bendrojo Teismo teigimu, priemonės atrankinio pobūdžio konstatavimas yra pagrįstas skirtingu įmonių kategorijų vertinimu, išplaukiančiu iš tos pačios valstybės narės teisės aktų, o ne vienos valstybės narės įmonių skirtingu vertinimu, palyginti su kitų valstybių narių įmonėmis [38]. Be to, Bendrasis Teismas laikėsi nuomonės, kad remiantis kapitalo eksporto ir prekių eksporto ryšiu galima (preziumuojant, jog tai įrodyta) tik nustatyti neginčijamą aplinkybę, susijusią su įtaka konkurencijai ir tarpusavio prekybai, o ne susijusią su ginčijamos priemonės atrankiniu pobūdžiu, kuris turi būti įvertintas nacionaliniu lygiu [39].

31. Ketvirta, Bendrasis Teismas nutarė, jog reikia atmesti Komisijos argumentą, kad savo praktikoje Teisingumo Teismas jau pripažino, jog mokesčių priemonė turi būti kvalifikuojama kaip atrankinė neįrodžius, kad ta priemone palaikoma konkrečios kategorijos įmonės arba prekės, palyginti su kitomis įmonėmis arba kitomis prekėmis, gamyba [40].

33 — Žr. skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 60–62 punktus ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 64–66 punktus.

34 — Žr. skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 63 punktą ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 67 punktą.

35 — Žr. 1974 m. liepos 2 d. Sprendimą *Italija / Komisija* (173/73, EU:C:1974:71, 27 punktas); 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Nyderlandai / Komisija* (C-159/01, EU:C:2004:246, 51 punktas) ir 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 87 ir 88 punktai).

36 — Žr. skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 64–68 punktus ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 68–72 punktus.

37 — Žr. skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 69 punktą ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 73 punktą.

38 — Žr. skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 75 punktą ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 79 punktą.

39 — Žr. skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 76 punktą ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 80 punktą.

40 — Žr. skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 77 punktą ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 81 punktą.

32. Šiuo klausimu Bendrasis Teismas laikėsi nuomonės, pirma, kad trijuose sprendimuose [(1969 m. gruodžio 10 d. Sprendimas *Komisija / Prancūzija*, 6/69 ir 11/69, EU:C:1969:68, 20 punktas; 1988 m. birželio 7 d. Sprendimas *Graikija / Komisija*, 57/86, EU:C:1988:284, 8 punktas, ir 2004 m. liepos 15 d. Sprendimas *Ispanija / Komisija*, C-501/00, EU:C:2004:438, 120 punktas)], kuriais rėmėsi Komisija, įmonių pagalbos gavėjų kategoriją, dėl kurios buvo galima prieiti prie išvados dėl nagrinėjamos priemonės atrankinio pobūdžio, sudarė eksportuojančios įmonės, ir šią įmonių kategoriją reikia suprasti kaip labai plačią, bet kartu ir ypatingą, nes ji apima įmones, kurios gali būti išskirtos dėl bendrų ir konkrečių savybių, susijusių su jų eksporto veikla [41].

33. Antra, kalbant apie 2004 m. liepos 15 d. Sprendimą *Ispanija / Komisija* (C-501/00, EU:C:2004:438, 120 punktas), reikia pasakyti, jog Bendrasis Teismas laikėsi nuomonės, kad, nors toje byloje nagrinėta mokesčių lengvata buvo susijusi su visa eksporto veikla, įskaitant užsienio bendrovių akcijų perpirkimą, vis dėlto tam, kad įmonės šiuo pagrindu galėtų pasinaudoti mokesčių lengvata, jos turėjo įsigyti bendrovių, tiesiogiai susijusių su prekių ar paslaugų eksporto veikla, akcijų. Taigi ši priemonė buvo susijusi ir su konkrečia eksportuojančiųjų įmonių kategorija [42].

IV – **Procesas ir šalių reikalavimai**

34. Savo apeliaciniuose skunduose bylose C-20/15 P ir C-21/15 P Komisija prašė Teisingumo Teismo:

— atitinkamai panaikinti skundžiamą Sprendimą *Autogrill España / Komisija* ir skundžiamą Sprendimą *Banco Santander ir Santusa / Komisija*;

— grąžinti atitinkamas bylas nagrinėti Bendrajam Teismui ir

— atidėti bylinėjimosi išlaidų klausimo nagrinėjimą.

35. WDFG (C-20/15 P) ir *Banco Santander ir Santusa* (C-21/15 P) prašo Teisingumo Teismo:

— pripažinti priimtinais ir pagrįstais jų atsiliepimų į Komisijos apeliacinį skundą pagrindus;

— atmesti vienintelį Komisijos apeliacinio skundo pagrindą ir atitinkamai patvirtinti skundžiamą Sprendimą *Autogrill España / Komisija* ir skundžiamą Sprendimą *Banco Santander ir Santusa / Komisija* ir

— priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

36. 2015 m. gegužės 19 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimis Ispanijos Karalystei, Airijai ir Vokietijos Federacinei Respublikai buvo leista įstoti į bylą *WDFG* (C-20/15 P) ir *Banco Santander ir Santusa* (C-21/15 P) palaikyti reikalavimų.

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

38. Komisija, WDFG, *Banco Santander ir Santusa*, Vokietijos Federacinė Respublika, Airija ir Ispanijos Karalystė pateikė rašytines pastabas. Visos jos pateikė žodines pastabas per 2016 m. gegužės 31 d. įvykusį teismo posėdį.

41 — Žr. skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 79 ir 80 punktus ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 82 ir 83 punktus.

42 — Žr. skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 82 punktą ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 86 punktą.

V – **Dėl apeliacinių skundų**

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

A – *Dėl pirmos dalies*

1. Šalių argumentai

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

41. Komisija teigia, jog ginčijamuose sprendimuose buvo padaryta išvada, kad ginčijama priemonė yra bendrosios sistemos išimtis, ir ji buvo palanki tik įmonėms, kurios investuoja užsienyje (t. y. įsigyjančioms bent 5 % akcijų), palyginti su įmonėmis, atliekančiomis tas pačias investicijas Ispanijoje, kurių faktinė ir teisinė padėtis dėl to buvo panaši. Komisija teigia, kad, nors Bendrasis Teismas patvirtino šio metodo taikymą, jis įpareigojo ją įrodyti, jog priemone suteikiamas pranašumas tam tikroms įmonėms, kurias galima nustatyti dėl specifinių savybių, kurių neturi kitos įmonės, t. y. ypatingų savybių, kurias galima nustatyti *ex ante*.

42. Komisijos teigimu, ši papildoma ir neabejotinai siauresnė atrankumo sąvokos analizė, kuria Bendrasis Teismas rėmėsi, panaikindamas ginčijamų sprendimų 1 straipsnio 1 dalį ir 4 straipsnį, yra teisės klaida ir prieštarauja nusistovėjusiai Sąjungos teismų praktikai, kurią, be to, jis daug kartų aiškino klaidingai.

43. Komisija kaltina Bendrąjį Teismą padarius teisės klaidą, nes jis neigė, kad priemonė, kurios taikymas nepriklauso nuo įmonės veiklos ar nuo jokios minimalios sumos, gali būti atrankinė. Komisijos nuomone, priešingai, negu Bendrasis Teismas nutarė skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 57 punkte ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 61 punkte, iš 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598) 36 punkto negalima daryti išvados, kad priemonė, kurios taikymas nepriklauso nuo įmonių veiklos pobūdžio, *a priori* nėra atrankinė. Komisija teigia, jog iš šio 36 punkto matyti, kad priemonė nėra atrankinė, jeigu ji bendrai taikoma visoms valstybės narės įmonėms, nedarant jokio skirtumo tarp jų, o ne, kaip Bendrasis Teismas teigia skundžiamuose sprendimuose, atsižvelgiant į jos ryšį su įmonių veikla.

44. Komisija taip pat kaltina Bendrąjį Teismą padarius teisės klaidą, nes skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 59–62 punktuose ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 63–66 punktuose jis nutarė, kad ginčijama priemonė nėra atrankinė, nes ji buvo susijusi su konkrečių ekonominių prekių pirkimu ir nebuvo galima *a priori* atmesti jos taikymo kuriai nors įmonių kategorijai. Iš tiesų šiuo atžvilgiu Bendrasis Teismas klaidingai rėmėsi 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Vokietija / Komisija* (C-156/98, EU:C:2000:467) 22 punktu. Iš to sprendimo 22 ir 23 punktų buvo aišku, kad toje byloje Komisija kvalifikavo nagrinėjamą priemonę kaip atrankinę tik atsižvelgdama į tam tikras įmones, kurios buvo geografiškai apibrėžtos ir į kurias privatūs investuotojai perinvestavo pelną, gautą iš ekonominių prekių pardavimo, o ne atsižvelgdama į pačius šiuos investuotojus, kuriems, jos nuomone, ši priemonė nebuvo pagalba. Bet kuriuo atveju toje byloje atrankinio priemonės pobūdžio vertinimas nebuvo ginčijamas Teisingumo Teisme.

45. Be to, Komisija kaltina Bendrąjį Teismą skundžiamo sprendimo *Autogrill España / Komisija* 66–68 punktuose ir skundžiamo sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 70–72 punktuose nutarus, jog Teisingumo Teismo praktikoje patvirtinta, kad priemonė, kuria galima pasinaudoti, „jei tenkinamos tam tikros sąlygos <…>, nors įmonių gavėjų nesieja jokia ypatinga savybė, kad jas būtų galima atskirti nuo kitų įmonių, išskyrus tai, jog jos gali atitikti priemonės taikymo sąlygas“, negali būti atrankinė.

46. Komisija teigia, kad taip Bendrasis Teismas remiasi klaidinga atitinkamos teismų praktikos analize.

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

48. Komisija pažymi, kad skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 66 punkte ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 70 punkte Bendrasis Teismas cituoja tik 2012 m. kovo 29 d. Sprendimo *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184)[43] 42 punkto pirmą sakinį, nors šio 42 punkto antras sakinys atspindi nusistovėjusioje Teisingumo Teismo praktikoje įtvirtintą principą, pagal kurį priemonė yra atrankinė, jeigu ja palaikomos „tam tikros įmonės arba tam tikrų prekių gamyba“, o ne kitos įmonės ar prekių gamyba, jeigu, atsižvelgiant į šia schema siekiamą tikslą, jų faktinė ir teisinė padėtis yra panaši.

49. Komisija teigia, kad laikėsi analizės metodo, susijusio su atrankumu mokesčių srityje ir įtvirtinto nusistovėjusioje Teisingumo Teismo praktikoje, ginčijamuose sprendimuose nustačiusi, kad ginčijama priemone nukrypstama nuo referencinės sistemos, nes pagal ją Ispanijoje apmokestinamoms įmonėms, įsigyjančioms užsienyje įsteigtų bendrovių akcijų, numatytas atskiras mokestinis vertinimas nei tas, kuris taikomas Ispanijoje apmokestinamoms įmonėms, įsigyjančioms Ispanijoje įsteigtų bendrovių akcijų, nors abiejų šių kategorijų įmonių padėtis yra panaši.

50. Komisijos nuomone, Bendrasis Teismas, nustatydamas jai papildomą pareigą įrodyti, kad ginčijama priemone palaikomos tam tikros įmonės, kurias galima nustatyti dėl specifinių savybių, kurių neturi kitos įmonės, t. y. ypatingų savybių, kurias galima nustatyti *ex ante*, rėmėsi neabejotinai siauresne atrankumo sąvoka, nei įtvirtinta nusistovėjusioje Teisingumo Teismo praktikoje, todėl, priešingai, nei yra šioje teismo praktikoje, taip jis padarė teisės klaidą.

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

43 — Kaip [minėto sprendimo 42 punkte] nurodė Bendrasis Teismas, „Teisingumo Teismas nusprendė, kad tai, jog tik šioje byloje nagrinėjamos priemonės taikymo sąlygas tenkinantys mokesčių mokėtojai gali pasinaudoti šia priemone, savaime negali jai suteikti atrankinio pobūdžio“.

52. Jų teigimu, iš 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598) matyti, kad priemonės, kuria gali pasinaudoti visos įmonės ir kuri gali būti taikoma joms visoms, negalima laikyti atrankine. Tačiau iš to paties sprendimo negalima daryti išvados, kaip tai daro Komisija, jog tam, kad nebūtų atrankumo, priemonė turi būti faktiškai taikoma visoms be išimties valstybės narės įmonėms, nes dėl tokio teiginio beveik visos mokesčių taisyklės būtų atrankinės.

53. WDFG ir *Banco Santander ir Santusa* taip pat neigia Komisijos teiginį, kad priemonės jau buvo daug kartų kvalifikuojamos kaip atrankinės, nors jomis ir nebuvo nustatyta jokia minimali investicijų suma ir jos buvo taikomos neatsižvelgiant į gavėjo veiklos pobūdį.

54. Tačiau ginčijamos priemonės, kiek ja suteikiama mokesčių lengvata, atsižvelgiant į elgesį, kuris ir faktiškai, ir teisiškai yra galimas visose įmonėse ir visuose sektoriuose, savaime ir vien dėl šios aplinkybės negalima laikyti *prima facie* ir *de jure* atrankine.

55. WDFG ir *Banco Santander ir Santusa* teigia, kad Bendrasis Teismas pagrįstai rėmėsi 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Vokietija / Komisija* (C-156/98, EU:C:2000:467) 22 punktu, kurio sąlygų jis griežtai laikėsi. Byloje, kurioje buvo priimtas šis sprendimas, nagrinėtame sprendime Komisija pati aiškiai pripažino, kad priemonė nėra atrankinė atitinkamiems investuotojams, ir tai patvirtino Teisingumo Teismas.

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

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

58. Kalbant apie 2004 m. liepos 15 d. Sprendimą *Ispanija / Komisija* (C-501/00, EU:C:2004:438, 120 punktas), reikia pasakyti, kad WDFG ir *Banco Santander ir Santusa* laikosi nuomonės, jog Bendrasis Teismas buvo teisus teigdamas, kad toje byloje nagrinėta priemonė skyrėsi nuo nagrinėjamos šioje byloje, nes ja buvo siekiama suteikti pranašumą atskirai įmonių kategorijai, kurią galima nustatyti, t. y. eksporto veiklą vykdančioms įmonėms.

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

60. Komisijos pateikiamo 2012 m. kovo 29 d. Sprendimo *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184) aiškinimo taip pat negalima laikyti pagrįstu. Tame sprendime Teisingumo Teismas laikėsi nuomonės, jog tai, kad šia priemone galėjo pasinaudoti tik apmokestinamieji asmenys, atitinkantys jos taikymo sąlygas, savaime negalėjo suteikti jai atrankinio pobūdžio.

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

Bendrasis Teismas iš esmės atliko tokią pat analizę, kurią siūlė generalinė advokatė J. Kokott savo išvadoje, kurioje buvo priimtas 2015 m. spalio 6 d. Sprendimas *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661). Taip pat, jeigu būtų teigiama priešingai, susiklostytų absurdiška padėtis, kai kiekviena mokesčių priemonė būtų savaime laikoma atrankine, jeigu ja nesinaudotų visos be išimties valstybės narės įmonės.

62. Ispanijos Karalystė tvirtina, jog 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimas *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598) patvirtina Ispanijos valdžios institucijų poziciją, kurios jos laikėsi per administracinę procedūrą ir pagal kurią ekonominį pranašumą galima laikyti pagalba tik jeigu dėl jo gali būti palaikomos „tam tikros įmonės arba tam tikrų prekių gamyba“, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Per administracinę procedūrą Ispanijos valdžios institucijos įrodė atvirą ginčijamos priemonės pobūdį ir taip patvirtino skundžiamuose sprendimuose pateiktą analizę ir tai, kad Komisija ginčijamuose sprendimuose neįrodė atrankinio priemonės pobūdžio.

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

64. Ši valstybė narė teigia, kad Bendrasis Teismas pagrįstai rėmėsi 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732) 104 punktu nuspręsdamas, jog tam, kad mokesčių diferenciaciją būtų galima laikyti pagalba, reikėjo nustatyti konkrečią įmonių, kurias buvo galima atskirti dėl joms būdingų savybių, kategoriją. Airijos teigimu, SESV 107 straipsnio 1 dalyje nustatyta atrankumo sąlyga turi būti apibrėžiama taip pat visose bylose, susijusiose su tariama mokestine valstybės pagalba, todėl, priešingai, nei teigia Komisija, minėto sprendimo 104 punkte aiškiai įtvirtintas principas neturi būti apribotas vien mokesčių sistemos nagrinėjimu, „vertinant ją visą“.

65. Airijos manymu, tokių priemonių kaip ginčijama priemonė, kurios yra tikrai prieinamos visoms įmonėms, nes neįmanoma nustatyti konkretaus sektoriaus ar konkrečios įmonės, kuriai ji nebūtų taikoma ir kurios padėtis dėl to būtų nepalankesnė, niekada negalima laikyti atrankinėmis. Savo sprendimų praktikoje Komisija taip pat rėmėsi šiuo motyvu konstatuodama kai kurių amnestijos priemonių atrankumo nebuvimą, nors buvo kalbama apie nukrypimą nuo referencinės sistemos. Taigi pozicija, kurios Komisija laikėsi nagrinėjant šiuos apeliacinius skundus, yra nesuderinama su pačia šios institucijos praktika.

66. Vokietijos Federacinė Respublika teigia, jog vien Komisijos nustatyto nukrypimo nuo referencinės sistemos ar jos išimties buvimas, darant prielaidą, kad jis įrodytas, savaime neleidžia daryti išvados, kad ginčijama priemone palaikomos „tam tikros įmonės arba tam tikrų prekių gamyba“, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Priešingai, iš to galima spręsti tik apie tai, kad mokesčių lengvatą galima laikyti prilygstančia dotacijai (t. y. faktiniam finansiniam įnašui, kuris suteiktas konkrečiai įmonei) ir turinčia tik skatinamąjį poveikį. Todėl, tai išnagrinėjus, pagal teismo praktiką (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, 104 punktas), generalinės advokatės J. Kokott išvadą byloje, kurioje priimtas 2015 m. spalio 6 d. Sprendimas *Finanzamt Linz* (C-66/14,

EU:C:2015:661, 83–85 punktai), ir kaip Bendrasis Teismas teisingai nutarė skundžiamuose sprendimuose, papildomu etapu reikėjo patikrinti, ar apmokestinamųjų asmenų, kuriems mokesčių priemonė suteikia pranašumą, kategoriją sudaro pakankamai specifinės įmonės ar prekių gamyba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

67. Taigi Teisingumo Teismas nusprendė, jog Komisija teisiškai pakankamai įrodė, kad įmonių gavėjų kategorija buvo akivaizdi, nes šios įmonės priklausė tam tikriems ekonomikos sektoriams ar šakoms (2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimas *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, 44 ir paskesni punktai), kad jos turėjo konkrečią teisinę formą (2006 m. sausio 10 d. Sprendimas *Cassa di Risparmio di Firenze ir kt.*, C-222/04, EU:C:2006:8, 136 punktas), buvo konkretaus dydžio (2003 m. vasario 13 d. Sprendimas *Ispanija / Komisija*, C-409/00, EU:C:2003:92, 48 ir 49 punktai) ar kad jų buveinė buvo konkrečiame regione (2009 m. lapkričio 17 d. Sprendimas *Presidente del Consiglio dei Ministri*, C-169/08, EU:C:2009:709, 63 punktas).

68. Iš teismų praktikos aišku, kad mokesčių lengvatos ar nukrypimo nuo bendrosios mokesčių sistemos sąlygų numatymo savaime nepakanka atrankiniam mokesčių priemonės pobūdžiui įrodyti.

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

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

71. Galiausiai, kaip teigia visos įstojusios į bylą šalys, pripažinus, kad atrankumo sąlyga yra suprantama plačiai, kaip savo apeliaciniuose skunduose siūlo Komisija, būtų sutrikdyta esama institucinė pusiausvyra. Iš tiesų taip Komisija galėtų kontroliuoti beveik visas tiesioginių mokesčių priemones pagal savo įgaliojimus valstybės pagalbos srityje, nors ši sritis iš esmės priklauso valstybių narių teisėkūros kompetencijai.

2. Analizė

72. Šie apeliaciniai skundai susiję su nacionaline tiesioginių mokesčių priemone ir jos teisėtumu pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį draudžiama pagalba, „kuria palaikomos tam tikros įmonės arba tam tikrų prekių gamyba“, t. y. atrankinio pobūdžio pagalba. Šiuo atžvilgiu, remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį reikalaujama nustatyti, ar pagal konkrečią teisinę sistemą dėl nacionalinės priemonės „tam tikros įmonės ar prekės“ gali būti palaikomos labiau nei kitos, kurių, atsižvelgiant į minėta sistema siekiamus tikslus, faktinė ir teisinė padėtis yra panaši [44].

44 — 2015 m. sausio 14 d. Sprendimas *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, 54 ir 55 punktai) ir 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimas *British Aggregates / Komisija* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 82 punktas).

73. Reikia pažymėti, kad jeigu, kaip šioje byloje, reikia nustatyti, ar priemonė yra atrankinio pobūdžio, iš esmės referencinį pagrindą nustatyti [45] labai svarbu [46].

74. Tuomet reikia išnagrinėti, ar nagrinėjama mokesčių priemone nukrypstama nuo šio referencinio pagrindo ir ar ji suteikia pranašumą kai kurioms įmonėms, palyginti su kitomis, kurių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši [47].

75. Galiausiai pagal Teisingumo Teismo praktiką šios atrankumo sąlygos neatitinka priemonė, kuri, nesvarbu, kokį pranašumą ji suteikia asmeniui, kuriam ji taikoma, yra pateisinama sistemos, kuriai ši priemonė priklauso, pobūdžiu ar bendra struktūra [48] [49].

76. Iš skundžiamų sprendimų matyti, jog Komisija ginčijamuose sprendimuose laikėsi nuomonės, kad ginčijama priemone buvo nukrypta nuo Ispanijoje apmokestinamoms įmonėms taikytinos „įprastos“ arba referencinės mokesčių sistemos ir kad ši sistema nebuvo bendra mokesčių ar ekonominės politikos priemonė [50]. Iš tiesų pagal ginčijamą priemonę gali būti amortizuotas tik finansinis prestižas, susidaręs Ispanijoje apmokestinamai įmonei įsigijus „užsienio bendrovės“ akcijų [51]. Tačiau finansinis prestižas, susidaręs Ispanijoje apmokestinamai įmonei įsigijus Ispanijoje įsteigtos įmonės akcijų, negali būti amortizuotas [52]. Nors šių dviejų kategorijų įmonių padėtis buvo panaši, remdamasi tokiu skirtingu vertinimu, Komisija padarė išvadą, kad ginčijama priemonė reiškė referencinės sistemos išimtį [53].

77. Reikia pažymėti, kad Bendrasis Teismas nekėlė klausimų dėl Ispanijoje apmokestinamos įmonės akcijų įsigijimo panašumo pagal tai, ar įsigyjamos „užsienio bendrovės“, ar Ispanijoje įsteigtos bendrovės akcijos. Be to, Bendrasis Teismas nemanė, kad šio akcijų įsigijimo diferencijavimas pagal ginčijamą priemonę buvo pateisinamas sistemos, kuriai ši priemonė priklauso, pobūdžiu ar bendra struktūra.

45 — Tai nepaneigta 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) 91–93 punktuose, kuriuose Teisingumo Teismas nutarė: tam, kad mokesčių sistema būtų kvalifikuojama kaip „atrankinė“, nebūtina nustatyti referencinio pagrindo ir nukrypimo nuo šio pagrindo (sistemos), jeigu mokesčių sistema, dėl kurios, *užuot nustačius visoms įmonėms bendras taisykles, numatant kai kurioms įmonėms naudingas išimtis, tapatus rezultatas gaunamas koreguojant ir derinant mokesčių taisykles taip, kad jas praktiškai taikant skirtingoms įmonėms tenka skirtinga mokesčių našta*.

46 — Žr. 2006 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Portugalija / Komisija* (C-88/03, EU:C:2006:511, 56 punktas), kuriame Teisingumo Teismas konstatavo, kad „<…> siekiant įvertinti nagrinėjamos priemonės pasirinktinį taikymą, reikia išnagrinėti, ar pagal konkrečią teisinę sistemą minėta priemonė kai kurioms įmonėms suteikia pranašumo, palyginti su kitomis, esančiomis panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje. *Referencinio pagrindo nustatymas yra ypač svarbus mokesčių priemonių atveju, nes pranašumo egzistavimas gali būti nustatytas tik palyginus su vadinamuoju įprastu apmokestinimu* <…>“ Išskirta mano.

47 — Per posėdį Komisija nurodė, kad tokią priemonę reikia laikyti *prima facie* atrankine.

48 — 2001 m. lapkričio 8 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 42 punktas ir jame nurodyta teismo praktika). 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550) 49 punkte Teisingumo Teismas konstatavo, kad „siekiant nustatyti, ar nacionalinė mokestinė priemonė yra „atrankinio pobūdžio“, visų pirma reikia identifikuoti ir išnagrinėti bendrą arba „įprastą“ mokesčių sistemą, taikomą atitinkamoje valstybėje narėje. Tuomet, atsižvelgiant į šią bendrą arba „įprastą“ mokesčių sistemą, reikia įvertinti ir nustatyti, ar nagrinėjama mokestine priemone suteikiamas pranašumas gali būti atrankinio pobūdžio, įrodant, kad šia priemone nukrypstama nuo tokios bendros sistemos tiek, kiek pagal šią priemonę diferencijuojami ūkio subjektai, kurie, atsižvelgiant į šios valstybės narės mokesčių sistemos tikslą, yra panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje“. Taigi, jeigu asmenų, kuriems taikoma nagrinėjama mokesčių priemonė, ir apmokestinamųjų asmenų, kuriems ši priemonė netaikoma, faktinė ir teisinė padėtis nėra panaši, atsižvelgiant į įprasta sistema siekiamą tikslą, priemonė nėra atrankinė. Šiuo klausimu žr. 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Paint Graphos ir kt.* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 63 ir 64 punktai) ir 2012 m. kovo 29 d. Sprendimą *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 42 punktas).

49 — Komisijos teigimu, šis trečias etapas leidžia išvengti neabejotinai bendrų priemonių laikymo atrankinėmis. Todėl Komisija laikosi nuomonės, kad Bendrojo Teismo suformuluotas naujasis kriterijus nėra būtinas ir neatitinka Teisingumo Teismo praktikoje išplėtotos klasikinės atrankumo analizės. Ji taip pat pažymi, kad nustatydamas šį naują kriterijų Bendrasis Teismas sukūrė naujos kategorijos priemones, t. y. priemones, kurios kartu yra ir bendro, ir išimtinio pobūdžio. Jos nuomone, tokia priemonių kategorija yra nelogiška.

50 — Šiuo klausimu žr. skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 54 punktą ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 58 punktą.

51 — Žr. skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 9 punktą ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 14 punktą.

52 — Žr. skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 13 punktą ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 18 punktą.

53 — Žr. skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 50 punktą ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 54 punktą.

78. Iš tiesų skundžiamuose sprendimuose Bendrasis Teismas laikėsi nuomonės, kad vien Komisijos nustatyto nukrypimo nuo referencinio pagrindo ar jo išimties buvimas, *net darant prielaidą, kad jis įrodytas* [54], savaime neleidžia nustatyti, jog ginčijama priemone buvo palaikomos „tam tikros įmonės arba tam tikrų prekių gamyba“, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, nes ši priemonė buvo *a priori* prieinama visoms įmonėms, taigi nebuvo skirta kokios nors konkrečios kategorijos įmonėms ar prekių gamybai, tačiau buvo susijusi su ekonominių operacijų kategorija [55].

79. Mano nuomone, tokio SESV 107 straipsnio 1 dalies ir atrankumo kriterijaus aiškinimo negalima pripažinti pagrįstu.

80. Jeigu mokesčių priemone nukrypstama nuo „įprastos“ arba referencinės mokesčių sistemos ir ji yra naudinga tam tikroms įmonėms ar tam tikrų prekių gamybai kitų [56] panašioje padėtyje esančių įmonių ar prekių gamybos nenaudai [57], mano nuomone, ši priemonė dėl jos pačios pobūdžio yra diskriminacinė arba atrankinė [58], nebent diferenciacija yra pateisinama sistemos, kuriai ši priemonė priklauso, pobūdžiu ar bendra struktūra.

81. Reikia pažymėti, jog 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendime *Unicredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774, 49 ir 50 punktai) ir Sprendime *Italija / Komisija* (C-66/02, EU:C:2005:768, 97–100 punktai) [59] Teisingumo Teismas, konstatavęs, kad nagrinėjamos mokesčių priemonės buvo taikomos tik bankų sektoriui [60] ir kad bankų sektoriuje jos buvo naudingos tik įmonėms, atliekančioms nurodytas operacijas, nusprendė, jog šiomis priemonėmis buvo diferencijuojamas ne tik bankų sektorius ir kiti ekonomikos sektoriai, bet ir diferencijuojama tame pačiame bankų sektoriuje. Todėl 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Italija / Komisija* (C-66/02, EU:C:2005:768) 99 ir 100 punktuose Teisingumo Teismas pripažino, kad nagrinėjamos mokesčių priemonės „taikomos ne visiems ūkio subjektams, todėl jos negal[ėjo] būti laikomos bendromis mokesčių ar ekonomikos politikos priemonėmis. <…> Iš tiesų šios priemonės nukrypsta nuo bendros apmokestinimo tvarkos. Iš jų naudos gaunančios įmonės naudojasi mokestine lengvata, į kurią jos neturėtų teisės taikant bendrą tvarką *ir į kurią negali pretenduoti kitų sektorių įmonės, vykdančios analogiškas operacijas, ar bankų sektoriaus įmonės, nevykdančios nurodytų operacijų*“ [61].

82. Pažymiu, kad SESV 107 straipsnio 1 dalis yra suformuluota labai plačiai ir abstrakčiai. Iš tiesų, nors žodžius „tam tikrų prekių gamybą“ galima būtų suprasti, pavyzdžiui, kaip nurodančius tam tikrus sektorius arba tam tikras paslaugas, taigi tam tikrų kategorijų įmones, sąvoka „tam tikros įmonės“ yra dar bendresnė.

54 — Kaip teigia WDFG ir *Banco Santander ir Santusa*, Bendrasis Teismas visiškai nepatvirtino referencinės sistemos apibrėžimo.

55 — Žr. skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 44 ir 45 punktus ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 48 ir 49 punktus.

56 — Vis dėlto valstybės priemonė, kuri yra vienodai naudinga visoms šalies teritorijoje esančioms įmonėms, negali būti laikoma valstybės pagalba. Šiuo klausimu žr. 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 35 punktas).

57 — 2015 m. birželio 4 d. Sprendimo *Komisija / MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:362) 61 punkte Teisingumo Teismas konstatavo, kad „siekiant nustatyti, ar ginčijama priemonė yra atrankinio pobūdžio, tinkamas palyginimo kriterijus šioje byloje – patikrinti, ar [ji] diferencijuoja ūkio subjektus, kurių padėtis, atsižvelgiant į siekiamą tikslą, yra faktiniu ir teisiniu požiūriu panaši, ir šios diferenciacijos negalima pagrįsti aptariamos schemos pobūdžiu ir struktūra“.

58 — Iš tiesų atrankumo sąvoka yra panaši į diskriminacijos sąvoką. Šiuo klausimu žr. 2015 m. sausio 14 d. Sprendimą *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, 53 punktas) ir 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 101 punktas). Žr. generalinio advokato N. Wahl išvados byloje *Komisija / MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:32) 54 punktą ir generalinio advokato M. Bobek išvados byloje *Belgija / Komisija* (C-270/15 P, EU:C:2016:289) 29 punktą.

59 — Abi bylos buvo susijusios su 2001 m. gruodžio 11 d. Komisijos sprendimu 2002/581/EB dėl valstybės pagalbos sistemos, kurią Italija taikė bankams (OL L 184, 2002, p. 27).

60 — Todėl priemonės nebuvo naudingos kitų ekonomikos sektorių įmonėms.

61 — Pasviruoju šriftu išskirta mano.

83. SESV 107 straipsnio 1 dalyje numatytos ne tik priemonės, kurios yra atrankinės ar diskriminacinės remiantis tam tikrais ribotais ir iš anksto nustatytais kriterijais, be kita ko, nagrinėjamu sektoriumi, įmonių dydžiu ar įmonių pobūdžiu [62]. Svarbu žinoti, ar dėl priemonės asmenų, kuriems ji taikoma, finansinė padėtis yra palankesnė nei kitų įmonių, kurių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši [63], nesvarbu, koks šių įmonių pobūdis, veikla ar nagrinėjamos operacijos, nesant pateisinimo sistemos, kuriai ši priemonė priklauso, pobūdžiu ar bendra struktūra.

84. Nei iš SESV 107 straipsnio 1 dalies, nei iš Teisingumo Teismo praktikos negalima daryti išvados, kad žodžiais „palaikydama tam tikras įmones arba tam tikrų prekių gamybą“ reikalaujama nustatyti tam tikros kategorijos įmones, kurios turi ypatingų savybių ir kurioms vienintelėms yra palanki nagrinėjama priemonė, kaip Bendrasis Teismas nurodo skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 41 ir 45 punktuose ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 45 ir 49 punktuose. Taip pat manau, kad įmonių, turinčių ypatingų savybių, nustatymas yra pernelyg netiksli ar net savavališka užduotis, sukelianti teisinį nesaugumą.

85. Mano nuomone, skundžiamuose sprendimuose analizuodamas atrankumo kriterijų, Bendrasis Teismas teikė pirmenybę pernelyg formaliam ir siauram požiūriui, siekdamas nustatyti konkrečios kategorijos įmones, kurioms vienintelėms buvo palanki ginčijama priemonė, užuot sutelkęs dėmesį į esminį klausimą – ar šia priemone diferencijuojamos panašioje padėtyje esančios įmonės.

86. Reikia pažymėti, jog tai, kad dažnai galima nustatyti vieną ar kelis sektorius arba vienos ar kelių kategorijų įmones, kurios yra palaikomos mokesčių priemone, atsižvelgiant, be kita ko, į apmokestinamiesiems asmenims nustatytas sąlygas, kad jie galėtų pasinaudoti išimtine sistema [64], nereiškia, kad priemonės atrankumas priklauso nuo tokio nustatymo.

87. Be to, aplinkybės, kad įmonių, kurios gali pasinaudoti nagrinėjama priemone, yra daug ar kad šios įmonės priklauso įvairiems veiklos sektoriams, negali pakakti siekiant suabejoti atrankiniu šios priemonės pobūdžiu, taigi atmesti jos kvalifikavimą kaip valstybės pagalbos [65].

88. Mano nuomone, tai, kad ginčijama priemone nustatytos sąlygos nebuvo labai griežtos [66] ir kad dėl to šia priemone galėjo pasinaudoti daug įmonių, leidžia suabejoti ne atrankiniu jos pobūdžiu, o tik jos atrankumo laipsniu.

89. Pažymiu, kad, nors per posėdį ir atsakydama į Teisingumo Teismo pateiktą klausimą Vokietijos Federacinė Respublika laikėsi nuomonės, kad šioje byloje nagrinėjama priemonė būtų atrankinė, jeigu ja būtų reikalaujama įsigyti ne 5 %, o 75 % akcijų ir ne vieniems, o dešimčiai metų. Minėtos vyriausybės teigimu, tokiu atveju ginčijama priemonė būtų naudinga tik didelėms įmonėms, todėl būtų atrankinė.

90. Negaliu pritarti šiam požiūriui, nes jis yra netikslus, neįmanomas praktiškai ir savavališkas. Iš tiesų, kur yra atskyrimo riba tarp 75 % ir 5 % akcijų įsigijimo ir jų įsigijimo dešimčiai metų ar tik vieniems metams? Pagal kokį kriterijų reikėtų atskirti abi operacijas?

62 — Akivaizdu, kad mokesčių priemonės, kurios yra palankios vieno sektoriaus įmonėms kitų įmonių nenaudai arba palankios didelėms įmonėms mažų įmonių nenaudai, yra atrankinės.

63 — Pagal analogiją žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 87 ir 93 punktai).

64 — Šiuo klausimu žr. 2004 m. liepos 15 d. Sprendimą *Ispanija / Komisija* (C-501/00, EU:C:2004:438, 120 punktas). Teisingumo Teismas nusprendė, kad mokesčių atskaita, kuria galėjo pasinaudoti tik vienos kategorijos įmonės, t. y. vykdžiusios eksporto veiklą ir atlikusios tam tikras nagrinėjamomis priemonėmis numatytas investicijas, buvo atrankinė.

65 — Žr. 2003 m. vasario 13 d. Sprendimą *Ispanija / Komisija* (C-409/00, EU:C:2003:92, 48 punktas ir jame nurodyta teismo praktika). Pagalba gali būti laikoma atrankine, atsižvelgiant į SESV 107 straipsnio 1 dalį, net jeigu ji susijusi su visu ekonomikos sektoriumi (žr., be kita ko, 1999 m. birželio 17 d. Sprendimą *Belgija / Komisija*, C-75/97, EU:C:1999:311, 33 punktas, ir 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Paint Graphos ir kt.*, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 53 punktas) ar keliais ekonomikos sektoriais (žr. 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimą *GEMO*, C-126/01, EU:C:2003:622, 37–39 punktai).

66 — Reikia priminti, kad ginčijama priemonė buvo taikoma visais atvejais įsigyjant bent 5 % užsienio bendrovių akcijų, kurios nepertraukiamai išlaikomos bent vienus metus, nenustatant jokios investicijų sumos ar kitos minimalios investicijų ribos.

91. Todėl manau, kad mokesčių priemonė, kuria nukrypstama nuo bendros mokesčių sistemos ir kuria diferencijuojamos *analogiškas operacijas* atliekančios įmonės, yra atrankinė, nebent šia priemone nustatyta diferenciacija yra pateisinama sistemos, kuriai ši priemonė priklauso, pobūdžiu ar bendra struktūra.

92. Iš tiesų, jeigu įmonės, kurioms taikoma mokesčių priemonė, gautų naudą iš mokesčių lengvatos, į kurią jos neturėtų teisės taikant įprastą mokesčių sistemą ir į kurią negalėtų pretenduoti analogiškas operacijas atliekančios įmonės, ši priemonė būtų atrankinio pobūdžio, nes, priešingai, nei teigia Bendrasis Teismas[67], iš tikrųjų ji netaikoma visiems[68] ūkio subjektams[69]. Akivaizdu, kad ginčijama priemonė yra naudinga tik tiems ūkio subjektams, kurie atitinka nustatytas sąlygas[70], t. y. Ispanijoje apmokestinamoms įmonėms, kurios įsigyja „užsienio bendrovės“ akcijų, ir netaikoma ūkio subjektams, atliekantiems analogiškas operacijas, t. y. įsigyjantiems akcijų, tačiau iš Ispanijoje įsteigtos bendrovės.

93. Iš tiesų pagal 2012 m. kovo 29 d. Sprendimo *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184) 42 punktą, nors „aplinkybė, kad tik šias sąlygas tenkinantys mokesčių mokėtojai gali pasinaudoti šia priemone, savaime negali jai suteikti atrankinio pobūdžio“, tokia mokesčių priemonė yra atrankinė, jeigu ja diferencijuojamos panašios situacijos ar sandoriai[71].

94. Todėl pagal SESV 107 straipsnio 1 dalyje numatytą atrankumo kriterijų kalbama apie mokesčių priemones, kurių poveikis[72], neatsižvelgiant į naudojamą techniką, yra nustatyti diferencijuotą mokesčių naštą įmonėms[73], kurių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši[74].

67 — Žr. skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 52 punktą ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 56 punktą.

68 — Mano nuomone, Bendrasis Teismas elgiasi sofistiškai, laikydamasis nuomonės, kad mokesčių priemonė, kuri yra galimai prieinama visoms įmonėms, nėra atrankinė, nors šia priemone diferencijuojamos analogiškus sandorius atliekančios įmonės. Be to, priešingai, nei teigia WDFG, *Banco Santander ir Santusa*, kaip nurodyta šios išvados 61 punkte, mokesčių priemonė nėra savaime atrankinė, jeigu ji netaikoma visoms be išimties valstybės narės įmonėms, nes visų šių įmonių padėtis nebūtinai yra panaši. Priemonė yra atrankinė tik jeigu ja diferencijuojamos panašios situacijos. Todėl, priešingai, negu nurodyta šios išvados 71 punkte perteiktose įstojusių į bylą šalių pastabose, atrankumo kriterijaus taikymas, jeigu diskriminuojami panašioje padėtyje esantys apmokestinamieji asmenys, nekelia grėsmės institucinei pusiausvyrai tarp Komisijos ir valstybių narių ir atitinka steigiamosios valdžios valią, kuri yra išreikšta laikantis SESV 107 straipsnio 1 dalies teksto.

69 — Pagal analogiją žr. generalinės advokatės J. Kokott išvados byloje *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:242) 81 ir 82 punktus, kuriuose ji pažymėjo, kad „remiantis vien tuo, kad mokesčių nuostata suteikia pranašumą tik toms įmonėms, kurios tenkina jų sąlygas, pagal teismo praktiką dar negalima konstatuoti nuostatos atrankinio pobūdžio. Kita vertus, akivaizdu, kad atrankinis pobūdis ne visada gali būti paneigiamas pagrindimu, jog visi ūkio subjektai visada vienodai gali pasinaudoti mokesčių sistemos lengvatomis, jei tenkina jos sąlygas. Šiuo atveju mokesčių nuostatos atrankinį pobūdį visada reikėtų atmesti. <…> *Todėl teismo praktikoje atrankiniam mokesčių lengvatų pobūdžiui nustatyti parengtos specialios sąlygos. Atsižvelgiant į tai, galiausiai yra lemiama, ar tos mokesčių lengvatos sąlygos pagal nacionalinės mokesčių sistemos standartus yra parinktos nediskriminuojamai.* <…>“ Išskirta mano.

70 — Priešingai, nei teigia Ispanijos Karalystė (žr. šios išvados 62 punktą) ir Airija (žr. šios išvados 65 punktą), ginčijama priemonė nėra prieinama kiekvienai panašius sandorius atliekančiai įmonei.

71 — Nors iš tiesų 2012 m. kovo 29 d. Sprendimo *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184) 42 punkte Teisingumo Teismas pripažino, kad „aplinkybė, kad tik šias sąlygas tenkinantys mokesčių mokėtojai gali pasinaudoti šia priemone, savaime negali jai suteikti atrankinio pobūdžio“, tame pačiame 42 punkte jis toliau konstatavo, kad asmenų, kurie negalėjo pasinaudoti toje byloje nagrinėta priemone, faktinė ir teisinė padėtis nebuvo panaši į apmokestinamųjų asmenų, kuriems buvo taikoma priemonė, faktinę ir teisinę padėtį, atsižvelgiant į nacionalinės teisės aktų leidėjo siekiamą tikslą. Manau, jog, atsižvelgiant į tai, kad skundžiamuose sprendimuose Bendrasis Teismas nekvestionavo panašumo tarp Ispanijoje apmokestinamos įmonės įsigijimo „užsienio bendrovės“ akcijų ir Ispanijoje apmokestinamos įmonės įsigijimo Ispanijoje įsteigtos bendrovės akcijų, 2012 m. kovo 29 d. Sprendimo *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184) 42 punkto reikšmė šioje byloje yra labai ribota.

72 — SESV 107 straipsnio 1 dalyje nedaroma skirtumo tarp valstybės priemonių priežasčių ir tikslų, nes jos apibrėžiamos pagal poveikį, taigi neatsižvelgiant į naudojamą techniką. Žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 87 punktas).

73 — Pagal analogiją žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 93 punktas).

74 — Priešingai, negu teigė Vokietijos Federacinė Respublika (žr. šios išvados 66 punktą), prie tokios analizės nereikia pridėti patikros, ar yra pranašumą turinčių apmokestinamųjų asmenų kategorija. Kitaip nei atrankinės mokesčių priemonės, kurios yra naudingos vieniems apmokestinamiesiems asmenims, bet ne kitiems apmokestinamiesiems asmenims, kurių padėtis yra panaši, nuo pat pradžių būtų netaikoma kontrolė valstybės pagalbos srityje vien dėl to, kad šios mokesčių priemonės „priimtos naudojant kitokią reguliavimo techniką, nors jų teisiniai ir (arba) faktiniai padariniai tokie patys“. Žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 92 punktas).

95. Šiuo atžvilgiu pažymiu, jog Bendrasis Teismas 2012 m. rugsėjo 13 d. Sprendimo *Italija / Komisija* (T-379/09, EU:T:2012:422) 47 punkte pats nutarė, kad „priemonės atrankinis pobūdis vertinamas atsižvelgiant į visas įmones, o ne į įmones, kurios priklauso tai pačiai įmonių grupei ir naudojasi tokiu pačiu pranašumu <…> Be to, vien tai, kad priemone gali pasinaudoti visi ūkio subjektai, atitinkantys numatytas sąlygas, t. y. jos taikymo sritis nustatoma remiantis objektyviais kriterijais, savaime neįrodo bendro šios priemonės pobūdžio ir nekliudo jai įgyti atrankinio pobūdžio <…>“.

96. Iš to darytina išvada, kad tai, jog mokesčių priemonė nėra skirta jokiai konkrečiai įmonių kategorijai, tačiau yra skirta įmonėms, atliekančioms tam tikros kategorijos ekonomines operacijas, šioje byloje – finansines operacijas užsienyje, kurios taikymas nepriklauso nuo jokios minimalios sumos [75], niekaip nepanaikina atrankinio ar diskriminacinio šios priemonės pobūdžio, jeigu ja nustatoma diferencijuota mokestinė našta panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje esančioms įmonėms, vykdančioms panašias finansines operacijas, tačiau jų valstybėse narėse įsteigtose bendrovėse.

97. Šios išvados nepaneigia 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Vokietija / Komisija* (C-156/98, EU:C:2000:467) 22 punktas, kurį Bendrasis Teismas citavo skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 60 punkte ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 64 punkte.

98. Iš tiesų skundžiamuose sprendimuose konstatavęs, jog „Teisingumo Teismas nusprendė, kad mokesčio lengvata, kuria naudojasi mokesčių mokėtojai, kurie pardavė tam tikrą ekonominį turtą ir galėjo gauti pelno iš *kapitalo bendrovių, kurių buveinė yra tam tikruose regionuose, akcijų įsigijimo*, suteikia šiems mokesčių mokėtojams pranašumą, kuris kaip bendra priemonė, taikoma *visiems ūkio subjektams*, nėra valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal taikytinas Sutarties nuostatas“ [76], Bendrasis Teismas, kaip nurodo Komisija, sumaišė 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Vokietija / Komisija* (C-156/98, EU:C:2000:467) 22 ir 23 punktus ir todėl klaidingai aiškino šį sprendimą.

99. Vis dėlto minėto sprendimo 23 punkte Teisingumo Teismas pridūrė, jog „taip pat reikia priminti, kad ginčijamu sprendimu suteikta mokesčių lengvata kvalifikuojama kaip valstybės pagalba <…> tik tiek, kiek ji yra naudinga tam tikroms naujosiose žemėse (Länder) ir Vakarų Berlyne esančioms įmonėms, o tai panaikina jos kaip bendros mokesčių ar ekonominės politikos priemonės pobūdį“ [77]. Todėl, priešingai, negu Bendrasis Teismas teigia skundžiamuose sprendimuose, iš 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo Vokietija / Komisija (C-156/98, EU:C:2000:467) 22 ir 23 punktų aiškiai matyti, kad mokesčių priemonė, kuria suteikiamas pranašumas tam tikroms naujųjų žemių (Länder) ir Vakarų Berlyno įmonėms, yra ne bendra priemonė, vienodai taikytina visiems ūkio subjektams, o atrankinė priemonė, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

100. Be to, nors 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732) 104 punkte Teisingumo Teismas tikrai konstatavo, jog „norint pripažinti, kad pagal mokesčių sistemą nustatytais apmokestinimo bazės kriterijais suteikiamas selektyvus pranašumas, jie taip pat turi būti *tokie, kad pagalbą gaunančios įmonės dėl joms būdingų požymių būtų apibrėžiamos kaip privilegijuota kategorija*, kad būtų galima padaryti išvadą, jog tokiu režimu palaikomos „tam tikros“ įmonės ar „tam tikros“ prekės, kaip tai suprantama pagal [SESV 107] straipsnio 1 dalį“ [78], manau, kad ši teismo praktika šioje byloje netaikytina.

75 — Mano nuomone, tai, kad pagal ginčijamą priemonę jos taikymas nepriklauso nuo jokios minimalios sumos, nereškia, kad ši priemonė nėra atrankinė. Tai, kad nėra minimalia suma grindžiamos taikymo sąlygos, tiesiog reiškia, kad nėra atrankumo kriterijaus, grindžiamo įmonių dydžiu, kuris *a priori* yra atrankinis. Šiuo klausimu žr. 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Komisija / Nyderlandai* (C-279/08 P, EU:C:2011:551).

76 — Išskirta mano.

77 — Išskirta mano.

78 — Išskirta mano.

101. Iš tiesų tarp šioje byloje nagrinėjamos faktinės padėties, konkrečiau mokesčių sistemos ir mokesčių sistemos, nagrinėtos byloje, kurioje buvo priimtas 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), yra reikšmingų skirtumų, į kuriuos Bendrasis Teismas neatsižvelgė skundžiamuose sprendimuose.

102. Minėto sprendimo 92 ir 93 punktuose Teisingumo Teismas aiškiai nurodė, kad nagrinėjamos mokesčių priemonės atrankumą lėmė ne nukrypimas nuo „įprastos“ mokesčių sistemos, o tai, kad šia sistema buvo faktiškai diskriminuojamos bendrovės, kurių padėtis buvo panaši [79]. Teisingumo Teismas nusprendė, kad, nors ginčijamos sistemos kriterijai buvo bendro pobūdžio, pagal juos iš pat pradžių nebuvo galimas joks įmonių kategorijos, kurią buvo galima nustatyti, t. y. „offshore“ bendrovių, apmokestinimas [80]. Tokiomis ypatingomis aplinkybėmis, kurių šioje byloje nėra, Teisingumo Teismas laikėsi nuomonės, kad, nors „bendros“ mokesčių sistemos taikymo savaime negali pakakti apmokestinimo atrankumui įrodyti pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, tokią bendrą sistemą reikia laikyti atrankine, jeigu galima nustatyti įmonių, kurioms ja suteikiamas pranašumas, kategoriją [81].

103. Dar reikia priminti, jog ginčijamuose sprendimuose Komisija laikėsi nuomonės, kad ginčijama priemone buvo nukrypta nuo „įprastos“ arba referencinės mokesčių sistemos, taikytinos Ispanijoje apmokestinamoms įmonėms [82]. Be to, skundžiamuose sprendimuose Bendrasis Teismas nekvestionavo šios analizės [83].

104. Kadangi 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) konkrečiai susijęs su situacija, kai nebuvo jokio nukrypimo nuo įprastos sistemos, Teisingumo Teismui nusprendus, kad nagrinėjama įprasta sistema buvo savaime *de facto* diskriminacinė, manau, Bendrasis Teismas skundžiamuose sprendimuose klaidingai aiškino ir taikė šią teismo praktiką, nors šių bylų aplinkybės nebuvo panašios. Todėl Bendrasis Teismas, reikalaudamas nustatyti įmonių, kurioms buvo palanki ginčijama priemonė, kategoriją, nors ja nukrypstama nuo „įprastos“ sistemos, padarė teisės klaidą.

105. Be to, skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 57 punkte ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 61 punkte Bendrasis Teismas nutarė, jog iš 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598) 36 punkto darytina išvada, kad priemonė, kurios taikymas nepriklauso nuo įmonės veiklos pobūdžio, nėra *a priori* atrankinė.

106. Atsižvelgdamas į Komisijos pastabas, manau, Bendrasis Teismas klaidingai aiškino 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), nes, nors jo 35 punkte Teisingumo Teismas konstatavo, „kad valstybės priemonė, kuria *naudojasi visos be išimties* nacionalinėje teritorijoje įsteigtos įmonės, negali būti valstybės pagalba“ [84], to paties sprendimo 36 punkte jis pridūrė, kad mokesčių sistema nėra pagalba, jeigu ji taikoma visoms nacionalinėje teritorijoje esančioms įmonėms, neatsižvelgiant į jų veiklos tikslą.

79 — Sprendimas *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 101 punktas).

80 — Sprendimas *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 101 ir 102 punktai).

81 — Sprendimas *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 103 ir 104 punktai).

82 — Žr. skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 50 punktą ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 54 punktą.

83 — Žr. šios išvados 77 punktą.

84 — Išskirta mano.

107. Priešingai, negu Bendrasis Teismas nutarė skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 57 punkte ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 61 punkte, iš 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 35 ir 36 punktai) negalima daryti išvados, kad priemonė, kurios taikymas nepriklauso nuo įmonių veiklos pobūdžio ar tikslo, *a priori* nėra atrankinė.

108. Ši teismo praktika[85] tiesiog patvirtina, kad mokesčių sistema, kuri vienodai taikoma visoms nacionalinėje teritorijoje esančioms įmonėms, nėra atrankinė.

109. Pakanka priminti, kad ginčijama priemone daromas aiškus ir neabejotinas skirtumas tarp Ispanijoje apmokestinamos įmonės, įsigyjančios „užsienio bendrovės“ akcijų, ir Ispanijoje apmokestinamos įmonės, įsigyjančios Ispanijoje įsteigtos bendrovės akcijų. Bendrajam Teismui nekonstatavus, kad šiuos sandorius atliekančių įmonių padėtis yra panaši, manau, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, įpareigodamas Komisiją, siekiant įrodyti atrankinį priemonės pobūdį pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, nustatyti įmonių, turinčių ypatingų savybių, grupę.

110. Iš šių argumentų darytina išvada, kad, mano nuomone, pirma vienintelio Komisijos pagrindo dalis yra pagrįsta.

B – *Dėl antros dalies*

1. Šalių argumentai

111. Savo vienintelio pagrindo antra dalimi Komisija teigia, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą taikydamas teismo praktiką, susijusią su pagalba eksportui, ir dirbtinai atskyrė pagalbą eksportui ir pagalbą kapitalo eksportui.

112. Komisijos teigimu, Teisingumo Teismo praktikoje vienareikšmiškai nustatyta, kad pagalba eksportui yra atrankinė, net jei priemonė yra palanki visam eksportui.

113. Pirma, Komisija mano, kad skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 73 ir 74 punktuose ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 77 ir 78 punktuose Bendrasis Teismas klaidingai taikė 1969 m. gruodžio 10 d. Sprendimą *Komisija / Prancūzija* (6/69 ir 11/69, EU:C:1969:68, 20 punktas); 1988 m. birželio 7 d. Sprendimą *Graikija / Komisija* (57/86, EU:C:1988:284, 8 punktas) ir 2004 m. liepos 15 d. Sprendimą *Ispanija / Komisija* (C-501/00, EU:C:2004:438, 120 punktas), manydamas, kad ši teismo praktika buvo susijusi ne su nagrinėjamos priemonės atrankumu, o tik su SESV 107 straipsnio 1 dalyje numatyta sąlyga, susijusia su poveikiu konkurencijai ir prekybai.

114. Antra, Komisija kaltina Bendrąjį Teismą skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 79–81 punktuose ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 83–85 punktuose dirbtinai atskyrus pagalbą eksportui ir pagalbą kapitalo eksportui.

115. Komisijos teigimu, Bendrasis Teismas patvirtino, kad įmonių gavėjų kategorijai, kuria remiantis buvo galima padaryti išvadą dėl priemonės, nagrinėtos bylose, kuriose priimtas 1969 m. gruodžio 10 d. Sprendimas *Komisija / Prancūzija* (6/69 ir 11/69, EU:C:1969:68, 20 punktas); 1988 m. birželio 7 d. Sprendimas *Graikija / Komisija* (57/86, EU:C:1988:284, 8 punktas) ir 2004 m. liepos 15 d. Sprendimas *Ispanija / Komisija* (C-501/00, EU:C:2004:438, 120 punktas), atrankumo, priklausė eksportuojančios įmonės. Ji pažymi, kad, Bendrojo Teismo teigimu, ši kategorija apima įmones, kurias galima atskirti

85 — 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimas *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 35 ir 36 punktai).

remiantis bendromis savybėmis, susijusiomis su jų eksporto veikla. Komisijos nuomone, kalbant apie sąlygą, susijusią su atrankumu, visų pirma kalbant apie konkrečios įmonių ar prekių gamybos kategorijos, kurią galima atskirti dėl ypatingų jos savybių, nustatymą, tarp prekių ir kapitalo eksporto nėra jokio skirtumo.

116. Komisija teigia, kad Bendrasis Teismas neteisingai suprato valstybės pagalbos tvarkos vaidmenį ir tikslą atsižvelgdamas į vidaus rinkos apsaugą. Šios tvarkos tikslas, be kita ko, yra neleisti valstybėms narėms suteikti ekonominį pranašumą, konkrečiai susijusį su prekių ar kapitalo eksportu. Be to, konkretaus pranašumo suteikimas eksportui gali sukelti vidaus rinkos iškraipymus lygiai taip pat kaip ir konkretaus pranašumo suteikimas prekių eksportui.

117. Dublike Komisija tvirtina, jog niekada neteigė, kad eksporto dotacijos priskiriamos prie kitokios atrankumo sąvokos. Komisija nurodo, kad primena Bendrojo Teismo klaidas, padarytas aiškinant ir taikant Teisingumo Teismo praktiką, susijusią su pagalba eksportui.

118. WDFG ir *Banco Santander ir Santusa* laikosi nuomonės, kad Bendrasis Teismas teisingai aiškino 1969 m. gruodžio 10 d. Sprendimą *Komisija / Prancūzija* (6/69 ir 11/69, EU:C:1969:68, 20 punktas); 1988 m. birželio 7 d. Sprendimą *Graikija / Komisija* (57/86, EU:C:1988:284, 8 punktas) ir 2004 m. liepos 15 d. Sprendimą *Ispanija / Komisija* (C-501/00, EU:C:2004:438, 120 punktas). Dėl 1969 m. gruodžio 10 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija* (6/69 ir 11/69, EU:C:1969:68, 20 punktas) jos pažymi, kad pagalbos sąvokos kontrolė buvo ribota ir kad buvo sprendžiama dėl poveikio prekybai ir konkurencijai. Be to, kaip nurodo WDFG ir *Banco Santander ir Santusa*, 1988 m. birželio 7 d. Sprendime *Graikija / Komisija* (57/86, EU:C:1988:284, 8 punktas) atrankumo klausimas nebuvo nagrinėjamas. WDFG ir *Banco Santander ir Santusa* nuomone, skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 71 ir paskesniuose punktuose ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 75 ir paskesniuose punktuose Bendrasis Teismas priminė referencinį pagrindą, kurį reikia naudoti vertinant, ar priemonė yra atrankinė, ar ne. Jos mano, jog Bendrasis Teismas nurodė, kad atrankumą reikia vertinti valstybės narės teritorijoje ir kad Komisija turėjo įrodyti, jog priemonė buvo palanki konkrečiai įmonių kategorijai, bet ne kitoms įmonėms. WDFG ir *Banco Santander ir Santusa* teigimu, nors Komisija tai atribojo bylose, kuriose buvo priimtas 1969 m. gruodžio 10 d. Sprendimas *Komisija / Prancūzija* (6/69 ir 11/69, EU:C:1969:68, 20 punktas); 1988 m. birželio 7 d. Sprendimas *Graikija / Komisija* (57/86, EU:C:1988:284, 8 punktas) ir 2004 m. liepos 15 d. Sprendimas *Ispanija / Komisija* (C-501/00, EU:C:2004:438, 120 punktas), šioje byloje tokio atribojimo visiškai nėra.

119. WDFG ir *Banco Santander ir Santusa* teigia, kad, atsižvelgiant į atrankumo kriterijų, pagalbą eksportui reikia vertinti taip pat kaip ir kitas valstybės priemones. Jų nuomone, 1969 m. gruodžio 10 d. Sprendime *Komisija / Prancūzija* (6/69 ir 11/69, EU:C:1969:68, 20 punktas); 1988 m. birželio 7 d. Sprendime *Graikija / Komisija* (57/86, EU:C:1988:284, 8 punktas) ir 2004 m. liepos 15 d. Sprendime *Ispanija / Komisija* (C-501/00, EU:C:2004:438, 120 punktas) Teisingumo Teismas pagrįstai laikėsi nuomonės, kad visos įmonės gavėjos turėjo bendrų savybių, be to, kad jos atitiko sąlygas, pagal kurias buvo galima pasinaudoti priemone, ir šios savybės leido laikyti jas priklausančiomis tiksliai apibrėžtam ekonomikos sektoriui – eksporto sektoriui. Tai buvo įmonės, gaminusios eksportui skirtas prekes.

120. Tačiau, kaip nurodo WDFG ir *Banco Santander ir Santusa*, ginčijama priemone galėjo pasinaudoti visuose sektoriuose veikiančios visų dydžių įmonės, nesvarbu, ar jų produkcija buvo skirta nacionalinei rinkai, ar užsieniui. Jų nuomone, Komisija ir per administracinę procedūrą, ir pirmojoje instancijoje turėjo daug progų įrodyti, kad priemone naudojasi tam tikros kategorijos įmonės, tačiau ji niekada to nepadarė. Todėl, WDFG ir *Banco Santander ir Santusa* teigimu, Komisijos argumentas, kad yra „kapitalą eksportuojančių“ įmonių kategorija, kuriai buvo taikoma ginčijama priemonė, yra fakto argumentas, nepriimtinas apeliacinėje instancijoje.

121. WDFG ir *Banco Santander ir Santusa* mano, kad prekių eksportas ir kapitalo eksportas nėra lygiaverčiai dalykai visų pirma todėl, kad prekėms ir paslaugoms taikomos kitokios taisyklės nei kapitalui. Jos pažymi, kad visos įmonės turi kapitalą arba gali investuoti, todėl neatrodo, jog tai yra atrankumą galinti lemti savybė. Be to, kaip Komisija pati pripažino savo sprendime [86], aišku, kad pagal laisvo kapitalo judėjimo taisykles tokia priemonė, kaip nagrinėjama priemonė, pagal kurią skirtingai vertinamos operacijos (Ispanijos įmonių akcijų įsigijimas ir užsienio įmonių akcijų įsigijimas), kurios, nors jas atlieka tos pačios įmonės (kiekviena įmonė), taip pat skiriasi, nėra draudžiama.

122. Ispanijos Karalystės teigimu, ekonominė veikla, kurią sudaro kapitalo eksportas, neegzistuoja. Ginčijama priemone nebuvo palaikomos tam tikros įmonės ar tam tikrų prekių gamyba, nes ji nebuvo susijusi su prekių ir paslaugų siūlymu rinkoje.

123. Airija pritaria WDFG ir *Banco Santander ir Santusa* nuomonei, kad Komisijos nurodyti sprendimai buvo susiję su priemonėmis, kurios buvo palankios įmonių ar prekių kategorijai, kurią buvo galima nustatyti, t. y. eksporto sektoriui. Eksportuotojai sudarė įmonių kategoriją, kurią buvo galima nesunkiai nustatyti. Tačiau, priešingai, nei teigia Komisija, nebuvo vienos įmonių kategorijos, kuri „eksportuotų kapitalą“, nes bet kuri akcijas užsienyje įsigyjanti įmonė „eksportuoja kapitalą“.

124. Vokietijos Federacinė Respublika tvirtina, kad tiek, kiek Komisija subsidiariai nurodė, jog ginčijama priemonė yra panaši į pagalbos prekių eksportui priemonę, taigi yra susijusi ir su pakankamai apibrėžta eksportuojančiųjų įmonių kategorija, ji pateikė ginčijamų sprendimų motyvus *a posteriori*, o tai apeliacinėje instancijoje yra nepriimtina.

125. Komisijos nurodytoje teismo praktikoje nagrinėtos kategorijos įmonės skyrėsi nuo kitų įmonių būtent tuo, kad jos turėjo bendrų savybių, susijusių su jų eksporto veikla, kuri, jei taikytina, buvo susijusi su konkrečiomis investicijomis. Taigi 2004 m. liepos 15 d. Sprendime *Ispanija / Komisija* (C-501/00, EU:C:2004:438) Teisingumo Teismas nesirėmė investavimu, o tik atsižvelgė į šį kriterijų kaip vieną iš kriterijų, pirmiausia pagal SESV 107 straipsnio 1 dalies formuluotę, į įmonių, kurioms buvo taikoma priemonė, „gamybos“ pobūdį, siekdamas atskirti šią grupę nuo visų kitų įmonių.

2. Analizė

126. Pirma, remdamasis Komisijos argumentais, pateiktais šios išvados 113 punkte, manau, Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, nusprendęs, jog 1969 m. gruodžio 10 d. Sprendimas *Komisija / Prancūzija* (6/69 ir 11/69, EU:C:1969:68, 20 punktas); 1988 m. birželio 7 d. Sprendimas *Graikija / Komisija* (57/86, EU:C:1988:284, 8 punktas) ir 2004 m. liepos 15 d. Sprendimas *Ispanija / Komisija* (C-501/00, EU:C:2004:438, 120 punktas) buvo susiję ne su atrankumo kriterijumi, o tik su SESV 107 straipsnio 1 dalyje numatyta sąlyga dėl poveikio konkurencijai ir prekybai.

127. 1969 m. gruodžio 10 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija* (6/69 et 11/69, EU:C:1969:68) 20 punkte Teisingumo Teismas konstatavo, kad „lengvatinė rediskonto norma, taikytina visiems eksportuojamiems nacionaliniams produktams, kurią valstybė taikė tik nacionaliniams eksportuojamiems produktams, kad padėtų jiems konkuruoti kitose valstybėse narėse su jų kilmės produktais, yra pagalba, kaip tai suprantama pagal [SESV 107] straipsnį“. Be to, 1988 m. birželio 7 d. Sprendime *Graikija / Komisija* (57/86, EU:C:1988:284) Teisingumo Teismas nutarė, kad palūkanų grąžinimas, taikomas tik eksporto kreditams, buvo valstybės pagalba eksportuojančioms Graikijos įmonėms. 1988 m. birželio 7 d. Sprendime *Graikija / Komisija* (57/86, EU:C:1988:284) Teisingumo Teismas taip pat pripažino, kad nagrinėjama priemonė buvo palanki tam tikroms įmonėms.

86 — Žr. pirmojo ginčijamo sprendimo 135 punktą ir antrojo ginčijamo sprendimo 160 punktą.

128. Reikia priminti, kad tam, jog priemonei būtų taikoma SESV 107 straipsnio 1 dalis ir kad ji būtų valstybės pagalba, ji turi kumuliatyviai atitikti visas šioje nuostatoje numatytas sąlygas. Iš to darytina išvada, kad Teisingumo Teismas, 1969 m. gruodžio 10 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija* (6/69 ir 11/69, EU:C:1969:68) 20 punkte ir 1988 m. birželio 7 d. Sprendimo *Graikija / Komisija* (57/86, EU:C:1988:284) 8 punkte konstatavęs valstybės pagalbos buvimą, nutarė, jog yra įvykdytos visos SESV 107 straipsnio 1 dalyje numatytos sąlygos, įskaitant atrankumo sąlygą.

129. Galiausiai 2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Ispanija / Komisija* (C-501/00, EU:C:2004:438) 120 punkte, atsakydamas į Ispanijos vyriausybės pastabą, kad priemonė, taikytina visoms įmonėms, yra valstybės pagalba tik jeigu nacionalinė administracija turi tam tikrą diskreciją taikyti šią priemonę [87], Teisingumo Teismas pažymėjo, jog ši priemonė (mokesčių atskaita) galėjo būti naudinga tik toms įmonėms, kurios vykdė eksporto veiklą ir investavo, kaip buvo numatyta ginčijamomis priemonėmis. Jo nuomone, tokios išvados pakako įrodyti, kad ši mokesčių atskaita atitinka specifiškumo sąlygą – vieną iš valstybės pagalbos sąvokos požymių, t. y. atrankinį nagrinėjamo pranašumo pobūdį.

130. Manau, Teisingumo Teismas tikrai pareiškė savo poziciją dėl nagrinėjamų mokesčių priemonių atrankumo bylose, kuriose priimtas 1969 m. gruodžio 10 d. Sprendimas *Komisija / Prancūzija* (6/69 ir 11/69, EU:C:1969:68, 20 punktas); 1988 m. birželio 7 d. Sprendimas *Graikija / Komisija* (57/86, EU:C:1988:284, 8 punktas) ir 2004 m. liepos 15 d. Sprendimas *Ispanija / Komisija* (C-501/00, EU:C:2004:438, 120 punktas).

131. Antra, kalbant apie Komisijos pastabą, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, atskyręs pagalbą prekių eksportui ir pagalbą kapitalo eksportui, reikia priminti, jog atrankumo kriterijus yra susijęs su diskriminacijos buvimu arba nebuvimu, t. y. skirtinga mokesčių našta įmonėms, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į šios valstybės narės mokesčių sistema siekiamą tikslą, yra panaši, nesant tam pateisinimo. Iš to darytina išvada, kad net ir tuo atveju, kai nagrinėjama mokesčių priemonė taikoma neatsižvelgiant į sektorių, siekiant nustatyti, ar ši priemonė yra atrankinio pobūdžio, reikia taikyti šios išvados 73–75 punktuose apibūdintą trijų etapų analizę.

132. Todėl manau, jog nesvarbu, ar Bendrasis Teismas dirbtinai atskyrė prekių eksportą ir kapitalo eksportą, kaip teigia Komisija, nes tam, kad mokesčių priemonė būtų laikoma atrankine, nebūtina įrodyti, jog ji taikoma konkrečiam sektoriui ar konkrečios kategorijos įmonėms, turinčioms ypatingų savybių [88].

133. Manau, kad vienintelio pagrindo antra dalis yra pagrįsta klaidinga prielaida.

134. Todėl, mano nuomone, reikia atmesti šio vienintelio pagrindo antrą dalį kaip nepagrįstą.

C Papildomi svarstymai

135. Papildomai nurodytina, kad priešingai, negu Bendrasis Teismas nusprendė skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 79–83 punktuose ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 83–86 punktuose, nėra vadinamosios eksportuojančių įmonių kategorijos. 1969 m. gruodžio 10 d. Sprendime *Komisija / Prancūzija* (6/69 ir 11/69, EU:C:1969:68, 20 punktas); 1988 m. birželio 7 d. Sprendime *Graikija / Komisija* (57/86, EU:C:1988:284, 8 punktas) ir 2004 m. liepos 15 d. Sprendime *Ispanija / Komisija* (C-501/00, EU:C:2004:438, 120 punktas) tiesiog kalbama apie priemones, kuriomis buvo palaikomas eksportas, o ne apie įmonių kategoriją, kurią galima nustatyti *ex ante*.

87 — Žr. 2004 m. liepos 15 d. Sprendimą *Ispanija / Komisija* (C-501/00, EU:C:2004:438, 96 punktas).

88 — Žr. šios išvados 83 ir 84 punktus.

136. Mano nuomone, panašiai į investicijas ar užsienio bendrovių akcijų įsigijimą, kiekviena nacionalinėje rinkoje veikianti įmonė gali potencialiai eksportuoti prekes ar paslaugas, nors ir nėra linkusi to daryti. Manau, užsienyje investuojančios arba prekes ar paslaugas eksportuojančios įmonės neturi ypatingų savybių ir nesudaro apibrėžtos kategorijos, kurią galima nustatyti.

137. Manau, pagal Teisingumo Teismo praktiką, suformuluotą 1969 m. gruodžio 10 d. Sprendime *Komisija / Prancūzija* (6/69 ir 11/69, EU:C:1969:68, 20 punktas); 1988 m. birželio 7 d. Sprendime *Graikija / Komisija* (57/86, EU:C:1988:284, 8 punktas) ir 2004 m. liepos 15 d. Sprendime *Ispanija / Komisija* (C-501/00, EU:C:2004:438, 120 punktas), mokesčių priemonė yra atrankinė, jeigu ji taikoma įmonėms, vykdančioms tarpvalstybines operacijas, bet ne įmonėms, vykdančioms panašias operacijas nacionaliniu lygmeniu [89]. Mano nuomone, tokia mokesčių priemonė yra labai nepalanki vidaus rinkai, nes dėl jos iš karto iškreipiama valstybių narių tarpusavio prekyba. Šiuo klausimu pažymiu, kad ESV sutarties nuostatomis dėl valstybių teikiamos pagalbos siekiama, be kita ko, neleisti valstybei narei suteikti galimybės palaikyti įmonių, vykdančių tarpvalstybinę veiklą [90]. Taigi šios nuostatos yra ESV sutarties nuostatų dėl laisvo prekių, asmenų, paslaugų ir kapitalo judėjimo „kita medalio pusė“ arba „veidrodinis atspindys“, kaip buvo pasakyta per posėdį, siekiant neleisti susidaryti tarpvalstybinės veiklos kliūtims.

138. Iš to darytina išvada, kad mokesčių priemonės, kuriomis kitų panašioje padėtyje esančių įmonių, investuojančių nacionalinėje teritorijoje, nenaudai palaikomos kapitalą iš valstybės narės eksportuojančios įmonės [91], remiantis 1969 m. gruodžio 10 d. Sprendimu *Komisija / Prancūzija* (6/69 ir 11/69, EU:C:1969:68, 20 punktas); 1988 m. birželio 7 d. Sprendimu *Graikija / Komisija* (57/86, EU:C:1988:284, 8 punktas) ir 2004 m. liepos 15 d. Sprendimu *Ispanija / Komisija* (C-501/00, EU:C:2004:438, 120 punktas), yra atrankinės, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

139. Dėl šių priežasčių Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, skundžiamo Sprendimo *Autogrill España / Komisija* 81 punkte ir skundžiamo Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija* 85 punkte nutaręs, kad „remiantis <…> teismo praktika[, suformuluota 1969 m. gruodžio 10 d. Sprendime *Komisija / Prancūzija* (6/69 ir 11/69, EU:C:1969:68, 20 punktas); 1988 m. birželio 7 d. Sprendime *Graikija / Komisija* (57/86, EU:C:1988:284, 8 punktas) ir 2004 m. liepos 15 d. Sprendime *Ispanija / Komisija* (C-501/00, EU:C:2004:438, 120 punktas)], susijusia su eksporto veikla užsiimančiomis įmonėmis, negalima daryti išvados, kad Sąjungos teismai pripažino, jog mokesčių priemonė turi būti kvalifikuojama kaip atrankinė nenustačius konkrečių įmonių arba prekių gamybos kategorijos, kuri gali būti išskirta dėl specifinių savybių“.

VI – **Išvada**

140. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, Teisingumo Teismui siūlau:

— panaikinti 2014 m. lapkričio 7 d. Europos Sąjungos Bendrojo Teismo sprendimą *Autogrill España / Komisija* (T-219/10, EU:T:2014:939), kuriuo jis panaikino 2009 m. spalio 28 d. Komisijos sprendimo 2011/5/EB dėl Ispanijos įgyvendinto perviršinės vertės mokesčio mažinimo įsigyjant didelę užsienio bendrovės akcijų dalį Nr. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (OL L 7, 2011, p. 48) 1 straipsnio 1 dalį ir 4 straipsnį,

89 — Antrojo ginčijamo sprendimo 154 punkte numatyta, kad „<…>ginčijama priemone siekiama sudaryti palankesnes sąlygas kapitalo eksportui iš Ispanijos, siekiant sustiprinti Ispanijos bendrovių padėtį užsienyje ir taip padidinti schemos naudos gavėjų konkurencingumą“. Taip pat žr. pirmojo ginčijamo sprendimo 129 punktą.

90 — Šiuo klausimu žr. 2009 m. liepos 7 d. Sprendimą *Komisija / Graikija* (C-369/07, EU:C:2009:428, 119 punktas).

91 — Ir kurių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši.

— panaikinti 2014 m. lapkričio 7 d. Europos Sąjungos Bendrojo Teismo sprendimą *Banco Santander ir Santusa / Komisija* (T-399/11, EU:T:2014:938), kuriuo jis panaikino 2011 m. sausio 12 d. Komisijos sprendimo 2011/282/ES dėl Ispanijos įgyvendintos finansinės prestižo vertės amortizacijos mokesčių tikslais įsigyjant užsienio bendrovės akcijų Nr. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (OL L 135, 2011, p. 1) 1 straipsnio 1 dalį ir 4 straipsnį;

— grąžinti bylas Bendrajam Teismui ir

— atidėti bylinėjimosi išlaidų klausimo nagrinėjimą.