KOMISIJOS SPRENDIMAS (ES) 2015/314

2014 m. spalio 15 d.

dėl valstybės pagalbos SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) kurią įgyvendino Ispanija Finansinės prestižo vertės amortizacijos mokesčių tikslais įsigyjant užsienio bendrovės akcijų schema

(pranešta dokumentu Nr. C(2014) 7280)

(Tekstas autentiškas tik ispanų kalba)

(Tekstas svarbus EEE)

EUROPOS KOMISIJA,

atsižvelgdama į Sutartį dėl Europos Sąjungos veikimo, ypač į jos 108 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą,

atsižvelgdama į Europos ekonominės erdvės susitarimą, ypač į jo 62 straipsnio 1 dalies a punktą,

pakvietusi suinteresuotąsias šalis pateikti pastabas pagal pirmiau nurodytą (-as) nuostatą (-as) ([1]) ir atsižvelgdama į jų pastabas,

kadangi:

1. PROCEDŪRA

(1) 2009 m. spalio 28 d. Komisija priėmė neigiamą sprendimą išieškoti pagalbą, pagalbos gavėjams suteiktą pagal Ispanijos schemą, leidžiančią mokesčių atskaitą, susijusią su bendrovių nerezidenčių akcijų įsigijimu (toliau – pirmasis sprendimas) ([2]). Tas sprendimas apėmė tik įsigijimo Sąjungoje atvejus, o dėl įsigijimo ne Sąjungoje atvejų Komisija toliau vykdo tyrimo procedūrą, nes Ispanijos valdžios institucijos įsipareigojo pateikti naujos informacijos dėl įtariamų kliūčių tarpvalstybiniams įmonių susijungimams ne Sąjungoje.

(2) 2011 m. sausio 12 d. Komisija priėmė neigiamą sprendimą išieškoti pagalbą, remiantis ginčijamu teisės aktu pagalbos gavėjams suteiktą įsigyjant ne ES bendrovių akcijų dalį (toliau – antrasis sprendimas) ([3]).

(3) Tačiau Komisija nusprendė apriboti išieškojimo prievolės, nustatytos pirmajame ir antrajame sprendimuose, aprėptį dėl to, kad buvo teisėtų lūkesčių.

(4) 2012 m. balandžio 12 d. elektroniniu paštu Ispanijos valdžios institucijos Komisiją informavo, kad 2012 m. kovo 21 d. Ispanijos valdžios institucijos priėmė naują privalomą nagrinėjamosios pagalbos schemos administracinį aiškinimą ([4]) (*consulta vinculante*), taikytiną ir iki tos dienos įvykdytiems sandoriams.

(5) 2012 m. liepos 4 d. raštu, susijusiu su antruoju sprendimu nustatyta išieškojimo procedūra, Komisija Ispanijos valdžios institucijų paprašė paaiškinti kelis klausimus, susijusius su naujuoju administraciniu aiškinimu. Ispanija savo pastabas pateikė 2012 m. rugsėjo 5 d.

(6) Atsižvelgdama į šį naują administracinį aiškinimą Komisija 2012 m. spalio mėn. savo Valstybės pagalbos registre užregistravo naują *ex officio* procedūrą ([5]).

([1]) OL C 258, 2013 9 7, p. 8.
([2]) OL L 7, 2011 1 11, p. 48.
([3]) OL L 135, 2011 5 21, p. 1.
([4]) Žr. 2012 m. kovo 21 d. administracinį aiškinimą Nr. V0608-12.
([5]) SA 35550 (12/CP).

(7) 2012 m. spalio 29 d. raštu Komisija Ispanijos paprašė pateikti informaciją. Ispanijos valdžios institucijos prašomą informaciją pateikė 2012 m. gruodžio 5 d. 2012 m. gruodžio 12 d. įvyko Komisijos ir Ispanijos valdžios institucijų techninis posėdis. Po to posėdžio, 2012 m. gruodžio 19 d., Komisija Ispanijai nusiuntė dar vieną su išieškojimo procedūra susijusį raštą, kuriame išdėstė ir savo abejones dėl naujojo administracinio aiškinimo teisėtumo. Ispanija savo pastabas pateikė 2013 m. vasario 14 d.

(8) 2013 m. balandžio 26 d. Komisija Ispanijos valdžios institucijoms nusiuntė raštą, kuriuo jos ragintos peržiūrėti naująjį administracinį pagalbos schemos aiškinimą atsižvelgiant į valstybės pagalbos taisykles. Ispanijos valdžios institucijos į Komisijos raštą atsakė 2013 m. gegužės 31 d.

(9) 2013 m. birželio 21 d. raštu Komisijos tarnybos Ispanijos valdžios institucijas informavo, kad Komisija svarsto galimybę išleisti įsakymą, kuriuo reikalaujama sustabdyti visą neteisėtą pagalbą, suteiktą pagal naująjį administracinį aiškinimą, ir paprašė jų pateikti savo pastabas tuo klausimu. 2013 m. birželio 26 d. Ispanija paprašė pratęsti Komisijos iš pradžių nustatytą terminą, tačiau Komisija jau tą pačią dieną atsisakė tai padaryti. Ispanija savo pastabas dėl įsakymo sustabdyti pagalbą pateikė 2013 m. liepos 1 d. raštu.

(10) Kadangi apie iš dalies pakeistą schemą nebuvo pranešta pagal Sutarties 108 straipsnio 3 dalį ir ji jau buvo taikyta dar negavus preliminaraus Komisijos pritarimo pagal Sutarties 107 straipsnį, ši priemonė Komisijos valstybės pagalbos registre užregistruota kaip pagalba, apie kurią nepranešta, ir jai suteiktas numeris SA 35550 (13/NN).

(11) 2013 m. liepos 17 d. raštu Komisija Ispaniją informavo, kad nusprendė dėl pagalbos pradėti Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 108 straipsnio 2 dalyje nustatytą procedūrą.

(12) Komisijos sprendimas pradėti tyrimo procedūrą buvo paskelbtas *Europos Sąjungos oficialiajame leidinyje* ([6]). Komisija pakvietė suinteresuotąsias šalis pateikti savo pastabas.

(13) Komisija gavo pastabas iš Ispanijos valdžios institucijų ir penkių suinteresuotųjų šalių. Komisija suinteresuotųjų trečiųjų šalių pastabas nusiuntė Ispanijai, ir šiai buvo suteikta galimybė pateikti atsakymą dėl tų pastabų. Ispanijos pastabos gautos 2013 m. lapkričio 25 d. ir 2013 m. gruodžio 20 d. raštais.

(14) 2014 m. kovo 26 d. raštu Komisija Ispanijos paprašė pateikti informaciją. Ispanijos valdžios institucijos prašomą informaciją pateikė 2014 m. gegužės 7 d.

2. **PRIEMONĖS APRAŠYMAS**

2.1. **Įžanga**

a) *TRLIS 12 straipsnio 5 dalis*

(15) Teisinis nagrinėjamosios valstybės pagalbos pagrindas yra nustatytas Ispanijos pelno mokesčio įstatyme (*Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*, toliau – TRLIS), ypač jo 12 straipsnio 5 dalyje, ją taikant kartu su jo 21 straipsniu.

(16) 2002 m. sausio 1 d. įsigaliojusioje TRLIS 12 straipsnio 5 dalyje nustatyta galimybė bendrovei, kuri yra Ispanijos rezidentė, iš pelno mokesčio bazės atskaityti finansinę prestižo vertę, susidarančią įsigyjant bendrovės nerezidentės, kurios pajamos atitinka TRLIS 21 straipsnyje (buvęs LIS 20a straipsnis) nustatytus atleidimo nuo mokesčių reikalavimus, akcijų.

(17) Finansinė prestižo vertė TRLIS 12 straipsnio 5 dalyje apibrėžta kaip akcijų įsigijimo kainos ir jų buhalterinės vertės skirtumas įsigijimo dieną, į apskaitą neįtrauktas kaip bendrovės nerezidentės turtas ir teisės. Ta skirtumo dalis, ne didesnė negu viena dvidešimtoji jos vertės per metus, būtų išskaitoma iš mokesčio bazės. Tai daroma nepažeidžiant galiojančių apskaitos taisyklių.

([6]) Žr. 1 išnašą.

b) *TRLIS 21 straipsnio kriterijai*

(18) TRLIS 21 straipsnyje nustatyti reikalavimai, kuriuos turėtų atitikti bendrovės nerezidentės pajamos, kad bendrovė rezidentė galėtų taikyti TRLIS 12 straipsnio 5 dalyje nustatytą atskaitą:

a) tiesiogiai arba netiesiogiai įsigyta bendrovės nerezidentės akcijų dalis turi būti bent 5 proc. Be to, akcijos bendrovei rezidentei turi nepertraukiamai priklausyti bent vienus metus ([7]);

b) bendrovei nerezidentei turi būti privalomas užsienio valstybėje nustatytas mokestis, panašus į pelno mokestį. Tariama, kad ši sąlyga įvykdyta, jeigu valstybė, kurios rezidentė yra tikslinė bendrovė, su Ispanija yra pasirašiusi dvigubo tarptautinio apmokestinimo konvenciją, kurioje yra keitimosi informacija sąlyga ([8]);

c) pelnas turi būti gaunamas iš užsienyje vykdomos verslo veiklos. Ši sąlyga yra įvykdyta, kai bent 85 proc. pajamų atitinka šiuos kriterijus ([9]):

i) bendrovės nerezidentės pajamos yra gaunamos užsienyje ir negali būti įtrauktos į mokesčio bazę, nes taikomos tarptautinės fiskalinio skaidrumo taisyklės. Visų pirma pajamos laikomos atitinkančiomis šį reikalavimą, jeigu jos gaunamos iš šios veiklos:

— didmeninės prekybos, kai prekės tiekiamos pirkėjams valstybėje ar teritorijoje, kurios rezidentė yra bendrovė nerezidentė, arba bet kurioje kitoje valstybėje ar teritorijoje, išskyrus Ispaniją, jeigu operacijas vykdo bendrovė nerezidentė;

— paslaugų, teikiamų teritorijoje, kurioje bendrovė nerezidentė turi savo buveinę mokesčių mokėjimo tikslais, jeigu operacijas vykdo bendrovė nerezidentė;

— finansinių paslaugų, teikiamų klientams, kurie Ispanijoje neturi savo gyvenamosios vietos arba buveinės mokesčių mokėjimo tikslais, jeigu tik operacijas vykdo bendrovė nerezidentė;

— draudimo paslaugų, susijusių su rizika teritorijoje arba valstybėje, išskyrus Ispaniją, jeigu draudimo paslaugas teikia bendrovė nerezidentė;

ii) bendrovių nerezidenčių dividendai ar akcijos už pelną, susiję su netiesiogiai valdomomis akcijomis, atitinkančiomis TRLIS 21 straipsnio 1 dalies a punkte nustatytus reikalavimus. Be to, kapitalo prieaugis dėl bendrovių nerezidenčių akcijų perleidimo, jeigu akcijos atitinka TRLIS 21 straipsnio 2 dalį.

(19) Verta paminėti, kad, nors TRLIS 12 straipsnio 5 dalyje yra kryžminė nuoroda į 21 straipsnį, pastaruoju straipsniu nuo pat pradžių siekta nustatyti sąlygas, kuriomis dividendams ir pajamoms iš užsienio šaltinių, gaunamiems įsigijus bendrovių nerezidenčių akcijų, netaikomas pelno mokestis, siekiant išvengti dvigubo tarptautinio apmokestinimo ([10]).

c) *Finansinės prestižo vertės sąvoka*

(20) Finansinė prestižo vertė – fiskalinė sąvoka, Ispanijos teisėkūros institucijos nustatyta TRLIS 12 straipsnio 5 dalyje.

(21) Prestižas yra nematerialusis turtas, kurį sudaro gerai reprezentuojamo verslo pavadinimo vertė, geri ryšiai su klientais, darbuotojų įgūdžiai ir kiti tokie veiksniai, kurie, kaip tikimasi, ateityje suteiks galimybę gauti didesnes negu akivaizdžios pajamas. Apskaitos požiūriu prestižo vertė apskaičiuojama kaip bendrovės įsigijimo vertės ir jos grynosios buhalterinės vertės skirtumas.

(22) Remiantis Ispanijos valdžios institucijų pateikta informacija, jeigu už bendrovės akcijas sumokėta kaina yra didesnė už jų buhalterinę vertę, tai gali būti dėl dviejų skirtingų priežasčių: 1) bendrovės turtui būdingos pridėtinės vertės; 2) per didelės kainos, sumokėtos dėl to, kad ateityje tikimasi gauti didesnes pajamas. Pastaroji kategorija atitinka finansinę prestižo vertę.

([7]) Žr. TRLIS 21 straipsnio 1 dalies a punktą.
([8]) Žr. TRLIS 21 straipsnio 1 dalies b punktą.
([9]) Žr. TRLIS 21 straipsnio 1 dalies c punktą.
([10]) TRLIS 21 straipsnis „Atleidimas nuo mokesčių, siekiant išvengti tarptautinio dvigubo dividendų ir pajamų iš užsienio šaltinių, gautų perleidus vertybinius popierius, sudarančius subjektų, kurie nėra Ispanijos rezidentai, akcinį kapitalą, apmokestinimo“ yra TRLIS IV antraštinėje dalyje.

(23) Remiantis TRLIS 12 straipsnio 5 dalimi, akcijų įsigijimo kainos ir jų buhalterinės vertės skirtumo įsigijimo dieną dalis į apskaitą turėtų būti įtraukta kaip bendrovės nerezidentės turtas ir teisės pagal Karališkajame dekrete Nr. 1815/1991 dėl ataskaitų konsolidavimo nustatytus kriterijus. Finansinė prestižo vertė – tai dalis to skirtumo, į apskaitą neįtraukta kaip bendrovės rezidentės turtas ir teisės. Finansinės prestižo vertės dalis, ne didesnė negu viena dvidešimtoji jos vertės per metus, gali būti atskaitoma iš mokesčio bazės.

(24) Todėl, siekiant nustatyti finansinės prestižo vertės sumą, kurią galima atskaityti iš mokesčio bazės, reikia atlikti tai:

i. apskaičiuoti bendrovės nerezidentės akcijų įsigijimo kainos ir buhalterinės vertės skirtumą įsigijimo metu. Buhalterinė vertė turėtų būti akcinio kapitalo dalies, atitinkančios akcijų dalį ir tos akcijų dalies buhalterinę vertę, buhalterinė vertė;

ii. įtraukti tą skirtumą į apskaitą kaip bendrovės nerezidentės turtą ir teises pagal Karališkajame dekrete Nr. 1815/1991 dėl ataskaitų konsolidavimo nustatytus kriterijus;

iii. (to skirtumo) suma, kurios į apskaitą negalima įtraukti kaip bendrovės nerezidentės turto ir teisių, yra finansinė prestižo vertė. Ne daugiau negu viena dvidešimtoji jos vertės per metus gali būti atskaitoma iš mokesčio bazės.

d) *Tiesioginio ir netiesioginio įsigijimo sąvoka*

(25) Tiesioginis įsigijimas – tai atvejis, kai bendrovė įsigyja bendrovės akcinio kapitalo dalį. Netiesioginis įsigijimas – tai atvejis, kai bendrovė įsigyja bendrovės akcinio kapitalo dalį antru arba aukštesniu lygmeniu dėl ankstesnio tiesioginio įsigijimo. Todėl įsigyjančioji bendrovė netiesiogiai įsigyja antro arba aukštesnio lygmens bendrovių akcijų.

(26) Tačiau atsižvelgdama į Ispanijos valdžios institucijų ir suinteresuotųjų trečiųjų šalių pateiktą informaciją Komisija pažymi, kad šiuo atveju ginčas apima tik netiesioginį akcijų įsigijimą tiesiogiai įsigijus kontroliuojančiosios bendrovės nerezidentės akcijų. Iš tikrųjų, kontroliuojančiosios bendrovės – tai bendrovės, kurių pagrindinė verslo veikla yra nuosavybės teise valdyti kitų veiklą vykdančių bendrovių akcijas. Kontroliuojančiosios bendrovės iš esmės nevykdo ekonominės veiklos, taigi, negali sukurti prestižo (dėl tos priežasties negali sukurti ir finansinės prestižo vertės). Prestižą tolesniais lygmenimis sukuria ekonominę veiklą vykdančios bendrovės. Taigi šiuo atveju svarbu nustatyti, ar akcijoms, netiesiogiai įsigytoms tiesiogiai įsigijus kontroliuojančiosios bendrovės nerezidentės akcijų, gali būti taikoma TRLIS 12 straipsnio 5 dalyje nustatyta atskaita.

2.2. **TRLIS 12 straipsnio 5 dalies formuluotės keitimas**

(27) 12 straipsnis yra pavadintas „Vertės koregavimas: turto vertės praradimas“. Jo 5 dalis įsigaliojo 2002 m. sausio 1 d. Į gruodžio 27 d. Ispanijos pelno mokesčio įstatymą Nr. 43/1995 ji įtraukta gruodžio 27 d. Įstatymo Nr. 24/2001 2 straipsnio 5 dalimi ([11]). Vėliau TRLIS 12 straipsnio 5 dalis buvo įtraukta į kovo 5 d. Karališkąjį teisėkūros procedūra priimtą dekretą Nr. 4/2004, kuriame išdėstyta Ispanijos pelno mokesčio įstatymo konsoliduotoji redakcija ([12]).

(28) Nuo įtraukimo į Ispanijos pelno mokesčio įstatymą dienos TRLIS 12 straipsnio 5 dalis iš dalies keista kelis kartus. Pirminėje TRLIS 12 straipsnio 5 dalyje, priimtoje Įstatymu Nr. 24/2001, nustatyta, kad akcijų įsigijimo kainos ir jų buhalterinės vertės skirtumas įsigijimo dieną priskiriamas bendrovės nerezidentės turtui ir teisėms pagal gruodžio 20 d. Karališkajame dekrete Nr. 1815/1991 dėl ataskaitų konsolidavimo nustatytus kriterijus. 2007 m. nuoroda į „gruodžio 20 d. Karališkąjį dekretą Nr. 1815/1991 dėl ataskaitų konsolidavimo“ pakeista nuoroda į „visuotinio integravimo metodą, nustatytą Prekybos kodekso 46 straipsnyje ir kitose įgyvendinimo taisyklėse“.

([11]) 2001 m. gruodžio 27 d. Įstatymas Nr. 24/2001 dėl administracinių, fiskalinių ir socialinės tvarkos priemonių.
([12]) Kovo 5 d. Karališkasis teisėkūros procedūra priimtas dekretas Nr. 4/2004 dėl Ispanijos pelno mokesčio įstatymo konsoliduotosios redakcijos.

(29) Pasak Ispanijos valdžios institucijų, šis pakeitimas padarytas dėl to, kad buvo priimtas liepos 4 d. Įstatymas Nr. 16/2007 dėl apskaitos taisyklių pertvarkymo ir pritaikymo, siekiant jas suderinti su Europos Sąjungos teisės aktais ([13]). Priėmus Įstatymą Nr. 16/2007 buvo padaryti keli kelių įstatymų ir nuostatų, pavyzdžiui, TRLIS 12 straipsnio 5 dalies, pakeitimai. Kadangi, iš dalies pakeitus apskaitos teisės aktus, turėjo būti padarytos nukrypti leidžiančios nuostatos Karališkajame dekrete Nr. 1815/1991 ir jis turėjo būti atnaujintas, remtasi Prekybos kodeksu, nes jis buvo viršesnis. Ispanijos valdžios institucijos paaiškino, kad minėtas pakeitimas yra tik techninis: konsolidavimo taisyklės nebuvo pakeistos, taip pat nepadaryta jokios įtakos finansinės prestižo vertės apskaičiavimo būdui. Ispanijos valdžios institucijos teigia, kad visuotinio integravimo metodas visada taikytas finansinei prestižo vertei apskaičiuoti ir kad šis apskaitos principas nustatytas ir Karališkajame dekrete Nr. 1815/1991, ir Ispanijos prekybos kodekso 46 straipsnyje.

(30) Priėmus pirmąjį ir antrąjį sprendimus, Ispanija į TRLIS 12 straipsnio 5 dalį įtraukė naują pastraipą, siekdama, kad ta dalis atitiktų šiuos du Komisijos sprendimus. Nors TRLIS 12 straipsnio 5 dalis paskelbta neteisėta ir nesuderinama pagalba, oficialiai ji nebuvo panaikinta, nes teisėtų lūkesčių, kad pagalba, kuri nebuvo suteikta, neturės būti išieškota, turintys pagalbos gavėjai, kurių atžvilgiu pirmajame ir antrajame sprendimuose buvo nustatytas pereinamasis laikotarpis, tebegalėjo ją taikyti.

(31) Ispanija į TRLIS 12 straipsnio 5 dalį įtraukė trečią įtrauką, kuria remiantis finansinės prestižo vertės atskaita netaikoma tais atvejais, kai ES bendrovių nerezidenčių akcijų įsigyta nuo 2007 m. gruodžio 21 d. (nepažeidžiant 2009 m. spalio 28 d. Komisijos sprendimo 1 straipsnio 3 dalies ir 2011 m. sausio 12 d. Komisijos sprendimo 1 straipsnio 3 dalies, jeigu neatšaukiamas įsipareigojimas dėl akcijų įsigijimo buvo prisiimtas iki 2007 m. gruodžio 21 d.). Tačiau, kalbant apie subjektų, kurie yra ne ES valstybių rezidentai, kontrolinio akcijų paketo įsigijimą nuo 2007 m. gruodžio 21 d. iki 2011 m. gegužės 21 d. (antrojo sprendimo paskelbimo Oficialiajame leidinyje data), atskaita galėtų būti taikoma, jeigu būtų įrodyta, kad yra akivaizdžių teisinių kliūčių tarpvalstybiniam verslo jungimui, kaip nustatyta 2011 m. sausio 12 d. antrojo Komisijos sprendimo 1 straipsnio 4 ir 5 dalyse.

2.3. **TRLIS 12 straipsnio 5 dalies administracinis aiškinimas**

(32) Pagrindinėje teisinėje nuostatoje, t. y. TRLIS 12 straipsnio 5 dalyje, nenurodyta, ar finansinės prestižo vertės atskaitą galima taikyti tiesiogiai, ar netiesiogiai įsigytoms akcijoms. Tačiau TRLIS 21 straipsnyje vardijant kriterijus, kuriuos turėtų atitikti bendrovės nerezidentės pajamos, kad bendrovė rezidentė galėtų taikyti TRLIS 12 straipsnio 5 dalyje nustatytą atskaitą, nuoroda daroma į tiesiogiai ir netiesiogiai valdomas akcijas.

2.3.1. Pirminis administracinis aiškinimas

(33) Kai buvo vykdoma administracinė procedūra, po kurios priimtas 2007 m. sprendimas pradėti tyrimo procedūrą, Ispanijos valdžios institucijos Komisijai paaiškino, kad remiantis nuoseklia administracine Ispanijos mokesčių administratoriaus (*Dirección General de Tributos*, toliau – DGT) praktika, taip pat Ekonomikos ir administracinio teismo (*Tribunal Económico y Administrativo Central*, toliau – TEAC) praktika, finansinę prestižo vertę galima atskaityti tik tada, kai ji susidaro tiesiogiai įsigyjant akcijų ([14]). Ispanijos valdžios institucijos nurodė, kad priežastys yra šios:

a) TRLIS 12 straipsnio 5 dalis – tai būdas sumažinti investicijų vertę, ir toks vertės sumažinimas yra tiesiogiai susijęs su mokesčio baze. Norint valdyti atskaitą reikia kontroliuoti investicijas, o tokią kontrolę galima vykdyti tik per tiesioginį pirmo lygmens veiklą vykdančių bendrovių akcijų įsigijimą.

b) TRLIS 21 straipsnyje nustatyti reikalavimai, kad bendrovė nerezidentė turi užsienyje vykdyti ekonominę veiklą ir būti apmokestinama mokesčiu, panašiu į pelno mokestį, yra logiškai pagrįsti apsaugos nuo piktnaudžiavimo apmokestinimo taisyklėse.

c) Be to, TRLIS 12 straipsnio 5 dalis taikoma tik pirmo lygmens įsigijimui, atsižvelgiant į tai, kad TRLIS 21 straipsniu tik reikalaujama įsigyti bent 5 proc. bendrovės nerezidentės akcinio kapitalo dalį, kad būtų galima taikyti TRLIS 12 straipsnio 5 dalyje nustatytą atskaitą. Nustatant šią procentinę dalį neturima omenyje konsolidavimo nei su pirmo lygmens bendrove nerezidente, nei su antro ar aukštesnio lygmens bendrovės nerezidentės patronuojamosiomis bendrovėmis. Antru arba aukštesniu lygmeniu prestižas galėtų atsirasti tik po konsolidavimo.

([13]) 2007 m. liepos 4 d. Įstatymas Nr. 16/2007 dėl apskaitos taisyklių pertvarkymo ir pritaikymo, siekiant jas tarptautiniu mastu suderinti su Europos Sąjungos apskaitos taisyklėmis.

([14]) Žr. 2007 m. birželio 4 d. raštą, kurį Ispanija atsiuntė atsakydama į 2007 m. kovo 26 d. prašymą pateikti informaciją.

d) Be to, mokesčių administratorius turi stebėti, kaip taikoma finansinės prestižo vertės atskaita. Šią kontrolę galima vykdyti tik per bendrovę, kuri yra Ispanijos rezidentė. Iš tikrųjų, Ispanijos mokesčių administratorius gali lengvai stebėti, kai akcijos yra turimos pirmu lygmeniu, nes tos akcijos sudaro bendrovės, kuri yra Ispanijos rezidentė, turtą. Ispanijos mokesčių administratoriui būtų sunkiau stebėti prestižą, atsirandantį tolesnių lygmenų bendrovėse nerezidentėse, nes tos akcijos į apskaitą yra įtrauktos kaip bendrovių nerezidenčių, kurios neprivalo būti kontroliuojamos Ispanijos mokesčių administratoriaus, turtas.

(34) Kai buvo vykdoma oficiali tyrimo procedūra, po kurios priimtas šis sprendimas, Ispanijos valdžios institucijų buvo prašyta pateikti mokesčių administratoriaus administracinių aiškinimų (*consultas*), susijusių su TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymu, sąrašą. Ispanijos valdžios institucijos pateikė ([15]) 2002 m. spalio 4 d. administracinio aiškinimo Nr. 1490-02 ir 2005 m. kovo 10 d. administracinio aiškinimo Nr. V0391-05 kopijas ([16]). Šiais administraciniais aiškinimais patvirtinama, kad, priėmus TRLIS 12 straipsnio 5 dalį, DGT aiškiai nustatė, kad TRLIS 12 straipsnio 5 dalis netaikoma netiesioginiam akcijų įsigijimui tiesiogiai įsigijus kontroliuojančiosios bendrovės akcijų.

(35) Ispanijos valdžios institucijų taip pat buvo prašyta pateikti TEAC praktikos, susijusios su TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymu, sąrašą. Ispanijos valdžios institucijos pateikė ([17]) keturių TEAC rezoliucijų ([18]), kuriomis patvirtinama, kad TRLIS 12 straipsnio 5 dalis netaikoma netiesioginiam akcijų įsigijimui tiesiogiai įsigijus kontroliuojančiosios bendrovės akcijų, kopijas. Priežastis, dėl kurių netiesioginiam įsigijimui netaikoma TRLIS 12 straipsnio 5 dalis ir kurios išdėstytos DGT administraciniuose aiškinimuose ir TEAC rezoliucijose, galima apibendrinti taip:

a) vienas iš TRLIS 12 straipsnio 5 dalis reikalavimų – prestižas, atsirandantis dėl akcijų įsigijimo kainos ir jų buhalterinės vertės skirtumo, turėtų būti priskirtas įsigytos bendrovės nerezidentės turtui;

b) prestižas atsiranda veiklą vykdančiose bendrovėse. Iš tikrųjų, vykdant ekonominę veiklą nematerialusis turtas susidaro dėl klientų portfelio, geografinės vietos, praktinės patirties, žmogiškųjų išteklių, prestižo ir pan. Dėl to įsigijimo kaina galiausiai tampa didesnė negu apskaityta buhalterinė vertė. Todėl finansinė prestižo vertė gali atsirasti tik tiesiogiai įsigijus veiklą vykdančią bendrovę dėl įsigijimo kainos ir buhalterinės vertės skirtumo, jeigu tik toks skirtumas nepriskiriamas numanomai pridėtinei vertei, atsirandančiai dėl bendrovės turto;

c) siekiant nustatyti finansinės prestižo vertės sumą (įsigijimo kainos ir buhalterinės vertės skirtumas, nepriskiriamas bendrovės nerezidentės grynajai vertei), reikia atlikti šiuos tris veiksmus: 1) apskaičiuoti akcijų įsigijimo kainos ir jų buhalterinės vertės skirtumą. Buhalterinė vertė turėtų būti akcinio kapitalo dalies, atitinkančios bendrovės rezidentės turimą bendrovės nerezidentės dalį, buhalterinė vertė; 2) dviejų pirmiau minėtų verčių skirtumas turėtų būti priskirtas bendrovės nerezidentės turtui neviršijant konkretaus turto rinkos vertės, nustatytos taikant apskaitos konsolidavimo taisyklių ([19]) kriterijus; 3) likusi suma yra finansinė prestižo vertė, ir ne daugiau kaip vieną dvidešimtąją jos vertės per metus galima atskaityti iš mokesčio bazės;

d) kontroliuojančiosios bendrovės – tai subjektai, kurių pagrindinis verslas yra nuosavybės teise valdyti kitų veiklą vykdančių bendrovių akcijas. Todėl kontroliuojančiosios bendrovės iš esmės nevykdo verslo ar ekonominės veiklos. Remiantis TRLIS 12 straipsnio 5 dalimi, jeigu bendrovė, kuri yra Ispanijos rezidentė, įsigyja kontroliuojančiosios bendrovės nerezidentės (kurios pagrindinė veikla – akcijų valdymas ir kitų veiklą vykdančių bendrovių turto valdymas) akcijų, kontroliuojančiosios bendrovės akcinio kapitalo įsigijimo kainos ir buhalterinės vertės skirtumas į apskaitą turėtų būti įtrauktas kaip kontroliuojančiosios bendrovės turtas, neviršijant to turto rinkos vertės ribos. Kadangi kontroliuojančiosios bendrovės turtas yra veiklą vykdančių bendrovių nerezidenčių akcijos, jos turto rinkos vertė yra lygi akcijų įsigijimo kainai, todėl finansinė prestižo vertė neatsiranda. Laikantis šio aiškinimo, finansinė prestižo vertė gali atsirasti tik tiesiogiai įsigijus veiklą vykdančią bendrovę dėl įsigijimo kainos ir buhalterinės vertės skirtumo, jeigu tik toks skirtumas tiesiogiai priskiriamas būdingai pridėtinei vertei, atsirandančiai dėl bendrovės turto ir teisių.

([15]) Žr. 2014 m. gegužės 7 d. raštą, kurį Ispanija atsiuntė atsakydama į 2014 m. kovo 26 d. prašymą pateikti informaciją.
([16]) Remiantis kelių suinteresuotųjų šalių pateikta informacija, yra kitų administracinių aiškinimų, susijusių su TRLIS 12 straipsnio 5 dalimi, būtent administraciniai aiškinimai Nr. V316-05 ir V2245-06.
([17]) Žr.15 išnašą.
([18]) Rezoliucija 00/2842/2009; Rezoliucija 00/4872/2009 ir jungtinės rezoliucijos, Rezoliucija 00/5337/2009 ir jungtinė rezoliucija; Rezoliucija 00/3637/2010 ir jungtinė rezoliucija.
([19]) 1815/1991 23 ir 24 straipsniai.

(36) Ispanijos valdžios institucijų taikyta nuosekli administracinė praktika, kuria remiantis finansinę prestižo vertę buvo galima atskaityti tik tais atvejais, kai būdavo tiesiogiai įsigyjamos veiklą vykdančių bendrovių akcijos, toliau taikyta net priėmus pirmąjį ir antrąjį sprendimus ([20]).

2.3.2. Naujas administracinis aiškinimas

(37) 2012 m. kovo 21 d., atsakydama į Ispanijos bendrovės prašymą pateikti nuomonę mokesčių klausimais, DGT patvirtino privalomą aiškinimą Nr. V0608-12 ([21]), kuriuo nustatė, kad pagal TRLIS 12 straipsnio 5 dalį finansinę prestižo vertę būtų galima atskaityti ne tik tais atvejais, kai tiesiogiai įsigytos veiklą vykdančių bendrovių akcijos, bet ir tais atvejais, kai akcijos įsigytos netiesiogiai anksčiau tiesiogiai įsigijus kontroliuojančiosios bendrovės akcijų.

(38) Minėtame administraciniame aiškinime DGT pripažįsta, kad nukrypo nuo TRLIS 12 straipsnio 5 dalies pirminio aiškinimo, kad ši dalis taikoma tais atvejais, kai akcijos įsigytos netiesiogiai. Taigi DGT pakeitė kriterijus, kuriais grindė ankstesnius atsakymus į Ispanijos bendrovių ta tema keltus klausimus.

(39) Be to, 2012 m. birželio 26 d. rezoliucijoje ([22]) TEAC laikėsi DGT pozicijos dėl TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymo tais atvejais, kai akcijos įsigytos netiesiogiai. Nors rezoliucija buvo susijusi su kitu dalyku ir susijusi apmokestinamoji bendrovė buvo kita nei nurodyta minėtame DGT 2012 m. kovo 21 d. administraciniame aiškinime, TEAC pripažino, kad buvo nukrypta nuo ankstesnės doktrinos išplečiant finansinės prestižo vertės atskaitos taikymo sritį ir į ją įtraukiant tuos atvejus, kai akcijos įsigytos netiesiogiai tiesiogiai įsigijus kontroliuojančiąją bendrovę.

(40) TEAC taip pat pripažįsta nukrypęs nuo savo ankstesnės doktrinos. Pasak TEAC, jo ankstesnis aiškinimas buvo pagrįstas liepos 30 d. Karališkojo dekreto Nr. 1777/2004 dėl Ispanijos pelno mokesčio įstatymo įgyvendinimo potvarkio 15 straipsniu, kuriame nuoroda daroma tik į tiesiogiai įsigytą bendrovę. Tačiau, atsižvelgęs į ginčus dėl TRLIS 12 straipsnio 5 dalies aiškinimo ir į du Europos Komisijos priimtus sprendimus, TEAC persvarstė savo ankstesnę doktriną. Iš esmės DGT ir TEAC pateiktas priežastis galima apibendrinti taip:

a) pirma, DGT ir TEAC, argumentuodami, kad netiesioginiam įsigijimui taip pat galima taikyti TRLIS 12 straipsnio 5 dalyje nustatytą atskaitą, daro nuorodą į TRLIS 21 straipsnio 1 dalies c punktą. Pasak DGT ir TEAC, reikalavimas vykdyti ekonominę veiklą gali būti įvykdytas, kai veiklą vykdanti bendrovė taip pat yra antro arba aukštesnio lygmens bendrovė. Visų pirma DGT ir TEAC daro nuorodą į TRLIS 21 straipsnio 1 dalies c punkto 2 papunktį, kur aiškiai nurodyta, kad ta nuostata taikoma ir dividendams, gaunamiems iš tiesiogiai ir netiesiogiai valdomų akcijų. DGT ir TEAC teigia, kad tai, jog veiklą vykdanti bendrovė yra antro arba aukštesnio lygmens bendrovė, neturėtų būti kliūtis taikyti TRLIS 12 straipsnio 5 dalyje nustatytą atskaitą;

b) antra, DGT ir TEAC daro nuorodą į nuostatos loginį pagrindą: kadangi TRLIS 12 straipsnio 5 dalimi siekiama skatinti Ispanijos bendrovių tarptautinimą ir užsienio investicijas, TRLIS 12 straipsnio 5 dalies netaikymas Ispanijos bendrovių investicijoms į kontroliuojančiąsias bendroves nerezidentes prieštarautų pačiai nuostatos esmei. Dar daugiau, DGT ir TEAC teigia, kad, remiantis ekonomine tikrove, bendrovių nerezidenčių akcijos dažnai įsigyjamos įsigyjant kontroliuojančiąją bendrovę. Tai, kad investuojama įsigyjant kontroliuojančiosios bendrovės akcijų, yra išorinė aplinkybė, priklausanti ne nuo kontroliuojančiąją bendrovę įsigyjančios bendrovės, bet nuo rinkos struktūros. Tai, kad yra tarpinių bendrovių, tokių kaip kontroliuojančiosios bendrovės, neturėtų būti kliūtis investuoti, taip pat neturėtų būtų diskriminuojama pagal įvairias įsigijimo rūšis;

c) trečia, DGT ir TEAC teigia, kad pirmajame ir antrajame Komisijos sprendimuose nuolat darytos nuorodos tiek į tiesioginį, tiek į netiesioginį įsigijimą. DGT ir TEAC daro išvadą, kad abu Komisijos sprendimai suformuluoti taip, kad sutinkama su finansinės prestižo vertės atskaita akcijų dalį įsigyjant ir tiesiogiai, ir netiesiogiai;

([20]) Žr. 2011 m. lapkričio 3 d. TEAC rezoliuciją. R. G. 2842-09.
([21]) Taip pat žr. 2012 m. spalio 25 d. administracinį aiškinimą Nr. CV5615-12, kur pateiktas panašus aiškinimas.
([22]) 2012 m. birželio 26 d. TEAC rezoliucija; R.G.:00/3637/2010 ir R.G.: 00/1439/2011.

d) ketvirta, DGT taip pat pripažįsta, kad šis aiškinimas pateiktas nepaisant prievolės teikti Pelno mokesčio įstatymo įgyvendinimo potvarkio 15 straipsnyje nustatytą informaciją. Potvarkio 15 straipsnyje išskirtinai reikalaujama pateikti informaciją apie tiesiogiai įsigytos bendrovės įsigijimą, kad būtų galima taikyti TRLIS 12 straipsnio 5 dalį. Jeigu ši atskaita taip pat taikoma netiesioginiam įsigijimui, būtų buvę logiška skaidrumo dėlei įtraukti ir netiesioginį įsigijimą. Tačiau tai neturėtų sulaikyti nuo TRLIS 12 straipsnio 5 dalies platesnio aiškinimo;

e) galiausiai, norint atskaitą taikyti netiesioginiam įsigijimui, būtina, prieš tai įvykdžius susijungimo sandorį, netiesiogiai valdomas akcijas paversti tiesiogiai valdomomis akcijomis. Fiskaliniu požiūriu skirtingai traktuoti įsigijimą, dėl kurio įvykdomas verslo jungimo sandoris, ir akcijų įsigijimą, dėl kurio neįvykdomas verslo jungimo sandoris, prieštarautų fiskalinio neutralumo principui. DGT ir TEAC konstatuoja, kad atskaita taip pat turėtų būti galima įvairiais akcijų valdymo lygmenimis. Tuo atžvilgiu būtina konsoliduotu balansu arba bet kokiais kitais teisiniais būdais įrodyti, kad akcijų įsigijimo kainos dalis atitinka finansinę prestižo vertę, kuri būna susijusi su „netiesiogiai“ įsigytomis veiklą vykdančios bendrovės akcijomis.

(41) Abi TEAC rezoliucijos (00/2842/2009 ir 00/4871/2009) buvo apskųstos Ispanijos specializuotame aukštesniajame teisme (*Audiencia Nacional*). Aukštesnysis teismas savo 2014 m. vasario 6 d. sprendime ([23]) nepritarė naujajam administraciniam aiškinimui ir patvirtino pradinius kriterijus, kuriais rėmėsi DGT ir TEAC, t. y. kad atvejams, kai akcijos įsigytos netiesiogiai tiesiogiai įsigijus kontroliuojančiąją bendrovę, TRLIS 12 straipsnio 5 dalis netaikoma. Savo sprendime aukštesnysis teismas teigia, kad prestižas, taigi ir finansinė prestižo vertė, gali atsirasti tik veiklą vykdančiose bendrovėse, kurios vykdo ekonominę veiklą. Kontroliuojančiosios bendrovės – tai bendrovės, kurių pagrindinis tikslas yra nuosavybės teise valdyti kitų veiklą vykdančių bendrovių akcijas. Atsižvelgiant į tai, kad kontroliuojančiosios bendrovės nevykdo ekonominės veiklos, jos negali sukurti prestižo (dėl tos priežasties negali sukurti ir finansinės prestižo vertės).

3. **PAGRINDAS PRADĖTI OFICIALIĄ TYRIMO PROCEDŪRĄ**

(42) 2013 m. liepos 17 d. raštu Komisija Ispanijos valdžios institucijas informavo, kad nusprendė dėl TRLIS 12 straipsnio 5 dalies naujo administracinio aiškinimo, kurį Ispanijos valdžios institucijos pateikė po to, kai buvo priimti pirmasis ir antrasis sprendimai, poveikio pradėti SESV 108 straipsnio 2 dalyje nustatytą procedūrą.

(43) Savo sprendime pradėti oficialią tyrimo procedūrą Komisija nurodė mananti, kad šiuo nauju administraciniu aiškinimu išplėsta priemonės, kurią Komisija tyrė priimdama pirmąjį ir antrąjį sprendimus, taikymo sritis, nes dabar priemonė būtų taikoma ne tik finansinei prestižo vertei, atsirandančiai dėl tiesioginio užsienio bendrovių akcijų įsigijimo, bet ir finansinei prestižo vertei, atsirandančiai dėl netiesioginio įsigijimo.

(44) Komisija preliminariai konstatavo, kad nauju administraciniu aiškinimu buvo išplėsta schemos, jau paskelbtos neteisėta ir nesuderinama pagalba, taikymo sritis, o Komisija apie tai nebuvo informuota, taigi tai yra neteisėta pagalba. Komisijai kilo abejonių, ar pagalba galėtų būti laikoma suderinama su vidaus rinka.

(45) Komisija preliminariai konstatavo, kad pagalba turėtų būti išieškota ir kad pirmajame ir antrajame sprendimuose pripažinti teisėti lūkesčiai negali būti išplėsti (atgaline data), kad apimtų atvejus (netiesioginį įsigijimą), kurie, remiantis nuoseklia Ispanijos valdžios institucijų taikoma administracine praktika, nepriklausė ginčijamos priemonės taikymo sričiai tuomet, kai buvo priimti pirmasis ir antrasis sprendimai.

(46) Komisija nusprendė pagal Tarybos reglamento (EB) Nr. 659/1999 ([24]) 11 straipsnio 1 dalį priimti įsakymą sustabdyti pagalbą, kuriuo pareikalavo, kad Ispanijos valdžios institucijos sustabdytų bet kokią pagalbą, kol Komisija priims galutinį sprendimą.

(47) Sprendimas pradėti tyrimo procedūrą buvo paskelbtas *Europos Sąjungos oficialiajame leidinyje* ([25]). Komisija Ispanijos valdžios institucijų ir suinteresuotųjų šalių paprašė teikti pastabas.

4. **ISPANIJOS VALDŽIOS INSTITUCIJŲ IR TREČIŲJŲ ŠALIŲ POZICIJA**

(48) Komisija gavo pastabas iš Ispanijos valdžios institucijų ir penkių suinteresuotųjų trečiųjų šalių, būtent *Telefónica*, *Iberdrola*, *Santander*, *Abertis* ir *Axa*. Visos suinteresuotosios šalys palaikė Ispanijos valdžios institucijų poziciją.

([23]) Žr. aukštesniojo teismo sprendimą; apeliacinis skundas 125/2011; 2014 m. vasario 6 d.
([24]) 1999 m. kovo 22 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 659/1999, nustatantis išsamias sutarties dėl Europos sąjungos veikimo 108 straipsnio taikymo taisykles (OL L 83, 1999 3 27, p. 1).
([25]) Žr. 1 išnašą..

(49) Nei Ispanijos valdžios institucijos, nei suinteresuotosios šalys nepritaria Komisijos nuomonei, kad naujasis administracinis aiškinimas yra nauja pagalba, ir mano, kad teisėti lūkesčiai galėtų atsirasti ir dėl netiesioginio akcijų įsigijimo tiesiogiai įsigijus kontroliuojančiosios bendrovės akcijų.

A. PRIEMONĖS NAUJOS PAGALBOS POŽYMIAI

(50) Pasak Ispanijos valdžios institucijų ir penkių suinteresuotųjų šalių, naujas administracinis aiškinimas nėra valstybės pagalba dėl toliau išdėstytų priežasčių.

4.1. **Pirminis administracinis aiškinimas yra negalutinis, jis taip pat nėra tiesiogiai susijusi ir sisteminga administracinė praktika**

(51) Ispanijos valdžios institucijos nurodė DGT pirminį administracinį aiškinimą, pateiktą 2002 m. spalio 4 d. administraciniame aiškinime Nr. 1490-02 ir 2005 m. kovo 10 d. administraciniame aiškinime Nr. V0391-05, kuriais leista atskaityti finansinę prestižo vertę, kai veiklą vykdančių bendrovių nerezidenčių akcijos įsigytos tiesiogiai, jeigu tik bendrovės nerezidentės gaunamos pajamos atitinka TRLIS 21 straipsnio nuostatas. Ispanijos valdžios institucijos paaiškino, kad pirminis administracinis TRLIS 12 straipsnio 5 dalies aiškinimas (kaip matyti iš dviejų susijusių administracinių aiškinimų) toks yra dėl to, kad joks prestižas negali atsirasti atskirose kontroliuojančiosios bendrovės ataskaitose.

(52) Ispanijos valdžios institucijos ir suinteresuotosios šalys teigia, kad administracinis aiškinimas nėra tiesiogiai susijusi administracinė praktika. DGT administraciniai aiškinimai nėra teisės šaltinis ir yra neprivalomi nei teismams, nei piliečiams; jie privalomi išskirtinai mokesčių administratoriui. Tai, kad jie privalomi mokesčių administratoriui, reiškia, kad mokesčių administratorius privalo taikyti vienodus kriterijus, jeigu mokesčių mokėtojų faktai ir aplinkybės yra tapatūs. Be to, Ispanijos valdžios institucijos paaiškino, kad administracinis aiškinimas Nr. 1490-02 yra neprivalomas mokesčių administratoriui ir skirtas tik informuoti trečiąsias šalis. Administracinis aiškinimas Nr. V0391-05 yra privalomas mokesčių administratoriui. Jeigu administraciniame aiškinime nustatyti kriterijai neatitiktų, mokesčių mokėtojas galėtų skųstis kompetentingiems teismams. Todėl nacionaliniams teismams neprivalomi administraciniame aiškinime nustatyti kriterijai.

(53) Pasak Ispanijos valdžios institucijų, Komisija yra neteisi sprendime pradėti tyrimo procedūrą teigdama, kad „naujas Finansų ministerijos aiškinimas buvo patvirtintas 2012 m. birželio 26 d. TEAC rezoliucija“. DGT ir TEAC yra nepriklausomos institucijos: DGT yra dalis administracijos, o TEAC Europos Sąjungos Teisingumo Teismo yra laikomas teismu ([26]). TEAC tikrina, kaip taikomi mokesčių įstatymai, ir nustato doktriną ir kriterijus, kuriuos turi taikyti likusioji administracija. Suinteresuotosios trečiosios šalys teigia, kad TEAC yra ne teismas, bet mokesčių administravimo subjektas, priklausantis nuo Finansų ministerijos. Jos taip pat teigia, kad TEAC doktrina nėra teisinės tvarkos dalis. Nors jo doktrina privaloma mokesčių administratoriui, jį patį kontroliuoja aukštesnės instancijos teismai.

(54) Ispanijos valdžios institucijos ir suinteresuotosios trečiosios šalys teigia, kad administracinis aiškinimas (ir jame pateikti kriterijai) yra negalutinis ir visada gali būti keičiamas, jeigu tik tas pateisinančias aplinkybes galima objektyviai pagrįsti. Tuo atžvilgiu Ispanijos valdžios institucijos nurodo gruodžio 17 d. Bendrojo mokesčių įstatymo Nr. 58/2003 89 straipsnį, kuriame nustatytas mokesčių aiškinimų teisinis poveikis:

a) atsakymas į prašymą paaiškinti fiskalines nuostatas yra privalomas mokesčių administratoriui;

b) kol nebus pakeista teismo praktika arba tam atvejui taikoma teisė, mokesčių aiškinime pateikti kriterijai taikomi apmokestinamajai bendrovei;

c) mokesčių administratorius, atsakingas už mokesčių mokėjimo užtikrinimą, turėtų taikyti mokesčių aiškinimuose nustatytus kriterijus, jeigu tik apmokestinamosios bendrovės ir subjekto, kuriam aiškinimas skirtas, faktai ir aplinkybės yra tapatūs.

(55) Be to, suinteresuotosios trečiosios šalys teigia, kad pradinis administracinis aiškinimas negali būti apibrėžiamas kaip konsoliduota mokesčių administratoriaus praktika. Pasak kelių suinteresuotųjų trečiųjų šalių, ją sudaro tik keturi administraciniai aiškinimai ir viena TEAC rezoliucija ([27]). Be to, pasak kelių suinteresuotųjų trečiųjų šalių, net prieš 2012 m. DGT administracinį aiškinimą ir TEAC rezoliuciją administracinis aiškinimas buvo laipsniškai keičiamas 2010 m. birželio 1 d. TEAC rezoliucija ir 2011 m. spalio 13 d. aukštesniojo teismo sprendimu. TEAC rezoliucijoje ir aukštesniojo teismo sprendime nagrinėtas klausimas buvo susijęs su TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymu tais atvejais, kai akcijos įsigytos grupės viduje. 2011 m. spalio 13 d. aukštesniojo teisimo sprendimas buvo patvirtintas 2013 m. birželio 24 d. Ispanijos aukščiausiojo teismo sprendimu.

([26]) Žr. 2000 m. kovo 21 d. Sprendimą *Galbalfrisa ir kiti*, sujungtos bylos C-110/98 ir C-147/98.
([27]) Administraciniai aiškinimai Nr. 1490-02, V0391-05, V1316-05 ir V2245-06; 2011 m. rugsėjo 17 d. TEAC rezoliucija Nr. 4871-09.

(56) Ispanijos valdžios institucijos taip pat teigia, kad bendrovių pateikti prašymai dėl finansinės prestižo vertės atskaitos tais atvejais, kai akcijos įsigytos netiesiogiai, nebuvo sistemingai atmetami, kaip nurodyta Komisijos 2013 m. sprendime pradėti tyrimo procedūrą. Prašymai nebuvo sistemingai atmetami, nes mokesčių surinkimo sistemoje nereikalaujama, kad apmokestinamoji bendrovė prašytų leisti taikyti TRLIS 12 straipsnio 5 dalį. Mokesčių surinkimo sistema, apimanti pelno mokestį, yra „savarankiško apskaičiavimo“ (*autoliquidación*) sistema, kurioje apmokestinamoji bendrovė pati turi atlikti visas mokesčių operacijas, t. y. aiškintis įstatymą, įvertinti mokesčių operacijas ir apskaičiuoti galutinę mokėtino mokesčio sumą. Mokesčių institucija nesikiša į šį procesą. Tačiau mokesčių administratorius gali tikrinti ir stebėti savarankiškai apskaičiuotų mokesčių operacijas, ir galiausiai apskaičiuoja galutinį mokestį.

(57) Ispanijos valdžios institucijos ir suinteresuotosios trečiosios šalys teigia, kad nepaisant DGT pirminio administracinio vertinimo, Ispanijos bendrovės finansinės prestižo vertės atskaitą taikė netiesioginiam akcijų įsigijimui. Remiantis Ispanijos valdžios institucijomis, mokesčių mokėtojai, manę, kad turi teisę TRLIS 12 straipsnio 5 dalį taikyti netiesioginiam įsigijimui, ją taikė. Tai, kad yra skirtingi DGT aiškinimai, netrukdė tą dalį taikyti: viena vertus, tie mokesčių mokėtojai, kurių mokesčių patikrinimas nebuvo atliktas, patvirtino *de facto* savo kriterijus po to, kai baigėsi nustatytas ketverių metų laikotarpis; kita vertus, tie mokesčių mokėtojai, kurių mokesčių patikrinimas buvo atliktas, galėjo apskųsti DGT nustatytus kriterijus aukštesnės instancijos institucijose.

4.2. **Naujas administracinis aiškinimas nėra esminis TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymo srities pakeitimas**

(58) Ir Ispanijos valdžios institucijos, ir suinteresuotosios trečiosios šalys teigia, kad TRLIS 12 straipsnio 5 dalis nebuvo iš esmės pakeista ir kad nuostatos taikymo srities administracinis aiškinimas negali būti laikomas pagalbos pakeitimu. Tai, kad DGT nepakeitė administracinio aiškinimo, nedaro poveikio TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymo sričiai.

(59) Ispanijos valdžios institucijos ir suinteresuotosios trečiosios šalys teigia, kad taikymo sritis nauju administraciniu aiškinimu nebuvo pakeista, nes TRLIS 12 straipsnio 5 dalyje jau buvo kryžminė nuoroda į TRLIS 21 straipsnį, kurio 1 dalies a punkte paminėtas tiesioginis ir netiesioginis bent 5 proc. akcijų įsigijimas. Tas reikalavimas išliko nekeistas nuo tada, kai į Ispanijos pelno mokesčio įstatymą įtraukta TRLIS 12 straipsnio 5 dalis.

a) *Finansinės prestižo vertės apskaičiavimo metodas*

(60) Viena iš suinteresuotųjų šalių ginčija Komisijos sprendime pradėti tyrimo procedūrą pateiktą teiginį, kad keletas atvejų, kuriems nuo pat pradžių netaikyta priemonė, vėliau buvo įtraukti į TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymo sritį. Ta suinteresuotoji šalis mano, kad kontroliuojančiųjų bendrovių akcijų dalies įsigijimas visada atitiko šios priemonės tinkamumo kriterijus ir kad ginčas dėl TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymo yra susijęs tik su taikyto apskaičiavimo metodo neatitikimu. Suinteresuotoji trečioji šalis mano, kad suprasti šį klausimą labai svarbu nagrinėjant šį atvejį.

(61) Suinteresuotoji šalis teigia, kad apskaitos konsolidavimo taisyklėse buvo pateisintas iš esmės kitoks aiškinimas nei tas, kurį pradžioje patvirtino DGT ir TEAC. Remiantis apskaitos konsolidavimo taisyklėmis, finansinė prestižo vertė privalo būti apskaičiuojama taikant integruotą konsolidavimo metodą, kuriuo reikalaujama, kad visų priklausomų bendrovių, kurias turi atitinkamas subjektas, turtas ir įsipareigojimai būtų traktuojami taip, lyg būtų vieno subjekto turtas ir įsipareigojimai. Taikant šį principą, kontroliuojančiajai bendrovei priklausanti patronuojamosios veiklą vykdančios bendrovės dalis atimama, o tos dalies vertė kontroliuojančiosios bendrovės balanse pakeičiama veiklą vykdančios bendrovės turto ir įsipareigojimų rinkos verte. Taigi, kai turtas įtraukiamas į kontroliuojančiosios bendrovės turtą, į kontroliuojančiosios bendrovės balansą įtraukiamas rezervas, kurio suma yra lygi patronuojamosios veiklą vykdančios bendrovės turto rinkos vertės ir buhalterinės vertės skirtumui. Todėl už kontroliuojančiosios bendrovės akcijų dalį sumokėtos kainos ir kontroliuojančiosios bendrovės grynosios vertės, visiškai konsolidavus jos patronuojamosios veiklą vykdančios bendrovės turtą, skirtumas į apskaitą įtraukiamas kaip kontroliuojančiajai bendrovei priklausanti finansinė prestižo vertė.

(62) Taikant šį apskaičiavimo metodą, kontroliuojančiosios bendrovės ir veiklą vykdančių bendrovių turtas būtų traktuojamas taip, lyg būtų vienos bendrovės turtas. Todėl kontroliuojančioji bendrovė galėtų atskaityti finansinę prestižo vertę pagal TRLIS 12 straipsnio 5 dalį.

b) *Nukrypimo nuo ankstesnio administracinio aiškinimo pateisinimo priežastys*

(63) Ispanijos valdžios institucijos ir suinteresuotosios trečiosios šalys taip pat pripažįsta, kad DGT ir TEAC nukrypo nuo savo ankstesnės praktikos, pagal kurią TRLIS 12 straipsnio 5 dalį buvo galima taikyti tik tais atvejais, kai veiklą vykdančių bendrovių akcijos įsigytos tiesiogiai.

(64) Ispanijos valdžios institucijos paaiškino, kad DGT ir TEAC savo nukrypimą nuo ankstesnio administracinio aiškinimo pateisino šiomis priežastimis:

a) pirma, TRLIS 12 straipsnio 5 dalis buvo sumanyta kaip priemonių, kuriomis siekiama skatinti Ispanijos bendrovių ekonominį augimą ir tarptautinimą, rinkinio dalis. Šia priemone buvo siekiama Ispanijos bendroves paskatinti investuoti užsienyje. Taigi, TRLIS 12 straipsnio 5 dalies netaikymas Ispanijos bendrovių investicijoms į kontroliuojančiąsias bendroves nerezidentes prieštarautų pačiai nuostatos esmei;

b) antra, TRLIS 12 straipsnio 5 dalyje nurodomas TRLIS 21 straipsnis, kuriame aiškiai nurodytas tiesioginis ir netiesioginis akcijų dalies įsigijimas. Todėl reikėtų suprasti, kad TRLIS 12 straipsnio 5 dalis apima netiesioginį bendrovių nerezidenčių akcijų įsigijimą tiesiogiai įsigijus kontroliuojančiosios bendrovės nerezidentės akcijų, jeigu įvykdytos TRLIS 21 straipsnio nuostatos;

c) trečia, abiejuose Komisijos sprendimuose (2009 ir 2011 m.), susijusiuose su finansinės prestižo vertės amortizacija, paminėtas ir tiesioginis, ir netiesioginis akcijų įsigijimas;

d) ketvirta, norint atskaitą taikyti netiesioginiam įsigijimui, būtina, prieš tai įvykdžius susijungimo sandorį, netiesiogiai valdomas akcijas paversti tiesiogiai valdomomis akcijomis. Atsižvelgiant į tarptautinio verslo jungimo sunkumus, fiskaliniu požiūriu skirtingai traktuoti akcijų įsigijimą, dėl kurio įvykdomas verslo jungimo sandoris, ir įsigijimą, dėl kurio neįvykdomas verslo jungimo sandoris, prieštarautų fiskalinio neutralumo principui. Be to, tai, kad investuojama įsigyjant kontroliuojančiosios bendrovės akcijų, yra išorinė aplinkybė, priklausanti ne nuo kontroliuojančiąją bendrovę įsigyjančios bendrovės, bet nuo rinkos struktūros.

c) *Nuorodos į netiesioginį įsigijimą pirmajame ir antrajame sprendimuose, Parlamento narių klausimuose ir pranešime spaudai apie 2007 m. sprendimą pradėti tyrimo procedūrą*

(65) Ispanijos valdžios institucijos ir suinteresuotosios trečiosios šalys teigia, kad naujas administracinis aiškinimas, nustatytas privalomame 2012 m. kovo 21 d. administraciniame aiškinime Nr. V0608-12 ir 2012 m. birželio 26 d. TEAC rezoliucijoje, yra susijęs su pirmuoju ir antruoju sprendimais. Tai atspindėta dviem aspektais:

a) pirma, abiejuose Komisijos sprendimuose kelis kartus nurodomas tiesioginis ir netiesioginis įsigijimas. Abiejuose sprendimuose paskelbta, kad finansinės prestižo vertės atskaita tiek tiesiogiai, tiek netiesiogiai įsigyjant akcijas, yra neteisėta pagalba. Ispanijos valdžios institucijos ir suinteresuotosios šalys cituoja kelis pirmojo ir antrojo sprendimų punktus, kuriuose nurodomas tiesioginis ir netiesioginis įsigijimas, būtent pirmojo sprendimo 21, 167, 170 ir 175 punktus ir pirmojo ir antrojo sprendimų 1 straipsnį;

b) antra, atrodė, kad Komisija nemanė, jog administracinis aiškinimas yra svarbus, nes jis nepaminėtas nei pirmojo, nei antrojo sprendimo formuluotoje.

(66) Be to, Ispanijos valdžios institucijos pažymi, kad Komisijos tarnybos 2007 m. kovo 26 d., prieš pradėdamos oficialią tyrimo procedūrą, atsiuntė tarnybinį raštą, kuriame nurodyta, kad TRLIS 12 straipsnio 5 dalies administracinis aiškinimas atrodo esąs per daug ribojantis.

(67) Ispanijos valdžios institucijos teigia, kad mokesčių administratorius ir DGT, priimdamos kovo 21 d. administracinį aiškinimą Nr. V0608-12 ir 2012 m. birželio 26 d. TEAC rezoliuciją, laikėsi su ES teise derančio aiškinimo principo, taip pat ES teisės tiesioginio poveikio ir pirmumo principo. Iš tikrųjų, nacionalinės institucijos, teisėjai ar administracija visada nacionalinę teisę turėtų taikyti laikydamiesi ES teisės, ir privalo vadovautis SESV 4 straipsnyje nustatytu lojalaus bendradarbiavimo principu.

(68) Kadangi Europos Komisijos priimti sprendimai yra privalomi jų adresatams, DGT ir TEAC turėjo pakeisti savo administracinius kriterijus dėl TRLIS 12 straipsnio 5 dalies aiškinimo. Todėl administracinis aiškinimas ir TEAC rezoliucija visiškai derėjo su abiejų Komisijos sprendimų formuluote ir taikymo sritimi, nes nebuvo reikalaujama susigrąžinti finansinę prestižo vertę, susidarančią dėl tiesioginio ir netiesioginio įsigijimo, įvykdyto laikotarpiu, kuriuo, kaip pripažino Komisija, pagalbos gavėjai turėjo teisėtų lūkesčių, ir atitinkančio konkrečias pirmajame ir antrajame sprendimuose nustatytas sąlygas.

(69) Ispanijos valdžios institucijos ir suinteresuotosios trečiosios šalys teigia, kad Komisija, taikydama šiam atvejui Teisingumo Teismo Sprendimo *Kahla* ([28]) ir Sprendimo *Namur-Les Assurances de Credit* ([29]) praktiką, prieina prie klaidingos išvados. Sprendime *Kahla* teigiama, kad visa papildoma informacija, kurią Komisija prašo pateikti norėdama išsiaiškinti pagalbos priemonės taikymo sritį, yra pagalbos sistemos, apie kurią pranešta, dalis. Pasak Ispanijos valdžios institucijų, nors Komisija jau žinojo apie administracinį aiškinimą, kuriuo TRLIS 12 straipsnio 5 dalis netaikyta netiesioginiam įsigijimui, Komisija apie tai neužsiminė nei pirmajame, nei antrajame sprendime. Be to, nepaisant to, kad žinojo apie administracinį aiškinimą, Komisija abiejuose sprendimuose mini ir tiesioginį, ir netiesioginį įsigijimą. Suinteresuotosios šalys teigia, kad niekada nežinojo apie Komisijos ir Ispanijos valdžios institucijų susirašinėjimą, kuriuo buvo teigta, kad praktiškai finansinė prestižo vertė galėtų būti taikoma tik tiesioginiam akcijų dalies įsigijimui.

(70) Sprendime *Namur – Les Assurances* Teismas nustato, kad papildomai pranešti reikia tik apie pakeitimus, kuriais iš esmės keičiama pagalbos sistema. Pasak Ispanijos valdžios institucijų, jeigu nebuvo pakeistos teisės nuostatos, kuriomis nuo pat pradžių nustatyta pagalbos priemonė, jos ribos ir sąlygos, vadinasi, nebuvo pakeista esama ir nebuvo nustatyta nauja pagalba. Todėl iš Teismo sprendimo galima numanyti, kad naujasis aiškinimas negali būti laikomas nauja pagalba, nes nebuvo pakeista konkreti teisės nuostata (TRLIS 12 straipsnio 5 dalis ir TRLIS 21 straipsnio 1 dalies a punktas), jos sąlygos ir ribos.

(71) Be to, Ispanijos valdžios institucijos ir suinteresuotosios trečiosios šalys teigia, kad Komisija pirmajame ir antrajame sprendimuose pripažino, kad kelių Europos Parlamento narių atsiųsti klausimai paskatino pradėti oficialią tyrimo procedūrą. Šie Parlamento narių klausimai daugiausia susiję su netiesioginiu įsigijimu, t. y. kontroliuojančiosios bendrovės nerezidentės, tuo pat metu turėjusios veiklą vykdančių bendrovių nerezidenčių akcijų dalį, akcijų įsigijimu. Tokio įsigijimo pavyzdžiai buvo šie: bendrovės *O2* akcijos, įsigytos bendrovės *Telefónica*, bendrovės *Scottish Power Ltd* akcijos, įsigytos bendrovės *Iberdrola*, ir bendrovės *Abbey National Bank* akcijos, įsigytos bendrovės *Banco Santander*. Todėl Komisija žinojo, kad TRLIS 12 straipsnio 5 dalis taikyta ir netiesioginiam įsigijimui.

(72) Be to, Ispanijos valdžios institucijos ir suinteresuotosios trečiosios šalys teigia, kad pranešime spaudai, kuriuo Komisija 2007 m. paskelbė pradedanti oficialią tyrimo procedūrą, nurodyti Parlamento narių klausimai, kuriuose paminėti keli šie sandoriai, būtent bendrovės *O2* akcijos, įsigytos bendrovės *Telefónica*, bendrovės *Scottish Power Ltd* akcijos, įsigytos *Iberdrola*, ir *Sacyr, Abertis* bei *Cintra* pasiūlymai dėl greitkelių koncesijos Prancūzijoje. Be to, *Iberdrola* teigia, kad Komisija suteikė bendrovėms *Iberdrola* ir *Scottish Power* leidimą susijungti ([30]), ir dėl tos priežasties Komisija turėjo žinoti, kad *Iberdrola* įsigijo kontroliuojančiosios bendrovės, turinčios patronuojamųjų veiklą vykdančių bendrovių, akcijų.

d) *Vienodo požiūrio, nediskriminavimo ir fiskalinio neutralumo principai*

(73) Ispanijos valdžios institucijos ir kelios suinteresuotosios trečiosios šalys mano, kad vienodo požiūrio ir nediskriminavimo principu reikalaujama, kad panašūs faktiniai atvejai nebūtų traktuojami skirtingai, o skirtingi faktiniai atvejai – vienodai, išskyrus atvejus, kai tokį skirtingą traktavimą galima objektyviai pateisinti.

(74) Ispanijos valdžios institucijos ir kelios suinteresuotosios trečiosios šalys teigia, kad netiesioginis veiklą vykdančių bendrovių nerezidenčių akcijų įsigijimas anksčiau tiesiogiai įsigijus kontroliuojančiosios bendrovės akcijų yra panašus į tiesioginį veiklą vykdančios bendrovės akcijų įsigijimą. Todėl pirmajame ir antrajame sprendimuose padarytos išvados turėtų būti taikytinos ir tiesioginiam, ir netiesioginiam įsigijimui. Tai reikštų, kad su netiesioginiu įsigijimu susijęs administracinis aiškinimas taip pat turėtų būti laikomas neteisėta ir nesuderinama pagalba, o Komisija turėtų savaime pripažinti, kad esama teisėtų lūkesčių dėl netiesioginio akcijų įsigijimo, vykdyto nuo 2002 m. sausio 1 d. iki 2007 m. gruodžio 21 d. (2011 m. gegužės 21 d.), pirmojo ir antrojo sprendimų 1 straipsnyje nustatytomis sąlygomis.

([28]) Žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimą *Kahla Thüringen Porzellan GmbH prieš Komisiją*, C-537/08P.
([29]) Žr. 1994 m. rugpjūčio 9 d. Sprendimą *Namur – Les assurances du credit prieš Komisiją*, C-44/93.
([30]) Susijungimas, COMP M.4517 – *Iberdrola/Scottish Power*.

(75) Suinteresuotosios trečiosios šalys taip pat mini fiskalinio neutralumo principą. Fiskalinio neutralumo principas reikalauja investicijas traktuoti vienodai, neatsižvelgiant į tai, kokiais būdais investuojama. Tais atvejais, kai akcijos įsigytos netiesiogiai, finansinė prestižo vertė gali susidaryti, tik jeigu netiesioginis įsigijimas paverčiamas tiesioginiu įvykdžius susijungimo sandorį, kai bendrovė rezidentė įsigyja bendrovę nerezidentę. Atsižvelgiant į tai, kad tarptautiniai verslo susijungimai yra sudėtingi, neturėtų būti būtina susijungti su veiklą vykdančia bendrove nerezidente, kad susidarytų finansinė prestižo vertė. Dėl tos pat priežasties neturėtų būti būtina vykdyti patronuojančiosios bendrovės ir kontroliuojančiosios bendrovės nerezidentės, tuo pat metu susijungiančios su savo patronuojamąja veiklą vykdančia bendrove, daugialygio susijungimo sandorio. Todėl pagal fiskalinio neutralumo principą būtų laikoma, kad TRLIS 12 straipsnio 5 dalis taikoma tiek tiesioginiam, tiek netiesioginiam įsigijimui.

e) *Naujasis administracinis aiškinimas neturi atgalinio poveikio*

(76) Ispanijos valdžios institucijos ir suinteresuotosios trečiosios šalys taip pat ginčija 2013 m. sprendimo pradėti tyrimo procedūrą teiginį, susijusį su administracinio aiškinimo atgaliniu poveikiu. Pasak Ispanijos valdžios institucijų, atgalinį poveikį turi tik teisės nuostatos arba teisės aktai, kuriais trečiosioms šalims daromas teisinis poveikis. Ispanijos aukščiausiojo teismo teigimu, administracinis aiškinimas, pavyzdžiui, nuomonė mokesčių klausimais, nėra teisės aktas, o tik paprasčiausias procesinis dokumentas. Apmokestinamoji bendrovė negali apskųsti nuomonių mokesčių klausimais ir jų tikslas – tik informuoti. Kadangi jos negali daryti teisinio poveikio, negali turėti ir atgalinio poveikio. Suinteresuotosios trečiosios šalys sutinka, kad priemonė netaikoma atgaline data. Pirma, mokesčių aiškinimus mokesčių mokėtojai pateikia dėl tų mokesčių, kurie dar nebuvo apskaičiuoti ir nustatyti. Antra, daugelis mokesčių mokėtojų nepaisė administraciniame aiškinime nustatytų pirminių kriterijų ir netiesioginiam akcijų įsigijimui taikė TRLIS 12 straipsnio 5 dalyje nustatytą finansinės prestižo vertės atskaitą.

B. TEISĖTI LŪKESČIAI, TEISINIS TIKRUMAS IR *ESTOPPEL* PRINCIPAS

(77) Pasak Ispanijos valdžios institucijų, jeigu Komisija nustatytų, kad su TRLIS 12 straipsnio 5 dalimi susijęs naujas administracinis aiškinimas yra neteisėta nauja pagalba, tos pačios išvados, padarytos pirmojo ir antrojo sprendimų 1 straipsnyje dėl teisėtų lūkesčių, turėtų būti taikytinos ir netiesioginiam akcijų įsigijimui.

(78) Teigdamos, kad šiuo atveju pagalba neturi būti išieškota, nes yra teisėtų lūkesčių, Ispanijos valdžios institucijos remiasi Reglamento (EB) Nr. 659/1999 14 straipsnio 1 dalimi, pagal kurią Komisija neturėtų reikalauti išieškoti pagalbos, jeigu tai prieštarautų bendrajam Bendrijos teisės principui.

(79) Pasak Ispanijos valdžios institucijų ir suinteresuotųjų trečiųjų šalių, pagalbos gavėjams teisėtų lūkesčių atsirado dėl šių Komisijos veiksmų:

a) Komisija paskatino naujus teisėtus veiklos vykdytojų, netiesiogiai įsigijusių akcijas, kai įsigijimas atitiko abiejuose Komisijos sprendimuose nustatytas sąlygas, lūkesčius, nes ir pirmajame, ir antrajame sprendime nuolat buvo minimas netiesioginis įsigijimas. Iš tikrųjų, teisėtų lūkesčių pripažinimas pirmajame sprendime (164–167 punktuose) ir antrajame sprendime (190–193 punktuose) apėmė ir tiesioginį, ir netiesioginį įsigijimą;

b) Komisijos atsakymuose į Europos Parlamento narių Eriko Mejierio, Sharonos Bowles ir Davido Martíno ([31]) raštu pateiktus klausimus, ar ši priemonė turėjo būti laikoma pagalba, aiškiai nurodytas atvejis, kai bendrovė *Telefónica* įsigijo bendrovę O2, bendrovių *Abertis*, *Cintra* ir *Sacyr* pasiūlymai dėl Prancūzijos greitkelių, taip pat atvejis, kai bendrovė *Iberdrola* įsigijo bendrovę *Scottish Power*. Pirmajame ir antrajame sprendimuose pripažinta, kad atsakymai į šiuos Parlamento narių klausimus paskatino teisėtus lūkesčius. Ispanijos valdžios institucijos ir suinteresuotosios trečiosios šalys mano, kad šiuose atsakymuose ne tik nebuvo aiškiai nustatyta, kad TRLIS 12 straipsnio 5 dalis gali būti taikoma tik tiesioginiam įsigijimui, bet ir, atsižvelgiant į įsigytų bendrovių grupių struktūrą, buvo galima numanyti, kad tai susiję ir su netiesioginiu įsigijimu. Ispanijos valdžios institucijos ir suinteresuotosios trečiosios šalys visų pirma primena bendrovių *Scottish Power* ir *Iberdrola* sujungimą, kuriam pritarė Komisija. Dėl tos priežasties Ispanijos valdžios institucijos ir suinteresuotosios trečiosios šalys mano, kad Komisija, remdamasi Konkurencijos GD tarnybų pateikta informacija, žinojo, kad pastarasis įsigijimas buvo netiesioginis bendrovės nerezidentės akcijų įsigijimas anksčiau įsigijus kontroliuojančiąją bendrovę. Todėl remdamasis EP nariams pateiktais atsakymais apdairus ir uolus ekonominės veiklos vykdytojas negalėjo numanyti, kad jie susiję tik su tiesioginiu akcijų įsigijimu.

([31]) Raštu pateikti klausimai Nr. E-4431/05 ir E-4772/05.

(80) Pasak Ispanijos valdžios institucijų, tai, kad buvo ankstesnis ribojantis TRLIS 12 straipsnio 5 dalies administracinis aiškinimas, neturi poveikio teisėtiems netiesiogiai akcijas įsigijusių pagalbos gavėjų lūkesčiams. Taip yra dėl to, kad TRLIS 12 straipsnio 5 dalis yra aiški nuostata, joje pateikta nuoroda į ataskaitų konsolidavimo taisykles ir ja siekiama skatinti Ispanijos bendrovių investicijas užsienyje, jeigu tik daroma kokia nors įtaka įsigytos bendrovės veiklai ir bendrovė vykdo ekonominę veiklą.

(81) Pasak suinteresuotųjų trečiųjų šalių, Komisijos ir Ispanijos valdžios institucijų vidaus diskusijos vykdant oficialią tyrimo procedūrą nepakeičia pagalbos priemonės gavėjų teisėtų lūkesčių. Šios vidinės diskusijos galėtų paskatinti teisinį poveikį trečiosioms šalims, jeigu jos būtų buvusios atspindėtos sprendimų formuluotėje.

(82) Suinteresuotosios trečiosios šalys teigia, kad Komisija pažeidė *estoppel* principą, pagal kurį Komisija negali prieštarauti savo pačios veiksmams arba priemonėms. Komisija pirmajame ir antrajame sprendimuose nuolat mini netiesioginį įsigijimą. Todėl Komisija neturėtų keisti toje teisinėje priemonėje nustatytos pradinės garantijos teigdama, kad mokesčių administratorius pakeitė nuostatos aiškinimą.

(83) Suinteresuotosios trečiosios šalys taip pat tvirtina, kad Komisija pažeidžia teisinio tikrumo principą. Komisija ne tik pakartotinai mini tiesioginio ir netiesioginio įsigijimo atvejus, bet ir abiejų sprendimų formuluotėje neužsimena apie TRLIS 12 straipsnio 5 dalies administracinį aiškinimą. Suinteresuotosios trečiosios šalys mano, kad remdamasis sprendimų formuluote uolus ir apdairus veiklos vykdytojas būtų manęs, kad netiesioginis įsigijimas patenka į TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymo sritį.

5. **ISPANIJOS PASTABOS DĖL TREČIŲJŲ ŠALIŲ PASTABŲ**

(84) Ispanijos valdžios institucijos pažymi, kad visos suinteresuotosios trečiosios šalys laikosi vienodo požiūrio ir palaiko Ispanijos valdžios institucijų pastabose pateiktus argumentus.

(85) Ispanijos valdžios institucijos pakartoja, kad naujas administracinis DGT aiškinimas, pateiktas 2012 m. kovo 21 d. administraciniame aiškinime Nr. V0608/12 ir 2012 m. birželio 26 d. TEAC rezoliucijoje, nėra nauja pagalba. Nei atsakymai į prašymus pateikti nuomonę mokesčių klausimais, nei TEAC rezoliucijos neturi teisinio poveikio.

(86) 2013 m. birželio 24 d. Ispanijos aukščiausiojo teismo sprendime parodyta, kad finansinė prestižo vertė turėtų būti apskaičiuojama atsižvelgiant į apskaitos konsolidavimo taisykles, neatsižvelgiant į tai, ar įsigytos bendrovės nerezidentės pateikia konsoliduotas ar atskiras ataskaitas. Nors šio sprendimo dalykas buvo ne tai, ar TRLIS 12 straipsnio 5 dalis taikoma tiesioginiam, ar netiesioginiam įsigijimui, tai, kad nuorodą reikėtų daryti į apskaitos taisykles, reiškia, kad taikant TRLIS 12 straipsnio 5 dalį turi būti panašiai traktuojamas ir tiesioginis, ir netiesioginis įsigijimas.

(87) Penkios suinteresuotosios šalys savo pastabose teigia, kad tais atvejais, kai akcijas įsigijo netiesiogiai, apskaičiuodamos savo pelno mokestį atskaitė finansinę prestižo vertę. Todėl naujas administracinis aiškinimas neturėjo poveikio TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymo sričiai.

(88) Komisija pirmajame ir antrajame sprendimuose pripažino, kad dėl atsakymų į raštu pateiktus Parlamento narių Eriko Mejierio ir Sharonos Bowles klausimus atsirado teisėtų lūkesčių. Atsakymuose nėra užuominų, kad jie susiję tik su tiesioginiu įsigijimu. Priešingai, atsakymai į tuos Parlamento narių klausimus buvo susiję su konkrečiais netiesioginio įsigijimo atvejais.

(89) Be to, teisėtų lūkesčių principo tikslas – apsaugoti tariamos valstybės pagalbos gavėjus, o ne valstybę narę. Todėl būtent pagalbos gavėjai (ir niekada valstybė narė) turėtų vertinti, ar dėl Komisijos patvirtintų priemonių galėjo atsirasti teisėtų lūkesčių.

(90) Pradėdama šią tyrimo procedūrą Komisija ketina peržiūrėti savo pačios priemones, kuriomis pažeidžiami teisinio tikrumo ir *estoppel* principai.

(91) Ispanijos valdžios institucijos Komisijai primena, kad TRLIS 12 straipsnio 5 dalies pagalbos pobūdis yra negalutinis, dar laukiama Europos Sąjungos Teisingumo Teismo peržiūros.

6. **PRIEMONĖS VERTINIMAS**

(92) Pirmajame ir antrajame sprendimuose Komisija konstatavo, kad TRLIS 12 straipsnio 5 dalis yra neteisėta ir nesuderinama pagalbos schema įsigijimo ir ES, ir ne ES atžvilgiu. Visų pirma Komisija nustatė, kad nagrinėjamąja priemone, kuria Ispanijos bendrovėms leidžiama atskaityti finansinę prestižo vertę, susidarančią įsigijus bent 5 proc. užsienio bendrovės akcijų, suteikiamas atrankusis pranašumas, nepateisinamas mokesčių sistemos logika. Be to, nustatyta, kad priemonė yra nesuderinama su vidaus rinka ([32]). Komisija nurodo tuose sprendimuose pateiktą argumentaciją norėdama parodyti, kad nagrinėjamoji priemonė buvo neteisėta ir nesuderinama valstybės pagalba.

(93) Ispanijos valdžios institucijos nesiėmė anuliavimo veiksmų nei priėmus pirmąjį sprendimą, nei antrąjį. Tačiau Bendrajame Teisme dar neišnagrinėta daug bylų, kurias iškėlė trečiosios šalys ([33]).

(94) Šiame sprendime nagrinėjamas tik TRLIS 12 straipsnio 5 dalies naujo administracinio aiškinimo, kurį Ispanijos valdžios institucijos pateikė po to, kai buvo priimtas pirmasis ir antrasis sprendimai, poveikis.

A. PRIEMONĖS NAUJOS PAGALBOS POBŪDIS

(95) Pirmojo ir antrojo sprendimų tikslas buvo įvertinti Ispanijos schemos, tokios, kokią Ispanijos valdžios institucijos pristatė, kai buvo vykdoma administracinė procedūra, po kurios priimti pirmasis ir antrasis sprendimai, suderinamumą su vidaus rinka. Pirmajame ir antrajame sprendimuose nustatyta, kad neteisėta ir nesuderinama schema (TRLIS 12 straipsnio 5 dalis) „*Ispanijos buvo taikyta neteisėtai*“ ([34]).

(96) Nusistovėjusi teismo praktika tokia, kad sprendimo taikymo sritis turi būti nustatyta ne vien remiantis nuorodomis į to sprendimo faktinę formuluotę, bet ir atsižvelgiant į valstybės narės per administracinę procedūrą pateiktą pagalbos schemos aprašymą ([35]). Sprendime *Kahla Thüringen* Teismas nustatė, kad Komisijos pateiktas prašymas suteikti papildomos informacijos, siekiant išsiaiškinti pagalbos schemos taikymo sritį, ir valstybių narių pateiktas atsakymas į tą prašymą turi būti laikoma nedaloma pagalbos schemos dalimi ([36]).

(97) Ispanijos valdžios institucijos 2007 m. birželio 4 d. rašte ([37]) paaiškino, kad atitinkama administracine praktika leista finansinę prestižo vertę atskaityti tik tais atvejais, kai veiklą vykdančių bendrovių akcijos įsigytos tiesiogiai.

(98) Šią praktiką taip pat patvirtina nuoseklūs DGT ir TEAC administraciniai aiškinimai, teikti 2002–2012 m. Nepaisant atitinkamų TRLIS nuostatų formuluotės, pirmojo ir antrojo sprendimų priėmimo metu DGT ir TEAC nuolat sistemingai TRLIS 12 straipsnio 5 dalį taikė tik veiklą vykdančių bendrovių akcijų tiesioginio įsigijimo atvejais. Šis aiškinimas galiojo nuo 2002 m. sausio 1 d., kai pirmą kartą įsigaliojo TRLIS 12 straipsnio 5 dalis.

([32]) Žr. pirmojo sprendimo 83 ir tolesnius punktus ir antrojo sprendimo 96 ir tolesnius punktus.

([33]) Po 2009 m. spalio 28 d. Sprendimo Nr. C45/07 iškelta daug bylų. Visų pirma, 2012 m. kovo 8 d. Bendrojo Teismo sprendimas *Iberdrola prieš Komisiją*, T 211/10; 2012 m. kovo 21 d. Bendrojo Teismo nutartys *BBVA prieš Komisiją*, T-225/10; *Telefónica prieš Komisiją*, T-228/10; *Ebro/Puleva prieš Komisiją*, T-234/10 ir *Modelo Continente prieš Komisiją*, T-174/11; taip pat 2012 m. kovo 29 d. nutartis *AEB prieš Komisiją*, T236/10. 2013 m. gruodžio 19 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimas *Telefónica prieš Komisiją*, C 274/12P. Bendrasis Teismas dar turi išnagrinėti bylas T 207/10 *Deutsche Telekom prieš Komisiją*. T 219/10 *Autogrill prieš Komisiją* ir T-227/10 *Banco Santander prieš Komisiją*. Po 2011 m. sausio 12 d. Sprendimo Nr. C-45/07 taip pat iškelta daug bylų. Visų pirma, 2012 m. birželio 5 d. Bendrojo Teismo nutartys *Ibedrola prieš Komisiją*, T-431/1, 2012 m. gruodžio 13 d. nutartys *Cementos Molins prieš Komisiją*, T-424/11; 2013 m. birželio 10 d. nutartis *Barloworld prieš Komisiją*, T-459/11; 2013 m. rugsėjo 9 d. nutartis *BBVA prieš Komisiją*, T-429/11; *Telefónica prieš Komisiją*, T-430/11; *Altadis prieš Komisiją*, T-400/11; ir *Telefónica prieš Komisiją*, T430/11. Bendrasis Teismas dar turi išnagrinėti bylas *Sigma prieš Komisiją*, T-239/11; *Banco Santander prieš Komisiją*, T-399/11; *Axa prieš Komisiją*, T-405/11; ir *Prosegur prieš Komisiją*, T-406/11. Teisingumo Teismas dar turi išnagrinėti šiuos apeliacinius skundus: *BBVA prieš Komisiją*, C-587/13P, ir *Telefónica prieš Komisiją*, C-588/13P.

([34]) Taip pat aišku, kad teisėtų lūkesčių klausimas, nagrinėjamas pirmajame ir antrajame sprendimuose, apima tik priemonių, kurios šiuose dviejuose sprendimuose laikomos neteisėta ir nesuderinama pagalba, taikymo sritį. Iš tikrųjų, teisėtų lūkesčių pripažinimo sprendime tikslas nėra (ir negali būti) išplėsti neteisėtos ir nesuderinamos pagalbos, kuri buvo nagrinėjama, taikymo sritį, o tik apriboti tos pagalbos išieškojimą.

([35]) Žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Kahla Thüringen Porzellan GmbH prieš Komisiją*, C-537/08P, 44 punktą ir tolesnius punktus; taip pat žr. 2010 m. kovo 20 d. Sprendimo *Todaro Nunziatina*, C-138/09, 31 punktą.

([36]) Žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Kahla Thüringen Porzellan GmbH prieš Komisiją*, C-537/08P, 45 punktą.

([37]) Žr. 2007 m. birželio 4 d. raštą, kuriuo atsakyta į 2007 m. kovo 26 d. Komisijos prašymą pateikti informaciją.

(99) Be to, Ispanijos valdžios institucijos 2012 m. kovo mėn. priimtu nauju administraciniu TRLIS 12 straipsnio 5 dalies aiškinimu išplėtė TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymo sritį, nes priemonė dabar būtų taikoma ne tik finansinei prestižo vertei, susidarančiai tiesiogiai įsigyjant bendrovių nerezidenčių akcijų, bet ir finansinei prestižo vertei, susidarančiai netiesiogiai įsigyjant bendrovių nerezidenčių akcijų, kai įsigyjama kontroliuojančiosios bendrovės akcijų.

(100) Svarbu nurodyti, kad esminis dalykas yra ne nustatyti, ar pagalba galėtų būti laikoma esama pagalba. Iš tikrųjų, pirmuoju ir antruoju sprendimais jau konstatuota, kad išnagrinėtos priemonės (TRLIS 12 straipsnio 5 dalis, įgyvendinta Ispanijos valdžios institucijų) yra neteisėta ir nesuderinama pagalba. Todėl naujas administracinis aiškinimas jokiu atveju negalėtų būti esama pagalba. Priešingai, šiuo atveju svarbu būtent tai, ar pirmojo ir antrojo sprendimų taikymo sritis taip pat apėmė akcijas, kurios įsigytos netiesiogiai anksčiau įsigijus kontroliuojančiąją bendrovę.

(101) Komisija mano, kad nė vienas iš Ispanijos valdžios institucijų ir suinteresuotųjų trečiųjų šalių pateiktų argumentų dėl toliau paaiškintų priežasčių neįrodo, kad priemonė nėra nauja pagalba.

6.1. **Pradinis administracinis aiškinimas yra negalutinis, jis taip pat nėra tiesiogiai susijusi ir sisteminga administracinė praktika**

(102) Siekdamos paremti savo požiūrį, kad priemonė nėra nauja pagalba, Ispanijos valdžios institucijos ir suinteresuotosios trečiosios šalys iš esmės teigia, kad ankstesnis administracinis aiškinimas buvo negalutinis, visada galėjo būti apskųstas teismuose ir nebuvo nuosekli praktika.

(103) Šie argumentai neturi ryšio su šio sprendimo tikslais. Iš tikrųjų, Komisija pirmajame ir antrajame sprendimuose išnagrinėjo valstybės pagalbos schemą, įgyvendintą Ispanijos valdžios institucijų. Aplinkybė, kad sistema kuriuo nors metu ateityje galėjo būti nedaug arba visiškai keičiama (administracijos arba teismų), yra nesusijusi su tyrimo aprėptimi, taigi ir sprendimų taikymo sritimi.

(104) Bet kuriuo atveju, Ispanijos valdžios institucijų pateiktus argumentus reikia atmesti dėl toliau išdėstytų papildomų priežasčių.

(105) Kalbant apie argumentą, kad pradinis administracinis aiškinimas nebuvo tiesiogiai susijusi ir įtvirtinta mokesčių administratoriaus praktika, Komisija pažymi, kad iš visų Ispanijos valdžios institucijų pateiktų DGT administracinių aiškinimų ir TEAC rezoliucijų matyti, kad sistemingai ir nuosekliai laikytasi požiūrio į TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymo sritį neįtraukti netiesioginio akcijų įsigijimo tiesiogiai įsigijus kontroliuojančiosios bendrovės akcijų.

(106) Ispanijos valdžios institucijos ir suinteresuotosios trečiosios šalys taip pat teigia, kad pradinis administracinis aiškinimas nėra tiesiogiai susijusi ir galutinė administracinė praktika, nes ji nėra teisės šaltinis ir visada gali būti apskųsta kompetentinguose teismuose.

(107) Komisija mano, kad tai, jog administracinį aiškinimą ir TEAC rezoliucijas galima apskųsti aukštesnės instancijos teisminėms institucijoms, nereiškia, kad šie administraciniai aiškinimai, o ypač TEAC rezoliucijos, neturi teisinio poveikio apmokestinamajai bendrovei. Kaip nustatyta gruodžio 17 d. Bendrojo mokesčių įstatymo Nr. 58/2003 89 straipsnyje, atsakymai, pateikti tenkinant prašymą pateikti nuomonę mokesčių klausimais, turi privalomų pasekmių mokesčių administratoriui. Tai reiškia, kad mokesčių administratorius privalo taikyti vienodus kriterijus, kai mokesčių mokėtojų faktai ir aplinkybės yra tapatūs. Todėl uolus ir apdairus veiklos vykdytojas iš mokesčių administratoriaus tikėtųsi nuoseklaus požiūrio tais atvejais, kai mokesčių mokėtojų faktai ir aplinkybės yra tapatūs.

(108) Ispanijos valdžios institucijos ir kelios suinteresuotosios trečiosios šalys teigia, kad pradinis administracinis aiškinimas nėra nuosekli administracinė praktika, nes administraciniame aiškinime pateikti kriterijai bet kada gali būti dar keičiami. Tačiau, kaip paaiškino Ispanijos valdžios institucijos, Įstatymo Nr. 58/2003 89 straipsnyje reikalaujama nuosekliai taikyti administraciniame aiškinime pateiktus kriterijus, kol teismo praktika arba galiojančiu įstatymu administracinis aiškinimas nepakeičiamas. Komisija atkreipia dėmesį, kad visi DGT administraciniai aiškinimai ir TEAC rezoliucijos įrodo, kad 2002–2012 m. taikyta nuosekli praktika, kuri nebuvo nei įstatymu, nei teismo praktika pakeista.

(109) Ispanijos valdžios institucijos ir kelios suinteresuotosios trečiosios šalys teigia, kad administracinis aiškinimas buvo laipsniškai keičiamas 2010 m. birželio mėn. TEAC rezoliucija ir 2011 m. spalio 13 d. aukštesniojo teismo sprendimu ([38]), kurį Ispanijos aukščiausiasis teismas vėliau patvirtino 2013 m. birželio 24 d. sprendimu ([39]). Komisija mano, kad minėti sprendimai neįrodo, kad buvo pakeistas akcijų netiesioginio įsigijimo fiskalinis traktavimas TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymo atžvilgiu. TEAC rezoliucija, aukštesniojo teismo ir Ispanijos aukščiausiojo teismo sprendimai buvo susiję su akcijų dalies įsigijimu grupės viduje, o tai skiriasi nuo nagrinėjamojo klausimo. Abiejuose sprendimuose nedaroma aiški nuoroda į netiesioginį akcijų įsigijimą ir nepradedamos diskusijos dėl to, ar apskritai yra finansinė prestižo vertė, nes teismas *a quo* jau buvo įvertinęs finansinės prestižo vertės buvimą ir tai nebepateko į apeliacinio skundo nagrinėjimo ribas. Šiuo atžvilgiu Ispanijos mokesčių institucijų administracinė praktika, susijusi su išieškojimo procedūra, buvo pirmiausia žiūrėti, koks įsigijimas – tiesioginis ar netiesioginis, neatsižvelgiant į tai, ar įsigyjama grupės viduje, ir nustatyti, ar dėl įsigijimo atsirado fiskalinių lengvatų.

(110) Ispanijos valdžios institucijos ir suinteresuotosios trečiosios šalys taip pat ginčija Komisijos teiginį 2013 m. liepos 17 d. sprendime pradėti tyrimo procedūrą, kad buvo sistemingai atsisakoma leisti finansinės prestižo vertės, susijusios su netiesioginiu įsigijimu, atskaitą mokesčių deklaracijose. Ispanijos valdžios institucijos ir suinteresuotosios trečiosios šalys teigia, kad negalėjo būti sistemingai atsisakoma leisti vykdyti atskaitą, nes Ispanijos mokesčių surinkimo sistema yra grindžiama „savarankiško apskaičiavimo sistema“ (*autoliquidación*).

(111) Komisija laikosi nuomonės, kad tai, jog mokesčių surinkimo sistema yra grindžiama savarankišku apskaičiavimu, nepaneigia priemonės naujos pagalbos pobūdžio. Iš tikrųjų, tai, kad Ispanijos mokesčių surinkimo sistema yra grindžiama savarankiško apskaičiavimo sistema, neužtikrina kiekvienos mokesčių operacijos, kurią atlieka apmokestinamoji bendrovė, teisingumo, o galiausiai ir teisėtumo. Mokesčių administratorius turi įgaliojimus tikrinti ir stebėti mokesčių mokėtojų savarankiškai apskaičiuotų mokesčių operacijas. Iš tikrųjų, kaip nurodė Ispanijos valdžios institucijos, jeigu atliekamas mokesčių mokėtojo, atskaičiusio finansinę prestižo vertę netiesioginio įsigijimo atveju, mokesčių patikrinimas, mokesčių administratorius, saistomas prievolės taikyti vienodus kriterijus tais atvejais, kai mokesčių mokėtojų faktai ir aplinkybės yra tapatūs, nebūtų sutikęs su bendrovės mokesčių deklaracijoje nurodyta finansinės prestižo vertės atskaita. Todėl tai, kad yra savarankiško mokesčių apskaičiavimo sistema, neprieštarauja Komisijos nuomonei, kad bendrovių pateikti prašymai dėl finansinės prestižo vertės atskaitos, kai akcijų dalis buvo įsigyta netiesiogiai, buvo sistemingai atmetami.

(112) Be to, tai, kad kai kurie mokesčių mokėtojai nepaisė galiojančio administracinio aiškinimo ir atskaitė finansinę prestižo vertę, kai akcijos buvo įsigytos netiesiogiai, su šios analizės tikslu neturi ryšio. Remiantis Įstatymo Nr. 58/2003 89 straipsniu, mokesčiu administracija privalo taikyti mokesčių aiškinimuose nustatytus kriterijus, kai mokesčių mokėtojų faktai ir aplinkybės yra tapatūs. Todėl, atlikus mokesčių mokėtojų, atskaičiusių finansinę prestižo vertę, kai akcijos buvo įsigytos netiesiogiai, mokesčių patikrinimą, jie būtų turėję ištaisyti savo mokesčių deklaracijas.

(113) Taigi, DGT administraciniai aiškinimai ir TEAC rezoliucijos patvirtina, kad, rengiant pirmąjį ir antrąjį sprendimus, ir net juos priėmus (iki 2012 m. kovo mėn.), nuosekli Ispanijos valdžios institucijų administracinė praktika buvo taikyti nagrinėjamąją mokesčių schemą tik tada, kai veiklą vykdančių bendrovių nerezidenčių akcijos buvo įsigytos tiesiogiai, o leisti atskaitą, kai akcijos buvo įsigytos netiesiogiai tiesiogiai įsigijus kontroliuojančiosios bendrovės akcijų, sistemingai atsisakyta. Be to, Komisija mano, kad tai, jog Ispanijos mokesčių surinkimo sistema yra grindžiama savarankišku mokesčių apskaičiavimu, nekeičia fakto, kad nauju administraciniu aiškinimu išplėsta TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymo sritis.

6.2. **Naujas administracinis aiškinimas nėra esminis TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymo srities pakeitimas**

(114) Ir Ispanijos valdžios institucijos, ir suinteresuotosios trečiosios šalys teigia, kad TRLIS 12 straipsnio 5 dalis nebuvo iš esmės pakeista ir kad nuostatos taikymo srities administracinis aiškinimas negali būti laikomas esminiu pagalbos pakeitimu. Dar daugiau, tai, kad DGT ir TEAC pakeitė administracinį aiškinimą, nedaro poveikio TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymo sričiai.

([38]) Žr. 2011 m. spalio 13 d. aukštesniojo teismo sprendimą; apeliacinis skundas Nr. 432/2008.
([39]) Žr. 2013 m. birželio 24 d. Ispanijos aukščiausiojo teismo sprendimą; RJ/2013/5335.

(115) Nepaisant to, nekyla abejonių, kad fiskalinio pranašumo taikymo srities išplėtimas (tai gali reikšti, kad teikiama milijardų eurų valstybės pagalba) įtraukiant netiesioginį akcijų įsigijimą, yra esminis sistemos taikymo srities pakeitimas ([40]).

(116) Iš tikrųjų, finansinės prestižo vertės apskaičiavimo būdas buvo pakeistas ir naujai nustatytas taip, kad būtų galima finansinės prestižo vertės, susidarančios, kai bendrovių nerezidenčių akcijos įsigytos netiesiogiai tiesiogiai įsigijus kontroliuojančiosios bendrovės akcijų, atskaita. Šiuo apskaičiavimo metodo pakeitimu akivaizdžiai išplėsta TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymo sritis.

6.2.1. *Finansinės prestižo vertės apskaičiavimo metodas*

(117) Iš vykdant administracinę procedūrą ir oficialią tyrimo procedūrą Ispanijos valdžios institucijų Komisijai pateiktų DGT administracinių aiškinimų ir TEAC praktikos matyti, kad nuo 2002 m., kai priimta TRLIS 12 straipsnio 5 dalis, iki 2012 m. laikytasi nuoseklios administracinės praktikos į TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymo sritį neįtraukti netiesioginio akcijų įsigijimo tiesiogiai įsigijus kontroliuojančiosios bendrovės akcijų. Iš esmės, DGT doktrina ir TEAC praktika pagrindė jų pirminį aiškinimą dėl toliau išdėstytų priežasčių.

(118) Prestižo vertė yra nematerialusis turtas, susidarantis, kai viena bendrovė įsigyja kitą, ir yra lygus įsigijimo kainos ir grynojo turto buhalterinės vertės skirtumui. Iš tikrųjų, vykdant ekonominę veiklą nematerialusis turtas susidaro dėl bendrovės klientų portfelio, praktinės patirties, žmogiškųjų išteklių, geografinės vietos ir prestižo, dėl kurių įsigijimo kaina tampa didesnė negu nustatyta buhalterinė vertė. Todėl prestižas gali atsirasti tik tiesiogiai įsigijus veiklą vykdančią bendrovę, tai yra bendrovę, kuri tikrai vykdo ekonominę veiklą. Priešingai, prestižas negali atsirasti kontroliuojančiojoje bendrovėje, kurios pagrindinis tikslas yra nuosavybės teise valdyti patronuojamųjų veiklą vykdančių bendrovių akcijas ([41]).

(119) Jeigu už bendrovės akcijas sumokėta kaina yra didesnė už tų akcijų buhalterinę vertę, tai gali būti dėl dviejų skirtingų priežasčių: 1) dėl bendrovės turtui ir teisėms būdingos vertės arba 2) dėl per didelės kainos, sumokėtos dėl to, kad ateityje tikimasi gauti didesnes pajamas. Pastaroji kategorija atitinka finansinę prestižo vertę ([42]).

(120) Siekdami nustatyti finansinės prestižo vertės sumą (t. y. akcijų įsigijimo kainos ir jų buhalterinės vertės skirtumą, nepriskiriamą bendrovės nerezidentės grynajai vertei) DGT ir TEAC taikė šį keturių veiksmų metodą:

a) apskaičiuoti akcijų įsigijimo kainos ir jų buhalterinės vertės skirtumą;

b) buhalterinė vertė turėtų būti akcinio kapitalo dalies, atitinkančios bendrovės rezidentės turimą bendrovės nerezidentės dalį, buhalterinė vertė;

c) akcijų įsigijimo kainos ir jų buhalterinės vertės skirtumas turėtų būti priskirtas bendrovės nerezidentės turtui neviršijant konkretaus turto rinkos vertės, nustatytos taikant apskaitos konsolidavimo taisyklių kriterijus ([43]);

d) likusi suma yra finansinė prestižo vertė, ir ne daugiau kaip vieną dvidešimtąją jos vertės per metus galima atskaityti iš mokesčio bazės.

(121) Taikant šį apskaičiavimo metodą, jeigu bendrovė, kuri yra Ispanijos rezidentė, įsigyja kontroliuojančiosios bendrovės nerezidentės (kurios pagrindinė veikla – akcijų valdymas ir kitų veiklą vykdančių bendrovių turto valdymas) akcijų, kontroliuojančiosios bendrovės akcinio kapitalo įsigijimo kainos ir kontroliuojančiosios bendrovės grynosios buhalterinės vertės skirtumas turėtų būti įtrauktas į apskaitą kaip kontroliuojančiosios bendrovės turtas, neviršijant to turto rinkos vertės. Kadangi kontroliuojančiosios bendrovės turtas yra patronuojamųjų veiklą vykdančių bendrovių nerezidenčių akcijos, jos turto rinkos vertė yra lygi akcijų įsigijimo kainai, todėl finansinė prestižo vertė negalėtų susidaryti. Laikantis šio aiškinimo, finansinė prestižo vertė gali susidaryti tik tiesiogiai įsigijus veiklą vykdančią bendrovę.

(122) 2012 m. kovo 21 d. DGT administraciniu aiškinimu ir vėlesne 2012 m. birželio 26 d. TEAC rezoliucija TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymo sritis išplėsta įtraukiant atvejus, kai akcijos įsigytos netiesiogiai tiesiogiai įsigijus kontroliuojančiosios bendrovės akcijų. Pasak Ispanijos valdžios institucijų ir vienos suinteresuotosios šalies, turėtų būti taikomas toliau išdėstytas šis finansinės prestižo vertės apskaičiavimo metodas.

([40]) Taip pat reikėtų pabrėžti, kad DGT ir TEAC, patvirtinę naują aiškinimą, pripažino nukrypę nuo savo pirminio TRLIS 12 straipsnio 5 dalies aiškinimo, kiek tai susiję su nauja galimybe šią dalį taikyti, kai akcijos įsigytos netiesiogiai (žr. 2.3.2 skirsnį).
([41]) Žr. 2011 m. lapkričio 3 d. TEAC rezoliuciją. R. G. 2842-09.
([42]) Žr. 2012 m. birželio 26 d. TEAC rezoliuciją. R. G. 3637/2010 ir 1439/2011.
([43]) Remiantis TEAC, Karališkojo dekreto Nr. 1815/1991 23 ir 24 straipsniai.

(123) Kai akcijos įsigyjamos netiesiogiai tiesiogiai įsigijus kontroliuojančiosios bendrovės akcijų, būtina atlikti konsolidavimo veiksmą, kad būtų galima antruoju ir aukštesniu lygmenimis susidariusią prestižo vertę perkelti į kontroliuojančiosios bendrovės lygmenį. Tai daroma panaikinant investicijų ir akcinio kapitalo ryšį tarp įsigyjančiosios ir įsigyjamosios bendrovių. Tuo tikslu investicijų ir akcinio kapitalo ryšio panaikinimo procesas, remiantis Karališkojo dekreto Nr. 1815/1991 30 straipsniu, turėtų būti vykdomas skirtingais etapais:

a) pirma, investicijų ir akcinio kapitalo ryšys turi būti naikinamas bendrovės, tiesiogiai neturinčios kitos bendrovės akcinio kapitalo dalies, lygmeniu. Kontroliuojančiajai bendrovei priklausanti patronuojamosios veiklą vykdančios bendrovės dalis atimama, o tos dalies vertė kontroliuojančiosios bendrovės balanse pakeičiama veiklą vykdančios patronuojamosios bendrovės turto rinkos verte. Kontroliuojančiosios bendrovės balanse atsiranda konsolidavimo rezervas, lygus veiklą vykdančios bendrovės turto rinkos vertės ir buhalterinės vertės skirtumui;

b) antra, investicijų ir akcinio kapitalo ryšys turėtų būti naikinamas vėlesniuose etapuose, apskaičiuojant akcinio kapitalo vertę atsižvelgiant į ankstesniuose etapuose atsiradusį konsolidavimo rezervą.

(124) Finansinė prestižo vertė yra akcijų dalies įsigijimo kainos ir kontroliuojančiosios bendrovės akcinio kapitalo naujos vertės po konsolidavimo skirtumui, kuris negali būti priskirtas kontroliuojančiosios bendrovės turtui. Taikant šį apskaičiavimo metodą, visų kontroliuojančiajai bendrovei priklausančių patronuojamųjų bendrovių turtas ir įsipareigojimai traktuojami taip, lyg būtų vienos bendrovės turtas ir įsipareigojimai.

(125) Taigi, naujam apskaičiavimo metodui, pateiktam DGT ir 2012 m. TEAC rezoliucijose, turi būti taikomas ankstesnis konsolidavimo veiksmo imitavimas ([44]), kad būtų galima veiklą vykdančios bendrovės nerezidentės (tos, dėl kurios atsiranda prestižas) turtą perkelti į kontroliuojančiosios bendrovės lygmenį, atliekant Karališkojo dekreto Nr. 1815/1991 30 straipsnyje nurodytus veiksmus. Tik po šio konsolidavimo proceso imitavimo akcijų įsigijimo kainos ir buhalterinės vertės skirtumas gali būti priskirtas kontroliuojančiosios bendrovės nerezidentės turtui ir teisėms. Likęs skirtumas ir būtų finansinė prestižo vertė, atskaitytina iš mokesčio bazės. Taigi, taikant šį apskaičiavimo metodą išvengiama kontroliuojančiosios bendrovės turto (akcijų) įsigijimo kainos ir rinkos vertės užskaitos, kurią atliekant finansinė prestižo vertė kontroliuojamosios bendrovės lygmeniu nesusidarytų.

(126) Ginčas dėl finansinės prestižo vertės apskaičiavimo yra susijęs tik su nuoroda, kuri TRLIS 12 straipsnio 5 dalyje daroma į konsolidavimo taisykles. Iš tikrųjų, nuoroda aiškiai nepasakyta, kurias konkrečias apskaitos konsolidavimo taisykles ar nuostatas reikėtų taikyti norint apskaičiuoti galutinę finansinės prestižo vertės sumą:

„Akcijų įsigijimo kainos ir buhalterinės vertės skirtumas įsigijimo dieną turėtų būti įtrauktas į apskaitą kaip bendrovės nerezidentės turtas ir teisės pagal Karališkajame dekrete Nr. 1815/1991 dėl ataskaitų konsolidavimo taisyklių nustatytus kriterijus“. [Pabraukta mūsų].

(127) TEAC ankstesnėse rezoliucijose paaiškino, kad nuoroda į apskaitos konsolidavimo taisykles buvo daryta tik akcijų įsigijimo kainos ir buhalterinės vertės skirtumo įtraukimo į apskaitą kaip bendrovės nerezidentės turtas ir teisės tikslais ([45]) ir kad TRLIS 12 straipsnio 5 dalyje nereikalaujama faktiškai konsoliduoti ataskaitų. 2011 m. lapkričio 3 d. TEAC rezoliucijoje teigiama, kad „TRLIS 12 straipsnio 5 dalyje nuoroda į RD Nr. 1815/1991 (apskaitos konsolidavimo taisykles) pateikta vieninteliu tikslu – priskirti akcijų įsigijimo kainos ir buhalterinės vertės skirtumą bendrovės nerezidentės turtui ir teisėms“.

(128) Visų pirma, su kontroliuojančiosios bendrovės akcijų įsigijimu susijusi diskusija kyla dėl to, kaip nustatyti, į kurią buhalterinę vertę atsižvelgti apskaičiuojant finansinės prestižo vertės sumą: buhalterinę vertę, gaunamą konsolidavus ataskaitas, ar buhalterinę vertę, gaunamą iš atskirų ataskaitų. Iš tikrųjų, pasirinkimas gali nulemti labai skirtingą rezultatą: viena vertus, jeigu nuoroda daroma į buhalterinę vertę, gaunamą iš atskirų ataskaitų, finansinė prestižo vertė nesusidarytų įsigijus kontroliuojančiosios bendrovės akcijų; kita vertus, jeigu nuoroda daroma į buhalterinę vertę, gaunamą konsoliduotose ataskaitose, tada finansinė prestižo vertė susidarytų kontroliuojančiosios bendrovės lygmeniu.

([44]) Komisija nurodo konsolidavimo veiksmo imitavimą, nes vienas iš TRLIS 21 straipsnio reikalavimų – įsigyti bent 5 proc. akcijų. Šis procentas yra nesusijęs su konsolidavimu su įsigyjančiąja bendrove.

([45]) Žr. 2011 m. lapkričio 3 d. TEAC rezoliuciją. R. G. 2842-09.

(129) Iš TEAC rezoliucijų galima daryti išvadą, kad keli mokesčių mokėtojai jau paprašė leisti atskaityti finansinę prestižo vertę, susidarančią netiesiogiai įsigijus antrojo arba aukštesnių lygmenų akcijų, ir paragino mokesčių administratorių atsižvelgti į atskaitos vertes, įtrauktas į grupės konsoliduotąsias ataskaitas, o ne į vertes, įtrauktas į atskiras ataskaitas. Tačiau Komisija pažymi, kad DGT ir TEAC savo administraciniuose aiškinimuose ir rezoliucijose iki 2012 m. nuosekliai teigė, kad buhalterinė vertė, į kurią reikėtų atsižvelgti, turėtų būti imama iš atskirų ataskaitų.

(130) Visų pirma, TEAC pradžioje teigė, kad fiskalinis konsolidavimas ir apskaitos konsolidavimas nėra lygiaverčiai, taip pat nėra lygiavertės fiskaliniais tikslais ir apskaitos tikslais vartojamos konsoliduotos grupės sąvokos ([46]). Kaip pavyzdį TEAC nurodo tai, kaip Ispanijos pelno mokesčio įstatyme atsižvelgiama ne į grupės pelną, nurodytą konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose, o tik į atskirose finansinėse ataskaitose nurodytą bendrąjį atskirą pelną. Taip yra dėl to, kad apskaitos taisyklių ir fiskalinių taisyklių tikslas galiausiai skiriasi: nors konsoliduotųjų finansinių ataskaitų tikslas yra informuoti apie ekonominę ir finansinę grupės padėtį, fiskaliniu požiūriu svarbu nustatyti apmokestintinos grupės ekonominį pajėgumą ([47]). Naudojant konsoliduotųjų finansinių ataskaitų duomenis mokesčio bazei apskaičiuoti gali atsirasti iškraipymų. Pavyzdžiui, gali būti, kad bendrovė investavo tada, kai nebuvo grupės dalis; arba atvirkščiai, taip pat gali būti, kad investicija dar vis matyti konsoliduotose ataskaitose, nors bendrovė jau nebėra grupės dalis. Todėl, nors TRLIS 12 straipsnio 5 dalyje aiškiai nenurodyta, kad negalima atsižvelgti į konsoliduotosiose ataskaitose nurodytą buhalterinę vertę, ta buhalterinė vertė, kuri minėtoje dalyje minima, turėtų būti ta, kuri pateikta atskirose įsigytos bendrovės nerezidentės ataskaitose, kitaip būtų aiškiai daroma nuoroda į apskaitos taisykles, kaip yra kitose Ispanijos pelno mokesčio įstatymo fiskalinėse nuostatose.

(131) Komisija laikosi nuomonės, kad finansinės prestižo vertės apskaičiavimo metodas, kuriuo paremti administraciniai aiškinimai, yra neatskiriama TRLIS 12 straipsnio 5 dalies, kurioje apibrėžiama taikymo sritis ir teisinis poveikis, dalis. Iš tikrųjų, TRLIS 12 straipsnio 5 dalis pati savaime yra finansinės prestižo vertės apskaičiavimo metodas: joje nurodyta, ką daryti norint gauti finansinės prestižo vertės sumą. Akivaizdu, kad šio apskaičiavimo metodo nedidelis arba visiškas pakeitimas, dėl kurio iš esmės pakeičiama mokesčių lengvata, nustatyta ta nuostata, gali turėti tiesioginį poveikį nuostatos teisiniam poveikiui.

(132) Pradiniame apskaičiavimo metode, kurį nuosekliai taikė DGT ir TEAC, nustatyta, kad buhalterinė vertė, į kurią reikia atsižvelgti, turėtų būti ta, kuri parodyta įsigytos bendrovės nerezidentės atskirose ataskaitose. Todėl prestižas (taigi ir finansinė prestižo vertė) negali atsirasti netiesiogiai įsigyjant akcijų tiesiogiai įsigijus kontroliuojančiųjų bendrovių nerezidenčių akcijų. Laikantis pirminės administracinės praktikos, buvo galima atskaityti tik finansinę prestižo vertę, susidarančią tiesiogiai įsigijus veiklą vykdančių bendrovių akcijų.

(133) Nauju apskaičiavimo metodu, nurodytu DGT administraciniame aiškinime ir 2012 m. TEAC rezoliucijoje, išplėstos pradinės TRLIS 12 straipsnio 5 dalies ribos ir leista atskaityti finansinę prestižo vertę ir tais atvejais, kai akcijos įsigytos netiesiogiai tiesiogiai įsigijus kontroliuojančiosios bendrovės akcijų, o to rezultatas – bendrovės, kurios tuo metu, kai rengti pirmasis ir antrasis sprendimai, neturėjo taikyti priemonės netiesioginiam įsigijimui, dabar gali prašyti leisti su netiesioginiu įsigijimu susijusią atskaitą.

(134) Be to, Komisija pažymi, kad, leidus antru ar aukštesniu lygmeniu atsiradusį prestižą perkelti į kontroliuojančiosios bendrovės lygį, nesilaikoma vienos iš TRLIS 12 straipsnio 5 dalies prielaidų, t. y. to, kad prestižas gali atsirasti dėl to, kad bendrovė, kuri yra Ispanijos rezidentė, įsigyja bendrovės nerezidentės akcijų. Iš tikrųjų prestižas šiuo atveju atsirastų antru arba aukštesniu lygmeniu, kur dvi bendrovės nėra Ispanijos rezidentės. [Pabraukta mūsų]

(135) Taigi, nors TRLIS 12 straipsnio 5 dalies ir TRLIS 21 straipsnio formuluotė nepakeista, Komisija mano, kad naujas administracinis TRLIS 12 straipsnio 5 dalies aiškinimas, pagrįstas minėtu nauju apskaičiavimo metodu, yra esminis schemos pakeitimas, nes juo išplėsta pradinė nuostatos taikymo sritis ir leista finansinę prestižo vertę atskaityti ir tada, kai akcijos įsigytos netiesiogiai tiesiogiai įsigijus kontroliuojančiosios bendrovės akcijų.

([46]) Žr. 2011 m. vasario 17 d. TEAC rezoliuciją. R. G. 4871-09, 4872-09, 4873-09 ir 4874-09.
([47]) Žr. 2013 m. birželio 24 d. Ispanijos aukščiausiojo teismo sprendimą; RJ/2013/5335.

6.2.2. *Ispanijos valdžios institucijų ir suinteresuotųjų trečiųjų šalių pateiktos nukrypimo nuo ankstesnio administracinio aiškinimo pateisinimo priežastys*

(136) Ispanijos valdžios institucijos ir suinteresuotosios trečiosios šalys pripažino ([48]), kad iki administracinio aiškinimo pakeitimo 2012 m. TRLIS 12 straipsnio 5 dalyje nustatyta atskaita praktiškai galėjo būti taikoma tik tiesiogiai įsigyjant bendrovių nerezidenčių akcijų. Ispanijos valdžios institucijos ir suinteresuotosios trečiosios šalys pateikė keletą priežasčių, kuriomis siekė pateisinti su TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymu susijusios administracinės praktikos pakeitimą.

(137) Tačiau šios tariamos priežastys yra nesusijusios su esme. Iš tikrųjų, priežastys, dėl kurių valstybės pagalbos sistema buvo keista 2012 m., negali kaip nors pakeisti Komisijos tyrimo srities, taigi ir pirmojo bei antrojo sprendimų, atitinkamai priimtų 2009 ir 2011 m., taikymo srities.

(138) Dar daugiau, priežastys, kurias, vykdant administracinę procedūrą, po kurios priimtas 2007 m. sprendimas pradėti tyrimo procedūrą, pradžioje nurodė Ispanijos valdžios institucijos aiškindamos priemonės taikymo sritį, taip pat DGT pradiniuose administraciniuose aiškinimuose ir TEAC rezoliucijose pateiktos priežastys skiriasi nuo vykdant šią oficialią tyrimo procedūrą nurodytų priežasčių, dėl kurių naujasis administracinis aiškinimas neturėtų būti laikomas pagalba.

(139) Kitaip sakant, Ispanijos valdžios institucijų ir suinteresuotųjų trečiųjų šalių nurodytomis priežastimis nė vienu atveju negalima pateisinti nukrypimo nuo ankstesnio administracinio aiškinimo.

a) *TRLIS 12 straipsnio 5 dalies loginis pagrindas: Ispanijos bendrovių tarptautinimo skatinimas*

(140) Kaip nurodyta Ispanijos valdžios institucijų pastabose, ir DGT, ir TEAC, bandydami pateisinti savo administracinio aiškinimo pakeitimą, darė nuorodą į TRLIS 12 straipsnio 5 dalies loginį pagrindą. Pastarosios nuostatos tikslas – skatinti Ispanijos bendrovių tarptautinimą ir investavimą užsienyje. Atskaitos netaikymas netiesioginiam įsigijimui nederėtų su šiuo tikslu.

(141) Skirtinga šalies ir užsienio bendrovių akcijų įsigijimo apmokestinimo tvarka, nustatyta TRLIS 12 straipsnio 5 dalyje (jos tikslas – skatinti Ispanijos bendrovių tarptautinimą ir investavimą užsienyje), pirmajame ir antrajame sprendimuose paskelbta neteisėta ir su vidaus rinka nesuderinama pagalba. Komisija mano, kad administracinės praktikos pakeitimo negalima pateisinti nuostatos (TRLIS 12 straipsnio 5 dalis), kuri pirmajame ir antrajame sprendimuose jau paskelbta esanti neteisėta ir su vidaus rinka nesuderinama pagalba, loginiu pagrindu, t. y. Ispanijos bendrovių tarptautinimu.

b) *Nuorodos į netiesioginį įsigijimą pirmajame ir antrajame sprendimuose, Parlamento narių klausimuose ir pranešime spaudai apie 2007 m. sprendimą pradėti tyrimo procedūrą*

(142) Vienas iš argumentų, Ispanijos valdžios institucijų ir suinteresuotųjų trečiųjų šalių naudotų norint užginčyti, kad naujas administracinis TRLIS 12 straipsnio 5 dalies aiškinimas yra nauja pagalba, yra tai, kad Komisijos pirmojo ir antrojo sprendimų formuluotėje nurodomas ir tiesioginis, ir netiesioginis įsigijimas. Todėl jos mano, kad naujas administracinis aiškinimas yra suderinamas su abiem Komisijos sprendimais.

(143) Komisija nesutinka, kad dėl šių nuorodų priemonė nėra nauja pagalba. Pirmajame ir antrajame sprendimuose esančios nuorodos į tiesioginį ir netiesioginį akcijų įsigijimą yra dėl to, kad TRLIS 12 straipsnio 5 dalyje yra kryžminė nuoroda į TRLIS 21 straipsnį, kuriame aiškiai teigiama, kad tiesiogiai arba netiesiogiai įsigyta bendrovės nerezidentės akcijų dalis turi būti bent 5 proc. Komisijos užduotis yra ne nustatyti pirmajame ir antrajame sprendimuose, kaip turėtų būti įgyvendinama Ispanijos pelno mokesčio įstatymo nuostata, bet įvertinti, ar ta nuostata yra valstybės pagalba, atsižvelgiant į tai, kaip ją pranešimo metu įgyvendina susijusi valstybė narė.

(144) Be to, verta paminėti, kad vykdant oficialią tyrimo procedūrą, po kurios priimtas pirmasis ir antrasis sprendimai, buvo tiriama, ar TRLIS 12 straipsnio 5 dalis yra valstybės pagalba, ir šiam įvertinimui atlikti nereikėjo nagrinėti, ar TRLIS 12 straipsnio 5 dalis taikoma ir tiesioginiam, ir netiesioginiam įsigijimui. Diskusijos, ar ji taikoma ir netiesioginiam akcijų įsigijimui, kilo dėl išieškojimo procedūros, kai Ispanijos valdžios institucijos Komisiją informavo apie ankstesnės administracinės praktikos pakeitimą. Tai, kad Komisija labai ankstyvame etape, dar prieš pradėdama oficialią tyrimo procedūrą, 2007 m. kovo 26 d. tarnybiniame rašte pateikė kelis klausimus dėl TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymo srities, su šia analize neturi ryšio. Šiuo atveju svarbu nustatyti, kaip TRLIS 12 straipsnio 5 dalis Ispanijos valdžios institucijų buvo įgyvendinama pirmojo ir antrojo sprendimų priėmimo metu.

([48]) Žr. 2007 m. birželio 4 d. raštą, kurį Ispanija atsiuntė atsakydama į 2007 m. kovo 26 d. prašymą pateikti informaciją.

(145) Nagrinėjamuoju atveju verta vėl prisiminti Teismo praktiką, nustatytą Sprendime *Kahla* ([49]), kur teigiama, kad sprendimo taikymo sritis turi būti nustatyta ne vien remiantis nuorodomis į to sprendimo faktinę formuluotę, bet ir atsižvelgiant į susijusios valstybės narės per administracinę procedūrą pateiktą pagalbos schemos aprašymą. Tuo atžvilgiu Ispanijos valdžios institucijos 2007 m. birželio 4 d. raštu paaiškino, kad į TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymo sritį patenka tik tiesioginis bendrovių nerezidenčių akcijų įsigijimas. Tai, kad pirmajame ir antrajame sprendimuose nėra aiškios nuorodos į šį raštą, nekeičia fakto, kad TRLIS 12 straipsnio 5 dalis nuo pat jos priėmimo buvo įgyvendinama į jos taikymo sritį neįtraukiant netiesioginio akcijų įsigijimo.

(146) Dar daugiau, remiantis Teismo praktika, išdėstyta Sprendime *Kahla*, tvirtindamos naują administracinį aiškinimą Ispanijos valdžios institucijos jau žinojo apie informaciją, pateiktą Komisijai nusiųstame rašte, kuriame teigta, kad TRLIS 12 straipsnio 5 dalyje nustatyta atskaita leidžiama tik tada, kai akcijos įsigytos tiesiogiai. Ispanijos valdžios institucijos turėjo užtikrinti, kad sprendimas būtų įgyvendinamas remiantis informacija, kurią jos jau pateikė Komisijos tarnyboms ([50]).

(147) Komisija mano, kad pirmojo ir antrojo sprendimų taikymo sritis nustatoma ne tik remiantis sprendimo formuluote, bet ir atsižvelgiant į visą Ispanijos valdžios institucijų pateiktą informaciją, kuria siekta apibūdinti, kaip buvo įgyvendinama pagalbos schema tuo metu, kai priimti abu sprendimai.

(148) Klausimas, ar suinteresuotosios trečiosios šalys žinojo apie Ispanijos valdžios institucijų ir Komisijos susirašinėjimą, neturi jokio ryšio su tuo, ar nauja administracinė praktika yra valstybės pagalba. Nors nagrinėjamos teisinės nuostatos – TRLIS 12 straipsnio 5 dalies, taikomos kartu su TRLIS 21 straipsniu – formuluotė nepakeista, Komisija mano, kad pakeistos nuostatos ribos ir sąlygos. Iš tikrųjų naujuoju administraciniu aiškinimu išplėsta pradinė TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymo sritis, nes finansinę prestižo vertę leista atskaityti tada, kai akcijos įsigyjamos netiesiogiai tiesiogiai įsigijus kontroliuojančiosios bendrovės akcijų. Ši aplinkybė nebuvo pradžioje apgalvota ankstesniame administraciniame aiškinime, kuriuo remiantis finansinę prestižo vertę leista atskaityti tik tiesiogiai įsigijus veiklą vykdančių bendrovių akcijų.

(149) Sprendime *Namur – Les Assurances* ([51]) Teismas nustatė, kad papildomai pranešti reikia tik apie pakeitimus, kuriais iš esmės keičiama pagalbos sistema. Komisija mano, kad naujas administracinis aiškinimas yra esminis pagalbos sistemos, kurią Komisija analizavo pirmajame ir antrajame sprendimuose, pakeitimas atsižvelgiant į tai, kad TRLIS 12 straipsnio 5 dalies aiškinimo ribos ir sąlygos išplėstos ir įtraukti atvejai, kurie iš pradžių nepateko į nuostatos taikymo sritį. Be to, verta paminėti, kad esminis dalykas yra ne nustatyti, ar pagalba galėtų būti laikoma esama ar nauja pagalba. Iš tikrųjų, pirmuoju ir antruoju sprendimais jau konstatuota, kad TRLIS 12 straipsnio 5 dalis yra neteisėta ir nesuderinama pagalba. Tačiau šiuo atveju, norint nustatyti, ar yra pagalba, ar ji suderinama ir ar yra teisėtų lūkesčių, svarbu nustatyti, ar pirmojo ir antrojo sprendimų taikymo sritis taip pat apėmė netiesiogiai įsigytas akcijas anksčiau įsigijus kontroliuojančiąją bendrovę.

(150) Be to, Ispanijos valdžios institucijos ir trečiosios suinteresuotosios šalys teigia, kad priemonė nėra nauja priemonė, nes keletas įsigijimo atvejų prieš pradedant procedūrą 2007 m. buvo netiesioginio akcijų įsigijimo tiesiogiai įsigijus kontroliuojančiosios bendrovės akcijų atvejai. Ispanijos valdžios institucijos ir suinteresuotosios trečiosios šalys teigia, kad iš pranešime spaudai apie 2007 m. tyrimo procedūrą ir Komisijos atsakymuose į raštu pateiktus Parlamento narių klausimus pateiktų nuorodų į tuos įsigijimo atvejus matyti, kad Komisija žinojo, jog tai buvo netiesioginio įsigijimo atvejai.

(151) Nors įsigijimo atvejai, į kuriuos daroma nuoroda atsakymuose į raštu pateiktus Parlamento narių klausimus arba pranešime spaudai apie 2007 m. tyrimo procedūrą, galėjo būtų susiję ir su netiesioginiu įsigijimu, Komisija negalėjo žinoti (bent jau apie didžiąją dalį operacijų), kokia buvo įsigyjamų bendrovių struktūra, t. y. ar įsigytos bendrovės buvo veiklą vykdančios, ar kontroliuojančiosios bendrovės. Kaip jau minėta 128 punkte, dėmesys buvo sutelktas į tai, ar TRLIS 12 straipsnio 5 dalis yra neteisėta valstybės pagalba dėl to, kad šalies ir užsienio bendrovių akcijų įsigijimui taikyta skirtinga apmokestinimo tvarka, todėl nebuvo poreikio nagrinėti įsigytų

([49]) Žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Kahla Thüringen Porzellan GmbH prieš Komisiją*, C-537/08P, 44 punktą; taip pat žr. 2010 m. kovo 20 d. Sprendimo *Todaro Nunziatina*, C-138/09, 31 punktą.
([50]) Žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Kahla Thüringen Porzellan GmbH prieš Komisiją*, C-537/08P, 44 punktą.
([51]) Žr. 1994 m. rugpjūčio 9 d. Sprendimą *Namur – Les assurances du credit prieš Komisiją*, C-44/93.

bendrovių nerezidenčių struktūros. Iš tikrųjų, atliekant tyrimą, kurio reikėjo dėl pirmojo ir antrojo sprendimų, nebuvo manoma, kad svarbu atskirti tiesioginio ir netiesioginio įsigijimo atvejus. Galiausiai dėl tokio atskyrimo galutinis priemonės valstybės pagalbos vertinimas, kuriuo Komisija paskelbė, kad priemonė yra atrankioji dėl jai būdingų savybių, t. y. atskaityti finansinę prestižo vertę neleista, kai abi sandorius vykdžiusios bendrovės buvo Ispanijos bendrovės, nebūtų kitoks.

(152) Visų pirma, kalbant apie *Iberdrola* ir *Scottish Power* sujungimą, apie kurį Komisijai pranešta ([52]), pažymėtina, kad Komisija sujungimo sprendimo 42 punkte aiškiai nurodė, kad to sprendimo tikslais nebuvo nei būtina, nei tinkama nustatinėti, ar TRLIS 12 straipsnio 5 dalis yra valstybės pagalba. Bet kuriuo atveju Komisijos atsakymai į raštu pateiktus Parlamento narių klausimus buvo pateikti anksčiau negu pradėtas sistemos nagrinėjimas ([53]). Todėl tuo metu, kai teikė atsakymus, Komisija negalėjo žinoti ir nežinojo apie tai ([54]).

(153) Galima daryti išvadą, kad vertinant, ar suteikta valstybės pagalba, svarbu yra tai, kaip susijusi valstybė narė priemonę įgyvendino. Tuo atžvilgiu Ispanija paaiškino, kad į TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymo sritį patenka tik tiesioginio įsigijimo atvejai. Tai taip pat patvirtina ir faktas, kad buvo nuosekli ir tiesiogiai susijusi praktika, taikyta iki 2012 m. Šiuo atžvilgiu Komisija pažymi, kad, kaip nustatyta Teismo, Komisija analizuoja tokią sistemą, kokia yra taikoma. Šiuo atveju negali būti ginčijama, kad nuosekli administracinė praktika neleido atskaityti finansinės prestižo vertės, susijusios su netiesioginiu įsigijimu.

c) *Kryžminė nuoroda į TRLIS 21 straipsnį*

(154) Dar vienas Ispanijos valdžios institucijų argumentas ([55]) – TRLIS 12 straipsnio 5 dalyje daroma nuoroda į TRLIS 21 straipsnio 1 dalies c punkto 2 papunktį, kur aiškiai nurodyta, kad ta nuostata bus taikoma ir dividendams, gaunamiems dėl tiesiogiai ir netiesiogiai turimų akcijų. Todėl tai, kad veiklą vykdanti bendrovė yra antro arba aukštesnio lygmens, neturėtų būti kliūtis taikyti TRLIS 12 straipsnio 5 dalyje nustatytą atskaitą. Tačiau, kaip Ispanijos valdžios institucijos paaiškino vykdant administracinę procedūrą, po kurios priimtas 2007 m. sprendimas pradėti tyrimo procedūrą, viena iš priežasčių, kodėl reikėtų netiesioginio įsigijimo atvejams netaikyti TRLIS 12 straipsnio 5 dalies, yra tai, kad TRLIS 21 straipsnyje taip pat reikalaujama, kad bendrovė nerezidentė užsienyje vykdytų ekonominę veiklą ir būtų apmokestinama mokesčiu, panašiu į pelno mokestį. Ši nuostata atsiranda iš apsaugos nuo piktnaudžiavimo apmokestinimo taisyklių, siekiant išvengti situacijų, kai atskaitą galėtų taikyti mokesčių rojuje ar nulinio apmokestinimo teritorijose esančios bendrovės. Atsižvelgiant į tai, kad kontroliuojančiosios bendrovės ekonominės veiklos iš esmės nevykdo, į TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymo sritį jos nebuvo įtrauktos.

(155) DGT ir TEAC savo pradiniuose administraciniuose aiškinimuose ir rezoliucijose paaiškino, kad prestižas (taigi ir finansinė prestižo vertė) negali atsirasti kontroliuojančiosios bendrovės lygmeniu, nes, remiantis TRLIS 21 straipsnyje nustatytais reikalavimais, kontroliuojančiosios bendrovės nevykdo ekonominės veiklos. Todėl kontroliuojančiosios bendrovės lygmeniu finansinė prestižo vertė negali atsirasti. Tačiau DGT ir TEAC 2012 m. peržiūrėjo savo ankstesnį aiškinimą, teigdami, kad reikalavimas vykdyti ekonominę veiklą gali būti įvykdytas, kai veiklą vykdanti bendrovė yra ir pirmo, ir antro bei aukštesnio lygmens.

(156) Nors TRLIS 21 straipsnyje daroma aiški nuoroda į netiesioginį ir tiesioginį įsigijimą, faktas yra ir tai, kad TRLIS 21 straipsnio c punkte reikalaujama, kad pelnas būtų iš užsienyje vykdomos verslo veiklos. Kaip 2014 m. vasario 6 d. sprendime pripažino aukštesnysis teismas ([56]), akivaizdu, kad taip nėra, kai tikslinė bendrovė nerezidentė yra kontroliuojančioji bendrovė, kurios pagrindinis verslo tikslas yra valdyti kitų veiklą vykdančių bendrovių akcijas.

([52]) COMP M.4517, 42 punktas.
([53]) 2007 m. birželio 4 d. raštu Ispanijos valdžios institucijos Komisijai pranešė, kad TRLIS 12 straipsnio 5 dalis yra taikoma tik tiesioginio įsigijimo atvejams.
([54]) Be to, verta paminėti, kad atsakymuose į raštu pateiktus Parlamento narių klausimus nėra aiškiai atskirti tiesioginio ir netiesioginio įsigijimo atvejai.
([55]) Žr. 2007 m. birželio 4 d. raštą, kurį Ispanija atsiuntė atsakydama į 2007 m. kovo 26 d. prašymą pateikti informaciją.
([56]) Žr. aukštesniojo teismo (*Audiencia Nacional*) sprendimą; apeliacinis skundas 125/2011; 2014 m. vasario 6 d.

(157) Verta paminėti, kad TRLIS 21 straipsniu nuo pat pradžių siekta nustatyti sąlygas, kuriomis dividendams ir pajamoms iš užsienio šaltinių, gaunamoms įsigijus bendrovių nerezidenčių akcijų, netaikomas pelno mokestis, siekiant išvengti dvigubo tarptautinio apmokestinimo. 12 straipsnio 5 dalyje kryžminė nuoroda į tą nuostatą daroma tik siekiant išanalizuoti, ar pajamos iš įsigytos bendrovės nerezidentės atitinka kriterijus, pagal kuriuos įsigyjanti bendrovė galėtų atskaityti dėl tos operacijos atsirandančią finansinę prestižo vertę. Todėl ekstrapoliuojant TRLIS 21 straipsnyje nustatytus kriterijus reikėtų perspėti, kad pastarosios nuostatos tikslas – nustatyti, kokiomis sąlygomis dividendai ir pajamos iš užsienio šaltinių neapmokestinami.

(158) Kaip Ispanijos valdžios institucijos teigė savo 2007 m. birželio 4 d. rašte, mokesčių administratoriui reikia stebėti, kaip taikomas finansinės prestižo vertės mažinimas. Tokia kontrolė gali būti vykdoma tik per bendrovę, kuri yra Ispanijos rezidentė, nes tada Ispanijos mokesčių administratorius gali lengvai stebėti atskaitą, nes akcijos sudaro bendrovės, kuri yra Ispanijos rezidentė, turto dalį. Ispanijos mokesčių administratorius būtų sunkiau stebėti prestižą, atsirandantį aukštesnių lygmenų bendrovėse nerezidentėse, kai akcijos į apskaitą yra įtrauktos kaip bendrovių nerezidenčių, kurios neprivalo būti kontroliuojamos Ispanijos mokesčių administratoriaus, turtas.

(159) Iš tikrųjų, šis poreikis stebėti, kaip atliekama dėl investicijų leidžiama atskaita, kaip prievolė yra nustatytas Ispanijos pelno mokesčio įstatymo įgyvendinimo potvarkio (RD1777/2004) 15 straipsnyje, kur reikalaujama teikti informaciją tik apie tiesiogiai įsigytos bendrovės akcijų įsigijimą, kad būtų galima taikyti TRLIS 12 straipsnio 5 dalį. Jeigu būtų buvę ketinimų šią atskaitą taikyti ir netiesioginio įsigijimo atvejams, būtų buvę logiška įtraukti ir netiesioginio įsigijimo atvejus. Komisija supranta, kad nustačiusi informacijos teikimo tik tiesioginio įsigijimo atvejais prievolę teisėkūros institucija netiesioginio įsigijimo atvejų į TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymo sritį tyčia neįtraukė. Tai patvirtina ir DGT, pripažindamas nukrypęs nuo savo ankstesnio aiškinimo, nepaisant Potvarkio Nr. RD1777/2004 15 straipsnyje nustatytos prievolės teikti informaciją.

(160) Be to, vertinant, ar suteikta valstybės pagalba, svarbu yra tai, kaip susijusi valstybė narė tą priemonę įgyvendino. Tuo atžvilgiu Ispanija Komisijai paaiškino, kad Ispanijos valdžios institucijos leido atskaityti tik dėl tiesioginio akcijų įsigijimo atsirandančią finansinę prestižo vertę iš dalies dėl to, kad TRLIS 21 straipsnyje aiškiai reikalaujama vykdyti ekonominę veiklą, kad būtų galima taikyti TRLIS 12 straipsnio 5 dalį. Šią sąlygą atitinka tik veiklą vykdančios bendrovės, atsižvelgiant į tai, kad kontroliuojančiosios bendrovės jokios tikros ekonominės veiklos nevykdo. Todėl atsižvelgdama į Ispanijos pateiktus paaiškinimus dėl nuostatos įgyvendinimo Komisija tuo metu, kai buvo priimti pirmasis ir antrasis sprendimai, manė, kad TRLIS 12 straipsnio 5 dalis taikoma tik veiklą vykdančių bendrovių akcijų tiesioginio įsigijimo atvejams, o tą faktą patvirtino ir tai, kad buvo nuosekli ir tiesiogiai susijusi praktika, taikyta iki 2012 m.

(161) Komisija mano, kad nepaisant TRLIS 21 straipsnio c punkto 2 papunktyje daromų nuorodų į tiesioginį ir netiesioginį įsigijimą, nuosekli DGT praktika, kurią patvirtino ir TEAC, buvo neįtraukti akcijų netiesioginio įsigijimo atvejų į TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymo sritį. Taip buvo dėl to, kad kontroliuojančiosios bendrovės nevykdo ekonominės veiklos pagal TRLIS 21 straipsnio c punktą, kur reikalaujama, kad pelnas būtų iš užsienyje vykdomos verslo veiklos. Persvarstydamos šią poziciją ir teigdamos, kad TRLIS 21 straipsnio c punkto 2 papunktyje daroma nuoroda į tiesioginį ir netiesioginį įsigijimą, Ispanijos valdžios institucijos išplečia TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymo sritį įtraukdamos atvejus, kurie nebuvo įtraukti tuo metu, kai rengti pirmasis ir antrasis sprendimai.

d) *Vienodo požiūrio, nediskriminavimo ir fiskalinio neutralumo principas*

(162) Ispanijos valdžios institucijos ir kelios suinteresuotosios trečiosios šalys teigia, kad netiesioginis bendrovių nerezidenčių akcijų įsigijimas tiesiogiai įsigijus kontroliuojančiosios bendrovės akcijų yra panašus į tiesioginį veiklą vykdančių bendrovių akcijų įsigijimą. Dėl tos priežasties ir siekiant užtikrinti vienodo požiūrio ir nediskriminavimo principą, pirmajame ir antrajame sprendimuose padarytos išvados turėtų būti taikomos ir tiesioginio, ir netiesioginio akcijų įsigijimo atvejams.

(163) Suinteresuotosios trečiosios šalys taip pat teigia, kad, laikantis fiskalinio neutralumo principo, tokio pat vienodo požiūrio turėtų būti laikomasi investicijų, kurios yra tiesioginis veiklą vykdančių bendrovių akcijų įsigijimas, ir investicijų, kurios yra netiesioginis akcijų įsigijimas per kontroliuojančiąją bendrovę, atžvilgiu. Visų pirma, suinteresuotųjų trečiųjų šalių teigimu, atsižvelgiant į tai, kad tarptautiniai verslo susijungimai yra sudėtingi, neturėtų būti būtina vykdyti susijungimo (vienintelė galimybė, kad finansinė prestižo vertė susidarytų akcijas įsigyjant netiesiogiai) arba daugialygio susijungimo.

(164) Pirmiausia reikėtų prisiminti, kad vienodo požiūrio, nediskriminavimo ir fiskalinio neutralumo principai neturi ryšio su pirmojo ir antrojo sprendimų taikymo sritimi ir konkrečiai su tuo, ar jie apima ir netiesioginį įsigijimą.

(165) Bet kuriuo atveju Komisija pažymi, kad iš pirminio požiūrio, kurio iki 2012 m. laikytasi DGT administraciniuose aiškinimuose ir TEAC rezoliucijose, matyti, kad tiesioginis ir netiesioginis akcijų įsigijimas prieš tai įsigijus kontroliuojančiąją bendrovę TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymo tikslais yra skirtingi dalykai.

(166) Skirtingo traktavimo pirminiame administraciniame aiškinime loginis pagrindas buvo tai, kad kontroliuojančiosios bendrovės akcijų įsigijimas ir vėlesnis netiesioginis patronuojamųjų veiklą vykdančių bendrovių akcijų įsigijimas neatitiko vienos iš TRLIS 12 straipsnio 5 dalies sąlygų. Iš tikrųjų, finansinės prestižo vertės sąvoka fiskaliniais tikslais yra tarpusavyje susijusi su prestižo sąvoka apskaitos tikslais. Prestižas atsiranda tada, kai už bendrovę sumokėta kaina yra didesnė už jos akcinio kapitalo buhalterinę vertę. Toks skirtumas gali atsirasti dėl dviejų priežasčių: 1) dėl bendrovės turtui ir teisėms būdingos vertės arba 2) dėl per didelės kainos, sumokėtos dėl didesnių nei aiškiai suvokiami lūkesčių, kad ateityje bus gautos didesnės pajamos. Pastaroji kategorija atitinka finansinę prestižo vertę. Prestižas, taigi ir finansinė prestižo vertė, gali atsirasti tik veiklą vykdančiose bendrovėse, šioms vykdant ekonominę veiklą. Kontroliuojančiosios bendrovės, kurių pagrindinis verslo tikslas yra nuosavybės teise valdyti patronuojamųjų veiklą vykdančių bendrovių akcijas, nevykdo tikros ekonominės veiklos, todėl prestižas negali atsirasti. Tai taip pat matyti iš apskaičiavimo metodo, taikyto pirminiuose administraciniuose aiškinimuose ir esančio esmine TRLIS 12 straipsnio 5 dalies dalimi. Remiantis šiuo apskaičiavimo metodu, kontroliuojančiosios bendrovės turto (patronuojamųjų veiklą vykdančių bendrovių nerezidenčių akcijų) rinkos vertė yra lygi akcijų įsigijimo kainai, todėl finansinė prestižo vertė negalėtų atsirasti. Kontroliuojančiosios bendrovės turto (akcijų) įsigijimo kainos ir rinkos vertės užskaita galima dėl to, kad tai yra būdinga kontroliuojančiosios bendrovės savybė, t. y. jos turtas yra kitų patronuojamųjų veiklą vykdančių bendrovių akcijos.

(167) Vykdant administracinę procedūrą, po kurios buvo priimtas 2007 m. sprendimas pradėti tyrimo procedūrą, Ispanijos valdžios institucijos paaiškino ([57]), kad TRLIS 12 straipsnio 5 dalyje reikalaujama įsigyti tik 5 proc. bendrovės nerezidentės akcinio kapitalo, t. y. tokią procentinę akcijų dalį, kuri nereiškia konsolidacijos nei su bendrove nerezidente, nei su paskesnėmis patronuojamosiomis bendrovėmis. O prestižas konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose galėtų atsirasti tik po kontroliuojančiosios bendrovės bei jos patronuojamųjų veiklą vykdančių bendrovių ir įsigyjančiosios patronuojančiosios bendrovės konsolidavimo.

(168) Kalbant apie diskusijas dėl to, į kurias vertes atsižvelgti – pateiktas konsoliduotosiose ar atskirose ataskaitose, TEAC nuosekliai teigė, kad pamatinės vertės, į kurias reikia atsižvelgti skaičiuojant finansinę prestižo vertę, yra tos, kurios pateiktos atskirose ataskaitose. TEAC nuosekliai laikėsi pozicijos, kad fiskalinių ir apskaitos taisyklių tikslas skiriasi ir kad vertinant konsoliduotose finansinėse ataskaitose pateiktą informaciją fiskaliniais tikslais gali būti iškraipomas TRLIS 12 straipsnio 5 dalies aiškinimas.

(169) Be to, Ispanijos valdžios institucijos taip pat paaiškino, kad 12 straipsnio 5 dalis – tai būdas sumažinti investicijų, kurių valdymą turi stebėti mokesčių administratorius, vertę. Vertės mažinimo kontrolė gali būti vykdoma tik per bendrovę, kuri yra Ispanijos rezidentė, nes pirmo lygmens akcijos sudaro bendrovės, kuri yra Ispanijos rezidentė, turto dalį. Mokesčių administratoriui būtų sunkiau kontroliuoti finansinę prestižo vertę, atsirandančią antro arba aukštesnio lygmens bendrovėse nerezidentėse. Iš tikrųjų, šiuo atveju akcijos į apskaitą įtraukiamos kaip bendrovių nerezidenčių, kurioms netaikoma prievolė teikti ataskaitas Ispanijos mokesčių administratoriui, turtas.

(170) Remiantis Teismo praktika, vienodo požiūrio principu reikalaujama, kad panašūs atvejai nebūtų traktuojami skirtingai, o skirtingi atvejai – vienodai, išskyrus atvejus, kai tokį traktavimą galima objektyviai pateisinti ([58]).

(171) Komisija pažymi, jog neatrodo, kad netiesioginio įsigijimo atvejai į TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymo sritį būtų neįtraukti, kaip nustatyta pirminiuose administraciniuose aiškinimuose, dėl sutartinių priežasčių, ir atrodo, kad tai yra pagrįsta esminiu nuostatos pobūdžiu ir logika, taip pat siekiant paprasčiau užtikrinti mokesčių mokėjimą.

([57]) Žr. 2007 m. birželio 4 d. raštą, kurį Ispanija atsiuntė atsakydama į 2007 m. kovo 26 d. prašymą pateikti informaciją.
([58]) 1980 m. kovo 27 d. Sprendimo *Salumi ir kiti*, sujungtos bylos 66/79, 127/79 ir 128/79, Rink. p. 1237, 14 punktas; 2003 m. kovo 6 d. Sprendimo *Niemann*, C-14/01, Rink. p. I-2279, 49 punktas.

(172) Komisija nori pabrėžti, kad atliekant šį valstybės pagalbos vertinimą nėra svarbu nustatyti, ar dėl ankstesnio pirminio administracinio aiškinimo atsiranda diskriminacija tarp tiesioginio ir netiesioginio įsigijimo atvejų arba pažeidžiamas fiskalinio neutralumo principas. Kaip jau teigta, Komisijos užduotis nėra sprendime nustatyti, kaip turėtų būti įgyvendinama nacionalinė nuostata. Komisija turi vertinti, ar ši nuostata yra valstybės pagalba, ir tuo tikslu atsižvelgti į tai, kaip ją pranešimo metu įgyvendina nacionalinės institucijos. Šiuo atveju aiškiai nukrypta nuo ankstesnio administracinio aiškinimo, kuriuo išplėsta TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymo sritis įtraukiant atvejus, kurie pradžioje nebuvo apsvarstyti pradiniame administraciniame aiškinime.

e) *Atgalinis priemonės poveikis*

(173) Ispanijos valdžios institucijos ir suinteresuotosios trečiosios šalys ginčija, kad administracinis aiškinimas turi atgalinį poveikį. Ispanijos valdžios institucijos paminėjo savo ankstesnius paaiškinimus ([59]), kad iki 2007 m. gruodžio 21 d. įvykdyto įsigijimo atvejais, kai finansinė prestižo vertė turi būti peržiūrėta, dėl netiesioginio (ir tiesioginio) įsigijimo atsirandanti finansinė prestižo vertė bus atskaitoma iš mokesčio bazės. Kalbant apie po 2007 m. gruodžio 21 d. įvykdyto įsigijimo atvejus, finansinės prestižo vertės, atsirandančios ir dėl tiesioginio, ir dėl netiesioginio įsigijimo, atskaita nebus leidžiama.

(174) Ispanijos valdžios institucijos paaiškino, kad, remiantis gruodžio 17 d. Bendrojo mokesčių įstatymo Nr. 58/2003 120 straipsniu, bendrovės, manančios, kad mokesčių deklaracija neigiamai paveikė jų teisėtus interesus, gali prašyti mokesčių deklaraciją ištaisyti laikantis taikomos procedūros. Procedūra yra nustatyta liepos 27 d. Karališkojo dekreto Nr. 1065/2007 ([60]) 126–129 straipsniuose. Iš esmės, bendrovė gali prašyti ištaisyti jau pateiktą mokesčių deklaraciją prieš mokesčių administratoriui patvirtinus galutinį mokesčių apskaičiavimą (*liquidación definitiva*) arba, jei tokio nėra, iki termino, iki kurio mokesčių administratorius turi nustatyti surinktiną mokesčių sumą. Remiantis Bendrojo mokesčių įstatymo 66 ir 67 straipsniais, terminas, iki kurio galima prašyti ištaisyti mokesčių deklaraciją, yra ketveri metai nuo galutinio termino, iki kurio reikia pateikti mokesčių deklaraciją.

(175) Ispanijos valdžios institucijos pripažino, kad bendrovės, iki 2007 m. gruodžio 21 d. tiesiogiai arba netiesiogiai įsigijusios bendrovių nerezidenčių akcijų ir neįtraukusios finansinės prestižo vertės, atsiradusios dėl netiesioginio įsigijimo, atskaitos, dabar gali ištaisyti savo mokesčių deklaracijas ir atskaityti atsiradusią finansinę prestižo vertę. Tais atvejais, kai bendrovės į savo ankstesnes mokesčių deklaracijas įtraukė finansinės prestižo vertės, susidariusios dėl netiesioginio įsigijimo, atskaitą ir jau buvo patikrintos mokesčių administratoriaus, negalės prašyti ištaisyti jau pateiktų mokesčių deklaracijų; tačiau atsižvelgiant į tai, kad atskaita išdalyta per 20 metų, bendrovėms nedraudžiama finansinę prestižo vertę atskaityti būsimose mokesčių deklaracijose.

(176) Pirmiausia, tai, ar nauja administracinė priemonė turi atgalinį poveikį ar ne, pirmojo ir antrojo sprendimų taikymo sričiai ir būtent tam, ar ta sritis apima ir netiesioginį įsigijimą, teisinių pasekmių neturi.

(177) Bet kuriuo atveju naujas administracinis aiškinimas turi atgalinį teisinį poveikį. Iš tikrųjų, naujas administracinis 2012 m. kovo 21 d. aiškinimas gali būti taikomas iki tos dienos įvykdyto įsigijimo atvejams.

6.3. **Pagalbos suderinamumas**

(178) Preliminariai nustačius, kad nagrinėjamoji schema yra valstybės pagalba pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, reikia apsvarstyti, ar iš dalies pakeista schema gali būti laikoma suderinama su vidaus rinka pagal SESV 107 straipsnio 2 ir 3 dalis. Ispanijos valdžios institucijos šiuo atžvilgiu nepateikė jokio argumento.

(179) Komisija mano, kad naujas administracinis TRLIS 12 straipsnio 5 dalies aiškinimas negali būti laikomas suderinamu su vidaus rinka. Šiuo atžvilgiu Komisija mano, kad galioja ta pati pirmajame ir antrajame sprendimuose pateikta argumentacija. Todėl Komisija nurodo pirmojo sprendimo 140 ir tolesnius punktus ir antrojo sprendimo 166 ir tolesnius punktus.

([59]) 2012 m. gruodžio 4 d. raštas.
([60]) 2007 m. liepos 27 d. Karališkasis dekretas Nr. 1065/2007, kuriuo patvirtinamos bendrosios fiskalinio valdymo ir kontrolės priemonės bei procedūros ir įgyvendinamos bendrosios mokesčių įstatymo taikymo taisyklės.

(180) Visų pirma, kalbant apie 107 straipsnio 3 dalies c punkto taikymą, mokesčių atskaita, leidžiama pagal TRLIS 12 straipsnio 5 dalį, yra nesusijusi su investicijomis, darbo vietų kūrimu ar svarbiais projektais. Dėl mokesčių atskaitos sumažėja įmonių mokesčiai, kuriuos paprastai tos įmonės turi mokėti, todėl tai turi būti laikoma veiklos pagalba. Paprastai, veiklos pagalbai netaikomas SESV 107 straipsnio 3 dalies c punktas, nes ši pagalba sektoriuose, kuriuose ji teikiama, iškraipo konkurencijos sąlygas. Tokia pagalba negali būti laikoma suderinama su vidaus rinka, nes neskatina tam tikrų rūšių ekonominės veiklos arba tam tikrų ekonomikos sektorių plėtros ir nėra ribotos trukmės, nėra laipsniškai mažinama ar proporcinga priemonėms, būtinoms konkrečioms ekonominėms problemoms spręsti. Taigi, Komisija nemano, kad priemonė yra suderinama su vidaus rinka.

B. TEISĖTI LŪKESČIAI, TEISINIS TIKRUMAS, *ESTOPPEL* PRINCIPAS IR PAGALBOS IŠIEŠKOJIMAS

6.4. ***Estoppel* principas ir teisinis tikrumas**

(181) Komisija mano, kad nėra priežasčių nukrypti nuo Sprendime pradėti tyrimo procedūrą pateiktų dalykų. Iš tikrųjų Komisija nepažeidžia nei *estoppel*, nei teisinio tikrumo principo.

(182) 2012 m. kovo 21 d. administracinis aiškinimas, kuriuo nustatytas naujas administracinis aiškinimas, yra Ispanijos valdžios institucijų pasirinkimo rezultatas. Šis administracinis aktas, dėl kurio pradėta neteisėtai teikti naują pagalbą, prieš tai nepranešus Komisijai, yra Ispanijos valdžios institucijų, o ne Komisijos aktas. Todėl *estoppel* principas neturi ryšio su šiuo atveju.

(183) Kalbant apie tariamą teisinio tikrumo principo pažeidimą, Komisija primena, kad, remiantis ETT praktika, sprendimo dėl valstybės pagalbos taikymo sritis turi būti nustatyta ne vien remiantis nuorodomis į to sprendimo faktinę formuluotę, bet ir atsižvelgiant į susijusios valstybės narės per administracinę procedūrą pateiktą pagalbos schemos aprašymą ([61]).

(184) Šiuo atžvilgiu, jeigu ir būtų galima nustatyti, kad šis principas buvo pažeistas, Komisija mano, kad teisinio tikrumo principą būtų pažeidusi būtent Ispanija. Be to, Komisija mano, kad teisinis tikrumas, jei ir būtų, atsirastų dėl netikslios ir neaiškios tam tikrų schemos nuostatų formuluotės.

6.5. **Pagalbos išieškojimas**

(185) Ginčijama priemonė įgyvendinta Komisijai iš anksto apie ją nepranešus pagal Sutarties 108 straipsnio 3 dalį. Todėl priemonė yra neteisėta pagalba.

(186) Jeigu nustatoma, kad neteisėtai suteikta valstybės pagalba yra nesuderinama su vidaus rinka, tada pagalba turėtų būti išieškoma iš jos gavėjų pagal Reglamento (EB) Nr. 659/1999 14 straipsnį. Išieškant pagalbą, kiek įmanoma, atkuriama konkurencijos pozicija, kuri egzistavo iki pagalbos suteikimo. Išieškotina suma turėtų būti tokia, kad būtų pašalintas pagalbos gavėjams suteiktas ekonominis pranašumas.

(187) Jokie Ispanijos valdžios institucijų ar trečiųjų šalių argumentai nepateisino bendro nukrypimo nuo šio pagrindinio principo. Todėl turėtų būti reikalaujama, kad Ispanija išieškotų nesuderinamą pagalbą.

(188) Tam tikrais metais tam tikram pagalbos gavėjui suteiktos pagalbos vertė atitinka mokesčio lengvatos, pagal TRLIS 12 straipsnio 5 dalį taikytos netiesioginiam veiklą vykdančių bendrovių nerezidenčių akcijų įsigijimui prieš tai įsigijus kontroliuojančiųjų bendrovių akcijų, dydį.

6.6. **Teisėti lūkesčiai**

(189) Ispanijos valdžios institucijos ir suinteresuotosios šalys teigia, kad pirmajame ir antrajame sprendimuose pripažinti teisėti lūkesčiai turėtų būti taikomi ir tada, kai akcijos netiesioginiai įsigytos tiesiogiai įsigijus kontroliuojančiosios bendrovės akcijų. Šiuo atžvilgiu jos teigia, kad teisėti lūkesčiai turėtų būti pripažinti dėl nuorodų į netiesioginio įsigijimo atvejus pirmojo ir antrojo sprendimų formuluotėse, atsakymuose į raštu pateiktus Parlamento narių klausimus, taip pat dėl pranešime spaudai apie 2007 m. tyrimo procedūrą paminėtus įsigijimo atvejus.

([61]) Žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Kahla Thüringen Porzellan GmbH*, C-537/08 P, 40 ir tolesnius punktus.

(190) Komisija nesutinka su Ispanijos valdžios institucijų ir suinteresuotųjų trečiųjų šalių pateiktais argumentais ir laikosi nuomonės, kad pirmajame ir antrajame sprendimuose pripažinti teisėti lūkesčiai negali būti išplėsti, kad apimtų atvejus (netiesioginį įsigijimą įsigijus kontroliuojančiosios bendrovės akcijų dalį), kurie nepriklausė priemonės taikymo sričiai tuomet, kai buvo priimti šie sprendimai. Iš tikrųjų, teisėti lūkesčiai gali būti grindžiami tik faktiniais elementais, žinomais sprendimo priėmimo metu, o ne būsimais įvykiais, pavyzdžiui, naujo administracinio aiškinimo priėmimu.

(191) Remiantis nusistovėjusia teismo praktika ([62]), teisė remtis teisėtų lūkesčių apsaugos principu suteikta kiekvienam asmeniui, esančiam padėtyje, kuri leidžia manyti, jog Europos Sąjungos institucija, suteikdama tam asmeniui tikslų patikinimą, sukėlė jam pagrįstų vilčių. Tokie patikinimai, kad ir kokios formos, yra tiksli, besąlyginė ir nuosekli informacija.

(192) Tai, kad nagrinėjamojoje pagalbos schemoje nenustatyta aiškių apribojimų, negali būti laikoma tikslia, besąlygine ir nuoseklia Komisijos informacija suinteresuotoms įmonėms, susijusia su tuo, kad priemonė taip pat taikoma netiesioginiam akcijų įsigijimui tiesiogiai įsigijus kontroliuojančiosios bendrovės akcijų. Todėl dėl to, kad tokie apribojimai aiškiai nenustatyti, suinteresuotoms įmonėms negali atsirasti teisėtų lūkesčių, kad priemonę galima teisėtai taikyti ir netiesioginiam įsigijimui ([63]).

(193) Net jeigu ir būtų buvę taip, kad dėl pirmajame ir antrajame sprendimuose buvusių nuorodų į netiesioginį įsigijimą suinteresuotoms įmonėms galėjo atsirasti lūkesčių, būtina svarstyti, ar dėl to atsiradę lūkesčiai yra teisėti ([64]). Komisija laikosi nuomonės, kad akcijas netiesiogiai įsigijusios įmonės negali teigti turėjusios teisėtų lūkesčių, kad netiesioginio akcijų įsigijimo atvejai patenka į TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymo sritį, nes tos įmonės gerai žinojo apie mokesčių administratoriaus ir TEAC administracinę praktiką, taikytą iki 2012 m. Šios įmonės žinojo, kad mokesčių schema (TRLIS 12 straipsnio 5 dalis), apie kurią Komisijai pranešta, buvo įgyvendinama tuo metu į jos taikymo sritį neįtraukiant netiesioginio akcijų įsigijimo tiesiogiai įsigyjant kontroliuojančiosios bendrovės akcijų.

(194) Ispanijos valdžios institucijos teigia, kad tai, jog yra ribojantis administracinis aiškinimas, nesumažina teisėtų lūkesčių, kurių veiklos vykdytojai, netiesiogiai įsigiję akcijų tiesiogiai įsigydami kontroliuojančiosios bendrovės akcijų, galėjo turėti dėl TRLIS 12 straipsnio 5 dalies galiojimo. Taip yra dėl to, kad 1) TRLIS 12 straipsnio 5 dalis yra aiški nuostata; 2) joje yra aiški nuoroda į TRLIS 21 straipsnį, kuriame paminėtas tiesioginis ir netiesioginis įsigijimas; 3) joje yra aiški nuoroda į apskaitos konsolidavimo taisykles; 4) ja siekiama skatinti tarptautines Ispanijos bendrovių investicijas.

(195) Komisija nesutinka su pirmiau pateiktu teiginiu. Patvirtinta, kad TRLIS 12 straipsnio 5 dalis yra neaiški nuostata dėl neaiškios nuorodos į apskaitos konsolidavimo taisykles ir netikslaus TRLIS 21 straipsnyje nustatytų kriterijų ekstrapoliavimo. Iš tikrųjų 21 straipsniu nuo pat pradžių siekta nustatyti sąlygas, kuriomis neapmokestinami dividendai ir pajamos iš užsienio šaltinių. 21 straipsnyje pateikta nuoroda į netiesioginį įsigijimą prieštarauja reikalavimui, kad tiesiogiai įsigyta bendrovė vykdytų ekonominę veiklą. Be to, teisėti lūkesčiai negali būti grindžiami pagalbos schemos, kuri pirmajame ir antrajame sprendimuose jau buvo paskelbta neteisėta ir nesuderinama pagalba dėl skirtingos apmokestinimo tvarkos, taikomos bendrovių, kurios yra Ispanijos rezidentės, įsigyjamoms užsienio ir šalies bendrovių akcijoms, pagrindu (TRLIS 12 straipsnio 5 dalimi). Komisija mano, kad dėl nuostatos netikslumo ir neaiškumo ji tapo aiškinama prieštaringai. Tiesą sakant, šis prieštaringumas įrodytas beveik visuose DGT administraciniuose aiškinimuose ir TEAC rezoliucijose. Todėl Ispanijos valdžios institucijos negali teigti, kad nepaisant ankstesnio ribojančio TRLIS 12 straipsnio 5 dalies administracinio aiškinimo, dėl TRLIS 12 straipsnio 5 dalies būtų galėję atsirasti teisėti lūkesčiai toms įmonėms, kurios akcijas įsigijo netiesiogiai.

(196) Kalbant konkrečiau apie atvejį, kai bendrovė *Iberdrola* įsigijo bendrovę *Scottishpower*, Komisija mano, jog susijungimo sprendime (COMP M.4517) aiškiai nurodyta, kad susijungimo sprendimo tikslais nebuvo nei būtina, nei tinkama nustatyti, ar TRLIS 12 straipsnio 5 dalis yra valstybės pagalba (žr. sprendimo 42 straipsnį).

([62]) 2006 m. birželio 22 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Forum 187 ASBL*, C-182/03 ir C-217/03, Rink. p. I-5479, 147 punktas.
([63]) Žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Kahla Thüringen Porzellan GmbH prieš Komisiją*, C-537/08P, 44 punktas.
([64]) 2006 m. birželio 22 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Forum 187 ASBL*, C-182/03 ir C-217/03, Rink. p. I-5479, 159 punktas.

(197) Dėl Ispanijos ir suinteresuotųjų trečiųjų šalių tvirtinimo, kad atsakymai į raštu pateiktus Parlamento narių klausimus sukėlė teisėtus pagalbos gavėjų lūkesčius, Komisija teigia, kad raštu pateiktuose Parlamento narių klausimuose dėmesys nebuvo skirtas tiesioginio ir netiesioginio įsigijimo diferencijavimui, jais tiesiog klausta, ar TRLIS 12 straipsnio 5 dalyje nustatyta schema galėtų būti valstybės pagalba. Todėl iš Komisijos pateiktų atsakymų į raštu pateiktus Parlamento narių klausimus negali būti daroma išvada, kad į juos įtrauktas ir tiesioginis, ir netiesioginis įsigijimas.

(198) Kalbant apie tvirtinimą, kad dėl pirmojo ir antrojo sprendimų būtų atsiradę naujų teisėtų lūkesčių, nes juose abiejuose yra nuoroda į netiesioginį įsigijimą, Komisija primena, kad tos nuorodos buvo padarytos išskirtinai dėl to, kad nacionalinės teisės nuostatose paminėtas ir tiesioginis, ir netiesioginis įsigijimas. Tiksliau, TRLIS 12 straipsnio 5 dalyje yra kryžminė nuoroda į TRILIS 21 straipsnį, kuriame reikalaujama, kad Ispanijos bendrovei nepertraukiamą bent vienų metų laikotarpį turi tiesiogiai arba netiesiogiai priklausyti bent 5 proc. bendrovės nerezidentės akcijų. To, kad Ispanijos valdžios institucijos TRLIS 12 straipsnio 5 dalį taikė tik tiesioginiam įsigijimui, neginčija nei Ispanija, nei suinteresuotosios trečiosios šalys. Todėl, kaip jau pirmiau nurodyta, Komisija turi teisę kliautis susijusios valstybės narės pateiktais aiškinimais, todėl gali teisėtai teigti, kad sistema buvo taikoma, kaip nurodė valstybė narė.

(199) Dar daugiau, Komisija mano, kad, net jeigu Ispanijos valdžios institucijų ir Komisijos susirašinėjimas, kuriuo buvo paaiškinta, kad praktiškai galėjo būti atskaityta tik finansinė prestižo vertė, susidaranti tiesiogiai įsigijus veiklą vykdančių bendrovių akcijų, neatspindimas sprendimų formuluotėje, dėl to pagalbos gavėjams neatsiranda teisėtų lūkesčių, kad TRLIS 12 straipsnio 5 dalis taikoma ir netiesioginiam įsigijimui. Pagalbos gavėjai jau žinojo apie iki 2012 m. taikytą nuoseklią ir sistemingą administracinę praktiką, kuria netiesioginis akcijų įsigijimas įsigijus kontroliuojančiosios bendrovės akcijų dalį, neįtraukiamas į TRLIS 12 straipsnio 5 dalies taikymo sritį.

(200) Taigi, pirmajame ir antrajame sprendimuose pripažinti teisėti lūkesčiai negali būti išplėsti, kad apimtų atvejus, kurie nepriklausė ginčijamos priemonės taikymo sričiai tuomet, kai buvo priimti pirmasis ir antrasis sprendimai.

7. **IŠVADOS**

(201) Atsižvelgdama į tai, kas pirmiau išdėstyta, Komisija mano, kad naujas administracinis aiškinimas, kuriuo buvo išplėsta schemos, kuri jau buvo paskelbta neteisėta ir nesuderinama pagalba, taikymo sritis apie tai nepranešus Komisijai, yra neteisėta ir nesuderinama pagalba pagal Reglamento (EB) Nr. 659/1999 1 straipsnį.

(202) Komisija nemano, kad priemonė yra suderinama su vidaus rinka pagal Sutarties 107 straipsnio 2 ir 3 dalis.

(203) Pagalba turi būti išieškota iš jos gavėjų pagal Reglamento (EB) Nr. 659/1999 14 straipsnį.

PRIĖMĖ ŠĮ SPRENDIMĄ:

1 straipsnis

Ispanijos Karalystės priimtas naujas administracinis aiškinimas, kuriuo išplėsta 2004 m. kovo 5 d. Karališkojo teisėkūros procedūra priimto dekreto Nr. 4/2004 12 straipsnio 5 dalies taikymo sritis, kuriuo konsoliduotos Ispanijos pelno mokesčio įstatymo pataisos, siekiant įtraukti netiesioginį bendrovių nerezidenčių akcijų įsigijimą tiesiogiai įsigyjant kontroliuojančiųjų bendrovių nerezidenčių akcijų, ir kuris Ispanijos Karalystės neteisėtai įgyvendintas pažeidžiant Sutarties 108 straipsnio 3 dalį, yra nesuderinamas su vidaus rinka.

2 straipsnis

Pagal 1 straipsnyje nurodytą schemą teikiama individuali pagalba nėra valstybės pagalba, jei suteikimo metu atitinka sąlygas, nustatytas pagal Tarybos reglamento (EB) Nr. 994/98 ([65]) 2 straipsnį priimtame ir suteikiant pagalbą galiojusiame teisės akte.

([65]) 1998 m. gegužės 7 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 994/98 dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 ir 108 straipsnių taikymo kai kurioms horizontalios valstybės pagalbos rūšims (OL L 142, 1998 5 14, p. 1).

3 straipsnis

Pagal 1 straipsnyje nurodytą schemą teikiama individuali pagalba, kuri suteikimo metu atitinka sąlygas, nustatytas reglamente, priimtame pagal Reglamento (EB) Nr. 994/98 1 straipsnį, arba pagal bet kurią kitą patvirtintą pagalbos schemą, yra suderinama su vidaus rinka iki didžiausio pagalbos intensyvumo, taikomo tai pagalbos rūšiai.

4 straipsnis

1. Ispanijos Karalystė nutraukia 1 straipsnyje nurodytą pagalbos schemą, kiek tai susiję su pagalba, teikiama pagalbos gavėjams, netiesiogiai įsigyjantiems bendrovių nerezidenčių akcijų tiesiogiai įsigyjant kontroliuojančiųjų bendrovių akcijų, tiek, kiek ji yra nesuderinama su vidaus rinka.

2. Ispanijos Karalystė iš pagalbos gavėjų išieško nesuderinamą pagalbą, suteiktą pagal 1 straipsnyje nurodytą schemą.

3. Į grąžintinas sumas įskaičiuojamos palūkanos, susidariusios nuo tos dienos, kai pagalbos gavėjai pradėjo naudotis pagalba, iki faktinio tos pagalbos išieškojimo dienos.

4. Palūkanos skaičiuojamos nuo pagrindinės sumos ir susikaupusių palūkanų pagal Komisijos reglamento (EB) Nr. 794/2004 ([66]) V skyrių.

5. Ispanijos Karalystė nuo šio sprendimo priėmimo dienos panaikina visus dar neatliktus pagalbos pagal 1 straipsnyje nurodytą schemą mokėjimus.

5 straipsnis

1. 1 straipsnyje minima pagalba, suteikta pagal 1 straipsnyje nurodytą schemą, turi būti išieškota nedelsiant ir veiksmingai.

2. Ispanijos Karalystė užtikrina, kad šis sprendimas būtų įgyvendintas per keturis mėnesius nuo jo paskelbimo dienos.

6 straipsnis

1. Per du mėnesius nuo pranešimo apie šį sprendimą Ispanijos Karalystė Komisijai pateikia šią informaciją:

a) visų pagalbos gavėjų, kurie gavo pagalbą pagal 1 straipsnyje nurodytą schemą, sąrašą ir bendrą kiekvieno pagalbos gavėjo pagal schemą gautos pagalbos sumą;

b) bendrą sumą (pagrindinę sumą ir palūkanas), kuri turi būti išieškota iš kiekvieno pagalbos gavėjo;

c) išsamų priemonių, kurių jau imtasi ir kurių planuojama imtis šiam sprendimui įvykdyti, aprašą;

d) dokumentus, kuriais įrodoma, kad pagalbos gavėjui nurodyta grąžinti pagalbą.

2. Ispanijos Karalystė Komisiją privalo informuoti apie nacionalinių priemonių, kurių ėmėsi šiam sprendimui įgyvendinti, eigą tol, kol bus išieškota visa pagal 1 straipsnyje nurodytą schemą suteikta pagalba. Komisijos prašymu ji nedelsdama pateikia visą informaciją apie numatytas priemones ir priemones, kurių jau imtasi šiam sprendimui įgyvendinti. Ji taip pat pateikia išsamius duomenis apie iš pagalbos gavėjų jau išieškotas pagalbos sumas ir palūkanas.

7 straipsnis

Šis sprendimas skirtas Ispanijos Karalystei.

Priimta Briuselyje 2014 m. spalio 15 d.

Komisijos vardu

Joaquín ALMUNIA

Pirmininko pavaduotojas

([66]) 2004 m. balandžio 21 d. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 794/2004, įgyvendinantis Tarybos reglamentą (EB) Nr. 659/1999, nustatantį išsamias EB sutarties 93 straipsnio taikymo taisykles (OL L 140, 2004 4 30, p. 1).