Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
G. PITRUZZELLA
представено на 21 януари 2021 година[1]

Съединени дела C-51/19 P и C-64/19 P

World Duty Free Group, SA, по-рано Autogrill España, SA
срещу
Европейска комисия (C-51/19 P)
и
Кралство Испания
срещу
World Duty Free Group, SA, по-рано Autogrill España, SA,

Европейска комисия (C-64/19 P)

„Обжалване — Разпоредби относно корпоративния данък, с които на предприятията, подлежащи на данъчно облагане в Испания, се разрешава да амортизират финансовата репутация, която произтича от придобиването на дялово участие в дружества, подлежащи на данъчно облагане в чужбина — Понятие за държавна помощ — Селективност“

1. Предмет на настоящите съединени дела са жалбите, подадени съответно от World Duty Free Group SA, с предишно наименование Autogrill España SA (наричано по-нататък „WDFG“) (дело C-51/19 P), и от Кралство Испания (дело C-64/19 P), срещу решение от 15 ноември 2018 г., World Duty Free Group/Комисия[2] (наричано по-нататък „обжалваното съдебно решение“), с което Общият съд отхвърля подадената от WDFG на основание член 263 ДФЕС жалба за отмяна на член 1, параграф 1 от Решение 2011/5/ЕО на Комисията от 28 октомври 2009 година относно данъчна амортизация на финансовата репутация за придобиване на значителни дялови участия в чуждестранни дружества, приведена в действие от Испания (наричано по-нататък „оспореното решение“)[3], а при условията на евентуалност, на член 4 от същото решение.

2. Настоящите производства по обжалване са част от поредица от осем успоредни дела с предмет отмяна на решенията, с които Общият съд е отхвърлил подадените от няколко испански дружества жалби срещу оспореното решение или срещу Решение 2011/282/ЕС

1 Език на оригиналния текст: италиански.

2 T-219/10 RENV, EU:T:2018:784.

3 C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (ОВ L 7, 2011 г., стр. 48).

на Комисията от 12 януари 2011 година относно данъчната амортизация на финансовата репутация за придобиване на дялови участия в чуждестранни дружества, приведено в действие от Испания (наричано по-нататък „Решението от 12 януари 2011 г.“)[4].

I. Обстоятелства, предхождащи спора, спорната мярка и оспореното решение

3. На 10 октомври 2007 г. след няколко писмени въпроса, отправени до Комисията от членове на Европейския парламент през 2005 г. и 2006 г., както и след отправена до нея жалба на частен оператор през 2007 г., Европейската комисия решава да открие официалната процедура по разследване, предвидена в сегашния член 108, параграф 2 ДФЕС[5] (наричано по-нататък „решението за откриване“) относно механизма, предвиден в член 12, параграф 5, въведен в Ley del Impuesto sobre Sociedades (испанския Закон за корпоративния данък) с Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (Закон 24/2001 за приемане на данъчни, административни и осигурителни мерки) от 27 декември 2001 г.[6] и възпроизведен в Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Кралски законодателен декрет 4/2004 за одобряване на изменения текст на Закона за корпоративния данък, наричан по-нататък „TRLIS“) от 5 март 2004 г. (наричан по-нататък „спорната мярка“). Спорната мярка предвижда, че когато придобиването на дялово участие в „чуждестранно дружество“ от предприятие, подлежащо на данъчно облагане в Испания, е поне 5 % и е притежавано непрекъснато в продължение поне на една година, произтичащата от придобиването финансова[7] репутация[8] може да се приспадне под формата на амортизационни отчисления от облагаемата с корпоративен данък данъчна основа на предприятието. Спорната мярка уточнява, че за да бъде дадено дружество квалифицирано като „чуждестранно дружество“, то трябва да подлежи на облагане с данък, идентичен на предвидения в Испания, и приходите му трябва да са главно от стопанска дейност в чужбина.

4. На 28 октомври 2009 г. Комисията приема оспореното решение, с което приключва официалната процедура по разследване по отношение на придобиванията на дялови участия, осъществени в рамките на Европейския съюз. След като в съображение 19 от това решение посочва, че „[с]ъгласно испанските данъчни принципи репутацията може да бъде амортизирана, с изключение на спорната мярка, само след обединяване на търговската дейност, както като резултат от придобиване или от внасяне на активите, представляващи независими стопански дейности, така и след операция по сливане или разделение“ и след като в съображение 20 уточнява, че „[к]онцепцията за финансова репутация съгласно [спорната мярка] въвежда […] в областта на придобиването на дялове понятие, което обикновено се използва при транзакции по прехвърлянето на активи или по обединяване на търговска дейност“, Комисията приема, че въпросната мярка е селективна, тъй като

[4] C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) приведено в изпълнение от Испания (ОВ L 135, 2011 г., стр. 1). Другите дела, по които представям заключенията си днес, са съединени дела C-53/19 P, Banco Santander и Santusa/Комисия и C-65/19 P, Испания/Комисия и дела C-50/19 P, Sigma/Комисия, C-52/19 P, Banco Santander/Комисия, C-54/19 P, Axa Mediterranean/Комисия и C-55/19 P, Proseguor Compañía de Seguridade/Комисия.

[5] ОВ C 311, 2007 г., стр. 21.

[6] BOE № 61 от 11 март 2004 г., стр. 10951.

[7] В съображение 20 от оспореното решение се посочва, че „финансова репутация“, както се използва в испанската данъчна система, е репутацията, която би била осчетоводена, ако дружеството, притежаващо дяловете, и целевото дружество, се слеят.

[8] В съображение 18 от оспореното решение репутацията е определена като „стойността на уважавано търговско наименование, добри връзки с клиентите, умения на персонала и други фактори, които се очаква в бъдеще да бъдат преобразувани в по-големи от очевидните приходи“, съответстваща „на сумата, платена за придобиването на предприятие над пазарната стойност на активите, съставляващи стопанската дейност“, която трябва да бъде осчетоводена съгласно испанските счетоводни принципи като отделен нематериален актив веднага след като придобиващото дружество поеме контрол върху целевото дружество.

поставя в по-благоприятно положение само определени групи предприятия, които осъществяват определени инвестиции в чужбина, и този специфичен характер не е обоснован от естеството на схемата (вж. съображение 89). Според Комисията трябва да се счита, че този извод е валиден, независимо от факта че референтната система е определена като правилата за данъчно третиране на финансовата репутация съгласно испанската данъчна система (вж. съображения 89 и 92—114) или като правилата за данъчно третиране на репутация, произтичаща от икономически интерес в дружество, чието седалище е в държава, различна от Испания (вж. съображения 89 и 115—119). В член 1, параграф 1 от оспореното решение Комисията обявява „схемата за помощ, приложена от Испания по силата на [спорната мярка] […] за несъвместима с общия пазар що се отнася до помощта, предоставена на бенефициерите във връзка с придобивания в рамките на Общността“, а в член 4 разпорежда възстановяване на помощта, съответстваща на намаляването на данъците, предоставено по тази схема[9].

5. Комисията не приключва официалната процедура по разследване по отношение на придобиванията на дялови участия, осъществени извън Съюза, тъй като очаква допълнителни данни, които испанските органи са се задължили да представят. Тази част от процедурата е приключена с приемането на Решението от 12 януари 2011 г., с което Комисията обявява за несъвместима с вътрешния пазар схемата за помощ, приведена в действие от Испания по силата на спорната мярка, включително в частта, която се прилага към придобивания на дялови участия в предприятия със седалище извън Съюза.

II. Производството пред Общия съд и обжалваното съдебно решение

6. На 14 май 2010 г. WDFG подава в секретариата на Общия съд жалба за отмяна на оспореното решение. С решение от 7 ноември 2014 г., Autogrill España/Комисия[10], Общият съд уважава жалбата, като се основава на обстоятелството, че Комисията е приложила неправилно условието за селективност, предвидено в член 107, параграф 1 ДФЕС (наричано по-нататък „решение Autogrill España/Комисия“). С решение от 7 ноември 2014 г., Banco Santander и Santusa/Комисия[11] (наричано по-нататък „решение Banco Santander и Santusa/Комисия“), Общият съд отменя и Решението от 12 януари 2011 г.

7. На 19 януари 2015 г. Комисията подава в секретариата на Съда жалба срещу решение Autogrill España/Комисия. Тази жалба, заведена под номер C-20/15 P, е съединена с жалбата, заведена под номер C-21/15 P, подадена от Комисията срещу решение Banco Santander и Santusa/Комисия. С решения на председателя на Съда от 19 май 2015 г. Федерална република Германия, Ирландия и Кралство Испания са допуснати да встъпят по съединените дела в подкрепа на исканията на WDFG и на Banco Santander и Santusa. С решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др.[12] (наричано

[9] Член 1, параграф 2 от оспореното решение изключва от заявлението за несъвместимост и от разпореждането за възстановяване намаляването на данъците, от което бенефициерите са се възползвали във връзка с придобиванията в рамките на Общността в приложение на спорната мярка, „свързани с правата, притежавани пряко или непряко в чуждестранни дружества, които отговарят на съответните условия съгласно схемата за помощ към 21 декември 2007 г., отделно от условието, че трябва да са притежавали дяловите си участия за непрекъснат период от най-малко една година“. Всъщност Комисията приема, че до тази дата (съответстваща на публикуването в *Официален вестник на Европейската общност* на решението за откриване на официалната процедура за разследване) бенефициерите на спорната мярка са имали оправдани правни очаквания за правомерността на тази мярка (вж. съображения 165—168 от оспореното решение).

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

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

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

по-нататък „решение WDFG“), Съдът отменя решение Autogrill España/Комисия, връща делото на Общия съд за ново разглеждане и не се произнася по част от съдебните разноски. Съдът отменя и решение Banco Santander и Santusa/Комисия.

8. На 15 ноември 2018 г. Общият съд приема обжалваното съдебно решение, с което отхвърля жалбата на WDFG, осъжда последното да понесе направените от него съдебни разноски, както и тези на Комисията, и постановява Федерална република Германия, Ирландия и Кралство Испания да понесат направените от тях съдебни разноски [13].

III. Производството пред Съда и исканията на страните

9. WDFG и Кралство Испания подават жалбите, предмет на настоящото производство, в секретариата на Съда съответно на 25 и на 29 януари 2019 г.

10. По дело C-51/19 WDFG иска да бъде отменено обжалваното съдебно решение, да бъде уважена жалбата му до Общия съд и вследствие на това отменено оспореното решение и Комисията да бъде осъдена да заплати съдебните разноски. Кралство Испания иска да бъде уважена жалбата на WDFG, да бъде отменено обжалваното съдебно решение и Комисията да бъде осъдена да заплати съдебните разноски. По дело C-64/19 Кралство Испания иска да се отмени обжалваното съдебно решение, да се отмени член 1, параграф 1 от оспореното решение в частта, в която се обявява, че спорната мярка представлява държавна помощ, и да се осъди Комисията да заплати съдебните разноски. По всяко от делата Федерална република Германия иска да се уважат жалбите. Комисията иска и по двете дела да се отхвърлят жалбите и да се осъдят жалбоподателите да заплатят съдебните разноски.

IV. Анализ

A. Предварителни бележки

1. По анализа на селективността на данъчните мерки

11. За да може национална мярка да бъде квалифицирана като държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, тя трябва да поставя в по-благоприятно положение „определени предприятия или производството на някои стоки“, тоест да предоставя селективно предимство на своя получател. Следователно селективността на предимството е един от елементите, формиращи понятието „държавна помощ“ [14], чиято преценка съгласно постоянната практика на Съда изисква да се установи дали в рамките на даден правен режим съответната национална мярка може да постави в по-благоприятно

[13] Тъй като са допуснати да встъпят в производството по обжалване пред Съда, Федерална република Германия, Ирландия и Кралство Испания, макар да не са встъпили в производството пред Общия съд, фигурират като встъпили страни в производството по обжалване, възобновено от последния след отмяната и връщането на делото от Съда.

[14] Жалбите, предмет на настоящите производства, повдигат въпроси, които се отнасят единствено до селективността по същество, а не до географската селективност, която изисква да се определи дали разглежданият правен режим е на равнище на държавата или на равнище на съответното вътрешнодържавно образувание, вж. в това отношение решение от 6 септември 2006 г., Португалия/Комисия (C-88/03, EU:C:2006:511, т. 56 и 57).

положение определени предприятия или производството на някои стоки в сравнение с други, които от гледна точка на преследваните от този правен режим цели се оказват в сходно фактическо и правно положение [15].

12. Национални мерки, с които се предоставя данъчно предимство [16], макар да не се състоят в прехвърляне на държавни средства, също могат да отговорят на условието за селективност и следователно да попаднат в приложното поле на забраната за помощи по член 107, параграф 1 ДФЕС, ако поставят получателите в по-благоприятно финансово положение от това на другите данъчнозадължени лица [17]. Характеристиката на тези мерки, която inter alia допринася за увеличаване на сложността на преценката на тяхната селективност, се изразява във факта, че за разлика от мерките за предоставяне на субсидии в строгия смисъл на думата, те предоставят *негативни* предимства, тоест под формата на облекчаване на данъчната тежест, която получателите би следвало да понесат въз основа на обичайно приложимия спрямо тях данъчен режим.

13. За да се прецени селективността по-конкретно на националните данъчни мерки, Съдът е установил метод за анализ, разделен на три отделни етапа [18]. Разработен и усъвършенстван през годините, този метод за анализ неотдавна е систематизиран в решение WDFG и потвърден последно в решения от 28 юни 2018 г., Andres (Heitkamp BauHolding в несъстоятелност)/Комисия [19] (наричано по-нататък „решение Andres“), и от 19 декември 2018 г., A-Brauerei [20] (наричано по-нататък „решение A-Brauerei“).

14. На първо място, той изисква да се установи „приложимия[т] в съответната държава членка общ или „обичаен“ данъчен режим“, който служи за „рамка“ или „референтна система“ [21] (първи етап), и на второ място, да се докаже, че разглежданата данъчна мярка дерогира посочения общ режим, доколкото въвежда диференциация между оператори, които от гледна точка на преследваната с този общ режим цел се намират в сходно фактическо и правно положение [22] (втори етап). Следователно по време на първите два етапа анализът има за цел главно, от една страна, да се определят параметри за сравнение, и от друга страна, да се отграничи категорията предприятия, които от гледна точка на тези параметри се намират във фактическо и правно положение, сходно с това на лицата, ползващи се от предимството, предоставено от разглежданата национална мярка. Ако, след като е направен този анализ, се констатира разлика в третирането на тези предприятия, мярката трябва да се счита за „a priori селективна“ [23]. От друга страна, данъчните предимства, произтичащи от обща мярка, приложима без разграничение за

15 Вж. inter alia решения от 8 ноември 2001 г., Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, т. 41), и от 6 септември 2006 г., Португалия/Комисия (C-88/03, EU:C:2006:511, т. 54), както и решение WDFG, точка 54.

16 Още в точка 28 от решение по дело 173/73 Съдът изяснява, че фискалният характер на разглежданата мярка не е достатъчен, за да я изключи от прилагането на правилата в областта на държавната помощ.

17 Вж. решение WDFG, точка 56 и цитираната съдебна практика.

18 Както изяснява Съдът, става въпрос за метод, чието приложение не е ограничено до разглеждане само на данъчни мерки, вж. решение от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 55).

19 C-203/16 P, EU:C:2018:505.

20 C-374/17, EU:C:2018:1024.

21 Вж. inter alia решение Andres, точки 80 и 88.

22 Вж. решение WDFG, точка 57 и цитираната съдебна практика (решение от 8 септември 2011 г., Paint Graphos и др., C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 49).

23 Вж. решение WDFG, точка 58.

всички икономически оператори, не представляват помощ по член 107, параграф 1 ДФЕС, тъй като не е налице селективност[24]. Комисията следва да докаже съществуването на разлика в третирането и съответно prima facie селективност на националната мярка.

15. На третия етап съответната държава членка има възможността да докаже, че разликата в третирането, установена в първите два етапа, „произтича от естеството или от структурата на [данъчната] система[…], в която се вписва[…] [разглежданата мярка]“, и следователно е обоснована[25]. Този етап се характеризира с обръщане на доказателствената тежест, както всеки път, когато трябва да се преценява наличието на дискриминация: субектът, на който се приписва разликата в третирането, в случая съответната държава членка, трябва да докаже, че тя има легитимна обосновка и че мярката, с която е въведена, е пропорционална.

16. Макар в схематичното му представяне и формулиране описаният по-горе метод за анализ да е линеен, конкретното му приложение невинаги е лесно и може да доведе до различни решения по отношение на действителната селективност на разглежданата мярка[26]. Съдът многократно е внасял „корекции“ или „разяснения“, позволяващи да се вземат предвид характеристиките на разглежданите данъчни режими, като се отдава предпочитание на подход, който се възприема като казуистичен и се характеризира с ограничена степен на предвидимост. Освен практическите приложения на този метод и различните подходи, прилагани в съдебната практика, от нея, струва ми се, стават ясни някои основни критерии, от които се ръководят съображенията на Съда и които влияят върху решенията, приемани във всеки конкретен случай.

17. На първо място, в практиката на Съда след решение от 15 ноември 2011 г., Комисия/Government of Gibraltar и Обединено кралство[27] (наричано по-нататък „решение Gibraltar“), все по-ясно се очертава тясната връзка, съществуваща между понятието за селективност и понятието за дискриминация[28]. Национална мярка се счита за селективна, ако предимството, което тя предвижда, се прилага по дискриминационен начин[29]. Както самият Съд приема в точка 71 от решение WDFG, методът на анализ, приложим към селективността в данъчната област по същество се състои в това да се прецени „дали

[24] Вж. inter alia решения от 15 декември 2005 г., UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, т. 49), и от 19 септември 2000 г., Германия/Комисия (C-156/98, EU:C:2000:467, т. 22).

[25] Вж. inter alia решения от 2 юли 1974 г., Италия/Комисия (173/73, EU:C:1974:71, т. 33), от 29 април 2004 г., Нидерландия/Комисия (C-159/01, EU:C:2004:246, т. 42 и 43), от 29 март 2012 г., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, т. 40), както и решение WDFG, точка 58.

[26] Достатъчно е да спомена като пример делото, по което е постановено решение Andres.

[27] C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732.

[28] Вж. точка 101 от решение Gibraltar, в което Съдът за първи път споменава понятието „дискриминация“ в контекста на проверката за селективност на помощите. Паралелът между двете понятия обаче се свързва с по-стари решения, като по-специално решение от 8 ноември 2001 г., Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, т. 41), където възниква идеята, че селективността трябва да се установи, преценявайки наличието на разлика в третирането между групи предприятия, които се намират в сходно положение. Относно изричното посочване на връзката между селективност и дискриминация вж. решение от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 53).

[29] Вж. в този смисъл inter alia решения от 28 юли 2011 г., Mediaset/Комисия (C-403/10 P, непубликувано, EU:C:2011:533, т. 36), от 14 януари 2015 г., Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, т. 53—55), от 4 юни 2015 г., Комисия/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, т. 59), както и решения Gibraltar, т. 75 и 101, Andres, т. 83 и WDFG, т. 54, 86 и 93, и изрично, също и в област извън данъчното право — решение от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 53 и 55).

изключването на определени оператори от възможността да ползват данъчно предимство, произтичащо от дерогираща обща система на данъчно облагане мярка, представлява дискриминационно третиране по отношение на тези оператори“ [30].

18. На второ място, при разглеждане на селективността на данъчните мерки трябва да се вземат предвид техните *последици* [31]. Това означава, от една страна, че преследваните от националния данъчен законодател цели, външни за разглежданата данъчна система, са релевантни само с оглед на определянето на категорията лица, в рамките на която да се установи дали е налице разлика в третирането, но не и на етапа на обосноваването на тази диференциация. От друга страна, разглеждането на селективността на данъчна мярка не зависи от формата, която приемат разглежданите мерки, за да се избегне възможността „изначално [да се изключат] от контрола в областта на държавните помощи национални данъчни правила поради самия факт, че те са приети съгласно специална законодателна техника, макар и да произвеждат […] същите последици, чрез адаптиране и комбиниране на различни данъчни правила“ [32]. Анализът, основан на последиците от мярката, може да накара Съда да признае *фактическата селективност* на данъчна норма, която, макар и формално приложима без разграничение за всички заинтересовани оператори, въз основа на обективни и от общ характер критерии, по-конкретно въвежда необосновани разграничения [33]. Селективността на такива мерки, които не са дерогиращи обичаен режим и следователно не са de jure *селективни* [34], не може да бъде установена чрез прилагането на метода за анализ в три етапа, както показва решение Gibraltar, а изисква да се провери по-конкретно дали от тяхното прилагане произтича диференцирана данъчна тежест в полза на ползващите се предприятия, „идентифицирани чрез характеристиките, специфични за тях като привилегирована категория“ [35].

19. Трето, с оглед на естествената сложност на националните данъчни разпоредби, които се материализират в множество системи, правила и изключения и в които преследваните от законодателя данъчни, икономически и социални цели се постигат чрез въвеждането на разграничения между категории данъкоплатци, Съдът по същество предприема „проверка за съответствие“ [36], тълкувайки несъответствието като белег за наличието на селективност на разглежданата мярка. Проверката за съответствие е релевантна както в рамките на втория етап от метода на анализ, когато определянето на категориите на получателите и на лицата, изключени от предимството, се преценява във връзка с целта на разглеждания

30 Вж. също решения от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 53), постановено в същия ден като решение WDFG, и от 14 януари 2015 г., Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, т. 53). Същото становище се изразява в няколко неотдавнашни заключения на генерални адвокати, вж. например заключенията на генералния адвокат Wahl по дело Eventech (C-518/13, EU:C:2014:2239, т. 35) и по дело Комисия/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32, т. 54), на генералния адвокат Kokott по дело Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:242, т. 82), на генералния адвокат Bobek по дело Белгия/Комисия (C-270/15 P, EU:C:2016:289, т. 29), и на генералния адвокат Wathelet по съединени дела Комисия/Banco Santander и Santusa (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:624, т. 80).

31 В съответствие с постоянната практика на Съда, съгласно която член 107, параграф 1 ДФЕС не разграничава държавните мерки в зависимост от причините или целите, а ги определя в зависимост от техните последици, вж. inter alia решения от 2 юли 1974 г., Италия/Комисия (173/73, EU:C:1974:71, т. 27), и от 22 декември 2008 г., British Aggregates/Комисия (C-487/06 P, EU:C:2008:757, т. 85 и 89), и решение Gibraltar, точка 87.

32 Вж. решение Andres, точка 91.

33 Вж. inter alia решение Gibraltar, точка 101, решение WDFG, точка 67. Относно дефиницията на селективността de facto вж. точка 121 от Известие на Комисията относно понятието за държавна помощ, посочено в член 107, параграф 1 от Договора за функционирането на Европейския съюз, C/2016/2946 (ОВ C 262, 2016 г., стр. 1, наричано по-нататък „Известието относно понятието за държавна помощ“).

34 Съгласно Известието относно понятието за държавна помощ селективността de jure „е пряк резултат от правните критерии за предоставянето на дадена мярка, която е официално предназначена само за някои предприятия“ (вж. т. 121).

35 Решение Gibraltar, точки 91 и 93 и 103—107.

36 Вж. в този смисъл заключението на генералния адвокат Kokott по съединени дела ANGED (C-236/16 и C-237/16, EU:C:2017:854, т. 82).

данъчен режим, така и когато мярката се счита за a priori селективна, в рамките на третия етап, при преценка на обосновката, представена от съответната държава членка, с оглед на естеството или структурата на разглежданата данъчна система. Както ще стане ясно по-нататък, критерият за съответствие трябва да се приложи и при определянето на референтната система, тоест в рамките на първия етап.

20. Следователно, както се установява от практиката на Съда, анализът на селективността се състои в преценка на дискриминационния характер на разглежданата мярка с оглед както на нейните последици, така и на съответствието ѝ с оглед на системата, в която тя се вписва, и независимо както от целите, преследвани от данъчния законодател, които са външни за тази система, така и от използваната законодателна техника.

21. Като се остави настрана методологията, от съдебната практика, по-специално когато се разглежда в светлината на диалектическите противоречия, установени многократно между Съда и Общия съд[37], се извежда обща тенденция първият да приема разширително тълкуване на условието за селективност в областта на данъците, поне при установяване на пределите и обхвата на понятието „обща мярка“, което може да изключи селективния характер на разглеждания данъчен режим[38]. Този подход, който вероятно се обяснява с изискването да се предотврати възможността приемането на сложни данъчни механизми да позволи на държавите членки да заобиколят нормите в областта на помощите, предизвиква критики, тъй като непряко ограничава свободата на държавите членки при определяне избора на фискална и национална икономическа политика[39], като оставя по същество на Комисията, при преценката за съвместимостта на помощта съгласно член 107, параграф 3 ДФЕС, да провери законосъобразността, от гледна точка на правото на Съюза, на целите, преследвани от държавите членки чрез приемането на мерки за пряко данъчно облагане. Всъщност, макар да е вън от съмнение, че при упражняване на своите правомощия държавите членки са длъжни да спазват правото на Съюза, включително разпоредбите в областта на публичните помощи, Съдът все пак многократно е постановявал, че „при отсъствието на уредба на Съюза в тази област от данъчната компетентност на държавите членки и на субдържавните образувания, които притежават данъчна автономия, е определянето на данъчните ставки и разпределението на данъчната тежест върху различните производствени фактори и икономически сектори“[40]. Именно в този деликатен баланс на правомощия inter alia попада сложната проверка за селективността на данъчните помощи.

22. Изложените от WDFG и от Кралство Испания твърдения за нарушение ще бъдат разгледани по-нататък с оглед на припомнените по-горе критерии и на развитите по-горе съображения. Преди да се пристъпи към това разглеждане, следва обаче да се изясни обхватът на решение WDFG и неговата релевантност за анализа на жалбите, предмет на настоящото производство.

37 Вж. например делата, приключили с решения от 22 декември 2008 г., British Aggregates/Комисия (C-487/06 P, EU:C:2008:757), от 8 септември 2011 г., Комисия/Нидерландия (C-279/08 P, EU:C:2011:551), както и решения Andres и WDFG.

38 Вж. в този смисъл решения Gibraltar и WDFG. Конкретното установяване на дискриминационния характер на разглеждания режим, включително поради трудността на проверката, все пак оставя място за по-ограничителни решения, вж. например, макар и не в областта на данъците, решение от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971).

39 Вж. например заключенията на генералния адвокат Kokott по дело Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:242, т. 113—115), и на генералния адвокат Saugmandsgaard Øe по дело A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, т. 74—81). Вж. също становищата на Ирландия, Испания и Германия по делото, приключило с решение WDFG, както са възпроизведени в точка 52 от това решение, както и, както ще стане ясно по-нататък, съпротивата срещу разрешението, възприето от Съда в посоченото решение, която германското правителство е изразило в становището си по настоящите дела.

40 Вж. решение от 26 април 2018 г., ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, т. 38 и цитираната съдебна практика).

2. По последиците от решение WDFG на Съда за целите на разглеждането на жалбите, предмет на настоящото производство

23. В решение Autogrill España/Комисия, с което отменя оспореното решение, Общият съд приема първо, че за да е изпълнено условието за селективност, трябва във всички случаи да се установи категория предприятия, които единствено са поставени в по-благоприятно положение от съответната мярка, и че ако последната може да е достъпна за всички предприятия, както в случая със спорната мярка, селективността не може да се изведе само от констатацията, че е въведена дерогация от общия или „обичаен“ режим на данъчно облагане [41]. На второ място, Общият съд счита, че само по себе си данъчното разграничение не позволява да се стигне до извода за наличието на помощ, а за целта е необходимо също така да се установи определена категория предприятия, които се отличават с оглед на специфичните им характеристики [42]. Накрая Общият съд отхвърля доводите на Комисията, основани на съдебната практика, относно държавните помощи при износ, като посочва, че в споменатите от Комисията прецеденти [43] Съдът все пак е идентифицирал категория предприятия получатели, които се разграничават въз основа на общи характеристики [44].

24. В решение WDFG Съдът уважава и двете твърдения за нарушение на Комисията, с първото от които оспорва наложеното ѝ от Общия съд задължение да идентифицира група предприятия със специфични характеристики, за да докаже селективния характер на дадена национална мярка, а с второто — тълкуването от Общия съд на съдебната практика в областта на помощите за износ. По първото твърдение за нарушение, след като припомня изложения по-горе метод на анализ на селективността в три етапа, Съдът приема, че спорната мярка, тъй като от нея могат да се ползват всички предприятия, които подлежат на данъчно облагане в Испания, извършващи операции по придобиване на дялово участие от поне 5 % в предприятия, подлежащи на данъчно облагане извън тази държава членка, може да представлява схема за държавна помощ и Комисията трябва да докаже, че макар да предоставя предимство на общо основание, тази мярка предоставя изключителната облага на определени предприятия или определени области на дейност [45]. Съдът констатира освен това, че съображенията на Общия съд се основават на неправилно прилагане на условието за селективност и че когато става въпрос за национална мярка, която предоставя данъчно предимство на общо основание, това условие е изпълнено, когато Комисията успее да докаже, че тази мярка дерогира общата или „обичайната“ система на данъчно облагане, приложима в съответната държава членка, въвеждайки с конкретното си действие диференцирано третиране на операторите, при положение че от гледна точка на целта, преследвана от посочената система на данъчно облагане на тази държава членка, ползващите се от данъчното предимство оператори и тези, които са изключени от него, се намират в сходно фактическо и правно положение [46]. Според Съда Общият съд следователно е допуснал грешка при прилагане на правото, като е заключил, че спорната мярка трябва да се разглежда не като селективна, а като обща мярка, като се основава на съображението, че тази мярка не се отнася до конкретна категория предприятия или производства, че прилагането ѝ не зависи от естеството на дейността на предприятията или че поначало или евентуално тя е достъпна за всички предприятия,

41 Вж. по-специално точки 44 и 45, 53 и 62 от решение Autogrill España/Комисия.

42 Вж. точки 67 и 68 от решение Autogrill España/Комисия.

43 Става въпрос за решения от 10 декември 1969 г., Комисия/Франция (6/69 и 11/69, непубликувано, EU:C:1969:68), от 7 юни 1988 г., Гърция/Комисия (57/86, EU:C:1988:284), и от 15 юли 2004 г., Испания/Комисия (C-501/00, EU:C:2004:438).

44 Вж. точки 79—81 от решение Autogrill España/Комисия.

45 Вж. точка 62 от решение WDFG.

46 Вж. точка 67 от решение WDFG.

които желаят да придобият дялови участия от поне 5 % в чуждестранни дружества и които притежават тези дялови участия без прекъсване поне една година [47]. Съдът е уточнил също, че обратно на постановеното от Общия съд, евентуалната селективност на спорната мярка не се поставя под въпрос от обстоятелството, че съществено условие за получаването на предоставеното с тази мярка данъчно предимство е насочено към дадена икономическа операция, по-конкретно „чисто финансова операция“, която не е свързана с минимален размер на инвестицията и която е независима от естеството на дейността на предприятията получатели [48]. Така той е стигнал до извода, че Общият съд неправилно отменя констатациите на Комисията относно селективността на спорната мярка, без да провери дали последната действително е анализирала и установила дискриминационния характер на тази мярка [49]. Що се отнася до второто твърдение за нарушение, повдигнато от Комисията, доколкото то е релевантно за целите на настоящите дела, Съдът приема, че Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като е постановил, че съдебната практика във връзка с помощите за износ, на която се е основала Комисията, не е приложима в случая. В точка 119 от решение WDFG Съдът е постановил, че изложеният по-горе метод за анализ на селективността в три етапа се „прилага изцяло към данъчните помощи при износ“, уточнявайки че мярка като спорната може да се счита за селективна, ако от нея се ползват предприятията, извършващи трансгранични операции, в частност инвестиционни операции, в ущърб на други предприятия, които се намират в сходно фактическо и правно положение от гледна точка на преследваната със съответната система на данъчно облагане цел и извършват операции от същото естество на националната територия.

25. Решение WDFG несъмнено добавя важен елемент към определението на понятието за селективност на данъчните помощи. Според това решение национална мярка може да бъде селективна, дори когато не идентифицира ex ante определена категория получатели и когато всички предприятия, установени на територията на съответната държава членка, независимо от техния размер, правна форма, сектор на дейност или други специфични за тях характеристики, потенциално имат достъп до облагата, предвидена с тази мярка, при условие че осъществят определен вид инвестиция [50]. Следваният от Съда подход, водещ към търсене на евентуална дискриминация дори в мерките, които изглежда, че се прилагат без разлика и създават предимство, фактически и правно достъпно за всички предприятия, не се споделя от онези, които виждат в стриктното прилагане на метода на анализ в три етапа, несмекчено от прилагане същевременно на критерий, основан на общодостъпността на данъчното предимство, прекомерно разширяване на понятието за помощ и накърняване компетентността на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане [51]. В тази линия се вписва становището на германското правителство, което подкрепя ограничаването на значението на решение WDFG и съобразяване с неговия контекст.

47 Вж. точка 69 от решение WDFG.

48 Вж. точка 81 от решение WDFG.

49 Вж. точка 93 от решение WDFG.

50 До постановяването на решение WDFG възможността да се счита за селективно предимство, което е достъпно без разлика за всички предприятия, независимо че е обусловено от осъществяването на определена операция, изглежда, се сблъсква с ограничението на принципната липса на селективност на общите мерки. В това решение Съдът обаче уточнява, че за целите на преценката на селективния характер на дадена мярка релевантна е и разлика н третирането, свързана с поведението на предприятията. Според мен това е най-деликатният аспект на решение WDFG, който Общият съд неслучайно е искал да подчертае, не без акцент на завоалирана критика, в точки 82 и 83 от обжалваното съдебно решение

51 Вж. заключението на генералния адвокат Saugmandsgaard Øe по дело A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, т. 74—81). Вж. също заключението на генералния адвокат Kokott по съединени дела ANGED (C-236/16 и C-237/16, EU:C:2017:854, т. 85), с което се цели да се омаловажи значението на решението, като се подчертае характерът/естеството на стимул за износа на спорната мярка.

26. Тук ще се ограничa да отбележа, че макар наистина в решение WDFG Съдът да заема позиция в специфичен контекст, характеризиращ се с мярка, която в някои аспекти може да се приравни на мерките за подкрепа на износа, спрямо които той традиционно е по-строг, що се отнася до квалифицирането им като помощ, не считам, че може прекалено да се омаловажава значението на това решение, което както поради използваната техника на изразяване, така и поради потвърждаването му в последващи решения на Съда, включително в голям състав [52], се явява принципно решение, което, като потвърждава метода за анализ на селективността в три етапа, уточнява, че всяка схема, определяща условия за получаването на данъчно предимство, дори ако последното е потенциално достъпно за всички предприятия, може да се окаже селективна, ако води до различно третиране на предприятия, които се намират в сходно фактическо и правно положение.

27. При това положение следва да се отбележи, че за целите на разглеждането на жалбите, предмет на настоящите производства, значението на решение WDFG, е по-скоро ограничено. Всъщност, от една страна, с нито едно от твърденията за нарушение на жалбоподателите не се оспорват мотивите, с които Общият съд, като отхвърля доводите на WDFG, целящи да изтъкнат общия характер на спорната мярка, е приложил принципите, утвърдени от Съда в това решение [53]. От друга страна, в него Съдът, макар да основава доводите си на предпоставката, че Комисията е установила селективността на спорната мярка въз основа на нейния дерогиращ характер и на въведената с нея разлика в третирането на местни предприятия, въпреки това не е взел становище по нито един от тези два аспекта, които обаче са в центъра на жалбите, предмет на настоящите производства [54]. С други думи, Съдът се е ограничил до това да одобри метода за анализ, приложен от Комисията, за да докаже селективния характер на спорната мярка, а не резултата от това прилагане, което обаче се обсъжда по настоящите съединени дела. От това следва, че доводите, развити от германското правителство в писмения му отговор, доколкото с тях се цели да се критикува изборът в настоящия случай на метода за анализ на селективността на три етапа, който се основава на дискриминацията, в ущърб на този, основан на „общодостъпността“ на данъчното предимство, са ирелевантни за разглеждането на жалбите, предмет на настоящите производства.

Б. По жалбите

28. Както WDFG, така и Кралство Испания изтъкват едно-единствено основание в подкрепа на съответните си жалби, грешка при тълкуването на член 107, параграф 1 ДФЕС, що се отнася до критерия за селективност. И двете основания са разделени на няколко части: четири, изложени в главното искане, и две, при условията на евентуалност, що се отнася до единственото основание, представено от WDFG, и четири, що се отнася до единственото основание, изтъкнато от Кралство Испания.

[52] Вж. по-специално решение A-Braurei, в което Съдът, въпреки че е бил предупреден от генералния адвокат Saugmandsgaard Øe (вж. C-374/17, EU:C:2018:741, т. 115) за последиците от един ограничителен прочит на решение WDFG, потвърждава подхода на последното, дори извън специфичния контекст, в който е било прието.

[53] Вж. точки 77—89 от обжалваното съдебно решение.

[54] Ще отбележа все пак, че има няколко прочита на решение WDFG (вж. заключенията на генералния адвокат Wahl по дело Andres/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, т. 107), и на генералния адвокат Kokott по съединени дела ANGED (C-236/16 и C-237/16, EU:C:2017:854, т. 85), въз основа на които Съдът е взел становище относно референтната система или относно селективността на спорната мярка.

29. Твърденията за нарушение, изложени в четирите части от основанието на главното искане на WDFG, и в четирите части, на които се подразделя единственото основание за обжалване на Кралство Испания, до голяма степен съвпадат или се припокриват [55]. Поради това тези твърдения за нарушение могат да бъдат групирани и разгледани заедно. След това ще разгледам частите от единственото основание за обжалване на WDFG, изложени при условията на евентуалност.

1. По първата част от единственото основание за обжалване на WDFG и по първата и втората част от единственото основание за обжалване на Кралство Испания: грешка при определянето на референтната система

а) По допустимостта

30. Твърденията за нарушение, изложени в рамките на първата част от единственото основание за обжалване на WDFG и на първата и втората част от единственото основание за обжалване на Кралство Испания, се отнасят до първия етап от анализа на селективността, който цели, както видяхме, да се определи референтната система. Комисията счита, че тези твърдения за нарушение са изцяло недопустими, тъй като в жалбата на WDFG до Общия съд няма никакво твърдение за нарушение, относно предполагаеми грешки при определянето на референтната система. Да се позволи на жалбоподателите да изтъкват нови твърдения за нарушение в рамките на производството по обжалване би означавало да им се позволи да сезират Съда със спор с по-широк предмет от този, разгледан пред Общия съд.

31. Според мен повдигнатото от Комисията възражение за недопустимост трябва да се отхвърли.

32. Безспорно е вярно, че съгласно припомнената от Комисията постоянна съдебна практика в производството по обжалване правомощията на Съда се свеждат до преценка на правното решение, което е предоставено от Общия съд въз основа на обсъдените пред него основания и доводи и следователно по принцип страна не може да изтъкне за първи път пред Съда основание, на което не се е позовала пред Общия съд [56].

33. Съдът обаче е уточнил, че жалбоподател може да изтъкне в жалбата си основания, произтичащи от самото обжалвано съдебно решение и насочени към оспорване на неговата обоснованост [57].

34. Ето защо в настоящия случай, дори да се предположи, че — както поддържа Комисията — твърденията за нарушение, изтъкнати от WDFG и от Кралство Испания в съответните жалби, представляват „нови основания“ спрямо тези, които са изтъкнати в

[55] В писмения си отговор по дело C-51/19 Кралство Испания подчертава, че жалбата на WDFG съвпада по същество с неговото единствено основание за обжалване и с развитите в него доводи.

[56] Вж. inter alia решения от 1 февруари 2007 г., Sison/Съвет (C-266/05 P, EU:C:2007:75, т. 95), и от 28 февруари 2019 г., Alfamicro/Комисия (C-14/18 P, EU:C:2019:159, т. 38).

[57] Вж. решения от 29 ноември 2007 г., Stadtwerke Schwäbisch Hall и др./Комисия (C-176/06 P, непубликувано, EU:C:2007:730, т. 17), от 10 април 2014 г., Комисия/Siemens Österreich и др. (C-231/11 P—C-233/11 P, EU:C:2014:256, т. 102), от 20 декември 2017 г., EUIPO/European Dynamics Luxembourg и др. (C-677/15 P, EU:C:2017:998, т. 28), от 6 септември 2018 г., Чешка република/Комисия (C-4/17 P, EU:C:2018:678, т. 24), и накрая, от 26 февруари 2020 г., ECBД /Alba Aguilera и др. (C-427/18 P, EU:C:2020:109, т. 54).

подкрепа на жалбата на WDFG до Общия съд[58], това само по себе си не е достатъчно, за да бъдат обявени за недопустими. Всъщност, тъй като в обжалваното съдебно решение се разглежда дали Комисията правилно е определила референтния данъчен режим в рамките на първия етап на метода за анализ на селективността на данъчните мерки[59], WDFG и Кралство Испания имат право да критикуват от правна страна констатациите на Общия съд в това отношение, независимо от факта че не са изложили в първоинстанционното производство доводи, насочени конкретно към оспорване на решението на Комисията от тази гледна точка.

35. Освен това отбелязвам, че доводите, изтъкнати от WDFG и от Кралство Испания в рамките на разглежданите части от съответните единствени основания за обжалване, съдържат точна и подробна критика на мотивите на обжалваното съдебно решение и целят в голяма степен да оспорят спазването на пределите и реда и условията за упражняване на съдебен контрол от Общия съд. Поради това не е могло те да бъдат изложени пред последния[60].

36. С оглед на изложеното по-горе считам, че първата част от единственото основание за обжалване на WDFG и първата и втората част от единственото основание за обжалване на Кралство Испания трябва да се обявят за допустими.

б) По същество

1) Предварителни бележки

37. В Известие на Комисията относно понятието за държавна помощ Комисията определя референтната система като „последователен набор от правила, които по принцип се прилагат въз основа на обективни критерии за всички предприятия, които попадат в обхвата, определен от целта на системата“[61]. Важно е да се подчертае обаче, че тази дефиниция не е възприета и до днес от Съда, който продължава да определя референтната система като „приложимата в съответната държава членка *обща или „обичайна“ система на данъчно облагане*“[62].

38. Като се има предвид сложността на националните данъчни системи и множеството променливи величини, които влияят на определянето на данъчната тежест за предприятията, има множество твърдения, в които се подчертава трудността да се определи по-конкретно такава „обща система“, както и несигурността на резултата от тази операция[63]. С оглед на тези трудности и като изхожда от констатацията, че е невъзможно

58 Във връзка с това ще отбележа, че в точки 32 и 33 от обжалваното съдебно решение Общият съд посочва, че второто твърдение за нарушение от първото основание за обжалване на WDFG е „грешка при определяне на референтната система“ и че това твърдение за нарушение е подкрепено от общи доводи, които могат да се отнесат и към третото основание относно обоснованост на спорната мярка с оглед на естеството и структурата на системата, в която се вписва. В точка 94 от обжалваното съдебно решение Общият съд уточнява, че доводите на WDFG го карат „да си зададе въпроса доколко е релевантна избраната в случая от Комисията референтна рамка“.

59 Вж. точки 92—141 от обжалваното съдебно решение.

60 Вж. в този смисъл решение от 1 юни 2006 г., P & O European Ferries (Vizcaya) и Diputación Foral de Vizcaya/Комисия (C-442/03 P и C-471/03 P, EU:C:2006:356, т. 60).

61 Точка 133.

62 Вж. решение WDFG, точка 57. Курсивът е мой.

63 В точки 121—140 от заключението си по дело A-Braurei генералният адвокат Saugmandsgaard Øe описва особено удачно тези трудности. Вж. също заключението на генералния адвокат Wahl по дело Andres/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, т. 101—105).

да се определи единна референтна система, се стига до отричане на решаващия характер на тази операция и вместо това вниманието се насочва към разликата в третирането, въведена с въпросната мярка [64], или се предлага връщане към система, основана на понятието „мярка с общ характер [65].

39. Макар несъмнено определянето на референтната система да остава една от най-сложните задачи при преценката на критерия за селективност, включително поради нежеланието на Съда да разработи точни критерии, позволяващи на Комисията и на органите на държавите членки да се ръководят в тази дейност [66], възприетият вече в практиката на Съда подход, който цели да отъждестви понятието за селективност с понятието за дискриминация, не позволява да се пренебрегне тази операция, нито да се отрече значението ѝ. Всъщност всяко търсене на дискриминация трябва да се извършва в светлината на *tertium comparationis*, тоест на референтен критерий, спрямо който следва да се установи наличието на необосновано различно третиране. Референтната данъчна система, разглеждана в светлината на нейната цел, представлява именно такъв критерий при преценка на селективността [67], поради което ми се струва, че централното ѝ значение впрочем — многократно отбелязано от самия Съд с оглед по-специално на анализа на данъчните мерки [68] — не може да бъде поставено под въпрос [69].

40. По какви критерии обаче следва да се определи тази система?

41. Според мен от най-съществено значение е действието по установяване на правилата, от които тя се състои, да се извършва според обективни критерии, включително за да се позволи съдебен контрол на преценките, на които тя се основава.

42. Освен това, макар обективното възстановяване на данъчните тежести на предприятията, които са релевантни за определянето на референтната система, понякога да налага да се вземат предвид разпоредби, които не са част от специалния данъчен режим, в който се вписва оспорваната мярка [70], важно е резултатът от тази операция да не води до абстрактна конструкция [71]. Ето защо според мен следва да се изходи от предпоставката, че именно съответната държава членка определя референтната система чрез упражняване на изключителната си компетентност в областта на прякото данъчно облагане. Както ще стане ясно по-нататък, това не означава, че в рамките на процедурата по разглеждане на селективността на национална мярка Комисията във всички случаи е длъжна да основе анализа си на посочената от съответната държава членка референтна система, без да може да я оспори, а само че тази система представлява съвкупност от правила и принципи, изведени от данъчния режим на държава членка и която следва да бъде определена въз основа на този режим.

64 Вж. заключението на генералния адвокат Kokott по съединени дела ANGED (C-236/16 и C-237/16, EU:C:2017:854, т. 88).

65 Вж. заключението на генералния адвокат Saugmandsgaard Øe по дело A-Brauerei.

66 Вж. заключението на генералния адвокат Wahl по дело Andres/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, т. 101).

67 Вж. в този смисъл решение Andres, точка 89.

68 В това отношение Съдът е подчертал, че „самото съществуване на предимство [може] да бъде установено само в сравнение с едно „обичайно“ облагане“, вж. в този смисъл решения от 6 септември 2006 г., Португалия/Комисия, C-88/03 (EU:C:2006:511, т. 56), от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 55), и решение Andres, точки 88 и 89.

69 По-горе обаче вече бе уточнено, че такъв е случаят със селективните мерки de jure, тъй като методът на анализ в три етапа не е приложим в случай на селективни мерки de facto.

70 Както по делото, по което е постановено решение от 8 септември 2011 г., Комисия/Нидерландия (C-279/08 P, EU:C:2011:551).

71 Съдът вече е имал повод да уточни в решение Andres (т. 103), че селективността на данъчна мярка не може да бъде точно преценена с оглед на референтна система, включваща няколко разпоредби, които са били извадени изкуствено от по-широка законодателна рамка.

43. Накрая, в съответствие с дефиницията, възприета в Известието на Комисията относно понятието за държавна помощ, нормите, установени като част от референтната система, трябва да формират едно единно цяло. В това отношение е важно да се подчертае, че изискването за съгласуваност действа едновременно като ограничение за Комисията и като елемент, на който тя може да се основе, за да оспори предложената от съответната държава членка референтна система.

44. Следователно обективност, конкретност и съгласуваност са критериите, към които трябва да се придържа определянето на референтната система в рамките на първия етап от анализа на селективността на национална данъчна мярка. Необходимо е освен това да се опита да се установи метод, позволяващ да се направи по-сигурно това определяне [72].

45. От тази гледна точка ми се струва, че прекомерното опростяване не е непременно това, което следва да се направи. Всъщност несъмнено с оглед на мерките, които са част от общия режим на корпоративния данък на дадена държава членка, Съдът възприема широк подход [73]. Според мен тази констатация обаче не трябва да води механично до откриване в този режим на референтната система за преценка на тези мерки, както, изглежда, се подразбира от писменото становище на Комисията и както се внушава в доктрината [74]. Въпреки че в голяма част от случаите резултатът ще е такъв, не считам за правилно от гледна точка на методологията да се процедира автоматично, което ще има за последствие за цяла категория данъчни мерки лишаване от всякаква конкретна значимост на първия и втория етап от проверката за селективност. Това обаче не означава, че в зависимост от вида на разглежданата мярка и данъчния режим, в който се вписва, определянето на референтната система не може, както ще видим по-добре впоследствие, да следва отчасти различни критерии.

46. Имайки предвид това, при определяне на референтната система според мен непременно трябва да се изхожда от анализа на спорната мярка, и по-специално от различията между предприятията, въведени с тази мярка в приложение на критериите, които тя определя.

47. Определянето на критериите, според които положението на едно предприятие се различава от това на друго предприятие и поради това спрямо него се прилага различен данъчен режим, зависи от свободата на преценка на националния законодател. Правилата в областта на помощите действат като ограничение за тази свобода на преценка, влизайки в действие, когато уредба, прилагана по отношение на положения с хомогенен характер, води до дискриминация при използването на данъчно предимство. В този контекст възприемането като отправна точка на анализа на селективността на различията между предприятията, произтичащи от прилагането на разглежданата мярка, позволява операцията по определяне на референтната система да придобие конкретен характер.

[72] Добре съзнавам трудността на тази задача и солидността на доводите на този, който счита, че референтната система не е (и не може да бъде) само резултат от субективен избор. Като се има предвид обаче централното място, което това понятие има в анализа на селективността на данъчните мерки, считам, че е по-уместно да се постараем по-скоро да намерим начин за „съжителство“ с него, отколкото да упорстваме в изтъкването на обективните трудности, свързани с практическото му прилагане.

[73] Вж. заключението на генералния адвокат Wahl по дело Andres/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, т. 106).

[74] В този смисъл вж. *Ismer*, R. и *Piotrowski*, S. Selectivity in Corporate Tax Matters After World Duty Free: A Tale of Two Consistencies Revisited, Intertax, 2018, p. 156—158.

48. От прегледа на тази мярка и от ефекта от нейното прилагане фактически могат да се установят както групите предприятия, между които се прави разграничение, така и факторът, въз основа на който се осъществява това разграничение. С други думи, този преглед позволява да се установи „между кого“ се въвежда различно третиране и „по отношение на какво“. Тази разлика може по-конкретно да се отнася до аспекти на уредбата на определен правен институт или до конкретен режим на облагане или още да се вписва в комплексната данъчна система на държавата членка.

49. В този контекст операцията по определяне на референтната система обикновено ще бъде по-лесна, когато диференциацията между предприятия се извършва в рамките на режим на данъчно облагане ad hoc — например нововъведен екологичен данък — какъвто е случаят по делата, приключили с решения от 26 април 2018 г., ANGED[75] (наричано по-нататък „решение ANGEND“), и от 22 декември 2008 г., British Aggregates/Комисия[76] (наричано по-нататък „решение British Aggregates“). Всъщност в такива случаи това разграничение, независимо дали е свързано с облагането с данък, или се отнася до подробните правила за неговото прилагане, се прави по отношение на отделна и специфична съвкупност от норми, състояща се от разглеждания режим на данъчно облагане. Тази съвкупност от норми представлява референтната система за преценка на селективността на мярката. По-сложен обаче е случаят, когато разглежданата мярка е част от една или няколко подсистеми в рамките на съществуващ преди това общ режим на данъчно облагане, каквито са случаите, по които са постановени решения Andres и A-Braurei, или се явява като самостоятелна норма. В такива случаи е необходимо, изхождайки от разглежданата мярка, връщане към съвкупността от правни норми, уреждащи съответния случай, по такъв начин, че тази съвкупност да бъде едновременно последователна и пълна. Тя може да съответства на общия режим на данъчно облагане като цяло или на една от неговите подсистеми, или да се идентифицира със самата мярка, когато тя представлява норма със собствена правна логика и не е възможно да се установи последователна нормативна съвкупност извън нея. Когато разглежданата мярка е неделима от цялостната данъчна система на заинтересованата държава членка, тази система трябва да се използва като референтна.

50. Накрая считам, че определянето на референтната система трябва да се прави, при условията на състезателност със съответната държава членка, с оглед на съдържанието, структурата, систематичните връзки и взаимоотношенията между съответните норми, а не на преследваните от националния законодател цели. Така е, както защото с оглед на методологията тези цели се определят на отделен етап, следващ етапа на определяне на референтната система, така и за да се позволи, както бе посочено по-горе, това определяне да бъде възможно най-обективно[77].

51. В светлината на изложеното по-горе ще разгледам твърденията за нарушение, повдигнати от жалбоподателите в рамките на разглежданите части от съответните им единствени основания.

75 C-236/16, EU:C:2018:291.

76 C-487/06 P, EU:C:2008:757.

77 Както се установява от заключението на генералния адвокат Saugmandsgaard Øe по дело A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, т. 149—159), отчитането на целите на законодателя въвежда (допълнителен) субективен елемент при определянето на референтната система и прави операцията изключително сложна. Ще отбележа впрочем, че в частта от мотивите на решението на Съда относно определянето на референтната система няма никаква следа от разгорещените дебати относно целите на релевантните правила, отразени от генералния адвокат Saugmandsgaard Øe в заключението му.

2) По първото твърдение за нарушение от първата част от единственото основание за обжалване на WDFG и първата част от единственото основание за обжалване на Кралство Испания

52. С първото твърдение за нарушение от първата част от единственото си основание за обжалване WDFG и Кралство Испания с първата част от единственото си основание за обжалване изтъкват, че Общият съд е заменил мотивите на оспореното решение, като е използвал референтна система, различна от възприетата от Комисията. Докато последната е посочила като референтна система правилата за данъчно третиране на финансовата репутация, Общият съд въз основа на анализ, който по същество се различава от направения от Комисията, е включил в тази система и данъчното третиране на нефинансовата репутация [78].

53. В това отношение ще припомня, че в рамките на контрола за законосъобразност по член 263 ДФЕС Съдът и Общият съд са компетентни да се произнасят по жалби на основание липса на компетентност, съществено процесуално нарушение, нарушаване на Договора за функционирането на ЕС или на всяка правна норма, свързана с неговото изпълнение, или злоупотреба с власт. Член 264 ДФЕС предвижда, че ако жалбата е основателна, атакуваният акт се обявява за недействителен. Следователно Съдът и Общият съд не могат да заместят мотивите на автора на обжалвания акт със свои мотиви [79]. В решение от 27 януари 2000 г., DIR International Film и др./Комисия [80], Съдът все пак уточнява, че „в рамките на жалба за отмяна може да се наложи Общият съд да тълкува мотивите на обжалвания акт по начин, различен от неговия автор, дори в някои случаи да отхвърли официалните мотиви, възприети от него“, макар това да е изключено, „когато няма съществен елемент, който да го обосновава“ [81].

54. Твърдението за нарушение на жалбоподателите, че Общият съд основал анализа си на референтна система, различна от приетата от Комисията в оспореното решение, на пръв поглед не изглежда напълно неоснователно. Всъщност, както правилно отбелязват WDFG и Кралство Испания, в съображение 96 от оспореното решение Комисията посочва като „подходяща[…] референтна рамка за оценка на въпросната мярка“ „правилата за *данъчно третиране на финансовата репутация*“ [82], предвидени в испанската обща система за корпоративно данъчно облагане. В точки 70, 92 и 140 от обжалваното съдебно решение Общият съд посочва обаче, че Комисията използва като референтна рамка за своя анализ на селективността *данъчното третиране на репутацията*, като в точка 92 уточнява, че тя „не ограничава тази рамка до данъчното третиране само на финансовата репутация“.

55. При по-задълбочен анализ обаче считам, че Общият съд изобщо не е изопачил оспореното решение, нито е заменил мотивите на това решение. Разглежданото твърдение за нарушение се съсредоточава върху разликата в терминологията на оспореното решение и обжалваното съдебно решение, която, обратно на твърденията на жалбоподателите и както впрочем правилно подчертава Комисията, не съответства на идентифицирането на две различни по същество референтни системи.

78 WDFG се позовава по-специално на точки 92 и 140 от обжалваното съдебно решение.

79 Вж. решения от 27 януари 2000 г., DIR International Film и др./Комисия (C-164/98 P, EU:C:2000:48, т. 38), от 22 декември 2008 г., British Aggregates/Комисия, C-487/06 P, EU:C:2008:757 т. 141), и от 24 януари 2013 г., Frucona Košice/Комисия, C-73/11 P, EU:C:2013:32, т. 89).

80 C-164/98 P, EU:C:2000:48.

81 Точка 42.

82 Курсивът е мой.

56. За да си дадем сметка за съществото сближаване на резултатите от анализа на Комисията и тълкуването му от Общия съд, следва да се отнесем към съображение 89 от оспореното решение, възпроизведено от Общия съд в точка 70 от обжалваното съдебно решение. В този пасаж, като излага предварително извода, до който достига в края на своя анализ на селективността, Комисията отговаря на доводите на испанското правителство, според което референтната система трябва да се ограничи до данъчното третиране на репутацията, произтичаща от придобиването на дялово участие в дружество, установено в държава, различна от Испания. Тя ясно посочва, че според нея спорната мярка „следва да бъде оценена с оглед на общите разпоредби на системата за корпоративно данъчно облагане, прилагани в случаи, в които възникването на репутация води до данъчна привилегия," и уточнява, че становището ѝ се обяснява с констатацията, че „случаите, в които финансовата репутация може да бъде амортизирана, не обхващат цялата категория данъкоплатци, поставени в подобно фактическо и правно положение".

57. Според мен изложените от Комисията доводи са праволинейни. Отправна точка е констатацията, че спорната норма предвижда амортизиране на репутацията, произтичаща от придобиването на дялово участие, само ако става въпрос за дялови участия в дружество, което няма седалище в Испания. Тази констатация навежда Комисията на въпроса за възможността спорната мярка да е селективна, доколкото въвежда дискриминация спрямо предприятията, които извършват сходни операции по придобиване, но в дружества, чието седалище е в Испания. Следователно референтната система за целите на преценката на селективността трябва да включва правилата, уреждащи данъчното третиране на финансовата репутация, която произтича от такива придобивания. Както обаче е видно от посоченото по-горе съображение 89, Комисията изхожда от предпоставката, че съгласно принципите на испанската счетоводна и данъчна система, по отношение на финансовата репутация, произтичаща от придобиването на дялови участия в дружества, чиито седалища са в Испания, се прилагат правила, сходни на тези, които уреждат репутацията изобщо [83], съгласно които последната трябва да бъде осчетоводена като отделен нематериален актив веднага след като придобиващото дружество поеме контрол върху целевото дружество [84] и може да бъде амортизирана само след обединяване на търговската дейност [85]. В подкрепа на това е съображение 99 от оспореното решение, в което Комисията посочва, че за испанските цели на данъчното облагане репутацията изобщо и следователно не само финансовата репутация „може да бъде осчетоводена отделно единствено в случай на обединяване на търговска дейност", уточнявайки веднага след това, че „когато придобиването на стопанската дейност на дадено дружество се извършва чрез придобиване на дяловете в него […] репутация може да има единствено, ако впоследствие придобиващото дружество се обедини с придобитото дружество, върху което придобиващото дружество ще придобие контрол след такова обединяване". Още по-ясно, в съображение 100 от оспореното решение Комисията посочва, че „когато се позволява финансовата репутация, или репутацията, която би била осчетоводена, ако дружествата са се обединили, да възникне самостоятелно, дори без да е налице обединяване на търговска дейност, спорната мярка е изключение от референтната система", уточнявайки веднага след това, че „изключението не се дължи на различната продължителност на периода, през който

[83] В това отношение ще отбележа, че в съображение 22 от оспореното решение Комисията разглежда член 89, параграф 3 от TRLIS, който урежда амортизацията на финансовата репутация, произтичаща от придобиването на дялови участия в местни дружества в Испания в случай на обединяване на търговска дейност, подобно на прилагането на член 11, параграф 4 от TRLIS, който определя условията за амортизацията на репутацията, произтичаща от придобиване за целите на определянето на данъчната основа на корпоративния данък.

[84] Вж. съображение 18 от оспореното решение.

[85] Вж. съображение 19 от оспореното решение.

се амортизира финансовата репутация, в сравнение с периода, през който се амортизира традиционната репутация, а на различното третиране, което се прилага по отношение на вътрешните и трансграничните транзакции“.

58. Така според логиката на оспореното решение, доколкото в съображения 92—96 Комисията определя като референтна система „правилата за данъчно третиране на финансовата репутация“, тя се позовава освен на правилата, специално приложими към амортизацията на репутацията при придобиване на дялови участия, и на „правилата на испанската обща система за корпоративно данъчно облагане“, уреждащи амортизацията на репутацията изобщо, доколкото дават релевантна рамка за преценка на тези правила.

59. Освен различната терминология, използвана в оспореното решение и в обжалваното съдебно решение, и като се приеме, че мотивите на това решение биха могли да бъдат по-експлицитни по този въпрос, от изложеното по-горе следва, че възприетата от Общия съд референтна система не се различава от посочената от Комисията. Следователно Общият съд не е заменил мотивите на оспореното решение със собствените си мотиви, нито е изопачил неговото съдържание или го е тълкувал неправилно. Възприетото в точки 70, 92 и 140 от обжалваното съдебно решение тълкуване е обосновано от съществени елементи на оспореното решение.

60. Поради това въз основа на изложените по-горе причини считам, че първата част от единственото основание за обжалване на WDFG и първата и втората част от единственото основание за обжалване на Кралство Испания трябва да се отхвърлят като неоснователни.

3) По второто твърдение за нарушение от първата част от единственото основание за обжалване на WDFG и по втората част от единственото основание за обжалване на Кралство Испания

61. WDFG с второто твърдение за нарушение от първата част от единственото си основание за обжалване и Кралство Испания с втората част на единственото си основание за обжалване излагат две отделни твърдения за нарушение.

62. С първото твърдение за нарушение, което WDFG излага в главното искане, жалбоподателите упрекват Общия съд, че е заменил мотивите на оспореното решение със свои мотиви, като е изключил възможността спорната мярка сама по себе си да представлява референтна система. Те поддържат по същество, че Комисията е отхвърлила хипотезата за самостоятелна референтна система, състояща се от спорната мярка, като се е основала единствено на твърдяната липса на правни пречки за трансграничните сливания, докато в точки 127—140 от обжалваното съдебно решение Общият съд се е основал на напълно различни доводи.

63. В това отношение ще отбележа, както е направил Общият съд в точка 70 от обжалваното съдебно решение, че в съображение 89 от оспореното решение Комисията приема, че референтната система не може да се ограничи до данъчното третиране на финансовата репутация, въведено със спорната мярка, тъй като от тази мярка се ползват само предприятията, които осъществяват придобивания на дялови участия в чуждестранни дружества, и за да се прецени наличието на дискриминация по отношение на предприятията, които осъществяват същия вид придобивания, но в местни дружества, е необходимо да се вземат предвид „общите разпоредби на [режима на] корпоративно данъчно облагане, прилагани в случаи, в които възникването на репутация води до

данъчно облагане […]“. В съображения 92—96 от оспореното решение, на които се основава твърдението за нарушение на жалбоподателите във връзка с твърдяна замяна на мотиви, Комисията само отговаря на становището, представено от испанските власти, които са поставили под въпрос временно установената в решението за откриване референтна система, като inter alia изтъкват, че доколкото предприятията, които придобиват дялови участия в чуждестранни дружества, се намират във фактическо и правно положение, различно от положението на предприятията, които придобиват дялови участия в местни дружества, спорната мярка трябва да се счита сама по себе си за референтна система. След като установява, че фактическата основа, на която почиват тези доводи, не е достатъчно обоснована, Комисията потвърждава референтната рамка, установена в решението за откриване.

64. Що се отнася до съображение 117 от оспореното решение, също посочено от WDFG, ще отбележа, че то е част от анализа на селективността, който Комисията развива „допълнително“ към анализа в съображения 92—114, който тя излага в рубриката „анализ на въпросната мярка съгласно референтна система, включваща третирането на репутация, произтичаща от транзакции с трети държави“ [86]. Независимо от това систематично място обаче от прочита на посоченото по-горе съображение 117 се установява, че съдържащите се в него констатации се отнасят по-скоро до преценката за сходство в положението на предприятията, които се възползват от предвиденото в спорната мярка предимство и на тези, които са изключени от нея, характерна, както видяхме, за втория етап от анализа за селективност, или до преценката за наличие на обосноваване на „различното данъчно третиране, прилагано спрямо транзакциите по придобиване на дялови участия в Испания […] [и] транзакции, в които участват трети държави“, характерна обаче за третия етап. Според мен същото може да се каже за съображения 114 и 115 от Решението от 12 януари 2011 г., към които препраща Кралство Испания, както впрочем ясно се вижда от предходното съображение 113, в което Комисията уточнява, че тя е проучила „законодателството на различни държави извън ЕС, само за да провери твърденията на испанските органи относно наличието на изрични правни пречки за трансграничното обединяване на търговска дейност[;] *това проучване обаче не представлява признание на факта, че такива пречки могат да оправдаят различната референтна система в настоящия случай*“ [87]. Противно на посоченото от Кралство Испания, процедурата, която следва Комисията, разглеждайки в отделно решение положението на предприятията, които инвестират в дружества, установени извън Съюза, е напълно обоснована с оглед на преценка за сходството между тези предприятия и предприятията, които инвестират в дружества, установени в Испания или с оглед на преценка за наличието на обосновка за различното третиране на тези две категории предприятия, и е напълно съвместима с поддържането на по-широка референтна система в сравнение с тази, която се състои от спорната мярка.

65. При това положение, противно на твърдяното от жалбоподателите, Комисията изключва възможността спорната мярка да бъде подходящата референтна система, която следва да се вземе предвид за целите на анализа на селективността, не защото не признава пречките пред трансграничните обединявания, а защото е счела, че тази мярка трябва да се преценява с оглед на по-обширно нормативно цяло, което включва както правилата, приложими към амортизацията на финансовата репутация в случай на придобиване на дялови участия в местни дружества, така и принципите, приложими към амортизацията на репутацията изобщо, с които според Комисията тези правила се съобразяват,

[86] Вж. съображение 89 и точка A.2 от оспореното решение.

[87] Курсивът е мой.

предвиждайки възможността за приспадане на репутацията само когато придобиването е последвано от обединяване на търговска дейност. Според мен този извод се потвърждава от съображения 17—22 от решението за откриване, на което Комисията се позовава неколкократно, за да отхвърли доводите на Кралство Испания в точки 92—96 от оспореното решение.

66. Поради това с оглед на изложените по-горе съображения считам, че първото твърдение за нарушение, основано на твърдяна замяна на мотиви, направена от Общия съд в точки 127—140 от обжалваното съдебно решение, трябва да се отхвърли като неоснователно.

67. С второто твърдение за нарушение, което WDFG повдига при условията на евентуалност, жалбоподателите изтъкват, че „заместващите“ мотиви, изложени от Общия съд, за да изключи възможността спорната мярка да бъде референтна система сама по себе си, са опорочени от грешка при прилагане на правото. От една страна, те отбелязват, че спорната мярка има за цел да осигури данъчен неутралитет с оглед на придобиването на дялови участия в Испания и в чужбина, и следователно целта ѝ не може да се сведе до отстраняване на конкретен проблем, както посочва Общият съд в точка 139 от обжалваното съдебно решение. От друга страна, те изтъкват, че съображенията на Общия съд водят до различно преценяване на селективността на дадена мярка в зависимост от това дали националният законодател е решил да създаде отделен данък, или да измени общ данък и следователно в зависимост от използваната законодателна техника.

68. От точка 94 от обжалваното съдебно решение следва, че с изложените в точки 95—141 съображения Общият съд иска да отговори на довода на WDFG, че поради пречките пред трансграничните обединявания Комисията е трябвало да посочи като референтна система спорната мярка.

69. Тези съображения могат да се разделят на три части.

70. Първата част, която включва точки 95—108, се отнася общо до въпроса за методологията, приложима за определянето на референтната система в рамките на първия етап от проверката за селективност. В точка 98 Общият съд посочва, че материалният обхват на тази система по принцип се определя във връзка с анализираната мярка, а в точка 102, след като вече е направен анализ на решенията от 8 септември 2011 г., Paint Graphos[88] (наричано по-нататък „решение Paint Graphos“), и от 8 септември 2011 г., Комисия/Нидерландия[89] (наричано по-нататък „решение Комисия/Нидерландия“), той констатира, че „освен наличието на връзка между предмета на разглежданата мярка и предмета на обичайния режим анализът на сходството между положенията, които попадат в приложното поле на тази мярка, и положенията, които попадат в приложното поле на този режим, също позволява да се определи материалният обхват на посочения режим“. По-нататък в точки 103 и 104 Общият съд посочва, че тъй като именно сходството на тези положения позволява да се заключи, че е налице изключение, когато положенията, които попадат в приложното поле на спорната мярка, се третират различно от положенията, които попадат в приложното поле на общия режим, „в някои случаи съвкупността от съображения относно първите два етапа от метода [за анализ на селективността] могат да доведат до определяне на обичайния режим и същевременно на наличието на изключение“.

88 C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550.

89 C-279/08 P, EU:C:2011:551.

71. Във втората част от съображенията си, която включва точки 109—125 от обжалваното съдебно решение, в приложение на изложената в точки 95—108 от същото методология Общият съд разглежда дали от гледна точка на целта на установения от Комисията обичаен режим предприятията, които придобиват дялови участия в местни дружества, и тези, които придобиват дялови участия в чуждестранни дружества, се намират в сходно фактическо и правно положение. Следователно тази проверка за сходство, която обикновено се извършва в рамките на втория етап от анализа на селективността, е изместена в първия етап и с резултата от нея Общият съд обвързва правилното определяне на референтната система (т. 109 от обжалваното съдебно решение). В края на този анализ Общият съд стига до извода, че „от гледна точка на преследваната с данъчното третиране на репутацията цел предприятията, които придобиват дялови участия в чуждестранни дружества, се намират в сходно правно и фактическо положение с това на предприятията, които придобиват дялови участия в местни дружества“ (т. 122 от обжалваното съдебно решение) и че Комисията правилно е възприела за „обичаен режим данъчното третиране на репутацията, а не данъчното третиране на финансовата репутация, въведено със [спорната] мярка“ (т. 123 от обжалваното съдебно решение). След като отбелязва, че „като допуска амортизиране на репутацията по отношение на придобиванията на дялови участия в чуждестранни дружества, без да е налице обединяване на търговска дейност, [тази] мярка прилага към тези операции различно данъчно третиране от това, което се прилага към придобиванията на дялови участия в местни дружества, въпреки че от гледна точка на преследваната от обичайния режим цел тези два вида операции се намират в сходно фактическо и правно положение“ (т. 124 от обжалваното съдебно решение), Общият съд приключва тази част от съображенията си, като отхвърля доводите на WDFG, не само доколкото с тях се оспорва определянето на референтната система в рамките на първия етап от анализа на селективността, но и доколкото те се отнасят до констатирането на дерогиращия характер на спорната мярка, което трябва да се извърши в рамките на втория етап, потвърждавайки „наличието на връзки между тези два етапа, а понякога дори, както в случая, наличието на общи съображения“ (т. 125 от обжалваното съдебно решение).

72. Накрая, в третата част от съображенията си, която включва точки 126—141, Общият съд анализира дали „въпреки че е налице данъчен режим, който има връзка със спорната мярка и от гледна точка на чиято цел операциите, които не се ползват от тази мярка, се намират в сходно положение с операциите, които се ползват от нея, […] сама по себе си спорната мярка може да представлява, предвид присъщите ѝ характеристики и следователно независимо от какъвто и да било сравнителен анализ, самостоятелна референтна рамка“.

73. Жалбоподателите не отправят критики, с които да оспорят методологията, изложена от Общия съд в точки 95—108 от обжалваното съдебно решение. Ето защо в това отношение ще се ограничa да отбележа, че смесването на първия и втория етап, което се установява от тези точки, не ми се струва в съответствие нито с решения Paint Graphos[90] и

[90] В точка 49 от това решение, което е първото формулиране на метода на анализ в три етапа, Съдът посочва това, което по-нататък постоянно ще се възпроизвежда в последващата съдебна практика, а именно че най-напред трябва да се установи общият или „обичаен“ данъчен режим и едва на второ място трябва да се установи евентуалният дерогиращ характер на разглежданата мярка по отношение на този режим, като се провери дали тази мярка въвежда диференциация между предприятия, намиращи се с оглед на целта, преследвана от този режим, в сходно фактическо и правно положение. В точки 50—62 от това решение Съдът стриктно се придържа към този метод, на първо място, като установява референтния правен режим в корпоративния данък (т. 50), и на второ място, като установява дерогиращия характер на освобождаването от този данък, предвидено в полза на кооперациите (т. 51 и 52), и като преценява дали положението на тези дружества може да се счита за сходно с това на търговските дружества (т. 54—62). Накрая, в точка 64 Съдът споменава и предмета на третия етап от проверката за селективност.

Комисия/Нидерландия[91], на които се основава Общият съд, нито с най-новата практика на Съда, която ясно разграничава тези етапи и поставя определянето на референтната система преди установяването на целта на тази система, а него, преди определянето на предприятията, които се намират в сходно положение с предприятията бенефициери на инкриминираната мярка. Според мен подобно смесване, вероятно предизвикано от структурата на оспореното решение и на доводите на WDFG, допълнително усложнява и без това сложната рамка, която произтича от съдебната практика в областта на анализа на селективността на данъчните мерки. Както видяхме по-горе[92], макар да е важно определянето на референтната система да се прави във връзка с разглежданата мярка и въведеното с нея разграничение, това определяне трябва да се направи по възможно най-обективния начин, тоест без още на този етап да се държи сметка за твърдяната цел на посочената схема или за действителното сходство между положението на предприятията — получатели по разглежданата мярка, и това на изключените от нея предприятия.

74. Доводите, изтъкнати от жалбоподателите в рамките на настоящите твърдения за нарушение и целящи да оспорят втората част от съображенията на Общия съд, а именно точки 109—125 от обжалваното съдебно решение, ще бъдат разгледани в рамките на отделните части от съответните им единствени основания за обжалване, посветени конкретно на оспорването на определянето на целта на референтната система.

75. Колкото до доводите, които се отнасят до третата част от тези съображения, а именно точки 126—141 от обжалваното съдебно решение, считам, че те трябва да бъдат отхвърлени.

76. Първо, за разлика от жалбоподателите считам, че анализът, въз основа на който Общият съд стига до извода, че спорната мярка не може да представлява самостоятелна референтна рамка „предвид присъщите ѝ характеристики“[93], не се основава на правната техника, избрана от испанския законодател, който при въвеждането на спорния режим не е приел специален данъчен закон, а само е изменил Закона за корпоративния данък.

77. Всъщност именно въз основа на предмета и последиците на спорната мярка, а не на чисто формални съображения Общият съд, от една страна, констатира, че тази мярка представлява само „специфичен начин на прилагане на един по-широкообхватен данък“[94] и не установява „ясно очертан данъчен режим, който преследва конкретни цели и […] се различава […] от всеки друг данъчен режим“[95], а от друга страна, отбелязва, че посочената мярка представлява „изключение от общото правило, че само обединяването на търговска дейност може да доведе амортизиране на репутацията“.

78. В това отношение ще припомня, че макар наистина, както отбелязват жалбоподателите, Съдът да е постановил, че използваната законодателна техника не е „достатъчна за определянето на референтната система, релевантна за целите на преценката дали е

91 В решение Комисия/Нидерландия, макар и не толкова строго схематично, Съдът прилага метод за анализ, аналогичен на този в решение Paint Graphos, като най-напред идентифицира референтната система в националната правна уредба, която предвижда за предприятията, чиято дейност генерира емисии на NOx, задължения във връзка с ограничаването или намаляването на тези емисии (т. 64), и на второ място констатира, че с оглед на целта за опазване на околната среда и овладяването на замърсяването на атмосферата на тази правна уредба, предприятията — бенефициери на разглежданата мярка, и тези, които са изключени от тази мярка, но имат сходни задължения за намаляване на емисиите на NOx, са в сходно положение. Вж. също заключението на генералния адвокат Mengozzi по дело Комисия/Нидерландия (C-279/08 P, EU:C:2010:799, т. 43 и 44).

92 Вж. точка 50 от настоящото заключение.

93 Вж. точка 126.

94 Вж. точка 134 от обжалваното съдебно решение.

95 Вж. точка 127 от обжалваното съдебно решение.

изпълнено условието за селективност, тъй като иначе би се придало решаващо значение на формата на държавната намеса вместо на нейните последици“ [96], в точка 77 от решение WDFG той уточнява също, че обстоятелството, че „данъчна мярка има дерогиращ характер спрямо общата система на данъчно облагане, е релевантно [за целите на анализа на нейната селективност], когато от него следва, че разграничени са две категории оператори, подложени на диференцирано третиране и тези две категории се намират в сходно положение от гледна точка на преследваната с посочената система цел“ [97]. Следователно Общият съд не може да бъде упрекнат, че се е основал на съображения, свързани единствено с правната техника, когато е признал значението на дерогиращия според него характер на спорната мярка. Впрочем ще отбележа, че в решение Andres именно защото не признава, че определената от Комисията референтна система представлява изключение по отношение на правило с общо приложение, Съдът отменя решението на Общия съд, обжалвано по делото, приключило с това решение.

79. Последното изречение от точка 137 от обжалваното съдебно решение, в което се твърди, че спорната мярка „не представлява […] автономна спрямо този режим реформа на корпоративния данък“, допълнително потвърждава не чисто формалния подход, следван от Общия съд, който имплицитно приема, че въпреки използваната от испанския законодател правна техника, посочената мярка би могла сама по себе си да представлява режим, ако отговаря на необходимите за тази цел материалноправни изисквания. Противно на твърденията на WDFG, нищо не позволява да се приеме, че логиката, следвана от Общия съд, би го довела до различен анализ на селективността, ако испанският законодател беше приел отделни и независими данъци за придобиването на национални дялови участия и дялови участия в чужбина, вместо да изменя корпоративния данък. Напротив, Общият съд посочва, че подобно на поддържаното от мен по-горе, той счита, че установяването на референтната система трябва да възстанови данъчните тежести, наложени на предприятията — получатели по разглежданата мярка, и предприятията, които твърдят, че са подложени на дискриминационно третиране в приложение на разглежданата мярка, независимо дали попадат в обхвата на същия общ режим, или са включени в специални данъчни закони.

80. Второ, доколкото жалбоподателите оспорват позоваването на заключението на генералния адвокат Warner по дело Италия/Комисия [98] (наричано по-нататък „заключението на генералния адвокат Warner“), съдържащо се в точки 129 и 130 от обжалваното съдебно решение, най-напред ще отбележа, че с доводите им не се цели да се оспори само по себе си твърдението, което Общият съд извежда от това заключение, че данъчна мярка не може да представлява автономна референтна система, „ако е предназначена да разреши конкретен проблем“ [99], а заключението — до което Общият съд стига в точка 138 от обжалваното съдебно решение — че премахването на последиците от

[96] Вж. решение Andres, точка 92.

[97] Вж. също точка 93 от решение Andres.

[98] 173/73, непубликувано, EU:C:1974:52, стр. 728.

[99] Освен това ще отбележа, че заключението на генералния адвокат Warner, посочено по-горе, съдържа по-нюансирана преценка на разглежданата по дело 173/73 мярка, състояща се във временно облекчаване на някои социалноосигурителни задължения за текстилния сектор и целяща да премахне неблагоприятното положение, до което води предишната система за секторите с висок процент на работна ръка от женски пол. Генералният адвокат Warner изключва възможността тази мярка да въвежда самостоятелен данъчен режим не само защото цели справяне с положението в конкретен промишлен отрасъл, но и предвид характера ѝ, ограничен във времето, поради това че е неразделна част от закон за „преструктуриране, реорганизация и конверсия“ на разглеждания промишлен отрасъл, и констатацията, че тя не се основава на общи критерии, отчитащи процента на работна ръка от женски пол в различните промишлени отрасли.

пречките пред трансграничните обединявания за данъчното третиране на репутацията представлява „конкретен проблем“, както и приравняването на настоящия случай с този, който е предмет на посоченото по-горе заключение.

81. На следващо място ще отбележа, че противно на поддържаното от жалбоподателите, Общият съд изключва възможността спорната мярка да представлява сама по себе си референтна система, не поради „конкретния“ характер на целта, преследвана с тази мярка. От точки 135 и 136 от обжалваното съдебно решение се установява, че Общият съд достига до този извод, като взема предвид факта, че тази мярка представлява „изключение от общото правило, че само обединяването на търговска дейност може да доведе амортизиране на репутацията“, предназначено да премахне неблагоприятното отражение, произтичащо от прилагането на това правило, заедно с констатацията, че посочената мярка не издига операцията по придобиване на дялови участия в нов общ критерий, около който да се организира данъчното третиране на репутацията, а „запазва предимството, произтичащо от амортизиране на репутацията, само за придобиванията на дялови участия в чуждестранни дружества“ (т. 136 от обжалваното съдебно решение). Следователно в крайна сметка Общият съд не приема за решаващ „ограничения“ характер на преследваната със спорната мярка цел, независимо от твърдението, направено при приключване на нейния анализ в точка 139 от обжалваното съдебно решение, върху което се съсредоточават жалбоподателите.

82. При тези обстоятелства доводите на жалбоподателите, целящи, от една страна, да оспорят приравняването на настоящия случай със случая, разглеждан по делото, по което е представено заключението на генералния адвокат Warner, и от друга страна, да докажат, че цел на спорната мярка е защитата на принципа на данъчен неутралитет, а не разрешаването на „конкретен проблем“, според мен са недостатъчни, за да оборят съображенията, изложени от Общия съд в точки 126—141 от обжалваното съдебно решение.

83. Въз основа на всички предходни съображения считам, че второто твърдение за нарушение от първата част от единственото основание за обжалване на WDFG и втората част от единственото основание за обжалване на Кралство Испания трябва да се отхвърлят като необосновани.

4) По третото твърдение за нарушение от първата част от единственото основание за обжалване на WDFG

84. В рамките на третото твърдение за нарушение от първата част от единственото основание за обжалване WDFG изтъква първо, че използваната от Общия съд референтна система е определена произволно, тъй като не е ясно какъв критерий е бил използван за установяване на единната рамка, в която се вписва спорната мярка.

85. Подобно на Комисията считам, че това твърдение за нарушение трябва да се отхвърли и че Общият съд е обосновал в достатъчна степен съображенията, които са го накарали да приеме, че в случая референтната система са правилата за данъчно третиране на репутацията за целите на определянето на корпоративния данък, и по този въпрос да потвърди същността на съдържащия се в оспореното решение анализ. В това отношение само ще препратя към точки 56—58 от настоящото заключение.

86. Второ, WDFG твърди, че Общият съд неправилно и немотивирано е установил кое е правилото и кое е изключението в определената от него референтна система. Според този жалбоподател в точка 135 от обжалваното съдебно решение Общият съд неправилно е приел, че невъзможността за амортизиране на репутацията е правилото — независимо че както член 12, параграф 6 от TRLIS, така и член 89, параграф 5 от този закон допускат такова амортизиране — и че спорната мярка въвежда изключение от това правило. Както по делото, приключило с решение Andres, Общият съд е объркал правилото с изключението.

87. Според мен и това твърдение за нарушение трябва да се отхвърли. Всъщност, както вече бе посочено, в точка 135 от обжалваното съдебно решение Общият съд потвърждава съдържащия се в оспореното решение анализ, съгласно който в испанското данъчно право само обединяване на търговска дейност като цяло допуска амортизиране на репутацията, включително в случая на финансовата репутация, която произтича от придобиването на дялови участия в местни дружества, в съответствие с член 89, параграф 3 от TRLIS. Следователно, противно на това, което, изглежда, твърди WDFG, според Общия съд не липсата на амортизация на финансовата репутация е общото правило, от което спорната мярка дерогира, а принципът, че амортизацията обикновено е възможна само в случай на обединяване на търговска дейност — принцип, който Общият съд извежда от разпоредбите относно данъчното третиране на репутацията за целите на корпоративния данък, независимо дали става въпрос за разпоредбите относно амортизацията на репутацията при придобиване на предприятие, или за тези, свързани с амортизирането на финансовата репутация в резултат на придобиването на дялови участия в местни дружества, последвано от сливане. В този контекст доводът, изтъкнат от испанското правителство в хода на официалната процедура по разследване, към който WDFG препраща в писменото си становище, че в испанското право амортизирането на репутацията е правилото, а не амортизирането на финансовата репутация в резултат на придобиването на дялови участия в местни дружества, което не е последвано от сливане, е по-скоро изключение, е ирелевантен, тъй като не може да обори предпоставката, от която изхожда Общият съд, а именно че в испанското право амортизирането на репутацията обикновено е обусловено от наличието на обединяване на търговска дейност.

88. Въз основа на изложените по-горе съображения считам, че и третото твърдение за нарушение от първата част от единственото основание за обжалване на WDFG и поради това първата част от това основание в нейната цялост също трябва да се отхвърли като неоснователна.

2. По втората част от единственото основание за обжалване на WDFG и по третата част от единственото основание за обжалване на Кралство Испания: грешка при определяне на целта, с оглед на която да се извърши проверката за сходство

89. Твърденията за нарушение, изтъкнати от WDFG и от Кралство Испания, съответно във втората и в третата част от техните единствени основания за обжалване, се отнасят до точки 143—164 от обжалваното съдебно решение и имат за цел да оспорят мотивите на това решение, с които Общият съд определя целта на референтната система и с оглед на тази цел сравнява положението на предприятията — получатели на предимството, установено със спорната мярка, и на тези, които са изключени от него.

а) По допустимостта

90. Комисията повдига възражение за недопустимост на втората част от единственото основание за обжалване на WDFG и на третата част от единственото основание на Кралство Испания в тяхната цялост. В подкрепа на възражението си тя изтъква две основания. Първото основание е идентично на изложеното по отношение на първата част от единственото основание за обжалване на WDFG и на първата и втората част от единственото основание за обжалване на Кралство Испания, вече разгледано в точки 31—34 от настоящото заключение. Въз основа на съображенията, развити в тези точки, към които препращам, считам, че това основание трябва да се отхвърли по отношение на всички твърдения за нарушение, повдигнати от WDFG и от Кралство Испания в рамките на разглежданите части от съответните единствени основания за обжалване.

91. С второто си основание Комисията обаче оспорва допустимостта на тези твърдения за нарушение, доколкото се отнасят до фактически въпроси, сред които са определянето на съдържанието и обхвата на националното право.

92. В това отношение припомням, че съгласно постоянната съдебна практика, въпреки че несъмнено преценката на фактите и доказателствата не представлява, освен в случай на изопачаване на тези факти и на тези доказателства, правен въпрос, който като такъв подлежи на контрол от Съда в рамките на производство по обжалване на съдебен акт, при все това, когато Общият съд е установил или преценил фактите, по силата на член 256 ДФЕС Съдът е компетентен да упражни контрол върху правната квалификация на тези факти и правните последици, които Общият съд е извел от тях [100]. Ето защо, що се отнася до извършваната в производството по обжалване проверка на изводите на Общия съд относно националното право, които в областта на държавните помощи представляват фактически изводи, Съдът е компетентен единствено да провери дали това право е било изопачено [101]. Извършваната в производството по обжалване проверка на правната квалификация, която Общият съд е дал на националното право от гледна точка на разпоредба от правото на Съюза, доколкото представлява правен въпрос, обаче е от компетентността на Съда [102].

93. От това следва, че изтъкнатите от WDFG и от Кралство Испания доводи относно *съдържанието или обхвата* на нормите на испанското право, на които Общият съд се е основал, за да установи в „паралелността между данъчен и счетоводен резултат“ целта на референтната система, при липсата на конкретно и подкрепено с доказателства твърдение за изопачаване [103], трябва да се обявят за недопустими. Доводите, които напротив би следвало да поставят под въпрос избора на целта, с оглед на която да се прецени положението на предприятията, ползващи се от предимството, произтичащо от прилагането на спорната мярка, и на изключените от нея предприятия, трябва обаче да се

[100] Вж. решение Andres, точка 77 и цитираната съдебна практика.

[101] Вж. решение Andres, точка 78, както и в аналогичен смисъл решения от 3 април 2014 г., Франция/Комисия (C-559/12 P, EU:C:2014:217, т. 79 и цитираната съдебна практика), от 20 декември 2017 г., Comunidad Autónoma del País Vasco и др./Комисия (C-66/16 P—C-69/16 P, EU:C:2017:999, т. 98), и от 20 септември 2018 г., Испания/Комисия (C-114/17 P, EU:C:2018:753, т. 75).

[102] Вж. решение Andres, точка 78, както и в аналогичен смисъл решения от 3 април 2014 г., Франция/Комисия (C-559/12 P, EU:C:2014:217, т. 83), и от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 61—63).

[103] В случая подобно твърдение не е изрично формулирано и във всички случаи въпреки изтъкнатите по-специално от Испания доводи не считам, че изопачаването на разпоредбите на националното право ясно личи от преписката по делото, противно на изискванията на съдебната практика, решение от 20 септември 2018 г., Испания/Комисия (C-114/17 P, EU:C:2018:753, т. 75).

обявят за допустими. Всъщност подобно на определението за „референтна система“ в рамките на първия етап от анализа на условието за селективност определянето на „целта“, с оглед на която да се извърши проверката за сходство в рамките на втория етап от този анализ, произтича от правна квалификация на националното право въз основа на разпоредба от правото на Съюза [104].

б) По същество

94. С втората част от единственото си основание за обжалване WDFG оспорва, първо, твърдението, съдържащо се в точки 143, 150, 155 и 156 от обжалваното съдебно решение, че практиката на Съда не е последователна по въпроса дали положението на предприятията получатели и на тези, които са изключени от прилагането на разглежданата мярка, трябва да се сравнява с оглед на целта на тази мярка или на целта на системата, в която тя се вписва. Според WDFG тези цели всъщност трябва да съвпадат, и ако това не е така, то е защото националният законодател е въвел в данъчната система мярка, която не отговаря на нейната логика.

95. В това отношение само ще отбележа, че това твърдение за нарушение няма никакво значение за законосъобразността на обжалваното съдебно решение. Всъщност WDFG не оспорва извода, до който стига Общият съд в точка 156 от обжалваното съдебно решение, че съгласно по-новата съдебна практика проверката за сходство в рамките на втория етап от анализа на селективността трябва да се извърши именно с оглед на целта на референтната система, в която се вписва разглежданата мярка, а не с оглед на целта на тази мярка, а само посочва, че изборът между едната или другата цел е без значение, тъй като по принцип те трябва да съвпадат.

96. Второ, WDFG изтъква, че в точка 121 от обжалваното съдебно решение Общият съд неправилно е приел, че целта на корпоративния данък е да се осигури „паралелност между данъчен и счетоводен резултат“. Такова твърдение не само било произволно, но и напълно необосновано, тъй като всички корпоративни данъци се отдалечават по дефиниция от счетоводния резултат. Що се отнася по-специално до разпоредбите в областта на амортизацията на репутацията, общото между различните хипотези, предвидени в TRLIS, не била целта да се осигури съгласуваност между данъчното и счетоводното третиране на репутацията, а целта да се избегне двойното данъчно облагане и да се гарантира данъчният неутралитет. Следователно в случая целта на определената от Общия съд референтна система и тази на спорната мярка съвпадали. WDFG подчертава освен това, че има различни хипотези, при които не съществува паралелност между данъчната и счетоводната амортизация на репутацията. В рамките на третата част от единственото си основание за обжалване Кралство Испания излага подобни твърдения за нарушение и в тяхна подкрепа изтъква доводи, голяма част от които са идентични на изтъкнатите от WDFG.

97. Според мен изложените по-горе твърдения за нарушение са недопустими, тъй като целта им е да поставят под въпрос съдържанието и обхвата на испанското право, така както са установени от Общия съд. Всички доводи, изтъкнати в тяхна подкрепа, всъщност имат за цел да оспорят констатациите, съдържащи се в точки 116—120 от обжалваното съдебно решение, че „[д]анъчното третиране на репутацията, организирано въз основа на критерия за наличие на обединяване на търговска дейност, почива на счетоводна логика“. Въз основа на тези констатации в точка 121 от това решение Общият съд стига до извода,

[104] Вж. по аналогия решение Andres, точка 80.

че целта на данъчното третиране на репутацията е „да се осигури съгласуваност“ между това третиране и нейното счетоводно третиране и че следователно данъчното третиране на репутацията няма за „цел да компенсира наличието на пречки пред трансграничното обединяване или да гарантира равно третиране на различните видове придобивания на дялови участия“. Тези констатации, произтичащи от направеното от Общия съд тълкуване на данъчните и счетоводните принципи на испанското право в областта на репутацията, са изключени от контрола на Съда в рамките на производство по обжалване, освен ако не се изтъкне и докаже, че тези принципи са били изопачени.

98. Трето, освен изложените по-горе твърдения за нарушение WDFG и Кралство Испания повдигат твърдение за нарушение, основано на замяната на мотивите на оспореното решение, що се отнася до установяването на целта на референтната система. Посочената в точка 121 от обжалваното съдебно решение цел „да се осигури съгласуваност между данъчното третиране на репутацията и нейното счетоводно третиране“ не намирала опора нито в оспореното решение, нито в становището, представено от Кралство Испания в хода на административното производство.

99. Според мен това твърдение за нарушение трябва да се уважи. Всъщност следва да се отбележи, че в нито един пасаж от оспореното решение Комисията не споменава като цел на референтната система, която тя установява, поддържането на известна съгласуваност между данъчното третиране и счетоводното третиране на репутацията. Безспорно Общият съд потвърждава съдържащите се в оспореното решение констатации, като посочва, че данъчното третиране на репутацията е организирано около критерия за наличието или липсата на обединяване на търговска дейност (т. 116 и 118) и като обяснява, позовавайки се на съображения 19 и 99 от това решение, че това се дължи на обстоятелството, че в резултат от придобиване или внасяне на активи, представляващи независима стопанска дейност, или от сливане или разделяне, „репутация […] се записва като отделен нематериален актив в счетоводството на предприятието — резултат от обединяването“ (т. 117 от обжалваното съдебно решение). По същия начин и твърдението, съдържащо се в точка 116 от обжалваното съдебно решение, че данъчното третиране на репутацията почива на счетоводна логика, е в съответствие с констатациите на Комисията в оспореното решение (вж. по-специално съображения 97—100). Общият съд обаче прави извод, напълно самостоятелен спрямо това решение и въз основа на собственото си тълкуване на испанските данъчни и счетоводни правила, че целта на правилата за амортизация на данъчната репутация, съдържащи се в испанския Закон за корпоративното облагане, е съгласуваността между данъчното и счетоводното третиране на репутацията и че по отношение на тази цел положението на предприятията, инвестиращи в испански дружества, е сходно с това на предприятията, инвестиращи в дружества, които не са местни.

1) По последиците от основателността на твърдението за нарушение замяна на мотиви

100. Съгласно постоянната съдебна практика, ако мотивите на решение на Общия съд разкриват нарушение на правото на Съюза, но неговият диспозитив се оказва обоснован по други правни съображения, такова нарушение не може да доведе до отмяната на това решение и е необходимо да се извърши замяна на мотиви[105]. Следователно трябва да се разгледа дали, въпреки допуснатата от Общия съд грешка второто твърдение за нарушение

[105] Решение от 9 юни 2011 г., Comitato „Venezia vuole vivere“ и др./Комисия (C-71/09 P, C-73/09 P и C-76/09 P, EU:C:2011:368, т. 118 и цитираната съдебна практика).

от първото основание за обжалване на WDFG пред Общия съд, в частта, в която упреква Комисията, че не е доказала, че придобиванията на дялови участия в местни дружества и тези в чуждестранни дружества са аналогични с оглед на преследваната със спорната мярка цел за данъчен неутралитет, при всички случаи трябва да бъде отхвърлено.

101. В това отношение ще посоча преди всичко, че съгласно припомнената в точки 13—15 от настоящото заключение съдебна практика, проверката за сходство, която следва да се извърши в рамките на втория етап от анализа на селективността, трябва да се проведе с оглед на целта на референтната система, а не с оглед на тази на спорната мярка. В производството след връщането на делото на Общия съд за ново разглеждане WDFG изтъква, че в случая тези цели съвпадат и се идентифицират и двете с данъчния неутралитет.

102. Макар в оспореното решение да твърди, че спорната мярка преследва и цел за повишаване на международната конкурентоспособност на испанските предприятия (съображение 112), Комисията все пак проверява дали тя може да се обоснове с оглед на принципа на данъчен неутралитет. Както самото WDFG твърди в жалбата си до Общия съд, Комисията отхвърля подобна обосновка с два мотива. От една страна, тя отхвърля довода на Кралство Испания, че поради ограниченията върху трансграничните обединявания е необходимо различно третиране на чуждестранните инвестиции. Тези доводи се съдържат в съображения 92—95 от оспореното решение в частта относно определянето на референтната система. От друга страна, тя приема, че във всички случаи спорната мярка не е пропорционална (съображения 107—114 и 118 от оспореното решение).

103. От прочита на оспореното решение обаче не се установява Комисията да е придала на приетата от нея референтна система твърдяната от WDFG цел за данъчен неутралитет. Без да посочва изрично целта на тази система, тя е приела по същество, че предприятията, които инвестират в местни дружества, и тези, които инвестират в чуждестранни дружества, се намират в сходно положение с оглед на режима, въведен със спорната мярка, която в дерогация от референтната система предвижда амортизиране на финансовата репутация и когато придобиването на дялови участия не е последвано от сливане [106]. С други думи, Комисията е приела, че ако не бъде обосновано от Кралство Испания, може да бъде дискриминация въведеното от спорната мярка разграничение между предприятия, придобиващи дялови участия в местни дружества, които, за да амортизират репутацията, задължително трябва да извършат сливане, и предприятията, придобиващи дялови участия в чуждестранни дружества, които *автоматично* се ползват от възможността да извършат амортизация, независимо от обстоятелството, че операцията е предназначена за сливане и независимо от доказателството, че съществуват действителни пречки за осъществяването на такова сливане.

104. Макар да изглежда, че подобен подход не съответства напълно на анализа на селективността в три етапа, така както е уточнен в най-новата съдебна практика след решение Paint Graphos, постановено след обжалваното решение, не считам, че това решение трябва да се отмени само на това основание.

[106] В този смисъл са редица пасажи от оспореното решение, вж. по-специално съображения 89—91.

105. Както впрочем ясно посочва Кралство Испания, спорната мярка е коригираща мярка, която служи за смекчаване на неблагоприятните последици от данъчното третиране на репутацията изобщо, въз основа на което амортизацията се разрешава само при обединяване на търговска дейност (или при поемане на контрол и при представяне на консолидирани счетоводни отчети). Следователно по самото си естество тя има за цел да осигури благоприятно третиране на определена категория предприятия, в случая тези, които извършват определен вид инвестиции, както впрочем Съдът е посочил в точки 62 и 119 от решение WDFG, въз основа на предпоставката че иначе тези предприятия биха били „наказани“ от прилагането на обичайния режим. Независимо обаче от систематичните рамки, наложени от съдебната практика, считам, че въведените с такива мерки различия по принцип трябва да се преценяват освен въз основа на достоверността на фактическите предпоставки, на които почиват, и с оглед на тяхната пропорционалност, както и на годността им за постигане на преследваната цел и следователно в рамките на третия етап от анализа на селективността, чиято цел е да се провери дали разликата в третирането, въведена с дерогационна мярка, която a priori е селективна, е обоснована от естеството или структурата на данъчната система, в която се вписва. Такава проверка обаче би била систематично изключена, ако в рамките на втория етап от анализа на селективността е достатъчно да се посочи като цел на референтната система, с оглед на която се извършва проверката за сходство на положенията, предмет на диференциране, общата цел за данъчен неутралитет, в която се вписва конкретната цел на коригиращата намеса, въведена с разглежданата мярка.

106. Данъчният неутралитет е една от целите на всеки данъчен режим и няма никакво съмнение, че от този принцип се е ръководил и режимът на облагане на репутацията в рамките на испанското облагане с корпоративен данък. Както обаче Общият съд правилно посочва в точки 146 и 147 от обжалваното съдебно решение, целта, която преследва този режим, „не е да се позволи на предприятията да се ползват от данъчното предимство, изразяващо се в амортизация на репутацията, когато се сблъскат с трудности, които им пречат да извършат обединяване на търговска дейност“. По-скоро спорната мярка си поставя тази цел. Следователно да се уважи твърдението за нарушение на WDFG би означавало да се приеме, противно на най-новата съдебна практика в областта на селективността, че проверката за сходство в рамките на втория етап от анализа на селективността трябва да се извърши с оглед на целта на спорната мярка, а не с оглед на целта на референтната система, при това независимо от факта че тази цел не е посочена изрично в оспореното решение, и дори ако трябва, в съответствие с поддържаното от WDFG да се приеме, че целта е данъчният неутралитет.

2) Заключение по втората част от единственото основание за обжалване на WDFG и по третата част от единственото основание за обжалване на Кралство Испания

107. С оглед на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да постанови, че Общият съд е тълкувал неправилно оспореното решение, като е заменил мотивите на това решение със свои мотиви, но тази грешка не може да доведе до отмяна на обжалваното съдебно решение, тъй като твърдението за нарушение на WDFG, по повод на което е допусната тази грешка, във всички случаи трябва да се отхвърли.

108. Според мен втората част от единственото основание за обжалване на WDFG и третата част от единственото основание за обжалване на Кралство Испания следва да се отхвърлят изцяло.

3. По третата част от единственото основание за обжалване на WDFG и по четвъртата част от единственото основание за обжалване на Кралство Испания: грешка при прилагане на правото при разпределяне на доказателствената тежест

109. Жалбоподателите изтъкват, че тъй като в хода на първите два етапа от анализа на селективността Общият съд не е разгледал кои предприятия са се намирали в сходно положение от гледна точка на целта на референтната система, състояща се в данъчния неутралитет, прехвърляйки тази проверка на третия етап, той е обърнал доказателствената тежест, тъй като именно на тези етапи тя е възложена на Комисията.

110. Според мен това твърдение за нарушение трябва да се отхвърли, доколкото предполага жалбоподателите да са доказали, че Общият съд е допуснал грешка при определянето на целта на референтната система, като е определил, че тази цел е съгласуваността между данъчното и счетоводното третиране на репутацията, а не данъчният неутралитет. В точки 92 и 93 от настоящото заключение обаче стигнах до извода, че твърденията за нарушение, с които се упреква Общият съд за такава грешка, трябва да се обявят за недопустими, доколкото с тях се оспорва направеното от Общия съд тълкуване на испанското право, което съгласно постоянната съдебна практика може да се приравни на фактическа преценка [107].

111. Следователно третата част от единственото основание за обжалване на WDFG и четвъртата част от единственото основание за обжалване на Кралство Испания, трябва да се считат за необосновани от фактическа страна.

4. По четвъртата част от единственото основание за обжалване на WDFG: пропорционалност

112. С четвъртата част от единственото си основание за обжалване WDFG упреква Общия съд, че е разгледал пропорционалността на спорната мярка, без преди това да е преценил с оглед на достатъчно обоснованата цел на референтната система селективността prima facie на тази мярка.

113. Разглежданото твърдение за нарушение се основава, също както предходното, на предпоставката, че е установено, че Общият съд е допуснал грешка при преценката на сходството между предприятията, спрямо които се прилага спорната мярка, и тези, които са изключени от нея с оглед на правилната цел на референтната система. Ето защо според мен то трябва да бъде отхвърлено по същите причини като изложените в точки 110 и 111 от настоящото заключение.

5. По петата част от единственото основание за обжалване на WDFG: причинно-следствена връзка

114. При условията на евентуалност WDFG поддържа, че мотивите на обжалваното съдебно решение относно третия етап от анализа на селективността са опорочени от грешка при прилагане на правото, доколкото Общият съд изисквал Кралство Испания да докаже наличието на „причинно-следствена връзка между невъзможността за сливане в чужбина и придобиването на дялови участия в чужбина“. WDFG изтъква, от една страна,

[107] Вж. точки 92 и 93 от настоящото заключение.

че тези мотиви въвеждат елемент от анализа, който не се съдържа в оспореното решение, и дори противоречи на неговото ratio decidendi, и от друга страна, че изискваното от Общия съд доказателство е невъзможно да се представи.

115. Разглежданото твърдение за нарушение е насочено срещу точки 180—189 от обжалваното съдебно решение, в които, като изхожда от констатацията, че спорната мярка „по необходимост се основава на предпоставката, че предприятията, които желаят да извършат трансгранични сливания и които не могат да го сторят поради наличието на пречки […] пред обединяването, придобиват по подразбиране дялови участия в чуждестранни дружества или поне запазват дяловите участия, които вече притежават“ (т. 180 от обжалваното съдебно решение), Общият съд е заключил, че Кралство Испания, което следва да обоснове въведената със спорната мярка дерогация в референтната система, не е доказало наличието на такава предпоставка. Общият съд приема по същество, че тъй като придобиването на дялови участия е операция, различна от сливането, и не представлява алтернатива на сливането, спорната мярка всъщност предоставя предимство на предприятията, желаещи да инвестират в чуждестранни дружества, но които не целят непременно да извършат сливане, тоест на други предприятия, различни от тези, които според твърденията на Кралство Испания биха търпели неблагоприятните последици от общите правила за амортизация на репутацията.

116. В това отношение веднага ще отбележа, че макар в оспорените с разглежданото твърдение за нарушение точки Общият съд да е заключил, че Кралство Испания не е доказало, че спорната мярка неутрализира предполагаемите вредоносни последици на общия режим, той все пак продължава анализа си, като изхожда от предпоставката, че такова доказване е било направено (т. 190 и 198 от обжалваното съдебно решение). Както изрично е посочено в точка 199 от обжалваното съдебно решение, мотивите, срещу които е насочено това твърдение за нарушение, следователно не са единствените, на които се основава заключението на Общия съд, че Комисията не е допуснала грешки, като е приела, че Кралство Испания не е обосновало въведеното със спорната мярка разграничение. От това следва, че дори настоящото твърдение за нарушение да бъде уважено, този извод остава подкрепен от други мотиви (изложени в точки 190—199 от обжалваното съдебно решение). От постоянната съдебна практика обаче следва, че в рамките на производство по обжалване основание, насочено срещу изложен от съображения за изчерпателност мотив на обжалваното съдебно решение, чийто диспозитив е основан надлежно на други правни съображения, е неотносимо и поради това трябва да бъде отхвърлено [108].

117. Ще отбележа впрочем, че макар без съмнение съображенията, изложени в точки 180—189 от обжалваното съдебно решение да не са изложени по същия начин в оспореното решение, те все пак — противно на твърденията на WDFG — не противоречат на ratio decidendi на това решение. Напротив, те се вписват отлично в логиката, с оглед на която Комисията отбелязва липсата на съгласуваност и пропорционалност на спорната мярка по отношение на твърдяната цел за неутрализиране на вредоносните последици на общия режим за амортизиране на репутацията по отношение на предприятията, които придобиват дялови участия в чуждестранни дружества и се намират в невъзможност да извършат трансгранични сливания [109]. Що се отнася до твърдяната невъзможност да се представи исканото от Общия съд доказателство, ще посоча само, че както се установява от

[108] Вж. например решение от 21 декември 2011 г., ACEA/Комисия (C-319/09 P, непубликувано, EU:C:2011:857, т. 120 и цитираната съдебна практика).

[109] Вж. по-специално съображение 91 от оспореното решение, цитирано в точка 189 от обжалваното съдебно решение. Вж. също съображение 113 от това решение.

точки 188 и 189 от обжалваното съдебно решение, последният по същество е приел за недоказан неутрализиращия ефект на спорната мярка поради неточността и неяснотата на тази мярка, които не позволяват да се установи, че от предоставеното с нея предимство се ползва категорията предприятия, поставени в неблагоприятно положение от общия режим. Когато обаче съответната държава членка се позовава на компенсационния характер на мярка, която prima facie е селективна, логично е тя да е длъжна да представи доказателствата, позволяващи да се направи такава констатация, тъй като в противен случай мярката не може да се счита за обоснована.

118. По изложените по-горе съображения петата част от единственото основание за обжалване на WDFG според мен е неотносима, а при условията на евентуалност — неоснователна.

6. По шестата част от единственото основание за обжалване на WDFG: делимост на мярката

119. С шестата част от единственото основание, изтъкнато при условията на евентуалност, WDFG упреква Общия съд, че е отхвърлил основанието, изтъкнато от него в подкрепа на отмяната на оспореното решение, изведено от липсата на разграничение в анализа на Комисията между придобиванията на миноритарни дялови участия и придобиванията на мажоритарни дялови участия. WDFG подчертава, от една страна, че всички операции, които е осъществило при режима на спорната мярка, са довели до поемането на контрола върху целевото дружество, и от друга страна, че Кралство Испания е поискало от Комисията да извърши отделен анализ на двете положения. Според WDFG от съдебната практика следва, че ако съответната държава членка поиска това, Комисията е длъжна да извърши отделен анализ на разглежданата мярка. Що се отнася до делимостта на спорната мярка, тя следвала от самото процесуално третиране, което Комисията прави на анализа на спорната мярка, довел до три различни решения[110].

120. В това отношение най-напред ще отбележа, че настоящото твърдение за нарушение е насочено срещу мотиви на обжалваното съдебно решение, които са изложени само от съображения за изчерпателност. Доводът на WDFG, че Комисията е трябвало да направи разграничение между придобиванията на дялови участия в чуждестранни дружества, които включват поемането на контрол, и останалите придобивания на дялови участия всъщност е отхвърлен като главно искане в точка 205 от това съдебно решение, където Общият съд приема, че „непоследователността, която спорната мярка въвежда в данъчното третиране на репутацията […] е налице включително когато от мярката се ползват само придобиванията на мажоритарни дялови участия в чуждестранни дружества“. Единствено ad abundantiam Общият съд разглежда в точки 206—215 от обжалваното съдебно решение дали Комисията е била длъжна да разграничи различните транзакции, които се ползват от прилагането на спорната мярка.

121. При всички положения доводите, които WDFG изтъква, за да оспори извода, до който стига Общият съд след този анализ, според мен трябва да се отхвърлят и по същество.

[110] Третото решение е решението от 15 октомври 2014 г., Решение (ЕС) 2015/314 на Комисията от 15 октомври 2014 година относно държавна помощ SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP), приведена в действие от Испания — Схема за данъчна амортизация на финансовата репутация при придобиване на дялови участия в чуждестранни дружества (ОВ L 56, 2015 г., стр. 38) (наричано по-нататък „Решението от 15 октомври 2014 г.“).

122. Първо, в точки 208—211 от обжалваното съдебно решение Общият съд правилно е разграничил настоящия случай от разглежданите по делата, приключили с решения от 22 ноември 2001 г., Mitteldeutsche Erdöl-Raffinerie/Комисия[111], и от 9 юни 2011 г., Comitato „Venezia vuole vivere“ и др./Комисия[112]. По същия начин ирелевантно е и решение ANGEND, на което WDFG също се позовава в жалбата си. Всъщност режимът, разглеждан в главното производство, в което е постановено това решение, въвежда различни разграничителни критерии, за всеки от които Съдът е разгледал дали води до дискриминация между отделни категории данъкоплатци. Второ, според мен Общият съд не е допуснал грешки при прилагане на правото, като е посочил в точка 211 от обжалваното съдебно решение, че не съществува задължение за Комисията да извърши отделен анализ на последиците от спорната мярка, което би я накарало да промени съдържанието или условията за нейното прилагане. Накрая, точка 221 от обжалваното съдебно решение, която според WDFG отричала делимостта на спорната мярка, всъщност се отнася до условията, които се изискват, за да се уважи искане за частична отмяна и изключва възможността тези условия да бъдат изпълнени в случая, тъй като „отмяната на [оспореното решение] в частта, в която се констатира наличието на държавна помощ, включително в случаите на придобиване на мажоритарни дялови участия, би довела до изменение на същността [на това решение]“.

123. По изложените по-горе съображения шестата част от единственото основание за обжалване на WDFG според мен е неотносима, а при условията на евентуалност — неоснователна.

7. Заключение по жалбите на WDFG и на Кралство Испания

124. С оглед на всички изложени по-горе съображения предлагам на Съда да отхвърли изцяло жалбите на WDFG и на Кралство Испания.

B. По искането на Комисията за замяна на мотивите

125. В случай че Съдът приеме, че единственото основание за обжалване на WDFG е основателно, Комисията иска от Съда да замени мотивите и да обяви жалбата до Общия съд за недопустима. В това отношение ще припомня, че след постановяването на решение WDFG в рамките на производството след връщане на делото на Общия съд за ново разглеждане Комисията повдига възражение за недопустимост, като се позовава главно на липсата на процесуална легитимация на WDFG, а при условията на евентуалност — на липсата на правен интерес. Като се основава на решение от 26 февруари 2002 г.,

111 T-9/98, EU:T:2001:271.

112 C-71/09 P, C-73/09 P и C-76/09 P, EU:C:2011:368.

Съвет/Boehringer [113] (наричано по-нататък „решение Boehringer“), в точка 30 от обжалваното съдебно решение обаче Общият съд приема за обосновано разглеждането на жалбата по същество, без да се произнася предварително по това възражение [114].

126. Противно на поддържаното от WDFG в писмената му реплика, искането на Комисията не е нередовно, поради това че не е направено във формата, предвидена в член 176, параграф 2 от Процедурния правилник на Съда за насрещните жалби. Всъщност съгласно член 178, параграф 1 от този правилник насрещната жалба трябва да е за частична или пълна отмяна на решението на Общия съд. В случая, тъй като последният се е произнесъл по същността на жалбата на WDFG, *без* да се произнесе по допустимостта ѝ, в рамките на евентуална насрещна жалба Комисията не би могла да формулира искания за отмяна на обжалваното съдебно решение, *основани на твърдяната недопустимост* на жалбата в първоинстанционното производство [115]. Ето защо според мен искането на Комисията е правилно формулирано като искане за замяна на мотиви и следва по него да има произнасяне по същество. Впрочем ще отбележа, че дори Съдът да приеме това искане за нередовно, той все пак би трябвало да се произнесе по възражението за недопустимост на жалбата, повдигнато от Комисията в първоинстанционното производство, най-малкото в хипотезата, при която, след като е уважил жалбата и отменил обжалваното съдебно решение, той реши да разгледа настоящото дело и да се произнесе по същността на жалбата, като я уважи. Ако обаче при същите обстоятелства Съдът реши да отхвърли жалбата, остава открита възможността, основана на решение Boheringer, която Общият съд е следвал. Накрая ще припомня, че според постоянната съдебна практика, Съдът, сезиран с жалба по член 56 от Статута на Съда на Европейския съюз, е длъжен да се произнесе, ако е необходимо служебно, по допустимостта на жалба за отмяна и следователно по липсата или наличието на абсолютна процесуална предпоставка във връзка с установеното в член 263, четвърта алинея ДФЕС условие, съгласно което жалбоподателят има право да иска отмяната на решение, на което не е адресат, само ако пряко и лично е засегнат от същото [116].

127. Тъй като предлагам на Съда да отхвърли жалбите, ще се ограничa до няколко кратки съображения по същността на искането на Комисията.

113 C-23/00 P, EU:C:2002:118, т. 52.

114 Обръщането на логичния или естествен ред на разглеждане на средствата за защита в жалбата, каквото предполага прилагането на т.нар. съдебна практика Boeheringer, когато съдът на Съюза отхвърля жалбата по същество, въпреки че е повдигнато възражение за недопустимост — по-конкретно, ако е свързано с абсолютна процесуална предпоставка и ако е направено с отделна молба, с която се иска постановяване на решение без провеждане на дебат по същество, е обект на критики, вж. например заключението на генералния адвокат Jääskinen по дело Швейцария/Комисия (C-547/10 P, EU:C:2012:565, т. 46—54), на генералния адвокат Bot по дело Philips Lighting Poland и Philips Lighting/Съвет (C-511/13 P, EU:C:2015:206, т. 50—67), на генералния адвокат Mengozzi по дело SNCF Mobilités/Комисия (C-127/16 P, EU:C:2017:577, т. 163), и на генералния адвокат Ruiz-Jarabo Colomer по дело Съвет/Boehringer (C-23/00 P, EU:C:2001:511, т. 30—36). Въпреки тези критики съдебната практика Boheringer продължава да се прилага било от Общия съд (вж. последно, решение от 11 ноември 2020 г., AV и AW/Парламент, T-173/19, непубликувано, EU:T:2020:535, т. 42), било от Съда (за неотдавнашно прилагане в производство по жалба вж. решение от 21 декември 2016 г., Club Hotel Loutraki и др./Комисия, C-131/15 P, EU:C:2016:989, т. 68).

115 Отбелязвам, че в случая не е налице една от хипотезите по член 178, параграф 2 от Процедурния правилник, въз основа на който исканията в насрещната жалба „могат да са и за отмяна на изрично или подразбиращо се решение, което се отнася до допустимостта на иска или жалбата пред Общия съд“.

116 Вж. решения от 29 ноември 2007 г., Stadtwerke Schwäbisch Hall и др./Комисия (C-176/06 P, непубликувано, EU:C:2007:730, т. 18), от 20 септември 2018 г., Испания/Комисия (C-114/17 P, EU:C:2018:753, т. 48), решение от 29 юли 2019 г., Bayerische Motoren Werke и Freistaat Sachsen/Комисия (C-654/17 P, EU:C:2019:634, т. 44). Съществуването на задължение да се провери, ако трябва служебно, допустимостта на жалбата до Общия съд, изглежда, не изключва възможността за Съда да приложи съдебната практика Boehringer (вж. в този смисъл решение от 21 декември 2016 г., Club Hotel Loutraki и др./Комисия, C-131/15 P, EU:C:2016:989, т. 68).

128. С първото основание за недопустимост, повдигнато като главно искане, Комисията поддържа, че WDFG не е доказало, че амортизацията на финансова репутация, направена от него в изпълнение на спорната мярка, се отнася до операция по „пряко“ придобиване, единствената категория придобивания, която оспореното решение обхваща, както е видно от Решение на Комисията от 15 октомври 2014 г.[117]. Според мен това основание трябва да се отхвърли. Всъщност от жалбата, подадена до Общия съд на 14 май 2010 г., следва, от една страна, че в изпълнение на спорната мярка Autogrill España (понастоящем WDFG) е извършило амортизиране на финансовата репутация, произтичаща от въпросната операция, състояща се в придобиването на всички дялове от капитала на британското дружество World Duty Free Europe през май 2008 г., и от друга страна, че въз основа на оспореното решение на Autogrill España е било разпоредено да възстанови така приспаднатите суми. При тези условия, които не са оспорени от Комисията, изглежда, че испанските власти считат Autogrill España за действителния получател по обявената за неправомерна схема за помощ, въпреки че към този момент испанските административни и съдебни органи все още тълкуват тази разпоредба като приложима само по отношение на преките придобивания[118] и че към момента на подаване на жалбата то е имало процесуална легитимация да обжалва това решение, в изпълнение на което му е било издадено разпореждане за възстановяване. Що се отнася до второто основание за недопустимост, изтъкнато от Комисията при условията на евентуалност, с което се цели да се посочи отпадането на правния интерес на WDFG след приемането на Решението от 15 октомври 2014 г., считам, че то също трябва да бъде отхвърлено. Всъщност, дори да се предположи, че осъществената от Autogrill España операция като непряко придобиване, е обхваната от Решението от 2014 г., WDFG продължава да има правен интерес от обжалване на оспореното решение, поне докато разпореждането за възстановяване, издадено в изпълнение на това решение, не бъде оттеглено.

V. По съдебните разноски

129. Съгласно член 184, параграф 2 от Процедурния правилник на Съда, когато жалбата е неоснователна, Съдът се произнася по съдебните разноски. По силата на член 138, параграф 1 от същия правилник, приложим mutatis mutandis към производството пред Съда с предмет жалба срещу решение на Общия съд, загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. Тъй като предлагам на Съда да отхвърли жалбите на WDFG и на Кралство Испания, според мен те трябва да бъдат осъдени да заплатят съдебните разноски в съответствие с искането в този смисъл на Комисията. По силата на член 184, параграф 4 от Процедурния правилник на Съда, „ако не е жалбоподател, встъпилата в първоинстанционното производство страна може да бъде осъдена да заплати съдебните разноски във връзка с производството по обжалване само ако е участвала в писмената или устната фаза на производството пред Съда. Когато такава

[117] С това решение Комисията се произнася по задължителното административно тълкуване (consulta vinculante) на спорната мярка, прието от испанските органи на 21 март 2012 г. и приложимо със задна дата. След приемането на оспореното решение и на Решението от 14 януари 2011 г. испанските органи добавят нова алинея към член 12, параграф 5 от TRLIS, за да бъде приведен в съответствие с тези две решения на Комисията. Въпреки че член 12, параграф 5 от TRLIS е признат за неправомерна и несъвместима помощ, той не е отменен официално, тъй като все пак би могъл да се прилага от получателите, които имат оправдани правни очаквания, че предоставената помощ няма да бъде възстановена и за които в посочените решения е предвиден преходен период (вж. бележка под линия 9 от настоящото заключение и съображение 30 от Решението от 15 октомври 2014 г.). Относно понятието за преки и непреки придобивания препращам към съображения 25 и 26 от това решение.

[118] Вж. съображения 33—36 от Решението от 15 октомври 2014 г.

страна участва в производството, Съдът може да реши тя да понесе направените от нея съдебни разноски“. Ето защо предлагам на Съда да постанови Федерална република Германия да понесе собствените си разноски.

VI. Заключение

130. С оглед на всички изложени по-горе съображения предлагам на Съда да отхвърли жалбите, да осъди WDFG, както и Кралство Испания, да заплатят съдебните разноски и да постанови Федерална република Германия да понесе направените от нея съдебни разноски.