Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. WATHELET
представено на 28 юли 2016 година [1]

Съединени дела C-20/15 P и C-21/15 P

Европейска комисия
срещу
World Duty Free Group SA, по-рано Autogrill España SA (C-20/15 P),
Banco Santander SA,

Santusa Holding SL (C-21/15 P)

„Жалба — Член 107, параграф 1 ДФЕС — Испански разпоредби относно корпоративния данък, позволяващи на местни за данъчни цели предприятия в Испания, да амортизират репутация, която произтича от придобиването на дялово участие в чуждестранни за данъчни цели предприятия — Решение 2011/5/ЕО и Решение 2011/282/ЕС на Комисията — Решения, които квалифицират тази схема като държавна помощ, обявяват последната за несъвместима с вътрешния пазар и разпореждат нейното възстановяване — Понятие за държавна помощ — Селективен характер — Установяване на категория предприятия, които единствено са поставени в по-благоприятно положение от мярката, която дерогира общия режим“

I – **Въведение**

1. С жалбата си по дело C-20/15 P Европейската комисия иска да се отмени решението на Общия съд на Европейския съюз от 7 ноември 2014 г. Autogrill España/Комисия (T-219/10, EU:T:2014:939) [2], с което той отменя член 1, параграф 1 [3] и член 4 [4] 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 C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), приведена в действие от Испания [5].

1 — Език на оригиналния текст: френски.

2 — Наричано по-нататък „обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия“.

3 — Тази разпоредба предвижда по същество, че схемата за помощ, приложена от Кралство Испания съгласно механизма, предвиден в член 12, параграф 5, въведен в 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. (BOE № 313 от 31 декември 2001 г., стр. 50493) 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 указ 4/2004 за одобряване на изменения текст от Закона за корпоративния данък) от 5 март 2004 г. (BOE № 61 от 11 март 2004 г., стр. 10951) (наричана по-нататък „спорната схема“ или „спорната мярка“), изпълнена неправомерно от Кралство Испания в нарушение на член 108, параграф 3 ДФЕС, е несъвместима с общия пазар.

4 — Тази разпоредба предвижда възстановяване на помощите.

5 — ОВ L 7, 2011 г., стр. 48, наричано по-нататък „първото спорно решение“.

2. С жалбата си по дело C-21/15 P Комисията иска да се отмени решението на Общия съд от 7 ноември 2014 г., Banco Santander и Santusa/Комисия (T-399/11, EU:T:2014:938)[6], с което той отменя член 1, параграф 1[7] и член 4[8] от Решение 2011/282/ЕС на Комисията от 12 януари 2011 година относно данъчната амортизация на финансовата репутация за придобиване на дялови участия в чуждестранни дружества № C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), приведено в действие от Кралство Испания[9].

3. С двете спорни решения[10] Комисията обявява за несъвместимо с общия пазар данъчно предимство, позволяващо на подлежащи на данъчно облагане в Испания предприятия да амортизират финансовата репутация[11], произтичаща от придобиване на дялове[12] в „чуждестранни предприятия“[13], и задължава Кралство Испания да пристъпи към възстановяване на помощите, предоставени съгласно тази схема.

4. От постоянната съдебна практика е видно, че за да може дадена мярка в качеството на държавна помощ да попадне под действието на член 107, параграф 1 ДФЕС[14], тя първо трябва да представлява намеса на държавата или чрез ресурси на държавата, второ, да е в състояние да засегне търговията между държавите членки, трето, да предоставя предимство на своя получател, и четвърто, да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията, като тези условия са кумулативни[15].

5. Двете жалби засягат единствено третото от тези условия, а именно селективността. Този критерий отдавна е сред най-оспорваните въпроси в областта на държавните помощи. Следователно жалбите предоставят на Съда възможността да уточни неговия обхват, по-специално при данъчните мерки.

6. По-специално от Съда се иска да тълкува израза „чрез поставяне в по-благоприятно положение на определени предприятия или производството на някои стоки“, използван в член 107, параграф 1 ДФЕС, и да определи дали селективността може да се изведе само от констатацията, че е въведена дерогация от общия или „обичаен“ режим на данъчно облагане[16] или, както приема Общият съд в точка 45 от обжалваното съдебно решение Autogrill

6 — Наричано по-нататък „обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия“.

7 — Тази разпоредба предвижда, че „[с]хемата за помощ, приложена от [Кралство] Испания съгласно член 12, параграф 5 от Кралски законодателен указ № 4/2004 от 5 март 2004 г. за консолидиране на измененията, направени в испанския закон за корпоративното данъчно облагане, изпълнена неправомерно от [Кралство] Испания в нарушение на член 108, параграф 3 [ДФЕС], е несъвместима с вътрешния пазар по отношение на помощта, предоставена на бенефициерите във връзка с придобивания извън ЕС“.

8 — Тази разпоредба предвижда възстановяване на помощите.

9 — ОВ L 135, 2011 г., стр. 1, наричано по-нататък „второто спорно решение“.

10 — Наричани по-нататък общо „спорните решения“.

11 — Съгласно спорната мярка финансовата репутация се определя, като се приспадне пазарната стойност на материалните и нематериалните активи на придобитото дружество от цената, платена за придобиване на дяловото участие. Установената в спорната мярка концепция за финансова репутация въвежда в областта на придобиването на дялове понятие, което обикновено се използва при транзакции по прехвърлянето на активи или по обединяване на търговска дейност. Вж. съображение 20 от първото спорно решение, което е еднакво със съображение 29 от второто спорно решение.

12 — Придобиването на дялове е определено като операция, чрез която едно дружество придобива дялово участие в капитала на друго дружество, без да придобива мажоритарно участие или контрол върху правата на глас в целевото дружество. Вж. съображение 23 от първото спорно решение, което е еднакво със съображение 32 от второто спорно решение.

13 — Спорните решения уточняват, че за да бъде квалифицирано като „чуждестранно“, съответното дружество трябва да подлежи на облагане с данък, сходен на прилаганията в Испания, и приходите му трябва основно да бъдат получавани от стопански дейности, осъществявани в чужбина. Вж. съображение 21 от първото спорно решение и съображение 30 от второто спорно решение.

14 — Съгласно член 107, параграф 1 ДФЕС „[о]свен когато е предвидено друго в Договорите, всяка помощ, предоставена от държава членка или чрез ресурси на държава членка, под каквато и да било форма, която нарушава или заплашва да наруши конкуренцията чрез поставяне в по-благоприятно положение на определени предприятия или производството на някои стоки, доколкото засяга търговията между държавите членки, е несъвместима с вътрешния пазар“.

15 — Вж. в този смисъл решение от 16 април 2015 г. Trapeza Eurobank Ergasias (C-690/13, EU:C:2015:235, т. 17 и цитираната съдебна практика). Следва да се припомни, че според постоянната съдебна практика определянето като „помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС изисква всички предвидени в тази разпоредба условия да са налице. Решение от 1 юли 2008 г. Chronopost и La Poste/UFEX и др. (C-341/06 P и C-342/06 P, EU:C:2008:375, т. 121 и цитираната съдебна практика).

16 — Общият или обичаен данъчен режим понякога е наричан и референтен режим.

España/Комисия и в точка 49 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия [17], дали при всички случаи е необходимо да се определи и категория предприятия, които единствено са поставени в по-благоприятно положение от мярката, която е изключение от разглеждания общ режим.

7. В настоящото заключение на първо място ще поддържам тезата, че след като дадена данъчна мярка представлява дерогация от „обичайния“ или референтен данъчен режим и е от полза за предприятията, които извършват съответните операции, в ущърб на други, извършващи аналогични операции, и следователно намиращи се в сходно положение, поради самото си естество тази мярка е дискриминационна или селективна, освен ако създаденото от мярката разграничение се обосновава от характера или общата структура на системата, в която се вписва.

8. Фактът, че наложените условия за операциите, обхванати от дерогационната данъчна мярка, са относително лесни за изпълнение и поради това ползите от тази мярка са достъпни за много предприятия, не поставя под въпрос селективния ѝ характер, а само степента на селективност.

9. Не смятам също така, че споменаването в член 107 ДФЕС само на мерките за „поставяне в по-благоприятно положение на определени предприятия или производството на някои стоки“ изключва от приложното поле на този член икономически операции, поставени в по-благоприятно положение по силата на същите мерки. Тъй като операциите се извършват от предприятия, чрез поставянето в по-благоприятно положение на определени икономически операции в по-благоприятно положение се поставят някои предприятия.

10. Следователно според мен и противно на постановеното от Общия съд в обжалваните съдебни решения, критерият за селективност, предвиден в член 107, параграф 1 ДФЕС, не изисква определяне на категория предприятия със собствени характеристики [18], които по силата на последните ще бъдат единствените поставени в благоприятно положение от разглежданата данъчна мярка.

11. На второ място, съгласно практиката на Съда, определена в решения от 10 декември 1969 г., Комисия/Франция (6/69 и 11/69, EU:C:1969:68, т. 20), от 7 юни 1988 г., Гърция/Комисия (57/86, EU:C:1988:284, т. 8), и от 15 юли 2004 г., Испания/Комисия (C-501/00, EU:C:2004:438, т. 120), ще направя заключението, че спорната мярка е селективна, след като поставя в по-благоприятно положение предприятията, извършващи трансгранични операции, а не предприятията, извършващи същите операции на национално ниво.

II – **Обстоятелства, предхождащи споровете**

12. На 10 октомври 2007 г. след няколко писмени въпроса, поставени през 2005 г. и 2006 г. от членове на Европейския парламент, както и жалба, постъпила от частен оператор през същата година, Комисията решава да започне официална процедура по разследване срещу спорната мярка.

17 — Наричани по-нататък общо „обжалваните съдебни решения“.

18 — Вж. точки 64—68 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и точки 68—72 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия.

13. Последната предвижда, че при придобиване на дялови участия в „чуждестранно дружество“ от страна на предприятие, което подлежи на данъчно облагане в Испания, ако придобиването е най-малко 5 % и е притежавано непрекъснато в продължение на най-малко една година, финансовата репутация, която произтича от това придобиване, отразена в счетоводството на предприятието като отделен нематериален актив, може да се приспадне от данъчната основа на дължимия от последното корпоративен данък под формата на амортизационни отчисления.

14. Съгласно испанското данъчно право обаче придобиване на дялови участия в установено в Испания дружество от страна на предприятие, което подлежи на данъчно облагане в Испания, не позволява отделно осчетоводяване за целите на данъчното облагане на финансовата репутация, която произтича от придобиването. За сметка на това испанското данъчно право предвижда, че последната може да бъде амортизирана при обединяване на търговската дейност [19].

15. Комисията приключва процедурата по отношение на придобивания на дялови участия, извършвани в рамките на Съюза, с първото спорно решение. В член 1, параграф 1 от това решение Комисията обявява за несъвместима с общия пазар спорната схема, която се състои в данъчно предимство, позволяващо на испанските дружества да амортизират финансовата репутация, която произтича от придобиването на дялово участие в чуждестранни дружества, в случаите, когато схемата се прилага по отношение на придобивания на дялови участия в дружества, установени в рамките на Съюза. В член 4 от същото решение тя задължава Кралство Испания да пристъпи към възстановяване на помощите, предоставени съгласно тази схема.

16. Комисията оставя отворена процедурата по отношение на придобиванията на дялови участия, извършвани извън Съюза, тъй като испанските органи са се задължили да предоставят нови данни за пречките пред трансграничните сливания, съществуващи извън Съюза.

17. Във второто спорно решение Комисията също обявява за несъвместима с общия пазар спорната схема, която се състои в данъчно предимство, позволяващо на испанските дружества да амортизират финансовата репутация, която произтича от придобиването на дялови участия в чуждестранни дружества, в случаите, когато схемата се прилага по отношение на придобивания на дялови участия в дружества, установени извън Съюза [20], и задължава Кралство Испания да пристъпи към възстановяване на помощите, предоставени съгласно тази схема [21].

III – **Производствата пред Общия съд и обжалваните съдебни решения**

18. С жалба, подадена в секретариата на Общия съд на 14 май 2010 г., Autogrill España SA, впоследствие World Duty Free Group SA (WDFG), иска отмяната на първото спорно решение. В подкрепа на жалбата си WDFG посочва четири основания, първото от които е изведено от грешка при прилагане на правото при преценката на Комисията на условието за селективност [22].

19 — Вж. съображение 19 от първото спорно решение, което е еднакво със съображение 28 от второто спорно решение. Обединяване на търговска дейност означава операция, при която едно или повече дружества при прекратяване без ликвидация прехвърля(т) всички свои активи и пасиви на друго съществуващо дружество или на дружество, което учредява(т), срещу издаване на акционерите им на ценни книжа, представляващи капитала на това друго дружество. Вж. съображение 23 от първото спорно решение, което е еднакво със съображение 32 от второто спорно решение.

20 — Вж. член 1, параграф 1 от второто спорно решение.

21 — Вж. член 4 от второто спорно решение.

22 — Второто основание е липса на селективност на мярката, тъй като въведената с нея диференциация произтичала от естеството или от структурата на системата, в която се вписва мярката; третото основание е изведено от това, че последната не предоставяла предимство за дружествата, за които се прилага спорната схема, а четвъртото основание, както във връзка с критерия за селективност, така и за наличие на предимство, е изведено от липса на мотиви в спорното решение.

19. С жалба, подадена в секретариата на Общия съд на 29 юли 2011 г., Banco Santander SA и Santusa Holding SL (наричани по-нататък „Banco Santander и Santusa“) искат отмяната на второто спорно решение. В подкрепа на жалбата си Banco Santander и Santusa посочват пет основания, първото от които също е изведено от грешка при прилагане на правото при преценката на Комисията на условието за селективност [23].

20. С обжалваните съдебни решения въз основа на еднакви по същество мотиви Общият съд уважава първото основание по двете жалби, което е изведено от погрешно прилагане на член 107, параграф 1 ДФЕС с оглед на критерия за селективност, и отменя член 1, параграф 1 и член 4 от спорните решения, без да разглежда другите основания по жалбите.

21. В обжалваните съдебни решения на първо място Общият съд приема, че „за да се квалифицира национална данъчна мярка като „селективна“, най-напред трябва да се започне с установяване и разглеждане на общия или „обичаен“ данъчен режим, приложим в съответната държава членка. Именно по отношение на този общ или „обичаен“ данъчен режим трябва, на второ място, да се прецени евентуалният селективен характер на предимството, предоставено от разглежданата данъчна мярка, за да се установи, че тя дерогира посочената обща система, доколкото въвежда диференциация между оператори, намиращи се с оглед на целта, която е определена за данъчната система на съответната държава членка, в сходно фактическо и правно положение […]. На трето място, следва евентуално да се провери дали съответната държава членка е успяла да докаже, че мярката е обоснована от характера или структурата на системата, в която се вписва […]“ [24].

22. Общият съд обаче постановява, че „[к]огато […] съответната мярка може да е достъпна за всички предприятия, макар да представлява дерогация от общия или „обичаен“ данъчен режим, не може да се извърши сравнение с оглед на целите, преследвани от посочения режим, между фактическото и правно положение на предприятия, които могат да се ползват от мярката, и тези, които не могат да се ползват от същата. […] [З]а 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 […] [С]елективността не може да се изведе само от констатацията, че е въведена дерогация от общия или „обичаен“ режим на данъчно облагане“ [25].

23. Следователно Общият съд постановява, че дори да се допусне, че е налице дерогация или изключение от референтната рамка, установена от Комисията, сама/само по себе си тази дерогация или това изключение не позволява да се установи, че спорната мярка поставя в по-благоприятно положение „определени предприятия или производството на някои стоки“ по смисъла на член [107, параграф 1 ДФЕС], доколкото тази мярка явно е достъпна за всички предприятия [26].

23 — Второто основание е изведено от грешка при определянето на референтната система; третото е изведено липса на селективност на мярката, тъй като въведената с нея диференциация произтичала от естеството или от структурата на системата, в която се вписва мярката; четвъртото е изведено от това, че последната не предоставяла предимство за дружествата, за които се прилага спорната схема, а петото, както във връзка с критерия за селективност, така и за наличие на предимство, е изведено от липса на мотиви за спорното решение.

24 — Вж. точка 33 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и точка 37 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия.

25 — Вж. точки 44 и 45 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и точки 48 и 49 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия.

26 — Вж. точка 52 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и точка 56 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия.

24. Колкото до спорната мярка, Общият съд установява, че тя се прилага за всички придобивания на най-малко 5 % дялово участие в чуждестранно дружество, притежавани непрекъснато в продължение на най-малко една година, и че тази мярка не се отнася до конкретна категория предприятия или до производството на някои стоки, а до категория икономически оператори [27].

25. Според Общия съд, за да се ползва от спорната мярка, съответното предприятие трябва да придобие дялове в чуждестранно дружество [28]. Общият съд приема, че тази чисто финансова операция явно не налага на придобиващото предприятие да измени дейността си и следователно по принцип води само до ограничена отговорност на това предприятие до размера на направената инвестиция [29]. Съгласно точка 36 от решението от 8 ноември 2001 г., Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) Общият съд приема, че „мярка, която се прилага без оглед на предмета на дейност на предприятията, по принцип не е селективна“ [30].

26. Общият съд добавя, че спорната мярка не определя минимален размер, съответстващ на минималния праг от 5 % дялово участие, и следователно не е запазена само за предприятията с достатъчно финансови ресурси за тази цел [31]. На последно място, Общият съд посочва, че спорната мярка предвижда предоставяне на данъчно предимство при условие, свързано с придобиването на особени икономически блага, а именно дялови участия в чуждестранни дружества [32]. „В решение [от 19 септември 2000 г.,] Германия/Комисия ([C-156/98, EU:C:2000:467,]точка 22) Съдът обаче е постановил, че данъчно облекчение в полза на данъчнозадължените лица, които продават определени икономически блага и могат да приспаднат печалбата от тази продажба в случай на придобиване на дялове в капиталови дружества със седалище в определени региони, предоставя на тези лица предимство, което като обща мярка, приложима без разграничение за всички икономически оператори, не представлява помощ по смисъла на релевантните разпоредби на Договора […] Следователно спорната мярка явно не изключва нито една категория предприятия от възможността да се ползват от нея […] Поради това, дори да се допусне, че спорната мярка представлява дерогация от референтната рамка, установена от Комисията, във всички случаи това обстоятелство не представлява мотив, позволяващ да се установи, че спорната мярка поставя в по-благоприятно положение „определени предприятия или производството на някои стоки“ по смисъла на член [107 ДФЕС]“ [33].

27 — Вж. точка 53 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и точка 57 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия.

28 — Вж. точка 55 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и точка 59 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия.

29 — Вж. точка 56 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и точка 60 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия.

30 — Вж. точка 57 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и точка 61 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия.

31 — Вж. точка 58 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и точка 62 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия.

32 — Вж. точка 59 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и точка 63 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия.

33 — Вж. точки 60—62 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и точки 64—66 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия.

27. На второ място, Общият съд посочва, че според Комисията спорната мярка е селективна, поради това че тя поставя в по-благоприятно положение само определени групи предприятия, които осъществяват определени инвестиции в чужбина, и че също така според нея мярка, която е от полза само за предприятията, отговарящи на условията за отпускането ѝ, е селективна „по право“, без да е необходимо да се доказва, че с оглед на последиците от нея мярката е можела да предостави предимство само за някои предприятия или за производството на някои стоки [34].

28. Според Общия съд този следващ мотив на спорните решения обаче също не позволява да се установи селективният характер на спорната мярка. Общият съд счита, че съгласно постоянната съдебна практика [35] член 107, параграф 1 ДФЕС разграничава мерките на държавна намеса в зависимост от техните последици и избраният от Комисията подход може да доведе до установяване на селективност за всяка данъчна мярка, която се ползва при определени условия, макар ползващите се от нея предприятия да нямат общи специфични характеристики, които да ги разграничават от другите предприятия, освен обстоятелството, че евентуално отговарят на необходимите условия, за да се ползват от мярката [36].

29. На трето място, Общият съд посочва, че според Комисията спорната мярка има за цел да постави в по-благоприятно положение износа на капитал извън територията на Испания, за да укрепи положението на испанските дружества в чужбина и по този начин да подобри конкурентоспособността на бенефициерите на схемата [37].

30. Според Общия съд установяването на селективност на дадена мярка се основава на разлика в третирането на категории предприятия, подчинени на законодателството на една и съща държава членка, а не на различно третиране на предприятията на една държава членка в сравнение с тези на други държави членки [38]. Освен това Общият смята, че връзката между износа на капитал и износа на стоки, ако се приеме за установена, би позволила само да се констатира засягане на конкуренцията и на търговията, но не и селективен характер на спорната мярка, който трябва да се преценява на национално равнище [39].

31. На четвърто място, Общият съд приема, че трябва да се отхвърли доводът на Комисията, че в практиката си Съдът вече е приел за възможно квалифицирането на данъчна мярка като селективна, без да е установено, че съответната мярка поставя в по-благоприятно положение определена категория предприятия или производството на някои стоки, като изключва други предприятия или производство на други стоки [40].

32. В това отношение Общият съд приема, от една страна, че в трите решения, посочени от Комисията (решения от 10 декември 1969 г., Комисия/Франция (6/69 и 11/69, EU:C:1969:68, т. 20), от 7 юни 1988 г., Гърция/Комисия (57/86, EU:C:1988:284, т. 8), и от 15 юли 2004 г., Испания/Комисия (C-501/00, EU:C:2004:438, т. 120), категорията на предприятията получатели,

34 — Вж. точка 63 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и точка 67 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия.

35 — Вж. решения от 2 юли 1974 г., Италия/Комисия (173/73, EU:C:1974:71, т. 27), от 29 април 2004 г., Нидерландия/Комисия (C-159/01, EU:C:2004:246, т. 51), и от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 87 и 88).

36 — Вж. точки 64—68 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и точки 68—72 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия.

37 — Вж. точка 69 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и точка 73 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия.

38 — Вж. точка 75 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и точка 79 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия.

39 — Вж. точка 76 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и точка 80 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия.

40 — Вж. точка 77 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и точка 81 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия.

която позволява да се приеме, че съответната мярка е селективна, е тази на „предприятията износители“, като макар да е изключително широка, тя е конкретна и трябва да се разбира като включваща предприятия, които могат да бъдат разграничени поради общите характеристики, свързани с дейността им по износ [41].

33. От друга страна, що се отнася до решението от 15 юли 2004 г., Испания/Комисия (C-501/00, EU:C:2004:438, т. 120), Общият съд счита, че макар данъчното предимство, разглеждано в случая, във връзка с който е постановено това решение, да засяга група от дейности по износ, сред които изкупуване на дялови участия на чуждестранни дружества, то въпреки това, за да могат да се възползват от данъчното предимство на това основание, предприятията е трябвало да придобият дялови участия в дружества, пряко свързани с дейността по износ на стоки или услуги. Следователно тази мярка визира и конкретната категория на предприятията износители [42].

IV – **Производство и искания на страните**

34. С жалбите си по дела C-20/15 P и C-21/15 P Комисията моли Съда:

— да отмени съответно обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия,

— да върне съответните дела за ново разглеждане пред Общия съд и

— да не се произнася по съдебните разноски.

35. WDFG (C-20/15 P) и Banco Santander и Santusa (C-21/15 P) молят Съда:

— да обяви за допустими и да приеме възраженията срещу жалбата на Комисията, посочени в писмените им отговори,

— да отхвърли единственото основание по жалбата на Комисията и да потвърди съответно обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия, и

— да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

36. С определения на председателя на Съда от 19 май 2015 г. Кралство Испания, Ирландия и Федерална република Германия са допуснати да встъпят в подкрепа на исканията на WDFG (C-20/15 P) и на Banco Santander и Santusa (C-21/15 P).

37. С определения на председателя на Съда от 6 октомври 2015 г. обаче са отхвърлени молбите за встъпване на Telefónica SA и Iberdrola SA в подкрепа на исканията на WDFG (C-20/15 P) и на Banco Santander и Santusa (C-21/15 P).

38. Комисията, WDFG, Banco Santander и Santusa, Федерална република Германия, Ирландия и Кралство Испания представят писмени становища. Те представят устни становища в съдебното заседание, проведено на 31 май 2016 г.

41 — Вж. точки 79 и 80 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и точки 82 и 83 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия.

42 — Вж. точка 82 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и точка 86 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия.

V – **По жалбите**

39. В подкрепа на жалбите си Комисията посочва едно-единствено и еднакво основание, състоящо се от две части, което е грешка при прилагане на правото, допусната от Общия съд при тълкуването на условието за селективност, изисквано от член 107, параграф 1 ДФЕС.

A– *По първата част*

1. Доводи на страните

40. С първата част на единственото си основание Комисията упреква Общия съд, че е допуснал грешка при прилагане на правото, като ѝ е наложил задължението да открои група предприятия със собствени характеристики, ако иска да докаже селективния характер на дадена мярка.

41. Комисията поддържа, че от спорните решения произтича, че спорната мярка представлява изключение от общата схема, която поставя в по-благоприятно положение само предприятията, извършващи определен вид инвестиции в чужбина (а именно придобиването на минимум 5 % дялово участие), спрямо предприятия, които извършват същия вид инвестиции в Испания, които поради това се намират в сходно фактическо и правно положение. Комисията изтъква, че макар Общият съд да потвърждава прилагането на този метод, той освен това налага на Комисията да установи, че мярката поставя в по-благоприятно положение определени предприятия, които могат да се идентифицират с оглед на специфичните им характеристики, каквито другите предприятия не притежават, т.е. собствени и предварително разпознаваеми характеристики.

42. Според Комисията този допълнителен и неизменно по-ограничителен анализ на понятието за селективност, на който се основава Общият съд, за да постанови отмяната на член 1, параграф 1 и на член 4 от спорните решения, представлява грешка при прилагане на правото и противоречи на постоянната практика на съдилищата на Съюза, която освен това многократно тълкува погрешно.

43. Комисията упреква Общия съд, че е допуснал грешка при прилагане на правото, като е отрекъл, че дадена мярка, чието прилагане не зависи от дейността на предприятието или която не обуславя приложимостта си с минимално участие, може да бъде селективна. Според Комисията, противно на постановеното от Общия съд в точка 57 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и в точка 61 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия, от точка 36 от решението от 8 ноември 2001 г., Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), не можел да се направи извод, че мярка, която се прилага без оглед на предмета на дейност на предприятията, по принцип не е селективна. Комисията поддържа, че от тази точка 36 следва, че дадена мярка не е селективна, ако се прилага общо за всички предприятия в дадена държава членка без никакви разграничения, а не, както твърди Общият съд в обжалваните съдебни решения, в зависимост от връзката ѝ с дейността на предприятията.

44. Комисията упреква също така Общия съд, че е допуснал грешка при прилагане на правото, като в точки 59—62 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и в точки 63—66 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия е приел, че спорната мярка не е селективна, доколкото е свързана с придобиването на особени икономически блага и явно не е изключвала нито една категория предприятия от възможността да се ползват от нея. Всъщност в това отношение Общият съд погрешно се основал на точка 22 от решението от 19 септември 2000 г., Германия/Комисия (C-156/98, EU:C:2000:467). В действителност от точки 22 и 23 от това решение произтичало, че по делото, приключило с

него, Комисията е определила разглежданата мярка като селективна само за някои географски определени предприятия, в които частни инвеститори са реинвестирали приходите от продажбата на икономически активи, а не за самите посочени инвеститори, за които е приела, че тази мярка не представлява помощ. Във всички случаи, преценката на селективния характер на мярката по това дело не е оспорена пред Съда.

45. Освен това Комисията упреква Общия съд, че в точки 66—68 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и в точки 70—72 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия е постановил, че практиката на Съда потвърждава, че мярка, която се ползва „при определени условия, макар ползващите се от нея предприятия да нямат общи специфични характеристики, които да ги разграничават от другите предприятия, освен обстоятелството, че евентуално отговарят на необходимите условия, за да се ползват от мярката“, не може да бъде селективна.

46. Комисията поддържа, че следователно Общият съд се основава на погрешен анализ на съответната съдебна практика.

47. Що се отнася до решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732), Комисията изтъква, че от точки 90 и 91 от него е видно, че делото, по което то е постановено, е засягало много специфично положение, в което Съдът е определил за селективен самия референтен данъчен режим, доколкото самият той, а не дерогация от него, е поставял в по-благоприятно положение офшорните предприятия. Позоваването в това решение на „специфичните характеристики“ на категория предприятия трябвало следователно да се разглежда като препращане към характеристиките, поради които тези предприятия са в по-благоприятно данъчно положение в контекста на референтна система, която по естеството си е селективна, и не можело да се екстраполира извън този специфичен контекст.

48. Комисията посочва, че в точка 66 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и в точка 70 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия Общият съд цитира само първото изречение от точка 42 от решението от 29 март 2012 г., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184)[43], докато второто изречение от същата тази точка следва принципа, установен от постоянната практика на Съда, според който дадена мярка е селективна, ако е в състояние да постави в по-благоприятно положение „определени предприятия или производството на някои стоки“ по отношение на други, които с оглед на преследваната от посочения режим цел са в сходно фактическо и правно положение.

49. Комисията поддържа, че се е съобразила с метода за анализ относно селективността в данъчната сфера, установен в постоянната практика на Съда, като в спорните решения е приела, че спорната мярка представлява дерогация по отношение на референтна рамка, доколкото предвижда различен данъчен режим за предприятията, подлежащи на данъчно облагане в Испания, които придобиват дялове в дружества, установени в чужбина, спрямо прилагания за предприятията, подлежащи на данъчно облагане в Испания, които придобиват дялове в дружества, установени в Испания, въпреки че тези две категории предприятия се намират в сходно положение.

43 — Според Общия съд „[в точка 42 от това решение] Съдът е постановил, че сам по себе си фактът, че само данъчнозадължените лица, отговарящи на условията за прилагане на мярка[та], до която се отнася това дело, могат да се възползват от последната, не може да ѝ придаде селективен характер“.

50. Тя смята, че като ѝ е наложил допълнителното задължение да докаже, че спорната мярка поставя в по-благоприятно положение предприятия, които могат да бъдат определени с оглед на специфичните им характеристики, които другите предприятия не притежават, т.е. собствени и предварително разпознаваеми характеристики, Общият съд се е основал на неизбежно по-ограничително понятие за селективност от установеното в практиката на Съда и оттук — противоречащо на посочената практика, с което е допуснал грешка при прилагане на правото.

51. WDFG, както и Banco Santander и Santusa посочват на първо място, че в спорните решения Комисията не поддържа, че спорната мярка е de facto селективна, така че в рамките на настоящите жалби трябва само да се разгледат критиките срещу обжалваните съдебни решения, доколкото в тях Общият съд е постановил, че мотивите, посочени от Комисията в спорните решения, не позволяват да се приеме, че тази мярка е de jure селективна.

52. Те поддържат, че от решението от 8 ноември 2001 г., Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), произтича, че мярка, достъпна за всички предприятия и потенциално приложима за всички тях, не може да се приеме за селективна. От това решение не можел обаче да се направи изводът, който прави Комисията, че за да не е налице селективност, мярката действително трябва да се прилага за всички предприятия в държавата членка без изключения, доколкото подобна теза би означавала, че почти всички данъчни норми са селективни.

53. WDFG, както и Banco Santander и Santusa също отхвърлят тезата на Комисията, според която дадени мерки многократно били определяни като селективни, макар да не определяли минимален размер на инвестицията и да се прилагали без оглед на предмета на дейност на бенефициера.

54. Спорната мярка обаче, доколкото предоставяла данъчно предимство с оглед на поведение, достъпно от фактическа и правна гледна точка за всякакъв вид предприятия и сектори, не можела автоматично и само поради това обстоятелство да се счита за поначало и юридически селективна.

55. WDFG, както и Banco Santander и Santusa поддържат, че Общият съд правилно се основал на точка 22 от решението от 19 септември 2000 г., Германия/Комисия (C-156/98, EU:C:2000:467), към което се е придържал стриктно. В спорното решение, разглеждано по приключилото с това съдебно решение дело, самата Комисия изрично приела липсата на селективност на мярката за съответните инвеститори, която била потвърдена от Съда.

56. Впрочем в практиката си по вземане на решения Комисията вече многократно изключвала селективността на фискални мерки, прилагайки същия критерий, а именно за липсата на селективност на общите мерки, приложими без разлика за всички предприятия и от които всички данъчнозадължени лица могат да се ползват.

57. Прилагането на този критерий обаче не водело до липса на селективност на мерките относно закупуването на определени активи, посочени от Комисията. Тези мерки били селективни, ако се потвърди, че фактически облагодетелстват определени предприятия, а други — не. Във всички случаи селективността им произтичала не от естеството на закупените активи, а от това, че естеството им позволява да се приеме, че съответните купувачи образуват конкретна категория.

58. Що се отнася до решението от 15 юли 2004 г., Испания/Комисия (C-501/00, EU:C:2004:438, т. 120), WDFG, както и Banco Santander и Santusa смятат, че Общият съд правилно е приел, че разглежданата мярка по делото, приключило с това решение, е различна от тази по настоящото дело, тъй като целта ѝ е да се предостави предимство на отделна и разпознаваема категория предприятия, а именно предприятия, извършващи дейности по износ.

59. WDFG, както и Banco Santander и Santusa поддържат също, че от точка 104 от решението от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732), следва ясно, че дадена мярка може да се определи като селективна само ако от нея се ползва категория предприятия със „специфични“ за тях „характеристики“. От това решение следвало също, че идентифицирането на дерогация от даден общ режим не е самоцел, защото от значение са действителните последици от мярката, доколкото от нея се ползват или не определени предприятия или производството на някои стоки.

60. Приеманото от Комисията тълкуване на решението от 29 март 2012 г., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), също не можело да се приеме. В това решение Съдът постановил, че фактът, че само данъчнозадължените лица, отговарящи на условията за прилагане на мярката, могат да се възползват от нея, не можел сам по себе си да ѝ придаде селективен характер

61. Накрая, WDFG, както и Banco Santander и Santusa изтъкват, че Общият съд правилно е постановил, че дадена мярка не може да се определи като селективна по смисъла на член 107 ДФЕС, ако възможността за възползване от нея зависи от поведение, което поначало е достъпно за всички предприятия независимо от неговия сектор на дейност. Това било отлично илюстрирано от установяването на липса на селективност на подобна мярка в решението от 19 септември 2000 г., Германия/Комисия (C-156/98, EU:C:2000:467). Впрочем анализът на Общия съд по същество бил същият, предложен от генералния адвокат Kokott в нейното заключение по делото, по което е постановено решението от 6 октомври 2015 г., Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661). Обратната теза би довела до абсурдното положение всички данъчни мерки автоматично да бъдат селективни, ако не се използват от всички предприятия от дадена държава членка без изключение.

62. Кралство Испания поддържа, че решението от 8 ноември 2001 г., Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), потвърждава позицията, възприета от испанските органи в хода на административното производство, според която предимство от икономическо естество може да се счита за помощ само ако може да постави в по-благоприятно положение „определени предприятия или производството на някои стоки“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. В хода на административното производство испанските органи доказали отворения характер на спорната мярка, като по този начин потвърдили представения в обжалваните съдебни решения анализ и факта, че Комисията не е доказала селективността на мярката в спорните решения.

63. Противно на твърденията на Комисията, Ирландия поддържа, че въз основа на решенията от 8 ноември 2001 г., Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), от 6 март 2002 г., Diputación Foral de Álava и др./Комисия (T-92/00 и T-103/00, EU:T:2002:61), и от 9 септември 2009 г., Diputación Foral de Álava и др./Комисия (T-227/01—T-229/01, T-265/01, T-266/01 и T-270/01, EU:T:2009:315), Общият съд не е направил извод, че само мерките, чието прилагане е свързано с естеството на дейностите на предприятието или е подчинено на минимално участие, са селективни, а само че селективността на спорната мярка не може да бъде установена, когато става дума за мярка, от която могат да се възползват всички испански предприятия, инвестиращи в най-малко 5-процентово дялово участие в чуждестранно предприятие без оглед на естеството на дейността им и инвестираните суми.

64. Тази държава членка поддържа, че Общият съд правилно се е основал на точка 104 от решението от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732), за да постанови, че за да може да се квалифицира дадено данъчно разграничение като помощ, е необходимо да се установи определена категория предприятия, които могат да бъдат отличени поради специфични характеристики. Според Ирландия условието за селективност, както е предвидено в член 107,

параграф 1 ДФЕС, трябва да получи една и съща дефиниция по всички дела относно твърдени данъчни държавни помощи, поради което, противно на твърденията на Комисията, изрично прогласеният в точка 104 от посоченото съдебно решение принцип не можел да се сведе до разглеждане на даден данъчен режим „в неговата цялост“.

65. Ирландия смята, че мерки като спорната, които действително са достъпни за всички предприятия, при положение че не е възможно да се определят конкретни икономически сектори или конкретни предприятия, за които тя да не може да се прилага и които следователно са в по-неблагоприятно положение, изобщо не трябвало да се приемат за селективни. Впрочем в практиката си по вземане на решения Комисията се основавала на това съображение, за да заключи, че не съществува селективност на определени мерки за амнистия, макар да ставало дума за дерогация от референтната рамка. Следователно възприетата от Комисията позиция във връзка с настоящите жалби не била в съзвучие със собствената практика на тази институция.

66. Федерална република Германия поддържа, че дори да се предположи за установено съществуването на дерогация или изключение от определената от Комисията референтна рамка, само по себе си то не дава възможност да се направи извод, че спорната мярка поставя в по-благоприятно положение „определени предприятия и производството на някои стоки“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. Напротив, от това следвало единствено че данъчното облекчение може да се възприеме като равносилно на субсидия (т.е. на действително финансова подкрепа, предоставена на определено предприятие) и със сходен стимулиращ ефект. В резултат от това разглеждане следователно съгласно съдебната практика (решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 104), заключение на генералния адвокат Kokott по делото, по което е постановено решение от 6 октомври 2015 г., Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, т. 83—85), и както правилно постановил Общият съд в обжалваните съдебни решения, на следващо място трябвало да се изясни дали категорията данъчнозадължени лица, които данъчният режим поставя в по-благоприятно положение, е достатъчно специфична, за да отговаря на понятието „определени предприятия“ или „производството на някои стоки“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

67. Така Съдът постановил, че Комисията е доказала надлежно, че категорията предприятия получатели се отличава в достатъчна степен поради това, че те принадлежат към определени икономически сектори или браншове (решение от 15 декември 2005 г., Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, т. 44 и сл.), че имат определена правно-организационна форма (решение от 10 януари 2006 г., Cassa di Risparmio di Firenze и др., C-222/04, EU:C:2006:8, т. 136), определен размер (решение от 13 февруари 2003 г., Испания/Комисия, C-409/00, EU:C:2003:92, т. 48 и 49) или седалището им е в определен регион (решение от 17 ноември 2009 г. Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, EU:C:2009:709, т. 63).

68. За сметка на това от съдебната практика не следвало, че предвиждането на условия за предоставяне на данъчни предимства или на дерогации от общия данъчен режим е достатъчно само по себе си за установяване на селективен характер на данъчна мярка.

69. Федерална република Германия припомня, че Съдът вече е постановил, че данъчно облекчение, от което се ползват данъчнозадължени лица, които продават определени икономически блага и могат да приспаднат печалбата в случай на придобиване на други икономически блага, им предоставя предимство, което като обща мярка, приложима без разграничение за всички икономически оператори, не можело да се квалифицира като помощ (решение от 19 септември 2000 г., Германия/Комисия, C-156/98, EU:C:2000:467, т. 22).

70. По аргумент за по-силното основание мярка като спорната, чието прилагане в общ план е свързано с определена категория операции от областта на дружественото право, в конкретния случай — придобивания на дялови участия, които не зависят от целта и предмета на дейност на предприятието, по принцип не трябвало да се смята за селективна.

71. Накрая, според всички встъпили страни, ако се приемело, че условието за селективност трябва да се разбира в широкия смисъл, предложен от Комисията в жалбите ѝ, това щяло да разклати съществуващия институционален баланс. Всъщност в такъв случай Комисията щяла да може да контролира почти всички мерки в областта на прякото данъчно облагане по силата на правомощията си в сферата на държавните помощи, въпреки че по принцип тази област попадала в обхвата на законодателните правомощия на държавите членки.

2. Анализ

72. Настоящите жалби засягат национална мярка в областта на прякото данъчно облагане и правомерността ѝ от гледна точка на член 107, параграф 1 ДФЕС. Член 107, параграф 1 ДФЕС забранява помощи, които поставят в „по-благоприятно положение […] определени предприятия или производството на някои стоки“, т.е. селективните помощи. В това отношение от постоянната практика на Съда произтича, че член 107, параграф 1 ДФЕС изисква да се установи дали в рамките на съответния правен режим една национална мярка може да постави в по-благоприятно положение „определени предприятия или производството на някои стоки“ спрямо други, които се намират, от гледна точка на преследваните от споменатия правопорядък цели, в сходно фактическо и правно положение [44].

73. Трябва да се отбележи най-напред, че когато се разглежда въпросът, както в настоящия случай, дали дадена данъчна мярка има селективен характер, определянето на референтната рамка по принцип [45] е от основно значение [46].

74. След това трябва да се разгледа въпросът дали разглежданата данъчна мярка дерогира тази референтна рамка и представлява предимство за определени предприятия спрямо други, които се намират в сходно фактическо и правно положение [47].

44 — Решения от 14 януари 2015 г., Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, т. 54 и 55), и от 22 декември 2008 г., British Aggregates/Комисия (C-487/06 P, EU:C:2008:757, т. 82).

45 — Различни изводи не следват и от точки 91—93 от решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732), в което Съдът е постановил, че окачествяването на данъчна система като „селективна“ не се подчинява на определянето на референтна рамка и на дерогация от тази рамка, когато данъчна система, която вместо да предвиди общи правила за всички предприятия, от които се прави изключение в полза на някои предприятия, *води до същия резултат, като адаптира и комбинира данъчните норми по начин, по който самото им прилагане води до диференцирана данъчна тежест за различните предприятия*.

46 — Вж. решение от 6 септември 2006 г., Португалия/Комисия (C-88/03, EU:C:2006:511, т. 56), в което Съдът е постановил, че „[…] за да се прецени селективният характер на разглежданата мярка, следва да се разгледа въпросът дали в рамките на даден правен режим посочената мярка представлява предимство за някои предприятия в сравнение с други, които се намират в сходно фактическо и правно положение. *Определянето на референтната рамка придобива по-голямо значение при данъчните мерки, тъй като самото съществуване на предимство може да бъде установено само в сравнение с едно „обичайно“ облагане* […]“. Курсивът е мой.

47 — В съдебното заседание Комисията посочва, че подобна мярка трябва да се счита за поначало селективна.

75. Накрая, съгласно практиката на Съда това условие за селективност не е изпълнено от мярка, която, макар и да предоставя предимство за бенефициера, е основателна с оглед на естеството или на общия смисъл на системата, в която се вписва [48] [49].

76. От обжалваните съдебни решения е видно, че в спорните решения Комисията е приела, че спорната мярка дерогира „обичайния“ или референтен данъчен режим, приложим за предприятията, подлежащи на данъчно облагане в Испания, и че този режим не представлява обща мярка в рамките на данъчната или икономическа политика [50]. Всъщност при прилагане на спорната мярка единствено финансовата репутация, която произтича от придобиване на дялови участия в „чуждестранно дружество“ от страна на предприятие, което подлежи на данъчно облагане в Испания, може да бъде амортизирана [51]. За сметка на това финансовата репутация, която произтича от придобиване на дялови участия в подлежащо на данъчно облагане в Испания дружество от страна на предприятие, което подлежи на данъчно облагане в Испания, не може да бъде амортизирана [52]. Като се основава на такова различно третиране, докато тези две категории предприятия се намират в сходно положение, Комисията прави извода, че спорната мярка представлява дерогация от референтната система [53].

77. Трябва да се подчертае, че Общият съд не поставя под въпрос сравнимостта между придобиването на дялови участия от страна на предприятие, което подлежи на данъчно облагане в Испания, в зависимост от това дали настъпва в „чуждестранно дружество“ или установено в Испания дружество. Освен това Общият съд не постановява, че при прилагане на спорната мярка диференциацията между тези придобивания на дялови участия е обоснована от характера или от структурата на системата, в която тя се вписва.

78. Всъщност в обжалваните съдебни решения Общият съд постановява, че *дори да се допусне, че е налице* [54] дерогация или изключение от референтната рамка, установена от Комисията, сама/само по себе си тази дерогация или това изключение не позволява да се установи, че спорната мярка поставя в по-благоприятно положение „определени предприятия и производството на някои стоки“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, доколкото тази мярка явно е достъпна за всички предприятия и не се отнася до конкретна категория предприятия или до производството на някои стоки, а до категория икономически оператори [55].

48 — Решение на Съда от 8 ноември 2001 г., Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, т. 42 и цитираната съдебна практика). В точка 49 от решението от 8 септември 2011 г., Paint Graphos и др. (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550) Съдът е постановил, че „[з]а да се квалифицира национална данъчна мярка като „селективна“, най-напред трябва да се започне с установяване и разглеждане на общия или „обичаен“ данъчен режим, приложим в съответната държава членка. Именно по отношение на този общ или „обичаен“ данъчен режим трябва, на второ място, да се прецени и установи евентуалният селективен характер на предимството, предоставено от разглежданата данъчна мярка, доказвайки, че тя дерогира посочената обща система, доколкото въвежда диференциация между оператори, намиращи се с оглед на целта, която е определена за данъчната система на съответната държава членка, в сходно фактическо и правно положение“. Следователно, ако бенефициерите на разглежданата данъчна мярка и данъчнозадължените лица, които не се ползват от тази мярка, не се намират в сходно фактическо и правно положение от гледна точка на преследваната от обичайния режим цел, мярката не е селективна. Вж. в този смисъл решения от 8 септември 2011 г., Paint Graphos и др. (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 63 и 64), и от 29 март 2012 г., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, т. 42).

49 — Според Комисията този трети етап позволява да се предотврати действително общи мерки да се приемат за селективни. Следователно Комисията смята, че новият критерий, въведен от Общия съд, не е необходим и накърнява класическия анализ на селективността, разработен в практиката на Съда. Комисията посочва също, че като въвежда този нов критерий, Общият съд създава нова категория мерки, а именно мерки, които са едновременно общи и дерогационни. Тя смята, че подобна категория мерки е нелогична.

50 — Вж. в този смисъл точка 54 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и точка 58 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия.

51 — Вж. точка 9 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и точка 14 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия.

52 — Вж. точка 13 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и точка 18 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия.

53 — Вж. точка 50 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и точка 54 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия.

54 — Според WDFG, както и Banco Santander и Santusa Общият съд изобщо не е потвърдил дефинирането на референтната система.

55 — Вж. точки 44 и 45 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и точки 48 и 49 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия.

79. Според мен подобно тълкуване на член 107, параграф 1 ДФЕС и на критерия за селективност не може да се приеме.

80. Когато дадена данъчна мярка представлява дерогация от „обичайния“ или референтен данъчен режим и е от полза за *определени предприятия или производството на някои стоки* във вреда на други[56], които се намират в сходно положение[57], смятам, че тази мярка по самото си естество е дискриминационна или селективна[58], освен ако разграничението се обосновава от характера или общата структура на системата, в която се вписва.

81. Трябва да се подчертае, че в решенията от 15 декември 2005 г., Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, т. 49 и 50) и Италия/Комисия (C-66/02, EU:C:2005:768, т. 97—100)[59], след като констатира, че разглежданите данъчни мерки се прилагат само за банковия сектор[60] и в рамките на банковия сектор са от полза само за предприятията, извършващи посочените операции, Съдът постановява, че тези мерки правят разграничение не само между банковия сектор и другите икономически сектори, а и в рамките на самия банков сектор. Поради това в точки 99 и 100 от решение от 15 декември 2005 г., Италия/Комисия (C-66/02, EU:C:2005:768), Съдът е постановил, че тъй като разглежданите данъчни мерки „не се прилагат за всички икономически оператори, те не могат да се считат за обща мярка в областта на данъчната или икономическата политика. […] Всъщност с тях се дерогира общият данъчноправен режим. Предприятията получатели се ползват от данъчни облекчения, на които не биха имали право в рамките на обичайното прилагане на този режим, и *за които не могат да претендират предприятия от други сектори, извършващи подобни операции, или предприятия от банковия сектор, които не извършват операции като посочените*“[61].

82. Отбелязвам, че формулировката на член 107, параграф 1 ДФЕС е много широка и абстрактна. Всъщност, макар изразът „производството на някои стоки“ да може евентуално да се разбира като отнасящ се по-специално до определени сектори или определени услуги, и оттук — до определени категории предприятия, то изразът „определени предприятия“ е още по-общ.

83. Член 107, параграф 1 ДФЕС не се отнася само до мерки, които са селективни или дискриминационни въз основа на ограничен и предварително определен брой критерии, по-специално като разглеждания сектор, размера или характера на предприятията[62]. Важното е да се установи дали мярката поставя бенефициерите в по-благоприятно финансово положение от това на другите предприятия, които се намират в сходно фактическо и правно положение[63], независимо от характера на предприятията, дейността им или разглежданите операции, освен ако е обоснована от характера или общата структура на системата, в която се вписва.

56 — За сметка на това държавна мярка, от която се възползват без разграничение всички предприятия, които се намират на националната територия, не може да представлява държавна помощ. Вж. в този смисъл решение на Съда от 8 ноември 2001 г., Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, т. 35).

57 — В точка 61 от решението от 4 юни 2015 г., Комисия/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362), Съдът е постановил, че „за да бъде установена селективността на оспорваната мярка, релевантният параметър за сравнение се състои в това да се провери дали [тя] въвежда диференциране между операторите, които от гледна точка на преследваната цел са в сравнимо фактическо и правно положение, диференциране, което не може да се оправдае с естеството и структурата на разглежданата система“.

58 — Всъщност понятието за селективност е съпоставимо с понятието за дискриминация. Вж. в този смисъл решения от 14 януари 2015 г., Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, т. 53), и от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 101). Вж. точка 54 от заключението на генералния адвокат Wahl по дело Комисия/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32) и точка 29 от заключението на генералния адвокат Bobek по дело Белгия/Комисия (C-270/15 P, EU:C:2016:289).

59 — Двете дела засягат Решение 2002/581/ЕО на Комисията от 11 декември 2001 година относно схемата на държавни помощи, приведена в действие от Италия в полза на банките (ОВ L 184, 2002 г., стр. 27).

60 — Следователно мерките не са от полза за предприятията от други икономически сектори.

61 — Курсивът е мой.

62 — Естествено, данъчните мерки, които поставят в по-благоприятно положение предприятията от даден сектор в ущърб на други, или големите предприятия в ущърб на малките предприятия, са селективни.

63 — Вж. по аналогия решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 87 и 93).

84. Нито от формулировката на член 107, параграф 1 ДФЕС, нито от практиката на Съда следва, че изразът „поставяне в по-благоприятно положение определени предприятия и производството на някои стоки“ изисква определяне на категория предприятия със собствени характеристики, които единствени да се намират в по-благоприятно положение поради разглежданата мярка, както постановява Общият съд в точки 41 и 45 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и в точки 45 и 49 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия. Смятам също, че определянето на предприятия със собствени характеристики би представлявало изключително неточно и дори субективно занимание, което би довело до правна несигурност.

85. Според мен в анализа си на критерия за селективност в обжалваните съдебни решения Общият съд възприема крайно формалистичен и ограничителен подход, като се стреми да определи конкретна категория предприятия, които единствени се намират в по-благоприятно положение поради спорната мярка, вместо да се съсредоточи върху съществения въпрос, който е да се установи дали тази мярка прави разграничение между предприятията, които са в сходно положение.

86. Трябва да се подчертае, че възможността често да се идентифицират един или няколко сектора или категории предприятия, намиращи се в по-благоприятно положение поради данъчна мярка с оглед по-специално на условията, наложени на данъчнозадължените лица, за да могат да се ползват от дерогационния режим [64], не означава, че селективността на мярката зависи от подобно идентифициране.

87. Освен това фактът, че броят на предприятията, които могат да се възползват от дадена мярка, е значителен или че тези предприятия принадлежат към различни икономически сектори, не е достатъчен, за да постави под въпрос селективния характер на тази мярка и следователно да изключи нейното категоризиране като държавна помощ [65].

88. В това отношение според мен фактът, че наложените от спорната мярка условия не са много строги [66] и следователно възможността за ползване на тази мярка е предоставена на голям брой предприятия, не поставя под въпрос селективния ѝ характер, а само степента ѝ на селективност.

89. Отбелязвам, че в съдебното заседание и в отговор на поставен от Съда въпрос Федерална република Германия смята, че спорната мярка, разглеждана в настоящия случай, би била селективна, ако изисква придобиване на дялово участие от 75 % вместо 5 % и за 10 години вместо за 1 година. Според това правителство в подобно положение спорната мярка би била от полза само за големите предприятия и следователно би била селективна.

90. Не мога да приема подобен подход, тъй като е неточен, неприложим и произволен. Всъщност къде да бъде поставен прагът за разграничение между придобиване на дялово участие от 75 % и от 5 % и между придобиване на дялово участие за срок от 10 години и това, което се ограничава до 1 година? Какъв би бил разграничителният критерий за разделяне на двете операции?

64 — Вж. в този смисъл решение от 15 юли 2004 г., Испания/Комисия (C-501/00, EU:C:2004:438, т. 120). Съдът е постановил, че данъчно приспадане само в полза на една категория предприятия, а именно тези, които осъществяват дейности по износ и правят определени инвестиции, попадащи в обхвата на разглежданите мерки, е селективно.

65 — Вж. решение от 13 февруари 2003 г., Испания/Комисия (C-409/00, EU:C:2003:92, т. 48 и цитираната съдебна практика). Дадена помощ може да има селективен характер по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, дори да засяга цял икономически сектор (вж. по-специално решения от 17 юни 1999 г., Белгия/Комисия (C-75/97, EU:C:1999:311, т. 33), и от 8 септември 2011 г., Paint Graphos и др. (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 53) или няколко икономически сектора (вж. решение от 20 ноември 2003 г., GEMO, C-126/01, EU:C:2003:622, т. 37—39).

66 — Трябва да се припомни, че спорната мярка се прилага за всички придобивания на дялови участия от най-малко 5 % в чуждестранни дружества, притежавани непрекъснато в продължение най-малко 1 година, без задължителен размер или друг минимален праг на инвестицията.

91. Поради това смятам, че дадена данъчна мярка, която дерогира от общия данъчен режим и въвежда разграничение между предприятията, извършващи *сходни операции*, е селективна, освен ако създаденото от мярката разграничение се обосновава от характера или общата структура на системата, в която се вписва.

92. Всъщност, когато предприятията — бенефициери по данъчна мярка, се ползват от данъчно облекчение, на което не биха имали право в рамките на прилагането на обичайния данъчен режим и за което не могат да претендират предприятия, извършващи сходни операции, подобна мярка е със селективен характер, защото в действителност, противно на твърденията на Общия съд [67], не се прилага за всички [68] икономически оператори [69]. Очевидно е, че спорната мярка е от полза единствено за всички икономически оператори, които отговарят на необходимите условия [70], а именно предприятия, които подлежат на данъчно облагане в Испания и придобиват дялове в „чуждестранно дружество“, и изключва икономическите оператори, които извършват сходни операции, а именно придобивания на дялове, но в установено в Испания дружество.

93. Всъщност съгласно точка 42 от решението от 29 март 2012 г., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), макар „[ф]актът, че само данъчнозадължените лица, отговарящи на тези условия, могат да се възползват от мярката, не може сам по себе си да ѝ придаде селективен характер“, подобна данъчна мярка е селективна, ако въвежда разграничение между сходни положения или операции [71].

67 — Вж. точка 52 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и точка 56 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия.

68 — Според мен Общият съд използва софизъм, когато приема, че дадена данъчна мярка, която е потенциално достъпна за всички предприятия, не е селективна, при положение че тази мярка въвежда разграничение между предприятията, които извършват сходни сделки. Освен това, противно на твърденията на WDFG, както и Banco Santander и Santusa, както бе посочено в точка 61 от настоящото заключение, дадена данъчна мярка не е автоматично селективна, ако не се прилага за всички предприятия в държавата членка без изключение, защото всички тези предприятия не са непременно в сходно положение. Дадена данъчна мярка е селективна само ако въвежда разграничение между сходни положения. Следователно, противно на становищата на встъпилите страни, представени в точка 71 от настоящото заключение, прилагането на критерия за селективност при наличие на дискриминация между данъчнозадължени лица в сходни положения не застрашава институционалния баланс между Комисията и държавите членки, а отразява волята на учредителната власт, изразена в съответствие с текста на член 107, параграф 1 ДФЕС.

69 — Вж. по аналогия точки 81 и 82 от заключението на генералния адвокат Kokott по дело Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:242), където се посочва, че „фактът, че даден данъчен режим предоставя предимство само на предприятията, които отговарят на условията по този режим, не е достатъчен сам по себе си за констатирането на селективност на режима. От друга страна, селективността явно не може да бъде винаги отричана по съображението, че всички стопански субекти без разлика могат да се възползват от предимството на данъчния режим, стига да отговарят на условията по него. Всъщност в такъв случай никога не би могло да се приеме, че даден данъчен режим е селективен. […] *По тази причина съдебната практика е установила специални условия за наличието на селективност при данъчните предимства. Съгласно тях в крайна сметка решаващото е дали според критериите на националната данъчна система условията за предоставяне на данъчното предимство са определени по недискриминационен начин.* […]“. Курсивът е мой.

70 — Противно на твърденията на Кралство Испания (вж. т. 62 от настоящото заключение) и на Ирландия (вж. т. 65 от настоящото заключение), спорната мярка не е отворена за всички предприятия, извършващи сходни операции.

71 — Макар в точка 42 от решението от 29 март 2012 г., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), Съдът действително да е постановил, че „[ф]актът, че само данъчнозадължените лица, отговарящи на тези условия, могат да се възползват от мярката, не може сам по себе си да ѝ придаде селективен характер“, след това в същата тази точка 42 е установил, че лицата, които не могат да се ползват от разглежданата в това дело мярка, не са в положение, сходно с фактическото и правното положение на данъчнозадължените лица, които се ползват от нея, с оглед на преследваната от националния законодател цел. Смятам, че с оглед на това, че в обжалваните съдебни решения Общият съд не е поставил под въпрос сходството между придобиванията на дялови участия от страна на предприятие, което подлежи на данъчно облагане в Испания, в „чуждестранно дружество“, и придобиванията на дялови участия от страна на предприятие, което подлежи на данъчно облагане в Испания, в установено в Испания дружество, релевантността на точка 42 от решението от 29 март 2012 г., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), в настоящия случай е много ограничена.

94. Следователно критерият за селективност, предвиден в член 107, параграф 1 ДФЕС, се отнася до данъчните мерки, които независимо от използваните техники водят[72] до диференцирана данъчна тежест за предприятията[73], които се намират в сходно фактическо и правно положение[74].

95. В това отношение отбелязвам, че в точка 47 от решението от 13 септември 2012 г., Италия/Комисия (T-379/09, EU:T:2012:422) самият Общ съд е постановил, че „селективният характер на мярката се преценява спрямо всички предприятия, а не спрямо тези, които получават едно и също предимство в рамките на група предприятия […]. Освен това самият факт, че дадена мярка може да е от полза за всички оператори, които отговарят на предвидените условия, т.е. определя приложното си поле въз основа на обективни критерии, не означава сам по себе си, че въпросната мярка е от общ характер, и не изключва възможността тази мярка да има селективен характер […]“.

96. Следователно фактът, че дадена данъчна мярка не се отнася до нито една конкретна категория предприятия, а до предприятия, които извършват определена категория икономически операции, в настоящия случай — финансови операции в чужбина, и която не предвижда за прилагането си никакъв минимален размер[75], не отрича селективността или дискриминационния характер на тази мярка, ако тя налага диференцирана данъчна тежест за предприятията, които се намират в сходно фактическо и правно положение и извършват сходни икономически операции, но в дружества, установени в собствената им държава членка.

97. Това заключение не се обезсилва с оглед на точка 22 от решението от 19 септември 2000 г., Германия/Комисия (C-156/98, EU:C:2000:467), цитирано от Общия съд в точка 60 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и в точка 64 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия.

98. Всъщност в обжалваните съдебни решения, като установява, че „Съдът […] е постановил, че данъчно облекчение в полза на данъчнозадължените лица, които продават определени икономически блага и могат да приспаднат печалбата от тази продажба *в случай на придобиване на дялове в капиталови дружества със седалище в определени региони*, предоставя на тези лица предимство, което като обща мярка, приложима *без разграничение за всички икономически оператори*, не представлява помощ по смисъла на релевантните разпоредби на Договора“[76], съгласно становището на Комисията Общият съд неоснователно смесва точки 22 и 23 от решението от 19 септември 2000 г., Германия/Комисия (C-156/98, EU:C:2000:467), и следователно прави погрешно тълкуване на това решение.

72 — Член 107, параграф 1 ДФЕС не разграничава държавните мерки в зависимост от техните причини или цели, а ги определя в зависимост от техните последици и следователно независимо от използваните техники. Вж. решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 87).

73 — Вж. по аналогия решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 93).

74 — Противно на твърденията на Федерална република Германия (вж. т. 66 от настоящото заключение), към подобен анализ не трябва да се добавя проверка за съществуването на категория данъчнозадължени лица, които са поставени в по-благоприятно положение. С други думи, селективни данъчни мерки, които са от полза за определени данъчнозадължени лица в ущърб на други, които се намират в сходно положение, биха попаднали поначало извън контрола в областта на държавните помощи поради самия факт, че тези данъчни мерки „са подчинени на друга законодателна техника, макар и да произвеждат в правно или във фактическо отношение същите последици“. Вж. решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 92).

75 — Според мен фактът, че спорната мярка не предвижда за прилагането си минимален размер, не означава, че тази мярка не е селективна. Липсата на условие за прилагане, основано на минимален размер, означава само липса на критерий за селективност, основан на размера на предприятията, който поначало е селективен. Вж. в този смисъл решение от 8 септември 2011 г., Комисия/Нидерландия (C-279/08 P, EU:C:2011:551).

76 — Курсивът е мой.

99. В точка 23 от това решение Съдът добавя, че „[т]рябва също да се припомни, че обжалваното решение определя като държавна помощ предоставеното данъчно облекчение […] *само доколкото предоставя предимство за определени предприятия, установени в новите провинции и Западен Берлин*, което му отнема характера на обща мярка в областта на данъчната или икономическата политика“[77]. Следователно, противно на твърденията на Общия съд в обжалваните съдебни решения, от точки 22 и 23 от решението от 19 септември 2000 г., Германия/Комисия (C-156/98, EU:C:2000:467), ясно личи, че данъчна мярка, която предоставя предимство на определени предприятия в новите провинции и Западен Берлин, не представлява обща мярка, приложима без разграничение за всички икономически оператори, а селективна мярка по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

100. Освен това, макар да е вярно, че в точка 104 от решението от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732), Съдът е постановил, че „за да могат да бъдат определени като предоставящи селективни предимства, критериите, на които е изградена данъчната основа, възприети от една данъчна система, трябва да бъдат *от естество да идентифицират ползващите се от тези предимства предприятия чрез характеристиките, специфични за тях като привилегирована категория*, като по този начин се даде възможност подобен режим да се окачестви като режим, който поставя в по-благоприятно положение „определени“ предприятия или производството на „някои стоки“ по смисъла на член [107], параграф 1 [ДФЕС]“[78], смятам, че тази съдебна практика не е приложима в настоящия случай.

101. Всъщност съществуват големи разлики между разглежданото в случая фактическото положение, и по-конкретно разглеждания данъчен режим, и разглежданото по делото, приключило с решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732), които са пренебрегнати от Общия съд в обжалваните съдебни решения.

102. В точки 92 и 93 от това решение Съдът ясно посочва, че селективността на разглежданата данъчна мярка не произтича от дерогация на „обичайния“ данъчен режим, а от това, че в действителност този режим провежда дискриминация между дружества, които се намират в сходно положение[79]. При все това Съдът постановява, че макар критериите на спорния режим да са общи по естеството си, те предварително изключват от всякакво облагане разпознаваема категория предприятия, а именно офшорните дружества[80]. При тези особени обстоятелства, които не са налице в настоящия случай, Съдът приема, че макар прилагането на „общ“ данъчен режим само по себе си да не е достатъчно, за да се установи селективността на даден вид облагане за целите на член 107, параграф 1 ДФЕС, то подобен общ режим трябва да се смята за селективен, ако е възможно да се определи категория предприятия, поставени в по-благоприятно положение от него[81].

103. Трябва да се припомни, че в спорните решения Комисията е приела, че спорната мярка дерогира „обичайния“ или референтен данъчен режим, приложим за предприятията, подлежащи на данъчно облагане в Испания[82]. Освен това в обжалваните съдебни решения Общият съд не е поставил под въпрос този анализ[83].

77 — Курсивът е мой.

78 — Курсивът е мой.

79 — Решение Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 101).

80 — Решение Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 101 и 102).

81 — Решение Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 103 и 104).

82 — Вж. точка 50 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и точка 54 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия.

83 — Вж. точка 77 от настоящото заключение.

104. След като решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732), се отнася специално до положение, в което няма никаква дерогация от обичайния режим, тъй като Съдът е постановил, че сам по себе си разглежданият обичаен режим фактически е дискриминационен, смятам, че в обжалваните съдебни решения Общият съд погрешно тълкува и прилага тази съдебна практика, при положение че разглежданите в тези дела обстоятелства не са сходни. Следователно, като изисква определяне на категория предприятия, поставени в по-благоприятно положение от спорната мярка, докато последната дерогира „обичайния“ режим, Общият съд допуска грешка при прилагане на правото.

105. В допълнение, в точка 57 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и в точка 61 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия Общият съд е постановил, че от точка 36 от решението от 8 ноември 2001 г., Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), е видно, че дадена мярка, която се прилага без оглед на предмета на дейност на предприятията, по принцип не е селективна.

106. Смятам, в съответствие със становището на Комисията, че Общият съд погрешно тълкува решението от 8 ноември 2001 г., Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), тъй като макар в точка 35 от това решение Съдът да е постановил, че „държавна мярка, от която *се ползват без разграничение* всички предприятия, намиращи се на националната територия, не може да представлява държавна помощ“ [84], след това в точка 36 от това решение е приел, че даден данъчен режим не представлява помощ, когато се прилага по отношение на всички предприятия на националната територия, независимо от тяхната дейност.

107. Противно на постановеното от Общия съд в точка 57 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и в точка 61 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия, решението от 8 ноември 2001 г., Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, т. 35 и 36), не позволява да се направи извод, че дадена мярка, която се прилага без оглед на предмета на дейност на предприятията, по принцип не е селективна.

108. Тази съдебна практика [85] само потвърждава, че даден данъчен режим, който се прилага без разграничение за всички предприятия, установени на националната територия, не е селективен.

109. Достатъчно е да се припомни, че спорната мярка въвежда точно и ясно разграничение между придобиванията на дялови участия от страна на предприятие, което подлежи на данъчно облагане в Испания, в „чуждестранно дружество“ и придобиванията на дялови участия от страна на предприятие, което подлежи на данъчно облагане в Испания, в дружество, установено в Испания. При липса на констатация от страна на Общия съд, че предприятията, които извършват тези сделки, не са в сходно положение, смятам, че Общият съд допуска грешка при прилагане на правото, като налага на Комисията задължението да определи група предприятия със собствени характеристики, за да се докаже селективният характер на дадена мярка съгласно член 107, параграф 1 ДФЕС.

110. От тези съображения следва, че първата част на единственото основание, посочено от Комисията, според мен е основателна.

84 — Курсивът е мой.

85 — Решение от 8 ноември 2001 г., Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, т. 35 и 36).

Б– *По втората част*

1. Доводи на страните

111. С втората част на единственото си основание Комисията изтъква, че Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото във връзка с прилагането на съдебната практика относно експортните субсидии и е въвел изкуствено разграничение между експортните субсидии и капиталовите експортни субсидии.

112. Комисията посочва, че практиката на Съда недвусмислено установява факта, че експортната субсидия е селективна дори ако мярката поставя в по-благоприятно положение всички видове износ.

113. На първо място, Комисията смята, че в точки 73 и 74 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и в точки 77 и 78 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия Общият съд е приложил погрешно решенията от 10 декември 1969 г., Комисия/Франция (6/69 и 11/69, EU:C:1969:68, т. 20), от 7 юни 1988 г., Гърция/Комисия (57/86, EU:C:1988:284, т. 8), и от 15 юли 2004 г., Испания/Комисия (C-501/00, EU:C:2004:438, т. 120), като е приел, че тази съдебна практика не се отнася до селективността на разглежданата мярка, а само до условието, свързано със засягане на конкуренцията и търговията, предвидено в член 107, параграф 1 ДФЕС.

114. На второ място, Комисията упреква Общия съд, че в точки 79—81 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и в точки 83—85 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия е въвел изкуствено разграничение между експортните субсидии и капиталовите експортни субсидии.

115. Според Комисията Общият съд твърди, че категорията предприятия бенефициери, която позволява да се установи селективността на мярката, разглеждана по делата, приключили с решения от 10 декември 1969 г., Комисия/Франция (6/69 и 11/69, EU:C:1969:68, т. 20), от 7 юни 1988 г., Гърция/Комисия (57/86, EU:C:1988:284, т. 8), и от 15 юли 2004 г., Испания/Комисия (C-501/00, EU:C:2004:438, т. 120), е съставена от предприятията износители. Тя посочва, че според Общия съд тази категория включва предприятия, които могат да бъдат разграничени поради общите характеристики, свързани с дейността им по износ. Комисията смята, че по отношение на условието, свързано със селективността, и по-конкретно що се отнася до определянето на конкретна категория предприятия или производство на стоки, които могат да бъдат разграничени поради общи характеристики, не съществува никаква разлика между износа на стоки и износа на капитали.

116. Комисията изтъква, че възприетият от Общия съд подход е в разрез с ролята и целите на уредбата на държавните помощи от гледна точка на защитата на вътрешния пазар. Целта на тази уредба е по-специално да се предотврати предоставянето от страна на държавите членки на икономически предимства, свързани специално с износа на стоки или капитали. Поставянето в по-благоприятно положение конкретно на износа на капитали впрочем можело да доведе до смущения във функционирането на вътрешния пазар по същия начин като поставянето в по-благоприятно положение конкретно на износа на стоки.

117. В своята реплика Комисията изтъква, че изобщо не е твърдяла, че експортните субсидии попадат в обхвата на понятие, различно от селективността. Комисията твърди, че посочва грешките, допуснати от Общия съд при тълкуването и прилагането на актовете на Съда в областта на експортните субсидии.

118. WDFG, както и Banco Santander и Santusa смятат, че Общият съд правилно тълкува решенията от 10 декември 1969 г., Комисия/Франция (6/69 и 11/69, EU:C:1969:68, т. 20), от 7 юни 1988 г., Гърция/Комисия (57/86, EU:C:1988:284, т. 8), и от 15 юли 2004 г., Испания/Комисия (C-501/00, EU:C:2004:438, т. 120). Що се отнася до решението от 10 декември 1969 г., Комисия/Франция (6/69 и 11/69, EU:C:1969:68, т. 20), те посочват, че контролът върху понятието за помощ е бил ограничен и постановеното е във връзка със засягането на търговията и конкуренцията. Освен това според WDFG, както и според Banco Santander и Santusa въпросът за селективността не е бил засегнат в решението от 7 юни 1988 г., Гърция/Комисия (57/86, EU:C:1988:284, т. 8). WDFG, както и Banco Santander и Santusa смятат, че в точка 71 и сл. от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и в точка 75 и сл. от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия Общият съд е припомнил референтната рамка, която трябва да се използва, за да се прецени дали дадена мярка е селективна или не. Те смятат, че според посоченото от Общия съд селективността трябва да се преценява на територията на държавата членка и Комисията е длъжна да установи, че мярката поставя в по-благоприятно положение конкретна категория предприятия, като изключва други предприятия. Според WDFG, както и според Banco Santander и Santusa, макар Комисията да е извършила подобно разграничаване по делата, приключили с решения от 10 декември 1969 г., Комисия/Франция (6/69 и 11/69, EU:C:1969:68, т. 20), от 7 юни 1988 г., Гърция/Комисия (57/86, EU:C:1988:284, т. 8), и от 15 юли 2004 г., Испания/Комисия (C-501/00, EU:C:2004:438, т. 120), в настоящия случай такова липсвало напълно.

119. WDFG, както и Banco Santander и Santusa изтъкват, че с оглед на критерия за селективност експортните субсидии трябва да се преценяват по същия начин като други държавни мерки. Те смятат, че в решенията от 10 декември 1969 г., Комисия/Франция (6/69 и 11/69, EU:C:1969:68, т. 20), от 7 юни 1988 г., Гърция/Комисия (57/86, EU:C:1988:284, т. 8), и от 15 юли 2004 г., Испания/Комисия (C-501/00, EU:C:2004:438, т. 120), Съдът е приел правилно, че всички предприятия бенефициери са с общи характеристики извън факта, че отговарят на условията, които им позволяват да се ползват от мярката, характеристики, които позволяват тези предприятия да се определят като принадлежащи към ясно определен икономически сектор — сектора на износа. Ставало въпрос за предприятия, които произвеждат стоки, предназначени за износ.

120. Според WDFG, както и Banco Santander и Santusa, предприятия от всички сектори и с всякакъв размер, независимо дали стоките, които произвеждат, са предназначени за националния или чуждестранния пазар, можели да използват спорната мярка. Те смятат, че Комисията е имала много възможности, както в хода на административното производство, така и в рамките на първоинстанционното производство, да докаже съществуването на категория предприятия, които се възползват от спорната мярка, но така и не го е направила. Според WDFG, както и според Banco Santander и Santusa доводът на Комисията, че съществува категория предприятия, „износители на капитал“, които се възползвали от спорната мярка, следователно представлява недопустим в рамките на производството по обжалване фактически довод.

121. WDFG, както и Banco Santander и Santusa считат, че износът на стоки и износът на капитал не са равностойни, по-специално защото правилата, приложими за стоките и услугите, не са същите за капиталите. Те посочват, че всички предприятия разполагат с капитал или могат да го инвестират, така че, изглежда, не става дума за характеристика, която може да създаде селективност. Впрочем, както самата Комисия признала в решението си[86], е ясно, че правилата

86 — Вж. точка 135 от първото спорно решение и точка 160 от второто спорно решение.

за свободно движение на капитали не забраняват мярка като разглежданата, която третира по различен начин операции (придобивания на дялови участия в испански предприятия и придобивания на дялови участия в чуждестранни предприятия), които, макар да са осъществявани от едни и същи (всички) предприятия, също са различни.

122. Кралство Испания изтъква, че не съществува икономическа дейност, състояща се в износ на капитал. Спорната мярка не поставяла в по-благоприятно положение определени предприятия или производството на някои стоки, тъй като нямала отношение към предлагането на стоки и услуги на пазара.

123. Ирландия споделя мнението на WDFG, както и на Banco Santander и Santusa, че посочените от Комисията съдебни решения засягат мерки, които поставят в по-благоприятно положение разпознаваема категория предприятия или стоки, а именно сектора на износа. Износителите образували категория предприятия, която лесно може да бъде идентифицирана. За сметка на това, противно на поддържаното от Комисията, не съществувала единна категория предприятия, които „изнасят капитали“, след като всички предприятия, които извършват придобиване в чужбина, „изнасят капитали“.

124. Федерална република Германия твърди, че доколкото при условията на евентуалност Комисията поддържала, че спорната мярка е съпоставима с мярка за експортно субсидиране на стоки и следователно се отнася също до определена в достатъчна степен категория предприятия износители, ставало дума за последващо допълване на мотивите на спорните решения, което било недопустимо в стадия на обжалването.

125. Категорията предприятия износители, разглеждани в посочената от Комисията съдебна практика, се различавала от другите предприятия именно поради общите характеристики, свързани с износната им дейност, която при необходимост била свързана с осъществяването на конкретни инвестиции. Така в решението от 15 юли 2004 г., Испания/Комисия (C-501/00, EU:C:2004:438), Съдът не се основал на извършването на инвестиции, а само взел предвид точно този, наред с други критерии, сред които на първо място и съгласно формулировката на член 107, параграф 1 ДФЕС характера на „производството“ на предприятията бенефициери, за да разграничи тази група от всички останали предприятия.

2. Анализ

126. На първо място, съгласно доводите на Комисията, представени в точка 113 от настоящото заключение, смятам, че Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като е постановил, че решенията от 10 декември 1969 г., Комисия/Франция (6/69 и 11/69, EU:C:1969:68, т. 20), от 7 юни 1988 г., Гърция/Комисия (57/86, EU:C:1988:284, т. 8), и от 15 юли 2004 г., Испания/Комисия (C-501/00, EU:C:2004:438, т. 120), не се отнасят до критерия за селективност, а само до условието, предвидено в член 107, параграф 1 ДФЕС, свързано със засягането на конкуренцията и търговията.

127. В точка 20 от решението от 10 декември 1969 г., Комисия/Франция (6/69 и 11/69, EU:C:1969:68), Съдът постановява, че „преференциален процент за ресконтиране при износ, предоставен от държавата само в полза на изнасяните национални стоки с цел подпомагане на конкурентоспособността им в другите държави членки спрямо произведените в последните стоки, представлява помощ по смисъла на член [107 ДФЕС]“. Освен това в точка 8 от решението от 7 юни 1988 г., Гърция/Комисия (57/86, EU:C:1988:284), Съдът постановява, че възстановяване на лихви само върху експортните кредити представлява държавна помощ за гръцките дружества износители. След това, в точка 10 от решението от 7 юни 1988 г., Гърция/Комисия (57/86, EU:C:1988:284), Съдът постановява, че разглежданата мярка поставя в по-благоприятно положение определени предприятия.

128. Трябва да се припомни, че за да може дадена мярка да попадне под действието на член 107, параграф 1 ДФЕС и да представлява държавна помощ, тя трябва кумулативно да отговаря на всички условия, предвидени в тази разпоредба. Оттук — като в точка 20 от решението от 10 декември 1969 г., Комисия/Франция (6/69 и 11/69, EU:C:1969:68), и в точка 8 от решението от 7 юни 1988 г., Гърция/Комисия (57/86, EU:C:1988:284), Съдът е установил съществуването на държавна помощ, той е приел, че всички условия, предвидени в член 107, параграф 1 ДФЕС, включително условието за селективност, са изпълнени.

129. Накрая, в точка 120 от решението от 15 юли 2004 г., Испания/Комисия (C-501/00, EU:C:2004:438), в отговор на становището на испанското правителство, според което мярка, приложима за всички предприятия, представлява държавна помощ само доколкото националната администрация разполага с известна оперативна самостоятелност при нейното прилагане[87], Съдът отбелязва, че тази мярка (данъчно приспадане) може да е от полза само за предприятията, извършващи износ и осъществяващи определени инвестиции, за които се отнасят спорните мерки. Той приема, че подобна констатация е достатъчна, за да се установи, че това данъчно приспадане отговаря на условието за специфичност, което е една от характеристиките на понятието за държавна помощ, тоест наличието на селективен характер на разглежданото предимство.

130. Смятам, че Съдът на практика се е произнесъл по селективността на данъчните мерки, разглеждани по делата, по които са постановени решенията от 10 декември 1969 г., Комисия/Франция (6/69 и 11/69, EU:C:1969:68, т. 20), от 7 юни 1988 г., Гърция/Комисия (57/86, EU:C:1988:284, т. 8), и от 15 юли 2004 г., Испания/Комисия (C-501/00, EU:C:2004:438, т. 120).

131. На второ място, що се отнася до становището на Комисията, според което Общият съд допуска грешка при прилагане на правото, като въвежда разграничение между експортните субсидии за стоки и експортните субсидии за капитали, трябва да се напомни, че критерият за селективност засяга наличието или не на дискриминация, тоест на диференцирана данъчна тежест за предприятията, намиращи се с оглед на целта, която е определена за данъчната система на съответната държава членка, в сходно фактическо и правно положение, без това да е обосновано. Следователно, дори в случай че разглежданата данъчна мярка се прилага независимо от сектора, трябва да се приложи тристепенният анализ, описан в точки 73—75 от настоящото заключение, за да се определи дали тази мярка е със селективен характер.

132. Ето защо смятам, че не е от значение дали Общият съд прави изкуствено разграничение между износа на стоки и износа на капитали, както твърди Комисията, след като, за да бъде определена данъчна мярка за селективна, не е необходимо да се доказва, че се прилага за специфичен сектор или за категория предприятия със собствени характеристики[88].

133. От това следва, че втората част на единственото основание за обжалване се базира на неправилна предпоставка.

134. Поради това считам, че посочената втора част на единственото основание за обжалване трябва да се отхвърли като неприложима.

87 — Вж. решение от 15 юли 2004 г., Испания/Комисия (C-501/00, EU:C:2004:438, т. 96).

88 — Вж. точки 83 и 84 от настоящото заключение.

B– *Допълнителни съображения*

135. По съображения за изчерпателност отбелязвам, че противно на постановеното от Общия съд в точки 79—83 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и в точки 83—86 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия, според мен не съществува т.нар. „категория на предприятията износители“. Решенията от 10 декември 1969 г., Комисия/Франция (6/69 и 11/69, EU:C:1969:68, т. 20), от 7 юни 1988 г., Гърция/Комисия (57/86, EU:C:1988:284, т. 8), и от 15 юли 2004 г., Испания/Комисия (C-501/00, EU:C:2004:438, т. 120), се отнасят просто до мерките, които поставят в по-благоприятно положение износа, а не до категория от предварително разпознаваеми предприятия.

136. Смятам, че както инвестициите или придобиванията на дялови участия в чуждестранни дружества, всички предприятия, които упражняват дейност на националния пазар, евентуално могат да изнасят стоки или услуги, дори предварително да не са имали такова намерение. Предприятията, които инвестират в чужбина, или тези, които изнасят стоки или услуги, според мен не притежават собствени характеристики и не образуват отделна и разпознаваема категория.

137. Съгласно практиката на Съда в решенията от 10 декември 1969 г., Комисия/Франция (6/69 и 11/69, EU:C:1969:68, т. 20), от 7 юни 1988 г., Гърция/Комисия (57/86, EU:C:1988:284, т. 8), и от 15 юли 2004 г., Испания/Комисия (C-501/00, EU:C:2004:438, т. 120), считам, че дадена данъчна мярка е селективна, щом като от нея се възползват предприятията, извършващи трансгранични операции, но не и предприятията, извършващи сходни операции на национално равнище[89]. Според мен подобна данъчна мярка в особена степен вреди на вътрешния пазар, тъй като предизвиква непосредствено нарушение във функционирането на търговията между държавите членки. В това отношение посочвам, че разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС относно помощите, предоставяни от държавите, по-специално имат за цел да попречат дадена държава членка да може да постави в по-благоприятно положение предприятията, упражняващи трансгранична дейност[90]. Следователно, както бе посочено в съдебното заседание, тези разпоредби представляват „обратната страна на медала“ или „огледален образ“ на разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС относно свободното движение на стоки, лица, услуги и капитали, чиято цел е да се предотврати създаването на пречки пред трансграничната дейност.

138. Следователно данъчни мерки, които поставят в по-благоприятно положение предприятията, които изнасят капитал от дадена държава членка в ущърб на други, които са в сходно положение, но инвестират на национална територия[91], съгласно решенията от 10 декември 1969 г., Комисия/Франция (6/69 и 11/69, EU:C:1969:68, т. 20), от 7 юни 1988 г., Гърция/Комисия (57/86, EU:C:1988:284, т. 8), и от 15 юли 2004 г., Испания/Комисия (C-501/00, EU:C:2004:438, т. 120), са селективни по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

139. Поради това Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като в точка 81 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия и в точка 85 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия е постановил, че „[съдебната] практика[, следваща от решенията от 10 декември 1969 г., Комисия/Франция (6/69 и 11/69, EU:C:1969:68, т. 20), от 7 юни 1988 г., Гърция/Комисия (57/86, EU:C:1988:284, т. 8) и от 15 юли 2004 г., Испания/Комисия (C-501/00, EU:C:2004:438, т. 120)], относно предприятията, упражняващи

89 — Точка 154 от второто спорно решение предвижда, че „[…] [спорната] мярка има за цел да насърчава износа на капитал извън територията на Испания, за да укрепи положението на испанските дружества в чужбина, като по този начин подобри конкурентоспособността на бенефициерите на схемата.“ Вж. също точка 129 от първото спорно решение.

90 — Вж. в този смисъл решение от 7 юли 2009 г., Комисия/Гърция (C-369/07, EU:C:2009:428, т. 119).

91 — И които се намират в сходно фактическо и правно положение.

дейности по износ, не позволява да се заключи, че юрисдикциите на Съюза са приели за възможно квалифицирането на данъчна мярка като селективна, без да е установена особена категория предприятия или производство на някои стоки, които могат да бъдат разграничени с оглед на специфичните им характеристики“.

VI – **Заключение**

140. С оглед на изложените съображения предлагам на Съда:

— да отмени решение на Общия съд на Европейския съюз от 7 ноември 2014 г., Autogrill España/Комисия (T-219/10, EU:T:2014:939), с което той отменя член 1, параграф 1 и член 4 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 C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), приведена в действие от Испания (ОВ L 7, 2011 г., стр. 48),

— да отмени решение на Общия съд на Европейския съюз от 7 ноември 2014 г., Banco Santander и Santusa/Комисия (T-399/11, EU:T:2014:938), с което той отменя член 1, параграф 1 и член 4 от Решение 2011/282/ЕС на Комисията от 12 януари 2011 година относно данъчната амортизация на финансовата репутация за придобиване на дялови участия в чуждестранни дружества № C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) приведено в действие от Испания (ОВ L 135, 2011 г., стр. 1),

— да върне делата на Общия съд на Европейския съюз и

— да не се произнася по съдебните разноски.