РЕШЕНИЕ (ЕС) 2015/314 НА КОМИСИЯТА

от 15 октомври 2014 година

относно държавна помощ SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP), приведена в действие от Испания Схема за данъчна амортизация на финансовата репутация при придобиване на дялови участия в чуждестранни дружества

(нотифицирано под номер C(2014) 7280)

(само текстът на испански език е автентичен)

(текст от значение за ЕИП)

ЕВРОПЕЙСКАТА КОМИСИЯ,

като взе предвид Договора за функционирането на Европейския съюз, и по-специално член 108, параграф 2, първа алинея от него,

като взе предвид Споразумението за Европейското икономическо пространство, и по-специално член 62, параграф 1, буква а) от него,

като покани заинтересованите страни да представят мненията си в съответствие с посочената(ите) по-горе разпоредба(и) ([1]) и като взе предвид техните мнения,

като има предвид, че:

1. ПРОЦЕДУРА

(1) На 28 октомври 2009 г. Комисията прие отрицателно решение с нареждане за възстановяване на помощта, предоставена на получателите по испанска схема, предвиждаща данъчни облекчения във връзка с придобиването на дялови участия в чуждестранни дружества (наричано по-долу „първо решение“) ([2]). Това решение беше ограничено до придобивания в рамките на Съюза, а процедурата за придобивания извън Съюза беше оставена от Комисията отворена, тъй като испанските органи поеха ангажимент да предоставят нови данни относно предполагаемите пречки пред трансграничните сливания извън Съюза.

(2) На 12 януари 2011 г. Комисията прие отрицателно решение с нареждане за възстановяване на помощта, предоставена на получателите въз основа на оспореното законодателство при извършването на придобивания извън ЕС (наричано по-долу „второ решение)“ ([3]).

(3) Въпреки това Комисията реши да ограничи обхвата на задължението за възстановяване, съдържащо се в първото и във второто решения, поради наличието на оправдани правни очаквания.

(4) С писмо по електронна поща от 12 април 2012 г. испанските органи уведомиха Комисията, че на 21 март 2012 г. испанските органи са приели ново правно обвързващо административно тълкуване ([4]) („consulta vinculante“) на въпросната схема за помощ, което да се прилага също за сделки, сключени преди тази дата.

(5) С писмо от 4 юли 2012 г., в контекста на процедурата за възстановяване на помощта съгласно второто решение, Комисията поиска от испанските органи да пояснят редица въпроси, касаещи новото административно тълкуване. Испанските органи представиха своите мнения на 5 септември 2012 г.

(6) Във връзка с въпросното ново административно тълкуване Комисията регистрира през месец октомври 2012 г. нов случай ex-officio ([5]) в своя регистър на държавните помощи.

([1]) ОВ C 258, 7.9.2013 г., стр. 8.
([2]) ОВ L 7, 11.1.2011 г., стр. 48.
([3]) ОВ L 135, 21.5.2011 г., стр. 1.
([4]) Вж. Consulta vinculante V0608-12 от 21 март 2012 г.
([5]) SA 35550 (12/CP).

(7) С писмо от 29 октомври 2012 г. Комисията изпрати до Испания искане за предоставяне на информация. Испанските органи представиха поисканата информация на 5 декември 2012 г. На 12 декември 2012 г. беше проведена техническа среща между Комисията и испанските органи. След споменатата среща на 19 декември 2012 г. Комисията изпрати още едно писмо до Испания по отношение на процедурата за възстановяване на помощта, в което представи също така своите съмнения относно правомерността на новото административно тълкуване. Испанските органи представиха мненията си на 14 февруари 2013 г.

(8) На 26 април 2013 г. Комисията изпрати писмо до испанските органи, с което ги прикани да преразгледат новото административно тълкуване на схемата за помощ въз основа на правилата за държавна помощ. На 31 май 2013 г. испанските органи изпратиха отговор на писмото на Комисията.

(9) С писмо от 21 юни 2013 г. службите на Комисията уведомиха испанските органи, че Комисията обмисля да издаде разпореждане за преустановяване на всяка неправомерна помощ, предоставена съобразно новото административно тълкуване, и ги покани да представят мненията си по този въпрос. На 26 юни 2013 г. испанските органи поискаха удължаване на първоначално определения срок от Комисията, което беше отказано още същия ден. С писмо от 1 юли 2013 г. испанските органи представиха мненията си относно разпореждането за преустановяване.

(10) Тъй като за изменената схема не е изпратено уведомление в съответствие с член 108, параграф 3 от Договора и тя вече е била приложена преди да е получено предварително одобрение от Комисията според член 107 от Договора, мярката беше регистрирана под номер SA. 35550 (13/NN) в регистъра на държавните помощи на Комисията като помощ, за която не е изпратено уведомление.

(11) С писмо от 17 юли 2013 г. Комисията уведоми Испания, че е решила да открие процедурата, предвидена в член 108, параграф 2 от Договора за функционирането на Европейския съюз по отношение на помощта.

(12) Решението на Комисията за откриване на процедурата беше публикувано в *Официален вестник на Европейския съюз* ([6]). Комисията покани заинтересованите страни да представят мненията си.

(13) Комисията получи мнения от испанските органи и от пет заинтересовани страни. Комисията изпрати мненията на заинтересованите трети страни до Испания, на която беше дадена възможност за отговор. Мненията ѝ бяха получени с писма от 25 ноември 2013 г. и 20 декември 2013 г.

(14) С писмо от 26 март 2014 г. Комисията изпрати до Испания искане за предоставяне на информация. Испанските органи представиха поисканата информация на 7 май 2014 г.

2. **ОПИСАНИЕ НА МЯРКАТА**

2.1. **Въведение**

а) *Член 12, параграф 5 от TRLIS*

(15) Правното основание за въпросната схема за помощ се съдържа е испанския Закон за корпоративното данъчно облагане (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, наричан по-долу „TRLIS“), по-специално в член 12, параграф 5 във връзка с член 21 от него.

(16) С член 12, параграф 5 от TRLIS, който влиза в сила на 1 януари 2002 г., се дава възможност на местните испански дружества да приспадат от корпоративната данъчна основа финансовата репутация, която произтича от придобиването на дялови участия в чуждестранни дружества, чиито приходи са допустими за освобождаване от данъци съгласно член 21 от TRLIS (предишен член 20(bis) от LIS).

(17) В член 12, параграф 5 от TRLIS финансовата репутация е определена като част от разликата между покупната цена на дяловото участие и неговата счетоводна стойност на датата на придобиването, която не е била вписана в активите и правата на чуждестранното дружество. Тази част от разликата ще се приспада от данъчната основа до максимален годишен размер от една двадесета от стойността ѝ. Тази разпоредба не засяга приложимите счетоводни правила.

([6]) Вж. бележка под линия 1.

б) *Критерии по член 21 от TRLIS*

(18) В член 21 от TRLIS са определени изискванията, на които трябва да отговарят приходите на чуждестранното дружество, за да може местното дружество да приложи облекчението по член 12, параграф 5 от TRLIS:

а) процентът на дяловото участие — било то пряко или непряко — в собствения капитал на чуждестранното дружество трябва да бъде най-малко 5 %. Освен това дяловото участие трябва да се притежава от местното дружество в продължение на най-малко една година без прекъсване ([7]);

б) чуждестранното дружество трябва да подлежи на облагане с чуждестранен данък, аналогичен на корпоративния данък. Това условие се приема за изпълнено, ако държавата, в която целевото дружество е местно лице, е подписала данъчна спогодба с Испания за избягване на международното двойно данъчно облагане, съдържаща клауза за обмен на информация ([8]);

в) печалбата трябва да произтича от стопанска дейност, която се осъществява в чужбина. Това условие се счита за изпълнено, когато най-малко 85 % от приходите отговарят на следните критерии ([9]):

i) приходите на чуждестранното дружество се получават в чужбина и не могат да бъдат включени в данъчната основа поради прилагането на международните правила за данъчна прозрачност. Приема се по-специално, че приходите отговарят на това изискване, ако произтичат от следните дейности:

— търговия на едро, когато стоките се предоставят на купувачи в държавата или територията, на която чуждестранното дружество е местно лице, или в някоя друга държава или територия, различна от Испания, ако операциите се осъществяват от чуждестранното дружество,

— услуги, предоставяни на територията, в която чуждестранното дружество има данъчна регистрация, ако операциите се осъществяват от чуждестранното дружество,

— финансови услуги, предоставяни на клиенти, които нямат данъчна регистрация в Испания, ако операциите се осъществяват от чуждестранното дружество,

— застрахователни услуги, свързани с рискове, възникващи на територия или в държава, различна от Испания, ако застрахователните услуги се предоставят от чуждестранното дружество;

ii) дивиденти или дялове от печалбите на чуждестранни дружества, произтичащи от непреки дялови участия, които отговарят на изискванията, определени в член 21, параграф 1, буква а) от TRLIS. Освен това капиталовите печалби, произтичащи от прехвърлянето на дялови участия в чуждестранни дружества, ако отговарят на изискванията на член 21, параграф 2 от TRLIS.

(19) Заслужава си да се отбележи, че, макар в член 12, параграф 5 да се съдържа препратка към член 21 от TRLIS, първоначалният замисъл е бил в него да бъдат определени условията за освобождаване от корпоративен данък на дивиденти и приходи с произход от чужбина, които произтичат от придобиването на дялови участия в чуждестранни дружества, с цел да се избегне международното двойно данъчно облагане ([10]).

в) *Понятие за финансова репутация*

(20) Финансовата репутация представлява данъчно понятие, което е въведено от испанските законодателни органи с член 12, параграф 5 от TRLIS и което е свързано със счетоводното понятие „репутация“.

(21) Репутацията е нематериален актив, който представлява стойността на уважавано търговско наименование, добри връзки с клиентите, умения на персонала и други фактори, които се очаква в бъдеще да бъдат преобразувани в по-големи от предполагаемите приходи. От счетоводна гледна точка репутацията се изчислява като разликата между покупната цена на дадено дружество и счетоводната стойност на неговата нетна стойност.

(22) Според представената от испанските органи информация, ако цената, която е платена за дялово участие в дадено дружество, надвишава неговата счетоводна стойност, това може да се дължи на две различни причини: 1) на присъщата добавена стойност на активите на дружеството; 2) на завишена цена, която е платена поради очакването за получаване на по-високи приходи в бъдеще. Втората категория съответства на финансовата репутация.

([7]) Вж. член 21, параграф 1, буква а) от TRLIS.
([8]) Вж. член 21, параграф 1, буква б) от TRLIS.
([9]) Вж. член 21, параграф 1, буква в) от TRLIS.
([10]) Член 21 от TRLIS, озаглавен „Освобождаване за избягване на международното двойно данъчно облагане на дивиденти и приходи от чуждестранни източници, произтичащи от прехвърлянето на ценни книжа, представляващи капитала на субекти, които не са местни лица в Испания“, се съдържа в дял IV на TRLIS.

(23) Според член 12, параграф 5 от TRLIS частта от разликата между покупната цена на дадено дялово участие и неговата счетоводна стойност на датата на придобиването трябва да се вписва в активите и правата на чуждестранното дружество в съответствие с критериите, определени в Кралски указ 1815/1991 относно консолидирането на счетоводните отчети. Финансовата репутация е частта от тази разлика, която не е била вписана в активите и правата на чуждестранното дружество. Финансовата репутация може да се приспада от данъчната основа в максимален размер до една двадесета от стойността ѝ на година.

(24) Следователно, за да се определи размерът на финансовата репутация, който може да бъде приспаднат от данъчната основа, е необходимо да се извършат следните стъпки:

i) да се изчисли разликата между покупната цена и счетоводната стойност на дяловото участие на чуждестранното дружество към датата на придобиването. Счетоводната стойност трябва да отразява дела от собствения капитал, който съответства на дяловото участие и неговата счетоводна стойност;

ii) да се впише тази разлика в активите и правата на чуждестранното дружество според критериите, определени в Кралски указ 1815/1991 относно консолидирането на счетоводните отчети;

iii) сумата (на тази разлика), която не е можело да бъде вписана в активите и правата на чуждестранното дружество, представлява финансовата репутация. Тя може да бъде приспадната от данъчната основа в размер до една двадесета годишно.

г) *Понятие за преки и непреки придобивания*

(25) За пряко придобиване се счита покупката от дадено дружество на дялово участие в собствения капитал на друго дружество. Непрякото придобиване е покупката от дадено дружество на дялово участие в собствения капитал на друго дружество на второ или по-далечно ниво в резултат на предходно пряко придобиване. Следователно придобиващото дружество непряко придобива дялово участие в дружествата, които се намират на второ или по-далечно ниво.

(26) С оглед обаче на информацията, предоставена от испанските органи и третите заинтересовани страни, Комисията отбелязва, че в настоящия случай противоречието се свежда до непрякото придобиване на дялови участия вследствие на пряко придобиване на дялови участия в чуждестранно холдингово дружество. Всъщност холдингите представляват дружества, чиято основна цел на дейността е да притежават дялове на други оперативни дружества. Холдингите като такива не извършват икономическа дейност и следователно не могат да генерират репутация (а оттам и финансова репутация). Репутацията се генерира на следващите нива от оперативните дружества, които извършват икономическа дейност. Следователно това, което трябва да се направи в настоящия случай, е да се определи дали непряко придобитите дялови участия чрез пряко придобиване на дялово участие в чуждестранен холдинг могат да се ползват от облекчението по член 12, параграф 5 от TRLIS.

2.2. **Изменения във формулировката на член 12, параграф 5 от TRLIS**

(27) Член 12 е озаглавен „Корекции на стойност: обезценка на активи“. Параграф 5 от него влиза в сила на 1 януари 2002 г. Той е въведен в испанския Закон за корпоративното данъчно облагане 43/1995 от 27 декември с член 2, параграф 5 от Закон 24/2001 от 27 декември ([11]). Впоследствие член 12, параграф 5 от TRLIS е включен в Кралския законодателен указ 4/2004 от 5 март, съдържащ консолидирана версия на испанския Закон за корпоративното данъчно облагане ([12]).

(28) Член 12, параграф 5 от TRLIS е изменян няколко пъти след неговото въвеждане в испанския Закон за корпоративно данъчно облагане. В първоначалния проект на член 12, параграф 5 от TRLIS, въведен от Закон 24/2001, е предвидено, че разликата между покупната цена на дяловото участие и неговата счетоводна стойност в момента на придобиването следва да бъде отнесена към активите и правата на чуждестранното дружество в съответствие с критериите, определени в Кралски указ 1815/1991 от 20 декември относно консолидирането на счетоводните отчети. През 2007 г. позоваването на „Кралски указ 1815/1991 от 20 декември относно консолидирането на счетоводните отчети“ е заменено с позоваване на „метода на глобално интегриране, предвиден в член 46 от Търговския кодекс и други правила за изпълнение“.

([11]) Закон 4/2001 от 27 декември 2001 г. относно административни и данъчни мерки и мерки, свързани със социалния ред.

([12]) Кралски законодателен указ 4/2004 от 5 март 2004 г. за консолидиране на измененията, направени в испанския Закон за корпоративното данъчно облагане.

(29) Според испанските органи това изменение е резултат от приемането на Закон 16/2007 от 4 юли относно реформирането и преработването на счетоводните правила с оглед на тяхното хармонизиране с правото на ЕС ([13]). Приемането на Закон 16/2007 води до редица изменения в различни закони и наредби, като член 12, параграф 5 от TRLIS. Като се има предвид, че поради измененията в счетоводното законодателство Кралски указ 1815/1991 е трябвало да бъде дерогиран и актуализиран, е направено позоваване на Търговския кодекс, който е от по-висок ранг. Испанските органи поясниха, че горепосоченото изменение представлява изцяло техническа промяна: с него не се променят правилата за консолидиране и не се засяга начинът, по който се изчислява финансовата репутация. Испанските органи твърдят, че методът на глобално интегриране винаги е бил използван за изчисляване на финансовата репутация и че този счетоводен принцип се съдържа както в Кралски указ 1815/1991, така и в член 46 от испанския Търговски кодекс.

(30) След приемането на първото и второто решения испанските органи добавиха нова алинея към член 12, параграф 5 от TRLIS, за да бъде приведен в съответствие с тези две решения на Комисията. Въпреки че член 12, параграф 5 от TRLIS е признат за неправомерна и несъвместима помощ, той не е отменен официално, тъй като все пак би могъл да се прилага от получатели, които имат оправдани правни очаквания, че предоставената помощ няма да бъде възстановена и за които преходният период е бил признат в първото и второто решения.

(31) Испанските органи въведоха трето тире към член 12, параграф 5 от TRLIS, гласящо, че облекчението за финансовата репутация не се прилага за придобивания на дялови участия в чуждестранни дружества от ЕС, осъществени от 21 декември 2007 г. нататък (без да се засяга член 1, параграф 3 от Решение на Комисията от 28 октомври 2009 г. и член 1, параграф 3 от Решение на Комисията от 12 януари 2011 г. за придобиванията, по отношение на които е бил поет неотменим ангажимент преди 21 декември 2007 г.). Що се отнася обаче до придобиването на мажоритарни дялови участия в субекти, които са местни лица на държави извън ЕС, придобити между 21 декември 2007 г. и 21 май 2011 г. (датата на публикуване на второто решение в *Официален вестник*), облекченията могат да се прилагат, ако се докаже, че има изрични правни пречки за трансгранично обединяване на търговските дейности по смисъла на член 1, параграфи 4 и 5 от второто решение на Комисията от 12 януари 2011 г.

2.3. **Административно тълкуване на член 12, параграф 5 от TRLIS**

(32) В основната правна разпоредба — член 12, параграф 5 от TRLIS — не се посочва дали облекчението за финансовата репутация може да се прилага за преки или непреки придобивания на дялови участия. В член 21 от TRLIS обаче се споменават преки и непреки дялови участия при изброяването на критериите, на които трябва да отговарят приходите на чуждестранното дружество, за да може местното дружество да приложи облекчението по член 12, параграф 5 от TRLIS.

2.3.1. Първоначално административно тълкуване

(33) В хода на административната процедура, довела до приемането на решението за откриване от 2007 г., испанските органи обясниха на Комисията, че в последователната административна практика на испанската данъчна администрация (Dirección General de Tributos, наричана по-долу „DGT“), както и в съдебната практика на Икономическия и административен съд (Tribunal Económico y Administrativo Central, наричан по-долу „TEAC“), е допускано облекчение само за финансова репутация, произтичаща от преки придобивания на дялови участия ([14]). Изтъкнатите от испанските органи причини бяха следните:

а) член 12, параграф 5 от TRLIS представлява метод за обезценяване на дадена инвестиция — обезценяване, което пряко засяга данъчната основа. Прилагането на облекчението на практика изисква да се упражнява контрол върху инвестицията, а такъв контрол може да се упражнява единствено чрез пряко придобиване на дялови участия в оперативни дружества, които се намират на първо ниво;

б) определените в член 21 от TRLIS изисквания — чуждестранното дружество да извършва икономическа дейност в чужбина и да подлежи на облагане с данък, който е аналогичен на корпоративния данък — са мотивирани от борбата срещу злоупотреби с данъчните правила;

в) освен това член 12, параграф 5 от TRLIS е ограничен до придобивания, които са извършени на първо ниво, като се има предвид, че според член 21 от TRLIS за прилагане на облекчението по член 12, параграф 5 от TRLIS се изисква само придобиването на най-малко 5 % от дяловете в собствения капитал на чуждестранното дружество. Този процент не предполага консолидиране нито с чуждестранното дружество, което се намира на първо ниво, нито с дъщерни дружества на чуждестранното дружество, които се намират на второ или по-далечни нива. Репутация на второ или по-далечни нива може да възникне само след консолидиране;

([13]) Закон 16/2007 от 4 юли 2007 г. относно реформирането и преработването на счетоводните правила с оглед на тяхното международно хармонизиране със счетоводните правила на ЕС.

([14]) Вж. писмо от 4 юни 2007 г., изпратено от испанските органи в отговор на искане за предоставяне на информация от 26 март 2007 г.

г) освен това данъчната администрация трябва да следи прилагането на облекчението за финансова репутация. Такъв контрол може да се упражнява единствено посредством местното испанско дружество. Действително испанската данъчна администрация лесно може да следи дали дяловите участия се намират на първо ниво, защото дяловите участия са част от активите на местните испански дружества. За испанската данъчна администрация би било по-трудно да следи репутацията, произтичаща от чуждестранни дружества, които се намират на следващи нива, защото дяловите участия се вписват в активите на чуждестранните дружества, които не подлежат на контрол от страна на испанската данъчна администрация.

(34) В хода на официалната процедура по разследване, довела до приемането на настоящото решение, от испанските органи беше изискан списък на административните тълкувания (*consultas*) на данъчната администрация, свързани с прилагането на член 12, параграф 5 от TRLIS. Испанските органи представиха ([15]) копие на административни тълкувания 1490-02 от 4 октомври 2002 г. и V0391-05 от 10 март 2005 г. ([16]) Тези административни тълкувания потвърждават, че след приемането на член 12, параграф 5 от TRLIS DGT изрично е изключила от приложението на член 12, параграф 5 от TRLIS непреките придобивания на дялови участия, произтичащи от прякото придобиване на дялови участия в холдинги.

(35) От испанските органи беше изискан също така списък на съдебната практика на TEAC, свързана с прилагането на член 12, параграф 5 от TRLIS. Испанските органи представиха ([17]) копие на четири резолюции на TEAC ([18]), потвърждаващи изключването от приложното поле на член 12, параграф 5 от TRLIS на непреките придобивания на дялови участия, произтичащи от прякото придобиване на дялови участия в холдингово дружество. Мотивите за изключване на непреките придобивания от прилагането на член 12, параграф 5 от TRLIS, предвидено в *consultas* на DGT и резолюциите на TEAC, могат да бъдат обобщени по следния начин:

а) едно от изискванията на член 12, параграф 5 от TRLIS е репутацията, произтичаща от разликата между покупната цена на дяловото участие и неговата счетоводна стойност, да бъде отнесена към активите на придобитото чуждестранно дружество;

б) репутация се генерира в оперативни дружества. Всъщност, в резултат на осъществяването на дадена икономическа дейност, се генерира нематериален актив, който се дължи на портфейла от клиенти, географското местоположение, ноу-хау, човешки ресурси, престиж и др. В крайна сметка това води до по-висока покупна цена спрямо вписаната като счетоводна стойност. Следователно финансова репутация може да възникне само вследствие на пряко придобиване на оперативно дружество в резултат на разликата между покупната цена и счетоводната стойност, ако въпросната разлика не може да бъде отдадена на неявна добавена стойност, генерирана от активите на дружеството;

в) с цел да се определи размера на финансовата репутация (разликата между покупната цена и счетоводната стойност, която не може да бъде отдадена на нетната стойност на чуждестранното дружество), е необходимо да бъдат приложени следните три стъпки: 1) да се изчисли разликата между покупната цена на дяловото участие и неговата счетоводна стойност. Счетоводната стойност трябва да отразява дела от собствения капитал, който отговаря на притежавания от местното дружество дял в чуждестранното дружество; 2) разликата между посочените по-горе две стойности трябва да бъде отнесена към активите на чуждестранното дружество до размера на пазарната стойност на въпросния актив в съответствие с критериите, установени в счетоводните правила за консолидиране ([19]); 3) останалата сума представлява финансовата репутация, която може да бъде приспадната от данъчната основа до максимален размер от една двадесета годишно;

г) холдингите са субекти, чиято основна цел на дейността е да притежават дялове в други оперативни дружества. Следователно холдингите като такива не извършват стопанска или икономическа дейност. Според член 12, параграф 5 от TRLIS, ако местно испанско дружество придобие дялово участие в чуждестранно холдингово дружество (чиято основна дейност е да притежава дялове и да управлява активи на други оперативни дружества), разликата между покупната цена и счетоводната стойност на собствения капитал на холдинга трябва да се впише като актив на холдинговото дружество до размера на пазарната стойност на въпросния актив. Тъй като активите на холдинга са дялови участия в чуждестранни оперативни дружества, пазарната стойност на неговите активи е равна на покупната цена на дяловете и следователно няма никаква финансова репутация. Според това тълкуване финансова репутация може да възникне само поради пряко придобиване на оперативно дружество в резултат на разликата между покупната цена и счетоводната стойност, ако тази разлика може да бъде отдадена направо на присъщата добавена стойност, която генерират активите и правата на придобитото дружество.

([15]) Вж. писмо от испанските органи от 7 май 2014 г. в отговор на искане за предоставяне на информация от 26 март 2014 г.
([16]) Според представената от някои заинтересовани трети страни информация има и други административни тълкувания, свързани с член 12, параграф 5 от TRLIS, а именно *consultas vinculantes* V316-05 и V2245-06.
([17]) Вж. бележка под линия 15.
([18]) Резолюция 00/2842/2009; Резолюция 00/4872/2009 и съвместни резолюции, Резолюция 00/5337/2009 и съвместна резолюция; Резолюция 00/3637/2010 и съвместна резолюция.
([19]) Членове 23 и 24 от 1815/1991.

(36) Последователната административна практика на испанските органи, която допуска облекчението за финансова репутация, произтичаща единствено от преки придобивания на дялови участия на оперативни дружества, продължава дори след приемането на първото и второто решения ([20]).

2.3.2. Ново административно тълкуване

(37) На 21 март 2012 г., по молба за данъчно становище от едно испанско дружество, DGT приема правно обвързващо тълкуване V0608-12 ([21]), с което се определя, че член 12, параграф 5 от TRLIS позволява облекчение за финансова репутация не само от преки придобивания на оперативни дружества, но също така от непряко придобиване на дялови участия, произтичащи от предходно пряко придобиване на дялови участия в холдингово дружество.

(38) DGT признава, че в горепосоченото *consulta vinculante* е налице отклонение от нейното първоначално тълкуване на член 12, параграф 5 от TRLIS по отношение на прилагането му към непрякото придобиване на дялови участия. В резултат на това DGT променя критерия, на който е базирала предходните си отговори на въпроси, повдигани в тази връзка от испански дружества.

(39) Освен това TEAC, в резолюция от 26 юни 2012 г. ([22]), съгласува своята практика с възприетата от DGT позиция по отношение на прилагането на член 12, параграф 5 от TRLIS към непреките придобивания на дялови участия. Въпреки че споменатата резолюция касае друг въпрос и титуляр е друго дружество, различно от дружеството по горепосоченото „consulta vinculante“ на DGT от 21 март 2012 г., TEAC признава, че с разширяване на обхвата на приложение на облекчението за финансова репутация чрез включването на непреките придобивания на дялови участия, произтичащи от прякото придобиване на даден холдинг, е налице отклонение от предишните му принципи.

(40) TEAC признава също така, че е налице отклонение от предишните му принципи. Според TEAC предишните му принципи са били базирани на задължението, съдържащо се в член 15 от Кралски указ 1777/2004 от 30 юли относно Правилника за прилагане на испанския Закон за корпоративно данъчно облагане, който се отнася единствено до пряко придобитото дружество. Противоречието обаче, свързано с тълкуването на член 12, параграф 5 от TRLIS и двете решения, приети от Европейската комисия, са накарали TEAC да преразгледа предишните си принципи. По същество изтъкнатите от DGT и TEAC причини могат да бъдат обобщени по следния начин:

а) първо, DGT и TEAC се позовават на член 21, параграф 1, буква в) от TRLIS, за да приведат доводи в полза на това, че непреките придобивания също могат да се възползват от облекчението според член 12, параграф 5 от TRLIS. Според DGT и TEAC изискването за извършване на икономическа дейност може да бъде изпълнено, когато оперативното дружество е така също на второ или по-далечно ниво. По-специално DGT и TEAC се позовават на член 21, параграф 1, буква в), второ тире от TRLIS, където изрично се посочва, че разпоредбата обхваща също така дивиденти, произтичащи от преки или непреки дялови участия. DGT и TEAC стигат до заключението, че фактът, че оперативното дружество се намира на второ или по-далечно ниво, не трябва да бъде пречка пред прилагането на облекчението според член 12, параграф 5 от TRLIS;

б) второ, DGT и TEAC се позовават на обосновката, на която е базирана разпоредбата: като се има предвид, че с член 12, параграф 5 от TRLIS се цели насърчаване на интернационализацията и чуждестранните инвестиции на испанските дружества, не би било в духа на разпоредбата извършваните от испански дружества инвестиции в чуждестранни холдинги да се изключат от прилагането на член 12, параграф 5 от TRLIS. Освен това DGT и TEAC твърдят, че икономическата реалност показва, че придобиването на дялови участия в чуждестранни дружества често се извършва посредством придобиването на холдингово дружество. Фактът, че дадена инвестиция се извършва чрез придобиването на дялове в холдинг, е външно обстоятелство, което не зависи от дружеството, придобиващо холдинга, а от начина, по който е структуриран пазарът. Наличието на междинни дружества като холдинги не трябва нито да е пречка пред осъществяването на инвестиции, нито да дискриминира различните видове придобивания;

в) трето, DGT и TEAC твърдят, че във формулировката и на първото, и на второто решения на Комисията се съдържат постоянни позовавания както на преки, така и на непреки придобивания. От формулировките на двете решения DGT и TEAC стигат до заключението, че Европейската комисия приема облекчението за финансова репутация както за преки, така и за непреки придобивания на дялови участия;

([20]) Вж. Резолюция на TEAC от 3 ноември 2011 г.; R.G. 2842-09.
([21]) Вж. също така *Consulta vinculante* CV5615-12 от 25 октомври 2012 г., което следва същата логика.
([22]) Резолюция на TEAC от 26 юни 2012 г.; R.G.:00/3637/2010 и R.G.: 00/1439/2011.

г) четвърто, DGT признава също така, че това тълкуване е прието въпреки задължението за предоставяне на информация, което се съдържа в член 15 от Правилника за прилагане на Закона за корпоративното данъчно облагане. Според член 15 от Правилника, за прилагането на член 12, параграф 5 от TRLIS специално се изисква предоставянето на информация относно придобиването на пряко придобито дружество. Ако това облекчение е било приложимо също така за непреки придобивания, с оглед на по-голямата прозрачност би било логично да се включат също така непреките придобивания. Това обаче не трябва да е пречка за разширителното тълкуване на член 12, параграф 5 от TRLIS;

д) накрая, за целите на прилагането на облекчението за непреки придобивания е необходимо непрякото дялово участие да бъде преобразувано в пряко дялово участие чрез предварителна операция по сливане. Третирането по различен начин от данъчна гледна точка на придобиване, което води до обединяване на търговска дейност, и на придобиване на дялово участие, което не води до обединяване на търговска дейност, би било в противоречие с принципа на данъчен неутралитет. DGT и TEAC стигат до заключението, че облекчението трябва да се прилага също така на различни нива на дялово участие. За тази цел е необходимо да се докаже посредством консолидиран счетоводен баланс или някакво друго правно средство, че част от покупната цена на дяловото участие съответства на финансовата репутация, която е свързана с „непряко“ придобито дялово участие в дадено оперативно дружество.

(41) Двете резолюции на TEAC (00/2842/2009 и 00/4871/2009) бяха обжалвани пред Audiencia Nacional — специализиран испански Върховен съд. В решението си от 6 февруари 2014 г. ([23]) Audiencia Nacional не приема новото административно тълкуване и потвърждава първоначалните критерии, използвани от DGT и TEAC, според които непреките придобивания на дялови участия, произтичащи от пряко придобиване на дялово участие в холдингово дружество, са изключени от приложението на член 12, параграф 5 от TRLIS. В своето решение Audiencia Nacional счита, че репутация и следователно финансова репутация могат да се генерират единствено в оперативни дружества, които извършват икономическа дейност. Холдингите са дружества, чиято основна цел на дейността е да притежават дялове в други оперативни дружества. Като се има предвид, че холдингите не извършват икономическа дейност, те не могат да генерират репутация (а оттам и финансова репутация).

3. ПРИЧИНИ ЗА ОТКРИВАНЕ НА ПРОЦЕДУРАТА

(42) С писмо от 17 юли 2013 г. Комисията уведоми испанските органи, че е решила да открие процедурата, определена в член 108, параграф 2 от ДФЕС във връзка с последиците от новото административно тълкуване на член 12, параграф 5 от TRLIS, въведено от испанските органи след приемането на първото и второто решения.

(43) В своето решение за откриване на официалната процедура Комисията определи, че въпросното ново административно тълкуване изглежда разширява приложното поле на мярката, която беше предмет на разследване от Комисията в първото и второто решения, тъй като мярката вече би била приложима не само за финансова репутация, протичаща от преки придобивания на дялови участия в чуждестранни дружества, но също така за финансова репутация, произтичаща от непреки придобивания.

(44) Комисията стигна до предварителното заключение, че новото административно тълкуване е разширило приложното поле на схема, която вече е обявена за неправомерна и несъвместима помощ, без Комисията да е уведомена за това и следователно представлява неправомерна помощ. Комисията изрази съмнения дали помощта може да се счита за съвместима с вътрешния пазар.

(45) Комисията стигна до предварителното заключение, че помощта трябва да бъде възстановена и че принципът на оправданите правни очаквания, признат в първото и второто решения, не може да бъде разширен (със задна дата), така че да важи за ситуации (непреки придобивания), които, в съответствие с последователната административна практика на испанските органи, не са попадали в приложното поле на оспорваната мярка към момента на приемането на първото и второто решения.

(46) Комисията реши да издаде разпореждане за преустановяване в съответствие с член 11, параграф 1 от Регламент (ЕО) № 659/1999 на Съвета ([24]), като изиска от испанските органи да преустановят всяка помощ, докато Комисията вземе окончателно решение.

(47) Решението за откриване на процедурата беше публикувано в *Официален вестник на Европейския съюз* ([25]). Комисията прикани испанските органи и заинтересованите страни да представят мненията си.

4. ПОЗИЦИЯ НА ИСПАНСКИТЕ ОРГАНИ И НА ЗАИНТЕРЕСОВАНИТЕ СТРАНИ

(48) Комисията получи мнения от испанските органи и от пет заинтересовани трети страни, а именно Telefónica, Iberdrola, Santander, Abertis и Aha. Всички заинтересовани страни подкрепят позицията на испанските органи.

([23]) Вж. решение на Audiencia Nacional; жалба 125/2011; 6 февруари 2014 г.
([24]) Регламент (ЕО) № 659/1999 на Съвета от 22 март 1999 година за установяване на подробни правила за прилагането на член 108 от Договора за функционирането на Европейския съюз (ОВ L 83, 27.3.1999 г., стр. 1).
([25]) Вж. бележка под линия 1.

(49) Испанските органи и заинтересованите страни не споделят становището на Комисията, че новото административно тълкуване представлява нова помощ, като считат, че оправданите правни очаквания трябва да са приложими така също по отношение на непреките придобивания на дялови участия, произтичащи от прякото придобиване на дялово участие в холдингово дружество.

А. ХАРАКТЕР НА НОВА ПОМОЩ НА МЯРКАТА

(50) Според испанските органи и петте заинтересовани страни новото административно тълкуване не представлява нова помощ поради следните причини:

4.1. **Първоначалното административно тълкуване не е окончателно и не е релевантна и систематична административна практика**

(51) Испанските органи се позовават на първоначалното административно тълкуване на DGT, съдържащо се в *consultas* 1490-02 от 4 октомври 2002 г. и V0391-05 от 10 март 2005 г., според което се допуска облекчение за финансова репутация по отношение на преки придобивания на дялови участия в чуждестранни оперативни дружества, ако генерираните от чуждестранното дружество приходи отговарят на условията, определени в член 21 от TRLIS. Испанските органи обясняват, че мотивите, на които се базира първоначалното им административно тълкуване на член 12, параграф 5 от TRLIS, отразено във въпросните две *consultas*, е, че в индивидуалните отчети на холдинг не може да бъде генерирана репутация.

(52) Испанските органи и заинтересованите страни твърдят, че административното тълкуване не е релевантна административна практика. Административните тълкувания на DGT не са източник на право и не са обвързващи нито за съдилищата, нито за гражданите. Те са обвързващи единствено за данъчната администрация. Този обвързващ характер означава, че данъчната администрация е задължена да използва едни и същи критерии, ако за различните данъчно задължени лица са налице идентични факти и обстоятелства. Освен това испанските органи обясняват, че *consulta* 1490-02 не е обвързващо за данъчната администрация и има само информативен характер по отношение на трети страни. *Consulta* V0391-05 е обвързващо за данъчната администрация. В случай на несъответствие в критериите, които са установени в административното тълкуване, данъчно задължените лица могат да обжалват пред компетентните съдилища. Следователно националните съдилища не са обвързани от критериите, които са определени в административното тълкуване.

(53) Според испанските органи Комисията греши, като твърди в решението за откриване, че „новото тълкуване на Министерство на финансите е потвърдено с резолюция на TEAC от 26 юни 2012 г.“. DGT и TEAC са независими институции: DGT е част от администрацията, а TEAC е квалифициран като съд от Съда на Европейския съюз ([26]). TEAC извършва преглед на прилагането на данъчното законодателство и определя принципите и критериите, които трябва да се прилагат от останалата част от администрацията. Заинтересованите трети страни твърдят, че TEAC не е съд, а субект, който е част от данъчната администрация и е зависим от Министерство на финансите. Те твърдят също така, че принципите на TEAC не са част от правния ред. Въпреки че принципите му са обвързващи за данъчната администрация, те са обект на контрол от следващите съдебни инстанции.

(54) Испанските органи и трети заинтересовани страни твърдят, че административното тълкуване и критериите, които се съдържат в него, не са окончателни и винаги могат да бъдат променени, ако мотивите за това могат да бъдат обективно обосновани. В това отношение испанските органи се позовават на член 89 от Общия данъчен закон 58/2003 от 17 декември, в който са определени правните последици от данъчните тълкувания:

а) отговорът на молба за тълкуване на данъчни разпоредби има обвързващ ефект за данъчната администрация;

б) ако съдебната практика или законът, приложим(а) в дадения случай, не е променен(а), заложените в данъчното тълкуване критерии се прилагат за титуляря;

в) данъчната администрация, която отговаря за прилагането на данъчното законодателство, трябва да прилага включените в данъчните тълкувания критерии, ако при титуляря и при адресата на административното данъчно тълкуване са налице идентични факти и обстоятелства.

(55) Освен това третите заинтересовани страни твърдят, че първоначалното административно тълкуване не може да бъде определено като утвърдена практика на данъчната администрация. Според част от третите заинтересовани страни става дума само за четири административни тълкувания и една резолюция на TEAC ([27]). Освен това, според някои заинтересовани трети страни, дори преди consulta на DGT и резолюцията на TEAC от 2012 г. административното тълкуване постепенно е изменяно с резолюция на TEAC от 1 юни 2010 г. и решение на Audiencia Nacional от 13 октомври 2011 г. Анализираният в резолюцията на TEAC и решението на Audiencia Nacional въпрос се отнася до приложението на член 12, параграф 5 от TRLIS за вътрешногруповото придобиване на дялови участия. Решението на Audiencia Nacional от 13 октомври 2011 г. е потвърдено от испанския Върховен съд в решение от 24 юни 2013 г.

([26]) Вж. съединени дела C-110/98 и C-147/98 „Galbalfrisa и др.“.
([27]) Consultas 1490-02, V0391-05, V1316-05 и V2245-06; Резолюция наTEAC № 4871-09 от 17 септември 2011 г.

(56) Испанските органи посочват също така, че отправените от дружествата искания за облекчение за финансова репутация при непреки придобивания на дялови участия не са били отхвърляни систематично, както е посочено от Комисията в решението за откриване от 2013 г. Систематично отхвърляне не е имало, тъй като системата на събиране на данъците не изисква от титуляря да представи искане за прилагане на член 12, параграф 5 от TRLIS. Системата за събиране на корпоративния данък се базира на система за „самооценка“ (autoliquidación), при която титулярят трябва да премине през всички данъчни операции, като тълкуване на закона, квалифициране на данъчните операции и изчисляване на окончателния размер на дължимия данък. Данъчният орган не се намесва в този процес. Данъчните операции, които са били обект на „самооценка“ обаче, могат да бъдат проверявани и следени от данъчната администрация, която в крайна сметка определя окончателната данъчна оценка.

(57) Испанските органи и заинтересованите трети страни заявяват, че, въпреки първоначалното административно тълкуване на DGT, испанските дружества са прилагали облекчението за финансова репутация за непреки придобивания на дялови участия. Според испанските органи онези данъчно задължени лица, които са смятали, че имат право да прилагат член 12, параграф 5 от TRLIS за непреки придобивания, действително са го прилагали. Наличието на различно тълкуване от страна на DGT не е било пречка за прилагането му: от една страна, онези данъчно задължени лица, които не са били подложени на данъчна проверка, са потвърдили *de facto* своите критерии след изтичането на четиригодишния срок на давност; от друга страна, онези данъчно задължени лица, които са били подложени на данъчна проверка, са могли да обжалват определените от DGT критерии на следващи инстанции.

4.2. **Новото административно тълкуване не представлява значително изменение на приложното поле на член 12, параграф 5 от TRLIS**

(58) Както испанските органи, така и заинтересованите трети страни твърдят, че член 12, параграф 5 от TRLIS не е претърпял значителни изменения и че административното тълкуване на обхвата на дадена разпоредба не може да се счита за изменение на помощта. Фактът, че административното тълкуване е било изменено от DGT, не засяга приложното поле на член 12, параграф 5 от TRLIS.

(59) Испанските органи и заинтересованите трети страни твърдят, че новото административно тълкуване не е променило приложното поле, тъй като в член 12, параграф 5 от TRLIS вече се съдържа препратка към член 21 от TRLIS, в която се споменават (алинея 1, буква а)) преки и непреки придобивания на дялово участие от най-малко 5 %. Това изискване не е променяно от въвеждането на член 12, параграф 5 от TRLIS в испанския Закон за корпоративното данъчно облагане.

а) *Метод на изчисляване на финансовата репутация*

(60) Една от заинтересованите страни оспорва твърдението на Комисията в решението за откриване, че в обхвата на член 12, параграф 5 от TRLIS са включени редица ситуации, които първоначално не са били обхванати от мярката. Заинтересованата страна счита, че придобиванията на дялови участия в холдингови дружества винаги са отговаряли на критериите за допустимост на тази мярка и че противоречието, свързано с приложението на член 12, параграф 5 от TRLIS, се дължи на различия в метода на изчисляване, който следва да се прилага. Заинтересованата трета страна вярва, че ключът за разрешаването на настоящия случай се крие в разбирането на този въпрос.

(61) Заинтересованата страна твърди, че счетоводните правила за консолидиране обуславят едно съвсем различно тълкуване спрямо първоначално приетото от DGT и TEAC. Според счетоводните правила за консолидиране финансовата репутация трябва да се изчислява чрез прилагането на комплексен метод на консолидиране, при който се изисква активите и пасивите на всички зависими дружества, притежавани от даден субект, да се третират като активи и пасиви на един субект. В съответствие с този принцип делът на холдинговото дружество в оперативното дъщерно дружество се изважда и стойността на този дял се заменя в счетоводния баланс на холдинга с пазарната стойност на активите и пасивите на оперативното дружество. Следователно, след като веднъж активите бъдат включени в активите на холдинговото дружество, в консолидирания счетоводен баланс на холдинговото дружество се записва резерв в размер, равен на разликата между пазарната стойност на активите на оперативното дъщерно дружество и тяхната счетоводна стойност. Следователно разликата между платената цена за дяловото участие в холдинговото дружество и нетната стойност на холдинговото дружество след пълното консолидиране на активите на неговото оперативно дъщерно дружество се записва като финансова репутация, свързана с холдинговото дружество.

(62) Според този метод на изчисляване активите на холдинговото и на оперативното дружества се третират като активи на едно единствено дружество. Следователно холдинговото дружество може да приспадне финансовата репутация в съответствие с член 12, параграф 5 от TRLIS.

б) *Причини, обосноваващи отклонението от предишното административно тълкуване*

(63) Испанските органи и заинтересованите трети страни признават също така, че DGT и TEAC са се отклонили от предишната си практика, според която член 12, параграф 5 от TRLIS е можело да се прилага само за преки придобивания на дялови участия в оперативни дружества.

(64) Испанските органи обясниха, че DGT и TEAC са обосновали своето отклонение от предходното си административно тълкуване със следните съображения:

а) първо, член 12, параграф 5 от TRLIS е бил замислен като част от набор от мерки, целящи насърчаване на икономическия растеж и интернационализация на испанските дружества. Тази мярка е била предназначена да насърчи испанските инвестиции в чужбина. Следователно изключването на извършени от испански дружества инвестиции в чуждестранни холдинги от приложението на член 12, параграф 5 от TRLIS не би било в духа на разпоредбата;

б) второ, член 12, параграф 5 от TRLIS съдържа позоваване на член 21 от TRLIS, в който изрично се споменават преки и непреки придобивания на дялови участия. Следователно трябва да се разбира, че член 12, параграф 5 от TRLIS обхваща непреки придобивания на дялови участия в чуждестранни дружества чрез прякото придобиване на дялови участия в чуждестранно холдингово дружество, ако са изпълнени условията на член 21 от TRLIS;

в) трето, двете решения на Комисията от 2009 г. и 2011 г., свързани с амортизацията на финансова репутация, се отнасят както за преки, така и за непреки придобивания на дялови участия;

г) четвърто, за целите на прилагането на облекчението за непреки придобивания е необходимо непрякото дялово участие да бъде преобразувано в пряко дялово участие чрез предварителна операция по сливане. Предвид трудностите, свързани с образуването на чуждестранни обединения на търговска дейност, третирането по различен начин от данъчна гледна точка на придобиване, което води до обединяване на търговска дейност, и на придобиване на дялово участие, което не води до обединяване на търговска дейност, би било в противоречие с принципа на данъчен неутралитет. Освен това фактът, че дадена инвестиция се извършва чрез придобиването на дялове в холдинг, е външно обстоятелство, което не зависи от дружеството, придобиващо холдинга, а от начина, по който е структуриран пазарът.

в) *Посочване на непреки придобивания в първото и второто решения, парламентарни въпроси и съобщение за медиите относно решението за откриване от 2007 г.*

(65) Испанските органи и заинтересованите трети страни твърдят, че новото административно тълкуване, определено в обвързващото административно тълкуване V0608-12 от 21 март 2012 г. и резолюцията на TEAC от 26 юни 2012 г., съответства на първото и на второто решения. Това твърдение намира отражение в два аспекта:

а) първо, преки и непреки придобивания се споменават нееднократно в двете решения на Комисията. И в двете решения облекчението за финансова репутация е обявено за неправомерна помощ както за преки, така и за непреки придобивания на дялови участия. Испанските органи и заинтересованите страни цитират редица съображения от първото и второто решения, в които се споменават преки и непреки придобивания, а именно съображения 21, 167, 170 и 175 от първото решение и член 1 от първото и от второто решения;

б) второ, изглежда Комисията не е счела, че административното тълкуване е релевантно, тъй като то не е споменато във формулировката нито на първото, нито на второто решения.

(66) Освен това испанските органи отбелязват, че службите на Комисията са изпратили служебно писмо на 26 март 2007 г., преди откриването на официалната процедура по разследване, в което се посочва, че административното тълкуване на член 12, параграф 5 от TRLIS изглежда твърде рестриктивно.

(67) Испанските органи твърдят, че данъчната администрация и DGT са спазили принципа за тълкуване в съответствие с правото на ЕС, принципа за непосредствено действие и предимство на правото на ЕС, когато са приели административно тълкуване V0608-12 от 21 март и резолюцията на TEAC от 26 юни 2012 г. Всъщност националните органи, съдиите или администрацията винаги трябва да прилагат националното право в съответствие с правото на ЕС и са обвързани от принципа на лоялно сътрудничество, залегнал в член 4 от ДФЕС.

(68) Като се има предвид, че приетите от Европейската комисия решения имат обвързващ характер за своя адресат, DGT и TEAC е трябвало да променят своите административни критерии по отношение на тълкуването на член 12, параграф 5 от TRLIS. Следователно административното тълкуване и резолюцията на TEAC напълно са съответствали на формулировката и обхвата на двете решения на Комисията, като не са подлежали на възстановяване на финансовата репутация в резултат на преки и непреки придобивания, извършени през периода, когато Комисията е признала наличието на оправдани правни очаквания за получателите, и отговарящи на специфичните условия, съдържащи се в първото и второто решения.

(69) Испанските органи и заинтересованите трети страни твърдят, че Комисията прави грешно заключение, като прилага към настоящия случай съдебната практика от решението по дело *Kahla* ([28]) и решението по дело *Namur-Les Assurances de Credit* ([29]) на Съда. В решението по дело *Kahla* се посочва, че всяка допълнителна информация, която бъде поискана от Комисията с цел пояснява не на приложното поле на дадена мярка за помощ, е част от режим за помощ, за който е направено уведомяване. Според испанските органи, въпреки че Комисията вече е била запозната с административното тълкуване, изключващо прилагането на член 12, параграф 5 от TRLIS за непреки придобивания, Комисията не го споменава нито в първото, нито във второто решение. Освен това, въпреки че е била запозната с административното тълкуване, и в двете решения Комисията е споменала преки и непреки придобивания. Заинтересованите страни твърдят, че изобщо не са знаели за комуникацията между Комисията и испанските органи, според която на практика финансовата репутация е можела да се прилага само за прякото придобиване на дялови участия.

(70) В решението си по дело *Namur — Les Assurances* Съдът определя, че задължение за допълнително уведомяване има само за изменения, с които се въвеждат значителни промени в даден режим за помощ. Според испанските органи не е налице нито изменение на съществуваща мярка за помощ, нито нова помощ, ако не са променяни нито правните разпоредби, които първоначално са били заложени в мярката за помощ, нито нейните ограничения и конкретни условия. Следователно от решението на Съда може да се заключи, че, тъй като разглежданите правни разпоредби — член 12, параграф 5 от TRLIS и член 21, параграф 1, буква а) от TRLIS — и техните конкретни условия и ограничения не са изменени, новото тълкуване не може да бъде квалифицирано като нова помощ.

(71) Освен това испанските органи и заинтересованите трети страни твърдят, че в първото и второто решения Комисията е признала, че откриването на официалната процедура по разследване е било предизвикано от парламентарните въпроси, отправени от някои членове на Европейския парламент. Тези парламентарни въпроси касаят главно непреките придобивания, т.е. придобивания на дялови участия в чуждестранно холдингово дружество, което в същото време притежава дялови участия в чуждестранни оперативни дружества. Примери за такива придобивания са придобиването на O2 от Telefónica, Scottish Power Ltd от Iberdrola и Abbey National Bank от Banco Santander. Следователно Комисията е знаела, че член 12, параграф 5 от TRLIS обхваща също така непреките придобивания.

(72) Освен това испанските органи и заинтересованите трети страни твърдят, че съобщението за медиите, с което Комисията съобщава за откриването на официалната процедура по разследване през 2007 г., се отнася до парламентарните въпроси, в които се цитират някои от тези сделки, по-специално придобиването на O2 от Telefónica, придобиването на Scottish Power Ltd от Iberdrola и офертите на Sacyr, Abertis и Cintra за концесия на магистрали във Франция. Освен това Iberdrola твърди, че Комисията е разрешила сливането ([30]) между Iberdrola и Scottish Power и по тази причина Комисията трябва да е знаела, че Iberdrola е придобило дялове в холдинг с оперативни дъщерни дружества.

г) *Принципи на равно третиране, недискриминация и данъчен неутралитет*

(73) Испанските органи и някои от заинтересованите трети страни считат, че принципът за равно третиране и недискриминация изисква да не се третират по различен начин аналогични фактически обстоятелства и да не се третират по един и същ начин различни фактически обстоятелства, освен ако различното третиране може да бъде обективно обосновано.

(74) Испанските органи и някои от заинтересованите трети страни твърдят, че непрякото придобиване на дялови участия в чуждестранни оперативни дружества, произтичащо от предишно пряко придобиване на дялово участие в холдингово дружество, е аналогично на пряко придобиване на дялово участие в оперативно дружество. Следователно направените заключения в първото и второто решения следва да бъдат приложими както за преки, така и за непреки придобивания. Това ще означава, че административното тълкуване, обхващащо непреките придобивания, също трябва да бъде обявено за неправомерна и несъвместима помощ и Комисията трябва автоматично да признае наличието на оправдани правни очаквания по отношение на непреките придобивания на дялови участия, извършени през периода 1 януари 2002 г. — 21 декември 2007 г. (21 май 2011 г.), в съответствие с условията, определени в член 1 от първото и второто решения.

([28]) Вж. решение по дело C-537/08P от 16 декември 2010 г., *Kahla Thüringen Porzellan GmbH* срещу *Комисия*.
([29]) Вж. решение по дело C-44/93 от 9 август 1994 г., *Namur — Les assurances du credit* срещу *Комисия*.
([30]) Сливане COMP M.4517 — Iberdrola/Scottish Power.

(75) Заинтересованите трети страни се позовават също така на принципа на данъчен неутралитет. Принципът на данъчен неутралитет изисква едно и също равно третиране за дадена инвестиция, независимо от средствата за осъществяването на инвестицията. Що се отнася до непряко придобиване на дялови участия, финансова репутация може да бъде генерирана от непреки придобивания на дялови участия само, ако непрякото придобиване бъде преобразувано в пряко чрез операция по сливане, при което местното дружество придобива чуждестранното дружество. Предвид трудностите, свързани с международното обединяване на търговски дейности, за генерирането на финансова репутация не трябва да е задължително да се извърши операция по сливане с чуждестранно оперативно дружество. Поради същата причина не трябва да е задължително да се извършва многостепенна операция по сливане между дружеството майка и чуждестранното холдингово дружество, което в същото време се е сляло със своето дъщерно оперативно дружество. Следователно от логиката на принципа за данъчен неутралитет следва, че член 12, параграф 5 от TRLIS обхваща както преки, така и непреки придобивания.

д) *Новото административно тълкуване не се прилага със задна дата*

(76) Испанските органи и заинтересованите трети страни оспорват също така твърдението, което се съдържа в решението за откриване от 2013 г. във връзка с прилагането на административното тълкуване със задна дата. Според испанските органи прилагане със задна дата е налице само по отношение на правните разпоредби или правните актове, които пораждат правни последствия за трети страни. Според испанския Върховен съд административното тълкуване като данъчно становище не е правен акт, а само процедурен акт. Данъчните становища не могат да бъдат обжалвани от титуляря и целта им е изцяло информативна. Тъй като те не могат да породят правни последствия, те не могат да се прилагат със задна дата. Заинтересованите трети страни са съгласни, че мярката не се прилага със задна дата. Първо, данъчните тълкувания се представят от данъчно задълженото лице за данъците, които все още не са изчислени и наложени. Второ, много данъчно задължени лица са пренебрегнали първоначалните критерии, съдържащи се в административното тълкуване, и са приложили облекчението за финансова репутация според член 12, параграф 5 от TRLIS за непреки придобивания на дялови участия.

Б. ОПРАВДАНИ ПРАВНИ ОЧАКВАНИЯ, ПРАВНА СИГУРНОСТ И ПРИНЦИП НА ESTOPPEL

(77) Според испанските органи, ако Комисията определи, че новото административно тълкуване, свързано с член 12, параграф 5 от TRLIS, представлява неправомерна нова помощ, същите заключения, направени в член 1 от първото и второто решения по отношение на оправданите правни очаквания, трябва да са приложими така също за непреки придобивания на дялови участия.

(78) Испанските органи се позовават на член 14, параграф 1 от Регламент (ЕО) № 659/1999, според който Комисията не изисква възстановяване на помощта, ако това противоречи на общ принцип на правото на Общността, с цел да обосноват липсата на възстановяване на помощта в настоящия случай с наличието на оправдани правни очаквания.

(79) Според испанските органи и заинтересованите страни следните актове на Комисията са подкрепили създаването на оправдани правни очаквания за получателите на помощта:

а) Комисията е генерирала нови оправдани правни очаквания за операторите, които са извършили непреки придобивания на дялови участия и които отговарят на определените в двете решения на Комисията условия, поради многократните препратки към непреки придобивания както в първото, така и във второто решение. Всъщност признаването на оправданите правни очаквания в първото решение (съображения 164—167) и във второто решение (съображения 190—193) се отнася както за преките, така и за непреките придобивания;

б) в дадените от Комисията отговори на писмените парламентарни запитвания на членовете на Европейския парламент г-н Erik Mejier, г-жа Sharon Bowles и David Martín ([31]), относно това дали въпросната мярка е трябвало да бъде определена като помощ, се прави изрично позоваване на придобиването на O2 от Telefónica, офертите на Abertis, Cintra и Sacyr по отношение на френските магистрали и придобиването на Scottish Power от Iberdrola. В първото и второто решения се признава, че отговорите на тези парламентарни въпроси създават оправдани правни очаквания. Испанските органи и третите заинтересовани страни вярват, че тези отговори не само не ограничават изрично приложението на член 12, параграф 5 от TRLIS до преки придобивания, но се предполага също така, че те се отнасят и за непреки придобивания с оглед на структурата на придобитите групи от дружества. Испанските органи и заинтересованите трети страни напомнят по-специално сливането между Scottish Power и Iberdrola, което е било одобрено от Комисията. Следователно испанските органи и заинтересованите трети страни вярват, че Комисията е знаела — на база на предоставената на службите на ГД „Конкуренция“ информация — че последното придобиване е било непряко придобиване на дялово участие в чуждестранно дружество, произтичащо от предходно придобиване на холдингово дружество. Следователно, на база на отговорите, предоставени на членовете на Европейския парламент, благоразумният и полагащ дължимата грижа икономически оператор не би могъл да предположи, че те се отнасят само за преки придобивания на дялови участия.

([31]) Писмени въпроси E-4431/05 и E-4772/05.

(80) Според испанските органи наличието на предходно рестриктивно административно тълкуване на член 12, параграф 5 от TRLIS не засяга оправданите правни очаквания на получателите, които са извършили непреки придобивания на дялови участия. Това се дължи на факта, че член 12, параграф 5 от TRLIS е ясна разпоредба, съдържа препратка към правилата за консолидиране на счетоводните отчети и цели насърчаване на испанските инвестиции в чужбина, ако има някакво влияние върху дейността на придобитото дружество и то се занимава с икономически дейности.

(81) Според заинтересованите трети страни вътрешните дискусии между Комисията и испанските органи в контекста на официалната процедура по разследване не променят оправданите правни очаквания на получателите на дадена мярка за помощ. Тези вътрешни дискусии биха могли да предизвикат правни последици за трети страни, ако са били отразени във формулировката на решенията.

(82) Заинтересованите трети страни твърдят, че Комисията е нарушила принципа на estoppel, според който Комисията не може да действа в противоречие със своите собствени актове или мерки. В първото и второто решения Комисията често споменава непреки придобивания. Следователно Комисията не трябва да променя първоначалната гаранция, предвидена в правната мярка, като твърди, че има изменение в тълкуването на разпоредбата от страна на данъчната администрация.

(83) Заинтересованите трети страни твърдят също така, че Комисията нарушава принципа на правна сигурност. Комисията не само многократно споменава преки и непреки придобивания, но също така във формулировката на двете решения не посочва административното тълкуване на член 12, параграф 5 от TRLIS. Заинтересованите трети страни вярват, че — въз основа на формулировката на решенията — полагащият дължимата грижа и благоразумен оператор би приел, че непреките придобивания са включени в приложното поле на член 12, параграф 5 от TRLIS.

5. **МНЕНИЯ НА ИСПАНСКИТЕ ОРГАНИ ПО МНЕНИЯТА НА ТРЕТИТЕ СТРАНИ**

(84) Испанските органи отбелязват, че всички заинтересовани трети страни споделят същото мнение и подкрепят представените аргументи в наблюденията на испанските органи.

(85) Испанските органи повтарят, че новото административно тълкуване на DGT, което се съдържа в *consulta* V0608/12 от 21 март 2012 г. и резолюцията на TEAC от 26 юни 2012 г., не представлява нова помощ. Нито отговорите на данъчни становища, нито резолюциите на TEAC пораждат правни последици.

(86) Приетото от испанския Върховен съд решение от 24 юни 2013 г. показва, че изчисляването на финансовата репутация трябва да се извършва при спазване на правилата за консолидирани счетоводни отчети, независимо дали придобитите чуждестранни дружества подават консолидирани или индивидуални счетоводни отчети. Макар по същество въпросното решение да не се отнася до това дали член 12, параграф 5 от TRLIS се прилага за преки или непреки придобивания, фактът, че трябва да се направи препратка към счетоводните правила, означава, че за целите на член 12, параграф 5 от TRLIS третирането на преките и непреките придобивания трябва да е аналогично.

(87) В своите наблюдения петте заинтересовани страни посочват, че в корпоративните си данъчни оценки са приспадали финансовата репутация при непреки придобивания. Следователно новото административно тълкуване не е засегнало приложното поле на член 12, параграф 5 от TRLIS.

(88) Комисията признава за наличието на оправдани правни очаквания в първото и второто решения въз основа на дадените отговори на писмените парламентарни въпроси на г-н Erik Mejier и г-жа Sharon Bowles. Отговорите не предполагат, че те са били ограничени до преките придобивания. Напротив, в отговорите на тези парламентарни въпроси се съдържат позовавания на конкретни непреки придобивания.

(89) Освен това с принципа на оправданите правни очаквания се цели да бъдат предпазени получателите на предполагаема държавна помощ, а не държавата членка. Следователно получателите на помощта са онези, които трябва да преценят дали приетите от Комисията мерки (и никога държавата членка) могат да доведат до наличието на оправдани правни очаквания.

(90) Като открива настоящата процедура по разследване, Комисията възнамерява да преразгледа своите собствени мерки, които нарушават принципите на правна сигурност и на estoppel.

(91) Испанските органи напомнят на Комисията, че характерът на помощ на член 12, параграф 5 от TRLIS не е окончателен, тъй като той подлежи на преглед от страна на Съда на Европейския съюз.

6. **ОЦЕНКА НА МЯРКАТА**

(92) В своите първо и второ решения Комисията стигна до заключението, че член 12, параграф 5 от TRLIS представлява неправомерна и несъвместима схема както по отношение на придобивания в рамките на ЕС, така и извън ЕС. По-специално Комисията установи, че разглежданата мярка, която дава възможност на испански дружества да приспадат финансовата репутация, произтичаща от придобивания на дялови участия в размер на най-малко 5 % в чуждестранно дружество, представлява селективно предимство, което не се оправдава с логиката на данъчната система. Освен това мярката не беше определена за съвместима с вътрешния пазар ([32]). Комисията се позовава на мотивите, които са заложени в тези решения, за да покаже, че въпросната мярка представлява неправомерна и несъвместима държавна помощ.

(93) Испанските органи не подадоха жалби за отмяна нито на първото, нито на второто решение. Пред Общия съд са заведени обаче множество производства от трети страни ([33]).

(94) Настоящото решение касае единствено последиците от новото административно тълкуване на член 12, параграф 5 от TRLIS, въведено от испанските органи след приемането на първото и второто решения.

А. ХАРАКТЕР НА НОВА ПОМОЩ НА МЯРКАТА

(95) Целта на първото и второто решения беше да се оцени съвместимостта с вътрешния пазар на испанска схема, представена от испанските органи в хода на административната процедура, довела до приемането на първото и второто решения. В първото и второто решения схемата (член 12, параграф 5 от TRLIS) беше обявена за неправомерна и несъвместима — „*неправомерно приложена от Испания*“ ([34]).

(96) Според установената съдебна практика обхватът на едно решение трябва да бъде определен не само по отношение на действителната формулировка на въпросното решение, но също така като се вземе предвид схемата за помощ, описана от държавата членка ([35]). По дело *Kahla Thüringen* Съдът определи, че искането за допълнителна информация от страна на Комисията, с което се цели да се изясни приложното поле на дадената схема за помощ, и предоставеният от държавите членки отговор на това искане трябва да се считат за неразделна част от схемата за помощ ([36]).

(97) В писмо от 4 юни 2007 г. ([37]) испанските органи са обяснили, че съответната административна практика дава възможност за облекчение за финансова репутация само за преки придобивания на дялови участия в оперативни дружества.

(98) Тази практика е видна също така от последователните административни тълкувания на DGT и TEAC, направени през периода 2002—2012 г. Независимо от формулировката на съответните разпоредби на TRLIS, към момента на приемане на първото и второто решения DGT и TEAC са прилагали последователно и систематично член 12, параграф 5 от TRLIS само за преки придобивания на дялови участия в оперативни дружества. Това тълкуване действа от 1 януари 2002 г., когато член 12, параграф 5 от TRLIS за пръв път влиза в сила.

([32]) Вж. съображение 83 и сл. от първото решение и съображение 96 и сл. от второто решение.

([33]) Решение C-45/07 от 28 октомври 2009 г. предизвика завеждането на множество производства. По-специално решението на Общия съд от 8 март 2012 г., *Iberdrola* срещу *Комисия*, Т 211/10; заповедите на Общия съд от 21 март 2012 г., *BBVA* срещу *Комисия*, Т-225/10; *Telefónica* срещу *Комисия*, Т-228/10; *Ebro/Puleva* срещу *Комисия*, Т-234/10 и *Modelo Continente* срещу *Комисия* Т-174/11; както и заповед от 29 март 2012 г., AEB срещу Комисия, Т236/10. Решението на Съда на Европейския съюз от 19 декември 2013 г., *Telefónica* срещу *Комисия*, C 274/12P. Все още са висящи пред Общия съд делата Т 207/10 *Deutsche Telekom* срещу *Комисия*, Т 219/10 *Autogrill* срещу *Комисия* и Т-227/10 *Banco Santander* срещу *Комисия*. Решение C-45/07 от 12 януари 2011 г. също предизвика завеждането на множество производства. По-специално заповедите на Общия съд от 5 юни 2012 г., *Ibedrola* срещу *Комисия*, Т-431/1, заповед от 13 декември 2012 г., *Cementos Molins* срещу *Комисия*, Т-424/11; заповед от 10 юни 2013 г., *Barloworld* срещу *Комисия*, Т-459/11; заповед от 9 септември 2013 г. за дела *BBVA* срещу *Комисия*, Т-429/11; *Telefónica* срещу *Комисия*, Т-430/11; *Altadis* срещу *Комисия*, Т-400/11; както и *Telefónica* срещу *Комисия*, Т430/11. Все още са висящи пред Общия съд делата *Sigma* срещу *Комисия*, Т-239/11; *Banco Santander* срещу *Комисия*, Т-399/11; *Aха* срещу *Комисия* Т-405/11; както и *Prosegur* срещу *Комисия*, Т-406/11. Следните жалби са висящи пред съда: *BBVA* срещу *Комисия*, C-587/13P; както и *Telefónica* срещу *Комисия*, C-588/13P.

([34]) Ясно е също така, че въпросът за оправданите правни очаквания, обхванати от първото и второто решения, е ограничен до обхвата на мерките, които в тези две решения са определени като неправомерна и несъвместима помощ. Всъщност целта на признаването на оправдани правни очаквания в дадено решение не е и не може да бъде разширяването на обхвата на разглежданата неправомерна и несъвместима помощ, а само ограничаване на възстановяването ѝ.

([35]) Вж. решение C-537/08P от 16 декември 2010 г., *Kahla Thüringen Porzellan GmbH* срещу *Комисия*, точка 44 и сл.; вж. също така решение C-138/09 *Todaro Nunziatina*, 2010 г., точка 31.

([36]) Вж. решение C-537/08P от 16 декември 2010 г., *Kahla Thüringen Porzellan GmbH* срещу *Комисия*, точка 45.

([37]) Вж. писмо от 4 юни 2007 г. в отговор на искане за предоставяне на информация от страна на Комисията от 26 март 2007 г.

(99) Освен това новото административно тълкуване на член 12, параграф 5 от TRLIS, въведено от испанските органи през месец март 2012 г., е разширило приложното поле на член 12, параграф 5 от TRLIS, тъй като мярката е щяла да се прилага вече не само за финансова репутация, произтичаща от преки придобивания на дялови участия в чуждестранни дружества, но също така за финансовата репутация, произтичаща от непреки придобивания на дялови участия в чуждестранни дружества чрез придобиването на дялово участие в холдингово дружество.

(100) Важно е да се отбележи, че разглежданият въпрос не се състои в определянето на това дали помощта може да бъде определена за съществуваща помощ. Всъщност в първото и второто решения вече е направено заключение, че разглежданите мерки (член 12, параграф 5 от TRLIS по начина, по който се прилага от испанските органи) представляват неправомерна и несъвместима помощ. Следователно новото административно тълкуване в никакъв случай не би могло да представлява съществуваща помощ. В същото време важното в настоящия случай обаче е — дали непреките дялови участия, произтичащи от предходно придобиване на холдинг, също са включени в приложното поле на първото и второто решения.

(101) Комисията счита, че нито един от представените от испанските органи и от заинтересованите трети страни аргументи не доказва, че мярката не представлява нова помощ поради обяснените по-долу причини.

6.1. **Първоначалното административно тълкуване не е окончателно и не е релевантна и систематична административна практика**

(102) В подкрепа на своето становище, че мярката не би означавала нова помощ, испанските органи и заинтересованите трети страни по същество твърдят, че предишното административно тълкуване не е било окончателно, винаги е можело да бъде обжалвано пред съдилищата и не е било постоянна практика.

(103) Тези аргументи не са от значение за целите на настоящото решение. Всъщност в първото и второто решения Комисията е разгледала схемата за държавна помощ във вида, в който е прилагана от испанските органи. Обстоятелството, че режимът може да бъде променен или изменен (от администрацията или от съдилищата) в даден момент в бъдеще, няма връзка с обхвата на разследването и следователно на решенията.

(104) Във всеки случай аргументите на испанските органи трябва да бъдат отхвърлени поради следните допълнителни причини:

(105) Що се отнася до аргумента, че първоначалното административно тълкуване не е било релевантна и утвърдена практика на данъчната администрация, Комисията отбелязва, че всички *consultas* на DGT и резолюции на TEAC, представени от испанските органи, свидетелстват за систематичен и последователен подход на изключване от обхвата на член 12, параграф 5 от TRLIS на непреките придобивания на дялови участия, произтичащи от пряко придобиване на дялово участие в холдингово дружество.

(106) Испанските органи и заинтересованите трети страни твърдят също така, че първоначалното административно тълкуване не представлява релевантна и окончателна административна практика, тъй като то не е източник на право и във всеки един момент може да бъде обжалвано пред компетентните съдилища.

(107) Комисията счита, че фактът, че административното тълкуване и резолюциите на TEAC могат да бъдат обжалвани на следващи съдебни инстанции, не означава, че въпросните *consultas* — и особено резолюциите на TEAC — нямат правни последици за титуляря. Както е посочено в член 89 от Общия данъчен закон 58/2003 от 17 декември, дадените отговори в контекста на искане за данъчно становище са обвързващи за данъчната администрация. Това означава, че данъчната администрация е задължена да използва едни и същи критерии, когато при различните данъчно задължени лица са налице идентични факти и обстоятелства. Следователно полагащият дължимата грижа и благоразумен оператор би очаквал от данъчната администрация последователен подход в ситуации, в които са налице идентични факти и обстоятелства при различните данъчно задължени лица.

(108) Испанските органи и някои от заинтересованите трети страни твърдят, че първоначалното административно тълкуване не представлява последователна административна практика, тъй като критериите, които се съдържат в административното тълкуване, във всеки един момент подлежат на допълнителни изменения. Както обаче беше обяснено от испанските органи — според член 89 от Закон 58/2003 се изисква последователно прилагане на критериите, които се съдържат в дадено административно тълкуване, докато съдебната практика или приложим закон не го измени. Комисията отбелязва, че всички *consultas* на DGT и резолюции на TEAC свидетелстват, че през периода 2002—2012 г. е прилагана последователна практика, която не е променяна нито от закона, нито от съдебната практика.

(109) Испанските органи и някои от заинтересованите трети страни твърдят, че административното тълкуване е изменено постепенно с резолюция на TEAC от месец юни 2010 г. и решение на Audiencia Nacional от 13 октомври 2011 г. ([38]), което впоследствие е потвърдено от испанския Върховен съд в решение от 24 юни 2013 г. ([39]) Комисията счита, че горепосочените решения не доказват наличието на изменение в данъчното третиране на непреките придобивания на дялови участия в контекста на член 12, параграф 5 от TRLIS. Резолюцията на TEAC, решенията на Audiencia Nacional и на испанския Върховен съд се отнасят до вътрешногрупови придобивания на дялови участия, което е различен въпрос от разглеждания в настоящото. И двете решения не се отнасят изрично до въпроса с непреките придобивания на дялови участия и не се включват в дискусията относно наличието на финансова репутация като такава, тъй като наличието на финансова репутация вече е било преценено от Съда *a quo* и е отпаднало от обхвата на жалбата. В това отношение административната практика на испанските данъчни органи в рамките на процедурата по възстановяване на помощта се е състояла първо в преценка на прекия или непрекия характер на придобиванията, независимо дали са вътрешногрупови придобивания, за да се прецени дали водят до данъчни ползи или не.

(110) Испанските органи и заинтересованите трети страни оспорват също така твърдението на Комисията в решението за откриване от 17 юли 2013 г., че систематично са били отхвърляни включените в данъчните декларации облекчения за финансова репутация, свързани с непреки придобивания. Испанските органи и заинтересованите трети страни твърдят, че облекчението не може да е било отхвърляно систематично, тъй като испанската система на събиране на данъците се основава на „система на самооценка“ (т.нар. *autoliquidación*).

(111) Комисията е на мнение, че наличието на система на събиране на данъците, основана на самооценка, не променя характера на нова помощ на мярката. Всъщност фактът, че испанската система на събиране на данъците се базира на системата на „самооценка“, не гарантира точността и в крайна сметка законността на всяка от данъчните операции, осъществявани от титуляря. Данъчната администрация има право да проверява и следи осъществените от данъчно задължените лица данъчни операции на базата на самооценка. Всъщност, както посочиха испанските органи, ако на едно данъчно задължено лице, което е приспаднало финансовата репутация, произтичаща от непреки придобивания, се направи данъчна проверка, данъчната администрация, която е длъжна да прилага едни и същи критерии в ситуации, когато са налице идентични факти и обстоятелства при различните данъчно задължени лица, не би приела облекчението за финансова репутация, включено в данъчната декларация на дружеството. Следователно наличието на данъчна система, основана на „самооценка“, не противоречи на становището на Комисията, че исканията от страна на дружества за облекчение за финансова репутация в контекста на непреки придобивания на дялови участия, са били отхвърляни систематично.

(112) Освен това фактът, че някои данъчно задължени лица не са спазили съществуващото административно тълкуване и са приспаднали финансовата репутация за непреки придобивания на дялови участия, не е релевантен за целите на настоящия анализ. Според член 89 от Закон 58/2003 данъчната администрация е задължена да използва критериите, които се съдържат в данъчните тълкувания, когато при различните данъчно задължени лица са налице идентични факти и обстоятелства. Следователно данъчно задължените лица, които са приспаднали финансовата репутация за непреки придобивания и на които впоследствие е направена данъчна проверка, е трябвало да коригират своите данъчни декларации.

(113) В заключение, *consultas* на DGT и резолюциите на TEAC потвърждават, че към момента на първото и второто решения и дори след приемането им (до месец март 2012 г.) последователната административна практика на испанските органи е била да прилагат въпросната данъчна схема само за преки придобивания на дялови участия в чуждестранни оперативни дружества, а всички данъчни облекчения за непреки придобивания на дялови участия, произтичащи от пряко придобиване на дялово участие в холдингово дружество, са били отказвани систематично. Освен това Комисията счита, че основаната на самооценка същност на испанската система на събиране на данъците, не променя факта, че новото административно тълкуване е разширило приложното поле на член 12, параграф 5 от TRLIS.

6.2. **Новото административно тълкуване не представлява съществено изменение на приложното поле на член 12, параграф 5 от TRLIS**

(114) Както испанските органи, така и заинтересованите трети страни твърдят, че член 12, параграф 5 от TRLIS не е претърпял съществени изменения и че административното тълкуване на обхвата на дадена разпоредба не може да се счита за съществено изменение на помощта. Освен това фактът, че административното тълкуване е било променено от DGT и TEAC, не засяга приложното поле на член 12, параграф 5 от TRLIS.

([38]) Вж. решение на Audiencia Nacional от 13 октомври 2011 г.; жалба № 432/2008.
([39]) Вж. решение на испанския Върховен съд от 24 юни 2013 г.; RJ/2013/5335.

(115) Въпреки това несъмнено всяко едно разширяване на обхвата на данъчното предимство (което може да е свързано с предоставянето на държавна помощ в размер на милиарди евро) чрез включването на непреки придобивания на дялови участия, представлява съществено изменение на приложното поле на режима ([40]).

(116) Всъщност е било направено изменение в метода на изчисляване на финансовата репутация, който е бил променен по такъв начин, че да позволява приспадането на финансовата репутация, произтичаща от непреки придобивания на дялови участия в чуждестранни дружества чрез прякото придобиване на дялово участие в холдингово дружество. Това изменение в метода на изчисляване определено е разширило приложното поле на член 12, параграф 5 от TRLIS.

6.2.1. *Метод на изчисляване на финансовата репутация*

(117) От предоставените на Комисията от страна на испанските органи *consultas* на DGT и съдебна практика на TEAC по време на административната процедура и на официалната процедура по разследване е видно, че от приемането на член 12, параграф 5 от TRLIS през 2002 г. до 2012 г. е прилагана последователна административна практика, изключваща от приложното поле на член 12, параграф 5 от TRLIS непреки придобивания на дялови участия, произтичащи от прякото придобиване на дялово участие в холдингово дружество. В основни линии принципите на DGT и съдебната практика на TEAC обосновават тяхното първоначално тълкуване въз основа на следните аргументи:

(118) Репутацията е нематериален актив, който възниква, когато едно дружество придобива друго, и този актив е равен на разликата между покупната цена и счетоводната стойност на неговите нетни активи. Всъщност в резултат на извършването на икономическа дейност се генерира нематериален актив, който се дължи на портфейла от клиенти, ноу-хау, човешки ресурси, географско положение и престиж на дружеството, което води до по-висока покупна цена от установената като счетоводна стойност. Следователно репутация може да възникне само вследствие на пряко придобиване на оперативно дружество, т.е. дружество, което действително осъществява икономическа дейност. Обратно, репутация не може да възникне от холдингово дружество, чиято основна цел се състои в това да притежава дялове в дъщерни оперативни дружества ([41]).

(119) Ако платената цена за дялово участие в дадено дружество надвишава неговата счетоводна стойност, това може да се дължи на две различни причини: 1) на присъщата стойност на активите и правата на дружеството; или 2) на завишена цена, която е платена поради очакването за получаване на по-високи приходи в бъдеще. Втората категория съответства на финансовата репутация ([42]).

(120) DGT и TEAC прилагат следния подход в четири стъпки за изчисляване на размера на финансовата репутация, т.е. разликата между покупната цена и счетоводната стойност на дяловото участие, която не може да бъде отнесена към нетната стойност на чуждестранното дружество:

а) да се изчисли разликата между покупната цена на дяловото участие и неговата счетоводна стойност;

б) счетоводната стойност трябва да отразява дела от собствения капитал, който съответства на дяловото участие, притежавано от местното дружество в чуждестранното дружество;

в) разликата между покупната цена на дяловото участие и неговата счетоводна стойност трябва да бъде отнесена към активите на чуждестранното дружество до размера на пазарната стойност на въпросния актив в съответствие с критериите, установени в счетоводните правила за консолидиране ([43]);

г) останалата сума представлява финансовата репутация, която може да бъде приспадната от данъчната основа до максимален годишен размер от една двадесета от нейната стойност.

(121) Според този метод на изчисляване, ако едно дружество, което е местно лице в Испания, придобие дялово участие в чуждестранно холдингово дружество, чиято основна дейност се състои в това да притежава дялове и да управлява активи на други оперативни дружества, разликата между покупната цена и счетоводната стойност на нетната стойност на холдинга трябва да се впише като актив на холдинговото дружество до размера на пазарната стойност на въпросния актив. Тъй като активите на холдинга представляват дялови участия в чуждестранно дъщерно оперативно дружество, пазарната стойност на неговите активи е равна на покупната цена на дяловете и следователно не може да възникне финансова репутация. Според това тълкуване финансова репутация може да възникне само при пряко придобиване на оперативно дружество.

(122) Административното тълкуване на DGT от 21 март 2012 г. и последващата резолюция на TEAC от 26 юни 2012 г. разширяват приложното поле на член 12, параграф 5 от TRLIS до непреки придобивания на дялови участия в резултат на пряко придобиване на дялово участие в холдингово дружество. Според испанските органи и една заинтересована страна трябва да се прилага следният метод на изчисляване на финансовата репутация:

([40]) Трябва да се подчертае също така, че с новото тълкуване DGT и TEAC признават отклонение от тяхното първоначално тълкуване на член 12, параграф 5 от TRLIS, що се отнася до новата възможност за прилагането му за непреки придобивания на дялови участия (вж. раздел 2.3.2 по-горе).

([41]) Вж. резолюция на TEAC от 3 ноември 2011 г.; R.G.: 2842-09.

([42]) Вж. резолюция на TEAC от 26 юни 2012 г.; R.G: 3637/2010 и 1439/2011.

([43]) Според TEAC, членове 23 и 24 от Кралски указ 1815/1991.

(123) В случай на непряко придобиване на дялови участия в резултат на пряко придобиване на дялово участие в холдингово дружество е необходимо да се извърши консолидиране, за да може репутацията, генерирана на второ и по-далечно ниво, да бъде отнесена на нивото на холдинговото дружество. Това се прави чрез изваждането на инвестиционния капитал от придобиващото и придобиваното дружество. За тази цел процесът на изваждане на инвестиционния капитал трябва да протече на различни етапи според член 30 от Кралски указ 1815/1991:

а) първо, инвестиционният капитал трябва да бъде изваден на нивото на дружеството, което няма пряко дялово участие в собствения капитал на другото дружество. Дяловото участие на холдинга в дъщерното оперативно дружество се изважда и стойността на това дялово участие се замества в счетоводния баланс на холдинга с пазарната стойност на активите на дъщерното оперативно дружество. В счетоводния баланс на холдинговото дружество се записва резерв вследствие на консолидирането, който е равен на разликата между пазарната стойност на активите на оперативното дружество и тяхната счетоводна стойност;

б) второ, изваждането на инвестиционния капитал трябва да се извърши на последващите етапи, като се вземе предвид изчислението на стойността на собствения капитал и резервите от консолидирането, възникнали на по-ранни етапи.

(124) Финансовата репутация е част от разликата между покупната цена на дяловото участие и новата стойност на собствения капитал на холдинга след консолидирането, която не може да бъде отнесена към активите на холдинга. Чрез прилагането на този метод на изчисляване активите и пасивите на всички дъщерни дружества, притежавани от холдинговото дружество, се третират като активи и пасиви на едно дружество.

(125) Следователно новият метод на изчисляване, който се съдържа в резолюциите на DGT и TEAC от 2012 г. изисква предварителна симулация ([44]) на консолидиране, за да могат активите на чуждестранното оперативно дружество (това, което генерира репутация) да бъдат отнесени на нивото на холдинговото дружество в съответствие със стъпките, посочени в член 30 от Кралски указ 1815/1991. Едва след тази симулация на процес на консолидиране разликата между покупната цена на дяловото участие и неговата счетоводна стойност може да бъде отнесена към активите и правата на чуждестранния холдинг. Останалата разлика представлява финансовата репутация, която следва да бъде приспадната от данъчната основа. Следователно при този метод на изчисляване се избягва приспадането между покупната цена и пазарната стойност на активите (дяловете) на холдинга, които не са довели до генерирането на финансова репутация на нивото на холдинга.

(126) Противоречието, свързано с изчисляването на финансовата репутация, е породено от препратката към правилата за консолидиране, която се прави в член 12, параграф 5 от TRLIS. Всъщност в препратката не се уточняват конкретните счетоводни правила или разпоредби за консолидиране, които трябва да бъдат приложени, за да се изчисли окончателният размер на финансовата репутация:

„Разликата между покупната цена на дяловото участие и неговата счетоводна стойност на датата на придобиванията следва да бъде вписана в активите и правата на чуждестранното дружество в съответствие с критериите, определени в Кралски указ 1815/1991 относно правилата за консолидираните счетоводни отчети.“ [подчертаването е добавено]

(127) В предходните си резолюции TEAC пояснява, че препратката към счетоводните правила за консолидиране е направена единствено с оглед на осчетоводяването на разликата между покупната цена и счетоводната стойност на дяловото участие в активите и правата на чуждестранното дружество ([45]) и че в член 12, параграф 5 от TRLIS не се изисква действително консолидиране на счетоводните отчети. В резолюция на TEAC от 3 ноември 2011 г. се посочва, че „единствената цел на препратката в член 12, параграф 5 от TRLIS към Кралски указ 1815/1991 (счетоводни правила за консолидиране) е разликата между покупната цена на дяловото участие и неговата счетоводна стойност да бъде отнесена към активите и правата на чуждестранното дружество.“

(128) По-специално в случай на придобиване на дялови участия в холдингово дружество, спорът е съсредоточен върху това как да се определи коя счетоводна стойност да бъде взета предвид за целите на изчисляването на размера на финансовата репутация: счетоводната стойност, която е резултат от консолидираните счетоводни отчети, или счетоводната стойност, получена от индивидуалните счетоводни отчети. Действително този избор може да доведе до съвсем различен резултат: от една страна, ако се направи препратка към счетоводната стойност в индивидуалните счетоводни отчети, финансова репутация не би възникнала при придобиване на дялово участие в холдингово дружество; от друга страна, ако се направи препратка към счетоводната стойност в консолидираните счетоводни отчети, тогава на нивото на холдинговото дружество би възникнала финансова репутация.

([44]) Комисията има предвид симулация на консолидиране с оглед на това, че едно от изискванията на член 21 от TRLIS е придобиването на дялово участие от най-малко 5 %. Този процент не предполага консолидиране с придобиващото дружество.

([45]) Вж. резолюция на TEAC R.G. 2842-09 от 3 ноември 2011 г.

(129) От резолюциите на TEAC може да се заключи, че няколко данъчно задължени лица вече са поискали облекчение за финансова репутация, произтичаща от непряко придобити дялови участия, намиращи се на второ или по-далечно ниво, като са убедили данъчната администрация да вземе предвид референтните стойности, съдържащи се в консолидираните счетоводни отчети на групата, а не тези, съдържащи се в индивидуалните счетоводни отчети. Комисията отбелязва обаче, че DGT и TEAC последователно са потвърждавали в своите административни тълкувания и резолюции преди 2012 г., че счетоводната стойност, която трябва да бъде взета предвид, трябва да бъде съдържащата се в индивидуалните счетоводни отчети.

(130) По-специално от TEAC първоначално твърдяха, че данъчното консолидиране и счетоводното консолидиране не са еквивалентни, нито понятието консолидирана група за данъчни цели и за счетоводни цели ([46]). Например те изтъкват, че според испанския Закон за корпоративното данъчно облагане не се вземат предвид печалбите на групата, съдържащи се в консолидираните финансови отчети, а сумираните индивидуални печалби, съдържащи се в индивидуалните финансови отчети. Това е така, защото в крайна сметка целите, които преследват счетоводните правила и данъчните правила са различни: докато целта на консолидираните финансови отчети е да предоставят информация за икономическото и финансовото положение на групата, от данъчна гледна точка е важно да се определи икономическия капацитет на групата, която подлежи на данъчно облагане ([47]). Разглеждането на консолидираните финансови отчети може да доведе до отклонения в изчисляването на данъчната база. Например инвестицията може да е осъществена, когато дружеството не е било част от групата, или, обратно, възможно е също така инвестицията все още да е отразена в консолидираните отчети, дори след като дружеството вече не е част от групата. Следователно, макар че в член 12, параграф 5 от TRLIS не се изключва изрично да се вземе предвид счетоводната стойност, отразена в консолидираните отчети, счетоводната стойност, на която се позовава трябва да бъде съдържащата се в индивидуалните счетоводни отчети на придобитото чуждестранно дружество. В противен случай разпоредбата би съдържала изрична препратка към счетоводните правила, подобно на други данъчни разпоредби в испанския Закон за корпоративното данъчно облагане.

(131) Комисията е на мнение, че методът на изчисляване на финансовата репутация, на който се базират административните тълкувания, е неразделна част от член 12, параграф 5 от TRLIS, който определя неговото приложно поле и правни последици. Всъщност член 12, параграф 5 от TRLIS сам по себе си представлява метод за изчисляване на финансовата репутация: в него се посочва какви стъпки трябва да бъдат направени, за да бъде получена сумата, която представлява финансова репутация. Очевидно е, че изменението или промяната на този метод на изчисляване, водещо до значителна промяна на данъчното предимство, което се получава от тази разпоредба, може да окаже пряко въздействие върху правните последици от разпоредбата.

(132) Според първоначалния метод на изчисляване, използван последователно от DGT и TEAC, се стига до заключението, че счетоводната стойност, която трябва да бъде взета предвид, трябва да е отразената в индивидуалните счетоводни отчети на придобитото чуждестранно дружество. Следователно не може да възникне никаква репутация (а оттам и никаква финансова репутация) в контекста на непряко придобиване на дялови участия, произтичащо от пряко придобиване на дялови участия в чуждестранни холдингови дружества. Според първоначалната административна практика е имало възможност само за приспадане на финансовата репутация, произтичаща от прякото придобиване на дялови участия в оперативни дружества.

(133) Новият метод на изчисляване, съдържащ се в административното тълкуване на DGT и резолюцията на TEAC от 2012 г. разширява първоначалните граници на член 12, параграф 5 от TRLIS, като дава възможност за облекчение за финансова репутация също така в контекста на непряко придобиване на дялови участия в резултат на пряко придобиване на дялово участие в холдинг, като в резултат на това дружества, които към момента на първото и второто решения не са можели да прилагат мярката към непреки придобивания, вече могат да представят искания за облекчения за такива придобивания.

(134) Освен това Комисията отбелязва, че с възможността репутацията, генерирана на второ или по-далечни нива, да бъде отнесена на нивото на холдинговото дружество, се нарушава едно от условията на член 12, параграф 5 от TRLIS, а именно генерирането на репутация, произтичаща от придобиване на дялово участие в чуждестранно дружество от местно испанско дружество. Действително в този случай репутацията би била генерирана на второ или по-далечно ниво, на което и двете дружества са чуждестранни в Испания. [*подчертаването е добавено*]

(135) В заключение, въпреки че не е извършвано изменение във формулировката на член 12, параграф 5 от TRLIS и член 21 от TRLIS, Комисията счита, че новото административно тълкуване на член 12, параграф 5 от TRLIS, базирано на горепосочения нов метод на изчисляване, представлява значителна промяна в схемата, тъй като разширява първоначалното приложно поле на разпоредбата, като разрешава облекчение за финансова репутация така също за непреки придобивания на дялови участия в резултат на пряко придобиване на дялово участие в холдинг.

([46]) Вж. резолюция на TEAC от 17 февруари 2011 г.; R.G. 4871-09, 4872-09, 4873-09 и 4874-09.
([47]) Вж. решение на испанския Върховен съд от 24 юни 2013 г.; RJ/2013/5335.

6.2.2. *Причини, изтъкнати от испанските органи и заинтересованите трети страни за обосноваване на отклонението от предходното административно тълкуване*

(136) Испанските органи и заинтересованите трети страни признават ([48]), че до изменението на административното тълкуване от 2012 г. облекчението по член 12, параграф 5 от TRLIS на практика е било приложимо само за преки придобивания на дялови участия в чуждестранни дружества. Испанските органи и заинтересованите трети страни са представили редица причини, за да обосноват изменението на административната практика, свързана с прилагането на член 12, параграф 5 от TRLIS.

(137) Тези изтъкнати причини обаче не са релевантни. Всъщност причините, поради които режимът за държавна помощ е бил изменен през 2012 г., по никакъв начин не могат да променят обхвата на разследването на Комисията, а оттам и приложното поле на първото и второто решения, приети съответно през 2009 г. и 2011 г.

(138) Освен това причините, на които първоначално се позоваха испанските органи, когато обясняваха приложното поле на мярката по време на административната процедура, довела до решението за откриване от 2007 г., както и съдържащите се в първоначалните административни тълкувания на DGT и резолюции на TEAC, се различават от посочените в хода на настоящата официална процедура по разследване във връзка с твърдението, че новото административно тълкуване няма характер на помощ.

(139) Алтернативно, изтъкнатите от испанските органи и заинтересованите трети страни причини в никакъв случай не обосновават отклонението от предходното административно тълкуване.

а) *Мотивите, залегнали в член 12, параграф 5 от TRLIS: насърчаване на интернационализацията на испанските дружества*

(140) Както беше посочено в наблюденията на испанските органи, за обосновка на промяната на тяхното административно тълкуване, както DGT, така и TEAC се позовават на мотивите в член 12, параграф 5 от TRLIS. Целта на последната разпоредба е да се насърчи интернационализацията и инвестициите на испански дружества в чужбина. Изключването на непреките придобивания не би съответствало на тази цел.

(141) Различното данъчно третиране на придобиванията на местни и чуждестранни дялови участия, предвидено в член 12, параграф 5 от TRLIS, чиято цел е да се насърчи интернационализацията и инвестициите на испански дружества в чужбина, в първото и второто решения беше обявено за неправомерна и несъвместима с вътрешния пазар помощ. Комисията счита, че промяната в административната практика не може да бъде обоснована с мотивите — интернационализация на испанските дружества — залегнали в една разпоредба (член 12, параграф 5 от TRLIS), която вече е била обявена в първото и второто решения за неправомерна и несъвместима с вътрешния пазар помощ.

б) *Препратки към непряко придобиване в първото и второто решения, парламентарни въпроси и съобщение за медиите относно решението за откриване от 2007 г.*

(142) Един от аргументите, на които се позовават испанските органи и заинтересованите трети страни, когато оспорват, че новото административно тълкуване на член 12, параграф 5 от TRLIS представлява нова помощ, е, че във формулировката на първото и второто решения на Комисията се споменава както пряко, така и непряко придобиване на дялови участия. По тази причина те смятат, че новото административно тълкуване е в съответствие с двете решения на Комисията.

(143) Комисията не е съгласна, че подобно споменаване ще премахне характера на нова помощ на мярката. Споменаването в първото и второто решения на преки и непреки придобивания на дялови участия се дължи на препратката, която се съдържа в член 12, параграф 5 от TRLIS към член 21 от TRLIS, в който изрично се посочва, че процентът на дяловото участие — било то пряко или непряко — в собствения капитал на чуждестранното дружество трябва да бъде най-малко 5 %. Задачата на Комисията не е да определя в първото и във второто решения как трябва да се прилага дадена разпоредба от испанския Закон за корпоративното данъчно облагане, а по-скоро да прецени дали разпоредбата представлява държавна помощ, като вземе предвид начина, по който се прилага от въпросната държава членка към момента на уведомяването.

(144) Освен това следва да се отбележи, че по време на официалната процедура по разследване, довела до приемането на първото и второто решения, разследването беше съсредоточено върху това дали член 12, параграф 5 от TRLIS представлява държавна помощ или не, а тази оценка не изискваше разглеждане на това дали член 12, параграф 5 от TRLIS обхваща както преки, така и непреки придобивания. Дебатът относно това дали непреките придобивания на дялови участия са обхванати се зароди в контекста на процедурата по възстановяване на помощта, когато испанските органи уведомиха Комисията за изменението на предишната административна практика. Фактът че на един много ранен етап, преди официалната процедура по разследване, в служебно писмо от 26 март 2007 г. Комисията зададе няколко въпроса по отношение на обхвата на член 12, параграф 5 от TRLIS, не е релевантен за целите на настоящия анализ. От значение в настоящия случай е да се определи как испанските органи са прилагали член 12, параграф 5 от TRLIS към момента на приемане на първото и второто решения.

([48]) Вж. писмо от 4 юни 2007 г., изпратено от испанските органи в отговор на искане за предоставяне на информация от 26 март 2007 г.

(145) По отношение на разглеждания въпрос си струва да се напомни отново съдебната практика на Съда, съдържаща се в решението по дело *Kahla* ([49]), в което се посочва, че обхватът на едно решение трябва да бъде определен не само по отношение на действителната формулировка на това решение, но също така с отчитане на схемата за помощ, описана от въпросната държава членка. В това отношение испанските органи поясниха в писмо от 4 юни 2007 г., че обхватът на член 12, параграф 5 от TRLIS обхваща само преки придобивания на дялови участия в чуждестранни дружества. Липсата на изрична препратка към това писмо в първото и второто решения не променя факта, че от приемането си член 12, параграф 5 от TRLIS е прилаган, като от обхвата му са били изключени непреките придобивания на дялови участия.

(146) Освен това от съдебната практика на съда, съдържаща се в решението по дело *Kahla*, следва, че в контекста на приемането на новото административно тълкуване испанските органи вече са били осведомени за информацията в изпратеното до Комисията писмо, в което е посочено, че само преките придобивания на дялови участия могат да се възползват от облекчението по член 12, параграф 5 от TRLIS. Испанските органи е трябвало да гарантират изпълнението на решението в съответствие с информацията, която вече са били предоставили на службите на Комисията ([50]).

(147) Комисията счита, че обхватът на първото и второто решения не се определя само от формулировката на решението, но също така с отчитане на цялата информация, представена от испанските органи, за да бъде описан начинът, по който е прилагана схемата за помощ към момента на приемане на двете решения.

(148) Въпросът за това дали заинтересованите трети страни са били или не са били запознати с комуникацията между испанските органи и Комисията изобщо не е релевантен по отношение на това дали новата административна практика представлява нова помощ. Въпреки че няма изменение във формулировката на разглежданата правна разпоредба — член 12, параграф 5 от TRLIS във връзка с член 21 от TRLIS — Комисията счита, че ограниченията и конкретните условия на разпоредбата са били променени. Новото административно тълкуване действително разширява първоначалното приложно поле на член 12, параграф 5 от TRLIS, като допуска приспадане на финансовата репутация в случай на непряко придобиване на дялови участия чрез пряко придобиване на дялово участие в холдингово дружество. Това обстоятелство първоначално не е било предвидено в предишното административно тълкуване, според което е било разрешено само облекчението за финансова репутация от пряко придобиване на дялови участия в оперативни дружества.

(149) В решението по дело *Namur — Les Assurances* ([51]) Съдът определи, че само измененията, с които се правят значителни промени в даден режим за помощ, подлежат на допълнително уведомяване като нова помощ. Комисията вярва, че новото административно тълкуване представлява значителна промяна в режима за помощ, анализиран от Комисията в първото и второто решения, като се има предвид, че границите и конкретните условия на тълкуването на член 12, параграф 5 от TRLIS са били разширени, като са включени обстоятелства, които първоначално не са били обхванати от приложното поле на разпоредбата. Освен това си струва да се отбележи, че разглежданият въпрос не касае определянето на това дали помощта може да бъде определена за съществуваща или за нова помощ. Всъщност в първото и второто решения вече е направено заключение, че член 12, параграф 5 от TRLIS представлява неправомерна и несъвместима помощ. От значение в настоящия случай обаче е да се определи дали приложното поле на първото и второто решения обхваща също така непреки дялови участия, произтичащи от предишно придобиване на холдинг, за да се определи наличието на помощ, нейната съвместимост и наличието на оправдани правни очаквания.

(150) Освен това испанските органи и заинтересованите трети страни твърдят, че мярката не би била нова помощ, тъй като редица придобивания, осъществени преди откриването на процедурата през 2007 г., са представлявали непреки придобивания на дялови участия, произтичащи от пряко придобиване на дялово участие в холдингово дружество. Испанските органи и заинтересованите трети страни твърдят, че препратките към тези придобивания, съдържащи се в съобщението до медиите относно откриването на процедурата през 2007 г., и дадените от Комисията отговори на писмените парламентарни въпроси показват, че Комисията е била наясно с непрекия характер на тези придобивания.

(151) Въпреки че е възможно придобиванията, споменати в отговорите на писмените парламентарни въпроси или съобщението до медиите относно решението за откриване от 2007 г., да са включвали непреки придобивания, Комисията не може да е знаела — поне за по-голямата част от операциите — каква е била корпоративната структура на придобиваните дружества, т.е. дали придобитите дружества са били оперативни дружества или холдингови дружества. Както вече беше посочено в съображение 128, разглежданият въпрос е съсредоточен върху това дали член 12, параграф 5 от TRLIS представлява неправомерна държавна помощ поради различното данъчно третиране на местни и чуждестранни придобивания на дялови участия и по тази причина не е било необходимо

([49]) Вж. решение по дело C-537/08P от 16 декември 2010 г., *Kahla Thüringen Porzellan GmbH* срещу *Комисия*, точка 44; вж. също така решение по дело C-138/09 *Todaro Nunziatina*, 2010 г., точка 31.
([50]) Вж. решение по дело C-537/08P от 16 декември 2010 г., *Kahla Thüringen Porzellan GmbH* срещу *Комисия*, точка 44.
([51]) Вж. решение по дело C-44/93 от 9 август 1994 г., *Namur — Les assurances du credit* срещу *Комисия*.

да се разглежда корпоративната структура на придобитото чуждестранно дружество. Всъщност разграничението между преки и непреки придобивания не беше счетено за релевантно за целите на изискваната оценка в първото и второто решения. В крайна сметка подобно разграничение не би променило окончателната оценка на мярката от гледна точка на държавните помощи, в резултат на която Комисията обяви мярката за селективна поради присъщите ѝ характеристики, т.е. не се допуска амортизация на финансовата репутация при сделки между испански субекти.

(152) Що се отнася по-специално до операцията по сливане на Iberdrola/Scottish Power, за която Комисията беше уведомена ([52]), следва да се отбележи, че Комисията ясно е посочила в съображение 42 от решението относно сливането, че — за целите на въпросното решение — не е нито необходимо, нито целесъобразно да се определя дали член 12, параграф 5 от TRLIS представлява държавна помощ. Във всеки случай дадените от Комисията отговори на писмените парламентарни въпроси предхождат започването на прегледа на режима ([53]). Следователно към момента на предоставяне на отговорите Комисията не е могла да има и не е имала мнение по въпроса ([54]).

(153) В заключение, от значение за целите на оценката на държавната помощ е как е прилагана мярката от въпросната държава членка. В това отношение испанските органи обясниха, че приложното поле на член 12, параграф 5 от TRLIS е било ограничено до преки придобивания. Това се потвърждава също така от наличието на последователна и релевантна административна практика, която е прилагана до 2012 г. В това отношение Комисията отбелязва, че, както е очертано от Съда, Комисията е анализирала режима във вида, в който се е прилагал. В настоящия случай не може да се оспори, че последователната административна практика не е допускала облекчение за финансова репутация, свързана с непреки придобивания.

в) *Препратка към член 21 от TRLIS*

(154) Друг аргумент, на който се позовават испанските органи ([55]), е, че член 12, параграф 5 от TRLIS съдържа препратка към член 21, параграф 1, буква в), второ тире, където изрично е посочено, че разпоредбата обхваща така също дивиденти, произтичащи от преки или непреки дялови участия. Следователно фактът, че оперативното дружество се намира на второ или по-далечно ниво, не трябва да бъде пречка за прилагането на облекчението по член 12, параграф 5 от TRLIS. Както обаче испанските органи обясниха в хода на административната процедура, довела до приемането на решението за откриване от 2007 г., една от причините за изключването на непреките придобивания от обхвата на член 12, параграф 5 от TRLIS е, че член 21 от TRLIS изисква също така чуждестранното дружество да осъществява икономическа дейност в чужбина и да подлежи на облагане с данък, сходен с корпоративния данък. Мотивите за тази разпоредба са да се предотврати злоупотребата с данъчните правила, за да се избегне ситуация, в която от облекчението да се ползват дружества, установени в места с данъчен рай или територии без данъчно облагане. Като се има предвид, че холдингите като такива не извършват икономическа дейност, те са били изключени от обхвата на член 12, параграф 5 от TRLIS.

(155) В първоначалните си административни тълкувания и резолюции DGT и TEAC обясняват, че на нивото на холдинга не би могла да се генерира репутация (а оттам и финансова репутация), защото холдингите не извършват икономическа дейност според изискванията, установени в член 21 от TRLIS. Следователно на нивото на холдинговото дружество не може да възникне финансова репутация. През 2012 г. обаче DGT и TEAC преглеждат предходното си тълкуване, като заявяват, че изискването за осъществяване на икономическа дейност може да бъде изпълнено, когато оперативното дружество е на първо ниво или на второ или по-далечно ниво.

(156) Въпреки че член 21 от TRLIS съдържа изрична препратка към непреки и преки придобивания, факт е също така, че в член 21, буква в) от TRLIS се изисква печалбите да произтичат от стопанска дейност, извършвана в чужбина. Както признава Audiencia Nacional ([56]) в решението си от 6 февруари 2014 г., определено случаят не е такъв, ако чуждестранното целево дружество е холдинг, чиято основна цел на дейността е да притежава дялове в други оперативни дружества.

([52]) COMP M.4517, съображение 42.
([53]) С писмо от 4 юни 2007 г. испанските органи уведомиха Комисията, че член 12, параграф 5 от TRLIS се прилага само за преки придобивания.
([54]) Освен това си струва да се отбележи, че в отговорите на писмените парламентарни въпроси не се съдържа никакво изрично разграничение между преки и непреки придобивания.
([55]) Вж. писмо от 4 юни 2007 г., изпратено от испанските органи в отговор на искане за предоставяне на информация от 26 март 2007 г.
([56]) Вж. решение на Audiencia Nacional; жалба 125/2011; 6 февруари 2014 г.

(157) Струва си да се отбележи, че първоначално е било предвидено в член 21 от TRLIS да бъдат определени условията за освобождаване от корпоративен данък на дивиденти и доходи с чуждестранен произход, произтичащи от придобиването на дялови участия в чуждестранни дружества, за да се избегне международното двойно данъчно облагане. В член 12, параграф 5 се съдържа препратка към тази разпоредба само с цел да се анализира дали доходите от придобитото чуждестранно дружество оттоварят на тези критерии, за да може придобиващото дружество да приспадне финансовата репутация, произтичаща от въпросната операция. Следователно екстраполирането на определените в член 21 от TRLIS критерии трябва да бъде направено с уговорката, че целта на последната разпоредба е да бъдат определени условията за освобождаването на дивиденти и доходи с чуждестранен произход.

(158) Както беше посочено от испанските органи в писмото им от 4 юни 2007 г., данъчната администрация трябва да следи за прилагането на обезценяването на финансовата репутация. Този контрол може да се осъществява единствено посредством местното испанско дружество, чрез което испанската данъчна администрация лесно може да следи за облекчението, защото дяловите участия са част от активите на местното испанско дружество. За испанската данъчна администрация би било по-трудно да следи репутацията, произтичаща от чуждестранни дружества, които се намират на следващите нива, когато дяловите участия са вписани в активите на чуждестранните дружества, които не са задължени да докладват пред испанската данъчна администрация.

(159) Всъщност тази необходимост да се следи прилагането на облекчението, което произтича от дадена инвестиция, е отразена в задължението по член 15 от Правилника за прилагане на Закона за корпоративното данъчно облагане (RD1777/2004), според което се изисква само предоставянето на информация за придобиването на пряко придобитото дружество, за да може да се прилага член 12, параграф 5 от TRLIS. Ако това облекчение е било предвидено да се прилага така също за непреки придобивания, логично би било да бъдат включени и непреките придобивания. Комисията разбира, че чрез ограничаването на задължението за информиране до преките придобивания, законодателят умишлено е изключил непреките придобивания на дялови участия от обхвата на член 12, параграф 5 от TRLIS. Това е потвърдено също така от DGT, откъдето признават за отклонение от предишните им принципи въпреки задължението за предоставяне на информация, съдържащо се в член 15 от Правилник RD1777/2004.

(160) Освен това за целите на настоящата оценка на държавните помощи е от значение как се прилага мярката от въпросната държава членка. В това отношение испанските органи са обяснили на Комисията, че испанските данъчни органи са допускали облекчение само за финансова репутация, произтичаща от преки придобивания на дялови участия, което отчасти се дължи на мотивите, че с член 21 TRLIS ясно се изисква дружеството да извършва икономическа дейност, за да може да се възползва от прилагането на член 12, параграф 5 от TRLIS. Това условие е изпълнено само за оперативни дружества, като се има предвид, че холдинговите дружества не извършват никаква реална икономическа дейност. Следователно, предвид предоставените от испанските органи обяснения относно прилагането на разпоредбата, към момента на приемане на първото и второто решения Комисията счете, че приложното поле на член 12, параграф 5 от TRLIS е ограничено до преки придобивания на дялови участия в оперативни дружества — факт, потвърден също така от наличието на последователна и релевантна административна практика, продължила до 2012 г.

(161) Комисията счита, че, въпреки че в член 21, буква в), второ тире от TRLIS се споменават преки и непреки придобивания, последователната административна практика на DGT, подкрепена също така от TEAC, показва, че непреките придобивания на дялови участия са били изключени от обхвата на член 12, параграф 5 от TRLIS. Това се дължи на факта, че холдингите не осъществяват икономическа дейност в съответствие с член 21, буква в) от TRLIS, според който се изисква печалбите да произтичат от стопанска дейност, извършвана в чужбина. С цел да преосмислят тази позиция, като твърдят, че в член 21, буква в, второ тире от TRLIS се споменава непряко придобиване, испанските органи разширяват обхвата на член 12, параграф 5 от TRLIS чрез включване на положения, които към момента на първото и второто решения не са били обхванати.

г) *Принцип на равно третиране, недискриминация и данъчен неутралитет*

(162) Испанските органи и някои от заинтересованите трети страни твърдят, че непреките придобивания на дялови участия в чуждестранни дружества, произтичащи от придобиване на дялово участие в холдинг, са аналогични на преки придобивания на дялови участия в оперативни дружества. Поради тази причина и с цел да се гарантира принципа на равно третиране и недискриминация, направените заключения в първото и второто решения следва да бъдат приложими както за преки, така и за непреки придобивания на дялови участия.

(163) Заинтересованите трети страни твърдят също така, че според принципа за данъчен неутралитет трябва да се осигури същото равно третиране за инвестиция, която е извършена като пряко придобиване на дялово участие в оперативно дружество и като непряко придобиване на дялово участие чрез холдингово дружество. По-специално заинтересованите трети страни твърдят, че, предвид трудностите пред международното обединяване на търговска дейност, не трябва да е задължително да се извършва операция по сливане (единствената ситуация, при която финансова репутация може да възникне от непряко придобиване на дялови участия) или многостепенни операции по сливане.

(164) За начало трябва да се напомни, че принципите на равно третиране, недискриминация и данъчен неутралитет не са релевантни, що се отнася до обхвата на първото и второто решения, и по-специално дали обхващат също така непреки придобивания.

(165) При всички случаи Комисията отбелязва, че от първоначалния подход, съдържащ се в административните тълкувания на DGT и резолюциите на TEAC преди 2012 г., следва, че преките и непреките придобивания на дялови участия, произтичащи от предходно придобиване на холдингово дружеството, не са били сравними за целите на член 12, параграф 5 от TRLIS.

(166) Мотивите, на които се базира различното третиране в първоначалното административно тълкуване, се състоят в това, че едно от условията на член 12, параграф 5 от TRLIS не е било спазено в случая на придобиване на дялово участие в холдинг и последващото непряко придобиване на дялови участия в дъщерни оперативни дружества. Всъщност данъчното понятие за финансова репутация се преплита със счетоводното понятие за репутация. Репутация е налице, когато платената цена за дадено дружество надвишава счетоводната стойност на неговия собствен капитал. Тази разлика може да се дължи на две различни причини: 1) на присъщата стойност на активите и правата на дружеството; или 2) на завишена цена, платена поради по-големи от безспорните очаквания за получаване на по-високи приходи в бъдеще. Последната категория съответства на финансовата репутация. Репутация, а оттам и финансова репутация, може да възникне само в оперативни дружества, тъй като те осъществяват икономическа дейност. Холдингите, чиято основна цел на дейността е да притежават дялове в дъщерни оперативни дружества, не осъществяват реална икономическа дейност и следователно не могат да генерират репутация. Това е видно също така от метода на изчисляване, използван в първоначалните административни тълкувания, който е неразделна част от член 12, параграф 5 от TRLIS. Според този метод на изчисляване пазарната стойност на активите на холдинга (дялове в чуждестранни дъщерни оперативни дружества) е равна на покупната цена на дяловото участие и следователно не може да възникне финансова репутация. Фактът, че се извършва приспадане между покупната цена и пазарната стойност на активите на холдинга (дялове), се дължи на една присъща характеристика на холдингово дружество, а именно че неговите активи са дялове в други дъщерни оперативни дружества.

(167) В контекста на административната процедура, довела до решението за откриване от 2007 г. испанските органи обясниха ([57]), че член 12, параграф 5 от TRLIS изисква придобиването на дялово участие от само 5 % в собствения капитал на чуждестранното дружество — процент на дялово участие, който не предполага консолидиране нито с чуждестранното дружество, нито с последващите дъщерни дружества. Едва след консолидирането на холдинга и неговите дъщерни оперативни дружества с придобиващото дружество майка, в консолидираните финансови отчети може да бъде вписана репутация.

(168) Що се отнася до дебата дали да се вземат предвид стойностите, които се съдържат в консолидираните или в индивидуалните счетоводни отчети, TEAC последователно твърди, че референтните стойности, които трябва да бъдат взети предвид за изчисляване на финансовата репутация, са установените в индивидуалните счетоводни отчети. TEAC последователно потвърждава, че целта на данъчните и счетоводните правила е различна и че вземането предвид на информацията, съдържаща се в консолидираните финансови отчети, за данъчни цели може да доведе до отклонения в тълкуването на член 12, параграф 5 от TRLIS.

(169) Освен това испанските органи обясниха също така, че член 12, параграф 5 представлява метод за обезценяване на дадена инвестиция, чието управление изисква мониторинг от страна на данъчните органи. Контролът върху обезценяването може да се упражнява единствено чрез местното испанско дружество, защото дяловите участия, които се намират на първо ниво, са част от активите на местното испанско дружество. За данъчната администрация би било по-трудно да контролира финансовата репутация, възникнала в чуждестранни дружества, намиращи се на второ или по-далечни нива. Всъщност в такъв случай дяловите участия се вписват в активите на чуждестранните дружества, които не са задължени да докладват пред испанската данъчна администрация.

(170) Според съдебната практика на Съда общият принцип на равно третиране изисква аналогичните ситуации да не се третират по различен начин и различни ситуации да не се третират по един и същ начин, освен ако подобно третиране не е обективно обосновано ([58]).

(171) Комисията отбелязва, че изключването на непреките придобивания от обхвата на член 12, параграф 5 от TRLIS, както е установено в първоначалните административни тълкувания, явно не е резултат от произволни причини, а изглежда е обосновано с присъщия характер и логика на разпоредбата, както и с възможността за управление на данъка.

([57]) Вж. писмо от 4 юни 2007 г., изпратено от испанските органи в отговор на искане за предоставяне на информация от 26 март 2007 г.
([58]) Съединени дела 66/79, 127/79 и 128/79, *Salumi и др.*, 1980 г., стр. 1237, точка 14; дело C-14/01 *Niemann*, 2003 г., стр. I-2279, точка 49.

(172) Комисията иска да подчертае, че за целите на настоящата оценка на държавна помощ не е релевантно да се определя дали предходното първоначално административно тълкуване води до дискриминация между преките и непреките придобивания или нарушава принципа на данъчен неутралитет. Както вече беше установено по-горе, не е работа на Комисията да определя с решение как трябва да се прилага дадена национална разпоредба. Комисията е задължена да оцени дали въпросната разпоредба представлява държавна помощ, като вземе предвид начина, по който се прилага от националните органи към момента на уведомяването от тяхна страна. В настоящия случай е налице очевидно отклонение от предходното административно тълкуване, което разширява обхвата на член 12, параграф 5 от TRLIS, като включва ситуации, които първоначално не са били предвидени от първоначалното административно тълкуване.

д) *Прилагане на мярката със задна дата*

(173) Испанските органи и заинтересованите трети страни оспорват прилагането на административното тълкуване със задна дата. В по-ранните си обяснения ([59]) испанските органи посочват, че за придобиванията, извършени до 21 декември 2007 г. и чиято финансова репутация подлежи на преразглеждане, размерът на финансовата репутация, произтичаща от непреки (и преки) придобивания, ще бъде приспаднат от данъчната основа. Що се отнася до придобиванията, извършени след 21 декември 2007 г., няма да се приема приспадане на финансова репутация, произтичаща както от преки, така и от непреки придобивания.

(174) Испанските органи обясниха, че според член 120 от Общия данъчен закон 58/2003 от 17 декември дружествата, които смятат, че данъчната декларация е засегнала неблагоприятно законните им интереси, могат да представят искане за корекция на данъчната декларация в съответствие с приложимата процедура. Процедурата е определена в членове 126—129 от Кралски указ 1065/2007 от 27 юли ([60]). По същество едно дружество може да поиска корекция на своята данъчна декларация, след като я е подало и преди данъчната администрация да е приела окончателната данъчна оценка (*liquidación definitiva*), или — в отсъствието на такава — преди изтичането на срока на давност, с който данъчната администрация разполага, за да определи размера на данъка, който следва да бъде събран. Според членове 66 и 67 от LGT, срокът, в който може да се иска корекция на данъчна декларация, е четири години от крайния срок за представяне на данъчната декларация.

(175) Испанските органи признаха, че дружествата, които са извършили непреки придобивания на дялови участия в чуждестранни дружества до 21 декември 2007 г. и които не са включили облекчението за финансова репутация, произтичаща от непреки придобивания, сега биха могли да коригират своите данъчни декларации, за да приспаднат финансовата репутация, произтичаща от такива придобивания. Дружествата, които в миналите си данъчни декларации са включили облекчението за финансова репутация, произтичаща от непреки придобивания, и на които данъчната администрация вече е направила оценка, няма да могат да искат корекция на данъчните декларации, които вече са подадени. Като се има предвид обаче, че облекчението се разпределя за период от 20 години, въпросните дружества ще могат да приспадат финансовата репутация в бъдещите данъчни декларации.

(176) За начало въпросът дали новата административна мярка е приложима със задна дата или не няма правни последици, що се отнася до обхвата на първото и второто решения, а именно дали те също обхващат непреки придобивания.

(177) Във всички случаи новото административно тълкуване от правна гледна точка се прилага със задна дата. Всъщност новото административно тълкуване от 21 март 2012 г. може да се прилага за придобивания, които са извършени преди споменатата дата.

6.3. **Съвместимост на помощта**

(178) След като предварително е установено, че разглежданата схема включва държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 от ДФЕС, следва да се прецени дали изменената схема може да бъде определена за съвместима с вътрешния пазар в съответствие с член 107, параграфи 2 и 3 от ДФЕС. Испанските органи не представиха никакви аргументи в тази връзка.

(179) Комисията счита, че новото административно тълкуване на член 12, параграф 5 от TRLIS не може да се счита за съвместимо с вътрешния пазар. В това отношение Комисията счита, че са приложими същите мотиви, като представените в първото и второто решения. Следователно Комисията се позовава на съображения 140 и сл. от първото решение и на съображения 166 и сл. от второто решение.

([59]) Писмо от 4 декември 2012 г.

([60]) Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos

(180) По-специално що се отнася до приложението на член 107, параграф 3, буква в), предоставените по член 12, параграф 5 от TRLIS данъчни облекчения не са свързани с инвестиция, създаване на работни места или специфични проекти. Данъчните облекчения освобождават предприятията от плащания, които преди това те са извършвали и следователно трябва да се считат за оперативна помощ. Като общо правило, оперативната помощ не попада в обхвата на член 107, параграф 3, буква в), тъй като тя нарушава конкуренцията в секторите, в които се предоставя. Помощта не може да се счита за съвместима с вътрешния пазар, тъй като тя нито улеснява развитието на някакви дейности или икономически области, нито е ограничена във времето, отклоняваща се или пропорционална на необходимото за коригиране на въпросната специфична икономическа ситуация в съответните области. В заключение Комисията не счита, че мярката е съвместима с вътрешния пазар.

Б. ОПРАВДАНИ ПРАВНИ ОЧАКВАНИЯ, ПРАВНА СИГУРНОСТ, ПРИНЦИП НА ESTOPPEL И ВЪЗСТАНОВЯВАНЕ НА ПОМОЩТА

6.4. **Принципи на estoppel и правна сигурност**

(181) Комисията счита, че няма причина за отклонение от изразените в решението за откриване съображения. Всъщност Комисията не е нарушила нито принципа на estoppel, нито принципа на правна сигурност.

(182) „Consulta vinculante“ от 21 март 2012 г., с което е въведено новото административно тълкуване, е резултат от избор, който испанските органи са направили. Този административен акт, който доведе до ситуация с нова неправомерно предоставена помощ, за която не е изпратено предварително уведомление до Комисията, представлява акт на испанските органи, а не акт на Комисията. Следователно принципът на estoppel не е релевантен.

(183) Що се отнася до предполагаемото нарушение на принципа на правна сигурност, Комисията напомня, че, според съдебната практика на Съда на ЕС, обхватът на решението за държавна помощ трябва да бъде определен не само съгласно предложената формулировка на въпросното решение, но също така като се вземе под внимание схемата за помощ, описана и точно прилагана от съответната държава членка ([61]).

(184) В това отношение, ако изобщо може да се говори за нарушение на този принцип, Комисията счита, че по-скоро Испания е нарушила принципа на правна сигурност. Освен това Комисията вярва, че породената правна несигурност, ако има такава, произхожда от неточния и неясен характер на текста на определени клаузи по схемата.

6.5. **Възстановяване на помощта**

(185) Оспорената мярка е била приложена без преди това да бъде изпратено уведомление на Комисията в съответствие с член 108, параграф 3 от Договора. Следователно мярката представлява неправомерна помощ.

(186) Когато неправомерно предоставена държавна помощ бъде определена за несъвместима с вътрешния пазар, като последица от съответната констатация помощта трябва да бъде възстановена от получателите в съответствие с член 14 от Регламент (ЕО) № 659/1999. Посредством възстановяването на помощта, доколкото е възможно, се възвръща конкурентната позиция, съществуваща преди предоставянето ѝ. Размерът, който трябва да бъде възстановен, трябва да позволява премахване на икономическото предимство, предоставено на получателите на помощта.

(187) Нито един от аргументите, представени от испанските органи или от третите страни, не обосновава общото отклонение от този основен принцип. Следователно Испания трябва да бъде задължена да възстанови несъвместимата помощ.

(188) Стойността на помощта за дадена година и даден получател отговаря на намалението на данъка, осигурено чрез прилагането на член 12, параграф 5 от TRLIS за непреки придобивания на дялови участия в чуждестранни оперативни дружества, произтичащи от предходни придобивания на дялови участия в холдингови дружества.

6.6. **Оправдани правни очаквания**

(189) Испанските органи и заинтересованите страни твърдят, че оправданите правни очаквания, признати в първото и второто решения, трябва да се прилагат също така за непреки придобивания на дялови участия, произтичащи от пряко придобиване на дялово участие в холдингово дружество. В това отношение според тях трябва да бъдат признати оправдани правни очаквания поради споменаването на непреки придобивания във формулировката на първото и второто решения, в отговорите на писмените парламентарни въпроси и придобиванията, споменати в съобщението до медиите относно решението за откриване от 2007 г.

([61]) Вж. дело C-537/08 P, Kahla Thüringen Porzellan GmbH, точка 40 и сл.

(190) Комисията не е съгласна с представените от испанските органи и заинтересованите трети страни аргументи и счита, че оправданите правни очаквания, признати в първото и второто решения, не важат за ситуации (непреки придобивания на дялови участия, произтичащи от придобиването на дялово участие в холдингово дружество), които не са били включени в приложното поле на мярката към момента на приемане на тези решения. Всъщност оправданите правни очаквания могат да се базират само на фактически елементи, които са били известни към момента на приемане на решението, а не на бъдещи събития, като въвеждането на ново административно тълкуване.

(191) Според установената съдебна практика ([62]) правото на позоваване на принципа на защита на оправдани правни очаквания важи за всеки правен субект в ситуация, когато институция на Европейския съюз е породила в него оправдани правни очаквания, като му е дала определени уверения. Подобни уверения, независимо под каква форма са дадени, представляват точна, безусловна и последователна информация.

(192) Отсъствието на изрични ограничения във въпросната схема за помощ не може да се счита за точно, безусловно и последователно твърдение, дадено от Комисията на съответните предприятия по отношение на приложението на мярката също за непреките придобивания на дялови участия, произтичащи от пряко придобиване на дялово участие в холдингово дружество. Следователно липсата на такива изрични ограничения не може да породи оправдани правни очаквания за съответните предприятия, че мярката може правомерно да се прилага така също по отношение на непреки придобивания ([63]).

(193) Дори случаят да е бил такъв, че споменаването в първото и второто решение на непреки придобивания да е могло да породи очаквания за съответните предприятия, трябва да се прецени дали породеното на тази база очакване е основателно ([64]). Комисията е на мнение, че предприятията, които са извършили непреки придобивания, не могат да се позовават на основателното очакване, че непреките придобивания на дялови участия са били обхванати от член 12, параграф 5 от TRLIS, като се има предвид, че тези предприятия са били добре осведомени за административната практика на данъчната администрация и на TEAC, прилагана до 2012 г. Тези предприятия са били наясно, че съобщената на Комисията данъчна схема — член 12, параграф 5 от TRLIS — по това време е била прилагана без в обхвата ѝ да са включени непреките придобивания на дялови участия, произтичащи от прякото придобиване на дялово участие в холдингово дружество.

(194) Испанските органи твърдят, че наличието на рестриктивно административно тълкуване не намалява оправданите правни очаквания, които операторите, извършили непреки придобивания на дялови участия чрез пряко придобиване на дялово участие в холдингово дружество, може да са имали по отношение на валидността на член 12, параграф 5 от TRLIS. Това е така, тъй като 1) член 12, параграф 5 от TRLIS е ясна разпоредба; 2) той съдържа изрична препратка към член 21 от TRLIS, в който се споменават преки и непреки придобивания; 3) той съдържа изрична препратка към счетоводните правила за консолидиране; 4) с него се цели да се насърчат международните инвестиции на испански дружества.

(195) Комисията не е съгласна с горепосоченото твърдение. Член 12, параграф 5 от TRLIS се оказва неясна разпоредба, поради неопределеното позоваване на счетоводните правила за консолидиране и неточното екстраполиране на критериите, съдържащи се в член 21 от TRLIS. Всъщност член 21 първоначално е замислен за формулиране на условията за освобождаване на дивиденти и доходи с чуждестранен произход. Споменаването на непреки придобивания в член 21 противоречи на изискването за осъществяване на икономическа дейност от директно придобитото дружество. Освен това оправдани правни очаквания не могат да се базират на аргументацията на дадена схема за помощ — член 12, параграф 5 от TRLIS — която вече е била определена за неправомерна и несъвместима помощ в първото и второто решения, поради различното данъчно третиране на чуждестранните и местните придобивания, извършвани от дружества, които са местни лица в Испания. Комисията вярва, че неточният и неясен характер на разпоредбата е довел до противоречие при тълкуването ѝ. Всъщност това противоречие е видно в повечето *consultas* на DGT и резолюции на TEAC. Следователно испанските органи не могат да твърдят, че, въпреки рестриктивното административно тълкуване, член 12, параграф 5 от TRLIS може да е създал оправдани правни очаквания за предприятията, извършили непреки придобивания на дялови участия.

(196) Що се отнася по-специално до придобиването на Scottishpower от Iberdrola, Комисията отбелязва, че в решението за сливането (COMP M.4517) ясно е посочено, че за целите на решението за сливането не е било нито необходимо, нито целесъобразно да се определя дали член 12, параграф 5 от TRLIS представлява държавна помощ (вж. съображение 42 от решението).

([62]) Решение на Съда от 22 юни 2006 г.; дела C-182/03 и C-217/03, Forum 187 ASBL, 2006 г., стр. I-5479, точка 147.
([63]) Вж. решение по дело C-537/08P от 16 декември 2010 г., *Kahla Thüringen Porzellan GmbH* срещу *Комисия*, точка 44.
([64]) Решение на Съда от 22 юни 2006 г.; дела C-182/03 и C-217/03, Forum 187 ASBL, 2006 г., стр. I-5479, точка 159.

(197) По отношение на твърденията на испанските органи и на заинтересованите трети страни, според които отговорите на писмените парламентарни въпроси са създали оправдани правни очаквания за получателите на помощта, Комисията отбелязва, че писмените парламентарни въпроси не са били насочени към разграничаването между пряко и непряко придобиване, а са разглеждали въпроса дали предвидената в член 12, параграф 5 от TRLIS схема може да представлява държавна помощ. Следователно от отговорите, дадени от Комисията на писмените парламентарни въпроси, не може да се заключи, че са обхванати и преките, и непреките придобивания.

(198) Що се отнася до твърдението, според което първото и второто решения биха създали нови оправдани правни очаквания, тъй като и в двете се споменават непреки придобивания, Комисията напомня, че тези позовавания са направени само защото в националните правни разпоредби се споменава както пряко, така и непряко придобиване. По-точно в член 12, параграф 5 от TRILIS се прави препратка към член 21 TRLIS, според който най-малко 5 % от дяловите участия на чуждестранното дружество, трябва да се притежават, независимо дали пряко или непряко, от испанското дружество в продължение на непрекъснат период от една година. Фактът, че испанските органи са прилагали член 12, параграф 5 от TRLIS само за преки придобивания, не се оспорва нито от испанските органи, нито от заинтересованите трети страни. Следователно, както вече беше посочено по-горе, Комисията може да се позовава на обясненията, предоставени от съответната държава членка, и по тази причина тя с основание би могла да допусне, че режимът е прилаган по начина, указан от държавата членка.

(199) Освен това Комисията счита, че макар че комуникацията между испанските органи и Комисията — чрез която беше обяснено, че на практика може да се приспада само финансова репутация, произтичаща от преки придобивания на дялови участия в оперативни дружества — да не е отразена в текста на решенията, това не създава оправдани правни очаквания за получателите на помощта, че непреките придобивания също са обхванати от член 12, параграф 5 от TRLIS. Получателите на помощта вече са били запознати с последователната административна практика, изключваща непреките придобивания на дялови участия чрез придобиването на дялово участие в холдинг от приложното поле на член 12, параграф 5 от TRLIS, и която е действала до 2012 г.

(200) В заключение, признатите в първото и второто решения оправдани правни очаквания не могат да включват ситуации, които не са били обхванати от приложното поле на оспорената мярка към момента на приемане на първото и второто решения.

7. **ЗАКЛЮЧЕНИЯ**

(201) С оглед на горното Комисията счита, че новото административно тълкуване, с което се разширява приложното поле на схема, която вече е обявена за неправомерна и несъвместима помощ и за която не е изпратено уведомление на Комисията, представлява неправомерна и несъвместима помощ по смисъла на член 1 от Регламент (ЕО) № 659/1999.

(202) Комисията не счита мярката за съвместима с вътрешния пазар в съответствие с член 107, параграфи 2 и 3 от Договора.

(203) Помощта следва да бъде възстановена от получателите в съответствие с член 14 от Регламент (ЕО) № 659/1999,

ПРИЕ НАСТОЯЩОТО РЕШЕНИЕ:

Член 1

Новото административно тълкуване, прието от Кралство Испания, чрез което се разширява приложното поле на член 12, параграф 5 от Кралски законодателен указ 4/2004 от 5 март 2004 г., като се утвърждават направените изменения в испанския Закон за корпоративното данъчно облагане с цел да бъдат обхванати непреките придобивания на дялови участия в чуждестранни дружества чрез пряко придобиване на дялови участия в чуждестранни холдингови дружества, и което неправомерно е приведено в действие от Кралство Испания в нарушение на член 108, параграф 3 от Договора, е несъвместимо с вътрешния пазар.

Член 2

Индивидуалната помощ, предоставена по посочената в член 1 схема, не представлява помощ, ако към момента на предоставянето си изпълнява условията, определени в регламента, приет в съответствие с член 2 от Регламент (ЕО) № 994/98 на Съвета ([65]), който е приложим към момента на предоставяне на помощта.

([65]) Регламент (ЕО) № 994/98 на Съвета от 7 май 1998 година относно прилагането на членове 107 и 108 от Договора за функционирането на Европейския съюз към определени категории хоризонтална държавна помощ (ОВ L 142, 14.5.1998 г., стр. 1).

Член 3

Индивидуалната помощ, предоставена по посочената в член 1 схема, която към момента на предоставянето си изпълнява условията, определени в регламента, приет в съответствие с член 1 от Регламент (ЕО) № 994/98, или в някаква друга одобрена схема за помощ, е съвместима с вътрешния пазар до размера на максималните интензитети на помощта, приложими за въпросния вид помощ.

Член 4

1. Кралство Испания преустановява схемата за помощ, посочена в член 1, по отношение на помощта, предоставена на получатели при извършването на непреки придобивания на дялови участия в чуждестранни дружества чрез пряко придобиване на дялови участия в холдингови дружества, доколкото тя е несъвместима с общия пазар.

2. Кралство Испания възстановява от получателите несъвместимата помощ, която е предоставена по схемата, посочена в член 1.

3. Върху подлежащите на възстановяване суми се начислява лихва, считано от датата, на която са били предоставени на разположение на получателите, до действителното им възстановяване.

4. Лихвите се изчисляват с натрупване в съответствие с глава V от Регламент (ЕО) № 794/2004 на Комисията ([66]).

5. Кралство Испания анулира всички висящи плащания на помощ по схемата, посочена в член 1, считано от датата на приемане на настоящото решение.

Член 5

1. Възстановяването на помощта, предоставена по посочената в член 1 схема, се извършва незабавно и ефективно.

2. Кралство Испания гарантира изпълнението на настоящото решение в срок от четири месеца, считано от датата на уведомяване за настоящото решение.

Член 6

1. В срок от два месеца след уведомяването за настоящото решение Кралство Испания представя следната информация:

а) списъка с получателите, които са получили помощ по схемата, посочена в член 1, и общ размер на получената от всеки от тях помощ по схемата;

б) обща сума (главница и лихви), която подлежи на възстановяване от всеки получател;

в) подробно описание на мерките, които вече са предприети и планирани с оглед на изпълнението на настоящото решение;

г) документи, доказващи, че на получателите е било наредено да върнат помощта.

2. Кралство Испания държи Комисията в течение за напредъка на националните мерки, предприети с оглед на изпълнението на настоящото решение, до приключване на възстановяването на помощта, предоставена по схемата, посочена в член 1. В отговор на обикновено искане от Комисията Кралство Испания незабавно представя информация относно вече предприетите и планираните мерки за изпълнение на настоящото решение. Кралство Испания представя също така подробна информация относно размерите на помощта и лихвата, които вече са възстановени от получателите на помощта.

Член 7

Адресат на настоящото решение е Кралство Испания.

Съставено в Брюксел на 15 октомври 2014 година.

За Комисията

Joaquín ALMUNIA

Заместник-председател

([66]) Регламент (ЕО) № 794/2004 на Комисията от 21 април 2004 година за прилагането от Регламент (ЕО) № 659/1999 на Съвета относно определянето на подробни правила за прилагането на член 93 от Договора за създаване на Европейската общност (ОВ L 140, 30.4.2004 г., стр. 1).