



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (голям състав)

6 октомври 2021 година *

„Обжалване — Държавни помощи — Член 107, параграф 1 ДФЕС — Система на данъчно облагане — Разпоредби относно корпоративния данък, позволяващи на предприятията, които подлежат на данъчно облагане в Испания, да амортизират репутацията, която произтича от придобиването на дялово участие в предприятия, подлежащи на данъчно облагане извън тази държава членка — Понятие за държавна помощ — Условие за селективност — Референтна система — Дерогиране — Различно третиране — Обоснованост на различното третиране“

По дело C-50/19 P

с предмет жалба на основание член 56 от Статута на Съда на Европейския съюз, подадена на 25 януари 2019 г.,

Sigma Alimentos Exterior SL, установено в Мадрид (Испания), представлявано първоначално от M. Linares-Gil и M. Muñoz Pérez, abogados, а впоследствие от M. Muñoz Pérez, abogado,

жалбоподател,

подпомагано от

Федерална република Германия, представлявана от R. Kanitz и J. Möller,

встъпила страна в производството по обжалване,

като другата страна в производството е

Европейска комисия, представлявана от R. Lyal, B. Stromsky, C. Urraca Caviedes и P. Němečková,

ответник в първоинстанционното производство,

СЪДЪТ (голям състав),

състоящ се от: К. Lenaerts, председател, R. Silva de Lapuerta, заместник-председател, Ал. Арабаджиев, М. Vilaras, Е. Regan, М. Ilešič, А. Kumin и N. Wahl (докладчик), председатели на състави, D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, К. Jürimäe, С. Lycourgos, Р. G. Xuereb и I. Jarukaitis, съдии,

* Език на производството: испански.

генерален адвокат: G. Pitruzzella,

секретар: L. Carrasco Marco, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 7 септември 2020 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 21 януари 2021 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 С жалбата си Sigma Alimentos Exterior SL иска да се отмени решението на Общия съд на Европейския съюз от 15 ноември 2018 г., Sigma Alimentos Exterior/Комисия (T-239/11, непубликувано, наричано по-нататък „обжалваното съдебно решение“, EU:T:2018:781), с което Общият съд отхвърля жалбата, с която дружеството иска отмяна на член 1, параграф 1, а при условията на евентуалност — на член 4 от Решение 2011/282/ЕС на Комисията от 12 януари 2011 година относно данъчната амортизация на финансовата репутация за придобиване на дялови участия в чуждестранни дружества № С 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), приведено в действие от Испания (ОВ L 135, 2011 г., стр. 1, наричано по-нататък „спорното решение“).

Обстоятелствата по спора

- 2 Обстоятелствата по спора, изложени от Общия съд в точки 1—12 от обжалваното съдебно решение, могат да бъдат обобщени, както следва.
- 3 На 10 октомври 2007 г., след няколко писмени въпроса, отправени до нея през 2005 г. и 2006 г. от членове на Европейския парламент, както и след жалба на частен оператор, отправена до нея през 2007 г., Европейската комисия решава да започне официалната процедура по разследване, предвидена в член 108, параграф 2 ДФЕС, по отношение на механизма, предвиден в член 12, параграф 5 от Ley del Impuesto sobre Sociedades (Закон за корпоративния данък), въведен в този закон с Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (Закон 24/2001 за приемане на данъчни, административни и осигурителни мерки) от 27 декември 2001 г. (БОЕ, бр. 313 от 31 декември 2001 г., стр. 50493) и възпроизведен в Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Кралски законодателен декрет 4/2004 за одобряване на изменения текст на Закона за корпоративния данък) от 5 март 2004 г. (БОЕ, бр. 61 от 11 март 2004 г., стр. 10951, наричан по-нататък „спорната мярка“).
- 4 Спорната мярка предвижда, че при придобиване на дялово участие в „чуждестранно дружество“ от страна на предприятие, което подлежи на данъчно облагане в Испания, ако дяловото участие е поне 5 % и е притежавано непрекъснато в продължение на най-малко една година, произтичащата от придобиването финансова репутация може да се приспадне под формата на амортизационни отчисления от данъчната основа за дължимия от това предприятие корпоративен данък. Съгласно тази мярка, за да бъде квалифицирано като

„чуждестранно“, съответното дружество трябва да подлежи на облагане с данък, идентичен с прилагания в Испания, и приходите му трябва да са с произход главно от дейности в чужбина.

- 5 Що се отнася до придобиването на дялови участия в рамките на Европейския съюз, Комисията приключва процедурата с Решение 2011/5/ЕО от 28 октомври 2009 година относно данъчна амортизация на финансовата репутация за придобиване на значителни дялови участия в чуждестранни дружества C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), приведена в действие от Испания (ОВ L 7, 2011 г., стр. 48).
- 6 С това решение Комисията обявява, че спорната мярка, която се състои в данъчно предимство, позволяващо на испанските дружества да амортизират репутацията от придобиването на дялови участия в чуждестранни дружества, е несъвместима с вътрешния пазар, когато се прилага за придобиването на дялови участия в дружества, установени в рамките на Съюза.
- 7 Що се отнася до придобиването на дялови участия извън Съюза обаче, Комисията продължава процедурата, като испанските органи се задължават да ѝ предоставят допълнителни данни за изтъкнатите от тях пречки за трансграничните сливания извън Съюза.
- 8 На 12 януари 2011 г. Комисията приема спорното решение. С това решение, поправено на 3 март и 26 ноември 2011 г., Комисията в частност приема, че спорната мярка е несъвместима с вътрешния пазар, когато се прилага за придобиването на дялови участия в установени извън Съюза предприятия (член 1, параграф 1), и задължава Кралство Испания да си възстанови отпуснатите помощи (член 4).

Производството пред Общия съд и обжалваното съдебно решение

- 9 С жалба, подадена в секретариата на Общия съд на 3 май 2011 г., жалбоподателят иска да се отмени член 1, параграф 1 и евентуално член 4 от спорното решение.
- 10 С определение от 9 септември 2013 г. Общият съд решава да се произнесе по направеното от Комисията възражение за недопустимост с решението по съществуващото на жалбата.
- 11 Производството е спряно от 13 март до 7 ноември 2014 г. — датата, на която Общият съд произнася решение Banco Santander и Santusa/Комисия (Т-399/11, ЕУ:Т:2014:938) и отменя спорното решение. Производството отново е спряно от 9 март 2015 г. до 21 декември 2016 г. — датата, на която Съдът произнася решение Комисия/World Duty Free Group и др. (С-20/15 Р и С-21/15 Р, наричано по-нататък „решение WDFG“, ЕУ:С:2016:981).
- 12 С решение WDFG Съдът отменя решения от 7 ноември 2014 г., Autogrill España/Комисия (Т-219/10, ЕУ:Т:2014:939), и от 7 ноември 2014 г., Banco Santander и Santusa/Комисия (Т-399/11, ЕУ:Т:2014:938), връща делата на Общия съд за ново разглеждане и не се произнася по всички съдебни разноски, а само осъжда Федерална република Германия, Ирландия и Кралство Испания да понесат направените от тях съдебни разноски.

- 13 С писмо от 16 януари 2017 г. Общият съд приканва страните да представят становищата си по решение WDFG. Комисията представя становището си в определения срок. Жалбоподателят не представя становище.
- 14 С обжалваното съдебно решение Общият съд отхвърля жалбата на жалбоподателя.
- 15 Общият съд отхвърля двете твърдения на жалбоподателя по единственото посочено от него отменително основание, а именно, първо, твърдението за липса на селективност *prima facie* на спорната мярка (т. 64—76 от обжалваното съдебно решение) и второ, твърдението за наличие на пречки за трансграничното обединяване (т. 77—170 от обжалваното съдебно решение), и постановява, че жалбата следва изцяло да се отхвърли, без да е необходимо произнасяне по допустимостта ѝ, която иначе е била оспорена от Комисията (т. 27 и 172 от обжалваното съдебно решение).
- 16 Що се отнася по-конкретно до първото твърдение по единственото посочено отменително основание, Общият съд припомня, че както следва от решение WDFG, данъчна мярка, която предвижда предимство, чието предоставяне зависи от извършването на определена икономическа операция, може да бъде селективна дори когато предвид характеристиките на съответната операция всяко предприятие може свободно да реши дали да я извърши (т. 64—76 от обжалваното съдебно решение).
- 17 Що се отнася до второто твърдение по единственото посочено отменително основание, Общият съд разглежда спорната мярка въз основа на трите етапа на метода за анализ на селективността на националните данъчни мерки, представен в точки 47 и 48 от обжалваното съдебно решение, при който най-напред се определя кой е общият или „обичайният“ режим на данъчно облагане, приложим в съответната държава членка, след това се преценява дали разглежданата данъчна мярка дерогира общия режим, доколкото въвежда диференциация между оператори, които от гледна точка на целта на общия режим се намират в сходно фактическо и правно положение, и накрая се преценява дали такава дерогация е обоснована от естеството и общата логика на режима.
- 18 Що се отнася до първия етап, Общият съд посочва, че определената в спорното решение референтна рамка, а именно „данъчното третиране на репутацията“ (т. 79 от обжалваното съдебно решение), е релевантната в случая референтна система, в частност защото предприятията, които придобиват дялови участия в чуждестранни дружества, и предприятията, които придобиват дялови участия в местни дружества, се намират в сходно фактическо и правно положение от гледна точка на целта на данъчното третиране на репутацията. Според Общия съд целта на този режим е да гарантира известна успоредност между счетоводното и данъчното третиране на репутацията, произтичаща за предприятията от придобиването на дялово участие в дадено дружество (т. 103—109 от обжалваното съдебно решение). Съответно Общият съд отхвърля разбирането, че спорната мярка представлява самостоятелна референтна система (т. 112—126 от обжалваното съдебно решение), и поради това отхвърля оплакването във връзка с наличието на пречки за трансграничното обединяване (т. 108, 124 и 127 от обжалваното съдебно решение).
- 19 Що се отнася до втория етап, Общият съд приема за правилен извода на Комисията в спорното решение, че спорната мярка въвежда дерогация спрямо обичайния режим. Съответно той отхвърля оплакването, че Комисията не е изпълнила задължението си да

докаже, че от гледна точка на следваната от спорната мярка цел за данъчна неутралност придобиването на дялови участия в местни дружества е сходно с придобиването на дялови участия в чуждестранни дружества (т. 128—134 от обжалваното съдебно решение).

- 20 Що се отнася до третия етап, Общият съд подчертава, че нито един от конкретно посочените в случая доводи не обосновава установената с мярката дерогация, нито съответно констатираната разлика в третирането (т. 135—170 от обжалваното съдебно решение).

Искания на страните

- 21 С жалбата си жалбоподателят иска от Съда:

- да отмени обжалваното съдебно решение,
- да отмени член 1, параграф 1 от спорното решение, тъй като спорната мярка не представлява неправомерна държавна помощ,
- при условията на евентуалност, да отмени член 1, параграф 1 от спорното решение, тъй като спорната мярка не съдържа елементи на държавна помощ, когато се прилага към придобивания на дялови участия, които предполагат поемане на контрол,
- при условията на евентуалност спрямо предходното, да отмени член 4 от спорното решение в частта, в която предвижда възстановяване на помощите за операциите, извършени преди публикуването на спорното решение в *Официален вестник на Европейския съюз*, и
- да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

- 22 Комисията иска от Съда:

- да отхвърли жалбата и
- да осъди жалбоподателя да заплати съдебните разноски.

- 23 Федерална република Германия поддържа исканията на жалбоподателя.

По жалбата

- 24 Жалбоподателят изтъква две основания в подкрепа на жалбата си. Като първо основание за обжалване той сочи неправилно тълкуване на решение WDFG, доколкото Общият съд се основал на грешни критерии за сходство, което пък довело до неправилна преценка за наличието на селективно предимство по смисъла на член 107 ДФЕС. Като второ основание жалбоподателят изтъква, че Общият съд е приложил неправилно триетапния метод за анализ на селективността, като е приел, че наличието на евентуални правни пречки за трансграничното обединяване не позволява да се изключи селективността на спорната мярка.

- 25 Федерална република Германия по същество се присъединява към становището на жалбоподателя, като оспорва възприетата в случая схема за анализ на селективността на спорната мярка. Федерална република Германия в частност изтъква, че Общият съд е допуснал грешка при прилагането на правото, когато е постановил, че макар спорната мярка да представлява обща мярка, достъпна за всяко предприятие, което отговаря на нейните материалноправни условия, това обстоятелство вече не е релевантно за преценката на селективността.
- 26 В самото начало следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда квалифицирането на национална мярка като „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС изисква да са изпълнени всички посочени по-долу условия. Първо, трябва да е налице намеса на държавата или чрез ресурси на държавата. Второ, тази намеса трябва да е в състояние да засегне търговията между държавите членки. Трето, тя трябва да предоставя селективно предимство на получателя. Четвърто, тя трябва да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията (решение WDFG, т. 53 и цитираната съдебна практика, както и решение от 16 март 2021 г., Комисия/Полша, С-562/19 Р, ЕУ:С:2021:201, т. 27).
- 27 Трайно е прието, че предоставящите данъчни предимства национални мерки, които, макар да не включват прехвърляне на държавни ресурси, все пак поставят получателите в по-благоприятно финансово положение спрямо другите данъчнозадължени лица, биха могли да предоставят селективно предимство на получателите и поради това представляват държавни помощи по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС (вж. в този смисъл решение WDFG, т. 56, и решение от 19 декември 2018 г., A-Brauerei, С-374/17, ЕУ:С:2018:1024, т. 21).
- 28 Що се отнася до условието за селективност на предимството, което е присъщо условие за квалифицирането на дадена мярка като „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС и което е единственият предмет на доводите, изложени в разглежданата тук жалба, от постоянната практика на Съда следва, че това условие изисква да се установи дали в рамките на даден правен режим разглежданата национална мярка може да постави в по-благоприятно положение „определени предприятия или производството на някои стоки“ в сравнение с други, които от гледна точка на целите на този правен режим се намират в сходно фактическо и правно положение и по този начин търпят диференцирано третиране, което по същество може да се квалифицира като дискриминационно (решение от 16 март 2021 г., Комисия/Полша, С-562/19 Р, ЕУ:С:2021:201, т. 28 и цитираната съдебна практика).
- 29 В този смисъл преценката дали подобна мярка има селективен характер по същество съвпада с преценката дали тази мярка се прилага недискриминационно към съвкупност от икономически оператори (решение от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck, С-524/14 Р, ЕУ:С:2016:971, т. 53).
- 30 Когато разглежданата мярка е уредена като схема за помощи, а не като индивидуална помощ, Комисията следва да докаже, че макар да предвижда предимство на общо основание, тази мярка го предоставя изключително в полза на определени предприятия или определени области на дейност (решение WDFG, т. 55 и цитираната съдебна практика).
- 31 За да квалифицира национална данъчна мярка като „селективна“, Комисията трябва, на първо място, да установи коя е референтната система, тоест приложимият в съответната държава членка „обичаен“ режим на данъчно облагане, и на второ място, да докаже, че

разглежданата данъчна мярка дерогира референтната система, доколкото въвежда диференциация между оператори, които от гледна точка на целта на тази система се намират в сходно фактическо и правно положение (вж. в този смисъл решение от 19 декември 2018 г., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, т. 36 и цитираната съдебна практика).

- 32 Понятието „държавна помощ“ обаче не обхваща мерките, които въвеждат диференциация между предприятия, намиращи се в сходно фактическо и правно положение от гледна точка на целта на разглеждания правен режим, и които следователно са априори селективни, когато съответната държава членка успее да докаже, че тази диференциация е обоснована, доколкото произтича от естеството или от общата логика на системата, в която се вписват тези мерки (решение от 19 декември 2018 г., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, т. 44 и цитираната съдебна практика).
- 33 Именно в светлината на тези съображения трябва да се разгледат двете изтъкнати от жалбоподателя основания за обжалване.

По първото основание за обжалване

Доводи на страните

- 34 По първото основание жалбоподателят, подпомаган от Федерална република Германия, твърди, че Общият съд е тълкувал неправилно решение WDFG, когато в точки 69 и 70 от обжалваното съдебно решение е приел, че селективността на дадена мярка може да се установи в зависимост от доброволното поведение на предприятията, изключени от обхвата на предоставеното с тази мярка предимство, без да се вземат предвид обстоятелствата, в които се намират тези предприятия, или специфичните им характеристики.
- 35 Според жалбоподателя от точка 67, 77 или 79 от решение WDFG следва, че анализът на селективността трябва да се прави въз основа на положението на предприятията, а не въз основа на режима, който се прилага към извършваните от тях операции. Същевременно, щом дадени предприятия могат да решат по свой избор да извършат определени операции, а други не могат, това означавало, че те се намират в различно положение. Предприятията, които инвестират в испански дружества, можели свободно да вземат решение за обединяване на дейността и съответно да ползват предвидената в испанското право амортизация на репутацията в такива случаи. За тези предприятия амортизирането на репутацията било невъзможно само ако по свой избор решат да не пристъпват към обединяване на дейността. Обратно, преди влизането в сила на спорната мярка невъзможността за амортизация в случай на придобиване на дялови участия в чуждестранни дружества била абсолютна, особено в случай на придобивания извън Съюза, и зависела от положението на придобиващото дружество, а не от поведението му. Следователно предприятията, които придобиват дялове в местни дружества, били в по-изгодно положение, тъй като имали възможността да решат по свой избор да извършат определена операция.
- 36 Комисията счита, че посочването на първото основание за обжалване е недопустимо, тъй като в жалбата си до Общия съд жалбоподателят изобщо не е формулирал оплакване във връзка с критериите за сравнение между положението на предприятията — получатели по

спорната мярка, и положението на тези, които са изключени от обхвата ѝ. Според Комисията, ако се позволи на жалбоподателя да излага нови оплаквания при обжалването на акта на Общия съд, това би означавало да му се позволи да сезира Съда със спор с по-широк обхват от този, който е бил разгледан от Общия съд. При всички положения твърденията по първото основание за обжалване били неоснователни, тъй като спорната мярка се прилагала не само към предприятията, които придобиват дялови участия в чуждестранни дружества с целта да осъществят сливане, но и към предприятията, които придобиват миноритарни дялови участия.

Съображения на Съда

– По допустимостта

- 37 Следва да се припомни, че съгласно член 170, параграф 1 от Процедурния правилник на Съда с жалбата не може да се изменя предметът на спора пред Общия съд.
- 38 В този смисъл съгласно трайно установената съдебна практика в рамките на обжалването компетентността на Съда се свежда до преценка на правните изводи по обсъдените пред първата инстанция основания и доводи. Следователно страните не може да изтъкват за първи път пред Съда основания, които не са посочили пред Общия съд, тъй като това би означавало да им се позволи да сезират Съда, чиито правомощия при обжалването са ограничени, със спор с по-широк обхват от този, който е бил разгледан от Общия съд (решение от 29 юли 2019 г., Bayerische Motoren Werke и Freistaat Sachsen/Комисия, C-654/17 P, EU:C:2019:634, т. 69 и цитираната съдебна практика).
- 39 При все това е допустимо жалбоподателят да обжалва пред Съда на основания и с доводи, произтичащи от самото обжалвано съдебно решение и насочени към оспорване на неговата правилност (решения от 29 ноември 2007 г., Stadtwerke Schwäbisch Hall и др./Комисия, C-176/06 P, непубликувано, EU:C:2007:730, т. 17 и от 4 март 2021 г., Комисия/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, т. 47).
- 40 В случая с доводите си жалбоподателят по същество оспорва — конкретно и мотивирано — съображенията на Общия съд в точки 69 и 70 от обжалваното съдебно решение, в които Общият съд посочва някои от последиците, които смята, че трябва да изведе от решение WDFG за целите на преценката на селективността на разглежданата мярка. В този смисъл, щом с първото изтъкнато основание за обжалване се оспорват последиците, които Общият съд извежда от направените от самия него правни изводи по обсъдено пред него основание, не може да се приеме, че с посочването на това първо основание за обжалване се променя предметът на спора пред Общия съд.
- 41 По тези съображения посочването на първото основание за обжалване е допустимо.

– По същество

- 42 С първото посочено основание жалбоподателят оспорва начина, по който Общият съд тълкува решение WDFG в точки 69 и 70 от обжалваното съдебно решение, що се отнася до критериите за сходство, които трябва да се прилагат при анализа на селективността на мерки като спорната.

- 43 В това отношение следва да се отбележи, че като прилага принципите, изведени от Съда в решение WDFG, Общият съд отхвърля първото твърдение на жалбоподателя по единственото посочено от него отменително основание, а именно че спорната мярка не била селективна, тъй като се прилагала за всички предприятия, които подлежат на облагане с корпоративен данък, а не запазвала предвиденото с нея предимство само за определен вид предприятия.
- 44 В този смисъл в точка 69 от обжалваното съдебно решение Общият съд постановява, че от изводите на Съда в решение WDFG следва, че „констатацията за наличие на селективност не е непременно резултат от невъзможността някои предприятия да се ползват от предимството, предвидено със съответната мярка, тъй като определени правни, икономически или практически ограничения им пречат да извършат операцията, която обуславя предоставянето на това предимство, а може да е резултат просто от констатацията, че е налице операция, която, макар да е сравнима с операцията, която обуславя предоставянето на въпросното предимство, не поражда право за получаването му“. Оттук Общият съд стига до заключението в същата тази точка 69, че „една данъчна мярка може да е селективна, въпреки че всяко предприятие може свободно да реши дали да извърши операцията, която обуславя предоставянето на предимството, предвидено с тази мярка“. В точка 70 от обжалваното съдебно решение Общият съд посочва за така направения извод, че „[п]о този начин ударението се поставя върху понятието за селективност, основано на разграничението между предприятията, които решат да извършат определени операции, и предприятията, които решат да не ги извършат, а не на разграничаването на предприятията с оглед на техните специфични характеристики“.
- 45 Противно на поддържаното от жалбоподателя, точки 69 и 70 от обжалваното съдебно решение не са резултат нито от неправилно тълкуване на решение WDFG, нито от несъобразено с него прилагане на критериите за преценка на селективността на спорната мярка.
- 46 В тези точки Общият съд обяснява в какво се състои разликата между възприетия от Съда подход към понятието „селективност“ и подхода на самия Общ съд в решенията му от 7 ноември 2014 г., *Autogrill España/Комисия* (Т-219/10, ЕУ:Т:2014:939), и от 7 ноември 2014 г., *Banco Santander и Santusa/Комисия* (Т-399/11, ЕУ:Т:2014:938), като подчертава, че Съдът поставя ударението върху подход към това понятие, основан на разграничението между едни предприятия, които решават да извършат определени операции, и други предприятия, които решават да не ги извършат, а не на разграничението между предприятията с оглед на техните специфични характеристики. В точка 68 от обжалваното съдебно решение Общият съд обосновава тази констатация с извода на Съда в точка 87 от решение WDFG, че щом при придобиването на дялови участия в дружества, подлежащи на данъчно облагане в Испания, местните предприятия нямат право на предвиденото със спорната мярка предимство, това обстоятелство може да е причина да се заключи, че мярката е селективна.
- 47 Общият съд обаче не се отклонява от тези изводи от решение WDFG, когато отхвърля доводите на жалбоподателя, че спорната мярка била национална данъчна мярка с общо действие, достъпна за всички предприятия, които се облагат с корпоративен данък в Испания, тоест *prima facie* неселективна мярка.

- 48 Всъщност именно като прилага критериите, припомнени по-специално в точка 68 от обжалваното съдебно решение, Общият съд заключава в точка 75 от това решение, че спорната мярка, „която предвижда предимство, чието предоставяне зависи от извършването на определена икономическа операция, може да бъде селективна дори когато [...] всяко предприятие може свободно да реши дали да я извърши“, и поради това отхвърля първото оплакване, направено от жалбоподателя във връзка с единственото посочено от него отменително основание.
- 49 Противно на поддържаното от жалбоподателя, от точки 69 и 70 от обжалваното съдебно решение не може да се заключи, че Общият съд е констатирал, че селективността на дадена данъчна мярка може да се установи само въз основа на поведението на предприятията, изключени от обхвата на предоставеното с разглежданата мярка предимство, без да се вземе предвид положението, в което се намират тези предприятия. Всъщност в тези точки Общият съд по същество подчертава, че дадена национална мярка може да е селективна дори ако възможността да се ползва предвиденото с нея предимство зависи не от специфичните характеристики на предприятието, а от операцията, която то решава да извърши или не. Мярката обаче може да се счита за селективна дори ако не установява ex ante определена категория получатели и ако всички предприятия, установени на територията на съответната държава членка, независимо от техния размер, правна форма, сектор на дейност или други специфични за тях характеристики, имат потенциално достъп до предвиденото с тази мярка предимство, при условие че извършат определен вид инвестиция (вж. в този смисъл решение WDFG, т. 78).
- 50 Оттук следва, че твърденията по първото посочено основание за обжалване трябва да се отхвърлят като неоснователни.

По второто основание за обжалване

- 51 С второто посочено основание жалбоподателят се оплаква от това, че Общият съд е приел, че наличието на евентуални пречки за трансграничното обединяване не оборва констатацията, че спорната мярка е селективна. По това основание жалбоподателят изтъква четири твърдения.

По първото твърдение по второто основание

– Доводи на страните

- 52 Първото твърдение на жалбоподателя по второто посочено от него основание за обжалване е, че при определянето на референтната обща национална данъчна система Общият съд е допуснал „груба“ грешка, налагаща отмяна на обжалваното съдебно решение. По-конкретно, жалбоподателят изтъква, че Общият съд неправилно е приел, че целта на спорната мярка не е да гарантира данъчната неутралност и така да предотврати случаите на двойно данъчно облагане. В това отношение Общият съд неправилно заключил, че данъчното третиране на репутацията няма за цел да компенсира наличието на пречки за трансграничното обединяване на търговска дейност или да гарантира равно третиране на различните видове придобивания на дялови участия. Всъщност било ясно, че дружествата, които решат да придобият дялови участия в чужбина, се намират в различно фактическо и правно положение, което обосновава различното им данъчно третиране.

- 53 Жалбоподателят счита, на първо място, че Общият съд неправилно е заключил, че целта на възможността за данъчно приспадане на репутацията е да се уеднаквят данъчното и счетоводното ѝ третиране, независимо дали предприятието придобива дялови участия в местни или в чуждестранни дружества. По този начин Общият съд не само не взел предвид действителната цел на предвиденото в спорния правен режим данъчно третиране на репутацията, а именно утвърждаване на данъчната неутралност чрез отстраняване на пречките за трансграничното обединяване на търговски дейности, но и заместил със свои мотивите на спорното решение, в което нямало нито един пасаж, съдържащ извод в този смисъл.
- 54 На второ място, жалбоподателят изтъква, че макар да има връзка помежду им, в испанското право данъчното и счетоводното третиране на репутацията от придобиване на дялови участия остават отделни и се подчиняват на различни правила и критерии.
- 55 На трето място, той отбелязва, че в точки 103 и 104 от обжалваното съдебно решение Общият съд сам е признал, че счетоводна репутация може да се получи и без сливане, тоест без такова осчетоводяване да има данъчен ефект.
- 56 На четвърто място, жалбоподателят припомня, че между 2008 г. и 2015 г. испанското право не е допускало счетоводна амортизация на репутацията, докато приспадането за данъчни цели на репутацията от сливания е било при всички случаи разрешено. Според жалбоподателя именно в резултат от неправилната преценка на целта на спорната мярка Общият съд е потвърдил решението на Комисията да определи за референтна система данъчното третиране на репутацията, изключвайки възможността спорната мярка да представлява такава система.
- 57 На пето и последно място, жалбоподателят изтъква, че предприятията, които придобиват дялови участия в испански дружества, не само могат свободно да се обединяват и така да си приспадат репутацията за данъчни цели, но и получават други предимства, например достъп до схема за данъчна консолидация, до каквито нямат достъп предприятията, които придобиват дялови участия в чуждестранни дружества. Като посочва осъществените от него операции по придобиване на дялови участия в Съединените щати и в Перу, жалбоподателят подчертава, че дори ако се приеме, че не съществуват правни пречки за трансграничното обединяване на търговска дейност, сам по себе си е пречка още фактът, че испанските и чуждестранните дружества имат различна правна или дружествена форма. Затова предприятията, които придобиват дялови участия в местни дружества, се намирили в различно правно и фактическо положение в сравнение с предприятията, които придобиват дялови участия в чуждестранни дружества, особено ако придобиваните дружества са от трети държави и става дума за контролни дялове, както е било за жалбоподателя.
- 58 Комисията, от една страна, повдига възражение за недопустимост на първото твърдение по второто основание за обжалване, по същите съображения като изложените по отношение на първото основание за обжалване, а от друга страна, поддържа, че това твърдение е неоснователно. Тя твърди, че противно на поддържаното от жалбоподателя, спорната мярка не била годна да гарантира данъчната неутралност и не била пропорционална, тъй като се прилагала и към трансграничното придобиване на миноритарни дялови участия, които при всяко положение не позволявали да се осъществи трансгранично обединяване

на търговска дейност. Затова Общият съд правилно заключил, че твърдяното наличие на пречки за трансграничното обединяване на търговска дейност в Перу или в Съединените щати е ирелевантно.

– *Съображения на Съда*

- 59 Най-напред следва да се припомни, че както следва от съдебната практика, припомнена в точка 39 от настоящото решение, допустимо е жалбоподателят да обжалва на основания и с доводи, произтичащи от самото обжалвано съдебно решение и насочени към оспорване на неговата правилност. Следователно е допустимо жалбоподателят да оспорва констатациите на Общия съд, обобщени в точка 52 от настоящото решение, независимо че в първоинстанционното производство не е посочил доводи, с които конкретно да атакува спорното решение по този въпрос.
- 60 Освен това, доколкото целта на жалбоподателя е да оспори правилността на извода на Общия съд в точка 108 от обжалваното съдебно решение — че „целта на данъчното третиране на репутацията е да се осигури съгласуваност между данъчното третиране на репутацията и нейното счетоводно третиране“, трябва да се приеме, че жалбоподателят всъщност оспорва фактическите констатации на Общия съд, направени въз основа на даденото от него тълкуване на данъчните и счетоводните принципи, които се прилагат по отношение на репутацията съгласно испанското право.
- 61 Има обаче трайно установена съдебна практика, че освен в случай на изопачаване на фактите и доказателствата преценката на тези факти и доказателства не представлява правен въпрос, който като такъв да подлежи на контрол от Съда в рамките на производството по обжалване на съдебен акт. Едва когато Общият съд е установил или преценил фактите, Съдът е компетентен по силата на член 256 ДФЕС да упражни контрол върху правната квалификация на тези факти и върху правните последици, които Общият съд е извел от тях (решение от 25 юли 2018 г., Комисия/Испания и др., C-128/16 P, EU:C:2018:591, т. 31 и цитираната съдебна практика).
- 62 Ето защо, що се отнася до извършваната в производството по обжалване проверка на изводите на Общия съд относно националното право, които в областта на държавните помощи представляват фактически изводи, Съдът е компетентен единствено да провери дали това право не е било изопачено. За сметка на това извършваната в производството по обжалване проверка на правната квалификация, която Общият съд е дал на националното право от гледна точка на разпореда от правото на Съюза, представлява правен въпрос и съответно попада в обхвата на компетентността на Съда (решение от 28 юни 2018 г., Andres (Heitkamp BauHolding в несъстоятелност)/Комисия, C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 78 и цитираната съдебна практика).
- 63 Освен това следва да се припомни, че в рамките на контрола за законосъобразност по член 263 ДФЕС Съдът и Общият съд са компетентни да се произнасят по жалби на основание липса на компетентност, съществено процесуално нарушение, нарушаване на Договора или на всякаква правна норма, свързана с неговото изпълнение, или злоупотреба с власт. Член 264 ДФЕС предвижда, че ако жалбата е основателна, атакуваният акт се обявява за недействителен. Следователно Съдът и Общият съд не могат по никакъв повод да заместват със свои мотивите на издателя на обжалвания акт (решения от 22 декември 2008 г., British Aggregates/Комисия, C-487/06 P, EU:C:2008:757, т. 141 и от 28 февруари

2013 г., Португалия/Комисия, C-246/11 P, непубликувано, EU:C:2013:118, т. 85). Следователно Съдът е компетентен при обжалване да провери дали Общият съд е допуснал подобно заместване на мотиви и съответно грешка при прилагането на правото.

- 64 Оттук следва, че са допустими изтъкнатите от жалбоподателя доводи в подкрепа на първото му твърдение по второто основание за обжалване, с които жалбоподателят по същество упреква Общия съд, че е заместил със свои съдържателни се в спорното решение мотиви по въпроса коя е „целта“, с оглед на която трябва да се прецени сходството между положението на предприятията, които ползват произтичащото от спорната мярка предимство, и положението на предприятията, които са изключени от обхвата му.
- 65 В това отношение жалбоподателят изтъква, че посочената в точка 108 от обжалваното съдебно решение цел — „да се осигури съгласуваност между данъчното третиране на репутацията и нейното счетоводно третиране“ — изобщо не е споменавана в спорното решение.
- 66 Тук се налага констатацията, че никъде в спорното решение Комисията не споменава целта на определената от нея референтна система да е поддържането на известна съгласуваност между данъчното и счетоводното третиране на репутацията.
- 67 Безспорно Общият съд потвърждава някои от констатациите в спорното решение, когато посочва, че данъчното третиране на репутацията е организирано около критерия за наличието или липсата на обединяване на търговска дейност (т. 103 и 105 от обжалваното съдебно решение), и обяснява, препращайки към съображения 28 и 123 от спорното решение, че това се дължи на обстоятелството, че в резултат от придобиване или внасяне на активи, представляващи независима стопанска дейност, или от сливане или разделяне определена „репутация [...] се записва като отделен нематериален актив в счетоводството на предприятието — резултат от обединяването“ (т. 104 от обжалваното съдебно решение). Също така констатацията, че данъчното третиране на репутацията „почива на счетоводна логика“ (т. 103 от обжалваното съдебно решение), идва като продължение на някои съображения на Комисията, изложени в спорното решение, по-конкретно в съображения 121—124 от него.
- 68 Напълно самостоятелно спрямо спорното решение обаче и въз основа на свое собствено тълкуване на приложимите в испанското право данъчни и счетоводни правила Общият съд стига до извода, че целта на правилата за амортизирането на финансовата репутация, които се съдържат в Закона за корпоративния данък, одобрен с Кралски законодателен декрет 4/2004, е да се осигури съгласуваност между данъчното и счетоводното третиране на репутацията и че от гледна точка на тази цел положението на предприятията, които инвестират в испански дружества, е сходно с положението на предприятията, които инвестират в чуждестранни дружества.
- 69 Следователно Общият съд е заместил със свои мотивите на спорното решение и с това е допуснал грешка при прилагането на правото.
- 70 Следва обаче да се прецени дали въпреки допуснатата от Общия съд грешка при всички случаи е трябвало да се отхвърли второто оплакване на жалбоподателя във връзка с единственото отменително основание, посочено в жалбата му до Общия съд, а именно че

Комисията не е доказала, че придобиването на дялови участия в местни дружества и придобиването на дялови участия в чуждестранни дружества са сходни от гледна точка на следваната от спорната мярка цел за данъчна неутралност.

- 71 Всъщност съгласно постоянната съдебна практика, ако в мотивите на решение на Общия съд е допуснато нарушение на правото на Съюза, но диспозитивът на решението е правилен по други правни съображения, допуснатото нарушение не е основание за отмяна на това решение (решения от 30 септември 2003 г., *Biret International/Съвет*, C-93/02 P, EU:C:2003:517, т. 60 и цитираната съдебна практика, както и от 14 октомври 2014 г., *Vuono и др./Комисия*, C-12/13 P и C-13/13 P, EU:C:2014:2284, т. 62 и цитираната съдебна практика).
- 72 В това отношение трябва да се припомни, че съгласно споменатата в точка 31 от настоящото решение съдебна практика, на която Общият съд правилно се позовава в точка 130 от обжалваното съдебно решение, проверката за сходство, която следва да се извършва на втория етап от анализа на селективността, трябва да се осъществява от гледна точка на целта на референтната система, а не от гледна точка на целта на спорната мярка.
- 73 Както вече е постановявал Съдът, мярка като спорната, която цели да стимулира износа, може да се счита за селективна, ако е от полза за предприятията, извършващи трансгранични операции, в частност инвестиционни операции, в ущърб на други предприятия, които се намират в сходно фактическо и правно положение от гледна точка на целта на съответния данъчен режим и извършват операции от същото естество на територията на страната (решение *WDFG*, т. 119).
- 74 В настоящия случай обаче Общият съд правилно констатира в точка 109 от обжалваното съдебно решение, че от гледна точка на целта на данъчното третиране на репутацията на предприятията, които придобиват дялови участия в чуждестранни дружества, се намират в сходно правно и фактическо положение с предприятията, които придобиват дялови участия в местни дружества. Всъщност предприятията, които придобиват миноритарни трансгранични дялови участия, могат да са получатели по спорната мярка, въпреки че не са засегнати от твърдените от жалбоподателя пречки за обединяването на търговска дейност, и затова не може да се твърди, че поради тези пречки получателите по разглежданата мярка се намират в различно фактическо и правно положение от предприятията, за които се прилага обичайният данъчен режим.
- 75 По тези съображения следва да се заключи, че макар Общият съд да допуска грешка при прилагането на правото, като замества със свои мотивите на спорното решение при анализа относно определянето на целта на референтната система, първото твърдение по второто посочено основание за обжалване трябва да се отхвърли като неоснователно.

По второто твърдение по второто основание

– Доводи на страните

- 76 Жалбоподателят поддържа, че Общият съд неправилно е отхвърлил възможността спорната мярка да се счита за самостоятелна референтна система, като се е позовал в частност на заключението на генералния адвокат Warner по дело Италия/Комисия (173/73, наричано по-нататък „заключението на генералния адвокат Warner“, EU:C:1974:52, стр. 728). Всъщност, обратно на постановеното от Общия съд в точка 124 от обжалваното съдебно

решение, тази мярка не била предназначена да реши конкретен проблем в определен промишлен отрасъл, а се прилагала към всички предприятия, които подлежат на облагане с корпоративен данък.

- 77 Общият съд допуснал грешка и като не разгледал спорната мярка като мярка с общ характер, предназначена да предостави на икономическите оператори практическо разрешение, което уеднаквява данъчното третиране на трансграничните операции с предвиденото за националните операции третиране по член 89, параграф 3 и член 11, параграф 4 от Закона за корпоративния данък, с цел предприятията да вземат инвестиционните си решения въз основа на икономически, а не на данъчни критерии. Всъщност тази мярка очевидно била мярка на общата икономическа политика, насочена към опазване на принципа на данъчна неутралност. При условията на евентуалност жалбоподателят изтъква, че мярката е обоснована от логиката на данъчната система с оглед на принципа на данъчна неутралност.
- 78 Комисията иска второто твърдение по второто посочено основание да бъде отхвърлено. На първо място, тя повдига възражение за недопустимост на това твърдение, тъй като то представлявало оплакване, което жалбоподателят не е изтъквал в жалбата си до Общия съд. На второ място, Комисията смята, че посоченото твърдение при всички случаи е неоснователно. Противно на поддържаното от жалбоподателя, спорната мярка не гарантирала неутралността на данъка, тъй като при придобиване на дялови участия в чуждестранни предприятия предвиждала по-благоприятни условия за амортизирането на репутацията в сравнение с предвидените при придобиване на дялови участия в местни предприятия. Всъщност за първите амортизирането на репутацията зависело единствено от условието да се придобива 5 % дялово участие в капитала на придобиваното дружество, докато за вторите се изисквало и обединяване на търговските дейности.

– *Съображения на Съда*

- 79 Най-напред следва да се отхвърли повдигнатото от Комисията възражение за недопустимост на второто твърдение по второто посочено основание. Всъщност, както следва от съдебната практика, припомнена в точка 39 от настоящото решение, допустимо е страните да изтъкват основания и доводи, произтичащи от самото обжалвано съдебно решение и насочени към оспорване на неговата правилност. Следователно е допустимо жалбоподателят да оспорва констатациите на Общия съд, независимо че в първоинстанционното производство не е посочил доводи, с които конкретно да атакува спорното решение по този въпрос.
- 80 Що се отнася до основателността на доводите на жалбоподателя, следва да се констатира, че Общият съд изключва възможността спорната мярка сама по себе си да представлява самостоятелна референтна система. По-конкретно, след като в точки 113—119 от обжалваното съдебно решение припомня условията, при които дадена данъчна мярка може да е и собствената си референтна рамка, в точка 120 от решението си Общият съд констатира, че въпросната мярка представлява само специфичен начин на прилагане на един по-широкообхватен данък, а именно корпоративният данък, и следователно не установява ясно очертан отделен данъчен режим.
- 81 В това отношение Общият съд правилно посочва в точка 121 от обжалваното съдебно решение, че както отбелязва и Комисията в съображение 124 от спорното решение, тази мярка въвежда не изцяло ново общо правило относно амортизирането на репутацията, а

„изключение от общото правило“, че само обединяването на търговска дейност може да доведе до амортизиране на репутацията, като това изключение според Кралство Испания следва да премахне неблагоприятното отражение, което прилагането на общото правило имало за придобиването на дялови участия в чуждестранни дружества.

- 82 Ето защо от обжалваното съдебно решение следва, че за да стигне до извода си, че референтната система не може да се свежда само до спорната мярка, Общият съд не се е основал единствено на обстоятелството, че тази мярка има много специфична цел и съответно е предназначена да реши конкретен проблем, подобно на мярката, която е била обсъждана по делото, по което е представено заключението на генералния адвокат Warner. Оттук следва, че доводите, с които жалбоподателят, от една страна, оспорва приравняването на настоящия случай със случая, разгледан в заключението на генералния адвокат Warner, и от друга страна, се стреми да докаже, че целта на спорната мярка е съхраняването на принципа на данъчна неутралност, а не решаването на конкретен проблем, не са годни да оборят съображенията на Общия съд и затова са безпредметни.
- 83 При всички положения е важно да се припомни, че макар спорната мярка да е с общ характер, доколкото априори ползва всички предприятия, които се облагат с корпоративен данък, това само по себе си не изключва възможността тя да е селективна. Всъщност, както вече е постановявал Съдът, когато става дума за национална мярка, която предоставя данъчно предимство на общо основание, каквато е спорната мярка, условието за селективност е изпълнено, когато Комисията успее да докаже, че тази мярка дерогира общия или „обичайния“ данъчен режим, приложим в съответната държава членка, като по този начин, с конкретното си действие, въвежда диференцирано третиране на операторите, въпреки че от гледна точка на целта на този данъчен режим ползващите се от данъчното предимство оператори и тези, които са изключени от обхвата му, се намират в сходно фактическо и правно положение (решение WDFG, т. 67).
- 84 По всички тези съображения второто твърдение по второто посочено основание за обжалване трябва да се отхвърли като безпредметно и при всички случаи неоснователно.

По третото твърдение по второто основание

– Доводи на страните

- 85 Жалбоподателят изтъква, че дори референтната система да е била правилно определена, Общият съд е допуснал грешка в преценката с извода си в точка 134 от обжалваното съдебно решение, че спорната мярка въвежда изключение от общия режим в страната, който се явява референтната рамка. Всъщност нямало основание за такъв извод, доколкото предприятията, които придобиват дялови участия в чужбина, и предприятията, които придобиват такива участия в местни дружества, не се намирали в сходно правно и фактическо положение поради наличието на бариери пред трансграничното обединяване.
- 86 Комисията иска третото твърдение по второто основание да бъде отхвърлено. На първо място, тя повдига възражение за недопустимост на това твърдение, тъй като то представлявало оплакване, което жалбоподателят не е изтъквал в жалбата си до Общия съд. На второ място, Комисията смята, че посоченото твърдение при всички случаи е неоснователно.

– Съображения на Съда

- 87 Най-напред следва да се отхвърли повдигнатото от Комисията възражение за недопустимост на третото твърдение по второто посочено основание. Всъщност, както следва от съдебната практика, припомнена в точка 39 от настоящото решение, допустимо е страните да изтъкват основания и доводи, произтичащи от самото обжалвано съдебно решение и насочени към оспорване на неговата правилност. Следователно е допустимо жалбоподателят да оспорва констатациите на Общия съд, независимо че в първоинстанционното производство не е посочил доводи, с които конкретно да атакува спорното решение по този въпрос.
- 88 Що се отнася до основателността на доводите на жалбоподателя, следва да се отбележи, че въз основа на съображенията, които излага в точки 128—133 от обжалваното съдебно решение, Общият съд отрича релевантността на евентуалното наличие на пречки за трансграничното обединяване за целите на проверката за сходство между предприятията, които придобиват дялови участия в установени в Испания дружества, и предприятията, които придобиват такива участия в чуждестранни дружества.
- 89 В това отношение в точки 128—130 от обжалваното съдебно решение Общият съд правилно подчертава, че за целите на сравнението, което се прави на втория етап от анализа на селективността, следва да се взема предвид целта не на съответната мярка, а на общата или обичайната данъчна система, прилагана в съответната държава членка. В точки 130—133 от обжалваното съдебно решение Общият съд също правилно приема, че евентуалното наличие на пречки за трансграничното обединяване е обстоятелство, което няма отношение към целта на референтния режим, а е свързано по-скоро с целта на спорната мярка, поради което е ирелевантно за преценката, извършвана на втория етап от метода за анализ на селективността.
- 90 Налага се обаче констатацията, че третото твърдение по второто изтъкнато основание за обжалване изобщо не е насочено срещу тези съображения от обжалваното съдебно решение, а просто оспорва точка 134 от това решение, в която Общият съд „освен това“ приема, че Комисията правилно е счела, че спорната мярка въвежда дерогация от общия, тоест референтния режим.
- 91 Доколкото в този смисъл са насочени срещу изложено за изчерпателност съображение от обжалваното съдебно решение, доводите на жалбоподателя трябва да се приемат за безпредметни. Всъщност съгласно постоянната съдебна практика, ако разглежданото съдебно решение е обжалвано на основание, насочено срещу съображение от това решение, което е изложено само за изчерпателност, а диспозитивът на решението е надлежно обоснован с други съображения, твърденията по това основание са безпредметни и съответно трябва да се отхвърлят (вж. в този смисъл решение от 29 март 2011 г., *Anheuser-Busch/Budějovický Budvar*, C-96/09 P, EU:C:2011:189, т. 211 и цитираната съдебна практика).
- 92 По изложените съображения третото твърдение по второто посочено основание за обжалване трябва също да се отхвърли като безпредметно.

По четвъртото твърдение по второто основание

– Доводи на страните

- 93 С четвъртото си твърдение по второто посочено основание жалбоподателят оспорва точка 155 от обжалваното съдебно решение, в която след направения в точки 147—154 от това решение анализ Общият съд приема, че не е доказано произтичащото от спорната мярка предимство да ползва предприятията, които търпят разликата в третирането, която мярката е била предназначена да отстрани, и че поради това не е установено наличието на „неутрализиращия ефект“ на посочената мярка. Според жалбоподателя без осигуряваната от тази мярка корекция би се стигнало до нарушение на принципа на данъчна неутралност, тъй като и занапред би имало случаи, при които пречките за придобиването на дялови участия в чуждестранни дружества няма да позволяват репутацията да се амортизира при същите условия като приложимите при придобиването на дялови участия в местни дружества. Що се отнася до наличието на пречки за сливанията с дружества от Съединените щати и Перу, жалбоподателят препраща към фактите и доводите, които вече е изтъкнал в жалбата си до Общия съд. Във връзка с констатацията на Общия съд в точка 154 от обжалваното съдебно решение — че Кралство Испания не е доказало, „че предприятията, които желаят да извършат трансгранични сливания и които не могат да го сторят поради наличието на пречки, по-специално от правен характер, пред обединяването, придобиват по подразбиране дялови участия в чуждестранни дружества или поне запазват дяловите участия, които вече притежават“, жалбоподателят твърди, че такъв критерий не съществува в спорното решение и следователно Общият съд и тук е заместил със свои мотивите на спорното решение.
- 94 Комисията иска четвъртото твърдение по второто основание да бъде отхвърлено. На първо място, тя повдига възражение за недопустимост на това твърдение, тъй като то представлявало оплакване, което жалбоподателят не е изтъквал в жалбата си до Общия съд. На второ място, Комисията смята, че посоченото твърдение при всички случаи е неоснователно.

– Съображения на Съда

- 95 Най-напред следва да се отхвърли повдигнатото от Комисията възражение за недопустимост на четвъртото твърдение по второто посочено основание за обжалване. Всъщност, както следва от съдебната практика, припомнена в точка 39 от настоящото решение, допустимо е страните да изтъкват основания и доводи, произтичащи от самото обжалвано съдебно решение и насочени към оспорване на неговата правилност. Следователно е допустимо жалбоподателят да оспорва констатациите на Общия съд, независимо че в първоинстанционното производство не е посочил доводи, с които конкретно да атакува спорното решение по този въпрос.
- 96 Що се отнася до основателността на това твърдение, което се отнася до третия етап от анализа на селективността, направен от Общия съд в точки 135—169 от обжалваното съдебно решение, жалбоподателят възразява срещу това, че Общият съд не е взел предвид факта, че спорната мярка цели да гарантира спазването на принципа на данъчна неутралност.

- 97 В това отношение в точка 139 от обжалваното съдебно решение Общият съд посочва, че Кралство Испания е можело надлежно да се позове на принципа на данъчна неутралност, за да обоснове въведената със спорната мярка диференциация между придобиването на дялови участия в местни дружества и придобиването на дялови участия в чуждестранни дружества.
- 98 Общият съд обаче приема, че от преписката не се установява въведената със спорната мярка дерогация да е обоснована от гледна точка на принципа на данъчна неутралност, като този негов извод се опира на две самостоятелни съображения, изложени в точки 145—165 от обжалваното съдебно решение.
- 99 На първо място, като потегля от констатацията, че спорната мярка по необходимост се основава на предпоставката, припомнена в точка 149 от обжалваното съдебно решение — че предприятията, които желаят да извършат трансгранични сливания и които не могат да го сторят поради наличието на пречки за обединяването на търговска дейност, придобиват по подразбиране дялови участия в чуждестранни дружества или поне запазват дяловите участия, които вече притежават, Общият съд заключава, че Кралство Испания, което носи тежестта да докаже обосноваването на въведената със спорната мярка дерогация спрямо референтната система, не е доказало правилността на тази предпоставка. В точки 152—154 от обжалваното съдебно решение Общият съд по същество приема, че тъй като придобиването на дялови участия е операция, различна от сливането, и не представлява алтернатива на сливането, спорната мярка всъщност предоставя предимство на дружествата, които желаят да инвестират в чуждестранни дружества, но не целят непременно да осъществят сливане, тоест предимството е за други дружества, а не за тези, които според твърденията на Кралство Испания търпят неблагоприятните последици от общите правила за амортизирането на репутацията. Оттук Общият съд стига до извода в точка 155 от решението си, че не е доказан „неутрализиращият ефект“ на спорната мярка.
- 100 На второ място, в точки 157—165 от обжалваното съдебно решение Общият съд приема, че дори и да се допусне, че спорната мярка неутрализира предполагаемите вредоносни последици на обичайния режим, свързани с наличието на пречки за трансграничните сливания, тази мярка ще е непропорционална и следователно необоснована.
- 101 Доколкото обаче не се отнасят до разсъжденията на Общия съд по второто съображение, което го довежда до извода, че Комисията не е допуснала грешка с констатацията си, че Кралство Испания не е обосновало въведената със спорната мярка диференциация, доводите на жалбоподателя във връзка с четвъртото му твърдение по второто основание за обжалване не са годни да доведат до отмяна на обжалваното съдебно решение. Всъщност, както беше припомнено в точка 91 от настоящото решение, съгласно постоянната съдебна практика, ако разглежданото съдебно решение е обжалвано на основание, насочено срещу съображение от това решение, което е изложено само за изчерпателност, а диспозитивът на решението е надлежно обоснован с други съображения, твърденията по това основание са безпредметни и съответно трябва да се отхвърлят.
- 102 Не може да се приеме и доводът, че Общият съд е допуснал заместване на мотиви, като в точка 154 от обжалваното съдебно решение се е опрял на съображения, които не фигурират в спорното решение. Вярно е, че съображенията на Общия съд не са формулирани по същия начин като тези в спорното решение, но все пак тези съображения са в съответствие с *ratio decidendi* на спорното решение и с подхода, въз основа на който Комисията стига до извода за непоследователност и непропорционалност на спорната

мярка спрямо твърдяната ѝ цел да неутрализира неблагоприятните ефекти от обичайния режим на амортизирането на репутацията за предприятията, които придобиват дялови участия в чуждестранни дружества и нямат възможност да осъществят трансгранични сливания.

- 103 По тези съображения следва четвъртото твърдение по второто посочено основание да се отхвърли като безпредметно и съответно да се приеме, че цялото това основание не е налице.
- 104 От всичко изложено по-горе следва, че разглежданата жалба трябва да се отхвърли.

По съдебните разноски

- 105 Съгласно член 184, параграф 2 от Процедурния правилник на Съда, когато жалбата е неоснователна, Съдът се произнася по съдебните разноски. Съгласно член 138, параграф 1 от Процедурния правилник, който се прилага по отношение на производството по обжалване по силата на член 184, параграф 1 от този правилник, загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане.
- 106 В настоящия случай, тъй като Комисията е поискала жалбоподателят да бъде осъден да заплати съдебните разноски, а той е загубил делото, следва той да бъде осъден да заплати съдебните разноски по настоящото производство по обжалване и по производството пред Общия съд.
- 107 Съгласно член 140, параграф 1 от Процедурния правилник, който се прилага по отношение на производството по обжалване по силата на член 184, параграф 1 от този правилник, встъпилите по делото държави членки понасят направените от тях съдебни разноски. Следователно Федерална република Германия, встъпила страна в производството пред Общия съд и участник в производството пред Съда, следва да понесе направените от нея съдебни разноски.

По изложените съображения Съдът (голям състав) реши:

- 1) Отхвърля жалбата.**
- 2) Осъжда Sigma Alimentos Exterior SL да заплати съдебните разноски.**
- 3) Федерална република Германия понася направените от нея съдебни разноски.**

Подписи