



## Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (голям състав)

21 декември 2016 година \*

„Обжалване — Държавни помощи — Член 107, параграф 1 ДФЕС — Система на данъчно облагане — Корпоративен данък — Приспадане — Амортизиране на финансовата репутация, която произтича от придобиването на дялово участие от поне 5% от предприятия, които подлежат на данъчно облагане в Испания, в предприятия, подлежащи на данъчно облагане извън тази държава членка — Понятие „държавна помощ“ — Условие за селективност“

По съединени дела C-20/15 P и C-21/15 P

с предмет две жалби на основание член 56 от Статута на Съда на Европейския съюз, подадени на 19 януари 2015 г.,

**Европейска комисия**, за която се явяват R. Lyal, B. Stromsky, C. Urraca Caviedes и P. Němečková, в качеството на представители,

жалбоподател,

като другите страни в производството са:

**World Duty Free Group SA**, по-рано Autogrill España SA, установено Мадрид (Испания) (C-20/15 P),

**Banco Santander SA**, установено в Сантандер (Испания) (C-21/15 P),

**Santusa Holding SL**, установено Боадила дел Монте (Испания) (C-21/15 P),

за които се явяват J. L. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro и R. Calvo Salinero, abogados,

жалбоподатели в първоинстанционното производство,

подпомагани от:

**Федерална република Германия**, за която се явяват T. Henze и K. Petersen, в качеството на представители,

**Ирландия**, за която се явяват G. Hodge и E. Creedon, в качеството на представители, подпомагани от B. Doherty, barrister, и A. Goodman, barrister,

**Кралство Испания**, за което се явява A. Sampol Pucigull, в качеството на представител,

встъпили страни в производството по обжалване,

\* Език на производството: испански.

СЪДЪТ (голям състав),

състоящ се от: К. Lenaerts, председател, А. Tizzano, заместник-председател, R. Silva de Lapuerta, T. von Danwitz, J. L. da Cruz Vilaça, E. Juhász и А. Prechal (докладчик), председатели на състави, А. Borg Barthet, J. Malenovský, E. Jarašiūnas, F. Biltgen, К. Jürimäe и С. Lycourgos, съдии,

генерален адвокат: М. Wathelet,

секретар: V. Tourrès, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 31 май 2016 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 28 юли 2016 г.,

постанови настоящото

**Решение**

- 1 С жалбата си по дело C-20/15 P Европейската комисия иска да се отмени решение на Общия съд на Европейския съюз от 7 ноември 2014 г., Autogrill España/Комисия (Т-219/10, наричано по-нататък „обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия“, EU:T:2014:939), с което последният отменя член 1, параграф 1 и член 4 от Решение 2011/5/ЕО на Комисията от 28 октомври 2009 година относно данъчна амортизация на финансовата репутация за придобиване на значителни дялови участия в чуждестранни дружества С 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), приведена в действие от Испания (ОВ L7, 2011 г., стр. 48, наричано по-нататък „първото спорно решение“).
- 2 С жалбата си по дело C-21/15 P Европейската комисия иска да се отмени решение на Общия съд от 7 ноември 2014 г., Banco Santander и Santusa/Комисия (Т-399/11, наричано по-нататък „обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия“, EU:T:2014:938), с което последният отменя член 1, параграф 1 и член 4 от Решение 2011/282/ЕС на Комисията от 12 януари 2011 година относно данъчната амортизация на финансовата репутация за придобиване на дялови участия в чуждестранни дружества № С 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), приведено в действие от Кралство Испания (ОВ L135, 2011 г., стр. 1, наричано по-нататък „второто спорно решение“).

**Обстоятелствата, предхождащи спора**

- 3 Посочените в обжалваните съдебни решения обстоятелства, предхождащи споровете, могат да бъдат обобщени по следния начин.
- 4 На 10 октомври 2007 г. след няколко писмени въпроса, отправени до Комисията от членове на Европейския парламент през 2005 г. и през 2006 г., както и след отправена до нея жалба на частен оператор през 2007 г., Комисията решава да започне официална процедура по разследване срещу механизма, предвиден в член 12, параграф 5, въведен в испанския Закон за корпоративния данък с Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (Закон 24/2001 за приемане на данъчни, административни и осигурителни мерки) от 27 декември 2001 г. (BOE № 313 от 31 декември 2001 г., стр. 50493) и възпроизведен в Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Кралски

законодателен указ 4/2004 за одобряване на изменения текст от Закона за корпоративния данък) от 5 март 2004 г. (BOE № 61 от 11 март 2004 г., стр. 10951) (наричана по-нататък „спорната мярка“).

- 5 Спорната мярка предвижда, че при придобиване на дялово участие в „чуждестранното 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 финансова репутация, отразена в счетоводството на предприятието като отделен нематериален актив, може да се приспадне от данъчната основа на дължимия от последното корпоративен данък под формата на амортизационни отчисления. Спорната мярка уточнява, че 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.
- 6 В точки 10—13 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия, които са идентични с точки 15—18 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия, Общият съд прави следните уточнения:
  - „10. От [първото спорно] решение следва, че съгласно испанския закон обединяване на търговска дейност означава операция, при която едно или повече дружества при прекратяване без ликвидация прехвърля(т) всички свои активи и пасиви на друго съществуващо дружество или на дружество, което учредяват, срещу издаване на акционерите им на ценни книжа, представляващи капитала на това друго дружество (съображение 23 от [първото спорно] решение[, идентично на съображение 32 от второто спорно решение]).
  11. Придобиването на дялове е определено в [първото спорно] решение като операция, чрез която едно дружество придобива дялово участие в капитала на друго дружество, без да придобива мажоритарно участие или контрол върху правата на глас в придобитото дружество (съображение 23 от [първото спорно] решение[, идентично на съображение 32 от второто спорно решение]).
  12. Освен това в [първото спорно] решение се посочва, че съгласно спорната мярка финансовата репутация се определя, като се приспадне пазарната стойност на материалните и нематериалните активи на придобитото дружество от цената, платена за придобиване на дяловото участие. Уточнява се още, че установена в спорната мярка концепция за финансова репутация въвежда в областта на придобиването на дялове понятие, което обикновено се използва при трансакции по прехвърлянето на активи или по обединяване на търговска дейност (съображение 20 от [първото спорно] решение[, идентично на съображение 29 от второто спорно решение]).
  13. На последно място следва да се отбележи, че съгласно испанското данъчно право придобиване на дялови участия в установено в Испания дружество от страна на предприятие, което подлежи на данъчно облагане в Испания, не позволява отделно осчетоводяване за целите на данъчното облагане на финансовата репутация, която произтича от придобиването. Това право обаче предвижда, че последната може да бъде амортизирана [само] при обединяване на търговската дейност (съображение 19 от [първото спорно] решение[, идентично на съображение 28 от второто спорно решение])“.
- 7 С първото спорно решение Комисията приключва процедурата по отношение на придобиването на дялови участия, извършвани в рамките на Европейския съюз.

- 8 В член 1, параграф 1 от това решение Комисията обявява за несъвместима с общия пазар въведената със спорната мярка система (наричана по-нататък „спорната система“), която се състои в данъчно предимство, предоставяно на подлежащите на облагане в Испания предприятия, с цел да им даде възможност да амортизират финансовата репутация, която произтича от придобиването на дялово участие в чуждестранни дружества, в случаите, когато системата се прилага по отношение на придобиване на дялови участия в дружества, установени в рамките на Съюза. В член 4 от посоченото решение Комисията разпорежда на Кралство Испания да пристъпи към възстановяване на отпуснатите по тази система помощи.
- 9 Комисията обаче оставя отворена процедурата по отношение на придобиванията на дялови участия, извършвани извън Съюза, като испанските органи се задължават да предоставят нови данни за пречките пред трансграничните сливания, съществуващи извън Съюза.
- 10 Във второто спорно решение Комисията обявява за несъвместима с общия пазар спорната система, която се състои в данъчно предимство, предоставяно на подлежащите на облагане в Испания предприятия, с цел да им даде възможност да амортизират финансовата репутация, която произтича от придобиването на дялово участие в чуждестранни дружества, в случаите, когато системата се прилага по отношение на придобиване на дялови участия в дружества, установени извън Съюза (член 1, параграф 1 от това решение) и разпорежда на Кралство Испания да пристъпи към възстановяване на предоставените въз основа на тази система помощи (член 4 от посоченото решение).

#### **Производствата пред Общия съд и обжалваните решения**

- 11 На 14 май 2010 г. Autogrill España SA, понастоящем World Duty Free Group SA (наричано по-нататък „WDFG“), подава жалба в секретариата на Общия съд, с която иска отмяна на член 1, параграф 1 и на член 4 от първото спорно решение.
- 12 В подкрепа на жалбата си по отношение на член 1, параграф 1 от това решение WDFG изтъква четири основания, като първото е изведено от грешка при прилагане на правото при преценката на Комисията на условието за селективност, второто — от липса на селективност на спорната мярка, тъй като въведената с нея диференциация произтичала от естеството или от структурата на системата, в която се вписва мярката, третото — от обстоятелството, че тази мярка не предоставяла никакво предимство на дружествата, за които се прилага спорната система, и четвъртото — от липса на мотиви на обжалваното решение по отношение както на условието за селективност, така и на това за наличието на предимство.
- 13 На 29 юли 2011 г. Banco Santander SA и Santusa Holding SL (наричано по-нататък „Santusa“) подават жалба в секретариата на Общия съд, с която искат отмяна на член 1, параграф 1 и на член 4 от второто спорно решение.
- 14 В подкрепа на жалбата си по отношение на член 1, параграф 1 от това решение Banco Santander и Santusa изтъкват пет основания, като първото е изведено от грешка при прилагане на правото при преценката на Комисията на условието за селективност, второто — от грешка при определянето на референтната система, третото — от липса на селективност на спорната мярка, тъй като въведената с нея диференциация произтичала от естеството или от структурата на системата, в която тя се вписва, четвъртото — от обстоятелството, че тази мярка не предоставяла никакво предимство на дружествата, за които се прилага спорната система, и петото — от липса на мотиви на посоченото решение по отношение както на условието за селективност, така и на това за наличието на предимство.

- 15 С обжалваните съдебни решения с идентични по същество мотиви Общият съд приема първото основание на двете жалби, изведено от погрешното прилагане на член 107, параграф 1 ДФЕС по отношение на условието за селективност, и поради това, без да разгледа другите основания на жалбите, отменя член 1, параграф 1 и член 4 от спорните решения.

### **Исканията на страните и производствата пред Съда**

- 16 Комисията иска от Съда:
- да отмени обжалваните съдебни решения,
  - да върне съответните дела на Общия съд, и
  - да не се произнася по съдебните разноски.
- 17 WDFG по дело C-20/15 P, както и Banco Santander и Santusa по дело C-21/15 P, искат от Съда да отхвърли жалбите, да потвърди обжалваните съдебни решения и да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.
- 18 С решения на председателя на Съда от 19 май 2015 г. Федерална република Германия, Ирландия и Кралство Испания са допуснати да встъпят в подкрепа на исканията на WDFG по дело C-20/15 P, както и на Banco Santander и Santusa по дело C-21/15 P.
- 19 За сметка на това, с определения на председателя на Съда от 6 октомври 2015 г. молбите за встъпване на Telefónica SA и на Iberdrola SA в подкрепа на исканията на WDFG по дело C-20/15 P, както и на Banco Santander и Santusa по дело C-21/15 P, са отхвърлени.

### **По жалбите**

- 20 В подкрепа на своите жалби Комисията изтъква едно-единствено и еднакво основание, състоящо се от две части и изведено от грешка при прилагане на правото, допуснатата от Общия съд при тълкуването на предвиденото в член 107, параграф 1 ДФЕС условие за селективност.

#### *По първата част на единственото основание*

#### *Доводи на страните*

- 21 В първата част на единственото си правно основание Комисията упреква Общия съд, че е допуснал грешка при прилагане на правото, като ѝ е наложил задължение да определи група предприятия със собствени характеристики, за да докаже селективния характер на дадена мярка.
- 22 Комисията посочва, че в спорните решения се е съобразила стриктно с метода на анализ относно селективността в данъчната сфера, предвиден в постоянната практика на Съда. Така тя е установила, че спорната мярка представлява дерогация по отношение на референтна рамка, доколкото предвижда различен данъчен режим за предприятията, подлежащи на данъчно облагане в Испания, които придобиват дялове от поне 5 % в дружества, установени в чужбина, спрямо прилагания за предприятията, подлежащи на данъчно облагане в Испания, извършващи идентично придобиване в дружества, установени в Испания, въпреки че тези две категории предприятия се намират в сходно положение по отношение на целта, преследвана от испанската обща схема на корпоративния данък.

- 23 Тя смята, че като ѝ е наложил допълнителното задължение да докаже, че спорната мярка поставя в по-благоприятно положение някои предприятия, които могат да бъдат определени с оглед на специфичните им характеристики, които другите предприятия не притежават, т.е. собствени и предварително разпознаваеми характеристики, Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, доколкото по този начин е приел по-ограничителна концепция за условието за селективност от установената в практиката на Съда.
- 24 Комисията посочва по-специално, че обратно на постановеното от Общия съд в точки 57 и 58 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия, както и в точки 61 и 62 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия, мерките могат да бъдат квалифицирани като селективни, дори и да се прилагат без оглед на предмета на дейност на получателя и да предвиждат данъчно предимство за някои инвестиционни операции, без да определят минимален размер на инвестицията.
- 25 В този контекст от решение от 8 ноември 2001 г., Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), Общият съд погрешно направил извода, че национална мярка, която се прилага без оглед на предмета на дейност на предприятията, по принцип не е селективна. Съдържащото се в точка 36 от това съдебно решение твърдение, че „националните мерки като разглежданите в главното производство не представляват държавна помощ [...], когато се прилагат по отношение на всички предприятия на националната територия, независимо от предмета на тяхната дейност“, всъщност трябвало да се разбира в смисъл, че липсата на селективност произтича от обстоятелството, че националната мярка се прилага без разграничение към всички предприятия в съответната държава членка.
- 26 Комисията упреква също Общия съд, че е допуснал грешка при прилагане на правото, като в точки 59—62 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия, както и в точки 63—66 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия, е отсъдил, че мярка като спорната мярка не е селективна, тъй като е свързана с придобиването на особени икономически блага, а именно дялови участия в чуждестранни дружества, и по принцип не изключва нито една категория предприятия от възможността да се ползват от нея.
- 27 В това отношение Общият съд погрешно се бил основал на решение от 19 септември 2000 г., Германия/Комисия (C-156/98, EU:C:2000:467). В действителност от точки 22 и 23 от това решение произтичало, че по делото, приключило с него, Комисията е определила разглежданата мярка като селективна по отношение на някои географски определени предприятия, в които частни инвеститори са реинвестирали приходите от продажбата на икономически активи, а не по отношение на самите посочени инвеститори, за които тя е приела, че тази мярка не представлява помощ.
- 28 Освен това Комисията упреква Общия съд, че в точки 66—68 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия, както и в точки 70—72 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия, е отсъдил, че би противоречало на практиката на Съда да се приеме за селективна национална данъчна мярка, която се ползва при определени условия, макар ползващите предприятия получатели да нямат никакви общи собствени характеристики, които да ги разграничават от другите предприятия, освен обстоятелството, че евентуално отговарят на необходимите условия, за да се ползват от мярката.
- 29 Комисията поддържа, че в това отношение Общият съд се е основал на погрешен анализ на съответната съдебна практика.
- 30 Що се отнася до решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732), Комисията посочва, че от точки 90 и 91 от това съдебно решение следва, че то се отнася до специфично положение, в което Съдът е определил за селективна самата референтна система на данъчно облагане, а не

дерогация от нея, доколкото сама по себе си системата е поставяла в по-благоприятно положение офшорните предприятия. Позоваването в това съдебно решение на „специфичните характеристики“ на категория предприятия трябвало следователно да се разглежда като препращане към характеристиките, поради които тези предприятия са поставени в по-благоприятно данъчно положение в контекста на референтна система, която по естеството си е селективна, и не можело да се екстраполира извън този специфичен контекст.

- 31 Що се отнася до точка 42 от решение от 29 март 2012 г., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), Общият съд бил пропуснал да вземе предвид второто изречение от тази точка, което изразявало установения в постоянната практика на Съда принцип, според който дадена мярка е селективна, ако е в състояние да постави в по-благоприятно положение „определени предприятия или производството на някои стоки“ в сравнение с други, които с оглед на преследваната от посочената система цел се намират в сходно фактическо и правно положение.
- 32 WDFG, както и Banco Santander и Santusa, посочват в самото начало, че в спорните решения Комисията не поддържа, че спорната мярка е *de facto* селективна, така че в рамките на настоящите жалби трябва само да се разгледат критиките срещу обжалваните съдебни решения, доколкото в тях Общият съд е постановил, че мотивите, посочени от Комисията в спорните решения, не са позволявали да се направи извод, че тази мярка е селективна *de jure*.
- 33 Те поддържат, че съгласно решение от 8 ноември 2001 г., *Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), мярка, от която могат да се ползват всички предприятия, не може да се приеме за селективна. От това решение не можел обаче да се направи изводът, който прави Комисията, че дадена национална мярка не е селективна, когато тя се прилага за всички предприятия в държавата членка без изключения, доколкото подобна теза би означавала, че почти всички данъчни норми би трябвало да се считат за селективни.
- 34 WDFG, както и Banco Santander и Santusa, също отхвърлят тезата на Комисията, според която национални данъчни мерки вече многократно били определяни като селективни, макар да не определяли минимален размер на инвестицията и да се прилагали без оглед на предмета на дейност на получателя. Във всички случаи, доколкото предоставяла данъчно предимство на всяко предприятие, което иска да се ползва от него, независимо към коя категория принадлежи, спорната мярка не можела само поради това обстоятелство да се счита за *prima facie* и *de jure* селективна.
- 35 Общият съд правилно се основал на решение от 19 септември 2000 г., Германия/Комисия (C-156/98, EU:C:2000:467), тъй като в разглежданото в него решение Комисията изрично е приела липсата на селективност на националната мярка по отношение на съответните инвеститори, което било потвърдено от Съда.
- 36 Впрочем в практиката си по вземане на решения Комисията вече многократно е изключвала селективността на данъчни мерки, прилагайки същия критерий, а именно за липсата на селективност на общите мерки, които са приложими без разграничение за всички предприятия и от които могат да се ползват всички данъчнозадължени лица.
- 37 Прилагането на този критерий обаче не водело до липса на селективност на мерките относно закупуването на определени активи, посочени от Комисията. Тези мерки можело да се квалифицират като селективни, ако се докаже, че фактически облагодетелстват определени предприятия, а други не. Във всички случаи селективността им произтичала не от естеството на придобитите активи, а от това, че е допустимо да се приеме, че съответните купувачи образуват конкретна категория.

- 38 Що се отнася до решение от 15 юли 2004 г., Испания/Комисия (C-501/00, EU:C:2004:438), WDFG, както и Banco Santander и Santusa, смятат, че Общият съд правилно е приел, че разглежданата мярка по делото, приключило с това решение, е различна от тази по настоящото дело, тъй като целта ѝ е да се предостави предимство на отделна и разпознаваема категория предприятия, а именно предприятията, извършващи дейности по износ.
- 39 Освен това от решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732), и по-специално от точка 104 от него ясно следвало, че дадена мярка може да се определи като селективна само ако от нея се ползва категория предприятия със „специфични“ за тях общи „характеристики“. От това съдебно решение следвало също, че установяването на дерогация от дадена обща система не е самоцел. От значение били само действителните последици от мярката, а именно дали от нея се ползват или не определени предприятия или производството на някои стоки.
- 40 WDFG, както и Banco Santander и Santusa, посочват, че приетото от Комисията тълкуване на решение от 29 март 2012 г., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), също не можело да се приеме. От една страна, в това решение Съдът не бил потвърдил определението на референтна система и наличието на дерогация по отношение на нея. От друга страна, това съдебно решение не давало възможност да се приеме, че дадена мярка е селективна, поради факта че предприятията, отговарящи на условията за да се възползват от нея, образували отделна категория.
- 41 Накрая Общият съд правилно постановил, че дадена мярка не може да се определи като селективна по смисъла на член 107 ДФЕС, ако възможността за нейното ползване зависи от поведение, което поначало е достъпно за всяко предприятие, независимо от неговата сфера на дейност. Това следвало от установяването на липса на селективност на национална мярка по отношение на инвеститорите в решение от 19 септември 2000 г., Германия/Комисия (C-156/98, EU:C:2000:467).
- 42 Кралство Испания поддържа, че решение от 8 ноември 2001 г., Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), потвърждава позицията, възприета от испанските органи в хода на административното производство пред Комисията, според която предимство от икономическо естество може да се счита за помощ само ако може да постави в по-благоприятно положение „определени предприятия или производството на някои стоки“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.
- 43 В хода на това административно производство испанските органи били доказали по принцип отворения характер на спорната мярка, с мотива, че тя е приложена към предприятия, които извършват дейност в много различни икономически сектори, като по този начин потвърдили представения в обжалваните съдебни решения анализ и факта, че Комисията не е доказала селективния характер на тази мярка в спорните решения.
- 44 Ирландия поддържа, че противно на твърденията на Комисията, от решение на Съда от 8 ноември 2001 г., Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) и от решения на Общия съд от 6 март 2002 г., Diputación Foral de Álava и др./Комисия (T-92/00 и T-103/00, EU:T:2002:61) и от 9 септември 2009 г., Diputación Foral de Álava и др./Комисия (T-227/01—T-229/01, T-265/01, T-266/01 и T-270/01, EU:T:2009:315), Общият съд не е направил извод, че само мерките, чието прилагане е свързано с естеството на дейностите на предприятието или е подчинено на минимално участие, са селективни, а само че селективността не може да бъде установена, когато става дума за мярка, от която могат да се ползват всички предприятия, които подлежат на данъчно облагане в Испания и придобиват най-малко 5% дялово участие в чуждестранно предприятие без оглед на естеството на дейността им и на инвестираните суми.



- 45 Общият съд правилно се основал на решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/*Government of Gibraltar* и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732), за да постанови, че за да може данъчно разграничение да се квалифицира като помощ, е необходимо въз основа на специфичните им характеристики да се установи определена категория предприятия, които могат да се ползват от нея. Условието за селективност, както е предвидено в член 107, параграф 1 ДФЕС, трябвало впрочем да бъде дефинирано по същия начин във всички дела относно твърдени държавни помощи с данъчен характер. Ето защо изрично прогласеният в точка 104 от посоченото съдебно решение принцип не можел да се ограничи до положение, в което разгледана в нейната цялост система на данъчно облагане има селективен характер.
- 46 Ирландия смята, че мерки като спорната, които не изключват поначало никое предприятие, нито конкретен икономически сектор от обхвата на своите бенефициери, не може да се считат за селективни. Впрочем Комисията вече многократно се била основавала на това съображение, за да установи липсата на селективност на някои национални мерки.
- 47 Федерална република Германия поддържа, че дори да се предположи за установено съществуването на дерогация или изключение от определената от Комисията референтна рамка, само по себе си то не дава възможност да се направи извод, че спорната мярка поставя в по-благоприятно положение „определени предприятия и производството на някои стоки“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.
- 48 Напротив, от това следвало единствено, че тази мярка е сходна със субсидия. Ето защо след проверката дали мярката има дерогиращ характер, в съответствие със съдебната практика, и по-специално с решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/*Government of Gibraltar* и Обединено кралство (C 106/09 P и C 107/09 P, EU:C:2011:732), и както правилно постановил Общият съд в обжалваните съдебни решения, на следващо място трябвало да се изясни дали категорията данъчнозадължени лица, на които данъчна мярка предоставя предимство, включва достатъчно специфични предприятия или производства по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.
- 49 Така от практиката на Съда следвало, че категорията предприятия, ползващи се с данъчно предимство, се отличава в достатъчна степен, когато Комисията успява да докаже, че от разглежданото предимство се ползват само предприятията от един-единствен икономически сектор, извършващи определени операции (решение от 15 декември 2005 г., *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774), предприятията с определена правно-организационна форма (решение от 10 януари 2006 г., *Cassa di Risparmio di Firenze* и др., C-222/04, EU:C:2006:8), тези с определен размер (решение от 13 февруари 2003 г., Испания/Комисия, C-409/00, EU:C:2003:92), или предприятията, чието седалище се намира извън регионалната територия (решение от 17 ноември 2009 г. *Presidente del Consiglio dei Ministri*, C-169/08, EU:C:2009:709).
- 50 Федерална република Германия припомня, че Съдът вече е допуснал данъчно предимство, от което се ползват данъчнозадължени лица, които продават определени икономически блага и могат да приспаднат печалбата в случай на придобиване на други икономически блага, да им предоставя предимство, което като обща мярка, приложима без разграничение за всички икономически оператори, не може да се квалифицира като държавна помощ (решение от 19 септември 2000 г., Германия/Комисия, C-156/98, EU:C:2000:467, т. 22).
- 51 На още по-силно основание данъчна мярка като спорната, чието прилагане в общ план е свързано с определена категория операции от областта на дружественото право, в конкретния случай — придобиване на дялови участия, които не зависят от целта и предмета на дейност на предприятието, не трябвало да се смята за селективна.

52 Накрая, според встъпилите в настоящите дела държави членки, ако условието за селективност на националната мярка за целите на квалифицирането ѝ като държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС трябва да се разбира в широкия смисъл, предложен от Комисията в жалбите ѝ, това щяло да разклати институционалния баланс на Съюза. Всъщност, ако на условието за селективност бил даден такъв обхват, Комисията щяла да може да контролира почти всички мерки в областта на прякото данъчно облагане по силата на правомощията си в сферата на държавните помощи, въпреки че по принцип тази област попада в обхвата на законодателните правомощия на държавите членки.

#### Съображения на Съда

53 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 става въпрос за намеса на държавата или посредством ресурси на държавата. Второ, тази намеса трябва да е в състояние да засегне търговията между държавите членки. Трето, тя трябва да предоставя предимство на своя получател. Четвърто, тя трябва да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията (вж. по-специално решение от 16 юли 2015 г., BVVG, C-39/14, EU:C:2015:470, т. 24).

54 Що се отнася до условието за селективност на предимството, което е един от елементите, формиращи понятието „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, от също така установената практика на съда следва, че преценката на 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 преследваните от този правен режим цели се оказват в сходно фактическо и правно положение и по този начин са обект на диференцирано третиране, което по същество може да се квалифицира като дискриминационно (вж. в този смисъл решения от 28 юли 2011 г., Mediaset/Комисия, C-403/10 P, непубликувано, EU:C:2011:533, т. 36, от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство, C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 75 и 101, от 14 януари 2015 г., Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, т. 53—55 и от 4 юни 2015 г., Комисия/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, т. 59).

55 Освен това, когато разглежданата мярка е планирана като режим на помощи, а не като индивидуална помощ, Комисията следва да установи дали въпреки констатацията, че тази мярка предоставя предимство на общо основание, тя предвижда изключителната облага на определени предприятия или определени области на дейност (вж. в този смисъл по-специално решение от 30 юни 2016 г., Белгия/Комисия, C-270/15 P, EU:C:2016:489, т. 49 и 50).

56 Що се отнася по-специално до националните мерки, с които се предоставя данъчно предимство, следва да се припомни, че мярка от такова естество, която, макар да не се състои в прехвърляне на държавни средства, поставя ползвателите в по-изгодно положение в сравнение с останалите данъчнозадължени лица, може да предостави селективно предимство на ползвателите и поради това представлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. За сметка на това, данъчно предимство, произтичащо от мярка с общ характер, приложима без разграничение към всички стопански субекти, не представлява такава помощ по смисъла на посочената разпоредба (вж. в този смисъл по-специално решение от 18 юли 2013 г., P, C-6/12, EU:C:2013:525, т. 18).

57 В този контекст, за да квалифицира национална данъчна мярка като „селективна“, Комисията трябва, на първо място, да установи приложимата в съответната държава членка обща или „обичайна“ система на данъчно облагане, и на второ място, да докаже, че разглежданата данъчна мярка дерогира посочената обща система, доколкото въвежда диференциация между

оператори, които от гледна точка на преследваната от тази обща система цел се намират в сходно фактическо и правно положение (вж. в този смисъл по-специално решение от 8 септември 2011 г., *Paint Graphos* и др., C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 49).

- 58 Понятието „държавна помощ“ обаче не се отнася до мерките, въвеждащи диференциране между предприятия, които от гледна точка на преследваната от разглеждания правен режим цел се намират в сходно фактическо и правно положение и следователно са селективни a priori, когато съответната държава членка успее да докаже, че това диференциране е обосновано, тъй като произтича от естеството или от структурата на системата, в която се вписват тези мерки (вж. в този смисъл по-специално решения от 29 април 2004 г., *Нидерландия/Комисия*, C-159/01, EU:C:2004:246, т. 42 и 43, от 8 септември 2011 г., *Paint Graphos* и др., C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 64 и 65, както и от 29 март 2012 г., *3M Italia*, C-417/10, EU:C:2012:184, т. 40).
- 59 Освен това следва да се припомни, че фактът, че само данъчнозадължените лица, отговарящи на условията за прилагане на дадена мярка, могат да се ползват от нея, не може сам по себе си да ѝ придаде селективен характер (решение от 29 март 2012 г., *3M Italia*, C-417/10, EU:C:2012:184, т. 42).
- 60 От всички изложени по-горе съображения следва, че релевантният показател, за да се установи селективността на разглежданата мярка, се състои в това да се провери дали тя въвежда необосновано от естеството и структурата на съответната обща система на данъчно облагане диференциране между оператори, които от гледна точка на преследваната от тази система цел се намират в сходно фактическо и правно положение (вж. в този смисъл решение от 4 юни 2015 г., *Комисия/MOL*, C-15/14 P, EU:C:2015:362, т. 61).
- 61 Предвид тези съображения в настоящия случай следва да се разгледа дали Общият съд е нарушил член 107, параграф 1 ДФЕС в тълкуването, което му е дадено от Съда, като е постановил, че в спорните решения Комисията не е доказала надлежно, че спорната мярка предоставя селективно предимство на „определени предприятия или производството на някои стоки“.
- 62 В настоящия случай спорната мярка предвижда данъчно предимство, състоящо се в приспадане от данъчната основа на корпоративния данък под формата на амортизиране на финансовата репутация, която произтича от придобиването на дялово участие от поне 5 % от предприятия, които подлежат на данъчно облагане в Испания, в предприятия, подлежащи на данъчно облагане извън тази държава членка. Тъй като от нея могат да се ползват всички посочени предприятия, извършващи подобни операции, трябва да се счита, че тази мярка може да представлява схема за помощ. Следователно Комисията трябва да докаже, че макар да предоставя предимство на общо основание, тази мярка предоставя изключителната облага на определени предприятия или определени области на дейност.
- 63 В това отношение в точка 50 от обжалваното съдебно решение *Autogrill España/Комисия*, както и в точка 54 от обжалваното съдебно решение *Banco Santander и Santusa/Комисия*, Общият съд е посочил, че за да докаже селективния характер на спорната мярка в спорните решения, Комисията се е основала на първо място на съображението, че тази мярка не представлява дерогация по отношение на референтна рамка, доколкото тя води до прилагане на различен данъчен режим за предприятията, подлежащи на данъчно облагане в Испания, които придобиват дялови участия в дружества, установени в чужбина, спрямо прилагания за предприятията, подлежащи на данъчно облагане в Испания, които придобиват дялове в дружества, установени в Испания, въпреки че тези две категории предприятия се намират в сходно положение от гледна точка на целта, преследвана от посочената референтна рамка, а именно общата система за корпоративно данъчно облагане на Испания, и по-точно правилата за данъчно третиране на финансовата репутация в испанската данъчна система.

- 64 В точка 51 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия, както и в точка 55 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия, Общият съд е постановил, че така Комисията е приложила метода на анализ, произтичащ от практиката на Съда и на Общия съд, която е припомнена съответно в точки 29—33 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия, както и в точки 33—37 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия, и която съответства по същество на практиката на Съда, припомнена в точки 53—60 от настоящото съдебно решение.
- 65 В точки 44, 45, 52 и 53 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия, както и в точки 48, 49, 56 и 57 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия, обаче Общият съд е постановил, че дори да се допусне, че е налице дерогация или изключение от референтната рамка, установена от Комисията, сама по себе си тази дерогация или само по себе си това изключение не позволява да се установи, че спорната мярка поставя в по-благоприятно положение „определени предприятия или производството на някои стоки“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, доколкото тази мярка явно е достъпна за всички предприятия и не се отнася до конкретна категория предприятия, които единствено биха били поставени в по-благоприятно положение от посочената мярка, а до категория икономически операции.
- 66 Ето защо следва да се посочи, че тези доводи почиват на погрешно прилагане на условието за селективност, предвидено в член 107, параграф 1 ДФЕС и припомнено в настоящото съдебно решение.
- 67 Всъщност, както следва от точки 53—60 от настоящото съдебно решение, що се отнася до национална мярка, която предоставя данъчно предимство на общо основание като спорната мярка, това условие е изпълнено, когато Комисията успее да докаже, че тази мярка дерогира общата или „обичайната“ система на данъчно облагане, приложима в съответната държава членка, въвеждайки по този начин с конкретното си действие диференцирано третиране на операторите, докато от гледна точка на целта, преследвана от посочената система на данъчно облагане на тази държава членка, ползващите се от данъчното предимство оператори и тези, които са изключени от него, се намират в сходно фактическо и правно положение.
- 68 От обжалваните съдебни решения следва, че за да установи селективния характер на спорната мярка, в спорните решения Комисията се е основала на съдържащото се в тази мярка неравно третиране на местните предприятия. Всъщност при прилагането ѝ само местните предприятия, които са придобивали дялово участие от поне 5 % в чуждестранни дружества, са могли при определени условия да се ползват от разглежданото данъчно предимство, докато местните дружества, които са придобивали дялово участие в дружества, подлежащи на данъчно облагане в Испания, не са могли да получат това предимство, въпреки факта че според Комисията те са се намирали в сходно положение от гледна точка на преследваната от испанската обща система на данъчно облагане цел.
- 69 Общият съд обаче е приел, че спорната мярка трябва да се разглежда не като селективна, а като обща мярка по смисъла на припомнената в точка 56 от настоящото съдебно решение съдебна практика, като се основава на съображението, че тази мярка не се отнася до конкретна категория предприятия или производство, че прилагането ѝ не зависи от естеството на дейността на предприятията или че поначало или евентуално тя е достъпна за всички предприятия, които желаят да придобият дялови участия от поне 5 % в чуждестранни дружества и които притежават тези дялови участия без прекъсване поне една година. Като е направил този извод, Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото.
- 70 Така в точки 41, 45, 67 и 68 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия, както и в точки 45, 49, 71 и 72 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия, Общият съд е постановил, че за да бъде изпълнено условието за селективност на националната

мярка за признаване на наличието на държавна помощ по отношение на мярка, която е поначало достъпна за всяко предприятие, във всички случаи трябва да се установи конкретна категория предприятия, които единствено са поставени в по-благоприятно положение от разглежданата мярка и които могат да бъдат отличени с оглед на специфични, общи и собствени характеристики.

- 71 При все това подобно допълнително изискване за установяване на конкретна категория предприятия, което да се добави към метода на анализ, приложим към селективността в данъчната област и произтичащо от постоянната практика на Съда, който по същество се състои в това да се провери дали изключването на определени оператори от възможността да ползват данъчно предимство, произтичащо от дерогираща обща система на данъчно облагане мярка, представлява дискриминационно третиране по отношение на тези оператори, не може да бъде изведено от практиката на Съда, и по-специално от решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732).
- 72 Наистина в точка 104 от това решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732), Съдът е постановил, че за да могат да бъдат определени като предоставящи селективни предимства, критериите, на които е изградена основата на облагане, възприети от дадена данъчна система, трябва да бъдат от естество да индивидуализират ползващите се от тези предимства предприятия чрез характеристиките, специфични за тях като привилегирована категория, като по този начин се даде възможност подобна система да се окачестви като система, която поставя в по-благоприятно положение „определени“ предприятия или производството на „някои стоки“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.
- 73 При все това този мотив на решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732), трябва да се разглежда в контекста на всички мотиви, от които то е част и които се съдържат в точки 87—108 от това съдебно решение.
- 74 Така от прочита на всички тези мотиви следва, че разглежданата в посоченото съдебно решение мярка е представена не под формата на данъчно предимство в отклонение от общата система на данъчно облагане, а под формата на прилагане на „обща“ система на данъчно облагане, основаващо се на критерии, които сами по себе си също имат общ характер. Съдът е постановил, че естеството на тази система допуска констатацията за наличието на селективен характер на разглежданата мярка, обратно на постановеното от Общия съд, тъй като свързаното със селективността условие има по-широк обхват и включва мерки, които по своето действие поставят в по-благоприятно положение някои предприятия, в разглеждания случай офшорните дружества, поради собствените и специфични характеристики на тези предприятия. По този начин с посочената мярка се провежда фактическа дискриминация между предприятията, които се намират в сходно положение от гледна точка на преследваната с посочената система цел, в разглеждания случай — въвеждане на общо облагане на всички местни дружества.
- 75 За сметка на това, както вече бе посочено в точка 63 от настоящото съдебно решение, за да установи селективния характер на спорната мярка, в спорните решения Комисията се е обосновавала основно с мотива за неравното третиране, произтичащо от тази мярка, доколкото тя предоставя данъчно предимство на някои местни предприятия, а не на други, към които се прилага общата система на данъчно облагане, от която спорната мярка се отклонява.
- 76 Макар по този начин от решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732), да следва, че селективността на данъчна мярка може да бъде установена, дори и тя да не представлява

дерогация от общата система на данъчно облагане, а да е неразделна част от нея, при все това посоченото съдебно решение се вписва в постоянната практика на Съда, припомнена в точка 57 от настоящото съдебно решение, съгласно която, за да се установи селективността на мярка, която дерогира обща система на данъчно облагане, е достатъчно да се докаже, че тя е от полза за някои оператори, но не и за други, въпреки че всички тези оператори се намират в обективно сходно положение от гледна точка на преследваната от общата система на данъчно облагане цел.

- 77 Всъщност, макар че за да се установи селективността на данъчна мярка, невинаги е необходимо тя да има дерогиращ характер спрямо общата система на данъчно облагане, обстоятелството, че тя има подобен характер, е съвсем релевантно за целите на това установяване, когато от него следва, че разграничени и поначало обект на диференцирано третиране са две категории оператори, а именно тези, за които се прилага дерогиращата мярка, и тези, за които продължава да се прилага общата система на данъчно облагане, макар тези две категории да се намират в сходно положение от гледна точка на преследваната с посочената система цел.
- 78 Обратно на постановеното от Общия съд в обжалваните съдебни решения, за установяване на селективността на подобна мярка не може да се изисква освен това Комисията да определи някои собствени и специфични характеристики, общи за ползващите се от данъчното предимство предприятия, които да позволят тяхното разграничаване от изключените от това ползване предприятия.
- 79 Всъщност за тази цел от значение е единствено обстоятелството, че независимо от своята форма или от използваната техника за правна регламентация, мярката поставя предприятията получатели в по-благоприятно положение от това на други предприятия, макар всички тези предприятия да се намират в сходно фактическо и правно положение от гледна точка на преследваната от разглежданата система на данъчно облагане цел.
- 80 Освен това според установената практика на Съда обстоятелството, че броят на предприятията, които могат да искат да се ползват от дадена национална мярка, е много голям или че тези предприятия са от различни сектори на дейност, не е достатъчно, за да отпадне избирателният характер на тази мярка и следователно да се изключи квалификацията ѝ като държавна помощ (вж. по-специално решения от 13 февруари 2003 г., Испания/Комисия, C-409/00, EU:C:2003:92, т. 48 и от 8 септември 2011 г., Комисия/Нидерландия, C-279/08 P, EU:C:2011:551, т. 50).
- 81 Така, обратно на постановеното от Общия съд в точки 53—58 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия, както и в точки 57—62 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия, евентуалният селективен характер на спорната мярка изобщо не се поставя под въпрос от обстоятелството, че същественото условие за получаването на предоставеното с тази мярка данъчно предимство е насочено към дадена икономическа операция, по-конкретно „чисто финансова операция“, която не е свързана с минимален размер на инвестицията и която е независима от естеството на дейността на предприятията получатели.
- 82 В този контекст, обратно на постановеното от Общия съд в точка 57 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия, както и в точка 61 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия, от точка 36 от решение от 8 ноември 2001 г., Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), според която мерките не са селективни, когато се прилагат за всички предприятия, намиращи се на националната територия, „независимо от предмета на тяхната дейност“, не може да се направи извод, че мярка, чието приложение е независимо от естеството на дейността на предприятията, поначало не е селективна.

- 83 Всъщност от прочита на всички мотиви на решение от 8 ноември 2001 г., *Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), следва, че в точка 36, разгледана във връзка с точка 35 от същото съдебно решение, Съдът е приел, че национални мерки като разглежданите по това дело са лишени от селективен характер, след като те се прилагат без разграничение за всички предприятия от съответната държава членка и поради това представляват обща мярка по смисъла на припомнената в точка 56 от настоящото съдебно решение съдебна практика.
- 84 Следва също така да се уточни, че макар в точка 36 от решение от 8 ноември 2001 г., *Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), Съдът да посочва предмета на дейност на предприятията, ползващи се от националните мерки, подобно посочване се обяснява с използването във втория въпрос понятия, зададен от запитващата юрисдикция по делото, по което е постановено това съдебно решение. Този извод се потвърждава от обстоятелството, че споменатото посочване отсъства в последващите решения на Съда, в които се припомня този принцип (вж. по-специално решения от 15 ноември 2011 г., *Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство*, C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 73 и от 29 март 2012 г., *3M Italia*, C-417/10, EU:C:2012:184, т. 39).
- 85 Освен това, както припомня Общият съд в точка 66 от обжалваното съдебно решение *Autogrill España/Комисия*, както и в точка 70 от обжалваното съдебно решение *Banco Santander и Santusa/Комисия*, наистина в точка 42 от решение от 29 март 2012 г., *Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-417/10, EU:C:2012:184), Съдът е постановил, че сам по себе си фактът, че само данъчнозадължените лица, отговарящи на условията за получаване на съответната мярка по това дело, могат да се ползват от нея, не може да ѝ придаде селективен характер. При все това следва да се посочи, че в същата точка 42 Съдът изрично е уточнил, че тази липса на селективен характер произтича от констатацията, че от гледна точка на преследваната от националния законодател цел лицата, които не могат да претендират да се ползват от съответната мярка, не са в положение, сходно на фактическото и правното положение на данъчнозадължените лица, които могат да претендират това.
- 86 Оттук следва, че условие за прилагане или получаване на данъчна помощ може да обоснове селективния характер на тази помощ, ако посоченото условие води до диференциране на предприятията, които от гледна точка на преследваната от разглежданата система на данъчно облагане цел обаче се намират в сходно фактическо и правно положение и ако поради това тя разкрива дискриминация по отношение на изключените от тази система предприятия.
- 87 Освен това, както подчертава Общият съд в обжалваните съдебни решения, макар данъчното предимство, което включва спорната мярка, да може да бъде получено, без да се инвестира минимална сума и поради това на практика ползването на тази мярка да не е запазено за предприятия, разполагащи с достатъчни финансови ресурси, тези обстоятелства не са пречка да се признае евентуален селективен характер на мярката по други причини, като фактът, че местните предприятия, придобиващи дялови участия в дружества, подлежащи на данъчно облагане в Испания, не са могли да получат това предимство.
- 88 Впрочем в това отношение Съдът вече е постановил, че данъчна мярка, от която извличат полза само предприятията, извършващи обхванатите от нея операции, а не и предприятията от същия сектор, които не извършват тези операции, може да има селективен характер, без да е необходимо да се уточнява дали от тази мярка се ползват в по-значителна степен големите предприятия (вж. в този смисъл решение от 15 декември 2005 г., *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, т. 47—50).

- 89 Обратно на посоченото от Общия съд в точки 59—62 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия, както и в точки 63—66 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия, от решение от 19 септември 2000 г., Германия/Комисия (C-156/98, EU:C:2000:467), не се извеждат никакви указания в обратен смисъл по отношение на анализа на условието за селективност на данъчна мярка.
- 90 В действителност от точки 22 и 23 от решение от 19 септември 2000 г., Германия/Комисия (C-156/98, EU:C:2000:467), произтича, че по делото, приключило с него, Комисията е квалифицирала разглежданата мярка като селективна по отношение на някои географски определени предприятия, в които частни инвеститори са реинвестирали приходите от продажбата на икономически активи, а не по отношение на самите посочени инвеститори, за които е приела, че тази мярка не представлява помощ, защото като обща мярка от нея се ползвали всички оператори без разграничение, който извод впрочем не е оспорен пред Съда и по който последният не е трябвало да се произнася.
- 91 Във всички случаи положението на посочените частни инвеститори не може да бъде приравнено на това на местните предприятия, които могат да се ползват от спорната мярка.
- 92 Всъщност, за да квалифицира спорната мярка като селективна, в спорните решения Комисията се е позовала на обстоятелството, че от предоставеното с тази мярка данъчно предимство не се ползват без разграничение всички икономически оператори, които от гледна точка на преследваната от испанската обща система на данъчно облагане цел обективно се намират в сходно положение, тъй като местните предприятия, придобиващи дялови участия от същия вид в дружества, подлежащи на данъчно облагане в Испания, не са могли да получат това предимство. На следващо място Комисията счита, че обосновката на това посочено от Кралство Испания разграничение между операторите, изведена от естеството или от общата структура на системата, от която е част тази мярка, не може да бъде приета.
- 93 От всички изложени по-горе съображения следва, че Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като е отменил отчасти спорните решения с мотива, че Комисията не била определила конкретна категория предприятия, които са поставени в по-благоприятно положение от разглежданата данъчна мярка, без да провери дали при прилагането на метода на разглеждане, който бе припомнен в точки 29—33 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия, както и в точки 33—37 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия, и който трябва да се използва при разглеждане на условието за селективност на спорната мярка, Комисията действително е анализирала и установила дискриминационния характер на тази мярка.
- 94 Въпреки че наистина това разглеждане трябва да се извършва стриктно и да бъде мотивирано в достатъчна степен, за да даде възможност за пълен съдебен контрол, по-специално относно съпоставимостта на положението на операторите, ползващи се от мярката, с това на изключените от нейното ползване оператори, и евентуално относно обосновката на посоченото от съответната държава членка неравно третиране, при все това Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като не е извършил подобна проверка и е постановил в обжалваните съдебни решения, че приложеният от Комисията в спорните решения метод на разглеждане, доколкото не включва определяне на конкретна категория предприятия, които единствено са били поставени в по-благоприятно положение от разглежданата данъчна мярка, произтича от погрешно тълкуване на условието за селективност, предвидено в член 107, параграф 1 ДФЕС.
- 95 Ето защо първата част на единственото основание на Комисията е основателна.



*По втората част на единственото правно основание*

Доводи на страните

- 96 С втората част на единственото си основание Комисията упреква Общия съд, че е допуснал правна грешка при прилагането на съдебната практика относно експортните субсидии и че е въвел изкуствено разграничение между експортните субсидии и капиталовите експортни субсидии.
- 97 Що се отнася, на първо място, до посочената в спорните решения съдебна практика относно експортните субсидии, в частност до решения от 10 декември 1969 г., Комисия/Франция (6/69 и 11/69, непубликувано, EU:C:1969:68), от 7 юни 1988, Гърция/Комисия (57/86, EU:C:1988:284) и от 15 юли 2004 г., Испания/Комисия (C-501/00, EU:C:2004:438), Комисията посочва, че Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като в точки 69—76 от обжалваното съдебно решение *Autogrill España/Комисия*, както и в точки 73—80 от обжалваното съдебно решение *Banco Santander и Santusa/Комисия*, е постановил, че тази съдебна практика се отнася не до условието за селективност на национална мярка, а само до условието да са засегнати конкуренцията и търговията.
- 98 От посочените в предходната точка съдебни решения следвало, че според Съда съответните данъчни мерки имат селективен характер, тъй като ползата от тях е запазена за предприятията, извършващи операции в чужбина, като например инвестиции, а не за предприятията, извършващи сходни операции с национален обхват. От тях следвало, че всяка мярка, която е в полза на трансграничните операции, но изключва същите операции с национален обхват, е селективна.
- 99 На второ място, Комисията упреква Общия съд, че в точки 79—81 от обжалваното съдебно решение *Autogrill España/Комисия*, както и в точки 83—85 от обжалваното съдебно решение *Banco Santander и Santusa/Комисия*, е въвел изкуствено разграничение между експортните субсидии и капиталовите експортни субсидии, като е постановил, че от посочената в спорните решения съдебна практика относно експортните субсидии, в частност от решения от 10 декември 1969 г., Комисия/Франция (6/69 и 11/69, непубликувано, EU:C:1969:68), от 7 юни 1988, Гърция/Комисия (57/86, EU:C:1988:284) и от 15 юли 2004 г., Испания/Комисия (C-501/00, EU:C:2004:438), следва, че „категорията на предприятията получатели, която позволява да се приеме, че [спорната] мярка е селективна, е тази на предприятията износители“, която категория включва предприятия, които са могли да бъдат разграничени поради общите характеристики, свързани с износната им дейност.
- 100 Според Комисията предприятията, до които се отнася спорната мярка, образуват отделна категория предприятия, а именно тази на предприятията, износители на капитали, тъй като те имат общи специфични характеристики, свързани с дейността им по износ на капитали.
- 101 Тя счита, че след като с оглед на условието за селективност не съществува никаква разлика между износа на стоки и износа на капитали, спорната мярка е имала селективен характер на същото основание като мерките, разглеждани в посочената в спорните решения съдебна практика относно износните субсидии.
- 102 Комисията посочва, че категорията на предприятията износители не съществува и извън групата от предприятия, извършващи трансгранични операции. Всяко предприятие на държава членка можело да извършва трансгранична операция и така да се ползва от режима на експортни субсидии. Тя счита, че селективният характер на национална мярка може да бъде придаден чрез

предимството, предоставено на нейния получател поради извършването на операция по износ на стоки, услуги или капитали, а не поради обстоятелството че съответните предприятия принадлежат към предполагаем експортен сектор.

- 103 Така по подобие на постановеното от Съда в решение от 15 юли 2004 г., Испания/Комисия (C-501/00, EU:C:2004:438), в сходно на разглежданото понастоящем положение, Общият съд трябвало да приеме, че Комисията правилно е установила селективния характер на спорната мярка, поради факта че ползата от нея е била запазена за някои предприятия, а именно тези, които се занимават с дейност по износ на капитали.
- 104 На последно място, използваният от Общия съд подход не зачитал ролята и целта на разпоредбите относно държавните помощи с оглед на закрилата на вътрешния пазар. Тези разпоредби целели по-специално да се избегне положение, при което държавите членки предоставят икономически преимущества, специфично свързани с износа на стоки или капитали. Поставянето в по-благоприятно положение специално на износа на капитали обаче би могло да доведе до нарушения на вътрешния пазар, по същия начин както поставянето в по-благоприятно положение специално на износа на стоки.
- 105 WDFG, както и Banco Santander и Santusa отговарят, че Общият съд правилно е отсъдил, че посочените в спорните решения съдебни решения на Съда се отнасят не до условието за селективност, а до условието да е засегната търговията.
- 106 Освен това Общият съд правилно бил приел, че в посочената в спорните решения съдебна практика относно експортните субсидии, по-специално в решения от 10 декември 1969 г., Комисия/Франция (6/69 и 11/69, непубликувано, EU:C:1969:68), от 7 юни 1988, Гърция/Комисия (57/86, EU:C:1988:284), и от 15 юли 2004 г., Испания/Комисия (C-501/00, EU:C:2004:438), Съдът е приел, че разглежданите мерки имат селективен характер, като се основава на първо място на общите характеристики на предприятията получатели, което е дало възможност те да се сметат за принадлежащи към определен икономически сектор, а именно този на износа, по-специално износа на стоки. Разглежданите мерки по делата, по които са постановени посочените съдебни решения, поставяли в по-благоприятно положение предприятията, които се отличавали с това, че изнасяли повече или по-малко съществена част от своите стоки или услуги.
- 107 WDFG, както и Banco Santander и Santusa посочват освен това, че спорната мярка не може да се приема за селективна с мотива, че тя се прилагала към категорията предприятия, наречени „износители на капитал“.
- 108 Подобна категория не съществувала и Комисията не я била споменала нито в спорните решения, нито пред Общия съд. Този довод бил недопустим на етапа на обжалването, тъй като става дума за фактически въпрос, който освен това е повдигнат със закъснение. Впрочем той би бил в противоречие с основните доводи на Комисията, според които последната не била длъжна да определи категория предприятия, до които се отнася дадена мярка, за да установи селективността на тази мярка.
- 109 Във всички случаи WDFG, както и Banco Santander и Santusa посочват, че селективността на дадена национална мярка не може да се търси въз основа на характеристики като капитала на предприятията или техния инвестиционен капацитет, тъй като тези характеристики са неделима част от всяко предприятие.
- 110 Освен това правилата в областта на свободното движение на капитали допускали мярка като спорната. Ако тази мярка включваше диференцирано третиране, което поставя в по-благоприятно положение придобиването на дялови участия в чужбина, би ставало дума най-много за обратна дискриминация, която е съвместима с основните свободи.

- 111 Кралство Испания поддържа своето становище, представено още по време на административното производство пред Комисията, според което не съществува икономическа дейност, състояща се в износа на капитал. Спорната мярка не поставяла в по-благоприятно положение някои предприятия или производства, доколкото тя не се отнася до предлагането на стоки или услуги на пазара.
- 112 Ирландия твърди, че посочените от Комисията в спорните решения съдебни решения се отнасяли до мерки, които поставяли в по-благоприятно положение лесно установима категория предприятия или производства, а именно тези, образувачи експортния сектор. За сметка на това, не съществувала единна категория предприятия, които „изнасят капитали“, тъй като всяко предприятие, което придобива нещо в чужбина, „изнася капитали“.
- 113 Според Федерална република Германия обстоятелството, че Комисията твърди при условията на субсидиарност, че спорната мярка е сходна с мярка по предоставяне на помощи в областта на износа на стоки, и следователно се отнася и до ограничената в достатъчна степен категория на предприятията износители, трябва да се разглежда като допълнителна и представена a posteriori мотивация на спорните решения. Тя счита, че този довод трябва да се обяви за недопустим на етапа на обжалването.
- 114 Според тази държава членка категорията на предприятията износители, разглеждана в посочената от Комисията в спорните решения съдебна практика, се различава от другите предприятия въз основа на общи характеристики, свързани с тяхната износна дейност, която евентуално е била свързана с извършването на специфични инвестиции.

#### Съображения на Съда

- 115 Що се отнася до споменатата в спорните решения съдебна практика относно експортните субсидии, и по-специално решения от 10 декември 1969 г., Комисия/Франция (6/69 и 11/69, непубликувано, EU:C:1969:68), от , 7 юни 1988Гърция/Комисия (57/86, EU:C:1988:284), и от 15 юли 2004 г., Испания/Комисия (C-501/00, EU:C:2004:438), следва да се посочи, както по същество изтъква генералният адвокат в точки 126—130 от своето заключение, че Общият съд е допуснал грешка, като в точки 69—76 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия, както и в точки 73—80 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия, е постановил, че тази съдебна практика се отнася не до условието за селективност на дадена национална мярка, а единствено до условието да са засегнати конкуренцията и търговията.
- 116 Всъщност в точка 20 от решение от 10 декември 1969 г., Комисия/Франция (6/69 и 11/69, непубликувано, EU:C:1969:68) и в точка 8 от решение от 7 юни 1988, Гърция/Комисия (57/86, EU:C:1988:284), като установява наличието на държавна помощ, Съдът логично постановява, че всички предвидени в това отношение в член 107, параграф 1 ДФЕС условия са изпълнени, включително условието за селективност. Освен това в точка 120 от решение от 15 юли 2004 г., Испания/Комисия (C-501/00, EU:C:2004:438), като по-специално се позовава на двете горепосочени съдебни решения, Съдът изрично се произнася по селективността на разглежданата национална мярка, като отсъжда, че в този случай тя произтича от обстоятелството, че само предприятията, извършващи износни дейности и определени инвестиционни операции в чужбина, са се ползвали от данъчното предимство, което включва тази мярка.
- 117 Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото и като в точки 77—82 от обжалваното съдебно решение Autogrill España/Комисия, както и в точки 81—86 от обжалваното съдебно решение Banco Santander и Santusa/Комисия, е постановил, че съдебната практика относно експортните субсидии, посочена в спорните решения, трябва да се разбира в смисъл, че

категорията предприятия получатели, с оглед на които трябва да се разгледа селективният характер на схемите за експортни субсидии, е състоящата се от „предприятията износители“, които следва да се дефинират като наистина много широка, но при все това особена категория, обхващаща предприятията, които са могли да бъдат разграничени въз основа на общи и специфични характеристики, свързани с тяхната износна дейност.

- 118 Всъщност, както изтъква по същество генералният адвокат в точки 133—136 от своето заключение, тази съдебна практика не може да се разбира в смисъл, че селективният характер на националната мярка трябва непременно да произтича от обстоятелството, че от нея се ползват единствено предприятията износители на стоки или услуги, макар на практика да е възможно случаят да е бил такъв, що се отнася до разглежданите в съответните съдебни решения особени данъчни мерки.
- 119 Напротив, предвид принципите, които са установени във вече припомнената в точки 53—60 от настоящото съдебно решение постоянна практика на Съда и се прилагат изцяло към данъчните помощи при износ, мярка като спорната, която цели да постави в по-благоприятно положение износа, може да се счита за селективна, ако от нея се ползват предприятията, извършващи трансгранични операции, в частност инвестиционни операции, в ущърб на други предприятия, които се намират в сходно фактическо и правно положение от гледна точка на преследваната със съответната система на данъчно облагане цел и извършват операции от същото естество на националната територия.
- 120 При тези условия и втората част на единственото основание е основателна.
- 121 Ето защо, тъй като двете части на единственото основание на Комисията са основателни, обжалваните съдебни решения следва да се отменят.

### **По жалбите пред Общия съд**

- 122 Съгласно член 61, първа алинея от Статута на Съда на Европейския съюз в случай на отмяна на решение на Общия съд Съдът може сам да постанови окончателно решение по делото, когато фазата на производството позволява това.
- 123 Не такъв е разглежданият случай, тъй като Общият съд е уважил двете жалби за отмяна, без да е разгледал три от четирите основания, посочени във всяка от тези жалби, които впрочем съвпадат само отчасти, и без при разглеждането на първото основание на тези жалби да е анализирал въпроса дали от гледна точка на преследваната със съответната система на данъчно облагане цел предприятията, които не изпълняват условията, за да получат предоставеното със спорната мярка данъчно предимство, се намират във фактическо и правно положение, сходно с това на предприятията, поставени в по-благоприятно положение с тази мярка. Освен това разглеждането на тези основания може да включва преценката на фактически елементи. Следователно делата трябва да се върнат на Общия съд.

### **По съдебните разноски**

- 124 Тъй като делата се връщат на Общия съд, Съдът не следва да се произнася по съдебните разноски.
- 125 На основание член 140, параграф 1 от Процедурния правилник на Съда Федерална република Германия, Ирландия и Кралство Испания, които са встъпили в спора, понасят направените от тях съдебни разноски.

По изложените съображения Съдът (голям състав) реши:

- 1) **Отменя решения на Общия съд на Европейския съюз от 7 ноември 2014 г., Autogrill España/Комисия (T-219/10, EU:T:2014:939), както и от 7 ноември 2014 г., Banco Santander и Santusa/Комисия (T-399/11, EU:T:2014:938).**
- 2) **Връща делата на Общия съд на Европейския съюз.**
- 3) **Не се произнася по съдебните разноски.**
- 4) **Федерална република Германия, Ирландия и Кралство Испания понасят направените от тях съдебни разноски.**

Подписи