



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-52/19 P

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

Banco Santander SA, установено в Сантандер (Испания), представлявано от J. L. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero и A. Lamadrid de Pablo, abogados,

жалбоподател,

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, E. Regan, М. Plešič, А. Kumin и N. Wahl (докладчик), председатели на състави, D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, К. Jürimäe, С. Lycourgos, P. G. Xuereb и I. Jarukaitis, съдии,

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.,

* Език на производството: испански.

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

постанови настоящото

Решение

- 1 С жалбата си Banco Santander SA иска да се отмени решението на Общия съд на Европейския съюз от 15 ноември 2018 г., Banco Santander/Комисия (T-227/10, непубликувано, наричано по-нататък „обжалваното съдебно решение“, EU:T:2018:785), 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 2011/5/ЕО на Комисията от 28 октомври 2009 година относно данъчна амортизация на финансовата репутация за придобиване на значителни дялови участия в чуждестранни дружества C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), приведена в действие от Испания (ОВ L 7, 2011 г., стр. 48, наричано по-нататък „спорното решение“).

I. Обстоятелствата по спора

- 2 Обстоятелствата по спора, изложени от Общия съд в точки 1—8 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. (ВОЕ, 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. (ВОЕ, 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 На 28 октомври 2009 г. Комисията приема спорното решение, с което приключва официалната процедура по разследване по отношение на придобиването на дялови участия в рамките на Европейския съюз.

- 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 (член 1, параграф 1), и задължава Кралство Испания да си възстанови помощите, отпуснати съгласно тази схема (член 4).
- 7 Що се отнася обаче до придобиването на дялови участия извън Съюза, Комисията продължава процедурата, като испанските органи се задължават да ѝ предоставят допълнителни данни за изтъкнатите от тях пречки за трансграничните сливания извън Съюза.

II. Производството пред Общия съд и обжалваното съдебно решение

- 8 С жалба, подадена в секретариата на Общия съд на 18 май 2010 г., жалбоподателят иска да се отмени член 1, параграф 1 и евентуално член 4 от спорното решение.
- 9 Производството е спряно от 13 март до 7 ноември 2014 г. — датата, на която Общият съд произнася решение *Autogrill España/Комисия* (Т-219/10, ЕУ:Т:2014:939) 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).
- 10 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.
- 11 С писмо от 16 януари 2017 г. Общият съд приканва страните да представят становищата си по решение WDFG. Страните представят становищата си в определения срок.
- 12 С обжалваното съдебно решение Общият съд отхвърля жалбата на жалбоподателя.
- 13 Общият съд приема, че не са налице трите изтъкнати основания за отмяна на спорното решение, изведени, първо, от липсата на селективност на спорната мярка (т. 26—215 от обжалваното съдебно решение), второ, от грешка при определянето на получателя по спорната мярка (т. 216—237 от обжалваното съдебно решение) и трето, от нарушение на принципа на защита на оправданите правни очаквания (т. 238—314 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. 24 и 316 от обжалваното съдебно решение).
- 14 Що се отнася по-конкретно до първото посочено отменително основание, Общият съд на първо място 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).

- 15 На второ място, Общият съд разглежда спорната мярка въз основа на трите етапа на метода за анализ на селективността на националните данъчни мерки, представен в точки 50 и 51 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.
- 16 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. 113—127 от обжалваното съдебно решение), и поради това отхвърля оплакването във връзка с наличието на пречки за трансграничното обединяване (т. 108, 125 и 128 от обжалваното съдебно решение).
- 17 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. 129—151 от обжалваното съдебно решение).
- 18 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. 152—214 от обжалваното съдебно решение).

III. Искания на страните

- 19 С жалбата си жалбоподателят иска от Съда:
- да отмени обжалваното съдебно решение,
 - да уважи жалбата му против спорното решение и окончателно да го отмени, и
 - да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.
- 20 Комисията иска от Съда:
- да отхвърли жалбата и

– да осъди жалбоподателя да заплати съдебните разноски.

IV. По жалбата

- 21 В подкрепа на жалбата си жалбоподателят изтъква едно основание — нарушение на член 107, параграф 1 ДФЕС във връзка с условието за селективност. Той по същество твърди, че Общият съд е допуснал някои грешки при прилагането на правото, когато е прилагал триетапния метод за анализ на селективността на данъчните мерки, установен в постоянната практика на Съда.
- 22 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).
- 23 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).
- 24 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).
- 25 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).
- 26 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).

- 27 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).
- 28 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).
- 29 Именно в светлината на тези съображения трябва да се разгледат различните твърдения по единственото посочено основание за обжалване.
- 30 По единственото посочено от него основание жалбоподателят излага шест твърдения, отнасящи се по същество, първо, до определянето на референтната система, второ, до определянето на целта ѝ, в зависимост от която следва да се направи сравнението на втория етап от анализа на селективността, трето, до разпределянето на тежестта на доказване, четвърто, до спазването на принципа на пропорционалност, пето, до наличието на причинно-следствена връзка между невъзможността за сливания в чужбина и придобиването на дялови участия в чужбина и шесто, до преценката на възможността за разделяне на спорната мярка в зависимост от процента на контрол.

А. По първото твърдение по единственото посочено основание за обжалване — грешки при определянето на референтната система

1. Доводи на страните

- 31 Жалбоподателят поддържа, че Общият съд е допуснал редица грешки при определянето на референтната система.
- 32 Най-напред, Общият съд използвал различна референтна система в сравнение с определената в спорното решение, тъй като описал възприетата в спорното решение референтна система като „данъчното третиране на репутацията“, а не я ограничил само до „данъчното третиране на финансовата репутация“ (т. 79 и 127 от обжалваното съдебно решение). Според жалбоподателя тези два „израза“ са свързани със същностно различни подходи. Жалбоподателят смята, че като е заместил със свои мотивите на спорното решение и като със своите мотиви е запълнил празнотата в мотивите на спорното решение, Общият съд е допуснал грешка при прилагането на правото, годна да наложи отмяната на обжалваното съдебно решение.

- 33 По-нататък, след анализа в точки 113—127 от обжалваното съдебно решение Общият съд необосновано отхвърлил разбирането, че спорната мярка може да представлява самостоятелна референтна система. В това отношение Общият съд не само заместил със свои съображенията, съдържащи се в спорното решение, доколкото последното било мотивирано само с липсата на пречки за трансграничните сливания, но и допуснал правни грешки в анализа си. Всъщност съображенията на Общия съд предполагали определянето на референтната рамка да зависи от използваната законодателна техника.
- 34 Накрая, при всички положения референтната рамка, възприета от Общия съд в обжалваното съдебно решение, била определена произволно и била резултат от объркване между изключението и общото правило. По-конкретно, изобщо не можело да се разбере по какви причини Общият съд е постановил, че търсената цел е не друга, а „да се осигури съгласуваност между данъчното третиране на репутацията и нейното счетоводно третиране“ (т. 108 от обжалваното съдебно решение). Общият съд не обяснил и защо е приел, че липсата на правило, което да забранява амортизиране на финансовата репутация в случай на придобиване на дялови участия в страната, е именно „общото правило“ в широката референтна система, която е определил (т. 122 от обжалваното съдебно решение). Като се позовава в частност на подхода, възприет по делото, по което е постановено решение от 28 юни 2018 г., *Andres (Heitkamp BauHolding в несъстоятелност)/Комисия (С-203/16 Р, ЕУ:С:2018:505)*, в което Съдът постановява, че разглежданата по онова дело мярка не може да се счита за изключение от някакво общо правило, жалбоподателят твърди, че в настоящия случай референтната рамка е определена опростенчески, поради което обжалваното съдебно решение трябва да бъде отменено.
- 35 Комисията оспорва доводите на жалбоподателя. Главното ѝ твърдение е, че тези доводи са в голямата им част недопустими, доколкото в жалбата до Общия съд не е изложено никакво оплакване за наличието на грешки при определянето на референтната система. В този смисъл, ако се позволи на жалбоподателя да излага нови доводи 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 условията на евентуалност Комисията твърди, че доводите на жалбоподателя са неоснователни. Всъщност, противно на твърденията на жалбоподателя, първо, Общият съд използвал същата референтна система като определената в спорното решение, второ, спорната мярка не можело да се разглежда като самостоятелна референтна система и трето, обжалваното съдебно решение било надлежно мотивирано.

2. Съображения на Съда

а) По допустимостта

- 36 Що се отнася до допустимостта на доводите и съображенията, изложени в подкрепа на разглежданото твърдение, която Комисията оспорва, тъй като според нея доводите на жалбоподателя в подкрепа на оплакванията му във връзка с определянето на референтната рамка са нови, 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.
- 37 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).

- 38 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).
- 39 В настоящия случай от точки 79—128 от обжалваното съдебно решение следва, че Общият съд е разгледал въпроса дали в рамките на първия етап от анализа на селективността Комисията правилно е определила референтния данъчен режим. При тези обстоятелства е допустимо при обжалването пред Съда жалбоподателят да оспорва съображенията в обжалваното съдебно решение относно първия етап на този анализ, независимо че в първоинстанционното производство не е посочил доводи, с които конкретно да атакува спорното решение по този въпрос.
- 40 Освен това, както отбелязва генералният адвокат в точка 35 от заключението си по съединени дела World Duty Free Group и Испания/Комисия (C-51/19 P и C-64/19 P, EU:C:2021:51), налага се констатацията, че доводите на жалбоподателите съдържат точна и подробна критика на мотивите на обжалваното съдебно решение и с тях до голяма степен се оспорва това дали Общият съд е спазил пределите на съдебния контрол и реда и условията за упражняването му, въпроси, които при всички положения не е можело да бъдат повдигнати пред Общия съд.
- 41 По тези съображения първото твърдение по единственото посочено основание за обжалване е допустимо.

б) По същество

- 42 Определянето на референтната рамка е от особено значение, когато става дума за данъчни мерки, тъй като наличието на икономическо предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС може да се установи само при сравнение с т.нар. „обичайно“ данъчно облагане. В този смисъл, преди да се определят всички предприятия, които се намират в сходно фактическо и правно положение, трябва да се определи правният режим, с оглед на чиято цел трябва евентуално да се провери сходството между фактическото и правното положение съответно на предприятията, които са облагодетелствани от разглежданата мярка, и на предприятията, които не са облагодетелствани от нея (решения от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 55 и 60, и от 28 юни 2018 г., Andres (Heitkamp BauHolding в несъстоятелност)/Комисия, C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 88 и 89).
- 43 Ето защо за целите на преценката дали е селективна дадена данъчна мярка с общо действие, е необходимо приложимият в съответната държава членка общ данъчен режим, тоест референтната система, правилно да е определен в решението на Комисията и да е проверен от съда, пред който е оспорен въпросът кой е този режим. Определянето на референтната система е отправната точка за сравнението, което трябва да се направи при преценката

дали е селективна дадена схема за помощи, и затова неправилното ѝ определяне неизбежно опорочава целия анализ, що се отнася до условието за селективност (вж. в този смисъл решения от 28 юни 2018 г., *Andres (Heitkamp BauHolding в несъстоятелност)*/Комисия, С-203/16 Р, ЕУ:С:2018:505, т. 107, и от 16 март 2021 г., Комисия/Полша, С-562/19 Р, ЕУ:С:2021:201, т. 46).

- 44 В този контекст следва най-напред като предварително съображение да се уточни, че изводът коя е референтната рамка, който трябва да се прави въз основа на състезателно обсъждане със съответната държава членка, трябва да произтича от обективна преценка на съдържанието, взаимовръзката и конкретните последици на приложимите норми съгласно националното право на тази държава. В това отношение селективността на дадена данъчна мярка не може да се преценява с оглед на референтна система, включваща няколко разпоредби от националното право на съответната държава членка, които са били извадени изкуствено от по-широка законодателна рамка (решение от 28 юни 2018 г., *Andres (Heitkamp BauHolding в несъстоятелност)*/Комисия, С-203/16 Р, ЕУ:С:2018:505, т. 103).
- 45 Следователно, както по същество отбелязва генералният адвокат в точка 49 от заключението си по съединени дела *World Duty Free Group* и Испания/Комисия (С-51/19 Р и С-64/19 Р, ЕУ:С:2021:51), когато данъчната мярка е неделима от общата система на данъчно облагане в съответната държава членка, именно тази система трябва да се използва като референтна. Обратно, когато съответната мярка може ясно да се отдели от общата система, не е изключено релевантната за целите на преценката референтна рамка да е по-тясна от тази обща система и дори да съвпада със самата мярка, ако последната представлява норма със самостоятелна правна логика и не е възможно да се установи наличие на съгласувана нормативна съвкупност извън нея.
- 46 По-нататък, извън областите, в които данъчното право на Съюза е хармонизирано, конститутивните характеристики на данъка всъщност се определят от съответната държава членка при упражняване на изключителната ѝ компетентност по въпросите на прякото данъчно облагане и затова референтната система, тоест „обичайният“ данъчен режим, спрямо който следва да се анализира условието за селективност, трябва да се определя при отчитане на тези характеристики (вж. в този смисъл решение от 16 март 2021 г., Комисия/Полша, С-562/19 Р, ЕУ:С:2021:201, т. 38 и 39).
- 47 Освен това трябва да се припомни, че изводът коя е референтната рамка трябва да е резултат от обективна преценка на съдържанието и взаимовръзката на приложимите норми съгласно националното право и затова на този първи етап от преценката на селективността не следва да се вземат предвид целите, с които законодателят е приел разглежданата мярка. В това отношение Съдът нееднократно е постановявал, че целта на държавните мерки не е достатъчна, за да се изключи изначално възможността да бъдат квалифицирани като „помощи“ по смисъла на член 107 ДФЕС, тъй като тази разпоредба не предвижда разграничение според причините или целите на държавните мерки, а ги определя в зависимост от техните последици (вж. в този смисъл решения от 22 декември 2008 г., *British Aggregates*/Комисия, С-487/06 Р, ЕУ:С:2008:757, т. 84 и 85, и от 21 декември 2016 г., Комисия/*Hansestadt Lübeck*, С-524/14 Р, ЕУ:С:2016:971, т. 48).
- 48 Накрая, когато се определя от кои правила трябва да се състои референтната система, необходимо е това действие да се извършва по обективни критерии, в частност за да се даде възможност за съдебен контрол над преценките, на които се основава то. Комисията е

длъжна да вземе предвид обстоятелствата, които евентуално е посочила съответната държава членка, и по-общо да извърши проверката стриктно и да се мотивира в достатъчна степен, за да даде възможност за пълен съдебен контрол.

49 Именно с оглед на тези съображения следва да се прецени основателността на доводите на жалбоподателя относно определянето на референтната система като първи етап от анализа на селективността и необходима предпоставка за този анализ. Както следва от точки 31—34 от настоящото решение, жалбоподателят по същество поддържа, че Общият съд е допуснал грешки при прилагането на правото, първо, като е заместил със свои мотивите на спорното решение по въпроса за определянето на референтната система, второ, като е изключил възможността спорната мярка сама по себе си да се смята за самостоятелна референтна система и като е допуснал заместване на мотиви в това отношение и трето, като е определил тази система по произволен начин.

50 Тези три оплаквания трябва да се разгледат последователно.

1) По наличието на грешка при прилагането на правото, допусната при определянето на референтната система (първо оплакване във връзка с първото твърдение по единственото посочено основание за обжалване)

51 С първото си оплакване във връзка с първото твърдение по единственото посочено от него основание жалбоподателят поддържа, че Общият съд е допуснал грешка при прилагането на правото във връзка с определянето на референтната система, като е заместил със своя референтната система, която Комисията е определила в спорното решение. Докато според спорното решение референтната система се състояла от правилата относно данъчното третиране на финансовата репутация, Общият съд въз основа на същностно различен анализ включил в тази система и данъчното третиране на „нефинансовата“ репутация. Жалбоподателят сочи конкретно точки 79 и 127 от обжалваното съдебно решение.

52 В това отношение 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 27 януари 2000 г., *DIR International Film* и др./Комисия, С-164/98 Р, ЕУ:С:2000:48, т. 38 и от 4 юни 2020 г., *Унгария/Комисия*, С-456/18 Р, ЕУ:С:2020:421, т. 70 и цитираната съдебна практика).

53 За сметка на това при разглеждането на жалби за отмяна може да се наложи, освен ако нито една обективна причина не го оправдава, Общият съд да тълкува мотивите на обжалвания акт по различен начин от издателя на акта и дори при определени обстоятелства да отхвърли изложените изрично от издателя мотиви (вж. в този смисъл решения от 27 януари 2000 г., *DIR International Film* и др./Комисия, С-164/98 Р, ЕУ:С:2000:48, т. 42 и от 22 декември 2008 г., *British Aggregates/Комисия*, С-487/06 Р, ЕУ:С:2008:757, т. 142).

54 В настоящия случай, както следва от точки 57, 79, 110 и 127 от обжалваното съдебно решение, Общият съд приема, че за целите на преценката на селективността на спорната мярка Комисията е използвала за референтна система данъчното третиране на „репутацията“. По-конкретно, в точка 79 от обжалваното съдебно решение Общият съд

отбелязва, че Комисията „не [е] огранич[ила] тази рамка само до данъчното третиране на финансовата репутация“. Както обаче правилно отбелязва жалбоподателят, в съображение 96 от спорното решение Комисията е посочила, че подходящата референтна рамка за оценка на спорната мярка е съставена от правилата за данъчно третиране на „финансовата репутация“.

- 55 При все това, макар да е вярно, че възприетите в обжалваното съдебно решение термини се отклоняват от използваните в спорното решение, не би могло да се заключи, че по този начин Общият съд е определил референтна система, която същностно се различава от определената от Комисията, или че се е основал на различни мотиви от възприетите от Комисията в спорното решение, за да заключи, че в случая релевантната референтна система е данъчното третиране на репутацията.
- 56 Всъщност, както изтъква Комисията, при обстоятелствата по настоящия случай третирането на репутацията може напълно да се приравни с третирането на финансовата репутация.
- 57 В това отношение, както припомня Общият съд в точка 57 от обжалваното съдебно решение, в отговор по-конкретно на някои доводи на испанските власти по въпроса коя е референтната система Комисията изрично изключва в спорното решение възможността тази система да трябва да се ограничи до данъчното третиране на репутацията от придобиването на дялови участия в дружества, установени в различна от Испания страна. Така Общият съд подчертава, че както ясно следва от съображение 89 от спорното решение, Комисията е посочила, че спорната мярка следва да бъде оценена с оглед на общите разпоредби на режима на корпоративното данъчно облагане, прилагани в случаите, в които възникването на репутация води до данъчно предимство. В решението си тя е уточнила, че позицията ѝ се обяснява с констатацията, че случаите, в които финансовата репутация може да се амортизира, не обхващат цялата категория на данъкоплатците, които се намират в сходно фактическо и правно положение.
- 58 В този контекст трябва да се отбележи, че както следва от точка 58 от обжалваното съдебно решение, за да определи референтната система, Общият съд по-конкретно се основава на констатациите на Комисията в съображения 19, 20, 99 и 100 от спорното решение, а именно че референтната система предвижда амортизиране на репутацията само в случай на обединяване на търговска дейност, поради което спорната мярка представлява изключение от тази система, доколкото позволява репутацията, която би била осчетоводена, ако бе налице обединяване на търговска дейност, да се отчита дори без да е налице такова обединяване.
- 59 Освен това, като препраща и към съображение 100 от спорното решение, Общият съд се основава и на съображенията на Комисията, че понеже амортизирането на репутацията, произтичаща от самото придобиване на дялови участия, е разрешено само в случай на трансгранично придобиване на дялови участия, но не и в случай на придобиване на дялови участия в страната, по този начин спорната мярка въвежда разлика в третирането на вътрешните и на трансграничните операции и затова не може да се счита за изцяло ново общо правило.
- 60 От тези посочени в обжалваното съдебно решение пасажки от спорното решение недвусмислено следва, че както приема и Общият съд, като е определила за референтна система „правилата за данъчно третиране на финансовата репутация“, Комисията е имала

предвид не само специфичните правила, които се прилагат за амортизирането на репутацията при придобиване на дялови участия, но и правилата на общия испански режим на корпоративното данъчно облагане, които уреждат амортизирането на репутацията изобщо, доколкото вторите правила всъщност осигуряват релевантна рамка за оценката на първите.

61 Оттук следва, че в точки 57, 79, 110 и 127 от обжалваното съдебно решение Общият съд просто е дал тълкуване на спорното решение по въпроса за определянето на референтната система, съобразено със съдържащите се в спорното решение данни, и следователно не е заместил мотивите на спорното решение по смисъла на съдебната практика, припомнена в точка 52 от настоящото решение. Следователно Общият съд не е допуснал грешка при прилагането на правото във връзка с определянето на референтната система.

62 Ето защо първото оплакване във връзка с първото твърдение по единственото посочено основание за обжалване трябва да се отхвърли като неоснователно.

2) По отказа спорната мярка да се разглежда като самостоятелна референтна система (второ оплакване във връзка с първото твърдение по единственото посочено основание за обжалване)

i) По наличието на заместване на мотиви

63 Жалбоподателят твърди, че Общият съд е заместил със свои мотивите на спорното решение, когато е изключил възможността спорната мярка да представлява самостоятелна референтна система. Всъщност, докато в спорното решение Комисията отхвърлила хипотезата за наличие на самостоятелна референтна система, състояща се от спорната мярка, като се основала единствено на твърдяната липса на правни пречки за трансграничните сливания, в точки 114—127 от обжалваното съдебно решение Общият съд се основал на различни доводи.

64 В това отношение, както беше посочено в точка 57 от настоящото решение, следва да се припомни, че Общият съд е приел, че от гледна точка на Комисията референтната система не може да се ограничи само до въведеното със спорната мярка данъчно третиране на финансовата репутация, тъй като тази мярка ползва само предприятията, които придобиват дялови участия в чуждестранни дружества, и че за да се прецени наличието на дискриминация спрямо предприятията, които извършват същите придобивания, но в местни дружества, е необходимо да се вземат предвид общите разпоредби на режима на корпоративното данъчно облагане, прилагани в случаите, в които възникването на репутация води до данъчно предимство.

65 Ето защо не би могло да се заключи, че Общият съд е заместил мотивите на спорното решение, като е пренебрегнал факта, че Комисията в действителност се е основала на липсата на пречки за трансграничното обединяване, за да изключи възможността спорната мярка да съставлява референтната данъчна система.

66 Както твърди жалбоподателят, в съображения 93—96 и 117 от спорното решение Комисията наистина изтъква липсата — според нея — на правни пречки за трансграничните сливания, но с това тя само изразява позиция по представеното от испанските власти становище, в което в частност се оспорва не само временното

определение за референтната система, възприето в решението от 10 октомври 2007 г. за започване на официалната процедура по разследване, но и възможните фактори за сравнение и обосновка в рамките на втория и третия етап от преценката на селективността.

- 67 Ето защо, както отбелязва генералният адвокат в точка 65 от заключението си по съединени дела *World Duty Free Group* и Испания/Комисия (C-51/19 P и C-64/19 P, EU:C:2021:51), противно на твърдяното от жалбоподателя, Комисията изключва възможността спорната мярка да бъде подходящата референтна система, която следва да се вземе предвид за целите на анализа на селективността, не защото не признава наличието на пречки за трансграничното обединяване, а защото счита, че тази мярка трябва да се преценява с оглед на по-обширна нормативна съвкупност, която включва както правилата, приложими към амортизацията на финансовата репутация в случай на придобиване на дялови участия в местни дружества, така и принципите, приложими към амортизацията на репутацията изобщо, с които според Комисията тези правила са съобразени с предвиждането на възможността за приспадане на репутацията само когато придобиването е последвано от обединяване на търговска дейност.
- 68 Оттук следва, че не е основателно твърдението, че в точки 114—127 от обжалваното съдебно решение Общият съд е допуснал заместване на мотиви.
- ii) По наличието на грешка при прилагането на правото заради отказа на Общия съд да разглежда спорната мярка като самостоятелна референтна система*
- 69 При условията на евентуалност жалбоподателят изтъква, че съображенията, с които Общият съд изключва възможността спорната мярка да представлява самостоятелна референтна система, съдържат грешка при прилагането на правото. От една страна, той отбелязва, че целта на мярката е да осигури данъчна неутралност при придобиването на дялови участия в Испания и в чужбина и че затова предметът ѝ не може да се сведе до отстраняването на конкретен проблем, както неправилно приемал Общият съд в точка 126 от обжалваното съдебно решение. От друга страна, той изтъква, че съображенията на Общия съд водят до различна преценка за селективността на дадена мярка в зависимост от това дали националният законодател е решил да създаде отделен данък, или да измени общ данък, а следователно — в зависимост от използваната законодателна техника.
- 70 В настоящия случай следва да се отбележи, че съображенията на Общия съд в точки 82—128 от обжалваното съдебно решение са изложени в отговор на доводите, че поради пречките за трансграничното обединяване Комисията е трябвало да приеме, че спорната мярка е референтната система.
- 71 Жалбоподателят обаче не формулира никакви оплаквания във връзка с приложения метод за определянето на референтната система в рамките на първия етап от преценката на селективността в точки 82—95 от обжалваното съдебно решение, а всъщност се оплаква от по-нататъшния анализ, направен от Общия съд в точки 96—128 от решението му.
- 72 На първо място, що се отнася до съображенията в точки 96—112 от обжалваното съдебно решение, те засягат въпроса дали предприятията, които придобиват дялови участия в местни дружества, и тези, които придобиват дялови участия в чуждестранни дружества, се намират в сходно фактическо и правно положение от гледна точка на целта на определения от Комисията обичаен режим.

- 73 Тази преценка на сходството обаче няма пряка връзка с определянето на референтната рамка, което трябва да се направи на първия етап от преценката на селективността, независимо че в точка 112 от обжалваното съдебно решение Общият съд констатира „наличието на връзки между тези два етапа, а понякога дори, както в случая, наличието на общи съображения“. Затова доводите, с които жалбоподателят оспорва извода за целта на референтната система, ще бъдат преценени по-нататък, при разглеждането на второто твърдение по единственото посочено основание за обжалване, а именно твърдението за грешка при определянето на целта, с оглед на която е трябвало да се прецени сходството.
- 74 На второ място, що се отнася до точки 113—128 от обжалваното съдебно решение, в тях Общият съд преценява дали предвид присъщите ѝ характеристики и следователно независимо от какъвто и да било сравнителен анализ спорната мярка може сама по себе си да представлява самостоятелна референтна рамка.
- 75 В това отношение, първо, жалбоподателят неправилно твърди, че Общият съд е основал извода си за селективност на спорната мярка най-вече на законодателната техника, избрана от испанския законодател. Всъщност от обжалваното съдебно решение следва, че Общият съд се е основал на предмета и последиците на мярката, а не просто на съображения от формален порядък. По-конкретно, в точка 122 от решението си Общият съд отбелязва, че мярката е изключение от общото правило, че само обединяването на търговска дейност може да води до амортизиране на репутацията.
- 76 Наистина, както правилно изтъква жалбоподателят, в съответствие със съдебната практика използваната законодателна техника не може да е причина определени национални данъчни правила изначално да се изключват от обхвата на контрола, предвиден в областта на държавните помощи с Договора за функционирането на ЕС, нито може да е достатъчна за определянето на референтната система, релевантна за целите на преценката изпълнено ли е условието за селективност, тъй като иначе би се придало решаващо значение на формата на държавната намеса вместо на нейните последици. Ето защо използваната законодателна техника не може да е решаващ критерий при определянето на референтната рамка (вж. в този смисъл решение WDFG, т. 76 и решение от 28 юни 2018 г., *Andres (Heitkamp BauHolding в несъстоятелност)*/Комисия, С-203/16 Р, EU:C:2018:505, т. 92).
- 77 Съгласно същата тази съдебна практика обаче, макар че използваната законодателна техника не е решаващият критерий, за да се прецени дали данъчната мярка е селективна, поради което невинаги е необходимо тя да има дерогиращ характер спрямо общия данъчен режим, обстоятелството, че тя има такъв характер заради използваната законодателна техника, е релевантно за целите на тази преценка, 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 общият данъчен режим, макар тези две категории да се намират в сходно положение от гледна точка на преследваната с посочения режим цел (решение от 28 юни 2018 г., *Andres (Heitkamp BauHolding в несъстоятелност)*/Комисия, С-203/16 Р, EU:C:2018:505, т. 93 и цитираната съдебна практика).
- 78 Оттук следва, че няма основания да се възразява срещу това, че за целите на преценката на селективността на спорната мярка Общият съд е взел предвид дерогиращия ѝ характер, наред с други съображения.

- 79 Второ, що се отнася до оплакването на жалбоподателя във връзка с позоваването 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), Общият съд правилно посочва в точка 122 от обжалваното съдебно решение, че както отбелязва и Комисията в съображение 100 от спорното решение, спорната мярка въвежда не изцяло ново общо правило относно амортизирането на репутацията, а „изключение от общото правило“, че само обединяването на търговска дейност може да води до амортизиране на репутацията, изключение, което според Кралство Испания следва да премахне неблагоприятното отражение, което прилагането на общото правило имало за придобиването на дялови участия в чуждестранни дружества.
- 80 Следователно от обжалваното съдебно решение личи, 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 изложените от Общия съд съображения и затова са безпредметни.
- 81 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).
- 82 По тези съображения второто оплакване във връзка с първото твърдение по единственото посочено основание за обжалване трябва да се отхвърли като безпредметно и при всички случаи неоснователно.
- 3) По произволното определяне на референтната система (трето оплакване във връзка с първото твърдение по единственото посочено основание за обжалване)*
- 83 С третото си оплакване във връзка с първото твърдение по единственото посочено от него основание жалбоподателят поддържа, на първо място, че използваната от Общия съд референтна система е определена произволно, тъй като било трудно да се установи кой точно е използваният критерий за определянето на съгласуваната рамка, в която се вписва спорната мярка. На второ място, той поддържа, че Общият съд погрешно и необосновано е установил кое в определената от него референтна система е правилото и кое — изключението. Според жалбоподателя в точка 122 от обжалваното съдебно решение Общият съд неправилно е приел, че невъзможността за амортизиране на репутацията е

правилото, а спорната мярка въвежда изключение от това правило. Както по делото, по което е постановено решение от 28 юни 2018 г., Andres (Heitkamp BauHolding в несъстоятелност)/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2018:505), Общият съд объркал правилото с изключението.

- 84 Първият довод — че Общият съд определил произволно въпросната референтна система, трябва да се отхвърли, тъй като, както следва от точки 57—60 от настоящото решение, Общият съд е мотивирал надлежно заключението си, че при обстоятелствата по настоящия случай референтни са приложимите съгласно испанското право правила за данъчното третиране на репутацията за целите на определянето на корпоративния данък и съответно че следва да потвърди съдържащия се в спорното решение извод по този въпрос. Всъщност следва да се припомни, че предпоставката, на която се основава Комисията, почива на потвърдената от Общия съд констатация, че в испанското право амортизирането на репутацията обичайно зависи от условието да е налице обединяване на търговска дейност.
- 85 Следва да се отхвърли и вторият довод, а именно че Общият съд определил погрешно и необосновано кое е правилото и кое — изключението. Всъщност в съответствие с възприетото от Общия съд тълкуване на испанското данъчно законодателство обичайно само обединяването на търговска дейност е основание за амортизиране на репутацията, включително на финансовата репутация от придобиването на дялови участия в местни дружества, съгласно член 89, параграф 3 от Закона за корпоративния данък, одобрен с Кралски законодателен декрет 4/2004. Следователно не липсва на амортизация на финансовата репутация е общото правило, дерогирано със спорната мярка, а принципът, че амортизацията обичайно е възможна само в случай на обединяване на търговска дейност — принцип, който Общият съд извежда от разпоредбите относно данъчното третиране на репутацията за целите на корпоративния данък, независимо дали става въпрос за разпоредбите относно амортизацията на репутацията при придобиване на предприятие или за тези, свързани с амортизирането на финансовата репутация в резултат на придобиването на дялови участия в местни дружества, последвано от сливане.
- 86 По тези съображения третото оплакване във връзка с първото твърдение по единственото посочено основание за обжалване и съответно цялото това твърдение трябва да се отхвърлят като неоснователни.

Б. По второто твърдение по единственото посочено основание за обжалване — грешка при определянето на целта, с оглед на която се прави проверката за сходство

1. Доводи на страните

- 87 С второто си твърдение по единственото посочено от него основание жалбоподателят оспорва съображенията в точки 130—151 от обжалваното съдебно решение, в които Общият съд определя целта на референтната система и с оглед на тази цел сравнява положението на предприятията — получатели на въведеното със спорната мярка предимство, и на тези, които са изключени от обхвата му.
- 88 На първо място, жалбоподателят изтъква, че Общият съд е допуснал грешка при прилагането на правото във връзка с определянето на целта, в зависимост от която е следвало да направи сравнението от втория етап на преценката дали е селективна спорната

мярка. Общият съд, който и в това отношение се отклонил от възприетото в спорното решение, тълкувал погрешно съдебната практика относно определянето на целта на мерките от данъчно естество. Противно на внушенията на Общия съд, в практиката на Съда нямало противоречие по въпроса дали положението на предприятията, които са получатели по „разглежданата мярка“, и на предприятията, които са изключени от обхвата ѝ, трябва да се сравнява от гледна точка на целта на мярката или от гледна точка на целта на „системата, в която тя се вписва“. Според жалбоподателя тези цели всъщност трябва да съвпадат, а ако не е така, то е защото националният законодател е въвел в системата на данъка мярка, която не отговаря на логиката на тази система. В настоящия случай същинската цел на режима, от гледна точка на която трябва да се направи сравнението, била данъчната неутралност, както признавала и Комисията в спорното решение. Тази цел била много по-обща и логична, отколкото изтъкнатата от Общия съд успоредност между счетоводното и данъчното третиране на репутацията, която възниква за предприятието вследствие на придобиването на дялово участие в дадено дружество, тъй като по принцип всеки корпоративен данък се отклонява по дефиниция от счетоводния резултат.

- 89 На второ място, жалбоподателят смята, че Общият съд неправилно е приел в точка 108 от обжалваното съдебно решение, че целта на данъчните разпоредби относно репутацията е да се осигури известна съгласуваност между данъчното и счетоводното третиране на репутацията. Подобна констатация била не само произволна, но и напълно необоснована, тъй като всички корпоративни данъци се отклоняват по дефиниция от счетоводния резултат. Що се отнася по-специално до разпоредбите в областта на амортизацията на репутацията, общото между различните хипотези, предвидени в Закона за корпоративния данък, одобрен с Кралски законодателен декрет 4/2004, се откривало не в целта да се осигури съгласуваност между данъчното и счетоводното третиране на репутацията, а в целта да се избегне двойното данъчно облагане и да се гарантира данъчна неутралност.
- 90 Комисията иска да се отхвърлят тези доводи, които според нея са недопустими и при всички случаи неоснователни.

2. Съображения на Съда

а) По допустимостта

- 91 Комисията повдига възражение за недопустимост на второто твърдение по единственото посочено основание за обжалване. Тя поддържа, че изложените доводи не са били изтъкнати пред Общия съд или се отнасят до фактически въпроси, какъвто е въпросът за тълкуването на съдържанието и обхвата на националното право.
- 92 Първият довод на Комисията по повдигнатото от нея възражение за недопустимост трябва да се отхвърли по същите съображения като изложените в точки 38—40 от настоящото решение. Всъщност е допустимо 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.

- 93 Що се отнася до втория довод на Комисията по повдигнатото от нея възражение за недопустимост, а именно че жалбоподателят всъщност оспорва фактически констатации, каквито по принцип не подлежат на контрол от страна на Съда, следва да се припомни, че съгласно трайно установената съдебна практика освен в случай на изопачаването 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 256ДФЕС 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., С-128/16 Р, ЕУ:С:2018:591, т. 31 и цитираната съдебна практика).
- 94 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, С-203/16 Р, ЕУ:С:2018:505, т. 78 и цитираната съдебна практика).
- 95 Освен това, както беше припомнено в точка 52 от настоящото решение, Общият съд не може по никакъв повод да замества със свои мотивите на издателя на обжалвания акт, поради което Съдът е компетентен при обжалване да провери дали Общият съд е допуснал подобно заместване на мотиви и съответно грешка при прилагането на правото.
- 96 Тъй като с доводите, обобщени в точки 87—89 от настоящото решение, жалбоподателят по същество се оплаква, че Общият съд е заместил със свои мотивите на спорното решение по въпроса за „целта“, от гледна точка на която трябва да се прецени в сходно положение ли се намират предприятията, които ползват предимството, произтичащо от прилагането на спорната мярка, и предприятията, които са изключени от обхвата му, тези доводи са допустими.

б) По същество

- 97 На първо място, трябва да се отхвърлят като безпредметни доводите, насочени срещу извода на Общия съд, че съдебната практика е непоследователна по въпроса дали сравнението трябва да се прави от гледна точка на целта на разглежданата мярка, или от гледна точка на целта на системата, в която тя се вписва.
- 98 Всъщност жалбоподателят просто твърди, че изборът между едната и другата цел няма значение, тъй като по принцип двете трябва да съвпадат. Дори да се допусне, че не са верни преценките на Общия съд относно смисъла на практиката на Съда, налага се констатацията, че жалбоподателят не оспорва извода на Общия съд в точка 143 от обжалваното съдебно решение, че на втория етап от анализа на селективността въпросът за сходството трябва да се преценява от гледна точка на целта на референтната система, в която се вписва разглежданата мярка, а не от гледна точка на целта на самата мярка.

- 99 На второ място, жалбоподателят се оплаква от заместване на мотивите на спорното решение относно определянето на целта на референтната система. Той изтъква, че посочената в точка 108 от обжалваното съдебно решение цел — „да се осигури съгласуваност между данъчното третиране на репутацията и нейното счетоводно третиране“ — не е споменавана в спорното решение, нито в становището, представено от Кралство Испания в хода на административното производство. Освен това жалбоподателят твърди, че при всички положения констатацията, че данъчните разпоредби относно репутацията имат такава цел, е произволна и неоснователна.
- 100 Тук следва да се констатира, 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.
- 101 Безспорно в точки 104—106 от обжалваното съдебно решение Общият съд споменава 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, и обяснява, преpraщайки към съображения 19 и 99 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 97—100 от него.
- 102 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 постигне 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.
- 103 Следователно Общият съд е заместил със свои мотивите на спорното решение и с това е допуснал грешка при прилагането на правото.
- 104 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 първото 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.
- 105 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., Buono и др./Комисия, C-12/13 P и C-13/13 P, EU:C:2014:2284, т. 62 и цитираната съдебна практика).

- 106 В това отношение трябва да се припомни, че съгласно споменатата в точка 27 от настоящото решение съдебна практика, на която Общият съд правилно се позовава в точка 132 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.
- 107 В настоящия случай жалбоподателят изтъква, че целта на референтната система, която съвпада с целта на спорната мярка, е опазването на данъчната неутралност. Той подчертава, че от гледна точка на тази цел предприятията, които придобиват дялови участия в местни дружества, и предприятията, които придобиват дялови участия в трансгранични дружества, се намират в различни положения поради пречките за трансграничното обединяване на търговска дейност.
- 108 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).
- 109 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 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.
- 110 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 във връзка с анализа относно определянето на целта на референтната система, второто твърдение по единственото посочено основание за обжалване трябва да се отхвърли като неоснователно.

В. По третото твърдение по единственото посочено основание за обжалване — грешка при прилагането на правото във връзка с разпределянето на тежестта на доказване

1. Доводи на страните

- 111 Жалбоподателят изтъква, че Общият съд е обърнал тежестта на доказване, тъй като на първия и втория етап от анализа на селективността не е разгледал въпроса кои предприятия се намират в сходно положение от гледна точка на целта на референтната система — да осигури данъчна неутралност, а е оставил тази проверка за третия етап. В

това отношение от съдебната практика следвало, че на първия и втория етап от преценката на селективността на дадена мярка Комисията носи тежестта да докаже сходството между положенията от гледна точка на следваната цел.

- 112 Комисията поддържа, че доводите на жалбоподателя са недопустими и при всички случаи неоснователни.

2. Съображения на Съда

- 113 На първо място, повдигнатото от Комисията възражение за недопустимост на доводите на жалбоподателя следва да се отхвърли по същите съображения като изложените в точки 38—40 от настоящото решение. Всъщност е допустимо 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.
- 114 Що се отнася до основателността на третото твърдение по единственото посочено от него основание, жалбоподателят се оплаква конкретно от това, че Общият съд е отчел факта, че целта на мярката е осигуряване на данъчна неутралност, едва на третия етап от анализа на селективността на спорната мярка, а не още на първия и втория етап от този анализ.
- 115 Доводите на жалбоподателя се опират на разбирането, че Общият съд е допуснал грешка при прилагането на правото във връзка с определянето на целта на референтната система, като е приел, че тази цел е да се постигне съгласуваност между данъчното и счетоводното третиране на репутацията, а не да се осъществи принципът на данъчна неутралност.
- 116 В това отношение обаче е достатъчно да се посочи, че както следва от съображенията, изложени в точки 97—110 от настоящото решение, въпреки че наистина Общият съд неправилно е приел, че целта на референтната система е да се постигне съгласуваност между данъчното и счетоводното третиране на репутацията, не се установява целта за данъчна неутралност да е била годна да изключи извода за селективност на помощта на втория етап от анализа на селективността.
- 117 Ето защо третото твърдение по единственото посочено основание за обжалване трябва да се отхвърли като безпредметно.

Г. По четвъртото твърдение по единственото посочено основание за обжалване — грешка при прилагането на принципа на пропорционалност

1. Доводи на страните

- 118 Жалбоподателят по същество изтъква, че Общият съд е допуснал грешка при прилагането на правото, като е проверил пропорционалността на спорната мярка, без преди това да прецени дали разглежданите положения са сходни от гледна точка на правилно определената цел на референтната система, а именно целта за данъчна неутралност. Той твърди, че преценката на спорната мярка от гледна точка на спазването на принципа на пропорционалност — на третия етап от анализа на селективността — в случая няма

никакъв смисъл и никакво основание. Едва след като се прецени дали предвид целта си мярката въвежда дискриминация между сходни положения, следвало да се определя дали тя намира обосновка в обстоятелството, че е присъща за основните принципи на системата, в която се вписва, и дали е в съответствие с принципите на съгласуваност и пропорционалност.

- 119 Комисията смята, че четвъртото твърдение по единственото посочено основание за обжалване е безпредметно и при всички случаи неоснователно.

2. Съображения на Съда

- 120 Налага се констатацията, че доводите на жалбоподателя се опират на схващането, че Общият съд е допуснал грешка при прилагането на правото, като е оставил анализа на пропорционалността на спорната мярка едва за третия етап от преценката на селективността.
- 121 Тези доводи обаче не могат да се приемат, доколкото, видно от съдебната практика, въпросът дали дадено селективно предимство е съобразено с принципа на пропорционалност се поставя на третия етап от преценката на селективността, на който се разглежда въпросът дали това предимство може да бъде обосновано с естеството или общата логика на данъчната система на съответната държава членка. Съответно на този етап от анализа държавата членка следва да докаже, че евентуалната разлика в третирането, произтичаща от целта на мярката, е в съответствие с принципа на пропорционалност, понеже не надхвърля необходимото за постигането на тази цел и понеже въпросната цел не може да се постигне с по-слабо ограничителни мерки (вж. в този смисъл решение от 8 септември 2011 г., *Paint Graphos* и др., C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 75).
- 122 Ето защо следва да се отхвърли и четвъртото твърдение по единственото посочено основание за обжалване.

Д. По петото твърдение по единственото посочено основание за обжалване — грешка при прилагането на правото във връзка с причинно-следствената връзка между невъзможността за трансгранични сливания и придобиването на дялови участия в чуждестранни дружества

1. Доводи на страните

- 123 Жалбоподателят по същество поддържа, че съображенията в обжалваното съдебно решение относно третия етап от анализа на селективността — които са изложени в точки 167—176 от обжалваното съдебно решение — съдържат грешка при прилагането на правото, доколкото Общият съд изисквал Кралство Испания да докаже наличието на „причинно-следствена връзка между невъзможността за сливания в чужбина и придобиването на дялови участия в чужбина“. Жалбоподателят изтъква, от една страна, че тези съображения въвеждат в анализа елемент, който не се съдържа в спорното решение и дори противоречи на неговото *ratio decidendi*, и от друга страна, че Общият съд е изискал да се докаже нещо, което е невъзможно да се докаже.

124 Комисията иска това твърдение да бъде отхвърлено.

2. Съображения на Съда

- 125 Следва да се отбележи, че в точки 167—176 от обжалваното съдебно решение, които са единствените визирани с петото твърдение по единственото посочено основание за обжалване, Общият съд е обяснил защо според него Кралство Испания не е доказало, че спорната мярка неутрализира предполагаемите вредоносни последици на обичайния режим.
- 126 Като допълнение обаче той продължава анализа си въз основа на допускането, че това всъщност е било доказано (т. 177—185 от обжалваното съдебно решение). Ето защо съображенията от обжалваното съдебно решение, срещу които е насочено петото твърдение по единственото посочено основание за обжалване, не са единствените, на които се основава заключението на Общия съд, че Комисията не е допуснала грешка, като е приела, че Кралство Испания не е обосновало въведената със спорната мярка диференциация.
- 127 Съгласно постоянната съдебна практика обаче, ако съдебното решение е обжалвано на основание, насочено срещу определено съображение на това решение, а диспозитивът на решението е надлежно обоснован с други съображения, твърденията по това основание са безпредметни и съответно трябва да се отхвърлят. В настоящия случай петото твърдение, дори да се допусне, че е основателно, не би могло да наложи отмяна на обжалваното съдебно решение и следователно трябва да се отхвърли като безпредметно, тъй като посоченият извод остава обоснован по други съображения (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).
- 128 Оттук следва, че петото твърдение по единственото посочено основание за обжалване трябва да се отхвърли като безпредметно.

Е. По шестото твърдение по единственото посочено основание за обжалване — грешка при прилагането на правото във връзка с преценката на възможността за разделяне на спорната мярка в зависимост от процента на контрол

1. Доводи на страните

- 129 Жалбоподателят се оплаква от това, че Общият съд е отхвърлил твърдението му, че решението на Комисията трябва да се отмени поради липсата на разграничение в анализа ѝ между придобиването на миноритарно и на мажоритарно дялово участие. Жалбоподателят подчертава, от една страна, че всички операции, които е осъществил при режима на спорната мярка, са довели до поемането на контрола върху целевото дружество и от друга страна, че Кралство Испания е поискало от Комисията да извърши отделен анализ на двете положения. Според жалбоподателя от съдебната практика следва, че ако съответната държава членка поиска това, Комисията е длъжна да извърши отделен анализ на разглежданата мярка. Възможността за разделяне на спорната мярка пък личала от процесуалния подход на Комисията към анализа на тази мярка, който довел до три различни решения.

2. Съображения на Съда

- 130 Шестото твърдение по единственото посочено основание за обжалване е насочено срещу точки 193—202 от обжалваното съдебно решение, в които Общият съд проверява дали Комисията е била длъжна да разграничи различните операции, за които се прилага спорната мярка.
- 131 В настоящия случай се налага констатацията, че съображенията в тези точки от обжалваното съдебно решение, с които се отговаря на доводите на жалбоподателя, че Комисията е трябвало да направи разграничение между придобиването на дялови участия в чуждестранни дружества, които включват поемането на контрол, и останалите придобивания на дялови участия, за да обяви, че прилагането на спорната мярка по отношение на първите не може да се квалифицира като държавна помощ, са изложени за изчерпателност.
- 132 Всъщност доводът на жалбоподателя, че Комисията е трябвало да направи въпросното разграничение, е отхвърлен главно по съображението в точка 192 от обжалваното съдебно решение, в която Общият съд по същество приема, че непоследователността, която спорната мярка въвежда в данъчното третиране на репутацията, би била налице дори ако мярката се прилагаше само за придобиването на мажоритарни дялови участия в чуждестранни дружества.
- 133 Както обаче беше припомнено в точка 127 от настоящото решение, ако съдебното решение е обжалвано на основание, насочено срещу съображение на 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.
- 134 При всички случаи доводите на жалбоподателя във връзка с шестото му твърдение по единственото посочено от него основание за обжалване са неоснователни.
- 135 В това отношение е вярно, че в решението, което приема в процедурата по разследване, Комисията може при упражняване на правото си на преценка да проведе разграничение между получателите по схемата за помощи, за която е уведомена, предвид някои техни характеристики или предвид условията, на които отговарят. За сметка на това, както правилно отбелязва Общият съд в точка 193 от обжалваното съдебно решение, Комисията не е длъжна да определя в спорното решение условия за прилагане на спорната мярка, които биха могли да ѝ позволят да не квалифицира в определени случаи тази мярка като помощ. Всъщност подобен въпрос е част от диалога между испанските власти и Комисията при отправянето на уведомлението за разглежданата схема, което е трябвало да стане преди привеждането на схемата в действие.
- 136 В настоящия случай в първоинстанционната си жалба жалбоподателят по същество се оплаква от това, че Комисията не е направила разграничение между придобиването на дялови участия в чуждестранни дружества, които включват поемането на контрол, и останалите придобивания на дялови участия, за да обяви, че прилагането на спорната мярка по отношение на първите не може да се квалифицира като държавна помощ. В това отношение в точка 199 от обжалваното съдебно решение Общият съд припомня, че що се отнася до обосновката на диференциацията, въведена с разглежданата мярка, именно съответната държавата членка е тази, която трябва да докаже, че диференциацията е

обоснована, и да адаптира съдържанието или условията за прилагане на тази мярка, ако се окаже, че тя е само частично обоснована. Затова Общият съд не допуска грешка при прилагането на правото, когато на тази основа в точка 201 от обжалваното съдебно решение заключава, че дори да се предположи, че анализът от страна на Комисията, в рамките на официалната процедура по разследване, на придобиването на мажоритарни дялови участия е бил конкретно обсъден от Комисията и Кралство Испания въз основа на документираните искания на последното, при обстоятелствата по настоящия случай оплакването на жалбоподателя при всички положения трябва да се отхвърли.

- 137 Ето защо шестото твърдение по единственото посочено основание за обжалване трябва да се отхвърли като безпредметно и при всички случаи неоснователно.
- 138 Тъй като не е прието нито едно от твърденията по единственото посочено основание за обжалване, жалбата трябва изцяло да се отхвърли.

V. По съдебните разноски

- 139 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.
- 140 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.

По изложените съображения Съдът (голям състав) реши:

- 1) Отхвърля жалбата.**
- 2) Осъжда Banco Santander SA да заплати съдебните разноски.**

Подписи