Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Р. PIKAMÄE
представено на 29 септември 2022 година [1]

**Съединени дела C-649/20 P, C-658/20 P и C-662/20 P**

**Кралство Испания (C-649/20 P),**
**Lico Leasing SA и**
**Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA**
**(C-658/20 P)**
**срещу**
**Европейска комисия (C-649/20 P и C-658/20 P)**
**и**
**Caixabank SA**
**и други страни**
**срещу**
**Европейска комисия**

**(C-662/20 P)**

„Обжалване — Държавни помощи — Член 107, параграф 1 ДФЕС — Помощ, предоставена от испанските органи в полза на някои обединения по икономически интереси (ОИИ) и на техните инвеститори — Система за данъчно облагане, приложима за някои споразумения за финансов лизинг за придобиването на плавателни съдове (система за данъчно облагане „лизинг срещу данък“) — Селективност — Възстановяване на помощта — Непряко предимство“

1. Предмет на настоящите съединени дела са жалбите, подадени съответно от Кралство Испания (дело C-649/20 P), от Lico Leasing SA и Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA (наричано по-нататък „PYMAR“) (дело C-658/20 P) и от Caixabank SA и др. (дело C-662/20 P), срещу решение на Общия съд на Европейския съюз от 23 септември 2020 г., Испания и др./Комисия (T-515/13 RENV и T-719/13 RENV, EU:T:2020:434) (наричано по-нататък „обжалваното съдебно решение“), с което Общият съд отхвърля жалбата на Кралство Испания за отмяна на Решение 2014/200/ЕС на Комисията от 17 юли 2013 година относно Държавна помощ SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06), приведена в действие от Испания — Система за данъчно облагане, приложима за някои споразумения за финансов лизинг, известна като испанска система „лизинг срещу данък“ (наричано по-нататък „спорното решение“) [2], както и жалбата на Lico Leasing и PYMAR, с която се иска, главно, отмяната на това решение, при условията на евентуалност, отмяната

[1] Език на оригиналния текст: френски.

[2] ОВ L 114, 2014 г., стр. 1.

на разпореждането за възстановяване на държавната помощ и, при условията на евентуалност спрямо предходното, отмяната на разпореждането за възстановяване в частта, в която се изчислява размерът на подлежащата на възстановяване несъвместима помощ.

2. Това е вторият път, в който от Съда се иска да разгледа тази испанска система за данъчно облагане, около която от 2013 г. насам се разиграва истинска съдебна сага пред юрисдикциите на Съюза и която този път има специфична форма на проявление, доколкото прилагането ѝ зависи от упражняването на широки дискреционни правомощия от страна на данъчната администрация.

3. В съответствие с искането на Съда настоящото заключение ще се съсредоточи върху основанията за обжалване, които повдигат доста сложни правни въпроси и са важни за прилагането на правилата за държавните помощи, а именно основанията, отнасящи се до метода за анализ на селективността и до тълкуването на съдебната практика относно непрякото предимство за целите на определянето на размера на помощта, който преките ѝ получатели трябва да възстановят.

## I. Обстоятелствата по спора

4. Вследствие на жалби срещу това, че испанската система „лизинг срещу данък“, така както се прилага за някои споразумения за финансов лизинг за придобиването на плавателни съдове (Spanish Tax Lease system, наричана по-нататък „STL“), позволява на корабоплавателните предприятия да закупуват построени от испански корабостроителници плавателни съдове на цени, намалени с 20—30 %, Европейската комисия образува с Решение C(2011) 4494 final от 29 юни 2011 г.[3] официалната процедура по разследване, предвидена в член 108, параграф 2 ДФЕС.

5. В хода на тази процедура Комисията установява, че до датата на това решение STL се прилага по отношение на операции, които включват построяването на плавателни съдове от корабостроителници и придобиването на тези съдове от корабоплавателни предприятия, както и финансирането на тези операции чрез посредничеството на създадена от банка правна и финансова структура ad hoc. STL предполага за всяка поръчка на плавателен съд участието на корабоплавателно предприятие, корабостроителница, банка, лизингово дружество, обединение по икономически интереси (ОИИ), създадено от банката, и инвеститори, които придобиват дялово участие в това ОИИ. Последното взема от лизинговото дружество плавателния съд на лизинг още със започването на строителството му и след това го отдава под наем на корабоплавателното предприятие по силата на договор за беърбоут чартър. ОИИ се задължава да придобие плавателния съд в края на договора за лизинг, а корабоплавателното предприятие — да го придобие в края на договора за беърбоут чартър. Съгласно спорното решение тази схема за данъчно планиране е създадена с цел получаване на данъчни облекчения за инвеститори в прозрачно по отношение на данъците ОИИ и с цел прехвърляне на част от тези данъчни облекчения към корабоплавателното предприятие под формата на отстъпка от цената на плавателния съд.

6. Комисията констатира, че при извършените STL операции се комбинират пет мерки, предвидени в редица разпоредби на 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

[3] ОВ C 276, 2011 г., стр. 5.

за одобряване на преработения текст на Закона за корпоративното данъчно облагане) от 5 март 2004 г. (наричан по-нататък „TRLIS“)[4] и на Real Decreto 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Кралски указ 1777/2004 за одобряване на Наредбата за корпоративното данъчно облагане) от 30 юли 2004 г. (наричан по-нататък „RIS“)[5]. Тези пет мерки са: i) ускорената амортизация на закупените на лизинг активи, предвидена в член 115, параграф 6 от TRLIS, ii) дискреционното прилагане на ранната амортизация на закупените на лизинг активи съгласно член 48, параграф 4 и член 115, параграф 11 от TRLIS и член 49 от RIS, iii) разпоредбите относно ОИИ, iv) схемата за данък върху тонажа, предвидена в членове 124—128 от TRLIS, и v) разпоредбите на член 50, параграф 3 от RIS.

7. Съгласно член 115, параграф 6 от TRLIS ускорената амортизация на закупения на лизинг актив започва към датата, на която активът става оперативен, т.е. не преди посоченият актив да бъде доставен на лизингополучателя и същият да започне да го използва. По официално искане на лизингополучателя обаче Министерството на икономиката и финансите може съгласно член 115, параграф 11 от TRLIS да определи по-ранна начална дата на амортизацията. В член 115, параграф 11 от TRLIS са предвидени две общи условия за тази ранна амортизация. Специфичните условия, приложими за ОИИ, се съдържат в член 48, параграф 4 от TRLIS. Процедурата за одобрение, предвидена в член 115, параграф 11 от TRLIS, е уредена подробно в член 49 от RIS.

8. Схемата за данък върху тонажа е разрешена през 2002 г. като съвместима с вътрешния пазар държавна помощ по силата на Насоките на Общността относно държавните помощи за морския транспорт от 5 юли 1997 г. (ОВ C 205, 1997 г., стр. 5.), изменени на 17 януари 2004 г. (ОВ C 13, 2004 г., стр. 3.) с Решение на Комисията C(2002) 582 окончателен от 27 февруари 2002 г. относно държавна помощ N 736/2001, приведена в действие от Испания — Схема за данъчно облагане на дружествата за морски транспорт според тонажа (ОВ C 38, 2004 г., стр. 4.). Съгласно тази схема дружествата, които са вписани в някой от регистрите на корабоплавателните предприятия и са получили съответно одобрение от данъчен орган, се облагат не според техните печалби и загуби, а на базата на тонажа. Испанското законодателство позволява на ОИИ да се впишат в един от тези регистри, въпреки че не са корабоплавателни предприятия.

9. Член 125, параграф 2 от TRLIS предвижда специална процедура за плавателните съдове, вече придобити към момента на преминаване към схемата за данък върху тонажа, и за използваните плавателни съдове, придобити в момент, когато предприятието вече се е ползвало от тази схема. При обичайното прилагане на посочената схема евентуалният прираст на капитала се облага по схемата за данък върху тонажа и се приема, че данъчното облагане на прираста на капитала, макар и забавено, се извършва на по-късен етап при продажбата или демонтирането на плавателния съд. Като изключение от тази разпоредба обаче член 50, параграф 3 от RIS предвижда, че когато се придобиват посредством кол опция по силата на договор за лизинг, вече одобрен от данъчните органи, плавателните съдове се считат за нови, а не за употребявани по смисъла на член 125, параграф 2 от TRLIS, без да се взема предвид това дали са амортизирани, така че евентуалният прираст на капитала не се облага. Това изключение, за което не е изпратено уведомление до Комисията, се прилага единствено по отношение на конкретни договори за лизинг, одобрени от данъчните органи във връзка със заявления за ранна амортизация съгласно

[4] BOE № 61 от 11 март 2004 г., стр. 10951.

[5] BOE № 189 от 6 август 2004 г., стр. 37072.

член 115, параграф 11 от TRLIS, т.е. във връзка с отдадените на лизинг новопостроени плавателни съдове, придобити посредством STL операции и произхождащи, с едно-единствено изключение, от испански корабостроителници.

10. С прилагането на всички тези мерки ОИИ получава данъчните облекчения на два етапа. На първия етап се прилага ранна и ускорена амортизация на закупения на лизинг плавателен съд по силата на обичайните правила за корпоративно данъчно облагане, което довежда до сериозни загуби за ОИИ, които поради данъчната прозрачност на ОИИ подлежат на приспадане от собствените приходи на инвеститорите, пропорционално на техните дялове в ОИИ. Въпреки че тази ранна и ускорена амортизация на разходите за плавателния съд обикновено се компенсира на по-късен етап с увеличените данъчни плащания било при пълната амортизация на плавателния съд, било при продажбата му, генерираща прираст на капитала, на втория етап данъчните спестявания, които произтичат от прехвърлянето на първоначалните загуби към инвеститорите, се запазват в резултат от преминаването на ОИИ към схемата за данък върху тонажа, която позволява пълно освобождаване на прираста на капитала от продадения на корабоплавателното предприятие плавателен съд.

11. Макар да приема, че STL трябва да се разглежда като „система“, Комисията анализира и поотделно всяка от посочените мерки. Със спорното решение Комисията приема, че сред тези мерки произтичащите от член 115, параграф 11 от TRLIS (относно ранната амортизация на закупените на лизинг активи), произтичащите от прилагането на схемата за данък върху тонажа по отношение на неотговарящи на условията предприятия, плавателни съдове или дейности и произтичащите от член 50, параграф 3 от RIS (наричани по-нататък „разглежданите данъчни мерки“) представляват държавна помощ за ОИИ и инвеститорите им, неправомерно приведена в действие от Кралство Испания от 1 януари 2002 г. в нарушение на член 108, параграф 3 ДФЕС. Комисията обявява, че разглежданите данъчни мерки са несъвместими с вътрешния пазар извън случаите, в които помощта се равнява на съответстващо на пазара възнаграждение за посредническите услуги на финансови инвеститори и е насочена към предприятия от сектора на морския транспорт, които отговарят на условията съгласно Насоките за морския транспорт. Решава, че Кралство Испания трябва да сложи край на тази схема за помощ, доколкото тя е несъвместима с вътрешния пазар, и да си възстанови несъвместимите помощи от инвеститорите в ОИИ, които са се ползвали от нея, без да допуска тези получатели да прехвърлят тежестта от възстановяването към други лица. Комисията все пак решава, че възстановяването не обхваща помощта, предоставена като част от операции по финансиране, по отношение на които компетентните национални органи са се ангажирали да предоставят мерките посредством правно задължаващ акт, приет преди 30 април 2007 г. — датата на публикуване в *Официален вестник на Европейския съюз* на нейното Решение 2007/256/ЕО от 20 декември 2006 г. относно режима за помощи, който се прилага във Франция съгласно член 39 СА от Общия кодекс за данъците — Държавна помощ C 46/04 (ex NN 65/04) (ОВ L 112, 2007 г., стр. 41).

## II. Производството преди обжалването и постановяването на обжалваното съдебно решение

12. С отделни жалби, подадени в секретариата на Общия съд на 25 септември и 30 декември 2013 г., Кралство Испания, от една страна, и Lico Leasing SA и PYMAR, от друга страна, искат отмяна на спорното решение. Двете дела са съединени за целите на съдебното решение.

13. С решение от 17 декември 2015 г., Испания и др./Комисия (T-515/13 и T-719/13, EU:T:2015:1004), Общият съд отменя спорното решение. Сезиран с жалба от Комисията, с решение от 25 юли 2018 г., Комисия/Испания и др. (C-128/16 P (наричано по-нататък „решението Комисия/Испания и др.“, EU:C:2018:591), Съдът отменя това решение на Общия съд, връща делото за ново разглеждане от този съд, не се произнася по съдебните разноски и постановява, че встъпилите в производството по обжалване страни понасят направените от тях съдебни разноски.

14. В решението си, постановено след това връщане на делото за ново разглеждане, Общият съд отхвърля оплакването за грешка при проверката на селективността на STL, като по същество приема, че широките дискреционни правомощия на данъчната администрация да издава одобрение за ранна амортизация е достатъчно, за да се квалифицира STL като селективна в нейната цялост. Общият съд отхвърля и основанието, изведено от нарушение на принципите, приложими за възстановяването поради метода за изчисляване на несъвместимата помощ, като приема, че Комисията не е допуснала грешка, като е разпоредила възстановяването на цялата помощ от инвеститорите в ОИИ, въпреки че част от предимството е прехвърлено на трети лица.

15. Накрая Общият съд отхвърля всички жалби.

## III. Исканията на страните и производството пред Съда

16. С жалбата си по дело C-649/20 P Кралство Испания иска от Съда да отмени обжалваното съдебно решение, да се произнесе окончателно по спора, като отмени спорното решение, и да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

17. Комисията иска жалбата да бъде отхвърлена и Кралство Испания да бъде осъдено да заплати съдебните разноски.

18. С жалбата си по дело C-658/20 P Lico Leasing и PYMAR искат от Съда да отмени обжалваното съдебно решение, да отмени спорното решение и да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

19. Исканията на CaixaBank и др. са в същия смисъл.

20. Комисията иска жалбата да бъде отхвърлена и Lico Leasing и PYMAR, както и Caixabank и др. да бъдат осъдени да заплатят съдебните разноски.

21. С жалбата си по дело C-662/20 P Caixabank и др. искат от Съда да отмени обжалваното съдебно решение, да отмени спорното решение, в частност член 1, параграф 1 от него, а при условията на евентуалност, член 4, параграф 1 от него, и да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

22. Исканията на Decal España SA, което е допуснато да встъпи в производството в подкрепа на исканията на Caixabank и др. с определение на председателя на Съда от 2 август 2021 г., са в същия смисъл.

23. Комисията иска жалбата да бъде отхвърлена като недопустима и при условията на евентуалност като неоснователна, както и Caixabank и др. и Decal España да бъдат осъдени да заплатят съдебните разноски.

24. С решение на председателя на Съда от 26 април 2022 г. трите дела (C-649/20 P, C-658/20 P и C-662/20 P) са съединени в съответствие с член 54 от Процедурния правилник на Съда за целите на устната фаза на производството и на съдебното решение.

25. Кралство Испания, Lico Leasing, Caixabank и др., Decal España и Комисията са изслушани в съдебното заседание, проведено на 15 юни 2022 г.

## IV. По жалбата

26. В съответствие с искането на Съда настоящото заключение ще се съсредоточи върху основанието относно селективния характер на твърдяната помощ (второ основание по дело C-649/20 P, първо основание по дело C-658/20 P и първо основание по дело C-662/20 P) и върху определянето на размера на подлежащата на възстановяване помощ (четвърто основание по дело C-649/20 P, четвърто основание по дело C-658/20 P и трето основание по дело C-662/20 P).

### *A. По второто основание по дело C-649/20 P, първото основание по дело C-658/20 P и първото основание по дело C-662/20 P*

#### *1. Кратко изложение на доводите на страните*

27. Второто основание на Кралство Испания по дело C-649/20 P, както и първите основания на Lico Leasing и PYMAR по дело C-658/20 P и на Caixabank и др. по дело C-662/20 P критикуват различни аспекти на направения в обжалваното съдебно решение анализ на селективността на STL.

#### *2. По допустимостта*

28. Комисията счита, че тези основания са недопустими, тъй като водели до сезиране на Съда със спор с по-широк обхват от този, който е трябвало да разгледа Общият съд, доколкото в жалбите си пред първата инстанция жалбоподателите никога не са твърдели, че спорното решение е опорочено от грешка, поради това че Комисията не е преценила

селективността на STL посредством тристепенния анализ, нито че Комисията е допуснала грешка, като е пропуснала да определи референтната рамка или да извърши сравнението с операторите, намиращи се в положение, сходно с това на получателите.

29. Според мен това възражение за недопустимост трябва да се отхвърли.

30. Макар от трайно установената съдебна практика всъщност да следва, че в рамките на обжалването компетентността на Съда се свежда до преценка на правните изводи по обсъдените пред Общия съд основания[6], от друга също постоянна съдебна практика следва, че в жалбата си жалбоподателят може да изтъква основания, произтичащи от самото обжалвано съдебно решение и насочени към оспорване на неговата правилност[7].

31. Дори да се допусне, че разглежданите основания не са обсъждани в първоинстанционното производство, трябва да се констатира, че в точки 87—102 от обжалваното съдебно решение Общият съд разглежда въпроса дали Комисията е допуснала грешка при прилагане на правото с това, че не е извършила тристепенен анализ. Както ще изложа по-подробно в следващия раздел от настоящото заключение, Общият съд по същество счита, че в рамките на тази преценка може да се ограничи до това да провери дали данъчната администрация има дискреционно правомощие да издава одобрението за ранната амортизация, тъй като то е достатъчно, за да направи селективна STL, разглеждана в нейната цялост. Следователно разглежданите основания произтичат от обжалваното съдебно решение.

32. С оглед на тези съображения предлагам на Съда да постанови, че второто основание по дело C-649/20 P, първото основание по дело C-658/20 P и първото основание по дело C-662/20 P са допустими.

### *3. По същество*

#### *а) По липсата на тристепенен анализ*

33. Следва да се припомни, на първо място, че в точка 87 от обжалваното съдебно решение Общият съд констатира, че в спорното решение Комисията не е извършила тристепенния анализ, необходим за квалифицирането на дадена помощ като селективна, но е отбелязала, че STL, разглеждана като цяло, е селективна, от една страна, поради дискреционното правомощие на данъчната администрация да издава задължителното одобрение за ранната амортизация въз основа на неточно формулирани условия, и от друга страна, поради факта че данъчната администрация одобрява единствено операции посредством STL за финансирането на мореплавателни съдове. В същата точка от обжалваното съдебно решение Общият съд след това уточнява, че в съдебното заседание Комисията изтъква, че дискреционното правомощие на данъчната администрация само по себе си е достатъчно, за да направи селективна STL, разглеждана в нейната цялост. Поради това в точки 88—102 от обжалваното съдебно решение той съсредоточава своя анализ на селективността върху този правен въпрос.

[6] Решение от 6 октомври 2021 г., World Duty Free Group и Испания/Комисия (C-51/19 P и C-64/19 P, EU:C:2021:793, т. 55 и цитираната съдебна практика).

[7] Решение от 6 октомври 2021 г., Sigma Alimentos Exterior/Комисия (C-50/19 P, EU:C:2021:792, т. 59 и цитираната съдебна практика).

34. В началото следва да се отбележи, че това тълкуване на спорното решение се критикува от Caixabank (подкрепена от Decal). Според последната така Общият съд приел, че в съображение 156 от това решение Комисията излага два алтернативни вида съображения, за да обоснове наличието на селективността, а именно единият основан на наличието на дискреционно правомощие на данъчната администрация, а другият — на секторния характер на STL, така че неизвършването на тристепенния анализ не засягало наличието на посоченото дискреционно правомощие. Комисията обаче представяла тези два аспекта не като две алтернативни съображения, а като неразделни части на едно и също съображение, водещо до заключението за секторната селективност на STL. Ето защо Caixabank и др. твърдят, че като е заместил със свои мотивите на спорното решение, Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото.

35. Струва ми се, че този довод се основава на твърде формален прочит на спорното решение.

36. Използването на изразите „от една страна“ и „от друга страна“ в точка 87 от обжалваното съдебно решение не означава, както твърдят Caixabank и др., че Общият съд е приел, че изводът на Комисията за наличието на селективност е изведен от две алтернативни съображения.

37. Точно обратното, тази точка от обжалваното съдебно решение по-същество възпроизвежда точно правната обосновка, изложена в съображение 156 от спорното решение, съгласно която селективността на STL като цяло зависи изключително от наличието на дискреционна преценка на данъчната администрация, до която е подадено искане за получаване на одобрение на ранната амортизация. Предвид това дискреционно правомощие, базирано на неясните критерии на правната уредба, на която се основава администрацията при издаването на одобренията за ранната амортизация, в това съображение се уточнява, че само ОИИ, които извършват операции със STL за финансиране на мореплавателни съдове, имат достъп до всички данъчни предимства на STL. Следователно съгласно спорното решение самото съществуване на посоченото дискреционно правомощие е достатъчно, за да се заключи, че STL е селективна.

38. От тези съображения следва, че Общият съд не само не замества със свои мотивите на спорното решение, а в точка 87 от обжалваното съдебно решение единствено използва легитимната си свобода на действие при тълкуването на това решение [8].

39. Основният довод на жалбоподателите е, че Общият съд не е установил референтната рамка и не е извършил препоръчания от Съда тристепенен анализ, който се състои в това да се установи общият данъчен режим, да се прецени дали съответната мярка има селективен характер, доколкото въвежда различия между оператори, намиращи се в сходно фактическо и правно положение, и да се провери дали държавата членка е установила, че тази мярка е обоснована от естеството или от структурата на системата, в която тя се вписва.

40. Кралство Испания поддържа по-специално че по този начин Общият съд не се съобразил с решение Комисия/Испания и др., в което Съдът изисква Общият съд да прецени дали STL е селективна посредством тристепенния анализ.

[8] Вж. решение от 26 март 2020 г., Larko/Комисия (C-244/18 P, EU:C:2020:238, т. 104 и 105).

41. Считам, подобно на Комисията, че Съдът не е имал намерение да препоръчва такъв анализ.

42. Най-напред, точките, споменати от Кралство Испания в подкрепа на тезата му, следва да се поставят в техния контекст. В решение Комисия/Испания и др. Съдът отговаря на довода, че Общият съд неправилно бил приел, че данъчните предимства, предоставени заради инвестиране в конкретен актив, при изключване на други активи или други инвестиции, не са селективни по отношение на инвеститорите, тъй като операцията е открита за всяко предприятие.

43. В това отношение Съдът посочва, най-напред, в точка 67 от това съдебно решение, че направеният от Общия съд анализ се основава на погрешната постановка, че само инвеститорите, а не ОИИ, могат да се квалифицират като получатели на предимствата, произтичащи от разглежданите данъчни мерки, и че следователно именно от гледна точка само на инвеститорите трябва да се прецени дали условието за селективност е изпълнено. По-нататък, той констатира в точки 68—71 от посоченото съдебно решение, че Общият съд впрочем е направил погрешна преценка на селективността, като е приел, че предимствата, получени от инвеститорите, които са участвали в операциите по STL, не са селективни, понеже тези операции са били отворени при същите условия и без разлика за всички предприятия. Според Съда Общият съд е трябвало да извърши тристепенния анализ съгласно решение Комисия/World Duty Free Group и др.[9], като провери по-специално дали Комисията е доказала, че разглежданите данъчни мерки въвеждат като конкретни последици диференцирано третиране между операторите, които се намират в сходно фактическо и правно положение от гледна точка на целта на STL.

44. Според мен от тези точки на решение Комисия/Испания и др. следва, че тристепенният анализ става задължителен в момента, в който Общият съд идентифицира инвеститорите като получатели на STL. Този прочит се потвърждава от установената от Съда връзка между такова (неправилно) идентифициране на получателите и грешката при прилагане на правото, изразяваща се в липсата на тристепенен анализ, за което свидетелства използването на израза „освен това“ в началото на точка 68 от решение Комисия/Испания и др.

45. Освен това следва да се изтъкне, че в точка 58 от решение Комисия/Испания и др. Съдът постановява, че Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като не е разгледал въпроса дали системата за одобрение на ранната амортизация предоставя на данъчната администрация дискреционни правомощия, чрез които тя може да постави или е поставила в по-благоприятно положение дейностите, извършвани от ОИИ, които участват в STL. С това Съдът според мен е искал изрично да прикани Общия съд да извърши такава преценка — нещо, с което последният се е съобразил напълно в точки 88—102 от обжалваното съдебно решение.

46. При тези обстоятелства не може да се приеме, че Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, що се отнася до метода за анализ на селективността, доколкото е спазил припомнената в предходната точка рамка за анализ.

[9] Решение от 21 декември 2016 г. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981).

47. Колкото до доводите на жалбоподателите, отнасящи се по-общо до несанкционирането от Общия съд на липсата на тристепенен анализ в спорното решение, следва веднага да се отбележи, че този анализ е замислен да разкрива селективността, прикрита зад благоприятни данъчни мерки, от които привидно може да се възползва всяко предприятие. Той се състои в това да се определи дали прилагането на такива общи по обхват мерки представлява необоснована дискриминация между предприятията, които отговарят на условията за получаване на предимството, и предприятията, които не отговарят на тези условия.

48. Разпоредбите на испанското законодателство, уреждащи мерките на STL, дават възможност на ОИИ да искат достъп до предимството на ранната амортизация; допускат вписването им в специалния регистър на корабоплавателните предприятия, при условие че извършват дейност по предоставяне на плавателен съд на трети лица по силата на беърбоут чартър, и придобиването на произтичащото от това вписване право да плащат данъците си по схемата за данък върху тонажа; и накрая им позволяват да се ползват от възможността за освобождаване от данъци на прираста на капитала от продажбата на плавателния съд.

49. Следователно въпросните мерки според мен биха могли да се разглеждат като попадащи в категорията на общите мерки prima facie. По-специално би могло да се твърди, че резултатът от тези мерки е предоставянето на данъчно предимство на ОИИ само защото същността и структурата на дейността им са определени с оглед преследване на такова предимство. Така предимството би било отворено по принцип за всеки икономически оператор, желаещ да преследва стратегия за данъчно оптимизиране, което би направило тристепенния анализ, необходим за установяването на евентуалния му селективен характер.

50. Аз обаче считам, че в случая мерките на STL не биха могли да се квалифицират като a priori общи, тъй като изпълнението на критериите за възможността за възползване от тези мерки не води систематично до ползване на предвидените от тях данъчни предимства. Както стана ясно по-горе, предоставянето на тези предимства всъщност е подчинено на предварителното получаване от тези предприятия на одобрението за ранната амортизация, което се издава от данъчната администрация по силата на широки дискреционни правомощия.

51. Доколкото почиват на неясни и лишени от обективност критерии, тези дискреционни правомощия позволяват на данъчната администрация да определя получателите на ранната амортизация или условията за нея, което според установената практика на Съда [10] позволява да се приеме, че критерият за селективност е изпълнен.

52. От това според мен следва, че тристепенният анализ, включващ определянето на референтната рамка (или „обичайното облагане“ в данъчната област), в случая не е обоснован. Всъщност такова определяне е необходимо само за да се установи евентуалното наличие на *дерогация* от режима на данъчно облагане, приложима за всички предприятия, които попадат в приложното му поле. Струва ми се очевидно обаче, че когато националната правна уредба предоставя на данъчната администрация

[10] Вж. решения от 26 септември 1996 г., Франция/Комисия (C-241/94, EU:C:1996:353, т. 23), от 29 юни 1999 г., DM Transport (C-256/97, EU:C:1999:332, т. 27), и от 1 декември 1998 г., Ecotrade (C-200/97, EU:C:1998:579, т. 40).

дискреционно правомощие като разглежданото в главните производства, упражняването на такова правомощие задължително дерогира *всяка* предварително установена референтна рамка.

53. В това отношение следва да се добави, че противно на становището на жалбоподателите, решението, постановено от Съда по дело P, изобщо не препоръчва тристепенен анализ в случаи, когато предоставянето на данъчното предимство зависи от одобрението на компетентната национална администрация. Всъщност, макар в това решение Съдът очевидно да представя съображенията си относно дискреционното правомощие във втория (наличие на дерогация) и третия етап (обосноваване на a priori селективна мярка)[11], това не променя факта, че той не извършва предварително определяне на референтната рамка въпреки съмненията, които националната юрисдикция изразява в това отношение в акта си за преюдициално запитване[12].

54. С оглед на гореизложеното считам, че тази поредица от доводи на жалбоподателите трябва да се отхвърли като неоснователна.

*б) По липсата на анализ относно упражняването на дискреционните правомощия на данъчната администрация*

55. На второ място, жалбоподателите оспорват преценките на Общия съд относно дискреционните правомощия на данъчната администрация да одобрява ранната амортизация. По същество те го упрекват, че не е проверил дали това правомощие на данъчната администрация действително е довело до необосновано по-благоприятно третиране на някои оператори спрямо други, намиращи се в сходно положение.

56. Най-напред следва да се обобщят съображенията на Общия съд в релевантните точки на обжалваното съдебно решение. В точка 88 от това решение Общият съд по-специално припомня с оглед на съдебната практика, че съществуването на система за одобрение само по себе си не означава, че е налице селективна мярка, и обратно, че ако компетентните органи разполагат с широки дискреционни правомощия да определят получателите и условията на предоставяната мярка, упражняването на тези правомощия трябва да се разглежда като поставящо в по-благоприятно положение определени предприятия или производството на някои стоки спрямо други, които биха се оказали в сходно фактическо и правно положение от гледна точка на преследваната цел.

57. По-нататък, след като в точки 89—100 от обжалваното съдебно решение разглежда законовите и подзаконовите разпоредби, уреждащи разглежданата система за одобрение, Общият съд отговаря на някои конкретни доводи на страните.

58. Той констатира по-специално, както отбелязва Комисията в спорното решение, че тази система се основава по-скоро на получаването на предварително одобрение, а не на обикновено уведомление, въз основа на неясни критерии, изискващи тълкуване от страна на данъчната администрация, която не е публикувала съответни насоки. По-нататък, Общият съд отбелязва, че в съответствие с тези разпоредби данъчната администрация има възможността да поиска всякаква информация и документи, които счита за уместни, включително информация относно положителните последици за икономиката и за

[11] Решение от 18 юли 2013 г., P (C-6/12, (наричано по-нататък „решението P“, EU:C:2013:525, т. 22—27).

[12] Вж. решение P, точка 13.

заетостта в Испания, произтичащи от договорите за строителство на плавателни съдове. Освен това Общият съд отбелязва, че данъчната администрация може не само да издаде одобрение или да го отхвърли, но и да определи началния момент на амортизацията на дата, различна от предложената от данъчнозадълженото лице, без да прави други уточнения. От това следва, че данъчните органи разполагат със значителна свобода на преценка.

59. Накрая, в точка 100 от обжалваното съдебно решение Общият съд заключава, че наличието на посочените дискреционни аспекти е от естество да постави получателите в по-благоприятно положение спрямо други данъчнозадължени лица, намиращи се в сходно фактическо и правно положение, доколкото е възможно други ОИИ или други предприятия, които извършват дейност в различен сектор или които имат друга форма, да не се ползват от ранната амортизация при същите условия. Той посочва също, че предвид вътрешноприсъщия дискреционен характер на разглежданите от него разпоредби е без значение дали прилагането им е било дискреционно или не de facto.

60. Противно на поддържаното от Кралство Испания, следва да се отбележи, че Общият съд не прави никакво разграничение между селективност de jure и селективност de facto. Далеч от такова разграничение, той само иска да уточни, че щом като селективният характер на STL е признат с оглед на дискреционните елементи, произтичащи от предвидената в приложимата правна уредба система за предварително одобрение, въпросът дали тази система действително е прилагана дискреционно в практиката е ирелевантен.

61. Жалбоподателите категорично оспорват тази последна констатация на Общия съд както в писмените си становища, така и в съдебното заседание, с мотива че съгласно съдебната практика само законовото признаване на дискреционни правомощия на националната администрация не позволява да се презумира селективният характер на схема за помощ като разглежданата в случая. Всяко друго тълкуване било погрешно и според тях щяло да представлява прецедент със системни отрицателни последици върху правото в областта на държавните помощи.

62. На този етап следва да се отбележи, че жалбоподателите не оспорват анализа, съгласно който STL представлява схема за помощи. Макар и рядко използвана в текста на спорното решение и в обжалваното съдебно решение, тъй като Комисията и Общият съд предпочитат да определят STL като „система“, включваща различни неразривно свързани мерки, тази квалификация ясно следва от разпоредителната част на това решение и от съображенията в обжалваното съдебно решение.

63. Това трябва да се вземе предвид при преценката на основаната на решение Р теза на жалбоподателите, че следва да се анализира практическото прилагане на данъчните мерки, съставляващи STL, за да може последната евентуално да се квалифицира като селективна.

64. Контекстът на делото, по което е постановено това решение, заслужава да бъде припомнен накратко. Разглежданата финландска правна уредба за данъчно облагане предвижда, че загубите на дадено дружество не се приспадат, по-специално ако в годината, в която са реализирани тези загуби, или след това в резултат на придобиване, различно от наследяване по закон или завещание, се промени собствеността върху повече от половината от дяловете в капитала на това дружество. Данъчната администрация все пак може да разреши такова приспадане след подадена молба, ако поради особени причини е

необходимо да се продължи дейността на дружеството. „Особените причини“, обосноваващи издаването на такова разрешение за дерогация, са изброени в писмо с насоки, публикувано от посочената администрация, и включват по-специално „особените последици по отношение на наетия персонал“.

65. В решението си Съдът по същество припомня, че когато компетентните органи разполагат с широко дискреционно правомощие, което им позволява да определят получателите или условията на предоставяната мярка въз основа на критерии, чужди на разглеждания данъчен режим, упражняването на това правомощие трябва да се разглежда като поставящо в по-благоприятно положение определени предприятия или производството на някои стоки спрямо други, и добавя, че упражняването на това право на преценка е обосновано, когато е ограничено от обективни критерии, които не са чужди на посочения данъчен режим [13].

66. Именно поради хетерогенността на критериите, ограничаващи правомощията на финландската данъчна администрация, които като цяло са обективни и присъщи на естеството на разглеждания данъчен режим, като се изключи свързаният с „особените последици по отношение на наетия персонал“, Съдът счита за необходимо да уточни в решението, че селективният характер предполага „не само познаване на съдържанието на нормите на относимото право, но изисква да се разгледа и техният обхват въз основа на *административната и съдебната практика* и на данните относно приложното поле на тези норми по отношение на лицата“ [14].

67. След постановяването на решение Комисия/Fútbol Club Barcelona [15] тази констатация ми изглежда най-малкото остаряла.

68. В това решение Съдът постановява, че в случай на схема за помощи Комисията е длъжна да направи преценката си от гледна точка на член 107, параграф 1 ДФЕС с оглед на момента на приемане на въпросния данъчен режим и като извърши анализ ex ante [16]. По-специално, според Съда Комисията трябва да докаже, че даден данъчен режим „е от естество да облагоприятства ползващите се от него лица, като се увери, че същият, взет като цяло, поради присъщите му характеристики би могъл да доведе към момента на неговото приемане до по-ниско данъчно облагане в сравнение с това, произтичащо от прилагането на общия режим на данъчно облагане“ [17]. В това отношение Съдът обяснява, че разследването, извършено от Комисията на основание член 107, параграф 1 ДФЕС, не може да облагоприятства държавите членки, които изплащат помощи в нарушение на член 108, параграф 3 ДФЕС, в ущърб на тези, които в съответствие с тази разпоредба уведомяват за проекта за помощите и се въздържат от привеждането им в изпълнение, докато чакат окончателното решение, прието от Комисията. Ако Комисията действително беше длъжна да проверява дали дадено селективно предимство е придобило материален израз, преценявайки практиката на данъчната администрация в рамките на схема за помощи, основана на дискреционно одобрение, съответната държава членка не би могла

[13] Решение Р, точки 24—27.

[14] Решение Р, точка 20. Курсивът е мой.

[15] Решение от 4 март 2021 г., Комисия/Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, наричано по-нататък „решението Комисия/Fútbol Club Barcelona“, EU:C:2021:169).

[16] Решение Комисия/Fútbol Club Barcelona, точка 86.

[17] Решение Комисия/Fútbol Club Barcelona, точка 87.

да уведоми за проекта за мерките, свързани с такава схема. Обратно, тя щеше да е длъжна да изчака привеждането ѝ в действие от данъчната администрация, което непременно би предполагало предоставяне на неправомерни помощи преди уведомяването [18].

69. При тези обстоятелства наличието на задължение за Комисията да преценява схемите за помощи a posteriori, както следва от предложеното от жалбоподателите тълкуване, противоречи на тази съдебна практика, с която се цели да се защити един от основните елементи на системата за контрол на държавните помощи, а именно установеното с Договора задължение за уведомяване [19].

70. От това следва, че Общият съд не може да бъде упрекван, както прави Кралство Испания в жалбата си, че не е посочил нито една административна практика, която да доказва, че от възможността на данъчната администрация да определи друг момент за началото на ранната амортизация се ползват конкретно ОИИ. Всъщност, както обясних по-горе, посочването на административна практика не е необходимо, тъй като обжалваното съдебно решение установява, че данъчната администрация разполага с широки дискреционни правомощия, що се отнася до одобряването на ранна амортизация [20].

71. В съдебното заседание Caixabank и др. поддържат, че противно на това, което следва от обжалваното съдебно решение, решение DM Transport [21] не налага тълкуване, съгласно което селективността на схема за помощи произтича от самото съществуване на широки дискреционни правомощия. Според техния прочит на това решение Съдът просто е искал да изтъкне, че съществуването на това правомощие *може* да придаде селективен характер на a priori обща мярка. В това отношение следва да се отбележи, че по делото, по което е постановено това решение, Съдът решава да остави на запитващата юрисдикция задачата да определи дали правомощието на националния орган, компетентен да предоставя улеснения при плащане на предвидените в белгийския закон вноски за социално осигуряване, е дискреционно, и *ако не е*, да установи дали тези улеснения при плащане имат общ или селективен характер [22]. Тази констатация според мен е достатъчна, за да се изключи тълкуването, предложено от Caixabank и др.

72. Накрая, струва ми се очевидно, че противно на изтъкнатото от Кралство Испания в неговата жалба, тълкуване на селективността като предложеното от мен по никакъв начин не води до обръщане на доказателствената тежест, в смисъл че ако Съдът го потвърди, Комисията вече няма да е длъжна да доказва, че даден данъчен режим е селективен поради последиците от него. Напротив, от тълкуването, възприето от Общия съд в обжалваното съдебно решение, следва, че Комисията трябва да докаже, че националната администрация разполага с дискреционни правомощия, произтичащи от релевантната правна уредба, защото съгласно съдебната практика упражняването на тези правомощия по необходимост е селективно, що се отнася до последиците от него.

[18] Вж. решение Комисия/Fútbol Club Barcelona, точки 92 и 93.

[19] Вж. решение Комисия/Fútbol Club Barcelona, точки 90 и 91.

[20] Освен това Общият съд не може да бъде упрекнат, пак както прави Кралство Испания, че не е посочил нито една подзаконова разпоредба, която да доказва, че от възможността на данъчната администрация да определи друг момент за началото на ранната амортизация се ползват конкретно ОИИ. Както обясних по-горе, посочването на подзаконова разпоредба с такова съдържание не е необходимо, тъй като следваните в обжалваното съдебно решение правни доводи не са основани на хипотеза за селективност de jure.

[21] Решение от 29 юни 1999 г. (C-256/97, EU:C:1999:332).

[22] Решение от 29 юни 1999 г., DM Transport (C-256/97, EU:C:1999:332, т. 27 и 28); според Съда въпросното дискреционно правомощие трябва да позволява на този орган „да определя получателите или условията на предоставяната мярка“). В това отношение вж. също решения от 26 септември 1996 г., Франция/Комисия (C-241/94, EU:C:1996:353, т. 23 и 24), и от 1 декември 1998 г., Ecotrade (C-200/97, EU:C:1998:579, т. 39 и 40).

73. Съдебната практика, която Caixabank и др. посочват в жалбата си, а именно решенията на Общия съд и на Съда по дело MOL/Комисия [23] и решенията на Общия съд по някои дела, отнасящи се до предварителни становища на някои национални данъчни администрации („данъчни становища“), според мен също не подкрепя тезата на жалбоподателите [24].

74. Що се отнася до първото дело, макар да е вярно, че юрисдикциите на Съюза санкционират липсата на фактологичен анализ относно упражняването на дискреционните правомощия на националната администрация, в заключението си по дело Ирландия/Комисия подчертавам, че прилагането на критериите, произтичащи от това дело, към други случаи е трудно, като се има предвид, че привеждането в действие на тези критерии предполага разглежданият правен механизъм да се квалифицира като „факултативна разпоредба от националното право, която предвижда налагане на допълнителни такси или налози“, което в настоящия случай не е така [25]. Що се отнася до делата относно предварителните данъчни становища, фактологичният анализ на упражняването на дискреционните правомощия е счетен от Общия съд за необходим само поради квалифицирането на тези становища като индивидуални мерки. Както обаче уточних по-горе, естеството на схемата за помощи по STL не се оспорва в настоящото дело.

75. При тези обстоятелства втората поредица доводи на жалбоподателите според мен трябва да се отхвърли като неоснователна.

*в) По липсата на проверка на селективността на STL, разглеждана в нейната цялост*

76. На трето място, жалбоподателите упрекват Общия съд, че в точка 101 от обжалваното съдебно решение е заключил, че STL е селективна, след като е разгледал само една от съставляващите я мерки и съответно без да е извършил анализ на другите мерки в STL и на последиците, които те съвместно пораждат.

77. В това отношение следва да се припомни, че в спорното решение Комисията разглежда първо селективността на мерките, съставляващи STL, а след това селективността на STL като цяло. В съображение 156 от това решение Комисията счита, че предимството, предоставено от последната, е селективно, тъй като подлежи на дискреционните правомощия на данъчната администрация в рамките на процедурата за предварително одобрение на ранната амортизация, и тъй като прилагането на други мерки, съставляващи STL, а именно схемата за данък върху тонажа и необлагането на прираста от капитала, зависи от предварителното одобрение на тази администрация.

78. В точка 101 от обжалваното съдебно решение Общият съд приема, че тъй като една от мерките, позволяващи възползването от STL като цяло, е селективна, а именно одобрението на ранната амортизация, Комисията не е допуснала грешка, като е приела в спорното решение, че като цяло системата е селективна.

[23] Решение от 12 ноември 2013 г., MOL/Комисия (T-499/10, EU:T:2013:592), потвърдено с решение от 4 юни 2015 г., Комисия/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

[24] Решения от 24 септември 2019 г., Нидерландия и др./Комисия (T-760/15 и T-636/16, EU:T:2019:669), от 24 септември 2019 г., Люксембург и Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (T-755/15 и T-759/15, EU:T:2019:670), и от 15 юли 2020 г., Ирландия и др./Комисия (T-778/16 и T-892/16, EU:T:2020:338).

[25] Вж. заключението ми по дело Ирландия/Комисия (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, т. 192).

79. От своя страна не виждам как може да се приеме, че преценката на Общия съд, независимо от сбитостта си, е недостатъчно стриктна и следователно произтича от грешка при прилагане на правото, както твърди Кралство Испания. С оглед на установеното в спорното решение и неоспорено от жалбоподателя отношение на зависимост между прилагането на схемата за данък върху тонажа и необлагането на прираста от капитала, от една страна, и предварителното одобрение за ранната амортизация, което е истинският „ключ за достъп“ до произтичащите от STL данъчни облекчения, от друга страна, ми се струва очевидно, че критиката на жалбоподателите за липса на преценка на селективността, отнасяща се до последиците, съвместно произтичащи от мерките в рамките на STL, не може да се приеме. От това следва, че този довод трябва да се отхвърли като неоснователен.

*г) По липсата на проверка за сходство в положенията*

80. На четвърто място, Кралство Испания и Caixabank и др. считат, че в точка 100 от обжалваното съдебно решение Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като не е направил сравнение между фактическите и правните положения на предприятията, на които е предоставена възможността да се ползват от разглежданата мярка, и тези на предприятията, които са изключени от нея, и че при тези обстоятелства обжалваното съдебно решение е опорочено от липса на мотиви в това отношение.

81. Цялостният прочит показва, че тези доводи се основават на схващането, че Комисията е трябвало да приеме, че одобрението за ранната амортизация е a priori обща мярка и че евентуалният му селективен характер може да бъде установен само след анализ на три етапа. Въпреки това и както посочих в настоящото заключение, тази мярка, която урежда достъпа до STL и до произтичащите от нея данъчни ползи, предоставя на данъчната администрация свобода на преценка при издаването на това одобрение. Съгласно съдебната практика такава характеристика предполага необходимостта да се извърши различна по естество преценка на селективността, отнасяща се само до обхвата на дискреционните правомощия на компетентната национална администрация. Ако тези правомощия позволяват на администрацията да определя получателите и условията за предоставяне на тази мярка, упражняването им, пак съгласно съдебната практика, непременно ще постави тези получатели в по-благоприятно положение спрямо всяко друго предприятие, намиращо се в сходно фактическо и правно положение, без да е задължително да се установява наличието на такова по-благоприятно третиране и да се доказва действителното сходство на положенията, както твърдят Кралство Испания и Caixabank и др.

82. От това следва, че преценката, направена от Общия съд в точка 100 от обжалваното съдебно решение, не е опорочена от грешка при прилагане на правото, нито от липса на мотиви. Всъщност Общият съд не е длъжен да излага причините, поради които фактическото и правното положение на ОИИ, за които се прилагат обичайните данъчни правила в областта на амортизацията, и това на предприятията, осъществяващи дейност в сектор, различен от мореплаването, са сходни с положението на ползващите се от STL ОИИ. Общият съд надлежно установява селективния характер, когато в точка 100 от обжалваното съдебно решение стига до извода, че дискреционните аспекти на STL са *от естество* да поставят получателите в по-благоприятно положение спрямо всяко друго данъчнозадължено лице, намиращо се в сходно фактическо и правно положение.

83. С оглед на тези съображения тези доводи според мен трябва да се обявят за неоснователни.

*д) По погрешната преценка на обхвата на дискреционните правомощия на данъчната администрация и на обосноваването с „естеството или общата структура на системата“*

84. На последно място, Кралство Испания твърди, че Общият съд е допуснал грешка, като е приел, че процедурата по одобряване на ранната амортизация има дискреционен характер и че е лишена от обективни условия [26]. Доколкото този довод се отнася до преценката от Общия съд относно правомощията, с които разполага данъчната администрация при издаването на това одобрение съгласно националното законодателство, според мен няма никакво съмнение, че този довод трябва да се счете за недопустим. Всъщност следва да се отбележи, че съгласно постоянната съдебна практика, що се отнася до проверката в производство по жалба на изводите на Общия съд относно националното право, Съдът е компетентен единствено да провери дали това право е било изопачено, като това изопачаване трябва ясно да личи от доказателствата по делото, без да е необходимо да се прибягва до нова преценка на фактите и на доказателствата [27]. Кралство Испания впрочем не споменава за такова изопачаване на националното право. По-специално то не поддържа и не установява, че изложените от Общия съд съображения *явно* противоречат на съдържанието на член 49 от RIS или че този съд е придал на тази последна разпоредба обхват, който тя *очевидно* няма с оглед на останалите доказателства по делото [28].

85. Кралство Испания упреква Общия съд и в това, че по същество е отхвърлил довода, че свободата на преценка, с която разполага данъчната администрация в случая, е обоснована „от естеството или общата структура на системата“, когато посочва, че текстът на член 49, параграф 6 от RIS, доколкото предоставя на данъчната администрация възможността да определи началния момент на амортизацията на дата, различна от предложената от данъчнозадълженото лице, не позволява да се гарантира, че той ще се използва единствено в случаи на борба с измамите [29].

86. В това отношение този жалбоподател по същество твърди, че когато данъчната администрация няма такава възможност, неспособността на лизингополучателя по договор за финансов лизинг да започне да си възстановява разходите за актива, преди последният да бъде доставен, водела до финансово изкривяване поради несъответствието с договорните условия, доколкото съгласно тези договорни условия плащанията започват, преди активът да бъде предоставен на разположение на лизингополучателя. Не виждам обаче как такова твърдение може да опровергае констатацията на Общия съд в точка 97 от обжалваното съдебно решение, че текстът на член 49, параграф 6 от RIS не позволява да се гарантира, че тази разпоредба ще се прилага *единствено* в случаи на борба с измамите. В това отношение следва да се отбележи, че в точка 94 от обжалваното съдебно решение Общият съд констатира също че установените в член 115, параграф 11 от TRLIS и в член 49 от RIS характеристики на системата за одобрение не ограничават дискреционните

[26] В този смисъл жалбоподателят, изглежда, се позовава на точки 89—96 от обжалваното съдебно решение.

[27] Вж. решения от 9 ноември 2017 г., TV2/Дания/Комисия (C-649/15 P, EU:C:2017:835, т. 49 и 50), от 20 декември 2017 г., Comunidad Autónoma de Galicia и Retegal/Комисия (C-70/16 P, EU:C:2017:1002, т. 72), и от 20 септември 2018 г., Испания/Комисия (C-114/17 P, EU:C:2018:753, т. 75).

[28] Решения от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 21), и от 20 декември 2017 г., Испания/Комисия (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, т. 43).

[29] Кралство Испания очевидно има предвид точка 97 от обжалваното съдебно решение.

правомощия на администрацията до проверката на условия, замислени да обслужват някаква данъчна логика. Тъй като неоснователността на този довод е очевидна, предлагам същият да бъде отхвърлен.

*е) Заключение*

87. Тъй като всички доводи следва да се счетат за неоснователни, предлагам на Съда да отхвърли второто основание по дело C-649/20 P, първото основание по дело C-658/20 P и първото основание по дело C-662/20 P в тяхната цялост.

## *Б. По четвъртото основание по дело C-649/20 P, четвъртото основание по дело C-658/20 P и третото основание по дело C-662/20 P*

*1. Кратко изложение на доводите на страните*

88. С четвъртото основание по дела C-649/20 P и C-658/20 P, както и с третото основание по дело C-662/20 P, изтъкнати в случай че нито едно от предходните основания не бъде уважено, жалбоподателите упрекват Общия съд за това, че в точки 219 и 220 от обжалваното съдебно решение е отхвърлил основанието, повдигнато от Lico Leasing и PYMAR и поддържано по-специално от Caixabank и др., за нарушение на принципите, приложими при възстановяването на помощите, поради метода за изчисляване на несъвместимата помощ, което според тях е довело до разпореждането за възстановяване на цялата помощ от инвеститорите в ОИИ, въпреки че те са получили едва 10—15 % от произтичащото от STL предимство, тъй като останалата част е била прехвърлена на корабоплавателните предприятия.

89. В рамките на тези основания жалбоподателите твърдят, че i) Общият съд не е спазил логиката на решение Комисия/Испания и др., доколкото е счел, че инвеститорите са преките получатели на помощта, ii) че възстановяването на цялата помощ от инвеститорите в ОИИ противоречи на принципа, съгласно който възстановяването на помощите няма характер на санкция, iii) че Общият съд не е отчел нито факта, че STL е система, включваща редица мерки, нито договорните ѝ аспекти, и че е разгледал само данъчните последици от някои мерки, вместо да вземе предвид единственото предимство, което инвеститорите в ОИИ действително са получили благодарение на STL като цяло, и iv) че доколкото е установено, че присъединяването към STL налага на инвеститорите в ОИИ законовото задължение да прехвърлят 90 % от данъчното предимство на други оператори, Комисията и Общият съд неправилно са приели, че отговорността за прехвърлянето на предимството не може да бъде приписана на държавата, тъй като се извършва посредством частни договори.

90. Комисията счита, че основанията, изтъкнати от Кралство Испания, както и от Lico Leasing и PYMAR, са недопустими, тъй като не са повдигнати от последните в първоинстанционното производство, и във всеки случай отхвърля всички доводи на жалбоподателите, обобщени по-горе.

*2. По допустимостта*

91. Що се отнася до възражението за недопустимост на четвъртото основание на Lico Leasing и PYMAR по дело C-658/20 P, Комисията поддържа, че с това основание Съдът е сезиран със спор с по-широк обхват от този, който е трябвало да разгледа Общият съд, доколкото жалбоподателите оспорвали кои са получателите на разглежданата помощ за първи път в жалбата до Съда.

92. Това твърдение според мен е неубедително. Всъщност двете части, на които се разделя това основание, се отнасят до наличието на последващи получатели спрямо тези, които са идентифицирани в спорното решение, като единствената цел е да се докаже, че Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, валидирайки спорното решение в частта, отнасяща се до възстановяването на *цялата* помощ от инвеститорите в ОИИ. С това Lico Leasing и PYMAR не оспорват определянето на получателите, направено в спорното решение.

93. Колкото до възражението за недопустимост на четвъртото основание на Кралство Испания по дело C-649/20 P, Комисията е на мнение, че този жалбоподател не е изтъкнал пред Общия съд основание, с което да се поставя под въпрос това кои са получателите, или да се твърди, че принципите, уреждащи възстановяването на помощта, не допускат да се разпореди възстановяването на цялата помощ от инвеститорите в ОИИ. В това отношение само ще припомня, че съгласно вече установената съдебна практика, когато Общият съд е съединил две дела и постановява по тях общо решение, което дава отговор на всички основания, изложени от страните в производството пред Общия съд, всяка от тези страни може да изрази несъгласие със съображенията, свързани с основания, които са били повдигнати пред Общия съд само от жалбоподателя по съединеното дело [30]. В случая Общият съд най-напред съединява дела T-515/13 RENV и T-719/13 RENV, след което постановява общо решение, в което се произнася по всички основания, изложени от страните в производството, от което следва, че Кралство Испания има право да критикува съображенията на Общия съд по третото основание, изтъкнато от Lico Leasing и PYMAR в жалбата им в първоинстанционното производство.

94. С оглед на гореизложеното предлагам на Съда да обяви, че четвъртото основание по дело C-658/20 P и четвъртото основание по дело C-649/20 P са допустими.

*3. По същество*

95. Следва да се припомни, че докато Lico Leasing и PYMAR изтъкват, че отговорът на Общия съд на третото основание в тяхната жалба, който фигурира в точки 219 и 220 от обжалваното съдебно решение, съдържа грешка при прилагане на правото, според Кралство Испания този отговор е опорочен и от липса на мотиви. Струва ми се впрочем, че преценката на Съда относно спазването на задължението за мотивиране на Общия съд представлява предварително условие за разглеждането на грешката при прилагане на правото.

[30] Вж. по-специално решение от 14 октомври 2014 г., Buono и др./Комисия (C-12/13 P и C-13/13 P, EU:C:2014:2284, т. 52 и цитираната съдебна практика).

96. С това основание Lico Leasing и PYMAR поддържат, че спорното решение не е в съответствие с общите принципи, уреждащи възстановяването на държавните помощи, доколкото с него, изглежда, се разпорежда възстановяването на цялата разглеждана помощ от инвеститорите, въпреки че част от предимството систематично се прехвърля на корабоплавателните предприятия. Според тях разпореждането за възстановяване трябвало да се отнася единствено до помощта, от която инвеститорите действително са се ползвали.

97. В точки 219 и 220 Общият съд отговаря на това основание по следния начин:

„219. Като се има предвид факта, че в случая Комисията е решила, че корабоплавателните предприятия не са получатели на помощта, като този извод не е предмет на настоящия спор, следователно разпореждането за възстановяване се отнася единствено и изцяло до инвеститорите, които съгласно обжалваното решение са единствените получатели на цялата помощ поради прозрачността на ОИИ. Ето защо, следвайки собствената си логика, обжалваното решение не е допуснало грешка, като е разпоредило възстановяване на цялата помощ от инвеститорите, въпреки че те са прехвърлили част от предимството на други оператори, тъй като последните не се считат за получатели на помощта. Всъщност съгласно текста на обжалваното решение именно инвеститорите действително са се ползвали от помощта, тъй като приложимата правна уредба не ги задължава да прехвърлят част от помощта към трети лица.

220. Ето защо разпореждането за възстановяване не може да се разглежда като санкция за инвеститорите или като мярка, която нарушава конкуренцията в полза на техните конкуренти, както твърдят Bankia и др.“.

98. Признавам, че аз самият не успявам да открия къде в тези две точки е извършен контролът за законосъобразност на спорното решение, що се отнася до определянето на подлежащия на възстановяване от инвеститорите размер на помощта, което е предмет на третото основание, изтъкнато от Lico Leasing и PYMAR пред Общия съд. Всъщност, макар с него да не се цели да се постави под въпрос определянето на получателите, направено в спорното решение, очевидно е, че за да отговори на това основание, Общият съд е трябвало да провери дали частта от данъчното предимство, прехвърлена на корабоплавателните предприятия, може да се счита за непряко предимство, произтичащо от прилагането на STL.

99. Обратно, струва ми се, че от прочита на посочените точки от обжалваното съдебно решение става ясно, че Общият съд отхвърля основанието на Lico Leasing и PYMAR, като само констатира, че фактът, че корабоплавателните предприятия не са получателите на разглежданата помощ, не се оспорва, и да припомни логиката на спорното решение в частта, която се отнася до мотива, обосноваващ възстановяването на помощта само от инвеститорите.

100. Следва да се добави, че прилагането на изисквания съгласно това основание анализ не е възпрепятствано от точките, по които Съдът се произнася в решение Комисия/Испания и др. В точка 47 от това решение Съдът отбелязва, че решението на Комисията да разпореди възстановяване на несъвместимите помощи само от инвеститорите в ОИИ е без значение за извода, че Общият съд неправилно е изключил възможността ОИИ да имат качеството

на получатели на тези данъчни мерки. По-нататък в същата точка Съдът уточнява, че не е длъжен да се произнася по законосъобразността на посоченото разпореждане за възстановяване в рамките на жалбата, с която е сезиран.

101. Следователно обжалваното съдебно решение според мен е опорочено от липса на мотиви.

102. С оглед на тези съображения предлагам на Съда да обяви, че като не е отговорил на третото основание в жалбата на Lico Leasing и PYMAR, Общият съд е нарушил задължението си за мотивиране. При тези обстоятелства обжалваното съдебно решение трябва да се отмени частично.

## V. По жалбата пред Общия съд

103. Съгласно член 61, първа алинея от Статута на Съда на Европейския съюз, ако жалбата е основателна и Съдът отмени решението на Общия съд, той може сам да постанови окончателно решение по делото, когато фазата на производството позволява това.

104. Считам, че настоящият случай е такъв, доколкото, от една страна, на Съда са известни всички фактически обстоятелства, необходими му, за да вземе решение, и от друга страна, всички обстоятелства по спора са били обсъдени пред Общия съд при условията на състезателност. Не може да се пренебрегне и фактът, че тази истинска съдебна сага започва още на 25 септември 2013 г., което налага въздържане, в интерес на съответните правни субекти, от ново връщане на делото за разглеждане от Общия съд.

105. Що се отнася до третото основание, изтъкнато от Lico Leasing и PYMAR пред Общия съд и обобщено в точка 97 от настоящото заключение, важно е в самото начало да се припомни, че задължението за държавите членки да отменят чрез връщане помощ, счетена от Комисията за несъвместима с вътрешния пазар, визира съгласно класическата съдебна практика възстановяването на положението, предхождащо предоставянето на помощта [31].

106. Тази цел е постигната, когато въпросните помощи, увеличени евентуално с лихвите за забава, бъдат възстановени от получателя или, по-точно, от предприятията, които реално са се възползвали от тях [32]. Това предполага да се провери кои предприятия са се възползвали от *икономическите последици*, произтичащи от предоставянето на помощта.

107. От това следва, че когато едно предприятие прехвърля на друг субект част от произтичащото от държавна мярка предимство, е необходимо да се извърши точно остойностяване на помощта, която подлежи на възстановяване от това предприятие, така че последното да загуби само предимството, с което се е ползвало в сравнение с конкурентите си, и да се възстанови съществувалото преди предоставянето на помощта положение. Възстановяването на по-голяма сума би отслабило предходното конкурентно положение на получателя на помощта и така би имало характер на санкция, което би било несъвместимо с изложения по-горе общ принцип, уреждащ възстановяването.

[31] Решение от 21 декември 2016 г., Комисия/Aer Lingus и Ryanair Designated Activity (C-164/15 P и C-165/15 P, EU:C:2016:990, т. 89 и цитираната съдебна практика).

[32] Решение от 21 декември 2016 г., Комисия/Aer Lingus и Ryanair Designated Activity (C-164/15 P и C-165/15 P, EU:C:2016:990, т. 90 и цитираната съдебна практика).

108. В случая следва да се определи дали методът, възприет от Комисията в спорното решение, води до това от инвеститорите да се изисква да възстановят по-голяма сума от тази, която действително са получили поради предоставянето на помощта, доколкото част от тази сума е била систематично прехвърляна от тези инвеститори на корабоплавателните предприятия.

109. В това отношение е важно да се отбележи, че възстановяването на помощта обикновено се ограничава до произтичащите от предоставянето ѝ преки ползи, без да обхваща евентуалните непреки ползи от това предоставяне. Съдът обаче приема в поредица решения, че предимство може да бъде предоставено и на други предприятия, различни от тези, на които държавните ресурси са били пряко прехвърлени.

110. Тези решения следва да се разгледат накратко с цел идентифициране на елементите, които позволяват вземането предвид на такова „непряко предимство“.

111. В решение Германия/Комисия[33] от Съда се иска да оцени схема за данъчни облекчения, предвидена в Закона за подоходното облагане, съгласно която данъчно приспадане се предоставя на всяко данъчнозадължено лице, придобило дялово участие в капиталови дружества със седалище и управление в новите провинции или в Берлин (Германия) и имащи не повече от 250 работници. В това отношение Съдът по същество заключава, че предприятията, за които се отнася тази правна уредба, се ползват от непряко предимство, доколкото евентуалното придобиване на дялово участие от инвеститорите в тези предприятия при по-благоприятни данъчни условия произтича от отказа на съответната държава членка от данъчните приходи, които при нормални условия би събрала. По-нататък, той добавя, че наличието на самостоятелно решение на инвеститорите не води до премахване на тази връзка, „тъй като от икономическа гледна точка изменението на пазарните условия, довело до посоченото предимство, е следствие от загубата на данъчни ресурси от публичните органи“[34].

112. Решение Нидерландия/Комисия[35] се отнася до правна уредба, предвиждаща предоставянето на субсидия на нидерландските оператори на бензиностанции, разположени по-специално по границата с Германия, с цел да се намали разликата между размера на акциза в Нидерландия и този в Германия. Съдът постановява, че така големите петролни компании са се ползвали от непряко предимство поради включването в някои договори за изключително закупуване, сключени между тези компании и посочените оператори, на „клаузи за управление на цените“, съгласно които петролната компания по същество поема част от разходите за намаляването на продажната цена в бензиностанцията, което операторът приема, доколкото пазарните условия правят адаптирането на тези намаления желателно или необходимо. Според Съда посоченото непряко предимство произтича от помощта, предоставена по силата на нидерландската правна уредба, доколкото тази правна уредба на практика обезсмисля прилагането на клаузите за управление на цените[36].

113. По дело Mediaset Общият съд и Съдът стигат до извода, че италианска правна уредба, предвиждаща субсидии за потребителите при покупка на наземни цифрови декодери, дава непряко предимство на операторите за наземно радиоразпръскване, с мотива че като

[33] Решение от 19 септември 2000 г. (C-156/98, EU:C:2000:467).

[34] Решение от 19 септември 2000 г., Германия/Комисия (C-156/98, EU:C:2000:467, т. 26 и 27).

[35] Решение от 13 юни 2002 г. (C-382/99, EU:C:2002:363).

[36] Решение от 13 юни 2002 г., Нидерландия/Комисия (C-382/99, EU:C:2002:363, т. 62).

насърчава тези потребители да преминат от аналогово към цифрово радиоразпръскване, тази правна уредба води до ограничаване на разходите, които тези оператори е трябвало да понесат, за да създадат аудитория, като така им позволява да укрепят положението си на пазара [37].

114. Отбелязвам, че в точка 116 от своето известие относно понятието за държавна помощ Комисията приема, че съгласно тази съдебна практика, за да се провери наличието на непряко предимство, „е необходимо да бъдат проучени предвидимите ефекти на мярката, разглеждани от предварителна перспектива“ и че „непряко предимство е налице, ако мярката е замислена по такъв начин, че вторичните въздействия от нея да са насочени към предприятия или групи от предприятия, които могат да бъдат идентифицирани“ [38].

115. Макар да съм съгласен с тълкуването на Комисията, от тази съдебна практика стигам и до извода, че наличието на такова предимство произтича от съдържанието на приложимите разпоредби (дело Германия/Комисия) или от съдържанието на същите тези разпоредби във връзка със съществуващия фактически контекст (дела Нидерландия/Комисия и Mediaset). Според Съда тези случаи сами по себе си обосновават извода, че вторичните икономически последици от отказа на държавата членка от данъчните приходи, които при нормални условия би събрала, са насочени към непреките получатели на разглежданата схема.

116. Според мен това предполага също, че обстоятелството, че прехвърлянето на част или на цялото предимство към непреките получатели не е задължително по закон, само по себе си изобщо не води до изключване на отговорността на държавата за такова прехвърляне.

117. На този етап следва да се провери дали съдържанието на мерките, включени в STL, само по себе си или във фактическия контекст, в който се вписва, позволява да се твърди, че STL е замислена по такъв начин, че вторичните въздействия от нея да са насочени към корабоплавателните предприятия.

118. Отговорът на такъв въпрос изисква, най-напред, да се вземе предвид особената конфигурация на STL, основана на серия данъчни мерки, чието прилагане зависи от упражняването на дискреционно правомощие на данъчната администрация при издаването на предварително административно одобрение, и от поредица договори, включващи накрая договор, с който ОИИ отдават на лизинг на корабоплавателните предприятия плавателен съд в рамките на беърбоут чартър, като последните се задължават да придобият този плавателен съд в края на предвидения срок.

119. С оглед на това положение считам, че договорната структура на STL е част от съществуващия фактически контекст по смисъла на разгледаната по-горе съдебна практика. Намесата на държавата чрез издаването на одобрение за ранна амортизация — истински ключ за достъп до данъчните предимства на STL — всъщност непременно следва създаването на тази структура.

[37] Решения от 15 юни 2010 г., Mediaset/Комисия (T-177/07, EU:T:2010:233, т. 62), и от 28 юли 2011 г., Mediaset/Комисия (C-403/10 P, непубликувано, EU:C:2011:533, т. 76 и 77).

[38] Известие на Комисията относно понятието за държавна помощ, посочено в член 107, параграф 1 от Договора за функционирането на Европейския съюз (ОВ C 262, 2016 г., стр. 1).

120. Ако се докаже, че такава договорна структура в нейната цялост, включително договорът, сключен между ОИИ и корабоплавателните предприятия, е била преценена от данъчната администрация за целите на евентуалното предоставяне на посоченото одобрение, от това би следвало, че икономическото предимство, получено от корабоплавателните предприятия, произтича от отказа на испанската държава да събере дължимите ѝ данъчни приходи.

121. Струва ми се обаче, че тази оценка не може да не отчете контекста на съдебната практика, в който тя трябва да се осъществи. Съдебната практика относно непрякото предимство според мен приканва да споделим Цицероновата максима „summum ius summa iniuria“ (върховен закон, върховна несправедливост), доколкото се отказва от излишния формализъм, за да позволи на правното тълкуване да постигне съответствие с икономическата действителност. Мотивите, залегнали в основата на този подход, произтичат от изискването да се избягва всеки опит за заобикаляне на горепосочените принципи относно възстановяването на държавните помощи.

122. В случая тази опасност безспорно съществува. Самото въвеждане на схема за помощи като STL, предоставяща на данъчната администрация дискреционно правомощие при избора на получателите и на условията за предоставяне на помощта, може да позволи на държавите членки да „скрият“ съществуването на непреки получатели и така да избегнат възстановяването на част или на цялата помощ от тях [39]. В това отношение припомням, че административната практика относно одобряването на ранната амортизация не може да се вземе предвид в рамките на проверката на основание член 107 ДФЕС, доколкото става въпрос за елемент, който по дефиниция следва приемането на STL [40].

123. Според мен от гореизложеното следва, че липсата на правно задължение за ОИИ да прехвърлят предимството към корабоплавателните предприятия и невъзможността да се взема предвид административната практика относно издаването на одобренията за ранната амортизация не трябва непременно да пречат на заключението, че испанската държава носи отговорност за икономическото предимство, получено от корабоплавателните предприятия поради плащането от обединените в ОИИ инвеститори на покупна цена на плавателния съд, която включва отстъпка от 20 % до 30 %.

124. Изтъкнатото по-горе изискване да се избягва заобикалянето на принципите, уреждащи възстановяването на държавните помощи, всъщност следва да доведе до отхвърлянето на такова тълкуване, като се отчете, че връзката между непряко предимство и държавната намеса може да бъде изведена от серия показатели, свързани с приемането и функционирането на STL.

125. На първо място, STL е описана от самата Комисия в съображение 12 от спорното решение като „схема за данъчно планиране, която най-общо се организира от банка с цел получаване на данъчни облекчения за инвеститори в прозрачно по отношение на данъците ОИИ и *с цел прехвърляне на част от тези данъчни облекчения към корабоплавателно*

[39] В това отношение държа да припомня, че съгласно постоянната съдебна практика квалифицирането като държавна помощ не може да зависи от използваната от държавите членки законодателна техника. Вж. по-специално решение от 6 октомври 2021 г., World Duty Free Group и Испания/Комисия (C-51/19 P и C-64/19 P, EU:C:2021:793, т. 95).

[40] Важно е да се отбележи, че в съображения 135 и 136 от спорното решение Комисията отбелязва, че въз основа на примерите, цитирани от испанските органи, представените от ОИИ искания за одобрения описват подробно цялата STL, предоставят всички значими договори и включват приложения, съдържащи подробно изчисление на общите данъчни предимства и на това как те ще бъдат разпределени между корабоплавателното предприятие (или необходимите елементи за извършване на това изчисление), от една страна, и ОИИ или техните инвеститори, от друга.

*предприятие под формата на отстъпка от цената на плавателен съд*. Останалата част от облекченията се запазват от инвеститорите в ОИИ като възнаграждение за тяхната инвестиция“ [41]. Така това прехвърляне изглежда е добре интегрирано в STL и съставлява една от нейните цели, доколкото частта от данъчното облекчение, оставаща в полза на инвеститорите в ОИИ, е замислена като възнаграждение, необходимо за гарантирането на тяхното участие в системата в качеството на посредници.

126. На второ място, следва да се отбележи, че испанската правна уредба предоставя известна свобода, така че дискреционното правомощие на данъчната администрация да одобрява ранната амортизация, като ключ за достъп до данъчните предимства на STL, да може да се упражнява при отчитане на условията на договорното правоотношение между ОИИ и корабоплавателните предприятия. Всъщност съгласно член 49, параграф 4 от RIS финансовата дирекция, отговаряща за процедурите по одобрение в Министерството на икономиката, може да изиска всякаква информация и документи, които счита за необходими, което пък означава, че цялата документация, свързана с посоченото договорно правоотношение, може да бъде включена в предоставената на данъчната администрация преписка. В това отношение е важно да се подчертае, че в точка 169 от спорното решение Комисията приема, че за да вземе решение за издаването на одобрението за ранната амортизация, испанската данъчна администрация оценява икономическото въздействие на *цялостната* сделка.

127. На трето място, според мен е важно да се подчертае, че договорната структура е изградена по инициатива на корабоплавателните предприятия, договарящи се с корабостроителница относно плавателен съд, който трябва да бъде построен в замяна на покупна цена, в която е отразена отстъпка, съответстваща на 85—90 % от данъчното предимство, произтичащо от прилагането на включените в STL мерки, след което същите тези корабоплавателни предприятия плащат тази по-ниска цена по силата на договорните си отношения с ОИИ. При тези условия ми се струва разумно да се приеме, че разглеждането, извършено от данъчната администрация за целите на издаването на одобрението за ранната амортизация, взема предвид договора между ОИИ и корабоплавателните предприятия, тъй като противното би довело до незачитане на логиката на договорната структура, представляваща най-малкото необходимата предпоставка за ползването на произтичащите от STL данъчни предимства.

128. При това положение преценката на Комисията, която се ограничава до определен сегмент от тази договорна структура, според мен не позволява задоволително отразяване на икономическите последици от STL. Тази констатация се потвърждава от факта, че и в писмения си отговор, и в съдебното заседание Комисията поддържа, че обстоятелствата в конкретния случай се доближават до обстоятелствата, които са били предмет на решение Комисия/Aer Lingus и Ryanair Designated Activity [42].

129. В делото, по което е постановено това решение, от Съда се иска да извърши преценка на ирландски данък, с който се облагат авиокомпаниите. Този данък предвижда две отделни ставки, а именно 2 EUR на пътник при полет до летище, намиращо се на разстояние до 300 км от летище Дъблин (Ирландия), и 10 EUR на пътник във всички останали случаи, като сумата на този данък може да бъде отразена в цената на предлагания на пътниците билет. В решението си Съдът постановява, че премахването на предимството, предоставено с прилагането на намалената ставка, изисква данъчната администрация да

[41] Курсивът е мой.

[42] Решение от 21 декември 2016 г. (C-164/15 P и C-165/15 P, EU:C:2016:990).

събере от авиокомпаниите получатели разликата между размера на данъка, който те е трябвало да плащат за всеки от извършените полети, и действително платената сума, като икономическата полза, която посочените компании са можели да реализират *в резултат на* това предимство, е ирелевантна за възстановяването на помощта [43]. Това заключение е продиктувано от съображението, че всяко евентуално прехвърляне на предимството в цената на предлаганите на пътниците билети зависи изключително от търговския избор на дружествата, ползващи се от разглежданата помощ.

130. Прилагането на това разрешение към процесния случай обаче би било равносилно на това да се приеме, че прехвърлянето от инвеститорите в ОИИ към корабоплавателните компании на част от данъчното предимство, получено в резултат от прилагането на STL, е следствие от търговски избор, направен от тези инвеститори, решили да се възползват от това предимство, посредством предлагане на продажна цена за плавателния съд, в която е отразена отстъпка в размер на около 30 %. Според мен неправилността на подобно тълкуване не подлежи на никакво съмнение.

131. Всъщност, както твърди Кралство Испания в съдебното заседание, атрактивната цена, която ОИИ предлагат на корабоплавателните предприятия за покупката на плавателни съдове, не е резултат от действително упражняване на договорната самостоятелност на първите, доколкото ОИИ извършват дейност в конфигурация, в която рентабилността на продажбата на плавателния съд е предварително определена от договорната структура, по-специално от сключения преди това договор за корабостроене. Така тези ОИИ е трябвало само да разпределят произтичащото от STL данъчно предимство по такъв начин, че корабоплавателните предприятия да могат да се възползват от част от това предимство. В това отношение е важно да се отбележи, че при анализа на съвместимостта на разглежданата в спорното решение помощ Комисията многократно идентифицира ОИИ като посредници, които прехвърлят част от посоченото предимство на корабоплавателните предприятия [44].

132. С оглед на тези съображения предлагам на Съда да постанови, че частта от данъчното предимство, прехвърлено от ОИИ на корабоплавателните предприятия в рамките на сключените между тях частни договори, трябва да бъде приспадната от сумата, която инвеститорите в ОИИ трябва да възстановят, и така да уважи третото основание, изтъкнато от Lico Leasing и PYMAR пред Общия съд.

## VI. Заключение

133. С оглед на гореизложените съображения предлагам на Съда да отмени частично решение на Общия съд на Европейския съюз от 23 септември 2020 г., Испания и др./Комисия (T-515/13 RENV и T-719/13 RENV, EU:T:2020:434), доколкото Общият съд не е изпълнил задължението си за мотивиране в рамките на отговора си на третото основание, изтъкнато от Lico Leasing SA и Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA, и да отмени частично Решение 2014/200/ЕС на Комисията от 17 юли 2013 година относно Държавна помощ SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06), приведена в действие от Испания — Система за данъчно облагане, приложима за някои споразумения за финансов

[43] Решение от 21 декември 2016 г., Комисия/Aer Lingus и Ryanair Designated Activity (C-164/15 P и C-165/15 P, EU:C:2016:990, т. 92).

[44] Вж. по-специално точка 203 от спорното решение.

лизинг, известна като испанска система „лизинг срещу данък“, и по-конкретно разпореждането за възстановяване в частта, в която се изчислява размерът на подлежащата на възстановяване несъвместима помощ.