Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (голям състав)

8 ноември 2022 година*

„Обжалване — Държавни помощи — Помощ, приведена в действие от Великото херцогство Люксембург — Решение, с което помощта се обявява за несъвместима с общия пазар и за незаконосъобразна, като се разпорежда нейното възстановяване — Предварително данъчно решение (tax ruling) — Предимство — Избирателен характер — Принцип на сделката между несвързани лица — Референтна рамка — Приложимо национално право — Т.нар. „обичайно“ облагане“

По съединени дела C-885/19 P и C-898/19 P

с предмет жалба на основание член 56 от Статута на Съда на Европейския съюз, подадена на 4 декември 2019 г.,

Fiat Chrysler Finance Europe, установено в Люксембург (Люксембург), представлявано от N. de Boynes, avocat, M. Doeding, solicitor, M. Engel, Rechtsanwalt, F. Hoseinian, advokat, G. Maisto, A. Massimiano, avvocati, J. Rodríguez, abogado, M. Severi, avvocato, и A. Thomson, solicitor,

жалбоподател (C-885/19 P)

жалбоподател в първоинстанционното производство (C-898/19 P),

Ирландия, представлявана от M. Browne, A. Joyce и J. Quaney, в качеството на представители, подпомагани от B. Doherty, BL, P. Gallagher, SC, и S. Kingston, SC,

жалбоподател (C-898/19 P)

встъпила страна в първоинстанционното производство (C-885/19 P),

като другите страни в производството са:

Велико херцогство Люксембург, представлявано от A. Germeaux и T. Uri, подпомагани от J. Bracker, A. Steichen и D. Waelbroeck, avocats,

жалбоподател в първоинстанционното производство (C-898/19 P),

Европейска комисия, представлявана от P.-J. Loewenthal и B. Stromsky,

жалбоподател в първоинстанционното производство (C-885/19 P и C-898/19 P),

* Език на производството: английски.

СЪДЪТ (голям състав),

състоящ се от: K. Lenaerts, председател, L. Bay Larsen, заместник-председател, Ал. Арабаджиев, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Regan и P. G. Xuereb, председатели на състави, S. Rodin, F. Biltgen, N. Piçarra, A. Kumin, N. Jääskinen, N. Wahl (докладчик), I. Ziemele и J. Passer, съдии,

генерален адвокат: P. Pikamäe,

секретар: C. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 10 май 2021 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 16 декември 2021 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Със съответните жалби Fiat Chrysler Finance Europe, с предходно наименование Fiat Finance and Trade Ltd (наричано по-нататък „FFT“) (C-885/19 P), и Ирландия (C-898/19 P) искат отмяна на решение на Общия съд на Европейския съюз от 24 септември 2019 г., Люксембург и Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (T-755/15 и T-759/15, наричано по-нататък „обжалваното съдебно решение“, EU:T:2019:670), с което Общият съд отхвърля жалбите им за отмяна на Решение (ЕС) 2016/2326 на Комисията от 21 октомври 2015 г. относно държавна помощ SA.38375 (2014/C ex 2014/NN), приведена в действие от Люксембург в полза на Fiat (ОВ L 351, 2016 г., стр. 1, наричано по-нататък „спорното решение“).

I. Обстоятелствата по спора

2 За нуждите на настоящото производство обстоятелствата по спора, изложени в точки 1—46 от обжалваното съдебно решение, могат да бъдат обобщени по следния начин.

A. По предварителното решение, постановено от люксембургските данъчни органи за FFT

3 На 14 март 2012 г. данъчният консултант на FFT изпраща писмо до люксембургските данъчни органи, за да поиска одобрение на споразумението за трансферната цена.

4 На 3 септември 2012 г. люксембургските данъчни органи приемат предварително решение в полза на FFT (наричано по-нататък „разглежданото предварително решение“). Това решение е обективирано в писмо, в което се посочва, че „във връзка с писмото от 14 март 2012 г. относно вътрешногруповото финансиране на FFT се потвърждава, че анализът на трансферната цена е извършен в съответствие с циркулярно писмо № 164/2 от 28 януари 2011 г. и зачита принципа на сделката между несвързани лица“.

Б. По административното производство пред Комисията

5 На 19 юни 2013 г. Европейската комисия изпраща на Великото херцогство Люксембург първо искане за информация с подробни въпроси относно националната практика за издаване на предварителни данъчни решения. Това първо искане за информация е последвано от активна кореспонденция между Великото херцогство Люксембург и Комисията до 24 март 2014 г., когато последната приема решение, с което изисква Великото херцогство Люксембург да ѝ предостави информация.

6 На 11 юни 2014 г. Комисията открива официалната процедура по разследване, предвидена в член 108, параграф 2 ДФЕС, по отношение на разглежданото предварително решение.

В. По спорното решение

7 На 21 октомври 2015 г. Комисията приема спорното решение.

1. Описание от Комисията на разглежданото предварително решение

8 В раздел 2 от спорното решение, озаглавен „Описание на мярката“, на първо място, Комисията описва FFT, адресат на разглежданото предварително решение, което е част от автомобилната група Fiat/Chrysler (наричана по-нататък „групата Fiat/Chrysler“). Тя посочва, че FFT предоставя услуги по управление на парични средства и финансиране на дружествата от посочената група, установени в Европа, с изключение на установените в Италия, и че осъществява дейност от Люксембург, където е установено седалището му. Комисията уточнява, че FFT е осъществявало дейност по-специално в областта на пазарното финансиране и инвестирането на ликвидни средства, отношенията с участниците на финансовия пазар, услугите за финансово координиране и консултиране на дружествата от групата, услугите за управление на парични средства за дружествата от групата, краткосрочното и средносрочното вътрешнокорпоративно финансиране и координацията с другите финансови дружества (съображения 34—51 от спорното решение).

9 На второ място, Комисията посочва, че разглежданото предварително решение е продължение, от една страна, на писмото от 14 март 2012 г. на данъчния консултант на FFT до люксембургската данъчна администрация, съдържащо искане за одобрение на споразумението за трансферната цена, и от друга страна, на доклад относно трансферната цена, съдържащ анализ на трансферните цени, изготвен от данъчния консултант в подкрепа на искането на FFT за приемане на предварително решение (съображения 9, 53 и 54 от спорното решение).

10 В описанието на Комисията се посочва, че разглежданото предварително решение възприема метод за разпределение на печалбите на FFT в рамките на групата Fiat/Chrysler, което дава възможност на FFT ежегодно да определя размера на дължимия във Великото херцогство Люксембург корпоративен данък. Тя уточнява, че въпросното предварително решение е задължително за период от пет години, считано от данъчната 2012 г. до данъчната 2016 г. (съображения 52 и 54 от спорното решение).

2. Описание на люксембургските правила и на Насоките на ОИСР в областта на трансферната цена

11 Комисията посочва, че разглежданото предварително решение е прието на основание член 164, параграф 3 от люксембургския Кодекс за подоходното облагане (наричан по-нататък „Данъчният кодекс“) и циркулярно писмо L.I.R. № 164/2 на директора на люксембургската данъчна служба от 28 януари 2011 г. (наричано по-нататък „циркулярното писмо № 164/2“). В това отношение Комисията изтъква, от една страна, че с посочената разпоредба в люксембургското данъчно право се въвежда принципът на сделката между несвързани лица, съгласно който възнаграждението по сделките между дружества от една и съща група (наричани по-нататък „интегрираните дружества“) трябва да е същото, както ако са били извършени от независими дружества, търгуващи при сравними обстоятелства в пазарни условия (наричани по-нататък „самостоятелните дружества“). От друга страна, тя посочва, че в циркулярното писмо № 164/2 се уточнява по-специално как да се определи възнаграждение в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, по-конкретно що се отнася до дружествата за вътрешногрупово финансиране (съображения 74—83 от спорното решение).

12 Освен това Комисията излага принципите на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР), приложими в областта на трансферните цени за многонационалните предприятия и данъчните администрации, приети от Комитета по данъчни въпроси на ОИСР (наричани по-нататък „Насоките на ОИСР“), и посочва, че трансферните цени се отнасят до цените, фактурирани за търговски сделки между различни субекти, принадлежащи към една и съща група от дружества. Тя посочва, че за да се предотврати многонационалните дружества да имат финансов стимул да разпределят възможно най-малка печалба в териториите, които облагат печалбите им с по-висок данък, данъчните администрации следва да приемат трансферните цени между интегрирани дружества само когато в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица възнаграждението по сделките е било същото, както ако са били извършени от самостоятелни дружества, търгуващи при сравними обстоятелства в пазарни условия (съображения 84—87 от спорното решение).

13 Комисията припомня също, че Насоките на ОИСР изброяват пет метода за определяне на приближение до цените в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица за сделките и разпределянето на печалби между интегрираните дружества. Според Комисията обаче в случая са релевантни само два от тези методи, а именно методът на сравнимата цена на свободния пазар и методът на трансакционната нетна печалба (съображения 88 и 89 от спорното решение).

3. Оценка на разглежданото предварително решение

14 В раздел 7 (съображения 185—347) от спорното решение Комисията излага мотивите, поради които счита, че разглежданото предварително решение отговаря на всички условия по член 107, параграф 1 ДФЕС, за да бъде квалифицирано като държавна помощ по смисъла на тази разпоредба.

15 Що се отнася до условието за наличие на избирателно предимство, Комисията приема, че разглежданото предварително решение предоставя такова предимство на FFT, доколкото е довело до намаляване на данъка, дължим от заинтересованото лице в Люксембург, чрез отклоняване от данъчното облагане, което е трябвало да заплати съгласно общата система

за корпоративно данъчно облагане (съображение 190 от спорното решение). Тя стига до този извод след едновременен анализ на предимството и избирателността, състоящ се от три етапа, определени от Съда, за да се установи дали дадена данъчна мярка е „избирателна“ (съображение 192 от спорното решение и точка 119 от обжалваното съдебно решение).

16 Що се отнася до първия етап, свързан с определяне на референтната система, в случая Комисията счита, че тази система е общата система за корпоративно данъчно облагане на Люксембург, чиято цел е облагане на печалбата на всички дружества, установени в Люксембург. В това отношение тя уточнява, че тази обща система се прилага за местните дружества и установените в Люксембург чуждестранни дружества, включително люксембургски клонове на чуждестранни дружества. Комисията счита, че фактът, че съществува разлика при изчисляването на облагаемата печалба между самостоятелните и интегрираните дружества, не оказва влияние върху целта на общата система за корпоративно данъчно облагане в Люксембург, която е да се облагат печалбите на всички дружества, установени в Люксембург, без значение дали са част от група или не, и че двата вида дружества се намират в съпоставимо фактическо и правно положение от гледна точка на присъщата цел на тази система. Комисията отхвърля всички приведени от Великото херцогство Люксембург и от FFT доводи, че член 164 от Данъчния кодекс или циркулярното писмо № 164/2 представляват релевантната референтна система, както и техния довод, че референтната система, която трябва да се вземе предвид при оценката на избирателността на разглежданото предварително решение, следва да включва само предприятия, които попадат в обхвата на правилата за трансферна цена (съображения 193—215 от спорното решение).

17 Що се отнася до втория етап, Комисията посочва, че въпросът дали дадена данъчна мярка представлява дерогация от референтната система, по принцип съвпада с констатацията за предимство, предоставено на получателя чрез прилагането на тази мярка. Според нея, когато дадена данъчна мярка води до необосновано намаляване на дължимия от получателя данък, като без посочената мярка получателят би трябвало да плати по-висок данък по силата на референтната система, това намаление представлява както предимство, предоставено чрез данъчната мярка, така и дерогация от референтната система. Освен това Комисията припомня, че съгласно съдебната практика, при индивидуалната помощ установяването на икономическото предимство позволява по принцип да се предположи нейната избирателност (съображения 216—218 от спорното решение).

18 Що се отнася до определянето на предимството, Комисията по същество е приела, че данъчна мярка, позволяваща на дружество, което е част от група, да фактурира трансферни цени, които не отразяват цените, които биха били фактурирани в условията на свободна конкуренция, т.е. цени, договорени от независими предприятия при подобни обстоятелства в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, предоставя предимство на дружеството, тъй като води до намаляване на неговата данъчна основа, а оттам и на дължимите данъци в съответствие с общата система за корпоративно данъчно облагане. Според Комисията Съдът е приел по делото, по което е постановено решение от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия (C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416), че принципът на сделката между несвързани лица, т.е. „принципът, по силата на който сделките между дружества от една и съща група следва да бъдат възнаграждавани, както ако бяха договорени от независими дружества, търгуващи при сравними обстоятелства в пазарни условия“, служи за референтен критерий, който позволява да се определи дали дружество от дадена група се ползва от предимство по смисъла на член 107, параграф 1

ДФЕС поради мярка, която определя трансферните му цени и следователно данъчната му основа. Поради това Комисията уточнява, че в случая тя трябва да провери дали методът, който люксембургската данъчна администрация възприема в разглежданото предварително решение за целите на определянето на облагаемата печалба на FFT в Люксембург, се отклонява от метода, който води до надеждно приближение до пазарен резултат, и следователно от принципа на сделката между несвързани лица. В подобна хипотеза според Комисията разглежданото предварително решение би трябвало да се счита за предоставящо избирателно предимство на FFT по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС (съображения 222—227 от спорното решение).

19 Ето защо Комисията счита, че принципът на сделката между несвързани лица по необходимост е неразделна част от оценката на данъчните мерки, предоставени на интегрирани дружества, която тя извършва съгласно член 107, параграф 1 ДФЕС, независимо от това дали дадена държава членка е включила този принцип в националната си правна система. В отговор на доводите на Великото херцогство Люксембург, повдигнати в рамките на административното производство, тя уточнява, че не проверява дали разглежданото предварително решение зачита принципа на сделката между несвързани лица, определен в член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс и в циркулярното писмо № 164/2, а се стреми да определи дали люксембургската данъчна администрация е предоставила на FFT избирателно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС (съображения 228—231 от спорното решение).

20 С оглед на тези съображения и поради причините, изложени в съображения 241—301 от спорното решение, Комисията приема, че някои методологически решения, одобрени от Великото херцогство Люксембург и залегнали в основата на анализа на трансферните цени в разглежданото предварително решение, водят до намаляване на корпоративния данък, който би бил дължим от самостоятелните дружества (съображения 234—240 от спорното решение).

21 При условията на евентуалност Комисията счита, че при всяко положение разглежданото предварително решение предоставя избирателно предимство, включително от гледна точка на по-ограничената референтна рамка, на която се позовават Великото херцогство Люксембург и FFT, състояща се от член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс и от Циркулярно писмо № 164/2, които предвиждат принципа на сделката между несвързани лица в люксембургското данъчно право (съображения 315—317 от спорното решение). Освен това Комисията отхвърля довода на FFT, че за да се докаже наличието на избирателно третиране в негова полза в резултат от разглежданото предварително решение, тя е трябвало да сравни това предварително решение с практиката на люксембургската данъчна администрация въз основа на циркулярното писмо № 164/2, и по-специално с предварителните решения, издадени на други дружества за финансиране и управление на парични средства, които Великото херцогство Люксембург е предоставило на Комисията под формата на представителна извадка на своята практика в областта на предварителните решения (съображения 318—336 от спорното решение).

22 През третия етап от анализа си Комисията приема, че нито Великото херцогство Люксембург, нито FFT са предоставили каквито и да било мотиви, които биха могли да обосноват преференциалното третиране в полза на FFT, произтичащо от разглежданото предварително решение, и във всеки случай, нито един мотив, който може да се разглежда

като пряк резултат от основните принципи на референтната рамка или който произтича от присъщите на системата механизми, необходими за нейното функциониране и ефективност (съображения 337 и 338 от спорното решение).

23 Ето защо с оглед на гореизложените съображения Комисията стига до извода, че разглежданото предварително решение е предоставило на FFT избирателно предимство, доколкото е довело до намаляване на дължимия от FFT данък главно по силата на общата система за корпоративно данъчно облагане в Люксембург в сравнение със самостоятелните дружества и при условията на евентуалност — по силата на системата за облагане на интегрирани дружества (съображения 339 и 340 от спорното решение). Тя приема, че бенефициентът на разглежданото предимство е групата Fiat/Chrysler в своята цялост, доколкото FFT е образувало една стопанска единица с другите субекти от тази група, и че намаляването на дължимия от FFT данък непременно е довело до понижаване на цените на отпусканите от FFT вътрешногрупови заеми (съображения 341—345 от спорното решение).

24 Член 1 от спорното решение гласи:

„[Разглежданото предварително решение], което позволява на [FFT] да определя данъчната си основа в Люксембург на годишна база за срок от пет години, представлява помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, която е несъвместима с вътрешния пазар и неправомерно е приведена в действие от [Великото херцогство] Люксембург в нарушение на член 108, параграф 3 […] ДФЕС“.

II. Производството пред Общия съд и обжалваното съдебно решение

25 С жалби, подадени в секретариата на Общия съд съответно на 29 и 30 декември 2015 г., FFT (дело T-759/15) и Великото херцогство Люксембург (дело T-755/15) искат отмяна на спорното решение.

26 С определение на председателя на седми разширен състав на Общия съд от 18 юли 2016 г. Ирландия е допусната да встъпи в производството в подкрепа на исканията на FFT и на Великото херцогство Люксембург.

27 След изслушване на страните, с определение на председателя на седми разширен състав на Общия съд от 27 април 2018 г. дела T-755/15 и T-759/15 са съединени за целите на устната фаза на производството.

28 В подкрепа на жалбите си Великото херцогство Люксембург и FFT повдигат пет групи основания, които по същество са:

– първата група — нарушение на членове 4 ДЕС и 5 ДЕС, както и на член 114 ДФЕС, доколкото анализът на Комисията води до скрита данъчна хармонизация (трета част от първото основание по дело T-755/15),

– втората — нарушение на член 107 ДФЕС, на задължението за мотивиране, предвидено в член 296 ДФЕС, както и на принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания, тъй като Комисията приема, че разглежданото предварително решение предоставя предимство, по-специално с мотива, че посоченото предварително решение не съответства на принципа на сделката между несвързани лица (втора част от

първото основание и първа част от второто основание по дело T-755/15, второ и трето оплакване от първата част от първото основание, първа част от второто основание, както и трето и четвърто основание по дело T-759/15),

– третата — нарушение на член 107 ДФЕС, доколкото Комисията констатира избирателността на това предимство (първа част от първото основание по дело T-755/15 и първо оплакване от първата част от първото основание по дело T-759/15),

– четвъртата — нарушение на член 107 ДФЕС и на задължението за мотивиране, предвидено в член 296 ДФЕС, тъй като Комисията приема, че разглежданата мярка ограничава конкуренцията и нарушава търговията между държавите членки (втора част от второто основание по дело T-755/15; втора част от първото основание и втора част от второто основание по дело T-759/15), и

– петата — нарушение на принципа на правна сигурност и на правото на защита, тъй като Комисията разпорежда възстановяването на разглежданата помощ (трето основание по дело T-759/15).

29 След като съединява дела T-755/15 и T-759/15 за целите на обжалваното съдебно решение, Общият съд отхвърля всички тези основания и следователно жалбите по тези дела в тяхната цялост.

30 Що се отнася до втората група основания, и по-специално основанията, изведени от неправилното прилагане на принципа на сделката между несвързани лица при контрола на държавните помощи, Общият съд отбелязва най-напред, че в контекста на определянето на данъчното положение на интегрирано дружество цените на вътрешногруповите сделки не се определят при пазарни условия. Той приема, че за да определи евентуалното наличие на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, при разглеждането на данъчна мярка, предоставена на такова интегрирано дружество, Комисията може да сравни произтичащата за него данъчна тежест от прилагането на тази данъчна мярка с данъчната тежест, произтичаща от прилагането на обичайните правила за данъчно облагане по националното право по отношение на дружество, упражняващо дейността си при пазарни условия, когато националното данъчно право не прави разграничение между интегрираните „предприятия“ и самостоятелните „предприятия“ за целите на облагането им с корпоративен данък, и по този начин възнамерява да обложи печалбата на първите, все едно че е формирана от сделки, извършени по пазарни цени (т. 140 и 141 от обжалваното съдебно решение).

31 В този контекст Общият съд подчертава, че принципът на сделката между несвързани лица представлява „инструмент“ или, както приема Комисията в съображение 225 от спорното решение, „референтен критерий“, позволяващ да се провери дали цените на вътрешногруповите сделки, приети от националните органи, съответстват на цените, прилагани при пазарни условия, за да се определи дали по силата на данъчна мярка, която определя трансферните му цени, интегрирано дружество се ползва от предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС (т. 143 от обжалваното съдебно решение).

32 По-нататък Общият съд посочва, че в случая разглежданото предварително решение се отнася до определянето на облагаемата печалба на FFT съгласно данъчния кодекс, който има за цел облагането на печалбата, формирана от стопанската дейност на посоченото интегрирано предприятие, все едно че е формирана от сделки, извършени по пазарни

цени. Въз основа на това той приема, че Комисията може да сравни облагаемата печалба на FFT, произтичаща от прилагането на разглежданото предварително решение, с облагаемата печалба, произтичаща от прилагането на обичайните правила за облагане съгласно люксембургското право, на предприятие, което се намира в сравнимо фактическо положение и извършва дейност при условията на свободна конкуренция (т. 145 и 148 от обжалваното съдебно решение). В този контекст той уточнява, че Комисията не може да бъде упрекната, че е използвала метод за определяне на цените, който счита за подходящ, тъй като тя все пак е длъжна да обоснове избора си на метод (т. 146 от обжалваното съдебно решение).

33 Накрая Общият съд отхвърля доводите на Великото херцогство Люксембург и на FFT, поставящи под въпрос това заключение.

34 На първо място, що се отнася до доводите, че Комисията не е изтъкнала никакво правно основание на принципа на сделката между несвързани лица, приложен в спорното решение, и не е уточнила съдържанието му, Общият съд приема, че Комисията действително е посочила, първо, че принципът на сделката между несвързани лица по необходимост е неразделна част от проверката съгласно член 107, параграф 1 ДФЕС на данъчните мерки, предоставени на дружествата от дадена група, и второ, че този принцип е общ принцип на равно третиране в областта на данъчното облагане, попадащ в приложното поле на този член (т. 150 и 151 от обжалваното съдебно решение). Колкото до съдържанието на принципа на сделката между несвързани лица, Общият съд е приел, че както е видно от спорното решение, това е инструмент, който позволява да се провери дали вътрешногруповите сделки са заплатени, все едно че са били договорени от независими предприятия (член 155 от обжалваното съдебно решение).

35 На второ място, що се отнася до довода, че приложеният в спорното решение принцип на сделката между несвързани лица е чужд на люксембургското данъчно право критерий и поради това позволява на Комисията в крайна сметка да извърши скрита хармонизация в областта на прякото данъчно облагане в нарушение на данъчната автономия на държавите членки, Общият съд счита, че този довод е неоснователен, тъй като използването на този принцип е допустимо, доколкото люксембургските данъчни правила предвиждат, че интегрираните дружества се облагат по същия начин като самостоятелните дружества. От това следвало, че като е приложила този критерий в разглеждания случай, Комисията не е превишила правомощията си (т. 156—158 от обжалваното съдебно решение).

36 На трето място, що се отнася до довода, че Комисията неоснователно изтъква в спорното решение наличието на общ принцип на равно третиране в областта на данъчното облагане, Общият съд е приел, че тази формулировка на Комисията не трябва да се изважда от контекста си и не може да се тълкува в смисъл, че Комисията признава съществуването на общ принцип на равно данъчно третиране, присъщ на член 107, параграф 1 ДФЕС (т. 160 и 161 от обжалваното съдебно решение).

III. Искания на страните

А. Дело C-885/19 P

37 С жалбата си FFT иска от Съда:

– да отмени обжалваното съдебно решение,

– да отмени спорното решение или, при условията на евентуалност, ако Съдът не е в състояние да постанови окончателно решение, да върне делото на Общия съд и

– да осъди Комисията да заплати съдебните разноски, свързани с производството по обжалване и производството пред Общия съд.

38 Комисията иска от Съда:

– да отхвърли настоящата жалба и

– да осъди FFT да заплати съдебните разноски.

39 Ирландия иска от Съда:

– да отмени обжалваното съдебно решение,

– да отмени спорното решение и

– да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

Б. Дело C-898/19 P

40 С жалбата си Ирландия иска от Съда:

– да отмени обжалваното съдебно решение,

– да отмени спорното решение и

– да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

41 Комисията иска от Съда:

– да отхвърли настоящата жалба и

– да осъди Ирландия да заплати съдебните разноски.

42 FFT иска от Съда:

– да уважи жалбата и

– да осъди Комисията да понесе направените от нея разноски, свързани с писмения отговор и с последващото ѝ участие в производството по обжалване.

43 Великото херцогство Люксембург иска от Съда:

– да уважи исканията на Ирландия,

– да отмени обжалваното съдебно решение,

– да отмени спорното решение и

– да осъди Комисията да заплати направените от него съдебни разноски.

IV. Производството пред Съда

44 На 9 март 2020 г. председателят на Съда приканва страните да изразят становище по евентуалното съединяване на дела C-885/19 P и C-898/19 P за целите на по-нататъшния ход на производството.

45 С писма от 16 март 2020 г. FFT, Ирландия, Комисията и Великото херцогство Люксембург уведомяват Съда, че нямат възражения срещу съединяването на посочените дела. С писмо от 14 април 2020 г. Комисията обаче посочва, че след разглеждане на съдържанието на писмените становища, представени от жалбоподателите, тя е на мнение, че не е уместно посочените дела да бъдат съединени за целите на по-нататъшния ход на производството.

46 С решение на председателя на Съда от 20 април 2020 г. страните са уведомени, че няма основание за съединяване на делата на този етап от производството.

V. По жалбите

47 Предвид връзката помежду си настоящите дела следва да бъдат съединени за целите на съдебното решение в съответствие с член 54, параграф 1 от Процедурния правилник на Съда.

A. По жалбата по дело C-898/19 P

48 В подкрепа на жалбата си по дело C-898/19 P, която следва да се разгледа на първо място, Ирландия, към която се присъединяват Великото херцогство Люксембург и FFT, изтъква пет основания.

49 С първото основание за обжалване, което се подразделя на осем части, Ирландия поддържа, че Общият съд е допуснал грешка при прилагането на правото и грешка при прилагането на член 107, параграф 1 ДФЕС в подхода си относно прилагането на принципа на сделката между несвързани лица от Комисията в спорното решение. С второто си основание Ирландия изтъква, че Общият съд е допуснал грешка при преценката на избирателността на разглежданото предварително решение. Третото основание е нарушение на задължението за мотивиране. Четвъртото основание е нарушение на принципа на правна сигурност. Накрая, петото и последно основание е нарушение на

членове 4 ДЕС и 5 ДЕС и на член 114 ДФЕС, доколкото в случая правилата в областта на държавните помощи са използвани за хармонизиране на правилата на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане.

50 Комисията иска жалбата да бъде обявена за частично недопустима и добавя, че при всички положения изтъкнатите в подкрепа на тази жалба основания трябва да се отхвърлят като неоснователни.

1. По допустимостта

51 Комисията изтъква, че жалбата е частично недопустима. Тя поддържа по същество, че основната част от доводите, изтъкнати от Ирландия в рамките на първото и третото, четвъртото и петото основание, цели главно да оспори спорното решение, общата практика на Комисията относно предварителните данъчни решения и някои документи на тази институция, описващи подхода ѝ по отношение на тези решения, а не конкретни точки от обжалваното съдебно решение.

52 В това отношение от член 256, параграф 1, втора алинея ДФЕС, от член 58, първа алинея от Статута на Съда на Европейския съюз и от член 168, параграф 1, буква г) и член 169, параграф 2 от Процедурния правилник следва, че жалбата трябва точно да посочва критикуваните точки от съдебното решение, чиято отмяна се иска, както и конкретните правни доводи, с които се подкрепя това искане, тъй като в противен случай жалбата или съответното основание ще бъдат недопустими (решение от 23 ноември 2021 г., Съвет/Hamas, C-833/19 P, EU:C:2021:950, т. 50 и цитираната съдебна практика).

53 В настоящия случай във всяко от основанията, изтъкнати в жалбата, достатъчно точно се посочват критикуваните точки от обжалваното съдебно решение и се излагат мотивите, поради които според Ирландия тези точки са опорочени от липса на мотиви и от грешки при прилагане на правото, което следователно позволява на Съда да упражни контрол за законосъобразност. В частност, както признава Комисията, от писмените изявления на Ирландия е видно, че изтъкнатите от нея основания в подкрепа на жалбата ѝ се отнасят изрично до съображенията на Общия съд, изложени по-специално в точки 113, 140—142, 145, 147, 149, 150—152, 161 и 180—184 от обжалваното съдебно решение.

54 От това следва, че повдигнатото от Комисията възражение за частична недопустимост на жалбата трябва да се отхвърли.

2. По същество

55 Най-напред следва да се разгледат петата и шестата част от първото основание, както и петото основание.

а) Доводи на страните

56 В рамките на петата част на първото основание Ирландия твърди, че референтната рамка, с оглед на която следва да се изследва евентуалното наличие на избирателно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, трябва да се основава на разглежданата национална данъчна система, а не на хипотетична данъчна система. Тя поддържа, че принципът на

сделката между несвързани лица може да се приложи, за да се провери наличието на такова предимство в положение като разглежданото, ако този принцип е включен в националния данъчен режим, съставляващ „обичайното“ данъчно облагане. Действително, когато се поставя въпросът дали дадена мярка дерогира „обичайния“ данъчен режим, следвало да се вземат предвид правилата, които конкретно се прилагат в съответната държава членка, а не външни за тази система норми или хипотетични норми. В случая обаче Общият съд не изпълнил това изискване, когато в точки 141 и 145 от обжалваното съдебно решение е одобрил използването на посочения принцип от Комисията въз основа на предполагаемата цел на люксембургското данъчно право. По този начин Общият съд пренебрегнал специфичните правила на националното право, които се прилагат за интегрираните дружества при изготвянето на предварителни данъчни решения, с които по искане на интегрирано дружество данъчната администрация на държава членка взема отношение по трансферните цени, приложими към последното дружество.

57 С шестата част от първото основание Ирландия упреква Общия съд, че в точка 142 от обжалваното съдебно решение е приел, че в спорното решение Комисията правилно се е позовала на решение от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия (C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416). Според Ирландия това решение не подкрепя извода на Комисията, че принципът на сделката между несвързани лица произтича от член 107, параграф 1 ДФЕС, независимо дали е бил включен в националното право. Обратно, по делото, по което е постановено това решение, Съдът приема, че отклоняването от принципа на сделката между несвързани лица е релевантно само защото той е бил включен в разглежданото национално право, а именно белгийското право.

58 С петото си основание, насочено срещу точки 100—117 от обжалваното съдебно решение, Ирландия упреква Общия съд, че е отхвърлил доводите ѝ, че спорното решение, в нарушение на членове 3 — 5 ДЕС и член 114 ДФЕС, установявало скрита хармонизация в противоречие с правилата за предоставената компетентност. Според тази държава членка в спорното решение Комисията се е позовала на правила, които не са част от националния данъчен режим, като същевременно не е взела предвид приложимите разпоредби от този режим. Ирландия отбелязва, че ако Комисията спечели настоящото дело, принципът на сделката между несвързани лица, възприет от Комисията, ще стане обвързващ за всички държави членки, независимо от това какво е предвидено в националните им законодателства.

59 Комисията счита, че развитите от Ирландия доводи са неотносими. Тези доводи, които в голямата си част се основавали на неправилно и изопачено тълкуване на обжалваното съдебно решение, при всички положения били неоснователни.

60 Що се отнася, на първо място, до петата част от първото основание, Комисията поддържа, че доколкото доводите на Ирландия целят да оспорят констатациите на Общия съд, съдържащи се в точка 145 от обжалваното съдебно решение, според които по силата на Данъчния кодекс, първо, интегрираните дружества и самостоятелните дружества в Люксембург се облагат по един и същ начин по отношение на корпоративния данък, и второ, люксембургското право облага с данък печалбата, формирана от стопанската дейност на такова интегрирано предприятие, все едно че е формирана от сделки, извършени по пазарни цени, тези доводи в крайна сметка биха били насочени към оспорване на фактическите констатации, които не подлежат на преразглеждане в производството по обжалване.

61 Комисията счита, че при всички положения в случая е важно да се установи не дали данъчното и дружественото право често правят разграничение между самостоятелните дружества и дружествата от групата, а дали в посочените клонове на правото се прави разграничение между тези дружества при определяне на тяхната облагаема печалба в рамките на общата система за корпоративно данъчно облагане. Както Общият съд правилно установил в точка 145 от обжалваното съдебно решение, люксембургският данъчен кодекс не правел такова разграничение. Следователно Общият съд правилно установил, че люксембургското данъчно законодателство цели да обложи печалбата, произтичаща от икономическата дейност на такова интегрирано дружество, все едно че произтича от сделки, извършени на пазарни цени.

62 На второ място, в отговор на шестото твърдение за нарушение от първото основание на жалбата на Ирландия Комисията изтъква, че Общият съд правилно се е основал на решение от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия (C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416), за да заключи, че когато данъчната система на държава членка третира дружествата, принадлежащи към дадена група, и самостоятелните дружества по същия начин в областта на корпоративния данък, мярка в областта на трансферната цена, която позволява на дружество от група да остойности тези сделки под рамките на сделката между несвързани лица, предоставя предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

63 Референтният критерий, който Съдът е приложил, за да установи наличието на предимство в точки 95 и 96 от това решение, бил точно същият като изложения от Комисията в раздел 7.2.2.1 от спорното решение и като приетия от Общия съд в точки 141 и 145 от обжалваното съдебно решение, а именно третирането на самостоятелните дружества в рамките на данъчните норми на общото право. Според Комисията няма никакво съмнение, че по този начин в решение от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия (C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416), Съдът е приложил принципа на сделката между несвързани лица. Макар този принцип да не е изрично споменат в това решение, Комисията счита, че използването в точка 95 от посоченото съдебно решение на израза „упражняващо своята дейност в условията на свободна конкуренция“ и на израза „трансферна цена“ в точка 96 от същото решение не оставя място за каквото и да било различно тълкуване.

64 На трето място, в отговор на петото основание Комисията посочва, че е преценила разглежданото предварително решение с оглед на общия режим на корпоративно облагане на Люксембург и че ако обжалваното съдебно решение бъде потвърдено, що се отнася до констатацията за наличието на избирателно предимство, това ще означава просто, че държавите членки, които в съответствие с обичайните си правила облагат дъщерните дружества или клоновете на многонационалните дружества, все едно че са отделни субекти, няма да могат да избегнат контрола на своите определящи данъчен режим предварителни решения от гледна точка на правната уредба за държавните помощи само поради това че собствените им данъчни законодателства не кодифицират изрично обективните критерии за разпределяне на печалбите на тези дъщерни дружества или клонове.

б) Съображения на Съда

1) Предварителни бележки

65 Следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда намесата на държавите членки в областите, които не са хармонизирани в правото на Съюза, не е изключена от приложното поле на разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС относно контрола върху държавните помощи. Така държавите членки трябва да се въздържат от приемането на данъчни мерки, които могат да представляват несъвместима с вътрешния пазар държавна помощ (решение от 16 март 2021 г., Комисия/Полша, C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 26 и цитираната съдебна практика).

66 В това отношение от постоянната практика на Съда следва, че квалифицирането на национална мярка като „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС изисква да са изпълнени едновременно следните 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 избирателно предимство на получателя. Четвърто, тя трябва да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията (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. 30 и цитираната съдебна практика).

67 Що се отнася до условието, свързано с избирателното предимство, то налага да се определи дали в рамките на даден правен режим разглежданата национална мярка може да постави в по-благоприятно положение „определени предприятия или производството на някои стоки“ спрямо други, които се намират, от гледна точка на преследваните от този правен режим цели, в сходно фактическо и правно положение и които по този начин са обект на диференцирано третиране, което по същество може да се квалифицира като дискриминационно (решение от 16 март 2021 г., Комисия/Полша, C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 28 и цитираната съдебна практика).

68 За да квалифицира национална данъчна мярка като „избирателна“, 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. Понятието „държавна помощ“ обаче не се отнася до мерките, които въвеждат диференциация между предприятия, намиращи се от гледна точка на преследваната с разглеждания правен режим цел в сходно фактическо и правно положение, и които следователно са селективни a priori, когато съответната държава членка успее да докаже, на трето място, че тази диференциация е обоснована, тъй като произтича от естеството или от структурата на системата, в която се вписват тези мерки (вж. в този смисъл 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. 35 и 36 и цитираната съдебна практика).

69 В това отношение е важно да се припомни, че 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 (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. 60 и цитираната съдебна практика).

70 Все пак следва да се уточни, че юридическата техника не може да бъде решаваща за установяване на избирателността на дадена данъчна мярка, поради което невинаги е необходимо тя да има характер на изключение от общ или обичаен данъчен режим. Действително, както следва по-специално от точка 101 от решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732), дори мярка, която формално не е дерогираща и се основава на критерии, които сами по себе си са с общ характер, може да бъде селективна, ако в действителност въвежда дискриминация между дружества, които се намират в сходно положение от гледна точка на целта, преследвана със съответния данъчен режим (вж. в този смисъл решение от 19 декември 2018 г., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, т. 32 и 33 и цитираната съдебна практика).

71 Ето защо за целите на преценката дали дадена данъчна мярка е избирателна, е необходимо приложимият в съответната държава членка общ данъчен режим или референтна система да са определени правилно в решението на Комисията и да са проверени от съда, пред който е оспорен видът на този режим. Тъй като определянето на референтната система представлява отправна точка за сравнителното разглеждане, което трябва да се извърши в контекста на преценката на избирателността, допуснатата при това определяне грешка по необходимост опорочава целия анализ на условието за избирателност (вж. в този смисъл 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. 61 и цитираната съдебна практика).

72 В този контекст следва, на първо място, да се уточни, че определянето на референтната рамка, което трябва да се извърши след обсъждане със съответната държава членка при условията на състезателност, трябва да произтича от обективно изследване на съдържанието, на връзката и на конкретните последици от приложимите норми съгласно националното право на тази държава (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. 62 и цитираната съдебна практика).

73 На второ място, извън областите, в които данъчното право на Съюза е предмет на хармонизация, съответната държава членка, чрез упражняване на собствените си правомощия в областта на прякото данъчно облагане и при зачитане на данъчната си автономия, определя конститутивните характеристики на данъка, които по принцип определят референтната система или „обичайния“ данъчен режим, от който следва да се анализира условието за избирателност. Същото се отнася по-специално и до определянето на данъчната основа и данъчното събитие (вж. в този смисъл решения от 16 март 2021 г., Комисия/Полша, C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 38 и 39 и от 16 март 2021 г., Комисия/Унгария, C-596/19 P, EU:C:2021:202, т. 44 и 45).

74 От това следва, че само приложимото в съответната държава членка национално право трябва да бъде взето предвид, за да се установи референтната система в областта на прякото данъчно облагане, като това установяване е необходима предпоставка, за да се прецени не само наличието на предимство, но и дали то има селективен характер.

75 В случая доводите на Ирландия, обобщени в точки 56—58 от настоящото решение, повдигат въпроса дали Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като е потвърдил, по съображенията, припомнени в точки 30—36 от посоченото съдебно решение, референтната система, възприета от Комисията в спорното решение.

76 В това отношение следва да се отбележи, че съгласно съображение 228 от спорното решение Комисията е приела, че принципът на сделката между несвързани лица по необходимост е неразделна част от преценката ѝ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС относно данъчните мерки, предоставени на дружествата от дадена група, независимо от това дали дадена държава членка е включила този принцип в националната си правна система.

77 В същото съображение 228 Комисията уточнява, че принципът на сделката между несвързани лица се прилага, за да се определи дали за целите на изчисляването на корпоративния данък облагаемата печалба на дружество, което е част от група, е изчислена по метод, който се доближава до пазарните условия, така че дружеството да не се ползва от по-благоприятно третиране по общата система за корпоративно данъчно облагане в сравнение с това, което е предоставено на неинтегрирани дружества, чиято облагаема печалба се определя от пазара.

78 Освен това от структурата на спорното решение, и по-специално от анализа на референтната система, направен в съображения 193—209 от него, е видно, че Комисията е взела предвид обстоятелството, че общата система за данъчно облагане на дружествата в Люксембург не прави разграничение между интегрираните и неинтегрираните дружества, доколкото целта на тази система е облагането на всички местни дружества.

79 Именно с оглед на тези съображения, в точка 161 от обжалваното съдебно решение Общият съд уточнява от своя страна, че съдържащото се в съображение 228 от спорното решение твърдение, че принципът на сделката между несвързани лица е общ принцип на равно третиране в областта на данъчното облагане, който попада в приложното поле на член 107, параграф 1 ДФЕС, не трябва да бъде изолирано от своя контекст и не може да се тълкува в смисъл, че Комисията твърдяла съществуването на общ принцип на равно данъчно третиране, присъщ на член 107, параграф 1 ДФЕС.

80 Както следва от точка 141 от обжалваното съдебно решение, Общият съд приема, че принципът на сделката между несвързани лица намира приложение, когато релевантното национално данъчно право не прави разграничение между интегрираните и самостоятелните „предприятия“ за целите на облагането им с корпоративен данък, тъй като в такъв случай това право би имало за цел да обложи печалбата, произтичаща от икономическата дейност на такова интегрирано „предприятие“, все едно че е резултат от сделки, извършени на пазарни цени. След извеждането на това основание в точка 145 от обжалваното съдебно решение, Общият съд приема по същество, че в разглеждания случай този принцип е приложим, доколкото Данъчният кодекс има за цел да облага интегрираните и самостоятелните дружества с корпоративен данък по един и същ начин.

2) По наличието на грешка при прилагане на правото при определянето на „обичаен“ данъчен режим, приложим в съответната държава членка

81 В самото начало следва да се отхвърлят доводите на Комисията, че с изтъкнатите от жалбоподателя твърдения за нарушение всъщност се оспорват констатациите на Общия съд относно приложимото национално право, съдържащи се по-специално в точка 145 от обжалваното съдебно решение, като тези фактически констатации не подлежат на преразглеждане в рамките на производство по обжалване съгласно практиката на Съда.

82 Безспорно, що се отнася до разглеждането в производството по обжалване на преценките на Общия съд относно националното право, които в областта на държавните помощи представляват преценка на фактите, Съдът е компетентен единствено да провери дали това право е било изопачено (решение от 28 юни 2018 г., Andres (несъстоятелност Heitkamp BauHolding)/Комисия, C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 78 и цитираната съдебна практика).

83 В случая обаче с доводите, които развива, Ирландия не цели да постави под въпрос тълкуването на Общия съд на националното право, а приканва Съда да определи дали Общият съд не е допуснал грешка при прилагане на правото, като е възприел определянето на релевантната референтна рамка като решаващ параметър за целите на преценката дали е налице избирателно предимство, без да вземе предвид специфичните правила, предвидени в люксембургското право в областта на трансферните цени, приложими към интегрираните дружества.

84 Всъщност Ирландия оспорва само прилагането от Общия съд на правния критерий, по който се определя дали предварително данъчно решение като разглежданото предоставя избирателно предимство.

85 Въпросът дали Общият съд е разграничил по подходящ начин релевантната референтна система и по аналогия е приложил правилно правен критерий като принципа на сделката между несвързани лица, обаче е правен въпрос, който може да бъде предмет на контрол от Съда в производството по обжалване. Всъщност доводите, с които се оспорва изборът на референтната система в рамките на първия етап от анализа за наличие на избирателно предимство, са допустими, тъй като този анализ произтича от правна квалификация на националното право въз основа на разпоредба от правото на Съюза (вж. по аналогия решение от 28 юни 2018 г., Andres (несъстоятелност Heitkamp BauHolding)/Комисия, C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 80 и 81).

86 Що се отнася до основателността на доводите на Ирландия, следва да се припомни, че както следва по същество от съображение 210 от спорното решение, FFT и Великото херцогство Люксембург поддържат пред Комисията, че референтната система трябва да включва само дружествата от групата и дори дружествата от групи, извършващи дейности по финансиране, попадащи в обхвата на член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс, така че разглежданото предварително решение е трябвало да се сравни с предварителните решения за периода 2010—2013 г. и за 21 други данъчнозадължени лица, които са ѝ били съобщени на 15 януари 2014 г. Според Великото херцогство Люксембург и FFT, като се има предвид, че предоставеното на FFT третиране е в съответствие с член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс, с циркулярно писмо № 164/2 и с административната практика в тази област, с това предварително решение не е предоставено никакво избирателно предимство.

87 В съображения 211—215 от спорното решение обаче Комисията приема, че тези специални разпоредби не следва да се вземат предвид при определянето на релевантната референтна система, като за тази цел посочва, че подобно отчитане би противоречало на целта на общата система за корпоративно данъчно облагане в Люксембург, която тази институция вече е определила като референтна система в съображения 193—209 от спорното решение. В случая тя приема, че тази система има за цел облагане на печалбите на всички дружества, попадащи в обхвата на данъчната ѝ компетентност, независимо дали става въпрос за интегрирани дружества, или за неинтегрирани дружества (съображения 198 и 212 от спорното решение).

88 Комисията посочва, че няма да проверява дали разглежданото предварително решение спазва принципа на сделката между несвързани лица, определен в член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс или в циркулярно писмо № 164/2 (съображение 229 от спорното решение). Всъщност, ако можеше да се докаже, че методът, възприет от люксембургската данъчна администрация чрез това предварително решение за целите на определянето на облагаемата печалба на FFT в Люксембург, се отклонява от метод, който води до надеждно приближение до пазарен резултат и следователно до принципа на сделката между несвързани лица, посоченото решение щеше да се счита за предоставящо избирателно предимство на FFT по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС (съображение 231 от спорното решение).

89 От точки 149—151 от обжалваното съдебно решение е видно, че Общият съд е потвърдил методологията на Комисията, състояща се по същество в това да се приеме, че при наличието на данъчна система, която има за цел да облага печалбите на всички местни дружества, независимо дали са интегрирани или не, прилагането на принципа на сделката между несвързани лица за целите на прилагането на член 107, параграф 1 ДФЕС е обосновано независимо от включването на този принцип в националното право.

90 Следователно трябва да се определи дали Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като е потвърдил подхода на Комисията, състоящ се по същество в това да не се взема предвид този принцип, предвиден в член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс и уточнен в свързаното с него циркулярно писмо № 164/2, в рамките на проверката по член 107, параграф 1 ДФЕС, по-специално при определянето на референтната система, за да се установи дали разглежданото предварително решение предоставя избирателно предимство на своя получател.

91 В това отношение, като отхвърля релевантността на член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс и циркулярно писмо № 164/2, Комисията прилага принцип на сделката между несвързани лица, различен от определения в люксембургското право. По този начин тя се ограничила да установи абстрактния израз на този принцип в преследваната от общата система на корпоративния данък цел в Люксембург и да провери разглежданото предварително решение, без да вземе предвид начина, по който посоченият принцип конкретно е включен в това право, що се отнася по-специално до интегрираните дружества.

92 Като потвърждава такъв подход, Общият съд не е взел предвид изискването, произтичащо от цитираната в точки 68—74 от настоящото решение съдебна практика, съгласно която, за да определи дали дадена данъчна мярка е предоставила избирателно предимство на дадено предприятие, Комисията е длъжна да направи сравнение с обичайно приложимата в съответната държава членка система на данъчно облагане след обективно изследване на

съдържанието, връзката и конкретните последици на приложимите по силата на националното право на тази държава членка норми. По този начин той е допуснал грешка при прилагане на правото относно член 107, параграф 1 ДФЕС.

93 Разбира се, и както всички страни признават, приложимото към дружествата в Люксембург национално право в областта на данъчното облагане на интегрираните дружества цели да доведе до надеждно приближение до пазарната цена. Макар тази цел като цяло да съответства на тази на принципа на сделката между несвързани лица, при липсата на хармонизация в правото на Съюза конкретните условия за прилагането на този принцип се определят от националното право и трябва да бъдат взети предвид при определянето на референтната рамка за целите на определянето на наличието на избирателно предимство.

94 Освен това, като приема в точка 113 от обжалваното съдебно решение, че Комисията може да се позовава на норми, които не са част от люксембургското право, макар в точка 112 от обжалваното съдебно решение да се припомня, че на този етап на развитие на правото на Съюза тази институция не разполага с компетентност, която да ѝ позволява да определя самостоятелно така нареченото „обичайно“ данъчно облагане на интегрирано дружество, без да се съобрази с националните данъчни норми, Общият съд е нарушил разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС относно приемането от страна на Съюза на мерки за приближаване на законодателствата на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане, по-специално член 114, параграф 2 ДФЕС и член 115 ДФЕС. Всъщност автономията на държава членка в областта на прякото данъчно облагане, призната от постоянната съдебна практика, припомнена в точка 73 от настоящото решение, не може да бъде напълно гарантирана, ако без каквато и да е мярка за сближаване от този вид проверката, извършвана на основание член 107, параграф 1 ДФЕС, не се основава изключително на обичайните правила за данъчно облагане, установени от законодателя на съответната държава членка.

95 В това отношение следва да се подчертае, на първо място, че при липсата на хармонизация в това отношение евентуалното определяне на методи и критерии, които позволяват да се определи резултатът от „принципа на сделката между несвързани лица“, попада в обхвата на правото на преценка на държавите членки. Въпреки че държавите — членки на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР), признават основателността на използването на принципа на сделката между несвързани лица, за да се установи правилно разпределение на печалбата на дружествата между различните страни, между тези държави съществуват значителни разлики в детайлното прилагане на методите за определяне на трансферните цени. Както самата Комисия посочва в съображение 88 от спорното решение, Насоките на ОИСР изброяват няколко метода за определяне на приближение до цените в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица за сделките и разпределянето на печалби между дружествата от една и съща група.

96 Освен това, дори да се предположи, че в областта на международното данъчно облагане съществува известно съгласие, че сделките между икономически свързани дружества, и по-специално вътрешногруповите сделки, трябва да се преценяват за данъчни цели, все едно че са сключени между икономически независими дружества, и че поради това много компетентни национални данъчни органи се ръководят от Насоките на ОИСР при разработването и контрола на трансферните цени, без да се засягат съображенията, съдържащи се в точки 120—122 от настоящото решение, релевантни са единствено националните разпоредби за целите на анализа на въпроса дали конкретните сделки трябва да бъдат разглеждани с оглед на принципа на сделката между несвързани лица и

дали трансферните цени, образуващи облагаемата основа на данъчнозадължено лице, и разпределението ѝ между съответните държави членки се отклоняват от резултата на сделката между несвързани лица. Следователно при проверката дали е налице избирателно данъчно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, и с цел да се установи данъчната тежест, с която обичайно се облага дадено предприятие, не могат да се вземат предвид параметри и правила, които са външни за разглежданата национална данъчна система, освен ако последната не препраща изрично към тях.

97 Тази констатация представлява израз на принципа на законоустановеност на данъка, който е част от правния ред на Съюза като общ принцип на правото, който изисква всяко задължение за плащане на данък, както и всички съществени елементи, определящи основните характеристики на данъка, да са предвидени в закон, като данъчнозадълженото лице трябва да може да предвиди и изчисли размера на дължимия данък и момента, в който той става изискуем (вж. в този смисъл решение от 8 май 2019 г., Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, т. 39).

98 На второ място, Великото херцогство Люксембург посочва в съдебното заседание, че освен обстоятелството, че Насоките на ОИСР не са задължителни за държавите членки на тази организация, циркулярно писмо № 164/2, с което се тълкува член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс, предвижда специални правила за изчисляване на трансферните цени, що се отнася до дружествата за финансиране на групи, като FFT, което означава, че дейностите във връзка с притежаването на дялови участия не се вземат предвид при изчисляването на тези цени. Съображение 79 от спорното решение, което се съдържа в раздел 2.3.2 от него и съдържа описание на съдържанието на посоченото циркулярно писмо, потвърждава, че тази държава членка е предвидила специални правила за определяне на възнаграждението при сделката между несвързани лица по отношение на такива дружества и че тези правила са били доведени до знанието на Комисията в рамките на административното производство.

99 Ето защо анализът на Комисията на референтната система и следователно и на наличието на предоставеното на FFT избирателно предимство, потвърдено от Общия съд, не взема предвид този нормативен избор, чиято цел е да уточни обхвата на принципа на сделката между несвързани лица и неговото прилагане в люксембургското право.

100 В това отношение следва да се отбележи, че в отговор на поставен в съдебното заседание въпрос Комисията посочва, че в разглежданото предварително решение люксембургската данъчна администрация е „приложила неправилно правилата, които прилага обичайно“, що се отнася до принципа на сделката между несвързани лица и до изчисляването на трансферните цени. Налага се обаче изводът, че в спорното решение Комисията, чийто подход е потвърден от Общия съд, изобщо не разглежда начина, по който се тълкува и прилага принципът на сделката между несвързани лица, закрепен по същество в член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс.

101 Общият съд изрично потвърждава този анализ в точка 146 от обжалваното съдебно решение, като посочва, че Комисията не може да бъде упрекната, че е използвала метод за трансферно ценообразуване, който счита за подходящ в разглеждания случай, за да провери равнището на трансферните цени по дадена сделка, или за няколко тясно свързани сделки, които са част от оспорваната мярка, както и в точка 147 от същото решение, в която той подчертава, че Насоките на ОИСР, от които се ръководи Комисията, „се основават на важните постижения на реномирани групи от експерти“, че те „отразяват постигнатия

международен консенсус относно трансферните цени“ и че „по тази причина те имат определено практическо значение при тълкуването на въпроси, свързани с трансферните цени“.

102 На трето място, обратно на приетото от Общия съд в точка 142 от обжалваното съдебно решение, решение от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия (C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416), не подкрепя становището, че принципът на сделката между несвързани лица е приложим, когато националното данъчно право облага интегрираните и самостоятелните дружества по един и същ начин, независимо от това дали и по какъв начин този принцип е включен в това право.

103 Действително в посоченото решение Съдът е приел, че след като държава членка е решила да включи в националното си право метод за определяне на облагаемата печалба на интегрираните дружества, подобен на метода „разходи плюс“ на ОИСР и следователно имащ за цел облагането на тези дружества на база, сравнима с тази, която би се получила при прилагане на общия режим, тази държава членка предоставя икономическо предимство на посочените дружества, ако включва в този метод разпоредби, които водят до намаляване на данъчната тежест, която същите тези дружества би трябвало обичайно да понесат при прилагане на посочения режим.

104 Така в посоченото решение Съдът заключава, че с оглед на правилата за данъчно облагане, определени в релевантното национално право, а именно белгийското право, които предвиждат механизъм за облагане на печалбите по метод „разходи плюс“ на ОИСР, следва да се приложи принципът на сделката между несвързани лица. Ето защо от посоченото решение не може да се направи извод, че Съдът е възнамерявал да изведе самостоятелен принцип на сделката между несвързани лица, който да се прилага независимо от включването си в националното право за целите на преценката на данъчните мерки в рамките на прилагането на член 107, параграф 1 ДФЕС.

105 От всички тези съображения следва, че мотивите на обжалваното съдебно решение, свързани с разглеждането на главните съображения на Комисията, съгласно които разглежданото предварително решение представлява дерогация от общата система за корпоративно данъчно облагане в Люксембург, припомнени в точки 17—20 от настоящото решение, са опорочени от грешка при прилагане на правото, доколкото Общият съд е потвърдил подхода на Комисията, състоящ се по същество в това да не се взема предвид принципът на сделката между несвързани лица, предвиден в член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс и уточнен в свързаното с него циркулярно писмо № 164/2, при определяне на референтната система в рамките на проверката по член 107, параграф 1 ДФЕС, за да се определи дали разглежданото предварително решение предоставя избирателно предимство на своя получател.

106 Следва обаче да се провери дали допуснатата от Общия съд грешка при прилагане на правото може да доведе до отмяна на обжалваното съдебно решение.

107 Всъщност Комисията изтъква, че евентуалните грешки при прилагане на правото, с които са опорочени точки 125—286 от обжалваното съдебно решение, не биха могли да доведат до отмяна на обжалваното съдебно решение, ако анализът на Общия съд, съдържащ се в точки 290—299 от това съдебно решение бъде потвърден.

108 При това положение Комисията счита, че жалбата е безпредметна, доколкото, дори да се предположи, че едно от изтъкнатите правни основания бъде обявено за основателно, това обстоятелство не може да доведе до отмяна на обжалваното съдебно решение. Всъщност спорното решение съдържало съображения, изложени при условията на евентуалност на основание член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс и циркулярно писмо № 164/2, чието потвърждаване от Общия съд по никакъв начин не е оспорено от Ирландия.

109 В това отношение следва да се отбележи, че с оглед на мотивите, възпроизведени в точки 290—299 от обжалваното съдебно решение, Общият съд по същество е потвърдил съображенията, изложени от Комисията „при условията на евентуалност“ в точки 315—317 от спорното решение, съгласно които разглежданото предварително решение дерогира референтната система, съставена от член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс и циркулярно писмо № 164/2.

110 Макар Ирландия да не е оспорила пряко мотивите, възпроизведени в тази част от обжалваното съдебно решение, не може да се поддържа, както изтъква Комисията, че жалбата трябва да се обяви за безпредметна, тъй като развитите от Ирландия доводи не можели да окажат влияние върху диспозитива на обжалваното съдебно решение.

111 Всъщност, както отбелязва генералният адвокат в точка 42 от заключението си, съображенията, изложени в точки 290—299 от обжалваното съдебно решение, не съдържат анализ, който може да бъде отделен и е самостоятелен спрямо анализа, произтичащ от референтната система, приета от Комисията като основна, и по този начин не позволява да се отстрани грешката, от която тази система е опорочена. Безспорно, в съображение 317 от спорното решение Комисията констатира, че предварителното решение е довело до намаляване на дължимия от FFT данък „в сравнение с положение, при което принципът на сделката между несвързани лица, прогласен [в член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс], би бил приложен правилно“. Както обаче отбелязва Общият съд в точка 294 от обжалваното съдебно решение, що се отнася до това правилно прилагане, тя препраща изцяло към главния си анализ на референтната система, основана на общата система за корпоративно данъчно облагане в Люксембург.

112 От това следва, че съображенията, на които Комисията се основава при условията на евентуалност, само привидно поправят допуснатата от нея грешка при определянето на референтната система, която е трябвало да бъде основа на нейния анализ относно наличието на избирателно предимство. При тези обстоятелства грешката при прилагане на правото, допусната от Общия съд в анализа на главните съображения на Комисията относно референтната система, опорочава анализа му на изложените в спорното решение съображения при условията на евентуалност в това отношение.

113 От гореизложеното следва, че петата и шестата част от първото основание, както и петото основание трябва да бъдат уважени и следователно обжалваното съдебно решение да бъде отменено, без да е необходимо произнасяне по другите части от първото основание и по останалите основания за обжалване.

Б. По жалбата по дело C-885/19 P

114 С оглед на отмяната на обжалваното съдебно решение отпада необходимостта от произнасяне по жалбата на FFT.

VI. По жалбите пред Общия съд

115 В съответствие с член 61, първа алинея, второ изречение от Статута на Съда на Европейския съюз, ако решението на Общия съд бъде отменено, Съдът постановява сам окончателно решение по делото, когато фазата на производството позволява това.

116 Такъв е настоящият случай, тъй като основанията на жалбите за отмяна на спорното решение са били обсъдени при условията на състезателност в производството пред Общия съд и тяхното разглеждане изисква приемането на допълнителни процесуално-организационни действия или действия по събиране на доказателства по делото.

117 В това отношение е достатъчно да се отбележи, че по съображенията, изложени в точки 81—112 от настоящото решение, спорното решение трябва да бъде отменено в частта, в която Комисията е допуснала грешка при прилагане на правото, като е констатирала наличието на избирателно предимство с оглед на референтна рамка, включваща принцип на сделката между несвързани лица, която не изхожда от пълен преглед на относимото национално данъчно право в резултат на обсъждане при условията на състезателност със съответната държава членка, и че по този начин тя е нарушила и разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС относно приемането от страна на Съюза на мерки за приближаване на законодателствата на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане, по-специално член 114, параграф 2 ДФЕС и член 115 ДФЕС.

118 Както следва от съдебната практика, припомнена в точка 71 от настоящото решение, такава грешка при определянето на действително приложимите правила съгласно релевантното национално право и следователно при установяването на т.нар. „обичайно“ облагане, с оглед на което трябва да се прецени разглежданото предварително решение, неизбежно опорочава всички съображения, свързани с наличието на избирателно предимство.

119 Тази констатация обаче не изключва възможността мерки за пряко данъчно облагане, като например издадени от държавите членки предварителни данъчни решения, да бъдат квалифицирани като държавни помощи, стига да са изпълнени всички условия за прилагане на член 107, параграф 1 ДФЕС, припомнени в точка 66 от настоящото решение.

120 Всъщност, както бе припомнено в точка 65 от настоящото решение, намесата на държавите членки в областите, които не са били предмет на хармонизация в правото на Съюза, не е изключена от приложното поле на разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС относно контрола върху държавните помощи.

121 Следователно държавите членки трябва да упражняват компетентността си в областта на прякото данъчно облагане, каквато притежават в областта на приемането на предварителни данъчни решения, при спазване на правото на Съюза, и по-специално на правилата, установени с Договора за функционирането на ЕС в областта на държавните помощи. Следователно те трябва да се въздържат при упражняването на тези правомощия от приемане на мерки, които биха могли да съставляват несъвместими с вътрешния пазар държавни помощи по смисъла на член 107 ДФЕС (вж. в този смисъл решение от 16 септември 2021 г., Комисия/Белгия и Magnetrol International, C-337/19 P, EU:C:2021:741, т. 161 и 162 и цитираната съдебна практика).

122 По-специално, след като отбелязва, че държава членка е избрала да приложи принципа на сделката между несвързани лица, за да определи трансферните цени на интегрираните дружества, в съответствие със съдебната практика, припомнена в точка 70 от настоящото решение, Комисията трябва да е в състояние да установи, че предвидените в националното право параметри в тази област са явно несъвместими с преследваната от националната данъчна система цел за недискриминационно данъчно облагане на всички местни дружества, независимо дали са интегрирани или не, като систематично водят до подценяване на трансферните цени, приложими към интегрираните дружества или към някои от тях, като дружествата за финансиране, в сравнение с пазарните цени за съпоставими сделки, извършвани от неинтегрирани дружества.

123 В случая обаче, съгласно направения в точка 105 от настоящото решение извод, Комисията не е извършила такава проверка в спорното решение, тъй като нейният аналитичен модел не включва всички релевантни норми за прилагане на принципа на сделката между несвързани лица съгласно люксембургското право.

124 От всички изложени съображения следва, че трябва да бъдат уважени първата и третата част от първото основание, изтъкнато от Великото херцогство Люксембург по дело T-755/15, както и първото твърдение за нарушение от първото основание, предявено от FFT по дело T-759/15. Като следствие от това спорното решение трябва да бъде отменено, без да е необходимо да се разглеждат останалите основания от жалбата за отмяна.

VII. По съдебните разноски

125 Съгласно член 184, параграф 2 от Процедурния правилник, когато жалбата е основателна и окончателното решение по правния спор се взема от Съда, той се произнася по съдебните разноски.

126 Съгласно член 138, параграф 1 от този правилник, приложим за производството по обжалване по силата на член 184, параграф 1 от същия, загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане.

127 В случая, що се отнася до жалбата по дело C-898/19 P, след като Ирландия е спечелила делото и в съответствие с исканията ѝ, Комисията следва да бъде осъдена да понесе, наред с направените от нея съдебни разноски, и разноските, направени от Ирландия.

128 Що се отнася до жалбата по дело C-885/19 P, съгласно член 149 от Процедурния правилник, приложим към производството по обжалване по силата на член 190 от него, при липса на основание за произнасяне по същество, Съдът се произнася по съдебните разноски. Съгласно член 142 от Процедурния правилник, приложим към производството по обжалване по силата на член 184 от него, в този случай съдебните разноски се определят по преценка на Съда. В случая следва да се постанови, че всяка страна понася направените от нея съдебни разноски в производството по обжалване по дело C-885/19 P.

129 Освен това, тъй като жалбите пред Общия съд са уважени, Комисията се осъжда да понесе всички съдебни разноски, свързани с първоинстанционното производство.

По изложените съображения Съдът (голям състав) реши:

1) **Съединява дела C-885/19 P и C-898/19 P за целите на съдебното решение.**

2) **Отменя решение на Общия съд на Европейския съюз от 24 септември 2019 г., Люксембург и Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (T-755/15 и T-759/15, EU:T:2019:670).**

3) **Отменя Решение (ЕС) 2016/2326 на Комисията от 21 октомври 2015 година относно държавна помощ SA.38375 (2014/C ex 2014/NN), приведена в действие от Люксембург в полза на Fiat.**

4) **Липсват основания за произнасяне по същество по жалбата по дело C-885/19 P.**

5) **Всяка от страните понася направените от нея разноски по дело C-885/19 P.**

6) **Осъжда Европейската комисия да заплати съдебните разноски по жалбата по дело C-898/19 P.**

7) **Осъжда Европейската комисия да понесе съдебните разноски в първоинстанционното производство.**

Подписи