Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

16 септември 2021 година*

„Обжалване — Държавни помощи — Схема за помощ, прилагана от Белгия — Освобождаване от данък на свръхпечалбата — Определящо данъчен режим предварително решение *(tax ruling)* — Постоянна административна практика — Регламент (ЕС) 2015/1589 — Член 1, буква г) — Понятие за схема за помощ — Понятие за акт — Понятие за допълнителни мерки за прилагане — Определяне на бенефициерите „по общ и абстрактен начин“ — Насрещна жалба — Допустимост — Данъчна автономия на държавите членки“

По дело C-337/19 P

с предмет жалба на основание член 56 от Статута на Съда на Европейския съюз, подадена на 24 април 2019 г.,

Европейска комисия, представлявана от P.-J. Loewenthal и F. Tomat,

жалбоподател,

като другите страни в производството са:

Кралство Белгия, представлявано от J.-C. Halleux, C. Pochet и M. Jacobs, подпомагани от M. Segura и M. Clayton, avocates,

Magnetrol International, установено в Зеле (Белгия), представлявано от H. Gilliams и L. Goossens, advocaten,

жалбоподатели в първоинстанционното производство,

Soudal NV, установено в Тьорнхаут (Белгия),

Esko-Graphics BVBA, установено в Гент (Белгия),

представлявани от H. Viaene, avocat,

Flir Systems Trading Belgium BVBA, установено в Мер (Белгия), представлявано от T. Verstraeten и C. Docclo, avocats, както и от N. Reypens, advocaat,

Anheuser-Busch InBev SA/NV, установено в Брюксел (Белгия),

* Език на производството: английски.

Ampar BVBA, установено в Льовен (Белгия),

Atlas Copco Airpower NV, установено в Антверпен (Белгия),

Atlas Copco AB, установено в Нака (Швеция),

представлявани от A. von Bonin, Rechtsanwalt, W. O. Brouwer и A. Pliego Selie, advocaten, както и от A. Haelterman, avocat,

Wabco Europe BVBA, установено в Брюксел, представлявано от E. Righini и L. Villani, avvocati, S. Völcker, Rechtsanwalt, както и от A. Papadimitriou, avocat,

Celio International NV, установено в Брюксел, представлявано от H. Gilliams и L. Goossens, advocaten,

встъпили страни в производството по обжалване,

Ирландия,

встъпила страна в първоинстанционното производство,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: M. Vilaras, председател на състава, N. Piçarra, D. Šváby, S. Rodin и K. Jürimäe (докладчик), съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: M. Longar, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 24 септември 2020 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 3 декември 2020 г.,

постанови настоящото

Решение

1 С жалбата си до Съда Европейската комисия иска отмяната на решение на Общия съд на Европейския съюз от 14 февруари 2019 г., Белгия и Magnetrol International/Комисия (T-131/16 и T-263/16, наричано по-нататък „обжалваното съдебно решение“, EU:T:2019:91), с което Общият съд отменя Решение (ЕС) 2016/1699 на Комисията от 11 януари 2016 година относно схемата за държавна помощ във връзка с освобождаването от данък на свръхпечалбата SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN), прилагана от Белгия (ОВ L 260, 2016 г., стр. 61, наричано по-нататък „спорното решение“).

2 С насрещната си жалба до Съда Кралство Белгия иска обжалваното съдебно решение да бъде отменено, доколкото в него Общият съд отхвърля твърденията по първото основание за отмяна.

Правна уредба

3 Съгласно член 1, буква г) от Регламент (ЕС) 2015/1589 на Съвета от 13 юли 2015 година за установяване на подробни правила за прилагането на член 108 [ДФЕС] (ОВ L 248, 2015 г., стр. 9):

„За целите на настоящия регламент се прилагат следните определения:

[…]

г) „схема за помощ“ означава всеки акт, на базата на който и без да се изискват допълнителни мерки за прилагане, може да се предостави индивидуална помощ на предприятията, определени в акта по общ и абстрактен начин и всеки акт, на базата на който помощ, която не е свързана с конкретен проект, може да бъде предоставена на едно или няколко предприятия за неопределен период от време и/или в неопределен размер“.

4 Съгласно определението в член 1, буква д) от този регламент „индивидуална помощ“ означава помощ, която не се предоставя на базата на схема за помощи и предоставяне на помощ на базата на схема за помощ, което подлежи на уведомяване“.

Обстоятелствата по спора и спорното решение

5 Обстоятелствата по спора са изложени от Общия съд в точки 1—28 от обжалваното съдебно решение. За нуждите на настоящото производство те могат да бъдат обобщени по следния начин.

Белгийското право

CIR 92

6 В Белгия правилата относно данъчното облагане на доходите са кодифицирани с Кодекса за данъка върху доходите от 1992 г. (наричан по-нататък „CIR 92“). Съгласно член 1, параграф 1 от CIR 92 във връзка с данъка върху доходите се установява по-специално данък върху общия доход на местните дружества, наричан „корпоративен данък“.

7 Що се отнася по-специално до данъчната основа на корпоративния данък, член 185 от CIR 92 предвижда, че дружествата се облагат с данък върху общия размер на печалбите им, включително разпределените дивиденти.

Законът от 24 декември 2002 г.

8 Член 20 от Loi du 24 décembre 2002, modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (Закон от 24 декември 2002 г. за изменение на режима за дружествата във връзка с данъка върху доходите и за установяване на система на определящи данъчен режим предварителни решения) (*Moniteur belge* от 31 декември 2002 г., стр. 58815) (наричан по-нататък „Законът от 24 декември 2002 г.“) предвижда, че Service public fédéral Finances (SPF Finances) (Федерална публична служба „Финанси“, наричана по-нататък „службата „Финанси“) „се произнася с определящи данъчен режим предварителни решения по всяко искане във връзка с прилагането на данъчните закони“. Освен това понятието „определящо данъчен режим предварително решение“ е дефинирано като правен акт, с който службата „Финанси“ определя в съответствие с действащите разпоредби как законът се прилага към конкретно положение или сделка, която все още не е произвела действие в данъчен план. Освен това се посочва, че определящото данъчен режим предварително решение не може да води до освобождаване от или намаляване на данъка.

9 Съгласно член 22 от Закона от 24 декември 2002 г. определящо данъчен режим предварително решение не може да бъде издадено по-специално когато искането се отнася до положения или сделки, идентични с тези, които вече са произвели последици в данъчен план за заявителя.

10 В допълнение член 23 от Закона от 24 декември 2002 г. предвижда, че освен ако предметът на искането не налага друго, определящото данъчен режим предварително решение се издава за срок от не повече от пет години.

Законът от 21 юни 2004 г.

11 С Loi du 21 juin 2004, modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (Закон от 21 юни 2004 г. за изменение на Кодекса за данъка върху доходите от 1992 г. и на Закона от 24 декември 2002 г. за изменение на режима за дружествата във връзка с данъка върху доходите и за установяване на система на определящи данъчен режим предварителни решения) (*Moniteur belge* от 9 юли 2004 г.) (наричан по-нататък „Законът от 21 юни 2004 г.“) Кралство Белгия въвежда нови данъчни разпоредби относно трансграничните сделки на предприятия, свързани в рамките на една многонационална група, предвиждащи по-специално корекция на печалбите, подлежащи на облагане, наречена „корелативна корекция“.

– *Изложение на мотивите*

12 Съгласно изложението на мотивите, съдържащо се в законопроекта, представен от белгийското правителство пред Chambre des députés (Камара на депутатите, Белгия), от една страна, този закон има за цел да адаптира CIR 92, за да включи изрично в него принципа на сделката между несвързани лица, който като цяло е приет на международно равнище. От друга страна, той има за цел да измени Закона от 24 декември 2002 г., за да предостави на Service des décisions anticipées en matière fiscale (SDA) (Служба за определящи данъчен режим предварителни решения) правомощието да приема тези решения. Принципът на сделката между несвързани лица е въведен в белгийското данъчно

законодателство чрез добавяне на параграф 2 в член 185 от CIR 92, който се основава на текста на член 9 от Модела на конвенция на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) относно облагането на дохода и капитала. Целта на член 185, параграф 2 от CIR 92 е да гарантира, че данъчната основа на дружествата, които подлежат на данъчно облагане в Белгия, може да бъде адаптирана чрез корекции на печалбата от трансгранични вътрешногрупови сделки, когато прилаганото трансферно ценообразуване не отразява пазарните механизми и принципа на сделката между несвързани лица. Освен това понятието „подходяща корекция“, въведено в член 185, параграф 2, буква b) от CIR 92, е обосновано за целите на избягването или премахването на двойното данъчно облагане. Също така се посочва, че тази корекция трябва да се извършва за всеки отделен случай въз основа на наличните сведения, предоставени по-специално от данъкоплатеца, и че корелативна корекция следва да се извърши единствено ако белгийските данъчни органи считат, че извършената в друга държава първична корекция е основателна по принцип и като размер.

– *Член 185, параграф 2 от CIR 92*

13 Член 185, параграф 2 от CIR 92 гласи следното:

„[…] [З]а две дружества, които са част от една многонационална група от свързани дружества и що се отнася до техните реципрочни трансгранични отношения:

a) когато двете дружества са свързани при търговските или финансовите си отношения от договорени или наложени условия, различни от тези, които биха били договорени между независими дружества, печалбите, които при липсата на тези условия биха били реализирани от едно от тези дружества, но не са били реализирани поради тези условия, може да бъдат включени в печалбите на това дружество;

b) когато в печалбите на едно дружество са включени печалби, които са включени и в печалбите на друго дружество, и когато така включените печалби са такива, които биха били реализирани от това друго дружество, ако договорените между двете дружества условия биха били условията, които биха били договорени между независими дружества, печалбите на първото дружество се коригират по подходящ начин“.

Административното циркулярно писмо от 4 юли 2006 г.

14 Циркулярното писмо от 4 юли 2006 г. относно прилагането на принципа на сделката между несвързани лица (наричано по-нататък „административното циркулярно писмо от 4 юли 2006 г.“) е изпратено на служителите в общата данъчна администрация (Белгия) от името на министъра на финансите, за да се коментира по-специално добавянето на параграф 2 в член 185 от CIR 92 и съответната адаптация на този кодекс. В административното циркулярно писмо от 4 юли 2006 г. се подчертава, че тези изменения, които са в сила от 19 юли 2004 г., имат за цел да транспонират в белгийското данъчно законодателство принципа на сделката между несвързани лица и представляват правното основание, което с оглед на посочения принцип позволява да се коригира облагаемата печалба от трансгранични вътрешногрупови отношения между свързани дружества, които са част от многонационална група.

15 Така, от една страна, в административното циркулярно писмо от 4 юли 2006 г. се уточнява, че предвидената в член 185, параграф 2, буква b) от CIR 92 корекция към по-висока стойност позволява увеличаване на печалбата на местно дружество, което е част от многонационална група, с цел включване на печалбата, която местното дружество би реализирало при дадена сделка между несвързани лица.

16 От друга страна, в административното циркулярно писмо от 4 юли 2006 г. се отбелязва, че предвидената в член 185, параграф 2, буква b) от CIR 92 корелативна корекция към по-ниска стойност има за цел избягването или премахването на двойното данъчно облагане. Посочва се, че за тази цел не може да се установи никакъв критерий, тъй като тази корекция трябва да се извършва за всеки отделен случай въз основа на наличните сведения, предоставени по-специално от данъкоплатеца. Отбелязва се също така, че корелативна корекция следва да се извърши само ако белгийските данъчни органи или Службата за определящи данъчен режим предварителни решения считат, че корекцията е основателна по принцип и като размер. Освен това се уточнява, че член 185, параграф 2, буква b) от CIR 92 не се прилага, ако реализираната в държавата партньор печалба е увеличена така, че да е по-висока от тази, която би била получена при прилагане на принципа на сделката между несвързани лица.

Отговорите на министъра на финансите на парламентарни въпроси относно прилагането на член 185, параграф 2, буква b) от CIR 92

17 На 13 април 2005 г. в отговор на парламентарни въпроси относно освобождаването от данък на свръхпечалбата министърът на финансите потвърждава най-напред, че член 185, параграф 2, буква b) от CIR 92 се отнася до положение, в което е издадено определящо данъчен режим предварително решение във връзка с метод, с който се цели да се стигне до печалба както при сделка между несвързани лица. След това той потвърждава, че печалбите, съдържащи се в белгийския финансов отчет на международна група с дейност в Белгия, които надвишават печалбите при сделка между несвързани лица, не следва да се вземат предвид при определянето на данъчната печалба в Белгия. Накрая, той потвърждава, че не белгийските данъчни органи трябва да определят в печалбите на кои чуждестранни предприятия трябва да се включи тази допълнителна печалба.

18 На 11 април 2007 г. в отговор на нови парламентарни въпроси във връзка с прилагането на член 185, параграф 2, букви a) и b) от CIR 92 министърът на финансите заявява, че на този етап са получени само искания за корекция към по-ниска стойност. Освен това той уточнява, че за определянето на метода за установяване на печалбата при сделката между несвързани лица на белгийското предприятие в рамките на определящите данъчен режим предварителни решения се вземат предвид функциите, които биха били упражнявани, рисковете, които биха били поети, и активите, които биха били използвани във връзка с дейности, които все още не са породили данъчни последици в Белгия. Така печалбата, установена в Белгия чрез белгийските финансови отчети на многонационалната група и надвишаваща печалбата, която би била получена при сделка между несвързани лица, не би трябвало да бъде включена в облагаемата данъчна печалба в Белгия. На последно място, министърът на финансите посочва, че тъй като не белгийската данъчна администрация трябва да определя на кои чуждестранни дружества трябва да се припише свръхпечалбата, не е възможно да се обменя информация с чуждестранните данъчни администрации в това отношение.

19 Накрая, на 6 януари 2015 г. министърът на финансите припомня, че принципът, залегнал в основата на определящите данъчен режим предварителни решения, е облагането на печалбата, която съответства на печалба между несвързани лица за съответното предприятие, и потвърждава отговорите, дадени от неговия предшественик на 11 април 2007 г., че белгийските данъчни органи не следва да установяват на кое чуждестранно дружество трябва да се приписва необложената в Белгия свръхпечалба.

Спорното решение

20 Със спорното решение Комисията установява, че освобожданията, предоставяни от Кралство Белгия чрез определящи данъчен режим предварителни решения, основаващи се на член 185, параграф 2, буква b) от CIR 92, са схема за помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, която е несъвместима с вътрешния пазар и е приложена в нарушение на член 108, параграф 3 ДФЕС. Комисията разпорежда възстановяването на така предоставените помощи от бенефициерите, чийто окончателен списък Кралство Белгия следва впоследствие да изготви.

21 На първо място, що се отнася до преценката на мярката за помощ (съображения 94—110 от спорното решение), Комисията счита, че разглежданата мярка представлява схема за помощ, която се основава на член 185, параграф 2, буква b) от CIR 92, както е прилаган от белгийските данъчни органи. Начинът на прилагане на тази разпоредба бил обяснен в изложението на мотивите към Закона от 21 юни 2004 г., в административното циркулярно писмо от 4 юли 2006 г. и в отговорите на министъра на финансите на парламентарни въпроси във връзка с прилагането на член 185, параграф 2, буква b) от CIR 92. Според Комисията именно въз основа на тези актове са били предоставени разглежданите освобождавания. Освен това Комисията счита, че тези освобождавания са били предоставени, без да са били необходими мерки за прилагане на основните разпоредби, тъй като определящите данъчен режим предварителни решения са само технически правила за прилагането на разглежданата схема. Комисията посочва още, че бенефициерите на съответните освобождавания са били определени „по общ и абстрактен начин“ в разпоредбите, на които се основава схемата. Всъщност те се отнасят до предприятия, които са част от многонационална група от дружества.

22 На второ място, що се отнася до условията за прилагане на член 107, параграф 1 ДФЕС (съображения 111—117 от спорното решение), първо, Комисията посочва, че освобождаването от данък на свръхпечалбата представлява намеса на държавата, за която тя носи отговорност, и води до загуба на ресурси на държавата, доколкото в резултат на това освобождаване се намалява данъкът, дължим в Белгия от ползващите се от тази схема предприятия. Второ, тя счита, че тази схема може да засегне търговията между държавите членки, доколкото от нея се ползват многонационални предприятия, осъществяващи дейностите си в няколко държави членки. Трето, Комисията подчертава, че посочената схема освобождава предприятията бенефициери от разход, който нормално би трябвало да направят, и поради това тази схема нарушава или заплашва да наруши конкуренцията, като засилва финансовата позиция на тези предприятия. Четвърто, Комисията счита, че разглежданата схема предоставя избирателно предимство на белгийските предприятия, като така от нея се възползват само многонационалните групи, към които принадлежат тези предприятия.

23 На трето място, Комисията счита, че въпросните мерки представляват оперативна помощ и следователно са несъвместими с вътрешния пазар. Освен това, тъй като Комисията не била уведомена за тези мерки в съответствие с член 108, параграф 3 ДФЕС, те представлявали неправомерна помощ (съображения 189—194 от спорното решение).

24 Що се отнася до възстановяването на помощта (съображения 195—211 от спорното решение), Комисията посочва, че Кралство Белгия не може да се позове на принципа на защита на оправданите правни очаквания, нито на принципа на правна сигурност, за да избегне задължението си да събере обратно неправомерно предоставената несъвместима помощ, и че подлежащите на възстановяване суми могат да се изчислят за всеки бенефициер въз основа на разликата между данъка, който би трябвало да се плати в резултат на реално отчетената печалба, и действително платения данък съгласно определящото данъчния режим предварително решение.

Производството пред Общия съд и обжалваното съдебно решение

25 На 22 март и 25 май 2016 г. Кралство Белгия и Magnetrol International подават в секретариата на Общия съд жалби за отмяна на спорното решение.

26 Общият съд решава да съедини дела T-131/16, Белгия/Комисия, и T-263/16, Magnetrol International/Комисия, за целите на устната фаза на производството и на съдебния акт, с който се слага край на производството, в съответствие с член 68, параграф 2 от своя процедурен правилник.

27 В подкрепа на жалбата си за отмяна Кралство Белгия изтъква пет основания. Първото основание е нарушение на член 2, параграф 6 ДФЕС и на член 5, параграфи 1 и 2 ДЕС, доколкото Комисията се намесила в данъчната компетентност на Кралство Белгия. Второто основание е грешка при прилагането на правото и явна грешка в преценката, тъй като Комисията неправилно квалифицирала мерките като схема за помощ. То е разделено на две части, като по първата се оспорва определянето на актовете, на които се основава разглежданата схема, а по втората — съображението относно липсата на допълнителни мерки за прилагане. Третото основание е нарушение на член 107 ДФЕС, доколкото Комисията приела, че системата за освобождаване на свръхпечалбата съставлява мярка за държавна помощ. Четвъртото основание е допусната от Комисията явна грешка в преценката при определянето на бенефициерите на твърдяната помощ. Петото основание, изтъкнато при условията на евентуалност, е нарушение на общия принцип на законност и на член 16, параграф 1 от Регламент 2015/1589, доколкото със спорното решение се разпореждало възстановяване от многонационалните групи, към които принадлежат белгийските предприятия, за които са издадени определящи данъчен режим предварителни решения.

28 В подкрепа на жалбата си за отмяна Magnetrol International изтъква четири основания. Първото основание е явна грешка в преценката, злоупотреба с власт и липса на мотиви, доколкото в спорното решение Комисията установила наличието на схема за помощ. Второто основание е нарушение на член 107 ДФЕС и на задължението за мотивиране, както и явна грешка в преценката, доколкото в спорното решение Комисията квалифицирала разглежданата схема като селективна мярка. Третото основание е нарушение на член 107 ДФЕС и на задължението за мотивиране, както и явна грешка в преценката, доколкото в спорното решение Комисията приела, че тази схема поражда

предимство. Четвъртото основание, изтъкнато при условията на евентуалност, е нарушение на член 107 ДФЕС, нарушение на принципа на защита на оправданите правни очаквания, явна грешка в преценката, злоупотреба с власт и липса на мотиви, що се отнася до разпореденото в спорното решение възстановяване на помощта, определянето на бенефициерите и подлежащия на възстановяване размер.

29 В обжалваното съдебно решение, на първо място, Общият съд разглежда повдигнатите от Кралство Белгия и Magnetrol International основания, а именно по същество незачитане от страна на Комисията на правомощията ѝ в областта на държавните помощи и намеса в изключителните правомощия на Кралство Белгия в областта на прякото данъчно облагане (първо основание по дело T-131/16 и първа част от третото основание по дело T-263/16). В точка 74 от обжалваното съдебно решение Общият съд приема, че тези основания не са налице.

30 На второ място, Общият съд разглежда представените от Кралство Белгия и Magnetrol International основания, отнасящи се по същество до неправилния извод на Комисията относно наличието на схема за помощ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, по-специално в резултат на неправилното определяне на актовете, на които се основава разглежданата схема, и на неправилното съображение, че схемата не изисква допълнителни мерки за прилагане (второ основание по дело T-131/16 и първо основание по дело T-263/16).

31 В точки 86—88 от обжалваното съдебно решение Общият съд най-напред припомня основните елементи от определението на понятието „схема за помощ“ по член 1, буква г) от Регламент 2015/1589. По-нататък, първо, в точки 90—98 от това решение той разглежда въпроса дали основните елементи на разглежданата схема са видни от разпоредбите, които Комисията е определила като основание на тази схема, за да прецени по-специално дали индивидуалните помощи са предоставени без допълнителни мерки за прилагане. Второ, в точки 99—113 от посоченото съдебно решение Общият съд анализира дали при приемането на определящите данъчен режим предварителни решения, обуславящи липсата на облагане на свръхпечалбата, белгийските данъчни органи са разполагали с право на преценка, позволяваща им да повлияят върху размера на освобождаването на свръхпечалбата, основните елементи на посочената схема и условията на предоставяне на освобождаването. Трето, в точки 114—119 от същото съдебно решение Общият съд преценява дали актовете, на които се основава разглежданата схема, определят бенефициерите „по общ и абстрактен начин“.

32 След като извършва този анализ, Общият съд констатира в точка 120 от обжалваното съдебно решение, че Комисията неправилно е заключила, че схемата за освобождаване от данък на свръхпечалбата, както е определен в спорното решение, не изисква допълнителни мерки за прилагане и следователно е „схема за помощ“ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589. Освен това в точки 121—132 от това съдебно решение Общият съд отхвърля доводите на Комисията за наличието на твърдяна „систематична линия на поведение“ на белгийските данъчни органи, която тя установила след анализ на 22 от 66-те издадени предварителни решения за определяне на данъчен режим, отнасящи се до освобождаване от данък на свръхпечалбата, и приема, че тези доводи не оборват направения в точка 120 извод.

33 Поради това в точка 136 от обжалваното съдебно решение Общият съд приема, че е налице изтъкнатото като основание от Кралство Белгия и Magnetrol International нарушение на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589. Следователно, без да счита за необходимо да разгледа останалите изтъкнати срещу спорното решение основания, Общият съд отменя това решение в неговата цялост.

Производството пред Съда и исканията на страните

34 С жалбата си Комисията моли Съда:

– да отмени обжалваното съдебно решение, доколкото в него се заключава, че в спорното решение системата на освобождаване от данък на свръхпечалбата неправилно е квалифицирана като „схема за помощ“ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589,

– да върне делото на Общия съд, който да се произнесе по основанията, които не са били разгледани, и

– да не се произнася по съдебните разноски във връзка с първоинстанционното производство и производството по обжалване.

35 Кралство Белгия, както и Magnetrol International и встъпилите в производството по обжалване страни молят жалбата да бъде отхвърлена и Комисията да бъде осъдена да заплати съдебните разноски.

36 Ирландия, встъпила в първоинстанционното производство страна, не желае да участва в производството пред Съда.

37 С определения на председателя на Съда от 15 октомври 2019 г. Soudal NV, Esko-Graphics BVBA, Flir Systems Trading Belgium BVBA, Anheuser-Busch InBev SA/NV, Ampar BVBA, Atlas Copco Airpower NV, Atlas Copco AB, Wabco Europe BVBA и Celio International NV (наричани по-нататък заедно „встъпилите в производството по обжалване страни“) са допуснати да встъпят в производството в подкрепа на исканията на Magnetrol International.

38 С насрещната си жалба Кралство Белгия моли Съда:

– да отмени обжалваното съдебно решение в частта, в която Общият съд отхвърля твърденията по първото основание за отмяна, повдигнато от тази държава членка, и да се произнесе по това основание,

– да потвърди обжалваното съдебно решение, доколкото с него се отменя спорното решение, и

– да осъди Комисията да заплати съдебните разноски, направени в производството по насрещната жалба.

39 Комисията иска насрещната жалба да бъде отхвърлена.

По жалбата пред Съда

По допустимостта

Доводи на страните

40 Кралство Белгия и Magnetrol International, подкрепено в това отношение от встъпилите в производството по обжалване страни, твърдят по същество, че подадената от Комисията жалба пред Съда е недопустима.

41 На първо място, Magnetrol International, подкрепено в това отношение от Soudal, Esko-Graphics и Wabco Europe, смята, че исканията по жалбата, както са формулирани, са насочени към отмяната на обжалваното съдебно решение само в частта, в която Общият съд заключава, че Комисията неправилно е квалифицирала системата на освобождаване от данък на свръхпечалбата като „схема за помощ“ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589. Така Комисията искала това съдебно решение да бъде отменено в част, която е неразривно свързана с неговия диспозитив, поради което тези искания били недопустими.

42 На второ място, Кралство Белгия, Soudal, Esko-Graphics и Flir Systems Trading Belgium считат, че с посочената жалба Комисията иска от Съда да извърши нова преценка на фактите, без обаче да представя доказателства за каквото и да било изопачаване на тези факти. Освен това доводите на Комисията се основавали на нови факти, които имали за цел по-специално да се пренапише a posteriori спорното решение.

43 На трето място, Кралство Белгия, Soudal и Esko-Graphics поддържат, че Комисията не е посочила достатъчно точно в какво се състои грешката, допусната от Общия съд при тълкуването на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589.

44 Комисията оспорва тези доводи и твърди, че жалбата е допустима.

Съображения на Съда

45 Що се отнася, на първо място, до оплакването за недопустимост на исканията по жалбата, следва да се припомни, че съгласно член 169, параграф 1 от Процедурния правилник на Съда „[и]сканията в жалбата са за отмяна, изцяло или частично, на съдебния акт на Общия съд, съдържащ се в диспозитива“.

46 Тази разпоредба посочва приложимия при обжалването на съдебни актове на Общия съд основен принцип, че съответната жалба трябва да е насочена срещу диспозитива на съдебния акт на Общия съд и не може да има за предмет само изменението на някои мотиви на този акт (вж. в този смисъл решение от 14 ноември 2017 г., British Airways/Комисия, C-122/16 P, EU:C:2017:861, т. 51 и цитираната съдебна практика).

47 В случая, противно на поддържаното по същество от Magnetrol International, исканията на Комисията пред Съда, както са възпроизведени в точка 34, първо тире от настоящото решение, целят пълната, а не частична отмяна на обжалваното съдебно решение. Всъщност, като приема, че са налице изложените от Кралство Белгия и Magnetrol International основания, а именно че системата на освобождаване от данък на

свръхпечалбата е квалифицирана неправилно като „схема за помощ“ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, Общият съд постановява отмяната на спорното решение и в жалбата Комисията оспорва точка 2 от диспозитива на обжалваното съдебно решение.

48 При това положение разглежданото оплакване следва да се отхвърли.

49 На второ място, не могат да се приемат доводите, че с жалбата се иска от Съда да преразгледа фактическите констатации на Общия съд.

50 Всъщност, от една страна, с представеното от Комисията едно-единствено основание за обжалване тя повдига правни въпроси, свързани с тълкуването от Общия съд на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, за да оспори правилността на правното разрешение, възприето от Общия съд в обжалваното съдебно решение, по-специално доколкото той е приел, че системата на освобождаване от данък на свръхпечалбата не отговаря на условията, за да бъде квалифицирана като „схема за помощ“ по смисъла на тази разпоредба. Следователно доводите, които тя изтъква в това отношение в рамките на четирите части от единственото основание, са допустими.

51 От друга страна, в рамките на посоченото единствено основание Комисията изтъква също, че Общият съд е изопачил редица съображения от спорното решение, по-специално като не е взел предвид, че в тях Комисията е констатирала, че системата за свръхпечалбата се основава на постоянна административна практика на белгийските данъчни органи, изразяваща се в системно прилагане contra legem на член 185, параграф 2, буква b) от CIR 92.

52 Подобни доводи обаче, които в крайна сметка се отнасят до тълкуването от Общия съд на спорното решение и които освен това се основават на изопачаване от негова страна на изтъкнатите от Комисията факти и доказателства, трябва да се приемат за допустими.

53 В допълнение тези доводи се отнасят и до точки 121—134 от обжалваното съдебно решение, в които Общият съд се е произнесъл по въпроса дали Комисията е доказала надлежно наличието на постоянната административна практика, посочена в точка 51 от настоящото решение и която според нея позволява да се заключи, че системата на освобождаване от данък на свръхпечалбата е „схема за помощ“ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589. Разглеждането на такъв въпрос обаче, който се отнася до мотивите на спорното решение, както и до принципите, уреждащи доказването, е допустимо на етапа на обжалването пред Съда.

54 На трето място, следва да се отхвърли и оплакването за неточност на жалбата.

55 Всъщност с оглед на посоченото по-горе е достатъчно да се констатира, че от жалбата ясно личи, че според Комисията Общият съд е тълкувал неправилно условията по член 1, буква г) от Регламент 2015/1589 и е изопачил някои съображения от спорното решение. В това отношение тя посочва точно не само тези съображения, но и точките от обжалваното съдебно решение, които възнамерява да критикува, поради което това оплакване трябва да се отхвърли.

56 От посоченото по-горе следва, че жалбата пред Съда е допустима.

57 В допълнение, доколкото Кралство Белгия и Magnetrol International, подкрепено в това отношение от встъпилите в производството по обжалване страни, изтъкват, че тази жалба се основава на нови факти или е насочена към пренаписване на спорното решение, тези доводи са разгледани, доколкото е необходимо, в рамките на преценката на основателността на посочената жалба.

По същество

Предварителни бележки

58 Изложеното от Комисията едно-единствено основание се отнася до грешки, допуснати от Общия съд при тълкуването на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, в който се определя понятието „схема за помощ“.

59 Съгласно тази разпоредба „схема за помощ“ означава по-специално всеки акт, на базата на който и без да се изискват допълнителни мерки за прилагане, може да се предостави индивидуална помощ на предприятията, определени в акта по общ и абстрактен начин.

60 Следователно, за да се квалифицира държавна мярка като схема за помощ, е необходимо да са изпълнени три кумулативни условия. Първо, въз основа на акт може да се предоставят индивидуални помощи на предприятия. Второ, за отпускането на тези помощи не се изисква никаква допълнителна мярка за прилагане. Трето, предприятията, на които може да бъде предоставена индивидуална помощ, трябва да бъдат определени „по общ и абстрактен начин“.

61 Изложеното от Комисията едно-единствено основание се подразделя на четири части. По същество първите три части се отнасят съответно до трите условия, посочени в определението за „схема за помощ“ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589. Четвъртата част се отнася до това, че Общият съд не е зачел ratio legis на тази разпоредба.

По първата част

– *Доводи на страните*

62 По първата част от единственото представено от нея основание Комисията твърди, че Общият съд е тълкувал и приложил неправилно първото условие, предвидено в член 1, буква г) от Регламент 2015/1589. Това тълкуване довело до изопачаване на съображения 94—110 от спорното решение от страна на Общия съд, доколкото в точки 84, 90—120 и 125 от обжалваното съдебно решение той заключил, че Комисията е приела, че единствено нормативните актове, посочени в съображение 99 от това решение, представляват основанието на разглежданата схема.

63 Според Комисията от съображения 94—110 от посоченото решение е видно, че според нея тази схема се основава на постоянната административна практика на белгийските данъчни органи, състояща се в системното прилагане contra legem на член 185, параграф 2 от CIR 92.

64 Що се отнася до понятието „акт“, използвано в член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, Комисията счита, на първо място, че въпреки различията, съществуващи между текстовете на този регламент на отделните езици, това понятие позволява да се обхване постоянна административна практика на органите на държава членка. В подкрепа на подобно тълкуване била практиката на Съда, установена с решение от 13 април 1994 г., Германия и Pleuger Worthington/Комисия (C-324/90 и C-342/90, EU:C:1994:129, т. 14 и 15).

65 В обжалваното съдебно решение Общият съд възприел ограничително тълкуване на посоченото понятие, което го довело до това при анализ на системата на освобождаване от данък на свръхпечалбата да проведе неправилно разграничение между, от една страна, административната практика, в която се изразява тази схема, и от друга, нормативните разпоредби, на които тя се основава. Той обаче трябвало да провери дали тази система съставлява „схема за помощ“ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, доколкото се основава на постоянната административна практика на белгийските данъчни органи, състояща се в системното прилагане contra legem на член 185, параграф 2, буква b) от CIR 92.

66 На второ място, от съображения 94—110 от спорното решение надлежно следвало, че Комисията възприема системата на освобождаване от данък на свръхпечалбата като основаваща се на такава постоянна административна практика. Поради тази причина Комисията многократно направила разграничение между, от една страна, определящите данъчен режим относно свръхпечалбата предварителни решения, които съгласно посочената постоянна административна практика се основават на системното прилагане contra legem на член 185, параграф 2, буква b) от CIR 92 и водят до схема за държавни помощи, и от друга страна, определящите данъчен режим предварителни решения, които са издадени при спазване на тази разпоредба и не водят до никаква държавна помощ.

67 На трето място, мотивите, изложени в съображения 94—110 от спорното решение, трябвало да се преценят с оглед на контекста, в който е прието това решение, а именно Решение на Комисията от 3 февруари 2015 година по дело SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN), Система за данъчни режими при свръхпечалба в Белгия — член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92 — Покана за представяне на мнения съгласно член [108, параграф 2 ДФЕС] (ОВ C 188, 2015 г., стр. 24, наричано по-нататък „решението за откриване на производството“). От решението за откриване на производството ясно личало, че Комисията винаги е приемала, че системата на освобождаване от данък на свръхпечалбата се основава на постоянна административна практика, състояща се в неправилно прилагане на член 185, параграф 2, буква b) от CIR 92 и на правните норми, уреждащи съответната материя.

68 Кралство Белгия твърди, че единственото основание за обжалване не е налице в първата му част.

69 Magnetrol International, подкрепено в това отношение от встъпилите в производството по обжалване страни, смята, че с тази първа част Комисията цели да измени a posteriori мотивите на спорното решение и тълкува неправилно обжалваното съдебно решение.

70 При условията на евентуалност тези страни изтъкват, че за да докаже наличието на „схема за помощ“ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, Комисията може да се позове на „систематична линия на поведение“ на органите на държава членка само когато не е установила никакъв правен акт, който може да служи за основание на разглежданата

схема. В подкрепа на това тълкуване била практиката на Съда, посочена в точки 79 и 122 от обжалваното съдебно решение. В случая обаче в съображения 97—99 от спорното решение правни актове били установени като основание на разглежданата схема. Следователно Комисията не можела да се основава на „систематична линия на поведение“, за да заключи, че е налице такава схема.

– *Съображения на Съда*

71 Доколкото Комисията упреква Общия съд, че е тълкувал неправилно първото условие, предвидено в член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, следва да се определи, на първо място, дали, както изтъква тази институция, данъчна разпоредба на държава членка трябва да се счита за „акт“ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, когато тя системно се прилага contra legem от данъчните органи на тази държава членка, а в случай на такова прилагане — дали трябва да се вземе предвид постоянната административна практика на тези органи, когато се установява кои са актовете, от които се състои основаващата се на тази данъчна разпоредба схема за помощ.

72 Що се отнася, първо, до обхвата на понятието „акт“, употребено в член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, следва да се отбележи, че съгласно текста на член 1 това понятие обхваща всеки акт, на базата на който и без да се изискват допълнителни мерки за прилагане, може да се предостави индивидуална помощ на предприятията.

73 В това отношение следва да се подчертае, че буквалното тълкуване на член 1 не позволява да се определи дали понятието „акт“ може да обхваща схема, която според Комисията се характеризира със системно прилагане contra legem на данъчна разпоредба на държава членка от данъчните органи на тази държава членка в рамките на постоянна административна практика. Всъщност, както изтъква Комисията, в текста на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589 на отделните езици се използват различни понятия, които според случая може да обхващат такава административна практика или не.

74 Съгласно постоянната практика на Съда обаче, за да се осигури еднакво тълкуване и прилагане на една и съща разпоредба, чийто текст на един език на Съюза се различава от този на другите езици, въпросната разпоредба трябва да се тълкува в зависимост от контекста и целите на правната уредба, от която е част (решение от 12 септември 2019 г., Комисия/Kolachi Raj Industrial, C-709/17 P, EU:C:2019:717, т. 88 и цитираната съдебна практика).

75 Така, що се отнася, второ, до контекста, в който се вписва член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, следва да се отбележи, че понятието „схема за помощ“ се различава от понятието „индивидуална помощ“ по член 1, буква д) от този регламент.

76 За разлика от индивидуалната помощ, при която става въпрос за мярка за държавна помощ, за която е необходима индивидуална проверка с оглед на критериите по член 107, параграф 1 ДФЕС, понятието „схема за помощ“ позволява на Комисията да разгледа в светлината на тази разпоредба съвкупност от помощи, предоставени индивидуално на предприятия въз основа на обща разпоредба, която по принцип представлява правното основание за тях.

77 В това отношение Общият съд правилно припомня в точка 78 от обжалваното съдебно решение, че при схема за помощ Комисията може просто да проучи характеристиките на разглежданата схема, за да прецени в мотивите на въпросното решение дали поради предвидените в тази схема условия последната осигурява съществено предимство на получателите спрямо конкурентите им и дали от нея могат да се ползват главно участващи в търговията между държавите членки предприятия. По този начин в отнасящото се до подобна схема решение Комисията не е длъжна да прави анализ на отпуснатите въз основа на тази схема помощи във всеки отделен случай. Едва на етапа на възстановяване на помощите ще бъде необходимо да се провери индивидуалното положение на всяко засегнато предприятие.

78 От това следва, че понятието „акт“, употребено в член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, обозначава актовете, от които се състои дадена схема за помощ и от които може да се установят съществените характеристики, необходими за квалифицирането ѝ като мярка за държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

79 Макар по принцип това понятие да може да обозначава актовете, които представляват правното основание на схемата за помощ, не може да се изключи, както впрочем отбелязва Общият съд, при определени обстоятелства то да препраща и към постоянна административна практика на органите на държава членка, когато тази практика разкрива „систематична линия на поведение“, чиито характеристики отговарят на изискванията, предвидени в член 1, буква г) от Регламент 2015/1589.

80 В това отношение в точка 79 от обжалваното съдебно решение Общият съд основателно се позовава на точки 14 и 15 от решение от 13 април 1994 г., Германия и Pleuger Worthington/Комисия (C-324/90 и C-342/90, EU:C:1994:129), за да подчертае, че Съдът е приел, че в рамките на разглеждането на схема за помощ и при липса на правно основание за въвеждане на такава схема за помощ Комисията може да се основава на съвкупност от обстоятелства, които могат да разкрият фактическото наличие на схема за помощ.

81 Противно на изтъкнатото по-специално от Magnetrol International, подкрепено в това отношение от встъпилите в производството по обжалване страни, от това решение на Съда по никакъв начин не следва, че възможността Комисията да установи фактическото наличие на схема за помощ, е ограничена до положение, при което не съществува никаква правна разпоредба, на която да се основава тази схема. Напротив, направените в посоченото решение на Съда изводи позволяват да се приеме, че на по-силно основание такава възможност съществува, когато схемата за помощ произтича, както Комисията твърди в случая, от системното прилагане contra legem на данъчна разпоредба на държава членка от данъчните органи на тази държава членка в рамките на постоянна административна практика.

82 Всъщност отчитането на такава административна практика при определянето на „акта“, съставляващ схема за помощ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, позволява да се разкрие действителният обхват на тази данъчна разпоредба, който не може да бъде иначе преценен само въз основа на посочената разпоредба.

83 Трето, в подкрепа на подобно тълкуване на понятието „акт“ е преследваната с Регламент 2015/1589 цел да се определят редът и условията за контрола на държавните помощи, предвиден в член 108 ДФЕС.

84 Всъщност полезното действие на правилата в областта на държавните помощи би било значително отслабено, ако понятието „акт“ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589 обозначава само изричните актове, съставляващи схема за помощ.

85 От една страна, следва да се отбележи, че в такъв случай обхватът и условията на този контрол неминуемо ще зависят от формата, която държавите членки придават на мерките за държавни помощи. От друга страна, както изтъква Комисията, някои от тези мерки за помощи, основаващи се на прилагане contra legem на разпоредба от националното право, неминуемо ще бъдат изключени от обхвата на понятието „схема за помощ“ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, макар съвкупност от обстоятелства да позволява да се установи фактическото наличие на схема за помощ.

86 Следователно Комисията може да заключи, че е налице схема за помощ, когато успее да докаже надлежно, че схемата се основава на прилагането на разпоредба на държава членка съгласно „систематична линия на поведение“ на органите на тази държава членка и че характеристиките на тази линия на поведение отговарят на изискванията, предвидени в член 1, буква г) от Регламент 2015/1589.

87 На второ място, следва да се определи дали, както изтъква Комисията, Общият съд е приложил неправилно понятието „акт“, употребено в член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, и е изопачил спорното решение, като е приел, че само актовете, изброени в съображение 99 от спорното решение, представляват основанието за разглежданата схема, както е установена от Комисията.

88 В това отношение следва да се отбележи, че в точка 80 от обжалваното съдебно решение Общият съд най-напред разглежда актовете, изброени в съображения 97—99 от спорното решение. Той отбелязва, че актовете, посочени в съображение 99 от това решение, а именно както член 185, параграф 2, буква b) от CIR 92, така и изложението на мотивите към Закона от 21 юни 2004 г., административното циркулярно писмо от 4 юли 2006 г. и отговорите на министъра на финансите на парламентарни въпроси във връзка с прилагането на тази разпоредба от белгийските данъчни органи, са актовете, въз основа на които се освобождава от данък свръхпечалбата.

89 В точки 81 и 82 от обжалваното съдебно решение Общият съд отбелязва, че в мотивите на Комисията има известно противоречие, доколкото тя все пак признава, че нито член 185, параграф 2, буква b) от CIR 92, нито впрочем която и да било друга разпоредба от CIR 92 не предвижда това освобождаване от данък на свръхпечалбата.

90 В точка 83 от обжалваното съдебно решение обаче Общият съд отбелязва, че след цялостен анализ на спорното решение трябва да се приеме, че член 185, параграф 2, буква b) от CIR 92, както се прилага от белгийските данъчни органи, съставлява основанието на разглежданата схема и че такова прилагане може да бъде изведено от актовете, посочени в точка 88 от настоящото решение. Въз основа на това в точки 84—88 от обжалваното съдебно решение той заключава по същество, че следователно проверката дали са изпълнени условията по член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, трябва да се извърши с оглед на съдържанието на тези актове.

91 Така, на второ място, в точки 90—98 от обжалваното съдебно решение Общият съд анализира по-специално дали основните елементи на разглежданата схема, които Комисията е установила в съображение 102 от спорното решение, произтичат от актовете, изброени в съображения 97—99 от това решение.

92 В това отношение в точка 92 от обжалваното съдебно решение Общият съд най-напред отбелязва, че предвид анализа, съдържащ се в съображения 101 и 139 от спорното решение, тези основни елементи не произтичат от тези актове, а по-скоро от анализираната от Комисията извадка от определящи данъчен режим предварителни решения. В точка 93 от това решение, макар да признава, че някои от основните елементи действително произтичат от посочените актове, той все пак приема, че това не се отнася до всички тези основни елементи, и по-специално до метода на изчисляване на два етапа на свръхпечалбата, предмет на спорното освобождаване, както и до условието, свързано със създаването на работни места, централизирането или разрастването на дейностите в Белгия.

93 Тези съображения са опорочени поради грешки при прилагане на правото.

94 Всъщност, както бе посочено в точка 90 от настоящото решение, макар Общият съд да е констатирал, че правното основание на разглежданата схема произтича не само от член 185, параграф 2, буква b) от CIR 92, но и от прилагането на тази разпоредба от белгийските данъчни органи, той все пак не е извел всички последици от тази констатация. По-специално той не е взел предвид съображенията на спорното решение, от които ясно личи, че Комисията е направила извод за това прилагане не само от актовете, посочени в съображение 99 от това решение, но и от систематична линия на поведение на тези органи, която е установила след анализ на извадка от определящи данъчен режим предварителни решения.

95 Така при цялостния прочит на спорното решение, извършен в точка 83 от обжалваното съдебно решение, Общият съд е трябвало да вземе предвид мотивите, изложени в съображения 100—108 и 110 от това решение, от които следва по същество, че според Комисията една от основните характеристики на разглежданата схема е, че посочените органи системно са издавали решения за освобождаване от данък на свръхпечалбата при условията, изброени в съображение 102 от посоченото решение.

96 В този контекст, както следва по-специално от точка 98 от обжалваното съдебно решение, за сметка на това Общият съд се основава на погрешното схващане, че обстоятелството, че някои от основните елементи на разглежданата схема не произтичат от актовете, посочени в съображение 99 от спорното решение, а от самите определящи данъчен режим предварителни решения, предполага, че за тези актове непременно са необходими допълнителни мерки за прилагане.

97 Следователно, като е ограничил анализа си на условията по член 1, буква г) от Регламент 2015/1589 само до актовете, посочени в съображение 99 от спорното решение, Общият съд е приложил неправилно понятието „акт“, употребено в този член.

98 Вследствие на тази грешка, от една страна, той изключва по принцип възможността „схема за помощ“ по смисъла на посочения член 1 да се основава, както бе посочено в точки 80 и 86 от настоящото решение, на съвкупност от обстоятелства, които могат да разкрият фактическото ѝ наличие, и от друга, тълкува неправилно това решение, що се отнася до проверката на първото от тези условия.

99 С оглед на всички изложени по-горе съображения следва да се заключи, че единственото основание за обжалване е налице в първата му част.

По втората част

– *Доводи на страните*

100 По втората част от изложеното от Комисията едно-единствено основания тя изтъква, че Общият съд е тълкувал неправилно второто условие, предвидено в член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, и е изопачил съображения 100—108 от спорното решение, като в точки 94, 96, 98, 103—113, 119, 120 и 129—133 от обжалваното съдебно решение е заключил, че за да бъде освободена от данък свръхпечалбата, е необходимо да бъдат приети допълнителни мерки за прилагане.

101 Общият съд само застъпил отново позицията, че ако основните елементи на разглежданата схема, изброени в съображение 102 от спорното решение, не са указани в нормативните актове, посочени в съображение 99 от това решение, то непременно трябва да бъдат приети допълнителни мерки за прилагане. Според Комисията Общият съд не е проверил дали, що се отнася до освобождаването от данък на свръхпечалбата, белгийските данъчни органи действително са били в състояние да повлияят на размера на освобождаването на свръхпечалбата, на основните елементи на разглежданата схема и на условията за прилагане на това освобождаване в отделните случаи. Освен това Общият съд бъркал правото на преценка, с което разполагат тези органи, когато проверяват дали са спазени условията за освобождаване на свръхпечалбата, и възможността им да повлияят на размера на това освобождаване, на основните елементи на разглежданата схема и на условията за прилагане на освобождаването в отделните случаи. Ако Общият съд бе тълкувал и приложил правилно понятието „допълнителни мерки за прилагане“, той трябвало да заключи, че посочените органи не са били в състояние да повлияят на тези фактори.

102 Кралство Белгия смята, че в съображенията на Общия съд във връзка с второто условие, предвидено в член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, не е допусната грешка при прилагане на правото.

103 Magnetrol International, подкрепено в това отношение от встъпилите в производството по обжалване страни, твърди по същество, че за да направи извод за наличие на схема за помощ, Комисията е трябвало да докаже в спорното решение, на първо място, че изброените в съображения 97—99 от това решение актове предвиждат задължителни методи за изчисляване, които белгийските данъчни органи трябва да приложат, и на второ място, че размерът на освобождаването от данък на свръхпечалбата във всеки отделен случай може да бъде установен посредством тези методи. На трето място, що се отнася до условията за отпускане на помощта, Комисията трябвало да докаже, от една страна, че тези актове определят условията, при които белгийските данъчни органи могат да приемат

заявленията за индивидуални помощи, и от друга страна, че е възможно въз основа на тези условия да се реши дали сделката, предложена от заявителя за определящо данъчен режим предварително решение, отговаря на условието за „ново положение“.

– *Съображения на Съда*

104 Втората част от единственото основание за обжалване се отнася до второто условие, позволяващо да се определи „схема за помощ“ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, а именно условието да не се изискват „допълнителни мерки за прилагане“ за предоставянето на индивидуални помощи на основание на акта, съставляващ такава схема.

105 Както Общият съд правилно отбелязва в точка 99 от обжалваното съдебно решение, като в това отношение се позовава на съображение 100 от спорното решение, наличието на допълнителни мерки за прилагане предполага упражняването на право на преценка от данъчния орган, приемащ въпросните мерки, което му позволява да повлияе на размера и характеристиките на помощта или на условията, при които тя се предоставя. За сметка на това чисто техническото прилагане на актовете, които предвиждат отпускането на разглежданите помощи, не е „допълнителна мярка за прилагане“ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589.

106 От това следва, че въпросът дали се изискват „допълнителни мерки за прилагане“ за предоставянето на индивидуални помощи по схема за помощ, е неразривно свързан с въпроса за определянето на „акта“ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, на който се основава тази схема. Всъщност именно с оглед на този акт следва да се определи дали предоставянето на индивидуални помощи зависи от приемането на такива мерки, или, напротив, помощите може да бъдат предоставени само въз основа на посочения акт.

107 Следователно, както отбелязва генералният адвокат в точка 100 от заключението си, установената в точки 97 и 98 от настоящото решение грешка при прилагане на правото неизбежно е засегнала преценката на Общия съд по въпроса дали в случая свръхпечалбата е била освобождавана от данък, без да е било необходимо да се приемат допълнителни мерки за прилагане.

108 Всъщност, от една страна, както бе констатирано в точка 96 от настоящото решение, Общият съд се основава на погрешното схващане, че обстоятелството, че някои от основните елементи на разглежданата схема не произтичат от актовете, посочени в съображение 99 от спорното решение, а са изведени от самите определящи данъчен режим предварителни решения, предполага, че за тези актове непременно са необходими допълнителни мерки за прилагане.

109 От друга страна, в рамките на анализа в точки 103—113 от обжалваното съдебно решение на въпроса дали при приемането на предварителните решения, определящи данъчен режим относно освобождаването от данък на свръхпечалбата, белгийските данъчни органи са разполагали с право на преценка, което им позволява да влияят върху размера на освобождаването, основните елементи на разглежданата схема и условията за прилагане на освобождаването, Общият съд се позовава единствено на изброените в съображение 99 от спорното решение актове, за да заключи по същество, че тези актове само определят по общ начин позицията на белгийските данъчни органи относно освобождаването.

110 От това той прави извода, че при липсата на други фактори, които да ограничават правомощието на тази администрация за вземане на решения, при приемането на определящите данъчен режим предварителни решения белгийските данъчни органи неминуемо са разполагали с право на преценка, поради което не може да се заключи, че са прилагали технически правната уредба; напротив, те са извършили проверка „във всеки отделен случай“ на всяко заявление.

111 В рамките на тази проверка Общият съд все пак е пропуснал да вземе предвид факта, че както бе посочено в точка 95 от настоящото решение, една от основните характеристики на разглежданата схема, както е установена от Комисията в спорното решение, се състои в това, че белгийските данъчни органи системно са освобождавали от данък свръхпечалбата, когато са били изпълнени условията, изброени в съображение 102 от това решение.

112 Обратно на постановеното от Общия съд обаче, установяването на такава системна практика може да бъде релевантен елемент при преценката на всички обстоятелства, които могат да разкрият фактическото наличие на схема за помощ, позволяващ евентуално да се докаже, че тези данъчни органи в действителност не са разполагали с никакво право на преценка при прилагането на член 185, параграф 2, буква b) от CIR 92 и че следователно разглежданото освобождаване от данък на свръхпечалбата не е изисквало никаква „допълнителна мярка за прилагане“ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589.

113 Следователно, както изтъква Комисията, като е основал извода си относно второто условие, предвидено в член 1, буква г) от този регламент, на погрешно схващане, Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото.

114 Съображенията, изложени в точки 106 и 107 от обжалваното съдебно решение, не могат да опровергаят тази констатация. В тези точки Общият съд се основава на констатацията, че разглежданата схема не се отнася до всички определящи данъчен режим предварителни решения, приети на основание член 185, параграф 2, буква b) от CIR 92, а само до тези от тях, които предоставят корекции към по-ниска стойност, без администрацията да е проверила дали съответните печалби са били включени в печалбите на друго дружество от групата, установено в друга юрисдикция, като определящите данъчен режим предварителни решения, които предоставят корекция към по-ниска стойност, съответстваща на корекция към по-висока стойност на облагаемата печалба на друго дружество от групата, установено в друга юрисдикция, не били част от тази схема. Според Общия съд, щом въз основа на една и съща разпоредба белгийските данъчни органи могат да приемат както решения, които според Комисията предоставят държавни помощи, така и решения, които не предоставят такива помощи, ролята на тези данъчни органи не се ограничава до техническото прилагане на разглежданата схема.

115 Както обаче бе констатирано в точка 94 от настоящото решение, Комисията е приела, че именно прилагането contra legem на член 185, параграф 2, буква b) от CIR 92 в рамките на постоянна административна практика на белгийските данъчни органи е основанието за разглежданата схема. Само фактът, че посочените данъчни органи са прилагали тази разпоредба и в случаи, които действително попадат в нейното приложно поле, не може да обори тази констатация.

116 Също така изтъкнатото в точка 112 от обжалваното съдебно решение наличие на предварителна фаза в производството по издаване на предварителни решения, определящи данъчния режим във връзка с освобождаването на свръхпечалбата, не може да

бъде признак за това, че белгийските данъчни органи непременно са разполагали с право на преценка в рамките на системата на освобождаване от данък на свръхпечалбата. Всъщност това право на преценка трябва да се анализира единствено с оглед на определящите данъчен режим предварителни решения, издадени по тази система, поради което случаите, в които не е прието такова решение, са ирелевантни в това отношение.

117 С оглед на всички изложени по-горе съображения следва да се заключи, че единственото основание за обжалване е налице във втората му част.

По третата част

– *Доводи на страните*

118 По третата част на изложеното от Комисията едно-единствено основание тя поддържа, че Общият съд е тълкувал неправилно третото условие, предвидено в член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, и е изопачил съображения 66, 102, 103, 109, 139 и 140 от спорното решение, като в точки 114—119 от обжалваното съдебно решение е заключил, че бенефициерите по мярката за освобождаване от данък на свръхпечалбата не са определени „по общ и абстрактен начин“ в разпоредбите, които съставляват основанието на тази схема. Според Комисията, ако Общият съд надлежно бе взел предвид постоянната административна практика на белгийските данъчни органи във връзка с това освобождаване, е щял да достигне до обратния извод.

119 Кралство Белгия и Magnetrol International, подкрепено в това отношение от встъпилите в производството по обжалване страни, оспорват тези доводи.

– *Съображения на Съда*

120 Третата част от единственото основание за обжалване се отнася до третото условие, позволяващо да се определи „схема за помощ“ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, а именно условието бенефициерите по такава схема да са определени „по общ и абстрактен начин“ в акта, който е основанието на тази схема.

121 В това отношение от връзките, съществуващи между трите условия, позволяващи дадена мярка да се квалифицира като „схема за помощ“ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, следва, че въпросът дали третото от тези условия е изпълнено, е неразривно свързан с първите две условия, отнасящи се съответно до наличието на „акт“ и липсата на „допълнителни мерки за прилагане“.

122 Следователно допуснатите от Общия съд грешки при прилагане на правото, които са установени в точки 97, 98 и 113 от настоящото решение и се отнасят до първите две условия, са опорочили преценката на Общия съд относно определянето на бенефициерите по мярката за освобождаване от данък на свръхпечалбата.

123 Всъщност в точки 115—119 от обжалваното съдебно решение, макар да признава, че член 185, параграф 2, буква b) от CIR 92 се отнася до обща и абстрактна категория субекти, Общият съд се е основал главно на анализ на актовете, посочени в съображение 99 от

спорното решение, за да заключи, че бенефициерите по разглежданата схема не са определени „по общ и абстрактен начин“ в тези актове, поради което те непременно трябва да бъдат определени посредством приемането на допълнителни мерки за прилагане.

124 При това положение следва да се заключи, че единственото основание за обжалване е налице в третата му част.

125 С оглед на всички изложени по-горе съображения и без да е необходимо да се разглежда четвъртата част от единственото основание за обжалване, следва да се заключи, че Общият съд е допуснал няколко грешки при прилагане на правото, като е постановил по-специално в точка 120 от обжалваното съдебно решение, че Комисията неправилно е приела, че схемата за освобождаване от данък на свръхпечалбата, както е определена в спорното решение, е „схема за помощ“ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589.

По изложените за изчерпателност мотиви на обжалваното съдебно решение, отнасящи се до доказването на „систематична линия на поведение“

126 Следва да се отбележи, че в рамките на мотиви, изложени за изчерпателност в точки 121—134 от обжалваното съдебно решение, Общият съд проверява дали Комисията е успяла да докаже наличието на „систематична линия на поведение“ на белгийските данъчни органи, установена от нея след анализ на извадка от 22 от 66-те предварителни решения, издадени за определяне на данъчен режим във връзка с освобождаването от данък на свръхпечалбата.

127 За да се определи дали посочените в точка 125 от настоящото решение грешки при прилагане на правото може да доведат до отмяна на обжалваното съдебно решение, следва да се провери дали в рамките на тези мотиви Общият съд правилно е отхвърлил доводите на Комисията относно наличието на такава „систематична линия на поведение“.

– *Доводи на страните*

128 В рамките на доводите си относно първите три части от единственото основание за обжалване Комисията излага конкретни доводи, за да оспори съображенията на Общия съд в точки 121—134 от обжалваното съдебно решение, по които той приема, че тя не е доказала надлежно наличието на „систематична линия на поведение“ на белгийските данъчни органи при освобождаването от данък на свръхпечалбата.

129 На първо място, Комисията изтъква, че противно на приетото от Общия съд в точки 127 и 128 от обжалваното съдебно решение, тя надлежно е доказала обстоятелствата, въз основа на които е стигнала до извода за наличието на такава „систематична линия на поведение“.

130 Що се отнася най-напред до избора на извадката от 22 определящи данъчен режим предварителни решения, въз основа на която е направила извод за наличието на постоянна административна практика, Комисията признава, че този избор не е описан в съображения 94—110 от спорното решение. Общият съд обаче пропуснал да вземе предвид съображение 3 от това решение, в което се посочва отправеното до Кралство Белгия искане на Комисията за предоставяне на информация относно предварителните решения,

издадени през 2004 г., 2007 г., 2010 г. и 2013 г. Тези решения са именно 22-те определящи данъчен режим предварителни решения, включени в извадката, въз основа на която Комисията е направила извод за наличието на постоянна административна практика.

131 На следващо място, що се отнася до това дали тази извадка е представителна, Комисията подчертава, първо, че определящите данъчен режим предварителни решения са били подбрани сред четири от деветте години, през които се е прилагала разглежданата схема. Второ, между избраните години всеки път имало период от три години, като по този начин се обхващали началото, средата и края на периода, през който белгийските данъчни органи са издавали такива определящи данъчен режим предварителни решения. Трето, 22-те определящи данъчен режим предварителни решения представлявали една трета от всички решения, издадени през този деветгодишен период, и четвърто, тези 22 решения обхващали една трета от всички бенефициери по разглежданата схема, което неминуемо означавало, че извадката е представителна и че в това отношение не било необходимо никакво конкретно обяснение. Във всеки случай Кралство Белгия никога не оспорило междинните заключения на Комисията в рамките на решението за откриване на производството и не представило никакво определящо данъчен режим предварително решение, което да удостоверява, че основните елементи на разглежданата схема не произтичат от постоянна административна практика.

132 Освен това Комисията счита, че не е било необходимо да описва индивидуалните решения в спорното решение, след като въз основа на анализа си на 22-те определящи данъчен режим предварителни решения заключава, че тези решения са част от постоянна административна практика. За сметка на това Кралство Белгия и бенефициерите трябвало да оспорят извода ѝ, че свръхпечалбата е освобождавана от данък в рамките на схема за помощ, а те не успели да го направят.

133 Накрая, що се отнася до шестте определящи данъчен режим предварителни решения, описани в съображения 62—64 и в бележка под линия 80 от спорното решение, в съображение 61 от спорното решение се посочвало, че трите дадени в тези съображения примера само онагледявали определящите данъчен режим предварителни решения, издадени в рамките на прилагането на схемата от белгийските данъчни органи.

134 На второ място, вследствие на изопачаването на съображения 94—110 от спорното решение Общият съд допуснал грешка при прилагане на правото, като в точки 127 и 128 от обжалваното съдебно решение заключил, че Комисията не е доказала наличието на систематичен подход.

135 Кралство Белгия и Magnetrol International, подкрепено в това отношение от встъпилите в производството по обжалване страни, оспорват тези доводи.

– *Съображения на Съда*

136 Комисията упреква Общия съд, че неправилно е констатирал, че тя не е успяла да докаже наличието на „систематична линия на поведение“, съответстваща на предвидените в член 1, буква г) от Регламент 2015/1589 изисквания.

137 В това отношение, на първо място, следва да се отбележи, че в точка 125 от обжалваното съдебно решение Общият съд приема по същество, че такава „систематична линия на поведение“ не може да представлява самата основа на разглежданата схема, тъй като това не е основанието, възприето в спорното решение, по-специално в съображение 99 от него.

138 С оглед обаче на грешката при прилагане на правото, установена в точки 97 и 98 от настоящото решение, този мотив също е неправилен от правна страна.

139 На второ място, в точка 126 от обжалваното съдебно решение Общият съд приема, че дори да се предположи, че основните елементи на разглежданата схема произтичат от „систематична линия на поведение“, установена въз основа на анализираната от Комисията извадка от определящи данъчен режим предварителни решения, последната не е успяла да докаже наличието на такава линия на поведение.

140 Най-напред, в точка 127 от обжалваното съдебно решение, като отбелязва, че тази извадка е съставена от 22 от съответните 66 определящи данъчен режим предварителни решения, Общият съд приема, че в спорното решение Комисията не е уточнила избора на посочената извадка и причините, поради които тя трябва да се счита за представителна.

141 Както Комисията поддържа по същество, що се отнася до избора на анализираната от нея извадка от определящи данъчен режим предварителни решения, от цялостния анализ на съображенията на спорното решение, и по-специално от анализа на съображение 3 във връзка със съображение 59 от това решение, следва обаче, че тази извадка се състои от определящите данъчен режим предварителни решения, приети през 2005 г. (през 2004 г. не е прието нито едно такова решение), 2007 г., 2010 г. и 2013 г., за да обхване решенията, приети в началото, средата и края на периода на действие на разглежданата схема.

142 Що се отнася до въпроса дали посочената извадка е представителна, както генералният адвокат подчертава по същество в точка 86 от заключението си, очевидно, че щом са избрани 22 определящи данъчен режим предварителни решения от общо 66 такива решения, приети в рамките на разглежданата схема, то извадката обхваща една трета от тези решения.

143 Във връзка с това следва да се отбележи, че такъв процент определящи данъчен режим предварителни решения, подбрани по пропорционален начин сред всички такива решения, приети във връзка с освобождаването от данък на свръхпечалбата през разглеждания период, по естеството си може да бъде представителен, що се отнася до наличието на „систематична линия на поведение“ на белгийските данъчни органи. Всъщност именно поради „системния“ характер на такава практика Комисията е можела основателно да предположи, че до доказване на противното елементите, които е установила в анализираната от нея извадка от определящи данъчен режим предварителни решения, неминуемо ще бъдат открити във всички такива решения, приети във връзка с освобождаването от данък на свръхпечалбата.

144 При това положение Общият съд не е имал основание да приеме, че в спорното решение Комисията не е уточнила избора на тази извадка и елементите, поради които тя трябва да се счита за представителна.

145 Впрочем този извод не може да бъде оборен поради констатацията в точка 128 от обжалваното съдебно решение, че Комисията не е уточнила избора на шестте определящи данъчен режим предварителни решения, посочени в съображения 62—64 от спорното решение. Всъщност, както следва от съображение 61 от това решение и както изтъква Комисията, тези шест решения са посочени само с цел да бъде онагледен начинът, по който белгийските данъчни органи са освобождавали свръхпечалбата от данък, поради което те не може да бъдат взети предвид, за да се определи дали Комисията надлежно е доказала наличието на „систематична линия на поведение“ в практиката на белгийските данъчни органи по вземане на решения.

146 На следващо място, в точка 129 от обжалваното съдебно решение Общият съд се основава на съображенията, изложени в точки 103—112 от същото решение и отнасящи се до наличието на право на преценка на белгийските данъчни органи и необходимостта от допълнителни мерки за прилагане. Според Общия съд тези съображения сами по себе си позволяват да се обори твърдението на Комисията за наличие на „систематична линия на поведение“.

147 Доколкото обаче този извод се основава на погрешното схващане, че само актовете, посочени в съображение 99 от спорното решение, са основанието на разглежданата схема, следва да се приеме, че по същите съображения като изложените в точки 97, 98 и 113 от настоящото решение изводът в точка 129 от обжалваното съдебно решение е неправилен от правна страна.

148 На последно място, в точки 131—133 от обжалваното съдебно решение Общият съд отбелязва, че при всяко положение не всички определящи данъчен режим предварителни решения, включени в разгледаната от Комисията извадка, се отнасят до случаи, в които съответното белгийско предприятие е изградило структура на „основен изпълнител“, и че двуетапният подход за изчисляване на свръхпечалбата, установен от Комисията, не е бил използван системно.

149 При все това, както изтъква Комисията, констатациите на Общия съд в тези точки се основават на изопачаване на съображение 102 от спорното решение, в което Комисията изброява основните елементи на разглежданата схема, установени от нея въз основа на анализа на извадката от 22 определящи данъчен режим предварителни решения, които са представителни, що се отнася до постоянната административна практика на белгийските данъчни органи.

150 Така от съображение 102 следва, че противно на констатациите на Общия съд в точка 132 от обжалваното съдебно решение, Комисията не е приела, че преместването на „основния изпълнител“ в Белгия е единственото условие, позволяващо освобождаването от данък на свръхпечалбата, а напротив, че подобно положение е просто пример за по-общо условие, свързано с наличието на ново положение, което все още не е произвело последици от данъчна гледна точка.

151 Що се отнася до двуетапния подход за изчисляване, посочен в точка 133 от обжалваното съдебно решение, от съображение 102, трето тире от спорното решение следва, че противно на направените от Общия съд констатации, Комисията не е приела за основен елемент от разглежданата схема прилагането на такъв подход, а по същество факта, че освободената сума във връзка със свръхпечалбата системно съответства на разликата

между действително регистрираната от бенефициера печалба и хипотетична печалба, която би била получена, ако той бе осъществявал дейност независимо от групата, към която принадлежи, при това без значение какъв метод е използван, за да се стигне до този извод.

152 Следователно трябва да се констатира, че точки 130—133 от обжалваното съдебно решение не могат да основат извода на Общия съд, че Комисията не е доказала, че при освобождаването от данък на свръхпечалбата се следва „систематична линия на поведение“.

153 От всички изложени по-горе мотиви следва, че изводът на Общия съд, че Комисията не е доказала наличието на „систематична линия на поведение“, е неправилен от правна гледна точка.

154 Поради това, без да е необходимо да се разглежда четвъртата част от единственото основание за обжалване, следва да се заключи, че това основание е налице.

155 При това положение обжалваното съдебно решение следва да бъде отменено, без да е необходимо да се разглежда насрещната жалба.

По спора в първоинстанционното производство

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

157 В случая, както констатира Общият съд в точка 57 от обжалваното съдебно решение, в подкрепа на жалбите си Кралство Белгия и Magnetrol International изтъкват по същество следните основания:

– първо, намеса на Комисията в изключителната компетентност на Кралство Белгия в областта на прякото данъчно облагане (първо основание по дело T-131/16 и първа част от третото основание по дело T-263/16),

– второ, неправилното заключение относно наличието в настоящия случай на схема за помощ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, по-специално в резултат на неправилното определяне на актовете, на които се основавала разглежданата схема, и на неправилното съображение, че схемата за помощ не изисква допълнителни мерки за прилагане (второ основание по дело T-131/16 и първо основание по дело T-263/16),

– трето, неправилната квалификация на предварителните решения, определящи данъчен режим относно свръхпечалбата, като държавна помощ, като се има предвид по-специално липсата на предимство и на избирателност (трето основание по дело T-131/16 и втора и трета част от третото основание по дело T-263/16),

– четвърто, нарушение по-специално на принципите на законност и на защита на оправданите правни очаквания, тъй като възстановяването на твърдените помощи било разпоредено неправилно, включително за групи, към които принадлежат бенефициерите на посочените помощи (четвърто и пето основание по дело T-131/16 и четвърто основание по дело T-263/16).

158 Като се има предвид по-специално че основанията, посочени в първото и второто тире от предходната точка, вече са били обсъдени при условията на състезателност в производството пред Общия съд и разглеждането им не налага да се взема решение за някакво процесуално-организационно действие или събиране на доказателства, Съдът счита, че фазата на производството по дела T-131/16 и T-263/16 му позволява да се произнесе по тези основания и че той следва да постанови окончателно решение по тях (вж. в този смисъл решение от 8 септември 2020 г., Комисия и Съвет/Carreras Sequeros и др., C-119/19 P и C-126/19 P, EU:C:2020:676, т. 130).

По твърдяната намеса на Комисията в изключителната компетентност на Кралство Белгия в областта на прякото данъчно облагане

Доводи на страните

159 Кралство Белгия и Magnetrol International твърдят по същество, както и Ирландия в представеното в първоинстанционното производство становище, че Комисията е превишила пределите на правомощията си, като е използвала правото на Съюза в областта на държавните помощи, за да определи едностранно елементи, попадащи в изключителната данъчна компетентност на държава членка. Всъщност определянето на облагаемите доходи, както и начинът на облагане на печалбите от трансгранични сделки в рамките на групи от предприятия оставали в изключителната компетентност на държавите членки, дори това да води до „двойно необлагане“. Позицията на Комисията обаче, че предварителните решения, определящи данъчен режим относно свръхпечалбата, са държавни помощи, тъй като се отклоняват от прилагането на принципа на сделката между несвързани лица, който тя счита за правилен, било равносилно на принудително хармонизиране на правилата за изчисляване на облагаемите доходи, което не било от компетентността на Съюза.

160 Комисията твърди по същество, че макар държавите членки да се ползват от данъчна автономия в областта на прякото данъчно облагане, всяка данъчна мярка, приета от държава членка, трябва да е в съответствие с правилата на Съюза относно държавните помощи.

Съображения на Съда

161 Следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда действията на държавите членки в области, които не са били хармонизирани от правото на Съюза, не се изключват от приложното поле на разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС относно контрола на държавните помощи (решения от 16 март 2021 г., Комисия/Полша, C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 26 и от 16 март 2021 г., Комисия/Унгария, C-596/19 P, EU:C:2021:202, т. 32 и цитираната съдебна практика).

162 Държавите членки трябва да упражняват правомощията си в областта на прякото данъчно облагане при спазване на правото на Съюза, и по-конкретно на правилата, въведени от 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 4 март 2021 г., Комисия/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, т. 105 и цитираната съдебна практика).

163 От припомнената в предходните точки съдебна практика обаче следва, че Комисията не може да бъде упрекната, че е превишила пределите на правомощията си, когато е разгледала мерките, съставляващи разглежданата схема, и е проверила дали те съставляват държавни помощи, както и при утвърдителен отговор, дали посочените мерки са съвместими с вътрешния пазар по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

164 Този извод не може да бъде оборен с доводите на Кралство Белгия, от една страна, относно липсата на данъчни правомощия за облагане на свръхпечалбата и от друга, относно нейното собствено правомощие да приема мерки за избягване на двойното данъчно облагане.

165 Всъщност, дори да се предположи, че решенията, приети от белгийските данъчни органи в рамките на разглежданата схема, имат за цел да очертаят обхвата на данъчните правомощия на Кралство Белгия, това не означава, че Комисията не е имала право да провери съответствието им с правната уредба на Съюза в областта на държавните помощи.

166 Вярно е, че при липсата на правна уредба на Съюза в тази област, държавите членки имат правомощието да определят данъчните основи и разпределението на данъчната тежест върху различните производствени фактори и икономически сектори (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, т. 97), но от цитираната в точка 162 от настоящото решение съдебна практика следва, че при упражняване на тези правомощия държавите членки не трябва да приемат мерки, които може да съставляват държавни помощи, осъществяването на контрол върху които е от компетентността на Комисията. Същото се отнася и до приемането от държавите членки при упражняване на правомощията им в данъчната област на необходимите мерки за предотвратяване на положения на двойно данъчно облагане.

167 С оглед на всички изложени по-горе съображения трябва да се приеме, че първото основание по дело T-131/16 не е налице и че третото основание по дело T-263/16 не е налице в първата му част.

По наличието на схема за помощ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589 и другите основания за отмяна

168 Видно от мотивите, изложени в рамките на анализа на първата, втората и третата част от единственото основание за обжалване, трябва да се приеме, че не са налице второто основание по дело T-131/16 и първото основание по дело T-263/16, които, както следва от точка 157, второ тире от настоящото решение, са свързани по същество с неправилния извод за наличие на схема за помощ в конкретния случай.

169 За сметка на това фазата на производството не позволява да се постанови окончателно решение по отношение на основанията, свързани по същество с неправилната квалификация на освобождаването от данък на свръхпечалбата като държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, като се има предвид по-специално липсата на предимство или избирателност (трето основание по дело T-131/16 и втора и трета част от третото основание по дело T-263/16), както и по основанията, свързани по-специално с нарушение на принципите на законност и на защита на оправданите правни очаквания, доколкото възстановяването на твърдените помощи било разпоредено неправилно, включително за групите, към които принадлежат бенефициерите на тези помощи (четвърто и пето основание по дело T-131/16 и четвърто основание по дело T-263/16).

170 Всъщност, както е видно от точка 136 от обжалваното съдебно решение, Общият съд заключава, че след като е прието, че са налице изтъкнатите от Кралство Белгия и Magnetrol International основания за нарушение на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, не е необходимо да се разглеждат останалите основания, изтъкнати срещу спорното решение. Анализът на тези основания обаче предполага извършването на сложни фактически преценки, а Съдът смята, че не разполага с всички необходими фактически обстоятелства за тази цел.

171 Поради това делото следва да бъде върнато на Общия съд, който да се произнесе по основанията, посочени в точка 169 от настоящото решение.

По съдебните разноски

172 Тъй като делото се връща на Общия съд, Съдът не следва да се произнася по съдебните разноски.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

1) Отменя решение на Общия съд на Европейския съюз от 14 февруари 2019 г., Белгия и Magnetrol International/Комисия (T-131/16 и T-263/16, EU:T:2019:91).

2) Отхвърля твърденията по първото и второто основание по дело T-131/16 и първото основание и първата част от третото основание по дело T-263/16.

3) Връща делото на Общия съд на Европейския съюз, който да се произнесе по третото, четвъртото и петото основание по дело T-131/16 и по второто основание, втората и третата част от третото основание и четвъртото основание по дело T-263/16.

4) Не се произнася по съдебните разноски.

Подписи