Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 4 май 2023 година [1]

Дело C-454/21 P

Engie Global LNG Holding S.à.r.l,
Engie Invest International S.A.,
Engie S.A.
срещу
Европейска комисия
Дело C-451/21 P
Велико херцогство Люксембург
срещу

Европейска комисия

„Обжалване — Право в областта на държавните помощи — Мярка на Великото херцогство Люксембург в полза на Engie — Селективно предимство — Определяне на референтната система — Критерий за проверка за селективно предимство в данъчното право — Предварително данъчно становище — Грешка при прилагане на правото в полза на данъчнозадълженото лице като селективно предимство — Привилегирован данъчен режим за облагане на дружества майки и дъщерни дружества и скрито разпределение на печалбата — Неписан принцип на съответствие — Тълкуване на националното право от Комисията — Неправилно прилагане на общото правило за борба със злоупотребите като селективно предимство“

I. Въведение

1. Разглежданата жалба дава на Съда възможност отново [2] да извърши проверка на предварително данъчно становище с оглед на правото в областта на държавните помощи. От една страна, целта на подобни предварителни данъчни становища е да създадат правна сигурност, но от друга страна, понякога съществува скритото подозрение, че в някои държави членки те водят до потенциално антиконкурентни споразумения между данъчните органи и данъчнозадължените лица.

[1] Език на оригиналния текст: немски.

[2] Вж. по този въпрос по-специално напоследък решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859), и заключението на генерален адвокат Pikamäe по дело Ирландия/Комисия (C-898/19 P, EU:C:2021:1029).

2. Въпреки това, за разлика от другите производства за държавна помощ, започнати от Комисията във връзка с предварителни данъчни становища[3], разглежданото дело не се отнася за трансферни цени, които се отклоняват от принципа на сделката между несвързани лица. Вместо това в основата на спора са две серии от предварителни данъчни становища, издадени от люксембургската данъчна администрация на групата Engie относно данъчното третиране на преструктуриране на групата в Люксембург. В резултат тя удостоверява, че конвертируем заем между няколко люксембургски дружества от групата Engie в крайна сметка следва да се квалифицира като заемен капитал на равнището на „заемополучателя“ и като собствен капитал на равнището на „заемодателя“. Така възнагражденията, изплатени във връзка с финансирането, не са били включени в данъчната основа на равнище дъщерно дружество, но са третирани като приходи от дялови участия в дружеството майка. Последните обикновено не се облагат с данък в рамките на група — така е и в случая на Люксембург. От друга страна, на равнище дъщерно дружество се облага само специална данъчна основа („марж“), чийто размер е договорен с данъчната администрация.

3. В спорното решение[4] Комисията приема, че люксембургската данъчна администрация не е трябвало да третира като освободени от данък приходите от дялово участие на равнището на дружеството майка. Великото херцогство е направило различна преценка в предварителните данъчни становища и така е предоставило държавна помощ на съответните дружества майки съответно на групата Engie. Като алтернатива, данъчната администрация е трябвало да приложи общото правило за борба със злоупотребите, предвидено в люксембургското право. Общият съд се присъединява изцяло към това разбиране на Комисията.

4. Следователно първият въпрос, който се поставя в настоящото производство по обжалване, е дали данъчните предимства, получени чрез използването на конвертируемия заем, могат да се квалифицират като селективно поставяне в по-благоприятно данъчно положение по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. Във връзка с това ще бъде необходимо да се отговори и на въпроса дали в правото в областта на държавните помощи в национален контекст има изискване за съответно облагане (т.е. недопустимост на освобождаване от облагане на приходите от дялови участия, когато разпределените печалби не са били вече напълно обложени на равнище дъщерно дружество).

5. На второ място, възниква въпросът дали посредством правото в областта на държавните помощи Комисията и Съдът могат да проверяват националната данъчна администрация и „правилността“ на издадените от нея данъчни актове. В това отношение с оглед на двата аспекта трябва да се отговори, наред с другото, и на въпроса до каква степен със собственото си тълкуване (на националното право) Комисията може да замества тълкуване на националното право, направено от националните данъчни органи (в този случай на общо правило за борба със злоупотребите), за да докаже наличие на селективно предимство.

[3] Вж. по този въпрос решения от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859), от 15 юли 2020 г., Ирландия и др./Комисия (T-778/16 и T-892/16, EU:T:2020:338 — висящо по дело C-465/20 P), и от 24 септември 2019 г., Нидерландия и др./Комисия (T-760/15, EU:T:2019:669).

[4] Решение (ЕС) 2019/421 на Комисията от 20 юни 2018 година относно държавна помощ SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), приведена в действие от Люксембург в полза на Engie (Анжи) (ОВ L 78, 2019 г., стр. 1).

II. Правна уредба

А. Правото на Съюза

6. Правната уредба на Съюза включва член 107 и сл. ДФЕС. Процедурата по отношение на неправомерната помощ е уредена в глава III от Регламент (ЕС) 2015/1589 за установяване на подробни правила за прилагането на член 108 от Договора за функционирането на Европейския съюз [5] (наричан по-нататък „Регламент 2015/1589“).

Б. Люксембургското право

7. Член 22, параграф 5 от изменения Закон от 4 декември 1967 г. за данъка върху доходите (loi concernant l'impot sur le revenu, наричан по-нататък „LIR“) по същество предвижда, че преобразуването на имущество по принцип се счита за размяна и следователно за продажба на предаденото имущество и за придобиване на полученото имущество. Това може да води до реализиране на облагаема капиталова печалба.

8. Член 22bis, параграф 2, точка 1 от LIR в редакцията към датата на издаване на разглежданите предварителни данъчни становища съгласно обжалваното съдебно решение гласи:

„(2) Чрез дерогация от член 22, параграф 5 обменните операции, посочени в номера 1—4 по-нататък, не водят до реализиране на капиталови печалби, присъщи на разменени стоки, освен в случаите, посочени в номера 1, 3 и 4, ако кредиторът или съдружникът не се откаже от прилагането на тази разпоредба:

1. При преобразуване на заем: на кредитора се предоставят ценни книжа, представляващи акционерен капитал на длъжника. В случай на преобразуване на подлежащ на капитализиране конвертируем заем капитализираната лихва, отнасяща се за периода на текущата финансова година, предшестваща преобразуването, се облага към момента на замяната“.

9. Член 164 от LIR предвижда:

„1. При определяне на облагаемите приходи не се взема предвид дали приходите са разпределени между имащите право на тях.

2. Разпределението, както е определено в предходния параграф, се счита за разпределение от какъвто и да било вид, направено за притежателите на акции, дружествени дялове или дялове на учредители, дялове без право на ликвидационен дял или всякакви ценни книжа, включително облигации с променлив доход, които дават право на дял от годишната печалба или положителното салдо по ликвидационния баланс.

3. Скритото разпределение на печалбата се включва в облагаемите приходи. Скрито разпределение на печалбата е налице по-специално когато съдружник, член или

[5] Регламент на Съвета от 13 юли 2015 година за установяване на подробни правила за прилагането на член 108 от Договора за функционирането на Европейския съюз (ОВ L 248, 2015 г., стр. 9 и поправка в ОВ L 186, 2017 г., стр. 17).

заинтересовано лице получава пряко или непряко предимства от дружество или сдружение, каквито обичайно не би получил, ако нямаше това качество“.

10. Член 166, параграф 1 от LIR гласи:

„Приходите от дялово участие на:

1. местно персонално юридическо лице, което е изцяло данъчнозадължено и е в една от правно-организационните форми, изброени в приложение към параграф 10,

2. местно капиталово дружество, което е изцяло данъчно задължено и не е посочено в приложението към параграф 10,

3. място на стопанска дейност в страната на персонално юридическо лице, посочено в член 2 от Директива [2011/96],

4. място на стопанска дейност в страната на капиталово дружество, което е местно лице на държава, с която Великото херцогство Люксембург е сключило спогодба за избягване на двойното данъчно облагане,

5. място на стопанска дейност в страната на капиталово или кооперативно дружество, което е местно лице на държава, която е страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство (ЕИП), но не е държава — членка на Европейския съюз,

се освобождават, когато на датата на предоставяне на приходите бенефициерът държи или се ангажира да задържи това участие за непрекъснат период от най-малко 12 месеца и по време на този период участието не пада под прага от 10 % или цена на придобиване под 1 200 000 EUR“.

11. Член 6 от люксембургския Steueranpassungsgesetz (Закон за уредбата на данъчното облагане, наричан по-нататък „StAnpG“) предвижда:

„Данъчното задължение не може да се избягва или намалява посредством злоупотреба с правните форми и институти на гражданското право. В случай на злоупотреба данъците се събират такива, каквито биха били в случай на използване на правна структура, съответстваща на операциите, фактите и икономическите обстоятелства“.

III. Обстоятелства, предхождащи спора

12. Делото е образувано във връзка с две серии от предварителни данъчни становища, издадени от Великото херцогство Люксембург на групата Engie. Те се отнасят до две сходни структури на вътрешногрупово финансиране.

13. С оглед на по-доброто разбиране най-напред ще представя структурата на групата Engie, която е от значение за спора (по този въпрос раздел А), преди да разгледам сделките, които са в основата на предварителните данъчни становища, включително структурата на финансиране, избрана от Engie (по този въпрос раздел Б). След това представям предварителните данъчни становища, издадени от люксембургските данъчни

органи (по този въпрос раздел В), решението на Комисията (по този въпрос раздел Г) и производството пред Общия съд и обжалваното съдебно решение (по този въпрос раздел Д).

А. Структура на групата Engie

14. Групата Engie се състои от установеното във Франция дружество Engie S.A. и всички дружества, пряко или непряко контролирани от последното (т. 4 и сл. от обжалваното съдебно решение). Част от тях са и няколко дружества, установени в Люксембург.

15. В Люксембург Engie S.A. контролира, наред с другото, Compagnie européenne de financement C.E.F. S.A. (наричано по-нататък „CEF“), преименувано през 2015 г. на Engie Invest International S.A. Предметът на дейност на последното е придобиването на дялови участия в Люксембург и в чуждестранни субекти и управление, експлоатация и контрол на тези дялови участия.

16. CEF притежава всички акции от GDF Suez Treasury Management S.à.r.l (наричано по-нататък „GSTM“), от Electrabel Invest Luxembourg S.A. (наричано по-нататък „EIL“) и от GDF Suez LNG Holding S.à.r.l (наричано по-нататък „LNG Holding“), учредено в Люксембург през 2009 г. и преименувано през 2015 г. на Engie Global LNG Holding S.à.r.l.

17. Предметът на дейност на LNG Holding също е придобиването на дялови участия в Люксембург и в чуждестранни субекти и управление на тези дялови участия. От своя страна дружеството притежава всички акции от GDF Suez LNG Supply S.A. (наричано по-нататък „LNG Supply“) и от GDF Suez LNG Luxembourg S.à.r.l (наричано по-нататък „LNG Luxembourg“). LNG Supply осъществява дейност в сектора на покупката, продажбата и търговията с втечнен природен газ и производни газови продукти.

Б. Сделки и структура на финансиране

18. През периода 2009—2015 г. в рамките на люксембургската част на групата Engie са извършени няколко преструктурирания, които, наред с другото, са осъществени по-специално чрез сложни структури на вътрешногрупово финансиране, описани в обжалваното съдебно решение в точка 12 и сл. и точка 36 и сл., както следва:

1. Прехвърляне на дейности в полза на LNG Supply

19. Първото преструктуриране се отнася до LNG Holding (дружество майка) и неговите дъщерни дружества LNG Luxembourg (наричано по-нататък „посредническо дружество“) и LNG Supply (дъщерно дружество).

20. На 30 октомври 2009 г. LNG Holding прехвърля оперативната си дейност в сектора на втечнения природен газ и газовите деривати на LNG Supply. Цената на придобиване е 657 милиона щатски долара (USD) (около 553,26 милиона евро).

21. За финансиране на вътрешногруповото прехвърляне на дейности LNG Luxembourg предоставя на LNG Supply задължително конвертируем в акции заем (наричан по-нататък „ZORA“[6]) с номинална стойност 646 млн. щатски долара и срок от 15 години. По заема ZORA не се начислява периодична лихва. Вместо това LNG Supply трябва да предостави на LNG Luxembourg, в качеството му на заемодател, свои собствени акции при предвиденото за по-късна дата преобразуване на ZORA в собствен капитал.

22. Стойността на акциите, които ще бъдат предоставени след това, се определя според номиналната стойност на ZORA към датата на преобразуването, като се добавя или приспада променлив процент. Променливият процент на свой ред съответства на печалбата, получена от LNG Supply по време на срока на действие на договора ZORA, след приспадане на облагаем марж. Конкретният облагаем марж и основата за определяне на този марж са съгласувани с данъчната администрация в предварително данъчно становище (по този въпрос раздел B по-долу). В години на отбелязана загуба обаче променливият процент може да има и отрицателна стойност. Размерът на променливия процент се нарича още „начисленията върху ZORA“.

23. От своя страна LNG Luxembourg финансира ZORA чрез форуърдна сделка с LNG Holding (по това време все още LNG Trading). Съгласно условията на тази форуърдна сделка LNG Holding заплаща на LNG Luxembourg сума, равна на номиналната стойност на ZORA — т.е. 646 милиона щатски долара — в замяна на придобиването на правата върху акциите, които LNG Supply ще емитира при преобразуването на ZORA.

24. През 2014 г. е извършено частично преобразуване на ZORA. Като т.нар. хибриден елемент за финансиране, ZORA се третира като вид заемен капитал на равнище дъщерно дружество, докато в момента на преобразуването се разглежда като собствен капитал на равнище дружество майка. За тази цел LNG Supply увеличава капитала си с 699,9 милиона щатски долара (около 589,6 милиона евро), от които 193,8 милиона щатски долара (около 163,3 милиона евро) са за погасяване на част от номиналната стойност на разглеждания ZORA и останалата част — за погасяване на част от начисленията върху ZORA.

25. На равнището на LNG Luxembourg (посредническо дружество) частичното преобразуване води до намаляване на отразения като актив инструмент ZORA със 193,8 милиона щатски долара и до съответно намаляване на задължението, отразено с оглед на форуърдната сделка. Следователно сделката е данъчно неутрална на равнището на LNG Luxembourg. Приходите от дялови участия, получени впоследствие на равнището на LNG Holding (дружество майка) под формата на акции, емитирани от LNG Supply (дъщерно дружество) при преобразуването на ZORA, са третирани като освободени от данъчно облагане чрез прилагането на привилегирования данъчен режим за облагане на дружества майки и дъщерни дружества съгласно член 166 от LIR (т.е. чрез освобождаване от облагане на разпределената печалба в рамките на група). Тези данъчноправни последици са предвидени в предварителните данъчни становища (по този въпрос непосредствено раздел B по-долу).

[6] Не е ясно какво е точното значение на това съкращение. Комисията приема, че това е съкращение от „Zero-intérêts Obligation Remboursable en Actions“ („безлихвени облигации, подлежащи на обратно изкупуване в акции“) — вж. бележка под линия 6 от спорното решение.

2. Прехвърляне на дейности в полза на GSTM

26. Второто преструктуриране се отнася до CEF (дружество майка) и неговите дъщерни дружества EIL (наричано по-нататък „посредническо дружество“) и GSTM (дъщерно дружество). Считано от 2010 г., CEF прехвърля на GSTM своята дейност по финансиране и управление на парични средства. Цената на придобиване в този случай е около 1036 милиарда евро.

27. Това вътрешногрупово прехвърляне също е финансирано с предоставен от EIL на GSTM заем ZORA със срок до 2026 г. Номиналната стойност на ZORA съответства на цената на придобиване. В останалата си част структурата на финансиране съответства на тази за прехвърлянето на дейностите в полза на LNG Supply, по-специално EIL сключва с CEF идентична форуърдна сделка, така че може да се направи препратка към изложените по-горе съображения.

28. Все още обаче не е извършено преобразуване на ZORA, така че CEF все още не е получило приходи от дялови участия във връзка с него.

B. Предварителни данъчни становища на люксембургската данъчна администрация

29. Във връзка с тези сделки и съответното им финансиране люксембургската данъчна администрация издава две серии от предварителни данъчни становища на групата Engie (т. 17 и сл. от обжалваното съдебно решение).

1. Предварителни данъчни становища относно прехвърлянето на дейности в полза на LNG Supply

30. Първото предварително данъчно становище е издадено на 9 септември 2008 г. В него са отразени създаването на LNG Supply и на LNG Luxembourg и проектът за прехвърляне на дейностите на LNG Holding в полза на LNG Supply.

31. От данъчна гледна точка от предварителното данъчно становище се установява, че в LNG Supply се облага с данъци по специален режим единствено марж, договорен с люксембургската данъчна администрация. Видно от решението на Комисията от 20 юни 2018 г.[7], данъчната основа не е печалбата (като разлика в имуществото на предприятието към две дати — в началото и в края на финансовата година) на LNG Supply, а размер, „съответстващ на нетен общ марж от • % от стойността на брутните активи, както е указана в баланса на [LNG Supply]“. При това „този нетен марж не е по-нисък от • % от брутния годишен оборот на дружеството“. След това този размер (марж) се облага с обичайната ставка на данъка върху доходите от стопанска дейност (наричано по-нататък „облагане на маржа“).

32. В резултат на това доходите от стопанска дейност се облагат на база балансова стойност, но най-малкото на база оборота. Това означава, че LNG Supply трябва да заплаща данък върху доходите от стопанска дейност дори в случай на реализирана загуба. С оглед на този режим на данъчно облагане на база балансова стойност или оборот действителните доходи (приходи минус разходи) на LNG Supply вече не са от значение за

[7] Съображение 36 от решението.

определяне на данъчната основа. Защо и на какво правно основание люксембургската данъчна администрация е допуснала (или е имала право да допусне) това различно данъчно облагане и облага подобен нетен марж, не става ясно от материалите по делото. Във всеки случай, както е договорено, икономическият резултат, който остава за LNG Supply след приспадането на този марж, е сумата на начисленията върху ZORA.

33. Видно от решението на Комисията[8], люксембургската данъчна администрация предоставя на LNG Luxembourg, в качеството му на „заемодател“, възможността да запази отчитането на ZORA по счетоводна стойност във финансовите си отчети за срока на действие на заема, от което LNG Luxembourg се възползва. Освен това в предварителното данъчно становище се предвижда, че последващото преобразуване на ZORA в акции на дружеството не води до облагаема капиталова печалба, при условие че LNG Luxembourg реши да приложи член 22bis от LIR. Следователно начисленията върху ZORA, включени в стойността на емитираните акции, не се облагат с данък. В това отношение те се третират като собствен капитал.

34. Накрая, от предварителното данъчно становище от 9 септември 2008 г. следва, че LNG Holding ще отрази плащането, извършено в полза на LNG Luxembourg във връзка с форуърдната сделка, като финансов актив, така че LNG Holding няма да отрази никакви приходи или приспадащи се за данъчни цели разходи във връзка със заема ZORA преди преобразуването му. Освен това люксембургският данъчен орган потвърждава, че освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялово участие съгласно член 166 от LIR е приложимо към дяловото участие в LNG Supply, закупено по силата на форуърдната сделка.

35. Второто предварително данъчно становище е издадено на 30 септември 2008 г. и се отнася до прехвърлянето на ефективното управление на LNG Trading в Нидерландия. Третото предварително данъчно становище е издадено на 3 март 2009 г. и валидира извършените изменения в структурата на финансиране, предвидена в предварителното данъчно становище от 9 септември 2008 г., и по-конкретно заместването на LNG Trading с LNG Holding и прилагането на ZORA, предоставен на LNG Supply от LNG Luxembourg и LNG Holding. Четвъртото предварително данъчно становище е издадено на 9 март 2012 г. и пояснява някои счетоводни термини, използвани при изчисляването на маржа, върху който се облага LNG Supply.

36. Последното предварително данъчно становище е издадено на 13 март 2014 г. и с него се потвърждава становището, изразено по подаденото на 20 септември 2013 г. искане. То се отнася до данъчното третиране на частичното преобразуване на ZORA, получен от LNG Supply. Съгласно точка 27 от обжалваното съдебно решение от него следва, че в деня на преобразуване на този заем LNG Supply ще намали капитала си със сумата на посоченото преобразуване.

37. От данъчна гледна точка люксембургската данъчна администрация потвърждава, че разглежданото частично преобразуване няма да има последици за LNG Luxembourg. От своя страна LNG Holding ще отрази печалба, равна на разликата между номиналната стойност на преобразуваните акции и сумата на преобразуването (т.е. в размер на начисленията върху ZORA). Освен това се установява, че тази печалба е обхванатата от освобождаването от данъчно облагане на дяловите участия на основание член 166 от LIR.

[8] Съображение 38 от решението. Представянето на фактическата обстановка в обжалваното съдебно решение (т. 22) е неточно или неясно в това отношение.

2. Предварителни данъчни становища относно прехвърлянето на дейности в полза на GSTM

38. Първото предварително данъчно становище, издадено на 9 февруари 2010 г., валидира структура, аналогична на създадената от LNG Holding за финансиране на прехвърлянето на неговите дейности в сектора на втечнения природен газ на LNG Supply. Въпросната структура всъщност се основава на ZORA, предоставен на GSTM от EIL, който служи за финансиране на придобиването на дейността по финансиране и управление на парични средства на CEF. Както при LNG Supply, GSTM се облага за срока на действие на ZORA въз основа на марж, договорен с люксембургската данъчна администрация.

39. Второто предварително данъчно становище, издадено на 15 юни 2012 г., валидира данъчното третиране на операцията по финансиране и се основава на анализ, идентичен с анализа в предварителното данъчно становище от 9 септември 2008 г. по повод на прехвърлянето на дейностите на LNG Trading в полза на LNG Supply. То се различава обаче от него, доколкото се отнася до евентуално увеличение на размера на ZORA, получен от GSTM.

3. Обобщение

40. В заключение, от предварителните данъчни становища следва, че оперативните дружества LNG Supply и GSTM се облагат само с обичайната ставка на корпоративния данък върху данъчната основа (маржа), договорена с данъчната администрация. Определянето на тази данъчна основа за облагане с корпоративен данък не се извършва в рамките на обичайното определяне на печалбата (т.е. обикновено чрез сравняване на имуществото на предприятието), а по-скоро върху балансовата стойност или най-малкото върху оборота. По този начин оперативните дъщерни дружества се облагат с данък и в случай на реализирана загуба.

41. Нарастването на стойността на имуществото, надвишаващо така определената данъчна основа (т.е. остатъчната ефективна печалба), не е обложено на равнището на оперативните дружества (LNG Supply и GSTM) поради договореното облагане на маржа и е отнесено единствено към елемента за финансиране (ZORA).

42. По силата на форуърдната сделка при преобразуването на ZORA в дружествени дялове не се реализира печалба на равнището на посредническото дружество. След това печалбите от преобразуването на ZORA се третират като собствен капитал на равнището на дружеството майка и на основание на люксембургския привилегирован данъчен режим за облагане на дружества майки и дъщерни дружества (член 166 от LIR) не се облагат с данък. В резултат на това остава само описаното облагане с данък на маржа от оперативната дейност.

Г. Решение на Комисията

43. На 23 март 2015 г. Европейската комисия изпраща до Великото херцогство Люксембург искане за информация относно предварителните данъчни становища, издадени на групата Engie. След като с писмо от 1 април 2016 г. Комисията информира Великото херцогство Люксембург, че има съмнения относно съответствието на тези предварителни данъчни

становища с правото в областта на държавните помощи, на 19 септември 2016 г. тя открива официална процедура по разследване съгласно член 108, параграф 2 ДФЕС. На 20 юни 2018 г. Комисията приема спорното решение.

44. В това решение Комисията по същество приема, че Великото херцогство Люксембург е предоставило селективно предимство на групата Engie в нарушение на член 107, параграф 1 и член 108, параграф 3 ДФЕС. Комисията оспорва практическите последици от избраната структура на финансиране за общото данъчно задължение на групата, поради факта че по същество почти всички печалби, реализирани от дъщерните дружества в Люксембург, всъщност остават необложени.

45. Комисията обосновава предоставянето на икономическо предимство по-специално с факта, че съгласно предварителните данъчните становища с изключение на маржа, договорен с люксембургската данъчна администрация, нито едно от участващите в сделките дружества не се облага с данък за начисленията върху ZORA, съответстващи на реализираните от LNG Supply и GSTM печалби. Предимството, което е от значение с оглед на правото в областта на държавните помощи, се състои по-специално в прилагането на освобождаване от данъчно облагане по член 166 от LIR на приходите от дялови участия, реализирани от съответните дружества майки след преобразуването, при все че на равнището на дъщерните (както и на посредническите) дружества не е гарантирано ефективно данъчно облагане.

46. Що се отнася до наличието на селективно предимство, Комисията привежда общо четири различни линии на аргументация.

47. На първо място, Комисията приема, че е налице селективност на равнище дружества майки, т.е. LNG Holding и CEF, тъй като в предварителните данъчни становища на това равнище е одобрено необлагане на приходите от дялови участия, които приходи от икономическа гледна точка съответстват на начисленията върху ZORA. По този начин третирането дерогира разширената до люксембургската система за корпоративно данъчно облагане референтна рамка, съгласно която установените в Люксембург субекти, подлежащи на облагане с корпоративен данък, се облагат с данък върху определената в годишните финансови отчети печалба.

48. На второ място, тя приема, че е налице селективност на равнище дружества майки, тъй като в предварителните данъчни становища е одобрено прилагането на освобождаване от данъчно облагане на приходите от дялово участие съгласно член 166 от LIR на реализираните от дружествата майки приходи. Според Комисията това третиране дерогира референтната рамка, съответстваща на разпоредбите за освобождаване от данъчно облагане на приходите от дялови участия, тъй като съгласно тези разпоредби освобождаването от данъчно облагане се предоставя само когато разпределената печалба преди това е била обложена на равнището на дъщерните дружества (т.нар. принцип на съответствие).

49. На трето място, Комисията счита, че предварителните данъчни становища са довели до селективно предимство за групата Engie, тъй като възможността за приспадане от облагаемата основа на начисленията върху ZORA на равнище дъщерни дружества, съчетана с необлагането им на равнище посреднически дружества и дружества майки, е довела като цяло до намаляване на общата данъчна основа на групата в Люксембург. Това

дерогира разширената до люксембургската система за корпоративно данъчно облагане референтна рамка, която не допуска такова намаляване на данъчната основа (т.нар. разглеждане на равнище група).

50. Като алтернативна линия на аргументация, на четвърто място, Комисията посочва, че предварителните данъчни становища дерогират люксембургското правило за борба със злоупотребите, предвидено в данъчното право, респ. че данъчната администрация неправомерно не е приложила правилото за борба със злоупотребите, предвидено в член 6 от StAnpG. Според Комисията структурата на финансиране, създадена от групата Engie, представлява злоупотреба, поради което въз основа на люксембургската съдебна практика люксембургската данъчна администрация не е трябвало да издава тези предварителни данъчни становища (неизпълнение на задължението за борба със злоупотребите).

51. Тъй като счита, че другите елементи от фактическия състав на предоставяне на помощ по член 107, параграф 1 ДФЕС също са налице, Комисията решава, че Люксембург трябва да изиска възстановяване на помощта от LNG Holding. Всички суми, които не бъдат възстановени от LNG Holding, следва да бъдат възстановени от Engie S.A. Втората серия от предварителни данъчни становища все още не е довела до преобразуване на ZORA в акции на GSTM, поради което във връзка с него не е разпоредено възстановяване на суми. По отношение на бъдещи преобразувания е забранено по-нататъшното третиране като необлагаеми на получените приходи от дялови участия.

Д. Производството пред Общия съд и обжалваното съдебно решение

52. С жалба, подадена в секретариата на Общия съд на 30 август 2018 г. по дело T-516/18, Великото херцогство Люксембург иска отмяна на спорното решение.

53. С жалба, подадена в секретариата на Общия съд на 4 септември 2018 г. по дело T-525/18, Engie Global LNG Holding S.à.r.l, Engie Invest International S.A. и Engie S.A. (наричани по-нататък „Engie“) също искат отмяна на спорното решение.

54. С определение от 15 февруари 2019 г. председателят на седми разширен състав на Общия съд уважава молбата за встъпване на Ирландия по дело T-516/18.

55. След изслушване на страните с определение на председателя на втори разширен състав на Общия съд от 12 юни 2020 г. дела T-516/18 и T-525/18 са съединени за целите на устната фаза на производството в съответствие с член 68, параграф 1 от Процедурния правилник на Общия съд.

56. В подкрепа на жалбите си Engie и Великото херцогство Люксембург повдигат по същество шест групи основания:

– първата група се отнася до нарушение на членове 4 и 5 ДЕС, както и на членове 3—5 и 113—117 ДФЕС, доколкото анализът на Комисията води до скрита данъчна хармонизация (трето основание по дело T-516/18 и пето основание по дело T-525/18),

– втората група се отнася до нарушение на член 107 ДФЕС, доколкото Комисията приема, че разглежданите предварителни становища предоставят предимство, тъй като не са в съответствие с люксембургското данъчно право (второ основание по дело T-516/18 и второ основание по дело T-525/18),

– третата група се отнася до нарушение на член 107 ДФЕС, на задължението за мотивиране по член 296 ДФЕС и на принципа на зачитане на правото на защита, доколкото Комисията констатира селективността на това предимство (първо, четвърто и шесто основание по дело T-516/18 и трето, шесто и осмо основание по дело T-525/18),

– четвъртата група се отнася до нарушение на член 107 ДФЕС, доколкото Комисията е приела, че държавата Люксембург носи отговорност за предварителните данъчни становища и че са ангажирани държавни ресурси (първо основание по дело T-525/18),

– петата група се отнася до нарушение на член 107 ДФЕС, доколкото Комисията неправилно е квалифицирала предварителните данъчни становища като индивидуална помощ (четвърто основание по дело T-525/18),

– шестата група се отнася до нарушение на общите принципи на правото на Съюза, доколкото Комисията е разпоредила възстановяването на помощта (пето основание по дело T-516/18 и седмо основание по дело T-525/18).

57. С обжалваното съдебно решение Общият съд отхвърля всички твърдения по тези основания и съответно жалбите по дела T-516/18 и T-525/18 в тяхната цялост.

58. По първата група основания Общият съд (т. 134 и сл., и по-специално т. 150) по същество приема, че Комисията не е извършила данъчна хармонизация, като е проверила предварителните данъчни становища, а само е упражнила правомощията, предоставени ѝ от член 107, параграф 1 ДФЕС.

59. С оглед на втората и третата група основания в точка 230 от решението си Общият съд посочва, че доколкото определени мотиви на едно решение могат сами по себе си да го обосноват в достатъчна степен, пороците, от които биха могли да страдат други мотиви в акта, във всеки случай не оказват влияние върху разпоредителната му част. Общият съд най-напред разглежда референтната рамка, ограничена до членове 164 и 166 от LIR, и вече въз основа на тази референтна рамка стига до извода за наличие на дерогация от нея, която не може да бъде обоснована. Той изразява съгласие с позицията на Комисията, като счита, че Комисията не е била длъжна да включи правилата от Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества в референтната рамка, особено след като случаят се отнася до чисто вътрешно положение (т. 263 и сл.). Следователно Комисията правилно е приела, че предварителните данъчни становища дерогират референтната рамка, съставена от членове 164 и 166 от LIR, т.е. че с предварителните данъчни становища е одобрена грешка при прилагане на правото (т. 288 и сл.).

60. Относно твърдяната липса на селективно предимство в светлината на правилото за борба със злоупотребата със закона Общият съд посочва, че Комисията е доказала в достатъчна степен всички критерии, необходими за установяване на злоупотреба със закона съгласно люксембургското право, а именно използването на форми или институти от частното право, намаляване на данъчната тежест, използване на неподходящ правен способ и липса на извънданъчни аргументи (т. 384 и сл., и по-специално т. 410 и сл.).

61. Що се отнася до четвъртата група основания, Общият съд приема (т. 212 и сл.), че предварителните данъчни становища са издадени от люксембургската данъчна администрация и че те водят до намаляване на данъчната тежест, която по принцип трябва да понесе дадено дружество, така че не липсва нито отговорност на Великото херцогство Люксембург, нито ангажиране на държавни ресурси.

62. Във връзка с петата група основания Общият съд посочва (т. 479 и сл.), че Комисията е в състояние да приеме мярка за прилагане на общ режим за индивидуална помощ, без предварително да е длъжна да доказва, че разпоредбите, на които се основава посочената схема, представляват схема за помощ, дори и случаят да е такъв.

63. Накрая, що се отнася до шестата група основания (т. 489 и сл.), Общият съд приема, че Комисията не е нарушила общите принципи на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания, като е разпоредила възстановяването на помощта от Великото херцогство Люксембург. По-специално, предприятията — бенефициери на дадена помощ, по принцип могат да имат оправдани правни очаквания за нейната правомерност само ако помощта е била предоставена при спазване на процедурата по член 108 ДФЕС.

IV. Производствата пред Съда на Европейския съюз

64. На 22 юли 2021 г. Engie подава настоящата жалба срещу решението на Общия съд (дело C-454/21 P). Engie иска от Съда:

– да обяви разглежданата жалба за допустима и основателна,

– да отмени решение на Общия съд на Европейския съюз от 12 май 2021 г. по съединени дела T-516/18 и T-525/18, Люксембург и Engie Global LNG Holding и др./Комисия,

– да се произнесе окончателно по същество в съответствие с член 61 от Статута на Съда, като главно уважи исканията, формулирани от Engie в първоинстанционното производство, или при условията на евентуалност, като отмени член 2 от Решение (ЕС) 2019/421 на Комисията от 20 юни 2018 година относно държавна помощ SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), приведена в действие от Люксембург в полза на Engie (Анжи) (ОВ L 78, 2019 г., стр. 1), в частта, в която разпорежда възстановяване на помощта,

– при условията на евентуалност спрямо предходното искане, да върне делото на Общия съд за ново разглеждане,

– да осъди Комисията да заплати всички съдебни разноски.

65. На 21 юли 2021 г. Великото херцогство Люксембург подава разглежданата жалба срещу решението на Общия съд (дело C-451/21 P). Люксембург моли Съда:

– да отмени решение на Общия съд на Европейския съюз от 12 май 2021 г. по съединени дела T-516/18 и T-525/18, Люксембург и Engie Global LNG Holding и др./Комисия,

– да се произнесе окончателно по спора на основание член 61 от Статута на Съда и да уважи исканията, направени от него в първоинстанционното производство, като отмени

Решение (ЕС) 2019/421 на Комисията от 20 юни 2018 година относно държавна помощ SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), приведена в действие от Люксембург,

– при условията на евентуалност, да върне делото на Общия съд за ново разглеждане,

– да осъди Комисията да заплати съдебните разноски, направени от Великото херцогство Люксембург.

66. Комисията иска от Съда да отхвърли жалбите и по двете дела и да осъди жалбоподателите да заплатят съдебните разноски.

67. Всички страни са представили писмени становища пред Съда и са изслушани във връзка с жалбите в общо съдебно заседание, проведено на 30 януари 2023 г.

V. Правен анализ

68. В подкрепа на жалбата си Engie изтъква три основания за обжалване, а Люксембург — четири основания за обжалване, чието съдържание се припокрива. При разглеждането на основанията за обжалване ще започна с представените от Engie (в раздели А, Б и В по-долу) и ще завърша с допълнително представените от Люксембург (раздел Г по-долу). В изложението ще се ограничa под формата на пример до серията от предварителни данъчни становища, отнасящи се до LNG Holding, тъй като така или иначе с оглед на него е извършено частично преобразуване на ZORA. Съображенията могат да се приложат и към втората серия от предварителни данъчни становища, отнасящи се до GSTM.

A. По първото основание за обжалване: неправилно тълкуване на член 107, параграф 1 ДФЕС в контекста на ограничената референтна рамка

69. С първото си основание за обжалване Engie (а също и Люксембург) твърди, че Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото при тълкуването на член 107, параграф 1 ДФЕС, по-специално при определянето на референтната рамка. Общият съд е приел, че предварителните данъчни становища в полза на Engie дерогират от референтната рамка, ограничена до членове 164 и 166 от LIR.

70. Съгласно постоянната практика на Съда квалификацията „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС изисква, първо, да става въпрос за намеса на държавата или посредством ресурси на държавата. Второ, тази намеса трябва да е в състояние да засегне търговията между държавите членки. Трето, тя трябва да предоставя селективно предимство на своя получател. Четвърто, тя трябва да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията [9].

71. В настоящия случай трябва да се разгледат единствено съображенията на Общия съд относно характеристиката селективно предимство. Съгласно установената практика на Съда селективността на данъчна мярка се определя в няколко етапа. За тази цел, на първо място, трябва да се установи какъв е общият или „обичайният“ данъчен режим (т.нар.

[9] Решения от 16 март 2021 г., Комисия/Полша (C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 27), от 28 юни 2018 г., Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 82), от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 53), и от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 40).

референтна рамка), приложим в съответната държава членка [10]. На второ място, въз основа на този общ или „обичаен“ данъчен режим трябва да се прецени дали разглежданата данъчна мярка дерогира посочената обща система, доколкото въвежда диференциация между оператори, които от гледна точка на преследваната от тази обща система цел се намират в сходно фактическо и правно положение [11]. Ако бъде установена дерогация от „обичайния данъчен режим“, на трето място, следва да се провери дали дерогацията е обоснована.

72. Във всеки случай в това отношение отправна точка при определянето на референтната рамка може да бъде единствено решението на националния законодател какво той счита за „обичайно“ данъчно облагане. Следователно основните решения относно определянето на тежестта, по-специално решенията относно техниката на данъчно облагане, но също и неговите цели и принципи, са от компетентността на държавата членка [12]. Следователно нито Комисията, нито Съдът могат да оценяват националното данъчно право спрямо една идеална или фиктивна данъчна система [13].

73. 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 [14].

1. Констатации на Общия съд

74. Общият съд посочва в точка 292 и сл., че член 166 от LIR формално не поставя като условие за освобождаване от данъчно облагане на приходите от дялови участия на равнище дружество майка облагането на печалбите, разпределени на равнището на нейното дъщерно дружество. От контекста на членове 166 и 164 от LIR обаче следва, че освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия съгласно член 166 от LIR се предоставя единствено когато приходите не са били приспаднати от облагаемите приходи на дъщерното дружество (т. 297).

75. Освен това формално начисленията върху ZORA всъщност не са разпределение на печалба по смисъла на член 164 от LIR. Въпреки това, тъй като приходите от дялови участия, освободени от данъчно облагане на равнището на дружеството майка,

[10] Решения от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 57), и от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 53 и 55).

[11] Решения от 19 декември 2018 г., A-Brauerei (C-374/17 P, EU:C:2018:1024, т. 36), от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 57), и от 8 септември 2011 г., Paint Graphos (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 49).

[12] Заключение на генерален адвокат Pikamäe по дело Ирландия/Комисия (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, т. 60 и сл.), вж. също моите заключения по дела Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:181, т. 57), Комисия/Полша (C-562/19 P, EU:C:2020:834, т. 39) и Комисия/Унгария (C-596/19 P, EU:C:2020:835, т. 43).
Потвърдено с решения от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859, т. 73), от 15 септември 2022 г., Fossil (Gibraltar), (C-705/20, EU:C:2022:680, т. 59), 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).

[13] Заключение на генерален адвокат Pikamäe по дело Ирландия/Комисия (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, т. 64).
В този смисъл и решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859, т. 74 — от него следва, че за да се установи референтната система в областта на прякото данъчно облагане, трябва да бъде взето предвид само приложимото в съответната държава членка национално право).

[14] Решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859, т. 71), и 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).

съответстват по същество на размера на начисленията, в специфичните обстоятелства на конкретния случай трябва да се приеме, че по същество те са разпределение на печалбата (т. 300).

76. В точка 327 Общият съд констатира, че в предварителните данъчни становища люксембургската данъчна администрация е дерогирала референтната рамка, съставена от членове 164 и 166 LIR, като е одобрила на равнище дружества майки освобождаването от данъчно облагане на приходите от дялови участия, които от икономическа гледна точка съответстват на размера на начисленията върху ZORA, приспаднати като разходи на равнище дъщерни дружества.

2. Анализ

77. В заключение Engie и Люксембург твърдят, че Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото и е изопачил фактите, когато е направил тези констатации. Той е приел неправилно, че съществува връзка между членове 164 и 166 от LIR, като е изразил схващането — както е направила и Комисията — че люксембургските предварителни данъчни становища представляват помощ. Следователно трябва да се изясни дали Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като е потвърдил референтната система, на която се е позовала Комисията в спорното решение.

78. Правилното определяне на съответната референтна рамка изисква тълкуване на люксембургския данъчен закон (LIR). Комисията оспорва допустимостта на тази част от основанието за обжалване с обосновката, че тя се отнася до фактически въпроси. Действително преценката на фактите — а това по принцип включва и преценката на националното право от Общия съд [15] — и на доказателствата не е правен въпрос, който Съдът може да разглежда в производството по обжалване. Съдът е компетентен единствено да провери дали това право е било изопачено [16]. За сметка на това Съдът може да провери правната квалификация, която Общият съд е дал на националното право въз основа на разпоредба от правото на Съюза [17]. Това е от решаващо значение в приложното поле на член 107, параграф 1 ДФЕС, тъй като, за да се приеме наличие на помощ, е необходимо да е налице селективно предимство, което произтича само от дерогация от „обичайната“ национална данъчна система — референтната система.

79. Съобразно това в правото в областта на държавните помощи се признава, че въпросът дали Общият съд е определил и разграничил по подходящ начин референтната система, произтичаща от националното право, е правен въпрос. Като такъв той може да бъде предмет на контрол от Съда в производството по обжалване [18]. Поради това в

[15] Вж. решения от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859, т. 82), от 28 юни 2018 г., Andres (Insolvency Heitkamp BauHolding)/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 78), от 3 април 2014 г., Франция/Комисия (C-559/12 P, EU:C:2014:217, т. 79), и от 24 октомври 2002 г., Aéroports de Paris/Комисия (C-82/01 P, EU:C:2002:617, т. 63).

[16] Вж. решения от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859, т. 82), и от 28 юни 2018 г., Andres (Insolvency Heitkamp BauHolding)/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 78 и цитираната съдебна практика).

[17] Решения от 28 юни 2018 г., Andres (Insolvency Heitkamp BauHolding)/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 78), вж. в този смисъл и решения от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 61—63), и от 3 април 2014 г., Франция/Комисия, C-559/12 P, EU:C:2014:217, т. 83).

[18] Вж. (относно твърдяното наличие на принцип на сделката между несвързани лица в националното право) неотдавнашното решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859, т. 85), вж. съответно решение от 28 юни 2018 г., Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 80 и 81 относно неправилното тълкуване от Общия съд на член 8c от KStG).

производството по обжалване са допустими доводи, с които се оспорва изборът на съответната референтна система на първия етап от анализа за наличие на избирателно предимство.

80. Като се има предвид, че доводите на Engie и на Люксембург целят да се оспори приетото от Общия съд съществуване на принцип на съответствие съгласно член 164 във връзка с член 166 от LIR като референтна система с оглед на правото в областта на държавните помощи, първата част от второто основание за обжалване е допустима. Ето защо в рамките на производство по обжалване Съдът може да анализира правния въпрос дали Общият съд правилно е констатирал и приложил принципа на съответствие в люксембургското право като част от референтната система.

81. В това отношение най-напред се разглежда релевантното селективно предимство (по този въпрос буква а). След това трябва да бъде определен критерият за проверка на предварителните данъчни становища (по този въпрос буква б). Въз основа на това се анализират съображенията на Общия съд относно определянето на релевантната референтна рамка (по този въпрос букви в) и г). Тъй като в съдебното заседание Комисията поставя под въпрос съгласуваността на люксембургското данъчно право като такова, след това ще бъде разгледан въпросът дали евентуалната липса на материалноправна клауза за съответствие в националното право може да представлява държавна помощ (по този въпрос буква д).

а) Релевантното селективно предимство

82. В обжалваното решение Комисията приема, че е налице селективно предимство, тъй като според нея съществува задължителна връзка между членове 164 и 166 от LIR. В това отношение Комисията, а след нея и Общият съд посочват, че вследствие на избраната от групата Engie структура на финансиране, като дерогира обичайното корпоративно облагане, се постига необлагане на по-голямата част от реализираните на равнището на дъщерните дружества печалби, когато дъщерното дружество реализира печалба. И в двата случая обаче се пропуска фактът, че — също чрез дерогация от обичайното корпоративно облагане — дъщерното дружество се облага с данък и когато реализира загуби, какъвто очевидно е бил случаят с LNG Supply през 2015 г. и 2016 г.

83. И в двата случая данъкът винаги се начислява върху маржа, съгласуван с данъчната администрация, който се определя най-малко въз основа на оборота и след това независимо от евентуална печалба. От друга страна, Комисията и Общият съд след нея подчертават, че на равнището на дружествата майки, където в крайна сметка са постъпили печалбите при преобразуването на ZORA, може да се иска освобождаване от данъчно облагане на приходите от дялови участия съгласно член 166 от LIR, въпреки че те не са „обложени“ в дъщерното дружество съгласно член 164 от LIR.

84. Същевременно Комисията не е проверила и не е оспорила споразумението за маржа, който съгласно предварителните данъчни становища трябва да бъде единствената данъчна основа на равнище дъщерни дружества. Въпросът дали този метод, който дерогира от обичайното корпоративно облагане (не сравняване на счетоводната стойност, а данъчно облагане на база балансова стойност или оборот), представлява селективно предимство, не е разгледан. Комисията също така не поставя, нито разглежда въпроса дали съгласно люксембургския данъчен закон всички сходни данъчнозадължени лица са можели да

приложат този специален способ. Същото се отнася и за приложените в случая процентни ставки. Остава без отговор въпросът как са получени те и как може да се обоснове техният размер.

85. Следователно това облагане на маржа, което засяга по-специално размера на начисленията върху ZORA, не е предмет на обжалваното решение, нито на обжалваното съдебно решение, поради което не може да бъде разгледано и от Съда. Въпреки това няма пречка Комисията да промени това положение в ново решение относно предоставяне на държавна помощ, при условие че давностният срок все още не е изтекъл.

б) Предварителните данъчни становища като предмет на оценка с оглед на правото в областта на държавните помощи и приложимият критерий за проверка

86. Вместо това Комисията посочва изрично в решението си, че държавната помощ произтича от предварителните данъчни становища, издадени на групата Engie. Не привилегированият данъчен режим на облагане на дружества майки и дъщерни дружества по член 166 от LIR (т.е. освобождаването от данъчно облагане на разпределената печалба в рамките на групата) като такъв, а неговото прилагане в конкретния случай се счита за проблематично от гледна точка на правото в областта на държавните помощи. В това отношение Комисията се позовава — макар и не изрично — на грешка при прилагането на правото от страна на люксембургските органи. Това следва и от съображенията относно тясната референтна рамка, която според Комисията следва да се състои от членове 164 и 166 от LIR.

87. Общият съд се съгласява с това становище, като приема, че констатираната от Комисията държавна помощ се състои в неправилното прилагане на член 164 във връзка с член 166 от LIR, тъй като от люксембургското право за корпоративно облагане следва да се изведе т.нар. принцип на съответствие. Това означава, че освобождаването от данък на равнището на получаващо дружество майка зависи от това дали разпределените суми са били обложени преди това на равнището на дъщерното дружество.

88. Най-напред трябва да се отбележи, че предварителните данъчни становища сами по себе си не са недопустима държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. Те са важен инструмент за създаване на правна сигурност, което се признава и от Комисията[19]. Принципът на правна сигурност е общ принцип на правото на Съюза[20]. Следователно предварителните данъчни становища не представляват проблем с оглед на правото в областта на държавните помощи, стига да са достъпни за всички данъчнозадължени лица (обикновено при поискване) и да са в съответствие с дадения данъчен закон — подобно на всеки друг данъчен акт. В това отношение те само определят предварително резултата от последващ данъчен акт.

89. Ако обаче предварителното данъчно становище е предмет на проверка с оглед на правото в областта на държавните помощи, възниква въпросът дали всяка дерогация от данъчния закон, която е в полза на данъчнозадълженото лице (и следователно всяко неправомерно предварително данъчно становище, което е благоприятно за

[19] Известие на Комисията относно понятието за държавна помощ, посочено в член 107, параграф 1 от Договора за функционирането на Европейския съюз (ОВ C 262, 2016 г., стр. 1, т. 169 и сл.).

[20] Решения от 15 февруари 1996 г., Duff и др. (C-63/93, EU:C:1996:51, т. 20 с допълнителни препратки), и от 8 декември 2011 г., France Télécom/Комисия (C-81/10 P, EU:C:2011:811, т. 100).

данъчнозадълженото лице), може да представлява държавна помощ по смисъла на Договорите. Само по себе си подобно тълкуване би могло да се обоснове от гледна точка на текста на член 107, параграф 1 ДФЕС.

90. То обаче противоречи на приетия от Съда критерий за проверка за правилата в областта на държавните помощи, съответстващ на общия данъчен закон. Така например Съдът подчертава, че при актуалното състояние на хармонизиране на данъчното право на Съюза държавите членки са свободни да установяват системата на данъчно облагане [21], което определено е валидно и в областта на държавните помощи [22]. Тази свобода на преценка на държавите членки обхваща определянето на конститутивните характеристики на всеки данък. Това включва по-специално избора на данъчни ставки, които могат да са пропорционални или прогресивни, но и определянето на данъчната основа и данъчното събитие [23]. Също така решението кои чуждестранни данъци могат да бъдат приспаднати от местния дължим данък и при какви условия това следва да бъде възможно, е решение с общ характер, което попада в обхвата на правото на преценка на държавите членки при определянето на конститутивните характеристики на данъка [24]. Същото се отнася и за въвеждането и структурирането на „принципа на сделката между несвързани лица“ за сделките между икономически свързани предприятия [25].

91. Границите на тази свобода на преценка на държавите членки обаче се надхвърлят, когато държавите членки злоупотребяват с данъчното си право, като все пак предоставят предимства на отделни предприятия, „заобикаляйки правилата за държавната помощ“ [26]. Подобна злоупотреба с данъчната автономия може да се приеме при очевидно явно несъгласуваното структуриране на данъчния закон — както например в случая с Гибралтар [27]. Така в по-новата си практика Съдът предприема контрол с оглед на правото в областта на държавните помощи на решенията за облагане по общия данъчен закон, ако тези решения са замислени като *явно дискриминационни* с цел да се заобиколят изискванията, произтичащи от правото на Съюза в областта на държавните помощи [28].

92. Няма причина, поради която тази съдебна практика да не може да бъде пренесена за случая на неправилното прилагане на правото, което е в полза на данъчнозадълженото лице. От това следва тогава, че селективно предимство представлява не всяко неправилно, а само явно погрешно предварително данъчно становище в полза на данъчнозадълженото

[21] Решение от 16 март 2021 г., Комисия/ Полша (C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 37), вж. в този смисъл и по отношение на основните свободи решения от 3 март 2020 г., Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, т. 49), и от 3 март 2020 г., Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, т. 69 и цитираната съдебна практика).

[22] Решения от 15 септември 2022 г., Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, т. 59), и от 16 март 2021 г., Комисия/Полша (C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 37), вж. в този смисъл, наред с други, решение от 26 април 2018 г., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, т. 50 и цитираната съдебна практика).

[23] Решения от 15 септември 2022 г., Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, т. 59 и сл.), от 16 март 2021 г., Комисия/Полша (C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 38), и от 16 март 2021 г., Комисия/Унгария (C-596/19 P, EU:C:2021:202, т. 44).

[24] Така изрично решение от 15 септември 2022 г., Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, т. 60).

[25] В този смисъл и решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859, т. 95 и сл.).

[26] Решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединеното кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 72).

[27] Решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединеното кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 101 и сл.). В случая Обединеното кралство не е успяло да обясни смисъла на заложените данъчни характеристики (т. 149).

[28] Решения от 15 септември 2022 г., Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, т. 61), от 16 март 2021 г., Комисия/Полша (C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 42 и сл., и по-специално т. 44), и от 16 март 2021 г., Комисия/Унгария (C-596/19 P, EU:C:2021:202, т. 48 и сл., и по-специално т. 50). Още в решение от 15 ноември 2011 г. по дело Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединеното кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 101), Съдът на ЕС посочва правния режим, който „е *видно* (курсивът е мой), че […] води до дискриминация между“ данъчнозадължените лица.

лице. Очевидни са такива дерогации от приложимата национална референтна рамка, за които не може да се даде убедително обяснение на трета страна, като Комисията или съдилищата на Съюза, и следователно са явни и за съответното данъчнозадължено лице. В такива случаи може да се приеме, че е налице заобикаляне на правото в областта на държавните помощи посредством *явно дискриминационно прилагане на закона*. Тогава могат да останат без отговор въпросите, повдигнати в съдебното заседание, дали люксембургското данъчно право наистина се тълкува по различен начин в част от люксембургската правна доктрина или от първоинстанционен люксембургски съд в сравнение с данъчната администрация и друга част от люксембургската правна доктрина.

93. Също така не би имало основание за опасения, че за Комисията и за съдилищата на Съюза би могло да представлява особено затруднение да тълкуват правилно в подробности 27 различни данъчни системи.

94. Това затруднение вече се проявява в настоящото производство. Съображенията на Комисията, които Общият съд приема за правилни, се основават на *различно* тълкуване на членове 164 и 166 от LIR от представеното от Engie и преди всичко от Люксембург. При това е видно от свързаните с данъчното право съждения на Общия съд, изложени за тълкуването на членове 164 и 166 от LIR [29], че Общият съд среща затруднения с положението на „втори финансов съд на Люксембург“. В точка 294 от обжалваното съдебно решение Общият съд посочва например, че член 164 от LIR предвижда облагането на генерираните от дружество приходи „независимо дали тези приходи са разпределени или не. По силата на член 164, параграф 3 от LIR тези приходи включват и скритото разпределение на печалбата“.

95. Текстът на член 164 от LIR обаче изобщо не се отнася до облагането на приходи, а само до определянето на данъчната основа на *дъщерното дружество*. В него не се засяга въпросът дали се облагат дадени приходи. Облагането на приходите по-скоро може да е резултат от конкретното данъчно събитие и от прилагането или неприлагането на разпоредби за освобождаване от данъчно облагане, които са уредени на друго място.

96. Освен това едно разширително тълкуване на член 107 ДФЕС, според което всички неправилни предварителни данъчни становища, които са в полза на данъчнозадълженото лице, представляват селективно предимство, би довело до следния допълнителен проблем. При издаването на предварително данъчно становище, също както и при издаването на всеки данъчен акт може да се допусне грешка. Проверката обаче дали подобен данъчен акт е погрешен, или правилен, всъщност е в сферата на компетентност на националните данъчни органи и на националните съдилища. Ако всяка обикновена грешка в данъчната основа вече се разглежда като нарушение на правото в областта на държавните помощи, това би довело до положение, в което Комисията de facto би се превърнала във върховна данъчна служба, а съдилищата на Съюза поради контрола върху решенията на Комисията — във върховни финансови съдилища.

97. Това от своя страна би засегнало данъчната автономия на държавите членки, както се излага и в първата група основания в главното производство. Там се сочи скрита данъчна хармонизация. И в третото си основание за обжалване Люксембург изтъква, че контролът от гледна точка на правото в областта на държавните помощи върху предварителни данъчни становища и данъчни закони, които се отнасят до нехармонизирани данъци, представлява намеса в собствената му данъчна автономия.

[29] В този смисъл явно заглавието преди съответната точка 288 и сл. от обжалваното съдебно решение.

98. Съдът вече е взел отношение по тези съображения другаде. Така например, що се отнася до критериите за определяне на „обичайното“ данъчно облагане, генерален адвокат Pikamäe посочва, че релевантни за това са правилата на *позитивното* право. За да се избегне всякаква намеса в изключителната компетентност на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане, наличието на предимство по смисъла на член 107 ДФЕС може да се провери само с оглед на нормативната рамка, очертана от националния законодател при *ефективното* упражняване на тази компетентност [30]. При прилагането на тази нормативна рамка следва да се признае известна свобода на преценка, например при определянето на релевантните трансферни цени [31].

99. Съдът подчертава във връзка с това [32], че 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. Тази констатация представлява израз на принципа на законоустановеност на данъка, който е част от правния ред на Съюза като общ принцип на правото. Този принцип изисква всяко задължение за плащане на данък, както и всички съществени елементи, определящи основните характеристики на данъка, да са предвидени в закон. Данъчнозадълженото лице трябва да може да предвиди и изчисли размера на дължимия данък и момента, в който той става изискуем [33]. Освен това Съдът подчертава, че 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 [34].

100. Подобен ограничен контрол на националното право е наложителен и с оглед на интереса на данъчнозадълженото лице от правна сигурност. Както вече беше посочено по-горе (т. 88 и сл.), предварителните данъчни становища [35] са важни инструменти за създаване на правна сигурност, дори в по-голяма степен от други данъчни актове [36]. Както принципът на правната сигурност, така и свързаният с него институт на окончателния характер на административния акт биха се обезсмислили, ако всеки погрешен данъчен акт (както предварителното данъчно становище, така и обичайният данъчен акт) може да се счита за нарушение на правото в областта на държавните помощи.

101. Като се има предвид посочената по-горе съдебна практика (т. 90 и сл.), считам, че контролът върху индивидуални данъчни актове (обичайни данъчни актове, както и предварителни данъчни становища) също следва да се извършва само въз основа на ограничен критерий за проверка, който се ограничава до контрол за убедителност. От това следва, че не всяко неправилно прилагане на националното данъчно право създава селективно предимство. Следователно само явна дерогация на предварителното данъчно

[30] Заключение на генерален адвокат Pikamäe по дело Ирландия/Комисия (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, т. 106).

[31] Заключение на генерален адвокат Pikamäe по дело Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, т. 118).

[32] Решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859, т. 96 и сл.).

[33] Решения от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859, т. 97), и от 8 май 2019 г., Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, т. 39).

[34] Решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859, т. 95).

[35] Съгласно практиката на Съда окончателният характер на административните актове принципно не се поставя под съмнение от гледна точка на правото на Съюза — вж. решения от 10 март 2022 г., Grossmania (C-177/20, EU:C:2022:175, т. 52), от 12 февруари 2008 г., Kempter (C-2/06, EU:C:2008:78, т. 37), от 19 септември 2006 г., i-21 Germany и Arcor (C-392/04 и C-422/04, EU:C:2006:586, т. 51), и от 13 януари 2004 г., Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, т. 24).

[36] Вж. Известие на Комисията относно понятието за държавна помощ, посочено в член 107, параграф 1 от Договора за функционирането на Европейския съюз (ОВ C 262, 2016 г., стр. 1, т. 169 и сл.).

становище (или данъчния акт) от съответстващата на националния данъчен закон референтна рамка в полза на данъчнозадълженото лице може да представлява селективно предимство. Ако не е налице такава явна дерогация, становището може и да е незаконосъобразно, но то не представлява помощ по смисъла на член 107 ДФЕС по причина на тази евентуална дерогация от референтната рамка.

в) По наличието на подходящо определена референтна рамка (член 164 във връзка с член 166 от LIR)

102. Следователно не е необходимо Съдът да проверява дали от люксембургското данъчно право действително произтича правната последица, която е одобрена в предварителните данъчни становища и е оспорена от Комисията. От решаващо значение е единствено дали тази правна последица явно не произтича от люксембургското данъчно право.

103. Такъв би бил случаят, ако от член 164 във връзка с член 166 от LIR явно произтича принцип на съгласуваност, както Комисията и Общият съд са приели като приложима референтна рамка.

1) Невключване на Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества в референтната рамка (първа част от първото основание за обжалване на Engie).

104. Най-напред, противно на становището на Engie и Люксембург, обстоятелството, че Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества не е включена в референтната рамка, не е укоримо. Вярно е, че съгласно Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества до нейното изменение през 2014 г.[37] предварителното данъчно облагане на печалбата на равнище дъщерно дружество не е условие за освобождаване от данъчно облагане на капиталовите печалби на равнище дружество майка.

105. Наистина референтната рамка трябва да се определя въз основа на прилаганото национално право. По принцип обаче една директива на ЕС не може да се прилага пряко към данъчнозадълженото лице (в случая Engie), тъй като неин адресат е държавата членка. Освен това поради липсата на трансграничен елемент (всички засегнати дружества са установени в Люксембург) случаят не попада в нейния материален обхват. Следователно единствено люксембургското право (в случая членове 164 и 166 от LIR) представляват съответната референтна рамка.

106. Това обаче не означава, че Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества е без значение. Всъщност — както беше припомнено в съдебното заседание — с член 166 от LIR посочената директива се транспонира в люксембургското право и се уреждат по еднакъв начин както трансгранични, така и вътрешни случаи. Това трябва да се вземе непременно предвид при тълкуването на референтната рамка.

[37] Вж. член 1 от Директива 2014/86/ЕС на Съвета от 8 юли 2014 г. за изменение на Директива 2011/96/ЕС — ОВ L 219, 2014 г., стр. 40, със срок за транспониране до 31 декември 2015 г.

2) Връзка между членове 164 и 166 от LIR в люксембургското право (т.нар. принцип на съответствието)

107. По-нататък, жалбата на Engie и на Люксембург е насочена и срещу констатацията на Комисията за задължителна връзка между членове 164 и 166 от LIR. Ако такава връзка наистина съществуваше, то възползването от освобождаване от данъчно облагане на приходите от дялови участия съгласно люксембургското право би зависило от данъчно облагане на равнище дъщерно дружество. Прилагането на привилегирования данъчен режим на облагане на дружества майки и дъщерни дружества (освобождаване от облагане на разпределението на печалбата в рамките на групата) би могло да представлява грешка при прилагането на правото, тъй като начисленията върху ZORA на равнище дъщерно дружество не се включват в данъчната основа на договореното облагане на маржа.

108. Следователно възниква въпросът дали в данъчното право на Великото херцогство Люксембург действително има изискване за такова съответно облагане. Само в този случай Общият съд не е допуснал грешка при прилагане на правото, като е приел, че това е приложимата референтна рамка (вж. по-подробно т. 78 и сл. по-горе). При прилагане на предложения по-горе ограничен критерий за проверка това може да бъде отхвърлено съвсем еднозначно, тъй като подобна връзка при всички случаи не е очевидна.

109. Текстът на националното право (членове 164 и 166 от LIR) не съдържа връзка между двете разпоредби. По-скоро те се отнасят до различни данъчнозадължени лица. От него не следва, че скрито разпределение на печалбата по член 164, параграф 3 от LIR, като например плащания на по-високи лихви по заем от акционер (които отново се отнасят към данъчната основа на дъщерното дружество), трябва да се третира като необлагаем приход от дялово участие по член 166 от LIR. И обратното, не се счита, че необлагаем приход по член 166 от LIR трябва да се третира като разпределение на печалбата по смисъла на член 164.

110. Това „предложено“ от Комисията и възприето от Общия съд тълкуване на членове 164 и 166 от LIR може и да е възможно, но не произтича от текста на националния закон. Противното схващане (липса на принцип на съответствие, както се поддържа от Люксембург и Engie) също е възможно и дори в по-голяма степен отговаря на формулировката. Като се има предвид фактът, че член 166 от LIR транспонира Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества и че при издаването на предварителните данъчни становища последната също не е предвиждала клауза за съответствие, тълкуването в съответствие с посочената директива също е довод против възприетото от Общия съд тълкуване на член 166 от LIR.

111. Това заключение се потвърждава дори с решението на Комисията и решението на Общия съд. И в двете решения алтернативно се обосновава и потвърждава наличие на селективно предимство поради неправилното прилагане на националното правило за борба със злоупотребите (член 6 от StAnpG)[38]. Тази обосновка и това заключение обаче може логично да са налице само ако са били налице законовите условия за „двойното данъчно необлагане“ на равнище дъщерно дружество и на равнище дружество майка. Очевидно е, че и Комисията, и Общият съд са имали съмнения дали тяхното собствено тълкуване на членове 164 и 166 от LIR е непременно (т.е. очевидно) правилно.

[38] Общият съд в точка 384 и сл. от обжалваното съдебно решение, Комисията — в съображение 289 и сл. от обжалваното решение.

112. Освен това неправилното прилагане на членове 164 и 166 от LIR от страна на данъчната администрация никога не може да бъде насочена към злоупотреба, конструирана от страна на данъчнозадълженото лице по смисъла на член 6 от StAnpG.

113. Ето защо при всички случаи тълкуването, използвано от Люксембург в предварителните данъчни становища, не е явно неправилно тълкуване на националното право. Следователно Комисията и Общият съд са приели като отправна точка неправилна референтна рамка, тъй като референтната рамка, на която са се основали, не произтича явно от люксембургското право.

114. Съгласно установената съдебна практика неправилното определяне на референтната система неизбежно опорочава целия анализ, що се отнася до условието за селективност [39]. Следователно жалбите на Engie и на Люксембург са основателни дори само по тази причина.

г) При условията на евентуалност: наличие на принцип на съответствие въз основа на тълкуване на член 164 във връзка с член 166 от LIR?

115. Ако, обратно, критерият за проверка не бъде сведен до явно погрешен характер на предварителните данъчни становища, Съдът би трябвало да се произнесе подробно как трябва да се тълкуват правилно членове 164 и 166 от LIR, за да прецени дали Общият съд е приложил правилната референтна рамка. Това предполага задълбочено познаване на люксембургското данъчно право, каквото не смятам, че притежавам. Въпреки това се съмнявам дали от съпоставката на членове 164 и 166 от LIR действително може да се изведе принцип на съответствие — както са направили Комисията и Общият съд в точка 292 и сл. По-долу обосновавам тези съмнения с мое алтернативно тълкуване на люксембургското данъчно право.

116. Както вече беше посочено по-горе (т. 109), формулировката е довод срещу това да се приеме наличие на принцип на съответствие. Член 166, параграф 1 от LIR не съдържа пряко позоваване на член 164 от LIR. Може да се приеме, че член 166, параграф 1 от LIR урежда изчерпателно условията, при които се предоставя освобождаване от данъчно облагане на приходите от дялови участия. Той обаче приема като условие само минимален срок за притежаване и минимален размер на участието, но не и предварително данъчно облагане на разпределената печалба. Освен това от член 164 от LIR не може да се заключи, че разпределените приходи трябва да се облагат на равнище дъщерно дружество. По-специално, член 164 от LIR се отнася само до данъчната основа (по този въпрос т. 95 по-горе) на дъщерното дружество. Данъчната основа и данъчното задължение са две различни неща в данъчното право.

117. На второ място, смисълът и целта на двете разпоредби не налага задължително такова съответствие. Това става видно още от Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества, която също не съдържа това изискване до изменението ѝ през 2014 г. [40]. Без такова правило за съответствие Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества може и да не е била

[39] Решения от 16 март 2021 г., Комисия/Полша (C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 46), и от 28 юни 2018 г., Andres (Insolvency Heitkamp BauHolding)/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 107). До този извод стига и решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859, т. 105).

[40] Вж. член 1 от Директива 2014/86/ЕС на Съвета от 8 юли 2014 г. за изменение на Директива 2011/96/ЕС — ОВ L 219, 2014 г., стр. 40, със срок за транспониране до 31 декември 2015 г.

съвършена, но въпреки това нейните правила са имали смисъл и не са били несъгласувани. Тъй като член 166 от LIR също така транспонира Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества в Люксембург и не прави разлика между трансгранично и вътрешно разпределение на печалбата, това съждение от Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества (т.е. липса на принцип на съответствие при издаването на предварителни данъчни становища) може да се пренесе към тълкуването на член 166 от LIR.

118. За съжаление Люксембург успя само до известна степен да обясни точно целта на член 166 от LIR в съдебното заседание. Твърдението на Комисията, че член 166 от LIR е несъгласуван и няма собствена цел, също не е убедително. Обикновено привилегированият данъчен режим на облагане на дружества майки и дъщерни дружества (както е предвидено в член 166 от LIR) има две цели. От една страна, се предотвратява икономическо двойно данъчно облагане на вече обложени доходи. От друга страна, той гарантира също така, че освобождаването от данъчно облагане (с оглед на лицето или предмета) се запазва на равнище дъщерно дружество, ако то разпределя своята (тогава освободена от данъчно облагане) печалба на акционера (дружеството майка). По този начин може да се постигне донякъде еднакво третиране на едностепенните и многостепенните дружествени структури, т.е. неутралност в определени граници на правната форма или организационната структура. Според мен това е и смисълът на разпоредбата на член 166 от LIR в люксембургското право. Това е довод и срещу приемането на един всеобхватен и неписан принцип на съответствие.

119. Същото важи и за принципа на индивидуално облагане, който обикновено е в основата на данъка върху доходите от стопанска дейност. Облагането на дадено данъчнозадължено лице обикновено не зависи от конкретното облагане на друго данъчнозадължено лице. Законодателят със сигурност може да въведе такова съответствие в определени граници. Но тогава изискването за спазване на закона в данъчното право (все пак класическо право на държавна принуда) налага това съответствие да намери отражение в законовия текст.

120. Противно на твърденията на Комисията, а впоследствие и на Общия съд, от отговора на Великото херцогство Люксембург от 31 януари 2018 г., посочен в точка 202 от решението на Комисията, не следва непременно, че е налице неписан принцип на съответствие. В съответствие с него всички дялови участия, за които се ползва режимът на освобождаване по член 166 от LIR, също попадат в обхвата на член 164 от LIR. Това обаче не означава, че е налице предварително данъчно облагане на равнище дъщерни дружества, а само потвърждава, че самото разпределение на печалба не може да води до намаляване на данъчната основа.

121. Накрая, от — наистина необвързващото — становище на Conseil d'État (Държавен съвет, Люксембург) от 2 април 1965 г. относно законопроекта по член 166 от LIR също не може да се изведе задължителна връзка. Наистина е възможно смисълът и целта на привилегирования данъчен режим на облагане на дружествата майки и дъщерните дружества в люксембургското право да е избягване на верижното данъчно облагане. Въпреки това, противно на съображенията на Общия съд, това не означава, че люксембургското право не би позволило двойното данъчно необлагане в конкретен случай. Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества също е имала за цел да се избегне двойното данъчно облагане и до нейното изменение през 2014 г. е допускала двойно данъчно необлагане поради липсата на клауза за съответствие.

122. Всичко това показва, че неписаният принцип на съответствие, на който се основават Комисията и Общият съд, не може да се добави посредством тълкуване в люксембургското право като референтна система. Действително по този начин могат да се отстранят пропуски по отношение на данъчното облагане, произтичащи например от хибридни методи за финансиране. Но както Съдът вече се е произнасял многократно [41], институции на Съюза, като Комисията или Общия съд, не могат да конструират идеално данъчно право посредством правото в областта на държавните помощи. В условията на нехармонизирано данъчно право това в крайна сметка е задача на националния законодател.

123. На последно място, при определянето и прилагането на референтната рамка Комисията, а след нея и Общият съд не са взели предвид факта, че твърдяното двойно данъчно необлагане изобщо не произтича от прилагането на членове 164 и 166 от LIR. От една страна, дъщерните дружества се облагат, но с много нисък данък. На второ място, дори ако начисленията върху ZORA се разглеждат като (явно или скрито) разпределение на печалба на равнище дъщерно дружество, член 164 от LIR не би бил относим в този случай. Това би било така само ако данъчната основа би била намалена с начисленията върху ZORA. Такъв би бил случаят в рамките на обичайното корпоративно облагане. В разглеждания случай обаче изключително странният резултат (много ниско данъчно облагане на оперативните дъщерни дружества) се дължи единствено на облагането на маржа, което е съгласувано с люксембургската данъчна администрация.

124. Следователно Комисията и Общият съд са използвали като основа погрешна референтна рамка (членове 164 и 166 от LIR вместо законовото основание за споразумението за маржа), а след това са я определили и неправилно (като са приели неписан принцип на съответствие). По тази причина е опорочен целият анализ на условието за селективност. В това отношение жалбите на Engie и Люксембург също са основателни.

д) Несъгласуваност на люксембургското данъчно право поради липсата на материалноправна клауза за съответствие?

125. Накрая, Комисията изказва предположение, че при липсата на такава клауза за съответствие люксембургското данъчно право е несъгласувано и като такова представлява държавна помощ [42].

126. Това обаче не би могло да повлияе на изведеното по-горе (т. 124) заключение по две причини. На първо място, спорното решение на Комисията и обжалваното решение на Общия съд не се отнасят до люксембургския закон като схема за държавна помощ, а само до предварителните данъчни становища като индивидуална държавна помощ (вж. по този въпрос и т. 86 и сл. по-горе). Поради това липсата на законова клауза за съответствие не би могла да бъде предмет на спора.

127. На второ място, национален данъчен закон, който може да доведе до необлагане при прилагането на хибридни инструменти за финансиране, не е несъгласуван сам по себе си.

[41] В този смисъл например решения от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859, т. 93 и сл.), от 16 март 2021 г., Комисия/Полша (C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 38 и сл.), и от 16 март 2021 г., Комисия/Унгария (C-596/19 P, EU:C:2021:202, т. 44 и сл.).

[42] Вж. съображения 184 и 185 от спорното решение и изложенията в съдебното заседание.

128. Действително в точка 293 от обжалваното съдебно решение Общият съд правилно е посочил, че при гореизложеното разбиране може да се стигне до двойно данъчно необлагане на печалбата съгласно люксембургското данъчно право. Всъщност освобождаването от данъчно облагане на равнището на дружеството, което получава разпределената печалба съгласно член 166, параграф 1, точка 2 от LIR, изглежда, не зависи от данъчното третиране на разпределената печалба на равнището на разпределящото дружество. С това обаче не е премината границата, водеща до несъгласуваност.

129. От една страна, подобни привилегировани данъчни режими на облагане на дружества майки и дъщерни дружества са широкоразпространени и обичайно срещани на международно равнище. В трансграничен контекст това вече се проявява в съществуването на Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества, която се основава на подобна идея и която също не е съдържала материалноправна клауза за съответствие до 2014 г. От друга страна, държавите членки по принцип са свободни да определят точното съдържание на този привилегирован данъчен режим. В това отношение може да бъде пренесена практиката на Съда относно националните разпоредби за приспадане на данъци в трансграничен контекст, чието точно структуриране също попада в сферата на компетентност на държавите членки [43].

130. Безспорно е, че от правно-политическа гледна точка и в контекста на глобалните усилия за изграждане на справедлива данъчна система т.нар. „бели приходи“ трябва да се предотвратяват във възможно най-голяма степен. Неутрализирането на такива несъответствия в данъчното облагане — по-специално в трансграничен контекст — е проблем както за ОИСР [44], така и за ЕС [45].

131. В случая обаче, от една страна, е съмнително дали изобщо може да се говори за „бели приходи“, тъй като печалбата на дъщерното дружество не остава напълно необложена. Според предварителното становище тя се облага по различен начин (специално облагане на маржа). От друга страна, мерките на ОИСР и на ЕС са насочени изключително срещу хибридни образувания, които са резултат от (несъгласуваните) взаимодействия между системите за корпоративно данъчно облагане на няколко държави членки или на трети държави. Подобни несъответствия, които произтичат само от национални данъчни системи, обаче не са обхванати. В това отношение избягването на „бели приходи“ посредством конкретни материалноправни клаузи за съответствие наистина може да е желателно от правно-политическа гледна точка и междувременно е широкоразпространено на международно равнище.

132. Очевидно в Люксембург е въведена такава за в бъдеще, за да се транспонира съответно изменената през 2014 г. Директива относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества. Това променя референтната рамка, но само за в бъдеще.

[43] Решение от 15 септември 2022 г., Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, т. 60).

[44] Вж. окончателния доклад на ОИСР „Премахване на последиците от договореностите, които водят до такива несъответствия, действие 2“ — достъпен на адрес https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/neutralisierung-der-effekte-hybrider-gestaltungen-aktionspunkt-2-abschlussbericht-2015_9789264263185-de#page1.

[45] Вж. член 9 от Директива (ЕС) 2016/1164 на Съвета от 12 юли 2016 г. за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар (ОВ L 193, 2016 г., стр. 1), и съображение 2 от Директива 2014/86/ЕС на Съвета от 8 юли 2014 г. за изменение на Директива 2011/96/ЕС (ОВ L 219, 2014 г., стр. 40).

133. Следователно решението на този въпрос остава от компетентността на националния законодател. Той — а не Комисията или съдилищата на Съюза — трябва да реши дали и в кои случаи следва да бъде въведена материалноправна клауза за съответствие.

3. Обобщение по първото основание за обжалване

134. Следователно единствено люксембургският данъчен законодател може да предвиди в закон съответстващо данъчно облагане на разпределящото и получаващото дружество, което да представлява референтната рамка за обичайния данъчен режим в Люксембург. Тъй като това не е било направено или е направено едва по-късно, вместо действащото национално данъчно право Комисията е приложила данъчна система, която може би следва да бъде предпочитана, но в крайна сметка е фиктивна. Както вече беше посочено по-горе (т. 72 и сл.), правото в областта на държавните помощи не позволява това.

135. Следователно твърденията по първото основание за обжалване са основателни. Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, тъй като при определянето на референтната рамка е приел, че между членове 164 и 166 от LIR съществува задължителна връзка, а следователно и принцип на съответствие. Тази връзка не е нито очевидна (т. 107 и сл.), нито следва при по-внимателно разглеждане от формулировката, смисъла и целта на вътрешните правила или от установената практика на люксембургските съдилища (т. 115 и сл.).

Б. По второто основание за обжалване: неправилно тълкуване на член 107 ДФЕС чрез прилагане на член 6 StAnpG като референтна рамка

136. Общият съд обаче отхвърля алтернативно и друго основание, поради това че люксембургските данъчни органи не са приложили общото правило за борба със злоупотребите, предвидено в член 6 от StAnpG, въпреки че условията за това са били изпълнени.

137. Ето защо с второто основание за обжалване Engie и Люксембург твърдят, че Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, тъй като в първоинстанционното производство е отхвърлил тяхното основание, че не е налице нарушение на член 107 ДФЕС. Неприлагането на член 6 от StAnpG в конкретния случай не представлява дерогация от референтната рамка, съответстваща на люксембургското право.

138. Съгласно общото люксембургско правило за борба със злоупотребите, съдържащо се в член 6 от StAnpG, данъчното задължение не може да се избягва или намалява чрез злоупотреба с правните форми и възможностите на гражданското право. В случай на злоупотреба данъците се събират такива, каквито биха били в случай на използване на правна структура, съответстваща на операциите, фактите и икономическите обстоятелства.

139. В конкретния случай за първи път Съдът трябва да разгледа въпроса дали неправилното прилагане, или неприлагането на общо национално правило за борба със злоупотребите в данъчното право (в случая член 6 от StAnpG) представлява държавна помощ по смисъла на член 107 ДФЕС.

1. Констатации на Общия съд

140. В точка 384 и сл. Общият съд приема, че Комисията е доказала, че са изпълнени четирите условия за наличие на злоупотреба по член 6 от StAnpG, развити в съдебната практика на Люксембург по финансови и данъчни въпроси. Тълкуването на правилото за борба със злоупотребата със закона, предвидено в член 6 от StAnpG, също не поставяло никакви затруднения, поради което не било необходимо да се взема под внимание практиката на люксембургската администрация (т. 409 от обжалваното съдебно решение).

141. Комисията, а след нея и Общият съд (т. 388) приемат по-специално, че е имало и други достъпни способи за финансиране (чисто капиталови или заемни инструменти), без това да води до необлагане на равнището на дъщерните дружества на реализираните от тях печалби. Така например ZORA е можело да бъде даден и директно от съответното дружество майка на съответното му дъщерно дружество. Използването на конвертируем заем без участие на посредническо дружество също е щяло да доведе до подходящо облагане.

142. Съответно нямало да се налага издаването на такъв вид предварителни данъчни становища. По-скоро люксембургската данъчна администрация е трябвало да приложи общото правило за борба със злоупотребите, съдържащо се в член 6 от StAnpG. Като не го е приложило, Великото херцогство Люксембург е предоставило на Engie селективно данъчно предимство.

2. Анализ

143. Вследствие на това Engie и Люксембург заявяват, че при определянето на референтната рамка Общият съд неправилно е приел, че не е необходимо Комисията да вземе предвид люксембургската административна практика. Освен това при тълкуването на четирите кумулативни условия, които трябва да са изпълнени, за да се приеме наличие на злоупотреба, и при правната квалификация на конкретното фактическо положение с оглед на тези условия Комисията и Общият съд са допуснали няколко явни грешки в тълкуването и прилагането на закона.

144. Тъй като Комисията, а след нея и Общият съд твърдят, че е нарушена забраната за предоставяне на държавна помощ поради неприлагането на общо правило за борба със злоупотребите, е уместно най-напред да бъдат изложени съображения относно този подход и относно приложимия критерий за проверка (по този въпрос буква а), за да може да се определи правилната референтна рамка. След това трябва да се анализира дали Общият съд е приложил правилната референтна рамка в разглеждания случай (по този въпрос буква б).

а) Проверка за прилагането на общите правила за борба със злоупотребите в данъчното право с оглед на правото в областта на държавните помощи

145. Налице е дерогация от референтната рамка (член 6 от StAnpG) само ако при издаването на предварителните данъчни становища люксембургската данъчна администрация е трябвало да приложи общото правило за избягване на злоупотребите съгласно член 6 от StAnpG. И в това отношение обаче Комисията и Общият съд в крайна

сметка твърдят, че е налице само обикновена грешка при прилагането на люксембургското право. Това обаче все още не обосновава твърдението за предоставяне на селективно предимство (вж. т. 89 и сл. по-горе).

146. Впрочем по отношение на общите правила за избягване на злоупотребите (т.нар. ОПБЗ[46]) неизбежно съществува свобода на преценка при прилагането на правото, подобно на случая с определянето на „правилната“ трансферна цена от данъчната администрация[47].

147. Понятието „злоупотреба“ се обуславя не само в особена степен на преценките в правната система на съответната държава членка. Но освен това констатирането на злоупотреба само по себе си зависи в голяма степен от конкретния случай.

148. В това отношение твърдението на Общия съд в точка 409 от обжалваното съдебно решение, според което „разпоредбата относно злоупотребата със закона в случая не поставила никакви затруднения при тълкуването“, изглежда спорно. Вероятно не съществува общо правило за борба със злоупотребите в данъчното право, което да не поставя затруднения при тълкуването[48]. Подобно заключение важи с още по-голяма сила предвид факта, че Общият съд вече среща затруднения при тълкуването на предполагаема злоупотреба при прилагане на нормите на люксембургското данъчно право (вж. т. 94 и сл. по-горе).

149. Само в много редки случаи прилагането на правило за избягване на злоупотребите трябва да бъде задължително. Това могат да бъдат само положения, които са очевидни, тъй като вече са изяснени в съдебната практика на държавите членки по финансови и данъчни въпроси (а не на Комисията или на Общия съд). Това важи с още по-голяма сила предвид факта, че съгласно практиката на Съда правото на Съюза дори допуска възможността данъчнозадълженото лице свободно да избере в рамките на закона най-благоприятната за него данъчноправна конструкция[49].

150. С оглед на особеностите на общите правила за борба със злоупотребите критерият за контрол трябва да бъде сведен до обикновен контрол за убедителност, когато се осъществява контрол върху прилагането на посочените общи правила с оглед на правото в областта на държавните помощи. Следователно случаят трябва да се отнася до явно

[46] Общо правило за борба със злоупотребите, каквото междувременно е предвидено в правото на Съюза — вж. само член 6 от Директивата срещу избягването на данъци (Директива (ЕС) 2016/1164 на Съвета от 12 юли 2016 година за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар) (ОВ L 193, 2016 г., стр. 1).

[47] Вж. по този въпрос решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859, т. 95), още по-ясно в заключението на генерален адвокат Pikamäe по дело Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, т. 118), съгласно което националните данъчни органи разполагат със свобода на преценка поради *приблизителния характер* на методите за определяне на трансферните цени.

[48] Така например държави членки, като Федерална република Германия, която вече има дълга традиция с подобни разпоредби, все още среща затруднения при правилното му тълкуване. Това показва големият брой съдебни решения и обемът на свързаните с въпроса тълкувателни коментари — вж. само *Fischer* P. —In: Hübschmann/Hepp/Spitaler (ed.), AO/FGO-Kommentar, § 42 AO (Коментар по Данъчния кодекс/Данъчно-процесуалния кодекс, член 42) (актуализация: ноември 2022 г. — 200 страници); *Drüen* K.-D. — In: Tipke/Kruse (ed.), AO/FGO-Kommentar, § 42 AO (Коментар по Данъчния кодекс/Данъчно-процесуалния кодекс, член 42) (актуализация: септември 2022 г. — 85 страници).
В Съда много често постъпват въпроси относно тълкуването на общата забрана на насочените към злоупотреба конструкции в правото на Съюза, чийто отговор е толкова сложен, че с това се заема големият състав — вж. само решения от 26 февруари 2019 г., T Danmark и Y Denmark (C-116/16 и C-117/16, EU:C:2019:135), от 26 февруари 2019 г., N Luxembourg 1 и др. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 и C-299/16, EU:C:2019:134), и от 12 септември 2006 г., Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

[49] Вж. решения от 17 декември 2015 г., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, т. 42), от 22 декември 2010 г., Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, т. 27), от 12 септември 2006 г., Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, т. 36), и от 21 февруари 2006 г., Halifax и др. (C-255/02, EU:C:2006:121, т. 73).

неправилно прилагане на правилото за борба със злоупотребите. Може да се приеме наличие на такова, ако никой не може да даде убедително обяснение защо в конкретния случай няма злоупотреба.

б) Прилагане на тези принципи по конкретния случай

151. Като отправна точка Комисията, а след нея и Общият съд (т. 398 и сл.) правилно приемат референтна рамка, съответстваща на член 6 от StAnpG. Съгласно член 6 от StAnpG е налице злоупотреба, ако са изпълнени кумулативно четири критерия, а именно използване на форми или институти от частното право, намаляване на данъчната тежест, използване на неподходящ правен способ и липса на извънданъчни аргументи.

152. Следователно в случая референтната рамка може да се определи конкретно само ако се установи какво се разбира под „злоупотреба“ в люксембургското данъчно право. Член 6 от StAnpG не дава определение на понятието „злоупотреба“. Евентуалното определение на понятието „злоупотреба“ в люксембургското данъчно право, а оттам и в референтната рамка по необходимост би наложило разглеждане както на люксембургската съдебна практика, така и на люксембургската административна практика. В това отношение Общият съд вече е допуснал грешка при прилагане на правото в точка 409 от обжалваното съдебно решение, като е приел, че не е необходимо да се взема предвид административната практика, тъй като правилото за борба със злоупотребите не поставяло затруднения при тълкуването в настоящия случай.

153. Наистина в точка 409 от обжалваното съдебно решение Общият съд посочва, че в решението си Комисията се е позовала на циркулярно писмо, издадено от люксембургската администрация, и на люксембургската съдебна практика. От съответните пасажи от решението на Комисията (т. 293—298), на които се позовава Общият съд, обаче следва само, че Комисията е разгледала най-общо четирите условия за приложимост на член 6 от StAnpG, но не и въпроса за начина, по който люксембургската данъчна администрация разглежда сходни данъчни конструкции.

154. Освен това Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като е заменил тълкуването на люксембургската данъчна администрация със своето собствено тълкуване. Все пак е наложителна проверка на решението на люксембургската данъчна администрация за явни грешки (вж. т. 150 по-горе).

155. В този случай обаче не е очевидно, че е трябвало да се приложи правилото за борба със злоупотребите. По-специално, не е очевидно, че тълкуването на Комисията и на Общия съд действително произтича от люксембургското право в този смисъл. Това може да се илюстрира със съображенията относно критерия за неподходящ правен способ. Според люксембургската съдебна практика, на която се позовава Комисията, тази характеристика трябва да се тълкува в смисъл, че позволява данъчно третиране, което е в пряко противоречие с целта или духа на закона според общоизвестното намерение на законодателя. Според изложените от Люксембург съображения трябва да има поне два възможни способа за постигане на планирания икономически резултат, единият от които би бил неподходящ и води до данъчно предимство, което не би било възможно посредством прилагането на подходящия способ.

156. Въз основа на това Общият съд (т. 445 и сл.) проверява дали двойното данъчно необлагане би било избегнато чрез използване на алтернативни инструменти за финансиране. За тази цел Общият съд разглежда финансиране с капиталов инструмент, с неконвертируем заем, както и с пряк договор ZORA, сключен непосредствено между дружеството майка и дъщерното дружество. Според констатациите на Общия съд във всички тези случаи би се постигнало еднократно данъчно облагане, въпреки че Люксембург и Engie продължават да оспорват това в съдебното заседание.

157. В този смисъл Общият съд е допуснал две грешки при прилагане на правото. Най-напред, подобно на Комисията той явно е приложил погрешно приетите от нея като референтна рамка люксембургски разпоредби, като по този начин е използвал погрешна референтна рамка. Условието за приложимост на член 6 от StAnpG е избраната структура да представлява неподходящ правен способ. От друга страна обаче, Общият съд и Комисията разглеждат въпроса дали вместо това не е било подходящо да се използват *други* начини на финансиране. Обратният извод, че избраната от Engie схема наистина е неподходяща, обаче не следва задължително.

158. Освен това има несъгласие по това дали използването на пряк договор ZORA, т.е. без участието на посредническо дружество, също може да доведе до двойно данъчно необлагане, тъй като Комисията, а след нея и Общият съд (т. 441 и сл.) установяват неподходящия характер именно с оглед на сложността на структурата. Според мен това не е ясно и следователно се изключва явна злоупотреба. По-специално, Engie и Комисията нямат съгласие относно ролята на член 22bis от LIR. Съгласно тази норма при определени условия преобразуването на заем не води до реализиране на капиталови печалби. В това отношение изглежда спорно — както показа и съдебното заседание — дали член 22bis от LIR изобщо намира приложение и какви биха били в крайна сметка неговите последици. Дори Съдът не може да прецени това. В случай на такива затруднения при тълкуването на националното право не може да става дума за явна злоупотреба.

159. В разглеждания случай не е очевидно, че само поради финансиране посредством конвертируем финансов инструмент с многостепенна структура на участие би имало явно противоречие с намерението на законодателя, още повече че и двата елемента са обичайно срещани в корпоративните структури. Към това следва да се добави, че при по-внимателно разглеждане не е налице двойно данъчно необлагане поради облагането на маржа на дъщерните дружества. По-скоро е налице облагане с много нисък данък вследствие на договореното облагане на маржа, срещу което обаче Комисията не е възразила в спорното решение (вж. т. 84 и 85 по-горе).

160. И накрая, може да се приеме за забранено предоставяне на държавна помощ в контекста на общо правило за борба със злоупотребите само ако не всички предприятия са имали достъп до съответния способ в същата степен, тъй като в подобни случаи данъчната администрация на държавата членка е щяла да приложи правилото за борба със злоупотребите.

161. Следователно Комисията трябва да докаже, че люксембургската данъчна администрация е нямало да приложи член 6 от StAnpG в други случаи, които са подобни от правна или фактическа гледна точка. Не е достатъчна констатацията, че правилото за борба със злоупотребите по принцип е прилагано по отношение на други

данъчнозадължени лица. Както Engie правилно посочва, от това не следва, че неприлагането на правилото за борба със злоупотребите в конкретния случай е дискриминационно.

162. Следователно в този случай неприлагането на член 6 от StAnpG при издаването на данъчните становища не представлява селективно предимство в полза на Engie.

3. Обобщение

163. Ето защо и второто основание за обжалване следва да се уважи. Комисията и Общият съд, който потвърждава решението ѝ, са приложили погрешен критерий за проверка, като са приели собствено тълкуване на общото правило за борба със злоупотребите, предвидено в член 6 от StAnpG, за да определят предполагаемия обхват на неговото прилагане. Вместо това е трябвало да приемат за отправна точка люксембургската административна практика и тълкуване. В това отношение наличието на злоупотреба съгласно люксембургското право не е нито явно, нито доказано от Комисията, което Общият съд не признава в точка 472 от обжалваното съдебно решение.

В. При условията на евентуалност: по третото основание за обжалване: нарушение на основните принципи на защита на оправданите правни очаквания

164. С третото си основание за обжалване Engie твърди, че с разпореденото възстановяване на помощта Общият съд е нарушил принципите на правна сигурност и на оправданите правни очаквания. Люксембург също изтъква това в своето второ основание за обжалване. Въпреки това не е необходимо да се анализира задълбочено това основание за обжалване. Всъщност отмяната на обжалваното съдебно решение вече следва от основателността на първите две основания за обжалване.

165. Ако обаче Съдът не приложи умерения критерий за проверка във връзка с общото правило за борба със злоупотребите и стигне до заключението, че е налице насочена към злоупотреба конструкция по смисъла на член 6 от люксембургския StAnpG, тогава ще възникне въпросът за защитата на оправданите правни очаквания. Ето защо, отново при условията на евентуалност, е уместно да бъдат изложени някои съображения.

166. Според установената практика на Съда на ЕС премахването на неправомерната помощ посредством възстановяване е логична последица от установяването на нейния неправомерен характер [50].

167. Задължението за възстановяване на помощ е ограничено по-специално от принципа на защита на оправданите правни очаквания, който е общ принцип на правото на Съюза по смисъла на член 16 от Регламент (ЕС) 2015/1589. Въпреки това в съответствие с установената практика на Съда само при извънредни обстоятелства се изключва възстановяване на суми на основание защита на оправданите правни очаквания. В този смисъл Съдът е постановил, че правото да се позове на принципа на защита на

[50] Решение от 21 март 1990 г., Белгия/Комисия (C-142/87, EU:C:1990:125, т. 66).

оправданите правни очаквания принадлежи само на този правен субект, у когото институция на Съюза е породила основателни надежди, като му е предоставила конкретни уверения [51].

168. За разлика от това дадените от държавата членка уверения не се считат за достатъчни с оглед на принципа на ефективност [52]. Това би означавало, че самият факт, че националните органи са се ангажирали с определено данъчно третиране в предварително данъчно становище, не може да породи оправдани очаквания от гледна точка на правото на ЕС.

169. Предварителните данъчни становища обаче са класически инструмент за предоставяне на правна сигурност от страна на националната данъчна администрация, което Комисията също признава (вж. т. 88 и сл. по-горе). Ако всяко погрешно прилагане на правото от страна на орган в полза на данъчнозадължено лице би осуетило защитата на оправданите правни очаквания, то тогава задължителната сила на съответните становища би била силно ограничена, което от своя страна би било в противоречие с принципа на правната сигурност.

170. Ако обаче Съдът следва предложения тук ограничен критерий за проверка за грешка при прилагането на правото, този проблем отпада. Ако грешката при прилагането на националното данъчно право не е очевидна, то тогава не е налице помощ. От друга страна, помощ може да е налице, ако грешката при прилагането на правото е явна и тя не може да бъде обяснена убедително и на трета страна. Ако случаят е такъв, „правонарушението“ може да бъде установено и от данъчнозадълженото лице. Тогава то няма оправдани правни очаквания. Това не може да промени и уверението (тогава явно неправомерно).

Г. По допълнителните основания за обжалване на Люксембург

171. С третото си основание за обжалване Люксембург изтъква нарушение на членове 4 и 5 ДЕС поради намеса на Общия съд в данъчната автономия на държавите членки. С четвъртото основание за обжалване Люксембург твърди, че Общият съд е нарушил задължението за мотивиране. Не е необходимо да се анализират задълбочено тези основания за обжалване. Всъщност отмяната на обжалваното съдебно решение вече следва от основателността на първите две основания за обжалване.

Д. По жалбата пред Общия съд

172. Съгласно член 61, параграф 1 от Статута на Съда на Европейския съюз при отмяна на решение на Общия съд Съдът може сам да постанови окончателно решение по делото, когато фазата на производството позволява това, или да върне делото на Общия съд за постановяване на решение.

173. Съмнително е дали в разглеждания случай може да се постанови окончателно решение по делото, тъй като в своето решение Комисията извежда наличие на селективност по четири различни способа. В своите жалби Engie и Люксембург оспорват всички тези линии

[51] Вж. например решение от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия (C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416, т. 147), от 16 декември 2010 г., Kahla/Thüringen Porzellan/Комисия (C-537/08 P, EU:C:2010:769, т. 63 с допълнителни препратки), и от 5 март 2019 г., Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, т. 97).

[52] Вж. например решение от 20 март 1997 г., Alcan Deutschland (C-24/95, EU:C:1997:163, т. 34 и сл.), в много голяма степен и решение от 26 април 2018 г., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, т. 75 и сл.).

на аргументация. След това Общият съд в решението си (т. 382 във връзка с т. 230 и 231) посочва, че щом като разпоредителната част на решение на Комисията почива на няколко аргументиращи опорни точки, всяка от които сама по себе си е достатъчна да обоснове тази разпоредителна част, по принцип този акт трябва да се отмени само ако всяка от тези опорни точки е засегната от незаконосъобразност.

174. Затова в решението си Общият съд разглежда единствено доводите на Комисията относно членове 164 и 166 от LIR и неправилното прилагане на член 6 от StAnpG и стига до заключението, че и по двата аспекта е налице селективност. Общият съд не разглежда останалите два способа за извеждане на селективност [53]. Може да се разглежда отмяна на решението на Комисията обаче само ако и тези две линии на аргументация не водят до селективност на данъчното третиране, предоставено с предварителните данъчни становища.

175. Според Съда все пак е възможно да се постанови окончателно решение по подобен случай, ако другите основания 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 [54].

176. Настоящият случай е такъв. Всички основания на Engie, които се отнасят до селективността на предоставеното с предварителните данъчни становища данъчно третиране, са били обсъдени най-малкото в хода на производството пред Общия съд, тъй като Engie е оспорило всички възможности за извеждане на селективност в подадената по съдебен ред жалба. Действително страните спорят освен това как трябва да се тълкува националното право на Великото херцогство Люксембург. Въпреки това не е необходимо да се събират доказателства, за да се реши спорът. В крайна сметка, по отношение на двата способа за извеждане на селективност, които Общият съд не е разгледал, по същество са релевантни същите принципни съображения и факти, както за ограничената референтна рамка, която Съдът и без друго трябва да разгледа подробно. Ако с оглед на тези съображения се докаже, че решението е законосъобразно, от това би следвало заключението, че жалбата е неоснователна.

177. Ето защо по-долу ще изложа още няколко съображения относно селективността на предоставеното с данъчните становища данъчно третиране, доколкото според Комисията такава трябва да се изведе от разширена референтна рамка, състояща се от цялата система за корпоративно данъчно облагане (по този въпрос т. 1). Накрая ще разгледам също така дали Комисията е доказала убедително наличие на селективност с оглед на разширената референтна рамка по отношение на групата Engie, която в разглеждания случай се състои от съответните дружества майки, посреднически и дъщерни дружества (по този въпрос т. 2).

1. Наличие на селективност спрямо разширена референтна рамка

178. В своето решение (т. 171 и сл.) Комисията приема основно, че референтната рамка се състои от общата люксембургска система за корпоративно данъчно облагане и по този начин също извежда селективност на необлагането на капиталовите печалби на равнище LNG Holding.

[53] Вж. по този въпрос точка 177 и точка 46 и сл.

[54] 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).

179. Освобождаването от данък на приходите от дялово участие е следствие от едно — погрешно според Комисията — прилагане на привилегирования данъчен режим на облагане на дружествата майки и дъщерните дружества по член 166 от LIR. Твърдението на Комисията отново е, че приходите от дялово участие са били третирани като освободени от облагане, въпреки че икономическият еквивалент под формата на начисленията върху ZORA е подлежал на приспадане от данъчната основа на LNG Supply.

180. Както вече беше изяснено по-горе, такъв принцип на съответствие не се открива в националното право на Великото херцогство (вж. т. 102 и сл. и т. 115 и сл. по-горе). Следователно прилагането на цялата люксембургска система за корпоративно данъчно облагане като референтна рамка също не променя направеното по-горе заключение.

181. Привилегированият данъчен режим на облагане на дружества майки и дъщерни дружества (освобождаване от данъчно облагане на разпределената на дружеството майка печалба) трябва да се разбира като присъщ елемент от самата референтна рамка дори да се прилага цялата люксембургска система за корпоративно данъчно облагане. Този режим също попада в обхвата на данъчния суверенитет на Люксембург. От това следва, че Люксембург е можело да реши дали да предвиди такова правило за предотвратяване на икономическото двойно данъчно облагане в групови структури, или не, съответно как точно да го структурира.

182. Когато тази разпоредба е относима — както е посочено по-горе — тогава не може да се счита, че чрез прилагането ѝ се постига селективно, благоприятно третиране, дори ако е взета предвид цялата система за корпоративно данъчно облагане.

2. Наличие на селективност спрямо последиците от данъчното третиране за цялата група от дружества

183. Накрая, в спорното решение (т. 237 и сл.) Комисията извежда селективност в данъчното третиране на Engie от подход на разглеждане на равнище група. Отправната точка на тази линия на аргументация е идентична с прилагането като референтна рамка на цялата система за корпоративно данъчно облагане. Комисията обаче разширява гледната точка, като приема за отправна точка в този случай общата данъчна основа на групата Engie.

184. Комисията привежда довода, че схемите за помощ не трябва да се прилагат към отделни дружества от едно предприятие, а че трябва да се прилага понятието за предприятие съгласно правото в областта на конкуренцията. Всички засегнати в случая дружества са част от едно предприятие по смисъла на правото в областта на конкуренцията. Описаното вече данъчно третиране няма трансграничен елемент за разлика от решенията на Комисията относно Groepsrentebox[55] и Fiat[56], така че не е непоследователно Комисията да избере групов подход.

185. Комисията отново определя системата за корпоративно данъчно облагане на Великото херцогство Люксембург като референтна система (т. 245 и сл.). След това анализът се ограничава до данъчното третиране на сделките за финансиране в рамките на група от

[55] Решение 2009/809/ЕО на Комисията от 8 юли 2009 година относно схемата за помощ „groepsrentebox“, която Нидерландия планира да приведе в действие (C 4/07 (ex N 465/06) (ОВ L 288, 2009 г., стр. 26).

[56] 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 (ОВ L 351, 2016 г., стр. 1).

дружества. Според него в люксембургското данъчно законодателство не е предвидено намаляване на комбинираната данъчна основа, независимо от вида на финансирането. Тя обяснява това чрез вече описаните алтернативни начини за осигуряване на финансиране, всеки от които би довел до еднократно облагане. Освен това се установява, че целта на люксембургската система за корпоративно данъчно облагане е да бъдат обложени корпоративните печалби. От това пряко следва, че не е допустимо намаляване на общата данъчна основа на група от дружества. Всички групи от дружества, които извършват сделки за финансиране в рамките на групата, били сравними. Освен това структурата на финансиране не била отворена за всички предприятия. Не било възможно да се даде и обосновка.

186. Приведените от Комисията доводи се различават от другите ѝ съображения само по това, че тя приема за релевантна комбинираната данъчна основа и определя групата Engie за бенефициер на мярката за помощ, като прилага понятието за предприятие от правото в областта на конкуренцията. Последната теза не е убедителна, когато съответният национален данъчен закон не предвижда групово данъчно облагане или съответно такова не е било приложено. В това отношение тя е в противоречие с обичайно приложимия в данъчното право принцип на индивидуално облагане.

187. В крайна сметка Комисията извежда наличието на селективно предимство единствено от факта, че люксембургското право за корпоративно данъчно облагане има за цел да облага корпоративните печалби. Това може и да е така, но в този контекст трябва да се отбележи, че привилегированият данъчен режим на облагане на дружества майки и дъщерни дружества е неразделна част от люксембургското данъчно право (вж. т. 180 и сл. по-горе) и в такъв смисъл модифицира тази цел. От друга страна, оперативните печалби на дъщерните дружества също се облагат с данък, само че по друг метод. Този друг метод обаче не е разгледан подробно от Комисията.

188. В заключение, Комисията не е доказала дори и в това отношение, че данъчното третиране, обещано на групата Engie посредством начисленията върху ZORA, е селективно по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

3. Заключение по жалбата пред Общия съд

189. Тъй като Комисията не е изпълнила задължението си за доказване, включително по отношение на аспектите относно наличието на селективно предимство, които не са разгледани в спорното решение, обжалваното решение може да бъде отменено изцяло, без да бъде връщано на Общия съд за ново разглеждане.

VI. По съдебните разноски

190. Съгласно член 184, параграф 2 от Процедурния правилник на Съда, когато жалбата е основателна и Съдът се произнася окончателно по спора, той се произнася по съдебните разноски.

191. Съгласно член 138, параграф 1 от същия правилник, приложим към производството по обжалване по силата на член 184, параграф 1 от него, загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. Тъй като Engie и Люксембург са отправили подобно искане, Комисията следва да бъде осъдена да заплати съдебните разноски на Engie и Люксембург в настоящото производство по обжалване.

192. Тъй като Комисията е загубила делата и пред двете съдебни инстанции, тя трябва да бъде осъдена да заплати съдебните разноски за производствата пред двете инстанции в съответствие с исканията на жалбоподателите.

193. Съгласно член 184 във връзка с член 140, параграф 1 от Процедурния правилник държавите членки и институциите, встъпили по делото, понасят направените от тях съдебни разноски. Следователно като встъпила по делото страна Ирландия трябва да понесе направените от нея съдебни разноски в настоящото производство.

VII. Заключение

194. С оглед на гореизложеното предлагам на Съда да постанови по дело C-454/21 P следното решение:

„1. Отменя решение на Общия съд на Европейския съюз от 12 май 2021 г., Люксембург и др./Комисия (T-516/18 и T-525/18, EU:T:2021:251).

2. Отменя Решение (ЕС) 2019/421 на Комисията от 20 юни 2018 година относно държавна помощ SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), приведена в действие от Люксембург в полза на Engie (Анжи) (ОВ L 78, 2019 г., стр. 1).

3. Европейската комисия понася направените от нея съдебни разноски, както и тези на Engie Global LNG Holding S.à.r.l., Engie Invest International S.A. и Engie S.A. в производствата пред двете инстанции. Ирландия понася направените от нея съдебни разноски в производствата пред двете инстанции“.

195. Също така предлагам на Съда да постанови по дело C-451/21 P следното решение:

„1. Отменя решение на Общия съд на Европейския съюз от 12 май 2021 г., Люксембург и др./Комисия (T-516/18 и T-525/18, EU:T:2021:251).

2. Отменя Решение (ЕС) 2019/421 на Комисията от 20 юни 2018 година относно държавна помощ SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), приведена в действие от Люксембург в полза на Engie (Анжи) (ОВ L 78, 2019 г., стр. 1).

3. Европейската комисия понася, наред с направените от нея съдебни разноски, и тези на Великото херцогство Люксембург в производствата пред двете инстанции. Ирландия понася направените от нея съдебни разноски в производствата пред двете инстанции“.