Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
P. PIKAMÄE
представено на 16 декември 2021 година [1]

Дело C-898/19 P

Ирландия
срещу

Европейска комисия

„Жалба — Държавни помощи — Помощ, приведена в действие от Великото херцогство Люксембург — Решение, с което помощта се обявява за несъвместима с вътрешния пазар и неправомерна, и се разпорежда възстановяването ѝ — Определящо данъчен режим предварително решение (tax ruling) — Принцип на сделката между несвързани лица — Предимство — Референтна рамка — „Обичайно“ данъчно облагане — Избирателен характер — Презумпция“

Съдържание

I. Въведение 3

II. Обстоятелствата по спора 4

А. По предварителното решение, издадено от люксембургските данъчни органи в полза на FFT, и административното производство пред Комисията 4

Б. По спорното решение 5

1. Описание на основното съдържание на разглежданото предварително решение . . 5

2. Описание на релевантните люксембургски норми 5

3. Оценка на разглежданото предварително решение 6

В. Производството пред Общия съд и обжалваното съдебно решение 8

Г. Производство пред Съда и искания на страните в производството по обжалване 10

[1] Език на оригиналния текст: френски.

III. По жалбата 11

A. По първото, третото, четвъртото и петото основание 11

1. По относимостта 11

2. По допустимостта 13

3. По основателността 13

а) Предварителни бележки относно предимството и избирателността в данъчната област 13

1) По „по-голямото значение“ на определянето на референтната рамка при данъчни мерки 13

2) По определянето на референтната рамка (и на „обичайното“ данъчно облагане) в данъчната област 15

б) По първото основание 17

1) Доводи на страните 17

2) Преценка 18

i) Предварителни бележки: по произхода на принципа на сделката между несвързани лица 18

ii) По принципа на сделката между несвързани лица в обжалваното съдебно решение 20

iii) По правното основание на принципа на сделката между несвързани лица 21

iv) По обхвата на принципа на сделката между несвързани лица и принципа на правна сигурност 31

3) Заключение по първото основание 33

в) По третото основание 33

1) Доводи на страните 33

2) Преценка 33

г) По четвъртото основание 35

1) Доводи на страните 35

i) Преценка 35

д) По петото основание 37

1) Доводи на страните 37

2) Преценка 37

Б. По второто основание 38

1. По относимостта 39

2. По основателността 39

IV. По жалбата пред Общия съд 43

V. По съдебните разноски 44

VI. Заключение 44

I. Въведение

1. „Данъчното становище“ („ruling fiscal“ или „rescrit fiscal“) е обичайна практика, която позволява на предприятията да поискат от данъчната администрация „предварително решение“ относно данъка, който дължат. Терминът „становище“ (ruling) най-общо означава данъчната администрация да вземе официално отношение — най-често по искане на данъчно задълженото лице — по прилагането на някои действащи законодателни разпоредби с оглед на положение или на една или повече сделки, които все още не са произвели данъчни последици. По този начин данъчно задължените лица се стремят да получат уверения, обвързващи администрацията, по отношение на данъчното третиране на техните сделки.

2. От юни 2014 г. Европейската комисия започва да провежда поредица от разследвания, за да провери дали практиките на данъчните органи в редица държави членки по отношение на многонационалните предприятия са в съответствие с разпоредбите на Договора в областта на държавните помощи, що се отнася по-специално до разпределянето на печалбата между различните държави, в които тези предприятия извършват дейност. Вследствие на една от тези проверки е прието решение относно помощта, отпусната от люксембургските данъчни органи на групата Fiat [2].

3. Същевременно, през ноември 2014 г., разкритията на журналистическото разследване, известно като „Люкс лийкс“, довеждат тази тема до знанието на широката общественост, като предизвикват предимно възмущение [3]. След тези разкрития редица политици предприемат действия както на европейско, така и на международно равнище за преодоляването на положение, което вече се счита за сериозно нарушение на

[2] 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, наричано по-нататък „спорното решение“).

[3] Разследването е извършено съвместно от международния консорциум на американските разследващи журналисти ICIJ (International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ) и четиридесет други медии. Вж. по-специално в това отношение публикуваната във вестник „Льо Монд“ статия, достъпна на следния интернет адрес: https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg_4518895_4862750.html.

справедливото данъчно облагане. Най-скорошното от тези действия се конкретизира в споразумение за създаване на глобален данък върху доходите на многонационалните предприятия [4].

4. С ясното съзнание за политическия, икономическия и дори социалния контекст на настоящото дело в предстоящото си решение Съдът ще трябва да разгледа само в светлината на правните съображения въпросите, породени от възприетия от Комисията в спорното решение подход. Решението на Общия съд по дела Люксембург и Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия [5], в което е потвърден този подход, е предмет на настоящата жалба.

5. Новаторският характер на подхода на Комисията се състои по-специално във въвеждането на принципа на сделката между несвързани лица при проверката за наличие на икономическо предимство. Поради оспорваното му правно основание въвеждането на това понятие в анализа, изискван съгласно член 107, параграф 1 ДФЕС, ще даде повод на Съда да разгледа очертаната от Договора граница между данъчната автономия на държавите членки и забраната за предоставяне на държавни помощи.

II. Обстоятелствата по спора

A. По предварителното решение, издадено от люксембургските данъчни органи в полза на FFT, и административното производство пред Комисията

6. На 14 март 2012 г. данъчният консултант на Fiat Chrysler Finance Europe, с предходно наименование Fiat Finance and Trade Ltd (наричано по-нататък „FFT“), изпраща на люксембургските данъчни органи писмо с искане за одобрение на споразумение за трансферна цена. В подкрепа на това искане той предоставя на посочените органи съставен от него отчет, в който се анализират трансферните цени, прилагани при извършваните от FFT сделки.

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

8. На 19 юни 2013 г. Комисията изпраща на Великото херцогство Люксембург първо искане за информация с подробни въпроси относно националната практика за издаване на предварителни решения. Това първо искане за информация е последвано от активна

[4] В това отношение вж. по-специално документа „Декларация относно решение, основаващо се на два стълба, за посрещане на данъчните предизвикателства, породени от цифровизацията на икономиката“, обсъден във връзка с приобщаващата рамка на ОИСР/Г20 относно свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби и приет от 137 участващи юрисдикции на 8 октомври 2021 г., достъпен на следния интернет адрес: https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-sur-une-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-souleves-par-la-numerisation-de-l-economie-octobre-2021.pdf

[5] Решение от 24 септември 2019 г. (T-755/15 и T-759/15, EU:T:2019:670, наричано по-нататък „обжалваното съдебно решение“).

кореспонденция между Великото херцогство Люксембург и Комисията до 24 март 2014 г., когато последната приема решение, с което изисква Великото херцогство Люксембург да ѝ предостави информация.

9. На 11 юни 2014 г. Комисията открива официалната процедура по разследване, предвидена в член 108, параграф 2 ДФЕС, по отношение на разглежданото предварително решение. На 21 октомври 2015 г. Комисията приема спорното решение, в което се обявява, че това предварително решение представлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

Б. По спорното решение

1. Описание на основното съдържание на разглежданото предварително решение

10. В описанието на Комисията се посочва, че разглежданото предварително решение възприема метод за разпределение на печалбите на FFT в рамките на автомобилостроителната група Fiat/Chrysler, което дава възможност на FFT ежегодно да определя размера на корпоративния данък, който дължи във Великото херцогство Люксембург. Комисията уточнява, че това решение е обвързващо за данъчната администрация за период от пет години, т.е. от данъчната 2012 г. до данъчната 2016 г.[6].

2. Описание на релевантните люксембургски норми

11. Комисията посочва, че разглежданото предварително решение е прието въз основа на член 164, параграф 3 от люксембургския Кодекс за подоходното облагане (Loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (Закон от 4 декември 1967 г. за подоходното облагане, изменен, наричан по-нататък „Данъчният кодекс“)[7] и Циркулярно писмо L.I.R. № 164/2 от 28 януари 2011 г. на директора на люксембургската данъчна служба (наричано по-нататък „Циркулярно писмо № 164/2“). В това отношение Комисията изтъква, от една страна, че с посочения член в люксембургското данъчно право се въвежда принципът на сделката между несвързани лица, съгласно който възнаграждението по сделките между дружества от една и съща група трябва да е същото, както ако са били сключени от независими дружества, търгуващи при сравними обстоятелства в пазарни условия. От друга страна, тя отбелязва, че в Циркулярно писмо № 164/2 се уточнява по-специално как да се определи възнаграждение в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, когато тези сделки се извършват от дружествата за вътрешногрупово финансиране[8].

6 Съображения 9 и 52—54 от спорното решение.

7 Съгласно този член „[с]критото разпределение на печалбата се включва в облагаемия доход. Скрито разпределение на печалба по-специално е налице, когато даден акционер, съдружник или заинтересовано лице получава пряко или косвено придобивки от дадено дружество или сдружение, от които по принцип не би се възползвал извън това си качество“. Следва да се отбележи, че тази разпоредба вече не е в сила, след като на 1 януари 2017 г. Великото херцогство Люксембург въвежда в Данъчния кодекс новите членове 56 и 56 bis относно принципа на сделката между несвързани лица.

8 Съображения 74—83 от спорното решение.

3. Оценка на разглежданото предварително решение

12. Що се отнася до третото и четвъртото условие за наличие на държавна помощ, Комисията счита, че разглежданото предварително решение предоставя избирателно предимство на FFT, доколкото води до намаляване на дължимия от заинтересованото лице данък в Люксембург чрез отклоняване от данъка, който то е трябвало да заплати съгласно общия режим за корпоративно данъчно облагане. Тя стига до този извод след едновременен анализ на предимството и избирателността, състоящ се от три етапа, определени от Съда, за да се установи дали дадена данъчна мярка трябва да се квалифицира като „избирателна“.

13. През първия етап на анализа си Комисията приема, че референтната рамка е общият режим за корпоративно данъчно облагане на Люксембург, и че целта на този режим е облагане на печалбата на всички дружества, установени в Люксембург. Според Комисията разликата при изчисляването на облагаемата печалба между самостоятелните и интегрираните дружества не оказва никакво влияние върху тази цел, доколкото последната предполага облагане на печалбите на всички местни дружества, без значение дали са част от група или не. Това се отнася и за специалните разпоредби, приложими към групите, които имат за цел само да поставят тези два вида дружества в равностойно положение. Освен това целта на разглежданото предварително решение, а именно определянето на облагаемата печалба на FFT за целите на облагането с корпоративен данък съгласно посочения режим, потвърждава, че този режим е референтната рамка, доколкото тази цел не разграничава FFT поради принадлежността му към група. В тази връзка Комисията счита, че с оглед на целта на общия режим за корпоративно данъчно облагане на Люксембург интегрираните и неинтегрираните дружества се намират в сходно фактическо и правно положение [9].

14. През втория етап на анализа си Комисията най-напред посочва, че въпросът дали дадена данъчна мярка представлява дерогация от референтната рамка по принцип съвпада с установяването на предимството, предоставено на получателя с тази мярка. Според нея, когато дадена данъчна мярка води до необосновано намаляване на дължимия от получателя данък, като без тази мярка получателят би трябвало да плати по-висок данък по силата на референтната рамка, това намаление представлява едновременно предимство, предоставено чрез посочената мярка, и дерогация от референтната рамка. Освен това Комисията припомня, че съгласно съдебната практика при индивидуална мярка като оспореното предварително решение установяването на предимството позволява по принцип да се предположи нейната избирателност [10].

15. Що се отнася до определянето на предимството в настоящия случай, Комисията припомня, че данъчна мярка, позволяваща на дружество, което е част от група, да фактурира трансферни цени, по-ниски от цените, които биха били постигнати между независими предприятия, предоставя предимство на дружеството, тъй като посочената мярка води до намаляване на неговата данъчна основа, а оттам и на дължимия данък в съответствие с общия режим за корпоративно данъчно облагане. Ето защо според Комисията Съдът е възприел принципа на сделката между несвързани лица, т.е. „принципът, по силата на който сделките между дружества от една и съща група следва да бъдат възнаграждавани, както ако бяха договорени от независими дружества, търгуващи

[9] Съображения 193—199 от спорното решение.

[10] Съображения 216—218 от спорното решение.

при сравними обстоятелства в пазарни условия“[11], като референтен критерий, който позволява да се определи дали дружество от дадена група се ползва от предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. Поради това Комисията уточнява, че трябва да провери дали методът, който люксембургската данъчна администрация възприема в разглежданото предварително решение, се отклонява от метода, който води до надеждно приближение до пазарен резултат, и следователно — от принципа на сделката между несвързани лица. В такъв случай според Комисията ще се счита, че разглежданото предварително решение предоставя избирателно предимство на FFT по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС[12].

16. С оглед на тези съображения Комисията приема, че няколко от избраните методи и параметри и няколко корекции, одобрени от Великото херцогство Люксембург и залегнали в анализа на трансферните цени в разглежданото предварително решение, водят до намаляване на корпоративния данък, който самостоятелните дружества е трябвало да плащат[13].

17. При условията на евентуалност Комисията счита, че при всяко положение разглежданото предварително решение предоставя избирателно предимство, включително от гледна точка на по-ограничената референтна рамка, на която се позовават Великото херцогство Люксембург и FFT, състояща се от член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс и от Циркулярно писмо № 164/2, които предвиждат принципа на сделката между несвързани лица в люксембургското данъчно право[14]. Освен това Комисията отхвърля довода на FFT, че за да се докаже наличието на избирателно третиране в негова полза в резултат от разглежданото предварително решение, тя е трябвало да сравни това решение с основаната на циркулярно писмо № 164/2 практика на люксембургската данъчна администрация, и по-специално с предварителните решения, издадени на други дружества за финансиране и управление на парични средства, които Великото херцогство Люксембург е предоставило на Комисията под формата на представителна извадка на своята практика в областта на предварителните решения[15].

18. През третия етап от анализа си Комисията отбелязва, че нито Великото херцогство Люксембург, нито FFT са предоставили мотиви, обосноваващи преференциалното третиране в полза на FFT, произтичащо от разглежданото предварително решение, и във всеки случай нито един мотив, който може да се разглежда като пряк резултат от основните принципи на референтната рамка или който произтича от присъщите на системата механизми, необходими за нейното функциониране и ефективност[16].

19. В заключение Комисията приема, че разглежданото предварително решение е предоставило на FFT избирателно предимство и че това решение съответно представлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

11 Съображения 225 и 226 от спорното решение.

12 Съображения 222—227 от спорното решение.

13 Съображения 234—301 от спорното решение.

14 Съображения 315—317 от спорното решение.

15 Съображения 318—336 от спорното решение.

16 Съображения 337 и 338 от спорното решение.

20. Според Комисията получателят на тази помощ е автомобилостроителната група Fiat/Chrysler в нейната цялост, доколкото FFT образува една стопанска единица с останалите субекти от посочената група, и че намаляването на дължимия от FFT данък непременно е довело до понижаване на цените на отпусканите от FFT вътрешногрупови заеми [17].

B. Производството пред Общия съд и обжалваното съдебно решение

21. С жалба, подадена в секретариата на Общия съд на 30 декември 2015 г. по дело T-755/15, Великото херцогство Люксембург иска отмяна на спорното решение.

22. На 29 декември 2015 г. FFT също подава в секретариата на Общия съд жалба по дело T-759/15 за отмяна на спорното решение.

23. С определения от 25 май 2016 г. и 18 юли 2016 г. председателят на пети състав на Общия съд уважава молбите за встъпване на Ирландия и на Обединеното кралство по дела T-755/15 и T-759/15. След като с акт, подаден в секретариата на Общия съд на 9 декември 2016 г., Обединеното кралство оттегля молбата си за встъпване, председателят на седми разширен състав на Общия съд го заличава като встъпила страна по двете дела с определение от 15 декември 2016 г.

24. След изслушване на страните, с определение на председателя на седми разширен състав на Общия съд от 27 април 2018 г. дела T-755/15 и T-759/15 са съединени за целите на устната фаза на производството в съответствие с член 68, параграф 1 от Процедурния правилник на Общия съд. Освен това след изслушване на страните в съдебното заседание Общият съд решава, че съгласно същата разпоредба дела T-755/15 и T-759/15 следва да бъдат съединени за целите на съдебния акт, с който се слага край на производството, поради връзката помежду им.

25. В подкрепа на жалбите си FFT и Великото херцогство Люксембург повдигат пет групи основания, изведени по същество:

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

– втората — от нарушение на член 107 ДФЕС, на задължението за мотивиране, предвидено в член 296 ДФЕС, както и на принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания, тъй като Комисията приема, че разглежданото предварително решение предоставя предимство, по-специално с мотива че това решение не съответства на принципа на сделката между несвързани лица (втора част от първото основание и първа част от второто основание по дело T-755/15, второ и трето оплакване от първата част от първото основание, първа част от второто основание, трето и четвърто основание по дело T-759/15),

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

[17] Съображения 341—345 от спорното решение.

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

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

26. С обжалваното съдебно решение Общият съд отхвърля всички тези основания и съответно жалбите по дела T-755/15 и T-759/15 в тяхната цялост.

27. Що се отнася до втората група основания, и по-специално основанията, изведени от неправилното прилагане на принципа на сделката между несвързани лица при контрола на държавните помощи, Общият съд отбелязва най-напред, че в контекста на определянето на данъчното положение на интегрирано дружество цените на вътрешногруповите сделки не се определят при пазарни условия. По-нататък Общият съд приема, че за да установи евентуалното наличие на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, Комисията може да сравни данъчната тежест на такова интегрирано предприятие, произтичаща от прилагането на посочената данъчна мярка, с тази, произтичаща от прилагането на обичайните правила за данъчно облагане по националното право на предприятие, което извършва дейността си при пазарни условия, когато националното данъчно право не прави разграничение между интегрирани и самостоятелни предприятия за целите на облагането им с корпоративен данък, и по този начин възнамерява да обложи печалбата на първите, все едно че е формирана от сделки, извършени по пазарни цени [18].

28. В този контекст принципът на сделката между несвързани лица според Общия съд представлява „инструмент“ или „референтен критерий“, който позволява да се провери дали приетите от националните органи цени на вътрешногруповите сделки съответстват на пазарните цени, за да се установи дали интегрирано предприятие се ползва от предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС вследствие на данъчна мярка, с която се определят неговите трансферни цени [19].

29. По-нататък Общият съд отбелязва, че в случая разглежданото предварително решение се отнася до определянето на облагаемата печалба на FFT съгласно люксембургския данъчен кодекс и че този кодекс има за цел облагането на печалбата, формирана от стопанската дейност на посоченото интегрирано предприятие, все едно че е формирана от сделки, извършени по пазарни цени. Въз основа на това той приема, че Комисията може действително да сравни облагаемата печалба на FFT, произтичаща от прилагането на разглежданото предварително решение, с облагаемата печалба, произтичаща от прилагането на обичайните правила за облагане съгласно люксембургското право, на предприятие, което се намира в сравнимо фактическо положение и извършва дейност при условията на свободна конкуренция [20].

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

18 Точки 140 и 141 от обжалваното съдебно решение.

19 Точка 143 от обжалваното съдебно решение.

20 Точки 145 и 148 от обжалваното съдебно решение.

31. Що се отнася до доводите, че Комисията не е изложила никакво правно основание за възприетия от нея принцип на сделката между несвързани лица и не е уточнила съдържанието му, Общият съд отбелязва, по отношение на правното основание, че Комисията ясно е посочила, първо, че принципът на сделката между несвързани лица задължително е част от проверката съгласно член 107, параграф 1 ДФЕС на данъчните мерки, предоставени на дружества в група, и второ, че този принцип на сделката между несвързани лица е общ принцип на равно данъчно третиране, обхванат от прилагането на посочения член от Договора [21]. Колкото до съдържанието на принципа на сделката между несвързани лица, Общият съд е приел, че видно от спорното решение това е инструмент, който позволява да се провери дали вътрешногруповите сделки са заплатени, все едно че са били договорени от независими предприятия [22].

32. Що се отнася до довода, че приложеният в спорното решение принцип на сделката между несвързани лица е чужд на люксембургското данъчно право критерий и поради това позволява на Комисията в крайна сметка да извърши скрита хармонизация в областта на прякото данъчно облагане в нарушение на данъчната автономия на държавите членки, Общият съд счита, че той е неоснователен, тъй като използването на този принцип е допустимо, доколкото люксембургските данъчни правила предвиждат, че интегрираните дружества се облагат по същия начин като самостоятелните дружества [23].

33. Колкото до довода, че Комисията неоснователно изтъква в спорното решение наличието на общ принцип на равно третиране в областта на данъчното облагане, Общият съд счита, че тази формулировка на Комисията не трябва да се изважда от контекста си и не може да се тълкува в смисъл, че Комисията признава съществуването на общ принцип на равно данъчно третиране, присъщ на член 107, параграф 1 ДФЕС [24].

Г. Производство пред Съда и искания на страните в производството по обжалване

34. С жалбата си Ирландия иска от Съда:

– да отмени обжалваното съдебно решение,

– да отмени спорното решение и

– да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

35. Комисията иска от Съда:

– да отхвърли жалбата и

– да осъди Ирландия да заплати съдебните разноски.

36. Fiat Chrysler Finance Europe иска от Съда:

– да уважи жалбата и

21 Точка 150 от обжалваното съдебно решение.

22 Точка 155 от обжалваното съдебно решение.

23 Точки 156—158 от обжалваното съдебно решение.

24 Точки 160 и 161 от обжалваното съдебно решение.

– да осъди Комисията да заплати съдебните разноски на Fiat Chrysler Finance Europe във връзка с писмения отговор и последващото участие на Fiat Chrysler Finance Europe в производството по обжалване.

37. Великото херцогство Люксембург иска от Съда:

– да уважи исканията на Ирландия,

– да отмени обжалваното съдебно решение,

– да отмени спорното решение и

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

38. В проведеното на 10 май 2021 г. общо съдебно заседание по дела C-885/19 P и C-898/19 P устни становища пред Съда представят Ирландия, Fiat Chrysler Finance Europe, Великото херцогство Люксембург и Комисията.

III. По жалбата

39. В подкрепа на жалбата си Ирландия, към която се присъединяват Великото херцогство Люксембург и FFT, изтъква пет основания. С първото, третото, четвъртото и петото си основание Ирландия оспорва в няколко отношения анализа, направен от Общия съд за установяване на наличието на икономическо предимство, и по-конкретно от гледна точка на правилата, приложими в областта на държавните помощи (първо основание), на задължението за мотивиране (трето основание), на принципа на правна сигурност (четвърто основание) и на спазването на разпределението на правомощията между Съюза и държавите членки (пето основание). Ще започна с преглед на тези основания, а след това ще разгледам второто основание на Ирландия, с което тя критикува проверката за избирателност на спорната мярка, извършена в точки 351—355 от обжалваното съдебно решение.

A. По първото, третото, четвъртото и петото основание

1. По относимостта

40. Комисията счита, че първото, третото, четвъртото и петото основание са неотносими, доколкото, дори да се предположи, че едно от тези основания бъде уважено, нито едно от тях не може да доведе до отмяната на обжалваното съдебно решение. Посочените основания почивали на твърдението, че Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като е потвърдил използването от Комисията на принцип на сделката между несвързани лица ad hoc, чиято правна основа била неправилна, в подкрепа на основната си констатация за наличие на избирателно предимство. Дори обаче това твърдение да е точно, което Комисията оспорва, спорното решение съдържало изложена при условията на евентуалност обосновка, произтичаща от различно правно основание, а именно член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс и Циркулярно писмо № 164/2, която обосновка е потвърдена от Общия съд, без да е поставена под въпрос от Ирландия.

41. В това отношение най-напред следва да се припомни, че в съображения 315—317 от спорното решение при условията на евентуалност е изложена обосновка, съгласно която разглежданото предварително решение предоставя избирателно предимство на FFT дори когато се разглежда в контекста на по-ограничената референтна рамка, включваща всички интегрирани дружества, които прилагат трансферни цени и попадат в приложното поле на посочените по-горе национални разпоредби. Тази обосновка е потвърдена по същество от Общия съд в точки 287—299 от обжалваното съдебно решение.

42. Очевидно е обаче, че въпросът относно правното основание и обхвата на принципа на сделката между несвързани лица е разгледан от Общия съд основно в точки 140—148 от обжалваното съдебно решение, което би могло да наведе на мисълта, че евентуалното признаване на основателността на едно от повдигнатите от Ирландия основания не би повлияло върху анализа, извършен от Общия съд при условията на евентуалност в точки 287—299 от същото съдебно решение. По-внимателен прочит на обжалваното съдебно решение обаче показва, че този анализ не може да се счита за *отделен и самостоятелен* спрямо основната обосновка, изложена от Общия съд в точки 140—148 от това съдебно решение.

43. Всъщност при преценката на изложената при условията на евентуалност обосновка Общият съд е признал, че тя с основание е пренесла някои елементи от анализа на основната си обосновка. По-конкретно Общият съд констатира, че в точки 292 и 294 от обжалваното съдебно решение изложената при условията на евентуалност обосновка на Комисията се основава на нейния главен анализ на разглежданото предварително решение, и по-специално на раздел 7.2.2. от спорното решение, който според мен включва съображенията на Комисията относно правното основание и обхвата на принципа на сделката между несвързани лица и прилагането на този принцип в конкретния случай[25]. Тъй като правното основание на изложената при условията на евентуалност обосновка на Комисията, потвърдено от Общия съд, произтича от нейния основен анализ, евентуалната незаконосъобразност на последния ще обезсили това правно основание. С други думи, ако едно от изложените от Ирландия основания бъде уважено, като по този начин се обезсили използването на принципа на сделката между несвързани лица, тази изложена при условията на евентуалност обосновка също ще бъде опорочена от грешка при прилагане на правото, така че заключението, изведено от спорното решение, потвърдено с обжалваното съдебно решение, вече няма да е валидно.

44. Поради това считам, че първото, третото, четвъртото и петото основание на настоящата жалба не могат да бъдат обявени за неотносими от самото начало.

45. Освен това споделям анализа, който Ирландия излага в писмената реплика, в който се подчертават деликатните последици от избора на Комисията да включи в спорното решение два алтернативни довода и нежелателното въздействие от обявяването на разглежданите основания за неотносими. В това отношение е безспорно, че правно основание се счита за неотносимо, когато е насочено срещу изложен за изчерпателност мотив на решение на Общия съд и поради това не може да доведе до отмяна на това решение, доколкото при предварителното разглеждане на главните мотиви не е установена грешка при прилагане на правото. При това положение не е ясно как твърдяната неотносимост на разглежданите основания може да се съвмести с логиката и цялостната обосновка на обжалваното съдебно решение. В точка 287 от това решение Общият съд

[25] Вж. раздел 7.2.2.1 от спорното решение („Избирателно предимство в резултат от отклонение от принципа на сделката между несвързани лица“).

всъщност уточнява, че неговият анализ на изложената при условията на евентуалност обосновка на Комисията е извършен „за изчерпателност“, докато квалифицирането на посочените основания като неотносими би означавало *основната* обосновка на тази юрисдикция да се квалифицира като изложена за изчерпателност.

2. По допустимостта

46. Комисията твърди по същество, че в основните доводи, изложени в първото, третото, четвъртото и петото основание, Ирландия се ограничава да постави под въпрос спорното решение, общата практика на Комисията относно определящите данъчен режим предварителни решения и някои документи на тази институция, в които се описва нейният подход по отношение на тези решения. Според Комисията тези доводи трябва да се отхвърлят като недопустими, тъй като не се отнасят конкретно до точките на обжалваното съдебно решение.

47. Вярно е, че някои части от доводите на Ирландия се отклоняват значително от обосновката на Общия съд в обжалваното съдебно решение и се отнасят повече до метода, който Комисията е възприела в спорното решение, както и в своята цялостна практика при вземането на решения в областта на определящите данъчен режим предварителни решения, за да установи наличието на избирателно предимство, вместо да съдържат конкретни оплаквания срещу обжалваното съдебно решение. Според мен обаче това не е причина Съдът да отхвърли поначало настоящата жалба като недопустима. Всъщност тези части от доводите на Ирландия са само елементи от една цялостна обосновка, която несъмнено има за цел да оспори заключенията, до които е стигнал Общият съд в обжалваното съдебно решение относно законосъобразността на използването в спорното решение на принципа на сделката между несвързани лица. Впрочем самата Комисия признава в писмения си отговор, че някои доводи, изложени в жалбата, са насочени към конкретни точки от обжалваното съдебно решение. По-конкретно с първото основание се критикуват неколкократно точки 141, 142, 147 и 149 от това съдебно решение. С третото основание се критикуват точки 150 и 161 от посоченото съдебно решение. С четвъртото основание се критикуват точки 180—184 от обжалваното съдебно решение. С петото основание се критикува точка 113 от това съдебно решение.

48. При тези обстоятелства предлагам на Съда да отхвърли възражението за недопустимост на Комисията.

3. По основателността

а) Предварителни бележки относно предимството и избирателността в данъчната област

1) По „по-голямото значение“ на определянето на референтната рамка при данъчни мерки

49. Следва да се припомни, че типичният случай на наличие на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС е, когато финансовото положение на предприятие се е подобрило вследствие на намеса на държавата. За да бъде установено това предимство,

трябва да се извърши съпоставителна преценка, при която положението на предприятието получател, произтичащо от прилагането на разглежданата държавна мярка, да се сравни с това на същото предприятие при липсата на тази мярка.

50. Що се отнася до данъчните мерки, Съдът е уточнил, че тъй като в рамките на член 107, параграф 1 ДФЕС държавните мерки се определят в зависимост от техните последици, понятието „държавна помощ“ не обхваща само положителните престации, но и „отрицателните“ мерки, които под различни форми водят до намаляване на данъчната тежест на дадено предприятие [26]. Държавна мярка от такова естество, която, макар и да не е свързана с прехвърляне на държавни ресурси, поставя предприятията получатели в по-благоприятно положение от другите данъчнозадължени лица, може да предостави предимство на посочените предприятия по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС [27].

51. Тази преценка предполага да се установи дали въпросната мярка води до намаляване на данъчната тежест, която обичайно натоварва бюджета на предприятието получател [28]. Съгласно практиката на Съда определянето на тази данъчна тежест изисква да се разгледа приложимият към нея национален данъчен режим, за да се определи „обичайният“ данък, който предприятието получател е щяло да плати, ако не е била взета такава мярка [29]. Ето защо „обичайното“ данъчно облагане е терминът за сравнение, използван при съпоставителната преценка, която има за цел да се установи наличието на предимство, предоставено чрез данъчна мярка. Едва след определянето на това данъчно облагане може да се установи дали разглежданата данъчна мярка предоставя предимство на предприятието получател.

52. Избирателността, която изисква да се определи дали държавна мярка може да постави „определени предприятия или производството на някои стоки“ в по-благоприятно положение, следва да се предположи при наличието на икономическо предимство, ако тази мярка е индивидуална и следователно е приета с ясното намерение да се предостави такова предимство [30]. За разлика от това, когато посочената мярка представлява обща схема за помощ, нейният избирателен характер зависи от това дали *в рамките на съответния правен режим* дадена национална мярка е от естеството да постави определени предприятия или производството на някои стоки в по-благоприятно положение спрямо други, които се намират в сходно фактическо и правно положение от гледна точка на преследваната от посочения правен режим цел [31].

53. За да определи дали случаят е такъв, Съдът е разработил през годините метод за анализ в три етапа, който е намерил израз в най-новата съдебна практика [32]. Този метод изисква, на първо място, да се определи *референтната рамка*, и на второ място, да се провери дали

[26] Решение от 15 март 1994 г., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, т. 13 и 14). Вж. също 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. 71 и 72).

[27] Решение 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. 56 и цитираната съдебна практика).

[28] Вж. решения от 26 септември 1996 г., Франция/Комисия (C-241/94, EU:C:1996:353, т. 40), и от 12 декември 2002 г., Белгия/Комисия (C-5/01, EU:C:2002:754, т. 38 и 39).

[29] Вж. решение от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa et Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 27).

[30] Вж. по-специално решение от 4 юни 2015 г., Комисия/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, т. 60).

[31] Вж. по-специално решения от 6 септември 2006 г., Португалия/Комисия (C-88/03, EU:C:2006:511, т. 56), и от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 41).

[32] 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), от 28 юни 2018 г., Andres (Heitkamp BauHolding в несъстоятелност)/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2018:505), и от 19 декември 2018 г., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024).

разглежданата данъчна мярка въвежда разграничения между икономическите оператори, които с оглед на преследваната от референтната рамка цел се намират в сравнимо фактическо и правно положение. При утвърдителен отговор тази мярка се счита a priori за избирателна, а съответната държава членка има възможност само да докаже, на трето и последно място, че така установеното неравно третиране произтича от естеството или общата структура на референтната рамка. С други думи, в случай на обща схема за помощ въпросът дали разглежданата данъчна мярка поражда неоправдано неравно третиране зависи от *предварителното определяне на референтната рамка*.

54. На този етап от настоящото заключение е важно да се подчертае, че съгласно практиката на Съда определянето на референтната рамка за целите на преценката на избирателността „придобива по-голямо значение при данъчните мерки, тъй като самото съществуване на предимство може да бъде установено само в сравнение с едно „обичайно“ облагане“ [33]. Следователно Съдът установява ясна връзка между понятието за предимство и това за избирателност. От това стигам до извода, че критериите, приети от Съда за определянето на референтната рамка за целите на преценката на избирателността, трябва да се използват и когато трябва да се определи референтната рамка, представляваща „обичайното“ данъчно облагане за целите на проверката за наличие на икономическо предимство [34]. Ще се опитам да определя тези критерии в следващия раздел.

2) По определянето на референтната рамка (и на „обичайното“ данъчно облагане) в данъчната област

55. В своето известие относно понятието за държавна помощ Комисията е посочила, че референтната рамка „е съставена от последователен набор от правила, които по принцип се прилагат въз основа на обективни критерии за всички предприятия, които попадат в обхвата, определен от целта на системата“ [35]. Съдът от своя страна не е възприел това определение и е характеризирал референтната рамка като „общия или „обичаен“ данъчен режим, приложим в съответната държава членка“ [36].

56. В решение World Duty Free Group и Испания/Комисия Съдът е пояснил, че определянето на референтната рамка „трябва да се прави въз основа на състезателно обсъждане със съответната държава членка“ и че тази рамка „трябва да произтича от обективна преценка на съдържанието, взаимовръзката и конкретните последици на приложимите норми съгласно националното право на тази държава“ [37]. Критериите, въз основа на които трябва да се извърши такова определяне, които вече са можели да бъдат изведени от съществуващата съдебна практика, са систематизирани в това решение.

33 Вж. решения от 6 септември 2006 г., Португалия/Комисия (C-88/03, EU:C:2006:511, т. 56), от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 55), от 28 юни 2018 г., Andres (Heitkamp BauHolding в несъстоятелност)/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 88), и от 7 ноември 2019 г., UNESA и др. (C-105/18—C-113/18, EU:C:2019:935, т. 62).

34 Тези критерии ми изглеждат релевантни, независимо дали съответната държавна мярка има естеството на схема за помощ или на индивидуална помощ. Според мен използването на тези критерии при определянето на „обичайното“ облагане в случая на индивидуална мярка е необходимо, за да се осигури запазването на изключителната компетентност на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане.

35 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), точка 133.

36 Решение 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).

37 Решение от 6 октомври 2021 г. (C-51/19 P и C-64/19 P, EU:C:2021:793, т. 62).

57. Първо, правилата и принципите, от които се състои референтната рамка, трябва да се установят *въз основа на обективни критерии*, за да се даде възможност за съдебен контрол над преценките, на които се основава определянето на тази рамка [38].

58. Второ, референтната рамка трябва да бъде *пълна*, доколкото трябва да включва *целия набор* от правила и принципи, които оказват влияние върху данъчната тежест на предприятията, и следователно не може да е съставена, както посочва Съдът, от „няколко разпоредби […], които са били извадени изкуствено от по-широка законодателна рамка“ [39].

59. Трето, референтната рамка трябва да се определи чрез анализ, който има за цел да разкрие разпоредбите, с които *националният законодател е възнамерявал* да определи данъчната тежест на предприятията. Това е *конкретният* характер на референтната рамка. Както с основание беше отбелязано [40], този критерий произтича от факта, че референтната рамка се определя от съответната държава членка при упражняването на изключителната ѝ компетентност в областта на прякото данъчно облагане и поради това предполага всички правила и принципи, които я съставят, да принадлежат към данъчния режим на тази държава членка.

60. Това според мен означава, че референтната рамка трябва да бъде определена въз основа на норми от *националното право*, включително, разбира се, от правото на Съюза и международното право, транспонирано във вътрешния правен ред.

61. Решенията, постановени от голям състав на Съда по дела Комисия/Полша [41] и Комисия/Унгария [42], свидетелстват за точността на тази констатация.

62. Първото дело се отнася до полска мярка, въвеждаща данък върху продажбата на дребно, чиято основа е месечният оборот на всички търговци на дребно. Второто се отнася до данък върху рекламата, чиято основа е реализираният от разпространението на реклама нетен годишен оборот на икономическите оператори, които разпространяват реклами (с няколко изключения). В двата случая Комисията приема, че съответната данъчна мярка предоставя избирателно предимство, тъй като разликата в средната данъчна ставка, произтичаща от предвидената с тази мярка прогресивност на ставките, е поставяла малките предприятия в по-благоприятно положение спрямо големите предприятия. Според Комисията референтната рамка всъщност се е изразявала в данък върху оборота *с единна ставка*, като прогресивни ставки са се прилагали само при данъчното облагане на печалбата. Следователно е трябвало да се установи дали прогресивността на ставките следва да се изключи от референтната рамка, въз основа на която трябва да се установи наличието на избирателно предимство, или тя е неразделна част от посочената рамка.

63. В това отношение Съдът по същество е приел, че референтната рамка или „обичайният“ данъчен режим по принцип се определя от конститутивните характеристики на разглеждания данък, и по-специално ставката, данъчната основа и данъчното събитие. Извън областите, в които данъчното право на Съюза е било хармонизирано, определянето

38 Решение от 6 октомври 2021 г., Комисия/World Duty Free Group и Испания/Комисия (C-51/19 P и C-64/19 P, EU:C:2021:793, т. 66).

39 Решение от 6 октомври 2021 г., Комисия/World Duty Free Group и Испания/Комисия (C-51/19 P и C-64/19 P, EU:C:2021:793, т. 62 и цитираната съдебна практика).

40 Заключение на генералния адвокат Pitruzzella по съединени дела World Duty Free Group и Испания/Комисия (C-51/19 P и C-64/19 P, EU:C:2021:51, т. 42) (курсивът е мой).

41 Решение от 16 март 2021 г., Комисия/Полша (C-562/19 P, EU:C:2021:201).

42 Решение от 16 март 2021 г., Комисия/Унгария (C-596/19 P, EU:C:2021:202).

на посочените характеристики според Съда попада в обхвата на свободата на преценка на всяка държава членка при упражняването на изключителната ѝ компетентност в областта на прякото данъчно облагане [43].

64. След като Съдът е установил по този начин главната предпоставка (референтната рамка се определя от конститутивните характеристики на данъка) и второстепенната предпоставка (определянето на тези характеристики е от компетентността на държавите членки) на силогизма, си позволявам да направя съответния извод. Референтната рамка съдържа *само* правила и принципи, характерни за националния правен ред, без да се допуска замяната им с чужди за този ред норми, като се има предвид, че такава замяна би направила референтната рамка „непълна или фиктивна“ според формулировката на Съда [44].

65. Добавям, че щом като референтна рамка, съставена от чужди за националното право норми, или дори само „замърсена“ с включването им, се квалифицира като „фиктивна“, поради това че не притежава конкретния характер, присъщ на нормите на националното право, същото според мен важи и за референтна рамка, основана на *позоваването на целта, преследвана от националния законодател* с приемането на съответния данъчен режим. Както вече обясних по-горе, не предполагаемата воля на националния законодател, а именно *нормативният израз* на тази воля очертава границите на референтната рамка.

66. Следователно анализът за определяне на „обичайното“ данъчно облагане в рамките на проверката за наличие на икономическо предимство от данъчно естество трябва да се ръководи от критериите относно обективния, пълен и конкретен характер на референтната рамка. Това не трябва да се забравя при анализа на настоящата жалба.

б) По първото основание

1) Доводи на страните

67. В първото основание се твърди грешка при прилагане на правото при прилагането на член 107 ДФЕС, която Общият съд допуснал, като потвърдил подхода относно принципа на сделката между несвързани лица, възприет от Комисията при определянето на наличие на икономическо предимство. За да се постигне яснота на анализа, изложените от Ирландия и оборени от Комисията твърдения за нарушения следва да се разделят на две групи, а именно, от една страна, доводите, отнасящи се до правното основание на този принцип, и от друга страна, до неговия обхват. Преди всичко обаче считам, че е необходимо да се проследи произходът на приложения в обжалваното съдебно решение принцип на сделката между несвързани лица, да се обобщи постепенното развитие на изготвянето на неговото съдържание от Комисията, както и да се припомни съдържанието на релевантната част на обжалваното съдебно решение.

[43] Решения от 16 март 2021 г., Комисия/Полша (C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 37—39), и от 16 март 2021 г., Комисия/Унгария (C-596/19 P, EU:C:2021:202, т. 43—45).

[44] Вж. решения от 16 март 2021 г., Комисия/Полша (C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 45), и от 16 март 2021 г., Комисия/Унгария (C-596/19 P, EU:C:2021:202, т. 51).

2) Преценка

i) Предварителни бележки: по произхода на принципа на сделката между несвързани лица

68. Правният инструмент, известен като „принцип на сделката между несвързани лица“, е принцип от областта на международното данъчно право.

69. Понастоящем той е кодифициран с член 9, параграф 1 от Модела на данъчна конвенция относно доходите и имуществото на ОИСР, който гласи:

„Когато между двете [свързани] предприятия в техните търговски и финансови отношения се приемат или налагат условия, различни от условията, които биха били приети между независими предприятия, печалбите, които при липсата на тези условия биха били реализирани от едно от тези предприятия, но не се реализират поради тези условия, могат да бъдат включени в печалбите на това предприятие и съответно обложени“.

70. Следователно това е принцип, според който сделките между свързани предприятия трябва да се преценяват за данъчни цели, както ако са били сключени при пазарни условия между независими предприятия.

71. Принципът на сделката между несвързани лица се прилага чрез коригиране на „трансферните цени“, т.е. цените на сделките между дружества от една и съща група и местни лица в различни държави членки. Припомням, че трансферните цени определят разпределението на приходите и разходите в рамките на една група и следователно разпределението на облагаемата печалба между свързаните предприятия, които попадат под различни данъчни юрисдикции. Така те допринасят за формирането на съответната част от печалбата, реализирана в световен мащаб, която се облага с данък във всяка от държавите членки, в които групата е представена.

72. Тези корекции се обясняват с факта, че за разлика от независимите предприятия, изчисляването на облагаемата печалба на тези свързани предприятия не се определя от пазарната логика. Всъщност оценката на цените на вътрешногруповите сделки, които се извършват между неконкуриращи се субекти, установени в различни държави членки, се извършва от дружеството, което контролира групата. Следователно при липсата на посочените корекции дружествата, принадлежащи към една и съща група, биха могли да определят цените на сделките, сключвани с други дружества от тази група, при непазарни условия и по този начин да прехвърлят печалбите от една държава в друга.

73. Следователно принципът на сделката между несвързани лица е следствие от признатия на международно равнище принцип на териториалност на данъчните правомощия, според който всяка държава има право да облага местните дружества върху печалбата, реализирана на световно равнище, а чуждестранните дружества — върху печалбата от дейностите, извършвани от тези дружества в тази държава. Териториалният характер на данъчните правомощия всъщност предполага, че посочените дружества не могат да прехвърлят по свое усмотрение печалбите и загубите си между данъчните юрисдикции. Целите, преследвани с принципа на сделката между несвързани лица, са именно да се определи подходящо облагане във всяка юрисдикция (и да се избегне двойното данъчно

облагане)[45].

74. В областта на държавните помощи принципът на сделката между несвързани лица е изтъкнат от Комисията в започнатите през 2014 г. разследвания за проверка на практиката на данъчните становища на компетентните органи на редица държави членки по отношение на многонационалните предприятия, както и в своето известие относно понятието за държавна помощ[46].

75. В това известие Комисията най-напред посочва, че „[к]огато в данъчно становище се стига до резултат, който не отразява по надежден начин резултата от нормалното прилагане на обичайната данъчна система, това становище може да предоставя избирателно предимство на адресата, доколкото това избирателно третиране понижава данъчните задължения […] в сравнение с предприятия, намиращи се в сходно фактическо и правно положение“[47]. По-нататък Комисията посочва ролята на принципа на сделката между несвързани лица в рамките на такава преценка, като посочва, чрез позоваване на решение Белгия и Forum 187/Комисия[48], че „данъчно становище, одобряващо методика, основана на трансферни цени, използвана за определяне на облагаемата печалба на предприятие, част от корпоративна група, която методика *не води до надеждно приближение на пазарния резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица*, дава избирателно предимство на нейния получател“[49].

76. Що се отнася до правната характеристика на този принцип, за промяната на описанието му от Комисията свидетелства сравнението между приетото през 2014 г. решение за откриване на официална процедура за разследване[50] и приетото една година по-късно спорно решение.

77. В член 60 от това решение за откриване Комисията е посочила, при разглеждането на въпроса за наличието на икономическо предимство, че „когато [предварително ценово споразумение] се отнася до споразумения относно трансферни цени между свързани предприятия от една група предприятия, въпросните споразумения не трябва да се отклоняват от споразумението или възнаграждението, *което благоразумен независим оператор би приел в нормални пазарни условия*“[51] [неофициален превод], преди да добави в точка 61, че „[в] този контекст е възможно *пазарните условия да бъдат възпроизведени*, като трансферните цени се установят съгласно принципа на сделката между несвързани лица“[52] [неофициален превод], а в точка 62 относно съответствието с принципа на сделката между несвързани лица отбелязва, че „[п]реди да приеме метод за изчисляване на данъчната основа, предложен от данъчнозадълженото лице, данъчната администрация трябва да сравни този метод с благоразумното *поведение на хипотетичен оператор на пазара*, което би изисквало пазарно възнаграждение от дъщерно дружество или клон,

45 Насоки за трансферно ценообразуване на ОИСР за многонационални дружества и данъчна администрация, ОИСР, 2010 г., стр. 39, т. 1.15.

46 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).

47 Известие на Комисията относно понятието за държавна помощ, посочено в член 107, параграф 1 от Договора за функционирането на Европейския съюз, т. 170.

48 Решение от 22 юни 2006 г. (C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416).

49 Известие на Комисията относно понятието за държавна помощ, посочено в член 107, параграф 1 от Договора за функционирането на Европейския съюз, т. 171 (курсивът е мой).

50 Решение за откриване на официална процедура за разследване относно държавна помощ SA.38375 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) — Люксембург, Предполагаема помощ за FFT, C(2014) 3627 final.

51 Курсивът е мой.

52 Курсивът е мой.

отразяващо нормалните условия на конкуренция“ [53] [неофициален превод]. В това решение не е трудно да се разпознаят логическият подход и терминологията, характерни за *принципа на частния оператор в условията на пазарна икономика*, доколкото поведението на националния данъчен орган се сравнява с това на благоразумен оператор, действащ в пазарни условия, като се уточнява, че тези условия се установяват чрез използване на трансферните цени, които хипотетичен оператор на пазара би приел.

78. В съображение 228 от спорното решение Комисията твърди: „[П]ринципът на сделката между несвързани лица, който Комисията прилага в своите оценки на случаите на държавна помощ, не съвпада с този, който произтича от член 9 от Модела на данъчна конвенция на ОИСР и който е незадължителен инструмент. Става въпрос за *общ принцип за равнопоставено данъчно третиране, който произтича от прилагането на член 107, параграф 1 ДФЕС* и обвързва държавите членки и чието приложно поле не изключва националните правила в областта на данъчното облагане“ [54]. Следователно принципът на сделката между несвързани лица е определен като свързан с равното данъчно третиране.

ii) По принципа на сделката между несвързани лица в обжалваното съдебно решение

79. Следва да се припомнят накратко мотивите на обжалваното съдебно решение относно въпроса дали принципът на сделката между несвързани лица е можел да се използва в обжалваното съдебно решение за определянето на наличие на икономическо предимство.

80. В точки 141—154 от обжалваното съдебно решение Общият съд посочва, че когато националното данъчно право не прави разграничение между интегрирани и самостоятелни предприятия за целите на облагането им с корпоративен данък, това право има за цел да облага печалбата, формирана от интегрираните предприятия, все едно че е формирана от сделки, извършени по пазарни цени. Според Общия съд това впрочем било потвърдено от Съда с решение Forum 187, което се отнася именно до данъчен режим, предвиждащ еднакво третиране на интегрираните и самостоятелните дружества. Общият съд припомня, че в точка 95 от това решение Съдът всъщност е признал необходимостта от сравняване на схема за помощ и „общото право, основано на разликата между печалбата и разходите на предприятие, упражняващо своята дейност в условията на свободна конкуренция“. При това положение Общият съд счита, че Комисията е можела да използва принципа на сделката между несвързани лица като *инструмент*, който да ѝ позволи в рамките на нейните правомощия по член 107, параграф 1 ДФЕС да провери дали данъчна мярка, с която националните органи са приели определено ценово равнище на вътрешногрупови сделки, води до намаляване на разходите, които обичайно натоварват бюджета на интегрираното предприятие получател, и по този начин му предоставя предимство. Доколкото люксембургският Данъчен кодекс в случая има за цел да облага по един и същ начин интегрираните и самостоятелните дружества, Комисията правилно е използвала посочения инструмент за да извърши такава проверка.

81. Що се отнася до довода, че в спорното решение Комисията не е посочила правното основание на принципа на сделката между несвързани лица, Общият съд приема, че Комисията е обяснила, че принципът на сделката между несвързани лица съществува независимо от това дали този принцип е включен в националното право и че е различен от прогласения в член 9 от Модела на данъчна спогодба на ОИСР. Той все пак добавя, че в това

53 Курсивът е мой.

54 Курсивът е мой.

решение Комисията е уточнила също че принципът на сделката между несвързани лица задължително е част от проверката съгласно член 107, параграф 1 ДФЕС на данъчните мерки, предоставени на дружества в група, и че го е квалифицирала като „общ принцип на равно данъчно третиране“, обхванат от прилагането на посочения член от Договора.

82. В точки 155—161 от обжалваното съдебно решение Общият съд отговаря, на първо място, на довода, че Комисията е разгледала предварителното решение от гледна точка на принципа на сделката между несвързани лица, приложен като чужд на люксембургското данъчно право критерий, което водело до скрита хармонизация в областта на прякото данъчно облагане в нарушение на данъчната автономия на държавите членки. В това отношение Общият съд приема по същество, че Комисията не е надхвърлила правомощията си, тъй като всъщност е приложила принципа на сделката между несвързани лица, за да провери дали разглежданото предварително решение е довело до намаляване на данъчната тежест на FFT в съответствие с националните правни норми. От това предварително решение всъщност следвало, че интегрираните дружества се облагат при същите условия като самостоятелните дружества. На второ място, що се отнася до довода, че в съображение 228 от спорното решение Комисията неправилно е изтъкнала, че принципът на сделката между несвързани лица е „общ принцип за равнопоставено данъчно третиране, който произтича от прилагането на член 107, параграф 1 […] ДФЕС“, Общият съд приема, че тази формулировка не трябва „да се изважда от нейния контекст“ и не може да се тълкува в смисъл, че Комисията твърди наличието на „общ принцип на равно данъчно третиране, *присъщ* на член 107, параграф 1 […] ДФЕС[55]“. Според Общия съд такова тълкуване всъщност би разширило твърде много обхвата на този член.

iii) По правното основание на принципа на сделката между несвързани лица

83. Първото твърдение за нарушение на Ирландия в рамките на това основание за обжалване се отнася именно до точка 161 от обжалваното съдебно решение. В това отношение Ирландия твърди по същество, че Общият съд неправилно е потвърдил последното твърдение от съображение 228 от спорното решение, че принципът на сделката между несвързани лица е „общ принцип за равнопоставено данъчно третиране, който произтича от прилагането на член 107, параграф 1 […] ДФЕС“, като е приел, че тази формулировка не може да се изважда от нейния контекст и следователно не може да се тълкува в смисъл, че принципът на сделката между несвързани лица се основава на тази разпоредба от първичното право. Всъщност съгласно постоянната съдебна практика Общият съд не можел нито да преформулира спорното решение, нито да допълни мотивите му. Второто твърдение за нарушение на Ирландия се отнася до същото твърдение от спорното решение, потвърдено от Общия съд в точка 141 от обжалваното съдебно решение. Според Ирландия не съществувал никакъв общ принцип на правото на Съюза, изискващ равно третиране на данъчнозадължените лица. В това отношение тя отбелязва, че в областта на корпоративното облагане правото на Съюза и националните законодателства често разграничават интегрираните и самостоятелните дружества.

84. Що се отнася до първото твърдение за нарушение на Ирландия, в самото начало следва да се отбележи, че тълкуването на раздел 7.2.2.1 от спорното решение, и по-специално на съображение 228 от него, е изключително трудно поради неумелата редакция на определени пасажи от развитите от Комисията доводи. При тези обстоятелства е още

[55] Курсивът е мой.

по-жалко, че Общият съд е решил да потвърди последното изречение на това съображение, изтъквайки по най-общ начин „контекста“, в който е използвана тази формулировка, без да даде повече уточнения.

85. С оглед на това следва да се вземе отношение по въпроса дали по този начин Общият съд е надхвърлил границите на своя съдебен контрол.

86. Както припомня Ирландия в своята жалба, съгласно установената съдебна практика Общият съд не може *да замести със свои мотиви* мотивите на автора на обжалвания акт и не може да *попълни със свои собствени мотиви празнина в мотивите* на този акт, така че неговата проверка не е свързана с нито една преценка, съдържаща се в посочения акт [56]. Добавям, че е безспорно също така, че *тълкуването* на посочения акт попада в обхвата на извършвания от Общия съд контрол [57].

87. Дали Общият съд е преформулирал или попълнил мотивите на спорното решение, или просто се е ограничил да използва легитимната си свобода на действие при тълкуването му?

88. Не мисля, че на този въпрос може да се отговори, без да се направи задълбочен анализ, за да се определи правилното тълкуване на съображение 228 от спорното решение. Само такъв анализ ще позволи да се разбере целта на преценката, изложена от Общия съд в точка 161 от обжалваното съдебно решение, което да позволи произнасяне по твърденията за нарушения на Ирландия.

89. Що се отнася до текста му, в съображението се посочва, че: „[п]ринципът на сделката между несвързани лица задължително е част от оценката на данъчните мерки, предоставени на дружества в група, която Комисията извършва съгласно член 107, параграф 1 […] ДФЕС“. Признавам, че това изречение може да остави впечатлението, че съгласно спорното решение принципът на сделката между несвързани лица произтича от посочената разпоредба от Договора. Струва ми се все пак, че посоченото изречение би могло да се тълкува и не толкова широко въз основа на последващото твърдение, че този принцип се прилага независимо от предварителното му включване в правото на съответната държава членка („независимо от това дали държавите членки са включили този принцип в своите национални правни системи“). С други думи, макар Комисията да посочва, че принципът на сделката между несвързани лица е неразделна част от посочената преценка дори при липсата на такова включване в националното право, това не означава, че използването на принципа на сделката между несвързани лица в този контекст не е обвързано с други условия, като фактът, че данъчният режим, който представлява „обичайното“ данъчно облагане, има за цел да третира интегрираните и самостоятелните дружества по един и същ начин.

90. Впрочем в изречението от посоченото съображение 228, което е предмет на проверката на Общия съд в точка 161 от обжалваното съдебно решение, се посочва, че принципът на сделката между несвързани лица е „общ принцип за равнопоставено данъчно третиране, *който произтича от прилагането* на член 107, параграф 1 […] ДФЕС“ [58], а не който „произтича от“ или който е „присъщ на“ тази разпоредба от Договора.

[56] Вж. решение от 24 януари 2013 г., Frucona Košice/Комисия (C-73/11 P, EU:C:2013:32, т. 87—90).

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

[58] Курсивът е мой.

91. Що се отнася до структурата на спорното решение, отбелязвам най-напред, че съображения 224, 226, 227 и 228 от него, в които се излагат правното основание и обхватът на принципа на сделката между несвързани лица, се позовават без изключение на факта, че този принцип позволява да се установи наличието на благоприятно данъчно третиране в полза на интегрираните дружества *съгласно общия режим за корпоративно облагане*, уточнение, което щеше да е без значение, ако Комисията беше приела, че посоченият принцип произтича от член 107, параграф 1 ДФЕС.

92. Освен това споделям позицията на Комисията в нейния писмен отговор, че раздел 7.2.2.1 от спорното решение („Избирателно предимство в резултат от отклонение от принципа на сделката между несвързани лица“), който съдържа съображение 228, трябва да се тълкува в светлината на раздел 7.2.1 от него („Определяне на референтната система“).

93. Всъщност раздел 7.2.2.1. е уводната част на раздел 7.2.2. („Избирателно предимство, произтичащо от дерогация от общата система за корпоративно данъчно облагане на Люксембург“), в който целта на Комисията е била да докаже, че като е одобрила споразумение за трансферни цени, чийто резултат е по-нисък от произтичащия от прилагането на принципа на сделката между несвързани лица, люксембургската данъчна администрация е предоставила предимство на FFT и поради това се е отклонила от националните правила относно корпоративното облагане. Именно в раздел 7.2.1. обаче Комисията счита, че общият режим на корпоративно облагане на Люксембург представлява референтната рамка, с оглед на която трябва да се направи проверка за наличие на избирателно предимство, и посочва, че интегрираните и самостоятелните дружества се намират в сравнимо фактическо и правно положение с оглед на целта на този режим. Като се има предвид тази констатация, в раздел 7.2.2.1 се обяснява, че референтният критерий, изтъкнат от Комисията в спорното решение, който позволява да се определи дали предварително решение за трансферни цени предоставя избирателно предимство, е данъчното третиране на самостоятелните дружества в рамките на общия режим на корпоративно облагане в Люксембург.

94. Следователно „контекстът“, на който се прави позоваване в член 161 от обжалваното съдебно решение, е именно този, в който националният данъчен режим, който представлява референтната рамка за проверката за наличие на избирателно предимство, има за цел интегрираните и самостоятелните дружества да се облагат по един и същ начин. От това става ясно, че посоченият в спорното решение принцип на сделката между несвързани лица произтича от националното право, а не от самия член 107, параграф 1 ДФЕС.

95. От това следва, че Общият съд нито е преформулирал, нито е попълнил мотивите на спорното решение, а само го е тълкувал, без да надхвърли границите на своя съдебен контрол. Поради това считам, че първото твърдение за нарушение на Ирландия трябва да се отхвърли [59].

96. В случай че Съдът не приеме предложението ми, се налага една последна забележка. Всъщност, ако Съдът приеме, противно на постановеното от Общия съд в обжалваното съдебно решение, че мотивите на спорното решение трябва да се тълкуват в смисъл, че

[59] На този етап е важно да се уточни, че предложеният отговор съответства на формално твърдение за нарушение, отнасящо се до мотивите на спорното решение, а не на евентуалната грешка при прилагане на правото, допусната от Общия съд в неговия анализ на преценката по същество на Комисията. Последният въпрос е включен само в петото твърдение за нарушение, което ще бъде разгледано в следващите точки от настоящото заключение.

принципът на сделката между несвързани лица произтича от член 107, параграф 1 ДФЕС, остава въпросът дали от тази разпоредба на Договора може действително да се изведе принцип на равно третиране на данъчнозадължените лица.

97. Както твърди Ирландия в жалбата си, Съдът вече е признал, че Договорът не включва общ принцип на недопускане на дискриминация, с изключение на случаите, които *изрично* са посочени в него (гражданство, пол, възраст и др.)[60]. Очевидно е обаче, че член 107, параграф 1 ДФЕС, който установява обща забрана за предоставяне на държавни помощи, по никакъв начин не предвижда общ принцип за равно третиране на данъчнозадължените лица. Следователно такъв принцип може да бъде противопоставен на националните законови разпоредби само ако предварително е уреден от законодателя на Съюза с акт, от който личи точно определено съдържание[61], какъвто ми се струва, че не е случаят с равното третиране на интегрираните и самостоятелните предприятия.

98. Колкото до второто твърдение за нарушение на Ирландия то се основава на предпоставката, че в точка 141 от обжалваното съдебно решение се посочва, че принципът на сделката между несвързани лица *се основава на член 107, параграф 1 ДФЕС*. Доколкото обаче в тази точка се посочва, че принципът на сделката между несвързани лица се прилага, когато *националното право* има за цел равното третиране на интегрираните и самостоятелните дружества за целите на корпоративното облагане, считам, че това твърдение за нарушение също трябва да се отхвърли.

99. Сега следва да се разгледа петото твърдение за нарушение на Ирландия. Тя поддържа, че принципът на сделката между несвързани лица може да се приложи, за да се провери наличието на предимство в положение като разглежданото в настоящото производство само ако този принцип е включен в националния данъчен режим, който представлява „обичайното“ данъчно облагане, и че това предполага да се вземат предвид правилата, които се прилагат конкретно в съответната държава членка, а не външни за тази система правила. Общият съд не изпълнил това изискване, когато в точки 141 и 145 от обжалваното съдебно решение е одобрил използването на посочения принцип от Комисията въз основа на предполагаемата цел на люксембургското данъчно право.

100. В самото начало следва да се очертаят границите на спора. Страните изразяват съгласие по две основни констатации, произтичащи от доводите на Общия съд в обжалваното съдебно решение. От една страна, a priori няма пречка за прилагането на принципа на сделката между несвързани лица като „инструмент“ за проверка за наличие на предимство в полза на интегрирано предприятие. От друга страна, приложимостта на този принцип зависи от това дали той попада в обхвата на целия набор от обичайни правила за облагане, приложими към такова предприятие при липсата на разглежданото предварително решение. Разногласието между страните се отнася само до начина, по който Общият съд е отговорил на последния въпрос.

101. Ето защо следва да се вземе отношение по този въпрос, което изисква да се вземат предвид критериите за определяне на това „обичайно“ данъчно облагане.

60 Решение от 18 декември 2014 г., FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, т. 33).

61 Вж. по-специално решения от 15 октомври 2009 г., Audiolux и др. (C-101/08, EU:C:2009:626, т. 34), и от 29 октомври 2009 г., NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, т. 42).

102. Както следва от предходните ми съображения, приравняването по същество на понятието „обичайно“ данъчно облагане, използвано за преценка на наличието на икономическо предимство, на понятието „референтна рамка“, използвано в анализа на избирателността, налага извода, че критериите, възприетите от съдебната практика за определяне на съдържанието на второто понятие, могат да се приложат към първото. Тези критерии са свързани с обективността и с пълния и конкретен характер на правната уредба, представляваща „обичайното“ данъчно облагане.

103. С оглед на предмета на настоящото твърдение за нарушение считам, че критерият за *конкретния* характер на „обичайното“ данъчно облагане е от особено значение.

104. В това отношение следва да се констатира, най-напред, че прочитът на точка 139 от обжалваното съдебно решение във връзка с позоваването в началото на точка 141 от него показва, че Общият съд имплицитно е приел постулата, че „обичайното“ данъчно облагане трябва да включва само правила от националното право.

105. По-нататък от точки 141 и 145 от това съдебно решение е видно, че според Общия съд *целта* на люксембургския данъчен кодекс да облага с корпоративен данък интегрираните и самостоятелните предприятия по един и същ начин е достатъчна, за да обоснове заключението, че принципът на сделката между несвързани лица се отнася до „обичайното“ данъчно облагане. В точка 141 от обжалваното съдебно решение Общият съд всъщност се позовава на факта, че „когато националното данъчно право не прави разграничение между интегрирани и самостоятелни предприятия […], това право *има за цел* да облага печалбата, формирана от стопанската дейност на такова интегрирано предприятие, все едно че е формирана от сделки, извършени по пазарни цени“ [62]. В точка 145 от обжалваното съдебно решение Общият съд твърди, че люксембургският данъчен кодекс „*си поставя за цел* интегрираните и самостоятелните предприятия в Люксембург да бъдат облагани с корпоративен данък по един и същ начин“ и че този кодекс „*има за цел* да облага печалбата от стопанската дейност на […] интегрирано предприятие, все едно че е резултат от сделки, извършени по пазарни цени“ [63]. За сметка на това Общият съд не е изтъкнал нито една конкретна разпоредба от люксембургското право в подкрепа на заключението си.

106. Както обаче посочих в предшестващите точки от настоящото заключение и както следва от най-скорошната практика на Съда, конкретният характер на „обичайното“ данъчно облагане предполага то да се основава на 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. Само този законодател може да направи така, че принципът на сделката между несвързани лица да е част от всички правила и принципи, които се прилагат към данъчното положение на интегрирано предприятие като FFT при липсата на разглежданото предварително решение.

107. При тези обстоятелства споделям становището на Ирландия, че подходът, приет от Комисията в спорното решение и одобрен от Общия съд в обжалваното съдебно решение, в крайна сметка се свежда до внасянето в националния данъчен режим, съставляващ „обичайното“ данъчно облагане, на правило, а именно принципът на сделката между

62 Курсивът е мой.

63 Курсивът е мой.

несвързани лица, което е чуждо на този режим. Всъщност поради причините, посочени по-специално в предходната точка, позоваването на твърдяната цел, преследвана от националния законодател, не може да обоснове принадлежността на този принцип към посочения режим.

108. В това отношение следва да се посочи, че Ирландия поддържа също, че по този начин Общият съд просто е пренебрегнал член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс, с който националният законодател е включил принципа на сделката между несвързани лица в люксембургското данъчно право. Според тази държава членка „обичайното“ данъчно облагане е трябвало да бъде определено само въз основа на тази разпоредба.

109. Не считам, че Общият съд е пренебрегнал посочения член. Всъщност от точка 13 от обжалваното съдебно решение е видно, че Общият съд е взел предвид съображенията от спорното решение, в които Комисията е посочила, че разглежданото предварително решение е прието въз основа на 164, параграф 3 от Данъчния кодекс (и на Циркулярно писмо № 164/2) и че тази разпоредба установява принципа на сделката между несвързани лица в люксембургското данъчно право. Общият съд обаче счита, че Комисията правилно е приела, че референтната рамка, съставляваща „обичайното“ данъчно облагане, трябва да се определи по-широко, а не само с оглед на този член. Подчертавам, че именно тази преценка е опорочена от грешка при прилагане на правото.

110. Не ми е убягнало, че ако позоваването на принципа на сделката между несвързани лица беше включено в националните законодателства, броят на националните данъчни органи, чиито предварителни решения биха могли да са предмет на контрол от Комисията от гледна точка на държавните помощи, ще намалее и че Насоките на ОИСР ще станат фактически обвързващи, което ще ограничи свободата на преценка на Комисията при проверката на посочените решения. Това обаче е единственото съображение, което според мен Общият съд може да приеме като правилно от правна гледна точка, тъй като е в съответствие с изключителната компетентност на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане.

111. За сметка на това основната правна обосновка на Комисията, потвърдена от Общия съд в обжалваното съдебно решение, определя референтната рамка, съставляваща „обичайното“ данъчно облагане, въз основа на версия на принципа на сделката между несвързани лица, която се основава на некодифициран елемент като (твърдяната) цел на люксембургското данъчно право. Не е ли това именно неправомерна намеса в данъчната автономия на държавите членки, която Съдът винаги досега старателно е осъждал? Според мен, да [64].

112. С оглед на изложените по-горе съображения съм убеден, че петото твърдение за нарушение на Ирландия трябва да бъде уважено.

113. С шестото си твърдение за нарушение Ирландия критикува точка 142 от обжалваното съдебно решение, като посочва, че решение Forum 187 не подкрепя заключението, че член 107, параграф 1 ДФЕС налага на държавните членки да спазват самостоятелно задължение за прилагане на принципа на сделката между несвързани лица независимо от включването му в националното право. Тя твърди по-специално че в делото, по което е

[64] В това отношение вж. *Mason* R. Identifying Illegal Subsidies — *American University Law Review*, vol. 69: nº 2, article 3, p. 530, 531.

постановено решение Forum 187, дерогацията от принципа на сделката между несвързани лица е счетена за релевантна, доколкото този принцип е бил включен в съответното национално право, а именно белгийското право.

114. Поради това следва да се разгледа дали тълкуването на решение Forum 187, произтичащо от точка 142 от обжалваното съдебно решение, е правилно.

115. В това дело Съдът е трябвало да разгледа решение, с което Комисията е стигнала до извода, че действащият в Белгия данъчен режим в полза на одобрените координационни центрове е несъвместима с общия пазар схема на държавна помощ [65]. Сред многобройните икономически предимства, с които са се ползвали тези координационни центрове по силата на посочения данъчен режим, се нарежда методът за определяне на техните облагаеми доходи. Облагаемата печалба е била установена въз основа на фиксирана сума съгласно метод, наречен „разходи плюс“, и е съответствала на процент от размера на оперативните разходи и разноски, от които са били изключени по-специално разходите за персонал и финансовите разходи. При липсата на каквато и да е информация за извършваната дейност процентът на печалбата, който е трябвало да се вземе предвид, е бил определен на 8 %. Така установената печалба се е облагала с обичайната ставка на корпоративния данък.

116. За да провери дали този данъчен режим предоставя предимство на координационните центрове, Съдът е счел за необходимо в пасажа, цитиран от Общия съд в точка 142 от обжалваното съдебно решение, да сравни посочения режим с общия режим, при който облагаемите доходи на всяко предприятие, упражняващо своята дейност в условията на свободна конкуренция, са съответствали на разликата между приходите и разходите му [66]. Ето защо Съдът е стигнал до извода, че изключването на разходите за персонал и финансовите разходи, които са имали основен принос за формирането на доходите на координационните центрове, от разходите, служещи за определянето на облагаемия доход на тези центрове, „не позволява да се формират трансферни цени, близки до цените, които [биха били] използвани в условията на свободна конкуренция“ [67].

117. Според Комисията е несъмнено, че по този начин Съдът е приложил принципа на сделката между несвързани лица. Макар този принцип да не е посочен в точки 95 и 96 от решение Forum 187, Комисията счита, че използването на формулировката „упражняващо своята дейност в условията на свободна конкуренция“ в точка 95 и на израза „трансферна цена“ в точка 96, не позволява никакво друго тълкуване.

118. Що се отнася до правното основание на прилагането на посочения принцип, Комисията споделя мнението на Ирландия, като посочва, че в решение Forum 187 Съдът е сравнил данъчното третиране на координационните центрове и общите правила на белгийското право. Комисията обаче добавя, че причината, поради която Съдът е възприел данъчното третиране на самостоятелните дружества като референтен критерий за установяването на наличие на предимство в полза на тези центрове, е същата като възприетата от Общия съд в точки 141 и 145 от обжалваното съдебно решение, според

65 Решение 2003/755/ЕО на Комисията от 17 февруари 2003 г. относно схемата на помощ, въведена от Белгия, в полза на изградените в Белгия координационни центрове (ОВ L 282, 2003 г., стр. 25).

66 Решение Forum 187, точка 95.

67 Решение Forum 187, точка 96.

която крайната цел на разглеждания национален данъчен режим е да се гарантира, че данъчната основа на интегрираните дружества се оценява по същия начин като тази на самостоятелните дружества.

119. Едновременно с това според Комисията решение Forum 187 потвърждавало, че прилагането на принципа на сделката между несвързани лица не е обвързано с включването му в националното право. Всъщност Комисията отбелязва, че в това решение Съдът не е разгледал наличието на предимство в полза на координационните центрове въз основа на принцип на сделката между несвързани лица, кодифициран в белгийското данъчно право.

120. Това тълкуване на решение Forum 187 според мен не е убедително.

121. Никъде в това решение не се посочва, че държавите членки са длъжни да прилагат принципа на сделката между несвързани лица, когато този принцип не е кодифициран в националното право. Това според мен не е учудващо, доколкото не става дума за правния въпрос, който е бил предмет на тълкуване от Съда.

122. Структурата на съображенията на Съда в посоченото решение го показва много ясно. Първо, в точки 91—93 Съдът припомня основните черти на метода за определяне на облагаемата печалба, произтичащ от данъчния режим, предвиден в Кралски указ № 187 от 30 декември 1982 г. за създаването на координационни центрове[68]. По-нататък в точка 94 посочва, че този метод „се основава на метода, наречен „разходи плюс“, възприет от [ОИСР] за облагането на услугите, извършени от дъщерно дружество или от място на стопанска дейност за сметка на дружества, принадлежащи към една и съща група и установени в други държави“, след което в точки 95 и 96 констатира по същество, че е необходимо да се сравни размерът на облагаемите доходи, произтичащ от посочения данъчен режим, и размерът, произтичащ от прилагането на общия режим.

123. От това следва, че белгийският законодател е включил в националното право метод, подобен на метода „разходи плюс“, който е един от препоръчаните от ОИСР методи за изчисляване на трансферните цени за косвеното определяне на пазарната цена при вътрешногрупова сделка. Както обаче подчертава генералният адвокат Léger в точка 257 от заключението, което е представил по това дело, жалбоподателят не е поставил под въпрос факта, че наличието на предимство трябва да се прецени въз основа на критерия, залегнал в метода „разходи плюс“ на ОИСР, т.е. на критерия, съгласно който трансферните цени трябва да се определят така, че да се формират цени, които биха били използвани в условията на свободна конкуренция[69]. Освен това от решението на Комисията е видно, че белгийската администрация е трябвало да се позове на докладите на ОИСР за целите на определянето на посочените цени[70].

124. От това според мен следва, че противно на твърдяното от Комисията в нейния писмен отговор, фактът, че принципът на сделката между несвързани лица не е посочен в решение Forum 187 — дори да се приеме, че този принцип е включен в член 26 от белгийския Code

68 *Moniteur belge* от 13 януари 1983 г.

69 Заключение на генералния адвокат Léger по съединени дела Белгия и Forum 187/Комисия (C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:89).

70 Решение 2003/755, съображение 95. В това отношение Комисията препраща към № 26/48 от коментара на белгийския Кодекс за данъците върху доходите от 1992 г.

des impôts sur les revenus 1992 (Кодекс за данъците върху доходите от 1992 г.) — не означава, че въпросът дали посоченият принцип е включен в националното право е без значение в това решение.

125. Според мен в разглежданото решение Съдът всъщност се произнася по различен правен въпрос, за който включването на принципа на сделката между несвързани лица в националното право е само логична предпоставка. След като държава членка е решила да включи в националното си право метод за определяне на облагаемата печалба на интегрираните дружества, подобен на метода „разходи плюс“ на ОИСР *и следователно имащ за цел облагането на тези дружества на база, сравнима с тази, която би се получила при прилагане на общия режим*, тази държава членка предоставя икономическо предимство на посочените дружества, ако включва в този метод разпоредби, които водят до намаляване на данъчната тежест, която същите тези дружества би трябвало обичайно да понесат при прилагане на посочения режим.

126. В обобщение считам, че противно на приетото от Общия съд в точка 142 от обжалваното съдебно решение, решение Forum 187 не подкрепя становището, че принципът на сделката между несвързани лица е приложим, когато националното данъчно право има за цел да обложи интегрираните и самостоятелните дружества по един и същ начин, независимо от включването на този принцип в посоченото право.

127. Поради това считам, че шестото твърдение за нарушение на Ирландия трябва бъде уважено.

128. Със седмото си твърдение за нарушение Ирландия счита, че принципът на сделката между несвързани лица не произтича от документите на ОИСР и че принципът на частния оператор в условията на пазарна икономика, на който се основавал нейният подход в тази област, е грешно правно основание. В това отношение Ирландия отбелязва, че Комисията се е позовала на този принцип в решенията за започване на производства относно предварителните решения, приети в полза на Apple, Fiat и Starbucks и че в проведеното пред Общия съд съдебно заседание за изслушване на устните състезания по настоящото дело тази институция е потвърдила, че вече не основава теорията си за принципа на сделката между несвързани лица на принципа на частния оператор в условията на пазарна икономика.

129. Що се отнася до това твърдение за нарушение, констатирам само, че според мен с него най-общо се критикува общият подход на Комисията относно правното основание на принципа на сделката между несвързани лица, без да се засягат причините за одобрението на този подход в обжалваното съдебно решение. При това положение предлагам на Съда да го обяви за недопустимо.

130. Третото и четвъртото твърдение за нарушение на Ирландия налагат да се припомни релевантният пасаж от обжалваното съдебно решение. В точка 152 от него Общият съд отбелязва, че в хода на съдебното заседание Комисията е поддържала, че принципът на сделката между несвързани лица е присъщ на обичайния режим на данъчно облагане, предвиден от националното право като следствие от подхода на „самостоятелния правен субект“, съгласно който данъчното право се прилага по отношение на правните субекти, а не на стопанските образувания. В точка 153 Общият съд разглежда възраженията на Великото херцогство Люксембург и на FFT, че по този начин в хода на съдебното заседание Комисията е променила позицията си относно принципа на сделката между

несвързани лица, която е изразила в спорното решение. Общият съд признава, че промяна на представеното в спорното решение правно основание на принципа на сделката между несвързани лица щеше да е правно неоснователно, но същевременно приема, че във всеки случай това не поставя под въпрос предходната му констатация, че принципът на сделката между несвързани лица е инструмент, използван при проверката съгласно член 107, параграф 1 ДФЕС.

131. В това отношение Ирландия посочва, на първо място, че Комисията не може надлежно да се позове на новия довод, изтъкнат в хода на съдебното заседание, без да наруши правото на защита. Всъщност в спорното решение подходът на самостоятелния правен субект не бил представен като правно основание на посочения принцип.

132. На второ място, Ирландия твърди, че дори Комисията да е посочила в спорното решение, че подходът на самостоятелния правен субект е правното основание на принципа на сделката между несвързани лица, тя е щяла да допусне грешка при прилагане на правото. Всъщност било неправилно да се твърди, че този принцип е необходимо следствие от подхода на самостоятелния правен субект, тъй като други модели на облагане като този на предварително установена формула за разпределяне, предвидена в предложението за директива относно обща основа за облагане с корпоративен данък, също били основани на посочения подход.

133. В това отношение веднага посочвам, че според мен Съдът не би трябвало да се остави да бъде въвлечен в дебат без практическо значение, тъй като Общият съд не е основал решението си върху елементите, критикувани в изложените от Ирландия твърдения за нарушения. Такъв дебат всъщност ще е чисто теоретичен или, по-конкретно, няма да има никакво значение за решаването на отнесения до Съда спор.

134. Всъщност следва да се отбележи, че в точка 153 от обжалваното съдебно решение Общият съд не се произнася по въпроса дали с оглед на обясненията, които е предоставила в съдебното заседание относно връзката между прилагането на подхода на самостоятелния правен субект в националния данъчен режим и принципа на сделката между несвързани лица, Комисията е променила първоначалната си позиция, изложена в спорното решение. Напротив, Общият съд само постановява по същество, че дори възраженията на Великото херцогство Люксембург и FFT да са били счетени за основателни, това е нямало да повлияе на заключението му, до което е достигнал относно правното основание за използването на принципа на сделката между несвързани лица[71]. Следователно настоящите твърдения за нарушения се основават на неправилен прочит на обжалваното съдебно решение.

135. Поради това считам, че третото и четвъртото твърдение за нарушение на Ирландия трябва да се отхвърлят като неотносими.

[71] Макар да е вярно, че в точка 153 от обжалваното съдебно решение Общият съд, изглежда, не се позовава на това правно основание, когато се ограничава да обобщи заключението си в смисъл, че „принципът на сделката между несвързани лица се прилага в рамките на проверката по член 107, параграф 1 ДФЕС“, вярно е също така, че това позоваване се извежда от цялостната обосновка на Общия съд, че законосъобразността на използването на принципа на сделката между несвързани лица като инструмент в рамките на тази проверка зависи от това дали *националното право* има за цел да облага печалбата от стопанската дейност на интегрирано предприятие, все едно че е резултат от сделки, извършени по пазарни цени.

iv) По обхвата на принципа на сделката между несвързани лица и принципа на правна сигурност

136. В осмото си твърдение за нарушение Ирландия счита, че съдържанието на принципа на сделката между несвързани лица, използван от Комисията в спорното решение и одобрен от Общия съд в обжалваното съдебно решение, е изключително трудно за разбиране. В това отношение тя отбелязва, че в съображение 229 от спорното решение и в член 147 от обжалваното съдебно решение се посочвало, че принципът на сделката между несвързани лица на ОИСР е различен от този на Комисията, при положение че единственото точно определение на посочения принцип се съдържал в документите, изготвени в рамките на ОИСР. Освен това от точка 149 от обжалваното съдебно решение било видно, че Комисията не е длъжна да вземе предвид начина, по който принципът на сделката между несвързани лица е дефиниран в националното право, което в случая я е накарало да пренебрегне факта, че Великото херцогство Люксембург наистина е включило този принцип във вътрешното си право. Накрая, според Ирландия не съществувало ръководство или насоки, които да определят съдържанието на принципа на сделката между несвързани лица, описан от Комисията в спорното решение. Неясното съдържание на принципа на сделката между несвързани лица било проблемно с оглед на принципа на правна сигурност, доколкото за данъчнозадължените лица и за националната данъчна администрация било трудно да разберат кои правила са действително приложими.

137. В писмения си отговор Комисията отвръща по-специално че съдържанието на този принцип е напълно ясно. Той всъщност предвиждал сделките между свързани икономически оператори да се преценяват за данъчни цели, както ако са били сключени при пазарни условия между независими икономически оператори.

138. Следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика принципът на правната сигурност, който е общ принцип на правото на Съюза и като такъв се прилага към актовете на институциите, органите, службите и агенциите на Съюза, изисква правните норми да бъдат ясни и точни, и да имат предвидим характер [72]. По-конкретно, този принцип изисква да се прецени дали правен акт на Съюза позволява на заинтересованите лица да се запознаят по недвусмислен начин с точния обхват на техните права и задължения и да действат съобразно тях [73]. Това изискване се налага с особена сила, когато става въпрос за акт, който може да доведе до финансови последици [74].

139. От практиката на Съда следва, че принципът на правна сигурност е неразривно свързан с нормотворчеството на Съюза и на националните органи, когато последните прилагат правото на Съюза, и че позволява съдебен контрол на несъвършенствата, които могат да доведат до несигурност при прилагането на оспорвания нормативен акт [75].

72 Решение от 11 септември 2019 г., Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, т. 50 и цитираната съдебна практика).

73 Решение от 29 март 2011 г., ThyssenKrupp Nirosta/Комисия (C-352/09 P, EU:C:2011:191, т. 81).

74 Решение от 23 септември 2020 г., Испания и др./Комисия (T-515/13 RENV и T-719/13 RENV, EU:T:2020:434, т. 194).

75 Вж. *Puissochet*, J.-P., *Legal*, H. Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européenne. — Les Cahiers du Conseil constitutionnel, 2001, n°11.

140. Както следва от съдебната практика относно държавните помощи, принципът на правна сигурност има по-ограничен обхват по отношение на административните решения. В тази област Съдът може да установи нарушение на принципа на правна сигурност единствено при поведение на Комисията преди или по време на *процедурата*, приключила с решение за възстановяване на държавната помощ[76].

141. В настоящия случай принципът на правна сигурност се противопоставя на използването на принципа на сделката между несвързани лица за целите на проверката на условието за наличието на предимство, *поради твърдените затруднения при разбирането на съдържанието на този принцип*. С други думи, предметът на това оспорване е основателността на преценка на Комисията относно *квалифицирането на държавна мярка като държавна помощ*. Според мен обаче основателността на такава преценка не може да се постави под въпрос от гледна точка на съответствието с принципа на правна сигурност. Обратното становище би означавало да се забрани на Комисията да обмисля нови подходи при прилагането на правните норми и по този начин би я обрекло да не променя позицията си във времето. По-конкретно такова тълкуване би означавало Комисията да бъде възпрепятствана да използва нови референтни критерии, от които да се ръководи при преценката си за наличие на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

142. Ако случаят беше такъв, принципът на частния инвеститор в условията на пазарна икономика е нямало да може да бъде включен в разглеждането на условието за наличие на предимство, тъй като при първите му появи в практиката при вземане на решения през 80-те години съдържанието на този принцип далеч не е било доразвито. Когато Съдът го потвърждава през 1986 г., принципът на частния инвеститор в условията на пазарна икономика всъщност е изисквал само да се прецени „дали при сходни обстоятелства един частен съдружник би предоставил този капитал, като основе своето решение на предвидимата възвръщаемост и като остави настрана всички съображения от социален характер и съображенията, свързани с регионалната или секторната политика“[77]. Едва с течение на времето практиката при вземане на решения и квазизаконодателната дейност на Комисията, както и практиката на Съда определят правилата на прилагането му[78].

143. По същия начин съдържанието на принципа на сделката между несвързани лица е определено по същество от Комисията в смисъл, че сделките, сключени между интегрирани предприятия трябва да се преценяват за данъчни цели, както ако са били сключени между независими предприятия. В случая този принцип е приложен съгласно Насоките на ОИСР. Комбинираното действие на посочените в края на предходната точка законодателни и правораздавателни дейности ще уточни впоследствие правилата за прилагането му.

144. Поради това считам, че принципът на правна сигурност не може да бъде изтъкнат, за да се упрекне Общият съд, че е приел недостатъчно точно определяне от страна на Комисията на съдържанието на референтен критерий като принципа на сделката между несвързани лица в постановено от тази институция решение.

[76] Вж. например решение от 8 декември 2011 г., France Télécom/Комисия (C-81/10 P, EU:C:2011:811, т. 99—108).

[77] Решение от 10 юли 1986 г., Белгия/Комисия (C-234/84, EU:C:1986:302, т. 14).

[78] Вж. по-специално Известие на Комисията относно понятието за държавна помощ, посочено в член 107, параграф 1 от Договора за функционирането на Европейския съюз, раздел 4.2.

145. Поради това считам, че осмото твърдение за нарушение трябва да се отхвърли като неоснователно.

3) Заключение по първото основание

146. С оглед на гореизложените съображения, и по-специално на моите предложения относно петото и шестото твърдение за нарушение на Ирландия предлагам на Съда да уважи първото основание, доколкото Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като е одобрил референтната рамка, установена от Комисията за целите на проверката за наличие на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС в настоящия случай. Всъщност практиката на Съда, съгласно която неправилното определяне на тази рамка опорочава целия анализ относно избирателността[79], според мен може да се приложи по аналогия към проверката за наличие на предимство.

в) По третото основание

1) Доводи на страните

147. В третото си основание Ирландия поддържа, че Общият съд не е изпълнил задължението си за мотивиране. Първо, Общият съд не се произнесъл по точното правно основание на принципа на сделката между несвързани лица, който бил описан просто като „инструмент“ или „референтен критерий“. Второ, Ирландия поддържа, че обосновката в обжалваното съдебно решение е противоречива, тъй като Общият съд посочвал, че принципът на сделката между несвързани лица, както е определен в спорното решение, е „общ принцип на равно данъчно третиране“ (т. 150 от обжалваното съдебно решение), а не „общ принцип на равно третиране [по отношение на данъците]“ (т. 161 от обжалваното съдебно решение), без да обясни това разграничение.

148. Комисията счита, че това основание произтича от неправилен прочит на обжалваното съдебно решение и поради това трябва да се отхвърли.

2) Преценка

149. В самото начало следва да се припомни постоянната съдебна практика, според която мотивите на решение на Общия съд трябва да излагат по ясен и недвусмислен начин съображенията на последния, така че да дадат възможност на заинтересованите лица да се запознаят с основанията за взетото решение, а на Съда — да упражни своя контрол[80].

150. Колкото до твърдението за нарушение, свързано с липса на мотиви, що се отнася до правното основание на принципа на сделката между несвързани лица, в самото начало отбелязвам, че след като посочва по общ начин, че доводите на Великото херцогство Люксембург и на FFT, с които се критикува това правно основание, са разгледани в точки 126—187 от обжалваното съдебно решение, Ирландия, изглежда, не посочва

[79] Решение от 28 юни 2018 г., Andres (Heitkamp BauHolding в несъстоятелност)/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 107).

[80] Вж. решение от 29 април 2021 г., Achemos Grupė и Achema/Комисия (C-847/19 P, непубликувано, EU:C:2021:343, т. 60 и цитираната съдебна практика).

релевантните точки от това решение. Ако го беше направила, тази държава членка според мен нямаше да може да упрекне Общия съд, че не е установил въпросното правно основание.

151. Всъщност, както вече посочих в настоящото заключение, Общият съд се е произнесъл в това отношение в точка 141 от обжалваното съдебно решение. Преди да изложи съдържанието на правното основание, като посочва, че когато на интегрирано предприятие се предостави данъчна мярка, Комисията може да провери наличието на икономическо предимство, като сравни данъчната тежест, произтичаща от прилагането на тази мярка, с тежестта, произтичаща от прилагането на „обичайните“ правила за данъчно облагане по националното право на самостоятелно предприятие, поставено в сравнимо положение, Общият съд не пропуска да уточни, че принципът на сделката между несвързани лица *произтича от националното право*, и по-специално че „[к]огато […] националното данъчно право не прави разграничение между интегрирани и самостоятелни предприятия за целите на облагането им с корпоративен данък, това право има за цел да облага печалбата, формирана от стопанската дейност на такова интегрирано предприятие, все едно че е формирана от сделки, извършени по пазарни цени“. След това определяне на правното основание на принципа на сделката между несвързани лица Общият съд приема по същество в точка 145 от обжалваното съдебно решение, че в конкретния случай този принцип е приложим, доколкото люксембургският Данъчен кодекс има за цел да облага интегрираните и самостоятелните дружества с корпоративен данък по един и същ начин.

152. Макар, както е видно от анализа на петото твърдение за нарушение в рамките на първото основание за обжалване, това правно основание да не издържа проверката за съответствие с приложимата съдебна практика, не може да се отрече, че Общият съд все пак го е установил, което несъмнено лишава от основание твърдението за нарушение, изведено от твърдяната липса на мотиви на обжалваното съдебно решение по този въпрос.

153. Изложеното по-горе обяснява защо, както правилно отбелязва Ирландия, в точки 151—154 от обжалваното съдебно решение не се посочва какво е правното основание на принципа на сделката между несвързани лица. В точки 149—154 от това съдебно решение Общият съд всъщност е възнамерявал да докаже, че доводите на Великото херцогство Люксембург и FFT не са от естество да обезсилят *вече* направеното заключение, а именно че принципът на сделката между несвързани лица се основава на националното право.

154. Колкото до твърдението за нарушение, свързано с противоречивия характер на мотивите, считам, че то се основава на неправилно разбиране на точки 150 и 161 от обжалваното съдебно решение. Ирландия всъщност изхожда от предпоставката, че Общият съд е предложил да се приеме наличието на разлика между квалификацията за „общ принцип на равно данъчно третиране“, която съгласно точка 150 се отнасяла до принципа на сделката на между несвързани лица, и тази за „принцип на равно третиране [по отношение на данъците]“, която съгласно точка 161 не се отнасяла до този принцип. Според мен тази предпоставка е неправилна.

155. В точка 150 от обжалваното съдебно решение Общият съд отбелязва, че в съображение 228 от спорното решение Комисията посочва, че принципът на сделката между несвързани лица е „общ принцип на равно данъчно третиране, *обхванат от прилагането на член 107*

ДФЕС“ [81]. В точка 161 от това съдебно решение Общият съд отговаря на твърдение за нарушение на Ирландия и FFT, че тази формулировка не може да се разбира като потвърждаваща съществуването на „общ принцип на равно третиране [по отношение на данъците], *присъщ на член 107, параграф 1 ДФЕС*“ [82]. По този начин Общият съд само е отхвърлил едно от евентуалните тълкувания на съображение 228 от спорното решение, възпроизведено в точка 150 от обжалваното съдебно решение, а именно че правното основание на принципа на сделката между несвързани лица е член 107, параграф 1 ДФЕС. Ето защо не намирам никакво противоречие между точка 150 и точка 161 от обжалваното съдебно решение. Следователно това твърдение за нарушение според мен трябва да се отхвърли.

156. С оглед на тези съображения предлагам на Съда да отхвърли третото основание като неоснователно.

г) По четвъртото основание

1) Доводи на страните

157. С четвъртото основание Ирландия поддържа, че Общият неправилно е отхвърлил довода, разгледан в точки 180—184 от обжалваното съдебно решение, че като налага своя принцип на сделката между несвързани лица, Комисията нарушава принципа на правна сигурност. Като твърди в точка 183 от обжалваното съдебно решение, че „било предвидимо“, че Комисията може да провери дали методът за трансферно ценообразуване се отклонява от цена, която би била постигната при пазарни условия, за да установи дали разглежданото предварително решение предоставя предимство, Общият съд не е взел предвид, че изведеният от Комисията принцип е нова норма, с чието съдържание люксембургската данъчна администрация не е можела да бъде запозната предварително. Дори люксембургската данъчна администрация да е можела да очаква, че Комисията ще предприеме проверка дали интегрирано дружество е третирано за данъчни цели по същия начин като самостоятелно дружество, тя не е можела да предвиди, че Комисията ще приложи собствената си версия на принципа на сделката между несвързани лица, нито е можела да се запознае със съдържанието му.

158. Комисията оспорва всички доводи на Ирландия.

i) Преценка

159. Преди всичко следва да внимателно да се очертае обхватът на настоящото основание. Според мен Ирландия поставя под въпрос отказа на Общия съд да признае, че проверката за наличие на предимство, извършена с оглед на правна рамка, която е напълно новаторска и поради това непредсказуема за националната данъчна администрация, представлява нарушение на принципа на правна сигурност. Основанието и съдържанието на принципа на сделката между несвързани лица всъщност не били разработени от Комисията преди приемането на спорното решение, по-специално чрез публикуването на актове с незадължителна юридическа сила (*soft law*) като ръководство или насоки.

[81] Курсивът е мой.

[82] Курсивът е мой.

160. Разбира се, не може да се отрече, че подходът, приет от Комисията в спорното решение, в известна степен е новаторски. Всъщност следва да се припомни, че в предходната практика при вземане на решения на Комисията в областта на данъчните помощи няма и следа от принципа на сделката между несвързани лица, както е разработен от Комисията в спорното решение и потвърден от Общия съд в обжалваното съдебно решение. В това отношение в настоящото заключение вече беше извършено тълкуване, за да се докаже, че правилният прочит, произтичащ от спорното решение, че с решение Forum 187 е установен такъв принцип на сделката между несвързани лица за целите на проверката за наличие на предимство, е потвърден неоснователно в обжалваното съдебно решение.

161. Не считам обаче, че от това може да се направи заключение за нарушение на принципа на правна сигурност.

162. В това отношение следва да се направи отново позоваване на пасажа от решение Forum 187, в който Съдът е приел тълкуването на генералния адвокат Léger, че макар при изпълнението на задачата си за контрол на държавните помощи Комисията несъмнено да е длъжна да спазва принципа на правна сигурност, това задължение не може да се отдели от задължението за спазване на *принципа на законност* и следователно на разпоредбите на членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС[83]. По този начин Съдът е приел по същество, че не може де се констатира нарушение на правната сигурност, когато Комисията промени преценката си при квалифицирането на национална данъчна мярка като държавна помощ. Според мен обаче няма съмнение, че констатацията относно връзката между принципите на правна сигурност и на законност е валидна и по отношение на преценка на Комисията, която е новаторска по отношение на предходната ѝ практика при вземане на решения. От това следва, че принципът на правна сигурност допуска Комисията да направи, както в настоящия случай, новаторска преценка по въпроса дали държавна мярка представлява държавна помощ, когато счита, че такъв е изводът, до който води правилното прилагане на член 107, параграф 1 ДФЕС и член 108 ДФЕС. Впрочем в точка 142 от настоящото заключение беше обяснено, че основателността на преценка на Комисията относно квалификацията на национална мярка като държавна помощ не може да бъде поставена под въпрос въз основа на принципа на правна сигурност.

163. Също така принципът на правна сигурност не изисква по никакъв начин новото тълкуване, което Комисията иска да въведе в анализа, извършен съгласно член 107, параграф 1 ДФЕС, да е изложено предварително в ръководства или насоки. Макар, както Съдът неколкократно е припомнял[84], тези актове да допринасят за гарантиране на прозрачността, предвидимостта и правната сигурност в дейността на самата Комисия, те въобще не са необходими за обосноваване на законосъобразността на такава инициатива.

164. При това положение считам, че твърдението, съдържащо се в точка 183 от обжалваното съдебно решение, не може да бъде оспорено от правна гледна точка.

165. Поради това предлагам на Съда да отхвърли четвъртото основание като неоснователно.

[83] Вж. решение Forum 187, т. 73—76) и заключение на генералния адвокат Léger по съединени дела Белгия и Forum 187/Комисия (C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:89, т. 219).

[84] Вж. решение от 14 ноември 2018 г., Комисия/Гърция (C-93/17, EU:C:2018:903, т. 119 и цитираната съдебна практика).

д) По петото основание

1) Доводи на страните

166. С петото си основание, насочено срещу точки 100—117 от обжалваното съдебно решение, Ирландия упреква Общия съд, че е отхвърлил доводите ѝ, че спорното решение, в нарушение на членове 3 ДЕС, 4 ДЕС и 5 ДЕС и член 114 ДФЕС, всъщност установявало скрита хармонизация в противоречие с принципа на разпределение на правомощията. Според тази държава членка в спорното решение Комисията се е позовала на правила, които не са част от националния данъчен режим, като същевременно не е взела предвид приложимите разпоредби от този режим. Ирландия отбелязва, че ако Комисията спечели настоящото дело, принципът на сделката между несвързани лица на Комисията ще стане обвързващ за всички държави членки независимо от това какво е предвидено в националните им законодателства.

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

2) Преценка

168. В самото начало следва да се отбележи, че Ирландия не оспорва цялостната обосновка на Общия съд в точки 100—117 от обжалваното съдебно решение. Тя всъщност държи да уточни, че е съгласна с първата част от тази обосновка, в която Общият съд е подчертал, че правилата в областта на държавните помощи се прилагат към националните данъчни мерки. Нейните твърдения за нарушения са насочени само към констатацията, произтичаща от точка 113 от обжалваното съдебно решение.

169. След като в точка 112 от това решение припомня, че Комисията не разполага с компетентност, която да ѝ позволява самостоятелно да определя „обичайното“ данъчно облагане на дадено интегрирано предприятие, като се абстрахира от националните данъчни норми, в точка 113 от посоченото решение Общият съд неправилно приел, че в спорното решение Комисията само е проверила дали съответното предварително решение предоставя на получателя предимство спрямо „обичайното“ данъчно облагане, *така както е определено от националното данъчно право*. Неправилният характер на тази констатация впрочем според Ирландия бил потвърден от факта, че в точка 149 от обжалваното съдебно решение Общият съд е признал, че Комисията не е проверила дали разглежданото предварително решение е в съответствие с люксембургското данъчно право.

170. С други думи, с настоящото основание се оспорва само използването от Комисията на принципа на сделката между несвързани лица за определянето на „обичайното“ данъчно облагане, извършено независимо от каквото и да е позоваване на наличието на посочения

принцип в националното право. Следователно отговорът на това основание съвпада с този на въпроса дали преценката на Общия съд относно референтната рамка, която служи за определяне на евентуалното наличие на данъчно предимство, трябва да бъде потвърдена или не.

171. В това отношение отбелязвам, че несъмнено не е изненадващо, че що се отнася до правна област, която се характеризира с едновременното съществуване на правилата на Договора относно държавните помощи и националните данъчни правила, в която област предотвратяването на риска първите да засегнат вторите изисква наличието на предимство да се прецени в светлината на национална референтна рамка, нарушението на разпределението на правомощията между Съюза и държавите членки зависи от това дали тази референтна рамка е правилно определена.

172. Като се има предвид предложението в настоящото заключение първото основание за обжалване да се обяви за основателно, доколкото използваният в спорното решение принцип на сделката между несвързани лица не е изрично кодифицирана в националното право норма, считам, подобно на жалбоподателя, че точка 113 обжалваното съдебно решение нарушава разпоредбите на Договора, уреждащи разпределението на правомощията между Съюза и неговите държави членки (член 3, параграф 6, член 4, параграф 1 и член 5, параграфи 1 и 2) и предвиждащи забрана за хармонизация в данъчната област (член 114, параграф 2 ДФЕС).

173. Поради това предлагам на Съда да уважи и петото основание.

Б. По второто основание

174. В настоящото основание Ирландия твърди по същество, че Общият съд неправилно е приел, че в конкретния случай Комисията е можела да се позове на презумпцията за избирателност, според която мярка се счита за избирателна, когато предоставя предимство и когато става въпрос за индивидуална помощ, доколкото данъчното становище е индивидуална помощ.

175. Комисията поддържа, че това основание трябва да се отхвърли като неотносимо. Всъщност в спорното решение била установена и избирателността на разглежданото предварително решение посредством анализ в три етапа, приложими към схемите за помощи, а Общият съд я потвърдил в точки 360—366 от обжалваното съдебно решение. Като се има предвид, че Ирландия не е оспорила тези точки в жалбата си, заключението относно избирателността на разглежданото предварително решение би продължило да е валидно, дори настоящото основание да бъде уважено.

176. Що се отнася до основателността, Комисията отвръща, че индивидуално предварително решение не може да се счита за предоставено в рамките на обща схема за помощ. Всъщност според Комисията, когато сключва споразумение за трансферна цена в предварително решение, данъчната администрация има възможност да влияе върху това дали да се отпусне или не индивидуална помощ, тъй като може да одобри или договор, който води до пазарен резултат, или метод, който се отклонява от такъв резултат. Освен това елементите, съставляващи предимството, произтичат в настоящия случай единствено от разглежданото предварително решение, а не от разпоредбите на люксембургското данъчно право, въз основа на които е било прието разглежданото предварително решение.

1. По относимостта

177. Следва да се посочи, че в спорното решение избирателността е преценена не само въз основа на презумпция, но и въз основа на описания по-горе в настоящото заключение анализ в три етапа. Направен при условията на евентуалност, този анализ е потвърден от Общия съд в точки 360—366 от обжалваното съдебно решение.

178. В това отношение е необходимо да се припомни, както прави Общият съд в точка 361 от обжалваното съдебно решение, че първите два етапа от посочения анализ, които се отнасят съответно до определянето на референтната рамка и до проверката за наличие на дерогация от тази рамка, са разгледани *едновременно* с наличието на икономическо предимство и че въпросът дали предварителното решение е дерогация от референтната рамка, независимо дали е по-широка или по-ограничена, *съвпада* с установяването на предимство, предоставено на предприятието получател.

179. С оглед на това ще се ограничa да отбележа, че същият този направен при условията на евентуалност анализ ще престане да бъде валиден, ако в предстоящото си решение Съдът реши, както го приканвам да направи в настоящото заключение, да отмени заключенията на Общия съд относно правното основание на принципа на сделката между несвързани лица, което от своя страна ще доведе до обезсилване на целия анализ на Общия съд за наличието на селективно предимство както по отношение на основната обосновка, така и на тази, изложена при условията на евентуалност.

180. Ето защо предлагам на Съда да обяви, че настоящото основание не е неотносимо.

2. По основателността

181. Що се отнася до презумпцията за избирателност, следва да се припомни, че тя е изтъкната за първи път в решение Комисия/MOL, в което Съдът е посочил, че „изискването за селективност е различно според това дали разглежданата мярка е предвидена като обща схема за помощ или като индивидуална помощ“, след което добавя, че „[в] последния случай идентифицирането на икономическото предимство позволява по принцип да се предположи нейната селективност“[85]. Следователно това е оборима презумпция, чието прилагане е обвързано с изпълнението на две условия, а именно наличието на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС и индивидуалния характер на съответната мярка.

182. Досега този индивидуален характер е признат три пъти за целите на прилагането на презумпцията за избирателност. В първите две решения, постановени от Съда по дело Orange/Комисия[86] и от Общия съд по дело Гърция/Комисия[87], спорът се е отнасял до квалифицирането като държавни помощи на *национални законодателни мерки*, приети в

85 Решение от 4 юни 2015 г. (C-15/14 P, EU:C:2015:362, т. 60).

86 Решение от 26 октомври 2016 г., Orange/Комисия (C-211/15 P, EU:C:2016:798).

87 Решение от 13 декември 2017 г., Гърция/Комисия (T-314/15, непубликувано, EU:T:2017:903).

полза съответно на France Télécom [88] и на частния концесионер на част от пристанището на Пирея [89]. В третото решение, постановено от Съда по дело Mytilinaios Anonymos Etairia — Omilos Epicheiriseon, спорът е бил във връзка с квалифицирането като държавна помощ на мярка, произтичаща от *определение за допускане на обезпечителни мерки*, с което прекратяването от гръцкото публично електроенергийно дружество на договор, сключен предварително с частно дружество, с който на последното се предоставя преференциална цена за електрическа енергия, се обявява за недействително [90].

183. Следователно, доколкото ми е известно, няма прецедент, при който юрисдикциите на Съюза да е трябвало да разгледат административно решение от тази гледна точка. Това разглеждане предполага по-сложна преценка, тъй като такова решение може да е както индивидуална мярка, така и мярка, предоставена въз основа на схема за помощ. Именно това е правният въпрос, който е в центъра на дебата във връзка с настоящото основание. Ирландия всъщност критикува заключението, изведено от Общия съд в обжалваното съдебно решение, като твърди, че противно на постановеното от този съд, разглежданото предварително решение трябва да се счита за помощ, приложена съгласно схема за помощ, като по този начин вероятно се позовава на режима, установен с член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс и Циркулярно писмо № 164/2.

184. Общият съд е стигнал до извода за индивидуалния характер на разглежданото предварително решение в резултата на анализ, извършен в точки 342 и 343 от обжалваното съдебно решение въз основа на определенията за „индивидуална помощ“ и „схема на помощ“, които се съдържат съответно в член 1, буква д) и член 1, буква г) от Регламент 2015/1589 [91].

185. Първата от тези разпоредби определя по същество индивидуалната помощ като помощ, която не се предоставя въз основа на схема за помощи, докато втората обвързва квалифицирането като „схема за помощ“ с изпълнението на три кумулативни условия. Първо, въз основа на акт може да се предоставят индивидуални помощи на предприятия. Второ, за отпускането на тези помощи не се изисква никаква допълнителна мярка за прилагане. Трето, предприятията, на които може да бъде предоставена индивидуална помощ, трябва да бъдат определени „по общ и абстрактен начин“ [92]. Следва да се добави, че съгласно твърдението на Общия съд, съдържащо се в точки 346 и 347 от обжалваното съдебно решение и потвърдено неотдавна от Съда, изпълнението на тези условия предполага по-специално основните елементи на схемата за помощ да са видни от разпоредбите, определени като правно основание на тази схема, и националният данъчен

88 По конкретно с френския закон е била намалена насрещната престация, която France Télécom е било длъжно да внася в държавната хазна за уреждането и плащането на отпуснатите пенсии на неговите служители. В решението Съдът е потвърдил констатацията на Общия съд, че сравнението на получателя с други оператори, които са в сходно фактическо и правно положение от гледна точка на преследваната с мярката цел е ирелевантно, когато става въпрос за „ad hoc мярка, която засяга едно-единствено предприятие и която цели да измени някои специфични за него конкурентни изисквания“. Вж. решение от 26 октомври 2016 г., Orange/Комисия (C-211/15 P, EU:C:2016:798, т. 53 и 54).

89 По-конкретно гръцкият закон, с който се одобрява споразумение за концесия, сключено между публичния оператор на пристанището на Пирея и Piraeus Container Terminal SA, е предвиждал поредица от данъчни разпоредби в полза на последното. В решението Общият съд е възпроизвел същата формулировка като използваната преди това от Съда. Вж. решение от 13 декември 2017 г., Гърция/Комисия (T-314/15, непубликувано, EU:T:2017:903, т. 81).

90 Решение от 11 декември 2019 г., Mytilinaios Anonymos Etairia — Omilos Epicheiriseon (C-332/18 P, EU:C:2019:1065, т. 69), в което Съдът е постановил по същество, че презумпцията за избирателност се прилага, доколкото действието на това определение „се простира само до страните по разглеждания спор“.

91 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).

92 Решение от 16 септември 2021 г., Комисия/Белгия и Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, т. 60).

орган да не разполага с право на преценка, което да му позволи да повлияе на размера и характеристиките на помощта или на условията на предоставянето ѝ към момента, в който този орган е приел мярката [93].

186. Възраженията на Ирландия в случая обаче не се отнасят до неизпълнението на тези условия. Всъщност Ирландия не е посочила нито едно обстоятелство, с което да оспори по-специално констатациите на Общия съд за правния източник на компонентите на държавната помощ, за която се твърди, че е отпусната с разглежданото предварително решение, и обхвата на свободата на преценка, с която разполага люксембургската данъчна администрация при приемането на предварителни решения [94].

187. Ирландия твърди по същество, че положение, при което всички данъчни становища прилагат просто една законодателна разпоредба, която освен това е основа на редица други становища, предполага, че става въпрос за схема за помощи, както и за поредица от индивидуални мерки, предоставени въз основа на тази схема. Поради това според мен тя се позовава на понятието „схема за помощ“, което има *по-широк* обхват, отколкото предвиденият в член 1, буква г) от Регламент 2015/1589. Всъщност по-нататък в доводите си Ирландия упреква Общия съд, че е извел това понятие от акт от вторичното право въпреки факта, че избирателността като елемент на понятието за държавна помощ произтичала пряко от Договора и не трябвало да зависи от съдържащите се в законодателството определения.

188. Според Ирландия в положение като това, което е обект на разглеждане, понятието за избирателност, както е определено от съдебната практика, всъщност доказвало, че е необходимо да се извърши сравнителен анализ, при който да се вземат предвид положенията на други предприятия, които са можели да се ползват от същото третиране като предприятието, адресат на предварителното решение.

189. В подкрепа на довода си Ирландия цитира решение Комисия/Hansestadt Lübeck [95]. Струва ми се обаче очевидно, че това решение не може с нищо да подкрепи този довод, доколкото няма съмнение, че в делото, по което е постановено, държавната мярка, която Комисията неправилно е квалифицирала като селективна, а именно правилникът, приет от управителя на летището в Любек (Германия) и отнасящ се до таксите, дължими от всички авиокомпании, които използват това летище, е схема за помощ, което прави задължителен сравнителния анализ, описан в предходната точка от настоящото заключение.

190. За същата цел Ирландия се позовава и на решението, постановено от Съда по дело Комисия/MOL [96]. Припомням, че това дело се отнася до унгарски закон за минното дело, предвиждащ, че всяко миннодобивно дружество, работещо в разрешителен режим, има право да поиска еднократно от органа по минно дело удължаване на срока, предвиден за експлоатацията на съответните находища. При съгласие от страна на този орган приложената към тези находища ставка на таксата за минна дейност се е определяла с договор, сключен между компетентния министър и заинтересованото предприятие, в рамките на предварително установени със закон долна и горна граница.

93 Решение от 16 септември 2021 г., Комисия/Белгия и Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, т. 105).

94 Точки 351 и 352 от обжалваното съдебно решение.

95 Решение от 21 декември 2016 г. (C-524/14 P, EU:C:2016:971).

96 Решение от 4 юни 2015 г., Комисия/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

191. Вярно е обаче, че що се отнася до избирателния характер на споразумението за удължаване на срока, сключено между посочения орган и предприятието MOL, Съдът е постановил, подобно на Общия съд, че Комисията не е успяла да докаже наличието на такъв характер, тъй като не е проверила дали посоченото предприятие се е ползвало от преференциално третиране в сравнение с всяко предприятие, което може да се намира в съпоставимо положение. Вярно е също, че при сключването на споразумения за удължаване на срока като разглежданото в това дело националният орган е прилагал разпоредба от Закона за минното дело и че последната е можело да бъде основа на други споразумения в сходни положения. При все това не считам, че от споменатото решение може да се заключи, както, изглежда, прави Ирландия, че в настоящия случай тези два елемента са достатъчни, за да се направи извод за наличието на помощ, предоставена въз основа на схема за помощ, и следователно за неприложимостта на презумпцията за избирателност. Следва всъщност да се припомни, че в посоченото дело Съдът е трябвало да се произнесе по въпроса дали свободата на преценка на националния орган при определянето на таксата за минна дейност по време на сключването на споразуменията за удължаване на срока позволява да се приеме, че съответното споразумение е избирателно. След като установява своеобразния характер на разглежданата мярка („факултативни разпоредби от националното право, които предвиждат налагане на допълнителни такси или налози“), Съдът отговаря отрицателно, като обяснява, че „разглежданата по настоящото дело свобода на преценка служи за балансиране на една допълнителна тежест, наложена на икономическите оператори за съобразяване с императивите, произтичащи от принципа на равно третиране, и следователно се отличава *по самото си естество* от случаите, в които упражняването на такова право е свързано с предоставянето на предимство в полза на конкретен икономически оператор“ [97].

192. След като неприложимостта на презумпцията за избирателност зависи от разглежданата държавна мярка [98], не виждам как може да се приеме, че посоченото съдебно решение предоставя критерии, които могат да се приложат извън разгледания от Съда случай. За да се стигне до същия извод в настоящия случай, според мен също трябва да се установи наличие на „факултативна разпоредба от националното право, която предвижда налагане на допълнителни такси или налози“. В това отношение следва да се отбележи, първо, че както потвърждава Великото херцогство Люксембург в съдебното заседание, член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс не е факултативна разпоредба, тъй като се прилага към интегрираните предприятия дори когато същите не са поискали предварително решение от люксембургската данъчна администрация. Второ, според мен е очевидно, че този член не налага по никакъв начин допълнителни такси или налози на посочените предприятия.

193. В заключение съдебната практика относно избирателността, на която се позовава Ирландия, не допуска тълкуване, което придава на понятието „схема за помощ“ по-широк обхват от този, който е признат в Регламент 2015/1589. Поради това тази съдебна практика не позволява да се отхвърли произтичащата от точки 350—355 от обжалваното съдебно решение квалификация на разглежданото предварително решение като „индивидуална помощ“. Ето защо считам, че Общият съд не е допуснал грешка, като е приел, че Комисията правилно е установила избирателния характер на разглежданото предварително решение чрез прилагането на презумпцията за избирателност.

[97] Решение от 4 юни 2015 г., Комисия/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, т. 65). Курсивът е мой.

[98] По този въпрос вж. също заключението на генералния адвокат Wahl в дело Комисия/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32, т. 67), в което се посочва, че „предвид напълно своеобразния характер на разглежданата мярка ще бъде уместно да се въздържаме от всякакви прибързани аналогии с преценката за селективност на схемите, които Съдът на Съюза е разглеждал досега“.

194. С оглед на посочените по-горе съображения предлагам на Съда да отхвърли второто основание на Ирландия като неоснователно.

195. От съображения за изчерпателност според мен е необходимо да се направи едно уточнение. Когато изтъкват пред Общия съд, че разглежданото предварително решение трябва да се счита за помощ, предоставена въз основа на схема за помощ, жалбоподателите в първоинстанционното производство не са посочили, че тази схема се основава на член 164 параграф 3 от Данъчния кодекс и на Циркулярно писмо № 164/2 заедно с постоянната практика на люксембургската данъчна администрация относно предварителните решения, издадени на други дружества за финансиране и управление на парични средства, различни от FFT. Ако наличието на такава постоянна административна практика беше потвърдено, отговорът, който предлагам в предходната точка, вероятно щеше да е в обратен смисъл.

196. Това би било следствие от отчитането на тълкуването на понятието „схема за помощ“, съдържащо се в член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, което неотдавна е предоставено от Съда в решение Комисия/Белгия и Magnetrol International във връзка с освобождаването от данък на свръхпечалбата, предоставено от белгийските органи под формата на предварителни решения. При разглеждането на изпълнението на първото условие, предвидено в посочения член, Съдът всъщност е уточнил, че „разпоредбата“ от схемата, на която се основава отпускането на индивидуалните помощи, може да бъде и постоянна административна практика на данъчните органи на държава членка, „когато тази практика разкрива „систематична линия на поведение“, чиито характеристики отговарят на изискванията, предвидени в [посочения член]“, и че отчитането на такава административна практика не се ограничава до положенията, при които не съществува никаква правна разпоредба, на която да се основава тази схема [99]. Както обаче е видно от това решение, наличието на посочената административна практика по принцип предполага да са изпълнени и останалите условия, тъй като предвидените в член 1, буква г) от Регламент 2015/1589 условия се считат от Съда за „неразривно свързани“ [100].

IV. По жалбата пред Общия съд

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

198. Видно от съображенията, изложени в точки 101—113 и точки 167—174 от настоящото заключение, Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото в обжалваното съдебно решение, като е потвърдил проверката за наличие на икономическо предимство с оглед на референтна рамка, съдържаща принцип на сделката между несвързани лица, който не се основава на националното данъчно право, и по този начин е нарушил и разпоредбите, уреждащи разпределението на правомощията между Съюза и неговите държави членки.

[99] Решение от 16 септември 2021 г., Комисия/Белгия и Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, т. 79—81).

[100] Вж. по-специално решение от 16 септември 2021 г., Комисия/Белгия и Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, т. 106 и 121).

199. Следователно Съдът според мен трябва да уважи първата и третата част от първото основание на Великото херцогство Люксембург в дело T-755/15, както и първото твърдение за нарушение от първото основание на FFT в дело T-759/15, и поради това да отмени спорното решение.

V. По съдебните разноски

200. 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.

201. Съгласно член 138, параграф 1 от Процедурния правилник, който се прилага по отношение на производството по обжалване по силата на член 184, параграф 1 от този правилник, загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. След като Ирландия, FFT и Великото херцогство Люксембург са направили искане в този смисъл, Комисията следва да бъде осъдена да заплати съдебните разноски на Великото херцогство Люксембург в производството пред Общия съд и тези на Ирландия в настоящото производство по обжалване. Освен това Комисията следва да бъде осъдена да заплати разноските на FFT в производството пред Общия съд и в настоящото производство по обжалване.

202. Съгласно 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 Великото херцогство Люксембург трябва да понесе направените от него съдебни разноски в настоящото производство по обжалване.

VI. Заключение

203. С оглед на гореизложеното предлагам на Съда да се произнесе по следния начин:

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

2) Уважава жалбите на Великото херцогство Люксембург и Fiat Chrysler Finance Europe, подадени пред Общия съд на Европейския съюз.

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

4) Осъжда Европейската комисия да заплати, наред с направените от нея съдебни разноски, и тези на Великото херцогство Люксембург в производството пред Общия съд и на Ирландия в настоящото производство по обжалване. Освен това я осъжда да заплати разноските на Fiat Chrysler Finance Europe в производството пред Общия съд и в настоящото производство по обжалване.

5) Великото херцогство Люксембург понася направените от него съдебни разноски в настоящото производство по обжалване“.