Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА ОБЩИЯ СЪД (седми разширен състав)

24 септември 2019 година*

„Държавни помощи — Помощ, приведена в действие от Люксембург — Решение, с което помощта се обявява за несъвместима с вътрешния пазар и неправомерна и се разпорежда възстановяването ѝ — Предварително решение (tax ruling) — Предимство — Принцип на сделката между несвързани лица — Селективен характер — Презумпция — Ограничаване на конкуренцията — Възстановяване“

По дела T-755/15 и T-759/15

Велико херцогство Люксембург, за което се явяват първоначално D. Holderer и T. Uri, а впоследствие T. Uri, в качеството на представители, подпомагани първоначално от D. Waelbroeck, S. Naudin и A. Steichen, а впоследствие от D. Waelbroeck и A. Steichen, адвокати,

жалбоподател по дело T-755/15,

подпомагано от

Ирландия, за която се явяват първоначално E. Creedon, G. Hodge и A. Joyce, впоследствие G. Hodge, M. Browne и A. Joyce и накрая A. Joyce и J. Quaney, в качеството на представители, подпомагани от P. Gallagher, M. Collins, SC, B. Doherty и S. Kingston, barristers,

встъпила страна,

Fiat Chrysler Finance Europe, установено в Люксембург (Люксембург), за което се явяват J. Rodríguez, solicitor, G. Maisto и M. Engel, адвокати,

жалбоподател по дело T-759/15,

подпомагано от

Ирландия, за която се явяват първоначално E. Creedon, G. Hodge, K. Duggan и A. Joyce, впоследствие G. Hodge, K. Duggan, M. Browne и A. Joyce и накрая A. Joyce и J. Quaney, в качеството на представители, подпомагани от M. Collins, P. Gallagher, SC, S. Kingston и B. Doherty, barristers,

встъпила страна,

срещу

* Езици на производството: френски и английски.

Европейска комисия, за която се явяват P.-J. Loewenthal и B. Stromsky, в качеството на представители,

ответник,

с предмет жалби на основание член 263 ДФЕС за отмяна на 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),

ОБЩИЯТ СЪД (седми разширен състав),

състоящ се от: M. van der Woude, председател, V. Tomljenović (докладчик), E. Bieliūnas, A. Marcoulli и Ал. Корнезов, съдии,

секретар: S. Spyropoulos, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 21 юни 2018 г.,

постанови настоящото

Решение

I. Обстоятелствата по спора

A. По предварителното решение, издадено от люксембургските данъчни органи в полза на FFT

1 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 което иска предварително данъчно становище във връзка с данъчното облагане (или предварително решение). [*поверително*] [1]

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

3 В писмото от 3 септември 2012 г. е уточнено също че съдържащото се в него решение е задължително за данъчните органи за период от пет години (тоест от данъчната 2012 г. до данъчната 2016 г.).

1 Заличени поверителни данни.

Б. По административното производство пред Комисията

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

5 На 11 юни 2014 г. Комисията открива официалната процедура по разследване, предвидена в член 108, параграф 2 ДФЕС (наричано по-нататък „решението за откриване на официалната процедура по разследване“), по отношение на разглежданото предварително решение. От деня на приемане на решението за откриване на процедурата до 15 юли 2015 г. между Комисията и Великото херцогство Люксембург, както и FFT, са осъществени множество контакти, по-специално във връзка с разглежданото предварително решение.

В. По обжалваното решение

6 На 21 октомври 2015 г. Комисията приема Решение (ЕС) 2016/2326 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 „обжалваното решение“).

1. Описание на оспорваната мярка

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

8 Второ, Комисията описва разглежданото предварително решение, като уточнява, че то е прието от люксембургската данъчна администрация на 3 септември 2012 г. Тя посочва, че това решение е следствие, от една страна, на писмото от 14 март 2012 г. на данъчния консултант на FFT, изпратено до люксембургската данъчна администрация с искане за одобрение на споразумение за трансферна цена, и от друга страна, на доклад относно трансферната цена, съдържащ анализ на трансферните цени, изготвен от данъчния консултант в подкрепа на искането на FFT за приемане на предварително решение (наричан по-нататък „докладът за трансферните цени“ (съображения 9, 53 и 54 от обжалваното решение).

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

10 Комисията констатира, че съгласно доклада за трансферните цени методът, преценен като най-подходящ за определяне на облагаемата печалба на FFT, е този на транзакционната нетна печалба (наричан по-нататък „МТНП“). Според Комисията този метод се състои в това да бъде взета предвид нетната печалба, реализирана при сравними сделки, извършвани от независими дружества. Според посочения доклад този избор е оправдан от обстоятелството, че FFT предоставя изключително финансови услуги на предприятия, принадлежащи към групата Fiat/Chrysler. Комисията добавя, че съгласно доклада за трансферните цени дължимото на FFT възнаграждение, което представлява облагаемата печалба, е трябвало да бъде определено спрямо задължителния капитал, с който FFT трябва да разполага, за да изпълнява задълженията си и да поема рисковете, на които е изложено, предвид използваните активи (съображения 55 и 56 от обжалваното решение).

11 По-конкретно, Комисията констатира, че докладът за трансферните цени, както е одобрен с разглежданото предварително решение, предлага да бъде изчислено общо възнаграждение, дължимо на FFT във връзка с дейностите за финансиране и управление на паричните средства и за рисковете, които поема, състоящо се от следните два елемента (съображение 70 от обжалваното решение):

– „възнаграждение за риска“, изчислено като хипотетичният регулаторен капитал на FFT, оценен чрез прилагане по аналогия на капиталовата рамка „Базел II“ на 28 500 000 EUR, се умножава по очакваната възвръщаемост преди облагане, оценена на 6,05 % чрез прилагане на модела за оценка на капиталовите активи (наричан по-нататък „МОКА“),

– „възнаграждение за функциите“, изчислено като така наречения „собствен капитал на FFT, използван за изпълнение на функциите“, оценен на 93 710 000 EUR, се умножава по пазарния лихвен процент по краткосрочните депозити, оценен на 0,87 %.

12 Освен това Комисията изтъква, че разглежданото предварително решение одобрява предложението в доклада за трансферните цени да не се изплаща възнаграждение за дела на собствения капитал на FFT, използван за обезпечаване на финансовите инвестиции на FFT във Fiat Finance North America Inc. (наричано по-нататък „FFNA“) и Fiat Finance Canada Ltd (наричано по-нататък „FFC“) (съображение 69 от обжалваното решение).

2. Описание на действащите в Люксембург правила в областта на трансферната цена

13 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“) и циркулярно писмо L.I.R. № 164/2 на директора на люксембургската данъчна служба от 28 януари 2011 г. (наричано по-нататък „циркулярното писмо“). В това отношение, от една страна, Комисията изтъква, 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 (наричани по-нататък „интегрираните дружества“) трябва да е същото, както ако са били извършени от независими дружества, търгуващи при сравними обстоятелства в пазарни условия (наричани по-нататък „самостоятелните дружества“). От друга страна, тя добавя, че в циркулярното писмо се уточнява по-специално как да се определи възнаграждение в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, по-конкретно що се отнася до дружествата за вътрешногрупово финансиране (съображения 74—83 от обжалваното решение).

3. Описание на Насоките на ОИСР

14 Комисията излага принципите на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) в областта на трансферното ценообразуване и посочва, че трансферните цени се отнасят до фактурираните цени на търговските сделки между различни образувания, част от една и съща група дружества. Тя посочва, че за да се предотврати многонационалните дружества да имат финансов стимул да разпределят възможно най-малка печалба в териториите, които облагат печалбите им с по-висок данък, данъчните администрации следва да приемат трансферните цени между интегрирани дружества само когато в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица възнаграждението по сделките е било същото, както ако са били извършени от самостоятелни дружества, търгуващи при сравними обстоятелства в пазарни условия. Комисията уточнява, че този принцип е включен в член 9 от Модела на данъчна конвенция на ОИСР за доходите и имуществото (наричан по-нататък „Моделът на конвенция на ОИСР“) (съображения 84—87 от обжалваното решение).

15 Комисията припомня, че в приложимите принципи в областта на трансферните цени за многонационалните предприятия и данъчните администрации, приети от Комитета по данъчните въпроси на ОИСР на 27 юни 1995 г. и преработени на 22 юли 2010 г. (наричани по-нататък „Насоките на ОИСР“), се изброяват пет метода за определяне на приближение до пазарните цени при сделките и разпределението на печалбата между интегрирани дружества. В рамките на обжалваното решение от значение са само два от тях (съображения 88 и 89 от обжалваното решение).

16 Първият метод, който е традиционен метод, основан на сделките, е този на съпоставимата неконтролирана цена на свободния пазар (наричан по-нататък „СНЦ“). Комисията припомня, че при метода на СНЦ се сравнява фактурираната цена за трансфер на стоки или услуги в рамките на сделка между две свързани предприятия с фактурираната цена за трансфер на стоки или услуги в рамките на сравнима сделка между две независими предприятия при сравними обстоятелства (съображение 90 от обжалваното решение).

17 Вторият метод е МТНП, който е непряк метод, използван за определяне на приближение до пазарните цени при сделките и разпределението на печалбата между дружества от една и съща група. Комисията описва този метод като състоящ се в оценка на потенциалния размер на печалбата в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица за дадена дейност, разглеждана в нейната цялост, а не за отделни сделки. Тя уточнява, че при него следва да се определи показател за равнище на печалба, като разходи, оборот или инвестиции в дълготрайни активи, и към него да се приложи процент на печалба, съответстващ на този, който се наблюдава при сравними сделки на свободния пазар (съображение 91 от обжалваното решение).

4. Оценка на оспорваната мярка

18 В раздел 7 от обжалваното решение, озаглавен „Оценка на оспорваната мярка“, Комисията прави извод за наличие на държавна помощ.

19 След като припомня условията за наличие на държавна помощ, съгласно които, за да може дадена мярка да бъде квалифицирана като държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, първо, трябва да става въпрос за намеса на държавата или чрез ресурси на държавата, второ, тази намеса трябва да е в състояние да засегне търговията между държавите членки, трето, тя трябва да предоставя избирателно предимство на своя получател, и четвърто, тя трябва да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията, Комисията приема, че в случая първото условие е изпълнено. За тази цел, от една страна, тя изтъква, че за разглежданото предварително решение отговаря Великото херцогство Люксембург. От друга страна, Комисията констатира, че това решение е довело до загуба на държавни ресурси, тъй като всяко намаляване

на дължимия от FFT данък е довело до загуба на данъчни постъпления, с които Великото херцогство Люксембург щеше да разполага, ако нямаше такова намаляване (съображения 185—188 от обжалваното решение).

20 Що се отнася до второто и четвъртото условие, от една страна, Комисията приема, че FFT е част от група, която осъществява дейност във всички държави членки, като всяка помощ в негова полза може да засегне търговията в рамките на Съюза. От друга страна, тя приема, че доколкото разглежданото предварително решение освобождава FFT от данъчно задължение, то подобрява неговото финансово състояние и поради това нарушава или заплашва да наруши конкуренцията (съображение 189 от обжалваното решение).

21 Що се отнася до третото условие за наличие на държавна помощ, Комисията приема, че разглежданото предварително решение предоставя избирателно предимство на FFT, доколкото води до намаляване на дължимия от заинтересованото лице данък на Люксембург чрез отклоняване от данъка, който то е трябвало да заплати съгласно общата система за корпоративно данъчно облагане (съображение 190 от обжалваното решение).

22 В самото начало Комисията припомня, че съгласно съдебната практика, за да се определи дали дадена данъчна мярка е избирателна, се извършва анализ в три етапа. На първо място, трябва да се определи какъв е общият или обичайният данъчен режим, приложим в държавата членка, а именно „референтната система“. На второ място, следва да се прецени дали въпросната данъчна мярка представлява дерогация от тази система, доколкото при нея се прави разграничение между икономическите оператори, които с оглед на присъщите на системата цели се намират в сравнимо фактическо и правно положение. След това Комисията припомня, че на трето място, ако мярката представлява дерогация от референтната система, е необходимо държавата да докаже, че тази мярка е обоснована от естеството или от общата структура на референтната система (съображение 192 от обжалваното решение).

23 Що се отнася до първия етап, свързан с определяне на референтната система, в случая Комисията счита, че тази система е общата система за корпоративно данъчно облагане на Люксембург, чиято цел е облагане на печалбата на всички дружества, подлежащи на данъчно облагане в Люксембург. В това отношение тя уточнява, че общата система за корпоративно данъчно облагане на Люксембург се прилага за местните дружества и установените в Люксембург чуждестранни дружества, включително люксембургски клонове на чуждестранни дружества. Комисията счита, че фактът, че съществува разлика при изчисляването на облагаемата печалба между самостоятелните и интегрираните дружества, не оказва влияние върху целта на общата система за корпоративно данъчно облагане в Люксембург, която е да се облагат печалбите на всички дружества, установени в Люксембург, без значение дали са част от група или не, и че двата вида дружества се намират в сходно фактическо и правно положение от гледна точка на присъщата цел на тази система. Комисията отхвърля всички приведени от Великото херцогство Люксембург и от FFT доводи, че член 164 от Данъчния кодекс или циркулярното писмо представляват релевантната референтна система, както и техния довод, че референтната система, която трябва да се вземе предвид при оценката на избирателността на разглежданото предварително решение, следва да включва само предприятия, които попадат в обхвата на правилата за трансферна цена (съображения 193—215 от обжалваното решение).

24 Що се отнася до втория етап, Комисията посочва, че въпросът дали дадена данъчна мярка представлява дерогация от референтната система по принцип съвпада с установяването на ползата за получателя от прилагането на 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 система, това намаление представлява както предимство, предоставено чрез данъчната мярка, така и дерогация от референтната система. Освен това Комисията припомня, че съгласно съдебната

практика при индивидуалната помощ установяването на икономическото предимство позволява по принцип да се предположи нейната избирателност (съображения 216—218 от обжалваното решение).

25 По-нататък, Комисията твърди, че данъчна мярка, позволяваща на дружество, което е част от група, да фактурира трансферни цени, които не са близки до цените, които биха били постигнати между независими предприятия в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, предоставя предимство на дружеството, тъй като води до намаляване на неговата данъчна основа, а оттам и на дължимия данък в съответствие с общата система за корпоративно данъчно облагане, което е потвърдено от Съда. Ето защо Комисията уточнява, че трябва да провери дали методът, който люксембургската данъчна администрация възприема посредством разглежданото предварително решение за целите на определянето на облагаемата печалба на FFT в Люксембург, се отклонява от метода, който води до надеждно приближение до пазарен резултат, и следователно — от принципа на сделката между несвързани лица. В такъв случай би трябвало да се счита, че предварителното решение предоставя избирателно предимство на FFT по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС (съображения 222—227 от обжалваното решение).

26 Поради това Комисията счита, че принципът на сделката между несвързани лица задължително е част от оценката на данъчните мерки, предоставени на интегрирани дружества, която тя извършва съгласно член 107, параграф 1 ДФЕС, независимо от това дали държавите членки са включили този принцип в своите национални правни системи. След това, в отговор на доводите на Великото херцогство Люксембург, повдигнати в рамките на административното производство, Комисията уточнява, че не проверява дали разглежданото предварително решение зачита принципа на сделката между несвързани лица, както е определен в член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс и в циркулярното писмо, а се стреми да определи дали люксембургската данъчна администрация е предоставила на FFT избирателно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС (съображения 228—231 от обжалваното решение).

27 На първо място Комисията приема, че няколко от избраните методи, 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 (съображения 234—240 от обжалваното решение).

28 Първо, що се отнася до собствения капитал, който подлежи на възнаграждение, Комисията счита, че хипотетичният регулаторен капитал на FFT, избран от данъчния консултант, не е подходящ показател за равнището на печалба при прилагането на МТНП за целите на изчисляването в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица на възнаграждението за изпълняваните от FFT функции. Ето защо Комисията приема, че като е приложил МОКА спрямо хипотетичния регулаторен капитал в размер на 28,5 милиона евро, а не спрямо собствения капитал, който през 2011 г. е в размер на 287,5 милиона евро по отчетна стойност, данъчният консултант е намалил десетократно облагаемото възнаграждение на FFT. Комисията уточнява, че отхвърля всички доводи на Великото херцогство Люксембург и на FFT в това отношение (съображения 248—266 от обжалваното решение).

29 Второ, що се отнася до прилагането на капиталовата рамка „Базел II“ за определяне на хипотетичния регулаторен капитал, Комисията счита, че Великото херцогство Люксембург е допуснало грешки, които са довели до подценяване на размера на хипотетичния регулаторен капитал на FFT и са предизвикали намаляване на размера на дължимия от FFT данък (съображения 267—276 от обжалваното решение).

30 Трето, Комисията счита, че данъчният консултант е извършил множество приспадания от останалия капитал на FFT, които се отклоняват от пазарния резултат. Най-напред, тя счита, че ако хипотетичният регулаторен капитал беше оценен правилно, вероятно собственият капитал

нямаше да надвиши регулаторния капитал. След това, счита, че решението на данъчния консултант да изолира компонента на собствения капитал, наречен „собствен капитал за обезпечаване на финансовите инвестиции във FFNA и FFC“, и да предвиди нулево възнаграждение за него при определянето на данъчната основа на FFT, е неуместно. Комисията посочва, че доводите на Великото херцогство Люксембург в това отношение са неубедителни (съображения 277—291 от обжалваното решение).

31 Четвърто, Комисията счита, че изборът на данъчния консултант да използва коефициент „бета“ в размер на 0,29 при прилагането на МОКА за целите на определянето на възвръщаемостта на собствения капитал, който да бъде приложен спрямо хипотетичния регулаторен капитал на FFT, е довел до разпределение на печалбата на FFT, което не съответства на принципа на сделката между несвързани лица (съображения 292—301 от обжалваното решение).

32 С оглед на гореизложените констатации, Комисията счита по-специално, първо, че равнището на подходящото възнаграждение за функциите за финансиране и управление на парични средства на FFT е трябвало да бъде определено въз основа на собствения капитал по отчетна стойност, второ, че 2012 г. е подходяща референтна година за целите на оценката на данъчната основа на FFT в Люксембург, трето, че възвръщаемостта на собствения капитал преди облагане в размер на 6,05 % (и тази след облагане от 4,3 %), възприета от разглежданото предварително решение и изчислена с помощта на МОКА, е под изискванията за възвръщаемост на капитала във финансовия сектор, която трайно остава 10 % и повече, четвърто, че изискуемата норма на възвръщаемост на собствения капитал е 10 % след облагане спрямо цялата сума на собствения капитал по отчетна стойност (съображения 302—311 от обжалваното решение).

33 На второ място, Комисията отхвърля довода на FTT, че групата Fiat/Chrysler не се е възползвала от никакво предимство, тъй като всяко увеличение на данъчната основа в Люксембург било изцяло компенсирано чрез увеличаване на данъчното облекчение в други държави членки (съображения 312—314 от обжалваното решение).

34 На трето място, при условията на евентуалност тя счита, че при всяко положение разглежданото предварително решение предоставя избирателно предимство, включително от гледна точка на по-ограничената референтна система, на която се позовават Великото херцогство Люксембург и FFT, състояща се от член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс и от циркулярното писмо, които предвиждат принципа на сделката между несвързани лица в люксембургското данъчно право (съображения 315—317 от обжалваното решение).

35 На четвърто място, Комисията се противопоставя на довода на FFT, че за да се докаже наличието на избирателно третиране в негова полза в резултат от разглежданото предварително решение, тя е трябвало да сравни това предварително решение с практиката на люксембургската данъчна администрация въз основа на циркулярното писмо, и по-специално с предварителните решения, издадени на други дружества за финансиране и управление на парични средства, които Великото херцогство Люксембург е предоставило на Комисията под формата на представителна извадка на своята практика в областта на предварителните решения (съображения 318—336 от обжалваното решение).

36 На пето място, Великото херцогство Люксембург и FFT не изложили нито един довод, който да обоснове избирателното третиране на FFT, произтичащо от разглежданото предварително решение. Комисията също не установила основание, което да е в състояние да обоснове преференциалното третиране, от което се е ползвало FFT (съображения 337 и 338 от обжалваното решение).

37 Ето защо с оглед на гореизложените съображения Комисията стига до извода, че разглежданото предварително решение е предоставило на FFT избирателно предимство, доколкото е довело до намаляване на дължимия от FFT данък главно по силата на общата система за корпоративно

данъчно облагане в Люксембург в сравнение със самостоятелните дружества, и при условията на евентуалност — по силата на системата за облагане на интегрирани дружества (съображения 339 и 340 от обжалваното решение).

38 Накрая Комисията приема, че получател на разглежданото предимство е групата Fiat/Chrysler в нейната цялост, доколкото FFT образува една стопанска единица с останалите субекти от посочената група, които са се възползвали от предоставеното на FFT намаляване на данъка, предвид обстоятелството, че това намаляване на данъка непременно е довело до понижаване на цените на отпусканите от него вътрешногрупови заеми (съображения 341—345 от обжалваното решение).

39 С оглед на всички гореизложени съображения Комисията прави извода, че разглежданото предварително решение представлява държавна помощ и че става въпрос за оперативна помощ (съображения 346 и 347 от обжалваното решение).

40 В раздел 8 от обжалваното решение, озаглавен „Несъвместимост на помощта с вътрешния пазар“, Комисията приема, че предоставената на FFT помощ е несъвместима с вътрешния пазар. Така тя констатира, от една страна, че Великото херцогство Люксембург не се е позовало на нито едно от изключенията, предвидени в член 107, параграфи 2 и 3 ДФЕС, и от друга страна, че въпросната помощ, която следва да се счита за оперативна помощ, по принцип не може да се счита за съвместима с вътрешния пазар (съображения 348—351 от обжалваното решение).

41 В раздел 9 от обжалваното решение, озаглавен „Неправомерен характер на помощта“, Комисията констатира, че Великото херцогство Люксембург не я е уведомило в съответствие с член 108, параграф 3 ДФЕС за проект за разглежданото предварително решение и не е спазило задължението за отлагане, наложено му по силата на този член. Следователно става въпрос за неправомерна държавна помощ, приведена в действие в нарушение на посочената разпоредба (съображения 352 и 353 от обжалваното решение).

42 В раздел 10 от обжалваното решение, озаглавен „Възстановяване“, Комисията приема, първо, че изложените от Великото херцогство Люксембург доводи, свързани със спазването на принципите на защита на оправданите правни очаквания и на правната сигурност, са неоснователни (съображения 354—364 от обжалваното решение).

43 Второ, Комисията посочва, че не е длъжна да определя точния размер на подлежащата на възстановяване помощ, поради което е достатъчно обжалваното решение да съдържа указания, позволяващи на адресата сам да определи този размер без прекомерни затруднения. В случая Комисията предлага в обжалваното решение метод, който е в състояние да премахне избирателното предимство, предоставено на FFT с разглежданото предварително решение, и уточнява, че би могла да приеме и друг метод за изчисление, ако преди датата на изпълнение на обжалваното решение Великото херцогство Люксембург предложи такъв, стига този метод да води до надеждно приближение до пазарен резултат (съображения 365—369 от обжалваното решение).

44 Трето, Комисията приема, че Великото херцогство Люксембург трябва най-напред да поиска от FFT да възстанови неправомерната и несъвместима с вътрешния пазар помощ, предоставена посредством разглежданото предварително решение. Ако FFT не е в състояние да възстанови в пълен размер помощта, Великото херцогство Люксембург трябва да си възстанови оставащата сума от Fiat Chrysler Automobiles NV, което е правоприемник на Fiat SpA, като се има предвид, че именно този субект е контролирал групата, към която принадлежи FFT (съображение 370 от обжалваното решение).

45 В заключение Комисията приема, че посредством разглежданото предварително решение Великото херцогство Люксембург е предоставило неправомерно държавна помощ на FFT и на групата, към която последното принадлежи, в нарушение на член 108, параграф 3 ДФЕС, че тази помощ е несъвместима с вътрешния пазар и следователно посочената помощ трябва да бъде възстановена на Великото херцогство Люксембург от FFT или от Fiat Chrysler Automobiles, ако FFT не възстанови пълния размер на помощта (съображение 371 от обжалваното решение).

46 Разпоредителната част на обжалваното решение гласи следното:

„Член 1

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

Член 2

1. [Великото херцогство] Люксембург е длъж[но] да възстанови неправомерната и несъвместима помощ, посочена в член 1, от [FFT].

2. Всяка сума, която не може да бъде възстановена от [FFT] след процедурата по възстановяване, описана в параграф 1, се възстановява от Fiat Chrysler Automobiles N.V.

3. Сумите, подлежащи на възстановяване, включват лихви от датата, на която са били предоставени на разположение на получателите, до датата на действителното им възстановяване.

4. Лихвите се изчисляват с натрупване в съответствие с глава V от Регламент (ЕО) № 794/2004.

Член 3

1. Възстановяването на предоставената помощ, посочена в член 1, се извършва незабавно и ефективно.

2. [Великото херцогство] Люксембург прави необходимото настоящото решение [да] бъде изпълнено в срок от четири месеца от датата, на която е уведомен[о] за него.

Член 4

1. В срок от два месеца след уведомяването за настоящото решение [Великото херцогство] Люксембург предоставя на Комисията информация относно метода, използван за изчисляването на точния размер на помощта.

2. [Великото херцогство] Люксембург информира редовно Комисията за напредъка по националните мерки, предприети за изпълнение на настоящото решение, до пълното възстановяване на помощта, посочена в член 1. При поискване от страна на Комисията [то] незабавно представя информация за вече предприетите и планираните мерки за изпълнение на настоящото решение.

Член 5

Адресат на настоящото решение е Великото херцогство Люксембург“.

II. Производството и исканията на страните

A. По писмената фаза на производството и исканията на страните по дело T-755/15

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

1. По съдебния състав и по разглеждането с предимство

48 С акт, подаден в секретариата на Общия съд на 6 юни 2016 г., Великото херцогство Люксембург моли делото да бъде разгледано от разширен състав. Общият съд отбелязва на основание член 28, параграф 5 от процедурния си правилник, че дело T-755/15 е преразпределено на пети разширен състав.

49 Поради промяна в съставите на Общия съд на 26 септември 2016 г., на основание член 27, параграф 5 от Процедурния правилник съдията докладчик е включен в седми разширен състав, на който впоследствие е разпределено дело T-755/15.

50 Тъй като един от членовете на седми разширен състав на Общия съд е възпрепятстван да заседава, с решение от 6 февруари 2017 г. председателят на Общия съд определя заместник-председателя на Общия съд за попълване на състава.

51 С решение от 12 декември 2017 г. председателят на седми разширен състав на Общия съд приема предложението на съдията докладчик дело T-755/15 да се разгледа с предимство на основание член 67, параграф 2 от Процедурния правилник.

2. По искането за разглеждане по реда на бързото производство

52 С отделен акт, подаден в секретариата на Общия съд на 30 декември 2015 г., Великото херцогство Люксембург иска дело T-755/15 да бъде разгледано по реда на бързото производство, предвидено в член 151 от Процедурния правилник. На 2 февруари 2016 г. Общият съд решава да не уважи това искане.

3. По встъпванията

53 С акт, подаден в секретариата на Общия съд на 6 април 2016 г., Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия моли да встъпи в производството в подкрепа на исканията на Комисията.

54 С акт, подаден в секретариата на Общия съд на 7 април 2016 г., Ирландия моли да встъпи в производството в подкрепа на исканията на Великото херцогство Люксембург.

55 С определение от 25 май 2016 г. председателят на пети състав на Общия съд уважава молбите за встъпване на Обединеното кралство и на Ирландия.

56 С акт, подаден в секретариата на Общия съд на 9 ноември 2016 г., Обединеното кралство оттегля молбата си за встъпване.

57 С определение от 15 декември 2016 г. председателят на седми разширен състав на Общия съд заличава Обединеното кралство като встъпила страна по дело T-755/15.

4. По исканията за поверително третиране

58 С актове, подадени в секретариата на Общия съд на 29 април, 27 юни и 24 октомври 2016 г., Великото херцогство Люксембург иска част от информацията, съдържаща се в жалбата, репликата, дупликата, както и в някои приложения към тези писмени изявления, да бъде третирана поверително спрямо Обединеното кралство и Ирландия. С акт, подаден в секретариата на Общия съд на 3 януари 2017 г., Великото херцогство Люксембург уведомява Общия съд, че потвърждава своите искания за поверително третиране спрямо Ирландия в хипотезата на съединяване на дела T-755/15 и T-759/15.

5. По исканията на страните

59 Великото херцогство Люксембург моли Общия съд:

– да обяви настоящата жалба за допустима и основателна,

– като главно искане, да отмени обжалваното решение,

– при условията на евентуалност, да отмени обжалваното решение в частта, в която се разпорежда възстановяване на помощта,

– да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

60 Ирландия, която е встъпила в подкрепа на исканията на Великото херцогство Люксембург, моли Общия съд да отмени частично или изцяло обжалваното решение.

61 Комисията моли Общия съд:

– да обяви жалбата за неоснователна,

– да осъди Великото херцогство Люксембург да заплати съдебните разноски.

Б. По писмената фаза на производството и исканията на страните по дело T-759/15

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

1. По съдебния състав и по разглеждането с предимство

63 Поради промяна в съставите на Общия съд на 26 септември 2016 г., на основание член 27, параграф 5 от Процедурния правилник съдията докладчик е включен в седми разширен състав, на който впоследствие е разпределено дело T-759/15.

64 По предложение на седми състав, на 15 февруари 2017 г. Общият съд решава да преразпредели делото на разширен състав.

65 Тъй като един от членовете на седми разширен състав на Общия съд е възпрепятстван да заседава, с решение от 23 февруари 2017 г. председателят на Общия съд определя заместник-председателя на Общия съд за попълване на състава.

66 С решение от 12 декември 2017 г. председателят на седми разширен състав на Общия съд приема предложението на съдията докладчик дело T-759/15 да се разгледа с предимство на основание член 67, параграф 2 от Процедурния правилник.

2. По искането за разглеждане по реда на бързото производство

67 С отделен акт, подаден в секретариата на Общия съд на 29 декември 2015 г., FFT иска дело T-759/15 да бъде разгледано по реда на бързото производство, предвидено в член 151 от Процедурния правилник. На 2 февруари 2016 г. Общият съд решава да не уважи това искане.

3. По встъпванията

68 С акт, подаден в секретариата на Общия съд на 6 април 2016 г., Обединеното кралство моли да встъпи в производството в подкрепа на исканията на Комисията.

69 С акт, подаден в секретариата на Общия съд на 7 април 2016 г., Ирландия моли да встъпи в производството в подкрепа на исканията на FFT.

70 С определение от 18 юли 2016 г. председателят на пети състав на Общия съд уважава молбите за встъпване на Обединеното кралство и на Ирландия.

71 С акт, подаден в секретариата на Общия съд на 9 ноември 2016 г., Обединеното кралство оттегля молбата си за встъпване.

72 С определение от 15 декември 2016 г. председателят на седми разширен състав заличава Обединеното кралство като встъпила страна по дело T-759/15.

4. По исканията за поверително третиране

73 С актове, подадени в секретариата на Общия съд на 20 май, 11 юни и 27 и 28 юли 2016 г., FFT иска част от информацията в жалбата, в писмената защита, в репликата и в някои приложения към тези писмени изявления да бъде третирана поверително спрямо Обединеното кралство и Ирландия.

74 С акт, подаден в секретариата на Общия съд на 17 януари 2017 г., FFT посочва, че в хипотезата на съединяване с дело T-755/15, то потвърждава своите искания за поверителност спрямо Ирландия.

5. По исканията на страните

75 FFT моли Общия съд:

– да обяви жалбата за допустима,

– да отмени членове 1—4 от обжалваното решение,

– да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

76 Ирландия, която е встъпила в подкрепа на исканията на FFT, моли Общия съд да отмени частично или изцяло обжалваното решение.

77 Комисията моли Общия съд:

– да обяви жалбата за неоснователна,

– да осъди FFT да заплати съдебните разноски.

В. По съединяването за целите на устната фаза на производството и по устната фаза на производството по дела T-755/15 и T-759/15

1. По съединяването

78 С акт, подаден в секретариата на Общия съд на 1 декември 2016 г., Великото херцогство Люксембург моли дела T-755/15 и T-759/15 да бъдат съединени за целите на устната фаза на производството и на съдебния акт, с който се слага край на производството.

79 С акт, подаден в секретариата на Общия съд на 1 декември 2016 г., FFT също моли дела T-755/15 и T-759/15 да бъдат съединени за целите на устната фаза на производството и на съдебния акт, с който се слага край на производството.

80 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. Със същото определение е решено поверителните данни да бъдат изключени от преписката, която се предоставя на разположение на Ирландия.

2. По устната фаза на производството по дела T-755/15 и T-759/15

81 С писмо, подадено в секретариата на Общия съд на 7 февруари 2017 г., Великото херцогство Люксембург иска на основание член 106, параграф 2 от Процедурния правилник да бъде проведено съдебно заседание за изслушване на устните състезания.

82 С писмо, подадено в секретариата на Общия съд на 10 февруари 2017 г., FFT иска на основание член 106, параграф 2 от Процедурния правилник да бъде проведено съдебно заседание за изслушване на устните състезания.

83 Въз основа на доклад от съдията докладчик Общият съд решава да открие устната фаза на производството по дела T-755/15 и T-759/15. В рамките на процесуално-организационните действия, предвидени в член 89 от Процедурния правилник, Общият съд иска от страните да отговорят на писмени въпроси. Страните изпълняват тези искания в определените срокове.

84 На 24 май 2017 г. FFT представя писмено изявление, с което представя нови доказателства, по което страните са изложили становища.

85 Устните състезания и отговорите на страните на поставените от Общия съд въпроси са изслушани в съдебното заседание на 21 юни 2018 г.

III. От правна страна

А. По съединяването на делата за целите на настоящото решение

86 На основание член 19, параграф 2 от Процедурния правилник председателят на седми разширен състав на Общия съд отнася за решаване от седми разширен състав на Общия съд въпроса от своята компетентност относно съединяването на дела T-755/15 и T-759/15 за целите на съдебния акт, с който се слага край на производството.

87 След изслушване в съдебното заседание на страните по евентуалното съединяване, на основание член 68, параграф 1 от Процедурния правилник 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.

Б. По изтъкнатите основания и по структурата на разглеждане на настоящите жалби

88 С жалбите по дела T-755/15 и T-759/15 е поискана отмяната на обжалваното решение, доколкото то квалифицира разглежданото предварително решение като държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС и доколкото с него е разпоредено възстановяването на сумите, които не са били събрани от Великото херцогство Люксембург като корпоративен данък от FFT и от групата Fiat/Chrysler.

89 В подкрепа на своята жалба Великото херцогство Люксембург излага три основания.

90 Първото основание, което по същество е свързано с условието за наличие на избирателна помощ и с компетентността на Комисията в областта на данъчното облагане, се разделя на три части. Първо, Великото херцогство Люксембург счита, че в рамките на проверката за избирателност на оспорваната мярка Комисията неправилно е приела, че релевантната референтна рамка е общият режим за корпоративно данъчно облагане (първа част). Второ, Великото херцогство Люксембург изтъква, че Комисията не е доказала, че разглежданото предварително решение представлява дерогация от възприетата референтна рамка, нито че е дерогация от принципа на сделката между несвързани лица (втора част). Трето, Великото херцогство Люксембург счита, че Комисията е нарушила членове 4 ДЕС и 5 ДЕС и член 114 ДФЕС, тъй като е извършила скрита данъчна хармонизация, изразяваща се в налагане на sui generis принцип на сделката между несвързани лица (трета част).

91 Второто основание, което се разделя на две части, е изведено от нарушение на член 107, параграф 1 ДФЕС и на задължението на Комисията за мотивиране, предвидено в член 296 ДФЕС, доколкото последната не доказва наличие нито на предимство (първа част), нито на ограничаване на конкуренцията (втора част).

92 Третото основание, повдигнато при условията на евентуалност, е изведено от нарушение на член 14, параграф 1 от Регламент (ЕО) № 659/1999 на Съвета от 22 март 1999 година за установяване на подробни правила за прилагането на член [108 ДФЕС] (ОВ L 83, 1999 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 8, том 1, стр. 41). Тъй като обаче този регламент е отменен с Регламент (ЕС) 2015/1589 на Съвета от 13 юли 2015 година за установяване на подробни правила за прилагането на член 108 [ДФЕС] (ОВ L 248, 2015 г., стр. 9), приложим към датата на обжалваното решение, посоченото основание следва да се разбира като изведено от нарушение на член 16, параграф 1 от последния регламент. Това основание се разделя на две части. Великото херцогство Люксембург изтъква, че Комисията е разпоредила възстановяването на помощта в нарушение на принципа на правната сигурност (първа част) и на неговото право на защита (втора част).

93 В подкрепа на жалбата си FFT повдига четири основания.

94 Първото основание, което се разделя на две части, е изведено от нарушение на член 107 ДФЕС. В подкрепа на първата част от първото основание FFT изтъква, че Комисията неправилно е приложила понятието за избирателно предимство. Във връзка с това то излага четири оплаквания. Първото оплакване е изведено от грешка при определяне на релевантната референтна рамка. Второто оплакване е изведено от грешка с оглед безпрецедентното и неточно прилагане на принципа на сделката между несвързани лица. Третото оплакване е изведено от липсата на доказателства за предоставяне на предимство, облагодетелствало групата Fiat/Chrysler. Четвъртото оплакване е изведено от обстоятелството, че дори и да се предположи, че разглежданото предварително решение представлява дерогация от общата система за корпоративно данъчно облагане, такава дерогация била оправдана. В подкрепа на втората част от първото основание FFT изтъква, че Комисията не е доказала, че разглежданото предварително решение може да наруши конкуренцията.

95 Второто основание, което също се разделя на две части, е изведено от нарушение на член 296, втора алинея ДФЕС. Комисията не изпълнила задължението си за мотивиране, тъй като не обяснила в обжалваното решение как е извела принципа на сделката между несвързани лица от правото на Съюза и в какво се изразява този принцип (първа част). По-нататък, Комисията не изложила мотивите, поради които е приела, че разглежданото предварително решение нарушава конкуренцията (втора част).

96 Третото основание е изведено от нарушение на принципа на правната сигурност. FFT изтъква, че определението на принципа на сделката между несвързани лица, възприето от Комисията, създава правна несигурност и объркване относно условията, при които едно предварително решение може да наруши правилата, регулиращи държавните помощи.

97 Четвъртото основание е изведено от нарушение на принципа на защита на оправданите правни очаквания, тъй като Комисията не е оценила разглежданото предварително решение от гледна точка на релевантните правила, приети от ОИСР.

98 От изложението на всички горепосочени твърдения се установява, че Великото херцогство Люксембург и FFT повдигат, макар и в различна поредност, 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 посоченото предварително решение не съответства на принципа на сделката между несвързани лица (втора част от първото основание и първа част от второто основание по дело T-755/15, второ и трето оплакване от първата част от първото основание, първа част от второто основание, 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),

– 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).

99 Общият съд ще разгледа основанията в последователността на групите основания, посочени в точка 98 по-горе.

B. По първата група основания, изведени от нарушение на членове 4 ДЕС и 5 ДЕС, доколкото Комисията извършила скрита данъчна хармонизация

100 Великото херцогство Люксембург изтъква по същество, че Комисията е излязла извън обхвата на правомощията си и е нарушила членове 4 ДЕС и 5 ДЕС, като е извършила скрита данъчна хармонизация, въпреки че по силата на член 114 ДФЕС прякото данъчно облагане попада в изключителните правомощия на държавите членки. То добавя, че Комисията се е провъзгласила за „въззивна инстанция на данъчните администрации“ на държавите членки, като извършила проверка дали разглежданото предварително решение не е необичайно от гледна точка на люксембургското право и на ОИСР.

101 Ирландия счита, че обжалваното решение нарушава разпределението на правомощията между Съюза и държавите членки, въведено по-специално с член 3, параграф 6 ДЕС и с член 5, параграфи 1 и 2 ДЕС, тъй като прякото данъчно облагане е от изключителната компетентност на държавите членки. Ето защо тя счита, че Комисията е извършила скрита хармонизация.

102 Комисията оспорва тези доводи.

103 По същество страните спорят по въпроса дали Комисията е нарушила правилата за предоставената компетентност, доколкото в обжалваното решение тя е извършила скрита данъчна хармонизация.

104 В това отношение следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика, макар при сегашното състояние на правото на Съюза прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите членки, те трябва да упражняват тази компетентност при спазване на правото на Съюза (вж. решение от 12 юли 2012 г., Комисия/Испания, C-269/09, EU:C:2012:439, т. 47 и цитираната съдебна практика). Ето защо намесата на държавите членки в областите, в които няма хармонизация в Съюза, каквато е прякото данъчно облагане, не е изключена от приложното поле на правната уредба, свързана с контрола на държавните помощи. Следователно Комисията може да квалифицира данъчна мярка като държавна помощ, стига да са изпълнени условията за такава квалификация (вж. в този смисъл решения от 2 юли 1974 г., Италия/Комисия, 173/73, EU:C:1974:71, т. 28, от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия, C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416, т. 81 и от 25 март 2015 г., Белгия/Комисия, T-538/11, EU:T:2015:188, т. 65 и 66).

105 Несъмнено при отсъствието на уредба на Съюза в тази област, от компетентност на държавите членки е определянето на данъчната основа и разпределението на данъчната тежест върху различните производствени фактори и икономически сектори (вж. в този смисъл решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство, C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 97).

106 Това обаче не означава, че всяка данъчна мярка, засягаща по-специално отчитаната от данъчните органи данъчна основа, е изключена от обхвата на член 107 ДФЕС. Всъщност, ако такава данъчна мярка на практика въвежда дискриминация между дружества, които се намират в сходно положение от гледна точка на преследваната от тази данъчна мярка цел, и по този начин дава на получателите на мярката избирателни предимства, които поставят в по-благоприятно положение „определени“ предприятия или производството на „някои стоки“, тя може да се счита за държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС (вж. в този смисъл решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство, C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 104).

107 От гореизложеното следва, че тъй като Комисията е компетентна да следи за спазването на член 107 ДФЕС, тя не може да бъде упрекната, че е надхвърлила правомощията си, като е проверила дали разглежданото предварително решение представлява държавна помощ, и ако отговорът е утвърдителен, дали тя е съвместима с вътрешния пазар по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

108 Ето защо Великото херцогство Люксембург неправилно твърди, че Комисията се е провъзгласила за въззивна данъчна инстанция на Великото херцогство Люксембург, тъй като Комисията единствено е упражнила своите правомощия по силата на член 107 ДФЕС, като е проверила дали разглежданото предварително решение съответства на правото в областта на държавните помощи.

109 При тези условия следва да се направи изводът, че като е приела обжалваното решение, Комисията не е нарушила членове 4 ДЕС и 5 ДЕС и член 114 ДФЕС.

110 Този извод не се поставя под съмнение от доводите на Великото херцогство Люксембург и на Ирландия.

111 Първо, доводът на Великото херцогство Люксембург и Ирландия, че Комисията е извършила скрита данъчна хармонизация, като се е абстрахирала от люксембургските правни норми, за да направи извод, че изчисляването на данъка не съответства на принципа на сделката между несвързани страни, и като се е позовала на правни норми, които не са част от люксембургската данъчна система, следва да се отхвърли като неоснователен.

112 Всъщност от съдебната практика, посочена в точка 105 по-горе, несъмнено следва, че на този етап на развитие на правото на Съюза 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.

113 Въпреки това, макар „обичайното“ данъчно облагане да се определя от националните данъчни норми и макар да е необходимо самото наличие на предимство да се установи с оглед на него, това не променя факта, както беше припомнено в точка 106 по-горе, че данъчна мярка, която засяга облагаемата основа, взета предвид от данъчните органи, може да попадне в приложното поле на член 107, параграф 1 ДФЕС. В този смисъл, като е проверила дали разглежданото предварително решение съответства на нормите в областта на държавните помощи, Комисията не е извършила „данъчна хармонизация“, а е упражнила компетентността си по член 107, параграф 1 ДФЕС, като по-специално е проверила в конкретен случай дали посоченото предварително решение предоставя на получателя предимство спрямо „обичайното“ данъчно облагане, така както е определено от националното данъчно право.

114 Второ, Великото херцогство Люксембург и Ирландия изтъкват, че обжалваното решение създава „пълна правна несигурност“ не само в държавите членки, но и в трети страни, че тази мярка е била силно критикувана по-специално от ръководители от Съединените американски щати, че

става въпрос за „прецедент“, който е незаконен и кара държавите членки да уведомяват за всички свои предварителни решения и да поставят под съмнение съществуващите предварителни решения. Тези доводи следва да бъдат отхвърлени като неоснователни.

115 От една страна, от обжалваното решение не следва, че Комисията е приела, че всяко предварително решение непременно представлява държавна помощ по смисъла на член 107 ДФЕС. Всъщност, доколкото не предоставя избирателно предимство, и по-специално доколкото не води до намаляване на данъчната тежест на получателя чрез дерогация от „обичайните“ норми за данъчно облагане, такова предварително решение не представлява държавна помощ по смисъла на член 107 ДФЕС и за него не се прилага задължението за уведомяване по силата на член 2 от Регламент 2015/1589.

116 От друга страна, противно на твърденията на Великото херцогство Люксембург и Ирландия, обжалваното решение не може да създаде „пълна правна несигурност“ в държавите членки или в трети страни. Всъщност то представлява единствено прилагане към разглежданото предварително решение на членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС, съгласно които публична мярка, която представлява несъвместима с вътрешния пазар помощ, е забранена и подлежи на възстановяване.

117 От всичко гореизложено следва, че основанието, което цели да установи, че Комисията е извършила скрита данъчна хармонизация, трябва да се отхвърли по същество.

Г. По втората група основания, изведени от липсата на предимство

1. Предварителни бележки

118 В самото начало следва да се припомни, че съгласно съдебната практика квалификацията като държавна помощ изисква да са изпълнени всички условия, посочени в член 107 ДФЕС. Така, приема се, че за да може дадена мярка да бъде квалифицирана като държавна помощ по смисъла на тази разпоредба, първо, трябва да става въпрос за намеса на държавата или посредством ресурси на държавата, второ, тази намеса трябва да е в състояние да засегне търговията между държавите членки, трето, тя трябва да предоставя селективно предимство на своя получател, и четвърто, тя трябва да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията (вж. решение от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 40 и цитираната съдебна практика).

119 В случая следва да се отбележи, че както се установява от точки 21—37 по-горе, в обжалваното решение Комисията е проверила едновременно двата критерия за наличие на предимство и за избирателност на разглежданата мярка.

120 По-конкретно, от една страна и като главно съображение, Комисията приема, че разглежданото предварително решение предоставя на FFT избирателно предимство от гледна точка на общата система за корпоративно данъчно облагане в Люксембург, с мотива че възприетата в посоченото предварително решение методика не съответства на принципа на сделката между несвързани лица, който задължително е част от оценката на данъчните мерки, предоставени на дружества в група, която Комисията извършва съгласно член 107, параграф 1 ДФЕС, независимо от това дали държавите членки са включили този принцип в своите национални правни системи, и съгласно който вътрешногруповите сделки трябва да получават същото възнаграждение, както ако са били договорени между независими предприятия (наричан по-нататък „принципът на сделката между несвързани лица, както е описан от Комисията в обжалваното решение“) (вж. съображения 219—231 от обжалваното решение, и по-специално съображение 228 от посоченото решение). Във връзка с това Комисията излага в съображения

234—311 от обжалваното решение своята обосновка, съгласно която възприетият в разглежданото предварително решение метод за определяне на облагаемата печалба на FFT не позволява надеждно приближение до резултат, получен при пазарни условия (резултат, съответстващ на принципа на сделката между несвързани лица).

121 От друга страна и при условията на евентуалност, Комисията приема, че разглежданото предварително решение предоставя предимство на FFT, с мотива че то представлява дерогация от член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс и от циркулярното писмо, които установяват принципа на сделката между несвързани лица в люксембургското право (вж. съображения 316 и 317 от обжалваното решение). В тази връзка Комисията препраща към анализа си в рамките на основната обосновка, че възприетият в разглежданото предварително решение метод не позволява да се стигне до надеждно приближение до пазарен резултат (вж. съображения 234—311 от обжалваното решение).

122 Подходът на Комисията, състоящ се в едновременното разглеждане на критериите за предимство и за избирателност, сам по себе си не е погрешен, доколкото, както отбелязва Комисията, са разгледани както предимството, така и неговият избирателен характер. Въпреки това Общият съд счита за необходимо да провери най-напред дали Комисията основателно е направила извод за наличие на предимство, преди да пристъпи евентуално към разглеждане на въпроса дали това предимство трябва да се счита за избирателно.

123 В това отношение е важно да се отбележи, че макар някои доводи на Великото херцогство Люксембург и на FFT, сред които изложените във втората част от първото основание на Великото херцогство Люксембург, да са представени като относими към избирателността на разглежданата мярка, Общият съд счита, че те имат за цел и да покажат, че Комисията неправилно е приела, че разглежданата мярка предоставя предимство на FFT. Ето защо Общият съд ще разгледа доводите, повдигнати в рамките на втората част от първото основание на Великото херцогство Люксембург, заедно с основанията, насочени срещу извода на Комисията, че разглежданото предварително решение е предоставило предимство на FFT.

124 Предвид тези уточнения, Общият съд ще разгледа основанията, повдигнати в подкрепа на доводите, че FFT не е получило предимство, като разграничи, на първо място, оплакванията срещу главната обосновка на Комисията, и на второ място, оплакванията, които са насочени срещу обосновката, изложена при условията на евентуалност. Накрая, на трето място, Общият съд ще разгледа оплакването на Великото херцогство Люксембург, че Комисията не е доказала наличието на предимство на равнището на групата Fiat/Chrysler.

2. По главната обосновка на Комисията, съгласно която разглежданото предварително решение представлява дерогация от общата система за корпоративно данъчно облагане на Люксембург

125 Основанията, повдигнати от Великото херцогство Люксембург и FFT с цел оспорване на преценката на предимството, изтъкната като главна обосновка от Комисията, могат да бъдат обобщени по следния начин. Първо, Великото херцогство Люксембург и FFT, подкрепяни от Ирландия, оспорват наличието на принципа на сделката между несвързани лица, както го описва Комисията в обжалваното решение, и прилагането му от нея като критерий за преценка за наличието на избирателно предимство. Второ, Великото херцогство Люксембург оспорва заключението на Комисията, че възприетият в разглежданото предварително решение метод за определяне на размера на данъка, който FTT трябва да плати, не съответства на принципа на сделката между несвързани лица.

а) По основанията, изведени от грешка при прилагане на принципа на сделката между несвързани лица в областта на контрола на държавните помощи

126 По същество Великото херцогство Люксембург и FFT упрекват Комисията, че е установила присъщ на правото на Съюза принцип на сделката между несвързани лица в нарушение на данъчната автономия на държавите членки и че е преценила разглежданото предварително решение от гледна точка на този принцип, без да вземе предвид люксембургското право. Те изтъкват още, че като е приложила описания в обжалваното решение принцип на сделката между несвързани лица, Комисията е нарушила принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания и не е изпълнила задължението си за мотивиране.

127 Комисията оспорва тези доводи.

128 Следва да се припомни, че в съображения 219—231 от обжалваното решение Комисията посочва, че за да констатира наличието на избирателно предимство, тя може да провери дали предварително решение, каквото е разглежданото в случая, се отклонява от принципа на сделката между несвързани лица, както е описан в обжалваното решение. След това тя уточнява обхвата на посочения принцип на сделката между несвързани лица.

129 Преди всичко е важно да се отбележи, че както се установява по-специално от съображения 216, 231 и 311 от обжалваното решение, проверката с оглед на принципа на сделката между несвързани лица, както е описан от Комисията в обжалваното решение, се вписва в рамките на извършения главен анализ на избирателното предимство. Както се установява от съображения 216, 219 и 301 от обжалваното решение, този анализ се състои в проверка дали разглежданото предварително решение представлява дерогация от общата система за корпоративно данъчно облагане на Люксембург. В това отношение следва да се посочи, че Комисията най-напред отбелязва в съображения 194—199 от обжалваното решение, че целта на общата система за корпоративно данъчно облагане на Люксембург е да се облагат печалбите на всички дружества, установени в Люксембург, без значение дали са част от група, и че тези два вида дружества се намират в сходно фактическо и правно положение от гледна точка на тази цел.

130 Що се отнася до определението на принципа на сделката между несвързани лица, в съображения 222 и 225 от обжалваното решение Комисията потвърждава, че съгласно този принцип вътрешногруповите сделки би следвало да бъдат възнаграждавани, както ако бяха договорени между независими предприятия. В съображение 226 от обжалваното решение тя добавя, че целта на посочения принцип е да гарантира, че вътрешногруповите сделки се третират за данъчни цели, като се взема предвид размерът на печалбата, който би бил реализиран, ако сделката беше сключена от самостоятелни предприятия. Освен това в съдебното заседание Комисията твърди, че принципът на сделката между несвързани лица според нея е инструмент за оценка на ценовото равнище на вътрешногруповите сделки.

131 Що се отнася до правното естество на принципа на сделката между несвързани лица, в съображение 228 от обжалваното решение Комисията приема, че принципът на сделката между несвързани лица задължително е част от проверката на данъчните мерки, предоставени на дружества в група, съгласно член 107 ДФЕС, независимо дали държавата членка е включила този принцип в своята национална правна система. Тя уточнява, че прилаганият от нея принцип на сделката между несвързани лица е общ принцип на равно данъчно третиране, който произтича от прилагането на член 107 ДФЕС. Комисията обосновава този извод с решение от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия (C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416), отнасящо се до данъчния режим на координационни центрове в Белгия, в което Съдът приел, че методът за определяне на облагаемите доходи, предвиден в посочения режим, предоставя избирателно предимство на посочените центрове. По-специално, Комисията се позовава на

точка 96 от посоченото съдебно решение, в която Съдът констатира, че методът за определяне на облагаемите доходи на посочените центрове „не позволява да се формират трансферни цени, близки до цените, които [са] били използвани в условията на свободна конкуренция“.

132 Що се отнася до прилагането на принципа на сделката между несвързани лица, в съображение 227 от обжалваното решение Комисията посочва, че „за да се прецени дали [Великото херцогство] Люксембург е предоставил[о] избирателно предимство на FFT, Комисията трябва да провери дали методът, който люксембургската данъчна администрация възприема чрез [разглежданото предварително решение] за целите на определянето на облагаемата печалба на FFT в Люксембург, се отклонява от метода, който води до надеждно приближение до пазарен резултат, и — следователно, от принципа на сделката между несвързани лица“. В съображение 228 от обжалваното решение тя добавя, че принципът на сделката между несвързани лица се прилага, за да се определи дали за целите на изчисляването на корпоративния данък облагаемата печалба на дружеството, което е част от група, е изчислена по метод, който се доближава до пазарните условия, така че дружеството да не се ползва от по-благоприятно третиране по общата система за корпоративно данъчно облагане в сравнение с това, което е предоставено на неинтегрирани дружества, чиято облагаема печалба се определя от пазара.

133 Ето защо е важно да се провери дали Комисията е можела да анализира разглежданата мярка от гледна точка на принципа на сделката между несвързани лица, както е описан в обжалваното решение и изложен в точки 130—132 по-горе, който се състои в проверка дали вътрешногруповите сделки са заплатени, все едно че са договорени при пазарни условия.

134 Както беше посочено в точка 104 по-горе, съгласно постоянната съдебна практика, макар при сегашното състояние на правото на Съюза прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите членки, те трябва да упражняват тази компетентност при спазване на правото на Съюза (вж. решение от 12 юли 2012 г., Комисия/Испания, C-269/09, EU:C:2012:439, т. 47 и цитираната съдебна практика). Така намесата на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане, макар и да се отнася до въпроси, които не са обект на хармонизация в Съюза, не е изключена от приложното поле на правната уредба, отнасяща се до контрола на държавните помощи.

135 От това следва, че Комисията може да квалифицира данъчна мярка като държавна помощ, стига да са изпълнени условията за такава квалификация (вж. в този смисъл решения от 2 юли 1974 г., Италия/Комисия, 173/73, EU:C:1974:71, т. 28 и от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия, C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416, т. 81). Всъщност държавите членки трябва да упражняват компетентността си в областта на данъчното облагане като спазват правото на Съюза (решение от 3 юни 2010 г., Комисия/Испания, C-487/08, EU:C:2010:310, т. 37). Следователно в този контекст държавите членки трябва да се въздържат от приемане на каквито и да било мерки, които могат да съставляват държавна помощ, несъвместима с вътрешния пазар.

136 Що се отнася до условието разглежданата мярка да предоставя икономическо предимство, следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика за държавни помощи се считат намесите, които под каквато и да било форма са в състояние пряко или непряко да поставят предприятия в по-благоприятно положение или които трябва да се считат за икономическо предимство, което предприятието получател не би получило в нормални пазарни условия (вж. решение от 2 септември 2010 г., Комисия/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, т. 40 и цитираната съдебна практика, решение от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 21).

137 По-конкретно, мярка, с която публичните власти предоставят на някои предприятия благоприятно данъчно третиране, което, макар да не включва прехвърляне на държавни средства, поставя получателите си в положение, по-благоприятно финансово от това на други данъчнозадължени лица, представлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1

ДФЕС (решение от 15 март 1994 г., Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, т. 14; вж. и решение от 8 септември 2011 г., Paint Graphos и др., C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 46 и цитираната съдебна практика).

138 В случаите на данъчни мерки самото съществуване на предимство може да бъде установено само в сравнение с едно „обичайно“ облагане (решение от 6 септември 2006 г., Португалия/Комисия, C-88/03, EU:C:2006:511, т. 56). Ето защо такава мярка предоставя икономическо предимство на своя получател, тъй като облекчава тежестите, които обичайно натоварват бюджета на едно предприятие и които, без да са субсидии в строгия смисъл на думата, имат същото естество и последици (решение от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 22).

139 Следователно, за да се определи дали е налице данъчно предимство, следва да бъде сравнено положението на получателя в резултат от прилагането на разглежданата мярка с положението му в отсъствие на разглежданата мярка (вж. в този смисъл решение от 26 април 2018 г., Cellnex Telecom и Telecom Castilla-La Mancha/Комисия, C-91/17 P и C-92/17 P, непубликувано, EU:C:2018:284, т. 114) и при прилагане на обичайните правила за данъчно облагане.

140 В контекста на определяне на данъчното положение на интегрирано дружество, което е част от група предприятия, следва да се отбележи най-напред, че цените на вътрешногруповите сделки, извършвани от него, не се определят при пазарни условия. Всъщност тези цени се договарят между дружества, принадлежащи към една и съща група, поради което не се подчиняват на пазарните сили.

141 Когато обаче 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. При тези условия следва да се отбележи, че когато в рамките на предоставените ѝ от член 107, параграф 1 ДФЕС правомощия Комисията проверява данъчна мярка, предоставена на такова интегрирано предприятие, тя може да сравни данъчната тежест на такова интегрирано предприятие, произтичаща от прилагането на посочената данъчна мярка, с данъчната тежест при прилагане на обичайните правила за данъчно облагане по националното право на предприятие, което е поставено в сравнимо фактическо положение и упражнява дейността си при пазарни условия.

142 Както впрочем Комисията основателно изтъква в обжалваното решение, тези заключения се подкрепят от решение от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия (C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416), което се отнася до белгийското данъчно право, в което е било предвидено интегрираните и самостоятелните дружества да бъдат третирани при едни и същи условия. Всъщност в точка 95 от това решение Съдът признава необходимостта от сравняване на дерогационна схема за помощ и „общото право, основано на разликата между печалбата и разходите на предприятие, упражняващо своята дейност в условията на свободна конкуренция“.

143 При това положение, макар посредством посочената данъчна мярка, предоставена на интегрирано дружество, националните органи да са приели определено ценово равнище на вътрешногрупова сделка, член 107, параграф 1 ДФЕС позволява на Комисията да провери дали това ценово равнище съответства на равнището, което би било постигнато при пазарни условия, за да установи дали от него произтича намаляване на разходите, които обичайно натоварват бюджета на съответното предприятие, и по този начин му предоставя предимство по смисъла на посочената разпоредба. Следователно принципът на сделката между несвързани лица, както е описан от Комисията в обжалваното решение, представлява инструмент, който позволява да се извърши тази проверка в рамките на упражняването на нейните правомощия по силата на член 107, параграф 1 ДФЕС. Всъщност Комисията основателно уточнява в

съображение 225 от обжалваното решение, че принципът на сделката между несвързани лица се явява като „референтен критерий“, който позволява да се определи дали дадено интегрирано дружество се ползва от предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС вследствие на данъчна мярка, с която се определят неговите трансферни цени.

144 Освен това следва да се уточни, че когато Комисията прилага този инструмент, за да извърши контрол дали облагаемата печалба на дадено интегрирано предприятие при прилагане на данъчна мярка съответства на надеждно приближение до облагаема печалба, формирана при пазарни условия, тя може да констатира наличие на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС само при условие че разликата между тези два критерия за сравнение надхвърля неточностите, присъщи на приложения за получаване на посоченото приближение метод.

145 В случая разглежданото предварително решение се отнася до определянето на възнаграждението на FFT за неговите дейности за вътрешногрупово финансиране и управление на парични средства с цел установяване на неговата облагаема печалба на основание люксембургския данъчен кодекс, който, независимо от това дали обичайните правила за облагане трябва да бъдат широко или тясно дефинирани, си поставя за цел интегрираните и самостоятелните предприятия в Люксембург да бъдат облагани с корпоративен данък по един и същ начин. Следователно Комисията е можела да провери дали облагаемата печалба на FFT при прилагане на разглежданото предварително решение е по-ниска от данъчната тежест на FFT в отсъствието на посоченото предварително решение и при прилагане на обичайните правила за облагане по люксембургското право. Като се има предвид, че FFT е интегрирано предприятие и че люксембургският данъчен кодекс има за цел да облага печалбата от стопанската дейност на такова интегрирано предприятие, все едно че е резултат от сделки, извършени по пазарни цени, в рамките на проверката на разглежданото предварително решение следва да бъде сравнена облагаемата печалба на FFT в резултат от прилагането на посоченото предварително решение с положението, което произтича 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. В този контекст, макар разглежданото предварително решение да приема определено ценово равнище на вътрешногруповите сделки, следва да се провери дали това ценово равнище съответства на равнището, което би било постигнато при пазарни условия.

146 В този контекст е важно да се уточни, че що се отнася до разглеждането на въпроса дали дадено интегрирано предприятие е получило предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, Комисията не може да бъде упрекната, че е използвала метод за трансферно ценообразуване, който е счела за подходящ в конкретния случай, за да провери равнището на трансферните цени на дадена сделка или на няколко тясно свързани сделки, които са част от оспорваната мярка. Комисията обаче е длъжна да обоснове избрания метод.

147 Макар Комисията основателно да отбелязва, че формално не е обвързана от Насоките на ОИСР, тези насоки все пак се основават на сериозна работа, проведена от реномирани експертни групи, отразяват постигнат на международно равнище консенсус относно трансферните цени и поради това имат несъмнено практическо значение при тълкуване на въпросите относно трансферните цени, както признава Комисията в съображение 87 от обжалваното решение.

148 Ето защо Комисията основателно приема, че в рамките на своя анализ по член 107, параграф 1 ДФЕС тя може да провери дали вътрешногруповите сделки са били заплатени, все едно че са били договорени при пазарни условия. Тази констатация не се поставя под въпрос от останалите доводи на Великото херцогство Люксембург и на FFT.

149 Първо, що се отнася до довода на FFT, че Комисията не е изложила никакво правно основание за възприетия от нея принцип на сделката между несвързани лица, несъмнено следва да се отбележи, че в съображения 228 и 229 от обжалваното решение Комисията посочва, че принципът на сделката между несвързани лица, както е описан в обжалваното решение, съществува независимо от въвеждането на такъв принцип в националната правна система. Тя също уточнява, че не е проверявала дали разглежданото предварително решение съответства на принципа на сделката между несвързани лица, предвиден в член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс или в циркулярното писмо, които въвеждат принципа на сделката между несвързани лица в люксембургското право. Комисията също потвърждава, че принципът на сделката между несвързани лица, който е приложила, е различен от прогласения в член 9 от Модела на конвенция на ОИСР.

150 Все пак в съображение 228 от обжалваното решение Комисията уточнява 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 принципът на сделката между несвързани лица е общ принцип на равно данъчно третиране, обхванат от прилагането на член 107 ДФЕС.

151 Следователно от обжалваното решение се установява, че принципът на сделката между несвързани лица, както е описан от Комисията, е инструмент, който тя основателно е използвала в рамките на проверката съгласно член 107, параграф 1 ДФЕС.

152 Несъмнено в съдебното заседание Комисията твърди, че принципът на сделката между несвързани лица, както е описан в обжалваното решение, не е част от правото на Съюза или от международното право, а е присъщ на общата система за данъчно облагане, предвидена в националното право. Така според Комисията, ако държава членка избере в рамките на своята национална данъчна система подхода на самостоятелния правен субект, съгласно който данъчното право се прилага по отношение на правните субекти, а не на стопанските образувания, принципът на сделката между несвързани лица непременно е следствие от този подход, който има обвързваща сила в съответната държава членка, независимо от това дали принципът на сделката между несвързани лица е бил изрично или имплицитно въведен в националното право.

153 В това отношение Великото херцогство Люксембург и FFT посочват в съдебното заседание, че от тези твърдения изглежда, че Комисията променя становището си относно принципа на сделката между несвързани лица, както е описан в обжалваното решение. Все пак, дори да се предположи, че даденото от Великото херцогство Люксембург и от FFT тълкуване е вярно, във всеки случай следва да се отбележи, че на етапа на съдебното заседание Комисията не може да измени правното основание на принципа на сделката между несвързани лица, както е посочено в обжалваното решение (вж. в този смисъл решение от 25 юни 1998 г., British Airways и др./Комисия, T-371/94 и T-394/94, EU:T:1998:140, т. 116). Във всеки случай следва да се посочи, че уточнението в съдебното заседание не поставя под съмнение извода в точка 151 по-горе, че видно от обжалваното решение, принципът на сделката между несвързани лица се прилага в рамките на проверката по член 107, параграф 1 ДФЕС. Освен това от всички писмени изявления на Великото херцогство Люксембург и на FFT личи, че последните са разбрали обжалваното решение именно в смисъл, че принципът на сделката между несвързани лица, както е описан от Комисията в обжалваното решение, се прилага в рамките на проверката на национална данъчна мярка на основание член 107, параграф 1 ДФЕС.

154 Ето защо доводът на FFT, че Комисията не е посочила никакво правно основание на принципа на сделката между несвързани лица, както е описан в обжалваното решение, следва да се отхвърли.

155 Второ, доколкото FFT твърди, че Комисията не е уточнила съдържанието на принципа на сделката между несвързани лица, както е описан в обжалваното решение, достатъчно е да се посочи, че видно от обжалваното решение, става въпрос за инструмент, който позволява да се провери дали вътрешногруповите сделки са заплатени, все едно че са били договорени между независими предприятия (вж. т. 151 по-горе). Следователно този довод трябва да се отхвърли.

156 Трето, Великото херцогство Люксембург по същество упреква Комисията, че е проверила разглежданото предварително решение от гледна точка на принципа на сделката между несвързани лица, както е описан в обжалваното решение, макар той да бил чужд на люксембургското данъчно право критерий. То твърди, че принципът на сделката между несвързани лица, както е описан от Комисията в обжалваното решение, ѝ позволява да приеме методологически норми с цел определяне на облагаемата печалба, каквито не се съдържат в националното законодателство, и че това води до скрита хармонизация в областта на прякото данъчно облагане в нарушение на данъчната автономия на държавите членки. Този довод обаче следва да се отхвърли.

157 Всъщност в това отношение е достатъчно да се припомни, че както беше констатирано в точки 138 и 141 по-горе, макар „обичайното“ данъчно облагане да се определя от националните данъчни норми и макар да е необходимо самото наличие на предимство да се установи с оглед на тези норми, това не променя факта, че ако тези национални норми предвиждат интегрираните дружества да се облагат при същите условия като самостоятелните дружества, член 107, параграф 1 ДФЕС позволява на Комисията да провери дали ценовото равнище на вътрешногруповите сделки, прието от националните органи за определяне на данъчната основа на интегрирано дружество, съответства на ценовото равнище, което би било постигнато при пазарни условия.

158 Следователно когато Комисията проверява дали възприетият от дадена национална данъчна мярка метод води до резултат, съответстващ на принципа на сделката между несвързани лица, както е определен в точка 151 по-горе, тя не превишава своите правомощия.

159 Освен това, доколкото Великото херцогство Люксембург и FFT твърдят, че Комисията е извършила преценка от гледна точка на принципа на сделката между несвързани лица, без да провери наличието на предимство с помощта на националното данъчно право, достатъчно е да се посочи, че от съображения 231, 266, 276, 291, 301 и 339 от обжалваното решение ясно се установява, че Комисията е проверила дали разглежданото предварително решение води до намаляване на данъчната тежест на FTT спрямо тежестта, която то обичайно би понесло при прилагане на люксембургските норми за данъчно облагане. Следователно тя наистина е искала да провери дали разглежданото предварително решение е довело до намаляване на данъчната тежест при прилагане на националните правни норми. Макар в този контекст Комисията да е извършила своята проверка от гледна точка на принципа на сделката между несвързани лица, както беше отбелязано в точка 151 по-горе, тя е използвала посочения принцип като инструмент, който да ѝ позволи да провери дали равнището на трансферните цени на FFT е било изкуствено намалено в сравнение с положение, при което цените биха били формирани при пазарни условия. Следователно доводът, че Комисията е заменила люксембургските данъчноправни норми с чужда норма, следва да се отхвърли.

160 Четвърто, FFT и Ирландия по същество изтъкват, че Комисията неоснователно твърди в обжалваното решение, че съществува общ принцип на равно третиране в областта на данъчното облагане.

161 Несъмнено в съображение 228 от обжалваното решение Комисията посочва, че принципът на сделката между несвързани лица е общ принцип на равно данъчно третиране, който попада в приложното поле на член 107, параграф 1 ДФЕС. Въпреки това тази формулировка не трябва да

се изважда от нейния контекст и не може да се тълкува в смисъл, че Комисията твърди съществуването на общ принцип на равно данъчно третиране, присъщ на член 107, параграф 1 ДФЕС, което би разширило твърде много обхвата на посочения член.

162 Във всеки случай, от съображения 222—231 от обжалваното решение, и в частност от съображения 226 и 229 от това решение имплицитно, но несъмнено се установява, че принципът на сделката между несвързани лица, както е описан от Комисията в обжалваното решение, е бил възприет от нея единствено като инструмент, който да ѝ позволи да провери дали вътрешногруповите сделки са били заплатени, все едно че са били договорени между независими предприятия. Доводът на FFT и на Ирландия не би могъл да постави под съмнение констатацията в точка 146 по-горе, че в рамките на своя анализ по член 107, параграф 1 ДФЕС Комисията е можела да провери дали вътрешногруповите сделки са били заплатени, все едно че са били договорени при пазарни условия.

163 Ето защо доводът на FFT и на Ирландия в тази връзка следва да се отхвърли.

164 Пето, FFT упреква Комисията, че в обжалваното решение се е отклонила от схващането на принципа на сделката между несвързани лица, което е възприела в решението за откриване на официалната процедура по разследване. В това отношение то изтъква, че в точки 14 и 62 от решението за откриване на официалната процедура по разследване Комисията се е позовала на член 9 от Модела на конвенция на ОИСР.

165 В това отношение е важно да се посочи, че FFT не извежда никаква правна последица от своето твърдение, че принципът на сделката между несвързани лица, както е описан от Комисията в обжалваното решение, се различава от принципа на сделката между несвързани лица, на който Комисията се позовава в решението за откриване на процедурата. Следователно този довод трябва да се отхвърли като несъстоятелен.

166 Във всеки случай този довод следва да се отхвърли и като неоснователен.

167 Всъщност, от една страна, макар в точка 14 от решението за откриване на официалната процедура по разследване Комисията да се позовава на „принципа на сделката между несвързани лица, така както е изложен в член 9 [от Модела на конвенция на ОИСР]“, това позоваване е направено в рамките на раздела, озаглавен „Въведение в данъчните становища в областта на трансферното ценообразуване“. От точка 14 от решението за откриване на официалната процедура по разследване, посочена от FFT, не се установява Комисията да е основала своята предварителна преценка на член 9 от Модела на конвенция на ОИСР. Също така, макар в посоченото от FFT съображение 62 от решението за откриване на процедурата Комисията да се е позовала на Насоките на ОИСР, Комисията представя това само като „референтен документ“ или като „подходящи насоки“. Това представяне обаче не се различава от възприетото от Комисията в обжалваното решение.

168 От друга страна, следва да се отбележи, че видно от съображения 58 и 59 от решението за откриване на официалната процедура по разследване, още на този етап на процедурата Комисията е изложила своето виждане, че може да приложи принципа на сделката между несвързани лица в рамките на контрола съгласно член 107 ДФЕС, за да провери дали дадена данъчна мярка предоставя избирателно предимство на интегрирано предприятие.

169 В това отношение е важно да се посочи, че в съображение 61 от решението за откриване на официалната процедура по разследване Комисията е изложила, че метод за данъчно облагане, приложен към трансферни цени, които не съответстват на принципа на сделката между несвързани лица, и водещ до намаляване на данъчната основа на своя получател, предоставя

предимство. Тогава тя е обосновала тази констатация с решение от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия (C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416), както прави и по-късно в обжалваното решение.

170 Шесто, следва да се отхвърли доводът на FFT, че становището на Комисията относно принципа на сделката между несвързани лица се отклонява от нейната предходна практика при вземане на решения, доколкото тази практика, която се отнася до други случаи, не би могла да се отрази на валидността на обжалваното решение, която може да се преценява единствено от гледна точка на обективните норми на Договора за функционирането на ЕС (вж. в този смисъл решение от 20 май 2010 г., Todaro Nunziatina & C., C-138/09, EU:C:2010:291, т. 21).

171 Седмо, доколкото FFT посочва, че Комисията е била твърде непрозрачна по отношение на възприетото от нея понятие за принципа на сделката между несвързани лица, като е отказала да му даде достъп до своите материали от семинар относно държавните помощи в Брюксел, този довод следва да бъде отхвърлен като несъстоятелен. Всъщност становището на Комисията във връзка с принципа на сделката между несвързани лица се установява от съображения 219—231 от обжалваното решение, поради което обстоятелството, че тя не е предоставила материали от семинар, не оказва никакво влияние върху законосъобразността на обжалваното решение.

172 Осмо, FFT изтъква, че принципът на сделката между несвързани лица, както е описан от Комисията в обжалваното решение, е различен от възприетия от ОИСР. То твърди, че последният позволява „разумни корекции“, като неотчитане на дяловото участие на дъщерните дружества на FFT при изчисляване на възнаграждението му за изпълняваните от него функции. Това впрочем било обяснено в доклада на дружество за икономически консултации, приложен към жалбата. Този довод следва да се отхвърли като частично недопустим и частично неоснователен.

173 Всъщност, що се отнася до твърдението, че принципът на сделката между несвързани лица се различава от принципа, възприет от ОИСР, FFT не излага никакъв конкретен довод, с изключение на довода, свързан с отчитането на неговите дялови участия. Впрочем, доколкото FFT изтъква, че Комисията е нарушила параграф 2.74 от Насоките на ОИСР, съгласно който при прилагане на МТНП трябва да бъдат правени уместни корекции, освен обстоятелството, че Комисията формално не е обвързана от тези насоки, както беше посочено в точка 147 по-горе, следва да се отбележи, че обратно на твърденията на FFT, Комисията не е отхвърлила възможността за извършване на „уместни корекции“. Всъщност Комисията само е посочила, че в случая изключването на дяловите участия на FFT във FFNA и FFC е необосновано — въпрос, който впрочем ще бъде разгледан в точки 273—278 по-нататък.

174 Освен това, от една страна, доколкото FFT се позовава на доклад от дружество за икономически консултации, в който експерт е развил доводи, които целят да покажат, че Комисията не е трябвало да взема предвид участията на FFT в дъщерни дружества, съгласно постоянната съдебна практика препращането към тези доводи е недопустимо, тъй като те не се съдържат в самия текст на жалбата. В това отношение следва да се припомни, че съгласно съдебната практика, ако по конкретни точки текстът на жалбата може да се обоснове и допълни посредством препращане към определени пасажи от приложени към нея документи, едно общо препращане към други писмени материали, макар и приложени към жалбата, не може да компенсира липсата на съществени елементи в нея, тъй като ролята на приложенията е чисто доказателствена и спомагателна (вж. решение от 30 януари 2007 г., France Télécom/Комисия, T-340/03, EU:T:2007:22, т. 167 и цитираната съдебна практика).

175 От друга страна и при всяко положение, дори да се предположи, че Комисията неправилно не е извършила „уместни корекции“, на каквито се позовава FFT, следва да се посочи, че това не оказва влияние върху констатацията, че FFT не представя никакви доводи, които да позволят да бъдат разбрани причините, поради които възприетият от Комисията принцип на сделката

между несвързани лица е неправилен. Всъщност обстоятелството, че в Насоките на ОИСР се предвиждат „уместни корекции“, за да бъде взето предвид всяко фактическо положение, и че в случая може да има обстоятелства, които да водят до такива корекции, не поставя под съмнение констатацията, че по същество принципът на сделката между несвързани лица изисква интегрираните предприятия да фактурират трансферни цени, които отразяват цените, които биха били фактурирани при конкурентни условия, което съответства на извършената от Комисията в обжалваното решение проверка.

176 Девето, следва да се отхвърли доводът на Великото херцогство Люксембург, че принципът на сделката между несвързани лица, както е описан от Комисията в обжалваното решение, е субективен и произволен. Всъщност, от една страна, е достатъчно да се посочи, че както се установява от съображение 231 от обжалваното решение, проверката от гледна точка на принципа на сделката между несвързани лица се изразява в проверка дали методът за трансферно ценообразуване, възприет в разглежданото предварително решение, позволява да се достигне до надеждно приближение до пазарен резултат. От друга страна, за целите на своя анализ Комисията се позовава многократно на Насоките на ОИСР, които са обект на широк консенсус. Великото херцогство Люксембург и FFT всъщност не оспорват последното.

177 Десето, FFT изтъква, че Комисията не е обяснила на какво основание е извела принципа на сделката между несвързани лица, както е описан в обжалваното решение, както и съдържанието на този принцип, в нарушение на своето задължение за мотивиране, предвидено в член 296 ДФЕС.

178 В това отношение следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика изискваните от член 296, втора алинея ДФЕС мотиви трябва да са съобразени с естеството на съответния акт и по ясен и недвусмислен начин да излагат съображенията на институцията, която издава акта, така че да дадат възможност на заинтересованите лица да се запознаят с основанията за взетата мярка, а на компетентната юрисдикция — да упражни своя контрол. Изискването за мотивиране следва да се преценява в зависимост от обстоятелствата по конкретния случай, по-специално в зависимост от съдържанието на акта, от естеството на изложените мотиви и от интереса, който адресатите или други лица, засегнати пряко и лично от акта, могат да имат от получаване на разяснения. Не се изисква мотивите да уточняват всички релевантни фактически и правни обстоятелства, доколкото въпросът дали мотивите на даден акт отговарят на изискванията на член 296, втора алинея ДФЕС следва да се преценява с оглед не само на текста, но и на контекста, както и на съвкупността от правни норми, уреждащи съответната материя (вж. решение от 15 юли 2004 г., Испания/Комисия, C-501/00, EU:C:2004:438, т. 73 и цитираната съдебна практика).

179 В случая вече беше посочено в точки 149—151 и 154 по-горе, че обратно на твърденията на FFT, Комисията е уточнила правното основание и съдържанието на принципа на сделката между несвързани лица в съображения 219—231 от обжалваното решение. Следователно е важно да се посочи, че що се отнася до тези въпроси, обжалваното решение е достатъчно мотивирано. Впрочем, както беше посочено в точка 153 по-горе, от всички писмени изявления на Великото херцогство Люксембург и на FFT се установява, че те са разбрали обжалваното решение именно в смисъл, че принципът на сделката между несвързани лица, както е описан от Комисията в обжалваното решение, е застъпен при проверката на национална данъчна мярка на основание член 107, параграф 1 ДФЕС.

180 Единадесето, доколкото FFT изтъква, че принципът на сделката между несвързани лица, както е описан от Комисията в обжалваното решение в съображения 219—231, и по-точно в съображение 228 от обжалваното решение, създава такива правна несигурност и объркване, че не позволява да се разбере дали дадено предварително решение, основаващо се на трансферни цени, ще наруши правото в областта на държавните помощи, то този довод следва да се отхвърли.

181 Съгласно съдебната практика принципът на правна сигурност, който е общ принцип на правото на Съюза, изисква правните норми да бъдат ясни и точни и има за цел да гарантира предвидимостта на правните положения и отношения, регулирани от правото на Съюза (решение от 15 февруари 1996 г., Duff и др./Комисия, C-63/93, EU:C:1996:51, т. 20).

182 От една страна, е важно да се припомни, че понятието „държавна помощ“ се определя в зависимост от последиците от мярката за конкурентното положение на нейния получател (вж. в този смисъл решение от 22 декември 2008 г., British Aggregates/Комисия, C-487/06 P, EU:C:2008:757, т. 87). От това следва, че член 107 ДФЕС забранява всякаква мярка за помощ, независимо от нейната форма или от техниката за правна регламентация, използвана за предоставяне на такава помощ (вж. в този смисъл 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. 79).

183 От друга страна, следва да се припомни, че люксембургското данъчно право предвижда, че интегрираните и самостоятелните предприятия се облагат с корпоративен данък при едни и същи условия. При това положение е било предвидимо, че в рамките на контрола по член 107 ДФЕС Комисията може да провери дали методът за трансферно ценообразуване, възприет в предварителното решение, се отклонява от цена, която би била постигната при пазарни условия, за да установи дали посоченото предварително решение предоставя предимство на своя адресат.

184 Във всеки случай, доколкото FFT само твърди, че счита текста на съображение 228 от обжалваното решение за неясен и създаващ правна несигурност, достатъчно е да се припомни, че обжалваното решение следва да бъде разглеждано в неговата цялост. Както се установява от точки 130—132 по-горе, в обжалваното решение Комисията уточнява определението, обхвата и правното естество на принципа на сделката между несвързани лица. Освен това, както беше посочено в точка 115 по-горе, от обжалваното решение не личи Комисията да е приела, че всяко предварително решение непременно представлява държавна помощ по смисъла на член 107 ДФЕС. Всъщност, доколкото не предоставя избирателно предимство, по-специално ако не води до намаляване на данъчната тежест на своя адресат, такова предварително решение не представлява държавна помощ по смисъла на член 107 ДФЕС и не е обхванато от задължението за уведомяване по член 2 от Регламент 2015/1589.

185 Дванадесето, доколкото FFT твърди, че Комисията е нарушила принципа на защита на оправданите правни очаквания, тъй като никой не е предвидил и не можел да предвиди, че Комисията ще приложи принцип на сделката между несвързани лица, различен от приетия от ОИСР, това оплакване трябва да се отхвърли.

186 Всъщност, достатъчно е да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика всеки икономически оператор, на когото дадена институция е дала конкретни уверения и с това е породила у него оправдани очаквания, може да се позовава на принципа на защита на оправданите правни очаквания (вж. решение от 24 октомври 2013 г., Kone и др./Комисия, C-510/11 P, непубликувано, EU:C:2013:696, т. 76 и цитираната съдебна практика). В случая обаче FFT не доказва и дори не твърди по какъв начин е получило конкретни уверения от страна на Комисията, че разглежданото предварително решение няма да отговаря на условията за помощ по смисъла на член 107 ДФЕС. Освен това самият факт, че FFT счита, че Комисията изрично е обосновала някои по-ранни решения в областта на държавните помощи с принципа на сделката между несвързани лица, предвиден в член 9 от Модела на конвенция на ОИСР, не представлява конкретни уверения по смисъла на гореизложената съдебна практика.

187 При тези условия всички повдигнати от Великото херцогство Люксембург и FFT оплаквания във връзка с принципа на сделката между несвързани лица, както е описан от Комисията в обжалваното решение, следва да бъдат отхвърлени като частично неоснователни и частично неотносими.

б) По основанието, изведено от неправилна методика за изчисление при определяне на възнаграждението на FFT

188 По същество Великото херцогство Люксембург изтъква, че разглежданото предварително решение не е предоставило предимство на FFT, тъй като не е довело до намаляване на размера на платения от FFT данък. Във връзка с това Великото херцогство Люксембург оспорва наличието на твърдените методически грешки при изчисляване на възнаграждението на FFT, които били възприети от люксембургските данъчни органи и които Комисията описва в обжалваното решение.

189 Комисията оспорва доводите на Великото херцогство Люксембург.

1) Предварителни бележки

190 С втората част от първото основание Великото херцогство Люксембург сочи, че Комисията не е доказала, че методиката, възприета в разглежданото предварително решение, не съответства на принципа на сделката между несвързани лица, независимо дали става въпрос за принципа на сделката между несвързани лица по люксембургското национално право, за Насоките на ОИСР или за принципа на сделката между несвързани лица, както е описан от Комисията в обжалваното решение.

191 По същество Великото херцогство Люксембург оспорва петте грешки в метода за изчисляване на възнаграждението на FFT, които са установени от Комисията.

192 Най-напред Великото херцогство Люксембург по същество поставя под съмнение преценката на Комисията, че собственият капитал на FFT не е трябвало да бъде сегментиран, а спрямо общия размер на собствения капитал на FFT по отчетна стойност е следвало да бъде приложена една и съща ставка (наричана по-нататък „първата грешка“).

193 По-нататък, Великото херцогство Люксембург изтъква, че обратно на твърдяното от Комисията в обжалваното решение, то не е допуснало грешка, като е приело да се използва хипотетичният регулаторен капитал (наричана по-нататък „втората грешка“), нито като е изчислило размера на този хипотетичен регулаторен капитал (наричана по-нататък „третата грешка“). Освен това то оспорва да е допуснало грешка, като е възприело приспадането на дяловите участия на FFT във FFC и FFNA (наричана по-нататък „четвъртата грешка“). Втората, третата и четвъртата грешка са свързани с първата грешка, отнасяща се до сегментирането на капитала.

194 Накрая, Великото херцогство Люксембург оспорва пета грешка, установена от Комисията, отнасяща се до изчисляването на нормата на възвръщаемост на 6,05 %, прилагана спрямо хипотетичния регулаторен капитал (наричана по-нататък „петата грешка“).

195 Макар петте грешки, оспорени от Великото херцогство Люксембург, да не са ясно установени като такива в обжалваното решение, и по-конкретно първата грешка относно сегментирането на собствения капитал, следва да се отбележи, че тези пет грешки следват по същество от текста на посоченото решение.

196 Всъщност следва да се припомни, че в съображения 248—301 от обжалваното решение (раздели 7.2.2.5—7.2.2.9 от посоченото решение) Комисията приема, че методът за определяне на възнаграждението на FFT за дейността по финансиране, възприет в разглежданото предварително решение, съдържа множество грешки при избора на методи, параметри и корекции. В това отношение следва да се констатира, че установените грешки се отнасят, от една

страна, до размера на подлежащият на възнаграждение капитал, а именно до показателя за равнището на печалбата, и от друга страна, до нормата на възвръщаемост, която следва да бъде приложена.

197 Що се отнася, от една страна, до размера на капитала, който подлежи на възнаграждение, Комисията е приела по същество, че изборът да бъде сегментиран собственият капитал в три категории, към които се прилагат различни норми на възвръщаемост, е неправилен, което съответства на първата грешка. Всъщност, както се установява по-специално от съображения 265, 278 и 287 от обжалваното решение, Комисията счита, че е следвало да бъде приложена само една норма на възвръщаемост спрямо собствения капитал по отчетна стойност в неговата цялост. Така Комисията потвърждава в съображение 265 от обжалваното решение, че ако беше използван собственият капитал по отчетна стойност, нямаше да се налага да се изчислява отделно „възнаграждение за функциите“.

198 Първата грешка е в основата на грешки от втора до четвърта, всяка от които е обект на обособен раздел от обжалваното решение. Най-напред, в съображения 249—266 от обжалваното решение (раздел 7.2.2.6 от посоченото решение) Комисията приема, че използването на хипотетичния регулаторен капитал като показател за равнището на печалбата е неправилно, което съответства на втората грешка. След това, в съображения 267—276 от обжалваното решение (раздел 7.2.2.7) Комисията твърди, че дори да се предположи, че хипотетичният регулаторен капитал може да бъде използван, прилагането по аналогия на капиталовата рамка „Базел II“ за целите на определяне на равнището на хипотетичния регулаторен капитал на FFT е неправилно, което съответства на третата грешка. Накрая, в съображения 277—291 от обжалваното решение (раздел 7.2.2.8) Комисията приема, че приспадането на дяловите участия във FFNA и FFC е неправилно, което съответства на четвъртата грешка.

199 От друга страна, що се отнася до нормата на възвръщаемост, Комисията приема в съображения 292—301 от обжалваното решение (раздел 7.2.2.9), че равнището на нормата на възвръщаемост на подлежащия на възнаграждение капитал, изчислено на 6,05 % с помощта на MOKA, е неправилно, което съответства на петата грешка.

200 Следователно Общият съд ще разгледа последователно петте грешки, посочени от Комисията и оспорени от Великото херцогство Люксембург, така както са изложени в точки 196—199 по-горе.

201 В това отношение Общият съд изтъква, че в рамките на втората част от първото основание по дело T-755/15 Великото херцогство Люксембург и Комисията спорят относно обхвата на контрола, който Комисията може да упражнява спрямо използваната от Великото херцогство Люксембург в разглежданото предварително решение методика за изчисляване на възнаграждението на FFT, като се има предвид несигурността, присъща на оценката на трансферните цени, и обстоятелството, че става въпрос за намеса в свободата на действие на националните органи.

202 Важно е да се припомни, че в рамките на контрола на държавните помощи по принцип Комисията е длъжна да посочи в обжалваното решение доказателство за наличието на такава помощ (вж. в този смисъл решения от 12 септември 2007 г., Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Комисия, T-68/03, EU:T:2007:253, т. 34 и от 25 юни 2015 г., SACE и Sace BT/Комисия, T-305/13, EU:T:2015:435, т. 95). В това отношение Комисията е длъжна да проведе процедурата по разследване на разглежданите мерки надлежно и безпристрастно, за да може при приемане на окончателното решение, с което се установява наличието и евентуално несъвместимостта или незаконосъобразността на помощта, да разполага с възможно най-пълната и надеждна информация (вж. в този смисъл решения от 2 септември 2010 г., Комисия/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, т. 90 и от 3 април 2014 г., Франция/Комисия, C-559/12 P, EU:C:2014:217, т. 63).

203 Обратно, държавата членка, въвела разграничение между предприятия, е длъжна да докаже, че то е обосновано от естеството и структурата на разглежданата система. Всъщност понятието за държавна помощ не се отнася за държавните мерки, въвеждащи разграничение между предприятията и следователно поначало селективни, когато това разграничение е резултат от естеството или структурата на системата, в която те се вписват (вж. в този смисъл решение от 21 юни 2012 г., BNP Paribas и BNL/Комисия, C-452/10 P, EU:C:2012:366, т. 120 и 121 и цитираната съдебна практика).

204 Предвид гореизложеното, Комисията е трябвало да докаже в обжалваното решение, че условията за наличие на държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС са изпълнени. В това отношение следва да се констатира, че макар да няма спор, че държавата членка разполага със свобода на преценка при одобряването на трансферните цени, тази свобода на преценка все пак не може да доведе до лишаване на Комисията от нейното правомощие да провери дали разглежданите трансферни цени не водят до предоставяне на избирателно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. В този контекст Комисията следва да вземе предвид факта, че принципът на сделката между несвързани лица ѝ позволява да провери дали дадена възприета от държава членка трансферна цена съответства на надеждно приближение до пазарен резултат и дали евентуално установеното при тази проверка отклонение не надхвърля неточностите, присъщи на приложения метод за получаване на посоченото приближение.

205 Великото херцогство Люксембург и Комисията спорят и по степента на контрол, който Общият съд може да упражни спрямо преценките на Комисията, свързани с изчисляването на облагаемата печалба на FFT. Всъщност според Комисията Общият съд трябва да извърши ограничен контрол на тези сложни икономически преценки. В това отношение следва да се отбележи, че както следва от член 263 ДФЕС, предмет на жалбата за отмяна е контролът на законосъобразността на актовете, приети от изброените в този член институции на Съюза. Ето защо анализът на повдигнатите в рамките на такова обжалване основания няма нито за цел, нито за резултат да замести пълното разследване на случая в рамките на административното производство (вж. в този смисъл решение от 2 септември 2010 г., Комисия/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, т. 84).

206 Що се отнася до областта на държавните помощи, следва да се припомни, че понятието за държавна помощ, както е определено в Договора за функционирането на ЕС, има правен характер и трябва да се тълкува въз основа на обективни фактори. По тази причина съдът на Съюза по принцип трябва да упражнява цялостен контрол по въпроса дали дадена мярка попада в приложното поле на член 107, параграф 1 ДФЕС, като отчита както конкретните обстоятелства по отнесения до него спор, така и техническия характер или сложността на направените от Комисията преценки (решения от 4 септември 2014 г., SNCM и Франция/Corsica Ferries France, C-533/12 P и C-536/12 P, EU:C:2014:2142, т. 15 и от 30 ноември 2016 г., Комисия/Франция и Orange, C-486/15 P, EU:C:2016:912, т. 87).

207 Що се отнася до въпроса дали даден метод за трансферно ценообразуване на интегрирано дружество съответства на принципа на сделката между несвързани лица, следва да се припомни, както беше посочено по-горе, че когато Комисията използва този инструмент в рамките на своята преценка по член 107, параграф 1 ДФЕС, тя трябва да вземе предвид неговия приблизителен характер. Следователно контролът на Общия съд има за цел да се провери дали установените в обжалваното решение грешки, въз основа на които Комисията е обосновала своя извод за наличието на предимство, надхвърлят неточностите, които са присъщи на прилагането на метод, предназначен за постигане на надеждно приближение до пазарен резултат.

208 Отделните грешки, установени от Комисията, следва да бъдат преценени с оглед на тези уточнения.

2) По първата грешка, свързана с невземането предвид на целия собствен капитал на FFT

209 Великото херцогство Люксембург изтъква, че Комисията неправилно е приела, че е трябвало да бъде взет предвид целият собствен капитал по отчетна стойност и спрямо FFT да бъде приложена еднаква норма на възвръщаемост от 10 %, независимо от различните му дейности. То твърди, че възприетата в разглежданото предварително решение методика прилага принципа на „функционалния анализ“ в съответствие с люксембургските правила и тези на ОИСР, които имат за цел да се отчете смесеният характер на дейностите на FFT, като се вземат предвид използваните активи и поетите рискове. Следователно, според Великото херцогство Люксембург при определяне на възнаграждението на FFT е необходимо да бъдат отделени активите или капиталът, свързани с извършването на релевантните сделки или функции, така че да бъдат взети предвид само използваните оперативни активи и капитал в съответствие с Насоките на ОИСР. Циркулярното писмо транспонирало тези изисквания, доколкото то най-напред изключва от обхвата си холдинговите функции, след това използва терминологията на Насоките на ОИСР и накрая определя собствения капитал, който покрива рисковете, свързани с дейностите за финансиране.

210 Комисията оспорва тези доводи.

i) Бележки по разглежданото предварително решение

211 Първо, както се установява от разглежданото предварително решение и както е посочено в обжалваното решение (вж. по-специално съображение 70 от посоченото решение), разглежданото предварително решение се отнася до определянето на възнаграждението на FFT за извършваните от него дейности за вътрешногрупово финансиране и управление на парични средства. Следователно дължимият от FFT данък в Люксембург се изчислява чрез прилагане на обичайната корпоративна данъчна ставка, приложима в Люксембург, към нетната печалба на FFT въз основа на възприетото с разглежданото предварително решение възнаграждение.

212 В това отношение най-напред е важно да се припомни, че разглежданото предварително решение определя възнаграждението на FFT за сделките, които са част от неговата дейност за вътрешногрупово финансиране и управление на парични средства. Между страните няма спор, че този вид сделки подлежи на данъчно облагане съгласно Данъчния кодекс.

213 По-нататък, страните не оспорват, че тъй като сделките, чрез които се осъществява дейността за вътрешногрупово финансиране и управление на парични средства на FFT, са вътрешногрупови сделки, разглежданото предварително решение се отнася до определянето на техните трансферни цени на равнище, което съответства на равнището, което би било постигнато, ако този вид сделка беше сключен между независими дружества, подчиняващи се на пазарните условия. Освен това те не оспорват, че това предварително решение позволява на FFT да определи облагаемата си основа в Люксембург.

214 Накрая, в обжалваното решение Комисията не оспорва одобрения с разглежданото предварително решение избор да бъде използван МТНП като метод за определяне на подходящото равнище на трансферните цени за сделките, съставляващи дейността на FFT за финансиране и управление на парични средства. В това отношение няма спор, че правилното прилагане на МТНП в случая се изразява в анализ на възвръщаемостта на капитала.

215 Следователно страните спорят по същество единствено относно равнището на възнаграждението на FFT за сделките, които са свързани с неговите дейности за вътрешногрупово финансиране и управление на парични средства.

216 Второ, както се установява от доклада за трансферните цени и както посочва Комисията в таблица 2 от обжалваното решение и в съображения 61, 62, 65 и 70 от посоченото решение, за целите на изчисляване на възвръщаемостта на капитала в този доклад е възприето сегментиране на собствения капитал на FFT, който е в общ размер на 287 477 000 EUR, в три категории капитал, а именно:

– най-напред, хипотетичен регулаторен капитал по смисъла на капиталовата рамка „Базел II“, или 28 523 000 EUR, към който се прилага норма на възвръщаемост 6,05 % като възнаграждение за „рисковете“,

– след това, собствен капитал, използван за обезпечаване на дяловите участия във FFNA и FFC и свързан с дейността на FFT като „холдинг“, или 165 244 000 EUR, за който не е приложена никаква възвръщаемост,

– накрая, собствен капитал, използван за изпълнение на „функциите“, или 93 710 000 EUR, за който е приложена норма на възвръщаемост 0,87 %. Тази сума съответства на общия размер на собствения капитал по отчетна стойност, намален с хипотетичния регулаторен капитал и с размера на дяловите участия на FFT във FFNA и FFC.

217 В това отношение страните не оспорват, че сегментирането на собствения капитал ограничава капиталовата основа, която се взема предвид при изчисляването на тази възвръщаемост. По същество те спорят относно самия принцип, който в рамките на МТНП се изразява в отреждане на капитал за отделни функции, за които се прилага различна норма на възвръщаемост. Всъщност Великото херцогство Люксембург и FFT считат, че това сегментиране на капитала не само е в съответствие с Насоките на ОИСР и с циркулярното писмо, но също така е подходящо, предвид различните дейности на FFT. Комисията, напротив, счита, че такова сегментиране е погрешно.

218 Следователно трябва да се провери дали Комисията правилно е приела, че сегментирането на собствения капитал, към който са приложени различни норми на възвръщаемост, не позволява да се достигне до надеждно приближение до резултат, съответстващ на принципа на сделката между несвързани лица, и по този начин води до намаляване на данъчната тежест на FFT.

ii) По възможността да се извърши сегментиране на капитала в Насоките на ОИСР и в циркулярното писмо

219 Както страните признават по същество в съдебното заседание, циркулярното писмо и Насоките на ОИСР, към които то препраща, нито разрешават, нито забраняват възможността за сегментиране на капитала на интегрирано дружество в зависимост от неговите различни дейности.

220 Във всеки случай нито един от доводите на Великото херцогство Люксембург в неговите писмени изявления не позволява да се приеме, че Насоките на ОИСР или циркулярното писмо позволяват да се извърши сегментиране на капитала, за да се стигне до резултат, съответстващ на принципа на сделката между несвързани лица.

221 Първо, Великото херцогство Люксембург твърди, че прилагането на една и съща норма на възвръщаемост към собствения капитал на FFT в неговата цялост пренебрегва препоръките в Насоките на ОИСР, и по-специално изискването да се извърши т.нар. „функционален“ анализ на дейността на съответното предприятие, който се изразява в разграничаване на различните дейности на дадено предприятие и идентифициране на активите и рисковете, свързани с тези дейности. В това отношение следва да се отбележи, че въпреки твърденията на Великото

херцогство Люксембург, точка D.1.2.2 от Насоките на ОИСР, която се отнася до „функционалния анализ“, не позволява да се направи извод, че в случая е било правилно капиталът на FFT да бъде сегментиран в зависимост от неговите различни дейности.

222 Всъщност от параграф 1.42 от Насоките на ОИСР се установява, че не капиталът, а активите, свързани с всяка дейност, могат да бъдат обособени и обвързани с конкретни рискове или дейности. Дори, както твърди Великото херцогство Люксембург, като показател при прилагането на МТНП да бъде възприета не само възвръщаемостта на капитала, но и възвръщаемостта на активите, това въпреки всичко не води до приравняване на собствения капитал на оперативните активи. Всъщност, за разлика от оперативните активи, капиталът е заместим и е изложен на риск, независимо от дейността, за реализирането на която служи.

223 Второ, доколкото Великото херцогство Люксембург препраща към параграфи 2.77 и 2.78 от Насоките на ОИСР, в това отношение е достатъчно да се посочи, както прави Комисията, че макар от тях по същество да следва, от една страна, че трябва да бъдат взети предвид само елементите, които са свързани с дадена сделка, нито един от тях не предвижда, че следва да бъде взет предвид само капиталът, който е свързан с облагаемите дейности. Както основателно изтъква Комисията, по своето естество капиталът е заместим.

224 Трето, доколкото Великото херцогство Люксембург твърди, че съгласно люксембургското право е възможно определени капитали да бъдат обвързани с определени функции, налага се изводът, че както е изложено в точки 212—215 по-горе, разглежданото предварително решение се отнася само до определянето на възнаграждението на FFT за сделките, които са свързани с неговите дейности за вътрешногрупово финансиране и управление на парични средства, на равнище, съответстващо на принципа на сделката между несвързани лица. Както се установява от точки 137—139 по-горе, Комисията е имала право да провери по силата на член 107, параграф 1 ДФЕС дали равнището на това възнаграждение е по-ниско от равнището, съответстващо на принципа на сделката между несвързани лица, и следователно дали предварителното решение е предоставило предимство на FFT. Функционалният анализ на контролираната сделка позволява по-специално да се избере евентуално тестваната страна, най-подходящият метод за трансферно ценообразуване и финансовият показател, който да бъде тестван, или да бъдат определени важните фактори за съпоставимост, които следва да бъдат взети предвид.

225 Обратно, разглежданото предварително решение не засяга въпроса дали в резултат от функционален анализ на FFT някои части от капитала на FFT не подлежат на облагане по силата на люксембургския Данъчен кодекс.

226 Освен това Великото херцогство Люксембург обосновава своето твърдение с юридическа статия за люксембургското данъчно облагане и правилник на Великото херцогство. Въпреки това следва да се посочи, че дори да се приеме, че тези елементи, отнасящи се до люксембургското право, са релевантни в рамките на прилагането на член 107, параграф 1 ДФЕС при обсъждането на въпроса дали възнаграждението на FFT е по-ниско от равнището, съответстващо на принципа на сделката между несвързани лица, те не доказват, че собственият капитал на FFT е можело да бъде сегментиран в зависимост от неговите различни дейности за целите на изчисляване на възвръщаемостта на капитала.

227 От една страна, доколкото Великото херцогство Люксембург се позовава на Règlement grand-ducal du 16 juillet 1987, modifiant le règlement grand-ducal du 23 juillet 1983 portant exécution de l'article 1er de la loi du 23 juillet 1983 modifiant certaines dispositions de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (Правилник на Великото херцогство от 16 юли 1987 г. за изменение на Правилник на Великото херцогство от 23 юли 1983 г. за изпълнение на член 1 от Закона от 23 юли 1983 г. за изменение на някои разпоредби от Закона от 4 декември 1967 г. за данъка върху доходите, публикуван в *Mémorial* A № 65 от 6 август 1987 г., стр. 1540), следва да се подчертае, че той гласи, че се „допуска имуществото в актива да бъде финансирано

със собствен капитал в следната последователност: материални и нематериални активи, финансови активи, парични средства и реализируеми парични еквиваленти“. Следователно трябва да се приеме, че обратно на твърдяното от Великото херцогство Люксембург, посоченият правилник на Великото херцогство не предвижда, че собственият капитал на дружество може да бъде отреден за определени активи на дадено дружество.

228 От друга страна, доколкото Великото херцогство Люксембург се позовава на извадка от юридическо списание относно люксембургското данъчно облагане, съгласно която „въз основа на чисто икономически съображения германската доктрина приема, че дългосрочните финансови средства се отреждат с предимство за финансиране на дълготрайни активи“ и че „[п]о същата логика е допустимо да се счита, че със собствен капитал се финансират най-напред дълготрайните активи“, следва да се отбележи, че това становище в доктрината не е достатъчно, за да обоснове позицията на Великото херцогство Люксембург, че при прилагането на МТНП собственият капитал на дадено дружество може да бъде сегментиран, за да бъде отреден за специфични активи или дейности. Всъщност, дори тази извадка да може да се разбира в смисъл, че притежаваните от дружество дялови участия ще бъдат финансирани приоритетно от собствения капитал, отговорът на въпроса дали такова съображение е релевантно при прилагане на МТНП, и по-специално при определяне на възвръщаемостта на капитала, не следва ясно от текста на извадката. Нещо повече, тази извадка е представена без точно посочване на контекста, в който се вписва, и без да е подкрепена от други становища в доктрината, поради което нейната доказателствена стойност е силно ограничена.

229 Ето защо следва да се направи заключение, че сегментирането на капитала на интегрирано дружество в зависимост от различните му дейности, не е нито изрично разрешено, нито изрично забранено. При тези условия следва да се провери дали извършеното сегментиране в разглежданото предварително решение е подходящо с оглед на особеностите на настоящия случай.

iii) По уместността на сегментирането на собствения капитал

230 Страните спорят по въпроса дали Комисията е допуснала грешка, като е приела, че в случая не е било подходящо да се извършва сегментиране на собствения капитал.

231 На първо място, следва да се посочи, че в случая сегментирането на собствения капитал на FFT не е оправдано от необходимостта да бъде разграничено възнаграждението за различните функции на FFT.

232 Всъщност, обратно на твърдяното по същество от Великото херцогство Люксембург, сегментирането на собствения капитал, възприето от разглежданото предварително решение, не отразява отделните функции или дейности, установени в доклада за трансферните цени в рамките на т.нар. „функционален“ анализ, за които разглежданото предварително решение одобрява равнището на възнаграждение.

233 Както беше посочено в точка 211 по-горе, възприетият от разглежданото предварително решение метод не се отнася до определянето на възнаграждението за дейностите на FFT като холдинг, а единствено до възнаграждението за функциите на FFT за вътрешногрупово финансиране и управление на парични средства.

234 В това отношение следва да се посочи, че докладът за трансферните цени [*поверително*].

235 Трите категории собствен капитал, одобрени с разглежданото предварително решение, се отнасят съответно до възнаграждението за рисковете, възнаграждението за холдинговите дейности и възнаграждението за функциите. Нещо повече, що се отнася до последната

категория, важно е да се подчертае, че докладът за трансферните цени уточнява, че [*поверително*]. Следователно този сегмент съответства на съвкупността от дейностите на FFT, които са предмет на разглежданото предварително решение.

236 Ето защо от тези констатации следва, че обратно на твърдяното от Великото херцогство Люксембург, сегментирането на собствения капитал няма за цел да изпълни изискването за разграничаване на функциите на FFT.

237 На второ място, е важно да се посочи, че Комисията не е допуснала грешка, като е приела, че сегментирането на собствения капитал, възприето от разглежданото предварително решение, е неподходящо, тъй като почива на напълно изкуствен анализ на използването на собствения капитал на FFT.

238 Първо, следва да се отбележи, както Комисията твърди по същество в съображение 282 от обжалваното решение, че сегментирането на собствения капитал на FFT е неподходящо, тъй като такъв капитал по естеството си е заместим. Всъщност, доколкото целият собствен капитал на FFT е изложен на рискове и е на разположение за поддържане на платежоспособността на FFT, възнаграждение следва да се дължи за целия този капитал, без да бъде сегментиран.

239 Във връзка с това, дори да се предположи, че е вярно, че част от собствения капитал на FFT е отредена за дяловите участия във FFNA и FFC, които вече са били предмет на данъчно облагане и следователно не са подлежали повече на облагане, това обстоятелство не оказва никакво влияние върху констатацията, че тази част от собствения капитал също е изложена на рискове и следователно също би трябвало да получи възнаграждение за рисковете.

240 Всъщност, както се установява от съображения 247 и 286 от обжалваното решение, като е извършило сегментиране на собствения капитал, вместо да приеме целия собствен капитал като основа, спрямо която да бъде изчислявана възвръщаемостта на капитала, Великото херцогство Люксембург е пренебрегнало факта, че целият размер на собствения капитал е необходим, за да се осигурят функциите за финансиране и евентуално за покриване на загубите, свързани с дейностите за финансиране. Всъщност, както припомня Комисията в съдебното заседание, ако коефициентът на ливъридж между капитала и предоставените като заем средства се промени от [*поверително*] % на 1,3 % или 1,5 %, тогава той би бил по-нисък от приемливото за кредитна институция.

241 Освен това, както счита Комисията в съображение 247 от обжалваното решение и не се оспорва от Великото херцогство Люксембург, следва да се подчертае, че FFT играе роля в падежната трансформация и финансовото посредничество, тъй като заема средства от пазара за нуждите от финансиране на групата. Всъщност, както се установява от съображение 43 от обжалваното решение, за финансирането си FFT разчита на инструменти като облигационни емисии, срочни банкови заеми, целеви и нецелеви кредитни линии. Ето защо се налага изводът, както впрочем Великото херцогство Люксембург признава в рамките на отговорите на въпросите в съдебното заседание, че когато FFT взема заеми от пазара, за да финансира дейностите си, участниците на пазара, от които получава заемите, отчитат целия капитал на FFT. Сегментирането на собствения капитал в зависимост от дейностите на FFT не отчита факта, че неговата облагаема печалба ще се промени в зависимост от разходите за заемане на средства, които зависят по-конкретно от размера на неговия капитал.

242 Второ, при всяко положение трите сегмента, възприети от разглежданото предварително решение, са изкуствени.

243 Най-напред, що се касае до първия сегмент, а именно собствения капитал, използван за покриване на рисковете, достатъчно е да се припомни, че както беше посочено в точка 238 по-горе, целият собствен капитал на FFT е изложен на рискове.

244 След това, що се отнася до втория сегмент, а именно собствения капитал, използван за дялови участия във FFNA и FFC, достатъчно е да се припомни, че доколкото капиталите са заместими, частта от капитала, която съответства на размера на дяловите участия във FFNA и FFC, не би могла да бъде отделена от останалата част от собствения капитал на FFT. Всъщност, обратно на твърденията на Великото херцогство Люксембург и FFT в изложените в съдебното заседание становища, макар притежаването на дялови участия във FFNA и FFC да не е източник на облагаеми дивиденти, тъй като дивидентите на FFNA и FFC вече са били обложени, преди да бъдат разпределени на FFT като холдинг, така или иначе в случай на неплатежоспособност на FFT собственият капитал, свързан с притежаването на тези участия, подобно на оставащата част от целия собствен капитал, ще бъде използван за покриване на задълженията на FFT. При това положение капиталът на FFT, независимо дали може да бъде обвързан с притежаваните от него дялови участия, във всеки случай е изложен на риск и следва да бъде взет предвид при изчисляване на възнаграждението на FFT.

245 Освен това във вътрешногрупов контекст участията на дружество майка в неговите дъщерни дружества всъщност могат да бъдат замислени като форма на капитализиране, алтернативна на предоставянето на вътрешногрупов заем. Така по тази причина разграничението между втория и първия сегмент, който според доклада за трансферните цени съответства на собствения капитал, изложен на рискове, по-специално кредитни рискове и рискове от неизпълнение от страна на контрагента (съображение 58 от обжалваното решение), е изкуствено, доколкото в крайна сметка и двата сегмента биха могли да бъдат израз на операция за вътрешногрупово финансиране, както Великото херцогство Люксембург потвърждава по същество в съдебното заседание.

246 Накрая, що се отнася до третия сегмент, а именно собствения капитал, използван за изпълнение на функциите, налага се изводът, както изтъква Комисията в съображение 277 от обжалваното решение, че той съответства на остатъчния собствен капитал, получен след приспадане на първите два сегмента от общия размер на собствения капитал. От това следва, че поради своя остатъчен характер този сегмент всъщност не съответства на никаква определена функция или дейност. Освен това, както основателно твърди Комисията в съображение 265 от обжалваното решение, този сегмент не съответства на нито един от обичайните компоненти на собствения капитал, използвани при изчисляването на изискванията за възвръщаемост. Нещо повече, следва да се отбележи, че [*поверително*]. Впрочем тези функции съответстват на функциите, за които е изчислено възнаграждението на FFT, така както е възприето от разглежданото предварително решение. Следователно се налага изводът, че това сегментиране непременно е неподходящо.

247 Ето защо от тези констатации следва, че Комисията не е допуснала грешка като е приела по същество, че сегментирането на собствения капитал е неправилно и че при определяне на възнаграждението за рискове е следвало да бъде взет предвид общият размер на собствения капитал на FFT.

248 Останалите доводи на Великото херцогство Люксембург са неубедителни.

249 Доколкото Великото херцогство Люксембург изтъква, че FFT е щяло да плати данъци в един и същ размер, ако неговите дейности бяха разпределени между три отделни субекта, този довод не може да бъде приет.

250 Всъщност, от една страна, както беше посочено в точка 235 по-горе, сегментирането на собствения капитал не съответства на различните функции, осъществявани от FFT. От друга страна, както беше посочено в точка 241 по-горе, целият размер на капитала на FFT е взет предвид от участниците на пазара, от които то заема средства, и неговата кредитоспособност по необходимост засяга неговите дейности за финансиране и неговите печалби. Следователно не може да се счита, че FFT би заплатило същия процент данък, ако неговият капитал бе

разпределен в три отделни дружества, които да извършват дейности с различна възвръщаемост. Освен това, както беше установено в точка 240 по-горе, собственият капитал на FFT, свързан с дейностите за финансиране, би бил недостатъчен с оглед на поетите рискове, ако те бяха взети предвид. Във всеки случай този довод следва да се отхвърли, доколкото се отнася до хипотетично положение, различно от разглежданото в настоящия случай.

251 Предвид всичко гореизложено следва да се приеме, че Комисията правилно е приела, че целият собствен капитал на FFT е следвало да бъде взет предвид при изчисляването на възнаграждението за неговите дейности за вътрешногрупово финансиране и управление на парични средства.

3) По втората грешка, свързана с вземането предвид на хипотетичния регулаторен капитал

252 Великото херцогство Люксембург по същество оспорва преценката на Комисията, че хипотетичният регулаторен капитал неправилно е бил взет предвид при определяне на възнаграждението за рисковете, свързани с дейностите на FFT за вътрешногрупово финансиране и управление на парични средства. В това отношение Великото херцогство Люксембург оспорва преценката на Комисията, че липсва всякаква икономическа рационалност да се прилага възвръщаемост на собствения капитал към основа, формирана от регулаторния капитал на FFT, след като МТНП изисква да бъде оценен собственият капитал, отреден за отделните функции на FFT, и добавя, че капиталовата рамка „Базел II“ и МОКА са международни норми.

253 Комисията оспорва тези доводи, с мотива че извършеното от FFT изчисляване на облагаемата основа на базата на хипотетичния регулаторен капитал е, от една страна, неправилно, а от друга страна — непоследователно.

254 На първо място следва да се припомни, че както отбелязва Комисията в съображения 254 и 262 от обжалваното решение и това не се оспорва от Великото херцогство Люксембург, капиталовата рамка „Базел II“ определя регулаторния капитал като дял от притежаваните от банка или кредитна институция активи, претеглен спрямо базисния риск, присъщ на всеки от тези активи. Следователно регулаторният капитал представлява дадената от регулатора оценка за минимално равнище на капитализация, което дадена банка или друга финансова институция трябва да поддържа, и не представлява право върху печалбите на съответния субект, нито върху възнаграждението за рисковете, поети от този субект.

255 На второ място, що се отнася до главните съображения на Комисията, че възприетият в разглежданото предварително решение избор да бъде взет под внимание хипотетичният регулаторен капитал на FFT е неправилен, следва да се посочи, както изтъква Комисията, че за разлика от собствения капитал по отчетна стойност, използван за дейностите на FFT за финансиране, регулаторният капитал няма никаква връзка с печалбите, които инвеститорът би очаквал от дружеството, в което инвестира. Всъщност регулаторният капитал не е подходящ показател за печалбата, получена от една банка или финансова институция, а само изпълнение на наложено на тези институции пруденциално задължение. Хипотетичният регулаторен капитал, определен чрез прилагане по аналогия на капиталовата рамка „Базел II“, a fortiori не може да представлява подходящ показател за определяне на възнаграждението за риска, на който е изложен капиталът на FFT.

256 Нито един от доводите на Великото херцогство Люксембург не може да постави под съмнение тази констатация.

257 Първо, обстоятелството, изложено от Великото херцогство Люксембург в отговор на въпросите на Общия съд в съдебното заседание, че данъчната администрация е искала да установи дали FFT е имало адекватна капитализация, не е основание хипотетичният регулаторен капитал да бъде използван като показател за равнището на печалбата.

258 Второ, доводът на Великото херцогство Люксембург, че като финансово дружество FFT е било длъжно да разполага с минимален капитал в съответствие с циркулярното писмо, следва да бъде отхвърлен като несъстоятелен. Всъщност е достатъчно да се констатира, както посочва Комисията, че това задължение не е основание минималният капитал, притежаван в съответствие с това задължение, да представлява подходящ показател за равнището на печалбата, тъй като регулаторното задължение не отразява получените дялове от печалбата.

259 На трето място, що се отнася до съображенията на Комисията, изложени при условията на евентуалност, че е непоследователно хипотетичният регулаторен капитал да бъде взет предвид при определяне на възвръщаемостта на собствения капитал по отчетни данни, а не на възвръщаемостта на регулаторния капитал, първо, налага се изводът, че дори и да се предположи, че е било правилно като показател за равнището на печалбата да бъде взет предвид само хипотетичният регулаторен капитал, Великото херцогство Люксембург не представя никакво убедително обяснение, за да оправдае непоследователността на възприетата методика.

260 Както Комисията посочва в съображения 253 и 254 от обжалваното решение, възвръщаемостта на собствения капитал е коефициент на рентабилност. Вземането предвид на собствения капитал по отчетна стойност позволява да се определи нетната печалба, която е възнаграждението на акционерите, докато регулаторният капитал не отразява никакви права върху печалбата на дружеството, а представлява единствено капиталът, който регулираното дружество е длъжно да притежава.

261 Доводите на Великото херцогство Люксембург, че методът, използван за определяне на възвръщаемостта на собствения капитал, не е „непоследователен“, тъй като, от една страна, той позволява да бъдат взети предвид различните дейности на FFT, а от друга страна, капиталовата рамка „Базел II“ е международен референтен модел, също както МОКА, следва да бъдат отхвърлени като несъстоятелни в това отношение. Всъщност нито един от тях не позволява да се обяснят причините, поради които регулаторният капитал може да се използва при определяне на възвръщаемостта на собствения капитал по отчетна стойност.

262 Второ, следва също да се посочи, че както констатира Комисията в съображение 263 от обжалваното решение, доколкото извършеното в доклада за трансферните цени за целите на изчисленията по МОКА сравнение между FFT и 66 дружества, определени от данъчния консултант, не се основава на хипотетичния регулаторен капитал на тези 66 дружества, изборът на хипотетичния регулаторен капитал на FFT като показател за равнището на печалбата е непоследователен.

263 С оглед на гореизложеното следва да се приеме, че Комисията основателно е счела, че Великото херцогство Люксембург не е трябвало да взема хипотетичния регулаторен капитал на FFT като основа за изчисляване на възнаграждението за риска.

264 Доколкото беше прието, че Комисията правилно е приела, че хипотетичният регулаторен капитал не може да се използва при изчисляване на възнаграждението на FFT, не е необходимо да се обсъждат доводите на Великото херцогство Люксембург, с които се оспорва преценката на Комисията, че изчисляването на хипотетичния регулаторен капитал на FFT е било неправилно (третата грешка). Всъщност тази обосновка е развита от Комисията при условията на евентуалност, както се установява от съображение 276 от обжалваното решение, и се основава

на неправилното схващане, че хипотетичният регулаторен капитал може да бъде използван като показател за равнището на печалбата при изчисляването на възнаграждението за рисковете, поети от FFT.

4) По четвъртата грешка, свързана с невземането предвид на дяловите участия на FFT

265 Великото херцогство Люксембург оспорва преценката на Комисията, че капиталът, свързан с дяловите участия на FFT във FFNA и FFC, е трябвало да бъде взет предвид при изчисляването на възнаграждението за дейностите на FFT за вътрешногрупово финансиране и управление на парични средства.

266 Най-напред, Великото херцогство Люксембург твърди, че Комисията е трябвало да приеме, че възнаграждението за дяловите участия във FFNA и FFC по дефиниция е изключено от приложното поле на трансферните цени. Всъщност дивидентите от дяловите участия били освободени от данъчно облагане и с това финансиране не се свързвали и не се приспадали никакви финансови разходи.

267 След това Великото херцогство Люксембург изтъква, че обратно на твърденията на Комисията в съображение 282 от обжалваното решение, съгласно люксембургското право всеки източник на финансиране трябва да бъде отнесен, доколкото е възможно, към всеки дружествен актив. Дяловите участия, притежавани от FFT, обаче били финансирани от собствен капитал в размер на 165 244 000 EUR, който попадал извън приложното поле на трансферните цени и трябвало да бъде изключен при изчисляването на възнаграждението за рисковете, поети от FFT във връзка с дейността му за вътрешногрупово финансиране.

268 Освен това Великото херцогство Люксембург изтъква, че прилагането на нормите на капиталовата рамка „Базел II“ позволява да бъдат изключвани дяловите участия в други кредитни институции. Доколкото Комисията е отхвърлила този довод в съображение 281 от обжалваното решение, с мотива че FFT не е кредитна институция, Великото херцогство Люксембург счита, че този подход е непоследователен спрямо останалата част от обжалваното решение, в което Комисията прилага капиталовата рамка „Базел II“.

269 Нещо повече, Великото херцогство Люксембург оспорва преценката на Комисията, изложена в съображение 286 от обжалваното решение, че по същество дяловите участия във FFNA и FFC не могат да бъдат приспадани от собствения капитал по отчетна стойност, тъй като това води до спадане на ливъриджа на FFT, който съответства на съотношението задлъжнялост/собствен капитал, и е [*поверително*] %, ако бъдат взети предвид тези дялови участия, [*поверително*] спрямо съотношението на задлъжнялост средно за европейските банки, което е 2,9 % или 3,3 % в зависимост от изготвянето на извадката. Всъщност, от една страна, групата банки, избрана от Комисията, и формираната в резултат от това средна стойност по никакъв начин не били определящо референтно равнище, тъй като други банки имали по-високи коефициенти на задлъжнялост. От друга страна, трябвало да бъдат взети предвид не индивидуалният собствен капитал по отчетна стойност, а консолидираният собствен капитал по отчетна стойност. Нещо повече, извадката, използвана от Комисията, не била и представителна.

270 Накрая Великото херцогство Люксембург счита, че направеното от Комисията в съображение 288 от обжалваното решение сравнение с Fiat Finance SpA (наричано по-нататък „FF“), което е дружество за управление на парични средства, установено в Италия, не било нито относимо, нито определящо. В това отношение то оспорва, че към FF трябва да се прилага същата методика, както към FFT, а именно от собствения капитал да бъдат приспаднати дяловите участия, тъй като това би довело до отрицателен капитал на FF. От една страна, FF било

данъчнозадължено лице в Италия, а не в Люксембург. От друга страна, всичко, което Комисията доказвала по отношение на FF, било, че дяловите участия били финансирани чрез дългове.

271 В самото начало е необходимо да се констатира, че в съображения 277—290 от обжалваното решение Комисията по същество приема, че Великото херцогство Люксембург е допуснало грешка в преценката, като е отделило „финансовите инвестиции във FFNA и FFC“, които FFT е изчислило на 165 244 000 EUR (таблица 2 от обжалваното решение) и е предвидило за тях нулево възнаграждение. Според Комисията това е довело до намаляване на дължимия от FFT данък.

272 Важно е също да се отбележи, че възприетият от Великото херцогство Люксембург в разглежданото предварително решение метод за целите на установяването на дължимия от FFT данък безспорно се отнася до определяне на възнаграждението, което това дружество би получило за дейностите си за вътрешногрупово финансиране и управление на парични средства, ако действаше при пазарни условия. Въпросният метод се изразява в изчисляване на възвръщаемостта на капитала. Несъмнено в този контекст обстоятелството, че като холдингово дружество FFT не подлежи на облагане за дивидентите, които получава от FFNA и FFC, за които е безспорно, че са обложени с данък върху дивидентите, би могло да доведе до заключението, че капиталът, отреден за тези дялови участия, не трябва да бъде вземан предвид при определяне на данъка, който FFT би трябвало да плати, ако действаше при пълна конкуренция. Такова твърдение обаче не може да бъде прието по следните съображения.

273 Първо, следва да се посочи, както основателно изтъква Комисията в съображение 282 от обжалваното решение, че собственият капитал е заместим. В случай на несъстоятелност на FFT кредиторите ще бъдат удовлетворени от целия собствен капитал. Ето защо, обратно на твърденията на Великото херцогство Люксембург, както и на FFT в изявлението му в съдебното заседание, независимо че притежаването на дялови участия във FFNA и FFC не води до никакви облагаеми дивиденти, тъй като дивидентите на тези дружества вече са били обложени, преди да бъдат разпределени на FFT като холдинг, това не променя факта, че в случай на несъстоятелност на FFT собственият капитал, свързан с притежаването на тези дялови участия, ще бъде използван за покриване на задълженията на FFT, подобно на целия останал собствен капитал. При това положение капиталът на FFT, независимо дали е обвързан с притежаваните от него дялови участия, във всеки случай е изложен на рискове и трябва да бъде взет предвид при изчисляване на възнаграждението на FFT, въпреки че дяловите участия във FFNA и FFC не са източник на никакъв облагаем доход.

274 Второ, важно е да се подчертае, както Комисията основателно посочва, че Великото херцогство Люксембург не доказва, че другите дружества, с които е сравнило FFT, са приспаднали от своя капитал дяловите си участия в дъщерни дружества, или че не е често срещано финансовите институции, опериращи на пазара, да притежават такива дялови участия. При тези условия Комисията основателно е приела, че изключването на дяловите участия на FFT в неговите две дъщерни дружества не позволява да се извърши подходящо сравнение между FFT и други действащи на пазара предприятия.

275 Трето, налага се изводът, че дори да се предположи, че в случая се прилагат принципите на капиталовата рамка „Базел II“, FFT не би изпълнило условието за приспадане на част от собствения капитал в размер на дяловите участия във FFNA и FFC, а именно FFT, FFNA и FFC да не изготвят консолидирани отчети в Люксембург. Всъщност, както изтъква Комисията в съображения 112 и 281 от обжалваното решение и както Великото херцогство Люксембург потвърждава в отговор на процесуално-организационните действия, FFT представя консолидирани отчети в Люксембург.

276 Четвърто, следва да се посочи, че макар Великото херцогство Люксембург да оспорва, че коефициентът на ливъридж на FFT трябва да се сравни с извадката от банки, определена от Комисията, така или иначе то не е изложило никакъв довод или доказателство, което да

позволи да се разбере защо — ако бъде прието, че собственият капитал, покриващ финансовите инвестиции във FFNA и FFC, не трябва да бъде взет предвид, въпреки че представлява почти 60 % от собствения капитал на FFT (таблица 2 от обжалваното решение) — този коефициент няма да е значително по-нисък от определения от Комисията и дори от възприетия от самото Велико херцогство Люксембург.

277 Всъщност, доколкото коефициентът на ливъридж се изчислява спрямо размера на собствения капитал, следва да се констатира, че ако установеният от Комисията коефициент на ливъридж от [*поверително*] %, [*поверително*] когато е взет предвид целият собствен капитал на FFT, [*поверително*], ако частта от собствения капитал, равняваща се на дяловите участия във FFNA и FFC, не е взета предвид. Тази констатация се налага, без да е от значение дали пазарната норма е 2,9 % или 3,3 %, както е определила Комисията, или дори 4—4,5 %, както това се установява от извадката от коефициенти, приети от Великото херцогство Люксембург.

278 С оглед на съображенията, изложени в точки 271—277 по-горе, следва да се констатира, че Комисията правилно е приела, че Великото херцогство Люксембург погрешно е изключило част от собствения капитал на FFT, в размер на неговите дялови участия в дъщерните му дружества, от капитала, който е трябвало да бъде взет предвид при определяне на възнаграждението на FFT за неговите дейности за вътрешногрупово финансиране и управление на парични средства.

279 От всички констатации, изложени в точки 209—278 по-горе, следва, че Комисията основателно е приела, че целият собствен капитал на FFT е трябвало да бъде взет предвид при изчисляване на възнаграждението на FFT и че е трябвало да бъде приложена само една ставка. Във всеки случай тя правилно е приела и че методът, изразяващ се, от една страна, във възприемането на хипотетичния регулаторен капитал на FFT, и от друга страна, в изключването на дяловите участия на FFT във FFNA и FFC от размера на подлежащия на възнаграждение капитал, не позволява да се получи резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица.

280 При тези условия следва да се констатира, че възприетият от Великото херцогство Люксембург метод е свел до минимум възнаграждението на FFT, въз основа на което е определен дължимият от него данък, без да е необходимо да се обсъждат оплакванията на Великото херцогство Люксембург относно петата установена от Комисията грешка, отнасяща се до нормата на възвръщаемост. Всъщност самата констатация, че размерът на подлежащия на възнаграждение капитал е бил подценен, в случая е достатъчна, за да се докаже наличието на предимство.

281 Първо, съотношението между капитала, който действително е взет предвид в метода, възприет в разглежданото предварително решение, и целия собствен капитал е толкова съществено, че грешката при определяне на подлежащия на възнаграждение капитал непременно води до намаляване на данъчната тежест на FFT, независимо от равнището на единната норма на възвръщаемост, която трябва да бъде приложена. Всъщност размерът на хипотетичния регулаторен капитал, който е 28 милиона евро, е само около 10 % от общия размер на собствения капитал, който от своя страна е 287 милиона евро.

282 Второ, както беше посочено в точка 211 по-горе, методът за определяне на възнаграждението за дейностите на FFT за вътрешногрупово финансиране и управление на парични средства, който е възприет в разглежданото предварително решение, се състои от два етапа, а именно, първо, определяне на размера на подлежащия на възнаграждение капитал, и второ, определяне на нормата на възвръщаемост, която да бъде приложена. В рамките на първия етап одобреният в разглежданото предварително решение метод прави разграничение между три отделни стойности, спрямо които се прилагат три отделни ставки, определени по различни методи. Следователно, доколкото първият етап от изчислението е неправилен, не е необходимо да се разглежда вторият етап от това изчисление. Всъщност установяването на грешка в първия етап от метода, възприет в разглежданото обжалвано решение, задължително прави безпредметна

проверката за евентуални грешки при изчисляването на нормата на възвръщаемост, което е вторият етап от този метод. Изчисляването на възвръщаемостта би трябвало изцяло да се извърши от Великото херцогство Люксембург в зависимост от размера на капитала, който е трябвало да бъде взет предвид. Впрочем от съображение 311 от обжалваното решение се установява, че правилната оценка на данъчната основа на FFT би трябвало да бъде изчислена при прилагане на единна ставка спрямо общата стойност на собствения капитал по отчетна стойност.

283 Важно е да се отбележи, че що се отнася до размера на нормата на възвръщаемост, страните спорят дали тя трябва да бъде 10 %, както изтъква Комисията, или 6,05 %, както твърди Великото херцогство Люксембург (съображение 304 от обжалваното решение). Следователно, дори да се предположи, че се прилага най-ниската норма, размерът на възнаграждението на FFT, който би се получил в този случай, ще остане доста по-висок в сравнение с възприетия в разглежданото предварително решение. Всъщност тази норма, която съответства на нормата, приложена към първия сегмент, би била приложена към целия собствен капитал, който е с размер десет пъти по-голям от размера, към който посочената норма е била приложена по силата на разглежданото предварително решение. В този контекст следва да се отбележи, че във всеки случай нито един от доводите на Великото херцогство Люксембург във връзка с нормата на възвръщаемост не може да опровергае констатацията на Комисията относно наличието на предимство.

284 Следователно Общият съд счита, че макар Великото херцогство Люксембург да е оспорило петата грешка, установена от Комисията, отнасяща се до нормата на възвръщаемост (вж. т. 194 по-горе), не е необходимо да се разглежда основателността на тези доводи.

285 При това положение всички оплаквания на Великото херцогство Люксембург, отнасящи се до извършената от Комисията проверка на метода за определяне на възнаграждението на FFT, следва да се отхвърлят.

286 От всички съображения в точки 211—285 по-горе следва, че Комисията правилно е приела, че разглежданото предварително решение е възприело метод за определяне на възнаграждението на FFT, който не позволява да се стигне до резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица и който води до намаляване на данъчната тежест на FFT. Ето защо тя основателно е приела в рамките на своята главна обосновка, че разглежданото предварително решение предоставя предимство на FFT.

3. По изложената при условията на евентуалност обосновка на Комисията, че разглежданото предварително решение представлява дерогация от член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс и от циркулярното писмо

287 Самата констатация в точка 286 по-горе, че Комисията не е допуснала грешка в рамките на своята главна обосновка, е достатъчна, за да се приеме, че Комисията е доказала, че разглежданото предварително решение е предоставило предимство на FFT. Общият съд обаче намира за необходимо да разгледа за изчерпателност обосновката, изложена от Комисията при условията на евентуалност, че посоченото предварително решение представлява дерогация от член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс и от циркулярното писмо.

288 В това отношение Общият съд посочва, че в рамките на втората част от първото основание Великото херцогство Люксембург изтъква, че разглежданото предварително решение е в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, както е предвиден в люксембургското национално право.

289 Комисията оспорва тези доводи.

290 В това отношение следва да се припомни, че при условията на евентуалност, в раздел 7.2.4 от обжалваното решение, озаглавен „Довод при условията на евентуалност: избирателно предимство във връзка с дерогация от член 164 от [Данъчния кодекс] и/или циркулярното писмо“ (съображения 315—317 от обжалваното решение), Комисията приема, че разглежданото предварително решение предоставя предимство на FFT, с довода че то представлява дерогация от принципа на сделката между несвързани лица по люксембургското право, предвиден в член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс и в циркулярното писмо (вж. съображения 316 и 317 от обжалваното решение).

291 Всъщност в съображение 316 от обжалваното решение Комисията посочва следното:

„[Като] допълнителен аргумент, […] [разглежданото предварително решение] предоставя на FFT избирателно предимство и в рамките на по-ограничената референтна система, включваща дружествата в рамките на група, които прилагат трансферна цена и попадат в приложното поле на член 164, [параграф] 3 от [Данъчния кодекс] и на циркулярното писмо. С разпоредбата принципът на сделката между несвързани лица се установява в правото на Люксембург, съгласно който при сделки между дружества от една и съща група трябва да се получава същото възнаграждение, както ако са били извършени от независими дружества, търгуващи при сравними обстоятелства в пазарни условия. В раздел 2 на циркулярно[то] писмо се съдържа по-специално описание на принципа на сделката между несвързани лица, както е определен в насоките за трансферна цена на ОИСР и транспониран в националното право“.

292 По-нататък, в съображение 317 от обжалваното решение Комисията припомня, че в раздел 7.2.2 от посоченото решение тя вече е установила, че разглежданото предварително решение не позволява да се постигне надеждно приближение до резултат, съответстващ на принципа на сделката между несвързани лица. Въз основа на тази констатация тя прави извода, че разглежданото предварително решение „предоставя избирателно предимство и в рамките на по-ограничената референтна система по член 164, [параграф] 3 от [Данъчния кодекс] или по циркулярното писмо, като се има предвид, че води до намаляване на дължимия от FFT данък в сравнение с положение, при ко[е]то принципът на сделката между несвързани лица, посочен в тази разпоредба, би бил приложен правилно“.

293 От съображения 316 и 317 от обжалваното решение ясно се установява, че Комисията е направила извод, че разглежданото предварително решение предоставя избирателно предимство на FFT, доколкото води до намаляване на дължимия данък в сравнение с положение, при което принципът на сделката между несвързани лица, установен в член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс и в циркулярното писмо, би бил приложен правилно.

294 Следва да се посочи, че Комисията обосновава този извод с проверката на разглежданото предварително решение в рамките на главния ѝ анализ. Така тя потвърждава, че вече е доказала в рамките на раздел 7.2.2 от обжалваното решение, че разглежданото предварително решение не позволява да се достигне до надеждно приближение до резултат, съответстващ на принципа на сделката между несвързани лица.

295 В това отношение първо следва да се посочи, че член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс гласи, че „скритото разпределение на печалбата се включва в облагаемия доход“ и че „[с]крито разпределение на печалбата 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“. Освен това циркулярното писмо предвижда в точка 2, че „[п]ри предоставянето на вътрешногрупова услуга трябва да се определи, както за останалите видове вътрешногрупови трансфери, дали договореното възнаграждение съответства на принципа на сделката между несвързани лица, т.е. дали отговаря на цената, която би била използвана и приета от независими дружества при сравними обстоятелства“. От това следва, че член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс и

циркулярното писмо предвиждат възнаграждението за вътрешногрупови сделки да бъде определено, все едно че цената по тези сделки е била постигната между самостоятелни предприятия. Великото херцогство Люксембург и FFT впрочем не оспорват преценката на Комисията, изложена в съображение 75 от обжалваното решение, че тези разпоредби установяват принципа на сделката между несвързани лица в люксембургското право.

296 Второ, следва да се посочи, че циркулярното писмо препраща към член 9 от Модела на конвенция на ОИСР и към Насоките на ОИСР като международна референтна норма за определяне на трансферни цени. В рамките на главния си анализ на избирателното предимство Комисията многократно се позовава на Насоките на ОИСР, по-специално когато посочва петте грешки в метода за определяне на възнаграждението на FFT. От това следва, че Комисията е можела да използва същия аналитичен модел не само в своя главен анализ, но и в анализа си, извършен при условията на евентуалност.

297 Ето защо при обстоятелствата по настоящия случай следва да се направи изводът, че Комисията не е допуснала грешка, като е приела, че може да транспонира своя анализ от гледна точка на принципа на сделката между несвързани лица, така както е описан в обжалваното решение, изразяващ се в определяне на възнаграждението на FFT, за да направи извода, че разглежданото предварително решение предоставя на FFT предимство поради това, че последното е платило по-нисък данък в сравнение с този, който би платило на основание член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс и циркулярното писмо.

298 Доводите на Великото херцогство Люксембург, че разглежданото предварително решение съответства на люксембургското право, не могат да поставят под съмнение констатацията в точка 297 по-горе. Всъщност тези доводи вече бяха отхвърлени в точки 226 и 227 по-горе.

299 От всички тези съображения следва, че Комисията основателно е приела, че при всяко положение разглежданото предварително решение предоставя избирателно предимство на FFT, с мотива че то води до намаляване на данъчната тежест на FFT в сравнение с тази, която то е трябвало да понесе при прилагане на член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс и циркулярното писмо.

4. По основанието, изведено от липсата на предимство на равнището на групата

300 Великото херцогство Люксембург и FFT изтъкват по същество, че Комисията не е доказала наличието на предимство на равнището на групата Fiat/Chrysler и по този начин е нарушила задължението си за мотивиране по член 296 ДФЕС, както и член 107 ДФЕС.

301 По-конкретно Великото херцогство Люксембург счита, че мотивите на обжалваното решение са явно недостатъчни и противоречиви, доколкото в съображение 314 от това решение Комисията отказва да вземе предвид последиците от предимството на равнището на групата Fiat/Chrysler, като в същото време се е позовала на неговите последици, за да определи в съображения 342 и 344 от това решение групата като получател на разглежданата твърдяна помощ.

302 От една страна, Великото херцогство Люксембург твърди, че за разлика от фактите по делото, по което е постановено определение от 31 август 2010 г., France Télécom/Комисия (C-81/10 P, непубликувано, EU:C:2010:475, т. 43), евентуалните разходи, направени от останалите дъщерни дружества, като например по-високо данъчно облагане, не са „без връзка“ с предимството, което FFT било получило. От друга страна, то се позовава на решение от 17 декември 2015 г., Испания и др./Комисия (T-515/13 и T-719/13, EU:T:2015:1004, т. 115 и 116), за да упрекне Комисията, че не е установила и не е мотивирала в какво се изразява предимството, от което действително се е ползвала групата Fiat/Chrysler.

303 От своя страна FFT твърди, че Комисията не е спазила член 107 ДФЕС, като е пренебрегнала последиците от разглежданото предварително решение за групата Fiat/Chrysler в нейната цялост, за да определи дали FFT и групата Fiat/Chrysler са се ползвали от предимство.

304 От една страна FFT посочва, че в съображение 155 от Решение 2011/276/ЕС на Комисията от 26 май 2010 година относно държавна помощ под формата на данъчно споразумение, приведена в действие от Белгия в полза на дружество Umicore S.A. (предишно „Union Minière S.A.“) (Държавна помощ C 76/03 (ex NN 69/03) (ОВ L 122, 2011 г., стр. 76, наричано по-нататък „решението Umicore“), Комисията признава, че националните данъчни администрации трябва да разполагат със свобода на преценка при оценката на трансферните цени. Твърдяното предимство в полза на FFT не било несъразмерно и произтичало единствено от тази свобода на преценка.

305 От друга страна FFT посочва, че в съображение 314 от обжалваното решение Комисията неправилно е приела, че не е било необходимо да се проверява дали въздействието на разглежданото предварително решение на равнището на групата не е било неутрално. Така FFT изтъква, че дори и сделките между него и друго дружество от групата да са му предоставили по-висок марж на печалба в Люксембург, това означавало, че друго дружество от групата Fiat/Chrysler е имало правото да приспадне като разходи толкова повече лихви.

306 Освен това FFT твърди, че обжалваното решение е противоречиво, доколкото Комисията, от една страна, прави извод, че данъчното предимство облагодетелства цялата група, а от друга страна, отказва да разгледа последиците от мярката за групата като цяло. FFT изтъква, че в случая, за разлика от фактите по делото, по което е постановено решение от 30 ноември 2009 г., Франция и France Télécom/Комисия (T-427/04 и T-17/05, EU:T:2009:474), последиците от мярката са неутрализирани на равнището на групата, поради което не съществува предимство.

307 Освен това FFT изтъква, че седемте съдебни решения, на които се позовава Комисията, не подкрепят позицията, че тя не е длъжна да проверява за наличието на предимство на равнището на групата Fiat/Chrysler.

308 В това отношение FFT сочи, че значението на последиците за групата Fiat/Chrysler при установяване дали разглежданото предварително решение е предоставило предимство се илюстрира от затрудненията, които е имала посочената група, тъй като италианската данъчна администрация е приела, че облагаемата печалба на FFT е твърде висока, за да се счита, че е реализирана при пазарни условия. Следователно FFT било надценило своята облагаема печалба и внесло твърде висок корпоративен данък в Люксембург.

309 Накрая, що се отнася до отделни методологични въпроси, FFT счита, че Комисията е следвало да приложи критерий за пропорционалност, за да определи дали разглежданото предварително решение му предоставя предимство. Освен това FFT изтъква, че подкрепя безрезервно доводите на Великото херцогство Люксембург по дело T-755/15, които се отнасят до метода за определяне на неговото възнаграждение и целят да оспорят установените от Комисията грешки.

310 Комисията се противопоставя на тези доводи.

311 В самото начало следва да се отбележи, че Великото херцогство Люксембург не прави разграничение дали доводите, които изтъква, се отнасят до установяване на нарушение на член 107 ДФЕС или до липса на мотиви в това отношение. Въпреки това следва да се посочи, че по същество неговите доводи целят да установят, от една страна, липса на мотиви, доколкото имало непоследователност в обжалваното решение, и от друга страна, нарушение на член 107 ДФЕС, доколкото според него и според FFT Комисията не можела да направи заключение, че FFT и групата Fiat/Chrysler са се ползвали от предимство.

312 Що се отнася, на първо място, до твърдяната непоследователност на обжалваното решение, от една страна, е уместно да се посочи, че в съображение 314 от обжалваното решение Комисията по същество е направила извод, че FFT се е възползвало от избирателно предимство, доколкото неговата данъчна тежест в Люксембург е била намалена. В това отношение Комисията посочва в същото съображение и че съгласно съдебната практика обстоятелството, че това намаляване на данъка в Люксембург е довело до по-висока данъчна тежест в друга държава членка, е без значение за квалифицирането на мярката като помощ.

313 От друга страна, в съображения 341—345 от обжалваното решение Комисията приема, че макар разглежданото предварително решение да предоставя избирателно предимство на FFT по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, от благоприятното данъчно третиране, предоставено на FFT, се ползвала посочената група като цяло, доколкото FFT и групата Fiat/Chrysler са образували една стопанска единица. В това отношение Комисията уточнява, че тъй като размерът на платения от FFT данък оказва влияние върху ценовите условия по вътрешногруповите заеми, които то е предоставяло на дружествата от посочената група, намаленията на дължимия от FFT данък са довели до намаляване на цените на неговите вътрешногрупови заеми.

314 Следователно трябва да се посочи, че що се отнася до условието за наличие на предимство, което е третото задължително условие за установяване на държавна помощ съгласно цитираната в точка 118 по-горе съдебна практика, в преценката на Комисията в обжалваното решение няма никаква непоследователност при определянето на получателя на помощта, тъй като по същество за такъв е посочено пряко FFT и косвено групата Fiat/Chrysler, доколкото FFT образува с групата Fiat/Chrysler една стопанска единица, и съответно едно предприятие по смисъла на правото в областта на държавните помощи.

315 Следователно това първо оплакване на Великото херцогство Люксембург, изведено от липса на мотиви, трябва да се отхвърли като неоснователно.

316 Що се отнася до оплакването, че Комисията е нарушила член 107 ДФЕС, тъй като е приела, че FFT и групата Fiat/Chrysler са се възползвали от предимство, следва да се констатира най-напред, че както отбелязва Комисията, Великото херцогство Люксембург не излага никакви доводи, които да покажат, че групата Fiat/Chrysler и FFT не образуват една стопанска единица по смисъла на правото в областта на държавните помощи. Във всеки случай, както изтъква Комисията в съображение 342 от обжалваното решение, FFT е изцяло контролирано от Fiat SpA, което на свой ред контролира групата Fiat/Chrysler. Ето защо всяко предимство, от което се ползва FFT, е от полза за посочената група в нейната цялост, и по-специално, както отбелязва Комисията и Великото херцогство Люксембург не го оспорва, ако това води до договорени между FFT и другите дружества от групата заемни условия, които са по-благоприятни поради намаляването на данъчната тежест в полза на последното.

317 Освен това и при всяко положение, дори да се предположи, че този фактор може да е релевантен, следва да се отбележи, че Великото херцогство Люксембург и FFT не доказват, че намалението на данъка, от което последното се е ползвало в Люксембург, е било „неутрализирано“ чрез увеличения на данъците в други държави членки.

318 Освен това, дори това да е така, такова „неутрализиране“ не позволява да се приеме, че FFT или групата Fiat/Chrysler не са се ползвали от предимство в Люксембург. Всъщност следва да се констатира, че наличието на предимство в рамките на дадена данъчна мярка се определя в зависимост от обичайните данъчни норми, поради което данъчните норми на друга държава членка са неотносими (вж. по аналогия решение от 11 ноември 2004 г., Испания/Комисия, C-73/03, непубликувано, EU:C:2004:711, т. 28). Следователно, доколкото е установено, че по силата на предоставена от държава членка данъчна мярка интегрирано предприятие се ползва от намаление на данъчната тежест, която обичайно би трябвало да понесе при прилагане на

обичайните данъчни норми, данъчното положение на друго предприятие от групата в друга държава членка няма значение за наличието на предимство. По същата причина, и дори без да е необходимо произнасяне по допустимостта на документите, представени от FFT след писмената реплика, които имат за цел да докажат, че е открито арбитражно производство, за да бъде избегнато двойно данъчно облагане на FFT в Люксембург и в Италия, доводът на FFT, че по същество неговите доходи във всеки случай щели да бъдат обложени или в Италия, или в Люксембург, поради което то нямало да се ползва от предимство, следва да се отхвърли като неоснователен.

319 Нито един от доводите, изложени в това отношение от Великото херцогство Люксембург и от FFT, не могат да поставят под въпрос тази констатация.

320 Първо, доколкото Великото херцогство Люксембург изтъква, че Комисията не е можела да се позове на определението от 31 август 2010 г., France Télécom/Комисия (C-81/10 P, непубликувано, EU:C:2010:475, т. 43), тъй като не е изследвала дали групата Fiat/Chrysler действително се е ползвала от предимство, този довод следва да се отхвърли като неоснователен. Всъщност в това отношение е достатъчно да се констатира, че в съображение 343 от обжалваното решение Комисията приема, че от всяко благоприятно данъчно третиране, предоставено на FFT, непременно са се ползвали останалите дружества от групата, на които то е фактурирало трансферни цени.

321 Второ, доколкото Великото херцогство Люксембург се позовава на решение от 17 декември 2015 г., Испания и др./Комисия (T-515/13 и T-719/15, EU:T:2015:1004, т. 115 и 116), за да покаже, че Комисията е трябвало да изследва дали групата Fiat/Chrysler действително се е ползвала от предимство, следва да се констатира, извън факта, че това решение е било отменено от Съда (решение от 25 юли 2018 г., Комисия/Испания и др., C-128/16 P, EU:C:2018:591), че фактите по делото, по което е постановено това решение, при всяко положение нямат никаква връзка с фактите в настоящия случай.

322 Всъщност в решението от 17 декември 2015 г., Испания и др./Комисия (T-515/13 и T-719/15, EU:T:2015:1004), Общият съд постановява, че Комисията е допуснала грешка, като е приела, че получателите на помощ са обединения по икономически интереси (ОИИ) и техните членове, въпреки че не можело да се установи, че техните членове, които са единствените адресати на разпореждането за възстановяване, са се ползвали от избирателни предимства.

323 В случая Комисията е доказала надлежно, че не само FFT, но и всички дружества, които са част от групата и са договаряли с FFT, са се ползвали от данъчното предимство, предоставено чрез FFT, предвид влиянието му върху ценовите условия по отпусканите от него вътрешногрупови заеми. Ето защо този довод на Великото херцогство Люксембург следва да се отхвърли като неоснователен.

324 Трето, доколкото FFT счита, че Комисията е трябвало да приложи критерий за пропорционалност, за да определи дали разглежданото предварително решение предоставя предимство, по-специално предвид решението Umicore, този довод следва да бъде отхвърлен като неоснователен. Всъщност, от една страна, следва да се припомни, че Комисията не е обвързана от своята предходна практика при вземане на решения. От друга страна, както подчертава Комисията в решението Umicore, тя признава свобода на преценка на данъчните органи в рамките на сделка, с която се прекратява правен спор, като по-този начин се избягва вероятно дълъг и несигурен съдебен процес, а не в рамките на предварително решение, което има за цел да определи данъка, който едно дружество би трябвало да плаща в бъдеще.

325 От гореизложеното следва, че третото основание трябва да се отхвърли по същество.

326 Ето защо с оглед на съображенията, изложени в точки 118—325 по-горе, следва да се констатира, че Комисията не е нарушила член 107 ДФЕС, като е приела, че FFT и групата Fiat/Chrysler са се ползвали от предимство, произтичащо от факта, че FFT е платило данък в по-малък размер в сравнение с данъка, който би трябвало да плати предприятие, извършващо сделки на пазара.

327 При тези условия втората група основания, изтъкнати от Великото херцогство Люксембург и от FFT, изведени от наличието на предимство, следва да бъде отхвърлена като цяло.

Д. По третата група основания, изведени от липсата на избирателност на предоставеното на FFT предимство

328 С първото основание по дело T-755/15 и с първото оплакване от първата част от първото основание по дело T-759/15 Великото херцогство Люксембург и FFT твърдят, че Комисията неправилно е приела, че разглежданото предварително решение е избирателна мярка. Те поддържат главно че в рамките на своя анализ на избирателността в три етапа Комисията е взела предвид погрешна референтна система. Според тях разглежданото предварително решение не е дерогация от схемата за облагане на интегрирани дружества, която била релевантната референтна рамка. Така те твърдят, че Комисията не е доказала, че разглежданото предварително решение е било издадено на FFT при по-благоприятни условия от предоставените на други интегрирани дружества.

329 Освен това Великото херцогство Люксембург и FFT оспорват довода на Комисията, че във всеки случай можела да презумира избирателността на разглежданото предварително решение, доколкото ставало въпрос за индивидуална мярка и тя била доказала, че с нея се предоставя предимство на FFT. Те изтъкват, че съдебната практика прави разграничение между индивидуалните мерки ad hoc и индивидуалните данъчни мерки за прилагане на обща данъчна разпоредба. В последния случай избирателността не можело да се презумира, а следвало да бъде проверена чрез сравнение с правните норми и с люксембургската практика, за да се установи дали условията за прилагане са дискриминационни или предоставената на националните органи оперативна самостоятелност е прекомерна. Ето защо Великото херцогство Люксембург и FFT изтъкват, че разглежданото предварително решение не е индивидуална мярка ad hoc, а е индивидуална мярка, която се вписва в обща схема, която предвижда налагането на допълнителни тежести, а именно законодателството за трансферните цени, какъвто е бил случаят по делото, по което е постановено решение от 4 юни 2015 г., Комисия/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

330 Ирландия изтъква, че съгласно съдебната практика и доктрината единствената релевантна референтна система за проверката за избирателност на дадена данъчна мярка е данъчната система на държавата членка, в която се вписва посочената мярка, а не абстрактна или хипотетична данъчна система, каквато Комисията погрешно приложила в обжалваното решение. Тя счита, че референтната система, която следва да бъде взета предвид, е специфичният режим за облагане на интегрираните дружества.

331 Комисията оспорва всички тези доводи.

332 В самото начало е уместно да се припомни, че изискването за селективност, което произтича от член 107, параграф 1 ДФЕС, трябва да бъде ясно разграничено от едновременното установяване на икономическо предимство, така че когато Комисията установява наличието на предимство в широк смисъл, което произтича пряко или косвено от дадена мярка, тя е длъжна да докаже освен това, че посоченото предимство е в полза конкретно на едно или повече предприятия. За да направи това, тя трябва да докаже по-специално че разглежданата мярка въвежда разграничения между предприятията, намиращи се в сходно положение от гледна точка на

преследваната цел. Следователно е необходимо предимството да бъде предоставено по селективен начин и то да би могло да постави определени предприятия в по-благоприятно положение в сравнение с други (решение от 4 юни 2015 г., Комисия/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, т. 59).

333 Следва обаче да се отбележи, че изискването за селективност е различно според това дали разглежданата мярка е предвидена като обща схема за помощ или като индивидуална помощ. В последния случай идентифицирането на икономическото предимство позволява по принцип да се предположи нейната селективност (наричано по-нататък „презумпцията за избирателност“). Обратно, когато се разглежда общ режим на помощи, е необходимо да се установи дали, въпреки констатацията, че предоставя предимство на общо основание, въпросната мярка прави това изключително в полза на определени предприятия или определени области на дейност (решения от 4 юни 2015 г., Комисия/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, т. 60 и от 30 юни 2016 г., Белгия/Комисия, C-270/15 P, EU:C:2016:489, т. 49; в този смисъл вж. и решение от 26 октомври 2016 г., Orange/Комисия, C-211/15 P, EU:C:2016:798, т. 53 и 54). Следва да се уточни, че когато се разглежда индивидуална помощ, презумпцията за избирателност се прилага независимо от въпроса дали на засегнатия пазар или пазари има оператори, които се намират в сходно фактическо и правно положение (решение от 13 декември 2017 г., Гърция/Комисия, T-314/15, непубликувано, EU:T:2017:903, т. 79).

334 От постоянната съдебна практика се установява също че за да квалифицира като „селективна“ една национална данъчна мярка, която не е индивидуална, Комисията трябва, на първо място, да установи приложимата в съответната държава членка обща или „обичайна“ система на данъчно облагане, и на второ място, да докаже, че разглежданата данъчна мярка дерогира посочената обща система, доколкото въвежда диференциация между оператори, които от гледна точка на преследваната от тази обща система цел се намират в сходно фактическо и правно положение (решения от 8 септември 2011 г., Paint Graphos и др., C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 49, от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 57 и от 13 декември 2017 г., Гърция/Комисия, T-314/15, непубликувано, EU:T:2017:903, т. 85).

335 Понятието „държавна помощ“ обаче не се отнася до мерките, въвеждащи диференциране между предприятия, които от гледна точка на преследваната от разглеждания правен режим цел се намират в сходно фактическо и правно положение и следователно са селективни a priori, когато съответната държава членка успее да докаже, че това диференциране е обосновано, тъй като произтича от естеството или от структурата на системата, в която се вписват тези мерки (вж. 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. 58 и цитираната съдебна практика).

336 Следователно заключение за избирателния характер на дадена национална данъчна мярка, която не е индивидуална мярка, е възможно да се направи след прилагане на метода в три етапа, представен в точки 334 и 335 по-горе.

337 В случая следва да се отбележи, че в обжалваното решение Комисията е извършила главно проверка за избирателността на разглежданата мярка, като е следвала трите етапа, посочени в точки 334—336 по-горе. Тя обаче е приложила и презумпцията за избирателност, съгласно която една мярка се счита за избирателна, когато предоставя предимство и става въпрос за индивидуална помощ. Всъщност в съображение 218 от обжалваното решение и в своите писмени изявления Комисията припомня, че „според Съда при индивидуална мярка за помощ за разлика от обща схема за помощ установяването на икономическото предимство по принцип позволява да се предположи нейната избирателност“ и че FFT в случая се ползва от „индивидуална мярка за помощ“. Освен това Комисията подчертава в съдебното заседание в отговор на въпросите на Общия съд, че в обжалваното решение тя е доказала избирателността

на разглежданото предимство по много начини, включително чрез презумпцията за избирателност, чиято законосъобразност обаче е била потвърдена от съдебната практика едва след приемането на обжалваното решение.

338 Общият съд намира за уместно да започне с разглеждането на доводите на Великото херцогство Люксембург и на FFT, че Комисията не е можела да презумира избирателността на помощта, нито да констатира, че те не са оборили презумпцията за избирателност.

339 На първо място, що се отнася до презумпцията за избирателност, следва да се припомни, че както се установява по същество от съдебната практика, цитирана в точка 333 по-горе, тя се прилага при две условия, от една страна, разглежданата мярка да е индивидуална помощ (а не схема за помощ), и от друга страна, да предоставя предимство на предприятието получател. Става въпрос за оборима презумпция; следователно, за да я обори, жалбоподателят следва да докаже, че едното или другото от тези две условия не е изпълнено.

340 Първо, що се отнася до условието, свързано с наличието на предимство, е важно да се посочи, че то е изпълнено. Всъщност, както беше посочено в точка 286 по-горе, Великото херцогство Люксембург и FFT не са успели да докажат, че Комисията неправилно е направила извода, че размерът на данъка, който FFT е трябвало да плати, е по-нисък от този, който би трябвало да плати в нормални пазарни условия.

341 Второ, що се отнася до условието мярката да е индивидуална помощ, в своите писмени изявления и в съдебното заседание в отговор на въпросите на Общия съд Великото херцогство Люксембург и FFT по същество оспорват, че разглежданото предварително решение може да съставлява индивидуална помощ ad hoc. Според тях ставало въпрос за индивидуална мярка за прилагане, която се вписва в рамките на обща схема, какъвто е бил случаят, по който е постановено решение от 4 юни 2015 г., Комисия/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

342 В това отношение следва да се припомни, че по силата на член 1, буква д) от Регламент 2015/1589 „индивидуална помощ“ означава помощ, която не се предоставя на базата на схема за помощи, и предоставяне на помощ на базата на схема за помощ, което подлежи на уведомяване по силата на член 2 от посочения регламент.

343 Съгласно член 1, буква г) от Регламент 2015/1589 „схема за помощ“ означава „всеки акт, на базата на който и без да се изискват допълнителни мерки за прилагане, може да се предостави индивидуална помощ на предприятията, определени в акта по общ и абстрактен начин и всеки акт, на базата на който помощ, която не е свързана с конкретен проект, може да бъде предоставена на едно или няколко предприятия за неопределен период от време и/или в неопределен размер“.

344 От определението за схема за помощ по член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, цитирано в точка 343 по-горе, така както е тълкувано в съдебната практика, могат да се изведат следните съображения.

345 Първо, наличието на схема за помощ по принцип предполага посочване на разпоредбите, въз основа на които са предоставени помощите. Въпреки това, при разглеждане на схема за помощ, при която липсва посочване на правен акт, с който се въвежда такава схема за помощ, вече е било постановено, че Комисията може да се обоснове със съвкупност от обстоятелства, които могат да разкрият фактическото наличие на схема за помощ (вж. в този смисъл решение от 13 април 1994 г., Германия и Pleuger Worthington/Комисия, C-324/90 и C-342/90, EU:C:1994:129, т. 14 и 15).

346 Второ, доколкото индивидуалните помощи се предоставят без допълнителни мерки за прилагане, съществените елементи от схемата за помощ непременно трябва да произтичат от разпоредбите, определени като основание за тази схема.

347 Трето, когато прилагат схема за помощ, националните органи не могат да разполагат със свобода на преценка по отношение на определянето на основните елементи на въпросната помощ и по отношение на целесъобразността на отпускането ѝ. Всъщност, за да се изключи наличието на такива мерки за прилагане, правомощията на националните органи трябва да се ограничат до техническо прилагане на разпоредбите, които съставляват съответната схема, след евентуална проверка дали кандидатите отговарят на предварителните условия да се възползват от нея.

348 Четвърто, от член 1, буква г) от Регламент 2015/1589 следва, че актовете, на които се основава схемата за помощ, трябва да определят получателите по общ и абстрактен начин, дори размерът на предоставената им помощ да е неопределен.

349 В случая следва да се посочи, че както подчертава Комисията в отговор на поставените в съдебното заседание въпроси, разглежданото предварително решение не би могло да се счита за мярка, предоставена въз основа на схема за помощ.

350 Най-напред е важно да се отбележи, че нито общата система за корпоративно данъчно облагане, нито специфичният режим за облагане на интегрирани дружества или друга идентифицирана от страните разпоредба представляват схема по смисъла на член 1, буква г), първо и второ предложение от Регламент 2015/1589, въз основа на която разглежданата мярка е предоставена на FFT. Страните не се позовават и на съвкупност от обстоятелства, които могат да разкрият фактическото наличие на схема за помощ.

351 По-нататък, важно е да се посочи, че разглежданата мярка не се отнася общо до приемането от страна на данъчните органи на предварителни решения, а до едно предварително решение, което засяга конкретно и точно FFT (вж. решение от 13 декември 2017 г., Гърция/Комисия, T-314/15, непубликувано, EU:T:2017:903, т. 80 и 81). Безспорно е впрочем, че разглежданото предварително решение има за предмет да определи размера на данъка, за заплащането на който по силата на приложимите люксембургски данъчни разпоредби е задължено само FFT, поради което разглежданото предварително решение се отнася единствено до индивидуалното положение на FFT. Ето защо следва да се констатира, че основните елементи на мярката за помощ, и по-конкретно елементите, съставляващи предимството, а именно възприемането на метод за определяне на възнаграждението на FFT въз основа на сегментиране на собствения капитал и прилагане на различни норми на възвръщаемост в зависимост от това сегментиране, в отклонение от резултата, съответстващ на принципа на сделката между несвързани лица, произтичат единствено от разглежданото предварително решение, а не от разпоредбите на люксембургското данъчно право, въз основа на което е било прието разглежданото предварително решение.

352 Накрая, следва да се констатира, че при всяко положение, както посочва Великото херцогство Люксембург в отговор на устните въпроси на Общия съд, от самото люксембургско законодателство следва, че данъчната администрация разполага със свобода на преценка да оцени най-добрия метод за изчисляване на подлежащата на облагане сума на всяко дружество, подало искане за предварително решение, в съответствие с обстоятелствата във всеки конкретен случай. Всъщност издаването на предварителни решения от страна на люксембургските данъчни органи налага във всеки отделен случай специфичен анализ, изискващ сложна преценка. В този смисъл свободата на преценка, с която люксембургската данъчна администрация разполага при всяко предварително решение, изключва възможността разглежданото предварително решение да представлява единствено мярка за прилагане на схема за помощ.

353 В това отношение е важно да се подчертае, че фактът, че разглежданото предварително решение не е изолирана мярка, а е едно от многобройните предварителни решения, издадени в полза на предприятия в Люксембург, не оказва влияние върху констатацията, че доколкото разглежданото предварително решение предоставя предимство на FFT, това предварително решение представлява индивидуална помощ за това предприятие.

354 От всички тези съображения, и по-специално от точки 345 и 350 по-горе, следва, че разглежданото предварително решение не представлява схема за помощ, нито индивидуална мярка за помощ, приета по силата на схема за помощ по смисъла на член 1, буква г), първо и второ предложение от Регламент 2015/1589. Всъщност, от една страна, разглежданото предварително решение не съдържа разпоредба, въз основа на която би било възможно да се предоставят помощи по смисъла на член 1, буква г), първо и второ предложение от Регламент 2015/1589. От друга страна, няма данни, от които да се приеме, че това предварително решение е прието въз основа на тази разпоредба.

355 Ето защо при това положение следва да се приеме, че разглежданото предварително решение трябва да се счита за индивидуална помощ по смисъла на член 1, буква д) от Регламент 2015/1589.

356 Това заключение не се поставя под въпрос от останалите доводи на Великото херцогство Люксембург и на FFT.

357 От една страна, следва да бъде отхвърлен като неоснователен доводът на Великото херцогство Люксембург, че по същество Комисията не можела да постави под въпрос помощ, приета въз основа на схема за помощ, без предварително да постави под въпрос посочената схема, тъй като разглежданото предварително решение не е прието при прилагане на схема за помощ.

358 От друга страна, доколкото FFT изтъква, че с разглежданото предварително решение в Люксембург се прилагат правилата в областта на трансферните цени и Комисията не е определила кои предприятия са се намирали в сходно правно и фактическо положение с FFT, и не е взела предвид съществените различия между дружества в група и самостоятелни дружества, този довод следва да бъде отхвърлен като несъстоятелен. Всъщност този довод не поставя под съмнение констатацията, че разглежданата мярка е индивидуална помощ ad hoc.

359 С оглед на гореизложеното следва да се направи изводът, че във всеки случай Комисията не е допуснала грешка, като е приела, че предоставеното на FFT с разглежданото предварително решение предимство е било избирателно, тъй като условията, свързани с презумпцията за избирателност, са били изпълнени в случая.

360 Във всеки случай, дори да се предположи, че презумпцията за избирателност не е можело да се приложи, следва да се посочи, че Комисията също така е приела, че предоставеното на FFT с разглежданото предварително решение предимство е било избирателно с оглед на преценката в три етапа, описана в точки 334—336 по-горе. Следва да се припомни, че първият етап от тази преценка включва установяване на релевантната референтна рамка, след това, вторият етап — проверка дали разглежданата мярка дерогира тази референтна рамка, и накрая, третият етап — проверка дали такава дерогация може да бъде обоснована от естеството и структурата на нормите, от които е съставена референтната рамка. Комисията е провела тази проверка, като за референтна рамка е възприела главно люксембургската обща система за корпоративно данъчно облагане, а при условията на евентуалност — член 164 от Данъчния кодекс и циркулярното писмо.

361 Що се отнася до първия и втория етап, следва да се отбележи, че независимо дали възприетата от Комисията референтна рамка е общата система за корпоративно данъчно облагане или член 164 от Данъчния кодекс и циркулярното писмо, Комисията правилно е приела, че

предварителното решение дерогира нормите, съставляващи всяка от референтните рамки. Всъщност, както беше посочено в точки 286 и 299 по-горе, Комисията правилно е приела, както в своя главен анализ от гледна точка на общата система за корпоративно данъчно облагане, така и в анализа си, проведен при условията на евентуалност от гледна точка на член 164 от Данъчния кодекс и циркулярното писмо, че разглежданото предварително решение предоставя предимство на FFT. Както впрочем беше посочено в точка 122 по-горе, Комисията е разгледала едновременно наличието на предимство, а в рамките на проверката за избирателност — и наличието на дерогация от предварително идентифицираните референтни рамки. Всъщност, както твърди Комисията в съображение 217 от обжалваното решение, въпросът дали разглежданото предварително решение представлява дерогация от референтната рамка съвпада с установяването на предимството, предоставено на получателя от тази мярка.

362 При тези условия следва да се констатира, че доводите на страните, с които се оспорва установената от Комисията референтна рамка, са неотносими, а доводите, с които се оспорва анализът на Комисията във втория етап от нейната обосновка, а именно проверката за дерогация от референтната рамка, следва да бъдат отхвърлени като неоснователни.

363 Що се отнася до третия етап, важно е да се отбележи, че в обжалваното решение, Комисията, от една страна, приема, че Великото херцогство Люксембург и FFT не са предоставили нито един довод, който може да обоснове избирателното третиране на FFT, произтичащо от разглежданото предварително решение. От друга страна, тя твърди, че не е установила и мотив, който да оправдае преференциалното третиране в полза на FFT (съображения 337 и 338 от обжалваното решение).

364 Освен това, доколкото с цел да обоснове дерогацията FFT изтъква, че разглежданото предварително решение съответства на принципа на сделката между несвързани лица, достатъчно е да се констатира, че този довод почива на неправилно схващане.

365 Що се отнася до довода на FFT, че разглежданото предварително решение позволява да се избегне двойно данъчно облагане, налага се изводът, както основателно изтъква Комисията, че FFT не твърди и не доказва, че то е можело да избегне двойно данъчно облагане единствено ако бъде прието разглежданото предварително решение. Освен това е важно да се констатира, както основателно отбелязва Комисията, че във всеки случай въпросът за двойното данъчно облагане няма връзка и значение за въпроса за определяне на избирателността на дадено предимство.

366 Ето защо от съображенията, изложени в точки 360—365 по-горе, следва, че Комисията не е допуснала грешка като е направила извод за избирателността на разглежданата мярка въз основа на анализа за избирателността в три етапа.

367 Предвид гореизложеното, третата група основания, изтъкнати от Великото херцогство Люксембург и от FFT, изведени от липсата на избирателност на предоставеното на FFT предимство, следва да се отхвърли изцяло.

Е. По четвъртата група основания, изведени от ограничаване на конкуренцията

368 Великото херцогство Люксембург изтъква, че в нарушение на членове 107 ДФЕС и 296 ДФЕС Комисията не е представила доказателства за каквото и да било настоящо или потенциално ограничаване на конкуренцията.

369 Според Великото херцогство Люксембург, от една страна, Комисията не доказва нито в съображение 189 от обжалваното решение, нито в съображения 343 и 345 от посоченото решение по какъв начин освобождаването на FFT от данъчно задължение, което по правило би

било задължено да плати, би довело до подобряване на неговото положение или на положението на групата Fiat/Chrysler на някой пазар. От друга страна, позоваването в съображение 189 от обжалваното решение единствено най-общо на финансовото положение на посочената група, било явно недостатъчно, за да характеризира такава последица, дори и потенциална.

370 FFT също твърди, че Комисията е нарушила членове 107 ДФЕС и 296 ДФЕС, доколкото на практика в обжалваното решение не е анализирала въздействието на разглежданото предварително решение върху конкуренцията.

371 На първо място FFT упреква Комисията, че се е ограничила в съображение 189 от обжалваното решение да твърди, че разглежданото предварително решение е подобрило неговото финансово положение и това на групата Fiat/Chrysler и поради това е можело да наруши конкуренцията.

372 Освен това FFT подчертава, че съгласно съдебната практика дадена мярка следва да бъде оценявана в зависимост от нейните последици, а не в зависимост от нейните цели. Самото твърдение, че намаленото данъчно задължение в Люксембург е подобрило конкурентоспособността на групата Fiat/Chrysler, обаче е равнозначно на осъждане въз основа на целта, макар значение да имат само последиците. Комисията не можела винаги да презумира нарушение на конкуренцията. То добавя, че фактите по случая са сложни и че е следвало да бъде взет предвид общият ефект от разглежданото предварително решение върху групата.

373 Нещо повече, FFT твърди, че дори да се предположи, че то е ползвало прекалено нисък корпоративен данък в Люксембург, то не предоставя услуги или стоки на трети лица, поради което не е конкурентоспособно на пазар, на който би могла да бъде нарушена конкуренцията.

374 На второ място FFT твърди, че са неточни данните в съображение 345 от обжалваното решение, за които смята, че не участват при анализа на последиците върху конкуренцията, проведен в обжалваното решение.

375 На трето място FFT изтъква, че Комисията основава своя извод, че разглежданото предварително решение е засегнало конкуренцията, на предположението, че то е платило по-малко корпоративен данък в сравнение със самостоятелно дружество. FFT оспорва това сравнение.

376 Комисията оспорва тези доводи.

377 Що се отнася до констатацията на Комисията, че е налице ограничаване на конкуренцията, което е четвъртото условие за наличие на държавна помощ, следва да се отбележи, че в съображение 189 от обжалваното решение Комисията най-напред припомня, че се счита, че предоставена от държавата мярка нарушава или заплашва да наруши конкуренцията, когато би могла да подобри конкурентната позиция на получателя в сравнение с други предприятия, с които той се конкурира. След това тя констатира, че доколкото разглежданото предварително решение освобождава FFT от данъчно задължение, което в противен случай то би било задължено да заплати съгласно общата система за корпоративно данъчно облагане, това предварително решение нарушава или заплашва да наруши конкуренцията, като подобрява финансовото положение на FFT и на групата Fiat/Chrysler.

378 Освен това в съображения 343—345 от обжалваното решение, които се отнасят до получателя на оспорваната мярка, Комисията уточнява, че разглежданото предварително решение носи полза на цялата група Fiat/Chrysler, доколкото предоставя допълнителни ресурси не само на FFT, а и на цялата група. Комисията добавя, че размерът на данъка, платен от FFT в Люксембург, оказва влияние върху цените на вътрешногруповите заеми, които то предоставя на дружествата от

групата, тъй като тези цени се определят в зависимост от средната цена на капитала на групата. От това Комисията стига до извода, че намаляването на дължимия от FFT данък непременно е довело до понижаване на цените на отпусканите от него вътрешногрупови заеми.

379 Както беше посочено в точка 178 по-горе, съгласно постоянната съдебна практика изискванията от член 296 ДФЕС мотиви трябва да бъдат съобразени с естеството на съответния акт и по ясен и недвусмислен начин да излагат съображенията на институцията, която издава оспорвания акт, така че да дадат възможност на заинтересованите лица да се запознаят с основанията за взетата мярка, а на съда на Съюза — да упражни своя контрол.

380 Приложен към квалифицирането на една помощ, този принцип изисква да се посочат съображенията, поради които Комисията приема, че разглежданата помощ попада в приложното поле на член 107, параграф 1 ДФЕС. В това отношение, дори в случаите, когато от обстоятелствата, при които е предоставена помощта, е видно, че тя може да засегне търговията между държавите членки и да наруши или да заплаши да наруши конкуренцията, Комисията трябва най-малкото да посочи тези обстоятелства в мотивите на решението си (решения от 6 септември 2006 г., Португалия/Комисия, C-88/03, EU:C:2006:511, т. 89 и от 30 април 2009 г., Комисия/Италия и Wam, C-494/06 P, EU:C:2009:272, т. 49).

381 Що се отнася до условието за нарушаване на конкуренцията, от съдебната практика се установява, че помощите, които имат за цел да освободят дадено предприятие от разходите, които самото то поначало би трябвало да понесе в рамките на своето текущо управление или на своята нормална дейност, по принцип нарушават условията на конкуренция (решения от 19 септември 2000 г., Германия/Комисия, C-156/98, EU:C:2000:467, т. 30 и от 3 март 2005 г., Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130, т. 55).

382 Съгласно постоянната съдебна практика за целите на квалифицирането на една национална мярка като „държавна помощ“ следва да се установи не реално въздействие на помощта върху търговията между държавите членки и действително нарушаване на конкуренцията, а само да се разгледа дали помощта би могла да засегне тази търговия и да наруши конкуренцията (вж. решение от 10 януари 2006 г., Cassa di Risparmio di Firenze и др., C-222/04, EU:C:2006:8, т. 140 и цитираната съдебна практика).

383 Освен това, що се отнася по-специално до оперативните помощи, каквато е разглежданата помощ, както посочва Комисията, от съдебната практика се установява, че те имат за цел да освободят дадено предприятие от разходите, които самото то поначало би трябвало да понесе в рамките на своето текущо управление или на своята нормална дейност, и по принцип нарушават условията на конкуренция (вж. решение от 9 юни 2011 г., Comitato „Venezia vuole vivere“ и др./Комисия, C-71/09 P, C-73/09 P и C-76/09 P, EU:C:2011:368, т. 136 и цитираната съдебна практика).

384 В случая следва да се посочи, че от съображения 189, 343 и 345 от обжалваното решение, чието съдържание е възпроизведено в точки 377 и 380 по-горе, се установява, че Комисията е приела, че FFT и групата, към която то принадлежи, са се ползвали от предимство, произтичащо от намаляването на данък, с каквото останалите конкурентни дружества не са разполагали, и което следователно е било в състояние да подобри неговото финансово положение на пазара, като по този начин разглежданото предварително решение ограничава конкуренцията. Според Комисията намаляването на данъчната тежест на FFT, произтичащо от разглежданото предварително решение, предоставя допълнителни ресурси на групата като цяло, доколкото е довело до понижаване на цените на отпусканите от него вътрешногрупови заеми. С оглед впрочем на съдебната практика, изложена в точки 379—382 по-горе, следва да се констатира, че тези елементи са достатъчни, за да се приеме, че Комисията е изложила обстоятелствата, поради които счита, че разглежданата мярка е можела да засегне конкуренцията и да наруши

търговията. В това отношение следва да се припомни, че както се установява от точка 7 по-горе, FFT предоставя услуги за управление на парични средства и за финансиране на дружествата от посочената група, установени в Европа, с изключение на установените в Италия.

385 Ето защо следва да се приеме, че Комисията не е допуснала неизпълнение на задължението си за мотивиране и не е допуснала грешка в преценката, като е направила извода, че разглежданата мярка може да ограничи конкуренцията на пазара, тъй като съответното данъчно намаление е подобрило финансовото положение на FFT и на групата, към която то принадлежи, в ущърб на положението на неговите конкуренти.

386 Това заключение не може да се постави под съмнение от останалите доводи на Великото херцогство Люксембург и на FFT.

387 На първо място, доколкото Великото херцогство Люксембург се позовава на решение от 17 декември 2015 г., Испания и др./Комисия (T-515/13 и T-719/13, EU:T:2015:1004), следва да се посочи, че както беше отбелязано в точка 321 по-горе, това решение на Общия съд е отменено от Съда с негово решение от 25 юли 2018 г., Комисия/Испания и др. (C-128/16 P, EU:C:2018:591).

388 Във всеки случай е важно да се отбележи, че в решение от 17 декември 2015 г., Испания и др./Комисия (T-515/13 и T-719/13, EU:T:2015:1004), Общият съд е направил извод за недостатъчно мотивиране на решението на Комисията, доколкото не са били достатъчно ясно посочени причините, поради които предимството, предоставено на инвеститорите, а не на корабоплавателните предприятия и на корабостроителниците, които са получили помощта, е можело да доведе до нарушаване на конкуренцията. Фактите в настоящия случай обаче са различни, доколкото предимството е предоставено на FFT и на групата, към която то принадлежи. Поради това обстоятелствата по настоящото дело не изискват никакво друго обяснение освен това, че FFT и дружествата от групата Fiat/Chrysler, като е трябвало да платят по-нисък данък, са се ползвали от предимство, което е довело до нарушаване на конкуренцията на пазарите, на които са оперирали дружествата от групата Fiat/Chrysler.

389 На второ място, FFT цитира три съдебни решения в подкрепа на доводите си, че Комисията е трябвало да провери по-старателно фактите.

390 Първо, що се отнася до решения от 17 септември 1980 г., Philip Morris/Комисия (730/79, EU:C:1980:209, т. 11), и от 15 юни 2000 г., Alzetta и др./Комисия (T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97—T-607/97, T-1/98, T-3/98—T-6/98 и T-23/98, EU:T:2000:151, т. 80), следва да се отбележи, че обратно на твърдяното от FFT, макар по тези дела Комисията да е идентифицирала по специфичен начин релевантния пазар, предходното състояние на конкуренцията и целта на помощта, от нито едно от тези решения не следва, че Комисията е длъжна системно да провежда такъв анализ, когато излага причините, поради които разглежданата мярка нарушава конкуренцията. Както беше посочено в точка 384 по-горе, Комисията обаче е установила причините, поради които разглежданата мярка представлява оперативна помощ, позволяваща на FFT и на дружествата от групата Fiat/Chrysler да се ползват от предимство и да подобрят финансовото си положение, а FFT — да понижи цените по своите вътрешногрупови заеми.

391 Освен това, за разлика от фактите по делото, по което е постановено решение от 24 октомври 1996 г., Германия и др./Комисия (C-329/93, C-62/95 и C-63/95, EU:C:1996:394), в което Съдът отменя решението на Комисията поради недостатъчно мотиви, и обратно на фактите, въз основа на които е постановено решение от 13 март 1985 г., Нидерландия и Leeuwarder Papierwarenfabriek/Комисия (296/82 и 318/82, EU:C:1985:113), в случая Комисията съвсем ясно е изложила мотивите, поради които приема, че е налице ограничение на конкуренцията.

392 Ето защо тези доводи следва да бъдат отхвърлени като неоснователни.

393 На трето място, доколкото FFT изтъква, че дадена мярка трябва да бъде оценявана в зависимост от нейните последици, а не в зависимост от целите ѝ, достатъчно е да се припомни, че от съдебната практика, цитирана в точка 118 по-горе, следва, че дадена помощ трябва да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията. В случая, както беше посочено в точка 384 по-горе, Комисията впрочем правилно е приела, че разглежданата мярка води до нарушаване на конкуренцията.

394 На четвърто място, доколкото FFT твърди, че Комисията е обосновала заключението си, че разглежданото предварително решение е засегнало конкуренцията, върху погрешното предположение, че то е платило по-малко корпоративен данък, отколкото самостоятелно дружество, този довод следва да се отхвърли като неоснователен. Всъщност Комисията правилно е приела, че FFT се е ползвало от данъчно предимство, поради което основателно е направила извода, че такова предимство може да наруши конкуренцията на пазарите, на които действат FFT и групата, към която то принадлежи.

395 На пето място, доколкото FFT твърди, че дори ако се предположи, че то се е ползвало от прекалено нисък корпоративен данък в Люксембург, то не доставя услуги или стоки на трети лица, поради което не е конкурентоспособно на пазар, на който би могла да бъде нарушена конкуренцията, или че стоките и услугите, които дружествата от групата предлагат, се подчиняват на пазарните условия, тези доводи следва да бъдат отхвърлени като неоснователни. Всъщност, доколкото се ползва от намаление на данъчната тежест, FFT е в състояние да финансира дейностите на други дружества от групата на по-ниска цена, като по този начин нарушава конкуренцията на пазарите, на които действат последните.

396 На шесто място, FFT твърди, че данните в съображение 345 от обжалваното решение, за които то счита, че не се включват в извършения в обжалваното решение анализ на последиците върху конкуренцията, са неточни. Според FFT в това съображение Комисията погрешно е приела, че има връзка между размера на платения от FFT в Люксембург данък и размера на лихвите, които FFT прилага по отпусканите от него заеми на дружествата от групата Fiat/Chrysler. В това отношение е достатъчно да се констатира, както впрочем признава самото FFT, че обстоятелството, че Комисията е допуснала грешка в размера на лихвите, които следва да бъдат взети предвид, не оказва влияние върху извода за наличие на ограничение на конкуренцията. Ето защо този довод следва да бъде отхвърлен като несъстоятелен.

397 На седмо място, доколкото FFT изтъква, че е налице сходство между отменения решение от Съда с решение от 30 април 2009 г., Комисия/Италия и Wam (C-494/06 P, EU:C:2009:272), и настоящия случай, този довод, който то не е повдигнало в рамките на втората част от първото основание, следва да бъде отхвърлен като неоснователен. Всъщност, както твърди Комисията, в първото дело Съдът е изтъкнал, че въпросната помощ не представлява оперативна помощ. Освен това FFT не оспорва съдебната практика, на която Комисията се е позовала в случая, съгласно която оперативните помощи по принцип нарушават условията на конкуренция. FFT също не доказва, че в случая такава презумпция не би трябвало да се приложи.

398 С оглед на гореизложеното повдигнатите от Великото херцогство Люксембург и от FFT основания, че Комисията не е доказала наличието на ограничение на конкуренцията, следва да бъдат отхвърлени.

Ж. По петата група основания, изведени от възстановяването на помощта

399 Тази група основания, изложена от Великото херцогство Люксембург при условията на евентуалност и свързана с възстановяването на помощта, се разделя на две части.

1. По първата част, изведена от нарушение на Регламент 2015/1589, доколкото възстановяването на разглежданата твърдяна помощ е несъвместимо с принципа на правна сигурност

400 Великото херцогство Люксембург твърди, че като е разпоредила възстановяването на разглежданата твърдяна помощ, Комисията е нарушила принципа на правна сигурност и член 16, параграф 1 от Регламент 2015/1589.

401 Ирландия посочва, че споделя гледната точка на Великото херцогство Люксембург, че Комисията е нарушила принципа на правна сигурност.

402 Комисията оспорва тези доводи.

403 Следва да се припомни, че член 16, параграф 1 от Регламент 2015/1589 гласи следното:

„Когато са взети отрицателни решения в случаи с неправомерна помощ, Комисията решава съответната държава членка да вземе всички необходими мерки за възстановяване на помощта от бенефициера […]. Комисията не изисква възстановяване на помощта, ако това противоречи на общ принцип на правото на Съюза“.

404 В обжалваното решение Комисията най-напред посочва, че съгласно член 16, параграф 1 от Регламент 2015/1589 тя е длъжна да разпореди възстановяването на всяка помощ, която е неправомерна и несъвместима с вътрешния пазар, освен ако това противоречи на общ принцип на правото (съображения 354 и 355 от обжалваното решение). По-нататък Комисията приема, че доводите на Великото херцогство Люксембург, че възстановяването би нарушило принципите на защита на оправданите правни очаквания и на правната сигурност, са неоснователни (съображение 364 от обжалваното решение). От една страна, що се отнася до защитата на оправданите правни очаквания, тя посочва, че не е давала на Великото херцогство Люксембург или на FFT никакви конкретни уверения (съображения 356—358 от обжалваното решение). От друга страна, що се отнася до нарушението на принципа на правната сигурност, нямало никаква предходна практика при вземане на решения, която да може да е породила несигурност относно това дали предварителни решения могат да доведат до предоставяне на държавна помощ. Освен това Комисията по-специално припомня, че съгласно съдебната практика не е длъжна да посочва точната сума на помощта, която подлежи на възстановяване (съображения 360—363 от обжалваното решение).

405 Съгласно съдебната практика принципът на правната сигурност, който е общ принцип на правото на Съюза, изисква правните норми да бъдат ясни и точни и цели да гарантира предвидимост на правните положения и отношения, регулирани от правото на Съюза (решение от 15 февруари 1996 г., Duff и др./Комисия, C-63/93, EU:C:1996:51, т. 20).

406 В случая, първо, доколкото Великото херцогство Люксембург твърди, че съгласно член 16, параграф 1 от Регламент 2015/1589 не е трябвало да бъде разпоредено възстановяване, тъй като това би нарушило принципа на правната сигурност, следва да се констатира, че правната норма, довела до приемане на обжалваното решение, а именно член 107 ДФЕС, и припомнените в точка 118 по-горе четири условия за наличие на такава помощ, е ясна и точна.

407 В това отношение е важно да се припомни, че понятието за държавна помощ се определя в зависимост от последиците на мярката за конкурентното положение на нейния получател (вж. в този смисъл решение от 22 декември 2008 г., British Aggregates/Комисия, C-487/06 P, EU:C:2008:757, т. 87). От това следва, че член 107 ДФЕС забранява всяка мярка за помощ, независимо от нейната форма или от използваната при отпускането ѝ техника за правна регламентация (вж. в този смисъл 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. 79).

408 Следователно няма никакво съмнение, че всяка публична мярка, каквато е предварителното решение, която отговаря на условията, посочени в член 107 ДФЕС, по принцип е забранена и следва да бъде обект на разпореждане за възстановяване.

409 Второ, при всяко положение следва да се приеме, както изтъква Комисията, че няма нито един факт от обективната действителност, от който Великото херцогство Люксембург или FFT могат да направят извод, че Комисията не би приложила член 107 ДФЕС по отношение на предварителните решения. От една страна, от практиката при вземане на решения на Комисията, на която тя се позовава в бележка под линия 71 от обжалваното решение, основателността на която Великото херцогство Люксембург не оспорва, се установява, че тя и преди е проверявала съвместимостта на предварителни решения с член 107 ДФЕС. От друга страна, Великото херцогство Люксембург не оспорва, че Комисията вече е извършвала проверка на индивидуални данъчни мерки и е прибягвала до принципа на сделката между несвързани лица, за да разпореди възстановяването на помощите.

410 При тези условия самото прилагане на член 107 ДФЕС към разглежданото предварително решение не може да е нарушение на принципа на правната сигурност. Ето защо не може надлежно да се изтъква нарушение на този принцип, за да се обоснове, че помощта, произтичаща от разглежданото предварително решение, не се възстановява на основание член 16, параграф 1 от Регламент 2015/1589.

411 Останалите доводи на Великото херцогство Люксембург и на Ирландия не са убедителни.

412 Най-напред, доколкото Великото херцогство Люксембург твърди, че аналитичният модел на данъчната основа на FFT, използван от Комисията, не бил достатъчно предвидим, че следвало да се действа гъвкаво, като не се очаква нереалистично равнище на точност, и че не можело да се счита, че то е било недобросъвестно, следва да се припомни, че държавите членки разполагат със свобода на преценка при трансферното ценообразуване и само когато Комисията установи грешка при посоченото ценообразуване, поради което трансферните цени не съответстват на надеждно приближение до пазарен резултат, тя е в правото си да констатира наличието на помощ (вж. т. 204 по-горе). В случая Общият съд констатира, че Комисията основателно е направила извод, че с разглежданото предварително решение Великото херцогство Люксембург е възприело такива грешки в метода за определяне на възнаграждението на FFT, които не позволяват да се определи трансферна цена, отразяваща цената, която би била договорена при пазарни условия. При това положение не може да се счита, че Комисията е изисквала нереалистично равнище на точност, нито че нейният аналитичен модел е непредвидим. Ето защо Великото херцогство Люксембург не може надлежно да твърди, че е било непредвидимо Комисията да констатира наличието на помощ и да разпореди нейното възстановяване.

413 По-нататък, доколкото Великото херцогство Люксембург изтъква, че неговата практика за приемане на предварителни решения съответства на Кодекса за поведение в областта на данъчното облагане на предприятията и с Насоките на ОИСР, достатъчно е да се посочи, че Комисията е установила, че с разглежданото предварително решение, за което тя не е била уведомена, Великото херцогство Люксембург е предоставило държавна помощ, несъвместима с вътрешния пазар по смисъла на член 107 ДФЕС. По този начин, от една страна, тя не поставя под съмнение самата практика за приемане на предварителни решения като такава. От друга страна, проверката за наличие на държавна помощ се извършва от гледна точка на критериите, предвидени в член 107 ДФЕС. При тези обстоятелства фактът, че Съветът на Европейския съюз или ОИСР е одобрил(а) текстове в областта на трансферните цени, които не обвързват Комисията, е без значение за констатацията, че разглежданото предварително решение предоставя избирателно предимство на FFT.

414 Освен това Великото херцогство Люксембург и Ирландия твърдят, че прилагането на принципа на правна сигурност може да изисква ограничаване на обратното действие на даден акт при наличие на сериозни икономически рискове и когато заинтересованите страни са добросъвестни, условия, които били изпълнени в случая. Доколкото обаче Великото херцогство Люксембург изтъква този довод с цел оспорване на възстановяването на разглежданата мярка за помощ, достатъчно е да се припомни, че разпореждането за възстановяване не представлява прилагане на акт с обратна сила. Всъщност премахването на неправомерна помощ посредством възстановяване е логичната последица от установяването на нейната неправомерност и има за цел възстановяване на предишното положение (решение от 19 октомври 2005 г., CDA Datenträger Albrechts/Комисия, T-324/00, EU:T:2005:364, т. 77 и цитираната съдебна практика).

415 При всички положения, доколкото Великото херцогство Люксембург изтъква, че обжалваното решение би довело до тежки икономически последици или сериозни затруднения за него и за други държави членки, както било отбелязано по-конкретно от представители на Съединените американски щати, от една страна, следва да се констатира, че член 16, параграф 1 от Регламент 2015/1589 не предвижда, че обявена за несъвместима помощ може да не бъде възстановявана на такова основание. От друга страна, нито един от доводите на Великото херцогство Люксембург не позволява да се установи наличието на такива тежки икономически последици. Всъщност е ясно, че възстановяването на разглежданата мярка само по себе си не може да има отрицателни икономически последици за Великото херцогство Люксембург, тъй като възстановените суми ще постъпят в неговия бюджет. Нещо повече, противно на това, което Великото херцогство Люксембург, изглежда, твърди, само по себе си възстановяването от FFT на помощта, която то е получило на основание разглежданото предварително решение, не може пряко да доведе до евентуално „преразглеждане на много голям брой предварителни решения на Великото херцогство Люксембург и потенциално хиляди във всички останали държави членки“. Всъщност самият факт, че Комисията е поставила под съмнение едно предварително решение, което предоставя избирателно предимство на едно предприятие, означава единствено че посоченото предварително решение, прието в нарушение на член 107 ДФЕС, ще бъде обект на разпореждане за възстановяване, но не и че всички предварителни решения, включително тези, които не представляват държавна помощ, ще бъдат обект на възстановяване.

416 Ето защо не може да се приеме, че обжалваното решение има нови или тежки последици за международното данъчно облагане, тъй като Комисията винаги е разполагала с правомощието да провери дали всяка данъчна мярка представлява държавна помощ по смисъла на член 107 ДФЕС.

417 Накрая, доколкото Ирландия твърди по същество, че когато не посочва размера на помощта, както е в обжалваното решение, Комисията не би могла да предлага на държавата членка да се обърне към нея, за да го определи тя, достатъчно е да се посочи, че в случая Великото херцогство Люксембург не твърди и не доказва, че изложените в съображение 311 от обжалваното решение преценки на Комисията относно методиката за изчисляване на дължимия от FFT данък са били дотолкова неточни, че за него е било невъзможно да изчисли размера на получената помощ, без да се обърне към Комисията, поради което обжалваното решение създавало правна несигурност. Напротив, Великото херцогство Люксембург признава, че е оценило размера на подлежащата на възстановяване помощ на 23,1 милиона евро. Следователно този довод трябва да бъде отхвърлен като неоснователен.

418 С оглед на гореизложеното първата част от групата основания, свързани с възстановяването, трябва да бъде отхвърлена като неоснователна.

2. По втората част, изведена от нарушение на Регламент 2015/1589, доколкото възстановяването на разглежданата твърдяна помощ противоречало на правото на защита

419 Великото херцогство Люксембург изтъква, че в съответствие с предходната практика при вземането на решения на Комисията, когато размерът на дадена помощ не може да бъде изчислен, тя не следва да се възстановява. Всъщност поради липсата на възможност за точно изчисляване на размера на помощта или на параметри, които да позволят на държавата членка съвместно с Комисията да определи точно размера на помощта, било нарушено неговото право на защита и това било пречка за възстановяването.

420 В това отношение Великото херцогство Люксембург отбелязва, че наистина то е поискало от получателя на твърдяната помощ да преведе определена сума по блокирана сметка. Тази сума била изчислена в съответствие с указанията на Комисията в съображение 311 от обжалваното решение, към които е дадено уточнението, че това изчисление не засяга оспорването на методиката, възприета от Комисията. Въпреки това Великото херцогство Люксембург счита, че това изчисление е напълно изкуствено, доколкото било невъзможно да се изчисли точно твърдяната помощ, „освен чрез прибягване до напълно произволните оценки на Комисията в случая“. Всъщност по същество според ОИСР и Комисията нямало правилна трансферна цена, а широк диапазон от правилни цени. Нещо повече, Великото херцогство Люксембург нямало никаква приемлива възможност за отклонение от предложената от Комисията в обжалваното решение методика.

421 Комисията оспорва тези доводи.

422 В обжалваното решение Комисията най-напред приема в съображение 367, че съгласно съдебната практика, макар правото на Съюза да не задължава да се определи точният размер на подлежащата на възстановяване помощ, достатъчно е все пак решението на Комисията да съдържа указания, позволяващи на адресата сам да определи този размер без прекомерни затруднения. По-нататък тя уточнява, че в съображение 311 от обжалваното решение е определила метод, който е в състояние да премахне избирателното предимство, предоставено на FFT, ако Великото херцогство Люксембург избере да запази МТНП, като в същото време посочва, че то би могло да използва друг метод преди датата на изпълнение на настоящото решение (съображения 367—369 от обжалваното решение).

423 В случая първо следва да се посочи, че Великото херцогство Люксембург не оспорва преценката на Комисията, че от решение от 18 октомври 2007 г., Комисия/Франция (C-441/06, EU:C:2007:616, т. 29 и цитираната съдебна практика), се установява, че не е задължително решението на Комисията да определя размера на подлежащата на възстановяване помощ, ако съдържа указания, позволяващи на държавата членка сама да определи този размер без прекомерни затруднения.

424 Второ, следва да се посочи, че Великото херцогство Люксембург в случая не твърди, че обжалваното решение не предоставя указания, които да му позволят самото то да определи подлежащата на възстановяване сума. Всъщност, от една страна, то признава, че така е изчислило и оценило тази сума на 23,1 милиона евро, които да бъдат възстановени от FFT. От друга страна, без да счита, че възприетият от Комисията метод за изчисление е неточен, по същество то единствено изтъква, че посоченият метод не му оставя „приемлива възможност за отклонение от догматичната позиция на Комисията“. По този начин Великото херцогство Люксембург признава, най-малкото имплицитно, че посоченият метод е достатъчно точен, за да му позволи да изчисли размера на подлежащата на възстановяване помощ.

425 При тези обстоятелства Комисията не може да бъде упрекната, че е нарушила правото на защита на Великото херцогство Люксембург, като не е посочила размера на подлежащата на възстановяване помощ в обжалваното решение.

426 Нито един от доводите на Великото херцогство Люксембург не е в състояние да опровергае този извод.

427 Най-напред, доколкото Великото херцогство Люксембург изтъква, че фактът, че е поискало от FFT да преведе сумата 23,1 милиона евро по блокирана сметка, не засяга обстоятелството, че то оспорва възприетата от Комисията методика за изчисление, този довод следва да бъде отхвърлен като несъстоятелен. Всъщност Великото херцогство Люксембург не доказва, че обжалваното решение е недостатъчно точно, до степен да не му позволява да определи подлежащата на възстановяване сума. Всъщност то само оспорва възприетата от Комисията методика за изчисление на размера на подлежащата на възстановяване помощ, която определя като произволна. Въпросът дали методиката е правилна няма нищо общо с нарушението на правото на защита, от което е изведена втората част от петата група основания.

428 След това, доколкото Великото херцогство Люксембург твърди, че като определя „широк диапазон“ от възможни стойности, обжалваното решение не спазва изискването за определяне на размера на помощта относително точно, от една страна, е достатъчно да се посочи, че като приема метод, използван от Великото херцогство Люксембург, Комисията е изпълнила изложеното в споменатата в точка 423 по-горе съдебна практика условие, че методът трябва да позволява да бъде определена без затруднения подлежащата на възстановяване сума. От друга страна, предложеният от Комисията диапазон не се отнася до размера на подлежащата на възстановяване помощ, а до размера на данъчната основа на FFT, който тя счита за подходящ. Това указание впрочем е достатъчно точно, за да позволи на Великото херцогство Люксембург да изчисли подлежащата на възстановяване помощ. Освен това обстоятелството, че Комисията потвърждава, че други методи биха довели до друг размер и че тя дава възможност да бъде предложен алтернативен метод за изчисляване на подлежащата на възстановяване сума, не може да постави под съмнение факта, че обжалваното решение съдържа достатъчно точни указания относно възстановяването, нито само по себе си да е пречка за възстановяването на помощта.

429 При това положение втората част от петата група основания, свързана с възстановяването, и тази група в нейната цялост следва да бъдат отхвърлени като неоснователни.

430 От всички гореизложени съображения следва, че жалбите по дела T-755/15 и T-759/15 трябва да бъдат отхвърлени.

IV. По съдебните разноски

A. По дело T-755/15

431 Съгласно член 134, параграф 1 от Процедурния правилник загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. След като е загубило делото, Великото херцогство Люксембург следва да бъде осъдено да понесе, наред с направените от него съдебни разноски, и тези на Комисията, в съответствие с искането на последната.

432 Съгласно член 138, параграф 1 от Процедурния правилник държавите членки, встъпили по делото, понасят направените от тях съдебни разноски. Следователно Ирландия понася направените от нея съдебни разноски.

Б. По дело T-759/15

433 Съгласно член 134, параграф 1 от Процедурния правилник загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. След като FFT е загубило делото, следва да бъде осъдено да понесе, наред с направените от него съдебни разноски, и тези на Комисията, в съответствие с искането на последната.

434 Съгласно член 138, параграф 1 от Процедурния правилник държавите членки, встъпили в делото, понасят направените от тях съдебни разноски. Следователно Ирландия понася направените от нея съдебни разноски.

По изложените съображения

ОБЩИЯТ СЪД (седми разширен състав)

реши:

1) Съединява дела T-755/15 и T-759/15 за целите на съдебното решение.

2) Отхвърля жалбите.

3) Великото херцогство Люксембург понася, наред с направените от него съдебни разноски, и тези на Европейската комисия по дело T-755/15.

4) Fiat Chrysler Finance Europe понася, наред с направените от него съдебни разноски, и тези на Комисията по дело T-759/15.

5) Ирландия понася направените от нея съдебни разноски.

Van der Woude Tomljenović Bieliūnas

Marcoulli Корнезов

Обявено в открито съдебно заседание в Люксембург на 24 септември 2019 година.

Подписи

Съдържание

I. Обстоятелствата по спора 2

А. По предварителното решение, издадено от люксембургските данъчни органи в полза на FFT 2

Б. По административното производство пред Комисията 3

В. По обжалваното решение 3

1. Описание на оспорваната мярка 3

2. Описание на действащите в Люксембург правила в областта на трансферната цена 4

3. Описание на Насоките на ОИСР 5

4. Оценка на оспорваната мярка 5

II. Производството и исканията на страните 11

А. По писмената фаза на производството и исканията на страните по дело T-755/15 11

1. По съдебния състав и по разглеждането с предимство 11

2. По искането за разглеждане по реда на бързото производство 11

3. По встъпванията 11

4. По исканията за поверително третиране 12

5. По исканията на страните 12

Б. По писмената фаза на производството и исканията на страните по дело T-759/15 12

1. По съдебния състав и по разглеждането с предимство 12

2. По искането за разглеждане по реда на бързото производство 13

3. По встъпванията 13

4. По исканията за поверително третиране 13

5. По исканията на страните 13

В. По съединяването за целите на устната фаза на производството и по устната фаза на производството по дела T-755/15 и T-759/15 14

1. По съединяването 14

2. По устната фаза на производството по дела T-755/15 и T-759/15 14

III. От правна страна 15

А. По съединяването на делата за целите на настоящото решение 15

Б. По изтъкнатите основания и по структурата на разглеждане на настоящите жалби 15

В. По първата група основания, изведени от нарушение на членове 4 ДЕС и 5 ДЕС, доколкото Комисията извършила скрита данъчна хармонизация 17

Г. По втората група основания, изведени от липсата на предимство 19

1. Предварителни бележки 19

2. По главната обосновка на Комисията, съгласно която разглежданото предварително решение представлява дерогация от общата система за корпоративно данъчно облагане на Люксембург 20

а) По основанията, изведени от грешка при прилагане на принципа на сделката между несвързани лица в областта на контрола на държавните помощи 21

б) По основанието, изведено от неправилна методика за изчисление при определяне на възнаграждението на FFT 31

1) Предварителни бележки 31

2) По първата грешка, свързана с невземането предвид на целия собствен капитал на FFT 34

i) Бележки по разглежданото предварително решение 34

ii) По възможността да се извърши сегментиране на капитала в Насоките на ОИСР и в циркулярното писмо 35

iii) По уместността на сегментирането на собствения капитал 37

3) По втората грешка, свързана с вземането предвид на хипотетичния регулаторен капитал 40

4) По четвъртата грешка, свързана с невземането предвид на дяловите участия на FFT 42

3. По изложената при условията на евентуалност обосновка на Комисията, че разглежданото предварително решение представлява дерогация от член 164, параграф 3 от Данъчния кодекс и от циркулярното писмо 45

4. По основанието, изведено от липсата на предимство на равнището на групата 47

Д. По третата група основания, изведени от липсата на избирателност на предоставеното на FFT предимство 51

Е. По четвъртата група основания, изведени от ограничаване на конкуренцията 56

Ж. По петата група основания, изведени от възстановяването на помощта 60

1. По първата част, изведена от нарушение на Регламент 2015/1589, доколкото възстановяването на разглежданата твърдяна помощ е несъвместимо с принципа на правна сигурност 61

2. По втората част, изведена от нарушение на Регламент 2015/1589, доколкото възстановяването на разглежданата твърдяна помощ противоречало на правото на защита 64

IV. По съдебните разноски 65

А. По дело T-755/15 65

Б. По дело T-759/15 66