



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. КОКОТТ
представено на 8 юни 2023 година¹

Дело C-457/21 P

Европейска комисия
срещу
Велико херцогство Люксембург,
Amazon.com, Inc.,
Amazon EU S.à.r.l.

„Обжалване — Държавна помощ — Предоставяне на изгодна трансферна цена — Избирателно данъчно предимство — Определяне на референтната система — Насоки на ОИСП за трансферно ценообразуване като референтна система — Задължение на Съда да приеме избраната от Комисията и Общия съд референтна система — Преценка на правилната трансферна цена — Разграничаване на оценката на фактите от преценката на правните въпроси — Ограничен критерий за проверка на евентуалното неправилно прилагане на данъчното право от националните данъчни органи — Данъчно становище“

I. Въведение

1. Настоящото производство по обжалване се отнася отново² до упражняването на контрол върху данъчно становище от гледна точка на правото в областта на държавните помощи. Макар, от една страна, подобни данъчни становища да имат за цел гарантирането на правната сигурност, от друга страна, понякога съществуват скрити подозрения, че в някои държави членки те се основават на нарушаващи конкуренцията споразумения между данъчните органи и данъчнозадължените лица.

2. В настоящия случай отново³ става въпрос за трансферни цени, които е възможно да се отклоняват от принципа на сделката между несвързани лица. През 2003 г. люксембургската данъчна администрация се произнася пред Amazon.com относно подходящия размер на лицензионното възнаграждение между две дъщерни дружества. Размерът на това лицензионно възнаграждение оказва въздействие върху дължимия корпоративен данък от установеното в Люксембург Amazon EU S.à.r.l. Колкото по-голям е

¹ Език на оригиналния текст: немски.

² Вж. по-специално решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859), и заключението на генерален адвокат Pikamäe по дело Ирландия/Комисия (C-898/19 P, EU:C:2021:1029), както и моето заключение по дело Engie Global LNG Holding и др./Комисия и Люксембург/Комисия (C-454/21 P и C-451/21 P, EU:C:2023:383).

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

размерът на лицензионното възнаграждение, толкова по-малък е корпоративният данък в Люксембург. За определяне на подходящото лицензионно възнаграждение Люксембург и Amazon.com се споразумяват относно прилагането на конкретен метод. Комисията счита, че това споразумение за определяне на трансферните цени представлява държавна помощ, тъй като не съответства на принципите на ОИСР относно сделката между несвързани лица. Комисията сама изчислява подходящия размер на лицензионното възнаграждение по различен метод и стига до по-ниско лицензионно възнаграждение. Тъй като това би довело до по-голяма корпоративна данъчна тежест, данъчното становище предоставяло изборително предимство на дъщерното дружество, което плащало лицензионното възнаграждение.

3. В рамките на производството, образувано пред Общия съд срещу това решение на Комисията в областта на държавните помощи, страните спорят най-вече относно отделните елементи на метода, който е приложен, съответно следва да се приложи. Няма спор по въпроса дали принципите на ОИСР относно сделката между несвързани лица в конкретния случай могат да бъдат правилната референтна система за контрол на държавните помощи. Общият съд не установява неправилно определяне на трансферните цени и отменя това решение поради липса на доказателства за наличие на изборително предимство.

4. След това решение на Общия съд, по дело Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия⁴ Съдът разяснява, че принципите на ОИСР могат да се използват като референтна система за определяне на наличието на изборително предимство само ако са включени в националното право. В люксембургското право случаят не е такъв. Въпреки това Комисията счита, че Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като е отменил решението ѝ. Тъй като между страните нямало спор относно референтната система, посоченото по-горе решение по дело Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия нямало значение за настоящото производство по обжалване. В това отношение Комисията се позовава на принципа *ultra petita*.

5. В случай че това е така, би възникнал въпросът доколко Съдът е компетентен да упражнява контрол относно „правилното“ изчисляване на трансферната цена в рамките на производството по обжалване. По-специално, Комисията упреква Общия съд, че е преценил по различен начин от Комисията някои аспекти (собственост върху нематериалните активи, прехвърляне на права и задължения по силата на договор, анализ на функциите на участващите дъщерни дружества и т.н.). Преценката на фактите обаче по принцип е от компетентността на Общия съд и в рамките на производство по обжалване пред Съда е възможно най-много да се изтъкне изопачаване на фактите. За сметка на това в производството по обжалване на актове на Общия съд правните въпроси са от първостепенната компетентност на Съда⁵. Настоящият случай обаче показва, че това разграничение създава затруднения при проверката дали е налице изборително предимство. Може да се наложи ограничаване на степента на съдебен контрол (т.е. изменен критерий за проверка), доколкото Съдът тълкува националното данъчно право, за да установи дали е налице изборително предимство.

⁴ Решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859).

⁵ Вж. член 58 от Статута на Съда на Европейския съюз.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

6. Правната уредба на Съюза се съдържа в член 107 и сл. ДФЕС.

Б. Люксембургското право

7. Член 164, параграф 3 от изменения *Loi concernant l'impôt sur le revenu* от 4 декември 1967 г. (Закон за данъка върху доходите, наричан по-нататък „LIR“) гласи:

„Скритото разпределение на печалбата се включва в облагаемите приходи. Скрито разпределение на печалбата е налице по-специално когато акционер, съдружник или заинтересовано лице получава пряко или непряко печалби от дружество или сдружение, каквито обичайно не би получил, ако нямаше това качество“.

В. Модели на спогодби и Насоки на ОИСР

8. Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (наричана по-нататък „ОИСР“) е разработила редица незадължителни насоки относно международното данъчно облагане. По-специално, Моделът на данъчна спогодба на ОИСР за облагане на доходите и имуществото е в основата на голям брой двустранни данъчни спогодби, сключени между държавите —членки на ОИСР, и все по-голям брой държави, които не са членки на ОИСР. Той съдържа и правила за разумно разпределение на печалбата между дружествата в рамките на многонационална група. В това отношение член 9, параграф 1 от Модела на данъчна спогодба на ОИСР, в редакцията в сила от 2003 г. до 2014 г., гласи следното:

„[Когато] двете дружества са обвързани при търговските или финансовите си отношения от договорени или наложени условия, различни от тези, които биха били приети между независими дружества, печалбите, които в отсъствието на тези условия биха били реализирани от едно от тези дружества, но не се реализират поради тези условия, може да бъдат включени в печалбите на това дружество и съответно обложени“.

9. ОИСР освен това предоставя на данъчните органи и многонационалните групи указания за прилагането на принципа на сделката между несвързани лица в своите Насоки за трансферно ценообразуване; тези насоки са в процес на непрекъснато развитие. За разглежданите в настоящия случай години от значение са преди всичко приетите на 13 юли 1995 г. Насоки за трансферно ценообразуване (наричани по-нататък „Насоки на ОИСР за трансферно ценообразуване от 1995 г.“).

10. Точка 1.13 от Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване от 1995 г. гласи:

„Принципът на сделката между несвързани лица е обоснован теоретично, тъй като е най-близък до функционирането на свободния пазар в случай на замяна на активи [...] или предоставяне на услуги между свързани предприятия. Макар не винаги да е лесен за прилагане на практика, той обикновено създава разумни отношения на печалба между предприятия, принадлежащи към многонационални групи, които са приемливи и за

данъчните администрации. Той отразява икономическата реалност на конкретната ситуация на всяко свързано предприятие като отчита нормалното функциониране на пазара“.

11. В това отношение в Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване се описват пет метода за определяне на пазарните цени на сделката между несвързани лица при вътрешногруповите сделки: i) метод на съпоставимата неконтролирана цена на свободния пазар (наричан по-нататък „методът на СНЦ“); ii) метод на надхвърлените разходи; iii) метод на занижените пазарни цени; iv) метод на трансакционната нетна печалба (наричан по-нататък „МТНП“) и v) трансакционен метод на разпределената печалба. По принцип следва да се прилага най-подходящият за дадените обстоятелства метод за определяне на трансферната цена. В трудни случаи обаче, когато нито един метод не е убедителен, гъвкавият подход позволява съвместното използване на данните, получени по няколко метода. Многонационалните групи от предприятия имат пълна свобода да използват методи, различни от посочените в тези насоки, при условие че определените цени отговарят на принципа на сделката между несвързани лица.

III. Обстоятелствата по спора

12. В основата на спора са данъчни становища, приети от Великото херцогство Люксембург през 2003 г. за периода 2006—2014 г. по искане на Amazon.com относно корпоративното данъчно третиране на две новоучредени в Люксембург дружества за целите на люксембургския корпоративен данък.

A. Представяне на данъчното становище

13. Спорът се предхожда от планирано реструктуриране на дейностите на Amazon.com, Inc., установено в Съединените щати, и на контролирани от него предприятия (наричани по-нататък заедно „групата Amazon“). Предприятията от групата Amazon в Европа извършват дейност онлайн, по-специално онлайн търговия на дребно и предоставяне на различни онлайн услуги. За тази цел групата Amazon управлява няколко уебсайта на различни езици на Европейския съюз, сред които са amazon.de, amazon.fr, amazon.it и amazon.es.

14. Преди май 2006 г. дейността в Европа на групата Amazon се управлява от Съединените щати. По-специално, дейностите по продажба на дребно и предоставяне на услуги на европейските уебсайтове се извършват от две дружества, установени в Съединените щати, а именно Amazon.com International Sales, Inc. (наричано по-нататък „AIS“) и Amazon International Marketplace (наричано по-нататък „AIM“), и от други предприятия, установени във Франция, Германия и Обединеното кралство.

15. Реструктурирането, което е осъществено през 2006 г., се отнася до учредяването на две дружества, установени в Люксембург. Става въпрос по-специално, от една страна, за Amazon Europe Holding Technologies SCS (наричано по-нататък „LuxSCS“), учредено по люксембургското право командитно дружество (Société en Commandite Simple), чиито съдружници са американски предприятия, и от друга страна, за Amazon EU S.à.r.l (наричано по-нататък „LuxOpCo“).

16. Първоначално LuxSCS сключва няколко споразумения с някои дружества от групата Amazon, установени в Съединените щати, а именно:

- споразумения за лицензиране и за преотстъпване на съществуващите права върху интелектуалната собственост (License and Assignment Agreements For Preexisting Intellectual Property, наричани по-нататък заедно „Споразумението за изкупуване“) с Amazon Technologies, Inc. (наричано по-нататък „ATI“) — дружество от групата Amazon, установено в Съединените щати,
- споразумение за разпределение на разходите, сключено през 2005 г. с ATI и A 9.com, Inc. — дружество от групата Amazon, установено в Съединените щати. По силата на Споразумението за изкупуване и на Споразумението за разпределение на разходите LuxSCS получава правото да експлоатира определени права върху интелектуалната собственост и техните „производни“, които са притежавани и разработвани от A 9.com и ATI. Нематериалните активи, обхванати от Споразумението за разпределение на разходите, включват основно три категории интелектуална собственост, а именно технология, данни на клиентите и марки. По силата на Споразумението за разпределение на разходите и на Споразумението за изкупуване LuxSCS може също така да преотстъпва нематериални активи с подлиценз, по-специално за целите на експлоатацията на европейските уебсайтове. В замяна на тези права LuxSCS трябва да прави плащания за изкупуване и да внася годишния си дял от разходите, свързани с описаната в Споразумението за разпределение на разходите програма за разработки.

17. На второ място, LuxSCS сключва с LuxOpCo лицензионно споразумение относно горепосочените нематериални активи, което започва да поражда правно действие от 30 април 2006 г. (наричано по-нататък „лицензионното споразумение“). По силата на това споразумение лицензополучателят LuxOpCo получава правото да използва нематериалните активи срещу заплащане на лицензионно възнаграждение на LuxSCS (наричано по-нататък „лицензионното възнаграждение“).

18. Накрая, LuxSCS сключва Споразумение за лицензиране и преотстъпване на правата върху интелектуалната собственост (Intellectual Property Assignment and License Agreement) с Amazon.co.uk Ltd., Amazon.fr S.à.r.l и Amazon.de GmbH, по силата на което LuxSCS получава някои марки и правата върху интелектуалната собственост на европейските уебсайтове.

19. През 2003 г. Amazon.com иска приемането на съответно данъчно становище. То се отнася за изчисляването на ставката на лицензионното възнаграждение, което LuxOpCo следва да плаща на LuxSCS от 30 април 2006 г. нататък, и се основава на доклад за трансферните цени. Авторите на този доклад по същество предлагат метод за определяне на трансферните цени, който според тях дава възможност да се определи размерът на корпоративния данък, дължим от LuxOpCo в Люксембург. По-специално, Amazon.com иска потвърждение на факта, че методът за определяне на трансферните цени за целите на определянето на ставката на годишното лицензионно възнаграждение предоставя на LuxOpCo „подходяща и приемлива печалба“ с оглед на политиката в областта на

трансферното ценообразуване и на член 56 и член 164, параграф 3 от LIR. Възприетият в искането метод за изчисляване на лицензионното възнаграждение, дължимо от LuxOpCo на LuxSCS, е описан по следния начин:

- „1. да се изчисли и припише на LuxOpCo „възвръщаемост на LuxOpCo“ в размер на по-малката от следните две стойности: а) [поверително] % от общите оперативни разходи, понесени от LuxOpCo за ЕС в течение на разглежданата година, или б) оперативната печалба, реализирана в ЕС, която може да се припише на европейските уебсайтове за същата година;
2. лицензионното възнаграждение е равно на оперативната печалба, реализирана в ЕС, минус възвръщаемостта на LuxOpCo, но не може да бъде по-малко от нула;
3. ставката на лицензионното възнаграждение за годината е равна на лицензионното възнаграждение, разделено на общия оборот, реализиран в ЕС за годината;
4. независимо от предходното, размерът на възвръщаемостта на LuxOpCo не може да бъде по-малък от 0,45 %, нито по-голям от 0,55 % от реализирания в ЕС оборот, независимо от годината;
5. а) ако възвръщаемостта на LuxOpCo, определена на първата стъпка, е по-малка от 0,45 % от реализирания в ЕС оборот, тя се коригира, така че да е равна на по-малката от следните две суми: i) 0,45 % от оборота или оперативната печалба, реализирана в ЕС, и ii) оперативната печалба, реализирана в ЕС;
- б) ако възвръщаемостта на LuxOpCo, определена на първата стъпка, е по-голяма от 0,55 % от реализирания в ЕС оборот, тя се коригира, така че да е равна на по-малката от следните две суми: i) 0,55 % от оборота, реализиран в ЕС, и ii) оперативната печалба, реализирана в ЕС.“

20. Освен това Amazon.com иска от люксембургските данъчни органи потвърждение на данъчното третиране на LuxSCS, неговите съдружници, установени в Съединените щати, и дивидентите, получавани в рамките на тази структура. В писмото се обяснява, че в качеството си на Société en Commandite Simple (командитно дружество) LuxSCS няма отделна данъчна правосубектност от тази на съдружниците си и съответно не следва да се облага с корпоративен данък, нито с данък върху имуществото в Люксембург.

21. С данъчно становище от ноември 2003 г. люксембургската данъчна администрация одобрява тази преценка и това изчисляване.

Б. Производство и решение на Комисията

22. На 24 юни 2014 г. Европейската комисия иска от Великото херцогство Люксембург да й предостави информация относно издадените на групата Amazon данъчни становища. На 7 октомври 2014 г. Комисията публикува решение за откриване на официална процедура по разследване съгласно член 108, параграф 2 ДФЕС.

23. В рамките на започнатото по този начин разследване Комисията иска различни сведения от Великото херцогство Люксембург и от Amazon.com. Сред отговорите на исканията за предоставяне на информация Amazon.com представя копие от становище на

United States Tax Court (Федерален данъчен съд на Съединените щати) от 23 март 2017 г., постановено в рамките на производство по жалба на Internal Revenue Service (Федерална агенция за събиране на данъците, Съединени щати, IRS) относно размера на плащанията, свързани със споразуменията, посочени в точка 16 по-горе.

24. Освен това Amazon представя на Комисията нов доклад за трансферните цени от 2017 г., който има за цел последваща проверка дали лицензионното възнаграждение, платено от LuxOpCo на LuxSCS съгласно разглежданото данъчно становище, е в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица.

25. На 4 октомври 2017 г. Комисията приема Решение (ЕС) 2018/859 относно държавна помощ SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN), приведена в действие от Люксембург в полза на Amazon (наричано по-нататък „спорното решение“)⁶.

26. Член 1 от това решение гласи следното в съответните части:

„[Разглежданото] данъчно становище, с което Великото херцогство Люксембург одобрява метод за трансферно ценообразуване [...], позволяващо на [LuxOpCo] да определя корпоративния си дълг в Люксембург от 2006 г. до 2014 г., от една страна, и последващото приемане на годишната данъчна декларация за корпоративен данък въз основа на посоченото решение, от друга страна, представляват [...] държавна помощ [...]“.

27. При това Комисията посочва, че когато данъчно становище одобрява резултат, който не отразява по надежден начин резултата от нормалното прилагане на обичайната данъчна система, това становище предоставя изборително предимство на адресата. Това изборително третиране намалявало данъчните задължения на това данъчнозадължено лице в сравнение с предприятия, намиращи се в сходно фактическо и правно положение. В случая разглежданото данъчно становище предоставило изборително предимство на LuxOpCo чрез намаляване на корпоративния данък, който трябва да плати в Люксембург. Този извод се основава на една главна констатация и три констатации, направени при условията на евентуалност.

28. В раздел 9.2.1 от спорното решение Комисията приема, че данъчното становище води до резултат, който се отклонява от надеждно приближение на пазарния резултат. Одобряването на метод за определяне на трансферните цени, който предоставя възнаграждение на LuxOpCo само за т.нар. „текущи“ функции и който разпределя всички печалби на LuxOpCo, надхвърлящи това възнаграждение, на LuxSCS под формата на лицензионно възнаграждение, не съответствало на принципа на сделката между несвързани лица.

29. Според Комисията в случая не СНЦ, а МТНП е най-подходящият метод за определяне на дължимото от LuxOpCo лицензионно възнаграждение по силата на лицензионното споразумение. Тя приема, че страната, изпълняваща уникални функции и придаващи стойност функции, е LuxOpCo, а не LuxSCS. Следователно страната, която трябвало да бъде проверена за целите на прилагането на МТНП, трябвало да бъде LuxSCS, а не LuxOpCo. От това следвало, че трябвало да бъдат определени по-ниско лицензионно възнаграждение и следователно по-висока корпоративна данъчна тежест за LuxOpCo.

⁶ ОВ L 153, 2018 г., стр. 1

30. В раздел 9.2.2 от спорното решение („Констатация за наличие на икономическо предимство при условията на евентуалност“) Комисията излага алтернативната си констатация относно наличието на предимство, съгласно която, дори да се предположи, че е имала основание да приеме анализа на функциите на LuxSCS, направен в доклада за трансферните цени от 2003 г., одобреният с разглежданото данъчно становище метод за определяне на трансферните цени при всички положения бил основан на неуместен методологичен избор, който довел до резултат, отклоняващ се от надеждното приближение на пазарноориентирания резултат. В това отношение Комисията прави три отделни констатации при условията на евентуалност.

31. В рамките на първата си констатация при условията на евентуалност Комисията твърди, че неправилно е прието, че LuxOpCo изпълнява единствено „текущи“ управленски функции, и че трябва да бъде приложен методът на разпределяне на печалбата на анализа на приноса. В рамките на втората си констатация при условията на евентуалност Комисията приема, че изборът на оперативните разходи като показател за печалбата е неправилен. В рамките на третата си констатация, изложена при условията на евентуалност, относно наличието на предимство, Комисията приема, че включването на таван от 0,55 % от реализирания в Съюза оборот не е подходящо.

В. Производството пред Общия съд и обжалваното съдебно решение

32. На 14 декември 2017 г. Великото херцогство Люксембург подава в секретариата на Общия съд жалбата по дело T-816/17.

33. На 22 май 2018 г. Amazon EU и Amazon.com (наричани по-нататък заедно „Amazon“) подават в секретариата на Общия съд жалбата по дело T-318/18.

34. С молба, подадена в секретариата на Общия съд на 16 април 2018 г., Ирландия иска да встъпи в производството по дело T-816/17 в подкрепа на исканията на Великото херцогство Люксембург. С решение от 29 май 2018 г. председателят на седми разширен състав на Общия съд уважава молбата за встъпване на Ирландия.

35. Дела T-816/17 и T-318/18 са съединени за целите на устната фаза на производството и по-късно на съдебното решение.

36. В подкрепа на жалбите си Великото херцогство Люксембург и Amazon изтъкват няколко основания, които до голяма степен се припокриват. По същество Великото херцогство Люксембург и Amazon оспорват извода на Комисията относно наличието на предимство в полза на LuxOpCo по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. При това те оспорват и направените при условията на евентуалност констатации на Комисията относно наличието на данъчно предимство в полза на LuxOpCo по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. По-специално, те оспорват главните и направените при условията на евентуалност констатации на Комисията относно избирателността на разглежданото данъчно становище. В това отношение Великото херцогство Люксембург изтъква също, че Комисията е нарушила изключителната компетентност на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане. По-специално, те оспорват факта, че Насоките на ОИСР в редакцията си от 2017 г., както са използвани от Комисията за целите на приемането на спорното решение, са релевантни в настоящия случай.

37. В писменото си становище при встъпване Ирландия изтъква, първо, нарушение на член 107 ДФЕС, тъй като Комисията не доказала наличието на предимство в полза на LuxOpCo, второ, нарушение на член 107 ДФЕС, доколкото Комисията не доказала избирателния характер на мярката, трето, нарушение на членове 4 и 5 ДЕС, доколкото Комисията извършила прикрита данъчна хармонизация.

38. С обжалваното съдебно решение Общият съд уважава жалбата и отменя спорното решение на Комисията. В точка 133 и сл. от обжалваното съдебно решение обаче Общият съд отхвърля като недопустим довода на Ирландия, че Комисията приложила принцип на сделката между несвързани лица, който не бил закрепен в люксембургското право в съответствие с Насоките на ОИСР, с мотива, че доводите на Ирландия нямали нищо общо със съображенията на Великото херцогство Люксембург, изложени в неговите основания.

39. С доводите си Ирландия по същество имала предвид изтъкнатото от Комисията основание относно наложеното на Великото херцогство Люксембург задължение да прилага принципа на сделката между несвързани лица. Следователно Ирландия поставяла под въпрос правните източници на този принцип, както е приложен от Комисията в спорното решение. Освен това доводите на Ирландия били свързани с тълкуването на съдържанието на този принцип, а не с прилагането му посредством метод за трансферно ценообразуване. Първото основание на Великото херцогство Люксембург не било свързано с въпроса какъв е правният източник на посочения принцип, нито с въпроси за тълкуването на този принцип.

IV. Производството пред Съда на Европейския съюз

40. На 27 юли 2021 г. Комисията подава разглежданата понастоящем жалба срещу решението на Общия съд. Комисията моли Съда:

- да отмени решение на Общия съд на Европейския съюз (седми разширен състав) от 12 май 2021 г. по съединени дела T-816/17 и T-318/18, Люксембург и др./Комисия,
- да отхвърли първото основание, изтъкнато в първоинстанционната жалба по дело T-816/17, както и второто, четвъртото, петото и осмото основание, изтъкнати в първоинстанционната жалба по дело T-318/18,
- да върне делото на Общия съд на Европейския съюз за разглеждане на основанията, които още не са били разгледани;
- при условията на евентуалност, да се произнесе окончателно по съществото на спора на основание член 61 от Статута на Съда и
- да не се произнася по съдебните разноски, ако върне делото, или да осъди Люксембург, Amazon EU и Amazon.com да заплатят разноските по производството, ако се произнесе окончателно по спора.

41. Люксембург, Amazon EU и Amazon.com молят Съда да отхвърли жалбата и да осъди Комисията да заплати съдебните разноски. При условията на евентуалност, Люксембург моли делото да се върне на Общия съд на Европейския съюз за ново разглеждане

42. Всички страни, с изключение на Ирландия, представят пред Съда писмени становища по поставените от Съда въпроси и са изслушани във връзка с жалбата в съдебно заседание, проведено на 16 март 2023 г., с участието на Ирландия.

V. Правен анализ

43. В подкрепа на жалбата си Комисията изтъква две основания. В рамките на първото основание за обжалване се оспорват изложените в точки 162—297 от обжалваното съдебно решение съображения, с които се отхвърля установеното в спорното решение предимство. От една страна, Общият съд приложил неправилно принципа на сделката между несвързани лица, квалифицирайки като погрешен функционалния анализ на Комисията. От друга страна, Общият съд неправилно отхвърлил изчисляването в спорното решение на подходящото лицензионно възнаграждение.

44. В рамките на второто си основание за обжалване Комисията оспорва отхвърлянето в точки 314—538 от обжалваното съдебно решение на предимството, установено при условията на евентуалност в нейното решение. В случая, от една страна, Общият съд допуснал грешка, що се отнася до степента на доказване на наличието на предимство. От друга страна, той приложил неправилно принципа на сделката между несвързани лица и освен това изложил собствени, неизтъкнати от жалбоподателите доводи, за да отхвърли наличието на избирателно предимство.

45. С оглед на тези основания за обжалване най-напред се поставя въпросът дали Съдът трябва да разгледа подробностите относно изчисляването на „правилната“ трансферна цена на лицензионното възнаграждение в съответствие с принципите на сделката между несвързани лица на ОИСР. Това предполага, че тези принципи представляват релевантната референтна система, което е спорно след решението на Съда по дело Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия⁷ (вж. т. А.1.б.3). Съдът обаче би трябвало да разгледа подробностите за изчисляването на „правилната“ трансферна цена, ако въпросът за правилната референтна система вече не се поставя, тъй като в това отношение в производството пред Общия съд не е изтъкнато никакво съответно основание (вж. в това отношение т. А.1.б.2).

46. В случай че следва да се съобразят Насоките на ОИСР за трансферното ценообразуване на сделката между несвързани лица от 1995 г., следва да се уточни до каква степен в производството по обжалване Съдът може да упражни контрол дали Общият съд е изчислил „правилно“ трансферната цена. В това отношение следва да се направи и разграничение между оценката на фактите и преценката на правните въпроси (вж. т. А.2.б.1). Освен това е от значение релевантният критерий за проверка при преценката на прилагането на националното данъчно право (по този въпрос вж. т. А.2.б.2). Тези въпроси се отнасят и до второто основание за обжалване (по този въпрос вж. раздел Б).

⁷ Решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (С-885/19 Р и С-898/19 Р, ЕУ:С:2022:859).

А. По първото основание за обжалване: неправилно отхвърляне на установеното в спорното решение предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС

1. Относно наличието на помощ (избирателно предимство)

47. В рамките на първото си основание за обжалване Комисията изтъква, че в точки 162—297 от обжалваното съдебно решение Общият съд неправилно е отхвърлил подхода на Комисията, че LuxOpCo изпълнявало уникални и придаващи стойност функции, поради което лицензионните плащания към LuxSCS били прекомерни. В това отношение Общият съд приложил неправилно принципа на сделката между несвързани лица и поради това неправилно отменил спорното решение.

48. В заключение, Комисията упреква Общия съд, че в съответствие с позицията на Люксембург и Amazon е приел, че данъчните становища не представляват помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

а) Констатации на Общия съд

49. В точка 296 от обжалваното съдебно решение Общият съд мотивира липсата на помощ с факта, че Комисията не е доказала наличието на избирателно предимство. Обстоятелствата, изтъкнати в подкрепа на констатацията за наличие на предимство, не позволявали да се установи, че данъчната тежест на LuxOpCo е изкуствено намалена поради надценяване на лицензионното възнаграждение. Изчислението от Люксембург на разумното лицензионно възнаграждение, платено от LuxOpCo на LuxSCS, не било погрешно от правна страна. Люксембург приложил правилно съответните Насоки на ОИСР.

50. В това отношение Общият съд констатира в точка 137, че принципът на сделката между несвързани лица, както бил приложим в случая, можел да бъде изведен от член 164, параграф 3 от LIR. Това следвало от съображение 241 от спорното решение, като този извод не бил оспорен от страните.

51. В точка 154 Общият съд констатира, че Комисията е можела да основе преценката си за наличието на избирателно предимство на Насоките на ОИСР от 1995 г. За сметка на това, противно на посоченото в спорното решение, Насоките на ОИСР от 2017 г., които към онзи момент все още не били в сила, не можели да бъдат използвани. В точка 162 и сл. той констатира също, че избраният от Комисията в спорното решение МТНП и прилагането му спрямо LuxSCS са неправилни.

52. В заключение, при разглеждането на изтъкнатите от Люксембург и Amazon основания, в рамките на които се оспорва наличието на избирателно предимство, Общият съд приема, че член 164, параграф 3 от LIR във връзка с Насоките на ОИСР от 1995 г. представлява релевантната референтна система, на която се е основала Комисията. Прилагайки тази референтна система, той стига до извода, че в решението си Комисията неправилно е заключила, че е налице избирателно предимство, като е избрала МТНП и го е приложила към LuxSCS.

б) Анализ

1) Наличие на избирателно предимство

53. Съгласно постоянната практика на Съда квалификацията „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС изисква, първо, да става въпрос за намеса на държавата или чрез ресурси на държавата. Второ, тази намеса трябва да е в състояние да засегне търговията между държавите членки. Трето, тя трябва да предоставя избирателно предимство на получателя. Четвърто, тя трябва да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията⁸.

54. В настоящия случай проблематично е единствено наличието на избирателно предимство. Що се отнася до данъчните мерки, съгласно постоянната практика на Съда избирателността трябва да се определя на няколко етапа. За тази цел, на първо място, трябва да се установи приложимият в съответната държава членка общ или „обичаен“ режим на данъчно облагане (т.нар. референтна система)⁹. На второ място, въз основа на този общ или „обичаен“ данъчен режим следва да се прецени дали разглежданата данъчна мярка представлява дерогация от посочения общ режим, доколкото въвежда диференциация между оператори, които от гледна точка на преследваната с този общ режим цел се намират в сходни фактически и правни положения¹⁰. При установяване на дерогация от „обичайното данъчно облагане“, на последно място, следва да се провери дали дерогацията е обоснована.

55. Във всеки случай отправна точка за определянето на референтната система може да бъде единствено решението на националния законодател какво той счита за „обичайно“ данъчно облагане. Следователно основните решения относно данъчното облагане, включително решенията относно методиката на данъчното облагане, както и целите и принципите на данъчното облагане, са от компетентността на държавата членка¹¹. Ето защо нито Комисията, нито Съдът могат да преценяват националното данъчно право от гледна точка на идеална или фиктивна данъчна система¹². Всъщност, извън областите, в които данъчното право на Съюза е предмет на хармонизация, съответната държава членка чрез упражняване на собствените си правомощия следва при зачитане на данъчната си

⁸ Решения от 16 март 2021 г., Комисия/Полша (C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 27), от 28 юни 2018 г., Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 82), от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 53), и от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 40).

⁹ Решения от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 57), и от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 53 и 55).

¹⁰ Решения от 19 декември 2018 г., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, т. 36), от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 57), и от 8 септември 2011 г., Paint Graphos (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 49).

¹¹ Заключение на генерален адвокат Pikamäe по дело Ирландия/Комисия (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, т. 60 и сл.); вж. и представеното от мен заключение по дело Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:181, т. 57), по дело Комисия/Полша (C-562/19 P, EU:C:2020:834, т. 39), и по дело Комисия/Унгария (C-596/19 P, EU:C:2020:835, т. 43). Потвърдени чрез решения от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859, т. 73), от 15 септември 2022 г., Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, т. 59), от 16 март 2021 г., Комисия/Полша (C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 38 и 39), и от 16 март 2021 г., Комисия/Унгария (C-596/19 P, EU:C:2021:202, т. 44 и 45).

¹² Заключение на генерален адвокат Pikamäe по дело Ирландия/Комисия (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, т. 64). В тази насока и решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859, т. 74 — от това следва, че при определяне на референтната система по отношение на прякото данъчно облагане, трябва да се съобразява само националното право, приложимо в съответната държава членка).

автономия да определя конститутивните характеристики на данъка, които определят референтната система или „обичайния“ данъчен режим, въз основа на който следва да се анализира условието за избиращелност¹³.

56. Определянето на референтната система представлява отправна точка за сравнителната проверка, която трябва да се извърши в контекста на преценката на избиращелността. Следователно допуснатата при това определяне грешка неизбежно опорочава цялата проверка на условието за избиращелност и поради това и на условието за държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС¹⁴. Следователно жалбата на Комисията може да бъде уважена само ако Общият съд неправилно е приел, че не е налице помощ, въпреки че възприетата от Комисията референтна система е правилна (вж. в това отношение т. А.1.в.3). Същото би могло да важи и ако Съдът беше обвързан от възприетата и приета от Общия съд референтна система (вж. по този въпрос т. А.1.в.2).

2) Проверка на референтната система в производството по обжалване

57. Най-напред следва да се изясни дали евентуална грешка при определянето на референтната система в спорното решение би могла да има отражение върху решението на Общия съд. Според Комисията това не е така, тъй като нито Люксембург, нито Amazon оспорили определянето на референтната система в своите жалби. Общият съд също се основал на възприетата от Комисията референтна система. Следователно Съдът вече не можел да отхвърли този избор на референтна система. Този довод обаче не може да бъде приет.

58. Както Люксембург, подкрепен от Ирландия, така и Amazon оспорват наличието на избиращелно предимство и по този начин оспорват законосъобразността на спорното решение с оглед на обективното понятие за държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. Вследствие на това Общият съд отменя спорното решение поради липса на доказателство за избиращелно предимство. При това положение Комисията оспорва тази отмяна поради несъобразяване с това понятие за помощ.

59. Тази отмяна обаче е опорочена само ако в спорното решение основателно се приема, че е налице избиращелно предимство. В такъв случай решението на Общия съд в обратния смисъл би трябвало да се отмени. Както обаче посочих в точка 56 от настоящото заключение, за да са законосъобразни тази констатация и констатацията за наличието на забранена помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, е задължително правилното определяне на референтната система. Без него сравнителният анализ, който е предпоставка за преценката на избиращелността на предимството, не е възможен. Въпросът дали референтната система е правилно определена в спорното решение, е неразривно свързан с въпроса за наличието на избиращелно предимство. Следователно, като *conditio sine qua non*, той представлява правен въпрос, който също подлежи на контрол в производството по обжалване.

¹³ Вж. в този смисъл решения от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (С-885/19 Р и С-898/19 Р, ЕУ:С:2022:859, т. 73), от 16 март 2021 г., Комисия/Полша (С-562/19 Р, ЕУ:С:2021:201, т. 38 и 39), и от 16 март 2021 г., Комисия/Унгария (С-596/19 Р, ЕУ:С:2021:202, т. 44 и 45).

¹⁴ Решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (С-885/19 Р и С-898/19 Р, ЕУ:С:2022:859, т. 71), и от 6 октомври 2021 г., World Duty Free Group и Испания/Комисия (С-51/19 Р и С-64/19 Р, ЕУ:С:2021:793, т. 61 и цитираната съдебна практика).

60. Люксембург и Amazon оспорват законосъобразността на спорното решение поради липсата на избирателно предимство. Съдържащата се в него констатация за референтната система не може да се разглежда изолирано. Освен това тя не може да е влязла в сила самостоятелно и по този начин да не подлежи на последващ контрол от страна на съдилищата на Съюза. Този извод не се поставя под съмнение от факта, че нито Люксембург, нито Amazon са оспорили изрично използваната от Комисията референтна система. Напротив, с изтъкнатите в първоинстанционната жалба основания, в рамките на които се оспорва наличието на избирателно предимство, те оспорват и всички необходими условия, обосноваващи наличието на избирателно предимство. Към тях спада и правилно определената референтна система, тъй като в противен случай, както Съдът вече многократно е постановявал¹⁵, проверката за наличие на избирателно предимство сама по себе си е неправилна.

61. Поради тази причина е без значение и обстоятелството, че в точка 136 и сл. от обжалваното съдебно решение Общият съд е отхвърлил довода на встъпилата страна Ирландия като недопустим по чисто формални съображения. Ирландия се е съсредоточила върху референтната система. Макар Ирландия да не е оспорила това отхвърляне, въпросът за правилната референтна система, като *conditio sine qua non*, е част от въпроса за наличието на избирателно предимство, повдигнат от другите заинтересовани страни (Люксембург и Amazon).

62. Противно на поддържаното от Комисията в отговора ѝ на писмените въпроси на Съда¹⁶, това не противоречи и на принципа *ultra petita*. Отмяната на спорното решение поради неправилния избор на референтната система не надхвърля исканията в жалбата пред Общия съд. Всъщност тяхната цел е била именно тази отмяна поради липсата на избирателно предимство. Същото се отнася и за жалбата пред Съда, тъй като Комисията счита, че Общият съд неправилно е приел, че не е налице избирателно предимство.

63. В това отношение Съдът може (и трябва) да провери най-напред дали референтната система, възприета от Общия съд и от Комисията, е правилно определена и дали, както приема Общият съд, това не води до избирателно предимство. Ако случаят не е такъв, той в крайна сметка не може да упреква Общия съд, че е допуснал грешка при прилагане на правото.

64. Съображенията на Общия съд може да са неправилни, но резултатът все пак би останал правилен, така че грешката не би имала отражение върху диспозитива на същото съдебно решение¹⁷. Ако в мотивите на решението на Общия съд се установи нарушение на правото на Съюза, но диспозитивът е обоснован по други правни съображения, подобно нарушение не води до отмяната на обжалваното съдебно решение. Напротив, следва само да се заменят мотивите¹⁸.

¹⁵ Решения от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859, т. 71), и от 6 октомври 2021 г., World Duty Free Group и Испания/Комисия (C-51/19 P и C-64/19 P, EU:C:2021:793, т. 61 и цитираната съдебна практика).

¹⁶ Точка 24 от писменото становище от 22 февруари 2023 г.

¹⁷ 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. 65).

¹⁸ Така изрично в 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. 118), вж. в този смисъл решение от 9 септември 2008 г., FIAMM и др./Съвет и Комисия (C-120/06 P и C-121/06 P, EU:C:2008:476, т. 187 и цитираната съдебна практика). Вж. по този въпрос също моето заключение по дело Telefónica/Комисия (C-274/12 P, EU:C:2013:204, т. 16).

3) По избора на правилната референтна система

65. Поради това следва да се изясни дали референтната система, възприета от Комисията в спорното решение, е била правилно избрана.

66. В съображение 241 от спорното решение Комисията определя член 164, параграф 3 от LIR като релевантната национална правна уредба, в която до края на 2016 г. е залегнал принципът на сделката между несвързани лица. Ето защо, доколкото той не правел разграничение между международни и национални сделки, следвало да се констатира, че люксембургските правила относно трансферното ценообразуване са в съответствие с Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване, макар член 164, параграф 3 от LIR да не препраща изрично към тези насоки. В бележката под линия към това съображение обаче Комисията препраща към съображение 294 от спорното решение, в което се излага позицията на Люксембург, че люксембургското право не препращало към Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване от 1995 г. Напротив, към съответния момент били приложени национални правила в областта на трансферното ценообразуване.

67. В това отношение релевантната референтна система, въз основа на която Комисията е разгледала и заключила, че е налице избирателно предимство, остава неясна. В изложението си относно преценката на мярката от гледна точка на правото в областта на държавните помощи в съображение 392 и сл. от спорното решение, Комисията говори за договорени цени, които не били в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица (съображение 402), или за отклонение от надеждното приближение до базовия пазарен резултат (съображение 406; също съображение 584), без обаче да ги квалифицира съобразно конкретни норми на люксембургското право.

68. При все това от бележките под линия е видно, че Комисията се позовава изключително на Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване от различни периоди. Така за целите на проверката на данъчно становище от 2003 г. тя се позовава на Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване от 2010 г. (вж. бележки под линия 409, 419, 429, 646, 677) или дори на Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване от 2017 г. (вж. бележки под линия 410, 417, 447, 679), съответно на Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване от 1995 г. (вж. бележки под линия 411, 418, 430, 647) или едновременно и на трите (вж. бележки под линия 426, 427, 428, 635, 649).

69. За сметка на това люксембургското право, изглежда, не е играло роля при тази проверка. Това личи ясно от съображения 410 и 411 от спорното решение. Според Комисията избирателното предимство е неправилен функционален анализ, произтичащ от Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване от 1995 г., от 2010 г. и от 2017 г.

70. Както обаче Съдът неотдавна припомни¹⁹, при липсата на хармонизация в това отношение евентуалното определяне на методи и критерии, които позволяват да се определи резултатът от „принципа на сделката между несвързани лица“, попада в обхвата на правото на преценка на държавите членки. Въпреки че държавите членки на ОИСР признават ползите от прилагането на принципа на сделката между несвързани лица, за да се установи правилно разпределение на печалбата на дружествата между различните държави, между тези държави съществуват значителни разлики при детайлното прилагане на методите за определяне на трансферните цени. Както самата Комисия посочва в

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

съображение 255 и сл. от спорното решение, Насоките на ОИСР изброяват няколко метода за определяне на приближение до цените в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица за сделките и разпределянето на печалби между дружествата от една и съща група.

71. При проверката дали е налице избирателно данъчно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, и с цел да се установи данъчната тежест, която обичайно носи дадено предприятие, не могат да се вземат предвид параметри и правила, които са извън разглежданата национална данъчна система, освен ако последната не препраща изрично към тях²⁰. Както Съдът посочва по-нататък²¹, тази констатация представлява израз на принципа на законоустановеност на данъка, който е част от правния ред на Съюза като общ принцип на правото и изисква всяко задължение за плащане на данък, както и всички съществени елементи, определящи основните характеристики на данъка, да са предвидени в закон. Всъщност данъчнозадълженото лице трябва да може да предвиди и изчисли размера на дължимия данък и момента, в който той става изискуем²².

72. Ако се вземе сериозно предвид принципът на законоустановеност на данъчното облагане, прилагането на Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване като действащо право и като референтна система е възможно само ако приложимото право изрично препраща към тези насоки. Според мен и постоянна административна практика също би могла да е достатъчна за конкретизирането на материалноправно условие (в случая това за скрито разпределение на печалбата), за да се разшири изцяло или отчасти референтната система с Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване. За да се вземе предвид постоянна административна практика²³ като референтна система, обаче е необходимо Комисията да е установила тази административна практика в съответната държава членка и да я е посочила в решението си. В случая това не е така. Освен това изглежда обективно изключено административната практика в Люксембург през 2003 г. вече да е била взела предвид все още неприетите Насоки за трансферно ценообразуване от 2010 г. и от 2017 г.

73. Като се основава изключително на Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване от 1995 г., от 2010 г. и дори от 2017 г. при проверката на подходящия размер на лицензионното възнаграждение, Комисията в крайна сметка прилага принцип на сделката между несвързани лица, различен от установения в люксембургското право, както вече е направила преди това по делото Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия²⁴. Всъщност, както е видно от съображения 241 и 294 от спорното решение, люксембургското право не препраща към Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване.

74. Противно на изложеното от Комисията в съдебното заседание, този извод не се променя от факта, че през 2003 г. люксембургската административна практика е взела предвид Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване от 1995 г. при определянето на трансферните цени. Наистина Люксембург и Amazon по същество потвърждават това. И двете страни обаче подчертават също, че съобразяването на тези Насоки на ОИСР за

²⁰ Решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859, т. 96 in fine).

²¹ Решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859, т. 97).

²² В този смисъл вж. също решение от 8 май 2019 г., Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, т. 39).

²³ Относно релевантността на постоянната административна практика с оглед на правото в областта на помощите вж. само моето заключение по дело Комисия/Белгия и Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2020:990, т. 63 и сл.), и решение от 16 септември 2021 г., Комисия/Белгия и Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, т. 71 и сл.).

²⁴ Решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859).

трансферно ценообразуване трябвало да се разграничава от прилагането им като законов акт със задължителна сила. Ставало въпрос само за насоки, които нямат задължителна сила и били взети предвид при прилагането на член 164, параграф 3 от LIR. В отговор на писмен въпрос, поставен от Съда, в съдебното заседание Люксембург обяснява, че Насоките на ОИСП за трансферно ценообразуване били важни като принципи на тълкуване. Към онзи момент обаче те нямали задължителна правна сила и били считани за неизчерпателни. Следователно можело да се приложат и други методи на трансферно ценообразуване.

75. От спорното решение не е видно конкретно в каква степен Насоките на ОИСП за трансферно ценообразуване от 1995 г. са били взети предвид в Люксембург. Фактът, че спорното решение се основава многократно на Насоките на ОИСП за трансферно ценообразуване от 2010 г. и от 2017 г., които все още не са били в сила към онзи момент, по-скоро показва, че Комисията не се е основала на действащите при приемането на данъчното становище през 2003 г. люксембургска правна уредба и административна практика.

76. Този извод не се променя и от изтъкнатия от Комисията в съдебното заседание довод, че според Комисията с Насоките от 2010 г. и от 2017 г. ОИСП е възнамерявала само отново (декларативно) да опише вече съществуващите Насоки за трансферно ценообразуване от 1995 г., и не е внесла никакво изменение по същество. С Насоките на ОИСП за трансферно ценообразуване от 2010 г. и от 2017 г. ОИСП обаче се опитва да доразвие съдържанието на трансферното ценообразуване. Така на равнището на ОИСП, в рамките на точки за действие 8—10 от т.нар. проект BEPS, са разработени т.нар. функции DEMPE (т.е. аспектите на създаване на добавена стойност — развитие [Development], подобряване [Enhancement], поддържане [Maintenance], защита [Protection] и оползотворяване [Exploitation]²⁵.

77. Целта на това развитие е правилата за трансферно ценообразуване да се приведат в съответствие със създаването на добавена стойност между свързаните предприятия, за да се гарантира, че трансферните цени отразяват икономическите обстоятелства по дадена сделка. През 2017 г. т.нар. концепция DEMPE е възприета в настоящата редакция на Насоките на ОИСП за трансферно ценообразуване. За сметка на това тази концепция не се съдържа в Насоките за трансферно ценообразуване от 1995 г. Следователно през 2003 г. тя все още не е била известна, както посочва и Люксембург в съдебното заседание. Въпреки това в спорното решение (вж. съображение 262 и сл.) Комисията се основава именно на нея.

78. По този начин Комисията само е установила абстрактния израз на принципа на сделката между несвързани лица в преследваната от общата система на корпоративния данък цел в Люксембург и е проверила разглежданото данъчно становище, без да вземе предвид начина, по който този принцип конкретно е включен, съответно прилаган, в люксембургското право, що се отнася по-специално до интегрираните дружества.

79. От гореизложеното следва, че за целите на своя анализ за наличие на избирателно предимство Комисията не е приела за релевантна референтна система люксембургското национално право, действащо към момента на приемането на данъчното становище. По този начин всички изложени последващи съображения в спорното решение също са опорочени от грешка при прилагане на правото. Поради това Комисията е приложила

²⁵ Насоки на ОИСП за трансферно ценообразуване от 2017 г., глава VI, и окончателен доклад от проекта за борба със свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби, Действия 8—10, стр. 141—160. Докладът е публикуван на 5 октомври 2015 г. и приет от Съвета на ОИСП на 23 юли 2016 г.

неправилно член 107, параграф 1 ДФЕС. Следователно Общият съд правилно е отменил, макар и по други съображения, спорното решение поради липса на доказано избирателно предимство. Съдът не е длъжен да се произнася по основателността на тези други съображения, които Комисията изрично оспорва в своята жалба.

4) Заключение

80. Доколкото при проверката дали е налице избирателно предимство, Комисията не се е основала на люксембургското право (съответно във връзка с люксембургската административна практика по онова време) като релевантна референтна система, констатациите в спорното решение са опорочени от грешка. Общият съд правилно е отменил спорното решение на Комисията, макар и по съображения, различни от тези, на които се е основал. Следователно първото изтъкнато от Комисията основание за обжалване следва да се отхвърли по същество.

2. При условията на евентуалност: неправилен функционален анализ от страна на Общия съд — фактически или правен въпрос?

81. Ако обаче Съдът възприеме доводите на Комисията, че изборът на правилната референтна система вече не следва да се разглежда, тъй като страните не са оспорили изрично този избор в рамките на основанията в първоинстанционната жалба, първото основание за обжалване на Комисията следва да се разгледа по-подробно.

82. С него Комисията изтъква, че Общият съд е приложил неправилно принципа на сделката между несвързани лица, като е приел, че функционалният анализ на Комисията е неправилен. От друга страна, Общият съд неправилно отхвърлил изчисляването на подходящото лицензионно възнаграждение в спорното решение.

а) Констатации на Общия съд

83. В точка 156 и сл. от обжалваното съдебно решение Общият съд мотивира липсата на помощ с липсата на избирателно предимство. Изчисляването от Люксембург на разумното лицензионно възнаграждение, платено от LuxOpCo на LuxSCS, не било неправилно от правна страна. Насоките на ОИСП били приложени правилно, както е посочено в точка 49 и сл. по-горе.

б) Правен анализ

1) Правилно прилагане на принципа на сделката между несвързани лица — фактически или правен въпрос?

84. В заключение, Комисията твърди, че при прилагането на принципа на сделката между несвързани лица Общият съд е допуснал грешки при прилагане на правото. В това отношение той неправилно бил отхвърлил функционалния анализ, извършен от Комисията в спорното решение. Преценката на Комисията, че LuxSCS е отличаващата се с най-малка сложност страна, към която трябва да се приложи избраният от Комисията метод на сделката между несвързани лица (в случая МТНП), била правилна. В замяна на

това била неправилна преценката на Общия съд, че LuxSCS е упражнявало активни функции (и следователно LuxOpCo е дружеството, което е следвало да бъде подложено на проверка).

85. Въпросът, който се поставя, е дали тези твърдени грешки могат да бъдат предмет на контрол в рамките на производството по обжалване. Оценката на фактите, към която по принцип спада и преценката на Общия съд относно националното право²⁶, както и на доказателствата всъщност не е правен въпрос, който може да бъде предмет на контрол от страна на Съда в рамките на производство по обжалване²⁷. Съдът е компетентен единствено да провери дали това право е било изопачено²⁸. В жалбата на Комисията обаче не се твърди изопачаване на фактите и то изглежда изключено в настоящия случай. Общият съд е преценил по различен начин „само“ функциите на съответните дружества (LuxOpCo и LuxSCS), поради което е приел за правилен друг метод на сделката между несвързани лица и го е приложил при осъществяването на контрол върху разглежданото данъчно становище. В това отношение, за разлика от Комисията, той не е могъл да открие избирателно предимство в одобрения с данъчното становище размер на лицензионните плащания от LuxOpCo към LuxSCS.

86. Междувременно в практиката на Съда се пояснява, че коректното определяне от страна на Комисията или Общия съд на правилната референтна система е правен въпрос, който може да бъде предмет на контрол в производството по обжалване²⁹. Всъщност правната квалификация, която Общият съд е дал на националното право от гледна точка на разпоредба от правото на Съюза, може да бъде предмет на контрол от страна на Съда като правен въпрос³⁰. Това е определящо в приложното поле на член 107, параграф 1 ДФЕС, тъй като избирателното предимство, което е необходимо, за да се приеме наличието на помощ, е налице едва при дерогация от „обичайната“ национална данъчна система — от референтната система. Следователно довод, с който се оспорва изборът на правилната референтна система на първия етап от проверката за наличие на избирателно предимство, е допустим и в рамките на производство по обжалване.

87. Все още обаче не е изрично изяснен въпросът дали конкретната квалификация на тази референтна система (и съответно прилагането на националното право в конкретния случай) трябва да се разглежда като правен въпрос, който може да бъде предмет на контрол от Съда в производството по обжалване, или, напротив, прилагането на националното право трябва да се разглежда като преценка на фактите.

²⁶ Вж. решения от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859, т. 82), от 28 юни 2018 г., Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 78), от 3 април 2014 г., Франция/Комисия (C-559/12 P, EU:C:2014:217, т. 79), и от 24 октомври 2002 г., Aéroports de Paris/Комисия (C-82/01 P, EU:C:2002:617, т. 63).

²⁷ Вж. член 58 от Статута на Съда на Европейския съюз.

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

²⁹ Вж. (във връзка с твърдяния принцип на сделката между несвързани лица в националното право) в този смисъл скорошно решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859, т. 85), от 28 юни 2018 г., Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 80 и 81 относно неправилното тълкуване от Общия съд на § 8с KStG).

³⁰ Решения от 28 юни 2018 г., Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Комисия (C-203/16, EU:C:2018:505, т. 78), в този смисъл вж. също решение от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck (C-524/14, EU:C:2016:971, т. 61—63, и от 3 април 2014 г., Франция/Комисия (C-559/12 P, EU:C:2014:217, т. 83).

88. Споделям становището на Комисията, че в крайна сметка правилното определяне (тълкуване) на референтната система и правилната квалификация (прилагане) на тази референтна система следва да се третират по идентичен начин. Всъщност, както настоящото производство показва, двете е трудно да се разграничат.

89. Представява ли методът за трансферно ценообразуване (методът на СНЦ или МТНП), произтичащ от правилното прилагане на принципите на ОИСР на сделката между несвързани лица, все още част от референтната система и следователно правен въпрос? Или изборът на метод за трансферно ценообразуване представлява квалификация съобразно референтната система (принципите на ОИСР на сделката между несвързани лица) и следователно е фактически въпрос? В най-добрия случай разликата би била едва забележима. Тъй като определянето на правилния метод за трансферно ценообразуване, като правопораждащ факт, предопределя рамката за изчисляване на трансферната цена, това определяне на правилния метод за трансферно ценообразуване според мен също е част от референтната правна система.

90. Това обаче води до проблема, че в производството по обжалване Съдът следва подробно да разгледа сложния от фактическа и правна страна въпрос за наличието на избиращо предимство. Ако в контекста на данъчните помощи това предполага дерогиране от националната референтна система, Съдът трябва съответно да тълкува и прилага националното право в това отношение (в случая принципите в Люксембург на сделката между несвързани лица или според Комисията принципите на ОИСР на сделката между несвързани лица). Както подробно обясних на друго място неотдавна³¹, в действителност това не е неговата задача. Свързаните с това проблеми трябва да бъдат взети под внимание чрез изменен критерий за проверка (вж. т. 91 и сл. по-долу).

2) По-добра алтернатива: изменен критерий за проверка

91. Следователно не всяко дерогиране от националната референтна система (в случая от данъчния закон) в полза на данъчнозадълженото лице, т.е. не всяко неправилно данъчно становище в полза на данъчнозадълженото лице, може да представлява помощ по смисъла на Договорите.

92. Дори подобно тълкуване да е обхванато от текста на член 107, параграф 1 ДФЕС, такъв резултат би бил в противоречие с критерия за проверка, който Съдът е извел за схемите за помощ под формата на общи данъчни закони. Така той подчертава, че при актуалното състояние на хармонизиране на данъчното право на Съюза държавите членки са свободни да установяват системата на данъчно облагане, която намират за най-подходяща³². Това важи изрично и в областта на държавните помощи³³. Тази свобода на действие на

³¹ Вж. моето заключение по дело Engie Global LNG Holding и др./Комисия и Люксембург/Комисия (C-454/21 P и C-451/21 P, EU:C:2023:383, т. 86 и сл.).

³² Решение от 16 март 2021 г., Комисия/Полша (C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 37), в този смисъл и във връзка с основните права вж. също решения от 3 март 2020 г., Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, т. 49), и от 3 март 2020 г., Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, т. 69 и цитираната съдебна практика).

³³ Решения от 15 септември 2022 г., Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, т. 59), и от 16 март 2021 г., Комисия/Полша (C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 37), в този смисъл вж. също решение от 26 април 2018 г., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, т. 50 и цитираната съдебна практика).

държавите членки обхваща определянето на основните характеристики на всеки данък и се отнася по-специално и до прилагането и уредбата на принципа на сделката между несвързани лица за сделките между свързани дружества³⁴.

93. Границите на тази свобода на действие на държавите членки се превишават само когато държавите членки злоупотребяват с общото си данъчно право, като предоставят предимства на отделни предприятия, „заобикаляйки разпоредбите в областта на държавните помощи“³⁵. Подобна злоупотреба с данъчната автономия може очевидно да се презумира при явна несъгласуваност на данъчния закон³⁶. Така в неотдавнашната си практика Съдът осъществява контрол върху общите решения за данъчно облагане в областта на държавните помощи само ако те са били *замислени като явно дискриминационни* с цел да се заобиколят изискванията, произтичащи от правото на Съюза в областта на държавните помощи³⁷.

94. Няма причина тази съдебна практика да не важи и по отношение на неправилното прилагане на правото в полза на данъчнозадълженото лице. От това следва, че не всяко неправилно данъчно становище, а само явно неправилното данъчно становище в полза на данъчнозадълженото лице представлява избирателно предимство. Подобни дерогации от приложимата национална референтна система са явни, когато не могат да бъдат правдоподобно обяснени на трето лице, като Комисията или юрисдикциите на Съюза, и следователно са очевидни и по отношение на съответното данъчнозадължено лице. Такива случаи представляват заобикаляне на разпоредбите в областта на държавните помощи чрез *явно дискриминационно прилагане на закона*.

95. В този смисъл генерален адвокат Pikamäe посочва, че определянето на „обичайното“ данъчно облагане се урежда от правилата на *позитивното право*³⁸. При прилагането на тази нормативна уредба би следвало например да се признае определена свобода на преценка по отношение на определянето на релевантните трансферни цени³⁹. Съдът подчертава също, че евентуалното определяне на методи и критерии, които позволяват да се определи резултатът от „принципа на сделката между несвързани лица“, попада в обхвата на правото на преценка на държавите членки⁴⁰.

96. Поради това при упражняването на контрол върху индивидуални актове за установяване на данъчни задължения (обичайни данъчни актове, както и данъчни становища), по-специално когато в тях се съдържат констатации относно подходяща трансферна цена, следва да се прилага само ограничен критерий за проверка. В случай че той е ограничен до проверка на правдоподобността, не всяко неправилно прилагане на

³⁴ В тази насока и решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859, т. 95 и сл.).

³⁵ 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. 72).

³⁶ Както например в случая с Гибралтар: 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. 101 и сл.). Обединеното кралство също не е било в състояние да обясни смисъла на възприетите данъчни параметри (т. 149).

³⁷ Решения от 15 септември 2022 г., Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, т. 61), от 16 март 2021 г., Комисия/Полша (C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 42 и сл., по-специално т. 44), и от 16 март 2021 г., Комисия/Унгария (C-596/19 P, EU:C:2021:202, т. 48 и сл., по-специално т. 50). Още в 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. 101), Съдът посочва правните основания, които „на практика очевидно (подчертаването е мое) водят до различно третиране“ на данъчнозадължените лица

³⁸ Заключение на генерален адвокат Pikamäe по дело Ирландия/Комисия (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, т. 106).

³⁹ Заключение на генерален адвокат Pikamäe по дело Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, т. 118).

⁴⁰ Решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859, т. 95).

националното данъчно право води до избиращелно предимство. Само ако данъчното становище (или актът за установяване на данъчни задължения) представлява явна дерогация от референтната система в полза на данъчнозадълженото лице, може да е налице избиращелно предимство. При липсата на такава явна дерогация решението може и да е незаконосъобразно, но то все още не представлява помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС поради тази евентуална дерогация от референтната система.

97. От това следва, че Съдът не е длъжен да проверява дали методът на СНЦ действително е трябвало да бъде приложен, или е било правилно да се приложи МТНП. Ако Насоките на ОИСР са релевантната референтна система, той трябва единствено да реши дали приложението от люксембургските данъчни органи метод (в случая методът на СНЦ) е бил явно погрешен.

98. В настоящия случай не може да се твърди, че това е така. Двата метода са посочени в Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване. В това отношение между методите не съществува отношение на приоритет или подчиненост. Напротив, по правило трябва да се избере най-подходящият метод⁴¹. В трудни случаи обаче, когато нито един метод не е целесъобразен, в рамките на гъвкав подход може да се използват съвместно няколко метода. Многонационалните групи от предприятия дори могат да използват методи, различни от посочените в тези Насоки, при условие че определените цени отговарят на принципа на сделката между несвързани лица.

99. В съображение 252 от спорното решение самата Комисия признава, че избиращелно от Люксембург метод на СНЦ е релевантен в случая. Методът на СНЦ е описан от Комисията в съображения 253 и 254 от спорното решение като пряк метод в областта на трансферното ценообразуване, а МТНП — като косвен метод. След това Комисията се основава на обстойното изложение, съдържащо се в съображения 392—561 от спорното решение и от Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване от 2010 г. и от 2017 г., които към онзи момент все още не са били в сила, за да докаже, че не методът на СНЦ, а МТНП е релевантният метод и че LuxSCS е дружеството, което следва да се разгледа за тази цел, а не LuxOpCo. Макар да е възможно да е вярно (след 2017 г.), това показва също, че избиращелно на метода на СНЦ и разглеждането на LuxOpCo (тогава) на пръв поглед не е трябвало да се считат за погрешни.

100. Поради това възприетото от Люксембург тълкуване в данъчните становища може би не е правилно, но не представлява явно неправилно тълкуване на националното право (или в случая на Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване, на които се позовават Комисията и Общият съд). От това следва, че Общият съд в крайна сметка не е допуснал грешка и като е приел, че данъчното становище не предоставя избиращелно предимство.

101. Ето защо първото основание за обжалване на Комисията следва да се отхвърли по същество. Същото важи и ако при условията на евентуалност се приеме погрешно избраната от Комисията референтна система, която Общият съд погрешно е приел за правилна.

⁴¹ Комисията също припомня това в съображение 250 от спорното решение.

3. Обобщение по първото основание за обжалване

102. Следователно първото основание за обжалване на Комисията не може да бъде уважено в нито един аспект. Обжалваното съдебно решение на Общия съд се оказва правилно, що се отнася до изхода на делото, тъй като в спорното решение Комисията е възприела погрешната референтна система и поради това не е успяла да докаже наличието на избирателно предимство.

103. Дори ако погрешно определената референтна система (Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване от 1995 г., от 2010 г. и евентуално дори от 2017 г.) е била възприета като отправна точка, избраният в люксембургското данъчно становище метод на СНЦ не е бил явно неправилен метод, нито е бил приложен по явно неправилен начин. Поради тази причина Комисията също така не е могла да докаже в спорното решение чрез първичните констатации (съображения 409—561 от спорното решение), че данъчното становище е предоставило избирателно предимство в полза на Amazon.

Б. По второто основание за обжалване: неправилна степен на доказване на наличието на предимство и неправилно прилагане на принципа на сделката между несвързани лица

104. С второто си основание за обжалване Комисията оспорва отхвърлянето в точки 314—538 от обжалваното съдебно решение на предимството, прието при условията на евентуалност и по три различни начина в спорното решение. В случая, от една страна, Общият съд допуснал грешка по отношение на степента на доказване на наличието на предимство. От друга страна, той приложил неправилно принципа на сделката между несвързани лица и не мотивирал в достатъчна степен решението си.

1. Констатации на Общия съд

105. В точка 308 от обжалваното съдебно решение Общият съд констатира, че Комисията трябва да докаже, че данъчно становище, използвано за изчисляване на възнаграждението на дадено предприятие, предоставя икономическо предимство. За тази цел тя трябвало да докаже, че това възнаграждение се отклонява от резултат, съответстващ на принципа на сделката между несвързани лица, в такава степен, че не може да се счита за възнаграждение, което би било получено на пазара в условията на конкуренция.

106. В това отношение (вж. т. 310 от обжалваното съдебно решение) Комисията несъмнено трябвало да докаже конкретно, че методологичната грешка е довела до намаляване на данъчната тежест на получателя на данъчното становище. Общият съд обаче не е изключил възможността в някои случаи методологичната грешка да е такава, че да не позволява по никакъв начин да се стигне до приближение до резултат, съответстващ на принципа на сделката между несвързани лица, и непременно да доведе до намаляване на възнаграждението, което е щяло да бъде получено при пазарни условия.

107. В точка 312 от обжалваното съдебно решение обаче Общият съд констатира, че Комисията само е установила грешки в анализа на трансферните цени. Това по принцип не било достатъчно, за да се докаже, че данъчната тежест на LuxOpCo действително е била

намалена. Това се дължало на липсата в спорното решение на сравнение между резултата, получен при прилагане на препоръчания от Комисията метод на трансферно ценообразуване, и резултата, получен при прилагане на разглежданото данъчно становище.

108. Що се отнася до първата изложена при условията на евентуалност констатация за наличие на икономическо предимство, в точка 520 от обжалваното съдебно решение Общият съд констатира, че Комисията не е доказала наличието на предимство, а най-много вероятността от съществуване на предимство.

109. Съгласно точка 530 от обжалваното съдебно решение Комисията не успяла да докаже, че ако е бил приложен методът на разпределяне на печалбата във варианта си с анализ на приноса, възнаграждението на LuxOpCo е щяло да бъде по-голямо. Следователно първата констатация, направена при условията на евентуалност, не подкрепяла извода, че разглежданото данъчно становище било предоставило икономическо предимство на LuxOpCo. Всъщност, освен че Комисията не се опитала да определи какво е щяло да бъде възнаграждението на LuxOpCo при условията на сделка между несвързани лица с оглед на функциите, определени от Комисията в собствения ѝ функционален анализ, първата констатация, направена при условията на евентуалност, не съдържала конкретни доказателства, въз основа на които надлежно да се установи, че грешките във функционалния анализ, както и установената от Комисията методологична грешка относно избора на самия метод действително са довели до намаляване на данъчната тежест на LuxOpCo.

110. Освен това, що се отнася до втората констатация, направена при условията на евентуалност, за наличие на икономическо предимство (т. 547 от обжалваното съдебно решение), следвало да се констатира, че Комисията не се опитала да докаже какво е щяло да бъде възнаграждението, съответстващо на принципа на сделката между несвързани лица, нито а fortiori да докаже дали възнаграждението на LuxOpCo, възприето в разглежданото данъчно становище, е по-ниско от възнаграждението, което LuxOpCo би получавало при условията на сделка между несвързани лица.

111. Освен това Общият съд констатира в точка 585 от обжалваното съдебно решение относно третата констатация, направена при условията на евентуалност, за наличие на икономическо предимство, че колкото и да е бил неподходящ механизмът за определяне на таван и въпреки обстоятелството, че не е бил предвиден в Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г., Комисията не доказала, че този механизъм има отражение върху съответствието на лицензионното възнаграждение, платено от LuxOpCo на LuxSCS, с принципа на сделката между несвързани лица.

112. Като цяло с трите констатации, направени при условията на евентуалност, Комисията не успяла да докаже наличието на предимство (т. 537, 548 и 586 от обжалваното съдебно решение).

2. Анализ

113. Второто основание за обжалване също следва да се отхвърли по същество, тъй като в настоящия случай решението на Общия съд също се оказва правилно, макар и по други причини. Както е видно от обясненията, изложени в точка 53 и сл. от настоящото заключение, обжалваното решение трябва да бъде отменено, тъй като още възприетата референтна система е била определена неправилно. Вместо люксембургското право

(член 164, параграф 3 от LIR) са били приложени само Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване от 1995 г., които предхождат издаването на данъчното становище през 2003 г., и Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване от 2010 г. и от 2017 г., приети след издаването на данъчното становище през 2003 г.

114. Второто основание за обжалване следва да се разгледа по-подробно само ако Съдът приеме, че е обвързан от погрешния избор на референтната система, тъй като Люксембург и Amazon не са оспорили изрично този избор в жалбата в първоинстанционното производство.

115. Дори в този случай обаче доводите на Комисията не биха били уважени. Всъщност, както правилно констатира Общият съд, в спорното решение Комисията не е доказала, че данъчното становище явно представлява дерогация от референтната система и по този начин е предоставило избирателно предимство на Amazon.

116. Първите две самостоятелни констатации не разкриват явно нарушение на принципа на сделката между несвързани лица според Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване. За сметка на това в спорното решение (съображение 575 и сл.) Комисията според мен правилно посочва в рамките на третата констатация, направена при условията на евентуалност, че ограничаване на облагаемата печалба на лицензополучателя чрез ограничаване до 0,55 % от годишния оборот не е съвместимо с определянето на подходящо възнаграждение чрез трансферна цена. Тъй като несвързаните трети лица обикновено не определят лицензионните възнаграждения помежду си по такъв начин, че лицензополучателят никога да не трябва да плаща данък върху сума над определен размер (в този случай 0,55 % от годишния оборот), този елемент — по мое мнение дори явно — не съответства на принципа на сделката между несвързани лица.

117. Това обаче е установено и от Общия съд в точка 575 и сл. от обжалваното съдебно решение. Както Общият съд също правилно констатира (т. 578), тази методологична грешка (макар и явна) не води до създаване на избирателно предимство, тъй като възнаграждението е останало в диапазона, съответстващ на принципа на сделката между несвързани лица, дори след прилагането на механизма на тавана. Следователно Комисията не била доказала наличието на предимство.

118. Тези съображения не са неправилни от правна страна. Съгласно постоянната практика на Съда Комисията е длъжна да посочи доказателство за наличието на „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, а поради това и доказателство за изпълнението на условието за предоставяне на предимство на получателите⁴². Това предполага Комисията да докаже в случая, че Amazon е получило предимство. Избирателното предимство обаче е резултат само от по-благоприятно третиране вследствие на данъчното становище в сравнение с обичайното данъчно облагане. Това по-благоприятно третиране трябва да бъде доказано от Комисията.

⁴² Така изрично: решение от 4 март 2021 г., Комисия/Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169, т. 62). Вж. в този смисъл решение от 19 септември 2018 г., Комисия/Франция и IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, т. 110 и цитираната съдебна практика). Вж. също решение от 11 ноември 2021 г., Autostrada Wielkopolska/Комисия и Полша (C-933/19 P, EU:C:2021:905, т. 108).

119. Комисията трябва да направи обща преценка, като вземе предвид всяко релевантно за случая обстоятелство, което ѝ позволява да определи дали предприятието получател явно не би получило подобни облекчения в рамките на обичайното данъчно облагане (референтната система). В приложното поле на трансферното ценообразуване това предполага, че Комисията е в състояние да изчисли „правилната“ трансферна цена.

120. Основателно е възражението на Комисията, че това е много сложно. То обаче отново потвърждава, че не всяко неправилно прилагане на националното данъчно право същевременно може да представлява избирателно предимство⁴³, а само явно неправилни констатации в данъчното становище, които се отразяват на размера на данъчното задължение.

121. В случай че изчислението на одобреното лицензионно възнаграждение в данъчното становище е по-ниско от обичайната трансферна цена, независимо от неговата спорна методика, не е налице по-благоприятно третиране на Amazon в сравнение с обичайното данъчно облагане. Всъщност по-висока обичайна трансферна цена би довела до още по-ниска данъчна тежест. Общият съд правилно е отхвърлил липсата на такова сравнение. В това отношение и второто основание за обжалване следва да се отхвърли по същество.

V. Заключение

122. В заключение, и двете изтъкнати от Комисията основания за обжалване следва да се отхвърлят по същество. Обжалваното съдебно решение се оказва правилно, що се отнася до изхода на делото, макар и по съображения, различни от тези, на които се е основал Общият съд. Спорното решение е трябвало да бъде отменено дори само защото Комисията се е основала на неправилната референтна система (на Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване, вместо на люксембургското право).

123. Освен това от данъчното становище също не е видно явно неправилно признаване на размера на лицензионното възнаграждение, което е твърде благоприятно за данъчнозадълженото лице. Дори ако включването на таван на облагаемата сума на лицензополучателя е явно несъвместимо с метода за изчисляване на обичайно лицензионно плащане между независими трети лица, Комисията не е доказала в спорното решение, че по този начин се предоставя и предимство.

VI. По съдебните разноски

124. Съгласно член 184, параграф 2 от Процедурния правилник на Съда, когато жалбата е неоснователна, Съдът се произнася по съдебните разноски.

125. Съгласно член 138, параграф 1 от този правилник, приложим към производството по обжалване на основание член 184, параграф 1, загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. Тъй като Amazon и Люксембург са направили такова искане, Комисията следва да бъде осъдена да заплати съдебните разноски на Amazon и Люксембург в настоящото производство по обжалване.

⁴³ Вж. по-горе точка 91 и сл.

126. Член 184, параграф 4 от Процедурния правилник на Съда предвижда, че когато встъпила в първоинстанционното производство страна, която не е жалбоподател в производството пред Съда, участва в писмената или устната фаза на производството пред него, той може да реши тя да понесе направените от нея съдебни разноски. В случая Ирландия, която е встъпила страна в първоинстанционното производство, участва, без да е жалбоподател, в устната фаза на производството пред Съда, но не е поискала Комисията да бъде осъдена да заплати съдебните разноски. При това положение следва да се постанови, че Ирландия понася направените от нея съдебни разноски в настоящото производство по обжалване⁴⁴.

VII. Заключение

127. По изложените съображения предлагам на Съда да се произнесе по следния начин:

- „1. Отхвърля жалбата.
2. Европейската комисия понася направените от нея съдебни разноски, както и тези на Великото херцогство Люксембург, на Amazon EU S.à.r.l и на Amazon.com, Inc.
3. Ирландия понася направените от нея съдебни разноски“.

⁴⁴ Вж. в този смисъл решение от 16 март 2021 г., Комисия/Полша (C-562/19 P, EU:C:2021:201, т. 60), и от 28 юни 2018 г., Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 113 и 114).