



## Сборник съдебна практика

### РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

21 септември 2023 година \*

„Обжалване — Държавни помощи — Член 107, параграф 1 ДФЕС — Понятие за държавна помощ — Условие за селективно предимство — Данъчно третиране на операторите на публични казина в Германия — Прехвърляне на печалбите — Частично приспадане на преведените под формата на прехвърляне на печалбите суми от данъчната основа на данъка върху доходите или корпоративния данък и на местния данък върху доходите от стопанска дейност — Решение на Европейската комисия — Отхвърляне на жалбата в предварителната фаза на разглеждане поради липса на държавна помощ под формата на посочената възможност за приспадане — Отделно определяне на липсата на икономическо предимство и на липсата на селективност — Жалба до Общия съд на Европейския съюз, която се ограничава до констатацията за липса на селективност — Неотносимост на жалбата — Определяне от Комисията на референтната система или „обичайния“ данъчен режим — Тълкуване за тази цел на приложимото национално данъчно право — Квалификация на прехвърлянето на печалбите като „специален данък“, подлежащ на приспадане от „разходите, направени в хода на стопанската дейност“ — Принцип *ne ultra petita*“

По дело C-831/21 P

с предмет жалба на основание член 56 от Статута на Съда на Европейския съюз, подадена на 28 декември 2021 г.,

**Fachverband Spielhallen eV**, установено в Берлин (Германия),

**LM**,

представявани от A. Bartosch и R. Schmidt, Rechtsanwälte,

жалбоподатели,

като другите страни в производството са:

**Европейска комисия**, представлявана първоначално от K. Blanck и B. Stromsky, а впоследствие от B. Stromsky,

ответник в първоинстанционното производство,

**Федерална република Германия**, представлявана от J. Möller и R. Kanitz,

\* Език на производството: немски.

встъпила страна в първоинстанционното производство,  
СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: А. Prechal (докладчик), председател на състава, М. L. Arastey Sahún, F. Biltgen, N. Wahl и J. Passer, съдии,

генерален адвокат: Р. Pikamäe,

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 25 май 2023 г.,

постанови настоящото

### Решение

- 1 С жалбата си Fachverband Spielhallen eV и LM искат отмяна на определението на Общия съд на Европейския съюз от 22 октомври 2021 г., Fachverband Spielhallen и LM/Комисия (Т-510/20, наричано по-нататък „обжалваното определение“, ECLI:EU:T:2021:745), с което Общият съд отхвърля жалбата им за отмяна на Решение С(2019) 8819 final на Комисията от 9 декември 2019 година относно Държавна помощ SA.44944 (2019/C) (ex 2019/FC) — Данъчно третиране на операторите на публични казина в Германия и Държавна помощ SA.53552 (2019/C) (ex 2019/FC) — Предполагаема гаранция за операторите на публични казина в Германия (гаранция за рентабилност) (наричано по-нататък „спорното решение“).

### Фактите по спора и спорното решение

- 2 В точки 1—18 от обжалваното определение обстоятелствата, предхождащи спора, и съдържанието на спорното решение са обобщени по следния начин:
  - „1 На 22 март 2016 г. жалбоподателите Fachverband Spielhallen eV, професионално сдружение на 88 оператори на игрални автомати, и LM — оператор на игрални автомати, подават [до Европейската комисия] три жалби относно данъчното третиране на операторите на публични казина във Федерална република Германия [с мотива, че то представлява държавна помощ, забранена от правото на Съюза].
  - 2 [Третата от тези жалби се отнася по-специално до провинция] Северен Рейн-Вестфалия, [в която] предлаганите в казината хазартни дейности се уреждат от Spielbank-Gesetz NRW (Закон за казината на провинция Северен Рейн-Вестфалия, наричан по-нататък „Законът за казината“) до замяната му през 2020 г. [За целите на] този закон Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co. KG (наричано по-нататък „WestSpiel“) е единственият концесионер на публичните казина в тази провинция.

- 3 Съгласно Закона за казината генерираните от тях приходи са предмет на два различни данъчни режима. От една страна, приходите от хазартни игри подлежат на специален данъчен режим, състоящ се от данък „казино“. От друга страна, приходите, които не са получени от тези игри, като например приходите от зоните за хранене, се облагат по обичайния данъчен режим, предвиждащ данък върху доходите или корпоративен данък и местен данък върху доходите от стопанска дейност (наричан по-нататък „обичайният данъчен режим“).
- 4 Освен това член 14 от Закона за казината предвижда, че 75 % от годишната печалба, декларирана от операторите на публични казина, независимо дали е получена от хазартни игри, трябва да бъде прехвърлена на провинция Северен Рейн-Вестфалия. В случай че останалата една четвърт от тази печалба надвишава 7 % от сбора на дяловете от акционерния капитал, резервите и взаимоспомагателния фонд, този член предвижда, че тази печалба трябва да се прехвърли изцяло на провинцията (наричано по-нататък „прехвърляне на печалбите“).
- 5 При все това прехвърлянето на печалбите до размера на частта от тях, произтичаща от приходи, които не са получени от хазартни игри, подлежи на приспадане от данъчната основа на местния данък върху доходите от стопанска дейност и на данъка върху доходите или корпоративния данък като „разходи, направени в хода на стопанската дейност“. Именно тази възможност за приспадане (наричана по-нататък [„възможността за приспадане на прехвърлянето на печалбите“ или] „спорната мярка“) се оспорва от жалбоподателите в жалбата им [...].
- 6 След размяна на писма с жалбоподателите, на 9 декември 2019 г. Комисията [...] приема, че спорната мярка не води до никакво селективно предимство, а следователно и до никаква държавна помощ, поради което решава да не започва официалната процедура по разследване, предвидена в член 108, параграф 2 ДФЕС, по отношение на тази мярка. [...].
- 7 В [спорното] решение Комисията приема, че за приходите на операторите на публични казина, които не са от хазартни игри, се прилага, от една страна, обичайният данъчен режим, и от друга страна, прехвърлянето на печалбите, което тя квалифицира като „специален данък“.
- 8 Комисията отбелязва, че възможността за приспадане на посоченото прехвърляне от данъчната основа на [...] корпоративния данък и на местния данък върху доходите от стопанска дейност не произтича от конкретна разпоредба, а от прилагането на общите правила за данъчно облагане на обичайния данъчен режим, съгласно които данъците се изчисляват въз основа на нетната печалба след приспадане на „разходите, направени в хода на стопанската дейност“, като в конкретния случай, прехвърлянето на печалбите. Според Комисията от това следва, че възможността за приспадане на прехвърлянето на печалбите не предоставя селективно предимство.
- 9 По-нататък в [спорното] решение Комисията продължава анализа на спорната мярка с оглед на доводите, изтъкнати от жалбоподателите във фазата на предварителното разглеждане.

- 10 Комисията отбелязва, на първо място, че с доводите си жалбоподателите имплицитно поддържат, че прехвърлянето на печалбите е данък, сравним с данъците върху печалбата, които не подлежат на приспадане съгласно общите данъчни правила на обичайния данъчен режим, по-специално съгласно член 4, параграф 5b от Einkommensteuergesetz (Закон за данъка върху доходите).
- 11 За сметка на това според Комисията прехвърлянето на печалбите може да се разглежда като специален данък върху печалбата. В това отношение тя изтъква, че член 4, параграф 5b от Закона за данъка върху доходите изключва квалификацията „подлежащи на приспадане професионални разходи“ само за местния данък върху доходите от стопанска дейност, но не и за всички данъци върху печалбата. Всъщност според Комисията няма разпоредба, която да възпрепятства по принцип възможността за приспадане на определен данък върху печалбата. [...]
- 12 На второ място, Комисията отговаря на довода, който жалбоподателите извеждат от член 10, параграф 2 от Körperschaftsteuergesetz (Закон за корпоративния данък) и съгласно който данъкът върху доходите и другите данъци на физическите лица не подлежат на приспадане за целите на определяне на данъчната основа на корпоративния данък. Тя отбелязва по-специално, че тази разпоредба се отнася до общите данъци върху печалбата и че няма данни тя да се прилага и по отношение на специален допълнителен данък, като прехвърлянето на печалбите, който не се плаща от друг данъкоплатец, освен от операторите на публични казина, и чиято данъчна основа не съответства с точност на приходите от дейността на последните. [...]
- 13 На трето място и в отговор на друг довод на жалбоподателите, в който се твърди, че съгласно общите данъчни правила на обичайния данъчен режим дивидентите не подлежат на приспадане от данъчната основа на местния данък върху доходите от стопанска дейност и от данъчната основа на данъка върху доходите, Комисията изтъква, че прехвърлянето на печалбите не е дивидент. [...]
- 14 С оглед на гореизложеното Комисията приема в [спорното] решение, че възможността за приспадане на прехвърлянето на печалбите е в съответствие с общото правило за приспадане на разходите, направени в хода на стопанската дейност, и следователно няма селективен характер.
- 15 Накрая, в точка 159 от [спорното] решение, Комисията отбелязва, че що се отнася по-конкретно до критерия за предимство, други икономически оператори и по-специално операторите на автомати за хазартни игри не са задължени да извършват прехвърляне на печалбите. Следователно фактът, че посоченото прехвърляне е било приспаданото от данъчната основа на други данъци, не може да предостави на WestSpiel никакво предимство в сравнение с обичайния данъчен режим.
- 16 В това отношение Комисията посочва, че през 2014 г. прехвърлянето на печалбите възлиза на 82,02 млн. евро, а ставките на местния данък върху доходите от стопанска дейност и на корпоративния данък са съответно 17,7 % и 15,6 %. Поради това тя отбелязва, че възможността за приспадане на това прехвърляне в рамките по член 14 от Закона за казината е довела до неприлагането на тези данъчни ставки към тази сума. В резултат на това общата сума, дължима от WestSpiel по общия данъчен режим, е

намалена с 27,3 милиона евро. В същото време обаче общата данъчна тежест, която WestSpiel е трябвало да понесе, се е увеличила с много по-голяма сума, а именно тези 82,02 млн. евро, съответстващи на прехвърлянето на печалбите.

17 Въз основа на [този] анализ [...] Комисията стига до извода [...], че твърдяното предимство, произтичащо от възможността оператор като WestSpiel да приспадне частично прехвърлянето на печалбите от данъчната основа на корпоративния данък и на местния данък върху доходите от стопанска дейност, във всички случаи се компенсира от по-голямата тежест, свързана с плащането на това прехвърляне, която е специфична за операторите на публични казина и винаги е много по-голяма от тези два данъка.

18 В бележка под линия 87 от [спорното] решение Комисията уточнява, че доколкото корпоративният данък и местният данък върху доходите от стопанска дейност са пропорционални, а данъкът върху доходите на физическите лица е с прогресивни ставки по траншове, предимството на операторите на публични казина, произтичащо от намаляването на данъчната основа с част от прехвърлянето на печалбите, е по-малко от неблагоприятното положение, произтичащо от задължението им да правят това прехвърляне“.

### **Жалбата пред Общия съд и обжалваното определение**

- 3 На 14 август 2020 г. жалбоподателите подават в секретариата на Общия съд жалба за отмяна на спорното решение.
- 4 В подкрепа на жалбата си те изтъкват едно-единствено основание, а именно нарушение на процесуалните им права поради отказа на Комисията да започне официалната процедура по разследване, предвидена в член 108, параграф 2 ДФЕС, тъй като в края на фазата на предварителното разглеждане тази институция не е била в състояние да преодолее всички сериозни затруднения, с които според жалбоподателите се е сблъскала.
- 5 Според Общия съд това единствено основание по същество се състои от пет части.
- 6 В първата част жалбоподателите поддържат, че Комисията погрешно е приела, че според тях прехвърлянето на печалбите е данък, въпреки че винаги са посочвали, че става въпрос за превеждане на печалби, което не подлежи на приспадане съгласно обичайния данъчен режим. Във втората част те твърдят, че Комисията е определила прехвърлянето на печалбите като „специален данък“, като неправилно е приела, че начинът, по който националното право квалифицира дадена мярка, не е определящ. В третата част те оспорват критериите, използвани от Комисията за квалифицирането на прехвърлянето на печалбите като „данък“. В четвъртата част те изтъкват редица доводи в подкрепа на твърдението, че дори да се предположи, че прехвърлянето на печалбите представлява данък, то не би могло да доведе до приспадане от облагаемата основа на данъка върху доходите или корпоративния данък и на местния данък върху доходите от стопанска дейност. В петата част те излагат доводи срещу съдържащото се в бележка под линия 77 от спорното решение сравнение между прехвърлянето на печалбите и специалните плащания, налагани на предприятията, например за антиконкурентно поведение, които подлежат на приспадане.

- 7 В точки 48 и 57 от обжалваното определение Общият съд приема като отправна точка за разглеждането на това единствено основание, че жалбоподателите критикуват изключително твърдените недостатъци на спорното решение, доколкото в него Комисията отрича селективния характер на спорната мярка. Според Общия съд обаче в посоченото решение Комисията не е извършила цялостен преглед на критериите, свързани с наличието на предимство и селективност, а е положила усилия да докаже, от една страна, отговор на доводите на жалбоподателите, че твърдяната селективност в случая не е налице, и от друга страна и отделно, че не е налице икономическо предимство, независимо от какъвто и да е въпрос за селективност.
- 8 В точка 58 от обжалваното определение Общият съд отбелязва, че жалбоподателите не са оспорили по-специално констатацията в съображение 159 и в бележка под линия 87 от спорното решение, че възможността за приспадане на прехвърлянето на печалбите не може да предостави предимство на оператор на публично казино като WestSpiel, тъй като тежестта, която се понася от този оператор във връзка с прехвърлянето на печалбите, винаги и неизбежно е много по-голяма от данъка, който би бил дължим върху сумата, съответстваща на това прехвърляне.
- 9 В точки 60—66 от обжалваното определение Общият съд все пак разглежда относимостта — за целите на доказването на наличието на предимството, произтичащо от възможността за приспадане на прехвърлянето на печалбите — на приложенията към писмената реплика на жалбоподателите относно различни „сценарии за данъчно облагане“, основани на счетоводни данни за 2014 и 2019 г., но приема, че тези различни обстоятелства са представени късно и са недопустими.
- 10 В точка 67 от обжалваното определение Общият съд припомня, че съгласно съдебната практика квалифицирането като „помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС изисква всички посочени в тази разпоредба условия да са изпълнени, а що се отнася до условието за наличие на селективно предимство, наличието на предимство трябва да се преценява независимо от селективността.
- 11 В точка 68 от това определение Общият съд стига до извода, че след като жалбоподателите не са доказали, че във фазата на предварителното разглеждане на спорната мярка преценката на информацията и обстоятелствата, с които е разполагала Комисията, е трябвало да породят сериозни съмнения и затруднения по въпроса дали възможността за приспадане на прехвърлянето на печалбите представлява предимство за WestSpiel, те явно нямат основание да твърдят, че спорното решение е нарушило процесуалните им права.
- 12 След като приема в точки 69 и 70 от обжалваното определение, че е явно неоснователен и доводът на жалбоподателите, че спорното решение е опорочено от противоречие, доколкото квалифицирало прехвърлянето на печалбите ту като специален данък, ту като специално плащане, сравнено с глобите за антиконкурентно поведение, Общият съд стига до извода, че единственото правно основание, а следователно и жалбата в своята цялост трябва да се отхвърлят като явно лишени от всякакво правно основание.

## Исканията на страните в производството по обжалване

- 13 Жалбоподателите искат от Съда:
- да отмени обжалваното определение,
  - да върне делото на Общия съд и
  - да не се произнася по съдебните разноски.
- 14 Комисията иска от Съда:
- да отхвърли жалбата и
  - да осъди жалбоподателите да заплатят съдебните разноски.

## По жалбата

### *Доводи на страните*

- 15 В подкрепа на жалбата си жалбоподателите изтъкват едно-единствено основание, с което по същество поддържат, че като е отхвърлил жалбата им с мотива, че спорната мярка не може да предостави каквото и да било икономическо предимство, без да разгледа въпроса дали това предимство има селективен характер по същество, Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото при прилагането на предвидените в член 107, параграф 1 ДФЕС условия, които трябва да бъдат изпълнени, за да може мярката да бъде квалифицирана като „държавна помощ“ по смисъла на тази разпоредба.
- 16 Както приема Общият съд в точка 52 от обжалваното определение, като се позовава на постоянната практика на съдилищата на Европейския съюз относно националните данъчни мерки, условията, свързани с икономическото предимство и селективността, трябва да бъдат разглеждани заедно.
- 17 Освен това от метода на проверка на три етапа на условието за селективност по същество, установен в постоянната практика на Съда, следвало, че за да може да направи извод за липса на икономическо предимство, Общият съд трябвало задължително да започне с определяне на „обичайния“ данъчен режим.
- 18 Според жалбоподателите обаче пред Общия съд те са оспорили именно че, както твърди Комисията в съображение 159 от спорното решение, прехвърлянето на печалбите може да се квалифицира като „специален данък“, който може да бъде приспадан от данъчната основа на данъка върху доходите или корпоративния данък и на местния данък върху доходите от стопанска дейност съгласно общите правила на германското право за данъчно облагане.
- 19 Всъщност при преценката си от правна страна в обжалваното определение Общият съд не се произнесъл по този спорен въпрос и поради това фактически възпроизвел определението за „обичаен“ данъчен режим, съдържащо се в съображение 159 от спорното решение.

- 20 Ако съгласно германското данъчно право квалифицирането на прехвърлянето на печалбите като „специален данък“ е неточно и ако, както поддържаха жалбоподателите пред Общия съд, прехвърлянето на печалбите представлява трансфер или разпределение на печалбите, възможността за приспадане на това прехвърляне би представлявала дерогация от „обичайния“ данъчен режим и спорната мярка би имала селективен характер.
- 21 Тъй като „обичайният“ данъчен режим задължително трябва да произтича от приложимите правила на германското данъчно право, жалбоподателите поддържат, че няма никакво съмнение, че трансфер или разпределение на печалбите не може да се приспада от облагаемата основа на местния данък върху доходите от стопанска дейност или на корпоративния данък. Всъщност тези правила забранявали неблагоприятните икономически последици, претърпени поради прехвърлянето на печалбите, да се компенсират с предимствата, произтичащи от възможността за приспадане на посоченото прехвърляне.
- 22 От това те заключават, че в обжалваното определение Общият съд е приложил неправилно понятието „държавна помощ“ по член 107, параграф 1 ДФЕС, като е отхвърлил наличието на икономическо предимство, без преди това да е определил „обичайния“ данъчен режим независимо от преценката на Комисията в спорното решение. Определянето на „обичайния“ данъчен режим обаче било абсолютно необходим етап, за да се установи наличието или липсата на икономическо предимство.
- 23 От своя страна Комисията поддържа, че единственото основание за обжалване е неотнормирано и при всички положения напълно неоснователно.
- 24 Това основание почивало на неправилно тълкуване на обжалваното определение, тъй като с него Общият съд отхвърлил жалбата не поради липсата на икономическо предимство, а с основния мотив, че жалбата не съдържа никаква основа, насочено срещу липсата на предимство, породено от спорната мярка, както е установено в спорното решение.
- 25 При липсата на предимство обаче мярката в никакъв случай не би могла да представлява държавна помощ. Следователно, дори да се предположи, че спорната мярка е селективна, както твърдят жалбоподателите в първоинстанционното производство, те не са доказали, че изводът на Комисията, а именно липсата на държавна помощ, е неправилен. При тези условия Общият съд не бил длъжен да проверява дали в случая е съществувало предимство, и можел да се ограничи до констатацията, че жалбата не се отнася до това условие, свързано с наличието на помощ.
- 26 При условията на евентуалност Комисията изтъква, че съгласно принципа *ne ultra petita* Общият съд във всеки случай не е могъл да установи липсата на икономическо предимство, тъй като този въпрос не бил предмет на жалбата в първоинстанционното производство и не трябвало да се разглежда служебно като абсолютно основание за отмяна.
- 27 Според Комисията жалбоподателите неправилно се позовават на твърдените особености на данъчните помощи. Макар да е вярно, че що се отнася до такива помощи, критериите, свързани съответно с предимството и селективността, могат да се разглеждат заедно, тези критерии били концептуално различни. Освен това доказателството за наличието на предимство и това за неговата селективност не се припокривали нито изцяло, нито систематично. Така Комисията отбелязва, че в случая спорната мярка не е имала за цел да намали данъка, който обикновено се дължи при прилагане на общия данъчен режим.



Напротив, възможността за приспадане на прехвърлянето на печалбите от облагаемата основа на данъка върху доходите или корпоративния данък и на данъка върху печалбата имала за цел да намали данъчната тежест върху публичните казина в Северен Рейн-Вестфалия поради прехвърлянето на печалбите.

- 28 Комисията изтъква също, че при условията на евентуалност и внимателно, в точки 60—66 от обжалваното определение Общият съд е разгледал късно представените от жалбоподателите доказателства, които биха могли да имат неясна връзка с евентуален довод относно наличието на предимство. В това отношение Общият съд показал, че тези недопустими доказателства във всички случаи били ирелевантни, тъй като не позволявали да се оспори успешно констатацията за липса на предимство, съдържаща се в спорното решение.

### **Съображения на Съда**

- 29 Съгласно постоянната практика на Съда квалифицирането на национална мярка като „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС изисква да са изпълнени всички посочени по-долу условия. 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. Четвърто, тя трябва да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията (решение от 19 декември 2018 г., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, т. 19 и цитираната съдебна практика).
- 30 Що се отнася конкретно до селективния характер на националните данъчни мерки, Съдът е постановил, че за да може да квалифицира дадена мярка като „селективна“, Комисията трябва да извърши проверка на три етапа. Всъщност тя трябва, на първо място, да установи коя е референтната система, тоест приложимият в съответната държава членка „обичаен“ режим на данъчно облагане, и на второ място, да докаже, че разглежданата данъчна мярка дерогира референтната система, доколкото въвежда диференциация между оператори, които от гледна точка на целта на тази система се намират в сходно фактическо и правно положение. Понятието „държавна помощ“ обаче не се отнася до мерките, които въвеждат диференциация между предприятия, намиращи се от гледна точка на преследваната с разглеждания правен режим цел в сходно фактическо и правно положение и които следователно са селективни a priori, когато съответната държава членка успее да докаже, на трето място, че тази диференциация е обоснована, тъй като произтича от естеството или от структурата на системата, в която се вписват тези мерки (вж. в този смисъл 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. 68 и цитираната съдебна практика).
- 31 В рамките на единственото си основание жалбоподателите упрекват Общия съд, че не е разгледал техните основни доводи, изложени в първите три от петте части, от които се състои единственото основание за обжалване, насочено срещу спорното решение, доколкото в него при преценката на условието за селективност Комисията неправилно определила референтната система или „обичайния“ данъчен режим, приложим в съответната държава членка, на първия етап от проверката, която тя трябва да извърши в съответствие със съдебната практика, припомнена в точка 30 от настоящото решение.

- 32 Допуснатата от Комисията грешка водела по-специално до това, че тя е квалифицирала спорната мярка, а именно прехвърлянето на печалбите в тежест на публичните казина, като „специален данък“, дори като „специален допълнителен данък“, което ѝ позволило да заключи, че сумите, платени на основание на това прехвърляне, могат да бъдат приспаднати от данъчната основа на данъка върху доходите или корпоративния данък и на местния данък върху доходите от стопанска дейност в съответствие с общите правила за данъчно облагане на обичайния данъчен режим, предвидени в приложимото германско данъчно право, които допускат възможността за приспадане на „разходите, направени в хода на стопанската дейност“.
- 33 Жалбоподателите поддържат, че прехвърлянето на печалбите трябва да се квалифицира като „трансфер“ или „разпределение“ на печалбите, а не като „данък“ или „специален данък“, така че съгласно приложимото германско данъчно право това прехвърляне на печалбите не трябвало да се приспада от облагаемата основа на местния данък върху доходите от стопанска дейност. Следователно действително извършеното приспадане представлявало дерогация от „обичайния“ данъчен режим и следователно селективно предимство.
- 34 В това отношение възниква въпросът дали Общият съд правилно е приел, че тъй като в спорното решение, постановено след провеждане на процедурата по предварително разглеждане по член 108, параграф 3 ДФЕС, Комисията е заключила, че спорната мярка не представлява „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, както поради липсата на икономическо предимство, предоставено с тази мярка, така и поради липсата на селективност на мярката, жалба, която е насочена изключително срещу констатацията за липса на селективност, трябва да се отхвърли като неотнормисима и следователно като явно лишена от всякакво правно основание, тъй като, дори това основание да се окаже основателно, разглежданата мярка все още не би представлявала държавна помощ поради липсата на икономическо предимство, както е установено в спорното решение.
- 35 В това отношение Съдът действително вече е постановил, 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 (решение от 4 юни 2015 г., Комисия/МОЛ, C-15/14 P, EU:C:2015:362, т. 59).
- 36 В това отношение Съдът е подчертал, че определянето на референтната система е от особено значение, когато става дума за данъчни мерки, тъй като наличието на икономическо предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС може да се установи само в сравнение с т.нар. „обичайно“ данъчно облагане (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. 69 и цитираната съдебна практика).
- 37 Ето защо за целите на преценката дали дадена данъчна мярка е селективна, е необходимо приложимият в съответната държава членка общ данъчен режим или референтна система да са определени правилно в решението на Комисията и да са проверени от съда, пред който е оспорен видът на този режим. Тъй като определянето на референтната система представлява отправна точка за сравнителното разглеждане, което трябва да се извърши в контекста на преценката на селективността, допуснатата при това определяне грешка по

необходимост опорочава целия анализ на условието за селективност (вж. в този смисъл решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия, С-885/19 Р и С-898/19 Р, EU:С:2022:859, т. 71 и цитираната съдебна практика).

- 38 В този контекст Съдът е уточнил, че определянето на референтната система, което трябва да се извърши след обсъждане със съответната държава членка при условията на състезателност, трябва да произтича от обективно изследване на съдържанието, на връзката и на конкретните последици от приложимите норми съгласно националното право на тази държава (решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия, С-885/19 Р и С-898/19 Р, EU:С:2022:859, т. 72 и цитираната съдебна практика).
- 39 Съдът е постановил също, че извън областите, в които данъчното право на Съюза е предмет на хармонизация, съответната държава членка, чрез упражняване на собствените си правомощия в областта на прякото данъчно облагане и при зачитане на данъчната си автономия, определя конститутивните характеристики на данъка, които по принцип определят референтната система или „обичайния“ данъчен режим, от който следва да се анализира условието за селективност. Същото се отнася по-специално и до определянето на данъчната основа и данъчното събитие (решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия, С-885/19 Р и С-898/19 Р, EU:С:2022:859, т. 73 и цитираната съдебна практика).
- 40 От това следва, че само приложимото в съответната държава членка национално право трябва да бъде взето предвид, за да се установи референтната система в областта на прякото данъчно облагане, като това установяване е необходима предпоставка, за да се прецени не само наличието на предимство, но и дали то има селективен характер (решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия, С-885/19 Р и С-898/19 Р, EU:С:2022:859, т. 74).
- 41 Както отбелязва и генералният адвокат в точка 60 от заключението си, подходът на Общия съд, обобщен в точка 34 от настоящото решение, противоречи на принципите, утвърдени в практиката на Съда, припомнена в точки 36—40 от настоящото решение, съгласно които проверката, която Комисията трябва да извърши, за да установи селективността на схема за помощи от данъчно естество, съвпада, що се отнася до определянето на референтната система или на „обичайния“ данъчен режим, с тази, която трябва да се извърши, за да се провери дали спорната мярка води до предоставяне на предимство на нейните получатели.
- 42 Всъщност в съответствие с посочените принципи, ако при упражняването на правомощието си за пълен съдебен контрол по отношение на тълкуването на приложимото национално право, направено от Комисията в спорното решение, Общият съд беше разгледал доводите на жалбоподателите срещу определянето в това решение на референтната система, обобщени в точки 32 и 33 от настоящото решение, и ако в резултат от тази проверка Общият съд беше стигнал до извода, че с оглед на правилата и принципите на германското данъчно право, приложими в тази област, както и на тяхното тълкуване в националната съдебна практика и доктрина Комисията действително е допуснала грешка при това определяне, такава грешка неизбежно би опорочила целия анализ на Комисията на условието за наличие на селективно предимство, и то по отношение на неговите два компонента, а именно както условието за селективност, така и това за икономическо предимство.

- 43 От това следва, че Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като е приел, че не трябва да разглежда посочените доводи на жалбоподателите, тъй като, дори да са основателни, те във всички случаи биха били неотносими, тъй като биха засегнали само анализа на Комисията в спорното решение на условието за селективност, а не този на условието за икономическо предимство, разгледан отделно в посоченото решение.
- 44 Този извод не може да бъде поставен под въпрос от довода, изтъкнат от Комисията при условията на евентуалност, че Общият съд би нарушил принципа *ne ultra petita*, ако беше разгледал законосъобразността на спорното решение не само що се отнася до проверката на условието за селективност, но и що се отнася до анализа на условието за наличие на икономическо предимство.
- 45 Както Съдът многократно е постановявал, съдът, осъществяващ контрол за законосъобразност, не може да се произнася *ultra petita* и поради това постановената от него отмяна не може да надхвърля по обхват поисканата от жалбоподателя (решение от 14 ноември 2017 г., *British Airways/Комисия*, C-122/16 P, EU:C:2017:861, т. 81 и цитираната съдебна практика).
- 46 При това положение, макар да трябва да се произнася само по искане на страните, които очертават рамките на спора, съдът не е обвързан от доводите, изтъкнати от тях в подкрепа на исканията им, тъй като в противен случай би могъл да се окаже принуден да основе решението си на погрешни правни съображения (решение от 20 януари 2021 г., *Комисия/Printeos*, C-301/19 P, EU:C:2021:39, т. 58).
- 47 В първоинстанционното производство обаче жалбоподателите искат отмяна на спорното решение, като твърдят по-специално, че в него Комисията е извършила проверка на условието за селективност, която е в противоречие с правото на Съюза, тъй като тази проверка се основава на определянето на референтната система или на „обичайния“ данъчен режим въз основа на неточно тълкуване на правилата и принципите на германското данъчно право в областта на приспадането на „разходите, направени в хода на стопанската дейност“.
- 48 Макар да е вярно, че формално жалбата на жалбоподателите се отнася само до преценката на Комисията в спорното решение относно условието за селективност, а не до преценката за наличието на икономическо предимство, това не променя факта, както вече бе подчертано, че по същество техните доводи са еднакво релевантни за преценката на тези две условия, тъй като се отнасят до определянето в това решение на референтната система или на „обичайния“ данъчен режим — проверка, която е идентична за тези две условия и която, ако противоречи на приложимото национално право, непременно би опорочила в еднаква степен преценката на тези две условия.
- 49 Следователно, ако Общият съд бе разгледал, както е бил длъжен, тези доводи на жалбоподателите, той по никакъв начин не би изменил определения в жалбата предмет на искането и следователно не би нарушил принципа *ne ultra petita*.
- 50 Освен това Общият съд не би нарушил този принцип, ако след тази проверка би заключил, че спорното решение трябва да бъде отменено, тъй като в него Комисията неправилно е определила референтната система или „обичайния“ данъчен режим.

- 51 С оглед на всички изложени по-горе съображения обжалваното определение следва да бъде отменено.

#### **По връщането на делото за ново разглеждане от Общия съд**

- 52 Съгласно член 61 от Статута на Съда на Европейския съюз, ако жалбата е основателна, Съдът отменя решението на Общия съд. Той може сам да постанови окончателно решение по делото, когато фазата на производството позволява това, или да върне делото на Общия съд за постановяване на решение.
- 53 С настоящото решение се приема, че Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като не е разгледал доводите на жалбоподателите, с които се критикува определянето от Комисията в спорното решение на референтната система или „обичайния“ данъчен режим.
- 54 Тъй като Общият съд не е осъществил контрол върху тълкуването от Комисията на приложимото национално право за целите на определянето на референтната система или на приложимия „обичаен“ данъчен режим, който е трябвало да упражни с оглед на конкретните доводи, изтъкнати пред него от жалбоподателите, Съдът счита, че фазата на производството не позволява да се постанови окончателно решение по настоящия спор. Ето защо делото следва да се върне на Общия съд за ново разглеждане.

#### **По съдебните разноски**

- 55 Тъй като делото се връща на Общия съд за ново разглеждане, Съдът не следва да се произнася по съдебните разноски.

По изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

- 1) Отменя определение на Общия съд на Европейския съюз от 22 октомври 2021 г., Fachverband Spielhallen и LM/Комисия (Т-510/20, ECLI:EU:T:2021:745).**
- 2) Връща делото на Общия съд на Европейския съюз за ново разглеждане.**
- 3) Не се произнася по съдебните разноски.**

Подписи