



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

Ј. КОКОТТ

представено на 3 декември 2020 година¹

Дело С-337/19 Р

Европейска комисия

срещу

Кралство Белгия и

Magnetrol International

„Обжалване — Държавни помощи — Данъчен режим (*tax rulings*) — Корекция на печалбата въз основа на така наречената свръхпечалба — Регламент (ЕС) 2015/1589 — Член 1, буква г) — Схема за помощ — Понятие за схема — Постоянна административна практика на данъчните органи като схема за помощ — Доказване на постоянна административна практика от Европейската комисия — Представителна извадка — Липса на изискване за допълнителни мерки за прилагане — Общо и абстрактно определяне на предприятие бенефициер — Допустимост на насрещна жалба“

I. Въведение

1. Може ли понятието за схема за помощ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент (ЕС) 2015/1589 за установяване на подробни правила за прилагането на член 108 ДФЕС² да обхваща и постоянна административна практика на органи в държава членка? И ако отговорът е положителен, какви изисквания за доказването на подобна постоянна административна практика следва да постави Европейската комисия?

2. Тези два въпроса стоят в основата на настоящата жалба на Комисията срещу решението на Общия съд от 14 февруари 2019 г.³ Предмет на правния спор е излизащата извън националната правна уредба практика на белгийските данъчни органи от 2004 г. до 2014 г. да коригират чрез данъчни режими (*tax rulings*) печалбите на предприятия, които са част от трансгранични групи, въз основа на така наречената свръхпечалба (практика, наричана понякога и освобождаване от данък на допълнителната печалба). За целта въз основа на искане като основа за облагането с данък вместо действителната печалба на съответното

¹ Език на оригиналния текст: немски.

² Регламент на Съвета от 13 юли 2015 г. (ОВ L 248, 2015 г., стр. 9).

³ Белгия и Magnetrol International/Комисия (Т-131/16 и Т-263/16, ЕУ:Т:2019:91).

предприятие се взема предвид печалбата на сравнимо отделно предприятие. С Решение (ЕС) 2016/1699 от 11 януари 2016 г.⁴ Комисията квалифицира тази практика като забранена държавна помощ.

3. При това предмет на жалбата не е дали подобни данъчни режими по същество представляват забранени помощи⁵. По-скоро въпросът се състои единствено в това дали и, ако отговорът е положителен, при какви условия Комисията може „съвкупно“ да оспорва като схема за помощ множество данъчни режими от този вид. Голямото практическо значение на този въпрос се илюстрира от обстоятелството, че настоящото е първото от поредица висящи пред Общия съд производства по жалби на 28 други бенефициери на твърдяната помощ⁶.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

4. Приложимата към настоящото обжалване правна уредба на Съюза включва членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС, както и Регламент 2015/1589.

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

6. Съгласно член 1, буква д) от този регламент „индивидуална помощ“ означава помощ, която не се предоставя на базата на схема за помощи и предоставяне на помощ на базата на схема за помощ, което подлежи на уведомяване“.

Б. Белгийското право

1. Кодекс за данъка върху доходите

7. В Белгия правилата относно данъчното облагане на доходите са кодифицирани с Кодекса за данъка върху доходите от 1992 г. (наричан по-нататък „CIR 92“). Съгласно член 1, параграф 1 от CIR 92 във връзка с данъка върху доходите се установява по-специално данък върху общия доход на местните дружества, наричан „корпоративен данък“.

8. В това отношение член 185 от CIR 92 предвижда, че тези дружества се облагат с данък върху общия размер на печалбата, включително разпределените дивиденди.

⁴ Решение относно схемата за държавна помощ във връзка с освобождаването от данък на свърхпечалбата SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN), прилагана от Белгия (OБ L 260, 2016 г., стр. 61), член 1.

⁵ Вж. в тази връзка висящите дела C-885/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия, C-898/19 P, Ирландия/Комисия и др., и C-465/20 P, Комисия/Ирландия и др.

⁶ Вж. напр. жалбите на встъпилите страни по настоящото производство по обжалване T-201/16, Soudal/Комисия, T-278/16, Atlas Copco Airpower и Atlas Copco/Комисия, T-335/16, Esko-Graphics/Комисия, T-370/16, Anheuser-Busch Inbev и Ampag/Комисия, T-467/16, Flir Systems Trading Belgium, T-637/16, Wabco Europe/Комисия, и T-832/16, Celio International/Комисия.

2. Закон от 24 декември 2002 г.

9. На 24 декември 2002 г. в Белгия е обнародван Закон за промяна на схемата за дружествата във връзка с данъка върху доходите и за установяване на система за данъчни режими по данъчни въпроси⁷.

10. Член 20 от този закон предвижда, че Service public fédéral des Finances (Федералната публична служба „Финанси“, Белгия) се произнася по отношение на данъчен режим по всяко искане във връзка с прилагането на данъчните закони. Понятието „данъчен режим“ е определено като правен акт, с който Федералната публична служба „Финанси“ определя в съответствие с действащите разпоредби как законът се прилага към конкретна ситуация или сделка, която все още не е произвела действие в данъчен план. Данъчният режим не може да води до освобождаване от данък или намаляването му.

11. Съгласно член 22 от Закона от 24 декември 2002 г. данъчен режим не може да бъде предоставен по-специално когато искането се отнася до ситуации или сделки, идентични с тези, които вече са произвели последици в данъчен план по отношение на кандидата.

3. Закон от 21 юни 2004 г. за изменение на CIR 92

12. Със Закона от 21 юни 2004 г. за изменение на CIR 92 и на Закона от 24 декември 2002 г.⁸ Белгия въвежда нови данъчни разпоредби относно трансграничните сделки на предприятия, свързани в рамките на една многонационална група, предвиждащи по-специално корекция на печалбите, подлежащи на облагане, наречена „корелативна корекция“.

13. Според изложението на мотивите, съдържащо се в законопроекта, представен от правителството на Белгия на Камарата на депутатите, посоченият закон има за цел да адаптира CIR 92, за да включи изрично в него принципа на сделката между несвързани лица, който като цяло е възприет на международно равнище. От друга страна, той има за цел да измени Закона от 24 декември 2002 г., за да предостави на Службата за данъчни режими правомощието да приема тези решения. Принципът на сделката между несвързани лица е въведен в белгийското данъчно законодателство чрез добавяне на параграф 2 в член 185 от CIR 92, който се основава на текста на член 9 от Модела на конвенция на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) относно облагането на дохода и капитала.

14. Целта на член 185, параграф 2 от CIR 92 е да гарантира, че данъчната основа на дружествата, които подлежат на данъчно облагане в Белгия, може да бъде коригирана чрез корекции на печалбата от трансгранични вътрешногрупови сделки, когато прилаганото трансферно ценообразуване не отразява пазарните механизми и принципа на сделката между несвързани лица. Освен това понятието „подходяща корекция“, въведено с член 185, параграф 2, буква b) от CIR 92, е обосновано за целите на избягването или премахването на (възможно) двойно данъчно облагане. Също така се посочва, че тази корекция трябва да се извършва за всеки отделен случай въз основа на наличните

⁷ Belgisch Staatsblad/Moniteur belge (Официален вестник на Белгия), бр. 410 от 31 декември 2002 г., второ издание, стр. 58817.

⁸ Belgisch Staatsblad/Moniteur belge от 9 юли 2004 г.

сведения, предоставени по-специално от данъкоплатеца. Корелативна корекция следва да се извърши единствено ако данъчната администрация счита, че извършената в друга държава първична корекция е основателна по принцип и като размер.

15. Член 185, параграф 2 от CIR 92 гласи:

„[3]а две дружества, които са част от една многонационална група от свързани дружества и що се отнася до техните реципрочни трансгранични отношения:

- а) когато двете дружества са свързани 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;
- б) когато в печалбите на едно дружество са включени печалби, които са включени и в печалбите на друго дружество, и когато така включените печалби са такива, които биха били реализирани от това друго дружество, ако договорените между двете дружества условия биха били условията, които биха били договорени между независими дружества, печалбите на първото дружество се коригират по подходящ начин.

Първата алинея се прилага чрез данъчен режим, без да се засяга прилагането на Конвенцията за премахване на двойното данъчно облагане⁹.”

4. Становище на белгийските данъчни органи

16. Становището на белгийските данъчни органи е видно от циркулярно писмо от 4 юли 2006 г. относно прилагането на принципа на сделката между несвързани лица, както и от няколко отговора на съответния белгийски финансов министър на парламентарни въпроси.

17. Циркулярното писмо от 4 юли 2006 г. е изпратено на длъжностните лица на данъчната администрация от името на министъра на финансите, за да се коментира по-специално добавянето на параграф 2 в член 185 от CIR 92 и съответната адаптация на същия този кодекс. В циркулярното писмо се посочва, че тези изменения, които са в сила от 19 юли 2004 г., имат за цел да транспонират в белгийското данъчно законодателство принципа на сделката между несвързани лица. Те представляват правното основание, което позволява да се коригира облагаемата печалба от трансгранични вътрешногрупови отношения между свързани дружества, които са част от многонационална група.

18. Така, от една страна, в циркулярното писмо се уточнява, че предвидената в член 185, параграф 2, буква а) от CIR 92 корекция към по-висока стойност позволява увеличаване на печалбата на местно дружество, което е част от многонационална група. Това имало за цел да се включи печалбата, която местното дружество би реализирало при дадена сделка между несвързани лица.

⁹ Втората алинея от член 185, параграф 2 от CIR 92 липсва в точка 8 от обжалваното решение, но затова пък е посочена в съображение 29 от спорното решение.

19. От друга страна предвидената в член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92 корекция към по-ниска стойност има за цел избягването на (възможно) двойно данъчно облагане. Тази корекция трябва да се извършва за всеки отделен случай въз основа на наличните сведения, предоставени по-специално от данъкоплатеца. Корелативна корекция следва да се извърши единствено ако данъчната администрация или Службата за данъчни режими счита, че корекцията е основателна по принцип и като размер. Член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92 не се прилага, ако реализираната в държавата партньор печалба е увеличена така, че да е по-висока от тази, която би била получена при прилагане на принципа на сделката между несвързани лица.

20. На 13 април 2005 г. в отговор на парламентарни въпроси относно освобождаването от данък на свръхпечалбата белгийският министър на финансите потвърждава, първо, че член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92 се отнася до положение, в което данъчен режим се предоставя във връзка с метод, с който се цели да се стигне до печалба при сделката между несвързани лица; второ, печалбите, съдържащи се в белгийския финансов отчет на международна група с дейност в Белгия, които надвишават печалбите при сделката между несвързани лица, не следва да се вземат предвид при определянето на данъчната печалба в Белгия, и трето, че не белгийските данъчни органи трябва да определят в печалбите на кои чуждестранни предприятия трябва да се включи тази допълнителна печалба.

21. На 11 април 2007 г. в отговор на нови парламентарни въпроси във връзка с прилагането на член 185, параграф 2, букви а) и б) от CIR 92 белгийският министър на финансите заявява, че на този етап са получени само искания за корекция към по-ниска стойност. Освен това той уточнява, че за определянето на метода за установяване на печалбата при сделката между несвързани лица на белгийското предприятие в рамките на данъчните режими се вземат предвид функциите, които биха били упражнявани, рисковете, които биха били поети, и активите, които биха били използвани за дейности, които все още не са породили данъчни последиствия в Белгия. Така печалбата в Белгия, установена чрез белгийските финансови отчети на многонационалната група и надвишаваща печалбата при сделката между несвързани лица, не трябва да бъде включена в облагаемата данъчна печалба в Белгия. Белгийският министър на финансите посочва още, че не белгийската данъчна администрация трябва да определя на кое чуждестранно дружество трябва да се припише свръхпечалбата. В това отношение не е възможно да се обменя информация с чуждестранните данъчни администрации.

22. Накрая, на 6 януари 2015 г. белгийският министър на финансите припомня, че принципът, залегнал в основата на данъчните режими, е облагането на печалбата, която съответства на печалба между несвързани лица за съответното предприятие, и отново потвърждава отговорите, дадени от неговия предшественик на 11 април 2007 г., че белгийските данъчни органи не следва да установяват на кое чуждестранно дружество трябва да се приписва необложената в Белгия свръхпечалба.

III. Фактически контекст и производство пред Общия съд

A. Обстоятелства в основата на спора

23. В периода от 2004 г. до 2014 г. белгийската данъчна администрация предприема корекция към по-ниска стойност на печалбите на 55 установени в Белгия предприятия от „трансгранични групи“ посредством 66 данъчни режима.

24. Като основание за това тя използва член 185, параграф 2, буква b) от CIR 92. Той позволява корекция на печалбите между две свързани в група предприятия, ако договорените между двете предприятия условия биха били същите, които биха били договорени между независими дружества.

25. Според Комисията обаче таксите за услуги между две свързани предприятия не са подлагани на повторна оценка въз основа на принципа на сделката между несвързани лица, както е предвидено в член 185, параграф 2 от CIR 92; вместо това белгийските данъчни органи сравнявали накрая печалбата на включено в „трансгранична група“ предприятие с тази на несвързано предприятие. Тези свръхпечалби се определят, като се оценява средната хипотетична печалба, която самостоятелно дружество, осъществяващо сравними дейности, би могло да реализира при сравними обстоятелства, и като се извади тази сума от реално отчетената печалба от белгийското дружество на съответната група¹⁰. Според Белгия тази разлика съответства на синергиите, икономии от мащаба или другите предимства, произтичащи от участието му в многонационална група, и които не биха съществували за сравнимо самостоятелно предприятие¹¹.

26. С Решение от 11 януари 2016 г. Комисията установява, че освобождаванията, предоставяни от Белгия чрез данъчни режими, основаващи се на член 185, параграф 2, буква b) от CIR 92, са схема за помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, която е несъвместима с вътрешния пазар и която е приложена в нарушение на член 108, параграф 3 ДФЕС.

27. Освен това Комисията разпорежда възстановяването на така предоставените помощи от бенефициерите, чийто окончателен списък Белгия следва впоследствие да изготви. В приложението към спорното решение обаче вече са установени 55 бенефициери, сред които Magnetrol International NV, Soudal BV, Esko-Graphics BVBA, Flir Systems Trading Belgium BVBA, Anheuser-Busch InBev SA/NV, Ampar BVBA, Wabco Europe BVBA, Atlas Copco Airpower NV, Atlas Copco AB и Celio International NV.

28. В съображения 94—110 от спорното решение Комисията определя предоставянето на всички въпросни данъчни режими като схема за помощ, която се основава на прилагания от белгийската данъчна администрация член 185, параграф 2, буква b) от CIR 92. Освен това тези освобождавания са били предоставени, без да са били необходими мерки за прилагане на основните разпоредби, тъй като предоставянето на тези данъчни режими било систематична линия на поведение на белгийските органи. Комисията посочва още, че бенефициерите са били определени по общ и абстрактен начин от разпоредбите, на които се основава схемата. Всъщност те се отнасят до предприятия, които са част от многонационална група от дружества¹².

Б. Производство пред Общия съд

29. На 22 март, съответно на 25 май 2016 г. Белгия и Magnetrol International подават жалби срещу спорното решение, които Общият съд съединява за целите на устната фаза на производството. Ирландия встъпва в производството в подкрепа на исканията на Белгия.

¹⁰ Вж. съображение 13 от спорното решение.

¹¹ Вж. съображение 14 от спорното решение.

¹² Вж. точка 17 от обжалваното решение.

30. Белгия и Magnetrol International изтъкват по същество следните основания:

- намеса на Комисията в изключителната компетентност на Белгия в областта на прякото данъчно облагане,
- неправилно заключение относно наличието на схема за помощ,
- неправилно разглеждане на данъчните режими относно свръхпечалбите като държавна помощ, както и от нарушение на принципите на законност и на защита на оправданите правни очаквания.

31. С обжалваното решение Общият съд отменя спорното решение на Комисията. Наистина, той отхвърля по същество основанието, изведено от твърдяната намеса на Комисията в данъчната компетентност на Белгия (т. 59—74 от обжалваното решение). Общият съд обаче установява, че са основателни твърденията на Белгия и Magnetrol International за наличие на основанията относно нарушение на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589 във връзка с твърдяното наличие на схема за помощ (т. 75—135 от обжалваното решение). Следователно не било необходимо да се разглеждат останалите основания (т. 136 от обжалваното решение).

IV. Производство пред Съда на Европейския съюз

32. На 24 април 2019 г. Комисията подава жалба срещу това решение на Общия съд.

33. На 18 юли 2019 г. Белгия подава насрещна жалба.

34. С решения от 15 октомври 2019 г. председателят на Съда допуска Soudal, Esko-Graphics, Flir Systems Trading Belgium, Anheuser-Busch InBev und Ampar, Wabco Europe, Atlas Copco Airpower и Atlas Copco, както и Celio International да встъпят в подкрепа на исканията на Magnetrol International.

35. Комисията иска от Съда:

- да отмени обжалваното решение в частта, в която Общият съд установява, че в спорното решение системата на свръхпечалбите е неправилно разглеждана като схема за помощ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589,
- да върне делото на Общия съд, за да се произнесе по останалите основания на жалбата, и
- да не се произнася по съдебните разноски.

36. Белгия, Magnetrol International и встъпилите страни искат от Съда:

- да отхвърли жалбата на Комисията и
- да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

37. С насрещната жалба Белгия иска от Съда:

- да отмени обжалваното решение в частта, с която Общият съд отхвърля твърденията па първото основание на Белгия, и да се произнесе по това основание,
- да потвърди обжалваното решение в останалата му част и
- да осъди Комисията да заплати съдебните разноски във връзка с насрещната жалба.

38. Комисията иска от Съда да отхвърли насрещната жалба.

39. Комисията, Белгия, Magnetrol International и встъпилите страни са изложили становищата си писмено и в съдебното заседание от 24 септември 2020 г.¹³

V. Съображения

A. Допустимост на жалбата

40. Belgien, Magnetrol International, Soudal, Esko-Graphics und Wabco Europe считат жалбата в цялост за недопустима. Първо, те оспорват исканията на Комисията. Второ, Комисията се стремяла към нова преценка на фактите. И трето, Комисията не уточнявала в какво се състоят грешките на Общия съд при прилагане на правото.

1. По исканията на Комисията

41. Най-напред Magnetrol International, Soudal, Esko-Graphics и Wabco Europe считат, че исканията на Комисията са недопустими. Комисията искала да се отмени само частта, която е в нейна вреда. Обжалваната част от диспозитива, с която Общият съд отменя спорното решение, обаче била неделима.

42. В съответствие с член 169, параграф 1 от Процедурния правилник на Съда исканията в жалбата са за отмяна, изцяло или частично, на съдебния акт на Общия съд, съдържащ се в неговия диспозитив.

43. Комисията иска от Съда „да отмени обжалваното решение в частта, в която Общият съд установява, че в спорното решение системата на свръхпечалбите била неправилно разглеждана като схема за помощ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589. В това отношение от искането в жалбата на Комисията недвусмислено става ясно, че то е насочено към отмяната на диспозитива, с който Общият съд е отхвърлил спорното решение. Това съответства на пълната отмяна на съдебния акт, с който Общият съд уважава в тяхната цялост жалбите на Белгия и Magnetrol International. Това означава, че Общият съд не е отхвърлил например частично тези жалби.

44. Това ясно показва, че жалбата е насочена към отмяна на обжалваното решение¹⁴, поради което в това отношение исканията на Комисията са допустими.

¹³ Celio International е изложило становището си само в съдебното заседание.

¹⁴ Вж. например решение от 7 април 2016 г., Akhras/Съвет (C-193/15 P, EU:C:2016:219, т. 34).

2. По твърдението, че Комисията се стреми към нова преценка на установените от Общия съд факти

45. Белгия, Soudal и Esko-Graphics освен това упрекуват Комисията, че иска Съдът да направи нова преценка на фактите. С жалбата си Комисията в крайна сметка се опитвала да подмени мотивите на спорното решение.

46. Съгласно член 256, параграф 1, втора алинея ДФЕС и член 58, параграф 1 от Статута на Съда обжалването се ограничава само до правни въпроси. Поради това единствено Общият съд е компетентен да установява относимите факти, както и да преценява доказателствата. Следователно преценката на тези факти и доказателства, освен в случай на тяхното изопачаване, не представлява правен въпрос, който в това си качество да подлежи на контрол от Съда при обжалване¹⁵.

47. Комисията обаче не се ограничава да оспорва точно обстоятелството, че Общият съд установява и преценява относимите факти. Напротив, тя няколкократно изтъква, че Общият съд изопачава фактите. Отделно от това, Комисията не се ограничава до оспорване на факти, а поддържа, както ще обясня по-нататък¹⁶, че са допуснати грешки при прилагане на правото.

3. По надлежната мотивираност на жалбата

48. И накрая, Белгия, Soudal и Esko-Graphics изтъкват, че Комисията не е мотивирала в какво се състои неправилното тълкуване на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589 от страна на Общия съд.

49. Съгласно постоянната съдебна практика от член 168, параграф 1, буква г) и от член 169, параграф 2 от Процедурния правилник на Съда произтича по-конкретно че жалбата трябва да посочва точно оспорваните аспекти на решението, чиято отмяна се иска, както и правните доводи, конкретно подкрепящи такова искане. Жалба, която само повтаря или възпроизвежда буквално вече изложени пред Общия съд правни основания и доводи, не отговаря на изискването за мотивираност, произтичащо от тези разпоредби¹⁷.

50. Комисията обаче оспорва някои части от обжалваното решение, като в това отношение посочва конкретни точки от него¹⁸. Освен това тя обяснява в какво според нея се състои грешката на Общия съд, когато прилага отделните условия на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589.

51. Следователно жалбата е надлежно мотивирана.

¹⁵ Вж. като най-нови решения от 28 ноември 2019 г., Brugg Kabel и Kabelwerke Brugg/Комисия (C-591/18 P, непубликувано, EU:C:2019:1026, т. 32), от 4 март 2020 г., Buonotourist/Комисия (C-586/18 P, EU:C:2020:152, т. 67), и от 28 май 2020 г., Asociación de fabricantes de morcilla de Burgos/Комисия (C-309/19 P, EU:C:2020:401, т. 10).

¹⁶ Точка 58 от това заключение.

¹⁷ Вж. като най-ново решение от 4 април 2019 г., OZ/EIB (C-558/17 P, EU:C:2019:289, т. 33), както и определения от 15 януари 2020 г., BS/Парламент (C-642/19 P, непубликувано, EU:C:2020:32, т. 17), и от 3 септември 2020 г., ZW/EIB (C-50/20 P, непубликувано, EU:C:2020:652, т. 15).

¹⁸ Вж. изложеното в точки 17—20 от жалбата.

4. Заключение по допустимостта на жалбата

52. Заключение е, че жалбата е допустима.

Б. Основателност на жалбата

53. Жалбата на Комисията съдържа едно основание. Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото в тълкуването на понятието за схема за помощ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589 и в допълнение е изопачил спорното решение в такъв смисъл, че в него не били представени условията за схема за помощ.

54. Според Общия съд Комисията неправилно е приела, че излизащата извън приложното поле на член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92 систематична практика на белгийските органи да коригират печалбата представлява схема за помощ (т. 135 от обжалваното решение). Комисията не е проверила всички приети данъчни режими, а само една извадка от тях. Следователно според Общия съд тя не може непременно да докаже, че белгийските данъчни органи са следвали систематична линия при всички данъчни режими (т. 134 от обжалваното решение).

55. Съгласно член 1, буква г) от Регламент 2015/1589 схема за помощ означава всеки акт, на базата на който и без да се изискват допълнителни мерки за прилагане, може да се предостави индивидуална помощ на предприятията, определени в акта по общ и абстрактен начин.

56. От друга страна, член 1, буква д) от този регламент определя понятието за индивидуална помощ като всяка помощ, която не се предоставя на базата на схема за помощи, или която се предоставя на базата на схема за помощи, но която подлежи на уведомяване.

57. Ето защо по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589 всяка схема за помощ трябва да отговаря на три условия: първо, трябва да става въпрос за акт, второ, индивидуалната помощ трябва да се предоставя, без да се изискват допълнителни мерки за прилагане, и трето, предприятията, на които се предоставят помощи, трябва да са определени в акта по общ и абстрактен начин. Тези условия трябва да са изпълнени кумулативно.

58. Общият съд стига до заключението, че не е изпълнено нито едно от тези условия. Поради това според Комисията Общият съд тълкува неправилно всички три условия на член 1, буква г) (първа—трета част от основаниято за обжалване). Обжалването на Комисията в крайна сметка може да бъде успешно само ако това се отнася за всички три условия.

59. Четвъртата и последна част от основаниято за обжалване, според която Общият съд също така не се е съобразил със смисъла и целта на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, всъщност не представлява самостоятелна част от основаниято. Напротив, смисълът и целта на една разпоредба изискват при тълкуването ѝ да се вземат предвид всички нейни условия. Ето защо тази част се разглежда заедно с останалите три части.

1. По първото условие, съгласно което трябва да става въпрос за „акт“ (първа част от основанието за обжалване)

60. С първата част от основанието за обжалване Комисията упреква Общия съд, че в точка 78 и сл. от обжалваното решение тълкува неправилно първото условие на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, и по-точно понятието за акт. Освен това той е изопачил съображения 94—110 от спорното решение, като в точка 94 от обжалваното решение приема, че въпросната схема се основава само на посочените в съображение 99 актове.

61. Накрая, в съображение 99 от спорното решение Комисията посочва, че член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92, изложението на мотивите на закона от 21 юни 2004 г., циркулярното писмо от 4 юли 2006 г. и отговорите на министъра на финансите на парламентарни въпроси във връзка с прилагането на член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92 представляват актовете, въз основа на които се предоставя освобождаването от данък на свръхпечалбата.

62. Първата част от основанието за обжалване от своя страна също се състои от два аргумента. От една страна, противно на становището на Общия съд, понятието за акт по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589 можело да обхваща и постоянна административна практика (вж. в тази връзка буква а). От друга страна, Общият съд не бил взел предвид обстоятелството, че Комисията била представила достатъчно доказателства за тази постоянна административна практика (вж. в тази връзка буква б).

а) По понятието за акт

63. Комисията счита, че Общият съд тълкува понятието за акт твърде стеснително. Противно на становището на Общия съд, понятието за акт можело да обхваща и постоянна административна практика.

64. Понятието за акт по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589 следва да се тълкува разширително¹⁹. Докато текстовете само на малка част от езиците показват, че е възможно да е необходим законодателен акт²⁰, според по-голямата част от тях²¹ изглежда, че е достатъчно да се извеждат правни последици²², независимо дали чрез закон или по някакъв друг начин.

65. Практическата полза от контрола върху държавните помощи също е в подкрепа на разширително тълкуване. Докато буква д) се отнася до индивидуалната помощ, буква г) обхваща голям брой случаи от един вид. Възможността държавите членки да възпрепятстват контрола на абстрактна схема за помощ чрез изместването ѝ от законово на административно равнище би нарушило ефективната работа на Комисията. Тогава на нея ще ѝ се наложи да разглежда всяко решение поотделно, въпреки че са от един вид.

¹⁹ Вж. по-специално текстовете на английски („act“), италиански („atto“) и португалски език („ato“).

²⁰ „Dispositivo“ на испански и „disposition“ на френски език.

²¹ „Retsakt“ на датски, „Regelung“ на немски, „regeling“ на нидерландски и „rättsakt“ на шведски език.

²² Вж. заключението на генералния адвокат Wathelet по съединени дела Scuola Elementare Maria Montessori/Комисия и Комисия/Scuola Elementare Maria Montessori и Ferracci (C-622/16 P—C-624/16 P, EU:C:2018:229, т. 34 и сл.).

66. От друга страна, изглежда, че аргументът на Комисията произтича от непълния прочит на обжалваното решение. Като първа стъпка в точка 80 и сл. Общият съд проверява дали определените от Комисията в съображение 99 от спорното решение актове представляват основата за предоставеното коригиране към по-ниска стойност. В точка 96 Общият съд отхвърля това с аргумента, че те не съдържат съставните елементи на разглежданата от Комисията схема. Като втора стъпка в точка 121 и сл. Общият съд по-нататък проверява дали твърдението на Комисията за наличието на постоянна административна практика не поставя под съмнение този извод. Общият съд нарича подобна постоянна административна практика „систематична линия на поведение“.

67. Наистина, в точки 79 и 122 от обжалваното решение Общият съд с право се позовава на решението по дело Германия и Pleuger Worthington/Комисия. Съгласно това решение при липса на определяне на правен акт за въвеждане на схема за помощ Комисията може да се основава на съвкупност от обстоятелства, които могат да разкрият наличието на схема за помощ²³. Противно на становището на някои от встъпилите страни обаче от решение Pleuger²⁴ не може да се направи изводът, че административна практика може да представлява схема за помощ само когато липсва законов акт. Вярно е, че по това дело Съдът е трябвало да се произнесе само по случай, при който не е било възможно да се определи правен акт като основание за схемата за помощ. Това заключение на Съда обаче не се отнася за случаи, при които администрацията прилага даден правен акт по определен еднакъв начин, като излиза извън неговия буквален смисъл. В съответствие с това в точка 123 Общият съд въобще не изключва възможността Комисията да установи наличие на схема за помощ, ако характеристиките на систематична линия на поведение отговарят на изискванията на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589. Нещо повече, в точка 124 Общият съд само констатира, че Комисията не е успяла да докаже постоянна административна практика чрез подобна систематична линия на поведение.

68. Това обезсмисля аргумента на Комисията в първата част от нейното основание за обжалване.

б) По доказването на постоянна административна практика

69. Следователно от решаващо значение е дали Общият съд — както го упреква Комисията — е допуснал грешка при прилагане на правото, като е поставил твърде високи изисквания за доказването на постоянна административна практика. В това отношение Общият съд констатира в точка 134 от своето решение, че в спорното решение Комисията не доказва наличие на систематична линия на поведение, следвана от белгийските данъчни органи при всички данъчни режими.

70. Както беше посочено по-горе²⁵, направената от Общия съд оценка на фактите принципно не представлява правен въпрос, който в това си качество да подлежи на контрол от Съда. Когато обаче Общият съд е установил или преценил фактите, на основание член 256 ДФЕС Съдът е компетентен да упражнява контрол върху правната квалификация на тези факти и правните последици, които Общият съд е извел от тях²⁶.

²³ Решение от 13 април 1994 г., Германия и Pleuger Worthington/Комисия (C-324/90 и C-342/90, EU:C:1994:129, т. 14, 15 и 23).

²⁴ Решение от 13 април 1994 г., Германия и Pleuger Worthington/Комисия (C-324/90 и C-342/90, EU:C:1994:129, т. 14, 15 и 23).

²⁵ Точка 46 от това заключение.

²⁶ Решения от 14 декември 2017 г., EBMA/Giant (China) (C-61/16 P, EU:C:2017:968, т. 33), от 4 февруари 2020 г., Uniwersytet Wrocławski и Полша/REA (C-515/17 P и C-561/17 P, EU:C:2020:73, т. 47), и от 18 юни 2020 г., Комисия/RQ (C-831/18 P, EU:C:2020:481, т. 93).

71. По-специално Общият съд счита, че Комисията не е успяла да докаже надлежно наличието на такава систематична линия на поведение (т. 126 от обжалваното решение). Комисията не е пояснила нито избора на нейната извадка, нито причините, поради които тя е считана за представителна за всички данъчни режими (т. 127 от обжалваното решение). Приведени са примери, които могат да дадат представа за всички данъчни режими, без да е обоснован изборът им и тяхната представителност (т. 128 от обжалваното решение).

72. Както е посочено по-долу, за да докаже схема за помощ, Комисията може да се ограничи до разглеждането само на извадка (вж. в тази връзка т. 1). Ето защо следва да се провери дали Общият съд допуска грешка при прилагане на правото, когато оспорва начина, по който Комисията избира извадката (вж. в тази връзка т. 2).

1) По доказването на схема за помощ посредством извадка

73. Комисията обикновено оспорва данъчни режими, предоставени като индивидуална помощ²⁷. Това обаче не пречи Комисията да е в състояние да докаже постоянна административна практика и при прилагане на данъчни режими от данъчни органи на държава членка. За целта обаче Комисията трябва да приведе доводи, че това поведение на данъчните органи е систематично.

74. Административна практика е налице, когато тази практика е до известна степен трайна и обща²⁸. Тя е постоянна, когато е толкова честа, че създава впечатлението за еднакво разглеждане на всички случаи от определена категория.

75. Поради естеството ѝ доказването на постоянна административна практика понякога не е достатъчно точно, особено когато държавата не е приела административни разпоредби за това. Във всички случаи не е достатъчно само да изглежда, че има административна практика. Напротив, когато има закон, Комисията трябва да докаже, че административната практика винаги надхвърля самото упражняване на предоставените от закона правомощия. В противен случай самият закон щеше да е схемата за помощ.

76. В конкретния случай Комисията упреква Белгия, че нейните данъчни органи постоянно неправилно прилагали член 185, параграф 2 буква б) от CIR 92. Това се дължало на обстоятелството, че въпреки предвидената в тази разпоредба възможност за споразумение между две предприятия от една група да коригират печалбите си, белгийските данъчни органи са предоставяли освобождаване независимо от подобни споразумения.

77. Според констатациите на Общия съд е достатъчно печалбите да са свързани с нова ситуация като реорганизация, водеща до преместване на основния изпълнител в Белгия, създаване на нови работни места или инвестиции²⁹. Както в съдебното заседание отново беше илюстрирано от Комисията, белгийските органи дори популяризирали възможността за данъчни режими, чрез които да се предприема коригиране към по-ниска стойност на печалби (наричано понякога и освобождаване от данък на свръхпечалбата)³⁰.

²⁷ Вж. решение на Общия съд от 24 септември 2019 г., *Niederlande и др./Комисия* (Т-760/15, EU:Т:2019:669), както и висящи дела С-885/19 Р, *Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия*, С-898/19 Р, *Ирландия/Комисия* и др., и С-465/20 Р, *Комисия/Ирландия* и др.

²⁸ Решения от 29 април 2004 г., *Комисия/Германия* (С-387/99, EU:С:2004:235, т. 42), и от 26 април 2005 г., *Комисия/Ирландия* (С-494/01, EU:С:2005:250, т. 28).

²⁹ Точка 90 от обжалваното решение, съответно съображения 103 и 139 от спорното решение.

³⁰ Бележка под линия 52 от спорното решение.

78. Ако обаче външно изглежда, че голяма част от режими имат еднакви подходи и обосновка, то това е показател за постоянна административна практика.

79. Поради това за доказването на постоянна административна практика Комисията не трябва да проверява поотделно всеки оспорван режим, а може да си послужи с извадка³¹. Комисията обаче трябва да обоснове защо избраната от нея извадка е представителна. Извадката трябва да е достатъчно представителна за конкретния случай³². За целта извадката може да бъде избрана случайно или пък по такъв начин, че със сигурност да е възможно от частта да се съди за цялото.

80. В случай че се приложи последният метод, от спорното решение трябва да произтичат всички параметри, които са от значение за избора на извадката. Някои от основанията в жалбата на Комисията за представителността на извадката били добавени впоследствие и поради това не могат да бъдат взети предвид.

2) Доказване на постоянна административна практика в настоящия случай

81. Ето защо въпросът е дали е правилна констатацията на Общия съд в точка 126 от обжалваното решение, че в спорното решение Комисията не е представила достатъчно доказателства за постоянна административна практика.

82. В точка 127 от обжалваното решение Общият съд посочва, че Комисията е разгледала извадка от 22 от общо 66 данъчни режима. Тя обаче не е пояснила нито избора на тази извадка, нито причините, поради които тя е считана за представителна за всички данъчни режими. Комисията се е ограничила да покрие с разгледаните режими периода, през който са вземани оспорваните решения.

83. В точка 128 от обжалваното решение Общият съд освен това критикува, че в спорното решение не са уточнени причините за краткото описание на шест данъчни режима от тази извадка. В спорното решение не се съдържат и причините, поради които се счита, че тези шест данъчни режима са достатъчно представителни за всички останали 66 данъчни режима.

84. Противно на становището на Общия съд, спорното решение не следва да се оспорва в частта, в която шест данъчни режима се привеждат — по думите на Общия съд — „като примери, които могат да дадат представа за всички данъчни режими“³³. Това е така поради обстоятелството, че примерите не са мотивите, на които се опира дадено решение, а служат само за онагледяването му.

³¹ Вж. решения от 14 октомври 1987 г., Германия/Комисия (248/84, EU:C:1987:437, т. 18), и от 20 декември 2017 г., Испания/Комисия (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, т. 77).

³² Решение от 20 декември 2017 г., Испания/Комисия (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, т. 77).

³³ Точка 128 от обжалваното решение.

85. Що се отнася обаче до мотивите, на които се опира спорното решение, изборът на Комисията, както беше посочено по-горе, трябва да е представителен. За целта следва да се вземат предвид всички параметри, които са довели до избора на извадката. Те трябва да са предмет на цялостна преценка³⁴.

86. В настоящия случай първоначално Комисията разглежда 22 от 66-те данъчни режима, т.е. извадката обхваща 1/3 от режимите. Това число не подлежи на оспорване. Нещо повече, всички режими са издадени от един и същ орган, а именно от белгийската Служба за данъчни режими.

87. Освен това всички 22 избрани и разгледани режима предвиждат коригиране на печалбите в полза на кандидатите, които са част от група с трансгранична дейност. По този начин по отношение на определени предприятия белгийските данъчни органи прилагали — по думите на Комисията — фиктивно данъчно облагане на печалбата, което не следвало от член 185, параграф 2 от СІR 92.

88. И накрая, Комисията избира режими, приети през 2004 г., 2007 г., 2010 г. и 2013 г. Вярно е, че тази информация е видна само от съображение 3 от спорното решение. Това съображение не се съдържа в частта от спорното решение относно преценката на мярката, а се ограничава до представянето на процедурата.

89. От изложената в съображение 59 от спорното решение таблица е видно, че тези 22 режима от извадката са всички предоставени през избраните години режими. Тъй като през 2004 г. не е приет нито един режим, Комисията се спира на 2005 г., когато са приети първите режими от този вид. В това отношение в точка 127 от обжалваното решение Общият съд правилно документира твърденията на Комисията, че с разглеждането на режимите през тези години тя обхваща началото, средата и края на периода, през който те са били приемани.

90. По този начин в спорното решение Комисията излага доводи, че като цяло извадката е представителна и следователно е достатъчна за доказването на постоянна административна практика.

91. Този извод не се променя по никакъв начин и от обстоятелството, че отделни искания са били оттеглени след предварителната фаза. В точка 112 от обжалваното решение се посочва, че през 2014 г. например само 50 % от исканията са довели в крайна сметка до данъчен режим. По другата половина от исканията не са приети режими.

92. Това обаче е без значение, тъй като, от една страна, Комисията въобще не е включила 2014 г. в своята извадка. От друга страна обаче, белгийските органи са съобщили на Комисията, „че от въвеждането на оспорваната схема никога не са отхвърляли искане за данъчен режим, даващо възможност за ползване на освобождаване от данък на свръхпечалбата“³⁵. В този смисъл Комисията може да приеме, че е покрила цялата практика на белгийските данъчни органи, свързана с приемането на данъчни режими.

³⁴ Относно задължението за мотивиране вж. най-общо утвърдената съдебна практика, решения от 2 април 1998 г., Комисия/Sytraval и Brink's France (C-367/95 P, EU:C:1998:154, т. 63), от 11 декември 2008 г., Комисия/Département du Loiret (C-295/07 P, EU:C:2008:707, т. 43), от 10 март 2016 г., HeidelbergCement/Комисия (C-247/14 P, EU:C:2016:149, т. 16), и от 4 юни 2020 г., Унгария/Комисия (C-456/18 P, EU:C:2020:421, т. 57).

³⁵ „Уточняваме, че не е дадено нито едно отрицателно становище“, съображение 59 от спорното решение, съответно бележка под линия 41.

93. Що се отнася до контрола върху държавните помощи, следва да се отбележи, че Комисията има нужда от сътрудничеството на съответната държава членка. Съгласно членове 5, 12 и 20 от Регламент 2015/1589 тя може да отправи до държавата членка искане за информация. При това тя трябва да може да разчита, че предоставената от държавата членка информация е точна и пълна. На нея не трябва да ѝ се налага да прави допълнително проучване.

94. Следователно в спорното решение Комисията представя достатъчно доводи за избора си на извадката и причините, поради които счита, че тази извадка е представителна за всички данъчни режими. Следователно не е необходимо да се разглежда по-подробно аргументът на Комисията, че дори само позоваване на решението за откриване в спорното решение е достатъчно, за да се удовлетворят изискванията за представяне на доводи³⁶.

95. Следователно в резултат на това Общият съд допуска грешка при прилагане на правото, като неправилно определя представителността на извадката като недостатъчно надлежна, за да докаже постоянна административна практика.

в) Заключение по първата част от основаниято за обжалване

96. Следователно твърденията по първата част от основаниято за обжалване са основателни.

2. По второто условие за „липсата на изискване за допълнителни мерки за прилагане“ (втора част от основаниято за обжалване)

97. С втората част от основаниято за обжалване Комисията поддържа, че Общият съд тълкува неправилно второто условие на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, а именно че не се изискват допълнителни мерки за прилагане.

98. В точка 120 от обжалваното решение Общият съд прави заключението, че Комисията неправилно е стигнала до извода, че въпросната белгийска схема за освобождаване от данък на свръхпечалбата не изисква допълнителни мерки за прилагане.

99. Още в точка 86 от обжалваното решение Общият съд правилно определя условието за схема за помощ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, съгласно който за предоставянето на индивидуалните помощи не се изискват допълнителни мерки за прилагане. За това е важно основните елементи на въпросната схема за помощ задължително да произтичат от разпоредбите, определени като основание за тази схема.

100. Посочената по-горе³⁷ грешка на Общия съд при прилагане на правото обаче засяга и тази част от основаниято за обжалване. Тъй като Общият съд квалифицира постоянната административна практика на белгийските данъчни органи като недостатъчно доказана, той разглежда условието за липсата на изискване за допълнителни мерки за прилагане само с оглед на законовото основание за коригиране на печалбата, предвидено в член 185, параграф 2, буква б) от CIR 92.

³⁶ Не изглежда очевидно, че това е част от спорното решение. Решението за откриване и отрицателното решение са два различни правни акта, приемани по различно време от различни перспективи, към които се прилагат различни критерии за съдебен контрол.

³⁷ Точка 81 и сл. от това заключение.

101. Ако основанието за тази схема за помощ е закон, неговото прилагане от администрацията е класически пример за възможна допълнителна мярка за прилагане. Подобни допълнителни мерки за прилагане обаче не са налице, когато индивидуални помощи се отпускат без отделно правомощие на администрацията единствено въз основа на закона.

102. В точка 87 Общият съд по принцип с право приема, че националните органи не могат да разполагат със „свобода на преценка“. Правомощията им по-скоро трябва да се ограничат до техническо прилагане на разпоредбите. Само така няма да са налице допълнителни мерки за прилагане. Следователно от значение е дали органите разполагат със същинска свобода на преценка, или само са обвързани с правомощие да вземат решения. обстоятелството, че е необходимо искане от данъкоплатеца, е без значение за необходимостта от допълнителни мерки за прилагане, което Общият съд правилно отбелязва в точка 100 от обжалваното решение.

103. Ако обаче — както е в настоящия случай — схемата за помощи е постоянна административна практика, е логично да няма други допълнителни мерки за прилагане, тъй като самата постоянна административна практика се състои от пакет от мерки за отпускане на индивидуална помощ.

104. Допълнителна мярка за прилагане в случай на постоянна административна практика би могло да представлява само предоставено на отделния административен служител правомощие за индивидуално вземане на решения, което му позволява да се отклонява от действително прилаганото в рамките на тази практика третиране.

105. Това не е така в настоящия случай. Доколкото белгийските данъчни органи предприемали излизащо извън обхвата на член 185, параграф 2 от CIR 92 сравнение с печалбата на предприятие, което не е част от група, те винаги извършвали корекция към по-ниската сравнима печалба на това предприятие. Тъй като тази корекция се извършвала по един и същи метод без изключение, органът не разполагал със свобода да взема самостоятелни, индивидуални решения.

106. В настоящото производство липсват по-специално основания да се приеме, че белгийските данъчни органи биха могли да извършват различни корекции на печалбата, когато за даден режим кандидатстват две предприятия от една и съща група, защото смятали да облагодетелстват едното предприятие повече от другото.

107. В това отношение Общият съд допуска грешка при прилагане на правото, като констатацията, че в този случай са необходими допълнителни мерки за прилагане. Следователно и твърдението във връзка с втората част от основанието за обжалване е основателно.

3. По третото условие за общо и абстрактно определяне на бенефициерите на схемата за помощ (трета част от основанието за обжалване)

108. В третата част от основанието за обжалване Комисията упреква Общия съд, че неправилно тълкува третото условие на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589, а именно за общото и абстрактно определяне на бенефициерите, и че изопачава съображения 66, 102

и 103, 109, както и 139 и 140 от спорното решение, като приема, че за определянето на бенефициерите на освобождаването от данък на свръхпечалбата били необходими допълнителни мерки за прилагане.

109. Общият съд разглежда въпроса за определянето на бенефициерите в точки 114—119 от обжалваното решение. В точка 119 от обжалваното решение той стига до заключението, че определянето на бенефициерите трябва задължително да се извърши чрез допълнителни мерки за прилагане. Както следва от точка 115 от обжалваното решение, бенефициерите не могат да бъдат определени само въз основа на член 185, параграф 2, буква b) от CIR 92. Съгласно точка 116 от обжалваното решение установените от Комисията бенефициери на схемата съгласно съображение 102 от спорното решение съответстват на много по-специфична категория, отколкото определената в закона. Останалите определени от Комисията актове обаче не предоставяли допълнителни уточнения (т. 117 от обжалваното решение).

110. В това отношение Общият съд също допуска грешка при прилагане на правото. Вярно е, че в точка 115 от обжалваното решение той по принцип залага правилния критерий за общото и абстрактно определяне на бенефициерите по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589. Подобно определяне е общо и абстрактно, ако бенефициерите могат да се определят само въз основа на акта, без допълнителни мерки за прилагане.

111. В същата точка Общият съд правилно застъпва и становището, че съгласно член 185, параграф 2, буква b) от CIR 92 освобождаването от данък на свръхпечалбата се ограничава до предприятия, „принадлежащи към многонационална група“. Поради това формулираното по същия начин съображение 109 от спорното решение не е изопачено.

112. В точка 116 от обжалваното решение обаче Общият съд не отчита обстоятелството, че самото подробно описание на бенефициера в съображение 102 от спорното решение е част от схемата за помощ³⁸. Обстоятелството, че установените от Комисията бенефициери на схемата се различават от посочените в член 185, параграф 2 от CIR 92, е просто резултат от това, че като схема за помощ Комисията не квалифицира член 185, параграф 2 от CIR 92, а постоянната административна практика.

113. Ето защо Общият съд неправилно посочва, че бенефициерите на схемата за помощ — в случая постоянната административна практика — не са определени по общ и абстрактен начин. Следователно и твърдението в рамките на третата част от основанията за обжалване е основателно.

4. Заключение по основателността на жалбата

114. В заключение Общият съд неправилно приема, че в настоящия случай не са изпълнени условията на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589. Напротив, в спорното решение Комисията е представила достатъчно доводи, че белгийската практика да се коригират към по-ниска стойност печалби на многонационални групи от предприятия представлява схема за помощ по смисъла на член 1, буква г) от Регламент 2015/1589. Следователно жалбата е основателна.

³⁸ Точка 78 от настоящото заключение.

В. По жалбата пред Общия съд

115. Съгласно член 61, първа алинея от Статута на Съда, когато отменя решението на Общия съд, Съдът може сам да постанови окончателно решение по делото, когато фазата на производството позволява това, или да върне делото на Общия съд.

116. В настоящия случай няма постановено решение. Това се дължи на обстоятелството, че дори и Съдът да установи, че всички условия за схема за помощ са изпълнени, Общият съд трябва допълнително да прецени дали данъчните режими с корекция към по-ниска стойност на печалбата са държавна помощ и дали възстановяването на твърдяната помощ нарушава по-специално принципите на законност и на защита на оправданите правни очаквания, тъй като е неправилно разпоредена.

117. Общият съд не е разгледал свързаното с това основание. Основанията на жалбите по съответните спрени производствата, следващи свързаното с тях настоящо производство, също не са били обсъдени при условията на състезателност в производството пред Общия съд. За тяхното разглеждане са необходими следващи процесуално-организационни действия³⁹. Ето защо делото следва да се върне на Общия съд за постановяване на решение.

Г. Недопустимост на насрещната жалба

118. По-нататък следва да се провери дали е допустима подадената от Белгия насрещна жалба.

119. Съгласно член 56, параграф 2, първо изречение от Статута жалбата може да бъде подадена от всяка страна, чиито искания са изцяло или частично отхвърлени. В настоящия случай Белгия иска да се отмени решението на Общия съд в частта, с която той отхвърля твърденията по първото основание на Белгия.

120. Макар че съгласно член 178, параграф 1 от Процедурния правилник исканията в насрещната жалба могат да „са за отмяна, изцяло или частично, на съдебния акт на Общия съд“, Съдът е приел, че тази разпоредба отразява основния принцип при обжалването на съдебни актове, че жалбата трябва да е насочена срещу диспозитива на акта на Общия съд, а не може да се иска само изменение на някои от мотивите на този акт⁴⁰.

121. Това съответства и на текста на общата разпоредба на член 169, параграф 1 от Процедурния правилник относно исканията в жалбата. Съгласно този член е недопустима жалба, насочена не към отмяна, макар и частична, на обжалваното съдебно решение, тоест на неговия диспозитив, а само към изменение на някои от неговите мотиви⁴¹.

122. Причината е, че всеки жалбоподател трябва да изпитва необходимост от правна защита. Това следва от самия член 56, параграф 2, първо изречение от Статута, като важи и за насрещната жалба.

³⁹ Вж. решение от 8 септември 2020 г., Комисия и Съвет/Carreras Sequeros и др. (C-119/19 P и C-126/19 P, EU:C:2020:676, т. 130), за противоположния случай.

⁴⁰ Решения от 14 ноември 2017 г., British Airways/Комисия (C-122/16 P, EU:C:2017:861, т. 51), от 25 юли 2018 г., Société des produits Nestlé и др./Mondelez UK Holdings & Services (C-84/17 P, C-85/17 P и C-95/17 P, EU:C:2018:596, т. 41), и от 16 юли 2020 г., Inclusion Alliance for Europe/Комисия (C-378/16 P, EU:C:2020:575, т. 57).

⁴¹ Решения от 15 ноември 2012 г., Al-Aqsa/Съвет (C-539/10 P и C-550/10 P, EU:C:2012:711, т. 44 и 50), и от 25 юли 2018 г., Société des produits Nestlé и др./Mondelez UK Holdings & Services (C-84/17 P, C-85/17 P и C-95/17 P, EU:C:2018:596, т. 42 и 43).

123. В случая това не е така, тъй като или ще бъде отхвърлена жалбата на Комисията, което ще доведе — точно както иска Белгия — до окончателната отмяна на спорното решение, или Съдът ще върне делото на Общия съд. Тогава по неговите съображения относно данъчния суверенитет на държавите членки Съдът би трябвало да се произнесе в рамките на отделна жалба.

124. Следователно насрещната жалба на Белгия е недопустима.

VI. Съдебни разноски

125. Съгласно член 184, параграф 2 от Процедурния правилник на Съда на Европейския съюз той се произнася по съдебните разноски, когато жалбата е основателна и Съдът се произнася окончателно по спора. Тъй като в настоящия случай това не е така, няма произнасяне по съдебните разноски

VII. Заключение

126. Предлагам на Съда да се произнесе, както следва:

- „1. Отхвърля като недопустима насрещната жалба на Кралство Белгия.
2. Отменя решение на Общия съд на Европейския съюз от 14 февруари 2019 г., Белгия и Magnetrol International/Комисия (Т-131/16 и Т-263/16, ЕУ:Т:2019:91).
3. Връща делото на Общия съд, за да се произнесе по останалите основания на жалбата.
4. Не се произнася по съдебните разноски“.